

DIKLAT PEMBENTUKAN  
AUDITOR TERAMPIL

**AUDITING I**

KODE MA : 1. 120

# DASAR-DASAR AUDITING



2009

PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PENGAWASAN  
BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN

**Edisi Keenam**

Judul Modul : **Dasar-Dasar Auditing**

Perevisi : Nurharyanto,Ak.  
Pereviu : Drs. Sura Peranginangin,M.B.A.  
Editor : Yeni

**Dikeluarkan oleh Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP  
dalam rangka Diklat Sertifikasi JFA Tingkat Pembentukan Auditor  
Anggota Tim**

Edisi Pertama : Tahun 1998  
Edisi Kedua (Revisi Pertama) : Tahun 2000  
Edisi Ketiga (Revisi Kedua) : Tahun 2002  
Edisi Keempat (Revisi Ketiga) : Tahun 2003  
Edisi Kelima (Revisi Keempat) : Tahun 2007  
Edisi Keenam (Revisi Kelima) : Tahun 2009

ISBN 979-3873-00-0

***Dilarang keras mengutip, menjiplak, atau menggandakan sebagian  
atau seluruh isi modul ini, serta memperjualbelikan tanpa izin  
tertulis dari Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP.***

## KATA PENGANTAR

Komitmen dari pemerintah untuk memberantas korupsi, kolusi, dan nepotisme pada berbagai aspek dalam pelaksanaan tugas umum pemerintahan dan pembangunan yang diamanatkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR) dalam Ketetapan No. XI/MPR/1998 dan Undang-Undang No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari KKN sudah menjadi agenda yang harus dilaksanakan guna tercapainya transparansi dan akuntabilitas publik. Hal tersebut merupakan tantangan berat bagi tugas pengawasan di masa depan yang harus dihadapi dengan komitmen dan profesionalisme Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.

Untuk mencapai tingkat profesionalisme aparat pengawasan, salah satu sarannya adalah melalui pendidikan dan pelatihan (diklat). Tujuan diklat sebagaimana disebutkan dalam Peraturan Pemerintah No. 101 Tahun 2000, antara lain meningkatkan pengetahuan, keahlian, keterampilan, dan sikap untuk dapat melaksanakan tugas jabatan secara profesional dengan dilandasi kepribadian dan etika Pegawai Negeri Sipil sesuai dengan kebutuhan instansi.

Tujuan Diklat Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor adalah untuk meningkatkan pengetahuan, keterampilan, dan perubahan sikap/perilaku auditor pada tingkat kompetensi tertentu sesuai dengan perannya. Guna mencapai tujuan di atas, sarana diklat berupa modul dan bahan ajar disajikan dengan sebaik mungkin dan memuat bahan terkini. Itulah sebabnya modul Dasar-dasar Auditing ini telah mengalami revisi dalam rangka pencapaian tujuan dan sasaran pada Diklat Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor.

Perlu kami tekankan bahwa modul ini bukanlah satu-satunya referensi yang berkenaan dengan substansi materinya. Peserta diklat diharapkan memperkaya pemahamannya melalui berbagai referensi lainnya yang terkait.

Akhirnya kami mengucapkan terima kasih kepada semua pihak yang telah memberikan kontribusi sehingga terwujudnya modul ini.

Bogor, Desember 2009  
Kepala Pusdiklat Pengawasan BPKP

Agus Witjaksono  
NIP. 19520811 197302 1 001

## DAFTAR ISI

	Halaman
Kata Pengantar .....	i
Daftar Isi .....	ii
<b>BAB I : PENDAHULUAN</b>	
A. Latar Belakang .....	1
B. Tujuan Pemelajaran Umum .....	1
C. Tujuan Pemelajaran Khusus .....	2
D. Deskripsi Singkat Struktur Modul.....	2
E. Metodologi Pemelajaran.....	3
<b>BAB II: PENGERTIAN, JENIS, TUJUAN, MANFAAT DAN RISIKO DALAM AUDITING</b>	
A. Pengertian Auditing .....	4
B. Jenis-Jenis Audit .....	12
C. Tujuan Audit .....	17
D. Manfaat Audit .....	23
E. Risiko Audit .....	24
F. Latihan.....	29
<b>BAB III : TAHAPAN AUDIT DAN SURVEI PENDAHULUAN</b>	
A. Tahapan Audit .....	30
B. Pesiapan Audit: Survei Pendahuluan .....	33
C. Latihan....	44
<b>BAB IV : EVALUASI SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DAN PROGRAM KERJA AUDIT</b>	
A. Pengertian Evaluasi SPM.....	45
B. SPM dan Komponen-komponennya.....	47
C. Tujuan, Manfaat dan Aktivitas Penilaian SPM.....	51
D. Hasil Evaluasi SPM .....	55
E. Program Kerja Audit .....	57
F. Jenis-jenis Program Kerja Audit .....	62
G. Latihan.....	64
<b>BAB V : PROSEDUR, TEKNIK DAN BUKTI AUDIT</b>	
A. Pengertian Prosedur dan Teknik Audit.....	65
B. Pengertian Bukti Audit .....	66
C. Hubungan Bukti Audit, Materialitas dan Risiko .....	69
D. Jenis-Jenis Bukti Audit .....	70
E. Teknik-Teknik Audit .....	76
F. Latihan.....	95

<b>BAB VI : KERTAS KERJA AUDIT</b>	
A. Pengertian Kertas Kerja Audit .....	97
B. Hubungan PKA dengan KKA .....	98
C. Tujuan dan Manfaat KKA .....	99
D. Jenis-Jenis KKA .....	101
E. Prinsip Penyusunan KKA .....	103
F. Isi KKA.....	105
G. Format KKA.....	106
H. Penomoran KKA.....	109
I. Pengelompokan KKA.....	111
J. Penguasaan KKA .....	112
K. Latihan.....	113
<b>BAB VII : PENGUJIAN SUBSTANTIF DAN PENGEMBANGAN TEMUAN</b>	
A. Pengertian Pengujian Substantif .....	117
B. Tujuan .....	118
C. Manfaat Pengujian Substantif.....	119
D. Aktivitas .....	121
E. Hasil .....	122
F. Pengembangan Temuan .....	129
G. Penggunaan Tenaga Ahli .....	135
H. Pendalaman Temuan yang Berindikasi Fraud.....	136
I. Membuat KKA dan Daftar Temuan.....	136
J. KKA, Temuan Audit dan Dukungan Penyusunan LHA .....	137
K. Latihan.....	139
<b>DAFTAR PUSTAKA.....</b>	<b>140</b>

# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang

Sebagaimana ditetapkan dalam Pola Diklat Auditor bagi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, modul Dasar-dasar Auditing ini disusun untuk memenuhi materi pembelajaran pada Diklat Pembentukan Auditor Terampil dengan jumlah jam pelatihan 20 jam. Modul ini merupakan rangkaian awal untuk mata diklat auditing. Pembelajaran selanjutnya mata diklat Auditing untuk pembentukan Auditor Terampil akan diikuti dengan pelatihan penyelesaian kasus dan penyusunan kertas kerja audit.

Modul ini disusun dengan mempertimbangkan latar belakang pendidikan para peserta diklat yang pada umumnya bukan berlatar belakang pendidikan jurusan akuntansi. Dengan pertimbangan ini, modul ini menggunakan pendekatan utama untuk membantu para peserta diklat memahami dunia auditing, serta membantu memberikan pemahaman bagaimana pelaksanaan audit yang baik dan benar saat peserta diklat mendapat penugasan sebagai anggota tim audit. Oleh karena itu, penggunaan istilah dan definisi dalam modul ini dicoba disederhanakan dengan tujuan utama untuk memudahkan pemahaman materi secara keseluruhan oleh peserta diklat.

### B. Tujuan Pembelajaran Umum

Setelah mengikuti mata diklat ini peserta diharapkan mampu menjelaskan pengertian dan aspek-aspek yang berkaitan dengan audit, serta mampu melaksanakan penugasan audit sebagai seorang anggota tim audit.

### C. Tujuan Pemelajaran Khusus

Setelah mengikuti mata diklat ini peserta mampu:

- menjelaskan tentang pengertian auditing, jenis-jenis dan tujuan auditing serta manfaatnya,
- menjelaskan tentang aspek-aspek penting berkaitan dengan kegiatan audit yang meliputi prosedur, teknik, dan bukti audit,
- menjelaskan tentang program kerja audit dan tahapan dalam audit intern,
- melaksanakan kegiatan survei pendahuluan dan evaluasi sistem pengendalian manajemen,
- menyusun kertas kerja audit,
- melaksanakan kegiatan pengujian substantif serta pengembangan temuan.

### D. Deskripsi Singkat Struktur Modul

Modul Dasar-Dasar Auditing ini disusun dengan struktur sebagai berikut:

#### BAB I: PENDAHULUAN

Bab ini berisi tentang latar belakang penyusunan modul Dasar-Dasar Auditing, tujuan pemelajaran umum, tujuan pemelajaran khusus, deskripsi singkat struktur modul, serta metodologi pemelajaran.

#### BAB II: PENGERTIAN AUDITING

Bab ini menjelaskan tentang pengertian auditing, jenis-jenis auditing, serta tujuan auditing.

#### BAB III: TAHAPAN DAN SURVEI PENDAHULUAN

Bab ini menjelaskan tentang hal-hal yang perlu diketahui oleh seorang auditor terampil, berkaitan dengan rencana pelaksanaan kegiatan audit yang mencakup tahapan dalam audit operasional dan pelaksanaan kegiatan survei pendahuluan.

**BAB IV: EVALUASI SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DAN PENYUSUNAN PROGRAM KERJA AUDIT**

Bab ini menjelaskan pelaksanaan kegiatan evaluasi sistem pengendalian manajemen dan langkah-langkah dalam penyusunan program kerja audit.

**BAB V: PROSEDUR, TEKNIK, DAN BUKTI AUDIT**

Bab ini menjelaskan tentang aspek-aspek penting berkaitan dengan kegiatan audit yang meliputi prosedur audit, teknik, dan bukti audit.

**BAB VI: KERTAS KERJA AUDIT**

Bab ini menjelaskan kertas kerja audit yang merupakan dokumentasi seluruh tahapan dalam pelaksanaan suatu penugasan audit.

**BAB VII: PENGUJIAN SUBSTANTIF DAN PENGEMBANGAN TEMUAN**

Bab ini menjelaskan tentang pengujian substantif dan pengembangan temuan, sebagai langkah akhir kegiatan pelaksanaan audit di lapangan.

**E. Metodologi Pemelajaran**

Agar peserta diklat mampu memahami substansi yang terdapat dalam modul ini, proses belajar mengajar menggunakan pendekatan *andragogi*. Untuk mencapai tujuan pemelajaran di atas, maka metode pemelajaran yang akan digunakan adalah ceramah, diskusi, dan pemecahan kasus. Selain membahas soal latihan yang ada pada modul ini, para widyaiswara/ instruktur diharapkan juga memberikan bahan-bahan pelatihan yang dapat menambah wawasan para peserta. Penggunaan referensi tambahan juga diperlukan guna menambah wawasan para peserta diklat.

## BAB II

# PENGERTIAN, JENIS, TUJUAN, MANFAAT DAN RISIKO DALAM AUDITING

*Setelah mempelajari bab ini peserta diklat mampu menjelaskan tentang pengertian auditing, jenis-jenis audit, tujuan auditing, manfaat audit, serta pengertian risiko dalam kegiatan auditing.*

### A. Pengertian Auditing

Terdapat banyak definisi mengenai auditing. Sehubungan dengan tujuan penyusunan modul ini, yakni untuk menyiapkan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) agar mampu melaksanakan tugas auditnya, berikut ini akan disajikan beberapa definisi yang berkaitan dengan bahasan kita.

Definisi 1:

*Auditing adalah proses pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai suatu informasi untuk menetapkan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriterianya. Auditing hendaknya dilakukan oleh seseorang yang kompeten dan independen.<sup>1</sup>*

Definisi 2:

*Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.<sup>2</sup>*

Definisi 3:

*Audit intern adalah sebuah penilaian yang sistematis dan objektif yang dilakukan auditor intern terhadap operasi dan kontrol yang berbeda-*

<sup>1</sup> Arens, Alvin A., et al, *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*, Prentice Hall, 2007

<sup>2</sup> Undang-undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara

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

Modul ini tidak menyarikan atau menggunakan salah satu dari definisi di atas sebagai pokok bahasan. Modul ini menggunakan ketiga definisi di atas sebagai rujukan. Di samping itu, modul ini tidak membedakan antara istilah audit dengan istilah pemeriksaan sebagaimana yang digunakan dalam Undang-undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Berdasarkan ketiga definisi tersebut, dapat ditarik suatu hubungan yang dapat kita simpulkan sebagai karakteristik atau ciri-ciri audit. Karakteristik tersebut mencakup tiga ciri dasar sebagai berikut:

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

Berikut ini akan dibahas secara rinci karakteristik auditing sebagaimana dikemukakan di atas.

### **1. Proses penilaian**

Auditing adalah suatu proses penilaian. Proses penilaian pada dasarnya merupakan kegiatan untuk mengetahui apakah sesuatu yang dinilai tadi sesuai dengan yang seharusnya. Sebagai contoh,

---

<sup>3</sup> Sawyer, Lawrence B., dkk., *Sawyer's Intern Auditing*, Penerjemah: Desi Adhariani (Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2005), hal.10.

pada waktu guru melakukan penilaian atas hasil ujian muridnya, maka yang dilakukan guru tadi adalah menentukan bobot kesesuaian antara jawaban murid dengan kunci jawaban atas soal ujian tersebut. Jika jawaban murid seluruhnya sama dengan kunci jawabannya, maka sang murid akan mendapat nilai 100. Jadi proses penilaian pada dasarnya merupakan suatu kegiatan perbandingan, yaitu membandingkan antara hal yang diaudit dengan patokan atau kriteria mengenai bagaimana hal tadi dikerjakan.

Dalam proses penilaian, secara implisit menunjukkan adanya dua pihak yang terkait, yakni pihak yang melakukan penilaian (auditor) dan pihak yang dinilai yaitu auditi.

**a. Auditor**

Pihak yang melakukan audit disebut Auditor.

Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara No. PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 menyatakan bahwa:

**Auditor** adalah pegawai negeri sipil (PNS) yang mempunyai jabatan fungsional auditor dan/atau pihak lain yang diberi tugas, wewenang, tanggung jawab dan hak secara penuh oleh pejabat yang berwenang melaksanakan pengawasan pada instansi pemerintah untuk dan atas nama APIP.

**Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)** adalah Instansi Pemerintah yang mempunyai tugas pokok dan fungsi melakukan pengawasan, dan terdiri atas:

- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang bertanggung jawab kepada Presiden;
- Inspektorat Jenderal (Itjen)/Inspektorat Utama (Ittama) /Inspektorat yang bertanggungjawab kepada Menteri/Kepala Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND);

- Inspektorat Pemerintah Provinsi yang bertanggung jawab kepada Gubernur, dan;
- Inspektorat Pemerintah Kabupaten/Kota yang bertanggung jawab kepada Bupati/Walikota.

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

**b. Auditi**

Sesuai dengan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 Tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah; Auditi adalah orang/instansi pemerintah yang diaudit oleh APIP.

Pengertian secara umum auditi adalah pihak yang melaksanakan dan bertanggung jawab atas hal yang dinilai oleh auditor. Dihubungkan dengan struktur pemerintahan di Indonesia, auditi mencakup seluruh instansi pemerintahan di Indonesia. Pengertian instansi di sini mencakup semua tingkatan satuan organisasi dalam pemerintahan. Sebagai contoh, auditi bisa berupa Pemerintah Indonesia, satu pemerintah provinsi, atau satu pemerintah kabupaten/kota, satu departemen, satu direktorat jenderal, satu unit pelaksanaan teknis, satu dinas di

provinsi/kabupaten/kota, atau suatu pelaksanaan kegiatan pada suatu dinas tertentu, dan seterusnya.

## 2. Informasi dan Kriteria

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

- **Laporan.** Laporan dalam hal ini diartikan sebagai pengungkapan tertulis hasil pelaksanaan aktivitas tertentu.

### **Contoh 2.1**

*Laporan dapat berwujud berbagai bentuk, seperti Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (baik berupa Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, maupun Laporan Arus Kas), Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP), Laporan Pertanggungjawaban Akhir Masa Jabatan Kepala Daerah, Laporan Pelaksanaan Kegiatan, serta laporan-laporan dalam bentuk lainnya.*

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

### **Contoh 2.2**

*Kegiatan dapat berwujud dalam berbagai bentuk, seperti kegiatan pengadaan barang dan jasa pemerintah, kegiatan penerimaan pegawai baru, kegiatan pemeliharaan kendaraan dinas, kegiatan penyelenggaraan urusan tugas pokok dan fungsi instansi, kegiatan pengelolaan anggaran pada suatu instansi, dan lain sebagainya.*

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

**Contoh 2.3**

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

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

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

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

### 3. Objektif, kompeten, dan independen

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

#### a. Objektif

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

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

#### b. Kompeten

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

tugas audit. Kompetensi menurut hukum (dasar kewenangan) lazimnya dicantumkan di dalam surat tugas audit dan laporan hasil audit.

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

**c. Independen**

Independen berarti mandiri, tidak tergantung pada sesuatu yang lain atau tidak bias dalam bersikap. Auditor yang independen akan memungkinkan yang bersangkutan bersikap objektif. Independensi auditor harus ditinjau dari dua sisi, independensi dari sisi auditor yang bersangkutan (sering disebut *independensi praktis*) dan independensi dari sisi pihak yang menilai keindependenan auditor (sering disebut *independensi profesi*).

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

**Contoh 2.4**

---

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

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

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

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

Menurut pihak yang melakukan audit, audit dikelompokkan menjadi audit intern dan ekstern. Sedangkan menurut tujuannya, sesuai dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara (selanjutnya disebut UU 15 tahun 2004), audit (pemeriksaan) dibedakan menjadi audit keuangan, audit kinerja, dan audit dengan tujuan tertentu.

### **1. Jenis audit menurut pihak yang melakukan audit**

#### **a. Audit Intern**

Audit intern adalah audit yang dilakukan oleh pihak dari dalam organisasi auditi. Pengertian organisasi auditi dalam hal ini harus dilihat dengan sudut pandang yang tepat. Organisasi auditi misalnya adalah pemerintah daerah, kementerian negara, lembaga negara, perusahaan, atau bahkan pemerintah pusat. Sebagai contoh, untuk pemerintah daerah, maka audit intern adalah audit yang dilakukan oleh aparat pengawasan intern daerah yang bersangkutan (Bawasda). Sedangkan pada organisasi kementerian negara audit intern, dilakukan oleh

inspektorat jenderal departemen dan dalam organisasi pemerintah pusat audit intern dilakukan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Audit intern dilaksanakan dalam rangka pelaksanaan fungsi pengawasan dalam manajemen. Jadi pelaksanaan audit intern lebih diarahkan pada upaya membantu bupati /walikota /gubernur /menteri /presiden meyakinkan pencapaian tujuan organisasi.

**b. Audit Ekstern**

Audit ekstern adalah audit yang dilakukan oleh pihak di luar organisasi auditi. Dalam pemerintahan Republik Indonesia, peran audit ekstern dijalankan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). BPK menjalankan audit atas pengelolaan keuangan negara (termasuk keuangan daerah) oleh seluruh organ pemerintahan, untuk dilaporkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR).

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

**2. Jenis audit menurut tujuan pelaksanaan audit**

**a. Audit Keuangan**

Audit keuangan adalah audit atas laporan keuangan. Audit (pemeriksaan) keuangan bertujuan untuk memberikan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan, tentang kesesuaian antara laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen (dalam hal ini pemerintah) dengan standar akuntansi yang

berlaku (dalam hal ini Standar Akuntansi Pemerintahan/SAP). Hasil dari audit keuangan adalah opini (pendapat) audit mengenai kesesuaian laporan keuangan dengan SAP. Sesuai dengan Undang-Undang 15 Tahun 2004, kewenangan melakukan audit keuangan berada di tangan BPK. APIP tidak mempunyai kewenangan untuk melakukan audit keuangan atas laporan keuangan instansi pemerintah.

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

**b. Audit Kinerja /Audit Operasional**

Banyak nama dan istilah yang dipergunakan untuk menunjuk pada pengertian jenis audit ini. Istilah yang paling sering dijumpai adalah *performance audit*, *Value for Money (VFM)* audit, audit manajemen, audit operasional atau audit 3 E.

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

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

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

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

- bersifat konstruktif dan bukan mengkritik
- tidak mengutamakan mencari-cari kesalahan pihak auditi
- memberikan peringatan dini, jangan terlambat
- objektif dan realistis
- bertahap
- data mutakhir, kegiatan yang sedang berjalan
- memahami usaha-usaha manajemen (*management oriented*)
- memberikan rekomendasi bukan menindaklanjuti rekomendasi

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

- Biaya-biaya kegiatan akan lebih kecil atau ekonomis
- Hasil kerja (produktivitas) akan meningkat

- Rencana, kebijakan, dan lain-lain yang tidak tepat dapat diperbaiki
- Suasana kerja menjadi lebih sehat

**c. Audit dengan Tujuan Tertentu**

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

**1) Audit Ketaatan**

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

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

**2) Audit Investigatif**

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

pihak yang harus bertanggung jawab atas penyimpangan/kecurangan tersebut.

### C. Tujuan Audit

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

- informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan serta telah disusun sesuai dengan standar yang mengaturnya;
- risiko yang dihadapi organisasi telah diidentifikasi dan diminimalisasi;
- peraturan ekstern serta kebijakan dan prosedur intern telah dipenuhi;
- kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi;
- sumber daya telah digunakan secara efisien dan diperoleh secara ekonomis; dan
- tujuan organisasi telah dicapai secara efektif.

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

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

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

Tabel 2.1  
Daftar Jenis Audit dan Tujuannya

Jenis Audit	Tujuan Audit
Audit Keuangan	Untuk menentukan apakah informasi keuangan telah akurat dan dapat diandalkan, serta untuk memberikan opini kewajaran atas penyajian laporan keuangan.
Audit Kinerja/Audit Operasional	Untuk menentukan apakah (1) informasi operasi telah akurat dan dapat diandalkan; (2) peraturan ekstern serta kebijakan dan prosedur intern telah dipenuhi; (3) kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi; (4) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis; dan (5) tujuan organisasi telah dicapai secara efektif. Atau menentukan: keandalan informasi kinerja, tingkat ketaatan, pemenuhan standar mutu operasi, efisiensi, ekonomis, dan efektivitas.
Audit Ketaatan	Untuk menentukan apakah peraturan ekstern serta kebijakan dan prosedur intern telah dipenuhi.
Audit Investigatif	Untuk menentukan apakah kecurangan/penyimpangan benar terjadi.

### 1. Audit Keuangan

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

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

**a. Pernyataan Pendapat**

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

- Pendapat wajar tanpa pengecualian
- Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan tambahan paragraf penjabar
- Pendapat wajar dengan pengecualian
- Pendapat tidak wajar
- Pernyataan tidak memberikan pendapat atau menolak memberikan pendapat

**b. Penentuan Keakuratan dan Keandalan Informasi Keuangan**

Audit keuangan dengan tujuan penentuan keakuratan dan keandalan informasi keuangan adalah, untuk membantu auditi dalam melaksanakan kewajiban penyusunan laporan keuangan secara akurat dan andal. Jadi tujuan akhirnya bukan pernyataan pendapat, tetapi rekomendasi perbaikan, karena itu audit keuangan ini lebih tepat dilaksanakan sebagai suatu penugasan audit intern.

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

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

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

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

## 2. Audit Kinerja/Operasional

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

### a. Efektivitas

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

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

#### **Contoh 2.5**

---

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

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

#### **Contoh 2.6**

---

*Suatu program mengadakan bibit ikan sebanyak 1.000.000 ekor, tetapi sebanyak 300.000 ekor mati sebelum didistribusikan ke*

petani ikan, maka terjadi ketidakefektifan berupa output yang tidak dapat dimanfaatkan.

- 3) Output yang dihasilkan digunakan sesuai rencana.

#### **Contoh 2.7**

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

#### **b. Efisiensi**

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

#### **Contoh 2.8**

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

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

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

#### **Contoh 2.9**

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

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

#### **Contoh 2.10**

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

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

**Contoh 2.11**

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

**c. Ekonomis**

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

**3. Audit Ketaatan**

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

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

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

#### 4. Audit Investigatif

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

#### D. Manfaat Audit

Audit ekstern bermanfaat bagi pengguna laporan keuangan untuk mengetahui bagaimana manajemen mengelola aset yang dipercayakan kepadanya. Dalam konteks Pemerintah Indonesia, audit keuangan yang dilaksanakan BPK akan membantu DPR menilai, apakah pemerintah telah mengelola dan mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangan negara sesuai dengan ketentuan.

Manfaat audit intern adalah membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif. Setelah melaksanakan audit, auditor menyampaikan laporan hasil audit yang berisi pendapat atau simpulan dan rekomendasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Pihak-pihak yang berkepentingan tersebut bisa manajemen auditi dan atau pihak di luar manajemen auditi yang memiliki kepentingan langsung dengan pelaksanaan kegiatan oleh auditi. Rekomendasi dari auditor amat penting karena bertujuan untuk memperbaiki kondisi yang ada, yang menurut pertimbangan auditor perlu diperbaiki. Jadi, audit intern akan menghasilkan simpulan dan rekomendasi yang menjadi dasar bagi

anggota organisasi untuk mengambil keputusan dan tindakan korektif sehingga tanggung jawab mereka dapat dijalankan secara efektif.

## **E. Risiko Audit**

Risiko adalah ketidakpastian yang dihadapi oleh organisasi dalam mencapai tujuannya. Risiko juga bisa dipandang sebagai potensi terjadinya kondisi-kondisi atau kejadian-kejadian yang dapat menghambat organisasi untuk mencapai tujuannya. Berkaitan dengan audit, ada dua jenis risiko yaitu risiko organisasi dan risiko audit. Risiko organisasi adalah potensi terjadinya kondisi-kondisi atau kejadian-kejadian yang dihadapi oleh organisasi dalam mencapai tujuannya, sedangkan risiko audit adalah risiko yang dihadapi oleh auditor yang menyebabkan audit tidak mencapai tujuannya.

### **1. Risiko Organisasi**

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

Pemahaman tentang pengelolaan/manajemen risiko penting bagi auditor intern, karena auditor intern bertanggung jawab untuk mengkaji ulang penerapan manajemen risiko dan menentukan bahwa penerapan manajemen risiko telah sesuai dengan tata kelola yang sehat. Dengan kata lain, auditor intern mempunyai kewajiban untuk menentukan bahwa risiko yang dihadapi organisasi telah diidentifikasi dan diminimalisasi. Pemahaman atas manajemen risiko juga penting bagi auditor intern, karena pada setiap penugasan audit, risiko-risiko organisasi akan merupakan dasar bagi auditor dalam menentukan tingkat risiko audit. Tingkat risiko pelaksanaan kegiatan (risiko

organisasi) juga merupakan faktor yang harus dipertimbangkan dalam menetapkan materialitas atau tingkat dapat diterimanya suatu keadaan yang tidak sesuai dengan yang seharusnya, atau dengan kata lain batas nilai kesalahan yang masih dapat ditoleransi. Di samping itu, pemahaman mengenai risiko organisasi diperlukan oleh auditor untuk menentukan, mengembangkan, dan memfokuskan tujuan-tujuan audit.

## 2. Risiko Audit

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

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

$$\text{Risiko Audit} = \text{Risiko Inheren} \times \text{Risiko Pengendalian} \times \text{Risiko Deteksi}^4$$

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

**Risiko Inheren (RI)** atau risiko melekat adalah ukuran risiko yang terkait dengan operasi organisasi sebelum mempertimbangkan efektivitas pengendalian. Jadi, risiko inheren berkaitan dengan sifat

<sup>4</sup> Arens, Alvin A., et al, *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*, Prentice Hall, 2007

kegiatan yang bersangkutan, tanpa memperhatikan lemah atau kuatnya pengendalian intern yang diterapkan dalam pengelolaan kegiatan tersebut serta tidak dapat dipengaruhi oleh auditor.

### **Contoh 2.12**

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

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

### **Contoh 2.13**

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

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

RD makin besar kemungkinan audit tidak dapat mendeteksi adanya kesalahan.

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

- Risiko sampling yaitu risiko yang terjadi jika sampel yang diuji tidak mewakili populasi (tidak representatif). Jadi risiko sampling berkaitan dengan metode sampling yang digunakan oleh auditor. Untuk mengatasi terjadinya risiko sampling, maka auditor harus merancang metode samplingnya sedemikian rupa agar sampel mewakili populasi.
- Risiko non sampling yaitu risiko yang terjadi tanpa ada hubungannya dengan pelaksanaan audit secara sampling. Risiko non sampling dipengaruhi oleh dua faktor, kompetensi auditor dan prosedur audit yang dipilih.  
Auditor akan mengalami risiko deteksi atau gagal menemukan kesalahan jika auditor yang ditugaskan melakukan pengujian tidak kompeten, misalnya auditor tidak mengetahui kesalahan apa yang harus ditemukan. Di samping itu, auditor juga dapat gagal menemukan kesalahan jika prosedur audit yang digunakan salah.

**Contoh 2.14**

---

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

**Contoh 2.15**

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

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

Berdasarkan penjelasan di atas, maka risiko deteksi berhubungan dengan luasnya pengumpulan dan pengujian bukti yang harus dilakukan auditor. Risiko deteksi yang rendah hanya dapat dicapai jika auditor melakukan pengujian yang luas. Hal ini berarti bahwa risiko deteksi berbanding terbalik dengan luasnya pengujian. Pemahaman mengenai model risiko audit tersebut akan dapat membantu auditor dalam merancang luasnya pengujian agar auditor tidak mengalami risiko audit (dalam arti audit menjadi tidak efektif), serta agar audit dapat dilaksanakan secara efisien (dalam arti audit dapat menghindarkan diri, melakukan perluasan pengujian yang tidak perlu).

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

$$\text{RD direncanakan} = \frac{\text{RA yang dapat diterima}}{\text{RI x RP}}$$

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

Tabel 2.2

Hubungan Antar Risiko Dengan Luasnya Pengujian

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

#### F. Latihan

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

## BAB III

# TAHAPAN AUDIT DAN SURVEI

## PENDAHULUAN

*Setelah mempelajari bab ini peserta diklat mampu menjelaskan tahapan dalam audit kinerja/operasional serta menjelaskan arti, tujuan, manfaat, format, sifat perencanaan audit dan kegiatan survei pendahuluan.*

### A. Tahapan Audit

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 audit. Tiap jenis audit memiliki tahapan yang berbeda.

Pemberian istilah atau penamaan dalam tahapan audit dan penerapannya di lapangan 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:<sup>5</sup>

- Tahap I : Perencanaan dan desain pendekatan audit
- Tahap II : Pelaksanaan uji pengendalian dan uji substansi transaksi
- Tahap III : Pelaksanaan prosedur analitis dan uji rincian saldo
- Tahap IV : Penyelesaian audit dan penerbitan laporan

<sup>5</sup> Arens, Alvin A., et al., *Auditing: An Integrated Approach*, Prentice Hall International, Inc., 2007.

Tahapan dalam audit operasional adalah sebagai berikut:<sup>6</sup>

- Tahap I : Perencanaan audit
- Tahap II : Pengumpulan dan evaluasi bukti
- Tahap III : Pelaporan dan tindak lanjut

Meskipun tujuan audit dan jenis audit berbeda, menurut Taylor dan Glezen, secara umum tahapan audit mencakup hal-hal berikut:<sup>7</sup>

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

Tahapan yang digunakan modul ini adalah tahapan audit umum menurut Taylor dan Glezen (1997) tersebut, yang diadaptasi untuk audit operasional. Tahapan yang digunakan dalam modul ini adalah:

1. Persiapan Audit : Survei pendahuluan
2. Evaluasi sistem pengendalian manajemen (SPM)
3. Pengujian substantif dan pengembangan temuan
4. Pelaporan dan Tindak Lanjut

Tahapan ini 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 auditi untuk meningkatkan objektivitas temuan dan meningkatkan mutu rekomendasi.

---

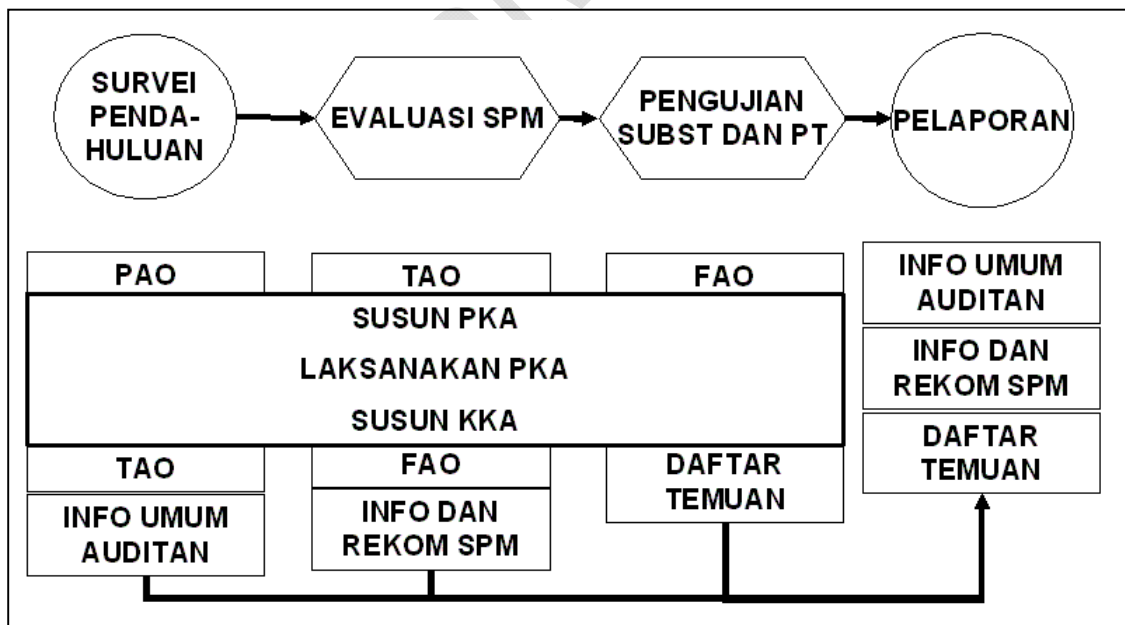
<sup>6</sup> *Ibid.*, halaman 798-799.

<sup>7</sup> Taylor, Donald H., dan G. William Glezen., *Op. cit.*, halaman 178-179

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 bagan 3.1.

Bagan 3.1  
Tahapan Audit



Pengembangan tujuan dalam proses tersebut dimulai dari *Potential Audit Objectives* (PAO) yaitu pernyataan tujuan-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.

## B. Persiapan Audit : Survei Pendahuluan

**Dalam setiap penugasan audit, auditor harus menyusun rencana audit.**

Survei pendahuluan merupakan langkah pertama pelaksanaan kegiatan audit yang dimaksudkan untuk memperoleh gambaran umum auditi, serta mengidentifikasi kelemahan dan kerentanan operasional yang memerlukan pendalaman lebih lanjut. Survei pendahuluan sebagai salah satu proses dalam audit intern lazim pula dikenal dengan nama lain seperti *preliminary audit*, persiapan audit, audit pendahuluan, dan lain-lain. 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 auditi terhadap peraturan perundang-undangan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*). Auditor harus mendokumentasikan rencana untuk setiap penugasan audit.

## 1. Tujuan;

Pelaksanaan survei pendahuluan dalam suatu penugasan audit bertujuan untuk:

- a. Mendapatkan gambaran (informasi) umum mengenai auditi, sehingga memperoleh pemahaman tentang dasar hukum, peraturan perundang-undangan yang berlaku, tujuan organisasi, kegiatan operasional, metode dan prosedur, kebijakan yang berlaku, masalah keuangan, informasi lapangan.
- b. Menetapkan tujuan-tujuan audit sementara untuk menentukan arah tahap audit selanjutnya berupa pelaksanaan evaluasi sistem pengendalian manajemen (ESPM).
- c. Menaksir risiko inheren auditi. 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 auditi. 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 auditi.

## 2. Aktivitas Dalam Survei Pendahuluan

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

- a. Memahami dan menelaah Tugas Pokok dan Fungsi (Tupoksi) Auditi.

Tujuan memahami tupoksi auditi adalah:

- 1). Untuk mendapatkan gambaran secara utuh kegiatan utama auditi.
- 2). 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 auditi adalah:

- 1). Untuk memperoleh gambaran kegiatan, proses manajemen yang mencakup input, proses, output dan informasi umum lainnya tentang auditi.
- 2). 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 auditi dapat mencegah terjadinya kesalahan dalam pengambilan keputusan, pengungkapan temuan dan pemberian rekomendasi yang menyesatkan dan/atau tidak dapat ditindaklanjuti
- 3) Menetapkan tingkat risiko inheren. Taksiran risiko inheren merupakan petunjuk awal perlu atau tidaknya suatu masalah didalami lebih lanjut.

Tahap pemahaman atas tupoksi auditi oleh auditor biasanya harus dilakukan dalam waktu yang relatif singkat. Oleh karena itu pada saat dilakukan pertemuan pertama kali dengan auditi yang lazim disebut dengan *entry meeting*, auditor harus mampu membangun persamaan persepsi dengan auditi agar terjalin kerjasama yang

baik. Melalui kerjasama yang baik maka auditi 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 3.1

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

- *Visi, misi, dan strategi auditi*
- *Peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar organisasi auditi*
- *Kebijakan-kebijakan dan pedoman peraturan intern*
- *Lingkungan intern, ekstern, pemangku kepentingan dan pihak terkait lainnya*
- *Tugas pokok dan fungsi auditi*
- *Struktur organisasi dan personil yang terlibat didalamnya dan job description*
- *Anggaran, Realisasi dan/atau laporan kinerja lainnya*
- *Pedoman dan petunjuk pelaksanaan tentang sistem informasi manajemen*
- *Hasil audit periode sebelumnya baik dari intern maupun ekstern.*

b. Mengidentifikasi area kunci dan titik-titik kritis.

Rincian kegiatan SP pada tahapan ini terutama terkait dengan:

#### **1) Mengumpulkan Informasi**

Informasi yang perlu dikumpulkan oleh auditor sangat tergantung dari auditor dan auditinya. 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 auditi, unsur yang memengaruhi 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, pengawasan 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 pengawasan 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 ekonomis, efisien, efektif, dan ketaatan (3E+1K).

## **2) 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 auditi. 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 perundang-undangan yang terkait dan disiplin ilmu, umpamanya bagaimana organisasi yang baik? 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 auditi. Namun pengujian yang dilakukan masih bersifat pengujian terbatas atas kegiatan/transaksi.

Penelaahan dilakukan terhadap berbagai data/informasi keuangan, operasi, sistem dan prosedur, peraturan perundang-undangan, 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 auditi. 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 V, 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 auditi, khususnya agar auditor

mendapat gambaran yang jelas mengenai praktik yang nyata di tempat auditi.

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

Bagaimana SP ini dilakukan tergantung situasi dan kondisi auditor dan auditi. Bagi intern auditor yang lebih banyak berhubungan dengan auditi 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 auditi. Survei pendahuluan mungkin pula dilakukan dengan surat tugas tersendiri yang kemudian digunakan untuk menyusun PKA standar.

Mengingat 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 3.1

Alur Pikir Pengembangan PAO menjadi TAO melalui SP

<b>POTENTIAL AUDIT OBJECTIVE</b>	<b>SURVEI PENDAHULUAN</b>	<b>TENTATIVE AUDIT OBJECTIVE</b>
<p><b>Ketaatan:</b> Kegiatan dilaksanakan sesuai ketentuan Keppres No. 80 Tahun 2003 beserta penyempurnaannya.</p> <p><b>Efektivitas:</b> Output yang dihasilkan sesuai dengan yang direncanakan, dalam jenis/spesifikasi, kuantitas dan mutu.</p>	<p>Pengumpulan dan penelaahan informasi menggunakan teknik-teknik audit:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Permintaan keterangan,</li> <li>• Observasi, dan</li> <li>• Inspeksi</li> </ul>	<p>1. Ketidaktaatan terhadap kebijakan umum PBJ</p> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <p>2. Pelanggaran etika pengadaan</p>

<p>Output yang dihasilkan dapat atau telah dimanfaatkan.</p> <p>Output yang dihasilkan digunakan sesuai rencana.</p> <p><b>Efisiensi:</b> Kuantitas output tertentu telah menggunakan kuantitas input yang lebih kecil dari standar.</p> <p>Input telah digunakan untuk menghasilkan output yang direncanakan atau tidak terdapat pemborosan sumber daya.</p>	<p>Hasil: Kegiatan didasarkan pada dokumen anggaran yang sah.</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>3. Pelanggaran terhadap tugas pokok dan persyaratan para pihak pelaksana.</p> <p>4. Ketidaktaatan terhadap jadwal pelaksanaan pemilihan penyedia barang/jasa.</p> <p>5. Ketidaktaatan terhadap ketentuan penetapan HPS.</p> <p>6. Ketidaktaatan terhadap prinsip penetapan sistem pengadaan.</p>
<p><b>Ekonomis:</b> Output dihasilkan dengan harga yang murah (tidak terjadi kemahalan harga)</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>	<p>7. Ketidaktaatan terhadap sistem pengadaan barang/jasa pemborongan/jasa lainnya.</p> <p>8. Pelanggaran kontrak pengadaan barang/jasa.</p> <p>9. Buku-buku yang dipesan bukan buku-buku yang diperlukan.</p> <p>10. Buku-buku yang diterima tidak sesuai dengan yang dipesan, baik jumlah maupun spesifikasinya.</p>
	<p>Kegiatan pengadaan buku perpustakaan memiliki risiko inheren yang rendah.</p>	<p>11. Buku-buku yang telah diterima tidak dapat dimanfaatkan.</p> <p>12. Jumlah pengadaan buku tidak sesuai kebutuhan dan rencana pengadaan.</p> <p>13. Terdapat pengeluaran yang tidak sesuai mata anggaran pengeluaran dan/atau jumlah pengeluaran.</p> <p>14. Terjadi kemahalan harga dalam pengadaan buku-buku.</p>

d. **Menyusun Simpulan Survei Pendahuluan**

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 audit, 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 3.2**

*Tabel 3.1 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.*

Menggunakan contoh tersebut, TAO nomor 1 sampai dengan 9 adalah TAO yang dijabarkan dari PAO ketaatan. Ketentuan yang harus ditaati dari Keppres Nomor 80 Tahun 2003 tentu tidak terbatas pada 9 ketentuan tersebut. 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 3.3**

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

Inspektorat X	No. KKA :
	Ref PKA :
	Disusun oleh :
Nama Auditi : Balai Perpustakaan X	Tanggal dan Paraf :
Tahun/Masa Audit : T.A. 2009	Direviu oleh :
<b>JUDUL KKA</b>	
<b>RINGKASAN HASIL SURVEI PENDAHULUAN KEGIATAN PENGADAAN BUKU PERPUSTAKAAN</b>	
<p><b>INFORMASI:</b></p> <p>Kegiatan Pengadaan Buku Perpustakaan pada Balai Perpustakaan X dilaksanakan berdasarkan DIPA Nomor: 4577/...../20XX tanggal 5 Januari 20XX.</p> <p>Perpustakaan X berlokasi di Balai Perpustakaan XI, Jalan Padjajaran No. 78, Kota X. Struktur organisasi secara umum adalah sebagai berikut:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kepala Balai adalah Alfa, S.H., M.H.</li> <li>2. Kepala Bagian Tata Usaha adalah Drs. Beta.</li> <li>3. Bendaharawan Pengeluaran adalah Cerio, S.H.</li> </ol> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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).</p> <p>Daftar buku yang diperlukan dan HPS tersebut telah menjadi lampiran Surat Perintah Kerja (SPK) No. 11/SK/03/200X.</p>	

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 Delta,S.Sos., salah seorang anggota panitia pengadaan. Sementara itu, dari informasi ekstern, 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:**

- Kegiatan pengadaan buku perpustakaan didasarkan pada dokumen anggaran yang sah.
- Secara umum struktur organisasi Balai Perpustakaan X telah baik. Tiap fungsi telah diisi dengan pejabat yang kompetensinya memadai.
- Pengadaan telah didasarkan pada kebutuhan nyata.
- 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.
- Daftar Buku yang Diperlukan dan HPS tersebut telah menjadi lampiran Surat Perintah Kerja (SPK) No. 11/SK/03/20XX.
- 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.
- Pemilihan penyedia barang/jasa dibatasi di wilayah Kota X. Menurut ketentuan, penyedia barang/jasa wilayah lain juga berhak mengikuti kegiatan tersebut.
- Kegiatan berakhir pada tanggal 19 Agustus 20XX sesuai batas waktu SPK.
- Kegiatan memiliki **risiko inheren yang rendah**, karena merupakan kegiatan rutin bagi suatu perpustakaan dan buku bukanlah barang yang bersifat rentan atau berbahaya.

### **C. Latihan**

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.

## **BAB IV**

# **EVALUASI SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DAN PROGRAM KERJA AUDIT**

*Setelah mempelajari bab ini, para peserta diklat diharapkan memahami pengertian Evaluasi SPM, mengenal SPM dan komponennya, memahami tujuan dan manfaat evaluasi SPM. Memahami tujuan dan manfaat PKA, memahami format dan isi PKA.*

### **A. Pengertian Evaluasi SPM**

#### **1. Pengertian evaluasi SPM**

Evaluasi SPM adalah pemahaman dan pengujian terhadap sistem pengendalian manajemen (SPM) atau sistem pengendalian intern (SPI) auditi, untuk menyusun prioritas tujuan audit dan pengujian substantif, serta menentukan luas dan jenis pengujian substantif yang diperlukan. Dalam 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 perundang-undangan.

Auditor harus mempunyai pemahaman atas sistem pengendalian intern auditi dan mempertimbangkan apakah prosedur-prosedur sistem pengendalian intern telah dirancang dan diterapkan secara memadai. Pemahaman atas rancangan sistem pengendalian intern digunakan untuk menentukan saat dan jangka waktu serta penentuan prosedur yang diperlukan dalam pelaksanaan audit. Oleh karena itu, auditor harus memasukkan pengujian atas sistem pengendalian intern auditi 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. Pengujian pengendalian dapat menggunakan berbagai teknik audit yang dijelaskan pada Bab V.

### *Contoh 4.1*

---

*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.*

## **B. SPM dan Komponen-komponennya**

Pengendalian manajemen adalah hal yang sangat menentukan bagi audit. Modul ini tidak membahas secara detail sistem pengendalian manajemen (SPM) karena ada modul tersendiri yang membahasnya.

*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:

1. informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan;
2. risiko yang dihadapi organisasi telah diidentifikasi dan diminimalkan;
3. peraturan ekstern serta kebijakan dan prosedur intern telah dipenuhi;
4. kriteria operasi yang memuaskan telah dipenuhi;
5. sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis;
6. 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 intern memiliki komponen-komponen sebagai berikut:<sup>8</sup>

**a. Lingkungan Pengendalian**

Lingkungan pengendalian mencerminkan filosofi dan perilaku (*attitude*) pimpinan. Lingkungan pengendalian menentukan integritas, nilai-nilai etika, dan kompetensi para anggota organisasi. Oleh karena itu, 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 dapat 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.

---

<sup>8</sup> Taylor, Donald H., dkk., Op. Cit., halaman 245-249.

### e. Monitoring

Monitoring adalah komponen pengendalian intern yang bertujuan untuk memantau secara terus-menerus efektivitas sistem pengendalian manajemen. Pemonitoran diperlukan karena kegiatan atau proses-proses organisasi selalu berubah, sehingga memengaruhi 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 yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.”<sup>9</sup>*

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 dalam penerapannya harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan serta mempertimbangkan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah tersebut.

---

<sup>9</sup> PP N0 60 Tahun 2008 Tentang SPIP, Pasal 1 ayat 1

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

- a. Lingkungan Pengendalian;
  - b. Penilaian Risiko;
  - c. Aktivitas Pengendalian;
  - d. Informasi dan Komunikasi;
  - e. Pemantauan Pengendalian Intern.
- a. **Lingkungan pengendalian** adalah kondisi dalam instansi pemerintah yang dapat membangun kesadaran semua personil, akan pentingnya pengendalian dalam organisasi saat 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 serta 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 yang memberikan keyakinan bahwa temuan audit dan evaluasi lainnya segera ditindaklanjuti.

## C. Tujuan, Manfaat dan Aktivitas Penilaian SPM

### 1. 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.

### 2. Manfaat Evaluasi SPM

Manfaat pengujian pengendalian manajemen adalah sebagai berikut:

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

### 3. Aktivitas

#### a. Waktu dan Tempat Pelaksanaan

Idealnya evaluasi SPM dilaksanakan di tempat/kantor/kegiatan auditi setelah penyelesaian tahap 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 (praktiknya) 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 auditi. Hal inilah yang mendasari bahwa SPM harus diuji di dalam pelaksanaannya.

Untuk dapat menelaah dan menguji SPM dengan baik, diperlukan kriteria bagaimana SPM yang baik itu. Kriteria ini

disampaikan dalam mata ajaran tersendiri yaitu mata ajaran Sistem Pengendalian Manajemen. 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 auditi dan SPM untuk masing-masing kegiatan atau fungsi yang menjadi sasaran audit. Untuk menelaah dan menguji SPM dapat digunakan sarana:

1) ***Intern Control Questionnaire (ICQ)***

Daftar pertanyaan untuk menguji SPM ini dapat dibuat untuk setiap audit (auditi) atau dapat distandarisasi, yang setiap audit dimutakhirkan. Penyiapan ICQ adalah tugas ketua tim dan pengendali teknis, sedangkan tugas anggota tim adalah melaksanakan pengujian.

*Intern 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 auditi. 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.

2) ***Flow chart***

Dalam cara ini 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. Contoh *flowchart* disajikan pada halaman berikutnya.

### 3) **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: 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. Mengenai pengertian, susunan format, dan cara mengerjakan PKA dan KKA sama dengan yang telah disampaikan dalam bab-bab terdahulu.

## D. Hasil Evaluasi SPM

Hasil dari evaluasi SPM adalah:

### a. 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.

**b. 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.

**c. Daftar Tujuan Audit Tetap (*Firm Audit Objectives/FAO*)**

Daftar tujuan audit 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 4.2**

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 4.1

Alur Pikir Pengembangan TAO menjadi FAO melalui evaluasi SPM

TAO	Evaluasi SPM	FAO
1. Ketidaktaatan terhadap kebijakan umum PBJ	Prosedur pemahaman: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Permintaan Keterangan</li> <li>• Verifikasi Dokumen</li> <li>• Observasi</li> </ul>	1. Pelanggaran terhadap tugas pokok dan persyaratan
2. Pelanggaran etika pengadaan		2. Ketidaktaatan terhadap prinsip penetapan sistem pengadaan
3. Pelanggaran terhadap tugas pokok dan persyaratan		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
5. Ketidaktaatan terhadap ketentuan penetapan HPS	Prosedur pengujian pengendalian: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analisis</li> </ul>	5. Jumlah pengadaan buku tidak sesuai kebutuhan dan rencana pengadaan

6. Ketidaktaatan terhadap prinsip penetapan sistem pengadaan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Observasi/pengamatan</li> <li>• Permintaan informasi</li> <li>• Evaluasi</li> <li>• Investigasi</li> <li>• Verifikasi</li> <li>• Cek</li> <li>• Uji/test</li> <li>• <i>Footing</i></li> <li>• <i>Cross footing</i></li> <li>• <i>Vouching</i></li> <li>• Trasir</li> <li>• <i>Scanning</i></li> <li>• Rekonsiliasi</li> <li>• Konfirmasi</li> <li>• Bandingkan</li> <li>• Inventarisasi/opname</li> <li>• Inspeksi</li> </ul> <p>Hasil:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Panitia pengadaan kurang memahami detail aturan.</li> <li>• Panitia penerimaan barang tidak teliti dalam mengecek barang</li> <li>• Kurangnya disiplin dalam penggunaan anggaran</li> <li>• Kesalahan dalam penetapan HPS</li> </ul>	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		
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 mata anggaran 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.

#### E. Program Kerja Audit

Sebagaimana disebutkan dalam bagan 3.1 telah dibahas pada Bab III, 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*.

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 turis yang menunjukkan tempat-tempat penting yang harus didatanginya. Bila turis tidak membaca peta, ia tidak mungkin memilih objek wisata yang paling baik dengan ekonomis, efisien, dan efektif.

### **1. Tujuan dan Manfaat PKA**

Tujuan dan manfaat PKA adalah sebagai berikut:

- a) Sarana pemberian tugas kepada tim audit.
- b) Sarana pengawasan 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 pengawasan dapat memiliki format PKA tersendiri, tetapi isi PKA secara umum adalah sama.

Inspektorat Jenderal Departemen Dalam Negeri Jakarta	No. KKA
Nama Auditi : Tahun/Masa Audit :	

**PROGRAM KERJA AUDIT SURVEI PENDAHULUAN**

No.	Uraian	Dilaksanakan oleh		Waktu yang diperlukan		Nomor KKA	Catatan
		Rencana	Realisasi	Rencana	Realisasi		
A	Pendahuluan						
B	Tujuan Audit						
C	Langkah-langkah kerja						
1.	.....						
2.	.....						
3.	.....						
4.	.....						
5.	.....						
6.	.....						
dst.							
Direviu oleh (Tanggal) Pengendali Teknis  Nama		(Kota, Tanggal)  Disusun oleh Ketua Tim  Nama					
Disetujui oleh (Tanggal) Pengendali Mutu  Nama							

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

## **Pendahuluan**

Dalam survei 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.

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

## **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 kerja 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 Ketua Tim (KT).

## **Langkah-langkah Kerja Audit**

Langkah-langkah kerja audit adalah perintah kerja kepada auditor dalam melaksanakan audit. Biasanya merupakan instruksi yang ditulis dengan kalimat perintah, menerapkan prosedur dan teknik-teknik audit (penjelasan mengenai prosedur dan teknik audit diuraikan pada bab berikutnya). 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.

#### **Dilaksanakan oleh**

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.

#### **Waktu yang dibutuhkan**

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

#### **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 reuiu 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.

#### F. Jenis Program Kerja Audit

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* (FAO).

**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 harus lebih terinci, 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 auditinya, jenis PKA dapat dibedakan menjadi PKA individual dan PKA proforma/standar.

**a. PKA Individual**

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

**b. PKA Proforma/Standar**

PKA yang disusun untuk keperluan audit lebih dari satu auditi 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 4.3**

---

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

#### **G. Latihan**

1. Jelaskan pengertian Evaluasi Sistem Pengendalian Manajemen (ESPM)!
2. Jelaskan manfaat dan tujuan ESPM !
3. Sebutkan dan jelaskan hasil-hasil Survei Pendahuluan!
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!

## BAB V

# PROSEDUR, TEKNIK, DAN BUKTI AUDIT

*Setelah mempelajari bab ini peserta mampu menjelaskan pengertian prosedur, teknik dan bukti audit serta menjelaskan jenis-jenis bukti audit dan jenis teknik audit.*

### A. Pengertian Prosedur dan Teknik Audit

Dalam pelaksanaan audit, auditor harus melakukan pengumpulan bukti. 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, prosedur audit menyebutkan sebagai berikut: "**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.

## **B. Pengertian 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 informasi tersebut harus andal sehingga mampu meyakinkan pihak lain. Keandalan bukti audit tergantung dari terpenuhinya syarat-syarat bukti audit.

Ada penulis yang menyatakan bahwa syarat-syarat bukti audit ada tiga yaitu :

- Relevan (RE)
- Kompeten (KO)
- Cukup (CU)

Tetapi ada pula yang menyatakan 4 (empat) karena ditambah dengan:

- Material (MA)

Tidak salah kalau digunakan bahwa syarat-syarat bukti audit yang andal ada empat syarat, yaitu: REKOCUMA, masing-masing sebagai berikut :

### **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 5.1**

*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 bukti-bukti pengeluaran anggaran Dinas Pendapatan Daerah, walaupun bukti-bukti tersebut juga mengandung nilai uang.*

**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 auditi (bukti intern). Dilihat dari cara auditor mendapatkan bukti, bukti yang didapat auditor dari pihak luar auditi lebih kompeten daripada bukti yang didapat dari auditi, 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 hasil fotokopi. Bukti yang dilegalisasi oleh auditi lebih kompeten daripada hasil fotokopinya.

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 bukti satu persatu. Ada bukti yang kompetensinya tinggi dan ada bukti yang kompetensinya rendah.

**Contoh 5.2**

*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.*

### **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 5.3**

*Ada dugaan bahwa perjalanan dinas 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 Rp500.000.000,00. 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%).*

### **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:

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

### C. Hubungan Bukti Audit, Materialitas dan Risiko

Audit pada dasarnya adalah pengujian yang sistematis dan objektif, oleh 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 5.4**

*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 dapat 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 jenis bukti, maka risiko deteksi akan semakin kecil.

#### **Contoh 5.5**

*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.

#### D. Jenis-jenis Bukti Audit

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

- Bukti pengujian fisik
- Bukti dokumen
- Bukti analisis
- Bukti keterangan

##### 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 5.6**

- *Kas yang ada dalam petty cash belum tentu seluruhnya milik instansi yang bersangkutan, mungkin ada uang titipan. Hal ini harus dibuktikan dengan cara lain.*
- *Cek yang ada dalam petty cash belum tentu bisa diuangkan, mungkin cek kosong.*
- *Mobil yang digunakan oleh pejabat belum tentu milik instansi, mungkin mobil pinjaman.*
- *Masalah kompetensi bukti fisik harus menjadi perhatian, antara lain dengan cara :*
  - *Inventarisasi fisik dilakukan oleh sekurang-kurangnya dua orang auditor, karena menurut hukum, satu orang bukan saksi. Selain kedua auditor, sebaiknya BAP ditandatangani pula oleh pihak auditi, dan bila ada oleh kontraktor yang terkait agar tidak terjadi ketidaksepakatan dikemudian hari.*
  - *Bila bukti fisik berbentuk foto dan denah lokasi atau peta lokasi, sebaiknya terdapat pula tanda-tanda yang menunjukkan identitas auditi, misalnya dokumen tersebut dilegalisasi oleh pihak auditi 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 digabungkan.

**Contoh 5.7**

- *Bukti kas uang keluar (pembayaran)*
- *Bukti kas uang masuk (penerimaan)*
- *SK pengangkatan pegawai*
- *Bukti tanda terima penyerahan seragam*
- *Bukti pengeluaran barang*
- *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 memercayai 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 (antara lain bukti kas masuk, surat setoran pajak daerah)
- b. Bukti ekstern yang aslinya ada di auditi (antara lain bukti kas keluar, faktur pembelian barang, kuitansi dari pemborong)
- c. Bukti yang didapat auditor langsung dari pihak ketiga (antara lain jawaban konfirmasi)
- d. Bukti audit yang masih disimpan auditi (antara lain 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 auditi.
- 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 auditi. 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 5.7**

---

- *Buku kas (untuk menguji kebenaran fisik uang dan bukti dokumen kas dan lain-lain)*
- *Buku bank*
- *Buku uang muka kerja*
- *Macam-macam buku pembantu*
- *Kartu persediaan barang*
- *Kartu inventaris*
- *Buku inventaris*

### **3. Bukti Analisis**

Bukti analisis adalah bukti audit yang diperoleh auditor dengan melakukan analisis atau mengolah lebih lanjut data auditi dan data lain yang berkaitan dengan auditi. 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. Termasuk dalam bukti analisis adalah bukti analisis dan bukti perhitungan.

#### **Contoh 5.8**

- *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 petunjuk. Auditor tidak boleh langsung menyimpulkan hanya berdasarkan bukti analisis.*
- *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 auditi. Bukti perhitungan dicantumkan pula dalam media tertulis (dokumen).

#### **Contoh 5.9**

- *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 auditi maupun pihak ketiga) berdasarkan pertanyaan atau informasi tertentu yang diminta oleh auditor. 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 5.10**

- *Pernyataan saldo rekening bank dari bank yang bersangkutan.*
- *Surat pernyataan dari petani (misalnya) sebagai pihak yang menerima penyerahan bantuan peralatan pertanian dari dinas pertanian kabupaten.*
- *Surat pernyataan dari pembeli atau penjual tentang kebenaran pembelian atau penjualan.*
- *Surat bukti titipan barang sehubungan adanya barang yang dititipkan.*
- *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 auditi maupun dari pihak auditi sendiri. Dalam hal memperoleh bukti lisan, auditor harus mencatat (menuangkan dalam kertas kerja) dengan seksama termasuk nara sumbernya.

**Contoh 5.11**

- *Seorang sopir menginformasikan bahwa salah satu mobil di kantor tersebut telah dibiayai perbaikan turun mesin, padahal turun mesin tersebut tidak dilakukan.*
- *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, dan lain-lain. 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 5.12**

*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.*

**E. 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:

- Analisis
- Observasi/pengamatan
- Permintaan informasi
- Evaluasi
- Investigasi
- Verifikasi

- Cek
- Uji/test
- *Footing*
- *Cross footing*
- *Vouching*
- Trasir
- *Scanning*
- Rekonsiliasi
- Konfirmasi
- Bandingkan
- Inventarisasi/opname
- Inspeksi

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:

- Observasi/pengamatan
- Inventarisasi/opname
- Inspeksi

#### **Observasi/Pengamatan**

Observasi/pengamatan adalah peninjauan dan pengamatan atas suatu objek secara hati-hati, ilmiah, dan berkesinambungan 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 5.13**

- *Pengamatan sekilas atas fasilitas dan operasi/kegiatan yang dilakukan pada tahapan survei pendahuluan.*
- *Dengan menggunakan mobil melihat apakah reboisasi telah dilaksanakan sebagaimana mestinya. Dari observasi ini terlihat apakah tanaman reboisasi (penanaman kembali) tumbuh dengan baik atau tidak.*
- *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 pengawasan atasannya, b) observasi terhadap pegawai bagian pemeliharaan terlambat bekerja dan pulang jauh sebelum waktunya, cara kerjanya tidak teratur.*

**Contoh Dokumentasi Observasi/Pengamatan:**

Inspektorat Jenderal Departemen Dalam Negeri J a k a r t a		No. KKA : //II/9/1-1		
Nama Auditi : Dinas Pendapatan Daerah Provinsi Maluku		Ref Prog Audit No :		
Tahun/Masa Audit : 2009		Disusun Oleh : Dra. Fajar		
		Tgl. dan Paraf : 23/11/20X		
		Direviu Oleh : Drs.Tan C.		
		Tgl. dan Paraf : 30/11/20X		
<p>Hasil Pengamatan Disiplin Pegawai Dalam Memenuhi Waktu Bekerja</p>				
Tanggal pengamatan	Kedatangan terlambat lebih dari 30 menit	Istirahat lebih lama dari waktu	Pulang mendahului 30 menit	Ket.
1.20/11/20XX	18	24	21	
2.22 /11/20XX	16	22	18	
Menurut Laporan				
1.20/11/20XX	12	6	11	
2.22 /11/20XX	9	9	8	

### **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 5.14 BAP Kas**

Bawasda Provinsi Jawa Barat

**BERITA ACARA PEMERIKSAAN KAS**

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 setempat pada:

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

Berdasarkan Surat Keputusan ..... tanggal ..... No. ....ditugaskan 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 kertas bank	Rp
b. SPM/alat pembayaran lain	Rp
c. Saldo bank	Rp
d. Surat berharga lainnya	Rp
e. Jumlah	Rp
Saldo menurut BKU	Rp
Perbedaan positif/negatif (Penjelasan terlampir)	Rp

Bendahara, Tim Pemeriksa,

..... 1. ....

..... 2. ....

Contoh Register Pendukung BAP Kas:

Bawasda Provinsi Jawa Barat			
<b><u>REGISTER PEMERIKSAAN KAS</u></b>			
Pada hari ini.....tanggal....., buku kas umum ditutup berhubungan dengan dilakukan audit oleh Badan Pengawas Daerah Provinsi Jawa Barat 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. 2.000,00 : .....	lb = Rp
g.	Uang kertas pecahan	Rp. 1.000,00 : .....	lb = Rp
h.	Uang kertas pecahan	Rp. 500,00 : .....	lb = Rp
i.	Uang logam pecahan	Rp. 1.000,00 : .....	kp = Rp
j.	Uang logam pecahan	Rp. 500,00 : .....	kp = Rp
k.	Uang logam pecahan	Rp. 100,00 : .....	kp = Rp
l.	Uang logam pecahan	Rp. 50,00 : .....	kp = Rp
	JUMAH UANG TUNAI	: .....	= Rp
m.	Saldo bank	: .....	= Rp
n.	Surat berharga	: .....	= Rp
	JUMAH SALDO MENURUT FISIK		= Rp
	Selisih (positif/negatif)		= Rp
Selisih (positif/negatif) tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:			
1.			
2.			
Bendahara,  .....	Tim Pemeriksa,  1. ....  2. ....		

Contoh Berita Acara Pemeriksaan Fisik (untuk persediaan/inventaris):

Bawasda Kabupaten Wamena

**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 diurus oleh:

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

Berdasarkan Surat Keputusan ..... tanggal ..... No. ....ditugaskan 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	

Contoh Daftar Pendukung BAP Fisik (untuk persediaan/inventaris):

Bawasda Kabupaten Wamena

---

**DAFTAR HASIL PEMERIKSAAN FISIK**

Nama Barang :  
 Tanggal :  
 Lokasi :

Rincian atas.....(nama barang) berdasarkan pemeriksaan fisik dan berdasarkan pencatatan administrasi adalah sebagai berikut:

No.	Uraian	Satuan	Jumlah Barang			Keterangan
			Fisik	Adm.	Selisih	

Petugas/Pengurus barang  
 1. Nama :  
 Jabatan :  
 Tanda tangan :

Tim Pemeriksa,  
 1. ....  
 2. ....

**Inspeksi**

Inspeksi adalah meneliti secara langsung ke tempat kejadian, yang lazim pula disebut *on the spot inspection*, yang dilakukan secara rinci dan teliti. Inspeksi sering dilakukan mendadak dan biasanya tidak diikuti dengan pembuatan suatu berita acara (BA).

**Contoh 5.15**

- Inspeksi pelaksanaan tugas di lapangan, apakah semua pegawai hadir.
- Inspeksi apakah ruang kerja rapi dan bersih.

**2. Teknik Audit untuk Bukti Dokumen**

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

- Verifikasi
- Cek

- Uji/test
- *Footing*
- *Cross Footing*
- *Vouching*
- Trasir
- *Scanning*
- Rekonsiliasi

### **Verifikasi**

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

#### **Contoh 5.16**

---

*Pada verifikasi atas bukti kas akan diteliti secara rinci mengenai:*

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

### **Cek**

Cek adalah menguji kebenaran atau keberadaan sesuatu, dengan teliti.

#### **Contoh 5.17**

---

- *Cek apakah barang yang dibeli telah diterima*
- *Cek apakah merk mesin yang diterima sesuai dengan yang dipesan*
- *Cek apakah peralatan yang dibeli adalah baru dan lengkap*
- *Cek apakah barang yang dibeli dapat berfungsi dan sesuai dengan spesifikasi yang ditetapkan.*

### **Uji/Test**

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

#### **Contoh 5.18**

---

- *Uji rumus yang digunakan oleh auditi. Dalam hal ini maka auditor harus melakukan penelitian untuk meyakini bahwa rumus yang digunakan auditi tepat.*
- *Dalam hal auditi mempunyai beberapa alternatif, auditor menguji apakah alternatif yang dipilih oleh auditi adalah alternatif yang terbaik.*
- *Uji apakah teknik metode kerja yang digunakan oleh auditi adalah tepat, efisien, dan hemat.*

### **Footing**

*Footing* adalah menguji kebenaran penjumlahan subtotal dan total dari atas ke bawah (vertikal). *Footing* dilakukan terhadap data yang disediakan oleh auditi. Tujuan teknik audit *footing* adalah untuk menentukan apakah data atau laporan yang disediakan auditi dapat diyakini ketepatan perhitungannya. Teknik audit *footing* tidak digunakan untuk menguji kebenaran penjumlahan dari atas ke bawah (vertikal) atas kertas kerja yang dibuat sendiri oleh auditor.

#### **Contoh 5.19**

---

*Pada audit atas penyampaian sembako kepada masyarakat, auditor menguji kebenaran penjumlahan dengan teknik footing atas Laporan Rekapitulasi Penyerahan Sembako yang dibuat oleh Dinas Sosial Kabupaten.*

B A W A S D A Kabupaten Magelang		No. KKA : /II/1-1 Ref Prog Audit : Disusun oleh : Prima Dona Tgl. dan Paraf : 6 /6-20X+1 Direviu oleh : Drs. Unggul Tgl. dan Paraf : 10/6-20X+1	
Nama Auditi : Kantor Dinas Sosial Kab. Magelang Tahun/Masa Audit : 20XX			
Pengujian Penyampaian Bantuan Sembako Rekaputilasi per Kecamatan			
Kecamatan	Beras (Kg)	Gula Pasir (Kg)	Minyak Goreng (Kg)
1. Muntilan	1.400.000	800.000	950.000
2. Mungkid	1.600.000	960.000	1.100.000
3. Borobudur	1.250.000	760.000	640.000
4. Mertoyudan	1.550.000	940.000	1.150.000
Jumlah	5.800.000	3.450.000	3.800.000
	√	↘	↘
Keterangan : √ Footing benar ↘ Footing Salah jumlahnya		Sumber data: Berita Acara Serah terima.	

### 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 auditi.

#### **Contoh 5.20 – Cross Footing**

*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 Nasional Kabupaten.*

B A W A S D A Kabupaten Klaten		No. KKA : /II/5/1-1 Ref Prog Audit : Disusun oleh : Vita Ria Tgl. dan Paraf : 6 /6-20X+ Direviu oleh : Drs.Topan Tgl. dan Paraf : 10/6-20X+		
Nama Auditi : Kantor Dinas Diknas Kab. Klaten Tahun/ Masa Audit : 20XX				
Pengujian Penyampaian Buku Kejar Paket A Rekapitulasi per Ranting Dinas Diknas				
Ranting Dinas Diknas Kecamatan	Semester I	Semester II	Jumlah	
1. Jogonalan	11.200	33.200	44.400	√
2. Prambanan	15.650	4.250	19.900	√
3. Jatinom	8.450	23.150	31.650	✗
4. Manisrenggo	15.350	26.600	41.950	√
Jumlah	50.650	87.200	137.900	✗
Keterangan : √ Cross footing benar ✗ Cross footing salah jumlahnya		Sumber data : Berita Acara Serah terima		

### 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 5.21 – Vouching

*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.*

### 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 5.22

Pemeriksa mengambil secara sampel suatu bukti penerimaan iuran hasil hutan(IHH), kemudian menelusuri ke pencatatan buku kas, buku pengawasan setoran IHH per pemegang hak penguasaan hutan(HPH), selanjutnya ke laporan penerimaan IHH bulanan.

### **Scanning**

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

#### **Contoh 5.23**

---

- Scanning terhadap buku tamu untuk memperoleh data tentang pihak-pihak yang berhubungan dengan pemberian suatu perizinan.
- 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.
- Scanning terhadap buku kas keluar untuk mengetahui secara cepat pengeluaran-pengeluaran kas yang bernilai lebih dari Rp5.000.000,00.

### **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 saldo simpanan di bank yang seharusnya.

**Contoh 5.24**

Bawasda Provinsi Jawa Timur	No. KKA : /VIII/1-1
	Ref Prog Audit :
Nama Auditi : PD. Aneka Pangan	Disusun oleh : Ita Risti
Tahun/ Masa Audit : 1 April s.d. 31 Desember 2008	Tgl. dan Paraf : 6/2/2009
	Direviu oleh : Drs. R.Topan
	Tgl. dan Paraf : 10/2/2009

Rekonsiliasi Bank per 31 Desember 2008

Saldo R/K Bank per 31 Desember 2008 sebesar Rp50.000.000,00 sedangkan saldo buku per tanggal tersebut adalah sebesar Rp30.000.000,00. Selisih sejumlah Rp. 20.000.000,00 disebabkan sebagai berikut :

1. Bank belum membukukan cek tanggal 30 Desember 2008 untuk pembayaran kepada rekanan atas pembelian ATK sejumlah Rp 15.000.000,00. Rekanan baru menguangkan cek tersebut pada bulan Januari 2009.
2. Perusahaan belum membukukan penerimaan premi melalui bank per 31 Desember 2008 sebesar Rp 5.000.000,00. Bukti bank baru diterima perusahaan pada tanggal 2 April 2009.

Keterangan	Menurut R/K Bank	Menurut Buku
1. Saldo per 31 Desember 2008	50.000.000,00	30.000.000,00
a. Pengeluaran belum dibukukan oleh bank	15.000.000,00	
b. Penerimaan premi yang belum dibukukan perusahaan		5.000.000,00
2. Saldo Seharusnya	35.000.000,00	35.000.000,00

**3. Teknik Audit untuk Bukti Analisis**

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

- Analisis
- Evaluasi
- Investigasi
- Perbandingan

**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 intern auditi maupun berdasarkan data dari luar.

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

– 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*).

– 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 5.25**

---

- *Biaya bahan bakar dan pelumas dianalisis (diurai) menurut penggunaannya.*
- *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.*

## 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 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 5.26

---

- *Evaluasi terhadap sistem informasi*
- *Evaluasi terhadap sistem pelaporan*
- *Evaluasi terhadap kinerja penerbitan sertifikat tanah*
- *Evaluasi terhadap kegiatan pengendalian banjir*
- *Evaluasi jumlah produksi bensin dan produk ikutan lainnya dari penyulingan 1000 M<sup>3</sup> minyak mentah.*

## 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.

## Pembandingan

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

### Contoh 5.27

- *Bandingkan jumlah pemakaian barang menurut administrasi unit kerja pemakai dengan jumlah pemakaian unit tersebut menurut administrasi gudang.*
- *Bandingkan biaya pegawai 2010 dengan 2009*
- *Bandingkan harga beli dengan harga pasar menurut penawaran umum*

Contoh Pembandingan:

Inspektorat Jenderal Departemen Kehutanan J a k a r t a				No. KKA : /II/8/1-1 Ref. Prog. Audit No : Disusun Oleh : Dra. Risti Tgl. dan Paraf : 23/11/2010 Direview Oleh : Drs.R. Togas P. Tgl. dan Paraf : 30/11/2010			
Nama Auditi : Kegiatan Penghijauan dan Reboisasi Kab. Wonosari Tahun/Masa Audit : 2009							
Perbandingan antara Rencana dan Realisasi Pemakaian Bibit dan Luas Areal							
Nama Pohon Penghijauan	Rencana Areal (Ha)	Jml. Bibit (btg)	Realisasi Areal (Ha)	Jml. Bibit (btg)	Selisih Areal (Ha)	Selisih Jml. Bibit (btg)	Ket.
1.Pinus	1.550	1.550.000	1.220	1.330.200	(330)	(219.800)	√
2.Lamtoro Gung	1.650	3.300.000	1.650	3.620.000	0	325.000	✗
3. Mahoni	6.450	5.160.000	4.450	3.560.000	(2.000)	(1.600.000)	√
4.Sengon Laut	5.350	8,025.000	6.400	9.600.000	1.050	1.575.000	√
Jumlah	15.000	18.035.000	13.730	18.110200	(1.280)	75.200	√
	√	√	✗	√	√	√	
Ket. : √ Footing/cross footing benar ✗Footing/cross footing salah				Sumber data: Laporan Kemajuan Kegiatan per akhir tahun			

#### 4. Teknik Audit untuk Bukti Keterangan

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

- Konfirmasi
- Permintaan keterangan

##### **Konfirmasi**

Konfirmasi adalah memperoleh bukti sebagai peyakini bagi auditor, dengan cara mendapatkan/meminta informasi yang sah dari pihak yang relevan, umumnya pihak di luar auditi. 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 auditi.

Pada konfirmasi tertulis, terdapat dua teknik konfirmasi, yakni:

- Konfirmasi positif yaitu konfirmasi yang harus dijawab secara tertulis oleh pihak luar tersebut mengenai data yang diminta.
- 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 5.28**

*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.*

Contoh Surat Konfirmasi

<b>UNIVERSITAS CENDERAWASIH</b> <b>Wamena, Abepura, Jayapura</b>	
Konfirmasi Nomor : R-07/11/2009	10 November 2009
Hal : Konfirmasi Ijazah	
Yth. Sdr. Rektor Universitas Gajah Mada Kampus Bulak Sumur Yogyakarta	
Sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan oleh Inspektorat Jenderal Departemen Pendidikan Nasional, kami mengharap bantuan Saudara tentang kebenaran Ijazah Pasca Sarjana yang dimiliki oleh:	
Nama	: BLASIUS RAWE
Tempat, tanggal lahir	: Merauke, 10 Oktober 1971
Nomor Seri Ijazah	: MZ-1996
Tanggal Dikeluarkan	: 14 Mei 1996
Nomor Induk Mahasiswa	: 199295
Jawaban Saudara dapat dikirimkan ke Tim Auditor Inspektorat Jenderal Departemen Pendidikan Nasional dengan alamat seperti dalam sampul jawaban yang kami sertakan dengan surat ini.	
Atas perhatian dan kerja sama Saudara, kami mengucapkan terima kasih.	
Rektor,  ttd.	

**Permintaan Informasi**

Permintaan informasi (*inquiry*) dapat dilakukan untuk menggali informasi tertentu dari berbagai pihak yang berkompeten. Pihak yang kompeten bisa berarti pegawai atau pejabat auditi yang berkaitan dengan permasalahan atau pihak ketiga, termasuk para spesialis atau profesional 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. 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:

- Tentukan sumber informasi/objek wawancara
- Jadwalkan wawancara lebih dahulu
- Buat persiapan materi dan cara bertanya
- Mulai dengan suasana yang bersahabat/hangat
- Perhatikan dan dengarkan
- Hindari pertanyaan yang cenderung jawabannya mengiyakan
- Tutuplah wawancara dengan catatan positif
- Dokumentasikan hasil wawancara
- Mintakan penegasan/persetujuan hasil wawancara dari pihak yang diwawancarai

#### **Contoh 5.29**

---

*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*

**F. Latihan**

1. Jelaskan pengertian prosedur audit, teknik audit, dan bukti audit.
2. Jelaskan syarat-syarat bukti audit di bawah ini:
  - a. Relevan
  - b. Kompeten
  - c. Cukup
  - d. Material
3. Jelaskan hubungan bukti audit dengan risiko dan materialitas.
4. Sebutkan 4 kelompok bukti audit dan sebutkan jenis-jenis bukti audit pada tiap kelompok.
5. Sebutkan 4 kelompok teknik audit dan sebutkan teknik-teknik audit pada tiap kelompok.

## BAB VI

# KERTAS KERJA AUDIT

Setelah mempelajari bab ini peserta diklat mampu menjelaskan pengertian, tujuan dan manfaat, jenis, format, isi, prinsip penyusunan, serta penguasaan dan pengelompokan kertas kerja audit.

### A. Pengertian Kertas Kerja Audit

Kertas Kerja Audit (KKA) adalah 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. Dalam pengertian dokumen bukan saja yang berbentuk kertas, namun juga termasuk foto/film/gambar, kaset rekaman, disket, *file* komputer. Sumber dokumen KKA dapat berasal dari auditi, pihak di luar auditi/instansi lainnya, maupun dari pihak auditor.

KKA mencerminkan:

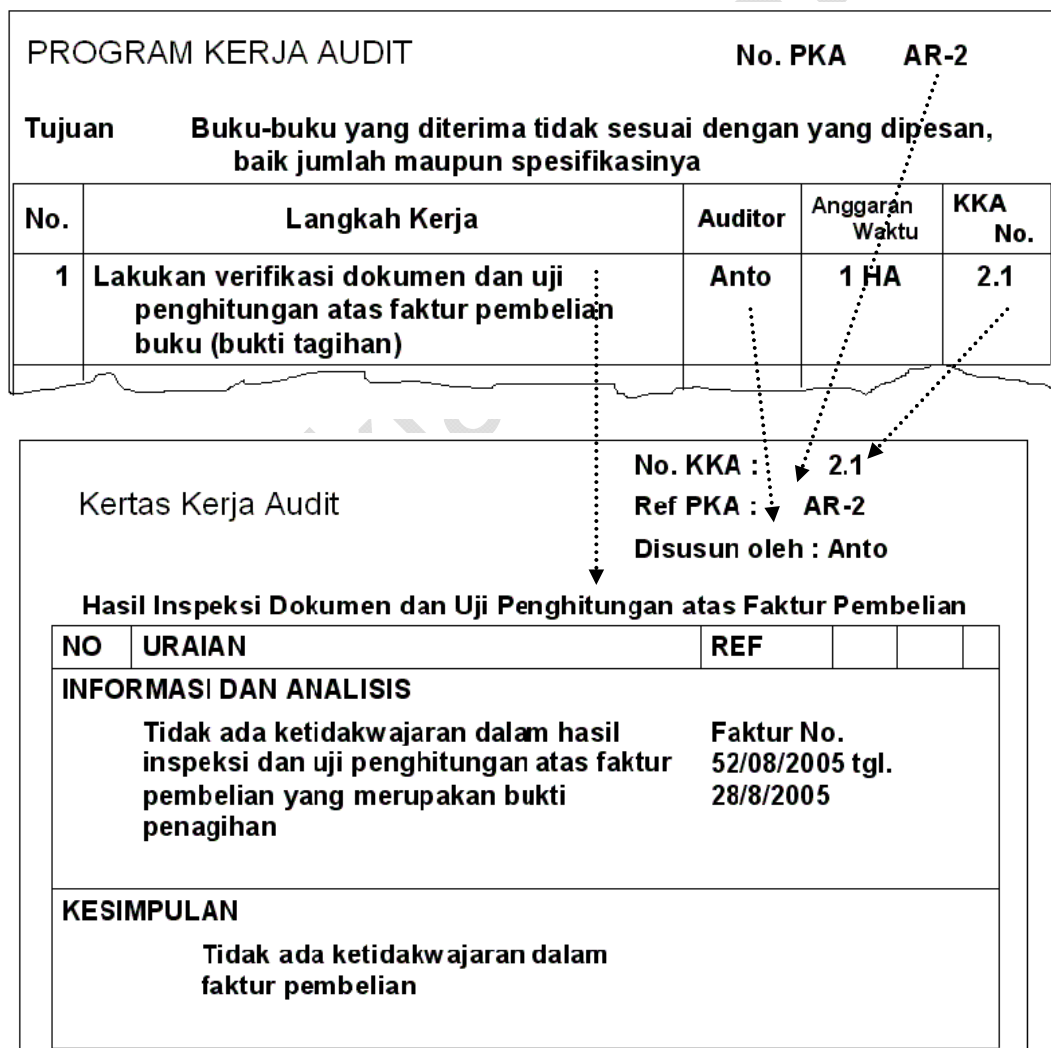
- Kegiatan audit mulai dari perencanaan, survei pendahuluan, evaluasi pengendalian manajemen, pengujian substantif, sampai dengan pelaporan dan tindak lanjut hasil audit. Hal ini dikarenakan semua kegiatan audit didokumentasikan dalam bentuk KKA.
- Langkah-langkah audit yang ditempuh, pengujian yang 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. Bagan 6.1 merupakan contoh yang memperlihatkan hubungan PKA dan KKA tersebut.

Bagan 6.1  
Contoh Hubungan PKA dengan KKA



Dari contoh di atas, terlihat bahwa KKA Nomor 2.1 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 auditi. Dengan KKA yang lengkap, jika suatu permasalahan disanggah oleh auditi, maka auditor akan dapat menjelaskan permasalahannya dengan rinci dengan bantuan KKA yang disusun.

#### 5. Media reviu pengawas

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 rewiu pengawas 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 auditi. 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 rewiu oleh rekan sejawat (*peer review*) 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

Bagan 6.2 memperlihatkan hubungan ketiga jenis KKA tersebut.

Bagan 6.2, 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. Menghindari 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 referensinya.

#### **Contoh 6.1**

*Contoh berikut ini untuk menggambarkan ketiga jenis KKA tersebut di atas. Misalkan Bawasda 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):*

- *KKA Utama:*
  - *Simpulan penyaluran raskin kabupaten*
  - *Simpulan penyaluran bantuan peralatan pertanian kabupaten*
- *KKA Ikhtisar:*
  - *Ringkasan penyaluran raskin per kecamatan (tergantung jumlah kecamatan yang diaudit)*

- Ringkasan penyaluran bantuan peralatan pertanian per kecamatan (tergantung jumlah kecamatan yang diaudit)
- KKA Pendukung:
  - Seluruh KKA rinci setiap perolehan bukti untuk masing-masing desa, termasuk didalamnya konfirmasi ke para penerima bantuan.
  - Berisi pengujian-pengujian yang dilakukan sebagai bagian untuk pengambilan simpulan audit secara keseluruhan.
  - 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 revidu selama/ 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, pelaksanaan, temuan, 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 auditi. 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 auditi, 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:

- perencanaan, termasuk program kerja audit,
- pengujian dan evaluasi atas kecukupan dan efektivitas sistem pengendalian manajemen,
- prosedur audit yang dilakukan, informasi yang diperoleh dan simpulan hasil pemeriksaan,
- reviu oleh pengawas,
- pelaporan audit,
- catatan atas tindak lanjut yang dilakukan oleh auditi,
- salinan kontrak dan perjanjian yang penting,
- hasil-hasil konfirmasi,
- gambar, grafik, dan peraga lainnya,

- pengujian dan analisis transaksi,
- hasil revid analitis,
- laporan audit dan tanggapan manajemen,
- korespondensi audit yang relevan.

#### **G. Format KKA**

Setiap instansi pengawasan 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;"><b>B A W A S D A</b> Kabupaten Klaten <b>A</b></p>	<p>No. KKA : 199/5/4-1 Ref.Prog.Audit No.: IV/2 Disusun Oleh : Vida Ria Tgl. dan Paraf : 6/6 – 20XX Direviu oleh : Drs. Topan</p>																														
<p>Nama Auditi : Kantor Dinas P &amp; K Kab. Klaten Tahun/masa Audit : XXX</p>	<p style="text-align: right;"><b>B</b></p>																														
<p><b>D</b> Pengujian Penyampaian Buku Kejar Paket A Rekapitulasi per Ranting Dinas P &amp; K</p>																															
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Ranting Dinas P&amp;K Kecamatan</th> <th style="text-align: center;">Semester I</th> <th style="text-align: center;">Semester II</th> <th style="text-align: center;">Jumlah</th> <th style="width: 50px;"></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1. Jogonalan</td> <td style="text-align: right;">11.200</td> <td style="text-align: right;">33.200</td> <td style="text-align: right;">44.400</td> <td style="text-align: center;">√</td> </tr> <tr> <td>2. Prambanan</td> <td style="text-align: right;">15.650</td> <td style="text-align: right;">4.250</td> <td style="text-align: right;">19.900</td> <td style="text-align: center;">√</td> </tr> <tr> <td>3. Jatinom</td> <td style="text-align: right;">8.450</td> <td style="text-align: right;">23.150</td> <td style="text-align: right;">31.600</td> <td style="text-align: center;">√</td> </tr> <tr> <td>4. Manisrenggo</td> <td style="text-align: right;">15.350</td> <td style="text-align: right;">26.600</td> <td style="text-align: right;">41.950</td> <td style="text-align: center;">√</td> </tr> <tr> <td><b>Jumlah</b></td> <td style="text-align: right;"><b>50.650</b></td> <td style="text-align: right;"><b>87.200</b></td> <td style="text-align: right;"><b>137.850</b></td> <td style="text-align: center;">√</td> </tr> </tbody> </table>	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. Jatinom	8.450	23.150	31.600	√	4. Manisrenggo	15.350	26.600	41.950	√	<b>Jumlah</b>	<b>50.650</b>	<b>87.200</b>	<b>137.850</b>	√	<p style="text-align: right;"><b>E</b></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. Jatinom	8.450	23.150	31.600	√																											
4. Manisrenggo	15.350	26.600	41.950	√																											
<b>Jumlah</b>	<b>50.650</b>	<b>87.200</b>	<b>137.850</b>	√																											
<p><b>F</b> Simpulan : Berdasarkan BASI jumlah buku yang didistribusikan dalam tahun 2007/2008 sebanyak 137.850 paket yang terinci pada empat kecamatan di atas.</p>																															
<p><b>G</b> KBK pada masing-masing kelurahan harus dibentuk sebagai syarat untuk mendapat bantuan paket-paket A. BASI dibuat sebagai bukti bantuan telah diserahkan kepada KBK.</p>																															
<p><b>H</b> BASI disepakati oleh mereka yang terlibat dalam urusan pelaksanaan CBSA yang berlaku di Kelurahan.</p>																															
<p><b>I</b> Keterangan :  <input checked="" type="checkbox"/> Cross footing benar  <input checked="" type="checkbox"/> Cross footing salah                  jumlahnya</p>	<p><b>J</b> Sumber data : Berita Acara Serah terima</p>																														

**Penjelasan**

**A** Adalah identitas unit organisasi auditor yang melakukan audit.

**B** 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 reviu dilakukan dan paraf ketua tim atau pengendali teknis yang melakukan reviu.
- C** Nama Audit : Diisi dengan nama unit kerja atau badan hukum yang menjadi objek audit.
- Masa yang diaudit : Diisi dengan masa / tahun yang menjadi jangkauan penugasan audit. Masa dapat menunjukkan bagian tahun, bulan.
- D** 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.
- Isi KKA mungkin menghabiskan satu lembar atau lebih, namun untuk setiap permasalahan hendaknya dituangkan pada lembar/halaman yang terpisah dan diberikan judul tersendiri.
- E** 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.
- F** Simpulan dari pengujian yang dilakukan pada lembar KKA yang bersangkutan harus dibuat dengan cermat dan teliti.
- G** Istilah teknis atau singkatan tidak lazim harus diberikan penjelasan yang layak.
- H** Gunakan bahasa tulis yang sederhana, jelas, dan mudah dimengerti. Bila diperlukan dapat menggunakan tabel, kolom, bagan arus, atau diagram yang dapat membantu menjelaskan suatu permasalahan atau pemberian informasi.
- Untuk setiap langkah pelaksanaan prosedur/teknik audit hendaknya dibuatkan simpulan yang memberikan gambaran tentang hasil pengujian yang dilaksanakan.
- I** Berikan keterangan atas *tick mark* atau simbol-simbol yang digunakan dalam lembar KKA yang bersangkutan.

- J** 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

#### **H. Penomoran KKA**

Untuk ketertiban dan memudahkan penggunaan KKA sebagai referensi di waktu yang akan datang, serta memudahkan revidi, 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 didasarkan pada Daftar Isi KKA di bawah ini. Perhatikan sistematika penomoran dalam Daftar Isi dan juga nomor KKA pada tiap-tiap 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 Auditi : Dinas Pekerjaan Umum  
 Tahun/Masa Audit : 2008

<b>A.</b>	<b>KONSEP LHA dan TINDAK LANJUT</b>	
<b>I.</b>	<b>Konsep LHA</b>	A/I
<b>II.</b>	<b>Temuan Hasil Audit</b>	A/II
<b>III.</b>	<b>Tindak Lanjut</b>	A/III
<b>B.</b>	<b>SURVEI PENDAHULUAN</b>	
<b>I.</b>	<b>Program Survei Pendahuluan</b>	B/I
<b>II.</b>	<b>Pelaksanaan Survei Pendahuluan</b>	B/II
1.	Simpulan Hasil Survei	B/II/1
2.	Organisasi	B/II/2
3.	Sumber Daya Manusia	B/II/3
4.	Ketentuan Peraturan Perundang-undangan	B/II/4
5.	Sistem dan Prosedur	B/II/5
<b>C.</b>	<b>EVALUASI SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN</b>	
<b>I.</b>	<b>Program Kerja Audit Evaluasi SPM</b>	C/I
<b>II.</b>	<b>Pelaksanaan Evaluasi SPM</b>	C/II
1.	Simpulan Hasil Evaluasi SPM	C/II/1
2.	Organisasi	C/II/2
3.	Kebijakan	C/II/3
4.	Perencanaan	C/II/4
5.	Prosedur	C/II/5
6.	Pencatatan	C/II/6
7.	Pelaporan	C/II/7
8.	Pembinaan Personil	C/II/8
9.	Reviu Intern	C/II/9
<b>D.</b>	<b>PENGUJIAN SUBSTANTIF DAN PENGEMBANGAN TEMUAN</b>	
<b>I.</b>	<b>Program Kerja Pengujian Substantif dan Pengembangan Temuan</b>	D/I
<b>II.</b>	<b>Pelaksanaan Pengujian Substantif</b>	D/II
1.	Simpulan Hasil Pengujian Substantif & Pengembangan Temuan	D/II/1
2.	Pengujian Substantif & Pengembangan Temuan	D/II/2
<b>E.</b>	<b>BERKAS PENUGASAN</b>	
<b>I.</b>	<b>Surat Penugasan</b>	E/I
<b>II.</b>	<b>Kartu Kendali</b>	E/II
<b>III.</b>	<b>Informasi Awal Auditi</b>	E/III

Sebagai contoh 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, dan seterusnya.

/II/1/1-2 : merupakan halaman 1 dari dua halaman seluruhnya.

## I. Pengelompokan KKA

KKA atas suatu penugasan auditi 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:

- Program kerja audit
- Hasil reviu terhadap sistem pengendalian manajemen
- KKA analisis serta KKA lain pendukung pekerjaan audit
- Catatan mengenai pembicaraan dengan instansi/auditi
- Korenspondensi aktual
- Bukti yang dikumpulkan untuk mendukung temuan
- 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 6.2**

- *Sejarah terbentuknya perundang-undangan yang menyangkut pembentukan instansi, program, serta kegiatan ;*
- *Dosir mengenai perundang-undangan yang berlaku, terus menerus yang relevan dengan kegiatan auditi;*
- *Kebijakan dan prosedur baku instansi, termasuk yang berkaitan dengan sistem pengendalian manajemen;*

- Rencana pembiayaan jangka panjang;
- Struktur organisasi dan kebijakan personalia;
- Kebijakan anggaran, akuntansi, pelaporan, dan prosedur;
- Statistik mengenai alokasi anggaran, pengeluaran, pencapaian (fisik) kegiatan, dan sebagainya;
- Lokasi kegiatan.

## J. Penguasaan KKA

### 1. Kepemilikan KKA

- KKA merupakan hak milik instansi auditor
- Auditi tidak mempunyai hak atas KKA meskipun berisi data/informasi tentang Auditi

### 2. Kerahasiaan KKA

- KKA bersifat rahasia terhadap auditi
- KKA bersifat rahasia terhadap pihak ketiga
- Pihak kejaksaan, kepolisian, atau pihak yang berwenang lainnya dapat menggunakan informasi/data dalam KKA sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.
- KKA dapat ditelaah oleh pihak luar dalam rangka *peer review*.

### 3. Prinsip Pengelolaan KKA

Karena bersifat rahasia dan penting:

- 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.
- Di luar jam kerja atau pada saat istirahat makan siang, KKA harus disimpan dalam keadaan terkunci.
- Dokumen rahasia, seperti rencana auditi untuk operasi serta perluasan di masa depan dan laporan penyelidikan harus disimpan dalam keadaan terkunci apabila tidak sedang dipakai.

- Untuk dokumen yang sifatnya sangat sensitif, perlu dilakukan tindakan pengamanan 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.

## K. Latihan

### Kasus I

Anda mendapat tugas untuk **menguji bahwa kelompok-kelompok tani telah menerima bantuan secara utuh**. Tiap kelompok tani seharusnya menerima sebesar Rp500.000,00. 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	Rp450.000,00	Dipotong biaya transpor petugas
2.	Kelompok B	Rp400.000,00	Dipotong biaya administrasi
3.	Kelompok C	Rp500.000,00	-
4.	Kelompok D	Rp400.000,00	Dipotong biaya administrasi
5.	Kelompok E	Rp400.000,00	Dipotong biaya administrasi
6.	Kelompok F	Rp500.000,00	-
7.	Kelompok G	Rp400.000,00	Dipotong biaya administrasi
8.	Kelompok H	Rp400.000,00	Dipotong biaya administrasi
9.	Kelompok I	Rp450.000,00	Dipotong biaya transpor petugas
10.	Kelompok J	Rp400.000,00	Dipotong biaya administrasi

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

### **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.

### **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)	Ketr.
1-5-2006	Beli kertas, 10 rim	250.000,00	
7-5-2006	Beli parcel untuk Bupati, 1 buah	500.000,00	
8-5-2006	Beli tinta printer, 25 buah	1.500.000,00	
10-5-2006	Beli kertas, 20 rim	500.000,00	
14-5-2006	Beli kertas, 10 rim	250.000,00	
21-5-2006	Bayar kas bon makan siang pegawai	300.000,00	
22-5-2006	Beli tinta printer warna, 2 buah	750.000,00	
25-5-2006	Beli printer warna, 1 buah	1.000.000,00	
25-5-2006	Beli kertas, 20 rim	500.000,00	
27-5-2006	Beli kertas, 10 rim	250.000,00	

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

#### **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.

Pusdiklatwas BPKP

## BAB VII

# PENGUJIAN SUBSTANTIF DAN PENGEMBANGAN TEMUAN

*Setelah mempelajari bab ini, peserta diklat mampu melaksanakan pengujian substantif dan pengembangan temuan.*

### A. Pengertian Pengujian Substantif

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 adalah *firm audit objectives* (FAO).

#### **Contoh 7.1**

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

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

	4. Jumlah pengadaan buku tidak sesuai kebutuhan dan rencana pengadaan.	3. Jumlah pengadaan buku tidak sesuai kebutuhan dan rencana pengadaan.
--	--	--

Dari contoh tersebut terlihat bahwa mula-mula PAO dirinci menjadi TAO dan diseleksi sesuai kondisi auditi. Kemudian, TAO diseleksi lagi dan diberi urutan prioritas sesuai dengan kondisi SPM auditi. TAO yang berlanjut menjadi FAO (pada contoh di atas TAO nomor 2, 3, 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 auditi. Apabila auditi 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 7.2**

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:  $\text{Saldo Awal Kas} + \text{Penerimaan Kas} - \text{Pengeluaran Kas} = \text{Saldo Akhir Kas}$ . 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. Teknik pengambilan sampel dibahas dalam modul tersendiri dalam modul Sampling Audit.

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 ini 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:

1. Ketaatan setiap kegiatan kepada ketentuan/peraturan dan kebijakan yang sudah ditetapkan.

2. Pencapaian tujuan yang telah ditetapkan (efektivitas kegiatan).
3. Kehematan dalam memperoleh sumber dana dan sumber daya.
4. Efisiensi penggunaan sumber dana dan sumber daya.
5. Kegiatan-kegiatan dan transaksi finansial yang meliputi:  
pengendalian pengeluaran, penerimaan, pendapatan dan aktiva;  
kelayakan pembukuan transaksi-transaksi keuangan dan sumber-  
sumber dana dan daya; 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 (kekurangan atau kelemahan apa yang sebenarnya terjadi).
2. Kriteria (apa yang seharusnya terjadi).

3. Sebab (mengapa terjadi perbedaan antara kondisi dan kriteria).
4. Akibat dan dampak (apa akibat dan dampak yang ditimbulkan dari adanya perbedaan antara kondisi dan kriteria).
5. Rekomendasi (apa yang dapat dilakukan untuk memperbaikinya).

### **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 auditi 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 auditi atau pihak lain yang berkepentingan kurang meyakini arti pentingnya temuan. Kurangnya fakta pembuktian tidak hanya mencerminkan ketidakpatuhan terhadap standar audit, tetapi juga akan menyebabkan auditi tidak mau menerima bahkan dapat menimbulkan konflik atau reaksi negatif. Sementara itu tingkat materialitas dan frekuensi kejadian akan menentukan arti penting temuan.

### **Kriteria**

Kriteria antara lain berupa:

- a. Peraturan perundang-undangan 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 auditi. Secara teoretis penetapan kriteria yang jelas merupakan salah satu tanggung jawab auditi. Apabila kriteria tidak tersedia, auditor dapat melakukan beberapa hal antara lain:

- a. Melakukan konfirmasi kepada pihak ketiga (misalnya dalam hal harga barang/jasa).
- b. Bersama dengan auditi melakukan formulasi kriteria yang akan dipakai sebagai tolok ukur.
- c. Norma standar yang sama atau sejenis dengan kegiatan auditi sehingga norma/standar tersebut dapat digunakan sebagai pembanding.
- d. Menggunakan keterangan tenaga ahli.

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

Kendala dalam menetapkan kriteria antara lain:

- a. Kesulitan memperoleh kriteria yang tepat.
- b. Auditi kurang tanggap bahkan tidak sepakat dengan kriteria yang diperoleh.
- c. Belum tersedia patokan harga yang memadai.
- d. Kondisi pasar yang tidak menentu.

### **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:

- Pemantapan ideologi negara; kegiatan ini dalam rangka meningkatkan kesadaran berbangsa, bernegara, dan bermasyarakat.
- Peningkatan kestabilan politik dan keamanan.
- Peningkatan kesejahteraan masyarakat.
- Penyediaan lapangan kerja.
- Pembukaan teritorial.

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

### **Kriteria Ekonomi**

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

- Kriteria input
- Kriteria proses
- 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 auditi dalam menggunakan input tersedia. Dalam menetapkan kriteria proses, auditor hendaknya memperhatikan aspek proses kegiatan auditi. 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.

### **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:

- Kegiatan yang tidak/kurang dilaksanakan, ketentuan yang belum ada atau ketentuan yang tidak dilaksanakan dengan semestinya yang mengakibatkan timbulnya suatu penyimpangan.
- 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:

- Sebab yang diungkap tidak/kurang jelas
- Sebab yang diungkap belum 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.

### **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 ketidاكلancaran pelayanan kepada masyarakat, ketidاكلancaran pembangunan, dan terjadi pencemaran lingkungan.

Ciri akibat antara lain:

- Ada pihak yang jelas dirugikan.
- Kerugian material yang timbul dapat dikuantifikasikan jumlahnya.
- Kinerja yang dicapai dapat dibandingkan secara langsung dengan tujuan yang diharapkan.
- 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:

- Akibat yang diungkap tidak jelas atau didukung oleh bukti yang memadai.
- Akibat yang diungkap justru lebih tepat apabila dijadikan kondisi.
- Akibat yang diungkap ternyata mengulang kondisi dengan susunan kalimat yang berbeda.
- Akibat yang diungkap bersifat umum.
- 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.

### **Rekomendasi**

Tujuan audit operasional ialah untuk menghasilkan rekomendasi kearah perbaikan terhadap pengelolaan aktivitas/kegiatan auditi 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:

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

Rekomendasi harus jelas:

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

Dalam memberikan/merumuskan rekomendasi, auditor harus memperhatikan:

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

## F. Pengembangan Temuan

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 menghindari pengungkapan kelemahan secara tidak logis.
4. Kewenangan hukum atas kegiatan, program, dan fungsi yang diaudit. Perlu dikemukakan dalam laporan:
  - a. Kasus tentang peraturan perundang-undangan yang berlaku yang tidak dilaksanakan sesuai dengan yang dimaksud.
  - b. Pertimbangan auditor bila perlu diadakan perubahan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.
  - c. Pengeluaran dana yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
  - d. Dalam melaksanakan wewenangnya mungkin auditor 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 auditi.
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 kepada 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. Penyebab 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 penyebab 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 auditi 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 kemungkinan 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 memengaruhi 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 audit 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 auditi 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 auditi, baik mengenai kegiatan operasional 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 auditi.

Apabila pembicaraan tidak dilakukan secara bertahap, dikhawatirkan setelah auditor melangkah jauh dengan waktu yang cukup lama ternyata setelah materi temuan dibicarakan dengan pihak auditi, 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 teknis dan/atau pengendali mutunya, supaya ada keseragaman pendapat mengenai masalah yang akan dibicarakan dengan auditi. 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 auditi 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 auditi. Apabila terjadi perubahan materi laporan yang telah dibicarakan dengan auditi tanpa memberi informasi terlebih dulu kepada auditi, 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 auditi 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:

1. Identifikasi masalah.
2. Menguraikan masalah. Seberapa besar? Dimana? Kapan? Apakah sering terjadi?
3. Mencari kemungkinan penyebabnya. Apakah penyebab menggambarkan situasi keseluruhan atau hanya sebagian?

4. Buatlah alternatif-alternatif tindakan untuk menyelesaikan masalah.
5. Analisis setiap alternatif, apa kebaikan dan kelemahan apabila suatu alternatif dipilih untuk dilakukan.
6. Pilih alternatif tindakan yang paling baik.
7. Buat rekomendasi untuk dapat mengimplementasikan alternatif tindakan yang paling baik tersebut. Yakinkan kepada pihak manajemen, bagaimana prosedur dan bagaimana mengendalikannya.

#### **G. 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 auditi. 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-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.

#### **H. Pendalaman Temuan yang Berindikasi Fraud**

Kegiatan audit operasional antara lain melakukan pengujian, pengamatan dan penilaian terhadap aktivitas kegiatan operasional dan pengelolaan sumber dana, daya, dan sarana dari auditi; apakah dilaksanakan secara hemat, efisien, dan efektif. Hasilnya dapat diharapkan membantu auditi 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 auditi yang melakukan tindakan melawan hukum tersebut. Bagaimana melakukan audit terhadap tindakan melawan hukum ini, akan dipelajari tersendiri dalam mata ajaran fraud auditing.

#### **I. Membuat KKA dan Daftar Temuan**

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. Bagaimana pembuatan KKA sudah kita pelajari pada bab sebelumnya.

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:

- Judul temuan
- Uraian tentang kondisi

- Uraian tentang kriteria
- Uraian tentang penyebab
- Uraian tentang akibat dan dampak
- Uraian tentang komentar pejabat auditi
- Evaluasi atas komentar/tanggapan auditi
- Rekomendasi

**J. KKA, Temuan Audit dan Dukungan Penyusunan Laporan Hasil Audit**

Kertas Kerja Audit (KKA) yang disusun oleh tim audit, yang disertai dengan daftar temuan audit (jika ada) merupakan dasar yang akan digunakan oleh ketua tim untuk menyusun laporan hasil audit.

Laporan sebagai hasil akhir pelaksanaan audit merupakan hal yang sangat ditunggu, baik oleh auditi maupun pihak lain yang berkepentingan. Oleh karena itu, sangat penting untuk disadari bahwa hasil pelaksanaan seluruh rangkaian kegiatan audit tersebut dapat diterima dengan jelas oleh semua pihak. Pada prinsipnya laporan audit menyanggah empat fungsi utama sebagai berikut:

- Laporan hasil audit harus mampu meyakinkan manajemen, bahwa seluruh risiko yang dapat menghambat pencapaian tujuan organisasi telah diminimalisasi dengan adanya SPM yang handal, kecuali audit menunjukkan hal yang sebaliknya;
- Laporan hasil audit harus memberikan peringatan kepada manajemen mengenai bidang-bidang yang tidak cukup terlindungi dari kemungkinan risiko karena tidak memadainya SPM;
- Laporan hasil audit harus memberikan saran kepada manajemen mengenai langkah-langkah yang harus diambil untuk memperbaiki strategi penanggulangan risiko; serta
- Laporan hasil audit harus mendukung langkah perbaikan yang dibuat oleh manajemen.

LHA pada umumnya memuat informasi sebagai berikut:

### 1. Informasi Umum

Pengungkapan informasi umum dimaksudkan agar tersedia informasi penting bagi pembaca laporan mengenai dasar hukum audit, tujuan audit, ruang lingkup audit, hasil pengujian SPM, organisasi dan personalia, tindak lanjut hasil audit yang lalu, kegiatan, program dan atau fungsi yang diaudit, dan sifat audit. Informasi ini digunakan untuk membantu pembaca agar dapat memahami dan menanggapi informasi utama dari laporan.

### 2. Temuan dan Rekomendasi

Bagian atau bab temuan merupakan pesan pokok/penting yang hendak diteruskan auditor kepada pihak pembaca, yang disebut temuan audit. Temuan audit ini biasanya menyangkut hal-hal berikut:

- Ketidakefisienan
- Ketidakefektifan
- Pemborosan/ketidakhematan.
- Pengeluaran yang tidak sepatutnya atau pendapatan/penerimaan yang tidak sebenarnya.
- Ketidaktaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Temuan yang dapat diteruskan kepada para pengguna laporan hasil audit apabila telah memenuhi syarat sebagai berikut:

- a. Cukup berarti untuk diteruskan kepada pihak yang berkepentingan; artinya **akibat** dari temuan tersebut cukup **material**.
- b. Berdasarkan fakta dan bukti yang relevan, kompeten, cukup, dan material.
- c. Dikembangkan secara objektif.

- d. Berdasarkan pada kegiatan audit yang memadai guna mendukung setiap simpulan yang diambil.
- e. Meyakinkan dalam arti simpulan harus logis dan jelas.

Dari hasil audit, temuan akan mengungkapkan penyebab yang membawa akibat yang tidak diinginkan. Berkaitan dengan temuan tersebut, rekomendasi harus menyatakan tindakan yang harus diambil yang akan menghilangkan atau mengubah faktor penyebab atau meminimalkan akibat.

#### **K. Latihan**

1. Jelaskan pengertian pengujian substantif (PS).
2. Jelaskan tujuan dan manfaat pengujian substantif.
3. Sebutkan dan jelaskan unsur-unsur temuan.
4. Jelaskan secara singkat langkah-langkah pengembangan temuan.

## DAFTAR PUSTAKA

1. Arens, Alfin A, *Auditing and Assurance Services- An Integrated Approach*, Prentice Hall, 2007.
2. Keppres No 80 Tahun 2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang dan Jasa.
3. Peraturan Menteri PAN no PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang APIP.
4. Peraturan Pemerintah No 60 Tahun 2008 , tentang Standar Pengendalian Intern Pemerintah.
5. Sawyer, Lawrence B dkk, *Sawyer's Intern Auditing*, Penerjemah Desi Adhariani, Salemba Empat, Jakarta.



PUSDIKLATWAS BPKP  
Jln. Beringin II  
Pandansari, Ciawi  
Bogor 16720

ISBN 979-3873-00-0