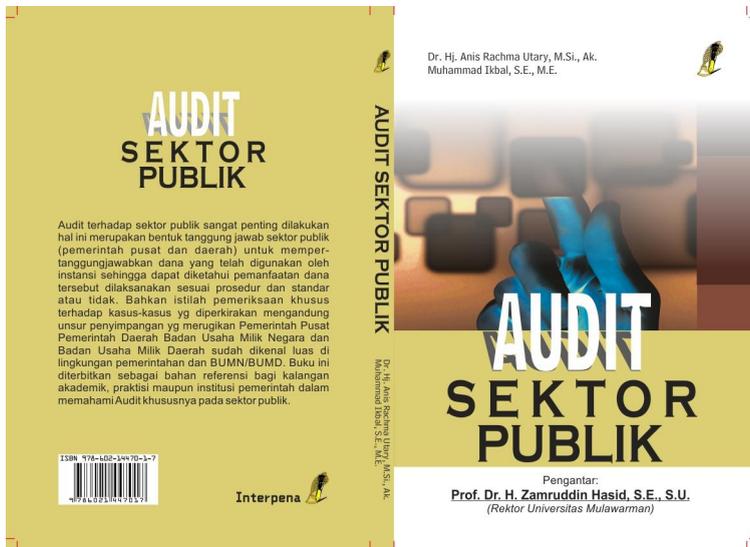


AUDIT SEKTOR PUBLIK



AUDIT SEKTOR PUBLIK

Dr. Hj. Anis Rachma Utary, M.Si., Ak.
Muhammad Ikbal, S.E., M.E.



INTERPENA
Yogyakarta

Perpustakaan Nasional: Katalog Dalam Terbitan (KDT)

Utary, Anis Rachma

Audit Sektor Publik/Oleh Anis Rachma Utary & Muhammad Ikbal; ----

Yogyakarta: Interpena, 2014

i-xii + 218 hlm ; 15,5 x 23 cm

ISBN: 978-602-14470-1-7

I. Ilmu Ekonomi

I. Judul

II. Anis Rachma Utary & Muhammad Ikbal

Audit Sektor Publik

Karya: Dr. Hj. Anis Rachma Utary, M.Si., Ak.
Muhammad Ikbal, S.E., M.E.

Tata Letak: Maarif

Tata Sampul: Intermata Design

Penyelarasan Akhir: Lazua

Tim Pra & Pasca Cetak: Abdul Rahman Khamid,
Tri Atmoko, Paryadi

Cetakan Pertama, 2014

ISBN: 978-602-14470-1-7

Penerbit:



INTERPENA Yogyakarta

Jl. Angrek No. 74 , Kradenan Rt. 10/ Rw. 69 Maguwoharjo,

Depok, Sleman, D. I. Yogyakarta

Hp. 0811-350-100, 0811-351-934

Email: interpena@yahoo.com

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang



PENGANTAR REKTOR

Kami menyambut baik diterbitkannya buku yang berjudul “*Audit Sektor Publik*” yang ditulis oleh Dr. Hj. Anis Rachma Utary, M.Si., Ak. dan Muhammad Ikbal, SE., MSA yang diharapkan dapat menjadi bahan referensi berbagai kalangan, baik mahasiswa, dosen, peneliti maupun praktisi bidang Akuntansi.

Di tengah berbagai kritik bahwa keberadaan sektor publik tak efisien dan jauh tertinggal dengan kemajuan dan perkembangan yg terjadi di sektor swasta lembaga sektor publik masih memiliki kesempatan yang luas untuk memperbaiki kinerja dan memanfaatkan sumberdaya secara ekonomis efisien dan efektif. Istilah “akuntabilitas publik *value for money* reformasi sektor publik privatisasi *good public governance*” telah begitu cepat masuk kedalam kamus sektor public, sehingga dibutuhkan berbagai usaha agar pengelolaan sektor publik dapat dipercaya masyarakat. Audit merupakan salah satu yang membantu pemulihan kepercayaan masyarakat terhadap sektor publik, melalui berbagai instrument audit dan kekuatan integritas yang dimiliki oleh para auditornya.

Secara pribadi dan pimpinan Universitas Mulawarman, saya menyampaikan penghargaan kepada penulis, semoga ini bisa menjadi tauladan yang berharga bagi semua kalangan dalam rangka menumbuhkan minat menulis yang merupakan bagian dari Tri

Dharma Perguruan Tinggi, semoga bermanfaat dan semoga apa yang telah dilakukan mendapat barokah dan rahmat dari Allah SWT.

Samarinda, September 2013

Rektor

Prof. Dr. H. Zamruddin Hasid, SE., SU



PENGANTAR PENULIS

Audit merupakan sara untuk mengurangi kesenjangan antara Peinsipal dengan Agen, begitulah berbagai teori maupun Hasil Penelitian menyebutkan pentingnya Audit. Bahasa Prinsipal dan Agen paling sering dibicarakan pada dunia bisnis private, yang intinya ada perbedaan kepentingan antara Pemilik Modal (prinsipal) dan pengelola perusahaan (agen). Dengan adanya audit, maka semua aktifitas agen dapat diawasi oleh pemilik modal.

Bagaimana pada sektor pemerintah, sektor publik, mana yang bertindak sebagai prinsipal? Mana pula yang bertindak sebagai agen?. Tentu tidak bisa disamakan secara *copas (copy paste)*, namun secara praktik yang menjadi agen adalah pemerintah atau lembaga eksekutif dan prinsipalnya adalah masyarakat. Selama ini masyarakat tidak tahu secara pasti berapa uang negara yang diterima dan berapa uang negara yang dibelanjakan, cara mengawasinya adalah dengan audit.

Audit selama ini lebih banyak dikenal oleh kalangan akademis sebagai pemeriksaan keuangan, itupun pada sektor swasta yang dilakukan oleh auditor, baik auditor internal maupun auditor eksternal. Sejak era reformasi yang menuntut pengelolaan pemerintahan yang baik, fungsi audit sudah mulai dilakukan pada lembaga-lembaga pemerintah, kementerian, lembaga, dinas maupun instansi pemerintah lainnya termasuk didalamnya adalah BUMN/BUMD.

Audit terhadap sektor publik sangat penting dilakukan hal ini merupakan bentuk tanggung jawab sektor publik (pemerintah pusat

dan daerah) untuk mempertanggungjawabkan dana yang telah digunakan oleh instansi sehingga dapat diketahui pemanfaatan dana tersebut dilaksanakan sesuai prosedur dan standar atau tidak. Bahkan istilah pemeriksaan khusus terhadap kasus-kasus yg diperkirakan mengandung unsur penyimpangan yg merugikan Pemerintah Pusat Pemerintah Daerah Badan Usaha Milik Negara dan Badan Usaha Milik Daerah sudah dikenal luas di lingkungan pemerintahan dan BUMN/BUMD. Buku ini diterbitkan sebagai bahan referensi bagi kalangan akademik, praktisi maupun institusi pemerintah dalam memahami Audit khususnya pada sektor publik.

Samarinda, Agustus 2013

Penulis

DAFTAR ISI



PENGANTAR REKTOR	v
PENGANTAR PENULIS	vii
DAFTAR ISI	vii
BAGIAN I	
PEMAHAMAN UMUM TENTANG AUDIT	1
1.1. Pengertian Audit	1
1.2. Klasifikasi Auditor	5
1.3. Lembaga Audit	6
1.4. Audit Sektor Publik	9
1.5. Institusi Sektor Publik	10
1.6. Akuntansi Sektor Publik	14
BAGIAN II	
SIFAT DAN KARAKTER AUDIT SEKTOR PUBLIK	17
1.1. Sejarah Audit Sektor Publik di Indonesia.....	17
1.2. Karakteristik Audit Sektor Publik.....	18
1.3. Tujuan Audit Sektor Publik	20
1.4. Standar Audit Sektor Publik.....	20
BAGIAN III	
PERENCANAAN AUDIT	23
1.1. Penugasan Audit	23
1.2. Proses Awal Audit.....	24
1.3. Materialitas	25
1.4. Risiko Audit	28
1.5. Penjadwalan Audit.....	32

BAGIAN IV

ETIKA PROFESI AUDITOR.....	35
1.1. Pengertian Etika	35
1.2. Pentingnya Etika Profesi	39
1.3. Profesi.....	40
1.4. Etika Akuntan Indonesia	41
1.5. Independensi Auditor	50
1.6. Pelanggaran Etika dan Tindakan Melanggar Hukum...	54

BAGIAN V

SISTEM PENGENDALIAN SEKTOR PUBLIK.....	67
1.1. Akuntabilitas	67
1.2. Akuntabilitas dalam Sektor Publik.....	68
1.3. Tata Pemerintahan yang Baik (good governance).....	69
1.4. Sistem Pengendalian Intern sektor Publik	73
1.5. Pengendalian dalam Pencegahan KKN	79

BAGIAN VI

ALAT DAN BUKTI AUDIT	83
1.1. Jenis-jenis bukti Audit.....	83
1.2. Temuan Audit.....	87
1.3. Penyajian Temuan.....	94
1.4. Pengujian dalam Audit.....	95

BAGIAN VII

AUDIT SAMPLING.....	97
1.1. Pengertian Umum Sampling	98
1.2. Teknik Sampling.....	99
1.3. Menentukan Sampling	100
1.4. <i>Judgmental Sampling</i>	102
1.5. Tahapan Sampling Audit.....	103

BAGIAN VIII

KERTAS KERJA AUDIT.....	105
1.1. Pengertian dan Fungsi Kertas Kerja Audit	105
1.2. Isi Kertas Kerja Audit	106

1.3. Persyaratan Kertas Kerja Audit.....	107
1.4. Jenis Kertas Kerja Audit.....	108
1.5. Kepemilikan dan Penyimpanan Kertas Kerja Audit	109
BAGIAN IX	
PELAPORAN DAN TINDAK LANJUT	111
1.1. Fungsi dan Tujuan Laporan Audit.....	112
1.2. Syarat Laporan Audit.....	113
1.3. Bentuk Laporan Audit.....	115
1.4. Laporan Audit Keuangan.....	117
1.5. Prosedur Pelaporan	119
BAGIAN X	
AUDIT PENERIMAAN NEGARA BUKAN PAJAK	121
1.1. Penerimaan Negara	121
1.2. Tujuan dan Lingkup Audit.....	122
1.3. Pengendalian Transaksi PNBP	123
1.4. Proses Audit PNBP	124
1.5. Praktik Audit PNBP	128
BAGIAN XI	
AUDIT PENGADAAN BARANG DAN JASA.....	131
1.1. Pemahaman Umum Pengadaan Barang dan Jasa.....	132
1.2. Pengembangan Rencana Audit	137
1.3. Tindak Lanjut Hasil Temuan Audit.....	161
BAGIAN XII	
AUDIT PERJALANAN DINAS	165
1.1. Pemahaman Umum Perjalanan Dinas.....	165
1.2. Tujuan Audit Perjalanan Dinas.....	168
1.3. Pengembangan Rencana Audit	168
1.4. Temuan Audit Perjalanan Dinas.....	169
BAGIAN XIII	
RISET AUDIT SEKTOR PUBLIK.....	175
1.1. Riset Etika Profesi Audit Sektor Publik.....	175
1.2. Riset Perilaku Disfungsional Audit	181

1.3. Riset Audit Kinerja berbasis SPKN	187
1.4. Riset Audit Investigatif.....	192
1.5. Riset Expectation Gap Auditor	197
DAFTAR PUSTAKA	211
TENTANG PENULIS.....	217

BAGIAN I



PEMAHAMAN UMUM TENTANG AUDIT

1.1. Pengertian Audit

Audit atau pemeriksaan paling banyak digunakan pada sektor keuangan, atau lebih jelasnya sebagai pemeriksaan keuangan, apakah itu berkaitan dengan penerimaan uang maupun penggunaan atau proses pengeluaran uang tersebut. Bila kita mendengar kata audit, yang ada di pikiran kita pasti teringat pada seorang yang meneliti dan melakukan pengecekan atas berbagai macam hal terutama yang berkaitan dengan keuangan.

Secara khusus Audit adalah sebuah proses pemeriksaan. Mengingat pentingnya proses audit, maka biasanya pihak auditor (pihak yang melakukan audit bisa disebut dengan auditor) akan memerintahkan kepada lembaga/ perusahaan yang akan diaudit untuk menyiapkan berkas-berkas yang diperlukan. Dalam kasus tertentu terkadang proses audit dilakukan oleh sebuah lembaga audit independent supaya hasilnya bisa lebih dipercaya, biasanya bagi perusahaan akan menunjuk sebuah Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terpercaya.



Berbagai ahli memberikan pengertian mengenai audit, beragam defisini diungkapkan, (yang dikutip dari www.carapedia.com) antara lain:

- a) **Menurut Arens dan Loebbecke (2003) audit merupakan** Suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Auditing seharusnya dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten.
- b) Mulyadi (2002) menyebutkan pengertian Audit sebagai Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Menurut (Mulyadi, 2002), berdasarkan beberapa pengertian auditing di atas maka audit mengandung unsur-unsur:

- a) suatu proses sistematis, artinya audit merupakan suatu langkah atau prosedur yang logis, berkerangka dan terorganisasi. Auditing dilakukan dengan suatu urutan langkah yang direncanakan, terorganisasi dan bertujuan.
- b) untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif, artinya proses sistematis ditujukan untuk memperoleh bukti yang mendasari pernyataan yang dibuat oleh individu atau badan usaha serta untuk mengevaluasi tanpa memihak atau berprasangka terhadap bukti-bukti tersebut.
- c) pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi, artinya pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi merupakan hasil proses akuntansi.
- d) menetapkan tingkat kesesuaian, artinya pengumpulan bukti mengenai pernyataan dan evaluasi terhadap hasil pengumpulan

bukti tersebut dimaksudkan untuk menetapkan kesesuaian pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Tingkat kesesuaian antara pernyataan dengan kriteria tersebut kemungkinan dapat dikuantifikasikan, kemungkinan pula bersifat kualitatif.

- e) kriteria yang telah ditetapkan, artinya kriteria atau standar yang dipakai sebagai dasar untuk menilai pernyataan (berupa hasil akuntansi) dapat berupa:
 - peraturan yang ditetapkan oleh suatu badan legislatif;
 - anggaran atau ukuran prestasi yang ditetapkan oleh manajemen;
 - prinsip akuntansi berterima umum (PABU) di Indonesia
- f) Penyampaian hasil (atestasi), dimana penyampaian hasil dilakukan secara tertulis dalam bentuk laporan audit (*audit report*)
- g) pemakai yang berkepentingan, pemakai yang berkepentingan terhadap laporan audit adalah para pemakai informasi keuangan, misalnya pemegang saham, manajemen, kreditur, calon investor, organisasi buruh dan kantor pelayanan pajak.



Berdasarkan sifat dan karakter pekerjaan dan tujuan yang akan dicapai, Audit dibagi menjadi tiga golongan, yaitu :

a) Audit Laporan Keuangan (*financial statement audit*).

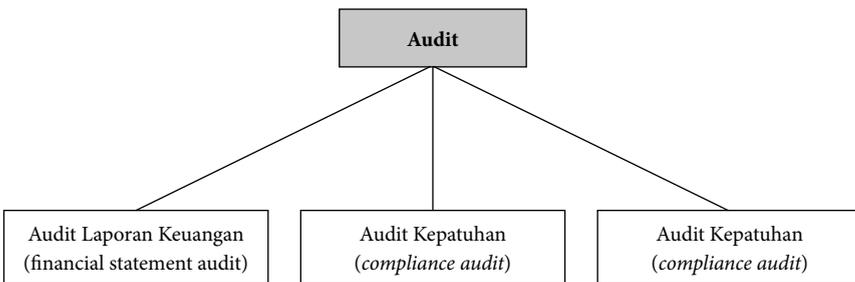
Audit laporan keuangan adalah audit yang dilakukan oleh auditor eksternal terhadap laporan keuangan kliennya untuk memberikan pendapat apakah laporan keuangan tersebut disajikan sesuai dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Hasil audit lalu dibagikan kepada pihak luar perusahaan seperti kreditor, pemegang saham, dan kantor pelayanan pajak.

b) Audit Kepatuhan (*compliance audit*).

Audit ini bertujuan untuk menentukan apakah yang diperiksa sesuai dengan kondisi, peraturan, dan undang-undang tertentu. Kriteria- kriteria yang ditetapkan dalam audit kepatuhan berasal dari sumber-sumber yang berbeda. Contohnya ia mungkin bersumber dari manajemen dalam bentuk prosedur-prosedur pengendalian internal. Audit kepatuhan biasanya disebut fungsi audit internal, karena oleh pegawai perusahaan.

c) Audit Operasional (*operational audit*).

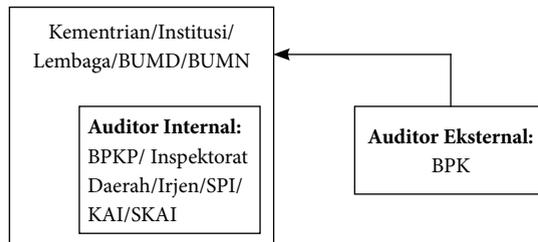
Audit operasional merupakan penelaahan secara sistematis aktivitas operasi organisasi dalam hubungannya dengan tujuan tertentu. Dalam audit operasional, auditor diharapkan melakukan pengamatan yang obyektif dan analisis yang komprehensif terhadap operasional-operasional tertentu.



1.2. Klasifikasi Auditor

Auditor biasanya diklasifikasikan dalam dua kategori berdasarkan siapa yang mempekerjakan mereka, yaitu: Auditor eksternal, dan auditor internal, perbedaannya dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Auditor eksternal. Audit eksternal merupakan pihak luar yang bukan merupakan karyawan perusahaan atau instansi pemerintah terkait, berkedudukan independen dan tidak memihak baik terhadap *auditeenya* maupun terhadap pihak-pihak yang berkepentingan dengan *auditeenya* (pengguna laporan keuangan). Auditor eksternal dapat melakukan setiap jenis audit.
- 2) Auditor Internal. Auditor internal adalah pegawai dari perusahaan yang diaudit atau lembaga teknis pemerintah yang memiliki sifat audit internal, auditor ini melibatkan diri dalam suatu kegiatan penilaian independen dalam lingkungan perusahaan atau institusi pemerintah sebagai suatu bentuk jasa bagi perusahaan.



Fungsi dasar dari Internal Audit adalah suatu penilaian, yang dilakukan oleh pegawai perusahaan atau instansi pemerintah terkait yang terlatih mengenai ketelitian, dapat dipercayainya, efisiensi, dan kegunaan catatan-catatan (akutansi) perusahaan/organisasi, serta pengendalian intern yang terdapat dalam perusahaan/organisasi. Tujuannya adalah untuk membantu pimpinan perusahaan/ organisasi (manajemen) dalam melaksanakan tanggungjawabnya dengan memberikan analisa, penilaian, saran, dan komentar mengenai kegiatan yang di audit.

Untuk mencapai tujuan tersebut, internal auditor melakukan kegiatan-kegiatan berikut:

- a) Menelaah dan menilai kebaikan, memadai tidaknya dan penerapan sistem pengendalian manajemen, struktur pengendalian intern, dan pengendalian operasional lainnya serta mengembangkan pengendalian yang efektif dengan biaya yang tidak terlalu mahal.
- b) Memastikan ketaatan terhadap kebijakan, rencana dan prosedur-prosedur yang telah ditetapkan oleh manajemen
- c) Memastikan seberapa jauh harta perusahaan/organisasi dipertanggung-jawabkan dan dilindungi dari kemungkinan terjadinya segala bentuk pencurian, kecurangan dan penyalahgunaan.
- d) Memastikan bahwa pengelolaan data yang dikembangkan dalam organisasi dapat dipercaya.
- e) Menilai mutu pekerjaan setiap bagian dalam melaksanakan tugas yang diberikan oleh manajemen.
- f) Menyarankan perbaikan-perbaikan operasional dalam rangka meningkatkan efisiensi dan efektifitas.

Dari kegiatan-kegiatan yang dilakukannya tersebut dapat disimpulkan bahwa internal auditor antara lain memiliki peranan dalam:

- Pencegahan Kecurangan (*Fraud Prevention*),
- Pendeteksian Kecurangan (*Fraud Detection*), dan
- Penginvestigasian Kecurangan (*Fraud Investigation*).

1.3. Lembaga Audit

Profesi Auditor sangat dibutuhkan pada berbagai aspek yang berkaitan dengan pemeriksaan, baik pemeriksaan keuangan maupun pemeriksaan kinerja dan kepatuhan. Apalagi hingga saat ini, dengan diterapkannya prinsip-prinsip Good Governance, pengawasan pengelolaan keuangan negara semakin mempersempit ruang gerak kesempatan untuk melakukan kolusi dan praktik melanggar hukum lainnya.

Auditor yang bekerja untuk kepentingan pemilik, yang ditugaskan melakukan pemeriksaan atas laporan pertanggung jawaban pengurus organisasi, biasanya ditunjuk dari lembaga independen, disebut auditor eksternal. Sedangkan auditor yang dipekerjakan oleh dan untuk kepentingan manajemen, karena posisinya berada di bawah kendali manajemen yang memberi penugasan, disebut auditor internal (STAN, 2007).

Auditor adalah sebuah profesi, diberbagai negara tidak berbeda dengan indonesia auditor memiliki strata tersendiri. Di negara kita, ada dua lembaga yang memberikan jasa sebagai “auditor eksternal” atau “auditor independen”, yaitu “Kantor Akuntan Publik” atau “KAP” dan “Badan Pemeriksa Keuangan” atau “BPK” (STAN, 2007):

- a) Kantor Akuntan Publik (KAP) yang memiliki izin yang masih berlaku dari Kementerian Keuangan, yang anggotanya tergabung dalam Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Lembaga ini biasanya melakukan audit terhadap laporan keuangan perusahaan komersial dan institusi/lembaga non pemerintah berdasarkan perintah stakeholder, biasanya oleh Komisaris selaku wakil dari pemegang saham, yang dituangkan dalam satu perikatan (SPK/ Kontrak).
- b) Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah lembaga negara yang bebas dan mandiri dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 dan undang-undang Republik Indonesia No. 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Sesuai dengan *agency theory* bahwa ada pemberi tugas dan ada peneriman tugas. begitu pula dengan auditor, auditor internal dipekerjakan oleh manajemen/pimpinan organisasi (Direksi atau Kepala Pemerintahan, Menteri/ Kepala LPND) untuk dan atas nama serta bertanggung jawab kepada manajemen. Tenaganya dapat berasal dari para profesional yang disewa secara temporer (sesuai kebutuhan/ tidak permanen) dari luar (*outsorce*) atau dari sumber internal yang

ditampung dalam satu wadah (institusi/satuan kerja) yang mandiri dan bersifat permanen dan secara khusus diberi tugas melaksanakan fungsi pengawasan.

Tugas utama audit internal adalah memberikan pendampingan dan pengawasan pengelolaan keuangan. Pemerintah Indonesia memiliki salah satu Auditor Internal yaitu BPKP. Ada banyak lembaga audit internal yang bersifat permanen dengan tugas membantu manajemen di bidang pengawasan dalam pengelolaan keuangan, antara lain (STAN, 2007):

- a) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), yaitu lembaga audit internal pemerintah pusat, dibentuk dengan Keputusan Presiden, berada di bawah dan bertanggung jawab kepada Presiden.
- b) Inspektorat Jenderal Kementerian/Unit Pengawasan Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND), merupakan auditor internal di lingkungan masing-masing Kementerian/LPND.
- c) Inspektorat Provinsi, Inspektorat Kabupaten/Kota sebagai auditor internal di lingkungan Pemerintahan Daerah Provinsi, Kabupaten/ Kota.
- d) Auditor internal pada Badan-badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan swasta yang disebut dengan berbagai istilah, seperti Satuan Pemeriksa Intern (SPI), Kantor Audit Internal (KAI), Satuan Kerja Audit Internal (SKAI).

Berbagai profesi biasanya memiliki asosiasi yang menaunginya, begitu pula untuk auditor internal di Indonesia, telah berdiri Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal, terdiri dari *The Institute of Internal Auditors Indonesia Chapter*, Forum Komunikasi Satuan Pengawasan Intern BUMN/BUMD, Yayasan Pendidikan Internal Audit, Dewan Sertifikasi Qualified Internal Audit, Perhimpunan Audit Internal Indonesia, dan Asosiasi Auditor Internal (STAN, 2007).

1.4. Audit Sektor Publik

Sebagian cerita di atas adalah bagaimana proses pemeriksaan atau audit dilakukan pada organisasi perusahaan atau lembaga bisnis *private*. Sementara untuk organisasi sektor publik isu pemeriksaan hanya baru terasa 10 tahun terakhir setelah era reformasi.

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

Audit terhadap sektor publik sangat penting dilakukan hal ini merupakan bentuk tanggung jawab sektor publik (pemerintah pusat dan daerah) untuk mempertanggungjawabkan dana yang telah digunakan oleh instansi sehingga dapat diketahui pemanfaatan dana tersebut dilaksanakan sesuai prosedur dan standar atau tidak.

Banyak sekali suara miring tentang penyalahgunaan wewenang para penyelenggara negara, korupsi, kolusi dan nepotisme. Berbagai kritik bahwa keberadaan sektor publik tak efisien dan jauh tertinggal dengan kemajuan dan perkembangan yang terjadi di sektor swasta lembaga sektor publik masih memiliki kesempatan yang luas untuk memperbaiki kinerja dan memanfaatkan sumberdaya secara ekonomis efisien dan efektif. Istilah “akuntabilitas publik *value for money* reformasi sektor publik privatisasi *good public governance*” telah begitu cepat masuk kedalam kamus sektor publik (Mardiasmo, 2004:17).

Bahkan istilah pemeriksaan khusus terhadap kasus-kasus yg diperkirakan mengandung unsur penyimpangan yang merugikan Pemerintah Pusat Pemerintah Daerah Badan Usaha Milik Negara

dan Badan Usaha Milik Daerah sudah dikenal luas di lingkungan pemerintahan dan BUMN/BUMD (Karni, 2000:117).

1.5. Institusi Sektor Publik

Menurut Mahsun dkk (2007) bahwa sektor publik dapat dipahami sebagai segala sesuatu yang berhubungan dengan kepentingan umum dan penyediaan barang dan jasa kepada publik yang dibayar melalui pajak atau pendapatan negara lainnya yang diatur dengan hukum. Dalam kerangka pemahaman sektor publik maka barang publik yang dimaksud tidak hanya berupa dalam bentuk barang secara fisik namun juga mengandung makna non fisik yaitu pelayanan publik (untuk selanjutnya dalam bab ini barang publik juga diartikan sebagai pelayanan publik). Dari berbagai literatur, barang publik dapat dikategorisasikan menjadi dua jenis, yaitu:

- a) Barang publik murni (*pure public goods*), contohnya: pertahanan nasional (*defence*) dan layanan pemadam kebakaran (*fire service*), dimana pengadaan barang publik murni ini dibiayai dari pajak. Dengan begitu terdapat empat karakteristik barang publik murni, sebagai berikut:
 - (1) *Non rivalry in consumption*, maksudnya barang publik merupakan konsumsi umum sehingga konsumen tidak bersaing dalam mengkonsumsinya.
 - (2) *Non-exclusive*, maksudnya penyediaan barang publik tidak hanya diperuntukkan bagi seseorang dan mengabaikan yang lainnya sehingga tidak ada yang eksklusif antar individu dalam masyarakat, semua orang memiliki hak yang sama untuk mengkonsumsinya.
 - (3) *Low excludability*, maksudnya penyedia atau konsumen suatu barang tidak bisa menghalangi atau mengecualikan orang lain untuk menggunakan atau memperoleh mamfaat dari barang tersebut.

- (4) *Low competitive*, maksudnya antar penyedia barang publik tidak saling bersaing secara ketat, hal ini karena keberadaan barang ini tersedia dalam jumlah dan kualitas yang sama.
- b) Barang semi publik (*quasi-public goods*) atau biasa juga disebut *common pool goods*, yaitu barang-barang atau jasa kebutuhan masyarakat yang mamfaat barang atau jasa dapat dinikmati oleh seluruh masyarakat, namun apabila dikonsumsi oleh individu tertentu akan mengurangi konsumsi orang lain akan barang tersebut. Barang atau jasa ini sebetulnya mempunyai daya saing yang tinggi tetapi *non excludable*, maksudnya penyedia atau konsumen barang atau pelayanan publik ini tidak bisa menghalangi/mengecualikan orang lain untuk menggunakan serta memperoleh mamfaat dari barang tersebut, meskipun konsumsi seseorang akan mengurangi keberadaan barang atau jasa tersebut. Contohnya adalah pelayanan kesehatan dan pendidikan. Penyediaan barang atau jasa semi publik ini sebagian dapat dibiayai oleh sektor publik dan sebagian lainnya dibiayai oleh sektor privat.

Berdasarkan penjelasan diatas, keberadaan sektor publik tidak dapat dipisahkan dengan keberadaan barang publik yang menjadi kebutuhan masyarakat, sehingga keberadaan sektor publik ditengah masyarakat tidak bisa dihindarkan (*inevitable*). Dengan demikian, menurut Jones dan Bates (1990) terdapat tiga peran utama sektor publik dalam masyarakat yaitu:

- 1) *Regulatory role*, sektor publik berperan dalam menetapkan segala aturan yang berkaitan dengan kepentingan umum, karena tanpa ada aturan maka ketimpangan akan terjadi dalam masyarakat. Bisa saja sebagian masyarakat akan dirugikan karena tidak mampu/mendapatkan akses memperoleh barang atau layanan yang sebetulnya untuk umum sebagai akibat dari penguasaan barang atau layanan tersebut oleh kelompok masyarakat lainnya.
- 2) *Enabling role*, adalah peran sektor publik dalam menjamin terlaksananya peraturan yang sudah ditetapkan dalam penyediaan

barang dan jasa publik, dimana sektor publik harus dapat memastikan kelancaran aktivitas pelaksanaan program dan kegiatan yang diperuntukkan masyarakat. Implikasinya sektor publik diberi kewenangan untuk penegakkan hukum (law enforcement) dalam kaitannya menjamin ketersediaan barang dan jasa publik yang sesuai dengan hukum.

- 3) *Direct provision of goods and services*, karena semakin kompleksnya area yang harus di 'cover' oleh sektor publik dan adanya keterbatasan dalam pembiayaan barang dan jasa publik secara langsung maka pemerintah dapat melakukan privatisasi. Sehingga disini peran sektor publik adalah ikut mengendalikan/mengawasi sejumlah proses pengadaan barang dan jasa publik serta regulasi yang ditetapkan sehingga tidak merugikan masyarakat.

Jika dilihat dari definisi dan peran sektor publik tersebut di atas, maka dengan kata lain sektor publik adalah *government* (pemerintah) yang berfungsi untuk mensejahterakan masyarakat, dimana pemerintah diberi '*kekuasaan*' oleh masyarakat untuk mengatur dan menjamin pemenuhan kebutuhan barang dan jasa publik yang berdasarkan hukum.

Organisasi Sektor Publik

Organisasi secara umum dapat diartikan sebagai sekelompok orang yang berkumpul dan berkerjasama dengan cara yang terstruktur untuk mencapai tujuan atau sejumlah sasaran tertentu yang telah ditetapkan bersama-sama. Apabila dilihat dari tujuan dan sumber pendanaannya maka terdapat 2 tipe organisasi sektor publik (Mahsun dkk, 2007) yaitu:

- 1) *Pure non-profit organization*, tujuan organisasi ini adalah menyediakan atau menjual barang dan/atau jasa dengan maksud untuk melayani dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Sumber pendanaan organisasi ini berasal dari pajak, retribusi, dan penerimaan pemerintah lainnya.

- 2) *Quasi non-profit organization*, tujuan organisasi ini adalah menyediakan atau menjual barang dan/atau jasa dengan maksud untuk melayani dan memperoleh keuntungan (surplus). Sumber pendanaan organisasi ini bersal dari investor pemerintah/swasta dan kreditor.

Dalam perkembangannya di setiap negara cakupan organisasi sektor publik sering tidak sama, sehingga tidak ada definisi yang secara komprehensif memformulasikan secara baku menyatakan cakupan organisasi sektor publik untuk semua sistem pemerintahan. Sehingga dalam suatu pemerintahan dimungkinkan terdiri dari berbagai macam organisasi sektor publik yang pendirian dan fungsinya memiliki misi tersendiri sesuai dengan kebutuhan masyarakat.

Di Indonesia sendiri organisasi sektor publik yang bertujuan non-profit contohnya adalah Badan Layanan Umum (BLU) dan yayasan sosial yang dibiayai pemerintah. Sedangkan organisasi sektor publik yang bertujuan mencari laba contohnya adalah BUMN/BUMD. Banyaknya variasi dari organisasi sektor publik juga disebabkan adanya perubahan lingkungan organisasi itu sendiri karena secara *natural* para manager/pimpinan organisasi akan selalu berupaya mengembangkan berbagai pendekatan yang paling efektif dan efisien untuk meningkatkan kinerja organisasi secara terus menerus, bahkan menurut Niviari (2008), berbagai organisasi sektor publik di Amerika terutama agen-agen pemerintahan justru yang memulai dalam inovasi dan pengembangan manajemen kinerja.

Selanjutnya menurut Mahsun dkk (2007) bentuk adaptasi organisasi sektor publik dalam menghadapi pesatnya perubahan lingkungan antara lain:

- 1) Struktur yang terlalu birokratik dan bertingkat mengalami pemangkasan, karena model struktur yang terlalu birokratik dalam prakteknya tidak efektif untuk meningkatkan produktifitas organisasi, memicu terjadinya praktek KKN dan sering mengecewakan *users*.

- 2) Sistem sentralisasi mulai banyak diubah menjadi desentralisasi, yaitu memunculnya unit-unit pertanggungjawaban atas pendelegasian kewenangan yang mempunyai keleluasaan untuk mengatur dan mengelola sumber daya yang dimiliki.
- 3) Melakukan perbaikan organisasi berbasis kinerja, dimana laporan pengukuran kinerja mulai dilengkapi tidak hanya berisikan tentang penggunaan anggaran tetapi lebih berorientasi pada *input*, *output*, *outcome* dan *benefit*. Disamping itu juga adanya umpan balik berupa saran dan rekomendasi perbaikan kinerja untuk tahun berikutnya.
- 4) Pengambilan keputusan dilakukan secara cepat dengan membangun sistem informasi manajemen yang handal sebagai respon atas semakin kompleksnya transaksi organisasi.
- 5) Adanya perbedaan yang sistematis terhadap individu-individu dalam organisasi, merupakan akibat dari pengembangan kapasitas anggota organisasi atas respon dari perubahan lingkungan organisasi.
- 6) Munculnya kesadaran yang tinggi atas pentingnya ukuran kinerja non finansial, sebagai akibat dari tuntutan optimalisasi tingkat kepuasan masyarakat atas penyediaan barang atau pelayanan publik.
- 7) Berdasarkan ciri-ciri adaptasi organisasi sektor publik tersebut diatas, jika dikaitkan dengan perkembangan organisasi sektor publik di Indonesia maka dapat dilihat bahwa pemerintah kita saat ini telah mengarah pada perubahan manajemen sektor publik secara sistematis dimulai dari pembentukan undang-undang otonomi daerah sampai dengan undang-undang yang mengatur keuangan negara.

1.6. Akuntansi Sektor Publik

Bila dicermati lebih dalam mengenai ciri dari organisasi sektor publik bahwa sebenarnya institusi sektor publik wajib keberadaannya untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat. Pelayanan kepada

masyarakat tentu memiliki konswekwensi pendanaan, artinya dibutuhkan anggaran pengeluaran sebagai akibat aktifitas pelayanan tersebut.

Dana atau anggaran pengeluaran yang dikelola harus dipertanggungjawabkan dengan menggunakan meodel pertanggungjawaban yang memiliki standar pencatatan yang sama, yaitu standar akuntansi pemerintah. Sektor publik adalah manajemen keuangan yang berasal dari publik sehingga menimbulkan konsekuensi untuk dipertanggung jawabkan kepada publik. Dengan demikian, pengelolaannya memerlukan keterbukaan dan akuntabilitas terhadap publik.

Dengan demikian dalam setiap institusi sektor publik wajib adanya akuntansi yang disebut sebagai Akuntansi sektor publik. Akuntansi sektor publik adalah sistem akuntansi yang dipakai oleh lembaga-lembaga publik sebagai salah satu alat pertanggung jawaban kepada publik. Sekarang terdapat perhatian yang makin besar terhadap praktek akuntansi yang dilakukan oleh lembaga-lembaga publik, baik akuntansi sektor pemerintahan maupun lembaga publik non-pemerintah. Lembaga publik mendapat tuntutan dari masyarakat untuk dikelola secara transparan dan bertanggung jawab.

Organisasi sektor publik menghadapi tekanan untuk lebih efisien, memperhitungkan biaya ekonomi dan biaya sosial dan memanfaatkannya bagi publik, serta dampak negatif atas aktivitas yang dilakukan. Berbagai tuntutan tersebut menyebabkan akuntansi dapat diterima sebagai ilmu yang dibutuhkan untuk mengelola urusan-urusan publik. Akuntansi sektor publik sedang mengalami proses untuk menjadi disiplin ilmu yang lebih dibutuhkan.

Organisasi sektor publik luas lingkungnya dengan berbagai karakteristik. Ruang lingkup akuntansi sektor publik meliputi badan-badan pemerintahan (pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan unit-unit kerja pemerintah), organisasi sukarelawan, rumah sakit, perguruan tinggi dan universitas, yayasan, lembaga swadaya masyarakat, organisasi keagamaan, organisasi politik, dan sebagainya.

Seperti telah disebutkan di atas, proses pencatatan akuntansi harus memiliki standarisasi yang sama. Sistem akuntansi untuk badan-badan pemerintahan harus mengikuti standar akuntansi pemerintah (SAP) seperti dimaksud dalam undang-undang nomor 17 tahun 2003 pasal 32, undang-undang nomor 1 tahun 2004 pasal 51 ayat 3, dan peraturan pemerintah nomor 24 tahun 2005. Di sisi lain, unit-unit pemerintah yang bergerak di bidang bisnis (BUMN dan BUMD) harus mengikuti standar akuntansi keuangan yang dikeluarkan oleh IAI (Ikatan Akuntan Indonesia). Sementara itu, organisasi publik non pemerintahan mengikuti standar akuntansi keuangan.

Salah satu bentuk penerapan teknik akuntansi sektor publik adalah di organisasi BUMN. Pada tahun 1959 pemerintahan orde lama mulai melakukan kebijakan-kebijakan berupa nasionalisasi perusahaan asing yang ditransformasi menjadi Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Tetapi karena tidak dikelola oleh manajer profesional dan terlalu banyaknya 'politisasi' atau campur tangan pemerintah, mengakibatkan perusahaan tersebut hanya dijadikan 'sapi perah' oleh para birokrat. Sehingga sejarah kehadirannya tidak memperlihatkan hasil yang baik dan tidak menggembirakan.

Kondisi ini terus berlangsung pada masa orde baru. Lebih bertolak belakang lagi pada saat dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Nomor 3 Tahun 1983 tentang fungsi dari BUMN. Dengan memperhatikan beberapa fungsi tersebut, konsekuensi yang harus ditanggung oleh BUMN sebagai perusahaan publik adalah menonjolkan keberadaannya sebagai *agent of development* daripada sebagai *business entity*. Terlepas dari itu semua, bahwa keberadaan praktik akuntansi sektor publik di Indonesia dengan status hukum yang jelas telah ada sejak beberapa tahun bergulir dari pemerintahan yang sah. Salah satunya adalah Perusahaan Umum Telekomunikasi (1989).

BAGIAN II

SIFAT DAN KARAKTER AUDIT SEKTOR PUBLIK



1.1. Sejarah Audit Sektor Publik di Indonesia

Sejarah munculnya ide pemeriksaan keuangan pemerintah (audit sektor publik) di Indonesia cukup panjang, dan itu berlaku cukup lama setelah era reformasi tahun 1999. Pada tanggal 22 Mei 2002, sesudah memulai proses yang cukup panjang, Menteri Keuangan Republik Indonesia menyampaikan *White Paper* dengan judul “*Reform of Public Financial Management System in Indonesia: Principles and Strategy*” untuk membahas berbagai persoalan yang terkait dengan pengelolaan keuangan di sektor publik beserta auditnya. Sebagaimana judul dari *white paper* tersebut, mulai saat itulah reformasi pada pengelolaan dan pertanggungjawaban serta audit di bidang keuangan negara dilakukan secara serius dan berkesinambungan. Ini merupakan sebuah langkah awal pengelolaan pemerintahan yang baik di Indonesia.

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

Negara, ini semua menjadi dasar dalam proses audit sektor publik di Indonesia.

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

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

1.2. Karakteristik Audit Sektor Publik

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

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

Tabel 2.1
Perbedaan Antara Audit Sektor Privat dan Audit Sektor Publik di Indonesia

Uraian	Audit Sektor Private	Audit Sektor Publik
Pelaksanaan audit	Kantor Akuntan Publik (KAP)	Lembaga audit pemerintah dan juga KAP yang ditunjuk oleh lembaga audit pemerintah
Objek Audit	Perusahaan/ entitas swasta	Entitas, program, kegiatan, dan fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, sesuai dengan peraturan perundang-undangan
Standar audit yang digunakan	Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang dikeluarkan oleh IAI	Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang dikeluarkan oleh BPK
Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan	Tidak terlalu dominan dalam audit	Merupakan faktor dominan karena kegiatan di sektor publik sangat dipengaruhi oleh peraturan dan perundang-undangan

(I Gusti Agung Rai, 2008:30)

Ditinjau dari pelaksana audit, sektor private proses audit dipercayakan kepada lembaga profesional berupa Kantor Akuntan Publik (KAP) sementara Lembaga audit pemerintah dan juga KAP yang ditunjuk oleh lembaga audit pemerintah. Perbedaan mendasar lainnya adalah standar audit yang digunakan, sektor private menggunakan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang dikeluarkan oleh IAI sementara sektor publik menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang dikeluarkan oleh BPK.

1.3. Tujuan Audit Sektor Publik

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

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

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

Tujuan audit sektor publik dipertegas dalam UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Undang-undang ini menyatakan bahwa pemeriksaan berfungsi untuk mendukung keberhasilan upaya pengelolaan keuangan negara secara tertib dan taat pada peraturan perundang-undangan yang berlaku.

1.4. Standar Audit Sektor Publik

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

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

(1) Standar Umum

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

(2) Standar Pelaksanaan Audit Kinerja

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

pemeriksaan tersebut, dapat memastikan bahwa dokumen pemeriksaan tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung temuan, simpulan, dan rekomendasi pemeriksa.

(3) Standar Pelaporan Audit Kinerja

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

Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diaudit, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur entitas yang diaudit, pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

BAGIAN III

PERENCANAAN AUDIT



1.1. Penugasan Audit

Penugasan berhubungan dengan pelaksanaan kegiatan pendahuluan proses audit dalam rangka untuk mengetahui kondisi lapangan atau objek audit sesungguhnya. Kegiatan utama pada tahap ini adalah pengumpulan informasi umum tentang auditi, untuk ditelaah dalam rangka menentukan sasaran audit tentatif (*tentative audit objectives*) atau perkiraan permasalahan yang perlu mendapat perhatian pada tahap audit pendahuluan.

Perencanaan penugasan audit merupakan keseluruhan rencana penugasan audit untuk masa yang akan datang dan dilakukan oleh lembaga audit. Dalam rangka pelaksanaan tanggung jawab audit, wewenang audit dan pengawasan audit secara efektif, lembaga audit seharusnya, sesuai dengan keadaan negara dan praktik audit, membuat perencanaan audit dengan membuat perencanaan secara detil untuk prinsip pelaksanaan audit, tujuan dan tugas, prioritas, implementasi pengukuran, waktu dan langkah-langkah audit.

Secara keseluruhan aktivitas persiapan penugasan meliputi:

- penerbitan Surat Tugas,
- koordinasi dengan Inspektorat lain,
- pemberitahuan kepada Auditi,
- pengumpulan informasi umum,
- penyusunan rencana penugasan,

- penyiapan program audit untuk audit Pendahuluan.

Pada tahap penyelesaian penugasan, auditor merangkum semua permasalahan yang ditemukan dalam suatu daftar permasalahan/temuan, kemudian mengkonfirmasi kepada pihak auditi untuk mendapatkan tanggapan dan pengembangan rekomendasi untuk persetujuan dan komitmen dari manajemen mengenai permasalahan yang dikemukakan dan pelaksanaan rekomendasi tersebut. Kegiatan konfirmasi dengan pihak auditi tersebut biasanya dilakukan dalam forum pertemuan akhir atau *closing conference*.

1.2. Proses Awal Audit

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

Tabel 3.1.
Proses Audit

Input	Proses	Output/Outcome
Informasi/Laporan dari auditan dan bukti-bukti yang mendukungnya	Evaluasi kesesuaian informasi dengan bukti pendukung dan kriteria penyusunannya	Laporan Hasil Audit dan memperkuat keyakinan user dalam pengambilan keputusan

Sumber: STAN (2007).

Proses audit di atas cenderung mengacu pada pengertian audit keuangan, yang bertujuan untuk menilai layak dipercaya atau tidaknya laporan keuangan yang disajikan auditi. Namun secara konseptual, pengertian proses audit tersebut berlaku pula untuk audit kepatuhan dan audit operasional, karena walaupun memiliki tujuan berbeda,

sebelum melakukan analisis lebih lanjut, pada awalnya auditor perlu memastikan lebih dahulu kebenaran nilai populasi yang terkait dengan kegiatan yang diaudit, seperti banyaknya sumber daya yang digunakan dan hasil yang diperoleh. Setelah itu barulah dilakukan evaluasi lebih lanjut sesuai tujuan audit, misalnya:

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

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

- a) Persiapan penugasan
- b) Audit pendahuluan
- c) Pelaksanaan pengujian.
- d) Penyelesaian penugasan.
- e) Pelaporan dan Tindak Lanjut.

1.3. Materialitas

Materialitas adalah besarnya nilai yang dihilangkan atau salah saji informasi akuntansi, yang dilihat dari keadaan yang melingkupinya, dapat mengakibatkan perubahan atas atau pengaruh terhadap pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut, karena adanya penghilangan atau salah saji itu.

Pernyataan FASB No. 2 mendefinisikan materialitas sebagai jumlah atau besarnya kekeliruan atau salah saji dalam informasi akuntansi yang, dalam kaitannya dengan kondisi yang bersangkutan, mungkin membuat pertimbangan pengambilan keputusan pihak yang berkepentingan berubah atau terpengaruh oleh salah saji tersebut.

Materialitas juga didefinisikan dalam International Accounting Standard. Menurut standar ini, informasi dipandang sebagai material bila disajikan salah atau tidak disajikan dapat mempengaruhi keputusan-keputusan ekonomis yang diambil oleh pengguna laporan yang mendasarkan keputusan-keputusannya sebagian pada informasi dalam laporan keuangan.

Materialitas bergantung pada ukuran pos atau kesalahan dan bergantung pada situasi-situasi tertentu yang melingkup kesalahsajian atau peniadaan informasi. Oleh karena itu, materialitas lebih merupakan pemberian suatu batasan daripada suatu karakteristik kualitatif primer yang harus dimiliki oleh informasi yang berguna. Definisi ini pada kenyataannya sulit diterapkan oleh auditor dalam praktik. Definisi ini memberikan penekanan kepada pengguna yang penuh pertimbangan (*reasonable users*) dalam menggunakan laporan keuangan untuk pengambilan keputusan.

Oleh karena itu, auditor harus memiliki pemahaman tentang pengguna laporan keuangan dan keputusan-keputusan yang mereka buat. Dalam suatu audit keuangan, tujuan audit adalah memungkinkan auditor menyatakan opininya apakah laporan keuangan, dalam hal-hal yang material, disajikan sesuai dengan standar akuntansi. Dengan demikian, penilaian apakah sesuatu itu material merupakan pertimbangan profesional. Tujuan penetapan materialitas adalah untuk membantu auditor merencanakan pengumpulan bahan bukti yang cukup.

Oleh karena itu auditor bertanggungjawab untuk menentukan apakah terdapat salah saji yang material dalam laporan keuangan, maka jika terdapat penemuan salah saji material, mereka harus membuatnya menjadi perhatian klien sehingga dapat dilakukan koreksi atas salah saji tersebut. Jika klien menolak untuk mengoreksi

salah saji tersebut, maka auditor harus menerbitkan opini wajar dengan pengecualian atau tidak wajar. Langkah-langkah Penerapan Materialitas:

(1) Menetapkan pertimbangan materialitas awal

PSA 25 (Sa 312) mengharuskan auditor untuk memutuskan jumlah gabungan salah saji dalam laporan keuangan yang akan mereka anggap material diawal pengauditan bersamaan dengan ketika mereka mengembangkan strategi audit secara keseluruhan kita mengacu hal tersebut sebagai pertimbangan materialitas awal.

Pertimbangan materialitas awal merupakan jumlah maksimal dimana auditor yakin dapat terjadi salah saji terhadap laporan keuangan namun tidak mempengaruhi keputusan-keputusan para pengguna yang rasional. Auditor menetapkan pertimbangan materialitas awal untuk membantunya merencanakan pengumpulan bukti-bukti audit yang tepat.

Makin kecil jumlah rupiah dalam penilaian awal, makin banyak jumlah bukti audit yang harus dikumpulkan. Selama melakukan audit, auditor sering kali mengubah pertimbangan materialitas awal. Kita mengistilah hal tersebut sebagai penilaian materialitas yang direvisi. Auditor kemungkinan akan membuat revisi karena perubahan dalam salah satu faktor yang digunakan dalam menentukan penilaian awal.

(2) Mengalokasikan pertimbangan materialitas awal ke setiap bagian pengauditan.

Pengalokasian pertimbangan materialitas awal kesetiap bagian merupakan hal yang penting untuk dilakukan karena auditor mengumpulkan bukti audit perbagian dibandingkan dengan laporan keuangan secara keseluruhan. Jika para auditor memiliki penilaian materialitas awal untuk setiap bagian, hal itu akan membantu mereka dalam memutuskan bukti audit yang tepat untuk dikumpulkan.

Untuk suatu akun piutang dagang dengan saldo Rp.1.000.000.000.000,-. Misalnya, auditor harus mengumpulkan lebih banyak bukti audit jika salah saji tersebut Rp.50.000.000,- dianggap material daripada jika salah saji tersebut sebesar Rp.300.000.000,- dianggap material. Auditor menghadapi 3 (tiga) kesulitan utama berikut dalam mengalokasikan materialitas ke dalam akun-akun neraca:

- Auditor memperkirakan akun-akun tersebut memiliki salah saji yang lebih banyak dibandingkan dengan akun-akun lainnya.
- Baik lebih saji maupun kurang saji harus dipertimbangkan
- Biaya audit relatif mempengaruhi alokasi tersebut.

(3) Mengestimasi salah saji total disetiap bagian pengauditan

Ketika para auditor melakukan prosedur audit untuk setiap bagian pengauditan, mereka menyimpan kertas kerja dari semua salah saji yang ditemukan. Salah saji dalam satu akun dapat berbentuk satu dari dua jenis ini, yaitu :

- Salah saji yang diketahui adalah salah saji dimana auditor dapat menentukan jumlah salah saji dalam akun tersebut. Contohnya ketika mengaudit aset tetap, auditor mungkin mengidentifikasi adanya kapitalisasi aset yang disewa yang seharusnya dibebankan karena merupakan kegiatan sewa operasi.

1.4. Risiko Audit

Auditor menerima beberapa level risiko atau ketidakpastian dalam menjalani fungsi pengauditan. Auditor mengakui misalnya adanya ketidakpastian bawaan dalam ketepatan bahan bukti, ketidakpastian dalam efektivitas pengendalian internal klien, dan ketidakpastian mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar ketika audit telah selesai dilaksanakan.

Auditor yang efektif mengakui bahwa risiko-risiko muncul dan menangani risiko-risiko tersebut dengan cara yang tepat.

Sebagian besar risiko yang dihadapi auditor sulit untuk diukur dan membutuhkan pertimbangan yang besar sebelum auditor dapat menanganinya dengan tepat. Menangani risiko dengan tepat merupakan hal yang penting untuk mencapai audit yang berkualitas tinggi.

Standar kedua pekerjaan lapangan mengharuskan auditor untuk mendapatkan pemahaman atas entitas dan lingkungan bisnis klien, termasuk pengendalian internalnya untuk menilai risiko salah saji material dalam laporan keuangan klien.

Auditor menangani risiko dalam perencanaan bukti audit umumnya dengan menggunakan model risiko audit. Model ini berasal dari literatur profesional dalam PSA 26 (SA350) tentang pengujian sampel audit dan dalam PSA 25 (SA312) tentang materialitas dan risiko.

Model ini dinyatakan sebagai berikut:

$$PDR = AAR / (IR \times CR)$$

Di mana,

PDR = Risiko deteksi yang direncanakan

AAR = Risiko audit yang dapat diterima

IR = Risiko bawaan

CR = Risiko pengendalian

Dibawah ini disajikan contoh perhitungan untuk dibahas, meskipun sering kali tidak memungkinkan untuk mengukur dengan angka setepat contoh perhitungan di bawah ini.

$$IR = 100\%$$

$$CR = 100\%$$

$$AAR = 5\%$$

Maka:

$$PDR = 0,05 / (1 \times 1) = 0,05 \text{ atau } 5\%$$

Jenis-jenis Risiko menurut Andrewa (2013: <http://www.mdp.ac.id>):

1) Risiko Deteksi yang direncanakan (*Planned Detection Risk*)

Risiko Deteksi yang direncanakan merupakan risiko di mana bukti audit untuk suatu bagian tidak mampu mendeteksi salah saji yang melebihi salah saji yang dapat diterima. Terdapat dua hal yang penting untuk mengetahui risiko deteksi yang direncanakan:

- Risiko deteksi yang direncanakan bergantung pada tiga faktor lainnya dalam model tersebut. Risiko ini hanya dapat berubah jika auditor mengubah salah satu risiko dalam model risiko audit tersebut.
- Risiko deteksi yang direncanakan menentukan jumlah bukti substantif yang direncanakan dikumpulkan oleh auditor, yang berbanding terbalik dengan ukuran risiko deteksi yang direncanakan.

Jika risiko deteksi audit yang direncanakan dikurangi maka auditor harus mengumpulkan lebih banyak bukti audit untuk mencapai pengurangan risiko yang direncanakan. Dalam contoh perhitungan angka sebelumnya, risiko deteksi yang direncanakan (PDR) sebesar 0,05 berarti bahwa auditor merencanakan untuk mengumpulkan bukti audit sampai risiko salah saji melebihi salah saji yang dapat diterima berkurang menjadi 5%. Jika seandainya risiko pengendalian (CR) adalah 0,5 dan bukan 1 risiko deteksi yang direncanakan (PDR) akan menjadi 0,10 sehingga bukti yang direncanakan menjadi berkurang.

2) Risiko Bawaan (*Inherent Risk*)

Risiko bawaan mengukur penilaian auditor atas kemungkinan terdapatnya salah saji material (baik kecurangan maupun kesalahan) dalam sebuah bagian pengauditan sebelum mempertimbangkan efektivitas pengendalian internal klien. Jika auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan salah saji tinggi tanpa mempertimbangkan pengendalian internal, auditor akan menyimpulkan bahwa risikonya adalah tinggi.

Pengendalian internal diabaikan dalam dalam menetapkan risiko bawaan karena pengendalian internal dianggap terpisah dari model risiko audit sebagai risiko pengendalian. Risiko bawaan berbanding terbalik dengan risiko deteksi yang direncanakan dan berbanding lurus dengan bukti audit.

Contoh : pada siklus persediaan dan pergudangan di mana risiko bawaan tinggi sehingga mengakibatkan risiko deteksi yang direncanakan lebih rendah dan makin banyak bukti audit yang harus dikumpulkan dibandingkan jika risiko bawaanya lebih rendah.

3) Risiko Pengendalian (*Control Risk*)

Risiko pengendalian mengukur penilaian auditor mengenai apakah salah saji melebihi jumlah yang dapat diterima di suatu bagian pengauditan akan dapat dicegah atau dideteksi dengan tepat waktu oleh pengendalian internal klien. Anggaplah auditor menyimpulkan bahwa pengendalian internal klien seluruhnya tidak efektif untuk mendeteksi salah saji. Sehingga auditor akan memberikan faktor risiko untuk risiko pengendalian tinggi bahkan mungkin 100%. Makin efektif pengendalian internal, makin rendah faktor risiko yang dapat diberikan pada risiko pengendalian. Model risiko audit menunjukkan hubungan yang erat antara risiko bawaan dan risiko pengendalian.

Sebagai contoh suatu risiko bawaan sebesar 40% dan risiko pengendalian 60% akan memengaruhi risiko deteksi yang direncanakan dan bukti audit yang direncanakan, sama seperti halnya jika risiko bawaan 60% dan risiko pengendalian 40%. Dalam kedua kasus tersebut perkalian IR dan CR menghasilkan akan pembagi dalam model risiko audit sebesar 24%. Menurut PSA 25 (SA 312) gabungan dari risiko bawaan dan risiko pengendalian dinamakan risiko salah saji material (*Risk of Material Misstatement*).

Hubungan antara risiko pengendalian dan risiko deteksi yang direncanakan adalah berbanding terbalik, sedangkan hubungan

antara risiko pengendalian dan bukti substantif berbanding lurus. Jika auditor menyimpulkan bahwa pengendalian internalnya efektif, risiko deteksi yang direncanakan dapat dinaikkan sehingga bukti audit dapat diturunkan. Auditor dapat menaikkan risiko deteksi yang direncanakan ketika pengendalian internal efektif karena pengendalian yang efektif akan mengurangi kemungkinan salah saji dalam laporan keuangan.

4) Risiko Audit yang dapat Diterima (*Acceptable Audit Risk*)

Risiko audit yang dapat diterima mengukur tingkat kesediaan auditor untuk menerima kemungkinan adanya salah saji dalam laporan keuangan setelah audit telah selesai dijalankan dan opini wajar tanpa pengecualian telah diterbitkan. Ketika para auditor memutuskan risiko audit yang dapat diterima lebih rendah mereka menginginkan untuk lebih yakin bahwa tidak ada salah saji dalam laporan keuangan. Risiko nol merupakan kepastian dan risiko 100% merupakan ketidakpastian mutlak. Keyakinan mutlak (risiko nol) atas keakuratan laporan keuangan tidak mungkin dilakukan.

1.5. Penjadwalan Audit

Tingkat risiko deteksi yang dapat diterima mungkin mempengaruhi penentuan waktu pengujian. Jika tingkat risiko deteksi tinggi, pengujian substantif dapat dilakukan beberapa bulan sebelum akhir tahun. Sebaliknya pada saat risiko deteksi rendah, pengujian substantif dilakukan pada atau mendekati tanggal neraca. Akan tetapi terdapat kemungkinan bertambahnya risiko audit sampai tanggal neraca. SAS No. 45 tentang *Substantive Test Prior to Balance Sheet Date* menyebutkan bahwa kondisi yang memberikan kontribusi pada pengendalian risiko adalah:

- 1) Pengendalian intern yang efektif selama periode tersisa.
- 2) Tidak ada kondisi yang mendorong manajemen untuk melakukan salah saji dalam laporan keuangan selama periode tersisa

- 3) Saldo akhir tahun dari akun yang telah diuji pada tanggal interim dengan pertimbangan yang tepat, dapat diprediksi dalam hal jumlah, signifikansi relatif serta komposisi
- 4) Sistem akuntansi auditan dapat memberikan informasi mengenai transaksi yang tidak biasa maupun fluktuasi yang signifikan selama periode tersisa tersebut.

Jika kondisi di atas tidak terpenuhi, maka akun tersebut harus diuji pada tanggal neraca. Akan tetapi dalam praktik, auditor tidak akan melakukan pengujian substantif terhadap seluruh asersi dalam suatu akun. Misalnya, auditor dapat melakukan pemeriksaan fisik terhadap persediaan auditan pada tanggal interim untuk memenuhi asersi eksistensi. Tetapi auditor baru akan memperoleh nilai pasar setelah tanggal neraca untuk memenuhi asersi penilaian.

BAGIAN IV

ETIKA PROFESI AUDITOR



Dalam pergaulan hidup bermasyarakat, bernegara hingga pergaulan hidup tingkat internasional di perlukan suatu system yang mengatur bagaimana seharusnya manusia bergaul. Sistem pengaturan pergaulan tersebut menjadi saling menghormati dan dikenal dengan sebutan sopan santun, tata krama, protokoler dan lain-lain.

Maksud pedoman pergaulan tidak lain untuk menjaga kepentingan masing-masing yang terlibat agar mereka senang, tenang, tentram, terlindung tanpa merugikan kepentingannya serta terjamin agar perbuatannya yang tengah dijalankan sesuai dengan adat kebiasaan yang berlaku dan tidak bertentangan dengan hak-hak asasi umumnya. Hal itulah yang mendasari tumbuh kembangnya etika di masyarakat kita.

1.1. Pengertian Etika

Etika sebagai disiplin ilmu berhubungan dengan kajian secara kritis tentang adat kebiasaan, nilai-nilai, dan norma perilaku manusia yang dianggap baik atau tidak baik. Dalam etika masih dijumpai banyak teori yang mencoba untuk menjelaskan suatu tindakan, sifat, atau objek perilaku yang sama dari sudut pandang atau perspektif yang berlainan.

Berikut ini beberapa teori etika:

1) Egoisme

Rachels (2004) memperkenalkan dua konsep yang berhubungan dengan egoisme. Pertama, egoisme psikologis, adalah suatu teori yang menjelaskan bahwa semua tindakan manusia dimotivasi oleh kepentingan berkuat diri (*self servis*). Menurut teori ini, orang boleh saja yakin ada tindakan mereka yang bersifat luhur dan suka berkorban, namun semua tindakan yang terkesan luhur dan/atau tindakan yang suka berkorban tersebut hanyalah sebuah ilusi. Pada kenyataannya, setiap orang hanya peduli pada dirinya sendiri. Menurut teori ini, tidak ada tindakan yang sesungguhnya bersifat altruisme, yaitu suatu tindakan yang peduli pada orang lain atau mengutamakan kepentingan orang lain dengan mengorbankan kepentingan dirinya.

Kedua, egoisme etis, adalah tindakan yang dilandasi oleh kepentingan diri sendiri (*self-interest*). Tindakan berkuat diri ditandai dengan ciri mengabaikan atau merugikan kepentingan orang lain, sedangkan tindakan mementingkan diri sendiri tidak selalu merugikan kepentingan orang lain. Berikut adalah pokok-pokok pandangan egoisme etis:

- a) Egoisme etis tidak mengatakan bahwa orang harus membela kepentingannya sendiri maupun kepentingan orang lain.
- b) Egoisme etis hanya berkeyakinan bahwa satu-satunya tugas adalah kepentingan diri.
- c) Meski egois etis berkeyakinan bahwa satu-satunya tugas adalah membela kepentingan diri, tetapi egoisme etis juga tidak mengatakan bahwa anda harus menghindari tindakan menolong orang lain
- d) Menurut paham egoisme etis, tindakan menolong orang lain dianggap sebagai tindakan untuk menolong diri sendiri karena mungkin saja kepentingan orang lain tersebut bertautan dengan kepentingan diri sehingga dalam menolong orang lain sebenarnya juga dalam rangka memenuhi kepentingan diri.

- e) Inti dari paham egoisme etis adalah apabila ada tindakan yang menguntungkan orang lain, maka keuntungan bagi orang lain ini bukanlah alasan yang membuat tindakan itu benar.

Sesuatu yang membuat tindakan itu benar adalah kenyataan bahwa tindakan itu menguntungkan diri sendiri. Alasan yang mendukung teori egoisme:

- a) Argumen bahwa altruisme adalah tindakan menghancurkan diri sendiri. Tindakan peduli terhadap orang lain merupakan gangguan ofensif bagi kepentingan sendiri. Cinta kasih kepada orang lain juga akan merendahkan martabat dan kehormatan orang tersebut.
- b) Pandangan terhadap kepentingan diri adalah pandangan yang paling sesuai dengan moralitas akal sehat. Pada akhirnya semua tindakan dapat dijelaskan dari prinsip fundamental kepentingan diri.

Alasan yang menentang teori egoisme etis:

- a) Egoisme etis tidak mampu memecahkan konflik-konflik kepentingan. Kita memerlukan aturan moral karena dalam kenyataannya sering kali dijumpai kepentingan-kepentingan yang bertabrakan.
- b) Egoisme etis bersifat sewenang-wenang. Egoisme etis dapat dijadikan sebagai pembenaran atas timbulnya rasisme.

2) Utilitarianisme

Menurut teori ini, suatu tindakan dikatakan baik jika membawa manfaat bagi sebanyak mungkin anggota masyarakat (*the greatest happiness of the greatest number*). Paham utilitarianisme sebagai berikut:

- a) Ukuran baik tidaknya suatu tindakan dilihat dari akibat, konsekuensi, atau tujuan dari tindakan itu, apakah memberi manfaat atau tidak,

- b) Dalam mengukur akibat dari suatu tindakan, satu-satunya parameter yang penting adalah jumlah kebahagiaan atau jumlah ketidakbahagiaan,
- c) Kesejahteraan setiap orang sama pentingnya.

Perbedaan paham utilitarianisme dengan paham egoisme etis terletak pada siapa yang memperoleh manfaat. Egoisme etis melihat dari sudut pandang kepentingan individu, sedangkan paham utilitarianisme melihat dari sudut pandang kepentingan orang banyak (kepentingan orang banyak). Kritik terhadap teori utilitarianisme:

- a) Utilitarianisme hanya menekankan tujuan/manfaat pada pencapaian kebahagiaan duniawi dan mengabaikan aspek rohani.
- b) Utilitarianisme mengorbankan prinsip keadilan dan hak individu/minoritas demi keuntungan mayoritas orang banyak.

3) Deontologi

Paradigma teori deontologi sangat berbeda dengan paham egoisme dan utilitarianisme, yang keduanya sama-sama menilai baik buruknya suatu tindakan memberikan manfaat entah untuk individu (egoisme) atau untuk banyak orang/kelompok masyarakat (utilitarianisme), maka tindakan itu dikatakan etis. Sebaliknya, jika akibat suatu tindakan merugikan individu atau sebagian besar kelompok masyarakat, maka tindakan tersebut dikatakan tidak etis.

Teori yang menilai suatu tindakan berdasarkan hasil, konsekuensi, atau tujuan dari tindakan tersebut disebut teori teleologi. Sangat berbeda dengan paham teleologi yang menilai etis atau tidaknya suatu tindakan berdasarkan hasil, tujuan, atau konsekuensi dari tindakan tersebut, paham deontologi justru mengatakan bahwa etis tidaknya suatu tindakan tidak ada kaitannya sama sekali dengan tujuan, konsekuensi, atau akibat dari

tindakan tersebut. Konsekuensi suatu tindakan tidak boleh menjadi pertimbangan untuk menilai etis atau tidaknya suatu tindakan.

1.2. Pentingnya Etika Profesi

Apakah etika, dan apakah etika profesi itu? Kata etik (atau etika) berasal dari kata *ethos* (bahasa Yunani) yang berarti karakter, watak kesusilaan atau adat. Sebagai suatu subyek, etika akan berkaitan dengan konsep yang dimiliki oleh individu ataupun kelompok untuk menilai apakah tindakan-tindakan yang telah dikerjakannya itu salah atau benar, buruk atau baik.

Menurut Ahia& Martin (1993) etika didefinisikan sebagai “*the discipline which can act as the performance index or reference for our control system*”. Dengan demikian, etika akan memberikan semacam batasan maupun standar yang akan mengatur pergaulan manusia di dalam kelompok sosialnya.

Dalam pengertiannya yang secara khusus dikaitkan dengan seni pergaulan manusia, etika ini kemudian dirupakan dalam bentuk aturan (*code*) tertulis yang secara sistematis sengaja dibuat berdasarkan prinsip-prinsip moral yang ada dan pada saat yang dibutuhkan akan bisa difungsikan sebagai alat untuk menghakimi segala macam tindakan yang secara logika-rasional umum (*common sense*) dinilai menyimpang dari kode etik. Dengan demikian etika adalah refleksi dari apa yang disebut dengan “*self control*”, karena segala sesuatunya dibuat dan diterapkan dari dan untuk kepentingan kelompok sosial (*profesi*) itu sendiri.

Selanjutnya, karena kelompok profesional merupakan kelompok yang berkeahlian dan berkemahiran yang diperoleh melalui proses pendidikan dan pelatihan yang berkualitas dan berstandar tinggi yang dalam menerapkan semua keahlian dan kemahirannya yang tinggi itu hanya dapat dikontrol dan dinilai dari dalam oleh rekan sejawat, sesama profesi sendiri. Kehadiran organisasi profesi dengan perangkat “*built-in mechanism*” berupa kode etik profesi dalam hal ini jelas akan diperlukan untuk menjaga martabat serta kehormatan profesi, dan

di sisi lain melindungi masyarakat dari segala bentuk penyimpangan maupun penyalah-gunaan keahlian (Wignjosoebroto, 1999).

Oleh karena itu dapatlah disimpulkan bahwa sebuah profesi hanya dapat memperoleh kepercayaan dari masyarakat, bilamana dalam diri para elit profesional tersebut ada kesadaran kuat untuk mengindahkan etika profesi pada saat mereka ingin memberikan jasa keahlian profesi kepada masyarakat yang memerlukannya.

Tanpa etika profesi, apa yang semula dikenal sebagai sebuah profesi yang terhormat akan segera jatuh terdegradasi menjadi sebuah pekerjaan pencarian nafkah biasa (okupasi) yang sedikitpun tidak diwarnai dengan nilai-nilai idealisme dan ujung-ujungnya akan berakhir dengan tidak-adanya lagi respek maupun kepercayaan yang pantas diberikan kepada para elite profesional ini.

1.3. Profesi

Istilah profesi telah dimengerti oleh banyak orang bahwa suatu hal yang berkaitan dengan bidang yang sangat dipengaruhi oleh pendidikan dan keahlian, sehingga banyak orang yang bekerja tetap sesuai. Tetapi dengan keahlian saja yang diperoleh dari pendidikan kejuruan, juga belum cukup disebut profesi. Tetapi perlu penguasaan teori sistematis yang mendasari praktek pelaksanaan, dan hubungan antara teori dan penerapan dalam praktek (Isnanto, 2009).

PROFESI, adalah pekerjaan yang dilakukan sebagai kegiatan pokok untuk menghasilkan nafkah hidup dan yang mengandalkan suatu keahlian.

PROFESIONAL, adalah orang yang mempunyai profesi atau pekerjaan purna waktu dan hidup dari pekerjaan itu dengan mengandalkan suatu keahlian yang tinggi. Atau seorang profesional adalah seseorang yang hidup dengan mempraktekkan suatu keahlian tertentu atau dengan terlibat dalam suatu kegiatan tertentu yang menurut keahlian, sementara orang lain melakukan hal yang sama sebagai sekedar hobi, untuk senang-senang, atau untuk mengisi waktu luang.

Menurut Isnanto (2009) Secara umum ada beberapa ciri atau sifat yang selalu melekat pada profesi, yaitu :

- 1) Adanya pengetahuan khusus, yang biasanya keahlian dan keterampilan ini dimiliki berkat pendidikan, pelatihan dan pengalaman yang bertahun-tahun.
- 2) Adanya kaidah dan standar moral yang sangat tinggi. Hal ini biasanya setiap pelaku profesi mendasarkan kegiatannya pada kode etik profesi.
- 3) Mengabdikan pada kepentingan masyarakat, artinya setiap pelaksana profesi harus meletakkan kepentingan pribadi di bawah kepentingan masyarakat.
- 4) Ada izin khusus untuk menjalankan suatu profesi. Setiap profesi akan selalu berkaitan dengan kepentingan masyarakat, dimana nilai-nilai kemanusiaan berupa keselamatan, keamanan, kelangsungan hidup dan sebagainya, maka untuk menjalankan suatu profesi harus terlebih dahulu ada izin khusus.
- 5) Kaum profesional biasanya menjadi anggota dari suatu profesi.

Suatu pekerjaan atau keguatan dikatakan profesi jika memenuhi beberapa syarat. Syarat-syarat Suatu Profesi antara lain:

- a) Melibatkan kegiatan intelektual.
- b) Menggeluti suatu batang tubuh ilmu yang khusus.
- c) Memerlukan persiapan profesional yang alam dan bukan sekedar latihan.
- d) Memerlukan latihan dalam jabatan yang berkesinambungan.
- e) Menjanjikan karir hidup dan keanggotaan yang permanen.
- f) Mementingkan layanan di atas keuntungan pribadi.
- g) Mempunyai organisasi profesional yang kuat dan terjalin erat.
- h) Menentukan baku standarnya sendiri, dalam hal ini adalah kode etik.

1.4. Etika Akuntan Indonesia

Etika profesi akuntan di Indonesia diatur dalam Kode Etik Akuntan Indonesia. Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia

dimaksudkan sebagai panduan dan aturan bagi seluruh anggota, baik yang berpraktik sebagai akuntan publik, bekerja di lingkungan dunia usaha, pada instansi pemerintah, maupun di lingkungan dunia pendidikan dalam pemenuhan tanggung-jawab profesionalnya. Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia terdiri dari tiga bagian:

- 1) Prinsip Etika, prinsip Etika memberikan kerangka dasar bagi Aturan Etika, yang mengatur pelaksanaan pemberian jasa profesional oleh anggota. Prinsip Etika disahkan oleh Kongres dan berlaku bagi seluruh anggota.
- 2) Aturan Etika, aturan Etika disahkan oleh Rapat Anggota Himpunan dan hanya mengikat anggota Himpunan yang bersangkutan
- 3) Interpretasi Aturan Etika, Interpretasi Aturan Etika merupakan interpretasi yang dikeluarkan oleh Badan yang dibentuk oleh Himpunan setelah memperhatikan tanggapan dari anggota, dan pihak-pihak berkepentingan lainnya, sebagai panduan dalam penerapan Aturan Etika, tanpa dimaksudkan untuk membatasi lingkup dan penerapannya.

Kode etik akuntan Indonesia memuat delapan prinsip etika sebagai berikut (Mulyadi, 2001: 53):

1) Tanggung Jawab profesi.

Dalam melaksanakan tanggung jawabnya sebagai profesional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya. Sebagai profesional, anggota mempunyai peran penting dalam masyarakat. Sejalan dengan peran tersebut, anggota mempunyai tanggung jawab kepada semua pemakai jasa profesional mereka.

Anggota juga harus selalu bertanggungjawab untuk bekerja sama dengan sesama anggota untuk mengembangkan profesi akuntansi, memelihara kepercayaan masyarakat dan menjalankan tanggung jawab profesi dalam mengatur dirinya sendiri. Usaha kolektif semua anggota diperlukan untuk memelihara dan meningkatkan tradisi profesi.

2) **Keentingan Publik**

Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik, dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme. Satu ciri utama dari suatu profesi adalah penerimaan tanggung jawab kepada publik.

Profesi akuntan memegang peran yang penting di masyarakat, dimana publik dari profesi akuntan yang terdiri dari klien, pemberi kredit, pemerintah, pemberi kerja, pegawai, investor, dunia bisnis dan keuangan, dan pihak lainnya bergantung kepada obyektivitas dan integritas akuntan dalam memelihara berjalannya fungsi bisnis secara tertib. Ketergantungan ini menimbulkan tanggung jawab akuntan terhadap kepentingan publik. Kepentingan publik didefinisikan sebagai kepentingan masyarakat dan institusi yang dilayani anggota secara keseluruhan. Ketergantungan ini menyebabkan sikap dan tingkah laku akuntan dalam menyediakan jasanya mempengaruhi kesejahteraan ekonomi masyarakat dan negara.

Keentingan utama profesi akuntan adalah untuk membuat pemakai jasa akuntan paham bahwa jasa akuntan dilakukan dengan tingkat prestasi tertinggi sesuai dengan persyaratan etika yang diperlukan untuk mencapai tingkat prestasi tersebut. Dan semua anggota mengikat dirinya untuk menghormati kepercayaan publik. Atas kepercayaan yang diberikan publik kepadanya, anggota harus secara terus menerus menunjukkan dedikasi mereka untuk mencapai profesionalisme yang tinggi. Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, setiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.

3) **Integritas**

Integritas adalah suatu elemen karakter yang mendasari timbulnya pengakuan profesional. Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan

(benchmark) bagi anggota dalam menguji keputusan yang diambilnya.

Integritas mengharuskan seorang anggota untuk, antara lain, bersikap jujur dan berterus terang tanpa harus mengorbankan rahasia penerima jasa. Pelayanan dan kepercayaan publik tidak boleh dikalahkan oleh keuntungan pribadi. Integritas dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak menerima kecurangan atau peniadaan prinsip.

4) Obyektivitas.

Setiap anggota harus menjaga obyektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya. Obyektivitasnya adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan anggota. Prinsip obyektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka atau bias, serta bebas dari benturan kepentingan atau dibawah pengaruh pihak lain.

Anggota bekerja dalam berbagai kapasitas yang berbeda dan harus menunjukkan obyektivitas mereka dalam berbagai situasi. Anggota dalam praktek publik memberikan jasa atestasi, perpajakan, serta konsultasi manajemen. Anggota yang lain menyiapkan laporan keuangan sebagai seorang bawahan, melakukan jasa audit internal dan bekerja dalam kapasitas keuangan dan manajemennya di industri, pendidikan, dan pemerintah. Mereka juga mendidik dan melatih orang-orang yang ingin masuk kedalam profesi. Apapun jasa dan kapasitasnya, anggota harus melindungi integritas pekerjaannya dan memelihara obyektivitas.

5) Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan berhati-hati, kompetensi dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan ketrampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan

bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesional dan teknik yang paling mutakhir.

Hal ini mengandung arti bahwa anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan jasa profesional dengan sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuannya, demi kepentingan pengguna jasa dan konsisten dengan tanggung jawab profesi kepada publik. Kompetensi diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman. Anggota seharusnya tidak menggambarkan dirinya memiliki keahlian atau pengalaman yang tidak mereka miliki. Kompetensi menunjukkan terdapatnya pencapaian dan pemeliharaan suatu tingkat pemahaman dan pengetahuan yang memungkinkan seorang anggota untuk memberikan jasa dengan kemudahan dan kecerdikan.

Dalam hal penugasan profesional melebihi kompetensi anggota atau perusahaan, anggota wajib melakukan konsultasi atau menyerahkan klien kepada pihak lain yang lebih kompeten. Setiap anggota bertanggung jawab untuk menentukan kompetensi masing-masing atau menilai apakah pendidikan, pedoman dan pertimbangan yang diperlukan memadai untuk bertanggung jawab yang harus dipenuhinya.

6) Kerahasiaan

Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak atau kewajiban profesional atau hukum untuk mengungkapkannya.

Kepentingan umum dan profesi menuntut bahwa standar profesi yang berhubungan dengan kerahasiaan didefinisikan bahwa terdapat panduan mengenai sifat-sifat dan luas kewajiban kerahasiaan serta mengenai berbagai keadaan di mana informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dapat atau perlu diungkapkan.

Anggota mempunyai kewajiban untuk menghormati kerahasiaan informasi tentang klien atau pemberi kerja yang diperoleh melalui jasa profesional yang diberikannya. Kewajiban kerahasiaan berlanjut bahkan setelah hubungan antar anggota dan klien atau pemberi jasa berakhir.

7) Perilaku Profesional

Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. Kewajiban untuk menjauhi tingkah laku yang dapat mendiskreditkan profesi harus dipenuhi oleh anggota sebagai perwujudan tanggung jawabnya kepada penerima jasa, pihak ketiga, anggota yang lain, staf, pemberi kerja dan masyarakat umum.

8) Standar Teknis

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan. Sesuai dengan keahliannya dan dengan berhati-hati, anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan penugasan dari penerima jasa selama penugasan tersebut sejalan dengan prinsip integritas dan obyektivitas.

Standar teknis dan standar profesional yang harus ditaati anggota adalah standar yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia. Internasional Federation of Accountants, badan pengatur, dan pengaturan perundang-undangan yang relevan.

CONTOH 3 KASUS PELANGGARAN ETIKA DAN PRINSIP PROFESI AKUNTANSI

1) Kasus Mulyana W. Kusuma

Kasus ini terjadi sekitar tahun 2004. Mulyana W Kusuma sebagai seorang anggota KPU diduga menyuap anggota BPK yang saat itu akan melakukan audit keuangan berkaitan dengan pengadaan logistik pemilu. Logistik untuk pemilu yang dimaksud

yaitu kotak suara, surat suara, amplop suara, tinta, dan teknologi informasi. Setelah dilakukan pemeriksaan, badan dan BPK meminta dilakukan penyempurnaan laporan. Setelah dilakukan penyempurnaan laporan, BPK sepakat bahwa laporan tersebut lebih baik daripada sebelumnya, kecuali untuk teknologi informasi. Untuk itu, maka disepakati bahwa laporan akan diperiksa kembali satu bulan setelahnya.

Setelah lewat satu bulan, ternyata laporan tersebut belum selesai dan disepakati pemberian waktu tambahan. Di saat inilah terdengar kabar penangkapan Mulyana W. Kusuma. Mulyana ditangkap karena dituduh hendak melakukan penyuaipan kepada anggota tim auditor BPK, yakni Salman Khairiansyah. Dalam penangkapan tersebut, tim intelijen KPK bekerjasama dengan auditor BPK. Menurut versi Khairiansyah ia bekerja sama dengan KPK memerangkap upaya penyuaipan oleh saudara Mulyana dengan menggunakan alat perekam gambar pada dua kali pertemuan mereka.

Penangkapan ini menimbulkan pro dan kontra. Salah satu pihak berpendapat auditor yang bersangkutan, yakni Salman telah berjasa mengungkap kasus ini, sedangkan pihak lain berpendapat bahwa Salman tidak seharusnya melakukan perbuatan tersebut karena hal tersebut telah melanggar kode etik akuntan.

Analisa : Dalam kasus ini terdapat pelanggaran kode etik dimana auditor telah melakukan hal yang seharusnya tidak dilakukan oleh seorang auditor dalam mengungkapkan kecurangan. Auditor telah melanggar prinsip keempat etika profesi yaitu objektivitas, karena telah memihak salah satu pihak dengan dugaan adanya kecurangan. Auditor juga melanggar prinsip kelima etika profesi akuntansi yaitu kompetensi dan kehati-hatian professional, disini auditor dianggap tidak mampu mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesionalnya sampai dia harus melakukan penjabakan untuk membuktikan kecurangan yang terjadi.

2) Kasus KAP Andersen dan Enron

Kasus KAP Andersen dan Enron terungkap saat Enron mendaftarkan kebangkrutannya ke pengadilan pada tanggal 2 Desember 2001. Saat itu terungkap, terdapat hutang perusahaan yang tidak dilaporkan, yang menyebabkan nilai investasi dan laba yang ditahan berkurang dalam jumlah yang sama.

Sebelum kebangkrutan Enron terungkap, KAP Andersen mempertahankan Enron sebagai klien perusahaan, dengan memanipulasi laporan keuangan dan penghancuran dokumen atas kebangkrutan Enron, dimana sebelumnya Enron menyatakan bahwa pada periode pelaporan keuangan yang bersangkutan tersebut, perusahaan mendapatkan laba bersih sebesar \$393 juta, padahal pada periode tersebut perusahaan mengalami kerugian sebesar \$644 juta yang disebabkan oleh transaksi yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan yang didirikan oleh Enron.

Analisa : Pelanggaran etika dan prinsip profesi akuntansi telah dilanggar dalam kasus ini, yaitu pada prinsip pertama berupa pelanggaran tanggung jawab profesi untuk memelihara kepercayaan masyarakat pada jasa profesional seorang akuntan. Prinsip kedua yaitu kepentingan publik juga telah dilanggar dalam kasus ini. Seorang akuntan seharusnya tidak hanya mementingkan kepentingan klien saja, tapi juga kepentingan publik.

3) Kasus Sembilan KAP yang diduga melakukan kolusi dengan kliennya

Jakarta, 19 April 2001, Indonesia Corruption Watch (ICW) meminta pihak kepolisian mengusut sembilan Kantor Akuntan Publik, yang berdasarkan laporan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), diduga telah melakukan kolusi dengan pihak bank yang pernah diauditnya antara tahun 1995-1997. Koordinator ICW Teten Masduki, mengungkapkan berdasarkan temuan BPKP, sembilan dari sepuluh KAP yang melakukan audit

terhadap sekitar 36 bank bermasalah ternyata tidak melakukan pemeriksaan sesuai dengan standar audit.

Hasil audit tersebut ternyata tidak sesuai dengan kenyataannya sehingga akibatnya mayoritas bank-bank yang diaudit tersebut termasuk di antara bank-bank yang dibekukan kegiatan usahanya oleh pemerintah sekitar tahun 1999. Kesembilan KAP tersebut adalah **AI & R, HT & M, H & R, JM & R, PU & R, RY, S & S, SD & R, dan RBT & R**. Dengan kata lain, kesembilan KAP itu telah menyalahi etika profesi. Kemungkinan ada kolusi antara kantor akuntan publik dengan bank yang diperiksa untuk memoles laporannya sehingga memberikan laporan palsu, ini jelas suatu kejahatan.

Karena itu, ICW dalam waktu dekat akan memberikan laporan kepada pihak kepolisian untuk melakukan pengusutan mengenai adanya tindak kriminal yang dilakukan kantor akuntan publik dengan pihak perbankan. ICW menduga, hasil laporan KAP itu bukan sekadar "*human error*" atau kesalahan dalam penulisan laporan keuangan yang tidak disengaja, tetapi kemungkinan ada berbagai penyimpangan dan pelanggaran yang dicoba ditutupi dengan melakukan rekayasa akuntansi.

Teten juga menyayangkan Dirjen Lembaga Keuangan tidak melakukan tindakan administratif meskipun pihak BPKP telah menyampaikan laporannya, karena itu kemudian ICW mengambil inisiatif untuk mengekspos laporan BPKP ini karena kesalahan sembilan KAP itu tidak ringan. Menurut Tetan, ICW juga sudah melaporkan tindakan dari kesembilan KAP tersebut kepada Majelis Kehormatan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dan sekaligus meminta supaya dilakukan tindakan etis terhadap anggotanya yang melanggar kode etik profesi akuntan.

Analisa : Dalam kasus ini terdapat banyak pelanggaran kode etik profesi akuntan. Prinsip pertama yaitu tanggung jawab profesi telah dilanggar. Karena auditor telah menerbitkan laporan palsu, maka kepercayaan masyarakat terhadapnya yang dianggap

dapat menyajikan laporan keuangan telah disalahi. Prinsip kedua yaitu kepentingan publik juga telah dilanggar, karena dianggap telah menyesatkan publik dengan disajikannya laporan keuangan yang telah direkayasa. Bahkan prinsip keempat yaitu obyektivitas juga dilanggar, yaitu mereka tidak memikirkan kepentingan public melainkan hanya mementingkan kepentingan klien.

1.5. Independensi Auditor

I n d e p e n d e n s i menyangkut kemampuan untuk bertindak obyektif serta penuh integritas. Hal ini hanya bisa dilakukan oleh seseorang yang secara psikologis memiliki intelektual tinggi dan penuh dengan kejujuran. Oleh karena itu independensi adalah *state of mind* yang tidak mudah untuk diukur. Penilaian terhadap independensi terbatas pada evaluasi terhadap appearance, terhadap cara dan hasil kerja yang dilakukan oleh akuntan publik. Untuk tujuan praktis



seorang akuntan publik harus bebas dari hubungan-hubungan yang memiliki potensi untuk menimbulkan bias dalam memberikan opini atas laporan keuangan klien (Kasidi, 2007).

Independensi adalah sikap tidak memihak. Independensi auditor adalah sikap tidak memihak kepada kepentingan siapapun dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan yang dibuat oleh pihak

manajemen. Auditor mempunyai kewajiban untuk bersikap jujur tidak saja kepada pihak manajemen, tetapi juga terhadap pihak ketiga sebagai pemakai laporan keuangan, seperti kreditor, pemilik maupun calon pemilik.

Teori sikap dan perilaku (*Theory of Attitude and Behaviour*) yang dikembangkan oleh Triandis (1971) dalam Janti Soegiastuti (2005), dipandang sebagai teori yang dapat mendasari untuk menjelaskan independensi. Teori tersebut menyatakan, bahwa:

perilaku ditentukan untuk apa orang-orang ingin lakukan (sikap), apa yang mereka pikirkan akan mereka lakukan (aturan-aturan sosial), apa yang mereka bisa lakukan (kebiasaan) dan dengan konsekuensi perilaku yang mereka pikirkan.

Sikap menyangkut komponen kognitif berkaitan dengan keyakinan, sedangkan komponen sikap afektif memiliki konotasi suka atau tidak suka. Sikap adalah pernyataan evaluatif mengenai seluruh tendensi tindakan, baik yang menguntungkan atau tidak menguntungkan mengenai obyek, orang atau peristiwa. Sikap merupakan kecenderungan dalam merespon sesuatu. Sikap bukanlah perilaku, namun sikap menghadirkan suatu kesiapsiagaan untuk tindakan yang mengarah pada perilaku, sehingga sikap merupakan wahana dalam membimbing perilaku.

Fenomena sikap timbulnya tidak saja ditentukan oleh keadaan obyek yang sedang dihadapi, tetapi juga oleh kaitannya dengan pengalaman-pengalaman, oleh situasi pada saat ini, dan oleh harapan untuk masa yang akan datang. Seseorang membentuk sikap dari pengalaman pribadi, orang tua, panutan masyarakat, dan kelompok sosial. Ketika pertama sekali seseorang mempelajarinya sikap menjadi suatu bentuk bagian dari pribadi individu yang membantu konsistensi perilaku. Para akuntan harus memahami sikap dalam rangka memahami dan memprediksikan perilaku.

Seorang auditor hasil auditnya memberikan pendapat dan pemahaan. Pemahaman berfungsi membantu seseorang dalam

memberikan maksud atau memahami situasi atau peristiwa baru. Sikap juga melayani suatu hal yang bermanfaat atau sebagai fungsi kebutuhan yang memuaskan. Sikap juga melayani fungsi defensif ego dengan melakukan pengembangan guna melindungi manusia dari pengetahuan yang berlandaskan kebenaran mengenai dasar manusia itu sendiri atau dunianya, dan akhirnya sikap juga melayani fungsi nilai ekspresi untuk mencapai kepuasan.

Jika dilihat berbagai hasil penelitian bidang Audit, baik sektor privat maupun sektor publik, sebagian besar studi empiris yang ada tentang persepsi independensi auditor memfokuskan pada pengidentifikasian faktor-faktor yang berpotensi mempengaruhi independensi dan menilai dampaknya terhadap independensi dalam persepsi, karena independensi aktual tidak mudah untuk diobservasi. Beberapa studi mencoba untuk menemukan hubungan antara faktor-faktor tersebut dengan independensi auditor, apakah berhubungan secara signifikan atau tidak, apakah berhubungan secara positif atau secara negatif (Pany dan Reckers, 1980). Kelompok yang lain mencoba untuk membuat peringkat berdasarkan tingkat pengaruhnya pada persepsi independensi auditor (Shockley, 1981).

Diantara faktor-faktor yang berpengaruh terhadap persepsi independensi auditor yang telah diteliti adalah :

- a) Efek dari pemberian hadiah (Pany dan Reckers, 1980); hadiah yang diberikan klien terhadap audit bisa mempengaruhi independensi auditor dalam memberikan opini.
- b) pemberian diskon pembelian (Pany dan Reckers, 1980); hal ini berpengaruh melalui hubungan tidak langsung, berhubungan dengan pribadi atau keluarga auditor, jika ingin bertransaksi dengan perusahaan klien, maka akan mendapatkan keringanan harga dalam pemberian produk.
- c) ukuran kantor akuntan publik (KAP) (Shockley 1981); besarkecilnya atau tingkat bonafiditas sebuah KAP bisa mempengaruhi independensi auditor.
- d) layanan pemberian jasa konsultasi manajemen atau management advisory services (MAS) (Shockley, 1981; Knapp, 1985); sama

- halnya dengan diskon atau keringanan harga, layanan pemberian jasa konsultasi manajemen atau management advisory services juga merupakan jasa timbal balik dari klien terhadap auditor.
- e) kondisi keuangan klien (Knapp, 1985); kondisi keuangan klien dapat mengganggu keputusan auditor dalam menjaga independensi.
 - f) lamanya hubungan audit dengan perusahaan klien (Shockley, 1981; Teoh dan Lim, 1996); hubungan baik sebagai pelanggan antara klien dengan auditor dapat melemahkan independensi auditor.
 - g) tingkat persaingan dalam memberikan layanan jasa auditing (Knapp, 1985); kadangkala sebuah KAP lebih mengejar output dan hasil, hal ini dapat membahayakan independensi auditor.
 - h) besarnya jasa audit yang relatif terhadap besarnya klien (Teoh dan Lim, 1996; Pany dan Reckers, 1980); hasil yang diperoleh atau pemberian jasa audit dapat menurunkan atau bahkan menaikkan kadar independensi seorang auditor.
 - i) keberadaan komite audit (Teoh dan Lim, 1996); keberadaan komite audit dapat mempengaruhi etika seorang auditor.

Di Indonesia berbagai kasus pelanggaran etika auditor, baik sektor privat maupun sektor publik, apalagi ciri Indonesia adalah negara berkembang, di mana proses adopsi good governance baru saja digulirkan. Masalah independensi sebenarnya bukanlah monopoli akuntan publik Indonesia, melainkan sudah merupakan masalah internasional. *Internasional Federation of Accountants* telah mengeluarkan *exposure draft* yang membahas masalah independensi ini (Media Akuntansi, Juni 2000).

Tidak sekedar independensi dalam sikap mental dan penampilan saja, tetapi juga mencakup mutu, integritas, obyektivitas dan sikap kehati-hatian akuntan publik. Independensi dalam penampilan akuntan publik dianggap rusak jika ia mengetahui atau patut mengetahui keadaan atau hubungan yang mungkin mengkompromikan independensinya.

Menurut Ruchjat Kosasih (2000) ada empat jenis risiko yang dapat merusak independensi akuntan publik, yaitu :

- a) *Self interest risk*, yang terjadi apabila akuntan publik menerima manfaat dari keterlibatan keuangan klien.
- b) *Self Review Risk*. Yang terjadi jika akuntan publik melaksanakan penugasan pemberian jasa keyakinan yang menyangkut keputusan yang dibuat untuk kepentingan klien atau melaksanakan jasa lain yang mengarah pada produk atau pertimbangan yang mempengaruhi informasi yang menjadi pokok bahasan dalam penugasan pemberian jasa keyakinan.
- c) *Advocacy risk*, yang terjadi apabila tindakan akuntan publik menjadi terlalu erat kaitannya dengan kepentingan klien.
- d) *Client influence risk*, yang terjadi apabila akuntan publik mempunyai hubungan erat yang kontinyu dengan klien, termasuk hubungan pribadi yang dapat mengakibatkan intimidasi oleh atau keramah-tamahan (*familiarity*) yang berlebihan dengan klien (Ruchjat Kosasih, hal. 47-48).

1.6. Pelanggaran Etika dan Tindakan Melanggar Hukum

Etika sebagai sebuah nilai yang menjadi pegangan seseorang atau suatu kelompok dalam mengatur tingkah laku di dalam kehidupan kelompok tersebut, tentunya tidak akan terlepas dari tindakan-tindakan tidak etis. Tindakan tidak etis yang dimaksudkan di sini adalah tindakan melanggar etika yang berlaku dalam lingkungan kehidupan tersebut. Hal-hal yang menyebabkan terjadinya tindakan-tindakan tidak etis dalam sebuah perusahaan menurut Jan Hoesada (2002) adalah:

a) Kebutuhan Individu

Kebutuhan individu merupakan faktor utama penyebab terjadinya tindakan-tindakan tidak etis. Contohnya, seseorang bisa saja melakukan korupsi untuk mencapai kebutuhan pribadi dalam kehidupannya. Sebuah keinginan yang tidak terpenuhi itulah yang memancing individu melakukan tindakan-tindakan yang tidak etis.

b) Tidak ada pedoman

Tindakan tidak etis bisa saja muncul karena tidak adanya pedoman atau prosedur-prosedur yang baku tentang bagaimana melakukan sesuatu.

c) Perilaku dan kebiasaan individu

Tindakan tidak etis juga bisa muncul karena perilaku dan kebiasaan individu, tanpa memperhatikan faktor lingkungan di mana individu tersebut berada. Kebiasaan tersebut bisa terikut kemana saja yang bersangkutan berada termasuk dalam profesinya.

d) Lingkungan tidak etis

Suatu lingkungan dapat mempengaruhi orang lain yang berada dalam lingkungan tersebut untuk melakukan hal serupa. Lingkungan tidak etis ini terkait pada teori psikologi sosial, di mana anggota mencari konformitas dengan lingkungan dan kepercayaan pada kelompok.

e) Perilaku atasan

Jika atasan yang terbiasa melakukan tindakan tidak etis, dapat mempengaruhi orang-orang yang berada dalam lingkup pekerjaannya untuk melakukan hal serupa. Hal itu terjadi karena dalam kehidupan sosial sering kali berlaku pedoman tidak tertulis bahwa apa yang dilakukan atasan akan menjadi contoh bagi anak buahnya.

Berbagai tindakan pelanggaran etika dan Tindakan Melanggar Hukum pada berbagai profesi:

1) Pelanggaran oleh Auditor

Kasus KAP Anderson dan Kasus Enron merupakan salah satu pelanggaran etika dan pelanggaran hukum yang dilakukan oleh Auditor. Auditor memberikan opini yang salah terhadap perusahaan Enron akibatnya masyarakat dirugikan dengan opini yang dikeluarkan oleh KAP Andersen. Berikut kronologis kasus Enron dan KAP Arthur Andersen (Kusmayadi, 2009):

Enron merupakan perusahaan dari penggabungan antara InterNorth (penyalur gas alam melalui pipa) dengan

Houston Natural Gas. Kedua perusahaan ini bergabung pada tahun 1985. Bisnis inti Enron bergerak dalam industri energi, kemudian melakukan diversifikasi usaha yang sangat luas bahkan sampai pada bidang yang tidak ada kaitannya dengan industri energi. Diversifikasi usaha tersebut, antara lain meliputi *future transaction*, *trading commodity non energy* dan kegiatan bisnis keuangan. Kasus Enron mulai terungkap pada bulan Desember tahun 2001 dan terus menggelinding pada tahun 2002 berimplikasi sangat luas terhadap pasar keuangan global yang di tandai dengan menurunnya harga saham secara drastis berbagai bursa efek di belahan dunia, mulai dari Amerika, Eropa, sampai ke Asia. Enron, suatu perusahaan yang menduduki ranking tujuh dari lima ratus perusahaan terkemuka di Amerika Serikat dan merupakan perusahaan energi terbesar di AS jatuh bangkrut dengan meninggalkan hutang hampir sebesar US \$ 31.2 milyar.

Dalam kasus Enron diketahui terjadinya perilaku *moral hazard* diantaranya manipulasi laporan keuangan dengan mencatat keuntungan 600 juta Dollar AS padahal perusahaan mengalami kerugian. Manipulasi keuntungan disebabkan keinginan perusahaan agar saham tetap diminati investor, kasus memalukan ini konon ikut melibatkan orang dalam gedung putih, termasuk wakil presiden Amerika Serikat. Kronologis, fakta, data dan informasi dari berbagai sumber yang berkaitan dengan hancurnya Enron (*debacle*), dapat penulis kemukakan sebagai berikut:

- (1) Board of Director (dewan direktur, direktur eksekutif dan direktur non eksekutif) membiarkan kegiatan-kegiatan bisnis tertentu mengandung unsur konflik kepentingan dan mengizinkan terjadinya transaksi-transaksi berdasarkan informasi yang hanya bisa di akses oleh Pihak dalam perusahaan (insider trading), termasuk praktek akuntansi dan bisnis tidak sehat sebelum hal tersebut terungkap kepada publik.
- (2) Enron merupakan salah satu perusahaan besar pertama yang melakukan out sourcing secara total atas fungsi internal audit perusahaan.

- Mantan Chief Audit Executif Enron (Kepala internal audit) semula adalah partner KAP Andersen yang di tunjuk sebagai akuntan publik perusahaan.
 - Direktur keuangan Enron berasal dari KAP Andersen.
 - Sebagian besar Staf akunting Enron berasal dari KAP Andersen.
- (3) Pada awal tahun 2001 patner KAP Andersen melakukan evaluasi terhadap kemungkinan mempertahankan atau melepaskan Enron sebagai klien perusahaan, mengingat resiko yang sangat tinggi berkaitan dengan praktek akuntansi dan bisnis enron. Dari hasil evaluasi di putuskan untuk tetap mempertahankan Enron sebagai klien KAP Andersen.
 - (4) Salah seorang eksekutif Enron di laporkan telah mempertanyakan praktek akunting perusahaan yang dinilai tidak sehat dan mengungkapkan kekhawatiran berkaitan dengan hal tersebut kepada CEO dan partner KAP Andersen pada pertengahan 2001. CEO Enron menugaskan penasehat hukum perusahaan untuk melakukan investigasi atas kekhawatiran tersebut tetapi tidak memperkenalkan penasehat hukum untuk mempertanyakan pertimbangan yang melatarbelakangi akuntansi yang dipersoalkan. Hasil investigasi oleh penasehat hukum tersebut menyimpulkan bahwa tidak ada hal-hal yang serius yang perlu diperhatikan.
 - (5) Pada tanggal 16 Oktober 2001, Enron menerbitkan laporan keuangan triwulan ketiga. Dalam laporan itu disebutkan bahwa laba bersih Enron telah meningkat menjadi \$393 juta, naik \$100 juta dibandingkan periode sebelumnya. CEO Enron, **Kenneth Lay**, menyebutkan bahwa Enron secara berkesinambungan memberikan prospek yang sangat baik. Ia juga tidak menjelaskan secara rinci tentang pembebanan biaya akuntansi khusus (*special accounting charge/expense*) sebesar \$1 miliar yang sesungguhnya menyebabkan hasil aktual pada periode tersebut menjadi rugi \$644 juta. Para analis dan reporter kemudian mencari tahu lebih jauh mengenai beban \$1

- miliar tersebut, dan ternyata berasal dari transaksi yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan yang didirikan oleh CFO Enron.
- (6) Pada tanggal 2 Desember 2001 Enron mendaftarkan kebangkrutan perusahaan ke pengadilan dan memecat 5000 pegawai. Pada saat itu terungkap bahwa terdapat hutang perusahaan yang tidak di laporkan senilai lebih dari satu milyar dolar. Dengan pengungkapan ini nilai investasi dan laba yang di tahan (*retained earning*) berkurang dalam jumlah yang sama.
 - (7) Enron dan KAP Andersen dituduh telah melakukan kriminal dalam bentuk penghancuran dokumen yang berkaitan dengan investigasi atas kebangkrutan Enron (penghambatan terhadap proses peradilan).
 - (8) Dana pensiun Enron sebagian besar diinvestasikan dalam bentuk saham Enron. Sementara itu harga saham Enron terus menurun sampai hampir tidak ada nilainya.
 - (9) KAP Andersen diberhentikan sebagai auditor enron pada pertengahan juni 2002. sementara KAP Andersen menyatakan bahwa penugasan Audit oleh Enron telah berakhir pada saat Enron mengajukan proses kebangkrutan pada 2 Desember 2001.
 - (10) CEO Enron, **Kenneth Lay** mengundurkan diri pada tanggal 2 Januari 2002 akan tetapi masih dipertahankan posisinya di dewan direktur perusahaan. Pada tanggal 4 Pebruari **Mr. Lay** mengundurkan diri dari dewan direktur perusahaan.
 - (11) Tanggal 28 Pebruari 2002 KAP Andersen menawarkan ganti rugi 750 Juta US dollar untuk menyelesaikan berbagai gugatan hukum yang diajukan kepada KAP Andersen.
 - (12) Pemerintahan Amerika (*The US General Services Administration*) melarang Enron dan KAP Andersen untuk melakukan kontrak pekerjaan dengan lembaga pemerintahan di Amerika.
 - (13) Tanggal 14 Maret 2002 departemen kehakiman Amerika memvonis KAP Andersen bersalah atas tuduhan melakukan penghambatan dalam proses peradilan karena

telah menghancurkan dokumen-dokumen yang sedang di selidiki.

- (14) KAP Andersen terus menerima konsekwensi negatif dari kasus Enron berupa kehilangan klien, pembelotan afiliasi yang bergabung dengan KAP yang lain dan pengungkapan yang meningkat mengenai keterlibatan pegawai KAP Andersen dalam kasus Enron.
- (15) Tanggal 22 Maret 2002 mantan ketua Federal Reserve, Paul Volcker, yang direkrut untuk melakukan revisi terhadap praktek audit dan meningkatkan kembali citra KAP Andersen mengusulkan agar manajemen KAP Andersen yang ada diberhentikan dan membentuk suatu komite yang diketuai oleh Paul sendiri untuk menyusun manajemen baru.
- (16) Tanggal 26 Maret 2002 CEO Andersen Joseph Berardino mengundurkan diri dari jabatannya.
- (17) Tanggal 8 April 2002 seorang partner KAP Andersen, David Duncan, yang bertindak sebagai penanggungjawab audit Enron mengaku bersalah atas tuduhan melakukan hambatan proses peradilan dan setuju untuk menjadi saksi kunci dipengadilan bagi kasus KAP Andersen dan Enron.
- (18) Tanggal 9 April 2002 **Jeffrey McMahon** mengumumkan pengunduran diri sebagai presiden dan **Chief Operating Officer** Enron yang berlaku efektif 1 Juni 2002.
- (19) Tanggal 15 Juni 2002 juri federal di Houston menyatakan KAP Andersen bersalah telah melakukan hambatan terhadap proses peradilan.

2) Pelanggaran etika oleh Dokter

Etik profesi kedokteran mulai dikenal sejak 1800 tahun sebelum Masehi dalam bentuk *Code of Hammurabi* dan *Code of Hittites*, yang penegakannya dilaksanakan oleh penguasa pada waktu itu. Selanjutnya etik kedokteran muncul dalam bentuk lain, yaitu dalam bentuk sumpah dokter yang bunyinya bermacam-macam, tetapi yang paling banyak dikenal adalah sumpah Hippocrates yang hidup sekitar 460-370 tahun SM. Sumpah tersebut berisikan kewajiban-kewajiban

dokter dalam berperilaku dan bersikap, atau semacam *code of conduct* bagi dokter.

Selain Kode Etik Profesi di atas, praktek kedokteran juga berpegang kepada prinsip-prinsip moral kedokteran, prinsip-prinsip moral yang dijadikan arahan dalam membuat keputusan dan bertindak, arahan dalam menilai baik-buruknya atau benar-salahnya suatu keputusan atau tindakan medis dilihat dari segi moral. Pengetahuan etika ini dalam perkembangannya kemudian disebut sebagai etika biomedis. Etika biomedis memberi pedoman bagi para tenaga medis dalam membuat keputusan klinis yang etis (*clinical ethics*) dan pedoman dalam melakukan penelitian di bidang medis.

Beberapa pelanggaran etika profesi kedokteran:

a) Dokter Yang Tidak Memiliki Izin Praktek

Ini adalah salah satu contoh pelanggaran kode etik terhadap profesi kedokteran yang sering terjadi di beberapa wilayah. Praktek seperti sangat berbahaya bagi masyarakat luas karena menyangkut kesehatan manusia.



Untuk mengatasi merebaknya kasus malpraktik seperti ini, biasanya akan dilakukan peneguran dari pihak terkait agar segera mengurus surat tanda registrasi (STR) atau surat izin praktek. Pada tahun 2006 terdapat sembilan kasus pengaduan masyarakat tentang malpraktek yang dilakukan dokter seperti pelanggaran

kode etik, tidak melayani pasien dan keluarga pasien dengan baik, serta masih banyaknya dokter yang lebih mementingkan bayaran terlebih dahulu daripada memberi pelayanan medis dan sebagainya.

b) Dokter Yang Menyatakan Dengan Pasti Penyebab Kematian Seseorang Tanpa Dilakukan Proses Otopsi

Pelanggaran kode etik berikutnya termasuk salah satu pelanggaran kode etik yang sangat berat yaitu dokter yang memutuskan kematian seseorang tanpa didahului proses otopsi terlebih dahulu.

Pelanggaran ini khususnya terkait dengan kasus meninggalnya ketua DPRD Sumut yang diklaim oleh dokter Kolman Saragih karena mengidap penyakit jantung. Padahal berdasarkan peraturan kode etik keprofesian, seseorang tidak boleh menyatakan penyebab kematian secara pasti sebelum diperiksa lebih lanjut, yakni melakukan otopsi secara menyeluruh dan dengan bukti-bukti yang lengkap.

Didalam kasus ini, dr Kolman Saragih menyatakan kalau kematian korban karena penyakit jantung. Inilah yang dianggap salah dan atas pernyataan itu bisa menjadi pegangan masyarakat. Padahal belum tentu benar kepastiannya, selain itu di dalam peraturan juga disebutkan, seorang dokter hanya boleh mengatakan dan menjelaskan hasil pemeriksaan sesuai kompetensi profesi masing-masing, hingga tidak boleh memberikan pendapat meskipun di bawah tekanan.

c) Dokter yang Menjadi Iklan terselebung Dari Suatu Produk Obat

Pelanggaran kode etik kedokteran seperti ini termasuk salah satu pelanggaran kode etik kedokteran yang tidak boleh dilakukan oleh setiap dokter karena seorang dokter bukanlah bagian dari *marketing* suatu perusahaan obat tertentu dan dokter harus menjaga profesionalisme kerja mereka dengan memberikan resep obat yang netral.



Namun untuk kondisi seperti sekarang ini, sangat jarang dokter manapun yang tidak tergoda dengan insentif marketing dari perusahaan obat apabila mereka memberikan resep terhadap pasiennya menggunakan produk obat perusahaan tersebut. Salah satu bentuk prakteknya adalah dengan menjadi bintang iklan untuk produk obat dari perusahaan tertentu yang salah satunya pernah dilakukan oleh dokter Boyke. Atas kejadian tersebut, pihak dari IDI yaitu ikatan dokter Indonesia segera memberikan teguran kepada dokter Boyke.

d) Dokter Umum Yang Berlaku Seperti Dokter Spesialis Dengan Berani Melakukan Bedah Caesar

Ini adalah salah satu pelanggaran kode etik profesi kedokteran yang sangat berbahaya dalam praktik dunia kedokteran. Karena sesuatu masalah harus diserahkan kepada sorang ahlinya, maka seorang dokter umum yang bukan seorang dokter spesialis pada keahlian tertentu sangat dilarang keras untuk melakukan praktek kedokteran yang membutuhkan tindakan dari seorang ahli spesialis.

Contoh dari kasus ini adalah kasus yang terjadi sekitar tahun 2001 di provinsi papua dimana ada seseorang yang meninggal setelah operasi Caesar dan ternyata yang melakukan operasi tersebut adalah dokter umum biasa, dan dia bukan lah seorang dokter spesialis. Hal ini menjadi sangat dilema khususnya bagi wilayah terpencil di negeri ini dimana keberadaan seorang dokter spesialis sangat langka dan jarang ditemui.

e) Dokter Melakukan Praktek Jual Beli Organ Tubuh Ilegal

Salah satu pelanggaran kode etik profesi kedokteran yang jarang dieskpos oleh media adalah praktik jual beli organ tubuh manusia secara illegal. Tentunya praktek seperti ini kemungkinan hanya bisa dilakukan oleh seorang dokter yang mengerti benar tentang anatomi tubuh manusia.



Hal ini juga sangat meresahkan di masyarakat karena ketika ada seorang pasien membutuhkan transplantasi organ tubuh, maka perlu diketahui benar tentang asal usul dari si pemilik organ tubuh yang lama karena hal itu bisa menghindarkan dari terjadinya perpindahan penyakit lain kepada orang yang menerima donor. Praktek seperti ini sangat mungkin terjadi karena biasanya pada rumah sakit tertentu terdapat mayat – mayat yang tidak diketahui identitas dan asal usulnya sehingga hal ini bisa menjadi celah terjadinya praktek jual beli organ tubuh. Karena harga jual organ tubuh tertentu di perdagangan sangat menggiurkan nilainya seperti jual beli ginjal, mata, dan lain-lain.

3) Pelanggaran etika oleh pekerja IT

Modus-modus kejahatan dalam teknologi informasi pun sering muncul. Kebutuhan akan teknologi Jaringan Komputer semakin meningkat. Selain sebagai media penyedia informasi, melalui Internet pula kegiatan komunitas komersial menjadi bagian terbesar, dan terpesat pertumbuhannya serta menembus berbagai batas negara. Melalui dunia internet atau disebut juga *cyberspace*, apapun dapat dilakukan. Segi positif dari dunia maya ini tentu saja menambah trend perkembangan teknologi dunia dengan segala bentuk kreatifitas manusia. Namun dampak negatif pun tidak bisa dihindari. Tatkala pornografi marak di media Internet, masyarakat pun tak bisa berbuat banyak.



Adapun kejahatan dalam dunia internet yaitu “*CyberCrime*”. Munculnya beberapa kasus “*CyberCrime*” di Indonesia, seperti pencurian kartu kredit, hacking beberapa situs, menyadap transmisi data orang lain, misalnya email, dan memanipulasi data dengan cara menyiapkan perintah yang tidak dikehendaki ke dalam programmer komputer. Adanya *CyberCrime* telah menjadi ancaman stabilitas,

sehingga pemerintah sulit mengimbangi teknik kejahatan yang dilakukan dengan teknologi komputer, khususnya jaringan internet dan intranet. Cybercrime merupakan bentuk-bentuk kejahatan yang timbul karena pemanfaatan teknologi internet. Untuk mencegah terjadinya Cybercrime perlunya dukungan lembaga khusus, baik milik pemerintah maupun NGO (Non Government Organization), diperlukan sebagai upaya penanggulangan kejahatan di internet. Amerika Serikat memiliki komputer Crime and Intellectual Property Section (CCIPS) sebagai sebuah divisi khusus dari U.S. Departement of Justice. Institusi ini memberikan informasi tentang cybercrime, melakukan sosialisasi secara intensif kepada masyarakat, serta melakukan riset-riset khusus dalam penanggulangan *cybercrime*. Indonesia sendiri sebenarnya sudah memiliki IDCERT (Indonesia Computer Emergency Rensponse Team). Unit ini merupakan point of contact bagi orang untuk melaporkan masalah-masalah keamanan komputer.

BAGIAN V

SISTEM PENGENDALIAN SEKTOR PUBLIK



1.1. Akuntabilitas

Akuntabilitas adalah sebuah konsep etika yang dekat dengan administrasi publik pemerintahan (lembaga eksekutif pemerintah, lembaga legislatif parlemen dan lembaga yudikatif Kehakiman) yang mempunyai beberapa arti antara lain, hal ini sering digunakan secara sinonim dengan konsep-konsep seperti yang dapat dipertanggungjawabkan (*responsibility*), (Dykstra, 1939) yang dapat dipertanyakan (*answerability*), yang dapat dipersalahkan (*blameworthiness*) dan yang mempunyai ketidakbebasan (*liability*) termasuk istilah lain yang mempunyai keterkaitan dengan harapan dapat menerangkannya salah satu aspek dari administrasi publik atau pemerintahan, hal ini sebenarnya telah menjadi pusat-pusat diskusi yang terkait dengan tingkat problemabilitas di sektor publik, perusahaan nirlaba, yayasan dan perusahaan-perusahaan.

Dalam peran kepemimpinan, akuntabilitas dapat merupakan pengetahuan dan adanya pertanggungjawaban terhadap tiap tindakan, produk, keputusan dan kebijakan termasuk pula di dalamnya administrasi publik pemerintahan, dan pelaksanaan dalam lingkup peran atau posisi kerja yang mencakup di dalam mempunyai suatu kewajiban untuk melaporkan, menjelaskan dan dapat dipertanyakan bagi tiap-tiap konsekuensi yang sudah dihasilkan.

akuntabilitas merupakan istilah yang terkait dengan tata kelola pemerintahan sebenarnya agak terlalu luas untuk dapat didefinisikan (Mulgan, 2000) dan (Sinclair, 1995), akan tetapi hal ini sering dapat digambarkan sebagai hubungan antara yang menyangkut saat sekarang ataupun masa depan, antar individu, kelompok sebagai sebuah pertanggungjawaban kepentingan merupakan sebuah kewajiban untuk memberitahukan, menjelaskan terhadap tiap-tiap tindakan dan keputusannya agar dapat disetujui maupun ditolak atau dapat diberikan hukuman bilamana ditemukan adanya penyalahgunaan kewenangan (Schedler, 1999).

1.2. Akuntabilitas dalam Sektor Publik

Sektor Publik yang lekat dengan sebutan untuk Instansi Pemerintah adalah perangkat Negara Kesatuan Republik Indonesia yang menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku terdiri dari: Kementerian, Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara, Markas Besar TNI (meliputi: Markas Besar TNI Angkatan Darat, Angkatan Udara, dan Angkatan Laut), Kepolisian Republik Indonesia, Kantor Perwakilan Pemerintah RI di Luar Negeri, Kejaksaan Agung, Perangkat Pemerintahan Provinsi, Perangkat Pemerintahan Kabupaten/Kota, dan lembaga/badan lainnya yang dibiayai dari anggaran negara (BPKP, 2011).

Konsep dan kebijakan mengenai akuntabilitas memiliki akar yang kuat dalam kehidupan bernegara kita, khususnya mulai pada era reformasi. Kebijakan akuntabilitas di Indonesia dimulai sejak dikeluarkannya TAP MPR RI Nomor XI/MPR/1998 dan UU No. 28/1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari KKN. Dalam UU No. 28/1999 disebutkan bahwa azas penyelenggaraan pemerintahan yang baik meliputi:

- 1) Azas Kepastian Hukum.
- 2) Azas Tertib Penyelenggaraan Negara.
- 3) Azas Kepentingan Umum.
- 4) Azas Keterbukaan.

- 5) Azas Proporsionalitas.
- 6) Azas Profesionalitas.
- 7) Azas Akuntabilitas.

Akuntabilitas memiliki makna umum tanggungjawab, jadi azas akuntabilitas di sini diartikan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan penyelenggara negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Penyelengaran pemerintah saat ini telah menjadi sebuah sinergi antara pemerintah dan masyarakat. Seiring dengan meningkatnya peran swasta dan masyarakat dalam penyelenggaraan pemerintahan, manajemen sektor publik telah mengalami perubahan yang cukup signifikan. Hal ini antara lain dipicu oleh pemikiran Osborne dan Gaebler dalam bukunya *Reinventing Government* (1992) atau pemerintahan wirausaha. Perubahan tersebut pada dasarnya diarahkan pada penciptaan manajemen publik yang handal dan mempertajam serta meningkatkan kualitas penyelenggaraan administrasi publik.

Konsep dan sistem administrasi publik yang kaku, struktural/hirarkis, dan birokratis telah ditinggalkan dan sebagai gantinya telah dikembangkan suatu konsep manajemen publik yang fleksibel dan berorientasi kepada pasar. Dalam paradigma manajemen sektor publik yang baru, birokrasi pemerintah dibuat seefisien dan seefektif mungkin sehingga mereka dapat bergerak fleksibel dalam mengikuti tuntutan masyarakat dan perubahan lingkungan. Paradigma baru ini dianggap sebagai solusi atas berbagai label negatif yang melekat pada sektor publik yaitu dengan mengacu pada kaidah-kaidah terhadap new public management (NPM).

1.3. Tata Pemerintahan yang Baik (good governance)

Pengelolaan pemerintahan atau biasa disebut Tata Pemerintahan merupakan suatu mekanisme interaksi para pihak terkait yang berada

di lembaga pemerintah, lembaga legislatif dan masyarakat, baik secara pribadi maupun kelompok untuk bersama-sama merumuskan berbagai kesepakatan yang berkaitan dengan manajemen pembangunan dalam suatu wilayah hukum atau administratif tertentu.

Dalam menjalankan tugas dan kewajibannya, pihak yang berkaitan dengan penyelenggaraan pemerintahan di daerah memerlukan dasar atau prinsip Tata Pemerintahan daerah yang baik, yang dapat menjadi acuan bagi tercapainya tujuan pemberian otonomi, yang adalah:

- 1) Peningkatan pelayanan aparatur pemerintah di daerah dan peningkatan kesejahteraan masyarakat,
- 2) Pengembangan kehidupan demokrasi, peningkatan rasa kebangsaan, keadilan, pemerataan, dan kemandirian daerah serta,
- 3) Pemeliharaan hubungan yang serasi antara pusat dan daerah.

Dalam publikasi yang diterbitkan oleh sekretariat *Partnership for Governace* menyebutkan bahwa “*good governance is a concensus reached by government, citiziens and the privat sector for the adminstration of country or state*”. Artinya, pemerintahan yang baik itu adalah suatu kesepakatan menyangkut pengaturan negara yang diciptakan bersama oleh pemerintah, masyarakat madani dan sektor swasta. Karena itu, untuk terwujudnya pemerintahan yang baik, diperlukan dialog antara pelaku-pelaku penting dalam negara.

Agar semua pihak merasa memiliki tata pengaturan tersebut. Tanpa kesepakatan yang dilahirkan dari dialog ini, kesejahteraan tidak akan tercapai karena aspirasi politik maupun ekonomi rakyat tersumbat. LAN & BPKP (2000) mengemukakan bahwa, arti Good Governance mengandung dua pengertian :

- Pertama, nilai-nilai yang menjunjung tinggi keinginan/kehendak rakyat, dan nilai-nilai yang dapat meningkatkan kemampuan rakyat yang dalam pencapaian tujuan (nasional) kemandirian, pemabangunan berkelanjutan dan keadilan sosial.

- Kedua, aspek-aspek fungsional dari pemerintahan yang efektif dan efisien dalam pelaksanaan tugasnya untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut.

Beberapa pendapat lain tentang Good Governance diantaranya adalah: “OECD dan *World Bank* mendefinisikan *Good Governance* dengan penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab sejalan dengan demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi yang langka, dan pencegahan korupsi, baik secara politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan legal and political framework bagi tumbuhnya aktivitas kewiraswastaan.



Dalam rangka mengembangkan strategi yang lebih implementatif, terdapat banyak karakteristik dan prinsip tentang *Good Governance*. Salah satu yang menjadi tonggak penting adalah karakteristik *Good Governance* yang dirumuskan pada deklarasi Manila, yaitu transparan, akuntabel, adil, wajar, demokratis, partisipatif, dan responsive. Masing-masing karakteristik dijelaskan lebih lanjut sebagai berikut:

- 1) **Transparan**, mengindikasikan adanya kebebasan dan kemudahan didalam memperoleh informasi yang akurat dan memadai bagi mereka yang memerlukan. Informatif, mutakhir,

dapat diandalkan, mudah diperoleh dan dimengerti adalah beberapa parameter yang digunakan untuk mengecek keberhasilan transparansi.

- 2) **Akuntabel** dimana semua pihak (baik pemerintah, swasta dan masyarakat) harus mampu memberikan pertanggungjawaban atas mandat yang diberikan kepadanya (stakeholders-nya). Secara umum organisasi atau institusi harus akuntabel kepada mereka yang terpengaruh dengan keputusan atau aktivitas yang mereka lakukan.
- 3) **Adil** dalam arti terdapat jaminan bagi masyarakat untuk mendapatkan pelayanan dan kesempatan yang sama dalam menjalankan kehidupannya. Sifat adil ini diperoleh dari aspek ekonomi, sosial dan politik. Adil ini juga berarti terdapat jaminan akan kesejahteraan masyarakat dimana semua masyarakat merasa bahwa mereka memiliki hak dan tidak merasa diasingkan dari kehidupan masyarakat.
- 4) **Wajar** dalam arti jaminan atas pemerintah terhadap pemenuhan kebutuhan dasar masyarakat (standar). Hal ini mensyaratkan bahwa semua kelompok, terutama kelompok yang lemah, memiliki kesempatan untuk meningkatkan kesejahteraannya. Untuk alasan ini, dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat pemerintah harus menyediakan standar pelayanan untuk menjamin kesamaan (*fair*) dan konsistensi pelayanan.
- 5) **Demokratis** dalam arti terdapat jaminan kebebasan bagi setiap individu untuk berpendapat/mengeluarkan pendapat serta ikut dalam kegiatan pemilihan umum yang bebas, langsung, dan jujur.
- 6) **Partisipatif** dalam arti terdapat jaminan kesamaan hak bagi setiap individu dalam pengambilan keputusan (baik secara langsung maupun melalui lembaga perwakilan). Dalam kaitannya dengan partisipasi ini, terdapat tuntutan agar pemerintah meningkatkan fungsi kontrol terhadap manajemen pemerintah dan pembangunan dengan melibatkan organisasi non-pemerintah. Peran organisasi non-pemerintah sangat penting dalam konteks

ini karena diyakini organisasi ini memiliki kontak yang lebih baik dengan masyarakat miskin, memiliki hubungan yang baik dengan daerah pedalaman dan pedesaan, mampu menyediakan metode alternatif pelayanan publik dengan harga yang murah dan sebagai mediator dalam menyampaikan berbagai pandangan dan kebutuhan masyarakat.

- 7) **Tanggap/peka/responsif** yang berarti bahwa dalam melaksanakan pemerintahan semua institusi dan proses yang dilaksanakan pemerintah harus melayani semua stakeholders secara tepat, baik dan dalam waktu yang tepat (tanggap terhadap kemauan masyarakat).

Tonggak atau pilar penting GG antara lain transparan, akuntabel, adil, wajar, demokratis, partisipatif, dan responsive telah membawa konsep yang kuat bagi pengelolaan pemerintahan yang baik. *Good governance* adalah strategi untuk menciptakan institusi masyarakat yang kuat, dan juga untuk membuat pemerintah/publik sektor semakin terbuka, responsif, akuntabel dan demokratis.

Di samping itu, konsep *good governance* jika dikembangkan akan menciptakan *modern governance* (baik *good 'national' governance* maupun *good local governance*) yang handal yang tidak hanya menekankan aktivitasnya dalam kerangka efisiensi tetapi juga akuntabilitasnya di mata publik. Hal yang tidak kalah pentingnya, penerapan *good governance* sangat berperan dalam pencegahan dan pemberantasan praktik-praktik KKN. Hal ini berarti bahwa dengan adanya *good governance* maka penyalahgunaan fasilitas publik untuk kepentingan pribadi dapat dihindarkan semaksimal mungkin.

1.4. Sistem Pengendalian Intern sektor Publik

Sistem Pengendalian Intern (SPI) adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang

efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Sistem Pengendalian Intern melekat sepanjang kegiatan, dipengaruhi oleh sumber daya manusia, serta hanya memberikan keyakinan yang memadai, bukan keyakinan mutlak, sehingga dalam pengembangan dan penerapannya perlu dilakukan secara komprehensif dan harus memperhatikan aspek biaya manfaat (*cost and benefit*), rasa keadilan dan kepatutan, perkembangan teknologi informasi dan komunikasi serta mempertimbangkan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dijelaskan bahwa SPIP adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

Berkaitan dengan hal ini, Presiden selaku Kepala Pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh. Sedangkan Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang perbendaharaan, Menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang pemerintahan masing-masing, dan Gubernur/Bupati/Walikota selaku pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah mengatur lebih lanjut dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah daerah yang dipimpinnya.

Unsur SPIP di Indonesia mengacu pada unsur Sistem Pengendalian Intern yang telah dipraktikkan di lingkungan pemerintahan di berbagai negara, yaitu meliputi:

1) Lingkungan pengendalian

Lingkungan pengendalian adalah kondisi dalam Instansi Pemerintah yang memengaruhi 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. Lingkungan pengendalian dapat diwujudkan melalui:

- Penegakan integritas dan nilai etika;
- Komitmen terhadap kompetensi;
- Kepemimpinan yang kondusif;
- Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
- Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;
- Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;
- Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif;
- Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait.

2) Penilaian risiko

Penilaian risiko adalah kegiatan penilaian atas kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran Instansi Pemerintah. Unsur ini memberikan penekanan bahwa pengendalian intern harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi unit organisasi baik dari luar maupun dari dalam.

Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan penilaian risiko dengan cara mengidentifikasi dan menganalisis resiko. Identifikasi risiko sekurang-kurangnya dilaksanakan dengan menggunakan metodologi yang sesuai untuk tujuan Instansi Pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan secara komprehensif, menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal serta menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko.

Sedangkan analisis resiko dilaksanakan untuk menentukan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan Instansi Pemerintah dengan tetap menerapkan prinsip

kehati-hatian. Dalam rangka penilaian risiko pimpinan Instansi Pemerintah perlu menetapkan tujuan Instansi Pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan.

Tujuan Instansi Pemerintah memuat pernyataan dan arahan yang spesifik, terukur, dapat dicapai, realistis, dan terikat waktu. Tujuan Instansi Pemerintah tersebut wajib dikomunikasikan kepada seluruh pegawai, sehingga untuk mencapainya pimpinan Instansi Pemerintah perlu menetapkan strategi operasional yang konsisten dan strategi manajemen yang terintegrasi dengan rencana penilaian risiko.

Begitupula dengan tujuan pada tingkatan kegiatan, sekurangkurangnya dilakukan dengan memperhatikan ketentuan sebagai berikut:

- Berdasarkan pada tujuan dan rencana strategis Instansi Pemerintah;
- Saling melengkapi, saling menunjang, dan tidak bertentangan satu dengan lainnya;
- Relevan dengan seluruh kegiatan utama Instansi Pemerintah;
- Mengandung unsur kriteria pengukuran; Didukung sumber daya Instansi Pemerintah yang cukup; dan
- Melibatkan seluruh tingkat pejabat dalam proses penetapannya.

3) Kegiatan pengendalian

Kegiatan pengendalian adalah tindakan yang diperlukan untuk mengatasi risiko serta penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi risiko telah dilaksanakan secara efektif. Unsur ini menekankan bahwa Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi Instansi Pemerintah yang bersangkutan.

Penyelenggaraan kegiatan pengendalian diutamakan pada kegiatan pokok Instansi Pemerintah, seperti:

- Review atas kinerja Instansi Pemerintah yang bersangkutan;
- Pembinaan sumber daya manusia/Pegawai Pemerintahan;
- Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi;
- Pengendalian fisik atas aset;
- Penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja;
- Pemisahan fungsi;
- Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting;
- Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
- Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya;
- Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya; dan
- Dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting.

Selain itu, kegiatan pengendalian harus dikaitkan dengan proses penilaian risiko dan disesuaikan dengan sifat khusus Instansi Pemerintah. Kebijakan dan prosedur dalam kegiatan pengendalian harus ditetapkan secara tertulis dan dilaksanakan sesuai dengan yang ditetapkan tersebut, sehingga untuk menjamin kegiatan pengendalian masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan maka harus dievaluasi secara teratur.

4) Informasi dan komunikasi

Informasi adalah data yang telah diolah yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah. Sedangkan komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan simbol atau lambang tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik.

Dalam hal ini pimpinan Instansi Pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. Berkaitan dengan

pengkomunikasian informasi, wajib diselenggarakan secara efektif, dengan cara sebagai berikut:

- Menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi; dan
- Mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus.

5) Pemantauan

Pemantauan pengendalian intern pada dasarnya adalah untuk memastikan apakah sistem pengendalian intern pada suatu instansi pemerintah telah berjalan sebagaimana yang diharapkan dan apakah perbaikan-perbaikan yang perlu dilakukan telah dilaksanakan sesuai dengan perkembangan. Unsur ini mencakup penilaian desain dan operasi pengendalian serta pelaksanaan tindakan perbaikan yang diperlukan.

Pimpinan instansi harus menaruh perhatian serius terhadap kegiatan pemantauan atas pengendalian intern dan perkembangan misi organisasi. Pengendalian yang tidak dipantau dengan baik cenderung memberikan pengaruh yang buruk dalam jangka waktu tertentu. Oleh karena itu, agar kegiatan pemantauan menjadi lebih efektif, seluruh pegawai perlu mengerti misi organisasi, tujuan, tingkat toleransi risiko dan tanggung jawab masing-masing.

Dalam menerapkan unsur SPIP, setiap pimpinan Instansi Pemerintah bertanggung jawab untuk mengembangkan kebijakan, prosedur dan praktik detail untuk menyesuaikan dengan kegiatan Instansi Pemerintah dan untuk memastikan bahwa unsur tersebut telah menyatu dan menjadi bagian integral dari kegiatan Instansi Pemerintah.

Untuk memperkuat dan menunjang efektivitas penyelenggaraan SPIP dilakukan pengawasan intern dan pembinaan penyelenggaraan SPIP. Pengawasan intern merupakan salah satu bagian dari kegiatan pengendalian intern yang berfungsi melakukan penilaian independen atas pelaksanaan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

Lingkup pengaturan pengawasan intern ini mencakup kelembagaan, lingkup tugas, kompetensi sumber daya manusia, kode etik, standar audit, pelaporan, dan telaahan sejawat. Sedangkan Pembinaan penyelenggaraan SPIP meliputi penyusunan pedoman teknis penyelenggaraan, sosialisasi, pendidikan dan pelatihan, pembimbingan dan konsultasi SPIP, serta peningkatan kompetensi auditor aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) pada setiap instansi Pemerintahan.

1.5. Pengendalian dalam Pencegahan KKN

Setiap organisasi memiliki situasi dan kondisi yang berbeda-beda akan tetapi mereka mempunyai beberapa pengendalian intern kunci yang sama dalam mencegah KKN. Pengendalian-pengendalian tersebut seperti dikutip dari Murwanto (2007:211) adalah:

a) Pengendalian-pengendalian yang melibatkan lebih dari satu pejabat.

- **Pemisahan tugas** sehingga tidak ada satu pegawai pun yang mengendalikan seluruh proses dalam suatu transaksi atau kegiatan. Pada umumnya, ketika ada risiko KKN, terutama penggelapan, tugas-tugas harus melibatkan minimal dua pegawai.
- **Supervisi langsung** untuk mengurangi kemungkinan dan godaan untuk melakukan KKN. Pegawai yang dibiarkan sendiri untuk suatu periode yang panjang atau periode yang dapat diprediksi dapat tergoda untuk melakukan KKN, terutama apabila pegawai tersebut bertanggung jawab atas aset-aset yang dapat dipindahkan dan berharga.

b) Pengendalian-pengendalian yang menggunakan rekonsiliasi independen.

Rekonsiliasi bank adalah contoh nyata pengendalian jenis ini. Rekonsiliasi independen atas dua perangkat catatan seringkali dapat mencegah atau menemukan kecurangan karena tidak semua

pihak memiliki akses atas semua catatan. Seringkali pelaksanaan rekonsiliasi, walaupun bukan dengan maksud untuk menemukan kecurangan, dapat mencegah terjadinya kecurangan karena pegawai yang mempersiapkan suatu catatan atau laporan biasanya tidak mengetahui catatan/laporan lainnya yang direkonsiliasikan dengan catatan atau laporannya.

Rekonsiliasi antara pegawai pada posisinya dengan catatan kepegawaian, misalnya mampu mencegah adanya pembayaran-pembayaran kepada pegawai fiktif.

c) Pengendalian-pengendalian yang melibatkan penggunaan tanda tangan.

Para pelaku KKN potensial seringkali dapat dicegah melakukan KKN jika mereka diharuskan memberikan tanda tangan pada pekerjaan mereka. Bukti yang menunjukkan siapa yang mengerjakan suatu pekerjaan biasanya merupakan prasyarat untuk mencapai suatu kualitas dan keandalan kinerja yang baik.

Pembayaran yang disertai tanda tangan antara pejabat yang menerima dan yang memberi merupakan contoh umum jenis pengendalian ini.

d) Pengendalian fisik.

Kunci pada pintu, lemari brankas, halaman yang berpagar terkunci merupakan contoh pengendalian yang membantu mencegah pencurian. Pengendalian-pengendalian fisik umumnya membantu meminimalkan risiko-risiko dan godaan-godaan.

e) Daftar kekayaan yang dimiliki pejabat.

Daftar ini harus tersedia bagi politisi maupun pejabat yang memiliki kepentingan terhadap pekerjaan organisasi.

Kegiatan-kegiatan yang rawan berbeda-beda antara satu organisasi dengan organisasi lainnya, tetapi kegiatan-kegiatan ini memiliki kesamaan umum yang berkenaan dengan pengeluaran-pengeluaran untuk (Murwanto, 2007):

- a) Pembayaran tunjangan atau subsidi.
- b) Pembayaran-pembayaran kontrak, terutama pekerjaan pembangunan.
- c) Persediaan, termasuk perkakas-perkakas kantor yang berharga.
- d) Pinjaman kepada pegawai, pinjaman mobil, dan sebagainya.
- e) Pembayaran lembur, bonus dan honor-honor.
- f) Pembayaran perjalanan dinas.
- g) Barang-barang inventaris pada perumahan pegawai, penjara, rumah sakit, dan sejenisnya.
- h) Kas kecil.
- i) Dana-dana tak resmi, seperti sumbangan-sumbangan.
- j) Pembayaran kepada pegawai honorer.

Dalam bukunya Murwanto dkk (2007) juga mengemukakan beberapa kegiatan yang dapat menjadi rawan terhadap praktik-praktik korupsi yang meluas adalah:

- a) Pentenderan, pemberian dan penyelesaian kontrak, menyewa konsultan atau staf sementara dari unit lain.
- b) Penjualan dengan tekanan, seperti pemberian hadiah atau liburan bila membeli suatu barang.
- c) Jamuan.
- d) Pemberian ijin/lisensi.
- e) Pembelian barang-barang yang langsung dikirimkan ke lokasi gedung bukannya ke gudang.
- f) Konflik kepentingan yang timbul ketika politisi atau pejabat (atau teman dan kerabat mereka) memiliki kepentingan-kepentingan finansial atas pekerjaan yang diberikan oleh instansi publik.
- g) Penggunaan peralatan khusus, seperti laptop dan mobil, untuk pekerjaan pribadi.
- h) Penghapusan atau penjualan barang-barang inventaris bekas.

BAGIAN VI

ALAT DAN BUKTI AUDIT



Prinsip audit adalah pemeriksaan dengan bukti nyata. Kegiatan audit adalah membuktikan dapat dipercaya atau tidaknya informasi yang disajikan dalam laporan yang diaudit. Oleh karena itu, dalam pelaksanaan audit, auditor melakukan kegiatan pengumpulan bukti audit, yaitu hal yang dapat digunakan sebagai bukti untuk mendukung kesimpulan-kesimpulan yang akan diambil oleh auditor.

Bukti audit (audit evidence) mendukung laporan keuangan yang terdiri dari data akuntansi dan semua informasi penguat yang tersedia bagi auditor. Jurnal, buku besar dan buku pembantu, dan buku pedoman akuntansi yang berkaitan, serta catatan seperti lembaran kerja (work sheet) dan spread sheet yang mendukung alokasi biaya, perhitungan, dan rekonsiliasi keseluruhannya merupakan bukti yang mendukung laporan keuangan. Ukuran keabsahan (*validity*) bukti tersebut untuk tujuan audit tergantung pada pertimbangan auditor independen; dalam hal ini bukti audit berbeda dengan bukti hukum (*legal evidence*) yang diatur secara tegas oleh peraturan perundang-undangan.

1.1. Jenis-jenis bukti Audit

Bukti audit dapat dikelompokkan ke dalam 9 jenis bukti. Berikut ini dikemukakan ke Sembilan jenis bukti tersebut (Tyastuty, 2013):

1) **Struktur Pengendalian Intern**

Struktur pengendalian intern dapat dipergunakan untuk mengecek ketelitian dan dapat dipercayai data akuntansi. Kuat lemahnya struktur pengendalian intern merupakan indikator utama yang menentukan jumlah bukti yang harus dikumpulkan. Oleh karena itu, struktur pengendalian intern merupakan bukti yang kuat untuk menentukan dapat atau tidaknya informasi keuangan dipercaya.

2) **Bukti Fisik**

Bukti fisik banyak dipakai dalam verifikasi saldo berwujud terutama kas dan persediaan. Bukti ini banyak diperoleh dalam perhitungan aset berwujud. Pemeriksaan langsung auditor secara fisik terhadap aset merupakan cara yang paling obyektif dalam menentukan kualitas yang bersangkutan.

Oleh karena itu, bukti fisik merupakan jenis bukti yang paling dapat dipercaya. Bukti fisik diperoleh melalui prosedur auditing yang berupa inspeksi penghitungan, dan observasi. Pada umumnya biaya memperoleh bukti fisik sangat tinggi. Bukti fisik berkaitan erat dengan keberadaan atau kejadian, kelengkapan, dan penilaian atau alokasi.

3) **Catatan Akuntansi**

Catatan akuntansi seperti jurnal dan buku besar, merupakan sumber data untuk membuat laporan keuangan. Oleh karena itu, bukti catatan akuntansi merupakan obyek yang diperiksa dalam audit laporan keuangan. Ini bukan berarti catatan akuntansi merupakan obyek audit. Obyek audit adalah laporan keuangan. Tingkat dapat dipercayanya catatan akuntansi tergantung kuat lemahnya struktur pengendalian intern.

4) **Konfirmasi**

Konfirmasi merupakan proses pemerolehan dan penilaian suatu komunikasi langsung dari pihak ketiga sebagai jawaban atas permintaan informasi tentang unsur tertentu yang berdampak terhadap asersi laporan keuangan. Konfirmasi merupakan bukti

yang sangat tinggi reliabilitasnya karena berisi informasi yang berasal dari pihak ketiga secara langsung dan tertulis.

Konfirmasi sangat banyak menghabiskan waktu dan biaya. Ada tiga jenis konfirmasi, yaitu:

- a) Konfirmasi positif
- b) *Blank confirmation*
- c) Konfirmasi negatif

Konfirmasi yang dilakukan auditor pada umumnya dilakukan pada pemeriksaan:

- a) Kas di bank dikonfirmasi ke bank klien
- b) Piutang usaha dikonfirmasi ke pelanggan
- c) Persediaan yang disimpan di gudang umum. Persediaan ini dikonfirmasi ke penjaga atau kepala gudang
- d) Hutang lease dikonfirmasi kepada lessor

5) **Bukti Dokumenter**

Bukti dokumenter merupakan bukti yang paling penting dalam audit. Menurut sumber dan tingkat kepercayaannya bukti, bukti dokumenter dapat dikelompokkan sebagai berikut:

- a) Bukti dokumenter yang dibuat pihak luar dan dikirim kepada auditor secara langsung
- b) Bukti dokumenter yang dibuat pihak luar dan dikirim kepada auditor melalui klien
- c) Bukti dokumenter yang dibuat dan disimpan oleh klien

Bukti dokumenter kelompok a mempunyai kredibilitas yang lebih tinggi daripada kelompok b. Bukti dokumenter kelompok b mempunyai kredibilitas yang lebih tinggi daripada kelompok c. bukti dokumenter meliputi notulen rapat, faktur penjualan, rekening Koran bank (*bank statement*), dan bermacam-macam kontrak. Reliabilitas bukti dokumenter tergantung sumber dokumen, cara memperoleh bukti, dan sifat dokumen itu sendiri.

Sifat dokumen mengacu tingkat kemungkinan terjadinya kesalahan atau kekeliruan yang mengakibatkan kecacatan

dokumen. Bukti dokumenter banyak digunakan secara luas dalam auditing. Bukti dokumenter dapat memberikan bukti yang dapat dipercaya (*reliabel*) untuk semua asersi.

6) Bukti Surat Pernyataan Tertulis

Surat pernyataan tertulis merupakan pernyataan yang ditandatangani seorang individu yang bertanggung jawab dan berpengetahuan mengenai rekening, kondisi, atau kejadian tertentu.

Bukti surat pernyataan tertulis dapat berasal dari manajemen atau organisasi klien maupun dari sumber eksternal termasuk bukti dari spesialis. Representation letter atau representasi tertulis yang dibuat manajemen merupakan bukti yang berasal dari organisasi klien. Surat pernyataan konsultan hukum, ahli teknik yang berkaitan dengan kegiatan teknik operasional organisasi klien merupakan bukti yang berasal dari pihak ketiga. Bukti ini dapat menghasilkan bukti yang reliable untuk semua asersi.

7) Perhitungan Kembali sebagai Bukti Matematis

Bukti matematis diperoleh auditor melalui perhitungan kembali oleh auditor. Penghitungan yang dilakukan auditor merupakan bukti audit yang bersifat kuantitatif dan matematis. Bukti ini dapat digunakan untuk membuktikan ketelitian catatan akuntansi klien. Perhitungan tersebut misalnya:

- a) Footing untuk meneliti penjumlahan vertical
- b) *Cross-footing* untuk meneliti penjumlahan horizontal
- c) Perhitungan depresiasi Bukti matematis dapat diperoleh dari tugas rutin seperti penjumlahan total saldo, dan perhitungan kembali yang rumit seperti penghitungan kembali anuitas obligasi.

Bukti matematis menghasilkan bukti yang handal untuk asersi penilaian atau pengalokasian dengan biaya murah, walaupun memakan waktu yang cukup lama dan dibutuhkan ketelitian yang tinggi dalam proses perhitungan ulang.

8) **Bukti Lisan**

Auditor dalam melaksanakan tugasnya banyak berhubungan dengan manusia, sehingga ia mempunyai kesempatan untuk mengajukan pertanyaan lisan. Masalah yang ditanyakan antara lain meliputi kebijakan akuntansi, lokasi dokumen dan catatan, pelaksanaan prosedur akuntansi yang tidak lazim, kemungkinan adanya utang bersyarat maupun piutang yang sudah lama tak tertagih. Jawaban atas pertanyaan yang ditanyakan merupakan bukti lisan. Bukti lisan harus dicatat dalam kertas kerja audit. Bukti ini dapat menghasilkan bukti yang berkaitan dengan semua asersi.

9) **Bukti Analitis dan Perbandingan**

Bukti analitis mencakup penggunaan rasio dan perbandingan data klien dengan anggaran atau standar prestasi, *trend industry*, dan kondisi ekonomi umum. Bukti analitis menghasilkan dasar untuk menentukan kewajaran suatu pos tertentu dalam laporan keuangan dan kewajaran hubungan antas pos-pos dalam laporan keuangan. Keandalan bukti analitis sangat tergantung pada relevansi data pembanding.

Bukti analitis berkaitan serta dengan asersi keberadaan atau keterjadian, kelengkapan, dan penilaian atau pengalokasian. Bukti analitis meliputi perbandingan atas pos-pos tertentu antara laporan keuangan tahun berjalan dengan laporan keuangan tahun sebelumnya. Perbandingan ini dilakukan untuk meneliti adanya perubahan yang terjadi dan untuk menilai penyebabnya.

1.2. Temuan Audit

Temuan audit adalah himpunan data dan informasi yang dikumpulkan, diolah dan diuji selama melaksanakan tugas audit atas kegiatan instansi tertentu yang disajikan secara analitis menurut unsur-unsurnya yang dianggap bermanfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan.

Menurut Murwanto dkk (2007) selain untuk menguji kelayakan penyajian laporan keuangan auditan, dalam audit atas laporan keuangan, auditor juga disyaratkan untuk menguji efektifitas pengendalian intern, memeriksa kemungkinan terjadinya pelanggaran terhadap peraturan perundangan serta memeriksa kemungkinan terjadinya kecurangan dan ketidakpatutan.

Temuan audit yang berupa temuan atas pengendalian intern, temuan atas ketaatan terhadap peraturan perundangan dan temuan kecurangan dan ketidakpatutan selanjutnya harus disajikan menurut elemen temuan yang terdiri dari kriteria, kondisi, sebab dan akibat. Hal ini dimaksudkan untuk membantu manajemen atau lembaga pengawas auditan dalam memahami perlunya untuk melakukan tindakan perbaikan. Sebagai tambahan auditor juga harus memberikan rekomendasi untuk tindakan perbaikan. Meurujuk pendapat Murwanto dkk (2007) temuan audit dirinci sebagai berikut:

1) Temuan atas pengendalian Intern

Tujuan utama auditor dalam mempelajari pengendalian intern adalah untuk memperkirakan risiko pengendalian dalam menentukan lingkup pengujian substantif yang berhubungan. Selama memahami pengendalian intern dan memperkirakan risiko pengendalian, auditor bisa jadi menemukan kelemahan yang signifikan dalam kebijakan dan prosedur pengendalian intern yang tidak diketahui oleh komite audit atau pihak lain yang memiliki kewenangan yang sama.

Hal-hal ini disebut juga keadaan-keadaan yang dapat dilaporkan (*reportable conditions*). Keadaan yang dapat dilaporkan didefinisikan sebagai hal-hal yang menjadi perhatian auditor yang menurut penilaiannya hal-hal tersebut harus dikomunikasikan kepada komite audit atau pihak lain yang memiliki kewenangan yang sama karena hal-hal ini menunjukkan kekurangan yang penting dalam perancangan dan pengoperasian pengendalian intern, di mana hal-hal ini dapat memberikan dampak negatif bagi

kemampuan auditan dalam mencatat, mengolah, mengikhtisarkan dan melaporkan data keuangan secara konsisten dengan asersi-asersi manajemen dalam laporan keuangan.

Contoh-contoh dari keadaan yang dapat dilaporkan:

- a) Tidak adanya pemisahan tugas yang memadai. (orang yang sama yang menyetor kas, mencatat penerimaan kas, atau orang yang sama yang menghitung persediaan dan memelihara catatan persediaan);
- b) Tidak adanya otorisasi dan telaah yang memadai atas transaksi, pencatatan akuntansi, atau keluaran sistem. (Tidak ada orang yang mengotorisasi faktur pembelian sebelum dilakukan pembayaran);
- c) Tidak cukupnya batasan-batasan untuk mengamankan aset;
- d) Bukti yang menunjukkan terjadinya kegagalan dalam mengamankan aset dari kerugian, kerusakan atau kehilangan;
- e) Bukti yang menunjukkan bahwa sistem gagal untuk menyediakan keluaran yang lengkap dan tepat sesuai dengan tujuan pengendalian auditan karena kesalahan pelaksanaan kegiatan pengendalian;
- f) Bukti adanya kesengajaan untuk melangkahi pengendalian intern oleh pihak-pihak yang karena kewenangannya memiliki kesempatan untuk melakukan hal tersebut. (Kepala kantor menandatangani cek yang disiapkan tanpa dokumen-dokumen pendukung dan otorisasi).
- g) Bukti yang menunjukkan kelalaian untuk melakukan tugas yang merupakan bagian penting dalam pengendalian intern seperti tidak adanya rekonsiliasi, atau rekonsiliasi yang dibuat tidak pada waktunya.
- h) Kelemahan dalam lingkungan pengendalian pada auditan seperti tidak adanya sikap yang positif dan mendukung efektifitas pengendalian intern dari manajemen auditan.
- i) Kurang memadainya perancangan dan pelaksanaan pengendalian intern yang dapat menyebabkan pelanggaran

peraturan perundangan, kecurangan dan KKN, atau ketidakpatutan yang memiliki dampak langsung dan material terhadap laporan keuangan atau tujuan audit; dan

- j) Kelalaian untuk menindaklanjuti dan memperbaiki kekurangan yang teridentifikasi sebelumnya dalam pengendalian intern.

Standar auditing mensyaratkan auditor untuk mengkomunikasikan keadaan yang dapat dilaporkan kepada komite audit sebagai bagian dalam setiap audit. Jika auditan tidak memiliki komite audit, laporan ini harus dikomunikasikan kepada orang-orang dalam auditan yang bertanggung jawab atas pengendalian intern. Auditor harus menyampaikan keadaan-keadaan yang dapat dilaporkan melalui pembicaraan sesegera mungkin setiap ditemukan. Pada akhir periode audit, auditor juga dapat membuat laporan tertulis mengenai kondisi-kondisi yang dapat dilaporkan tersebut.

2) Temuan atas kecurangan (*fraud*)

Kecurangan pelaporan keuangan (*fraudulent financial reporting*) dapat didefinisikan suatu perilaku yang disengaja, baik dengan tindakan atau penghapusan, yang menghasilkan laporan keuangan yang menyesatkan (*bias*). *Fraudulent financial reporting* merupakan problem yang dapat terjadi di perusahaan mana saja dan kapan saja. *Fraudulent financial reporting* yang terjadi pada suatu perusahaan memerlukan perhatian khusus dari akuntan publik (auditor independen).

Menurut Ferdian & Na'im (2006), kecurangan dalam laporan keuangan dapat menyangkut tindakan yang disajikan berikut ini :

- a) Manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukungnya yang menjadi sumber data bagi penyajian laporan keuangan.
- b) Representasi yang dalam atau penghilangan dari laporan keuangan, peristiwa, transaksi, atau informasi signifikan.

- c) Salah penerapan secara sengaja prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi, cara penyajian atau pengungkapan.

Fraudulent financial reporting juga dapat disebabkan adanya kolusi antara lembaga pemerintah (oknum) dengan auditor. Salah satu upaya untuk mencegah timbulnya kolusi tersebut, yaitu perlunya perputaran (rotasi) auditor dalam melakukan general audit suatu instansi pemerintah atau BUMN/BUMD.

Definisi kecurangan menurut *Association of Certified Fraud Examiner (ACFE)*. ACFE, organisasi yang mendedikasikan kegiatannya pada pencegahan dan penanggulangan kecurangan di USA, mengkategorikan kecurangan menjadi tiga kelompok, yaitu

- (a) kecurangan laporan keuangan,
- (b) penyalahgunaan aset dan
- (c) korupsi.

The National Commission On Fraudulent Financial Reporting (The Treadway Commission) merekomendasikan 4 (empat) tindakan untuk mengurangi kemungkinan terjadinya *fraudulent financial reporting*, yaitu:

- 1) Membentuk lingkungan organisasi yang memberikan kontribusi terhadap integritas proses pelaporan keuangan (*financial reporting*).
- 2) Mengidentifikasi dan memahami faktor-faktor yang mengarah ke *fraudulent financial reporting*.
- 3) Menilai resiko *fraudulent financial reporting* di dalam institusi perusahaan (dalam sektor publik: pemerintah/BUMN/BUMD).
- 4) Mendisain dan mengimplementasikan *internal control* yang memadai untuk *financial reporting*.

3) Temuan atas Perbuatan Melanggar Hukum

Pelanggaran-pelanggaran atas peraturan perundang-undangan dapat memiliki dampak keuangan langsung pada

saldo akun tertentu dalam laporan keuangan. Tanggung jawab auditor untuk pelanggaran hukum yang berdampak langsung ini sama dengan tanggung jawab untuk kekeliruan dan kecurangan (Murwanto dkk, 2007).

Oleh karena itu dalam setiap audit, auditor akan mengevaluasi apakah terdapat bukti yang mengindikasikan pelanggaran peraturan dan perundang-undangan yang material. Namun demikian, sebagian besar dari pelanggaran hukum tidak berdampak langsung dalam laporan keuangan. Dampak dari pelanggaran hukum ini mungkin hanya membutuhkan pengungkapan dalam catatan atas laporan keuangan.

Menurut Arens dan Loebbecke, ada 3 (tiga) tingkatan tanggung jawab auditor untuk menemukan dan melaporkan perbuatan melanggar hukum:

- a) Pengumpulan bukti audit ketika tidak ada alasan untuk menduga bahwa perbuatan melanggar hukum yang memiliki dampak tidak langsung terjadi.

Banyak prosedur audit melaksanakan pemeriksaan untuk mencari kekeliruan dan kecurangan tetapi tidak mencakup perbuatan melanggar hukum. Contohnya, membaca notulen rapat dan menanyakan pengacara tentang kasus hukum. Auditor harus menanyakan juga kepada manajemen tentang kebijakan yang ditetapkan mereka untuk mencegah perbuatan melanggar hukum dan apakah pihak manajemen tahu tentang peraturan perundang-undangan yang telah dilanggar.

Selain prosedur-prosedur ini auditor tidak perlu mencari perbuatan melanggar hukum yang berdampak tidak langsung kecuali ada alasan mendasar atau dugaan itu terjadi.

- b) Pengumpulan bukti audit dan kegiatan-kegiatan lain ketika terdapat dugaan yang mendasar bahwa perbuatan melanggar hukum yang berdampak langsung atau tidak langsung terjadi.

Auditor mungkin menemukan kemungkinan perbuatan melawan hukum dilakukan dengan bermacam-macam cara.

Ketika auditor yakin bahwa perbuatan melanggar hukum mungkin terjadi, maka perlu untuk melakukan beberapa tindakan. **Pertama**, auditor harus menanyakan manajemen dengan cara pada tingkat di mana mereka terlibat dalam perbuatan melanggar hukum yang potensial. **Kedua**, auditor harus berkonsultasi dengan ahli hukum tentang perbuatan melanggar hukum yang mungkin terjadi. **Ketiga**, auditor harus memerlukan untuk mengumpulkan bukti tambahan untuk menentukan apakah perbuatan melanggar hukum benar-benar terjadi.

Ketiga tindakan ini dilakukan dengan maksud untuk mendapatkan informasi tentang apakah dugaan perbuatan melawan hukum ini benar-benar terjadi.

- c) Tindakan ketika auditor mengetahui terjadinya perbuatan melanggar hukum

Tindakan pertama ketika perbuatan melanggar hukum teridentifikasi adalah mempertimbangkan dampaknya dalam laporan keuangan termasuk pengungkapan yang memadai. Dampak-dampak ini mungkin rumit dan sulit untuk dipecahkan. Jika auditor menyimpulkan bahwa pengungkapan perbuatan melanggar hukum ini tidak diungkapkan secara memadai maka auditor harus memodifikasi laporan auditnya.

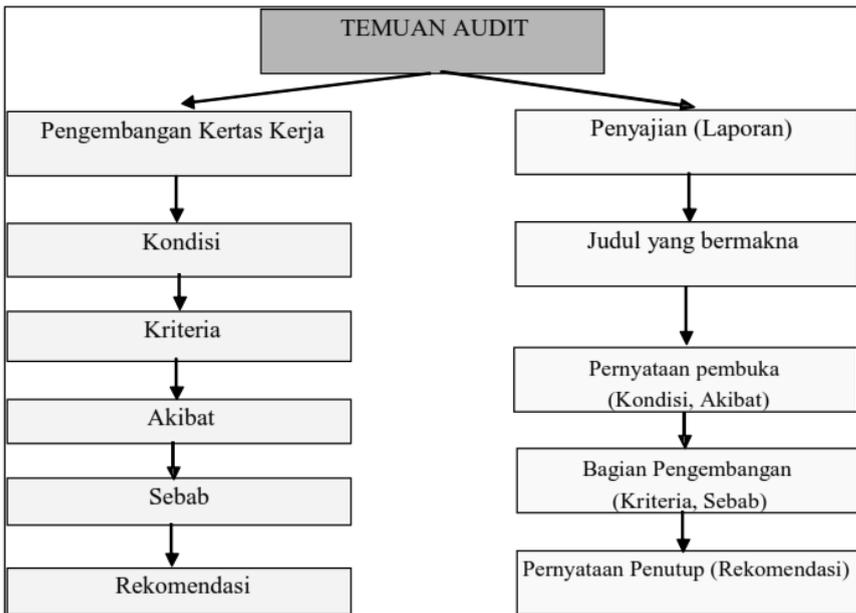
Auditor harus juga mempertimbangkan dampak perbuatan melanggar hukum ini pada hubungannya dengan manajemen. Jika manajemen tahu perbuatan melanggar hukum ini dan tidak menginformasikannya kepada auditor maka perlu dipertanyakan apakah manajemen dapat dipercaya pada pembicaraan yang lain.

Auditor harus mengkomunikasikan kepada komite audit atau pihak lain dalam otoritas yang sama untuk memastikan mereka mengetahui perbuatan melanggar hukum ini. Penyampaian ini dapat berbentuk pembicaraan atau laporan tertulis. Jika dalam bentuk pembicaraan, halhal

yang disampaikan dan diskusinya harus didokumentasikan dalam file audit.

1.3. Penyajian Temuan

Dalam audit atas laporan keuangan, temuan audit harus disajikan menurut elemen-elemennya baik dalam laporan terpisah maupun menjadi satu dengan laporan audit yang berisi opini atas laporan keuangan. Seperti yang dijelaskan di atas, penyajian temuan berdasarkan elemen-elemennya menjadi penting untuk memberikan pemahaman tentang pentingnya pengambilan tindakan perbaikan kepada manajemen dan lembaga pengawas auditan. Menurut Indra Bastian, sistematika penyajian temuan audit adalah seperti yang digambarkan dalam Gambar 6.1, dimana sejalan dengan GAS 2003 revision, bentuk temuan audit yang efektif terdiri dari 5 (lima) elemen yaitu:



Gambar 6.1.

Sistematika Temuan Audit (Diadaptasi dari Audit Sektor Publik, Indra Bastian)

1.4. Pengujian dalam Audit

Kegiatan pengumpulan dan penelaahan bukti audit sebagaimana dijelaskan di atas dilakukan dalam rangka melaksanakan pengujian audit (*audit test*) yang dilakukan pada tahap audit pendahuluan dan pelaksanaan pengujian (STAN, 2007). Ada tiga jenis pengujian yang dikenal dalam audit:

- a) Pengujian Pengendalian yaitu pengujian pengendalian intern yang diterapkan oleh manajemen. Kegiatan ini dilakukan pada tahap audit pendahuluan.
- b) Pengujian Substantif yaitu pengujian terhadap kebenaran substansi permasalahan yang dijumpai pada tahap audit pendahuluan. Kegiatan ini biasanya dilakukan pada tahap audit lanjutan atau pelaksanaan pengujian.
- c) Pengujian dengan tujuan ganda, yaitu satu jenis pengujian yang dimaksudkan sekaligus untuk menilai pengendalian intern dan substansi dari informasi yang disajikan dalam laporan yang diaudit.
- d) Pengujian perhitungan dalam rangka menguji kebenaran angka-angka baik angka-angka pada dokumen pendukung maupun angka-angka yang disajikan dalam laporan. Pengujian perhitungan dilakukan dengan cara melakukan perhitungan ulang mengenai penjumlahan, pengurangan, perkalian dan pembagian.
- e) Reviu analitis yaitu teknik pemeriksaan dengan melakukan berbagai teknik analisis yang sesuai, seperti:
 - (1) Analisis perbandingan antara data yang saling terkait, seperti tingkat kehadiran dengan potongan gaji dan atau tunjangan.
 - (2) Analisis kecenderungan (*trend*) seperti perkembangan pengeluaran bulan per bulan, dalam satu periode pemeriksaan.
 - (3) Analisis perbandingan antara kegiatan sejenis, misalnya belanja pengadaan barang tertentu dengan pengadaan barang yang sama di instansi/satuan kerja lain, dan sebagainya.

- f) Konfirmasi yaitu kegiatan untuk memperoleh pernyataan tertulis atas permasalahan tertentu dari pihak eksternal. Misalnya jumlah piutang yang masih belum diselesaikan, barang yang dititipkan kepada pihak ketiga. Kegiatan konfirmasi ini dilakukan oleh dan atau seizin auditi, tetapi hasilnya harus disampaikan langsung oleh pihak yang dikonfirmasi kepada auditor.
- g) Wawancara yaitu metode pengumpulan bukti dengan melakukan wawancara dengan pihak yang perlu dimintai pernyataan. Hasilnya didokumentasikan oleh auditor dalam bentuk rekaman atau tulisan. Secara hukum, bukti ini dianggap lemah. Oleh karena itu perlu dipertegas dengan bukti tertulis.

Kegiatan pengumpulan dan penelaahan bukti audit sebagaimana dijelaskan di atas dilakukan dalam rangka melaksanakan pengujian audit (*audit test*) yang dilakukan pada tahap audit pendahuluan dan pelaksanaan pengujian. Ada tiga jenis pengujian yang dikenal dalam audit:

- a) Pengujian Pengendalian yaitu pengujian pengendalian intern yang diterapkan oleh institusi. Kegiatan ini dilakukan pada tahap audit pendahuluan.
- b) Pengujian Substantif yaitu pengujian terhadap kebenaran substansi permasalahan yang dijumpai pada tahap audit pendahuluan. Kegiatan ini biasanya dilakukan pada tahap audit lanjutan atau pelaksanaan pengujian.
- c) Pengujian dengan tujuan ganda, yaitu satu jenis pengujian yang dimaksudkan sekaligus untuk menilai pengendalian intern dan substansi dari informasi yang disajikan dalam laporan yang diaudit.

BAGIAN VII

AUDIT SAMPLING



Dalam melaksanakan audit, seorang auditor tidak mungkin memeriksa seluruh bukti audit yang jumlahnya sangat banyak, maka dari itu auditor dapat memilih beberapa bukti audit dengan mengambil beberapa sampel. Ketika memilih sampel dari populasi, auditor berusaha untuk memperoleh sampel yang representatif. Sampel representatif (*representative sample*) adalah sampel yang karakteristiknya hampir sama dengan yang dimiliki oleh populasi. Ini berarti item-item yang dijadikan sampel populasi serupa dengan item-item yang tidak dijadikan sampel.

Dalam praktek, auditor tidak pernah mengetahui apakah suatu sampel bersifat representatif, bahkan setelah semua pengujian selesai dilakukan. Satu satunya cara untuk mengetahui apakah suatu sampel bersifat representatif adalah dengan melakukan audit lebih lanjut atas populasi secara keseluruhan. Akan tetapi, auditor dapat meningkatkan kemungkinan sampel dianggap representatif dengan menggunakannya secara cermat ketika merancang proses sampling, pemilihan sampel, dan evaluasi sampel. Hasil sampel dapat menjadi non-representatif akibat kesalahan non-sampling atau kesalahan sampling. Risiko dari dua jenis kesalahan yang terjadi tersebut disebut sebagai risiko non-sampling dan risiko sampling. Keduanya dapat dikendalikan.

Risiko non-sampling (*non-sampling risk*) adalah risiko bahwa pengujian audit tidak menemukan pengecualian yang ada

dalam sampel. Prosedur audit yang tidak efektif untuk mendeteksi pengecualian yang diragukan adalah dengan memeriksa sampel dokumen pengiriman dan menentukan apakah masing-masing telah dilampirkan ke faktur penjualan, dan bukan memeriksa sampel salinan faktur penjualan untuk menentukan apakah dokumen pengiriman telah dilampirkan. Dalam kasus ini auditor telah melakukan pengujian dengan arah yang salah karena memulainya dengan dokumen pengiriman dan bukan salinan faktur penjualan. Prosedur audit yang dirancang dengan cermat, instruksi yang tepat, pengawasan, dan review merupakan cara untuk mengendalikan risiko non-sampling.

Risiko sampling (*sampling risk*) adalah risiko bahwa auditor mencapai kesimpulan yang salah karena sampel populasi yang tidak representatif. Risiko sampling adalah bagian sampling yang melekat akibat pengujian lebih sedikit dari populasi secara keseluruhan. Jika populasi sebenarnya memiliki tingkat pengecualian, auditor menerima populasi yang salah karena sampel tidak cukup mewakili populasi.

1.1. Pengertian Umum Sampling

Dalam setiap pelaksanaan audit baik keuangan maupun operasional, auditor selalu dihadapkan dengan banyaknya bukti-bukti transaksi yang harus diaudit dengan waktu audit yang sangat terbatas. Sesuai dengan tanggung jawab profesionalnya, auditor berkepentingan dengan keabsahan simpulan dan pendapatnya terhadap keseluruhan isi laporan dan/atau kegiatan yang diauditnya (BPKP, 2008).

Mengingat tanggung jawab ini, maka auditor hanya akan dapat menerbitkan laporan yang sepenuhnya benar, jika dia memeriksa seluruh bukti transaksi. Namun demikian, hal ini tidak mungkin dilakukan. **Pertama**, dari segi waktu dan biaya hal ini akan memerlukan sumberdaya yang sangat besar. **Kedua**, dari segi konsep, audit memang tidak dirancang untuk memberikan jaminan mutlak bahwa hasil audit 100% sesuai dengan kondisinya. Oleh karena itu, auditor harus merancang cara untuk mengatasi hal tersebut. Cara yang

dapat dilakukan auditor adalah hanya memeriksa sebagian bukti yang ditentukan dengan cara seksama, sehingga bisa untuk mengambil kesimpulan secara menyeluruh.

Hal ini dapat dilakukan dengan metode sampling audit. Dengan cara demikian maka audit dapat dilakukan dengan biaya dan waktu yang rasional. Jadi digunakannya metode pengujian dengan sampling audit diharapkan auditor dapat memperoleh hasil pengujian yang objektif dengan waktu dan biaya yang minimal, sehingga pekerjaan audit bisa efektif dan efisien.

1.2. Teknik Sampling

Teknik sampling dalam audit dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu: menggunakan Metode Statistik atau disebut “sampling statistik” dan Tanpa Menggunakan Metode Statistik atau disebut “sampling non statistik”. Perbedaan antar keduanya dapat dirumuskan sebagai berikut:

Tabel 7.1.
Perbedaan Metode sampling statistik sampling non statistik

Metode Sampling	Sampling Statistik	Sampling Non Statistik
Analisis	Menggunakan rumus/formula statistik, sehingga judgment yang akan digunakan harus dikuantifikasi lebih dahulu sesuai kebutuhan formula	Tidak menggunakan rumus/formula statistik, sehingga judgment yang akan digunakan tidak perlu dikuantifikasi
Pemilihan Sampel	Harus acak (random)	Boleh acak, boleh pula tidak

Sumber: BPKP (2008)

Kedua bentuk sampling tersebut memiliki perbedaan, keduanya juga memiliki kelebihan dan kekurangan masing-masing. Kedua pendekatan ini dapat digunakan dalam audit, karena tidak ada satu pihakpun yang dapat menjamin bahwa salah satu di antara keduanya lebih baik dari yang lain. Namun, dibandingkan dengan sampling non statistik, sampling statistik lebih mudah dipertanggungjawabkan,

karena formulanya sudah baku dan diterima oleh kalangan akademisi secara umum.

Sesuai dengan sifat datanya, sampling terdiri atas dua jenis: Sampling Atribut dan Sampling Variabel. Sampling Atribut adalah metode sampling yang meneliti sifat non angka (kualitatif) dari data, sedangkan Sampling Variabel adalah metode sampling yang meneliti sifat angka (kuantitatif) dari data. Dalam audit, sampling atribut biasanya digunakan pada pengujian pengendalian, sedangkan sampling variabel biasanya digunakan pada pengujian substantif.

Metode yang digunakan pada sampling atribut biasanya mencakup metode sampling atribut (*attribute sampling*), metode sampling penemuan (*discovery/explanatory sampling*), dan metode sampling penerimaan (*acceptance sampling*). Sedangkan metode yang biasanya digunakan pada sampling variabel mencakup metode sampling variabel sederhana (*classical variable sampling* atau *mean per unit estimation*) dan metode sampling satuan mata uang (*monetary unit sampling* atau *probability proportional to size sampling*).

1.3. Menentukan Sampling

Dalam merancang sebuah sampel auditor harus mempertimbangkan hal-hal berikut (Murwanto dkk, (2007):

- a) tujuan-tujuan audit yang harus dipenuhi dengan menguji item sampel, dan
- b) atribut dari populasi darimana sampel akan diambil

Dalam bukunya Murwanto dkk (2007) menyebutkan bahwa Tujuan audit menentukan prosedur audit apa yang akan dilakukan. Dalam melakukan prosedur audit, auditor perlu mendefinisikan sampai sejauh mana adanya salah saji dapat mempengaruhi populasi yang akan digunakan dalam sampling.

Sebagai contoh jika tujuan dari pengujian pengendalian intern berhubungan dengan pembayaran untuk meyakinkan apakah surat perintah pembayaran telah diotorisasi dengan benar dan prosedur pengendalian intern auditan mensyaratkan otorisator untuk

membubuhi surat perintah pembayaran dengan tanda tangan, maka prosedur audit yang tepat adalah memeriksa (*vouch*) apakah sampel dari kopi surat perintah pembayaran telah dibubuhi tanda tangan otorisator.

Dalam kasus ini tidak adanya tanda tangan otorisator dalam surat perintah pembayaran mengindikasikan terjadinya salah saji dan populasi yang diperiksa adalah seluruh kopi surat perintah pembayaran selama satu periode akuntansi. Apabila tujuan dari pengujian substantif adalah untuk menguji apakah jumlah total dalam surat perintah pembayaran telah benar dikalikan dan dijumlahkan, maka prosedur audit yang tepat adalah menghitung kembali (*reperform*) perkalian dan penjumlahan dalam sampel dari kopi surat perintah pembayaran. Dalam kasus ini, salah saji adalah kesalahan aritmetis dalam perkalian dan penjumlahan dan populasi yang diperiksa sekali lagi adalah seluruh kopi surat perintah pembayaran selama satu periode akuntansi.

Bila auditor menggunakan *statistical sampling method*, maka risiko sampling, kesalahan yang dapat ditoleransi, dan perkiraan kesalahan dalam populasi telah diperhitungkan dalam metode sampling tersebut. Apabila auditor menggunakan *judgmental sampling method*, maka auditor perlu untuk mempertimbangkan ketiga faktor ini dalam menentukan jumlah sampel.

Langkah auditor selanjutnya setelah menentukan jumlah sampel adalah menentukan bagaimana item sampel tersebut akan dipilih. Auditor harus memilih item sebagai sampel dengan harapan bahwa semua unit dalam populasi memiliki kesempatan untuk dipilih. *Statistical sampling* mensyaratkan item sampel dipilih secara acak sehingga setiap unit sampel memiliki kesempatan yang sama untuk dipilih. Unit sampel dapat berupa item fisik misalnya faktur pembelian atau berupa unit moneter.

Apabila digunakan metode non statistik, auditor menggunakan penilaian profesionalnya untuk memilih item sebagai sampel. Karena tujuan pengambilan sampel adalah untuk menarik kesimpulan mengenai keseluruhan populasi, auditor akan berusaha semaksimal

mungkin untuk memilih sampel yang representatif dengan memilih sampel yang memiliki karakteristik yang sama dengan populasi dan memilih sampel sedemikian rupa hingga dapat menghindari bias. Terdapat beberapa metode pemilihan sampel audit. namun metode yang sering digunakan dapat dibagi menjadi 2 (dua) kelompok yaitu pemilihan secara acak (*random selection*) dan pemilihan tidak acak (*non-random selection*).

1.4. Judgmental Sampling

Sampel dipilih berdasarkan penilaian auditor bahwa dia adalah pihak yang paling baik untuk dijadikan sampel auditnya. Misalnya untuk memperoleh data tentang bagaimana satu alporan keuangan yang diaduit, maka bagian keuangan merupakan orang yang terbaik untuk bisa memberikan informasi. Jadi, *judgment sampling* umumnya memilih sesuatu atau seseorang menjadi sampel karena mereka mempunyai “*information rich*”.

Judgmental sampling mengacu pada penggunaan teknik sampling dalam keadaan di mana auditor mengandalkan pada penilaiannya sendiri dalam menentukan:

- a) berapa besar sampel yang harus diambil;
- b) item-item yang mana dari populasi yang harus dipilih;
- c) apakah diterima atau tidak keandalan populasi berdasarkan hasil yang diperoleh dari pemeriksaan unit sampel.

Metode sampling ini memiliki keuntungan yang lebih dibandingkan *statistical sampling* yaitu lebih cepat dan lebih murah dalam aplikasinya. Dan juga metode ini memungkinkan auditor untuk memasukkan ke dalam prosedur sampling penyisihan/cadangan untuk faktor-faktor dari hasil tahapan audit sebelumnya, contohnya hasil dari pemahaman atas pengendalian intern auditan.

Akan tetapi tidak seperti *statistical sampling*, metode ini tidak menyediakan perhitungan risiko sampling, penilaian auditor harus dapat dipertanggungjawabkan, dan kesimpulan yang diambil berkaitan dengan sampel dapat sulit dipertahankan. Selanjutnya

ketika menggunakan *judgmental sampling* adalah hal yang sulit untuk tidak menghasilkan bias berkaitan dengan ukuran sampel, item yang dipilih dan kesimpulan yang diambil atas populasi.

1.5. Tahapan Sampling Audit

Seperti dikutip dari modul BPKP (2008), langkah-langkah sampling dibagi dalam enam tahap:

1) Menyusun Rencana Audit

Kegiatan sampling audit diawali dengan penyusunan rencana audit. Pada tahap ini ditetapkan:

- a) Jenis pengujian yang akan dilakukan, karena berpengaruh pada jenis sampling yang akan digunakan. Pada pengujian pengendalian biasanya digunakan sampling atribut, dan pada pengujian substantif digunakan sampling variabel.
- b) Tujuan pengujian, pada pengujian pengendalian untuk meneliti derajat keandalan pengendalian, sedangkan pengujian substantif tujuannya meneliti kewajaran nilai informasi kuantitatif yang diteliti.
- c) Populasi yang akan diteliti, disesuaikan dengan jenis dan tujuan pengujian yang akan dilakukan.
- d) Asumsi-asumsi yang akan digunakan dalam penelitian, terutama yang diperlukan untuk menentukan unit sampel dan membuat simpulan hasil audit, seperti tingkat keandalan, toleransi kesalahan, dan sebagainya.

2) Menetapkan Jumlah/Unit Sampel

Tahap berikutnya adalah menetapkan unit sampel. Jika digunakan metode sampling statistik, unit sampel ditetapkan dengan menggunakan rumus/formula statistik sesuai dengan jenis sampling yang dilakukan. Pada tahap ini hasilnya berupa pernyataan mengenai jumlah unit sampel yang harus diuji pada populasi yang menjadi objek penelitian.

3) **Memilih Sampel**

Setelah diketahui jumlah sampel yang harus diuji, langkah selanjutnya adalah memilih sampel dari populasi yang diteliti. Jika menggunakan sampling statistik, pemilihan sampelnya harus dilakukan secara acak (random).

4) **Menguji Sampel**

Melalui tahap pemilihan sampel, peneliti mendapat sajian sampel yang harus diteliti. Selanjutnya, auditor menerapkan prosedur audit atas sampel tersebut. Hasilnya, auditor akan memperoleh informasi mengenai keadaan sampel tersebut.

5) **Mengestimasi Keadaan Populasi**

Selanjutnya, berdasarkan keadaan sampel yang telah diuji, auditor melakukan evaluasi hasil sampling untuk membuat estimasi mengenai keadaan populasi. Misalnya berupa estimasi tingkat penyimpangan/kesalahan, estimasi nilai interval populasi, dan sebagainya.

6) **Membuat Simpulan Hasil Audit**

Berdasarkan estimasi (perkiraan) keadaan populasi di atas, auditor membuat simpulan hasil audit. Biasanya simpulan hasil audit ditetapkan dengan memperhatikan/membandingkan derajat kesalahan dalam populasi dengan batas kesalahan yang dapat ditolerir oleh auditor.

Jika kesalahan dalam populasi masih dalam batas toleransi, berarti populasi dapat dipercaya. Sebaliknya, jika kesalahan dalam populasi melebihi batas toleransi, populasi tidak dapat dipercaya. Tahapan sampling audit di atas harus dilakukan secara berurutan, karena tahapan yang lebih awal merupakan dasar bagi melakukan aktivitas tahap berikutnya. Ini merupakan peringatan bagi kita, bahwa kesalahan pada salah satu tahap, akan mengakibatkan kesalahan beruntun pada tahap-tahap berikutnya.

BAGIAN VIII

KERTAS KERJA AUDIT



1.1. Pengertian dan Fungsi Kertas Kerja Audit

Kertas kerja audit adalah catatan-catatan yang diselenggarakan auditor mengenai prosedur audit yang diterapkan, pengujian-pengujian yang dilaksanakan, informasi yang diperoleh dan kesimpulan-kesimpulan yang dibuat sehubungan dengan auditnya. Kertas kerja audit harus meliputi semua informasi yang dipandang perlu oleh auditor bagi pelaksanaan audit yang dipandang perlu oleh auditor bagi pelaksanaan audit yang memadai dan untuk mendukung laporan audit atau pendapat yang akan diberikan oleh auditor. Tujuan menyeluruh dari pendokumentasian audit dalam bentuk kertas kerja adalah untuk membantu auditor memberikan keyakinan memadai bahwa audit yang layak telah dilakukan sesuai dengan standar auditing.

Pemeriksaan keuangan atau auditing harus didasarkan pada bukti. Auditor harus mengumpulkan berbagai jenis bukti untuk mendukung kesimpulan hasil audit yang disajikannya dalam laporan hasil audit. Bukti yang dikumpulkan itu harus didokumentasikan dengan baik. Dokumen dimaksud disebut dengan Kertas Kerja Audit (*working papers*), memuat rekaman kegiatan audit yang dilakukannya selama melaksanakan audit. Disamping berfungsi sebagai media untuk mendukung kesimpulan hasil audit, kertas kerja juga berfungsi sebagai (STAN, 2007):

- a) Jembatan/mata rantai yang menghubungkan antara catatan klien dengan laporan hasil audit.
- b) Media bagi auditor untuk mempertanggung jawabkan prosedur/langkah audit yang dilakukannya sehubungan dengan penugasan yang dijalankan.
- c) Media untuk mengkoordinir dan mengorganisasi semua tahap audit mulai dari tahap perencanaan sampai pelaporan,
- d) Dokumen yang dapat memberikan pedoman bagi auditor berikutnya yang melakukan penugasan audit pada instansi/satuan kerja yang sama.

Kertas kerja didefinisikan sebagai catatan-catatan yang diselenggarakan oleh auditor mengenai prosedur audit yang ditempuh, pengujian yang dilakukan, informasi yang diperoleh, dan simpulan yang dibuatnya sehubungan dengan pelaksanaan penugasan audit yang dilakukannya.

1.2. Isi Kertas Kerja Audit

Kuantitas, tipe, dan isi kertas kerja bervariasi dengan keadaan yang dihadapi oleh auditor, namun harus cukup memperlihatkan bahwa catatan akuntansi cocok dengan laporan keuangan atau informasi lain yang dilaporkan serta standar pekerjaan lapangan yang dapat diterapkan telah diamati. Kertas kerja biasanya harus berisi dokumentasi yang memperlihatkan:

- a) Pekerjaan telah direncanakan dan disupervisi dengan baik, yang menunjukkan diamatinya standar pekerjaan lapangan yang pertama.
- b) Pemahaman memadai atas pengendalian intern telah diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang telah dilakukan.
- c) Bukti audit yang telah diperoleh, prosedur audit yang telah diterapkan, dan pengujian yang telah dilaksanakan, memberikan bukti kompeten yang cukup sebagai dasar memadai untuk

menyatakan pendapat atas laporan keuangan audit, yang menunjukkan diamatinya standar pekerjaan lapangan ketiga.

Kertas kerja audit meliputi semua berkas yang dibuat mulai dari perencanaan sampai dengan konsep laporan hasil audit, antara lain terdiri dari: program audit, hasil pemahaman terhadap pengendalian intern, analisis, memorandum, surat konfirmasi, pernyataan dari klien, ikhtisar dan salinan/copy dari dokumen yang dikumpulkan, daftar atau komentar yang dibuat atau diperoleh auditor, draft laporan hasil audit, dan sebagainya. Kertas kerja tidak hanya berwujud kertas, tetapi dapat pula berupa pita magnetis, film, atau media yang lain. Kertas kerja berupa salinan/copy dokumen auditi diberi cap “COPY SESUAI ASLINYA, DIBERIKAN UNTUK AUDITOR” dan ditanda tangani/paraf oleh petugas/*counterpart* yang ditugaskan manajemen.

Secara lebih rinci dokumen yang terdapat pada KKA harus meliputi aspek-aspek berikut (STAN, 2007):

- a) Perencanaan.
- b) Pengujian dan evaluasi terhadap kecukupan dan efektivitas sistem pengendalian internal.
- c) Prosedur audit yang dilakukan, informasi yang diperoleh, analisa yang dibuat dan kesimpulan yang dicapai oleh auditor.
- d) Review atas KKA.
- e) Pelaporan hasil audit.
- f) Monitoring tindak lanjut terhadap hasil audit.

1.3. Persyaratan Kertas Kerja Audit

Agar kertas kerja pemeriksaan mempunyai manfaat yang optimal harus dipenuhi kriteria berikut ini:

- 1) Kertas kerja pemeriksaan harus mempunyai tujuan. Misal *cash count sheet* dapat ditaksir dengan angka pada neraca.
- 2) Harus dicegah menulis kembali kertas kerja pemeriksaan sebab banyak kerugiannya antara lain: membuang waktu, dapat salah menyalin.

- 3) Dalam kertas kerja pemeriksaan (KKP) harus dijelaskan prosedur audit apa yang dilakukan dengan menggunakan audit *tick mark*. Misal cek penjumlahan dengan cara *footing* dan *cross footing*.
- 4) Kertas kerja pemeriksaan harus diindex/*cross index* Ada beberapa cara penggunaan index: alphabetis = A-Z, numeric = I, II dsb, gabungan =A1, A2, dan sebagainya.
- 5) Kertas kerja harus diparaf oleh orang yang membuat dan mereview *working papers* sehingga dapat diketahui siapa yang bertanggung jawab.
- 6) Setiap pertanyaan yang timbul pada review notes harus terjawab, tidak boleh ada “*open question*” (pertanyaan yang belum terjawab).
- 7) Pada kertas kerja pemeriksaan harus dicantumkan:
 - a) Sifat dari perkiraan yang diperiksa.
 - b) Prosedur pemeriksaan yang dilakukan
 - c) Kesimpulan mengenai kewajaran perkiraan yang diperiksa.
- 8) Hal-hal tambahan:
 - a) Kertas kerja pemeriksaan harus rapi dan bersih.
 - b) Kertas kerja pemeriksaan harus mudah dibaca (jelas).
 - c) Bahasa yang digunakan (Indonesia dan Inggris) harus baik.
 - d) Jangan hanya memphoto copy data dari klien tanpa diberi suatu penjelasan.
- 9) Dibagian muka file kertas kerja pemeriksaan harus dimasukkan Daftar Isi dan Index kertas kerja pemeriksaan dan contoh paraf seluruh tim pemeriksa yang terlibat dalam penugasan audit tersebut.

1.4. Jenis Kertas Kerja Audit

Dalam rangka mendukung laporan hasil audit, kertas kerja dikelompokkan dalam Daftar Utama (*lead/top schedule*) dan Daftar Pendukung (*supporting schedule*):

- a) Daftar Utama merupakan rangkuman dari Daftar Pendukung, disusun sesuai dengan kelompok informasi yang disajikan dalam

laporan hasil audit. Memuat informasi dan kesimpulan hasil audit yang diperlukan untuk penyusunan laporan hasil audit.

- b) Daftar Pendukung memuat tujuan audit, informasi/kegiatan yang diuji, bukti-bukti/dokumen pendukung yang dikumpulkan, metode penelitian dan analisis yang dilakukan dalam rangka memenuhi tujuan audit, dan kesimpulan yang diperoleh, serta dilengkapi dengan data auditor yang menyusun dan tanggal dan paraf penyusunannya.

Daftar Utama dan Daftar Pendukung merupakan dokumentasi yang terpisah satu sama lain. Untuk menghubungkan keduanya, kertas kerja harus diberi indeks (semacam tanda/nomor/kode yang dibuat untuk mempermudah menghubungkan satu kertas kerja dengan kertas kerja yang lain). Beberapa jenis Kertas Kerja Audit:

1.5. Kepemilikan dan Penyimpanan Kertas Kerja Audit

Hal lain yang perlu diperhatikan adalah mengenai kepemilikan kertas kerja. Sesuai kode etik, auditor harus menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh/diketahuinya melalui kegiatan audit yang dilakukannya (STAN, 2007). Dalam praktek yang sehat di lingkungan profesi audit, walaupun kertas kerja adalah milik institusi auditor, penggunaannya untuk pihak luar harus mendapat izin dari klien/auditi yang bersangkutan.

Terkait dengan hal ini, salah satu poin dari kode etik pejabat pengawas pemerintah dengan organisasi intern, yang diatur dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 28/2007 disebutkan; “Pejabat Pengawas Pemerintah wajib menyimpan rahasia jabatan, rahasia negara, rahasia pihak yang diawasi serta hanya mengemukakan kepada dan atas perintah pejabat yang berwenang atas kuasa peraturan perundang-undangan”.

Berikut beberapa kriteria atau hal-hal yang berkaitan mengenai kepemilikan Kertas Kerja Audit:

- 1) Kertas kerja pemeriksaan adalah milik auditor. Hak auditor sebagai pemilik kertas kerja pemeriksaan terkait pada batasan-

batasan moral yang dibuat untuk mencegah kebocoran-kebocoran yang tidak semestinya mengenai kerahasiaan data klien.

- 2) Walaupun sebagian kertas kerja akuntan publik dapat digunakan sebagai sumber referensi bagi klien, namun kertas kerja pemeriksaan tersebut tidak dapat dianggap sebagai bagian atau pengganti dari catatan akuntansi klien.
- 3) Bila ada pihak lain yang ingin meminjam atau *review* kertas kerja pemeriksaan, baru bisa diberikan atas persetujuan tertulis dari klien yang bersangkutan, sebaiknya hanya bagian yang diperlukan saja yang dipinjamkan atau diperlihatkan.
- 4) Akuntan publik harus mengambil langkah-langkah yang tepat untuk keamanan kertas kerja pemeriksaannya dan menyimpan kertas kerja tersebut sesuai dengan peraturan pemerintah yang berlaku (minimal lima tahun).

BAGIAN IX



PELAPORAN DAN TINDAK LANJUT

Laporan hasil audit adalah merupakan salah satu tahap paling penting dan akhir dari suatu pekerjaan audit. Dalam setiap tahap audit akan selalu terdapat dampak psikologis bagi auditor maupun auditee. Dampak psikologis dalam tahapan persiapan audit dan pelaksanaan audit dapat ditanggulangi pada waktu berlangsungnya audit. Tetapi dampak psikologis dari laporan hasil audit, penanggulangannya akan lebih sulit karena:

- a) Waktu audit sudah selesai
- b) Laporan merupakan salah satu bentuk komunikasi tertulis, formal, sehingga auditor tidak dapat mengetahui reaksi auditee secara langsung
- c) Laporan telah didistribusikan kepada berbagai pihak sehingga semakin banyak pihak yang terlibat.

Karena laporan hasil audit akan mempunyai dampak luas, maka diperlukan pengetahuan khusus tentang penyusunan laporan hasil audit. Pelaporan hasil audit merupakan tahap akhir kegiatan audit. Selain harus sesuai dengan norma pemeriksaan, penyusunan laporan hasil audit juga harus mempertimbangkan dampak psikologis, terutama yang bersifat dampak negatif bagi auditee, pihak ketiga dan pihak lain yang menerima laporan tersebut.

1.1. Fungsi dan Tujuan Laporan Audit

Laporan hasil audit merupakan bentuk komunikasi tertulis yang berisi pesan agar pembaca laporan dapat mengerti dan menindaklanjuti temuan (sesuai rekomendasi yang terdapat di dalam laporan tersebut). Laporan audit seharusnya merupakan alat komunikasi yang efektif dan mempunyai dampak psikologis (positif maupun negatif) bagi auditor maupun auditee, terutama individu yang terlibat. Jika suatu rekomendasi tidak ditindaklanjuti oleh auditee atau pihak lain yang terkait, maka hal tersebut berarti komunikasi tertulis yang dilakukan oleh auditor tidak efektif.

Selain sebagai ringkasan dari pekerjaan audit dan temuan audit, Laporan Audit juga merupakan dasar dalam membuat Surat Opini Audit, Rekomendasi, dan membuat Keputusan Audit. Peranan utama dari Laporan Audit (Murwanto, 2007) adalah:

- a) Laporan Audit adalah jalan utama bagi institusi audit untuk memahami informasi tentang proses audit. Tim audit harus menyerahkan laporan kepada institusi audit yang menugaskan pada saat audit selesai sehingga institusi audit dapat memahami proses dan hasil dari audit yang dilakukan oleh tim audit tersebut.
- b) Laporan Audit adalah dasar dalam pembuatan Surat Opini Audit dan Keputusan Audit. Laporan Audit mengevaluasi kewajaran, ketaatan dan kinerja dari auditan dan memberikan opini dan rekomendasi berdasarkan temuan audit. Berdasarkan informasi tersebut institusi audit membuat Surat Opini Audit dan Keputusan Audit.
- c) Laporan Audit adalah dasar yang penting untuk mengumpulkan dan mengolah informasi audit. Laporan Audit menyampaikan informasi dan masalah yang berhubungan dengan belanja dan pendapatan serta kegiatan-kegiatan ekonomi yang relevan dari institusi atau proyek yang diaudit. Institusi audit dapat memproses lebih lanjut informasi yang penting dan masalah yang disajikan dalam Laporan Audit dan melalui Laporan Audit ini institusi

audit dapat menyediakan informasi tentang isu-isu individual atau informasi yang terintegrasi kepada institusi pemerintah yang berhubungan lainnya, institusi audit di tingkat yang lebih tinggi, dan departemen yang berkompeten lainnya.

Menurut Modul Manajemen Audit BPK-RI, laporan audit tertulis berfungsi untuk:

- a) Mengkomunikasikan hasil audit kepada pejabat pemerintah, yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
- b) Membuat hasil audit terhindar dari kesalah-pahaman
- c) Membuat hasil audit sebagai bahan untuk tindakan perbaikan oleh instansi terkait; dan
- d) Memudahkan tindak lanjut untuk menentukan apakah tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan.

Tujuan laporan Audit adalah untuk menyatakan pendapat apakah laporan keuangan klien telah menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum atau sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Proses diagnostik dan Sistematis untuk membuat pertimbangan tentang akun yang mungkin tidak sesuai SOP yang material serta memperoleh bukti tentang penyajian yang wajar dalam laporan keuangan melibatkan sejumlah langkah.

1.2. Syarat Laporan Audit

Pada setiap akhir pelaksanaan audit, auditor harus menyiapkan konsep Laporan Audit. Isi konsep Laporan Audit tersebut harus mudah dimengerti dan bebas dari penafsiran ganda serta memenuhi standar pelaporan (Murwanto, 2007) yaitu:

a) Lengkap.

Laporan harus memuat semua informasi yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan audit, meningkatkan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan, dan memenuhi persyaratan

isi laporan. Hal ini berarti bahwa laporan harus memasukkan informasi mengenai latar belakang permasalahan secara memadai. Data pendukung yang rinci tidak perlu dimasukkan, kecuali apabila diperlukan untuk membuat penyajian Laporan Audit menjadi lebih meyakinkan.

b) Akurat.

Laporan harus menyajikan bukti yang benar dan menggambarkan temuan dengan tepat. Satu ketidakakuratan dalam laporan dapat menimbulkan keraguan atas validitas seluruh laporan dan dapat mengalihkan perhatian pembaca dari substansi laporan tersebut. Laporan harus memasukkan hanya informasi, temuan, dan simpulan yang didukung bukti kompeten dan relevan dalam KKP. Bukti yang dilaporkan harus mencerminkan kebenaran logis atas masalah yang dilaporkan.

c) Obyektif.

Laporan harus disajikan secara seimbang dalam isi dan nada. Ini berarti auditor harus menyajikan hasil audit secara netral dan menghindari kecenderungan melebih-lebihkan atau terlalu menekankan kinerja yang kurang. Nada laporan harus mendorong pengambil keputusan untuk bertindak atas dasar temuan dan rekomendasi dari auditor.

d) Meyakinkan.

Laporan audit harus menjawab tujuan audit, temuan disajikan secara persuasif, dan kesimpulan serta rekomendasi disusun secara logis berdasarkan fakta yang disajikan. Laporan yang meyakinkan membuat pembaca mengakui validitas temuan, kewajaran simpulan, dan manfaat penerapan rekomendasi.

e) Jelas.

Laporan audit harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus ditulis dengan bahasa yang jelas dan sesederhana mungkin, sepanjang hal ini dimungkinkan. Jika digunakan istilah teknis,

singkatan, dan akronim yang tidak begitu dikenal, hal itu harus didefinisikan dengan jelas.

Penggunaan akronim diusahakan seminimal mungkin. Pengorganisasian materi laporan secara logis dan keakuratan serta ketepatan dalam menyatakan fakta dan dalam mengambil simpulan, adalah penting untuk kejelasan dan pemahaman bagi pembaca Laporan Audit. Penggunaan judul, subjudul, dan kalimat topik secara efektif akan membuat laporan lebih mudah dibaca dan dipahami. Alat bantu visual (seperti gambar, bagan, grafik dan peta) harus digunakan secara tepat untuk menjelaskan dan memberikan ringkasan materi yang rumit.

f) Ringkas.

Laporan audit harus disajikan secara ringkas, tidak lebih panjang dari yang diperlukan untuk mendukung pesan. Jika terlalu rinci, dapat menurunkan kualitas laporan bahkan dapat menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan mengurangi minat pembaca. Pengulangan yang tidak perlu juga harus dihindari.

1.3. Bentuk Laporan Audit

Baik audit sektor privat maupun sektor publik harus memiliki bentuk laporan yang baik, sistematis dan prosedural. Laporan Audit umumnya terdiri dari judul, tujuan laporan, bagian utama, tanda tangan dari ketua tim audit, dan tanggal laporan (Muwarnto, 2007). Laporan Audit berisi hal-hal sebagai berikut:

a) Pernyataan atas tugas audit.

Laporan Audit harus menjelaskan tugas audit yang berhubungan termasuk dasar pelaksanaan audit, nama auditan, ruang lingkup audit, pekerjaan yang akan dilakukan, pendekatan audit dan waktu pelaksanaan audit termasuk juga informasi mengenai pelacakan kembali dan hal-hal yang penting serta kerjasama dan bantuan yang diberikan oleh auditan.

b) Informasi dasar mengenai auditan.

Informasi dasar mengenai auditan mencakup karakteristik usaha auditan terakhir, sistem manajemen, luas usaha dan skala operasi, afiliasi keuangan atau perjanjian manajemen (*management arrangement*), dan pengawasan terhadap aktiva negara serta posisi belanja dan pendapatan.

c) Informasi dasar tentang audit dan evaluasi secara keseluruhan.

Informasi dasar tentang audit dan evaluasi keseluruhan mencakup item belanja dan pendapatan yang telah diaudit, standar audit yang digunakan, prosedur audit, pendekatan audit yang utama, evaluasi atas sistem pengendalian intern serta evaluasi atas kewajaran, ketaatan dan kinerja dari auditan termasuk hal-hal lain yang membutuhkan penjelasan.

d) Temuan audit.

Terdapat 2 (dua) jenis temuan audit. *pertama* adalah temuan yang mengacu pada undang-undang yang harus ditaati oleh organisasi audit yaitu pelanggaran terhadap peraturan keuangan dan ekonomi serta peraturan audit. Jenis temuan audit yang *kedua* adalah temuan atas tidak dilaksanakannya praktik-praktik yang sesuai dengan peraturan. Laporan Audit harus menyajikan semua masalah utama yang ditemukan dalam audit termasuk fakta-fakta yang berhubungan, penyebabnya, peraturan yang dilanggar, dan dampak dari pelanggaran itu.

e) Opini audit dan Rekomendasi.

Laporan Audit harus menyajikan opini dan rekomendasi atas temuan audit. Opini harus diberikan tentang sanksi atas pelanggaran peraturan keuangan dan ekonomi serta peraturan audit sedangkan rekomendasi harus dibuat berkaitan dengan praktik yang tidak tepat atau tidak diterima umum (*inappropriate or irregular practice*)

1.4. Laporan Audit Keuangan

Salah satu bentuk audit adalah audit keuangan, yang merupakan penilaian atas suatu perusahaan atau badan hukum lainnya (termasuk pemerintah) sehingga dapat dihasilkan pendapat yang independen tentang laporan keuangan yang relevan, akurat, lengkap, dan disajikan secara wajar.

Standar Pelaporan untuk audit atas laporan keuangan menurut PSA-IAI seperti yang terdapat pada Bab 2 dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a) Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- b) Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c) Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- d) Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan.

Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor.

Berdasarkan SA-IAI, tipe opini/pendapat auditor yang dapat digunakan dalam laporan audit atas laporan keuangan adalah:

1) **Pendapat wajar tanpa pengecualian.**

Pendapat wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan auditan, menyajikan secara wajar dalam semua hal

yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

2) Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan.

Keadaan tertentu mungkin mengharuskan auditor menambahkan suatu paragraf penjelasan dalam Laporan Audit. Keadaan-keadaan tersebut antara lain meliputi pembatasan ruang lingkup audit atas bagian tertentu dalam laporan keuangan, adanya hal-hal tertentu yang perlu ditekankan, adanya keadaan dimana suatu bagian dalam laporan keuangan audit tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum tetapi penyajian tersebut adalah lebih memadai dalam menyajikan informasi keuangan audit,

3) Pendapat wajar dengan pengecualian.

Pendapat wajar dengan pengecualian, menyatakan bahwa laporan keuangan audit menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.

4) Pendapat tidak wajar.

Pendapat tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan audit tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

5) Pernyataan tidak memberikan pendapat.

Pernyataan tidak memberikan pendapat menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan, jika bukti audit tidak cukup untuk membuat kesimpulan.

1.5. Prosedur Pelaporan

Pedoman pelaporan agar sesuai dengan efektivitas komunikasi dan dampak psikologis dari suatu laporan hasil audit:

- Bentuk laporan agar dibuat sedemikian rupa sehingga membangkitkan minat orang untuk melihat isinya.
- Sajikan kesimpulan (atau *executive summary*) pada bagian awal laporan agar pembaca dapat segera mengetahui intisari laporan tersebut.
- Kesimpulan agar disajikan sedemikian rupa sehingga pembaca ingin mengetahui lebih mendalam tentang uraian dan kesimpulan.
- Temuan agar disajikan sedemikian rupa sehingga pembaca dapat mengetahui tentang kriteria yang digunakan, kondisi (temuan), sebab dan akibat temuan tersebut erta melaksanakan perbaikan sesuai dengan rekomendasi yang disajikan dalam laporan hasil audit.

Laporan hasil audit disusun oleh ketua tim audit (atau oleh staf auditor yang kemudian diperiksa oleh ketua tim audit), dan selanjutnya diserahkan kepada pengawas audit (*supervisor*) untuk direview. Proses dari konsep sampai diterima (ditandatangani oleh ketua tim) dan diterima oleh supervisor lazimnya melalui suatu proses bolak-balik yang kadang-kadang sampai beberapa kali putaran. Dalam proses tersebut seringkali digunakan suatu formulir yang disebut lembar review untuk memudahkan koreksi/tambahan dan sebagainya (dikenal dengan lembaran review, *review sheet*) tanpa harus mencorat-coret konsep laporan hasil audit Penggunaan lembaran review dilakukan dengan pertimbangan-pertimbangan berikut :

- Komunikasi lisan akan memerlukan waktu yang cukup lama padahal atasan maupun bawahan mungkin masih mempunyai kesibukan lain.

- Komunikasi tertulis tidak dapat dilakukan di dalam konsep laporan, karena konsep laporan tersebut akan dipenuhi dengan catatan-catatan review.

BAGIAN X

AUDIT PENERIMAAN NEGARA BUKAN PAJAK



1.1. Penerimaan Negara

Pada dasarnya, penerimaan negara terbagi atas 2 jenis penerimaan, yaitu penerimaan dari **pajak** dan penerimaan bukan pajak yang disebut **penerimaan negara bukan pajak (PNBP)**. Menurut UU no. 20 tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak, PNBP adalah seluruh penerimaan Pemerintah Pusat yang tidak berasal dari penerimaan perpajakan (www.bpkp.go.id)

UU tersebut juga menyebutkan kelompok PNBP meliputi:

- a) penerimaan yang bersumber dari pengelolaan dana Pemerintah;
- b) penerimaan dari pemanfaatan sumber daya alam;
- c) penerimaan dari hasil-hasil pengelolaan kekayaan Negara yang dipisahkan;
- d) penerimaan dari pelayanan yang dilaksanakan Pemerintah penerimaan berdasarkan putusan pengadilan dan yang berasal dari pengenaan denda administrasi;
- e) penerimaan berupa hibah yang merupakan hak Pemerintah penerimaan lainnya yang diatur dalam Undang-undang tersendiri

Kecuali jenis PNBP yang ditetapkan dengan Undang-undang, jenis PNBP yang tercakup dalam kelompok sebagaimana terurai diatas, ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Artinya diluar jenis PNBP terurai diatas, dimungkinkan adanya PNBP lain melalui UU.

Selanjutnya, Pasal 2 ayat (2) UU PNBP menyatakan bahwa kecuali PNBP yang ditetapkan dengan Undang-undang, jenis PNBP yang tercakup dalam kelompok sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Artinya diluar jenis PNBP terurai diatas, dimungkinkan adanya PNBP lain melalui UU. Dalam melaksanakan ketentuan tersebut, Pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah No.73 Tahun 1999 tentang Tata Cara Penggunaan PNBP Yang Bersumber Dari Kegiatan Tertentu. Menurut Pasal 4 ayat (3) PP tersebut, kegiatan tertentu itu meliputi bidang-bidang kegiatan:

- a) penelitian dan pengembangan teknologi;
- b) pelayanan kesehatan;
- c) pendidikan dan pelatihan;
- d) penegakan hukum;
- e) pelayanan yang melibatkan kemampuan intelektual tertentu; dan
- f) pelestarian sumber daya alam.

1.2. Tujuan dan Lingkup Audit

Pemungutan terhadap berbagai jenis Penerimaan negara memiliki berbagai aturan baik di kementerian dalam negeri (kemendagri) maupun kementerian keuangan (kemenkeu). Audit atas PNBP memiliki tujuan untuk mengetahui dan menilai:

- a) Apakah setiap jenis PNBP yang telah dimuat dalam rencana penerimaan pada setiap departemen/lembaga pemerintah non departemen mempunyai landasan hukum dan telah dipungut sesuai dengan tarif yang telah ditetapkan dan disetorkan ke kas negara dengan tertib;
- b) Apakah realisasi PNBP mencapai target yang telah ditetapkan dalam DIKS.

- c) Apakah semua PNBPN pada setiap departemen/lembaga pemerintah non departemen telah ditatausahakan dan dilaporkan serta dipertanggungjawabkan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Berbagai Unit kerja di Kementrian/Lembaga/Dinas dan Instansi sebagian besar memiliki berbagai macam sumber PNBPN. Pemeriksaan terhadap PNBPN dilakukan kepada satuan unit kerja pada semua Kementrian/lembaga pemerintah non departemen yang memiliki PNBPN, terutama pada unit kerja:

- 1) Biro Keuangan Kementrian Keuangan;
- 2) Direktorat Jenderal Perbendaharaan Kementrian Keuangan;
- 3) Direktorat Jenderal pada Kementrian Teknis yang bersangkutan;
- 4) Biro Keuangan pada Kementrian Teknis yang bersangkutan;
- 5) Lembaga/Satuan Kerja Unit Penghasil/Unit Pelaksana Teknis (UPT);
- 6) Biro Lelang, Biro Informasi dan Hukum pada Direktorat Jenderal Piutang Lelang Pemeriksaan diarahkan pada kegiatan yang meliputi:
 - a) Perencanaan,
 - b) Penetapan,
 - c) Peraturan Pendukung,
 - d) Pemungutan dan Penyetoran,
 - e) Penatausahaan,
 - f) Pelaporan dan pertanggungjawaban.

1.3. Pengendalian Transaksi PNBPN

Penerimaan Negara Bukan Pajak harus memiliki payung hukum berupa peraturan perundang-undangan di tingkat nasional maupun daerah. Dalam peraturan tersebut mencantumkan berbagai hal seperti pentingnya dilakukan pemungutan PNBPN tersebut, tata cara pemungutan, pengoronasian, pencatatan, pencatatan hingga besaran tarif yang dikenakan. Jenis PNBPN yang penentuan jumlahnya

dilakukan dengan cara dihitung sendiri oleh wajib bayar ditetapkan oleh Peraturan Pemerintah.

Pada beberapa kementerian atau lembaga yang mengelola suatu jenis PNBP, memiliki karakteristik yang berbeda antara PNBP pada suatu kementerian atau lembaga dan kementerian atau lembaga yang lain. Penentuan jumlah PNBP yang terutang dilakukan dengan cara (Murwanto, 2007):

- a) Ditetapkan oleh Instansi Pemerintah;
- b) Dihitung sendiri oleh Wajib Bayar

Kewajiban membayar PNBP untuk jenis yang dihitung sendiri akan kadaluarsa setelah 10 tahun terhitung sejak saat terutangnya PNBP yang bersangkutan. Ketentuan kadaluarsa ini tertunda apabila wajib bayar melakukan tindak pidana di bidang PNBP. Wajib bayar membayar jumlah PNBP yang terutang dalam jangka waktu tertentu. Instansi pemerintah, atas permohonan wajib bayar untuk jenis PNBP yang dihitung sendiri oleh wajib bayar setelah memenuhi persyaratan yang ditentukan, dapat memberikan persetujuan kepada wajib bayar untuk mengangsur atau menunda pembayaran PNBP yang terutang dengan dikenakan denda sebesar 2% (dua persen) sebulan.

1.4. Proses Audit PNBP

Proses audit atas PNBP terlebih dahulu dilakukan pemeriksaan pendahuluan, dalam rangka memperoleh informasi/data yang bersifat umum mengenai kegiatan dari obyek/instansi atau obyek yang diperiksa, yang dilakukan secara terus-menerus sepanjang tahun oleh auditor yang membidangi tugas pemeriksaan atas Kementerian/ lembaga negara yang mengelola PNBP.

Dokumen yang diperiksa adalah dokumen yang dihimpun oleh masing-masing unit kerja, berupa dokumen pertanggungjawaban keuangan negara yang berkaitan dengan PNBP yang dikirim oleh Kementerian Keuangan, Kementerian/Lembaga Pemerintah Non Kementerian dan Sekretariat Jenderal/Panitera Lembaga Tertinggi/

Tinggi Negara serta Perusahaan Negara sesuai dengan Inpres No. 1 Tahun 1999 tanggal 31 Maret 1999 (Murwanto, 2007).

Berikutnya adalah Kegiatan pengujian terbatas atas sistem pengendalian manajemen PNBPN pada instansi yang diperiksa, dapat dilaksanakan pada saat yang bersamaan dengan pemeriksaan dokumen di Pusat Tata Usaha Keuangan Kementerian/Lembaga. Hal tersebut dimaksudkan agar pemeriksaan dapat dilaksanakan secara efisien, dan menghindari kesan dari pihak auditan bahwa pemeriksaan oleh auditor dilakukan terus-menerus.

Pengujian terbatas pada sistem pengendalian manajemen merupakan upaya untuk mengumpulkan informasi mengenai cara kerja sistem pengendalian manajemen atas pengelolaan PNBPN yang dilakukan oleh auditan, baik di tingkat Kementerian/Lembaga, Ditjen-Ditjen maupun di tingkat unit pelaksana teknis, dan mengidentifikasi kelemahan-kelemahan yang memerlukan perbaikan lebih lanjut.

Pada dasarnya, pengujian terbatas dilakukan atas semua unsur-unsur sistem pengendalian manajemen, namun tidak selamanya semua unsur sistem manajemen dilaksanakan oleh setiap instansi yang mengelola/mengurus PNBPN, karena tergantung pada tugas dan fungsinya, contohnya unit pelaksana teknis yang ditunjuk memungut PNBPN tidak memiliki fungsi dan atau tugas untuk menetapkan/menyusun target penerimaan PNBPN, sehingga unsur perencanaan merupakan tugas unit kerja lain. Oleh karena itu, pengujian terbatas atas sistem pengendalian manajemen disesuaikan dengan tugas dan fungsi instansi yang diperiksa dalam kaitan dengan pengelolaan PNBPN (Murwanto, 2007).

Langkah-langkah pemeriksaan yang dilakukan dalam pengujian terbatas atas sistem pengendalian manajemen meliputi:

1) Organisasi

- a) Periksa apakah pelaksanaan pengurusan/pengelolaan PNBPN (pungutan, penyetoran, penatausahaan dan pelaporan) dilaksanakan oleh unit organisasi yang ditunjuk.
- b) Apakah pelaksanaan tugas-tugas pengurusan/pengelolaan PNBPN dilaksanakan berdasarkan pembagian tugas yang

ada dalam organisasi, dan tidak perangkapan jabatan yang melemahkan pengendalian intern.

- c) Teliti apakah kewenangan-kewenangan yang diberikan kepada organisasi dan para pejabat yang bertanggung jawab dapat terlaksana/berjalan dalam melaksanakan tugas-tugasnya.

2) Kebijakan

- a) Periksa apakah jenis PNBP yang dipungut oleh instansi pelaksana sesuai dengan kebijakan yang telah ditetapkan oleh pimpinan instansi dan kebijakan umum yang berlaku untuk penentuan jenis PNBP yang akan dipungut.
- b) Periksa apakah penentuan besarnya tarif yang dipungut sudah memperhatikan kebijakan umum dan kebijakan yang ditetapkan oleh pimpinan instansi. Periksa pula bahwa kebijakan pimpinan instansi tidak bertentangan dengan kebijakan di atasnya/kebijaksanaan umum.
- c) Teliti bahwa pengurusan/pengelolaan (pungutan, penatausahaan, penyetoran dan pelaporan) PNBP itu telah sesuai/memperhatikan kebijakan yang ditetapkan.
- d) Periksa apakah terdapat hambatan-hambatan dalam melaksanakan pengurusan/pengelolaan PNBP yang disebabkan oleh kebijakan/kebijaksanaan yang ditetapkan.

3) Perencanaan

- a) Periksa penentuan jenis PNBP yang akan dikelola oleh auditan sudah didasarkan kepada perundang-undangan yang berlaku, minta dan pelajari dasar hukum pemungutan atas jenis-jenis PNBP tersebut.
- b) Periksa apakah dalam menentukan rencana penerimaan dari jenis PNBP itu sudah melibatkan instansi yang berwenang.
- c) Teliti apakah dalam penentuan target penerimaan setiap jenis PNBP sudah mempertimbangkan unsur-unsur terkait.

4) Prosedur Kerja

- a) Periksa apakah peraturan besarnya tarif pungutan PNBP sudah mengikuti prosedur yang ditetapkan.

- b) Teliti apakah pelaksanaan pungutan, penatausahaan, penyetoran dan pelaporan hasil PNBPN sudah sesuai dengan prosedur kerja yang ditentukan.
 - c) Teliti bahwa prosedur kerja dalam pengelolaan pungutan, penyetoran, penatausahaan dan pelaporan PNBPN tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang mengatur masalah tersebut.
 - d) Identifikasi hambatan-hambatan yang terjadi dalam melaksanakan prosedur kerja dan pelajari sebab dan akibatnya.
- 5) Pencatatan/pelaporan
- a) Teliti apakah bendaharawan pengelola PNBPN telah diangkat oleh pejabat yang berwenang.
 - b) Teliti apakah setiap jenis PNBPN yang dikelola telah dibuatkan buku- buku catatan.
 - c) Teliti apakah pencatatan dilakukan dengan cermat, tepat waktu dan akurat.
 - d) Teliti apakah instansi pengelola PNBPN telah memiliki standar pelaporan PNBPN.
 - e) Teliti apakah pelaporan PNBPN dapat memberikan informasi yang diperlukan oleh pejabat yang berwenang.
 - f) Teliti apakah pelaporan yang dibuat telah dapat berfungsi sebagai sistem pengendalian.
- 6) Pemeriksaan APIP (Aparat Pengawasan Internal Pemerintah)
Langkah-langkah pemeriksaan yang dilakukan meliputi:
- a) Periksa apakah APIP telah melakukan pemeriksaan atas PNBPN yang bersangkutan, teliti atau bahas LAPIP jika telah dilakukan pemeriksaan.
 - b) Periksa apakah hasil pemeriksaan sebelumnya yang nilainya cukup material telah ditindaklanjuti oleh Kementerian/ lembaga yang bersangkutan. Apabila belum ditindaklanjuti, teliti apa sebabnya.
 - c) Teliti apakah dalam pemeriksaan tahun berjalan ditemukan masalah yang sama (masalah berulang).

Apabila masalah-masalah tersebut muncul, maka dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian auditan lemah, sehingga perlu dilakukan pengujian terinci atas hal tersebut guna menetapkan dan menambah jumlah nilai penyimpangan (menambah nilai/materialitas temuan) dan menentukan penyebab sebenarnya, yaitu apakah peraturan perundangan yang sudah tidak memadai atau masalah lain yang terkait dengan korupsi, kolusi dan nepotisme.

1.5. Praktik Audit PNBP

Pembangunan yang dilaksanakan dalam rangka mewujudkan tujuan negara dibiayai dari penerimaan negara yang berasal dari pajak dan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP). Salah satu bentuk PNBP di Indonesia yang memberikan kontribusi cukup signifikan dalam penerimaan negara adalah PNBP di bidang pertambangan umum.

Sampai saat ini, sektor Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM) masih menjadi sumber penggerak utama roda perekonomian nasional. Baik dalam perannya sebagai sumber penerimaan negara, penyedia energi, menarik investasi, surplus neraca perdagangan, penyedia bahan baku industri, faktor dominan pembentukan Indeks Harga Saham Gabungan (IHSG), pembangunan daerah maupun terciptanya efek berantai dalam bentuk pengiriman tenaga kerja ke luar negeri dan penciptaan lapangan kerja di dalam negeri. Tahun 2008 yang ditandai oleh fluktuasi yang sangat tajam harga minyak mentah dunia di penghujung tahun, sektor ESDM mencatatkan perkiraan realisasi penerimaan negara sebesar Rp 346,347 Triliun atau sebesar 36%. Dari penerimaan sektor ESDM tersebut, sub sektor Pertambangan Umum tercatat sebesar Rp 42,120 Triliun atau sebesar 4,4% yang terdiri dari Pajak Pertambangan Umum dan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) Pertambangan Umum.

KASUS PENGELOLAAN PNBP ROYALTI HASIL ALAM PERTAMBANGAN BATU BARA DI KUTAI KARTANEGARA:

1) Payung Hukum yang melindungi:

Perda No. 14/2009 tentang Pemungutan Royalti Batu Bara, isinya antara lain hal-hal pokok berikut:

- Semua Hasil Alam berupa Batu Bara yang diambil dari Bumi yang termasuk dalam wilayah Kabupaten Kutai Kartanegara harus dipungut Royalti.
- Perusahaan Batu Bara yang dipungut Royalti adalah Perusahaan pemegang Kuasa Pertambangan dan Kontrak Karya.
- Tarif yang dikenakan atas Royalti tersebut adalah paling sedikit 2% Kuasa Pertambangan dan paling sedikit 2,5% untuk Kontrak Karya, dari nilai hasil Penjualan Batu Bara, dengan memperhatikan peraturan menteri ESDM.
- Institusi yang memungut Royalti adalah Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Kutai Kartanegara.
- Proses pemungutan Royalti berdasarkan Laporan produksi dan Laporan Penjualan Batu Bara di Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral di Jakarta, yang dilakukan tiap tanggal 25.
- Bagian yang mengkoordinasikan penerimaan Royalti Batu Bara adalah Bidang Dana Perimbangan dan penerimaan Lain-lain Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Kutai Kartanegara.
- Semua penerimaan royalti Batu Bara masuk ke dalam Kas Daerah Kabupaten Kutai Kartanegara dengan berkoordinasi dengan Bidang Dana Perimbangan dan penerimaan Lain-lain Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Kutai Kartanegara.
- Bendahara penerima PNBP adalah bendahara penerima Bagian keuangan Setda Kabupaten Kutai Kartanegara, semua penerimaan dicatat sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah.

2) Hasil pemeriksaan APIP:

- a) Selama tahun 2012, hasil Penjualan Batu Bara:
 - Kuasa Pertambangan Rp14.560.670.056.000,00
 - Kontrak Karya Rp12.459.546.678.000,00
 - b) Aliran Kas Masuk pada Kas Daerah selama tahun 2012 untuk kedua PNBPN tersebut:
 - Kuasa Pertambangan Rp 285.087.450.000,00
 - Kontrak Karya Rp 311.488.666.950,00
 - c) Adanya Kas Masuk ke Rekening kepala Dispenda, titipan sementara:
 - Kuasa Pertambangan Rp 2.500.000.000,00
 - d) Dispenda memotong semua penerimaan pada Kas Daerah sebesar 1%, sebagai Upah Pungut PNBPN, yang diperuntukan bagi Kesejahteraan Pegawai dispenda, dasar hukumnya SK Kepala Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Kutai Kartanegara.
 - e) Ada upaya Negosiasi antara Kepala Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Kutai Kartanegara. Dengan salah satu perusahaan Kuasa Pertambangan bahwa tarif pemungutan sebesar 1,5%.
 - f) APIP juga pernah menemukan bahwa tahun 2011 ada Negosiasi antara Kepala Dinas Pendapatan Daerah Kabupaten Kutai Kartanegara. Dengan salah satu perusahaan Kuasa Pertambangan bahwa tarif pemungutan sebesar 1,7%, karena perusahaan tersebut adalah Perusahaan Milik Adik Bupati.
- 3) Data yang tersedia pada Bagian Keuangan Setda Kabupaten Kutai Kartanegara, hanya berupa kertas total penerimaan tanpa adanya buku kapenerimaan kas secara rinci.

Perintah!:

Berasarkan soal kasus di atas, coba Saudara analisa apa saja temuan yang dapat saudara berikan saran untuk perbaikan

BAGIAN XI



AUDIT PENGADAAN BARANG DAN JASA

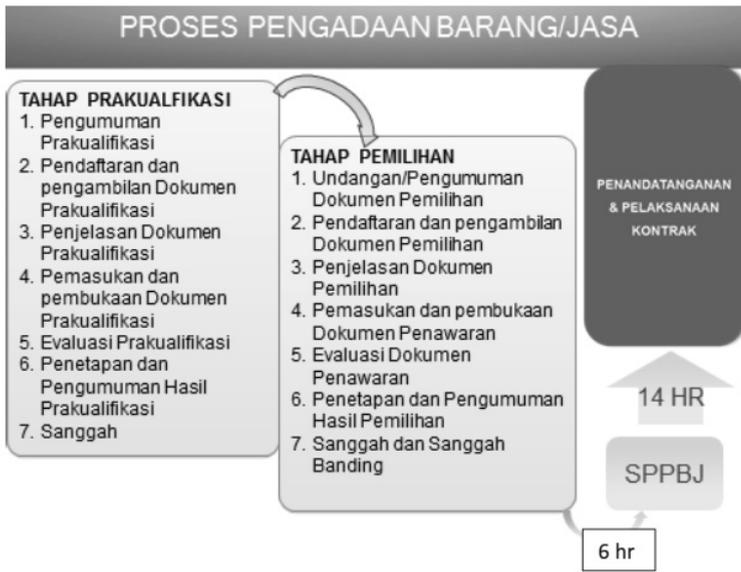
U paya untuk melaksanakan tugas-tugas pemerintahan, baik yang bersifat pelayanan dasar, rutin maupun berbagai tugas negara lainnya, pemerintah harus didukung dengan tersedianya barang-barang baik berupa perlengkapan, peralatan, kendaraan, bangunan, infrastruktur maupun jasa. Baran dan jasa pendukung tugas-tugas pemerintah ini harus dibeli atau diadakan.

Dalam pengadaan barang dan jasa, pemerintah selalu berpegang pada prinsip ekonomi, efisien, dan efektif. Pemerintah selalu berupaya menyempurnakan prosedur pelaksanaan pengadaan barang/jasa baik melalui penyempurnaan peraturan-peraturan maupun pengambilan kebijakan dan keputusan yang tepat (Murwanto, 2007).

Agar pelaksanaan pengadaan barang dan jasa dilaksanakan secara ekonomi, efisien dan efektif, perlu dilakukan pengawasan secara intensif. Selain itu, tuntutan kepada pemerintah untuk menerapkan *good governance* dalam menjalankan pemerintahan, telah membuat akuntabilitas pengadaan barang dan jasa harus dilaksanakan. Akuntabilitas pengadaan barang/jasa merupakan perwujudan untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan pengadaan barang/jasa dalam mencapai tujuan pengadaan, yaitu sebagaimana terdapat dalam hakekat Perpres Nomor 70 Tahun 2012 tentang Pengadaan Barang/Jasa, yang meliputi:

- a) Dalam jumlah yang cukup;
- b) Dengan kualitas dan harga yang dapat dipertanggungjawabkan;

- c) Dalam waktu dan tempat tertentu;
- d) Secara efektif dan efisien;
- e) Menurut ketentuan dan tata cara yang berlaku.



1.1. Pemahaman Umum Pengadaan Barang dan Jasa

Pengadaan barang dan jasa ditujukan untuk memenuhi kebutuhan barang dan jasa bagi kelancaran jalannya pemerintahan dan pelayanan. Untuk memenuhi kebutuhan barang dan jasa tersebut, pemerintah harus mengalokasikan sebagian dana dalam Anggaran tahunan (ABPD/ABPN) baik yang murni maupun perubahan.

Jumlah dana yang disediakan untuk pengadaan barang/jasa oleh Pemerintah dalam APBN/D, BUMN/D, Yayasan dan Badan-Badan yang dikelola atau diadakan oleh Pemerintah, merupakan perkiraan maksimum dari hasil analisa atas rencana kebutuhan barang/jasa yang diajukan oleh satuan-satuan kerja dalam suatu organisasi pemerintah dikalikan dengan perkiraan harga suatu barang/jasa.

Oleh karena itu, penentuan besarnya dana untuk pengadaan barang/jasa merupakan hasil perhitungan atau perkalian antara

jumlah barang/jasa dikali perkiraan harga satuan dari masing-masing barang/jasa. Karena terbatasnya anggaran yang tersedia dan waktu penyusunan anggaran serta banyaknya rencana yang perlu dibahas, maka penentuan dana untuk pengadaan barang/jasa tersebut tidak lagi sepenuhnya didasarkan atas rencana kebutuhan akan barang/jasa.

Hal ini sering dijumpai dalam DIPA di mana anggaran belanja untuk pengadaan barang/jasa tidak didukung oleh rencana kebutuhan atas barang/jasa. Dalam rangka kejelasan penggunaan anggaran tersebut, perlu disusun rencana kebutuhan barang/jasa. Rencana kebutuhan barang/jasa tersebut seharusnya memuat:

- a) Jenis dan jumlah serta spesifikasi barang/jasa yang dibutuhkan.
- b) Kapan dan unit/satuan kerja mana yang membutuhkan.
- c) Di mana dan bagaimana barang/jasa tersebut diperoleh atau dikerjakan.
- d) Siapa yang ditugasi dan yang bertanggung jawab dalam pengadaan barang/jasa tersebut.
- e) Jumlah perkiraan biaya yang diperlukan untuk pengadaan barang/jasa tersebut, dan dari mana sumber biayanya.

Dengan mempertimbangkan dan memperhatikan jenis, sifat dan nilai barang/jasa, serta kondisi lokasi, kepentingan masyarakat dan jumlah penyedia barang/jasa yang ada, maka pengadaan barang/jasa yang sebagian atau seluruhnya dibiayai oleh APBN/D, dapat dilakukan dengan cara-cara dan metode sebagai berikut:

1) Pelelangan umum

Pelelangan umum adalah metode pemilihan penyedia barang/jasa yang dilakukan secara terbuka dengan pengumuman secara luas melalui media massa dan papan pengumuman resmi untuk penerangan umum sehingga masyarakat luas dunia usaha yang berminat dan memenuhi kualifikasi dapat mengikutinya. Isi pengumuman memuat sekurangnya :

- a) nama dan alamat pengguna barang/jasa yang akan mengadakan pelelangan umum.

- b) uraian singkat mengenai pekerjaan yang akan dilaksanakan atau barang yang akan dibeli;
- c) perkiraan nilai pekerjaan;
- d) syarat-syarat peserta lelang umum;
- e) tempat, tanggal, hari, dan waktu untuk mengambil dokumen pengadaan.

2) Pelelangan Terbatas

Bila calon penyedia barang/jasa diketahui terbatas jumlahnya karena karakteristik kompleksitas dan atau kecanggihan teknologi pekerjaannya dan atau kelangkaan tenaga ahli atau terbatasnya perusahaan yang mampu melaksanakan pekerjaan tersebut, pengadaan barang/jasa dilakukan melalui pelelangan terbatas.

Proses pelelangan terbatas pada prinsipnya sama dengan proses pelelangan umum kecuali dalam pengumuman dicantumkan kriteria peserta dan nama-nama penyedia barang/jasa yang akan diundang. Apabila setelah diumumkan ternyata ada penyedia barang/jasa yang tidak tercantum dalam pengumuman dan berminat serta memenuhi kualifikasi, maka wajib untuk diikutsertakan dalam pelelangan terbatas.

3) Pemilihan Langsung

Dalam hal metode pelelangan umum atau pelelangan terbatas dinilai tidak efisien dari segi biaya pelelangan, maka pemilihan penyedia barang/jasa dapat dilakukan dengan metode pemilihan langsung, yaitu pemilihan penyedia barang/jasa yang dilakukan dengan membandingkan sebanyak-banyaknya penawaran, sekurang-kurangnya 3 (tiga) penawaran dari penyedia barang/jasa yang telah lulus prakualifikasi serta dilakukan negosiasi baik teknis maupun biaya serta harus diumumkan minimal melalui papan pengumuman resmi untuk penerangan umum dan bila memungkinkan melalui internet.

Pemilihan langsung dapat dilaksanakan untuk hal-hal berikut ini:

- a) Penanganan darurat untuk keamanan dan keselamatan masyarakat dan pengadaan barang/jasa yang masih memungkinkan untuk menggunakan proses pemilihan langsung.
- b) Pekerjaan yang perlu dirahasiakan, yang menyangkut keamanan dan keselamatan negara yang ditetapkan oleh Presiden.
- c) Pengadaan barang/jasa yang setelah dilakukan pelelangan ulang ternyata jumlah penyedia barang/jasa yang lulus prakualifikasi atau yang memasukkan penawaran kurang dari 3 (tiga) peserta.
- d) Pengadaan Kendaraan, Pompa Air dan Generator Listrik, dalam rangka untuk menjaga kualitas maka pengadaan Pengadaan Kendaraan, Pompa Air dan Generator Listrik dapat dilakukan secara langsung, karena bisa saja mesin-mesin diadakan dengan kualitas rendah namun spesifikasi sama dengan yang kualitas baik.

4) Penunjukan Langsung

Dalam keadaan tertentu dan keadaan khusus, pemilihan penyedia barang/jasa dapat dilakukan dengan cara penunjukan langsung terhadap 1 (satu) penyedia barang/jasa dengan cara melakukan negosiasi baik teknis maupun biaya sehingga diperoleh harga yang wajar dan secara teknis dapat dipertanggungjawabkan. Penunjukan langsung tersebut dilakukan oleh kepala kantor/satuan kerja/pemimpin proyek/bagian proyek/pejabat yang disamakan/ditunjuk.

5) Swakelola

Swakelola adalah pelaksanaan pekerjaan yang direncanakan, dikerjakan dan diawasi sendiri dengan menggunakan tenaga sendiri, alat sendiri atau upah borongan kerja. Tenaga ahli dari luar tidak boleh melebihi 50%(lima puluh persen) dari tenaga sendiri.

Swakelola dilihat dari pelaksana pekerjaan dibedakan menjadi beberapa klasifikasi:

- a) Swakelola oleh pengguna barang/jasa adalah pekerjaan yang direncanakan, dikerjakan, dan diawasi sendiri oleh pengguna barang/jasa dengan menggunakan tenaga sendiri, dan/ atau tenaga dari luar baik tenaga ahli maupun tenaga upah borongan;
- b) Swakelola oleh instansi pemerintah lain non swadana (universitas negeri, lembaga penelitian/ilmiah pemerintah, lembaga pelatihan) adalah pekerjaan yang perencanaan dan pengawasannya dilakukan oleh pengguna barang/jasa, sedangkan pelaksanaan pekerjaan dilakukan oleh instansi pemerintah yang bukan penanggung jawab anggaran;
- c) Swakelola oleh penerima hibah adalah pekerjaan yang perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasannya dilakukan oleh penerima hibah (kelompok masyarakat, LSM, komite sekolah/pendidikan, lembaga pendidikan swasta/lembaga penelitian/ilmiah non badan usaha dan lembaga lain yang ditetapkan oleh pemerintah) dengan sasaran ditentukan oleh instansi pemberi hibah.



Pekerjaan yang dapat dilakukan dengan swakelola harus memiliki kriteria sebagai berikut:

- a) pekerjaan yang bertujuan untuk meningkatkan kemampuan teknis sumber daya manusia instansi pemerintah yang bersangkutan dan sesuai dengan fungsi dan tugas pokok pengguna barang/jasa; dan/atau
- b) pekerjaan yang operasi dan pemeliharaannya memerlukan partisipasi masyarakat setempat;
- c) pekerjaan tersebut dilihat dari segi besaran, sifat, lokasi atau pembiayaannya tidak diminati oleh penyedia barang/jasa; dan/atau
- d) pekerjaan yang secara rinci/detail tidak dapat dihitung/ditentukan terlebih dahulu, sehingga apabila dilaksanakan oleh penyedia barang/jasa akan menanggung risiko yang besar;
- e) penyelenggaraan diklat, kursus, penataran, seminar, lokakarya, atau penyuluhan;
- f) pekerjaan untuk proyek percontohan (*pilot project*) yang bersifat khusus untuk pengembangan teknologi/metode kerja yang belum dapat dilaksanakan oleh penyedia barang/jasa;
- g) pekerjaan khusus yang bersifat pemrosesan data, perumusan kebijakan pemerintah, pengujian di laboratorium, pengembangan sistem tertentu dan penelitian oleh perguruan tinggi/lembaga ilmiah pemerintah;
- h) pekerjaan yang bersifat rahasia bagi instansi pengguna barang/jasa yang bersangkutan.

1.2. Pengembangan Rencana Audit

Audit terhadap Pengadaan Barang dan Jasa harus terencana secara matang dan rinci karena dalam kasus ini banyak sekali celah terjadinya penyimpangan, baik penyimpangan prosedural, teknis, maupun non teknis yang sifatnya bisa memperkaya diri sendiri pelaku maupun memperkaya orang lain, berikut tahapan pengembangan

rencana audit terhadap pengadaan barang dan jasa yang dikutip dari (<http://pn-bandaaceh.go.id> diakses 22 September 2013).

Tahapan Pengembangan Rencana Audit pengadaan barang dan jasa meliputi Pemeriksaan Dokumen Pengadaan dan Kriteria Evaluasi, pemeriksaan Keangka Acuan Kerja, Pemeriksaan penunjukkan Langsung, pemeriksaan Penentuan Harga Perkiraan Sendiri (HPS), Pemeriksaan Dokumen Kontrak dan Pemeriksaan Pengadaan Barang dengan Swakelola.

1.2.1. Pemeriksaan Dokumen Pengadaan dan Kriteria Evaluasi

Tahap awal pemeriksaan pengadaan barang dan jasa adalah pemeriksaan terhadap dokumen pengadaan dan kriteria evaluasi. Untuk melakukan pemeriksaan proses pengadaan barang / jasa, sudah barang tentu terlebih dahulu pemeriksa mendapatkan Dokumen Pengadaan secara lengkap, yang antara lain terdiri dari:

- 1) Surat Permintaan Penawaran Harga atau pengumuman untuk pelaksanaan pengadaan.
- 2) Rencana kerja dan syarat-syarat.
- 3) Prakuualifikasi.
- 4) Berita Acara Penjelasan (*Aanwijzing*).
- 5) Kontrak.

Selain butir 1 s.d. 5 diatas (dokumen kontrak) tersebut, pemeriksa mendapat kelonggaran untuk mendapatkan dokumen lainnya sesuai dengan Program Kerja Pemeriksaan (PKP), untuk itu langkah-langkah pemeriksaannya dapat dilanjutkan dengan strategi sebagai berikut:

- 1) Dapatkan Dokumen Kriteria dan Tata Cara Evaluasi. Lakukan wawancara dan yakinkan dengan bukti pendukung (Berita Acara) bahwa Tata Cara Evaluasi tersebut telah dijelaskan kepada peserta lelang/penyedia barang/jasa pada waktu penjelasan (*Aanwijzing*).

- 2) Yakinkan bahwa HPS merupakan salah satu acuan untuk menilai kewajaran harga terhadap penawaran yang masuk. Oleh karena itu tidak dapat dijadikan dasar untuk menggugurkan penawaran.
- 3) Yakinkan apakah penetapan calon pemenang telah mengacu/ mereferensi penggunaan produksi dalam negeri.
- 4) Lakukan wawancara, apakah terdapat calon Pemberi Jasa yang tidak memenuhi syarat administrasi (gugur). Jika ya, dapatkan bukti pendukung berupa dokumen penawarannya dan bandingkan dengan ketentuan-ketentuan yang tercantum dalam dokumen pengadaan.
- 5) Yakinkan bahwa calon penyedia barang/jasa yang mendapat evaluasi teknis telah dinyatakan lulus evaluasi administrasi. Untuk itu dapatkan daftar calon pemberi barang/jasa dan bandingkan dengan daftar calon pemberi barang/jasa yang mendapat evaluasi teknis.
- 6) Lakukan Uji Petik terhadap calon penyedia barang/jasa, dengan cara membandingkan antara lulus/gugur dengan kriteria yang ditetapkan dalam dokumen pengadaan.
- 7) Yakinkan, apakah evaluasi harga hanya untuk calon penyedia barang/jasa yang telah dinyatakan lulus administrasi dan teknis. Bandingkan dengan daftar calon pemberi barang/jasa yang lulus administrasi dan teknis.
- 8) Periksa, apakah Panitia/Pejabat Pengadaan membuat daftar urutan penawaran dari harga penawaran terendah.
- 9) Apakah usulan calon pemenang benar, berdasarkan urutan harga penawaran terendah?
- 10) Lakukan wawancara, apakah Panitia juga memberlakukan Sistem Nilai "*Merit Point System*" (salah satu sistem evaluasi penawaran dengan menilai aspek administrasi, teknis dan biaya secara rinci).
- 11) Apakah Panitia/Pejabat Pengadaan barang/jasa telah memperhitungkan keunggulan teknis setara dengan harga? Ingat kualitas/ mutu mempengaruhi harga.

- 12) Yakinkan bahwa penawaran yang dinilai/evaluasi telah memenuhi syarat-syarat pada pembukaan penawaran. Untuk itu bandingkan antara kelulusan dengan syarat-syarat kelulusan pada tahap pembukaan penawaran berupa ketentuan-ketentuan dalam dokumen pengadaan.
- 13) Dapatkan tabel evaluasi dengan sistem nilai (*Merit Point System*). Yakinkan, bahwa perhitungan/pemberian nilai (SKORS) benar, juga apakah Panitia/Pejabat Pengadaan telah membuat urutan penawaran berdasarkan urutan penawaran yang memiliki nilai tinggi?
- 14) Apabila menggunakan Nilai Ambang Batas Lulus (*Passing Grade*), periksa apakah telah diatur dalam dokumen pengadaan ?
- 15) Lakukan wawancara apakah Panitia menetapkan Sistem Penilaian Biaya Selama Umur Ekonomis (*Economic Life Cycle Cost/ ELCC*). Yakinkan apakah ELCC yang ditetapkan sudah benar untuk mengevaluasi pengadaan barang / peralatan yang memperhitungkan faktor-faktor; umur ekonomis, harga, biaya operasi dan pemeliharaan, dalam jangka waktu tertentu.
- 16) Periksa, apakah evaluasi teknis dan harga dengan sistem Economic Life Cycle Cost, hanya digunakan khusus untuk mengevaluasi pengadaan barang yang kompleks dengan memperhitungkan perkiraan biaya operasi dan pemeliharaan, serta nilai sisa selama umur ekonomis barang tersebut ?
- 17) Periksa, apakah evaluasi teknis dan harga hanya atas penawaran yang telah dinyatakan lulus persyaratan administrasi?

1.2.2. Pemeriksaan Kerangka Acuan Kerja

Kerangka Acuan Kerja (KAK) atau (*Term of Reference*) TOR sendiri adalah dokumen perencanaan kegiatan yang berisi penjelasan/keterangan mengenai apa, mengapa, siapa, kapan, di mana, bagaimana, dan berapa perkiraan biayanya suatu kegiatan. Dengan kata lain, Kerangka Acuan Kerja berisi uraian tentang latar

belakang, tujuan, ruang lingkup, masukan yang dibutuhkan, dan hasil yang diharapkan dari suatu kegiatan.

Berikut tahapan yang harus dilakukan seorang auditor dalam mengaudit Kerangka Acuan Kerja sebuah project pengadaan barang dan jasa:

- 1) Dapatkan KAK yang disusun oleh Perencana kegiatan.
- 2) Lakukan kajian (pelajari) apakah dalam KAK tersebut telah memuat Pokok-pokok Acuan Kerja sebagai berikut:
 - a) Penjelasan tujuan dan lingkup jasa konsultansi serta keahlian yang diperlukan.
 - b) Acuan dan informasi bagi para konsultan yang diundang mengikuti pengadaan dalam rangka menyiapkan kelengkapan administrasi, usulan teknis, dan usulan biaya (Anggaran).
 - c) Acuan dalam evaluasi usulan klarifikasi dan negosiasi dengan calon konsultan terpilih, pedoman/dasar pembuatan kontrak dan acuan evaluasi hasil kerja konsultan.
- 3) Pelajari, apakah KAK tersebut memberikan gambaran/indikasi secara garis besar mengenai pekerjaan yang akan dilaksanakan, antara lain meliputi:
 - latar belakang,
 - maksud dan tujuan,
 - lokasi,
 - asal sumber pendanaan,
 - nama organisasi pengguna barang/jasa.
- 4) Periksa, apakah KAK yang disusun/ditetapkan oleh Audite dalam pendahuluan telah memuat program kerja, meliputi:
 - latar belakang,
 - maksud dan tujuan,
 - lokasi,
 - asal sumber pendanaan,
 - nama organisasi pengguna barang/jasa.
- 5) Periksa, apakah dalam KAK tersebut telah disajikan pula data penunjang berupa yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan, antara lain dasar, standar teknis, studi-studi terdahulu yang

pernah dilaksanakan dan peraturan perundangundangan sebagai referensi.

- 6) Yakinkan bahwa KAK telah mencakup :
 - tujuan yang ingin dihasilkan,
 - keluaran yang ingin dihasilkan,
 - keterkaitan antara suatu keluaran dengan keluaran lain,
 - peralatan (perkakas) kerja yang disediakan oleh user,
 - peralatan/perkakas yang disediakan oleh pengguna barang jasa.
- 7) Pelajari lingkup kewenangan yang dilimpahkan kepada konsultan, perkiraan jangka waktu penyelesaian pekerjaan jasa konsultansi, kualifikasi dan jumlah tenaga ahli yang harus disediakan oleh konsultan dan yakinkan dengan bukti pendukungnya.
- 8) Apakah dalam KAK juga telah mengatur jenis dan jumlah laporan yang disyaratkan?. Yakinkan dengan bukti pendukung dan dapatkan arsip/ dokumen laporan sebagai pelaksanaannya.
- 9) Periksa, apakah untuk jasa studi analisa diberikan penekanan terhadap pengalaman perusahaan konsultan serta pendekatan metodologi?
- 10) Periksa, apakah untuk jasa Supervisi dan Perencanaan teknis penekanan lebih diberikan kepada kualifikasi tenaga ahli?
- 11) Periksa apakah perusahaan konsultan memenuhi syarat (cara pemeriksaan) terhadap masalah sebagai berikut:
 - a) Nama pekerjaan yang dilaksanakan.
 - b) Lingkup dan data pekerjaan yang dilaksanakan.
 - c) Lokasi, pemberi tugas.
 - d) Nilai dan waktu pelaksanaan (bulan, tahun).
- 12) Apakah jasa konsultan pemenang juga di dukung dengan referensi dari pengguna jasa yang menunjukkan kinerja konsultan yang bersangkutan selama 5 (lima) tahun terakhir?
- 13) Periksa kelengkapan data administrasi, antara lain:
 - a) Apakah Surat Penawaran mencantumkan masa berlakunya penawaran?

- b) Apakah dilengkapi dengan surat pernyataan yang ditandatangani diatas meterai yang menyatakan bersedia dimasukkan kedalam daftar hitam bilamana mengundurkan diri sebelum berakhirnya batas waktu penawaran.
- 14) Dapatkan Berita Acara pembukaan data administrasi dan teknis. Apakah sekurang-kurangnya memuat:
- a) Jumlah dokumen penawaran yang masuk.
 - b) Jumlah dokumen yang sah dan tidak sah.
 - c) Kelalaian/kekurangan yang terdapat dalam dokumen penawaran.
 - d) Penjelasan keberatan/sanggahan dari konsultan peserta terhadap dokumen penawaran yang ada serta langkah penyelesaian oleh panitia.
 - e) Keterangan lain yang dianggap perlu.
 - f) Tanggal pembuatan Berita Acara.
 - g) Tanda tangan (legalisir) anggota Panitia dan 2 (dua) orang wakil konsultan peserta yang hadir.
- 15) Pemeriksaan terhadap Evaluasi Penawaran Teknis. Periksa apakah penilaian yang dilakukan atas unsur-unsur:
- Pengalaman Perusahaan Konsultan bobot 10 – 30%
 - Pendekatan dan Metodologi bobot 20 – 40%
 - Kualifikasi Tenaga Ahli bobot 50 – 70%
- 16) Pemeriksaan terhadap Penawaran Teknis:
- a) Dapatkan **Berita Acara Evaluasi Penawaran Teknis**: Apakah telah dilegalisir oleh panitia?
 - b) Apakah telah di laporkan kepada pengguna jasa/ manajer/ pemimpin unit organisasi?
 - c) Kapan Berita Acara Evaluasi Penawaran Teknis tersebut dilaporkan (tenggang waktu antara Berita Acara Evaluasi Penawaran Teknis dan waktu/tanggal laporan terlalu lama (>10 hari).
 - d) Atas dasar keputusan pengguna jasa/manajer/ pemimpin unit, apakah panitia segera mengumumkan urutan peringkat konsultan (sebagai pemenang lelang)?

- 17) Lakukan wawancara, Apakah terdapat/terjadi sanggahan? Apakah waktu sanggah di berikan paling lambat 5 (lima) hari kerja setelah pengumuman urutan konsultan (pemenang Lelang).
- 18) Dapatkan/yakinkan konsultan peserta yang mempunyai nilai teknis terbaik (peringkat tertinggi), yang diundang untuk pembukaan sampul II (penawaran biaya).
- Lanjutkan dengan wawancara, hasil klarifikasi dan negosiasi teknis dan biaya.
 - Yakinkan dengan bukti pendukung berupa Berita Acara Klarifikasi dan Negosiasi, daftar hadir atau catatan lainnya sebagai uji silang.
 - Yakinkan bahwa klarifikasi teknis telah mencakup aspek-aspek :
 - Lingkup dan sasaran jasa Konsultansi.
 - Cara penanganan pekerjaan dan rencana kerja.
 - Kualifikasi tenaga ahli.
 - Organisasi pelaksanaan.
 - Program alih pengetahuan.
 - Jadwal pelaksanaan pekerjaan.
 - Jadwal penugasan personil.
- 19) Fasilitas penunjang.
- 20) **“Pemeriksaan Hasil Negosiasi”**. Periksa hasil negosiasi mengenai:
- Apakah jenis pengeluaran biaya (anggaran) sudah sesuai dengan rencana kerja?
 - Apakah jenis pengeluaran (anggaran) sudah sesuai dengan volume kegiatan?
 - Bandungkan harga saruan (tarif) dengan harga di pasar atau referensi harga lainnya (jasa borong, tarif PEMDA, PU, angkutan, tarif Kementerian Perhubungan, material: semen, tarif Kementerian Perdagangan dan Industri, dan lain-lain)
- 21) Yakinkan bahwa negosiasi unit biaya personil atas dasar daftar gaji yang telah diaudit, dan bukti setor pajak penghasilan tenaga ahli konsultan yang bersangkutan. Periksa apakah biaya satuan

dan biaya langsung personil maksimum 3,2 kali gaji dasar tenaga ahli tetap dan maximum 1,5 kali penghasilan yang diterima tenaga ahli tidak tetap.

- 22) Dapatkan laporan hasil klarifikasi dan negosiasi dari panitia kepada pengguna barang/jasa (konsultan). Periksa usulan pemenang, apakah sesuai dengan hasil klarifikasi dan negosiasi?
- 23) Dapatkan penetapan pemenang dan pelajari, apakah penetapan pemenang sesuai dengan usulan panitia dan telah dilegalisir oleh Pejabat yang berwenang/pengguna barang/ jasa?
- 24) Lakukan wawancara dan pelajari:
 - a) Apakah panitia segera menyampaikan pengumuman pemenang secara tertulis?
 - b) Apakah dalam pengumuman tersebut telah mencantumkan masa sanggah, mencantumkan alamat untuk menyampaikan sanggahan?

1.2.3. Pemeriksaan Penunjukkan Langsung

Metode evaluasi terhadap penunjukkan langsung, untuk mengevaluasi atau menilai kewajaran kualitas teknis dan harga atas proses pengadaan barang/jasa dan jasa lainnya termasuk konsultasi. Tahapan pemeriksaannya sama dengan pemeriksaan terhadap metode pengadaan yang lainnya, diawali dari:

- 1) Lakukan wawancara dan bukti pendukungnya bahwa untuk penunjukkan langsung hanya diundang satu calon penyedia jasa konsultan atau Surat Permintaan Penawaran Harga hanya disampaikan kepada satu alamat/calon penyedia jasa konsultasi.
- 2) Dapatkan Berita Acara Penilaian (Evaluasi), yakinkan sekali lagi bahwa yang dievaluasi hanya satu penawar.
- 3) Yakinkan bahwa penilaian teknis dan harga dilakukan secara bersamaan (sekaligus).

- 4) Dapatkan Berita Acara atau catatan yang disyahkan oleh Panitia/Pejabat pengadaan atas pelaksanaan penilaian “Kualitas Penawaran Teknis”.
- 5) Dapatkan Berita Acara atau catatan klarifikasi dan negosiasi yang telah dilegalisir (disyahkan) oleh Panitia/Pejabat Pengadaan.
- 6) Periksa, apakah dalam proses penilaian tersebut dilakukan kesesuaian penawaran teknis dan penawaran harga?
- 7) Periksa, apakah dilakukan klarifikasi dan negosiasi penawaran harga meliputi biaya langsung personil dan biaya langsung non personil. Lakukan pendalaman, apakah klarifikasi dan negosiasi termasuk komposisi biaya langsung personil dan biaya langsung non personil?

1.2.4. Pemeriksaan Penentuan Harga Perkiraan Sendiri (HPS)

Untuk pemeriksaan penyusunan Harga Perhitungan Sendiri (HPS) dengan referensi data dasar yang tidak jauh beda dengan yang telah diatur dalam Peraturan Presiden Nomor 70 Tahun 2012, namun pemeriksa dituntut lebih hati-hati dan telaten. Artinya ditapis, diurut kembali sehingga pemeriksaannya diawali dari tahapan berikut:

- 1) Apakah Audite telah menetapkan Harga Satuan Standar (HSS) atau Harga Patokan Standar (HPS)? Dan apakah masih *up to date*? Disyahkan oleh Pejabat yang berwenang?
- 2) Apakah Panitia/Pejabat pengadaan barang/jasa melakukan analisis harga satuan pekerjaan yang bersangkutan?
- 3) Periksa, apakah HPS juga mempertimbangkan perkiraan perhitungan biaya oleh konsultan yang dalam hal ini Engineers Estimate (EE)? Yakinkan dengan bukti pendukungnya (perhitungan biaya dari EE)
- 4) Dapatkan harga pasar dan bandingkan dengan HPS. Apakah dapat diyakini bahwa HPS disusun telah mempertimbangkan/ referensi harga pasar?
- 5) Periksa, apakah referensi penyusunan HPS juga dilengkapi:
 - a) Harga Kontrak/SPK yang lalu?

- b) Harga Satuan dan Badan Pusat Statistik (BPS)?
 - c) Harga/tarif yang dikeluarkan oleh pabrik/agen tunggal atau lembaga independen?
 - d) Daftar/tarif harga dari instansi berwenang? Misal : Upah Minimum Regional (UMR) dan PEMDA.
- 6) Periksa, dan yakinkan apakah HPS telah memperhitungkan: > Pajak Pertambahan Nilai (PPN) x Biaya Umum dan Keuntungan (*Overhead Cost and Profit*).
 - 7) Periksa, apakah dalam HPS tidak dimasukkan unsur biaya tidak terduga dan Pajak Penghasilan (PPh) ?

HPS atas pekerjaan jasa konsultasi dibedakan dengan pengadaan barang/jasa lainnya. Pemeriksaan dapat diawali dari:

- 1) Dapatkan dokumen yang dijadikan acuan untuk menyusun HPS pekerjaan jasa konsultasi tersebut. Periksa, apakah HPS untuk jasa konsultan tersebut meliputi unsur Biaya **Personil (Remuneration)** dan **Biaya Langsung Non Personil (Direct Reimbursable Cost)**? Periksa, unsur biaya apa saja yang dimasukkan selain:
 - a) Biaya sewa kantor.
 - b) Biaya perjalanan.
 - c) Biaya pengiriman dokumen.
 - d) Biaya pengurusan surat ijin.
 - e) Biaya komunikasi.
 - f) Biaya tunjangan pemerintah.
- 2) Lakukan perhitungan, apakah biaya langsung non personil tidak melebihi 40% (empat puluh persen) dari total biaya? (terkecuali pekerjaan: pemetaan udara, survei lapangan, pengukuran, penyelidikan tanah).
- 3) Periksa, apakah terjadi perbedaan antara hasil:
 - a) Evaluasi penawaran.
 - b) Negosiasi dengan calon konsultan terpilih,
 - c) Klarifikasi dengan KAK dan HPS? Jika “Ya”, apakah selisih tersebut tidak mengubah sasaran, tujuan dan keluaran (*Output*) serta tidak melewati “PAGU ANGGARAN”?

1.2.5. Pemeriksaan Dokumen Kontrak

Dokumen kontrak atau perjanjian merupakan kelanjutan dari proses pengadaan penyedia barang/jasa borong dan lainnya. Kontrak atau perjanjian merupakan bagian dari bentuk perikatan dari pihak-pihak dengan sadar mengikatkan diri untuk melaksanakan suatu pekerjaan. Bentuk perikatan, meliputi:

- Kontrak,
- Perjanjian,
- Surat Perintah Kerja dan
- Surat Pesanan.

Kontrak ataupun bentuk lain pada prinsipnya berfungsi **“PESANAN” (ordering)**, yang mempunyai kekuatan atau aspek hukum dan berlaku bagi pihak-pihak yang terkait, yang mengikatkan diri pada suatu pesanan (*ordering*). Oleh karena itu bagi Pemeriksa, dalam melakukan pemeriksaan wajib mendalami dan mengkaji kedalaman pasal-pasal dalam Kontrak/Perjanjian.

Sedangkan pemeriksaannya dapat ditapis habis dari awal judul, nomor dan tanggal kontrak sampai dengan paling akhir para penandatanganan Kontrak/Perjanjian, sebagai berikut:

- 1) Dapatkan dokumen Kontrak/Surat Perjanjian atau bentuk lain (Surat Pesanan). Periksa apakah telah dilengkapi dengan: a. Pembukaan. b. Judul kontrak c. Jenis pekerjaan d. Nomor, tanggal kontrak e. Perubahan nomor kontrak (Jika untuk perubahan: kontrak Adendum/ Amandemen).
- 2) Periksa, apakah para pihak yang menandatangani kontrak pada halaman pertama dan terakhir yang bermaterai sama: (Dengan teknologi komputer sering belum diedit/belum disesuaikan sehingga namanya berbeda antara halaman pertama dan halaman terakhir)
- 3) Periksa, apakah telah dicantumkan pernyataan **“Sepakat”** dan **“Setuju”** mengadakan kontrak atas obyek yang dikontrakkan? Periksa, apakah dokumen kontrak telah lengkap? yang terdiri dari:

- a) Surat penunjukkan.
- b) Surat penawaran.
- c) Spesifikasi umum.
- d) Spesifikasi khusus.
- e) Gambar-gambar.
- f) Agenda dalam proses pemilihan.
- g) Daftar kuantitas dan harga (kontrak harga satuan).
- h) Dokumen penawaran lainnya.
- i) Jaminan pelaksanaan.
- j) Jaminan uang muka.

Untuk kontrak jasa konsultansi, terdiri dari:

- a) Surat penunjukkan.
- b) Kerangka acuan kerja.
- c) Hasil negosiasi.
- d) Dokumen penawaran.
- e) Agenda proses pemilihan.
- f) Jaminan uang muka.
- g) Untuk kontrak barang/jasa lainnya terdiri dari:
 - (1) Surat penunjukkan
 - (2) Dokumen penawaran
 - (3) Spesifikasi umum
 - (4) Spesifikasi khusus
 - (5) Gambar-gambar
 - (6) Agenda proses pemilihan
 - (7) Daftar kuantitas/volume dan harga tarif
 - (8) Jaminan pelaksanaan
- 4) Periksa, apakah dicantumkan klausul bahwa para pihak telah menyetujui harga kontrak? Apakah juga di cantumkan sumber pendanaannya?
- 5) Periksa, apakah dicantumkan klausul (pasal) yang menyatakan bahwa kontrak tersebut terdiri dan beberapa dokumen yang merupakan satu kesatuan kontrak?

- 6) Periksa, apakah dicantumkan klausul (pasal) yang menyatakan apabila terjadi pertentangan antara ketentuan yang tercantum dalam kontrak, maka yang dipakai adalah dokumen urutannya lebih dulu.
- 7) Periksa, apakah telah dicantumkan klausul kontrak yang mengatur persetujuan para pihak untuk melaksanakan kewajiban masing-masing, antara lain pihak pertama membayar harga/prestasi kontrak, dan pihak kedua melaksanakan pekerjaan?
- 8) Periksa, apakah telah dicantumkan pernyataan mengenai: jangka waktu pelaksanaan pekerjaan, kapan dimulai dan kapan berakhirnya pekerjaan? Serta dicantumkan kapan pekerjaan mulai efektif dilaksanakan?
- 9) Periksa, apakah istilah-istilah dalam kontrak telah diuraikan, dijelaskan, ditafsirkan untuk mudah dipahami?
- 10) **“Pemeriksaan syarat-syarat umum kontrak”** Periksa, apakah syarat umum dalam kontrak dapat dijabarkan/ diterapkan secara luas tanpa melanggar ketentuan dalam kontrak? Dalam hal pengadaan barang/material. Periksa, apakah juga mencantumkan pasal (klausul) asal barang diperoleh? Apakah dirinci ke dalam pasal-pasal (ayat) dalam kontrak mengenai komponen dalam negeri dan komponen impor? Lakukan cek silang dengan syarat-syarat khusus pada dokumen kontrak.
- 11) Dapatkan ijin tertulis dari pengguna barang/jasa kepada penyedia barang/jasa, mengenai penggunaan dokumen kontrak dan informasi atau dokumen lain yang berhubungan dengan kontrak, antara lain: Ketentuan dalam kontrak Spesifikasi teknik Gambar-gambar, Pola Informasi lain yang berhubungan dengan kontrak
- 12) Periksa, apakah dalam kontrak telah mencantumkan pasal-pasal mengenai: Hak paten, Hak cipta dan Merk Untuk melindungi pengguna barang/jasa dari segala tuntutan atau klaim dari pihak ketiga?
- 13) Periksa, apakah dalam kontrak telah diatur klausul/pasal mengenai jaminan uang muka? Apakah besarnya jaminan uang muka 100% dari besarnya/jumlah uang muka yang dibayarkan.

- 14) Periksa, apakah sebelum penandatanganan kontrak telah didahului dengan penyerahan “**JAMINAN PELAKSANAAN**”? Bandingkan antara tanggal kontrak dengan tanggal jaminan pelaksanaan. Bandingkan “nominal” jaminan pelaksanaan dengan nilai ditentukan.
- 15) Pelajari, jika jaminan pelaksanaan lebih kecil $80\% \times \text{HPS}$, apakah telah dinaikkan menjadi sekurang-kurangnya “**Prosentase yang telah ditetapkan dalam dokumen pengadaan**” dikalikan 80% dari HPS. Atau, nilai nominal (Y) dalam dokumen pengadaan $\times 80\%$ dari HPS. ($Y \times 80\% \text{ HPS}$)
- 16) Periksa, apakah telah diatur dalam klausul kontrak mengenai besarnya jaminan pemeliharaan? Apakah jaminan pemeliharaan hanya dapat dibayarkan setelah pekerjaan dinyatakan selesai 100% ? Bandingkan dengan Berita Acara Progres Fisik atas pekerjaan selesai (masa pemeliharaan).
- 17) Periksa, apakah telah dicantumkan klausul kontrak yang mengatur asuransi? Periksa, apakah yang diasuransikan meliputi:
- a) Barang/peralatan kerja/alat berat
 - b) Pelaksanaan pekerjaan
 - c) Kecelakaan kerja
 - d) Kerusakan
 - e) Kehilangan
 - f) Resiko lainnya yang tidak terduga
- Periksa, apakah yang diasuransikan sudah termasuk pihak ketiga sebagai akibat kecelakaan ditempat kerja? Bandingkan, nilai nominal asuransi dalam kontrak dengan nilai nominal asuransi dalam dokumen pengadaan (RKS)
- 18) Periksa, pasal-pasal yang mengatur termin pembayaran. Bandingkan antara pasal-pasal dalam kontrak dengan pasal-pasal dalam dokumen anggaran. Apakah harga kontrak juga mencantumkan sumber pendanaannya?
- 19) Lakukan wawancara, apakah terjadi amandemen kontrak? Jika “Ya”, periksa penyebab terjadinya kontrak, apakah:
- a) Perubahan jadwal pelaksanaan akibat perubahan pekerjaan

- b) Perubahan harga kontrak akibat perubahan pekerjaan.
- 20) Lakukan wawancara, apakah pengguna barang/jasa telah menunjuk wakilnya untuk pengawas pekerjaan?
- 21) Periksa, apakah dalam kontrak telah mengatur klausul/pasal mengenai laporan atas kemajuan pekerjaan yang dibuat penyedia barang/jasa? Periksa, apakah laporan-laporan tersebut secara periodik, dan telah dipenuhi/dilaksanakan? Apakah penyampaian laporan-laporan (utamanya progres fisik tersebut tidak terlambat)?
- 22) Lakukan pemeriksaan dilapangan apakah penyedia barang/ jasa telah melakukan tindakan/langkah-langkah yang memadai untuk melindungi lingkungan, membatasi perusakan lingkungan dan gangguan kepada masyarakat umum?
- 23) Periksa, apakah dalam kontrak telah mencantumkan pasal mengenai Force Majeur atau bencana alam? Periksa, yang dikelompokkan kedalam Force Majeur apakah termasuk:
- a) Kerusakan
 - b) Peperangan
 - c) Revolusi
 - d) Bencana alam; banjir, gempa bumi, badai, gunung meletus, tanah longsor, wabah penyakit, angin topan
 - e) Pemogokan kerja
 - f) Kebakaran
 - g) Gangguan industri lain
- 24) Periksa, apakah dalam kontrak telah dicantumkan pasal-pasal yang mengatur **“Menanggung kerugian”** akibat kejadian Kahar? **“Penyedia barang/jasa Usaha Kecil / Koperasi Kecil”**
- 25) Apabila penyedia barang/jasa usaha kecil/koperasi kecil maka dalam kontrak wajib dicantumkan pasal “Pekerjaan tersebut harus dilaksanakan sendiri” oleh penyedia barang/jasa yang ditunjuk dan dilarang disubkontrakkan.
- 26) Apabila penyedia barang/jasa yang terpilih bukan usaha kecil/koperasi kecil, apakah dalam kontrak telah diatur klausul “Wajib bekerjasama” dengan penyedia barang/jasa usaha kecil termasuk

- koperasi kecil atau mensubkontrakkan. Periksa, apakah pekerjaan yang disubkontrakkan hanya sebagian (tidak seluruh pekerjaan) dari paket kontrak?
- 27) Dalam hal pengadaan barang/material, apakah telah dicantumkan pasal yang mengatur standar? Bandingkan antara standar dalam kontrak dan standar yang ditetapkan dalam spesifikasi teknis.
 - 28) Dalam hal pengadaan barang/material, periksa apakah dalam kontrak telah dicantumkan pasal-pasal yang mengatur:
 - a) Pengiriman, toko gudang.
 - b) Waktu, tanggal penyerahan.
 - c) Transportasi angkutan yang di pilih.
 - 29) Apakah dalam kontrak telah diatur pula harga/biaya angkut dimasukkan menjadi satu dengan harga kontrak?
 - 30) Apakah dalam kontrak telah diatur Pemeriksaan dan Pengujian barang/material? Apakah pemeriksaan dilakukan oleh pengguna barang/jasa atau pihak ketiga? Apakah telah diatur dalam kontrak bahwa waktu/hari/tanggal pemeriksaan/pengujian tidak harus sama dengan hari/tanggal penyerahan material? Apakah telah dipahami oleh semua pihak bahwa fungsi pemeriksaan/pengujian sama dengan fungsi **SARINGAN/ FILTER**? dan beda dengan fungsi tahap penyerahan?
 - 31) Periksa, apakah penyedia barang/material juga memberikan “**LAYANAN TAMBAHAN**” seperti/semacam “**PURNA JUAL**”? Bandingkan klausul kontrak tersebut dengan syarat-syarat khusus kontrak.
 - 32) “**Ketentuan khusus kontrak jasa konsultasi**” Periksa, apakah penyedia Jasa Konsultasi suatu **JOINT VENTURED** Jika “Ya”, apakah penyedia jasa, anggota Joint Venture tersebut memberi kuasa kepada salah satu anggota Joint Venture untuk bertindak dan mewakili hak-hak dan kewajiban anggota penyedia jasa lainnya terhadap pengguna jasa?
 - 33) Dapatkan standar pelaksanaan tugas konsultasi, Apakah penyedia jasa konsultasi melaksanakan pekerjaan/tugas sesuai

dengan standar pelaksanaan? Apakah penyedia jasa konsultan melaksanakan pekerjaannya memberikan indikasi adanya:

- a) Teknis
- b) Efisien
- c) Memenuhi kriteria tehnik
- d) Melindungi peralatan kerja dan material

- 34) Periksa, apakah dicantumkan pasal-pasal bahwa penyedia jasa konsultansi tidak bertentangan dengan kegiatan tertentu?
- 35) Apakah penyedia jasa konsultansi setuju, bahwa “Selama pelaksanaan kontrak” penyedia jasa dinyatakan tidak berwenang untuk melaksanakan jasa maupun mengadakan barang yang tidak sesuai dengan kontrak?
- 36) Periksa, apakah penyedia jasa, sub konsultan, dan personil konsultan dilarang untuk tidak menentang secara langsung atau tidak langsung kegiatan yang akan menimbulkan pertentangan kepentingan (*Conflict interest*) dengan kegiatan/tugas penyedia jasa?
- 37) Periksa apakah biaya-biaya yang berhubungan dengan pelaksanaan perjanjian telah di rinci?
- 38) Apakah diatur suatu pasal bahwa, setelah kontrak berakhir penyedia jasa harus menyerahkan peralatan dan bahan lain sesuai dengan instruksi pengguna barang/jasa?
- 39) Periksa, apakah dicantumkan pasal-pasal yang menyatakan personil tidak mengidap penyakit berbahaya/menular?
- 40) Periksa, apakah dalam dokumen kontrak telah dicantumkan pasal-pasal yang mengatur waktu kerja dan lembur?
- 41) Periksa, apakah dalam kontrak telah dicantumkan pasal-pasal yang mengatur penggantian dan perpindahan tenaga kerja?
 - a) Bandingkan antara daftar personil (ahli) dengan daftar mutasi/promosi personil konsultan.
 - b) Periksa juga, apakah promosi/mutasi personil dari konsultan tersebut telah mendapat persetujuan dari pengguna jasa?

- 42) “Ketentuan khusus untuk kontrak jasa pemborongan “ Periksa, apakah dalam kontrak jasa borong telah diatur pasal- pasal mengenai personil sebagai berikut:
- a) Apakah telah diatur pasal-pasal, bahwa pengguna jasa dapat menyetujui/menilai setiap penempatan/penggantian personil atau tenaga ahli menurut kualifikasi yang dibutuhkan?
 - b) Apakah telah dicantumkan pasal-pasal mengenai penilaian pekerjaan sementara oleh pengguna jasa?. Dapatkan hasil penilaian tersebut dan bandingkan dengan kemajuan fisik (Progres Fisik)
- 43) Periksa, apakah dalam kontrak telah dicantumkan pasal-pasal mengenai “**PENEMUAN**”?. Jika “Ya”, lakukan wawancara, apakah selama pekerjaan berlangsung pernah terjadi adanya penemuan barang purbakala/kerajaan yang dilindungi oleh Undang-Undang?
- 44) “**Kompensasi**” Periksa apakah telah dicantumkan pasal-pasal mengenai kompensasi? Meliputi aspek sebagai berikut:
- a) Jika pengguna jasa memodifikasi atau mengubah jadwal yang dapat mempengaruhi pekerjaan penyedia jasa.
 - b) Keterlambatan pembayaran kepada penyedia jasa, oleh karena itu bandingkan antara jadwal pembayaran dalam kontrak dan proses penagihan sampai dengan pembayaran, apakah terdapat keterlambatan atau tidak?
 - c) Pihak pengguna jasa tidak memberikan gambar-gambar, spesifikasi atau instruksi, sesuai dengan jadwal yang dibutuhkan untuk pelaksanaan pekerjaan.
 - d) Pihak penyedia jasa belum dapat masuk ke lokasi pekerjaan sebagaimana yang diperjanjikan dalam kontrak.
 - e) Pihak pengguna jasa meminta kepada pihak penyedia jasa untuk melakukan pengujian tambahan yang setelah dilaksanakan pengujian ternyata tidak diketemukan kerusakan/ kegagalan/ penyimpangan.
 - f) Bandingkan kompensasi tersebut dengan kompensasi yang diatur dalam syarat khusus kontrak.

- 45) Periksa, (a) Apakah dalam kontrak dicantumkan pula pasal-pasal mengenai penangguhan jika penyedia jasa tidak melakukan kewajiban sebagaimana mestinya? (b) Apakah pihak penyedia jasa masih mendapat kesempatan untuk melakukan perbaikan dalam jangka waktu tertentu?
- 46) Periksa, apakah dalam kontrak telah dicantumkan pasal-pasal mengenai profil konsultan dan subkonsultan?
- a) Periksa, apakah ada pasal yang mencantumkan kualifikasi dan pengalamannya?
- b) Periksa, apakah personil inti telah mencantumkan halhal/ aspek sebagai berikut:
- (1) Nama personil
 - (2) Uraian pekerjaan/personil
 - (3) Kualifikasi minimum/personil
 - (4) Perkiraan waktu pelaksanaan
- 47) Periksa, apakah ada pemberitahuan tertulis dari penyedia jasa konsultan kepada pengguna jasa, mengenai penyesuaian perkiraan waktu pekerjaan personil? Periksa, Apakah pekerjaan tambah ditindak lanjuti perkiraan waktu secara tertulis oleh para pihak?
- 48) Periksa, apakah dalam kontrak di atur pasal-pasal mengenai tenaga kerja inti dan subkonsultan yang telah disetujui pengguna jasa?
- 49) Lakukan wawancara:
- a) Apakah terjadi penangguhan pembayaran atas pelaksanaan suatu pekerjaan (Progres fisik)? Jika “Ya”, dapatkan bukti pendukung penyebab terjadinya penangguhan pembayaran.
- b) Apakah penyedia jasa masih diberi kesempatan untuk memperbaiki dalam jangka waktu tertentu?
- 50) Dapatkan dokumen/daftar pembayaran gaji kepada para pekerja.
- a) Periksa, apakah daftar pembayaran gaji tersebut telah disyahkan/ditanda tangani oleh masing-masing pekerja?

- b) Apakah daftar upah tersebut dilampiri jam kerja dan jadwal/waktu cuti karyawan?
- c) **“Pengambil-alihan”** Periksa, apakah pengambil-alihan lokasi (pekerjaan) dan hasil pekerjaan dalam jangka waktu 7 (tujuh) hari setelah pekerjaan dinyatakan selesai? Lengkapi dengan bukti pendukung.
- d) **“Pedoman pengoperasian dan perawatan”** Dalam hal pengoperasian/pengusahaan atas aset hasil dari pekerjaan pemborongan jasa, periksa apakah telah dilengkapi dengan “Petunjuk Pengoperasian dan Perawatan”? Bandingkan dengan pasal-pasal dalam kontrak yang bersangkutan, jika penyedia jasa tidak melaksanakan/memberikan “Petunjuk Pengoperasian dan Perawatan”, periksa apakah penyedia jasa telah dikenakan sanksi? Bandingkan dengan pasal-pasal dalam kontrak.
- e) **“Penyesuaian biaya “** Periksa, apakah terjadi penyesuaian harga atas suatu kontrak? Jika, “Ya”, periksa apakah perhitungan penyesuaian biaya telah disesuaikan dengan peraturan yang berlaku, termasuk mata uang yang dipakai untuk penyesuaian biaya.

1.2.6. Pemeriksaan Pengadaan Barang dengan Swakelola.

Secara sederhana, pekerjaan swakelola dapat diartikan suatu pekerjaan yang dikerjakan sendiri, dalam arti tahapan perencanaan, pelaksanaan dan pengawasannya oleh tenaga (SDM) dari Institusi yang bersangkutan. Sedangkan, kalau memang sifat pekerjaan membutuhkan “Tenaga” atau SDM dari luar, jumlahnya tidak boleh melebihi 50% dari tenaga kerja itu sendiri.

Pemeriksaan pada tahap awal diarahkan pada pemilihan swakelola, apakah kalau memenuhi klasifikasi (pengelompokan) berikut ciri-ciri yang membedakan sebagai berikut:

- 1) Periksa perencanaan awal Swakelola, meliputi:

- a) Apakah pekerjaan swakelola direncanakan, dikerjakan dan diawasi sendiri oleh Institusi internal?
 - b) Apakah dalam pelaksanaan pekerjaan masih juga merekrut (menerima) tenaga dari luar Institusi Tenaga Ahli maupun Borongan?
- 2) Apakah pekerjaan swakelola tersebut oleh instansi pemerintah lain non swadana (Universitas Negeri, Lembaga Peneliti/Ilmiah Pemerintah, Lembaga Pelatihan) instansi pemerintah yang bukan penanggungjawab anggaran?

3) Pekerjaan Hibah

Swakelola oleh penerima hibah, perencanaan, pelaksanaan, pengawasan oleh penerima hibah. Misal, kelompok masyarakat, LSM, Komite Sekolah/Pendidikan Swasta/Lembaga Penelitian/Ilmiah non Badan Usaha dan Lembaga lain yang ditetapkan oleh pemerintah dengan sasaran ditentukan oleh pemerintah. Bandingkan antara macam/jenis pekerjaan swakelola tersebut dengan Ketetapan Pemerintah (PERPRES/PP/Peraturan Menteri).

4) “Pelaksanaan Swakelola“

Dapatkan Surat Keputusan yang mengatur Penetapan Panitia untuk pelaksanaan pekerjaan swakelola tersebut. Periksa, struktur organisasi, tugas, fungsi, pembagian wewenang, apakah susunan kepanitiaan untuk pekerjaan swakelola tersebut telah terpenuhi aspek pengawasan melekat (*Internal Control*).

- 5) Periksa, untuk pembayaran upah tenaga kerja,
- a) Apakah diatur dalam SK Surat Penetapan Panitia atau diatur tersendiri?
 - b) Apakah upah berdasarkan daftar hadir atau dengan cara upah borongan?
- 6) Lakukan Uji Petik bukti pembayaran gaji perorangan atas tenaga ahli. Bandingkan, apakah sudah didukung dengan kontrak kerja perorangan?
- 7) Periksa Laporan Harian (di lapangan/Direksi Kit)

- a) Apakah telah dilakukan pencatatan atas penggunaan bahan/material dan peralatan kerja?
 - b) Apakah pencatatannya kronologis/harian?
- 8) Periksa daftar bahan/material yang di terima. Bandingkan dengan :
- a) Buku tamu pada Pos SATPAM/Jaga.
 - b) Jadwal pelaksanaan pekerjaan, apakah bertahap, sesuai jadwal pelaksanaan pekerjaan?
- 9) Periksa realisasi *dropping/panjer*/pencairan anggaran;
- a) Apakah bulanan?
 - b) Apakah sudah sinkron dengan jadwal pelaksanaan pekerjaan?
 - c) Apakah panjer kerja (pembayaran) tersebut telah dipertanggung jawabkan secara periodik, maksimal bulanan?. Dapatkan realisasi panjer kerja tersebut dan bandingkan dengan pertanggungjawabannya.
- 10) Dapatkan progres fisik harian. Periksa, apakah telah dilakukan evaluasi mingguan? Dari monitor mingguan progres fisik dan realisasi pendanaan/anggaran (biasanya dibuat satu daftar/satu sajian). Bandingkan antara progres fisik tersebut dengan realisasi pembayaran/daya serap anggaran. Untuk pekerjaan perangkat lunak dilakukan evaluasi bulanan.
- 11) Periksa, untuk pekerjaan swakelola tersebut apakah telah ditunjuk “Pengawas Pekerjaan” dengan Surat Penetapan yang disahkan oleh PGBS?
- 12) “Swakelola oleh Instansi Pemerintah lain Non Swadana “Lakukan wawancara untuk pelaksanaan pekerjaan swakelola ini (oleh Instansi Pemerintah lain Non Swadana), apakah telah dibentuk Panitia Pengadaan?
- 13) Periksa, apakah metoda yang dipilih diantara metoda yang telah ditetapkan dalam Peraturan Presiden yaitu:
- a) Lelang/seleksi umum?
 - b) Lelang/seleksi terbatas?
 - c) Pemilihan/seleksi langsung?

d) Penunjukkan langsung?

- 14) Dapatkan daftar/bukti pembayaran upah kepada tenaga kerja. Bandingkan antara daftar/bukti pembayaran upah harian tersebut dengan daftar hadir tenaga kerja. Periksa pula apakah cara yang dipilih upah borongan? Jika “Ya”, dapatkan ketentuan yang mengatur upah borongan dan bandingkan dengan bukti pembayaran atas upah borongan tersebut untuk meyakinkan bahwa tidak terjadi penyimpangan.
- 15) Periksa, apakah terdapat pembayaran gaji tenaga ahli tertentu? Jika “Ya”, bandingkan dengan kontrak kerja untuk meyakinkan kesesuaian antara tarif dengan realisasi pembayaran dan bukti pendukung pembayaran berupa kontrak.
- 16) Bandingkan antara kemajuan fisik dilapangan dengan catatan/laporan harian atas pemakaian bahan, peralatan dan tenaga kerja.
- 17) Bandingkan antara laporan harian dengan catatan pada Buku Satpam/Pos Jaga mengenai pengiriman bahan.
- 18) Bandingkan antara dropping panjer kerja dengan laporan realisasi, apakah telah dilakukan secara periodik maksimal bulanan? Periksa, apakah terjadi selisih (varian) dan apa penyebabnya?
- 19) Bandingkan pula realisasi pembayaran bulanan dengan progres fisik. Bandingkan pula dengan evaluasi mingguan, kecuali perangkat lunak, evaluasi dilakukan bulanan.
- 20) Dapatkan bukti pendukung (Surat Penetapan/Keputusan) bahwa telah ditunjuk pengawas pekerjaan.
- 21) “Swakelola yang dilaksanakan masyarakat/LSM” Lakukan wawancara kepada penerima hibah. Apakah pengadaan barang, jasa lainnya, peralatan/suku cadang dan tenaga ahli dilakukan oleh penerima hibah?
- 22) Periksa, apakah disusun, ditetapkan jadwal penyaluran dana hibah untuk pekerjaan konstruksi? Dapatkan realisasi penyaluran dana hibah tersebut, Bandingkan dengan penetapannya, apakah:
 - a) 40 % (lima puluh persen) apabila organisasi pelaksana penerima hibah telah siap?

- b) 40 % (lima puluh persen) dibayarkan setelah pekerjaan mencapai 30% (tiga puluh persen)?
- 23) Dapatkan bukti/dokumen progres fisik (laporan kemajuan pekerjaan), lakukan Uji Petik fisik/lapangan antara volume/angka dalam laporan dengan kondisi fisik dilapangan.
- 24) Lakukan wawancara, apakah penerima hibah telah melakukan pengawasan atas pelaksanaan pekerjaan dan realisasi pembayaran? Periksa Uji Petik progres fisik bulanan dengan fisik dilapangan.

1.3. Tindak Lanjut Hasil Temuan Audit

Setelah melakukan pemeriksaan, tentu auditor akan membuat sebuah laporan, sebagai bukti adanya hasil pemeriksaan. Hasil pemeriksaan pengadaan barang/jasa akan dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan. Bentuk dan susunan Laporan Hasil Pemeriksaan mengacu pada standar audit sektor publik. Hasil-hasil pemeriksaan yang meliputi temuan negatif maupun positif dan data-data pendukungnya dituangkan dalam KKP. Lebih lanjut, KKP yang berisi catatan-catatan pemeriksa yang mencerminkan kegiatan yang dilakukan, metode, prosedur dan teknik pemeriksaan yang diterapkan, simpulan yang dibuat dan saran yang dirumuskan untuk setiap kegiatan/sasaran pemeriksaan, merupakan jembatan untuk memudahkan Temuan Pemeriksaan dan Laporan Hasil Pemeriksaan. Untuk lebih memudahkan evaluasi, dibuat daftar evaluasi pengadaan barang/jasa.

Sesuai dengan standar audit publik, dalam pemeriksaan pengadaan barang/jasa Tim Pemeriksa diwajibkan untuk melakukan pemeriksaan tindak lanjut atas temuan dan rekomendasi hasil audit terdahulu yang dilakukan oleh auditor. Langkah-langkah yang harus dilakukan (Murwanto, 2007), meliputi:

- 1) Dapatkan hasil pemeriksaan auditor berupa LTP atau LHP dan tanggapan instansi pada waktu pembahasan tindak lanjut, serta data hasil pemeriksaan instansi pemeriksa lainnya beserta tanggapan dari instansi/proyek yang diperiksa.

- 2) Pelajari temuan/masalah yang dikemukakan dalam hasil-hasil pemeriksaan auditor, saran pemeriksa, tanggapan instansi/proyek yang bersangkutan dan tingkat penyelesaian atas temuan/masalah dari masing-masing hasil pemeriksaan auditor.
- 3) Catat temuan-temuan/masalah dan rekomendasi yang belum ditindaklanjuti dan yang dalam proses tindak lanjut, kemudian teliti sebab-sebabnya apakah karena kelalaian oleh instansi/proyek yang bersangkutan, atau penyelesaiannya berkaitan dengan penyelesaian yang harus dilakukan oleh instansi lain, baik secara vertikal maupun horizontal, atau karena penyelesaiannya memerlukan waktu relatif lama.
- 4) Untuk temuan/masalah yang belum dan atau terlambat ditindaklanjuti, teliti lebih mendalam sebab-sebab terjadinya apakah karena kelalaian atau sebab lain.
- 5) Untuk masalah yang belum selesai, karena berkaitan dengan kewenangan instansi lain, teliti apakah sudah ada usaha dari pihak instansi/proyek yang diperiksa untuk menghubungi atau menyelesaikan temuan dengan instansi tersebut.
- 6) Bagi penyelesaian temuan yang memerlukan waktu relatif lama pelajari langkah-langkah yang harus dilakukan dan waktu penyelesaian yang diperlukan untuk dapat menilai, apakah usaha penyelesaian yang dilakukan itu memerlukan waktu yang lama.
- 7) Lakukan pengujian tentang kebenaran penjelasan pihak instansi/proyek tersebut dengan meneliti dokumen dan kegiatan penyelesaian yang telah dilakukan.
- 8) Teliti apakah dalam pemeriksaan yang sedang dilakukan terdapat masalah/temuan berulang dari pemeriksaan yang terdahulu kemudian pelajari sebab-sebabnya dan bagaimana cara instansi menyelesaikan temuan berulang tersebut. Untuk temuan berulang, agar rumusan unsur penyebab dari temuan bersangkutan dipertegas.
- 9) Buatlah kesimpulan hasil pemeriksaan tindak lanjut atas temuan-temuan hasil pemeriksaan auditor terdahulu dalam

masing-masing formulir atau tabel yang menggambarkan antara lain:

- a) Tanggal dan Nomor Laporan Hasil Pemeriksaan;
- b) Tahun Anggaran yang diperiksa;
- c) Temuan/masalah yang dikemukakan;
- d) Saran/rekomendasi atas temuan/masalah;
- e) Tindak lanjut yang dilakukan oleh instansi;
- f) Tingkat penyelesaian hasil tindak lanjut;
- g) Sebab-sebab belum ditindaklanjuti atau belum selesainya tindak lanjut temuan;
- h) Komentar instansi.

Hasil pemeriksaan tindak lanjut atau penyelesaian atas temuan-temuan pemeriksaan terdahulu disajikan dalam rumusan dua alternatif yaitu: dikemukakan secara langsung dalam temuan atas pemborongan pekerjaan/jasa atau pengadaan barang yang bersangkutan, atau dikemukakan secara gabungan bersama tindak lanjut atas temuan-temuan lain dalam laporan hasil pemeriksaan.

BAGIAN XII

AUDIT PERJALANAN DINAS



1.1. Pemahaman Umum Perjalanan Dinas

Salah satu kegiatan yang sering dijadikan obyek pemeriksaan BPK diantaranya adalah pertanggungjawaban belanja perjalanan dinas pegawai. Perjalanan dinas dalam negeri bagi pejabat negara dan pegawai negeri dan pegawai tidak tetap telah ditetapkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 113/PMK.05/2012 tentang Perjalanan Dinas Dalam Negeri Bagi Pejabat Negara, Pegawai Negeri Sipil dan Pegawai Tidak Tetap. Perjalanan Dinas sebagaimana diatur dalam PMK tersebut meliputi:

1) Perjalanan Dinas Jabatan

Perjalanan Dinas Jabatan adalah perjalanan dinas melewati batas kota dan/atau dalam kota dari tempat kedudukan ke tempat yang dituju, melaksanakan tugas, dan kembali ke tempat kedudukan semula di dalam negeri. Perjalanan dinas jabatan dilaksanakan sesuai perintah atasan pelaksana Surat Perjalanan Dinas (SPD) yang dituangkan dalam surat tugas. Surat tugas dimaksud diterbitkan oleh:

- a) kepala satuan kerja untuk perjalanan dinas jabatan yang dilakukan oleh pelaksana SPD pada satuan kerja berkenaan;
- b) atasan langsung kepala satuan kerja untuk perjalanan dinas jabatan yang dilakukan oleh kepala satuan kerja;

- c) Pejabat Eselon II untuk perjalanan dinas jabatan yang dilakukan oleh pelaksana SPD dalam lingkup unit eselon II/ setingkat unit eselon II berkenaan;
- d) Menteri/Pimpinan Lembaga/Pejabat Eselon I untuk perjalanan dinas jabatan yang dilakukan oleh Menteri/Pimpinan Lembaga/Pejabat Eselon I/ Pejabat Eselon II.

Biaya perjalanan dinas jabatan terdiri atas komponen-komponen sebagai berikut:

- a) uang harian (uang makan, uang transpor lokal, uang saku) uang harian dibayarkan secara *lumpsum* dan merupakan batas tertinggi sebagaimana diatur dalam PMK mengenai Standar Biaya.
- b) biaya transpor biaya transpor pegawai dibayarkan sesuai dengan biaya riil.
- c) biaya penginapan biaya penginapan dibayarkan sesuai dengan biaya riil dan berpedoman pada PMK mengenai Standar Biaya. Dalam hal pelaksana SPD tidak menggunakan biaya penginapan, pelaksana SPD diberikan biaya penginapan sebesar 30% dari tarif hotel di kota tempat tujuan sebagaimana diatur dalam PMK mengenai Standar Biaya.
- d) uang representasi (khusus Pejabat Negara, Pejabat Eselon I dan II) uang representasi dibayarkan secara *lumpsum* dan merupakan batas tertinggi sebagaimana diatur dalam PMK mengenai Standar Biaya
- e) sewa kendaraan dalam kota; dan/atau sewa kendaraan dalam kota dibayarkan sesuai dengan biaya riil dan berpedoman pada PMK mengenai Standar Biaya
- f) biaya menjemput/mengantar jenazah biaya pemetian jenazah dan biaya pengangkutan jenazah termasuk yang berhubungan dengan pengurusan jenazah dibayarkan sesuai dengan biaya riil.

Pelaksana SPD mempertanggungjawabkan pelaksanaan perjalanan dinas paling lambat 5 (lima) hari kerja setelah perjalanan dinas dilaksanakan dengan melampirkan dokumen:

- a) Surat tugas yang sah dari atasan pelaksana SPD;
- b) SPD yang telah ditandatangani oleh PPK dan pejabat di tempat pelaksanaan perjalanan dinas atau pihak terkait yang menjadi tempat tujuan perjalanan dinas;
- c) tiket pesawat, *boarding pass*, *airport tax*, retribusi, dan bukti pembayaran moda transportasi lainnya;
- d) Daftar pengeluaran riil;
- e) bukti pembayaran yang sah untuk sewa kendaraan dalam kota berupa kuitansi atau bukti pembayaran lainnya yang dikeluarkan oleh badan usaha yang bergerak di bidang jasa penyewaan kendaraan;
- f) bukti pembayaran hotel atau tempat menginap lainnya.

2) Perjalanan Dinas Pindah.

Perjalanan Dinas Pindah adalah perjalanan dinas dari tempat kedudukan yang lama ke tempat kedudukan yang baru berdasarkan Surat Keputusan Pindah. Biaya perjalanan dinas pindah terdiri atas komponen sebagai berikut:

- a) biaya transpor pegawai;
- b) biaya transpor keluarga;
- c) biaya pengepakan dan angkutan barang; dan/atau
- d) uang harian. Biaya perjalanan dinas pindah tersebut di atas dibayarkan secara *lumpsum* dan merupakan batas tertinggi sebagaimana diatur dalam PMK mengenai Standar Biaya.

Pelaksana SPD mempertanggungjawabkan pelaksanaan perjalanan dinas paling lambat 5 (lima) hari kerja setelah perjalanan dinas dilaksanakan dengan melampirkan dokumen:

- a) Fotokopi surat keputusan pindah;
- b) SPD yang telah ditandatangani pihak yang berwenang;
- c) kuitansi/bukti penerimaan untuk uang harian;
- d) kuitansi/bukti penerimaan untuk biaya transpor; dan
- e) kuitansi/bukti penerimaan untuk biaya pengepakan dan angkutan barang.

1.2. Tujuan Audit Perjalanan Dinas

1.3. Pengembangan Rencana Audit

1.3.1. Pemeriksaan Tiket Perjalanan

Salah satu cara paling akurat memeriksa, apakah suatu perjalanan dinas memang benar dilakukan atau hanya fiktif melalui pemeriksaan tiket penerbangan. Beberapa hal yang perlu dilakukan atas pemeriksaan tiket pesawat adalah sebagai berikut:

- 1) Periksa apakah tiket yang digunakan sesuai dengan nama dan tanggal keberangkatan pegawai yang bersangkutan.
- 2) Periksa apakah dalam tiket disertakan *boarding pass*,
- 3) Periksa apakah harga tiket sesuai dengan harga pasar biaya perjalanan dalam negeri, jika itu perjalanan dalam negeri.
- 4) Jika memungkinkan, periksa manifest penerbangan sesuai dengan jadwal dan keberangkatan yang bersangkutan,

Sebuah daftar muatan penerbangan atau manifest penerbangan adalah daftar penumpang (atau parsel dalam penerbangan kargo) dan awak pesawat terbang yang dikumpulkan sebelum keberangkatan berdasarkan informasi cek masuk penerbangan. Daftar ini dijaga dengan ketat untuk melindungi privasi penumpang.

1.3.2. Pemeriksaan Tarif Uang Harian dan Lama Keberangkatan

Sesuai dengan Permenkeu No. 113/PMK.05/2012 bahwa setiap perjalanan dinas berhak mendapatkan:

- a) Uang Harian, berupa uang saku dan uang makan.
- b) Uang Transport
- c) Uang Penginapan
- d) Uang Representasi
- e) Uang Kendaraan dalam kota

Dalam rangka untuk memeriksa besaran dan tarif yang diberikan kepada yang bersangkutan, dapat dilakukan hal-hal berikut:

- 1) Periksa besaran tarif masing-masing item perjalanan, apakah sudah sesuai dengan keputusan Menteri Keuangan mengenai tarif perjalanan Dinas.
- 2) Periksa jumlah hari perjalanan apakah sudah sesuai dengan surat tugas yang diberikan oleh pimpinan atau atasan langsung.

1.3.3. Pemeriksaan Pejabat Penerima di Lokasi Tujuan

Pejabat penandatanganan visum adalah pejabat yang berwenang dan mengetahui kedatangan dan proses pemulangan pegawai yang melakukan perjalanan dinas. Upaya pemeriksaan dapat dilakukan beberapa hal berikut:

- 1) Periksa siapakah nama pejabat yang menandatangani visum kedatangan pegawai tersebut.
- 2) Periksa apakah pejabat yang bertanda tangan relevan dengan acara atau kegiatan yang dilakukan untuk perjalanan dinas.
- 3) Periksa apakah pejabat yang bersangkutan memang ada di tempat tujuan pada saat tanggal di tandatanganinya visum.
- 4) Periksa keaslian tanda tangan.
- 5) Periksa keaslian stempel.

1.4. Temuan Audit Perjalanan Dinas

Kasus Kota Gorontalo

Pemeriksaan Belanja Daerah Pemerintah Kota GTO TA 2007 dan 2008 yang dilaksanakan BPK RI Perwakilan Provinsi Gorontalo pada semester II tahun 2008, berhasil mengungkap perjalanan dinas berindikasi fiktif di 2 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), yaitu Sekretariat DPRD dan Sekretariat Daerah Kota Gorontalo, sebesar Rp7,5milyar (termuat dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Belanja Kota GTO No 16/LHP-PD TT/XIX.GOR/II/2008, dapat diakses di <http://www.bpk.go.id> di bagian Hasil Pemeriksaan Semesteran).

Berdasarkan temuan tersebut, maka pada pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun Anggaran 2008 di lingkungan Pemerintah Daerah Gorontalo, pelaksanaan dan pertanggungjawaban perjalanan dinas di seluruh Pemerintah Daerah di Gorontalo dijadikan harapan penugasan oleh Kepala BPK RI Perwakilan Provinsi Gorontalo sebagai salah satu sasaran pemeriksaan yang mesti diseriisi (<http://syukriy.wordpress.com>).

Ternyata memang benar, dari hasil pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) TA 2008 di 7 entitas Pemda, BPK RI Perwakilan Provinsi Gorontalo kembali berhasil mengungkap perjalanan dinas berindikasi fiktif yang terjadi di ketujuh entitas pemda tersebut. Keberhasilan pengungkapan perjalanan dinas berindikasi fiktif tersebut cukup dengan langkah audit yang sederhana yaitu dengan menggunakan manifest penerbangan sebagai dokumen yang digunakan sebagai verifikasi bukti-bukti pertanggungjawaban perjalanan dinas yang disampaikan Pemerintah Daerah.

Manifest Penerbangan

Manifest penerbangan adalah dokumen maskapai penerbangan yang berisi data nama penumpang, tanggal keberangkatan pesawat, bandara asal, bandara tujuan dan nomor seri/kode tiket. Umumnya manifest penerbangan ditandatangani pilot dan petugas bandara lima menit sebelum pesawat lepas landas.

Dokumen manifest ini menjadi dokumen rujukan resmi dari instansi yang berwenang untuk kepentingan berbagai hal, seperti dasar pembayaran dan klaim asuransi, data penumpang yang valid dalam satu alat pengangkutan baik laut maupun udara jika terjadi musibah kecelakaan dan juga untuk kepentingan suatu pembuktian dalam kasus yang menyangkut suatu tindak pidana serta tentunya dapat juga digunakan oleh auditor BPK-RI dalam rangka verifikasi surat pertanggungjawaban perjalanan dinas fiktif atau tidak.

Seperti kita ketahui bahwa sesuai dengan Keputusan Menteri Perhubungan Nomor 14 Tahun 1989 tentang penertiban penumpang,

barang dan kargo yang diangkut pesawat udara sipil dan kemudian diatur lebih lanjut dalam Instruksi Direktur Jenderal Perhubungan Udara Nomor 01/Ins/Ix/2005 tentang penertiban penumpang, barang dan kargo yang diangkut pesawat udara sipil serta pengawasan orang yang melakukan kegiatan di bandara udara DIKTUM KETIGA huruf a yang antara lain menyatakan bahwa penertiban penumpang, barang dan kargo yang diangkut pesawat udara sebagaimana dimaksud DIKTUM KEDUA huruf a, harus dilaksanakan antara lain dengan mencocokkan nama yang tertera pada tiket angkutan udara dengan identitas diri calon penumpang pesawat udara saat pelaporan diri keberangkatan (check-in) dan waktu akan masuk ke ruang tunggu keberangkatan, kecuali anak-anak dan bayi.

Dengan demikian, manifest sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku memang dapat dinyatakan sebagai bukti yang valid dan relevan untuk dapat dijadikan dokumen verifikasi pada saat vouching/ pencocokan suatu perjalanan dinas dilaksanakan atau tidak sesuai dengan surat perintah perjalanan dinas. Dengan menggunakan manifest penerbangan dalam prosedur audit akan di peroleh informasi yang dapat dipertanggungjawabkan atas suatu pelaksanaan perjalanan dinas. Beberapa modus operandi penyimpangan pelaksanaan perjalanan dinas dapat diungkap dengan manifest penerbangan ini, diantaranya: (1) perjalanan dinas fiktif, (2) perjalanan dinas tumpang tindih, (3) perjalanan dinas dilaksanakan kurang dari waktu dalam surat penugasan, dll.

BENTUK PENYIMPANGAN PERJALANAN DINAS

Dari hasil pemeriksaan BPK RI terkait dengan biaya perjalanan dinas, rupanya juga berpengaruh terhadap perkembangan modus operandi dari aparat pemerintah dalam mengantisipasi temuan-temuan BPK. Beberapa modus penyimpangan perjalanan dinas antara lain: perjalanan dinas tumpang tindih, perjalanan dinas ganda/dibiayai dari dua sumber APBN dan APBD, perjalanan dinas dilaksanakan kurang dari waktu dalam surat penugasan, perjalanan

dinas yang digunakan sebagai sumber pembentukan dana taktis/yang tidak dianggarkan, perjalanan dinas diberikan kepada yang tidak berhak dan perjalanan dinas fiktif.

Dahulu, temuan hasil pemeriksaan BPK atas biaya perjalanan dinas lebih banyak didominasi oleh perjalanan dinas tumpang tindih/ganda, yaitu seseorang mendapatkan biaya perjalanan dinas pada waktu yang sama dengan tempat tugas/tujuan yang berbeda, pada akhir-akhir ini hal tersebut jarang dijumpai/ditemukan lagi dalam pemeriksaan. Aparat pemerintah semakin pintar dalam mengantisipasi temuan pemeriksaan tersebut, yaitu dalam membuat Surat Pertanggungjawaban (SPJ) perjalanan dinas, dengan cara membuat sebuah jadwal setiap orang yang ditugaskan dengan surat tugas dan dokumen perjalanan dinas, sehingga atas nama orang yang sama tidak terdapat dalam satu/beberapa tanggal yang sama dengan tujuan/tempat tugas yang berbeda.

Walaupun kadang-kadang akan menjadi aneh karena orang tersebut ditugaskan terus menerus keluar daerah sehingga praktis orang tersebut tidak pernah ada di kantor di daerahnya selama setahun, ataupun jika ada di daerah justru pada hari libur kantor, yaitu hari sabtu dan minggu. Bahkan pernah ditemukan juga perjalanan dinas yang dilaksanakan tepat pada hari raya.

Ada beberapa modus operandi penyimpangan perjalanan dinas, yang telah dapat diidentifikasi antara lain:

- (1) perjalanan dinas fiktif,
- (2) perjalanan dinas tumpang tindih,
- (3) perjalanan dinas dilaksanakan kurang dari waktu dalam surat penugasan,
- (4) pembentukan “dana taktis”/non budgeter dengan SPJ perjalanan dinas,
- (5) perjalanan dinas sebagai sumber tambahan penghasilan yang tidak sah,
- (6) perjalanan dinas diberikan kepada yang tidak berhak,
- (7) Sumber pendanaan perjalanan dinas dari 2 atau lebih sumber pendanaan,

(8) mark up biaya perjalanan dinas, dll.

Sebagaimana telah menjadi rahasia umum bahwa dokumen-dokumen perjalanan dinas seperti tiket, boarding pas dan bahkan *airport tax* bandara dapat diperoleh dengan biaya tertentu dari oknum-oknum travel perjalanan atau dari pihak lainnya. Sedangkan dokumen pendukung SPJ lainnya, antara lain dokumen SPPD yang harus ditandatangani dan di stempel oleh pihak pejabat instansi yang dikunjungi dan harus dilampirkan dalam SPJ perjalanan dinas juga dapat dengan mudah diperoleh dengan berbagai cara, antara lain: misalnya yang ditugaskan itu lebih dari satu orang maka memang dari surat tugas tersebut ada seorang atau beberapa saja yang berangkat dan memintakan tanda tangan dan stempel tersebut untuk seluruh orang yang tercantum dalam surat tugas, walaupun yang tidak semua orang dalam surat tugas melaksanakan perjalanan dinas.

HASIL PEMERIKSAAN TEKAIT PERJALANAN DINAS

Dengan langkah audit tersebut diatas, BPK RI Perwakilan Provinsi Gorontalo berhasil mengungkap adanya penyimpangan perjalanan dinas APBD TA 2008 di seluruh Pemda GTO yang berindikasi fiktif, tumpang tindih, perjalanan dinas tidak dilaksanakan sesuai jangka waktu dalam surat tugas dan dibayarkan kepada yang tidak berhak sebesar Rp22,45milyar.

Hasil pemeriksaan BPK RI Perwakilan Provinsi Gorontalo (sebelum menggunakan teknik audit dengan manifest) atas penyimpangan pelaksanaan perjalanan dinas APBD TA 2007 di seluruh Pemda GTO, berupa kelebihan bayar, tumpang tindih dan perjalanan dinas dibayarkan kepada yang tidak berhak, seperti dibayarkan kepada istri-istri anggota DPRD, perjalanan dinas untuk keperluan partai, PKK, Atlet, dan bukan PNS sebesar Rp3,03milyar.

Penyimpangan perjalanan dinas TA 2007 yang dilakukan oleh DPRD dan Eksekutif/SKPD Lebih lanjut dapat dirinci sebagai berikut:

- kelebihan bayar dan tumpang tindih sebesar Rp1,51milyar;

- perjalanan dinas dibayarkan kepada istri-istri anggota DPRD sebesar Rp464,67juta;
- perjalanan dinas untuk keperluan partai sebesar Rp14,1juta dan
- perjalanan dinas dibayarkan kepada PKK, Atlet, dan bukan PNS sebesar Rp1,04milyar.

Jadi untuk pelaksanaan APBD TA 2007 dan TA 2008, temuan BPK RI Perwakilan Provinsi Gorontalo yang berkaitan dengan penyimpangan perjalanan dinas adalah sebesar Rp25,48milyar, dan nilai sebesar Rp25,48milyar itu merupakan kerugian daerah, yang harus dikembalikan ke kas daerah.

BEBERAPA ALASAN PENYIMPANGAN PERJALANAN DINAS

Tidak dapat kita pungkiri bahwa biaya perjalanan dinas di lingkungan pemerintahan, baik yang telah menerapkan metode *ad cost* dan apalagi yang masih menggunakan metode *lumpsum*, menjadi lahan empuk oleh para *rent seeking*, aparat pemerintah, maupun anggota DPRD dalam menambah penghasilan tidak resminya. Berbagai modus penyimpangan perjalanan dinas digunakan untuk menambah pundi-pundi tambahan penghasilan tidak resmi tersebut.

Namun lepas dari itu semua itu, memang ada beberapa penyebab/ alasan terjadinya penyimpangan perjalanan dinas, antara lain:

- (1) Rendahnya tingkat penghasilan;
- (2) Adanya tuntutan pembentukan “dana taktis”, untuk membiayai kegiatan-kegiatan yang tidak ada anggarannya;
- (3) Tuntutan adanya “biaya politis” bagi para anggota DPRD;
- (4) Kesengajaan pelaku perjalanan dinas untuk melakukan memperoleh tambahan penghasilan dari perjalanan dinas yang tidak dilaksanakan;
- (5) Lemahnya Sistem Pengendalian Intern;
- (6) Political will dari Kepala Daerah/Wakil Kepala Daerah, pegawai pemerintah dan DPRD yang rendah;
- (7) Lemahnya penegakan hukum.

BAGIAN XIII

RISET AUDIT SEKTOR PUBLIK



Dalam buku ini kami memberikan beberapa referensi contoh riset atau penelitian bidang Audit Sektor Publik di Indonesia. Audit sektor publik sudah menjadi media riset yang potensial untuk menjadi objek riset karena munculnya berbagai fenomena proses audit di lapangan. Namun masih sedikit referensi riset yang dijadikan berbagai acuan bagi para peneliti di Indonesia, sehingga dibutuhkan kemauan dan keinginan bagi para peneliti untuk ambil bagian dalam riset Audit Sektor Publik.

1.1. Riset Etika Profesi Audit Sektor Publik

Penelitian ini Berjudul Analisis Pengaruh Pengalaman Auditor, Komitmen Profesional, Orientasi Etis dan Nilai Etika Organisasi terhadap Persepsi dan Pertimbangan Etis (Auditor BPK). Penelitian ini dilakukan oleh Indira Januarti dari Universitas Diponegoro Semarang, penelitian ini salah satu Kontestan Simposium Nasional Akuntansi XIV Aceh tahun 2011.



SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh
www.sna14aceh.com

**ANALISIS PENGARUH PENGALAMAN AUDITOR, KOMITMEN PROFESIONAL,
ORIENTASI ETIS DAN NILAI ETIKA ORGANISASI
TERHADAP PERSEPSI DAN PERTIMBANGAN ETIS
(AUDITOR BADAN PEMERIKSA KEUANGAN INDONESIA)**

**Indira Januarti
Universitas Diponegoro)**

1) Latar Belakang

Penelitian tentang etika dan orientasi etis dalam akuntansi semakin marak dilakukan baik di luar negeri (Sweeny dan Robert 1997; Radtke dan Robin 2000; Landry, et al. 2004; Haywood, *et al.* 2004;) maupun di Indonesia (Desriani 1993; Sihwahjoeni dan Gudono 2000; Rustiana 2006a; Agung 2007). Penelitian tentang etika tersebut banyak diteliti dengan melibatkan akuntan dan mahasiswa akuntansi karena dipicu oleh semakin banyaknya pelanggaran etika yang terjadi, misalnya kasus Sunbeam, Enron, Worldcom, Tyco, Health South yang ada di Amerika.

Di Indonesia berdasarkan laporan Dewan Kehormatan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) periode 1990-1994 ada sebanyak 21 kasus pelanggaran yang melibatkan 53 KAP (Rustiana 2006a). Pada tahun 2002 Dewan Kehormatan IAI juga telah memberikan sanksi kepada 10 KAP yang melakukan pelanggaran berat saat mengaudit bank-bank yang dilikuidasi (Rustiana 2006a). Hal tersebut menyebabkan adanya krisis kepercayaan pada profesi akuntansi, sehingga profesi akuntansi menjadi diragukan profesionalismenya.

Hal itu tentunya akan berdampak negative terhadap profesi akuntansi. Untuk tetap mempertahankan sikap profesionalismenya kesadaran etis dan sikap profesional menjadi hal yang sangat penting bagi seorang akuntan (Louwers, *et al* 1997). Dalam menjalankan

tugasnya seorang akuntan secara terus menerus berhadapan dengan dilema etis yang melibatkan pilihan diantara nilai-nilai yang bertentangan. Persepsi etis dan pertimbangan etis auditor sangat diperlukan dalam menghadapi dilema etis tersebut sedangkan keputusan yang diambil sangat dipengaruhi oleh profesionalitas individu. Keputusan etis adalah sebuah keputusan yang diterima oleh masyarakat baik secara legal maupun moral (Trevino 1986; Jones 1991).

Kontribusi yang diharapkan dari penelitian ini adalah: (1) dapat memberikan masukan kepada auditor BPK pada saat menghadapi situasi kerja yang memerlukan persepsi etis dan pertimbangan etis, (2) dapat memberikan masukan kepada organisasi profesi (Ikatan Akuntan Indonesia) dalam pengambilan keputusan pada saat membuat dan menerapkan kode etik atau aturan-aturan yang akan dipakai oleh anggotanya, (3) memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi keperilakuan, etika dan audit.

2) Variabel dan Sampel Penelitian

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah persepsi etis dan pertimbangan etis. Sedangkan variabel independennya adalah pengalaman auditor, komitmen profesional, orientasi etika dan nilai etika organisasi.

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor BPK se Jawa. Sampel yang diambil adalah auditor BKP yang ada di Jakarta dan Semarang. Alasan dipilihnya auditor BPK di Jakarta dan Semarang dengan pertimbangan bahwa semua sampel adalah homogen, sehingga daerah tidak mempengaruhi.

Jumlah kuesioner yang dikirim sebanyak 200 kuesioner dengan rincian 100 kuesioner BPK Jakarta dan 100 kuesioner ke BPK Semarang. Kuesioner yang kembali dalam jangka waktu yang ditentukan sebanyak 185 ($185/200 = 92,5\%$ respon ratenya) dan yang dapat digunakan hanya 183 kuesioner. Tidak ada kuesioner

yang kembali setelah jangka waktu yang ditentukan, sehingga tidak dilakukan uji respon bias.

3) Hubungan Antar Variabel dan Hipotesis Penelitian

a) Hubungan antara Pengalaman Kerja Auditor – Persepsi Etis dan Pertimbangan Etis

Pengalaman auditor akan semakin berkembang dengan bertambahnya pengalaman audit, diskusi mengenai audit dengan rekan sekerja, program pelatihan dan penggunaan standar. Perkembangan moral kognitive seseorang diantaranya sangat dipengaruhi oleh pengalaman (Jones 1991), oleh sebab itu pengalaman kerja dipandang sebagai suatu faktor yang penting dalam memprediksi kinerja auditor (Bonner 1990; Davis 1997; Jeffrey dan Weatherholt 1996). Larkin (2000) menyatakan bahwa internal auditor yang berpengalaman cenderung lebih konservatif dalam menghadapi situasi dilema etis. Glover (2002) juga menyatakan bahwa mahasiswa senior lebih berperilaku etis dibandingkan mahasiswa yang masih junior.

H_1 : Pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap persepsi dan pertimbangan etis.

b) Hubungan Komitmen Profesional - Persepsi Etis dan Pertimbangan Etis

Komitmen profesional menurut Jeffrey dan Weatherholt (1996) adalah (1) suatu keyakinan dan penerimaan tujuan dan nilai-nilai dalam organisasi profesi, (2) kemauan untuk memainkan peran tertentu atas nama organisasi profesi, (3) keinginan untuk mempertahankan keanggotaan pada organisasi profesi. Hasil penelitian Jeffrey dan Weatherholt (1996) menyimpulkan bahwa akuntan dengan komitmen profesional yang kuat perilakunya akan mengarah pada ketaatan terhadap aturan dibandingkan dengan akuntan yang komitmen profesionalnya rendah. Khomsiyah dan Indriantoro (1998) juga mengungkapkan bahwa komitmen profesional mempengaruhi sensitivitas etika auditor pemerintah. Windsor dan

Ashkanasy (1995) menyatakan bahwa asimilasi keyakinan dan nilai organisasi merupakan definisi komitmen profesi yang mempengaruhi integritas dan independensi auditor.

H₂ : Komitmen profesional berpengaruh positif terhadap persepsi dan pertimbangan etis

c) Filosofi Etis Pribadi (*Personal Ethical Philosophy*) - Persepsi Etis dan Pertimbangan Etis.

Kategori orientasi etika yang dibangun oleh Forysth (1992) menyatakan bahwa manusia terdiri dari dua konsep yaitu idealisme *versus* pragmatisme dan relativisme *versus* nonrelativisme yang ortogonal dan bersama-sama menjadi sebuah ukuran dari orientasi etika individu. Idealisme menunjukkan keyakinan bahwa konsekuensi sebuah keputusan yang diinginkan dapat diperoleh tanpa melanggar nilai moralitas. Individu yang idealismenya tinggi percaya bahwa tindakan etis seharusnya mempunyai konsekuensi yang positif dan selalu tidak akan merugikan orang lain (Barnett, et al.1994). Pragmatisme mengakui hasil keputusan adalah yang utama dan jika mungkin mengabaikan nilai moralitas untuk mendapatkan keuntungan yang lebih besar (Forysth 1992).

Relativisme menunjukkan perilaku penolakan terhadap kemutlakan aturan moral yang mengatur perilaku individu. Relativisme menyatakan bahwa tidak ada sudut pandang yang secara jelas merupakan yang terbaik, karena setiap individu mempunyai sudut pandang etika yang beragam. Sedangkan non relativisme (absolutisme) menunjukkan pengakuan adanya prinsip moral dan kewajiban yang mutlak (Forysth 1992). Menurut Khomsiyah dan Indriantoro (1998) tiap-tiap pribadi memiliki konsep tentang *personal ethical philosophy* yang akan turut menentukan persepsi etisnya dan pada akhirnya akan berpengaruh terhadap pertimbangan etis sesuai dengan peran yang disandangnya.

Sedangkan Cohen, et al. (1998) menyatakan bahwa konsep setiap individu ditentukan oleh kebutuhan yang nantinya berinteraksi

dengan pengalaman pribadi dan sistem nilai individu. Hasil interaksi tersebut akan menentukan harapan-harapan atau tujuan dalam setiap perilakunya sehingga pada akhirnya individu tersebut akan menentukan tindakan yang akan diambilnya. Cavanagh, et al. (1981) menyatakan bahwa norma etis akan memandu perilaku etis seseorang dalam mengenali masalah etis dan membuat pilihan atau pertimbangan yang etis.

Dalam membuat pertimbangan etis seorang individu dapat menggunakan kriteria utilitarian (keputusan didasarkan pada hasil atau konsekuensi tindakan), penekanan pada hak (keputusan individu konsisten dengan kebebasan dan keistimewaan hak) serta penekanan pada keadilan (setiap individu untuk memberlakukan dan menegakkan aturan secara adil) (Cavanagh, et al.1981).

H₃: Orientasi etika berpengaruh positif terhadap persepsi dan pertimbangan etis.

d) Nilai Etis Perusahaan (*Corporate Ethical Value*) - Persepsi Etis dan Pertimbangan Etis

Menurut Robbins (2006) budaya merupakan perekat sosial yang membantu mempersatukan organisasi dengan memberikan standar yang tepat mengenai apa yang harus dikatakan dan dilakukan oleh para karyawan. Sedangkan Hunt, et al. (1989) menyatakan budaya etis perusahaan memusatkan observasi pada keteraturan tingkah laku masyarakat dalam berinteraksi. Schein (1985) menyatakan *corporate ethical value* sebagai standar yang memandu adaptasi eksternal dan internal organisasi.

Rest, et al. (1999) menyatakan bahwa kapasitas seseorang dalam melakukan pertimbangan moral sangat dipengaruhi oleh beberapa proses internal yang kompleks yang akan diwujudkan dalam perilaku etis. Sedangkan hasil penelitian Vitell dan Hidalgo (2006) menyimpulkan bahwa *corporate ethical value* mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pentingnya persepsi etis dan tanggungjawab sosial dalam bisnis.

H₄: Nilai etika organisasi berpengaruh positif terhadap persepsi dan pertimbangan etis.

1.2. Riset Perilaku Disfungsional Audit

Penelitian ini berjudul *Locus of Control* Sebagai Antecedent Hubungan Kinerja Pegawai Dan Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit (Studi pada auditor pemerintah yang bekerja pada BPKP di Jawa Tengah dan DIY). Penelitian ini dilakukan oleh Indri Kartika dan Provita Wijayanti dari Unissula Semarang, penelitian ini salah satu Kontestan Simposium Nasional Akuntansi X Makassar tahun 2007.

SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI X	
Unhas Makassar 26-28 Juli 2007	
LOCUS OF CONTROL SEBAGAI ANTESEDEN HUBUNGAN KINERJA PEGAWAI DAN PENERIMAAN PERILAKU DISFUNGSIONAL AUDIT	
(Studi pada auditor pemerintah yang bekerja pada BPKP di Jawa Tengah dan DIY)	
DRA.INDRI KARTIKA, M.SI, AKT	
PROVITA WIJAYANTI, SE	
UNISSULA Semarang	

1) Latar Belakang

Predikat negara Indonesia sebagai 5 besar negara terkorup didunia menimbulkan pertanyaan besar mengenai pengawasan dan pertanggungjawaban dilembaga pemerintahan (Tempo, 18 Desember 2005). Predikat tersebut mengindikasikan kurang berfungsinya akuntan dan penegak hukum yang merupakan tenaga profesional teknis yang secara sistematis bekerjasama untuk mencegah dan mengungkapkan kasus korupsi di Indonesia secara tuntas. (Arif, 2002).

Penyebab utama yang mungkin adalah karena kelemahan dalam audit pemerintahan di Indonesia. Mardiasmo (2000) menjelaskan

bahwa terdapat beberapa kelemahan dalam audit pemerintahan di Indonesia yaitu: pertama tidak tersedianya indikator kinerja yang memadai sebagai dasar pengukur kinerja pemerintahan baik pemerintah pusat maupun daerah dan hal tersebut umum dialami oleh organisasi publik karena *output* yang dihasilkan yang berupa pelayanan publik tidak mudah diukur. Kedua, berkaitan dengan masalah struktur lembaga audit terhadap pemerintahan pusat dan daerah di Indonesia yang *overlapping* satu dengan yang lainnya yang menyebabkan ketidakefisienan dan ketidakefektifan pelaksanaan pengauditan. Kualitas audit ditentukan oleh proses yang tepat yang harus diikuti dan pengendalian personal pengaudit.

Penelitian dalam sistem pengendalian menyatakan bahwa sistem pengendalian yang berlebihan akan menyebabkan terjadinya konflik dan mengarah kepada perilaku disfungsional (Otley & Pierce, 1996). Menurut Jansen & Glinow (1985) dalam Malone & Roberts (1996), perilaku individu merupakan refleksi dari sisi personalitasnya sedangkan faktor situasional yang terjadi saat itu akan mendorong seseorang untuk membuat suatu keputusan. Dari pendapat tersebut, dapat disimpulkan bahwa perilaku disfungsional audit dapat disebabkan oleh faktor karakteristik personal dari auditor (faktor internal) serta faktor situasional saat melakukan audit (faktor eksternal).

Karakteristik personal yang mempengaruhi penerimaan perilaku disfungsional diantaranya *locus of control* (Donnelly *et al*, 2003), dan Kinerja karyawan (*Employ performance*) (Gable & De Angelo, 1994; Donnelly *et al*, 2003). Penelitian-penelitian terdahulu telah menunjukkan suatu hubungan yang kuat dan positif diantara eksternal *locus of control* individual dengan suatu keinginan-keinginan atau maksud-maksud untuk menggunakan penipuan atau manipulasi untuk memperoleh tujuan-tujuan personal.

Penelitian ini penting dilakukan karena Indonesia masih menyanggah gelar sebagai negara kelima terkorup didunia. Hal tersebut menunjukkan tidak berfungsinya badan pengawas yaitu BPKP sebagai auditor internal pemerintah. Penelitian sebelumnya

telah meneliti karakteristik personal auditor yang bekerja di kantor akuntan publik (KAP) yang berkontribusi pada penerimaan perilaku disfungsional audit, tetapi belum ada penelitian terhadap auditor pemerintah khususnya auditor pemerintah yang bekerja pada BPKP. Oleh karena itu Penelitian ini akan meneliti tentang hubungan karakteristik personal yang terdiri dari *locus of control* (Malone dan Robert, 1996; Donnelly *et al*, 2003), Kepercayaan masyarakat terhadap kinerja pemerintah perlu dipulihkan dengan praktek profesional yang dijalankan para auditor pemerintah terutama yang bertugas sebagai pengawas.

2) Variabel dan Sampel Penelitian

Variabel dalam penelitian ini antara lain;

Penerimaan Perilaku Disfungsional

Penerimaan Perilaku Disfungsional merupakan variabel endogen. Penerimaan perilaku disfungsional dalam audit. Perilaku disfungsional diukur dengan bagaimana seorang auditor menerima beragam bentuk perilaku disfungsional yang meliputi: penyelesaian tugas audit tanpa melengkapai keseluruhan prosedur yang telah ditetapkan (*premature sign-off*), melaporkan waktu audit dengan total waktu yang lebih pendek daripada waktu sebenarnya (*Under reporting time/URT*) dan merubah prosedur yang sebelumnya sudah ditetapkan (*Altering /replacement of audit procedure*), dan kinerja karyawan. Sedangkan *variable eksogen* murni dalam penelitian ini adalah lokus kendali (*locus of control*).

Locus of Control

Locus of control merupakan variabel eksogen. *Locus of control* yang dimaksud dalam penelitian ini adalah suatu cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa, apakah dia dapat atau tidak dapat mengendalikan (*control*) suatu peristiwa (Rotter 1966 dalam Donnelly *et al*, 2003) *Locus of control* diukur dengan menggunakan persepsi responden atas hubungan antara hasil akhir berupa penghargaan dan

penyebabnya dengan menggunakan skala Likert tujuh poin. Skor yang lebih tinggi nilainya dari nilai median skor *locus of control* memberikan indikasi bahwa kepribadian eksternal makin besar sedangkan skor yang lebih rendah dari nilai median skor *locus of control* berhubungan dengan perilaku atau sikap internal (Hyatt & Prawitt, 2001).

Kinerja pegawai

Kinerja Pegawai merupakan variabel endogen. Variabel kinerja pegawai diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Mahoney *et.al.* (1963,1965) dalam Donnelly *et.al* (2003) yang telah dimodifikasi yaitu tujuh item multidimensional. Setiap responden diminta untuk memberikan pemeringkatan efektivitas kinerja mereka yang terbagi dalam enam dimensi kinerja; perencanaan; koordinasi; supervisi; representasi; dan pengaturan staff. dapat diterima dalam riset terdahulu.

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah auditor pemerintah yang bekerja pada Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) di Jawa Tengah dan DIY tahun 2007. Sedangkan alasan pemilihan lembaga audit pemerintah BPKP di Jawa Tengah dan DIY adalah tingginya angka tindak pidana korupsi yang dilakukan oleh aparat pemerintah di Jawa tengah dan DIY. Penentuan sampel dengan *nonprobability sampling* yaitu *convenience sampling*.

3) Hubungan Antar Variabel dan Hipotesis

Pola hubungan antara variabel dalam penelitian ini adalah hubungan langsung dan tidak langsung variabel kinerja pegawai sebagai variabel antara (*intervening variable*), dengan pola hubungan sebagai berikut:

a) Pengaruh *Locus of Control* terhadap Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit

Individu yang memiliki *locus of control* internal cenderung menghubungkan hasil atau *outcome* dengan usaha-usaha mereka atau mereka percaya bahwa kejadiankejadian adalah dibawah pengendalian atau kontrol mereka dan mereka memiliki komitmen terhadap tujuan organisasi yang lebih besar dibanding individu yang memiliki *locus of control* eksternal. Sedangkan individu yang memiliki *locus of control* eksternal adalah individu yang percaya bahwa mereka tidak dapat mengontrol kejadiankejadian dan hasil atau *outcome* (Spector, 1982 dalam Donnelly *et al*, 2003).

Penelitian-penelitian terdahulu telah menunjukkan suatu hubungan yang kuat dan positif diantara eksternal *locus of control* individual dengan suatu keinginankeinginan atau maksud-maksud untuk menggunakan penipuan atau manipulasi untuk memperoleh tujuan-tujuan personil (Gable & Dangelo, 1994; Comer, 1985; Solar & Bruehl, 1971 dalam Donnelly *et al*, 2003). Mudrack (1989) dalam Donnelly *et al* (2003) menyimpulkan bahwa penggunaan manipulasi, penipuan atau taktik menjilat atau mengambil muka dapat menggambarkan suatu usaha dari *locus of control* eksternal untuk mempertahankan pengaruh mereka terhadap lingkungan yang kurang ramah dan memberikan kepada mereka sebuah pendekatan berorientasi internal seperti kerja keras.

Dalam konsteks auditing tindakan manipulasi atau penipuan akan terwujud dalam bentuk perilaku disfungsioanl. Perilaku ini memiliki arti bahwa auditor akan memanipulasi proses auditing untuk mencapai tujuan kinerja individu. Pengurangan kualitas auditing bisa dihasilkan sebagai pengorbanan yang harus dilakukan auditor untuk bertahan dilingkungan audit. Perilaku ini akan terjadi pada individu yang memiliki *locus of control* eksternal. Sehingga Sehingga hipotesis yang diuji adalah :

H1 : *Locus of control* eksternal berhubungan positif dengan penerimaan perilaku disfungsional audit

b) Pengaruh *Locus of control* terhadap kinerja pegawai

Locus of control juga mempengaruhi perilaku disfungsional audit, kepuasan kerja, komitmen organisasi dan *turnover intention* (Donnelly *et al*, 2003) Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa *locus of control* berhubungan signifikan dengan kinerja. Individu yang memiliki *locus of control* internal cenderung menggunakan tekanan atau mendesak usaha yang lebih besar dibandingkan dengan individu yang memiliki *locus of control* eksternal ketika diyakini bahwa usaha nampak atau mengarah kepada *reward* (Spector, 1982 dalam Hyatt & Prawitt, 2001; Rotter, 1990 dalam Hyatt & Prawitt, 2001; Phares, 1968 dalam Donnelly *et al*, 2003 Perbedaan-perbedaan antara *locus of control* internal dan eksternal membuat masing-masing tepat dan lebih baik terhadap tipe-tipe tertentu atau terhadap tipe-tipe khusus dalam posisi-posisi atau dalam kedudukan tertentu.

Spector (1982) dalam Donnelly *et al*, (2003) menyatakan bahwa *locus of control* internal adalah cocok untuk tugas-tugas dan pekerjaan yang bersifat keahlian, profesi dan yang bersifat manajerial dan bersifat pengendalian. *Locus of control* eksternal lebih cocok atau lebih tepat pekerjaan-pekerjaan pada lini industri, pekerjaan-pekerjaan dengan tenaga kerja yang tidak bersifat keahlian, administrasi dan pekerjaan-pekerjaan yang bersifat rutin.

Hyatt dan Prawitt (2001) telah memberikan beberapa bukti bahwa *internal locus of control* berhubungan dengan peningkatan kinerja dan *locus of control* internal seharusnya memiliki tingkatan yang lebih tinggi dibanding *locus of control* eksternal dalam sebuah lingkungan audit, sehingga hipotesis yang diharapkan adalah:

H2 : *Locus of control* eksternal berhubungan negatif dengan kinerja pegawai

c) *Locus Of Control* Sebagai Variabel Anteseden Dalam Hubungan Antara Kinerja Pegawai dengan Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit

Locus of control mempengaruhi perilaku disfungsional audit, kepuasan kerja, komitmen organisasi dan *turnover intention* (Reed *et al*; 1994 dalam Puji, 2005; Donnelly *et al*, 2003. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa *locus of control* berhubungan signifikan dengan kinerja. Individu yang memiliki *locus of control* internal cenderung menggunakan tekanan atau mendesak usaha yang lebih besar dibandingkan dengan individu yang memiliki *locus of control* eksternal ketika diyakini bahwa usaha nampak atau mengarah kepada *reward* (Spector, 1982 dalam Hyatt & Prawitt, 2001).

Seorang auditor akan memiliki persepsi yang lebih rendah terhadap kinerjanya sendiri dan kinerja yang bernilai rendah dipengaruhi oleh *locus of control* eksternal yang dimiliki auditor, sehingga seorang auditor yang memiliki *locus of control* eksternal tinggi akan mempunyai kinerja pribadi yang rendah dan diperkirakan akan lebih menerima perilaku disfungsional yang makin besar. Sehingga hipotesa yang diuji adalah:

H3 : *Locus of control* sebagai anteseden hubungan negatif kinerja pegawai dengan penerimaan perilaku disfungsional

1.3. Riset Audit Kinerja berbasis SPKN

Penelitian ini dilakukan oleh Oktarika Ayoe Sandha dari Badan Pemeriksa Keuangan RI, dengan Judul: Program Audit Kinerja Berbasis SPKN (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara).

PROGRAM AUDIT KINERJA BERBASIS SPKN
(Standar Pemeriksaan Keuangan Negara)

Oktarika Ayoe Sandha – BPK

1) Pendahuluan

Sesuai dengan mandat yang diberikan kepada BPK-RI, BPK-RI memiliki kewenangan untuk melakukan tiga jenis pemeriksaan yakni pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Untuk dapat menghasilkan audit yang baik BPK-RI harus memiliki sebuah standar pemeriksaan yang baik pula. Sesuai dengan pasal 9(1e) UU no 15 tahun 2006 tentang BPK, BPK-RI memiliki kewenangan untuk menetapkan standar pemeriksaan keuangan negara setelah konsultasi dengan Pemerintah Pusat/ Pemerintah Daerah yang wajib digunakan dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara.

Berdasarkan peraturan tersebut pada bulan Januari 2007 BPK-RI telah menerbitkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sebagai patokan dalam melakukan pemeriksaan pengelolaan keuangan Negara. Sebagian besar isi dari SPKN terutama untuk standar pelaksanaan audit kinerja adalah adopsi dari beberapa standar yang telah ada terutama standar audit dari Amerika Serikat yang diterbitkan oleh *Government Accountability Office (GAO)*.

Adopsi tersebut memiliki sisi positif yaitu menjadikan SPKN setingkat dengan standar internasional namun perlu diperhatikan apakah adopsi tersebut telah sesuai dengan kondisi yang ada di Indonesia. Standar audit menjadi sangat penting karena standar tersebut menjadi panduan dasar bagi auditor untuk mempertahankan nilai-nilai etika dan memenuhi tujuan dari audit (Na'im, 2006).

2) Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji secara empiris apakah ada perbedaan antara aturan dalam SPKN dengan praktik yang dilakukan auditor dalam menyusun sebuah program audit kinerja.

3) Metode Penelitian

Penelitian ini akan berfokus pada audit kinerja sebagai salah satu *mandatory audit* BPK-RI. Pertama penelitian ini akan menganalisis faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan dalam menyusun sebuah program audit kinerja. Setelah itu penelitian ini akan melihat apakah pembuatan program audit kinerja yang diatur oleh SPKN sudah sama dengan praktik yang dilakukan oleh para auditor.

Berdasarkan perbandingan metodologi audit dari beberapa negara dan INTOSAI serta SPKN, maka penulis menurunkan faktor-faktor yang dibutuhkan dalam menyusun sebuah program audit kinerja adalah:

- (1) pemahaman entitas
- (2) penilaian pengendalian intern
- (3) resiko penyimpangan dari hukum dan peraturan, kecurangan, dan ketidakpatutan
- (4) hasil audit terdahulu
- (5) kriteria audit
- (6) metoda audit
- (7) bukti audit
- (8) temuan audit
- (9) kesimpulan dan rekomendasi audit
- (10) laporan audit dan
- (11) tindak lanjut audit.

Skala likert digunakan untuk mengukur faktor-faktor tersebut menjadi variabel dalam penelitian.

4) Hipotesis Penelitian

Berdasarkan tujuan penelitian dan pertanyaan penelitian yaitu “apakah ada perbedaan antara aturan dalam SPKN dengan praktik yang dilakukan auditor dalam menyusun sebuah program audit kinerja” maka hipotesis untuk penelitian ini adalah:

H_0 : Tidak ada perbedaan antara aturan dalam SPKN dengan praktik yang dilakukan auditor dalam menyusun program audit kinerja.

H_1 : Terdapat perbedaan antara aturan dalam SPKN dengan praktik penyusunan program audit kinerja yang dilakukan oleh auditor.

Berdasarkan observasi operasional, hipotesis ini dapat diturunkan dalam hipotesis-hipotesis berikut:

$H_{0.1}$: Auditor tidak perlu memperoleh pemahaman terhadap entitas yang diaudit dalam menyusun sebuah program audit kinerja.

$H_{1.1}$: Auditor perlu memperoleh pemahaman terhadap entitas yang diaudit dalam menyusun sebuah program audit kinerja.

$H_{0.2}$: Auditor tidak perlu mempertimbangkan pengendalian intern dari entitas yang diaudit dalam menyusun sebuah program audit kinerja.

$H_{1.2}$: Auditor perlu mempertimbangkan pengendalian intern dari entitas yang diaudit dalam menyusun sebuah program audit kinerja.

$H_{0.3}$: Auditor tidak perlu untuk mempertimbangkan resiko terjadinya penyimpangandari hukum dan peraturan, kecurangan, dan ketidakpatutan dalam menyusun sebuah program audit kinerja.

$H_{1.3}$: Auditor perlu untuk mempertimbangkan resiko terjadinya penyimpangan dari hukum dan peraturan, kecurangan, dan ketidakpatutan dalam menyusun sebuah program audit kinerja.

- H0.4 : Auditor tidak perlu mempertimbangkan hasil audit terdahulu dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H1.4 : Auditor perlu mempertimbangkan hasil audit terdahulu dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H0.5 : Auditor tidak perlu mempertimbangkan kriteria audit yang akan dipakai dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H0.5 : Auditor perlu mempertimbangkan kriteria audit yang akan dipakai dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H0.6 : Auditor tidak perlu mempertimbangkan metode audit yang tepat dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H1.6 : Auditor perlu mempertimbangkan metode audit yang tepat dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H0.7 : Auditor tidak perlu mempertimbangkan bukti audit yang akan dikumpulkan dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H1.7 : Auditor perlu mempertimbangkan bukti audit yang akan dikumpulkan dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H0.8 : Auditor tidak perlu mempertimbangkan kelengkapan unsur temuan audit dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H1.8 : Auditor perlu mempertimbangkan kelengkapan unsur temuan audit dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H0.9 : Auditor tidak perlu mempertimbangkan kesimpulan dan rekomendasi audit dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H1.9 : Auditor perlu mempertimbangkan kesimpulan dan rekomendasi audit dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H0.10 : Auditor tidak perlu mempertimbangkan kerangka isi laporan audit dalam menyusun sebuah program audit kinerja.

- H1.10 : Auditor perlu mempertimbangkan kerangka isi laporan audit dalam menyusun sebuah program audit kinerja.
- H0.11 : Auditor tidak perlu mempertimbangkan tindak lanjut audit dalam menyusun program audit kinerja.
- H1.11 : Auditor perlu mempertimbangkan tindak lanjut audit dalam menyusun program audit kinerja.
- H0.12 : Tidak ada hubungan korelasional antara variabel pemahaman entitas, pengendalian intern, resiko penyimpangan dari hukum dan peraturan, kecurangan, dan ketidakpatutan, hasil audit terdahulu, kriteria audit, metode audit, bukti audit, temuan audit, rekomendasi audit, kerangka isi laporan, dan tindak lanjut audit.
- H1.12 : Ada hubungan korelasional antara variabel pemahaman entitas, pengendalian intern, resiko penyimpangan dari hukum dan peraturan, kecurangan, dan ketidakpatutan, hasil audit terdahulu, kriteria audit, metode audit, bukti audit, temuan audit, rekomendasi audit, kerangka umum laporan, dan tindak lanjut audit.

1.4. Riset Audit Investigatif

Jenis penelitian ini adalah penelitian Kualitatif yang dilakukan oleh Gemalia Dwi Agustina dan M. Achsin dari Universitas Brawijaya Malang dengan Judul: Pemahaman Strukturisasi Praktik Audit Investigatif pada Kantor Perwakilan BPK-RI Surabaya. Hasil penelitian ini merupakan salah satu Hasil Penelitian yang di Presentasikan pada Simposium Nasional Akuntansi XII tahun 2008 di Pontianak, Kalimantan Barat.

SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XII – PONTIANAK

**PEMAHAMAN STRUKTURASI ATAS PRAKTIK AUDIT INVESTIGATIF
PADA KANTOR PERWAKILAN BPK-RI DI SURABAYA
(Studi Kasus Tindak Pidana Korupsi)**

Oleh :

Gemalia Dwi Agustina

0210233036

dan:

Drs. M. Achsin, SH., MM., Ak.

UNIVERSITAS BRAWIJAYA – MALANG

2008

1) Pendahuluan

Masalah korupsi bukan hal yang baru di Indonesia. Secara yuridis istilah korupsi sudah dikenal sejak tahun 1957 dalam bentuk Peraturan Militer Angkatan Darat dan Laut Republik Indonesia Nomor PRT/PM/06/1957. Peraturan Penguasa Militer dibuat karena Undang- Undang Hukum Pidana yang dianggap tidak mampu lagi menanggulangi permasalahan korupsi, pada saat itu korupsi dianggap sebagai penyakit masyarakat yang menggerogoti kesejahteraan rakyat, menghambat pembangunan, merugikan perekonomian, dan mengabaikan moral. Peraturan Penguasa Militer dapat dikatakan sebagai upaya awal bagi Pemerintah untuk menanggulangi korupsi, sehingga saat ini dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, namun adanya peraturan perundang- undangan tersebut belum mampu menekan angka korupsi yang semakin meningkat.

Apalagi di era orde baru, yang semula paling lantang menentang praktik korupsi, justru membuat korupsi semakin tumbuh subur dengan berbagai kebijakan penyelenggaraan pemerintahan yang penuh dengan unsur-unsur korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN). Menurut Arifin (2000:2) mengatakan bahwa korupsi di Indonesia

sudah menyatu menjadi sistem penyelenggaraan pemerintahan (sistemik), bahkan pemerintahan akan hancur jika korupsi benar-benar diberantas.

Salah satu upaya Pemerintah untuk menanggulangi tindak korupsi adalah dengan melaksanakan audit investigatif. BPK-RI sebagai lembaga yang dipercaya dan memiliki kewenangan dalam melaksanakan audit investigatif serta terpercaya dalam memberantas korupsi. Audit investigatif diawali dengan pembentukan peraturan-peraturan yang berkaitan dengan dunia bisnis. Peraturan-peraturan tersebut dibuat seiring dengan meningkatnya penyelewengan pada kontrak-kontrak pemerintah dan semakin merebaknya kejahatan kerah putih (*white collar crime*)¹ terhadap kepentingan publik.

Praktik Audit investigatif BPK-RI sendiri dilaksanakan tidak hanya di kantor pusat, melainkan juga di kantor-kantor perwakilan. Masing-masing kantor perwakilan memiliki kewenangan untuk melakukan audit Investigatif, dan nantinya laporannya akan diserahkan kepada BPK-RI pusat dan DPR/DPRD. Audit Investigatif menjadi sangat penting terutama apabila nanti hasil audit menunjukkan bukti adanya pelanggaran hukum materiil dan formil, maka hasil laporan audit investigatif akan diserahkan kepada kejaksaan untuk diproses secara hukum (Karni, 2000, 118).

Pelaksanaan audit investigatif pada Perwakilan BPK-RI di Surabaya melibatkan semua pihak, mulai pimpinan, para pejabat struktural, tim konsulen hukum, dan auditor investigatif. Adanya hubungan auditor dengan pejabat struktural sejalan dengan pemikiran Giddens (2003) mengenai strukturasi, dimana adanya keterkaitan auditor sebagai agen, dan BPK-RI sendiri sebagai struktur.

2) Fokus Penelitian

Penelitian ini difokuskan untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan mengenai:

- (1) Bagaimanakah praktik audit investigatif pada Perwakilan BPK RI di Surabaya?

- (2) Bagaimanakah peran auditor dan organisasi dalam konteks interaksi?
- (3) Bagaimanakah peran individu dan organisasi dalam lingkungan sosial?

3) Metode Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif, dengan pendekatan interpretif. Menurut Moleong (2006:6) penelitian kualitatif ialah penelitian yang bermaksud memahami fenomena mengenai apa yang dialami oleh subyek penelitian, misalnya perilaku, persepsi, motivasi, tindakan dan sebagainya, secara holistik, dan dengan cara deskripsi dalam bentuk kata-kata dan bahasa dalam konteks khusus yang alamiah dengan menggunakan metode alamiah.

Paradigma intepretif berakar pada *sociology of regulation* dengan sudut pandang subyektif. Perhatian utamanya ada pada bagaimana memahami dunia sosial sebagaimana adanya, memahami tabiat fundamental dari dunia sosial berdasarkan pengalaman subjektif. Paradigma ini berupaya untuk menjelaskan kesadaran seseorang dan subyektivitas, dalam bingkai rujukan seseorang yang terlibat langsung, bukan sebagai pengamat (Mardiko dan Albert. K, 2006, 5)

Peneliti menggunakan metode penelitian studi kasus, Menurut Widjanarti, dkk (1999,1) studi kasus merupakan strategi riset yang terfokus pada pemahaman terhadap sesuatu yang dinamis dalam konteks tunggal. Studi kasus dapat digunakan untuk memberikan gambaran terhadap suatu masalah, pengujian teori, atau pembentukan teori. Obyek penelitian dilakukan pada kantor Perwakilan BPK-RI di Surabaya, yang berada di jalan Kendang Sari Nomor 45-47 Surabaya.

Analisis penelitian ini menggunakan teori strukturasi berarti mengkaji tempat produksi dan direproduksinya sistem-sistem interaksi tindakan atau praktik sosial. Mengacu pada teori strukturasi, domain dasar kajian ilmu-ilmu sosial bukanlah pengalaman individual maupun keberadaan bentuk totalitas kemasyarakatan,

namun merupakan praktik-praktik sosial yang ditata menurut ruang dan waktu (Priyono, 2002, 36).

Dengan demikian upaya rekonstruksi audit investigatif dalam konteks organisasi BPK-RI ini, peneliti tidak hanya memperhatikan auditor (sebagai aktor) atau organisasi BPK-RI sebagai totalitas kemasyarakatan (struktur), tetapi juga lebih penting dari itu adalah interaksi yang terjadi diantara keduanya dalam konteks ruang dan waktu. Adanya praktik audit investigatif sendiri terwujud bukan dari peran agen saja atau strukturnya saja, melainkan hasil interaksi diantara keduanya. Auditor yang bertindak sebagai agen mempunyai nilai-nilai yang tidak sama dengan struktur, dari situ muncul kebijakan-kebijakan dalam hal ini sangat mempengaruhi struktur, sehingga menimbulkan strukturasi.

Sejalan dengan perkembangan dinamika kehidupan, dimana begitu besar peran individu dalam mempengaruhi pembentukan struktur, terlepas dari dimensi internal atau susunan psikologis yang diajukan oleh Giddens (2003) yang dilanjutkan oleh Dillard dan Yuthas (2002) dalam model pengaruh rekursif nilai dan norma melalui struktur dan agen. Kemudian Ludigdo (2005, 64) menambahkan teori lain untuk mempertajam pengembangan diri individu untuk berperilaku etis, teori tersebut disebut kecerdasan spiritual (SQ).

Penajaman itu dipandang perlu untuk dilakukan sebab teori strukturasi banyak mengacu pada teori psikoanalisis yang dikembangkan oleh sigmund Freud yang kemudian dilanjutkan oleh Erick H. Erikson dengan tambahan adopsi ilmu sosial didalamnya (Giddens, 2003, 49-80). Teori psikoanalisis untuk saat ini (id, ego, dan superego) dianggap tidak lagi sesuai dalam menjelaskan keadaan diri individu.

Praktik audit investigatif tersebut tidak terlepas dari peran auditor (agen) dan organisasi (struktur) sebagai satu kesatuan yang memperoleh pengaruh dari lingkungan sosial, dari situ akhirnya muncul berbagai kebijakan dan kekuatan dari agen dan struktur dalam menghadapi pengaruh tersebut.

1.5. Riset Expectation Gap Auditor

Penelitian ini dilakukan oleh Retno Yuliati (Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret), Jaka Winarna (Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret) dan Dodi Setiawan (Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret), dengan Judul: *Expectation Gap* Antara Pemakai Laporan Keuangan Pemerintah dan Auditor Pemerintah. Penelitian ini salah satu peserta Simposium Nasional Akuntansi X di Kota Makassar tahun 2007.

SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI X 

Unhas Makassar 26-28 Juli 2007

**EXPECTATION GAP ANTARA PEMAKAI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH
DAN AUDITOR PEMERINTAH**

RETNO YULIATI
Alumni Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret

JAKA WINARNA
Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret

DODDY SETIAWAN¹
Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret

1) Pendahuluan

Pemakai laporan keuangan menuntut laporan keuangan auditan yang dapat dipercaya dan menyediakan informasi yang lebih lengkap dan benar sehingga dapat dijadikan dasar untuk mengambil keputusan. Harapan para pemakai laporan keuangan terhadap laporan keuangan auditan terkadang melebihi apa yang menjadi peran dan tanggung jawab auditor. Semakin banyaknya tuntutan masyarakat mengenai profesionalisme auditor menunjukkan besarnya *expectation gap* (Yeni, 2000). *Expectation gap* terjadi ketika ada perbedaan antara apa yang masyarakat atau pemakai laporan keuangan harapkan dari auditor dan apa yang sebenarnya dilakukan oleh auditor (Han, 2002).

Guy dan Sullivan (1988) mengemukakan adanya perbedaan harapan publik dan auditor dalam hal: (1) deteksi kecurangan

dan tindakan ilegal, (2) perbaiki keefektifan audit, dan (3) pengkomunikasian hasil audit yang lebih intensif kepada publik dan komite audit. Publik beranggapan bahwa auditor memainkan peranan sebagai “*watchdog*” yang melindungi para pemakai laporan keuangan dari adanya kecurangan-kecurangan (Thomas et al, 2004).

Sedangkan menurut Humrey, Moizer, dan Turley dalam Pristiasari (2004) mengemukakan ada empat masalah sehubungan dengan *expectation gap*, yaitu: (1) tanggung jawab auditor untuk mendeteksi kecurangan, (2) independensi auditor, (3) pelaporan kepentingan publik, (4) maksud atau arti laporan audit.

Expectation gap tidak hanya terjadi dalam lingkungan audit sektor swasta. *Expectation gap* pun dapat terjadi di lingkungan audit sektor publik. Mengingat sektor publik pun turut menggunakan laporan keuangan pemerintah. Adapun para pemakai laporan keuangan pemerintah adalah masyarakat, wakil rakyat, lembaga pengawas dan lembaga pemeriksa, dan pemberi donasi. Auditor pemerintah sendiri dibagi menjadi dua, yaitu auditor internal dan eksternal. Auditor internal merupakan unit pemeriksa yang merupakan bagian dari organisasi yang diawasi. Auditor internal terdiri dari Inspektorat Jendral Departemen, Satuan Pengawas Intern (SPI) di lingkungan lembaga Negara dan BUMN/BUMD, Inspektorat Wilayah Propinsi (Itwilprop), Inspektorat Wilayah Kabupaten/ Kota (Itwilkab/ Itwilkot), dan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Sedangkan auditor eksternal terdiri dari BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) yang merupakan lembaga pemeriksa yang independen. Auditor eksternal sendiri merupakan unit pemeriksa yang berada di luar organisasi yang diperiksa (Mardiasmo, 2002).

Dengan masih terbatasnya penelitian tentang *expectation gap* di Indonesia khususnya di sektor publik, maka penelitian ini mengkaji lebih lanjut tentang keberadaan *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor pemerintah. Penelitian ini membahas tentang *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah.

2) Variabel dan Sampel Penelitian

Pengukuran Variabel

Variabel yang diteliti adalah persepsi pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah mengenai peran dan tanggung jawab auditor pemerintah. Instrumen yang digunakan adalah kuesioner yang dikembangkan oleh Gramling, Schatzberg, dan Wallace (1996) yang kemudian digunakan oleh Yeni (2000) dan Pristiasari (2004), kemudian kuesioner tersebut disesuaikan dengan konteks sektor publik.

Populasi Responden dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah di Daerah Istimewa Yogyakarta. Pengambilan sampel dilakukan dengan teknik *purposive sampling*. Sampelnya diambil dari populasi penelitian yang memenuhi kriteria berikut ini:

- (1) Pemakai laporan keuangan pemerintah, yaitu:
 - (a) Para wakil rakyat meliputi anggota DPRD Propinsi DIY yang masuk dalam Komisi C dan Panitia Anggaran. DPRD adalah badan yang memberikan otorisasi kepada Pemerintah Daerah untuk mengelola keuangan daerah (Halim, 2004). Anggota dewan Komisi C dan Panitia Anggaran adalah anggota-anggota DPRD yang terlibat langsung dengan mekanisme APBD. Dapat disimpulkan bahwa keduanya adalah pemakai laporan keuangan pemerintah.
 - (b) Pemerintah daerah DIY yang dikhususkan pada pegawai BPKD (Badan Pengelolaan Keuangan Daerah). BPKD adalah unsur pelaksana Pemerintah Daerah di bidang pengelolaan keuangan dan kekayaan daerah (Perda Prop. DIY: No.2: 2004: Ps. 27). BPKD mempunyai fungsi pelaksanaan pengelolaan pendapatan, belanja, kekayaan daerah, serta pemegang kas daerah (Perda Prop. DIY: No.2: 2004: Ps. 28).

- (2) Auditor pemerintah, yaitu auditor eksternal pemerintah perwakilan III BPK-RI di Yogyakarta. Auditor yang dijadikan sampel adalah auditor pemerintah yang telah bekerja minimal satu tahun. Auditor pemerintah yang digunakan di sini adalah auditor eksternal BPK karena terdapat pengujian terhadap peran dan tanggung jawab auditor dalam mempertahankan sikap independensi.

3) Hipotesis Penelitian

Istilah *Expectation gap* dapat ditelusuri awal mula penggunaannya di AS pada tahun 1974 saat *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) membentuk *Commission on Auditor's Responsibilities*, yang selanjutnya disebut sebagai *Cohen Commission*. Komisi ini dibentuk untuk menanggapi kritik masyarakat mengenai kualitas kinerja auditor yang pada saat itu terdapat berbagai kasus yang memperlihatkan bahwa auditor gagal mendeteksi atau mengungkapkan kegagalan atau tindakan penyimpangan dari perusahaan-perusahaan yang dimiliki publik.

Komisi ini bertugas secara khusus memberikan rekomendasi tentang tanggung jawab auditor yang tepat (sesuai dengan profesi). Menurut *Cohen Commission*, para pemakai laporan keuangan audit biasanya mempunyai harapan yang masuk akal tentang kemampuan auditor dan keyakinan yang dapat diberikan auditor. Hal ini memberikan gambaran bahwa *expectation gap* lebih disebabkan karena kegagalan profesi akuntan publik untuk bereaksi dan berkembang agar tidak tertinggal oleh perubahan bisnis dan lingkungan sosial.

Expectation gap menurut Guy dan Sullivan (1988) adalah perbedaan antara apa yang masyarakat dan pengguna laporan keuangan percaya sebagai tanggung jawab akuntan dan auditor dan apa yang akuntan dan auditor percaya sebagai tanggung jawabnya. *Expectation gap* menurut *Abrema Glossary* adalah kesenjangan (*gap*)

antara standar kinerja auditor dan berbagai macam ekspektasi publik terhadap kinerja auditor.

Expectation gap antara pemakai laporan keuangan, auditor, dan mahasiswa akuntansi juga diteliti oleh Wahyuni (2004) dalam isu atribut kinerja auditor, kepada siapa auditor bertanggungjawab, dan komunikasi hasil audit. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa isu atribut kinerja auditor diantara ketiga kelompok responden terdapat perbedaan persepsi yang signifikan, untuk isu kepada siapa auditor bertanggungjawab ketiga kelompok tersebut memiliki persepsi yang sama, dan untuk isu komunikasi hasil audit diantara ketiga kelompok responden terdapat perbedaan persepsi.

Penelitian Noviningtyas (2002) juga menunjukkan bahwa terjadi *expectation gap* antara auditor dengan pemakai laporan keuangan. Auditor yang dimaksud pada penelitian ini adalah Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berlokasi di Eks-Karisidenan Surakarta dan DIY. Sedangkan yang dimaksud pemakai laporan keuangan adalah perusahaan-perusahaan yang menggunakan jasa auditor dan berlokasi di EksKarisidenan Surakarta. Penelitian ini menunjukkan bahwa ada perbedaan persepsi antara auditor dan pemakai laporan keuangan terhadap peran dan tanggungjawab auditor.

Sedangkan dalam sektor publik, keberadaan *expectation gap* pernah diteliti oleh Nugroho (2004). Penelitian Nugroho (2004) dilakukan untuk melihat adanya perbedaan persepsi antara auditor pemerintah dengan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah, antara pemakai laporan audit sektor swasta dengan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah, antara pemakai laporan keuangan auditan pemerintah di daerah satu dengan daerah yang lain.

Hasil dari penelitian Nugroho (2004) adalah bahwa terdapat perbedaan persepsi antara auditor pemerintah dengan pemakai laporan keuangan auditan pemerintah (anggota DPRD), ada perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan auditan sektor swasta dengan pemakai laporan keuangan pemerintah, dan tidak ada perbedaan persepsi antara pemakai laporan keuangan pemerintah di sektor pemerintahan daerah satu dengan pemakai laporan keuangan

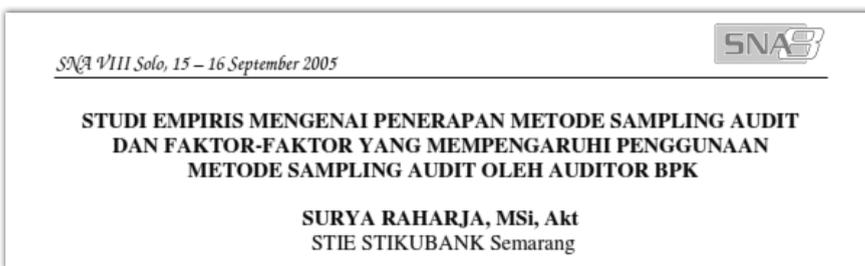
pemerintah daerah lain, hal ini di karenakan tingkat pendidikan anggota DPRD satu daerah dengan daerah lain relatif sama.

Berdasarkan review terhadap penelitian terdahulu, maka hipotesis yang diuji dalam penelitian ini adalah:

H_1 : Terdapat *expectation gap* antara pemakai laporan keuangan pemerintah dan auditor pemerintah terhadap peran dan tanggung jawab auditor pemerintah.

1.6. Riset Audit Sampling

Penelitian ini dilakukan oleh Surya Raharja (STIE Stikubank Semarang) dengan Judul: Studi Empiris Mengenai Penerapan Metode Sampling Audit dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penggunaan Metode Sampling Audit Oleh Auditor BPK. Penelitian ini merupakan salah satu makalah yang dipresentasikan pada Simposium Nasional Akuntansi ke-8 di Solo tahun 2005.



1) Pendahuluan

Sampling merupakan prosedur yang umum digunakan oleh auditor. IAI melalui Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 350 mendefinisikan sampling sebagai:

Penerapan prosedur audit terhadap unsur-unsur suatu saldo akun atau kelompok transaksi yang kurang dari seratus persen dengan tujuan untuk menilai beberapa karakteristik saldo akun atau kelompok transaksi tersebut.

Untuk memperoleh bukti yang memadai, auditor tidak harus memeriksa seluruh transaksi yang ada. Dalam setiap pemeriksaan auditor, harus mempertimbangkan manfaat dan biaya sehingga sebagian besar bukti diperoleh melalui sampel.

Hall *et al.* (2002) menyebutkan bahwa pengadilan federal di Amerika Serikat sesuai dengan Federal Judicial Center 1994 memutuskan akan menerima bukti sampel, tergantung dari apakah fakta atau data sampel tersebut merupakan “tipe sampel data yang digunakan oleh ahli dalam bidang tertentu untuk membentuk opini atau menarik kesimpulan atas subyek tertentu.” Dengan demikian bukti sampel yang dihimpun oleh auditor layak dijadikan bukti di pengadilan. Dan ini merupakan tantangan bagi profesi untuk meningkatkan kualitas pengambilan sampel. Pada kenyataannya auditor tidak akan mengetahui apakah sampel yang diambilnya merupakan sampel yang representatif, maka auditor maksimal hanya dapat meningkatkan kualitas pengambilan sampel menjadi mendekati kualitas sampel yang representatif (Halim, 2001).

Menurut Arkin (1982) berbeda dengan praktik komersil, audit di pemerintahan mempunyai tujuan yang berbeda dan memiliki permasalahan sampling yang berbeda. Auditor Pemerintah lebih banyak terkait dengan aspek audit operasional. Auditor pemerintah akan mengaudit aspek-aspek yang terkait dengan aktivitas entitas yang diperiksa dan tidak seperti akuntan publik, auditor pemerintah harus menarik kesimpulan dari berbagai aktivitas secara terpisah. Arkin (1982) mencontohkan dalam *welfare payments* auditor pemerintah tidak saja memeriksa kelengkapan dokumen secara formal tetapi juga memeriksa frekuensi dan besarnya pembayaran kepada penerima yang tidak memenuhi syarat (*ineligibles*). Oleh karena itu, penggunaan *sampel projection* akan berbeda untuk auditor pemerintah.

Hal lain yang membedakan penggunaan sampling antara akuntan publik dengan auditor pemerintah yakni penggunaan bukti sampling. Akuntan publik menggunakan sampling terutama untuk memberikan ketenangan dan perlindungan opininya atas dasar kewajaran laporan keuangan dan hasil sampel diperuntukkan bagi dirinya dalam memberikan pendapat. Sedangkan auditor pemerintah harus memberikan fakta spesifik mengenai sejauh mana kesalahan terjadi dan biasanya berkaitan dengan sampel yang ada dalam laporan audit untuk memperkuat temuan auditnya.

Jadi tidak sekedar keputusan menerima atau menolak namun dalam laporannya auditor pemerintah harus memberikan indikasi level kesalahan yang ditemukan. Auditor pemerintah tidak bisa membatasi sampel hanya untuk dirinya sendiri tetapi harus mempublikasikannya dalam laporan audit untuk didistribusikan kepada sejumlah badan/organisasi di dalam atau di luar struktur pemerintahan. Jadi metode yang merepresentasikan fakta harus ada. Menurut Fowler *et al.* (1994) sampling statistik merupakan alat yang sangat bernilai bagi auditor pemerintah.

Dengan penggunaan yang tepat, sampling statistik bisa diterima pengadilan. Selain hal tersebut di atas, ternyata penelitian-penelitian sebelumnya menunjukkan rendahnya penggunaan sampling statistik. Penelitian Hall *et al.* (2000) dengan enam ratus responden dari KAP, perusahaan publik, dan instansi pemerintah yang diteliti, metode sampling non statistik digunakan sekitar 85% dari seluruh penggunaan sampling audit. Dari penelitian selanjutnya yang dilakukan Hall *et al.* (2002) terungkap bahwa dalam menggunakan sampling non statistik sebagian besar responden belum melakukan upaya-upaya untuk mengurangi bias personal.

Dengan latar belakang tersebut, penelitian ini hendak meneliti praktik sampling di lingkungan auditor pemerintah yakni Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Penelitian juga diarahkan untuk meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi pemilihan metode sampling audit di BPK. Penelitian akan mereplikasi penelitian Hall *et al.* (2002) dan Zarkasy (1992) dengan seting lebih terfokus pada auditor pemerintah (BPK) dan mengembangkannya dengan meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi pemilihan metode sampling non statistik atau statistik.

2) Sampel dan Variabel Penelitian

Populasi adalah kumpulan dari individu dengan kualitas serta ciri-ciri yang telah ditetapkan. Populasi dalam penelitian ini adalah sejumlah 1837 auditor BPK yang tersebar di 7 (tujuh) kantor

perwakilan BPK di seluruh Indonesia. Sebelum digunakan dalam penelitian sesungguhnya, penelitian ini diujicobakan (*pilot test*) lebih dahulu dengan menggunakan sampel beberapa auditor BPK yang menjadi mahasiswa S2 MSi dan Maksi UGM. Respon *pilot test* ini digunakan untuk memastikan pemahaman responden, reliabilitas, dan validitas kuesioner.

Survei dilakukan dengan menyebarkan kuesioner melalui pos (*mail survey*) ke masing-masing kantor perwakilan BPK. Pengiriman kuesioner mulai dilaksanakan pada tanggal 1 Juli 2004 dan berakhir pada tanggal 15 Agustus 2004. Dari 500 kuesioner yang dikirim sejumlah 134 kuesioner atau 26,8% yang kembali. Data yang diolah sejumlah 122 data yang berasal dari BPK perwakilan V Banjarmasin sebanyak 40 kuesioner, BPK Perwakilan III Yogyakarta sebanyak 50 kuesioner, BPK Perwakilan Palembang sebanyak 32 kuesioner.

PENGUKURAN VARIABEL

Persepsi Terhadap Sampling Statistik

Variabel ini diukur menggunakan 7 pertanyaan mengenai persepsi terhadap sampling statistik yang merupakan modifikasi instrumen penelitian Zarkasyi (1992). Jawaban dari responden diukur menggunakan skala likert 5. Ada lima pilihan untuk merespon jawaban yaitu “Sangat Tidak Setuju”, “Setuju”, “Abstain”, “Setuju”, “Sangat Setuju”. Dengan skala ini pertanyaan disusun untuk menilai sikap atau pendapat.

Persepsi Terhadap Risiko Audit

Persepsi terhadap risiko audit diukur menggunakan 8 pertanyaan. Pertanyaan-pertanyaan tersebut dikembangkan dari Risiko Audit (*Acceptable Audit Risk*). Faktor yang mempengaruhi risiko tersebut adalah derajat ketergantungan pemakai laporan audit (Arrens dan Loebbeck, 2001) diukur dengan pertanyaan 3 dan 8, evaluasi auditor terhadap integritas manajemen (Arrens dan Loebbeck, 2001) diukur dengan pertanyaan 1, 2, dan 7 serta kebutuhan penggunaan bukti

sampling untuk kepentingan pengadilan (Hall *et al.* 2002) diukur dengan pertanyaan 4, 5 dan 6. Jawaban dari responden diukur menggunakan skala likert 5.

Time Pressure Untuk mengukur variabel *time pressure* digunakan lima pertanyaan. Kelima pertanyaan tersebut merupakan instrumen yang digunakan Ridayeni (2003) untuk mengukur *time pressure*. Kelima pertanyaan tersebut dimunculkan dari definisi. Jawaban dari responden diukur menggunakan skala likert 5.

Pengalaman

Variabel ini diukur dari lamanya bekerja. Jumlah tahun yang diisikan responden diskala 1 sampai dengan 5. Skala ini menggantikan pengkategorian (skala) yang ditetapkan sebelumnya di awal.

Penggunaan Metode Sampling Audit

Variabel dependen ini diukur dengan menggunakan pengkategorian 1 dan 2. Angka 1 menunjukkan responden menggunakan metode non statistik dan 2 menunjukkan responden menggunakan metode statistik.

3) Hipotesis Penelitian

Persepsi adalah proses individu menyeleksi, mengorganisir, dan menginterpretasi rangsangan (stimuli) kedalam suatu gambaran yang berarti dan koheren dengan dunia. Dua hipotesis pertama dikembangkan berdasarkan persepsi auditor terhadap metode sampling statistik dan persepsi auditor terhadap risiko audit. Persepsi Terhadap Metode Sampling Statistik

Dua penelitian sebelumnya di Indonesia, Zarkasyi (1992) dan Silaban (1993) menunjukkan bahwa persepsi auditor mempengaruhi rendahnya penggunaan sampling statistik. Penelitian Zarkasyi (1992) menemukan bahwa persepsi auditor mempengaruhi rendahnya hubungan dependensi dengan frekuensi penerapan metode sampling statistik. Sementara itu penelitian Silaban (1993) menyimpulkan

bahwa mayoritas akuntan publik belum memahami penggunaan sampling statistik untuk pemeriksaan. Dan tingkat pemahaman tersebut berhubungan positif dengan penggunaan dan frekuensi penggunaan sampling statistik oleh auditor. Jika persepsi auditor baik, kemungkinan mereka menggunakan sampling statistik semakin besar. Jika persepsi auditor buruk maka cenderung menghindari sampling statistik. Hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H1 : Persepsi auditor mengenai sampling statistik mempengaruhi penggunaan metode sampling audit

Persepsi Terhadap Risiko Audit

Bedingfield (1974) dalam Arkin (1982) menyatakan bahwa dampak berkembangnya tuntutan hukum terhadap KAP mengawali atau memperluas penggunaan sampling statistik. Menurut Tucker dan Lordi (1997) sejak awal penyelidikan metode sampling statistik oleh AICPA, mereka sangat menyadari implikasi hukum (legal) dari penggunaan metode ini. Dan menurut kedua peneliti tersebut ketidakpuasan terhadap metode sampling tradisional dan keraguan terhadap kemampuan bertahan pendekatan sampling tradisional terhadap serangan ahli statistik di pengadilan telah menjadi katalis berkembangnya sampling statistik. Dalam penelitian sebelumnya (Zarkasyi, 1992) menyebutkan bahwa penggunaan metode statistik mempunyai hubungan dependensi dengan persepsi auditor terhadap risiko audit. Hall *et al.* (2002) dalam pengembangan penelitian berikutnya, menyarankan antara lain penyelidikan pengaruh persepsi audit pada pemilihan teknik sampling dan evaluasinya. Semakin tinggi risiko audit, auditor cenderung menggunakan metode yang menurutnya lebih obyektif dan lebih bertahan. Jika auditor menganggap risiko audit tinggi kemungkinan ia menggunakan sampling statistik semakin besar.

H2: Persepsi auditor terhadap risiko audit mempengaruhi penggunaan metode sampling audit

Time Pressure

Hall *et al.* (2000) menyebutkan bahwa penggunaan metode sampling non statistik oleh sebagian besar akuntan publik karena semakin ketatnya persaingan. Secara umum metode non statistik dianggap lebih cepat dan lebih mudah dilakukan daripada metode sampling statistik. Hall *et al.* (2002) menduga pertimbangan efisiensi mempengaruhi pemilihan teknik dan evaluasi sampling. Apabila auditor didesak waktu untuk segera menyelesaikan penugasan, auditor cenderung memilih metode sampling yang relatif cepat dan mudah. Tekanan waktu memperbesar kemungkinan auditor tidak menggunakan metode statistik. Dihipotesiskan dalam penelitian ini:

H3 : *Time Pressure* mempengaruhi penggunaan metode sampling audit Pengalaman

Menurut Ashton (1991) pengalaman auditor diukur berdasarkan lamanya bekerja atau posisi/jabatan. Sementara itu menurut Tubbs (1992) semakin berpengalaman seorang auditor, maka semakin berkembang pengetahuannya tentang *error*. Tubbs (1992) menyatakan dalam sebuah audit seorang auditor pasti mengandalkan pengetahuan tentang *error*. Pengetahuan auditor tentang *error* ini berguna bagi auditor untuk membuat *profesional judgement*. Menurut Ponemon dan Wendell (1995) *profesional judgement* memainkan peranan penting dalam pemilihan sampling non random. Halim (2001) menyebutkan bahwa dalam sampling non statistik penentuan dan pengevaluasian sampel dilakukan secara subyektif atas dasar pengalaman auditor.

Menurut Ponemon dan Wendell (1995) auditor yang berpengalaman menunjukkan proyeksi *error* yang lebih baik daripada auditor pada level junior. Akan lebih cepat dan mudah penerapannya bagi auditor, dalam menentukan dan mengevaluasi sampel menggunakan *judgement* daripada harus menghitung secara matematis. Apabila auditor berdasarkan pengalamannya bisa menghasilkan bukti sampling yang lebih baik tanpa harus menggunakan perhitungan statistik, maka auditor cenderung

memilih metode sampling non statistik. Dalam penelitian ini dihipotesiskan:

H4: Pengalaman mempengaruhi penggunaan metode sampling audit

Berbagai hasil riset di atas adalah contoh penelitian dalam bidang audit sektor publik. Riset audit sektor publik dapat dikombinasikan dengan berbagai bidnag akuntansi atau bidang ilmu diluar akuntansi seperti manajemen, ekonomi, psikologi, hukum, sosial, administrasi dan lain sebagainya.



DAFTAR PUSTAKA

- Agung Rai, I gusti. 2008. *Audit Kinerja Pada Sektor Publik*. Jakarta : Grafindo.
- Ahia, C. E., & Martin, D. (1993). *The danger-to-self-or-others exception to confidentiality*. Alexandria, VA: American Counseling Association.
- Arens, Alvin A dan James K. Loebbecke. 1991. *Auditing, An Integrated Approach, Prentice Hall International*, Englewood Cliffs, New Jersey, 5th Edition, 1991.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2005. *Konsep (Draft V) Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta: BPK.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2005. *Modul Diklat Auditor Terampil: Komunikasi dalam Pemeriksaan*. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pegawai Badan Pemeriksa Keuangan.
- Badan Pemeriksa Keuangan. *Standar Audit Pemerintahan*. Jakarta: BPK. 1995.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. *Modul Diklat Pembentukan Auditor Terampil: Teknik Komunikasi Audit*. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. Jakarta. 2003.
- BPKP. 2008. *Sampling Audit*. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawaan, BPKP Republik Indonesia.
- BPKP. 2010. *Penulisan Laporan Hasil Audit*. Modul Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawaan, BPKP Republik Indonesia.

- BPKP. 2011. *Akuntabilitas Instansi Pemerintah*. Modul Diklat Pembentukan Auditor Anggota Tim.
- Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly. *Principles of External Auditing: Second Edition*. John Wiley & Sons Ltd., West Sussex, England, 2003.
- Broadbent, Jane dan James Guthrie. Changes in the Public Sector: A Review of Recent “Alternative” Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5, No. 2, 1992. Hal. 7-9.
- Cosserat, Graham W. *Modern Auditing*. West Sussex: John Wiley & Sons, 2000.
- Dykstra, Clarence A. 1939. The Quest for Responsibility. *American Political Science Review* 33 (1): 1–25.
- Guy, Dan M., D.R. Car Michael, dan Linda A. Lach. *Ethics for CPAs (Meeting Expectations in Challenging Times)*. John Willey and Sons Inc. New Jersey: 2003.
- Ikatan Akuntan Indonesia. *Standar Profesional Akuntan Publik*. 2001.
- Indra Bastian, 2003. *Audit Sektor Publik*. Visi Global Media, Jakarta, 2003.
- Institute of Internal Auditor. *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. 2003.
- International Organization of Supreme Audit Institution. *Auditing Standards*. Brussels: INTOSAI, 1995.
- International Organization of Supreme Audit Institution. *Exposure Draft: Implementation Guidelines for Performance Auditing Standards* Brussels: INTOSAI, 2005.
- International Organization of Supreme Audit Institution. *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Brussels: INTOSAI, 2005.
- International Organizations of Supreme Audit Institutions. *Code of Ethics*.1998.

- Isnanto, R. Rizal. 2009. *Buku Ajar Etika Profesi*, Program Studi Sistem Komputer Fakultas Teknik, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Jones, P. dan J. Bates. *Public Sector Auditing: Practical Techniques for an Integrated Approach*. London, UK: Chapman and Hall, 1990.
- Kasidi. 2007. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor: Persepsi Manajer Keuangan Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah*, Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Knapp, Michael C. 1985., *Audit Conflict: An Empirical Study of The Perceived ability of auditors to Resist Management Pressure*, *The Accounting Review*, 202-212.
- Konrath., Larry F. *Auditing: A Risk Analysis Approach 5Th Edition*. SouthWestrn, Ohio, 2002.
- Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal, 2004. *Standar Profesi Audit Inernal*. Jakarta: Yayasan Pendidikan Internal Audit.
- Kusmayadi, Dedi. 2009. *Kasus Enron dan KAP Arthur Andersen*. <http://uwiiii.wordpress.com/2009/11/14/kasus-enron-dan-kap-arthur-andersen/> (diakses tanggal 22 Agustus 2013).
- Mahsum Mohammad, Sulisttyowati Firma, Purwanugraha Herbertus Andre, 2007. *Akuntansi Sektor Publik*, BPFE, Fakultas Ekonomi UGM, Edisi Kedua, 2007.
- Messier, Glover, Prawit, *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach*, The Mc Graw-Hill Companies, Inc. 4th Editon, 2006.
- Mulgan, Richard. 2000. *Accountability: An Ever-Expanding Concept?. Public Administration* 78 (3): 555–573.
- Mulyadi, 2002. *Auditing*, Penerbit Salemba 4, Edisi Keenam, 2002.
- Murwanto, Rahmadi., Adi Budiarmo., dan Fajar Hasri Ramadhana. 2007. *Audit Sektor Publik, Suatu pengantar bagi pembangunan Akuntabilitas Akuntansi Pemerintah.*, Bandiklat Keuangan, Kementrian Keuangan RI.

- Niviari, N., 2008. Six Sigma, Balance Scorecard, Dan Kaitannya Dengan Audit Manajemen. *Audit Jurnal Akuntansi Dan Bisnis* 3(1)
- Nordiawan, Deddi. 2006. Akuntansi Sektor Publik. Jakarta: Salemba Empat.
- Pany and Reckers, 1980, The Effects of Gifts, Discounts and Client Size on Percieved Auditor Independence, *The Accounting Review*, Vol. LV No. 1 pp. 50-61.
- Peny, Kurt dan O Ray Whittington, Auditing, Richard D. Irwin, a Times Mirror Higher Education Corp, Inc. Company, 2nd Edition 1997.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 23 Tahun 2007 tentang Pedoman Tata Cara Pengawasan atas Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 28 Tahun 2007 tentang Norma Pengawasan dan Kode Etik Pejabat Pengawas Pemerintah.
- Peraturan Pemerintah No. 79 Tahun 2005 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah
- Public Audit Forum. The Different Roles of External Audit, Inspection and Regulation: A Guide for Public Service Managers (Consultation Paper). London: Public Audit Forum, November 2002.
- Rachels, James. 2004. The Elements of Moral Philosophy, 4th edition, April 3:Nichols, 48-64
- Renyowijoyo, Muindro. 2010. Akuntansi Sektor Publik: Organisasi Non Laba. Jakarta: Mitra Wacana Media.
- Rooswiyanto, Tony. *Etika Organisasi Pemerintah*. Jakarta: Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pegawai BPPK Departemen Keuangan, 2005.
- Ruchjat Kosasih, 2000, Akuntan Publik Tidak Independen Bila Terlalu Lama Menjadi Auditor Suatu Entitas ?, Juni, *Media Akuntansi*, pp. 47 – 48.

- Schedler, Andreas. 1999. Conceptualizing Accountability. In Andreas Schedler, Larry Diamond, Marc F. Plattner. *The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies*. London: Lynne Rienner Publishers. hlm. 13–28. ISBN 1-55587-773-7.
- Schermerhorn, Jr., John R, James G. Hunt, and Richard N. Osborn. *Organizational Behavior*. Eight Edition. John Wiley & Sons, Inc. 2003.
- Shockley, Randolph A. 1981. “Perceptions of Auditor’s Independence: An Empirical Analysis”. *The Accounting Review*, Vol. LVI, No. 4, (Oktober): 785-800.
- Sinclair, Amanda. 1995. The Chameleon of Accountability: Forms and Discourses. *Accounting, Organizations and Society* 20 (2/3): 219–237.
- Soegiastuti, Janti. 2005. *Persepsi Masyarakat Terhadap Independensi Auditor Dalam Penampilan* (Studi Empiris Pada Analisis Kredit BKK Jawa Tengah), Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi UNDIP.
- STAN, 2007. *Dasar-dasar Audit Internal Sektor Publik*. Tim Penyusun Modul Program Pendidikan Non Gelar Auditor Sektor Publik.
- Standard Profesional Akuntan Publik. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), Jakarta, 2001.
- Teoh and Lim, 1996. An Empirical Study of the Effects of Audit committees, Disclosure of non Audit Fees and Other Issues on Audit Independence: Malaysian Evidence, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 5 No. 2 pp. 231-48.
- The Office of The Auditor-General of New Zealand. *Peer Review of The Audit Board of Republik Indonesia (BPK)*. Jakarta: 2004.
- Triadji, Bambang. Pengukuran Kinerja dan Tujuan Organisasi Sektor Publik: Suatu Pemikiran tentang Pengembangan Akuntansi Sektor Publik (makalah Seminar Kontribusi Akuntan Sektor Publik dalam Perwujudan Good Governance). Jakarta: BPK, 7 Desember 2001.

- Tyastuty, Harni. 2013. Jenis-jenis Bukti Audit. <http://harnityastuti.blogspot.com> (diakses tanggal 12 September 2013).
- Undang-Undang No.15 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Undang-Undang RI No. 32/2004 tentang Pemerintah Daerah.
- United States General Accounting Office. Financial Audit Manual. Washington DC: GAO, July 2001.
- United States General Accounting Office. Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS) 2003 Revision. Washington DC: GAO, 2003.
- United States General Accounting Office. Standards for Internal Control in the Federal Government. Washington DC: GAO, November 1999.
- United States General Accounting Offices. *An Audit Quality Control Systems*. 1993.
- United States General Accounting Offices. *Government Auditing Standards (2003 Revision)*. 2003.
- Ward, Graham. Serving the Public Interest (makalah Chartered Institute of Public Finance and Accountancy Annual Conference). Manchester, UK: IFAC, 16 Juni 2005.
- Wignjosoebroto, 1999. Kepemimpinan dan Motivasi, Ghalia, Indonesia.
- Kusmayadi, Dedi. 2009. Pengaruh Pengawasan Intern dan Penatausahaan Keuangan Daerah Terhadap *Good Government Governance* : Survei pada Pemerintahan Kota Tasikmalaya. Vol.4, No 2. ISSN: 1907-5324
- Dykstra, Clarence A. 1939. The Quest for Responsibility. *American Political Science Review* 33 (1): 1 -25



TENTANG PENULIS



Dr. Hj. Anis Rachma Utary, M.Si., Ak., lahir di Ujung Pandang, 09 Maret 1954. Dia meraih gelar sarjananya yang pertama pada 1984 Jurusan Manajemen di Universitas Mulawarman. Untuk kali keduanya dia menamatkan S1-nya di bidang akuntansi pada tahun 1991 di Universitas Brawijaya Malang. Pada tahun 2002 untuk selanjutnya telah merampungkan spesialisasinya di bidang Manajemen Keuangan pada Universitas Hassanuddin.

Bidang keilmuan Akuntansi Manajemen, Auditing, dan Manajemen Operasional, adalah spesialisasi sekarang ini yang diampunya pada Fakultas Ekonomi Universitas Mulawarman. Bagi para pembaca yang ingin menyapanya bisa dilayangkan ke anis_utary@ymail.com.



Muhammad Iqbal, S.E., M.E., lahir di Long Iram Bayan, 7 April 1980. Pendidikan dasar ditempuh di SD Negeri 2 Long Iram, Kab. Kutai Barat (lulus tahun 1992), dilanjutkan ke SLTP Negeri 1 Long Iram, Kab. Kutai Barat lulus tahun 1995. Pendidikan menengah diselesaikannya di SMK Negeri 1 Tenggarong, Kutai Kartanegara lulus tahun 1998. Selanjutnya beliau melanjutkan program strata-1 di Fakultas Ekonomi, Universitas Mulawarman,

lulus tahun 2003. Gelar Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis (MSA) diraih di Universitas Brawijaya Malang tahun 2008.

Saat ini beliau aktif sebagai Staf Pengajar Fakultas Ekonomi, Universitas Mulawarman. Mata kuliah yang diampu adalah: *Statistic and Econometrics, Principles Analysis, Advanced Accounting, Intermediate Accounting, Public Policy Analysis, Basic Statistics, Research Methods for Business, dan Feasibilities Study.*