

Menulis Laporan Hasil Audit Kinerja Sesuai Standar Audit?

Oleh: Revoldi H. Siringoringo

Pengantar

Pada bagian pertama tentang apakah APIP telah melaksanakan audit sesuai Standar telah dibahas secara sekilas bahwa banyak hal dalam pelaksanaan audit oleh APIP yang belum sesuai standar audit sebagaimana diamanatkan oleh Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 5 tahun 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan intern Pemerintah (Permenpan No.5/2008). Bagian tulisan ini akan membahas sebagian solusi bagaimana agar pelaksanaan audit sesuai dengan standar audit, secara khusus bagaimana menyusun Laporan Hasil Audit yang sesuai dengan standar audit.

Standar audit Permenpan NO.5 tahun 2008 mengatur dua standar pelaporan, yang pertama standar pelaporan audit kinerja dan yang kedua standar pelaporan audit investigatif, bagian tulisan ini hanya membahas standar pelaporan audit kinerja, sementara untuk standar pelaporan audit investigatif akan disajikan dalam tulisan yang terpisah.

Penulisan Laporan Hasil Audit tidak dapat dipisahkan dari pelaksanaan audit itu sendiri, serta tidak dapat dipisahkan dari penerapan prinsip-prinsip dasar audit serta standar umum audit. Laporan Hasil Audit sesuai definisi Permenpan no.5/2008 merupakan hasil akhir dari proses audit dan laporan ini berguna untuk mengkomunikasikan pelaksanaan audit APIP, dengan demikian melaksanakan audit sesuai Standar Audit merupakan prasyarat untuk dapat menulis laporan hasil audit sesuai standar audit.

Paragraf 1010 standar audit tentang kewajiban Auditor untuk Mengikuti Standar Audit menyatakan: Auditor harus mengikuti Standar Audit dalam segala pekerjaan audit yang dianggap material. Salah satu penjelasan atas paragraf standar ini menyatakan, Auditor diharuskan untuk menyatakan dalam setiap laporan bahwa kegiatan-kegiatannya "dilaksanakan sesuai dengan standar". Muncul pertanyaan, apakah auditor telah mengikuti standar audit ini? Apakah dalam setiap laporan hasil audit telah mencantumkan frasa "audit telah dilaksanakan sesuai dengan standar".

Dari paragraf tersebut memiliki makna bahwa laporan hasil audit yang sesuai standar audit harus dimulai dari pelaksanaan audit yang sesuai standar agar laporan hasil audit juga bisa disajikan sesuai dengan standar audit. Atau jika auditor tidak melaksanakan auditnya sesuai dengan standar audit, maka di dalam laporan hasil auditnya, auditor harus mencantumkan frasa "audit tidak dilakukan sesuai dengan standar audit" disertai dengan alasan mengapa auditor tidak melaksanakan audit sesuai dengan standar.

Pembahasan tulisan laporan hasil audit yang sesuai dengan standar audit ini mengacu pada asumsi bahwa auditor melaksanakan auditnya sesuai standar audit, dengan demikian materi yang seharusnya diungkapkan dalam laporan hasil audit adalah materi yang sesuai dengan standar audit secara keseluruhan.

Audit Kinerja

Standar Audit APIP mendefinisikan audit adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektifitas, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah.

Sementara definisi Audit kinerja adalah audit atas pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah yang terdiri atas audit aspek ekonomi, efisiensi, dan audit aspek efektifitas. Tujuan audit kinerja adalah untuk memberikan simpulan dan rekomendasi atas pengelolaan instansi pemerintah secara ekonomis, efisien dan efektif. Sesuai penjelasan atas standar pelaksanaan audit kinerja, sasaran audit kinerja adalah untuk menilai bahwa auditi telah menjalankan kegiatannya secara ekonomis, efisien dan efektif. Di samping itu, sasaran audit kinerja juga untuk mendeteksi adanya kelemahan sistem pengendalian intern serta adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*). Dari penjelasan tersebut maka materi yang harus diungkapkan oleh auditor dalam laporan hasil audit kinerjanya adalah hasil penilaian terhadap bagaimana organisasi auditi telah melaksanakan kegiatannya secara ekonomis, efektif dan efisien, serta jika ditemukan adanya kelemahan pengendalian intern, atau ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan, kecurangan dan ketidakpatutan (*Abuse*). Pada bagian ruang lingkup audit dijelaskan bahwa ruang lingkup audit kinerja meliputi aspek keuangan dan operasional, oleh karena itu dalam laporan hasil audit, auditor harus melaporkan baik aspek keuangan maupun aspek operasional dari pelaksanaan kegiatan auditi secara ekonomis, efektif dan efisien.

Untuk melaksanakan audit sesuai standar, pertama-tama auditor harus merancang auditnya sesuai dengan sasaran dan ruang lingkup tersebut, dan auditor harus menggunakan metodologi audit yang sesuai. Adapun metodologi yang di sekurang-kurangnya harus dilaksanakan oleh auditor dalam melaksanakan audit kinerjanya sebagaimana dinyatakan dalam standar audit antara lain adalah:

1. penetapan waktu yang sesuai untuk melaksanakan prosedur audit tertentu;
2. penetapan jumlah bukti yang akan diuji;
3. penggunaan teknologi audit yang sesuai seperti teknik sampling dan pemanfaatan komputer untuk alat bantu audit;
4. perbandingan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
5. perancangan prosedur audit untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*).

Dalam laporan hasil audit, sebagaimana diatur dalam paragraf 4200 tentang bentuk dan isi laporan hasil audit, auditor diwajibkan untuk mengungkapkan metodologi audit yang digunakan dalam pelaksanaan audit kinerjanya, dan dengan sendirinya, dituntut pula untuk melaksanakan auditnya sesuai dengan metodologi audit yang dipilih. Atau dengan kata lain, memilih dan melaksanakan metodologi audit merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari menulis laporan hasil audit yang sesuai dengan standar audit.

Ada banyak lagi hal yang harus menjadi perhatian auditor untuk melaksanakan audit sesuai standar audit, agar dapat menuliskan laporan hasil audit sesuai standar audit.

Pada bagian berikut ini akan dibahas bagian-bagian laporan hasil audit sesuai dengan standar audit.

Standar Pelaporan Audit Kinerja

Standar audit menyatakan bahwa Standar pelaporan audit kinerja merupakan acuan bagi auditor dalam penyusunan laporan hasil audit.

Standar pelaporan mencakup:

4000 – Kewajiban Membuat Laporan

4100 – Cara dan Saat Pelaporan

4200 – Bentuk dan Isi Laporan

4300 – Kualitas Laporan

4400 – Tanggapan Auditi

4500 – Penerbitan dan Distribusi Laporan

Paragraf 4000 – Kewajiban Membuat Laporan menyatakan:

Auditor harus membuat laporan hasil audit kinerja sesuai dengan penugasannya yang disusun dalam format yang sesuai segera setelah selesai melakukan auditnya. Penjelasan atas paragraf standar ini menyatakan bahwa laporan hasil audit merupakan hasil akhir dari proses audit dan berguna antara lain untuk:

1. mengkomunikasikan hasil audit kepada auditi dan pihak lain yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan;
2. menghindari kesalahpahaman atas hasil audit;
3. menjadi bahan untuk melakukan tindakan perbaikan bagi auditi dan instansi terkait; dan
4. memudahkan pemantauan tindak lanjut untuk menentukan pengaruh tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan.

Selanjutnya penjelasan atas paragraf ini menyatakan bawah kebutuhan untuk melaksanakan pertanggungjawaban atas program menghendaki bahwa laporan hasil audit disajikan dalam bentuk yang mudah diakses.

Dari paragraf standar maupun penjelasannya, laporan hasil audit kinerja harus disusun sesuai dengan penugasannya. Paragraf ini menuntut agar auditor melaporkan apa yang telah dilaksanakan dalam auditnya sesuai dengan standar audit, dan sesuai dengan tujuan dan sasaran penugasan audit kinerja. Dari paragraf ini juga dapat disimpulkan bahwa laporan audit kinerja harus dapat memberikan simpulan atas pelaksanaan kegiatan auditi secara ekonomis, efisien dan efektif.

Paragraf 4100 – CARA DAN SAAT PELAPORAN menyatakan:

Laporan hasil audit kinerja harus dibuat secara tertulis dan segera, yaitu pada kesempatan pertama setelah berakhirnya pelaksanaan audit.

Paragraf standar ini mengamanatkan cara pelaporan Laporan hasil audit harus dibuat secara tertulis namun tidak berarti membatasi atau mencegah pembahasan lisan dengan auditi selama proses audit berlangsung.

Terkait dengan saat pelaporan laporan hasil audit, dinyatakan pada kesempatan pertama setelah berakhirnya pelaksanaan audit atau segera setelah selesainya pekerjaan lapangan, tanpa harus ditunda.

Dalam banyak kasus, pelaporan laporan hasil audit memiliki tenggat waktu antara saat selesainya pekerjaan audit lapangan dengan saat diterbitkannya laporan hasil audit. Pada beberapa kasus bahkan ada materi laporan yang baru muncul setelah selesainya pekerjaan audit lapangan.

Interpretasi penulis atas penerapan standar ini bahwa tanggal laporan hasil audit seharusnya adalah tanggal pembahasan akhir dengan auditi, atau tanggal exit meeting yaitu saat selesainya pekerjaan lapangan. Tanpa harus ditunda lagi. Seluruh materi laporan seharusnya sudah dibahas dengan auditi dan tidak ada lagi materi laporan yang muncul setelah berakhirnya pembicaraan dengan auditi.

Interpretasi atas paragraf ini menuntut agar auditor harus melakukan pembahasan ulang, jika ada materi yang akan disampaikan dalam laporan, namun materi tersebut belum dibahas dengan auditi.

Pengertian segera juga dapat diinterpretasikan bahwa tanggal laporan hasil audit, adalah tanggal pelaksanaan exit meeting, atau tanggal berakhirnya pelaksanaan pekerjaan lapangan, atau tanggal keluarnya auditor dari kantor auditi. Penerbitan laporan dengan tanggal setelah tanggal exit meeting atau setelah tanggal pelaksanaan audit lapangan, membawa implikasi bahwa auditor mengetahui dan bertanggung jawab terhadap seluruh pendapatnya dalam laporan hasil audit sampai dengan tanggal diterbitkannya laporan hasil audit.

Dalam hal terjadi peristiwa yang berdampak material pada tanggal antara tanggal pelaksanaan audit lapangan dengan tanggal penerbitan laporan hasil audit, maka auditor wajib untuk menyesuaikan laporan hasil auditnya terhadap dampak dari peristiwa material setelah tanggal pelaksanaan audit lapangan sampai dengan tanggal laporan hasil audit.

Paragraf 4200 – BENTUK DAN ISI LAPORAN menyatakan:

Laporan hasil audit kinerja harus dibuat dalam bentuk dan isi yang dapat dimengerti oleh auditi dan pihak lain yang terkait.

Standar audit ini menuntut bentuk dan isi laporan hasil audit adalah yang dapat dimengerti oleh auditi dan pihak lain yang terkait, walaupun dalam banyak hal, yang dilakukan oleh auditor adalah menulis sesuai dengan selera auditor tanpa peduli apa yang menjadi kebutuhan pembaca laporan.

Sebagai ukuran mutu minimal, standar pelaporan menuntut laporan hasil audit setidaknya memuat:

1. Dasar melakukan audit;
2. Identifikasi auditi;
3. Tujuan/sasaran, lingkup, dan metodologi audit;
4. Pernyataan bahwa audit dilaksanakan sesuai dengan standar audit;
5. Kriteria yang digunakan untuk mengevaluasi;
6. Hasil audit berupa kesimpulan, temuan audit, dan rekomendasi;
7. Tanggapan dari pejabat auditi yang bertanggung jawab;
8. Pernyataan adanya keterbatasan dalam audit serta pihak-pihak yang menerima laporan;
9. Pelaporan informasi rahasia apabila ada.

Selain point yang disebutkan diatas, standar audit secara khusus menuntut auditor agar pada setiap penerbitan laporan hasil audit harus melaporkan adanya kelemahan dalam sistem pengendalian intern serta adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, kecurangan dan ketidakpatutan (*abuse*) disajikan sebagai bagian temuan.

Dalam praktiknya, pengungkapan temuan audit dalam laporan hasil audit tidak mengaitkan temuan audit dengan kelemahan pengendalian intern dan/atau ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan, kecurangan dan ketidakpatutan(*abuse*), pada umumnya temuan disajikan secara terpisah/berdiri sendiri.

Paragraf 4400 – TANGGAPAN AUDITI menyatakan:

Auditor harus meminta tanggapan/pendapat terhadap kesimpulan, temuan, dan rekomendasi termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan oleh auditi, secara tertulis dari pejabat auditi yang bertanggung jawab.

Paragraf tersebut secara eksplisit menyebutkan bahwa auditor harus meminta tanggapan/pendapat terhadap simpulan, temuan dan rekomendasi secara tertulis. Dalam banyak praktik, permintaan tanggapan umumnya hanya terhadap materi temuan(kondisi, kriteria, sebab dan akibat) dan hampir jarang sekali auditor yang meminta tanggapan terhadap simpulan hasil audit atau meminta tanggapan terhadap rekomendasi yang akan dimuat dalam laporan hasil audit.

Tanggapan auditi ini adalah salah satu cara untuk menghasilkan laporan hasil audit yang adil, objektif, lengkap dan mudah dipahami oleh pembaca laporan. Termasuk juga untuk meningkatkan penerimaan auditi atas materi laporan serta untuk meningkatkan tindak lanjut hasil audit.

Bentuk dan isi laporan

Dari Standar Pelaporan hasil audit, maka bentuk dan isi laporan hasil Audit dapat berbentuk surat maupun berbentuk Bab.

Bentuk surat biasanya disusun dalam hal diperlukan informasi yang segera atau jika isi laporan hasil audit relatif sedikit.

Sementara laporan audit bentuk Bab merupakan bentuk standar laporan yang berisi informasi secara lengkap yang menginformasikan dan mengkomunikasikan hasil audit kinerja

Contoh isi Laporan audit kinerja bentuk surat dapat dilihat ilustrasi berikut ini, sementara format laporan dapat mengikuti tata naskah dinas yang berlaku dimasing-masing instansi.

KOP/Kepala Surat

Nomor : (nomor dan identitas laporan)

Perihal : (perihal mengenai laporan hasil audit kinerja yang dilaporkan – berisi materi pokok laporan apa yang akan disampaikan)

Yth

.....

(Tujuan Laporan)

<i>Tuntutan standar</i>	<i>Contoh Isi Laporan</i>
<i>Dasar pemeriksaan</i>	Berdasarkan Undang-undang Nomor ... Tahun ... tentang ... dan surat tugas nomor..... Kami telah melakukan pemeriksaan atas tahun anggaran (pada bagian ini dijelaskan mengenai dasar dilaksanakannya pemeriksaan atas audit, dapat dijelaskan kewenangan instansi auditor untuk melaksanakan pengawasan, serta dasar surat penugasan audit yang mendasari pekerjaan pengawasan terhadap unit kerja yang diaudit)
<i>Pernyataan audit</i>	Audit kami laksanakan dari tanggal sampai dengan tanggal

sesuai standar

Audit dilaksanakan sesuai Standar Audit Aparat Pengawasan fungsional Pemerintah. *(pada bagian ini harus secara eksplisit disebutkan bahwa audit dilaksanakan sesuai standar, jika unit APIP memiliki standar audit sendiri, dapat disebutkan standar yang digunakan)*

Tujuan, sasaran, ruang lingkup dan metodologi audit

Tujuan dan sasaran audit adalah untuk menilai efektivitas dan efisiensi Operasi dan ketaatan dengan ketentuan/peraturan yang berlaku *(tujuan dan sasaran audit dituliskan sebagaimana dinyatakan dalam surat penugasan audit, dan untuk audit kinerja pada umumnya untuk menilai efektivitas dan efisiensi unit yang audit)*

Termasuk keterbatasan dalam audit (jika ada)

Ruang lingkup audit adalah untuk tahun anggaran audit yang kami lakukan termasuk pengujian atas informasi keuangan dan operasional *(ruang lingkup audit dicantumkan dalam laporan untuk menyatakan seberapa luas audit yang dilakukan dan menginformasikan kepada pembaca laporan batasan serta tanggung jawab audit)*

Audit yang kami lakukan melalui pengumpulan dan pengujian bukti termasuk melakukan konfirmasi kepada pihak-pihak yang terlibat sehingga cukup bagi kami untuk mengambil kesimpulan*(pada bagian ini dijelaskan metodologi audit yang digunakan, termasuk teknik audit, jangka waktu, jumlah bukti, penggunaan alat bantu audit, pemilihan sample, termasuk perancangan prosedur audit untuk mendeteksi ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan, ketidakpatuhan dan kecurangan)*

Identifikasi Auditi

Informasi Umum Auditi

..... memiliki ... Eselon III dan ... Eselon IV termasuk Laporan Keuangan Tahun per 31 Desember dilaporkan sebesar Rp.... termasuk Rp yang dikelola oleh *(pada bagian ini diuraikan secara singkat mengenai informasi umum auditi, untuk memberikan gambaran kepada pembaca awam mengenai proses bisnis auditi)*

Kelemahan Pengendalian Intern

Penilaian SPI

Berdasarkan audit kami, masih dijumpai adanya beberapa kelemahan mendasar dalam rancangan dan pelaksanaan SPI atas *(pada bagian ini dijelaskan hasil pemahaman dan pengujian atas rancangan pengendalian intern auditi. Jika ada temuan material terkait kelemahan pengendalian diungkapkan pada bagian ini. Dampak dari kelemahan pengendalian diungkapkan pada bagian temuan hasil audit)*

Simpulan hasil Audit,

Simpulan Hasil Audit

.....telah/belum secara efektif dan efisien mencapai tujuan

organisasi, (pada bagian ini diungkapkan kesimpulan untuk menjawab tujuan dan sasaran audit. Apakah auditi telah mencapai tujuannya atau belum mencapai tujuannya. Identik dengan audit atas laporan keuangan, bagian ini mencantumkan opini audit atas hasil audit kinerja. Jika ada temuan hasil audit dapat diungkapkan pada bagian temuan hasil audit)

Temuan hasil audit

(Judul temuan)

Pada bagian temuan termasuk tanggapan dari pejabat audit yang bertanggungjawab untuk melaksanakan tindak lanjut, serta kesepakatan auditi untuk melaksanakan tindak lanjut

Berdasarkan hasil audit kinerja terhadap Kami menjumpai kondisi sebagai berikut:

(pada bagian ini diuraikan temuan hasil audit yang terdiri dari pengungkapan kondisi, kriteria yang digunakan untuk melakukan evaluasi, sebab terjadi kondisi yang menjadi perhatian, akibat dari kondisi yang dilaporkan, tanggapan tertulis dari pejabat auditi yang bertanggung jawab untuk melaksanakan tindak lanjut, rekomendasi dan kesepakatan tindak lanjut dengan audit, termasuk rencana tindak lanjut. Temuan audit kinerja berupa ketidakekonomisan, ketidak efisienan dan ketidakefektifan pengelolaan organisasi, program, aktivitas atau fungsi yang diaudit. Termasuk temuan karena kelemahan sistem pengendalian intern, serta adanya ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan, serta ketidakpatutan (abuse). Temuan yang tidak menjawab tujuan audit dapat disajikan dalam manajemen letter)

Temuan hasil audit termasuk rekomendasi auditor

Berdasar pemantauan atas tindak lanjut hasil pemeriksaan sejak tahun sampai dengan tahun(pada bagian ini auditor perlu mengungkapkan tindak lanjut dari hasil audit sebelumnya, termasuk tindak lanjut dari audit yang dilaporkan dalam laporan ini)

Tindak lanjut

..... ,

(tempat, dan tanggal ditandatangani laporan)

Penandatanganan Laporan

Tembusan:

- 1.
2. dst.

Untuk Laporan bentuk Bab, umumnya laporan dibagi menjadi dua bagian dengan format sebagai berikut:

Bagian pertama : Simpulan hasil audit

(pada bagian simpulan hasil audit ini merupakan ringkasan dari bagian kedua, dan format penulisan simpulan pada bagian pertama ini hampir sama dengan format penulisan laporan bentuk surat sebagaimana contoh pada bagian sebelumnya. Perbedaannya hanya pada unsur temuan, tidak semua temuan pada bagian kedua diuraikan secara lengkap, pada bagian ini temuan yang diungkapkan hanya temuan-temuan materiil yang perlu mendapat perhatian top manajemen, sementara temuan-temuan tidak materiil cukup disajikan pada bagian dua laporan hasil audit)

Bagian kedua : Uraian Hasil Audit

Bab I. Pendahuluan

1. Informasi mengenai Auditi
2. Tujuan, sasaran, ruang lingkup dan metodologi audit
3. Pemahaman sistem pengendalian intern auditi

Bab II Temuan Hasil Audit

(pada bagian temuan ini diuraikan mengenai temuan hasil audit secara lengkap, yang berisi kondisi, kriteria yang digunakan, sebab terjadinya kondisi yang berbeda dengan kriteria, akibat dari kondisi yang berbeda dengan kriteria, tanggapan tertulis dari audit – pejabat yang bertanggung jawab untuk melaksanakan tindak lanjut, tanggapan auditor atas tanggapan auditi(jika ada), rekomendasi auditor, serta tindak lanjut yang sudah dilakukan, demikian juga rencana tindak lanjut dari auditi)

Simpulan

Standar audit adalah kriteria atau ukuran mutu minimal untuk melakukan kegiatan audit yang wajib dipedomani oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP).

Salah satu tujuan Standar Audit APIP adalah untuk menetapkan prinsip-prinsip dasar yang merepresentasikan praktik-praktik audit yang seharusnya dan menjadi pedoman dan penilaian keberhasilan pekerjaan audit.

Standar pelaporan audit kinerja adalah salah satu pedoman yang harus diperhatikan oleh auditor dalam menyajikan laporan hasil auditnya. Standar pelaporan audit kinerja menuntut auditor untuk menuliskan laporan hasil audit yang dapat dipahami oleh pembaca laporan. Oleh karena itu, sebagai panduan, maka auditor harus menulis laporan audit sekurang-kurangnya memenuhi kaidah yang diatur dalam standar pelaporan hasil audit ini.

Pemenuhan terhadap standar pelaporan hasil audit bukan berarti laporan hasil audit telah dapat dipahami oleh pembaca laporan, namun demikian bentuk dan isi laporan yang minimal harus dipenuhi oleh auditor.

Selain memenuhi standar pelaporan hasil audit, auditor perlu mengembangkan kemampuan menulis dan mengkomunikasikan ide serta gagasan dalam bahasa yang mudah dipahami oleh pembaca laporan hasil audit.

Daftar Pustaka.

ⁱ Kementerian PAN &RB Permenpan No.5 tahun 2008 tentang Standar Audit APIP, Jakarta, Menpan, 2008
Modul Diklat JFA – Mata Diklat Penulisan Laporan Hasil audit, Pusdiklatwas BPKP, Bogor 2010