



# PEMERINTAH KOTA MEDAN

## INSPEKTORAT

JALAN KAPTEN MAULANA LUBIS NO. 2 TELP./FAX. 061 - 4511551  
MEDAN

Kode Pos : 20112

### **KEPUTUSAN INSPEKTUR KOTA MEDAN**

**NOMOR : 700.K/549/P-AK/INSP-KM/2018**

#### **TENTANG**

#### **PEDOMAN UMUM AUDIT KINERJA**

#### **PERANGKAT DAERAH DI LINGKUNGAN PEMERINTAH KOTA MEDAN**

#### **INSPEKTUR KOTA MEDAN**

- Menimbang : a. Bahwa untuk menilai apakah pelaksanaan program dan kegiatan pada Perangkat Daerah di Lingkungan Pemerintah Kota Medan telah dilaksanakan secara ekonomis, efisien, efektif dan taat kepada peraturan yang berlaku, maka perlu dilakukan Audit Kinerja;
- b. Bahwa untuk memastikan keberhasilan audit sebagaimana dimaksud pada huruf a diatas, maka perlu ditetapkan Keputusan Inspektur Kota Medan tentang Pedoman Umum Audit Kinerja pada Perangkat Daerah di Lingkungan Pemerintah Kota Medan.
- Mengingat : 1. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah;
2. Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2017 tentang Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah;
3. Permen PAN-RB No. 10 Tahun 2016 tentang Pencabutan Permen Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawas Intern Pemerintah;
4. Keputusan Asosiasi Auditor Intern Pemerintah (AAIPI) Nomor KEP-005/AAIPI/DPN/2014 tentang Pemberlakuan Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia dan Pedoman Telaahan Sejawat Auditor Intern Pemerintah Indonesia;
5. Peraturan Daerah Kota Medan No. 15 Tahun 2016 tentang Pembentukan Perangkat Daerah Kota Medan;
6. Peraturan Wali Kota Medan No. 1 Tahun 2017 tentang Kedudukan Susunan Organisasi Tugas dan Fungsi dan Tata Kerja Perangkat Daerah;
7. Peraturan Wali Kota Medan Nomor 34 Tahun 2017 tentang Rincian Tugas Inspektorat Kota Medan.

## **MEMUTUSKAN :**

- Menetapkan :
- KESATU : Menetapkan dan memberlakukan Pedoman Umum Audit Kinerja pada Perangkat Daerah di Lingkungan Pemerintah Kota Medan;
- KEDUA : Pedoman Audit Kinerja sebagaimana dimaksud pada diktum kesatu disusun dengan sistematika sebagai berikut :

### **BAB I PENDAHULUAN**

- A. LATAR BELAKANG
- B. TUJUAN DAN SASARAN
- C. LANDASAN HUKUM
- D. RUANG LINGKUP
- E. SISTEMATIKA PEDOMAN AUDIT KINERJA

### **BAB II GAMBARAN UMUM AUDIT KINERJA**

- A. PENGERTIAN DAN TUJUAN AUDIT KINERJA
- B. KONSEP EKONOMI, EFISIENSI, DAN EFEKTIVITAS
- C. STANDAR AUDIT KINERJA
- D. PERSYARATAN DASAR AUDITOR
- E. METODOLOGI AUDIT KINERJA

### **BAB III PROSES PERENCANAAN AUDIT KINERJA**

- A. TUJUAN
- B. PEMAHAMAN OBYEK AUDIT DAN PENGIDENTIFIKASIAN MASALAH
- C. MELAKUKAN PENENTUAN AREA KUNCI
- D. PENENTUAN TUJUAN DAN LINGKUP AUDIT
- E. PENETAPAN KRITERIA AUDIT
- F. PENYUSUNAN PROGRAM KERJA AUDIT

### **BAB IV PELAKSANAAN AUDIT KINERJA**

- A. TUJUAN
- B. KEGIATAN AUDIT
- C. PEROLEHAN DAN PENGUJIAN DATA
- D. PENYUSUNAN TEMUAN HASIL AUDIT
- E. PENDOKUMENTASIAN

### **BAB V PELAPORAN AUDIT KINERJA**

- A. TUJUAN
- B. KEGIATAN DALAM PELAPORAN HASIL AUDIT
- C. PENYUSUNAN KONSEP LAPORAN HASIL AUDIT
- D. PEMBERLAKUAN PEDOMAN PELAKSANAAN
- E. PERUBAHAN PEDOMAN PELAKSANAAN
- F. PEMANTAUAN PEDOMAN PELAKSANAAN

### **BAB VI PENUTUP**

- KETIGA : Pedoman Umum Audit Kinerja sebagaimana tercantum dalam lampiran ini merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Keputusan ini;
- KEEMPAT : Keputusan ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan.

Ditetapkan di : Medan

Pada tanggal : 10 September 2018

**INSPEKTUR KOTA MEDAN**



**Drs. H. FARID WAJEDI, M.Si.**

Pembina Utama Muda

NIP. 19600420 198301 1 001

Lampiran :

Keputusan Inspektur Kota Medan

Nomor

Tentang

Pedoman Umum Audit Kinerja Perangkat Daerah di Lingkungan Pemerintah Kota Medan

## **BAB I**

### **PENDAHULUAN**

#### **A. LATAR BELAKANG**

**Tujuan Reformasi Birokrasi di Bidang Pengawasan**

Dalam rangka mewujudkan pelaksanaan pengawasan intern oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), Inspektorat Kota Medan sebagai unit kerja dengan fungsi pengawasan internal, merupakan bagian tak terpisahkan dari pelaksanaan reformasi birokrasi untuk meningkatkan kinerja Pemerintah Kota Medan untuk membangun kapasitas kelembagaan seluruh satuan kerja dalam penyelenggaraan tugas pokok dan fungsi yang sesuai dengan arahan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*). Selain itu Pemerintah Kota Medan juga memiliki tuntutan perubahan dan dinamika sosial berupa globalisasi, paradigma *New Public Management*, masyarakat yang semakin kritis dan reformasi pada berbagai bidang, maka diperlukan suatu langkah-langkah perbaikan yang salah satunya melalui Reformasi Birokrasi di bidang pengawasan yang bertujuan untuk :

1. Mewujudkan Pemerintah yang bersih dan bebas KKN
2. Meningkatkan efektifitas dan efisiensi kegiatan pemerintahan
3. Peningkatan kualitas pengambilan kebijakan
4. Peningkatan kualitas pelayanan publik

**Penguatan Kapabilitas Pengawasan Intern Pemerintah**

Agar tujuan tersebut dapat terwujud maka diperlukan penguatan pengawasan intern, dalam hal ini peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang sejalan dengan arahan Presiden RI pada Rakornas Pengawasan Intern Pemerintah Tahun 2015, yaitu:

- APIP harus dapat membuat sistem peringatan dini
- APIP memiliki solusi atas berbagai masalah;
- Meningkatkan kapabilitas pengawasan intern pemerintah

Inspektorat Kota Medan sebagai APIP yang berada di daerah dituntut untuk melakukan pembenahan pada wilayah kerjanya masing-masing, terutama dalam hal perbaikan kinerja pemerintah. Audit kinerja merupakan salah satu cara untuk meningkatkan kinerja pemerintah terutama dalam memperbaiki kualitas pelayanan publik yang menjadi tuntutan masyarakat.

## **B. TUJUAN DAN SASARAN**

Penyusunan Pedoman Audit Kinerja bertujuan untuk dijadikan sebagai acuan APIP dalam melaksanakan audit kinerja, sehingga terdapat kesamaan persepsi dan keseragaman metodologi dalam rangka audit yang efisien dan efektif.

Sasaran yang ingin diwujudkan dari Pedoman Audit Kinerja adalah untuk membantu APIP dalam melaksanakan audit kinerja secara lebih efektif, efisien, dan dengan cara yang lebih sistematis.

## **C. LANDASAN HUKUM**

1. Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara
2. Undang-Undang No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah
3. Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
4. Peraturan Pemerintah Nomor 53 Tahun 2010 tentang Disiplin Pegawai Negeri Sipil
5. Peraturan Presiden Nomor 16 Tahun 2018 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah
6. Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2017 tentang Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.
7. Peraturan Pemerintah No. 18 Tahun 2016 tentang Pemerintahan Daerah
8. Permendagri No. 19 Tahun 2016 tentang Pengelolaan Barang Milik Daerah
9. Permendagri No. 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, beserta peraturan perubahannya;

10. Permen PAN-RB No. 10 Tahun 2016 tentang Pencabutan Permen Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawas Intern Pemerintah;
11. Keputusan Asosiasi Auditor Intern Pemerintah (AAIPI) Nomor KEP-005/AAIPI/DPN/2014 tentang Pemberlakuan Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia dan Pedoman Telaahan Sejawat Auditor Intern Pemerintah Indonesia;
12. Peraturan Daerah Kota Medan No. 15 Tahun 2016 tentang Pembentukan Perangkat Daerah Kota Medan;
13. Peraturan Wali Kota Medan No. 1 Tahun 2017 tentang Kedudukan Susunan Organisasi Tugas dan Fungsi dan Tata Kerja Perangkat Daerah;
14. Peraturan Wali Kota Medan Nomor 34 Tahun 2017 tentang Rincian Tugas Inspektorat Kota Medan.

#### **D. RUANG LINGKUP**

Pedoman ini mengatur tentang tata cara pelaksanaan audit kinerja mulai dari tahap perencanaan sampai dengan tahap pelaporan. Tahap tindak lanjut atas rekomendasi APIP tidak dibahas dalam pedoman ini. Pedoman ini juga tidak mengatur hal-hal yang bersifat rinci yang mungkin membutuhkan referensi petunjuk teknis lainnya untuk diperhatikan.

#### **E. SISTEMATIKA PEDOMAN AUDIT KINERJA**

Penyusunan Pedoman Audit Kinerja terdiri dari 6 BAB, yaitu :

|         |                             |
|---------|-----------------------------|
| BAB I   | PENDAHULUAN                 |
| BAB II  | GAMBARAN UMUM AUDIT KINERJA |
| BAB III | PERENCANAAN AUDIT KINERJA   |
| BAB IV  | PELAKSANAAN AUDIT KINERJA   |
| BAB V   | PELAPORAN AUDIT KINERJA     |
| BAB VI  | PENUTUP                     |

## BAB II

### GAMBARAN UMUM AUDIT KINERJA

#### A. PENGERTIAN DAN TUJUAN AUDIT KINERJA

**Pengertian dan Terminologi Audit Kinerja** Berdasarkan PP Nomor 60 Tahun 2008 pasal 50 ayat (2), **Audit Kinerja** adalah audit atas pengelolaan keuangan negara dan pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah yang terdiri atas audit aspek ekonomi, efisiensi, dan audit aspek efektivitas, serta ketaatan pada peraturan.

Audit Kinerja atas pengelolaan keuangan negara antara lain :

- Audit atas penyusunan dan pelaksanaan anggaran;
- Audit atas penerimaan, penyaluran, dan penggunaan dana; dan
- Audit atas pengelolaan aset dan kewajiban.
- Audit atas penerimaan, penyaluran, dan penggunaan dana; dan

Sedangkan audit kinerja atas pelaksanaan tugas dan fungsi antara lain audit atas kegiatan pencapaian sasaran dan tujuan.

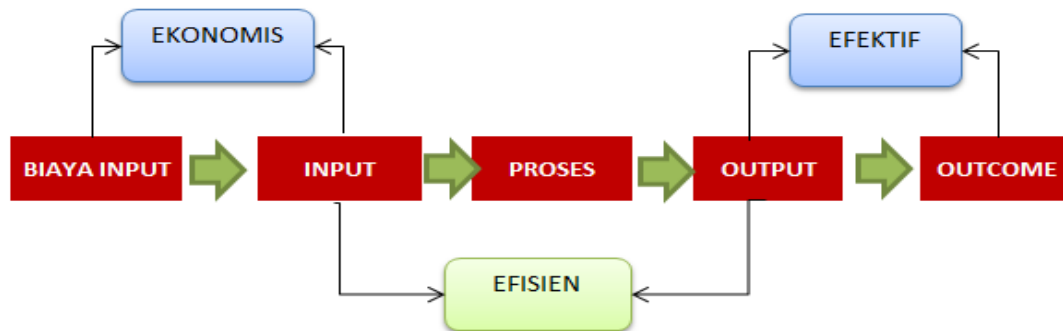
Terminologi lain yang dikenal dari audit kinerja adalah **value for money audit**, yang digunakan di Inggris, Kanada, dan beberapa negara persemakmuran, dan diartikan sebagai suatu proses penilaian atas bukti-bukti yang tersedia untuk menghasilkan suatu pendapat secara luas mengenai bagaimana entitas menggunakan sumber daya secara ekonomis, efektif, dan efisien.

**Tujuan Audit Kinerja** Tujuan dasar dari audit kinerja adalah menilai kinerja suatu organisasi, program, atau kegiatan yang meliputi audit atas aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.

#### B. KONSEP EKONOMI, EFISIENSI, DAN EFEKTIVITAS

Pada prinsipnya, konsep ekonomi, efisiensi dan efektivitas berhubungan erat dengan pengertian *input*, *output* dan *outcome*. *Input* adalah sumber daya dalam bentuk dana, Sumber Daya Manusia (SDM), peralatan, dan material yang digunakan untuk menghasilkan *output*. *Output* adalah barang-barang yang diproduksi, jasa yang diserahkan/diberikan, atau hasil-hasil lain dari proses atas *input*. Proses adalah kegiatan-kegiatan operasional yang menggunakan *input* untuk menghasilkan *output*, sedangkan *outcome* adalah tujuan atau sasaran yang

akan dicapai melalui *output*. Gambar 1 berikut ini menjelaskan hubungan antara *input*, proses, *output*, dan *outcome*.



**GAMBAR 1**  
**Hubungan Input, Proses, Output, dan Outcome**

Aspek ekonomi berhubungan dengan perolehan barang atau jasa sebelum digunakan dalam proses

**Ekonomis** berkaitan dengan perolehan sumber daya yang akan digunakan dalam proses dengan biaya, waktu, tempat, kualitas, dan kuantitas yang

benar. Ekonomi berarti meminimalkan biaya perolehan *input* yang akan digunakan dalam proses, dengan tetap menjaga kualitas sejalan dengan prinsip dan praktik administrasi yang sehat dan kebijakan manajemen. Organisasi yang ekonomis memperoleh *input* pada kualitas dan kuantitas yang tepat, dengan harga termurah. Penekanan untuk aspek ekonomi berhubungan dengan perolehan barang atau jasa sebelum digunakan dalam proses.

**Contoh :**

Barang A dapat dibeli di toko B seharga Rp95.000.000,00, dengan cara pembayaran, kualitas, dan layanan purnajual yang sama, Barang A dapat dibeli di toko C seharga Rp90.000.000,00. Jika entitas membeli di toko B, maka dikatakan entitas tersebut telah melakukan pemborosan atau ketidakekonomisan sebesar Rp5.000.000,00.

Audit atas aspek ekonomi meliputi faktor-faktor, apakah :

1. Barang atau jasa untuk kepentingan program, aktivitas, fungsi, dan kegiatan telah diperoleh dengan harga lebih murah dibandingkan dengan barang atau jasa yang sama; dan



2. Barang atau jasa telah diperoleh dengan kualitas yang lebih bagus dibandingkan dengan jenis barang/jasa serupa dengan harga yang sama

Langkah-langkah dalam pengukuran ekonomis adalah sebagai berikut :

1. Identifikasi *input* yang diperoleh;
2. Identifikasi biaya dan waktu/pengorbanan untuk mendapatkan input
3. Penentuan kriteria
4. Perbandingan data yang diperoleh pada langkah (2) dengan kriteria yang telah dibuat pada langkah (3); dan
5. Interpretasi hasilnya

**Efisiensi** merupakan hubungan optimal antara *input* dan *output*

**Efisiensi** merupakan hubungan yang optimal antara *input* dan *output*. Suatu entitas dikatakan efisien apabila mampu menghasilkan *output* maksimal dengan jumlah *input* tertentu atau mampu menghasilkan *output* tertentu dengan memanfaatkan *input* minimal.

Untuk menilai efisiensi, pertanyaan-pertanyaan berikut perlu dipertimbangkan dalam melakukan audit:

- Apakah *input* yang tersedia telah dipakai secara optimal?
- Apakah *output* yang sama dapat diperoleh dengan lebih sedikit input?
- Apakah *output* yang terbaik dalam ukuran kuantitas dan kualitas dapat diperoleh dari *input* yang digunakan?

Temuan atas efisiensi dapat dirumuskan dengan menggunakan perbandingan antara aktivitas/industri/organisasi yang sejenis, periode lain, standar, dan *best practices* yang secara tegas telah diadopsi oleh entitas.

#### **Contoh :**

Untuk memproduksi suatu jenis *output* tertentu dengan jumlah tertentu yang sama terdapat tiga cara:

- Cara 1, membutuhkan lima unit material A dan dua jam kerja sebagai *input*;
- Cara 2, membutuhkan enam unit material A dan tiga jam kerja sebagai input; dan
- Cara 3, membutuhkan tujuh unit material A dan empat jam kerja sebagai *input*.

Berdasarkan data tersebut, cara 1 lebih efisien daripada cara 2 dan 3 karena rasio *input* dan *output* (i/o) pada cara 1 lebih kecil dibandingkan dengan rasio *input* dan *output* (i/o) pada cara 2 dan cara 3.

Audit atas efisiensi meliputi aspek, apakah :

1. Program, aktivitas, fungsi, kegiatan telah dikelola, diatur, diorganisasikan, dan dilaksanakan secara efisien; dan
2. Jasa pelayanan oleh pemerintah telah diberikan dengan kualitas terbaik, berorientasi pada kebutuhan masyarakat, dan diberikan tepatwaktu.

Langkah-langkah pengukuran efisiensi adalah sebagai berikut :

- Identifikasi dan pilih *input* yang relevan;
- Identifikasi dan pilih *output* yang relevan;
- Penentuan unit pengukuran *input* dan *output*;
- Penentuan rasio pengukuran antara *input* dan *output*;
- Penentuan kriteria;
- Perbandingan data yang diperoleh pada langkah (4) dengan kriteria yang telah dibuat pada langkah (5); dan
- Interpretasi hasil

**Efektivitas merupakan hubungan output dengan outcomes**

**Efektivitas** pada dasarnya adalah pencapaian tujuan. Efektivitas berkaitan dengan hubungan antara *output* yang dihasilkan dengan tujuan yang dicapai (*outcomes*). Efektif berarti *output* yang dihasilkan telah memenuhi tujuan yang telah ditetapkan.

### **Contoh :**

Pemerintah Daerah X mempunyai program pelayanan bus untuk mengurangi tingkat penggunaan kendaraan pribadi di dalam kota. Outputnya berupa pelayanan bus yang diukur dengan jumlah kilometer pelayanan bus. Dalam rangka pelaksanaan program tersebut, Pemerintah Daerah X melakukan pembelian bus baru. Misalnya, biaya pengoperasian setahun bus merek A Rp1.000.000.000,00, sedangkan biaya pengoperasian bus merek B juga Rp1.000.000.000,00. Kilometer yang dilayani bus A 250.000 km setahun, sedangkan bus B 225.000 km setahun. Akan tetapi, dengan bus A penggunaan kendaraan pribadi turun sebesar 10%, sedangkan dengan bus B, penggunaan kendaraan pribadi turun sebesar 30%.

Kesimpulan dari sisi efektivitas (hubungan antara output dan outcome) penggunaan bus B lebih efektif, sedangkan dari sisi efisiensi (hubungan antara input dan output) penggunaan bus A lebih efisien daripada bus B.

Perbedaan ini disebabkan bus A memang mempunyai jarak tempuh yang lebih jauh, tetapi tingkat kenyamanan yang kurang memadai, sehingga masyarakat tidak serta-merta menggunakan bus A sebagai kendaraan pengganti mobil pribadi.

Untuk melakukan audit atas efektivitas suatu entitas, maka pertanyaan-pertanyaan berikut perlu dipertimbangkan :

- Apakah *output* yang dihasilkan telah dimanfaatkan sebagaimana diharapkan?
- Apakah output yang dihasilkan konsisten dengan tujuan?
- Apakah dampak yang dinyatakan berasal dari output yang dihasilkan dan bukan dari pengaruh lingkungan luar?

Langkah-langkah pengukuran efektivitas adalah sebagai berikut :

- Identifikasi tujuan (*outcome*) yang telah ditetapkan sebelumnya;
- Identifikasi output aktual;
- Penentuan unit pengukuran output dan outcome;
- Perbandingan antara output dan outcome; dan
- Interpretasi hasil.

**Alternatif pilihan dalam audit 3E** Dalam audit kinerja, auditor dapat memilih untuk mengaudit: salah satu aspek saja (1E) misalnya menilai aspek ekonomi, efisiensi atau efektivitas; kombinasi dua aspek.

(2E) misalnya menilai aspek ekonomi dan efisiensi, atau aspek efisiensi dan efektivitas; dan seluruh aspek (3E) baik ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.

**Best practice yang umum dilakukan adalah hanya Mengaudit 1E atau 2E** Untuk memilih aspek audit kinerja (1E, 2E atau 3E), auditor harus mempertimbangkan sumber daya yang tersedia dan risiko audit. Semakin luas aspek kinerja yang diaudit, maka risiko audit juga akan meningkat. *Best practice* yang umumnya dilakukan adalah hanya mengaudit 1E atau 2E saja.

### C. STANDAR AUDIT KINERJA

Audit dilaksanakan berdasarkan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) yang dikeluarkan oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia pada tahun 2014.

Standar atribut mengatur mengenai karakteristik umum yang meliputi tanggungjawab, sikap, dan tindakan dari penugasan audit intern serta organisasi dan pihak-pihak yang melakukan kegiatan audit intern, dan berlaku umum untuk semua penugasan audit intern. Standar atribut dibagi menjadi Prinsip-Prinsip Dasar dan Standar Umum.

Standar Pelaksanaan menggambarkan sifat khusus kegiatan audit intern dan menyediakan kriteria untuk menilai kinerja audit intern. Standar Pelaksanaan dibagi menjadi Standar Pelaksanaan Audit Intern dan Standar Komunikasi Audit Intern. Lingkup Kegiatan yang diatur dalam Standar Pelaksanaan ini meliputi Kegiatan Pemberian Jaminan Kualitas (*Quality Assurance Activities*) dan Pemberian Jasa Konsultasi (*Consulting Activities*)

### D. PERSYARATAN DASAR AUDITOR

Audit kinerja merupakan kegiatan yang berdasar pada informasi yang menuntut nilai-nilai profesional untuk mengelola informasi tersebut menjadi titik sentral. Salah satu bentuk nilai profesional tersebut adalah pentingnya seorang auditor mempunyai kesempatan untuk mengembangkan keahliannya dan mempertahankan hasil yang baik dalam pelaksanaan tugas.

Auditor harus memiliki pendidikan, pengetahuan, keahlian dan keterampilan, pengalaman, serta kompetensi lain yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawabnya. Pendidikan, pengetahuan, keahlian dan keterampilan, pengalaman, serta kompetensi lain adalah bersifat kolektif yang mengacu pada kemampuan profesional yang diperlukan auditor untuk secara efektif melaksanakan tanggung jawab profesionalnya. Hal ini diatur pada SAIPI, Standar Umum point 01.

**APIP dapat menggunakan Tenaga Ahli**

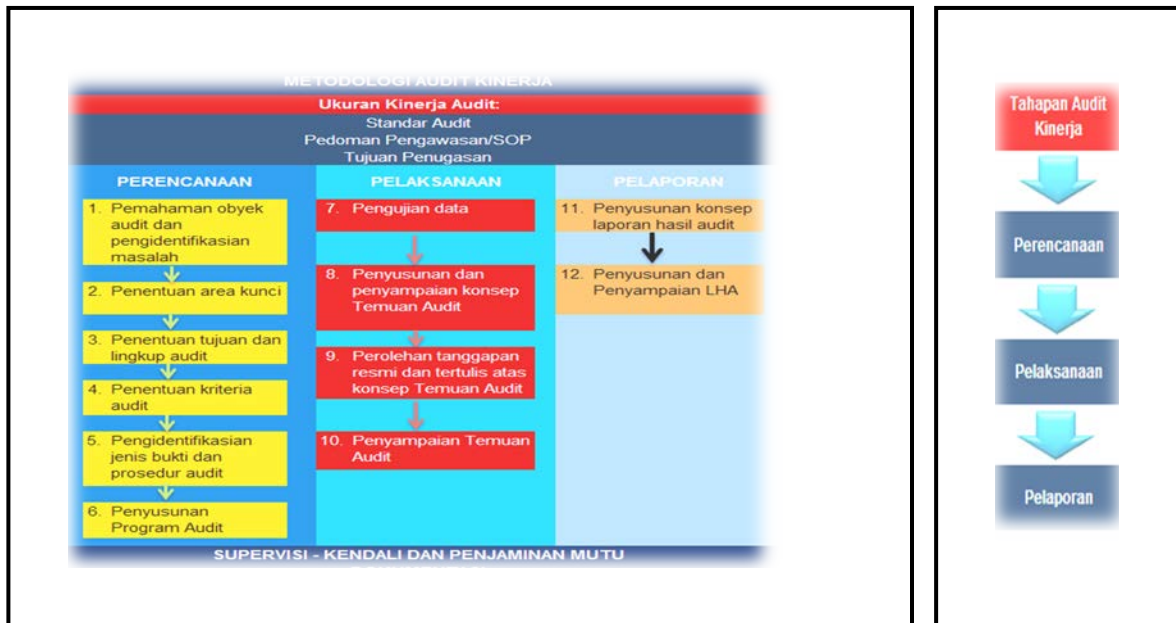
Dalam pelaksanaan suatu audit kinerja, APIP dapat menggunakan tenaga ahli. Atas penggunaan tenaga ahli internal ataupun eksternal tersebut, APIP perlu mempertimbangkan kualifikasi mereka seperti yang telah diatur pada SAIPI, Standar Umum point 10 s.d 16.

**Kewajiban mengikuti Standar Audit**

Dalam melaksanakan tugasnya, auditor wajib mengikuti standar audit yang telah diterapkan.

## E. METODOLOGI AUDIT KINERJA

Metodologi audit kinerja dapat dilihat pada bagan di bawah ini :



Secara garis besar, metodologi ini terbagi dalam tiga tahap, yaitu tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan :

### ➤ **Perencanaan:**

- 1) Pemahaman obyek audit dan pengidentifikasian masalah;
- 2) Penentuan area kunci;
- 3) Penentuan tujuan dan lingkup audit;
- 4) Penentuan kriteria audit;
- 5) Pengidentifikasian jenis bukti dan prosedur audit; dan
- 6) Penyusunan Program Audit Terinci.

### ➤ **Pelaksanaan :**

- 1) Pengujian data;
- 2) Penyusunan dan penyampaian konsep Temuan Audit;
- 3) Perolehan tanggapan resmi dan tertulis atas konsep Temuan Audit; dan
- 4) Penyampaian Temuan Audit

### ➤ **Pelaporan :**

- 1) Penyusunan konsep laporan hasil audit;
- 2) Penyusunan dan penyampaian Laporan Hasil Audit (LHA).

## **BAB III**

### **PROSES PERENCANAAN AUDIT**

#### **A. TUJUAN**

**Tujuan Perencanaan Audit** Tujuan perencanaan audit adalah mempersiapkan audit terinci berdasarkan perencanaan pengawasan APIP, sehingga pelaksanaan audit dapat berjalan secara efisien dan efektif

Dalam perencanaan audit, APIP mengumpulkan informasi untuk menentukan kebijakan awal mengenai lingkup audit, biaya, waktu dan keahlian yang diperlukan, tujuan audit, area audit yang perlu untuk direviu secara mendalam, kriteria audit, dan jenis bukti dan prosedur pengujian yang akan dilakukan.

#### **B. PEMAHAMAN OBYEK AUDIT DAN PENGIDENTIFIKASIAN MASALAH**

**Tujuan Pemahaman Obvek Audit** Pemahaman atas Obyek Audit (Auditan) dilakukan agar APIP dapat memahami kegiatan pokok, proses bisnis, isu dan permasalahan yang dihadapi, peraturan yang terkait dengan auditan/kegiatan/program yang diaudit termasuk juga isu lingkungan hidup dan data umum auditan lainnya.

Pemahaman atas auditan serta pemahaman atas harapan penugasan dapat membantu APIP dalam hal:

1. Penentuan arah audit kinerja;
2. Penaksiran risiko dan identifikasi masalah audit yang signifikan; dan
3. Perencanaan audit yang matang sehingga pelaksanaan audit dapat dilakukan secara efisien dan efektif.

**Tujuan Kegiatan Pemahaman dan Pengidentifikasi Masalah** Tujuan dari kegiatan pemahaman dan pengidentifikasi masalah adalah :

1. Memperoleh data, informasi, serta latar belakang auditan/program/ kegiatan dan fungsi pelayanan publik yang diaudit mengenai hal-hal yang berhubungan dengan *input*, proses, *output*, serta *outcome*; dan
2. Mengidentifikasi masalah-masalah yang ada dalam auditan/kegiatan/program yang akan diaudit.

Input yang diperlukan dalam kegiatan ini, antara lain:



1. Peraturan perundang-undangan seperti: Undang-Undang (UU), Peraturan Pemerintah (PP), Peraturan Presiden (Perpres), Peraturan Menteri, Keputusan Menteri, Keputusan Dirjen, Surat Edaran Direktur, Keputusan Kepala Dinas, Surat Edaran Kepala Dinas, yang terkait dengan program/kegiatan yang diaudit
2. Sistem dan Prosedur Operasional (SOP), dan petunjuk operasional yang terkait dengan program/ kegiatan yang diaudit;
3. Laporan hasil audit sebelumnya;
4. Hasil-hasil diskusi dengan pimpinan auditan dan stakeholder; dan
5. Hasil liputan media masa dan penelaahan informasi dari internet yang terkait dengan program/ kegiatan yang diaudit.

Tidak semua input yang terdaftar di atas harus diperoleh, tergantung dari lingkup audit dan pertimbangan auditor.

Untuk dapat mengidentifikasi permasalahan signifikan pada auditan, terdapat dua pendekatan utama yang dapat digunakan, yaitu :

1. Pendekatan yang berorientasi pada hasil, atau
2. Pendekatan yang berorientasi pada proses

Dalam menggunakan pendekatan yang berorientasi pada hasil, APIP dapat mengembangkan audit dengan menggunakan beberapa pertanyaan sebagai berikut :

1. Bagaimanakah kinerja atau hasil yang telah dicapai oleh auditan?
2. Apakah persyaratan-persyaratan untuk melakukan kegiatan pada auditan telah dipenuhi?
3. Apakah tujuan dari auditan/program/kegiatan telah tercapai?

Dengan menggunakan pertanyaan-pertanyaan di atas, APIP dapat melakukan analisis awal tentang hasil kinerja auditan yang telah dicapai (dilihat dari aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas) dibandingkan dengan hasil observasi awal tentang kriteria yang ada (misalnya, tujuan, sasaran, peraturan, dan lain-lain). Kesimpulan awal hasil analisis ini dapat dikembangkan lebih lanjut dalam langkah perencanaan operasional berikutnya, yaitu untuk menentukan area kunci, tujuan, lingkup, dan kriteria audit.

Dalam pendekatan yang berorientasi pada proses, APIP melakukan verifikasi dan analisis awal tentang segala proses yang melekat pada auditan yang akan diaudit. APIP dapat memanfaatkan berbagai macam sumber data dan informasi untuk mendapatkan data yang relevan.

Kegiatan utama dalam pendekatan ini adalah melakukan verifikasi apakah terdapat permasalahan yang ada dalam proses yang telah teridentifikasi, dan menganalisis faktor-faktor penyebabnya. Verifikasi dan analisis atas masalah dalam proses tersebut dilakukan dengan tetap memperhatikan aspek 3E. Selanjutnya APIP memformulasikan/merumuskan dugaan awal atau hipotesis tentang sebab dan akibat dari terjadinya masalah tersebut, untuk dilakukan pengujian lebih lanjut. Dugaan awal atau hipotesis tersebut dipengaruhi oleh pertimbangan profesional APIP berdasarkan hasil analisisnya.

**Langkah-langkah Pemahaman Obyek Audit dan Pengidentifikasian Masalah**

Langkah-langkah yang perlu dilakukan dalam melakukan pemahaman terhadap auditan dan pengidentifikasian masalah dapat dirinci sebagai berikut :

1. Analisis SOP/aturan-aturan berkaitan dengan auditan yang diaudit, yang relevan dengan tujuan audit;
2. Jika diperlukan, lakukan observasi singkat pada kantor auditan. Kegiatan ini dilaksanakan untuk mengukur tingkat kepatuhan atas implementasi SOP/aturan-aturan dan Sistem Pengendalian Internal;
3. Jika diperlukan, lakukan wawancara dengan pimpinan auditan. Wawancara ini dilakukan dalam rangka untuk memperoleh informasi yang bersifat umum, seperti misi auditan yang akan diaudit, target kegiatan pada tahun berjalan, anggaran yang tersedia, realisasi kegiatan, dan sebagainya;
4. Reviu peraturan-peraturan yang mendasari auditan/program/kegiatan yang diaudit, laporan kemajuan pelaksanaan program, serta hambatan-hambatan dalam pencapaian program;
5. Lakukan identifikasi dan reviu tujuan dan sasaran dari program yang diaudit, kemudian teliti apakah dalam mencapai tujuan tersebut terdapat tolok ukur, standar, atau Key Performance Indicator (KPI) untuk menentukan kelemahan dan keberhasilan program tersebut;
6. Lakukan inventarisasi atas tolok ukur, standar, atau KPI yang telah diterapkan oleh auditan dalam melaksanakan program/kegiatan.  
Misalnya, dalam pelaksanaan Program Peningkatan Kualitas Pelajar SMU terdapat tolok ukur sebagai berikut:
  - 1) Standar rata-rata Nilai Ujian Nasional adalah 6,5;
  - 2) Standar nilai rata-rata mata pelajaran ilmu pasti (Matematika, Fisika, dan Kimia) adalah 7
  - 3) Standar nilai rata-rata mata pelajaran Kewarganegaraan (PKN) adalah 8.



7. Buatlah simpulan mengenai pemahaman atas auditan dan permasalahan yang berhasil diidentifikasi dalam tahap ini. Permasalahan ini merupakan identifikasi awal bagi pengembangan arah dan tujuan audit pada tahap perencanaan selanjutnya.

*Output* dari kegiatan “Pemahaman Auditan dan Pengidentifikasian Masalah” dapat meliputi :

1. Gambaran umum dari auditan/program/kegiatan yang diaudit yang antara lain meliputi input, proses, output, dan outcome;
2. Penilaian awal APIP tentang capaian kinerja auditan;
3. Hasil identifikasi tentang permasalahan yang dihadapi oleh auditan, serta hipotesis/dugaan awal tentang faktor-faktor penyebab dan akibatnya;
4. Hasil reviu peraturan perundang-undangan yang mendasari auditan/program/kegiatan yang diaudit;
5. Informasi mengenai faktor-faktor yang memengaruhi kinerja auditan; dan
6. Kesimpulan umum tentang identifikasi masalah berupa area potensial yang dapat dianalisis lebih lanjut sebagai area kunci.

Seluruh pengkajian APIP mengenai tahap “Pemahaman auditan dan Pengidentifikasian Masalah” harus didokumentasikan dalam KKA. Contoh KKA kegiatan pemahaman auditan dan pengidentifikasian masalah dapat dilihat pada Lampiran I.1 dan Lampiran I.2.

### **C. MELAKUKAN PENENTUAN AREA KUNCI**

**Tujuan Penentuan Area Kunci** Tujuan penentuan area kunci adalah :

1. Untuk memahami area-area kunci yang memiliki risiko tinggi untuk dilakukan audit; dan
2. Untuk menentukan urutan prioritas area kunci yang akan dipilih dengan menggunakan pendekatan faktor-faktor pemilihan yang terdiri atas risiko manajemen, signifikansi, dampak audit, dan auditabilitas.

**Mempertimbangkan SPIP dalam Menentukan Area Kunci**

Untuk menentukan area kunci ditetapkan Petunjuk Teknis Penentuan Area Kunci sebagai Suplemen dari Pedoman ini.

Dalam menentukan area kunci, khususnya pada saat mempertimbangkan risiko manajemen, APIP dapat mempertimbangkan kualitas Sistem Pengendalian Intern pada auditan/program/kegiatan yang diaudit.

Hal ini dikarenakan pengendalian yang lemah atas suatu auditan/program/kegiatan akan mengakibatkan tujuan auditan/program/kegiatan (meliputi efektivitas, efisiensi, atau ekonomi) semakin sulit tercapai. Penilaian sistem pengendalian internal dapat mengacu pada PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

**Lima Unsur SPIP Terintegrasi** Sesuai dengan PP Nomor 60 Tahun 2008, SPIP terdiri atas lima unsur yang terintegrasi, yaitu :

### 1. Lingkungan pengendalian

Lingkungan pengendalian adalah kondisi dalam instansi pemerintah yang mempengaruhi efektivitas pengendalian intern. Unsur ini menekankan bahwa pimpinan instansi pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara keseluruhan lingkungan organisasi, sehingga dapat menimbulkan perilaku positif dan mendukung pengendalian intern dan manajemen yang sehat.



### 2. Penilaian risiko

Penilaian risiko adalah kegiatan penilaian atas kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah. Pengendalian intern harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi unit organisasi baik dari luar maupun dari dalam. Proses penilaian risiko meliputi identifikasi dan analisis.

### 3. Kegiatan pengendalian

Kegiatan pengendalian adalah tindakan yang diperlukan untuk mengatasi risiko berupa penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi risiko telah dilaksanakan secara efektif. Kebijakan dan prosedur membantu menjamin bahwa arahan manajemen dilaksanakan. Aktivitas pengendalian dapat meliputi reviu kinerja, pembinaan sumber daya manusia, pengendalian fisik atas aset, pemisahan tugas, dll.

### 4. Informasi dan komunikasi

Informasi dan komunikasi adalah proses mengidentifikasi dan mencatat informasi operasional dan keuangan yang penting, yang berhubungan dengan

peristiwa internal dan eksternal. Informasi tersebut dikomunikasikan kepada pimpinan dan pihak lain di lingkungan Instansi Pemerintah dalam bentuk yang memungkinkan pihak tersebut melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya secara efisien dan efektif.

## 5. Pemantauan Pengendalian Intern

Pemantauan Pengendalian Intern adalah proses penilaian mutu kinerja sistem pengendalian intern dan proses yang memberikan keyakinan bahwa temuan audit dan evaluasi lainnya segera ditindaklanjuti. Seluruh sistem pengendalian organisasi harus dipantau untuk menilai kualitas/efektivitas sistem pengendalian tersebut.

**Kuesioner Penilaian SPIP** Dalam menilai sistem pengendalian intern pemerintah, APIP dapat membuat kuesioner dengan menggunakan pertimbangan profesionalnya untuk menentukan pertanyaan-pertanyaan mana yang paling sesuai dengan kebutuhan audit suatu auditan/program/kegiatan. Daftar pertanyaan yang dapat membantu APIP untuk memahami SPIP dapat dilihat pada Lampiran II.

Input yang diperlukan dalam kegiatan penentuan area kunci dapat berupa :

1. Hasil kegiatan pemahaman auditan dan pengidentifikasian masalah;
2. Hasil diskusi dengan pimpinan auditan;
3. Hasil diskusi dengan pimpinan APIP;
4. Hasil olahan database auditan yang dikelola oleh Inspektorat;
5. Hasil kajian atau kumpulan informasi yang disediakan oleh unit non APIP Inspektorat seperti pada dokumen kajian hukum terhadap suatu organisasi/program/fungsi pelayanan publik (Biro Hukum dan Humas); hasil kumpulan pengaduan masyarakat dan/atau hasil kajian atau studi atau kajian audit yang dibuat oleh Litbang; dan
6. Hasil wawancara, observasi, dan metodologi pengumpulan data lainnya yang digunakan oleh APIP dalam mengumpulkan data dan informasi dalam tahap perencanaan audit ini

**Kegiatan Utama Penentuan Area Kunci** Seperti telah disebutkan dalam paragraf sebelumnya, bahwa dalam penentuan area kunci ini terdapat beberapa kegiatan utama yang meliputi :

### 1 Menentukan area-area potensial yang dapat diaudit

Berdasarkan *output* dari tahap identifikasi masalah telah teridentifikasi beberapa permasalahan utama yang ada pada auditan. Permasalahan-permasalahan tersebut kemudian diklasifikasikan ke dalam beberapa area potensial yang akan dijadikan area audit. Area-area tersebut adalah area yang dianggap signifikan terhadap keseluruhan program yang akan diaudit

### 2. Membuat urutan prioritas atas beberapa area yang telah ditentukan berdasarkan faktor-faktor pemilihan

Tidak semua area potensial yang telah ditetapkan sebelumnya akan ditindaklanjuti dalam audit terinci. Area-area tersebut akan diranking dengan menggunakan faktor-faktor pemilihan, yaitu faktor risiko manajemen, signifikansi, dampak audit, dan auditabilitas

APIP dapat melakukan pembobotan berdasarkan pertimbangan profesionalnya (*professional judgment*). Pembobotan dilakukan dengan menggunakan matriks pembobotan dengan skor terhadap faktor-faktor pemilihan sebagai berikut:

- a. Bobot 1 untuk nilai yang rendah
- b. Bobot 2 untuk nilai sedang; dan
- c. Bobot 3 untuk nilai tinggi

Berdasarkan hasil pembobotan tersebut, APIP dapat menyusun urutan prioritas dari masing-masing area potensial

### 3. Menentukan area kunci berdasarkan urutan prioritas yang telah dibuat

APIP dapat memilih satu atau beberapa area potensial menjadi area kunci berdasarkan urutan prioritasnya dengan memperhatikan faktor ketersediaan sumber daya seperti, jumlah APIP, waktu, anggaran, dan kesiapan APIP.

**Output Kegiatan  
Penilaian Area  
Kunci**

*Output* dari kegiatan penilaian terhadap area kunci adalah teridentifikasinya area kunci yang menjadi fokus Audit

Seluruh pengkajian APIP mengenai tahap penentuan area kunci di tingkat auditan harus didokumentasikan. Tim dapat mengembangkan suatu *template* yang membantu pendefinisian pengendalian internal dan risiko kecurangan di dalam suatu auditan dalam rangka penentuan area kunci yang terdokumentasi sebagai KKA. Contoh KKA kegiatan penentuan area kunci dapat dibaca pada Lampiran III.1 dan Lampiran III.2

## D. PENENTUAN TUJUAN DAN LINGKUP AUDIT

### Tujuan Audit yang Jelas Menghindari Prosedur Audit yang Tidak Perlu

Tujuan Audit kinerja harus benar-benar dipertimbangkan dan dinyatakan secara jelas. Tujuan tersebut harus didefinisikan dengan jelas agar dapat mempermudah tim audit dalam mengambil kesimpulan pada akhir Audit. Apabila tujuan audit telah ditetapkan secara tepat dan jelas, maka pekerjaan-pekerjaan Audit akan lebih terarah kepada kegiatan-kegiatan untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan yang muncul dalam tujuan audit

Oleh karena itu, tujuan audit kinerja harus bisa didefinisikan secara tepat, sehingga dapat dihindari pelaksanaan prosedur audit yang tidak perlu

### Manfaat Penentuan Tujuan dan Lingkup Audit

Manfaat penentuan tujuan dan lingkup audit adalah :

1. Membantu mengidentifikasi masalah-masalah yang akan diaudit dan akan dilaporkan;
2. Membantu memfokuskan kegiatan pengumpulan bukti audit;
3. Menyiapkan parameter atau ukuran pembatasan audit seperti periode yang akan diaudit atau lokasi audit lapangan yang akan dipilih; dan
4. Mempermudah tim audit dalam mengambil kesimpulan pada akhir masa audit

*Input* yang diperlukan dalam kegiatan “Penentuan Tujuan dan Lingkup Audit” adalah :

1. *Output* dari kegiatan pemahaman auditan dan pengidentifikasian masalah; dan
2. *Output* dari kegiatan penentuan area kunci

Langkah-langkah yang diperlukan dalam menentukan tujuan dan lingkup audit adalah sebagai berikut :

### 1. Menentukan tujuan audit

Tujuan audit terkait erat dengan alasan dilakukannya suatu audit. Tujuan audit harus benar-benar dipertimbangkan dan dinyatakan secara jelas. Isi dari tujuan audit harus bisa mengungkapkan hal yang ingin dicapai dari audit tersebut

Dalam menentukan tujuan audit kinerja, APIP dapat memilih untuk mengaudit salah satu aspek saja (1E) misalnya menilai aspek ekonomi, atau efisiensi atau efektivitas; kombinasi dua aspek (2E), misalnya menilai aspek ekonomi dan efisiensi atau efisiensi dan efektivitas; dan seluruh aspek (3E) baik ekonomi, efisiensi dan efektivitas

Dalam memformulasikan tujuan audit tersebut, APIP dapat membuat berbagai macam pertanyaan audit terhadap organisasi/program/fungsi pelayanan publik yang hendak diaudit. APIP hendaknya menentukan tujuan audit dengan berdasar pada informasi yang diperoleh dan keahlian serta pengalaman yang dimiliki

## **2. Menentukan lingkup audit**

Yang dimaksudkan dengan lingkup audit di sini adalah

- a. Luas sasaran audit yang akan dilakukan; dalam hal ini, APIP harus mempertimbangkan hal-hal penting yang diinginkan pemberi tugas dan harus mengacu kepada tujuan audit
- b. Permasalahan yang akan diaudit, yaitu masalah ekonomis, efisiensi, dan efektivitas; APIP dapat menggunakan satu kriteria permasalahan, atau dua kriteria, atau ketiga-tiganya sesuai dengan permasalahan yang ada di lapangan; dan
- c. Waktu yang diperlukan dalam audit dan besarnya sampel yang akan diambil

Penentuan lingkup audit harus terkait dengan tujuan audit yang telah ditetapkan dan merupakan hal yang penting dalam proses perencanaan. Hal tersebut sangat mempengaruhi prosedur yang diperlukan selama pelaksanaan audit, sumber daya yang dibutuhkan, dan masalah- masalah penting yang akan dilaporkan

Peranan pertimbangan APIP sangat penting dalam menyeleksi dan menentukan kegiatan/program yang akan diaudit karena terdapat berbagai kegiatan atau program yang harus diaudit

Langkah-langkah dalam penentuan lingkup audit adalah sebagai berikut :

### **1. Tentukan lingkup audit atas dasar informasi yang diperoleh pada audit sebelumnya.**

Keputusan mengenai penentuan lingkup audit dapat berubah sesuai dengan perubahan informasi yang didapat. Oleh karena itu, lingkup audit harus ditentukan secara jelas pada tahap awal perencanaan audit sehingga kebutuhan terhadap sumber daya dan prosedur audit yang tepat dapat ditentukan



**Contoh :**

Dalam audit tahun sebelumnya terhadap Dinas Kesehatan Kabupaten A, dilaporkan bahwa terdapat empat lokasi pembangunan Puskesmas yang tidak dimanfaatkan. Berdasarkan laporan tersebut, maka direncanakan audit pada tahun berjalan untuk memperluas lokasi audit fisik pembangunan Puskesmas tersebut

**2. Lakukan perubahan dalam lingkup audit apabila informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan audit mengharuskan demikian**

Hal ini terjadi jika informasi awal yang digunakan dalam menentukan lingkup audit selama perencanaan awal kurang akurat dan kurang lengkap. Dalam kondisi demikian, APIP harus membicarakannya dengan pimpinan auditan mengenai perubahan yang cukup signifikan dalam lingkup audit yang terjadi setelah tahap perencanaan awal

**3. Apabila perintah (mandat) audit kinerja menentukan lingkup audit secara luas, lakukan pertimbangan profesional untuk merincinya secara lebih khusus (spesifik)**

Hal tersebut diperlukan untuk memudahkan APIP dalam merancang prosedur audit dalam rangka mencapai tujuan audit. Sedangkan bila perintah audit menentukan lingkup audit secara spesifik, lakukan pertimbangan profesional apakah lingkup tersebut sudah tepat

**Output** dari kegiatan “Penentuan Tujuan dan Lingkup Audit”

*Output* dari kegiatan “Penentuan Tujuan dan Lingkup Audit” adalah sebagai berikut :

1. Tujuan audit
2. Lingkup audit meliputi
  - a) Area kunci (Fungsi, kegiatan, unit organisasi, dll);
  - b) Periode waktu yang akan diaudit; dan
  - c) Aspek kinerja yang diaudit (3E, 2E, atau 1E)

Seluruh pengkajian APIP mengenai tahap penentuan tujuan dan lingkup audit di tingkat auditan harus didokumentasikan. Tim dapat mengembangkan suatu *template* yang membantu pendefinisian tujuan dan lingkup audit. Secara keseluruhan pendokumentasian dapat dijadikan sebagai KKA

## E. PENETAPAN KRITERIA AUDIT

**Kriteria** adalah standar-standar kinerja yang masuk akal dan bisa dicapai untuk menilai aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas dari kegiatan yang dilaksanakan oleh auditan yang diaudit. Kriteria mencerminkan suatu model pengendalian yang bersifat normatif mengenai hal-hal yang sedang direviu. Kriteria merepresentasikan praktik-praktik yang baik, yaitu suatu harapan yang masuk akal mengenai "apa yang seharusnya"

Perbandingan kriteria dengan kondisi aktual akan menghasilkan temuan audit. Jika kondisi memenuhi atau melebihi kriteria, hal ini mengindikasikan bahwa auditan telah melaksanakan praktik terbaik. Sebaliknya, jika kondisi tidak memenuhi kriteria, hal ini mengindikasikan perlunya tindakan perbaikan

Kriteria diperlukan sebagai dasar perbandingan apakah praktik-praktik yang dilaksanakan telah mencapai standar kinerja yang seharusnya.

Tujuan Penetapan Kriteria Audit adalah untuk :

1. Memberikan dasar yang baik sebagai alat komunikasi dalam tim audit dan dengan manajemen APIP mengenai sifat audit;
2. Memberikan dasar yang baik sebagai alat komunikasi dengan auditan yang diaudit sehingga diharapkan auditan akan lebih mudah menerima temuan dan rekomendasi yang akan diberikan;
3. Menghubungkan tujuan audit dengan program audit yang dilaksanakan selama tahap pelaksanaan audit;
4. Memberikan dasar pada tahap pengumpulan data dan penyusunan prosedur audit; dan
5. Memberikan dasar dalam menyusun temuan audit

Keberhasilan kriteria dalam memenuhi tujuan audit sangat ditentukan oleh tingkat keterincian/kedetailan kriteria

Oleh karena itu, dalam perencanaan audit, APIP perlu mengembangkan kriteria yang spesifik. Untuk menghasilkan kriteria yang spesifik, APIP dapat memulai dari pernyataan-pertanyaan kriteria yang bersifat umum, kemudian diperinci menjadi pernyataan yang lebih khusus atau spesifik

**Input** yang dapat digunakan untuk menentukan kriteria antara lain sebagai berikut

1. Output dari kegiatan perencanaan sebelumnya, antara lain:
  - 1) Gambaran umum dari auditan/program/kegiatan yang diaudit yang antara lain meliputi input, proses, output, dan outcome



- 2) Hasil revidi peraturan perundang-undangan yang meliputi kewenangan, maksud dan tujuan, dan struktur organisasi; dan
  - 3) Informasi mengenai faktor-faktor yang memengaruhi kinerja auditan
2. Kriteria yang diperoleh dari auditan terkait, antara lain memuat pengendalian, standar, ukuran, hasil, target, dan komitmen yang ditetapkan oleh auditan tersebut atau oleh lembaga legislatif
  3. Kriteria yang diperoleh dari kinerja historis auditan yang diaudit
  4. Praktik terbaik (best practice) yang diperoleh dari kegiatan serupa yang telah berhasil.
  5. Standar yang ditetapkan oleh organisasi profesional dengan melalui proses yang baku (*due process*) dan berterima umum. Artinya kriteria tersebut merupakan hasil konsultasi dan telah diuji, sehingga diterima oleh pihak-pihak berwenang/berkepentingan dan telah mencerminkan hasil kesepakatan profesional
  6. Indikator-indikator kinerja yang dirancang oleh auditan yang diaudit atau oleh pemerintah, misalnya indikator yang tercantum dalam RPJMD, Renstra, atau RKA
  7. Informasi dan ilmu pengetahuan yang telah dibakukan
  8. Kriteria yang digunakan dalam kegiatan audit serupa atau oleh Lembaga Pengawasan di negara lain
  9. Standar kriteria dari organisasi di dalam atau di luar negeri yang melaksanakan kegiatan atau program serupa
  10. Hasil identifikasi atas tujuan atau sasaran dari program/kegiatan auditan
  11. Hasil identifikasi tren kinerja rata-rata atau optimal yang telah dicapai
  12. Hasil perbandingan antara aktivitas program yang masih berlangsung dengan aktivitas program yang sama yang telah dilalui
  13. Harapan/tuntutan konsumen atau masyarakat, yang dapat diperoleh dari media massa atau pengaduan masyarakat.
  14. Literatur lainnya

Informasi tentang kriteria tersebut dapat diperoleh melalui

1. Tenaga ahli;
2. Laporan audit periode sebelumnya
3. Laporan kinerja auditan periode sebelumnya

4. Dokumen anggaran, seperti Rencana Kegiatan dan Anggaran Pemerintah (RKAP)
5. Laporan kinerja dari program lain yang sejenis;
6. Laporan hasil studi kelayakan dan rencana yang telah disetujui
7. Jurnal ilmiah, internet, buku teks; dan

Hasil kuesioner, wawancara, observasi, dan metodologi pengumpulan data lainnya dengan auditan yang akan diaudit.

Tidak semua input yang terdaftar harus diperoleh APIP, tergantung dari pertimbangan profesional APIP dalam menentukan sumber kriteria yang dibutuhkan untuk menjawab tujuan audit

Langkah-langkah yang harus ditempuh dalam menentukan kriteria dapat dirinci sebagai berikut :

1. Mengidentifikasi apakah auditan telah memiliki kriteria yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja program/ kegiatan yang dilaksanakan
2. Menguji apakah kriteria yang dimiliki auditan relevan dengan tujuan audit dan memenuhi karakteristik kriteria yang baik sebagai berikut.
  - a. Andal: apabila kriteria tersebut digunakan oleh APIP lain untuk masalah yang sama, maka kriteria tersebut harus bisa memberikan simpulan yang sama.
  - b. Objektif: kriteria bebas dari bias baik dari sisi APIP maupun auditan yang diaudit.
  - c. Bermanfaat: kriteria dapat menghasilkan temuan dan simpulan audit yang memenuhi keinginan para pengguna informasi.
  - d. Dapat dimengerti: kriteria ditetapkan secara jelas dan bebas dari perbedaan interpretasi
  - e. Dapat diperbandingkan: kriteria tersebut bersifat konsisten apabila digunakan dalam audit kinerja atas auditan atau kegiatan-kegiatan yang serupa atau apabila digunakan dalam audit kinerja sebelumnya atas auditan yang sama
  - f. Lengkap: kriteria yang lengkap mengacu kepada penggunaan seluruh kriteria yang signifikan dalam menilai kinerja
  - g. Dapat diterima: kriteria dapat diterima oleh auditan yang diaudit, lembaga legislatif, media, dan masyarakat umum. Semakin tinggi tingkat “dapat diterima” semakin efektif audit kinerja yang dilaksanakan

- h. Relevan: kriteria dapat memberikan kontribusi dalam proses pelaksanaan audit terkait dengan pembuatan simpulan yang sesuai dengan tujuan audit
3. Mengembangkan kriteria audit sendiri jika auditan tidak memiliki kriteria atau dari hasil pengujian, kriteria yang ada ternyata tidak relevan dengan tujuan audit dan belum memenuhi karakteristik kriteria

Langkah-langkah yang dapat dilakukan oleh APIP dalam mengembangkan kriterianya sendiri adalah:

- a. Mempelajari sumber-sumber kriteria dalam rangka pengidentifikasian kriteria yang relevan dan memadai
- b. Melakukan studi atau observasi atas operasional auditan. Misalnya, dengan melakukan analisis tren kinerja tahun-tahun sebelumnya dan melakukan perbandingan kinerja auditan yang diaudit dengan organisasi lain yang mirip (jenis organisasi maupun ukurannya) atau disebut benchmarking
- c. Mengkomunikasikan hasil pengembangan kriteria tersebut dengan pihak berwenang dari auditan yang diaudit

Untuk mengembangkan kriteria sendiri, beberapa pendekatan yang dapat dilakukan oleh APIP adalah :

- a. APIP memvisualisasikan beberapa segmen kegiatan menjadi suatu tugas; setiap penugasan umumnya melalui beberapa tahap, seperti studi kelayakan, perencanaan, pembiayaan, pelaksanaan, operasi, dan evaluasi;
- b. APIP mencari kriteria dengan mempelajari kebijakan dan prosedur organisasi; contoh: dalam mengaudit rumah sakit, waktu tunggu pasien dalam memperoleh tempat tidur sebelum operasi besar dapat dijadikan kriteria untuk mengukur efisiensi
- c. Jika prosedur tidak dapat dijadikan dasar, APIP harus mencari dan mengadaptasikan prosedur organisasi sejenis untuk dijadikan kriteria
- d. APIP dapat menggunakan kriteria atas ekspektasi pengguna layanan. Hal ini dapat dilakukan dengan menggunakan kuesioner. Kuesioner ini menanyakan responden mengenai tingkat ekspektasi kinerja auditan yang diaudit. Contoh: pada audit rumah sakit, APIP menemukan waktu tunggu pasien sebelum dirawat. APIP dapat mewawancarai pasien dan menemukan batas waktu tunggu yang layak menurut ekspektasi pasien,

APIP kemudian mendiskusikan ekspektasi ini dengan manajemen rumah sakit dan kemudian manajemen setuju atas waktu tunggu yang disepakati

4. Komunikasikan kriteria yang akan dipakai kepada auditan sebelum audit dilaksanakan untuk mendapatkan kesepakatan bersama (APIP dan manajemen auditan) mengenai dasar pengukuran kinerja yang digunakan dalam audit atas obyek yang diaudit. Hal ini dilakukan agar diperoleh kesepakatan antara auditan yang diaudit dengan APIP, sehingga nantinya tidak ada penolakan terhadap hasil audit

Jika tidak tercapai kesepakatan antara APIP dan auditan yang diaudit mengenai kriteria yang telah dikembangkan, maka APIP harus melakukan analisis dan diskusi lebih lanjut sampai diperoleh kriteria yang disepakati kedua belah pihak

5. Menerapkan kriteria yang telah ditetapkan dalam audit

*Output* yang dihasilkan dari kegiatan "Menentukan Kriteria Audit" adalah standar yang akan digunakan sebagai pembandingan terhadap praktik-praktik yang berjalan meliputi :

1. kelompok kriteria (ekonomi, efisiensi, atau efektivitas);
2. Jenis kriteria (rincian kriteria yang terdapat dalam masing masing kelompok)
3. Penjelasan (deskripsi ringkas setiap jenis kriteria)
4. Satuan pengukuran (misalkan kilometer/jam, orang/hari)
5. Sumber data (deskripsi tentang dari mana data diperoleh)
6. Standar ukuran kinerja (menjelaskan standar yang digunakan dan artinya)
7. Tanggapan auditan (sepakat atau tidak sepakat)

Seluruh pengkajian APIP mengenai tahap penetapan kriteria audit ditingkat auditan harus didokumentasikan. Tim dapat mengembangkan suatu template yang membantu pendefinisian penetapan kriteria audit. Secara keseluruhan pendokumentasian dapat dijadikan sebagai KKA

## F. PENYUSUNAN PROGRAM KERJA AUDIT

*Definisi Program Kerja Audit*

**Program Kerja Audit** adalah pedoman dalam tahap pelaksanaan audit. Program kerja audit berisi tujuan audit dan prosedur yang

harus dilakukan untuk mencapai tujuan audit. Program Kerja Audit juga menjabarkan prosedur terinci untuk efektivitas biaya pengumpulan data pada pelaksanaan audit terinci

**Tujuan Utama Penyusunan Program Kerja Audit** Tujuan utama penyusunan Program Kerja Audit adalah :

1. Menetapkan hubungan yang jelas antara tujuan audit, metodologi audit, dan kemungkinan-kemungkinan pekerjaan lapangan yang harus dikerjakan pada audit terinci;
2. Mengidentifikasi dan mendokumentasikan prosedur-prosedur audit yang harus dilaksanakan pada audit terinci
3. Memudahkan supervisi dan reuiu; dan
4. Membantu dalam pengumpulan bukti yang cukup, dapat diandalkan, dan relevan untuk menjawab tujuan audit

**Syarat Program Kerja Audit yang Memadai** Suatu program audit dapat disebut memadai jika :

1. Mampu mengidentifikasi aspek-aspek penting audit;
2. Disusun berdasarkan informasi pendukung yang jelas dan cermat;
3. Dapat memberikan panduan dalam melaksanakan pengujian secara efektif
4. Membantu dalam pengumpulan bukti yang cukup, dapat diandalkan, dan relevan untuk mendukung opini/ Pernyataan pendapat atau kesimpulan audit; dan
5. Dapat mencapai tujuan audit

**Program Kerja Audit Menentukan Kualitas Bukti Audit** Kualitas bukti audit juga sangat tergantung kepada program kerja auditnya. Program kerja audit yang efektif akan sangat membantu dalam mendapatkan bukti audit yang memadai untuk mendukung temuan audit. Bukti audit mempunyai peran yang sangat penting terhadap keberhasilan pelaksanaan audit dan oleh karenanya harus mendapat perhatian AP/IP sejak tahap perencanaan audit sampai dengan akhir proses audit

*Input* yang diperlukan dalam kegiatan Penyusunan Program Kerja Audit terinci adalah :

1. Hasil audit pendahuluan
2. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI)
3. Pedoman Pelaksanaan Pengawasan (SOP)
4. Pengarahan khusus pimpinan untuk audit terinci

Setelah seluruh prosedur/langkah dalam perencanaan audit diikuti, maka hasil/*output* dari masing-masing langkah dituangkan ke dalam suatu program kerja audit terinci. Program kerja audit tersebut kemudian akan menjadi pedoman APIP dalam menjalankan penugasan audit terinci

**Isi Program Kerja Audit** Di dalam program audit tersebut dituangkan hal-hal sebagai berikut :

**1. Dasar audit**

APIP memasukkan ketentuan perundang-undangan yang menjadi mandat bagi APIP dalam melaksanakan audit

**2. Standar audit**

Diisi dengan standar audit yang akan digunakan dalam melaksanakan audit. Standar yang digunakan yaitu Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) yang diterbitkan oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintahan Indonesia (AAIPI)

**3. Organisasi/Program/Fungsi Pelayanan Publik yang diaudit**

Diisi dengan audityang akan diaudit, pengertian auditan di sini dapat berupa organisasi/program/fungsi pelayanan publik yang kinerjanya akan diaudit

**4. Tahun anggaran yang diaudit**

Bagian dari penjabaran lingkup audit yang akan memasukkan periode/tahun anggaran yang akan diaudit. Secara umum, periode yang dipilih adalah hanya untuk satu periode tahun anggaran. Namun demikian, dimungkinkan juga untuk pelaksanaan audit atas periode yang lebih dari satu tahun jika pada audit atas keseluruhan pelaksanaan program yang memakan waktu lebih dari 1 tahun

**5. Identitas auditan dan data umum yang diaudit**

Data umum dari organisasi/program/fungsi pelayanan publik yang akan diaudit yang didapat selama proses pemahaman atas auditan

**6. Alasan audit**

Diisi dengan alasan audit yang bisa berasal dari hasil analisis perolehan data dan informasi awal maupun yang berasal dari output penentuan area kunci yang akan diaudit

**7. Jenis audit**

Diisi dengan Audit Kinerja

## **8. Tujuan Audit**

Tujuan audit merupakan tujuan umum yang didapat atau ditentukan selama pelaksanaan proses Penentuan Tujuan dan Lingkup Audit

## **9. Sasaran Audit**

Tujuan audit secara rinci (area kunci) yang menjabarkan apa yang telah ditentukan dalam tujuan audit umum

## **10. Metodologi audit**

Diisi dengan metodologi atau cara serta pendekatan audit yang akan ditempuh dalam menjalankan penugasan audit kinerja

## **11. Kriteria audit**

Diisi dengan kriteria audit yang akan dipakai dalam audit

## **12. Jenis dan Sumber Bukti serta Prosedur Audit**

Diisi dengan jenis dan sumber bukti yang dibutuhkan untuk menjawab tujuan audit. Prosedur audit yang dibuat bertujuan memberikan petunjuk kepada para APIP berkaitan bukti-bukti audit yang dibutuhkan. Langkah atau prosedur audit sebaiknya dibuat menurut sasaran audit (area kunci) yang telah ditetapkan agar nantinya secara keseluruhan hasil audit dapat menjawab atau mencapai tujuan audit.

Berdasarkan program kerja audit terinci yang ditetapkan oleh pimpinan APIP, ketua tim APIP membuat pembagian tugas dan anggota tim menyusun program kerja perorangan dan disampaikan kepada ketua tim untuk mendapatkan persetujuan

*Output* atas hasil kegiatan penyusunan Program Audit adalah berupa program audit yang memuat :

1. Dasar Audit;
2. Standar Audit
3. Organisasi/Program/Fungsi Pelayanan Publik yang Diaudit
4. Tahun Anggaran yang Diaudit;
5. Identitas Auditan dan Data Umum yang Diaudit
6. Alasan Audit
7. Jenis Audit
8. Tujuan Audit
9. Sasaran Audit
10. Metodologi Audit
11. Kriteria Audit; dan
12. Jenis dan Sumber Bukti serta Prosedur Audit



## **BAB IV**

### **PELAKSANAAN AUDIT KINERJA**

#### **A. TUJUAN**

Tahap pelaksanaan audit atau audit terinci adalah tahap kegiatan audit yang dilakukan di tempat kedudukan auditan yang diaudit. Tahap ini merupakan kegiatan lanjutan dari kegiatan audit pendahuluan atau perencanaan audit. Kegiatan utama pada tahap ini meliputi analisis, pengumpulan dan pengujian bukti audit apakah bukti-bukti tersebut telah cukup, kompeten, dan relevan untuk menilai kinerja suatu auditan dibandingkan dengan kriteria audit. Seluruh informasi yang relevan dengan tujuan audit, diungkapkan dalam temuan audit

**Tujuan Audit Terinci** Tujuan audit terinci adalah untuk mendapatkan bukti yang cukup, kompeten, dan relevan, sehingga APIP dapat :

1. Menilai apakah kinerja auditan yang diaudit sesuai dengan kriteria atau tidak;
2. Menyimpulkan apakah tujuan-tujuan audit tercapai atau tidak;
3. Mengidentifikasi kemungkinan-kemungkinan untuk memperbaiki kinerja auditan yang diaudit; dan
4. Mendukung simpulan, temuan, dan rekomendasi audit.

#### **B. KEGIATAN AUDIT**

**Tahapan Audit Terinci** Kegiatan dalam audit terinci meliputi: pengumpulan data, pengujian kompetensi data, pengujian atas kriteria yang telah ditetapkan, penyusunan dan pengomunikasian konsep temuan audit, perolehan tanggapan resmi dan tertulis atas konsep temuan audit (opsional), dan penyampaian temuan audit.

1. Petunjuk Pelaksanaan Audit Kinerja pada tahap pelaksanaan terdiri atas 4 (empat) tahap, yaitu:
2. Perolehan dan pengujian data untuk mencapai tujuan audit;
3. Penyusunan dan pengomunikasian konsep temuan audit dengan auditan yang diaudit;
4. Perolehan tanggapan resmi dan tertulis atas konsep temuan audit (opsional); dan
5. Penyampaian temuan audit.



## C. PEROLEHAN DAN PENGUJIAN DATA

**Tujuan Perolehan dan Pengujian Data** Tujuan dari tahap ini adalah untuk memperoleh bukti audit sebagai pendukung temuan audit dan simpulan audit. Selain itu, berdasarkan bukti-bukti yang sudah diuji, APIP dapat:

1. Mengembangkan hasil pengujian untuk menilai apakah kinerja auditan yang diaudit telah sesuai dengan kriteria atau tidak;
2. Mengumpulkan hasil pengujian dan membandingkannya dengan tujuan audit;
3. Mengidentifikasi kemungkinan-kemungkinan untuk memperbaiki kinerja auditan; dan
4. Memanfaatkan hasil pengujian untuk mendukung rekomendasi dan kesimpulan audit.

**Bukti Audit** Bukti audit harus memiliki karakteristik cukup, kompeten, dan relevan untuk memberikan dasar yang kuat bagi temuan, simpulan, dan rekomendasi audit.

1. Bukti harus cukup untuk mendukung temuan audit. Dalam menentukan cukup tidaknya suatu bukti, APIP harus yakin bahwa adanya bukti-bukti tersebut akan bisa meyakinkan seseorang bahwa temuan APIP adalah valid. Faktor-faktor yang berpengaruh terhadap pertimbangan APIP dalam menentukan cukup tidaknya bukti meliputi: materialitas, risiko, efisiensi, dan besaran serta karakteristik populasi.
2. Bukti kompeten terkait erat dengan keandalan baik data akuntansi maupun informasi penguat lainnya. Keandalan data akuntansi berhubungan langsung dengan efektivitas pengendalian internal. Keandalan informasi penguat tergantung pada beberapa faktor seperti relevansi, sumber informasi penguat, ketepatan waktu, dan obyektivitas.

Bukti disebut relevan apabila bukti tersebut mempunyai hubungan yang logis dengan tujuan audit. Seandainya tujuan audit untuk menentukan keberadaan persediaan, maka APIP dapat memperoleh bukti dengan melakukan perhitungan fisik persediaan.

Terdapat 4 (empat) jenis Bukti Audit yaitu :

### 1. Fisik

Jenis bukti ini dapat diperoleh dari beberapa hal berikut:

- a. Pengamatan langsung, misalnya: terhadap aktivitas dari orang, suatu kejadian, maupun kondisi aset tertentu;

- b. Pengamatan terhadap proses atau prosedur yang sedang berjalan; dan
- c. Inspeksi/audit langsung fisik dari uang kas, kunjungan lapangan ke suatu proyek, verifikasi persediaan, dan lain-lain.

Sumber-sumber di atas dapat didukung dengan foto atau dokumen lain seperti berita acara audit fisik, dan deskripsi tertulis dari hasil pengamatan yang telah dilakukan.

## 2. Testimonial/Lisan/Keterangan

Bukti testimonial/lisan/keterangan merupakan pernyataan yang diperoleh secara lisan melalui wawancara, diskusi, atau dalam bentuk pernyataan tertulis sebagai respon dari pertanyaan atau wawancara. Bukti testimonial/lisan/keterangan dapat didokumentasikan dalam bentuk dokumen hasil wawancara, rekaman percakapan yang disimpan dalam alat perekam atau *magnetic tape* beserta transkripnya.

## 3. Dokumen

Bukti dokumen adalah bukti dalam bentuk fisik, baik berupa dokumen resmi ataupun barang elektronik. Bukti ini adalah yang paling umum diperoleh dari seluruh jenis bukti audit. Bukti dokumen dapat diperoleh dari dalam maupun luar auditan yang diaudit.

Hal-hal yang termasuk bukti dokumen misalnya:

- Peraturan perundang-undangan,
- Dokumen terkait organisasi (rencana strategis organisasi, visi dan misi organisasi, struktur organisasi),
- Surat-surat, Notulen rapat,
- Dokumen kontrak,
- Arsip,
- Laporan-laporan dari manajemen,
- Dokumen instruksi untuk staf,
- *Standard Operating and Procedure (SOP)*,
- Petunjuk pelaksanaan dan petunjuk teknis,
- Laporan pengendalian internal,
- Surat elektronik (email), dan
- Rekaman telepon,
- Faktur-faktur,
- Data-data dari sistem komputer,
- Informasi manajemen terkait kinerja,
- Hasil revidu dan evaluasi.

#### 4. Analisis

Jenis bukti audit ini dapat diperoleh dari auditan atau dikembangkan sendiri oleh APIP. Bukti analisis yg diperoleh dari auditan perlu diuji kompetensi dan validitasnya untuk dapat digunakan sebagai bukti audit. Bukti analisis dapat mencakup analisis rasio dan tren, perbandingan prosedur dan standar dengan ketentuan yang dipersyaratkan, perbandingan kinerja dengan organisasi sejenis, analisis dari pengujian terinci atas transaksi-transaksi, dan analisis biaya-manfaat.

*Input* yang diperlukan dalam kegiatan “Pengumpulan dan Pengujian Data” adalah sebagai berikut:

1. Program kerja audit;
2. Data audit; dan
3. Kriteria audit.

Berdasarkan jenis dan sumber bukti yang telah diidentifikasi serta program kerja audit yang telah ditetapkan, maka APIP melakukan pengumpulan data. Setelah itu, data diuji untuk memastikan tercapainya tujuan audit. Data audit inilah yang nantinya akan menjadi bukti pendukung atas temuan audit.

**Faktor-faktor yang Dapat Mempengaruhi Keandalan Bukti Audit**

Agar dapat menjadi bukti audit yang andal, terdapat beberapa hal yang perlu diperhatikan oleh APIP, antara lain :

##### 1. Sumber data

APIP perlu mendapatkan data audit berdasarkan identifikasi jenis dan sumber bukti audit yang telah ditetapkan. Namun demikian, berdasarkan kondisi yang terjadi di lapangan, APIP juga dapat memperoleh data di luar yang telah direncanakan selama data tersebut valid dan andal dalam mendukung hasil audit.

##### 2. Cara perolehan data

Dalam mengumpulkan data audit, APIP dapat menggunakan teknik-teknik sebagai berikut:

- 1) Reviu dokumen fisik dan elektronik;
- 2) Wawancara/permintaan keterangan;
- 3) Kuesioner;
- 4) Observasi fisik, dan
- 5) Penggunaan data elektronik yang tersedia dalam database.

### 3. Validitas dan reliabilitas data

Data-data audit yang diperoleh APIP harus dapat diyakini kebenarannya dan keandalan datanya agar bisa disebut sebagai bukti yang kompeten. PSP 04 paragraf 54 memberikan beberapa acuan untuk menilai kompetensi dari suatu data. Validitas dan keandalan data juga dapat ditentukan dengan pengujian langsung terhadap data.

**Langkah-langkah yang Diperlukan dalam Kegiatan Pengujian Bukti Audit**

Langkah-langkah yang diperlukan dalam kegiatan pengujian bukti audit adalah sebagai berikut :

1. Dalam menguji bukti audit, APIP dapat menggunakan teknik-teknik pengujian, antara lain:
  - Wawancara ( wawancara lebih ditekankan untuk menguji konsistensi informasi yang diperoleh sebelumnya);
  - Inspeksi/audit secara langsung;
  - Konfirmasi;
  - Reviu analitis (rasio, tren, pola);
  - Bagan arus, dan analisis (analisis regresi, simulasi dan modelling, analisis muatan data kualitatif).
2. Dalam menentukan teknik pengujian bukti, maka APIP perlu mempertimbangkan faktor-faktor sebagai berikut:
  - Jenis dan sumber bukti yang diuji; dan
  - Waktu dan biaya yang diperlukan untuk menguji bukti.
3. APIP membandingkan hasil pengujian bukti-bukti audit dengan kriteria audit.
4. Jika terdapat perbedaan yang signifikan antara kondisi dan kriteria, maka APIP perlu mengidentifikasi sebab dan akibat dari perbedaan tersebut.
5. Dalam mengidentifikasi sebab akibat, APIP bisa menggunakan model analisis sebab-akibat sebagai alat analisis.

Kemudian data-data keuangan kinerja yang diperoleh selama audit kinerja diuji untuk meyakinkan apakah suatu organisasi/program/fungsi pelayanan publik mempunyai pengendalian yang baik atau tidak; apakah suatu auditan mematuhi ketentuan perundang-undangan; atau apakah terdapat dugaan kecurangan di dalam auditan yang diaudit.

Output yang dihasilkan dari kegiatan “Pengujian Data” adalah kesimpulan hasil pengujian bukti. Kesimpulan ini berupa jawaban atas kriteria atau sub kriteria audit yang telah ditentukan sebelumnya. Kesimpulan hasil pengujian bukti didokumentasikan pada KKA. Dalam dokumentasi audit tersebut APIP juga mengidentifikasi unsur-unsur temuan dan usulan rekomendasi.

Kegiatan pada tahap “Pengujian terhadap Tujuan Audit” ini didokumentasikan dalam KKA. Contoh KKA kegiatan pengujian data dapat dilihat dalam **Lampiran IV**.

#### **D. PENYUSUNAN TEMUAN HASIL AUDIT**

**Tujuan dari kegiatan Penyusunan Temuan Hasil Audit** Tujuan dari kegiatan Penyusunan Temuan Hasil Audit adalah :

1. Memberikan informasi kepada auditan yang diaudit dan atau pihak lain yang berkepentingan tentang fakta dan informasi yang akurat dan berhubungan dengan permasalahan yang diperoleh dari kegiatan audit, temuan audit tersebut belum dilengkapi dengan saran;
2. Menjawab tujuan audit dengan cara memaparkan hasil studi/audit yang dilakukan APIP dalam mencapai tujuan audit kinerja; dan
3. Menyajikan kelemahan pengendalian intern yang signifikan, kecurangan, dan penyimpangan dari ketentuan perundang-undangan yang terjadi pada auditan yang diaudit.

*Input* yang digunakan dalam kegiatan “Penyusunan Temuan Audit” adalah:

1. Tujuan audit;
2. Kriteria yang telah ditetapkan;
3. Bukti audit; dan
4. Kesimpulan hasil pengujian bukti.

Dalam menyusun suatu temuan audit kinerja, hal yang sangat utama untuk diperhatikan adalah apakah temuan audit yang dibuat oleh APIP merupakan jawaban atas pertanyaan/dugaan sementara/hipotesis yang telah dituangkan dalam suatu tujuan audit yang telah ditetapkan. Suatu temuan audit seharusnya berisi kesimpulan hasil pengujian atas bukti audit yang diperoleh APIP dalam usahanya untuk mencapai tujuan audit yang telah ditetapkan sebelumnya.

Bila suatu tujuan audit tidak terpenuhi, disebabkan unsur-unsur temuan audit tidak menggambarkan apa yang seharusnya hendak dicapai dalam suatu pelaksanaan audit kinerja, maka dapat dikatakan pelaksanaan audit tersebut gagal untuk dilaksanakan dengan baik.

Ada beberapa butir yang perlu diperhatikan oleh APIP dalam menyusun suatu temuan audit kinerja, yaitu:

1. Temuan audit kinerja harus dapat menjawab tujuan audit yang telah ditetapkan;
2. Secara umum, unsur temuan audit terbagi atas, kondisi, kriteria, akibat, dan sebab.
3. Namun demikian, di dalam penyusunan temuan audit kinerja, unsur yang dibutuhkan tergantung tujuan yang ingin dicapai sehingga dapat saja unsur 'sebab' dapat menjadi suatu unsur yang optional. Contoh: jika tujuan audit yang ditetapkan adalah menentukan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan atau memperkirakan pengaruh suatu program terhadap perubahan fisik, sosial, atau ekonomi suatu masyarakat, maka unsur sebab akan menjadi kurang/tidak relevan untuk disajikan;
4. Suatu temuan audit harus didukung oleh bukti audit yang cukup, kompeten, dan relevan;
5. Temuan audit sedapat mungkin disajikan dalam suatu urutan yang logis, akurat, dan lengkap; dan
6. Suatu temuan hasil audit merupakan hasil proses analisis audit tim APIP di lapangan. Pembahasan atas temuan audit ini dilakukan pada akhir tahap pelaksanaan audit. Sangat dimungkinkan pada saat pembahasan ini, auditan yang diaudit berjanji memberikan bukti-bukti baru yang belum dapat diberikan pada saat pembahasan temuan hasil audit dan mungkin bukti baru tersebut dapat mengubah esensi dari temuan audit. Atas hal itu, maka dimungkinkan juga pada akhir LHA, suatu temuan hasil audit tidak dijadikan Hasil Audit jika berdasarkan bukti baru yang diberikan oleh auditan dapat diyakini oleh APIP bahwa temuan tersebut sudah tidak layak lagi untuk disajikan.

**Langkah-langkah yang Diperlukan dalam Menyusun Temuan Hasil Audit**

Langkah-langkah yang diperlukan dalam kegiatan menyusun temuan audit adalah sebagai berikut :

1. Berdasarkan kesimpulan hasil pengujian bukti, apabila terdapat perbedaan (gap) yang signifikan antara kondisi dan kriteria, tentukan apakah perbedaan tersebut positif atau negatif. Perbedaan positif terjadi apabila kondisi yang ditemukan sama atau lebih baik daripada kriteria. Perbedaan negatif terjadi apabila kondisi yang ditemukan tidak sesuai/mencapai kriteria.
2. Sangat dimungkinkan, APIP menemukan suatu kondisi yang telah memenuhi atau melebihi kriteria yang disebut temuan positif. APIP perlu

mempertimbangkan relevansi temuan positif dengan tujuan audit. Apabila temuan tersebut relevan terhadap tujuan audit, maka APIP perlu mengungkap hal tersebut dalam Laporan Hasil Audit.

3. Dalam hal APIP menemukan kondisi yang tidak memenuhi kriteria, yang disebut sebagai temuan negatif, APIP perlu mengidentifikasi unsur-unsur temuan hingga menjadi suatu temuan audit.
4. Jika ditemukan indikasi yang mengandung unsur kerugian negara/fraud yang relevan dengan tujuan audit, maka APIP perlu melakukan pendalaman auditnya sampai menjadi temuan audit. Indikasi yang tidak relevan dengan tujuan audit, perlu didokumentasikan secara memadai dalam KKA dan akan ditindaklanjuti pada jenis audit lain yang sesuai.
5. APIP mengomunikasikan konsep temuan audit dengan pimpinan auditan untuk mendapatkan klarifikasi. Tujuan dari komunikasi konsep temuan audit dengan auditan adalah untuk memvalidasi konsep temuan yang telah dikembangkan oleh APIP.
6. APIP menyampaikan Temuan Audit kepada pimpinan auditan yang diaudit.

Output yang Dihasilkan dari kegiatan “Penyusunan Temuan Audit”

Output yang dihasilkan dari kegiatan “Penyusunan Temuan Audit” adalah :

1. Konsep Temuan Audit;
2. Berita Acara Temuan Audit; dan
3. Tanggapan resmi dan tertulis atas Berita Acara Temuan Audit.

## **E. PENDOKUMENTASIAN**

1. Kegiatan Penyusunan Temuan Audit didokumentasikan dalam suatu KKA.



## **BAB V**

### **PELAPORAN AUDIT KINERJA**

#### **A. TUJUAN**

**Tujuan Pedoman Pelaporan** Tujuan dari bagian petunjuk pelaksanaan pelaporan audit ini adalah memberikan bantuan kepada APIP dalam menyusun suatu laporan audit kinerja

Laporan hasil audit tersebut diharapkan dapat :

1. Mengomunikasikan hasil audit kepada pihak yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku
2. Membuat hasil audit terhindar dari kesalahpahaman
3. Membuat hasil audit sebagai bahan untuk melakukan tindakan perbaikan oleh instansi terkait, dan
4. Memudahkan pemantauan tindak lanjut untuk menentukan pengaruh tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan

#### **B. KEGIATAN DALAM PELAPORAN HASIL AUDIT**

Bagian dari juklak ini meliputi penyusunan konsep LHP termasuk penyusunan rekomendasi dan simpulan audit, perolehan tanggapan resmi atas rekomendasi dan simpulan, dan penyusunan serta penyampaian laporan Hasil Audit (LHA)

#### **C. PENYUSUNAN KONSEP LAPORAN HASIL AUDIT**

Input yang diperlukan dalam penyusunan Konsep Laporan Hasil Audit (KLHA) adalah Temuan Audit dari kegiatan pelaksanaan audit

**Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI)** Petunjuk pelaksanaan ini disusun agar APIP dapat menyusun suatu laporan hasil audit kinerja yang berfungsi dengan baik sebagai suatu laporan yang utuh. SAIPI mensyaratkan bahwa suatu laporan hasil audit intern harus mencakup hal-hal di bawah ini :

##### **1. Pernyataan bahwa Audit dilakukan sesuai dengan Standar Audit.**

APIP dalam menjalankan tugas auditnya diwajibkan untuk mengikuti standar audit yang ada. Standar Audit yang digunakan oleh APIP adalah Standar Auditor Intern Pemerintah Indonesia yang diterbitkan oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI)



## 2. Tujuan, Lingkup, dan Metodologi Audit

Suatu laporan hasil audit harus memuat tujuan, lingkup, dan metodologi audit. APIP harus menjelaskan alasan mengapa suatu auditan diaudit, apa yang diharapkan atau dicapai dari pelaksanaan audit, apa yang diaudit, dan bagaimana cara **audit dilakukan**

## 3. Hasil Audit berupa Temuan Audit, Simpulan, dan Rekomendasi.

### 1) Temuan Audit

Salah satu bagian pokok dari LHA adalah temuan audit yang merupakan 'potret' kenyataan yang ditemukan **APIP dalam melaksanakan suatu Audit Kinerja**

### 2) Simpulan Hasil Audit

Selain itu, LHA juga harus memuat suatu simpulan hasil audit dan rekomendasi yang diberikan oleh APIP terhadap hasil audit, dengan tujuan untuk memperbaiki kinerja auditan yang diaudit. Simpulan hasil audit harus dapat menjawab tujuan audit yang telah ditetapkan sebelumnya. Penarikan simpulan dapat dilakukan dengan metode kuantitatif ataupun kualitatif. Apabila APIP menggunakan metode kuantitatif (pembobotan) dalam penarikan simpulan audit, maka asumsi yang digunakan harus dijelaskan pada bagian metodologi audit. Metode kualitatif dilakukan berdasarkan pertimbangan profesional APIP dengan menggunakan seluruh data yang telah diperoleh.

Contoh simpulan dapat dilihat pada contoh di bawah ini :

#### **Tujuan Audit :**

Untuk menilai Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) "ABC" dalam mengelola pelayanan medis, administrasi dan manajemen dan pelayanan farmasi periode Tahun 2009.

#### **Simpulan Audit :**

Hasil audit menunjukkan bahwa pengelolaan pelayanan medis, administrasi dan manajemen, dan pelayanan farmasi belum efektif

Hal tersebut meliputi :

- Program kerja pelayanan medis, administrasi dan manajemen, dan pelayanan farmasi tidak ada
- Standar Pelayanan Minimal (SPM) rumah sakit belum disusun;

- SPI pada pelayanan medis, administrasi dan manajemen dan pelayanan farmasi lemah; serta
- Pemanfaatan sumber daya pada pelayanan medis, administrasi dan manajemen dan pelayanan farmasi belum dilaksanakan maksimal

### **3) Rekomendasi**

APIP harus menyampaikan rekomendasi kepada auditan untuk memperbaiki kinerja atas bidang yang bermasalah guna meningkatkan kualitas pelaksanaan kegiatan auditan yang diaudit

Suatu rekomendasi akan bersifat sangat konstruktif/membangun apabila :

- Diarahkan untuk menyelesaikan masalah yang ditemukan;
- Berorientasi pada tindakan nyata dan spesifik
- Ditujukan kepada pihak yang mempunyai wewenang untuk bertindak;
- Dapat dilaksanakan; dan
- Apabila dilaksanakan, biayanya memadai

### **4. Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas hasil audit.**

APIP harus mendapatkan tanggapan tertulis dan resmi atas temuan, simpulan, dan rekomendasi audit dari pejabat berwenang auditan yang diaudit. Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab tersebut harus dievaluasi dan dipahami secara seimbang dan obyektif, serta disajikan secara memadai dalam laporan hasil audit.

Tanggapan yang diberikan, seperti janji atau rencana tindakan perbaikan harus dicantumkan dalam laporan hasil audit, tetapi tidak dapat diterima sebagai pembenaran untuk menghilangkan temuan dan rekomendasi yang berhubungan dengan temuan tersebut.

Apabila tanggapan dari auditan yang diaudit tersebut bertentangan dengan temuan, simpulan, dan rekomendasi dalam laporan hasil audit, dan menurut pendapat APIP tanggapan tersebut tidak benar, maka APIP harus menyampaikan ketidaksetujuannya atas tanggapan tersebut beserta alasannya secara seimbang dan obyektif. Sebaliknya, APIP harus memperbaiki laporannya apabila APIP berpendapat bahwa tanggapan tersebut benar.

Input utama yang dibutuhkan dalam penyusunan konsep LHA adalah Temuan Audit. Terkait dengan hal tersebut, yang penting diperhatikan adanya perbedaan waktu antara penyampaian temuan hasil audit dengan penyampaian Hasil Audit. Dengan adanya perbedaan waktu tersebut, maka dapat dimungkinkan bahwa temuan yang sudah disampaikan dalam Temuan Audit dapat saja tidak disajikan dalam LHA jika auditan yang diaudit dapat memberikan bukti yang kemudian dapat diyakini oleh APIP

Adapun langkah-langkah dalam pembuatan Konsep Laporan Hasil Audit menjadi Laporan Hasil Audit diuraikan sebagai berikut :

#### **1. Penyusunan konsep LHA**

Pelaksanaan penyusunan konsep LHP dilakukan berdasarkan dokumen Temuan Audit dan Program Audit khususnya Tujuan Audit. Konsep LHA harus dapat menjawab tujuan audit yang ada pada Program Audit. Konsep LHA yang disusun oleh APIP terdiri dari Laporan Hasil Audit, Rekomendasi, dan Simpulan Audit

#### **2. Penyampaian konsep LHA ke Auditan**

APIP menyampaikan Konsep LHP kepada auditan yang diaudit untuk dimintai tanggapan atas rekomendasi.

#### **3. Perolehan tanggapan atas rekomendasi dan simpulan audit dari auditan yang diaudit**

Auditan memberikan tanggapan atas rekomendasi dan simpulan yang diberikan oleh APIP, dan mengirimkan tanggapan tersebut kepada APIP.

#### **4. Penyiapan konsep LHA yang sudah dilengkapi tanggapan auditan**

APIP menganalisis tanggapan auditan yang diaudit.

Jika tanggapan tersebut tidak bertentangan dengan Konsep LHA, APIP langsung memproses konsep menjadi LHA Final. Sebaliknya, apabila tanggapan auditan yang diaudit bertentangan dengan Konsep LHA, APIP akan mengaudit kebenaran tanggapan tersebut. Jika tanggapan yang bertentangan dengan konsep tersebut benar, maka APIP akan menyusun ulang Konsep LHA. Sedangkan, jika tanggapan tersebut terbukti tidak benar, maka APIP langsung memproses konsep menjadi LHA Final dan mengirimkan surat ketidaksetujuan atas tanggapan kepada auditan yang diaudit

#### **5. Penyusunan LHA Final**

APIP menyusun Konsep LHA yang telah lengkap menjadi LHA Final. APIP mengirimkan LHA Final kepada Inspektur untuk memperoleh persetujuan

#### **6. Pendistribusian Laporan Hasil Audit Final**

LHA Final yang telah disetujui oleh Inspektur didistribusikan kepada pihak yang secara resmi berkepentingan, misalnya :

- 1) DPRD;
- 2) Kepala Daerah;
- 3) Auditan yang diaudit;
- 4) Pihak berwenang lain yang berhak menerima LHA berdasarkan peraturan perundang-undangan

*Output* yang dihasilkan dari kegiatan “Penyusunan Konsep Laporan Hasil Audit” adalah :

1. Konsep Laporan Hasil Audit; dan
2. Laporan Hasil Audit

Kegiatan Penyusunan Konsep Laporan Hasil Audit didokumentasikan dalam Kertas Kerja Audit (KKA).

## **BAB VI**

### **PENUTUP**

#### **A. PEMBERLAKUAN PEDOMAN PELAKSANAAN**

Pedoman Audit Kinerja mulai berlaku saat ditetapkan melalui Keputusan Inspektur Kota Medan Nomor .....

#### **B. PERUBAHAN PEDOMAN PELAKSANAAN**

Perubahan atas Pedoman ini akan dilakukan melalui Keputusan Inspektur Kota Nomor ..... tentang Perubahan atas Pedoman dimaksud.

#### **C. PEMANTAUAN PEDOMAN PELAKSANAAN**

Pedoman ini merupakan dokumen yang dapat berubah sesuai dengan perubahan peraturan perundang-undangan dan/atau kondisi lain. Oleh karena itu, pemantauan atas pedoman ini akan dilakukan oleh Tim Pemantauan Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja.