



**REPUBLIK INDONESIA**

**STANDAR AUDIT  
APARAT PENGAWASAN FUNGSIONAL PEMERINTAH**

**(SA-APFP) 1996**

**NOMOR: KEP-378/K/1996**

**BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN**



REPUBLIK INDONESIA  
BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN  
(BPKP)

KEPUTUSAN  
KEPALA BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN  
NOMOR: KEP-378/K/1996  
TENTANG  
PENETAPAN BERLAKUNYA STANDAR AUDIT  
APARAT PENGAWASAN FUNGSIONAL PEMERINTAH

KEPALA BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN,

Menimbang:

- a. bahwa kepedulian masyarakat terhadap konsep akuntabilitas pemerintah mengalami peningkatan.
- b. bahwa untuk memantapkan penerapan sistem akuntabilitas tersebut, setiap Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah memerlukan suatu ukuran mutu yang sesuai dengan mandat audit masing-masing.
- c. bahwa Norma Pemeriksaan Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah yang berlaku saat ini didasarkan berdasarkan Surat Edaran Kepala BPKP No. SE-117/K/1985 tanggal 1 Mei 1985.
- d. bahwa sesuai dengan perkembangan dan kondisi yang berlaku saat ini terhadap Norma Pemeriksaan Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah perlu dilakukan revisi menjadi Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah.
- e. bahwa berlakunya Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah tersebut perlu ditetapkan dalam suatu Surat Keputusan.

Menimbang:

Keputusan Presiden RI Nomor 31 tahun 1983 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan pasal 3 huruf d.

Memperhatikan:

Instruksi Presiden RI Nomor 15 tahun 1983 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengawasan.

MEMUTUSKAN:

Menetapkan:

KEPUTUSAN KEPALA BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN TENTANG PENETAPAN BERLAKUNYA STANDAR AUDIT APARAT PENGAWASAN FUNGSIONAL PEMERINTAH.

Pertama:

Memberlakukan Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah sebagaimana tercantum dalam lampiran keputusan ini.

Kedua:

Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah ini disebarluaskan dan dimasyarakatkan kepada para auditor di seluruh Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah.

Ketiga:

Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah ini agar dilaksanakan sebagaimana mestinya oleh seluruh auditor di semua Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah.

Keempat:

Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah ini akan disempurnakan secara berkala berdasarkan perkembangan pengawasan dan masukan-masukan dari semua Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah.

Kelima:

Hal-hal yang belum ditentukan dalam Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah ini akan ditentukan kemudian.

Keenam:

Dengan dikeluarkannya Surat Keputusan ini, Surat Edaran Nomor: SE-117/K/1985 dinyatakan tidak berlaku lagi.

Ketujuh:

Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan, dengan ketentuan apabila di kemudian hari terdapat kekeliruan akan diadakan pembetulan seperlunya.

SALINAN Keputusan ini disampaikan Kepada Yth. :

1. Para Inspektur Jenderal Departemen
2. Para Kepala Unit Pengawasan LPND
3. Para Deputi Kepala, Kepala Pusat dan Kepala Perwakilan di lingkungan BPKP
4. Para Kepala Inspektorat Wilayah Propinsi
5. Para Kepala Inspektorat Wilayah Kabupaten/Kotamadya

Ditetapkan di Jakarta  
pada Tanggal, 30 Mei 1996  
KEPALA BADAN PENGAWASAN  
KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN

TTD

Drs. SOEDARYONO

## KATA PENGANTAR

Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah ini merupakan suatu revisi atas Norma Pemeriksaan Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP) yang telah diedarkan berdasarkan Surat Edaran Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor SE-117/K/1985. Revisi ini adalah suatu langkah penting untuk melengkapi para auditor di lingkungan APFP untuk melaksanakan tugas-tugasnya saat ini.

Saat ini, tugas kepengawasan tampak diperhadapkan dengan perkembangan yang ditandai oleh peningkatan kepedulian masyarakat tentang konsep akuntabilitas pemerintah. Dikaitkan dengan tugas pokok dan fungsi APFP, perkembangan ini menuntut APFP untuk melaksanakan tugas-tugasnya dalam menuntaskan akuntabilitas pemerintah yang berjenjang.

Akuntabilitas berjenjang adalah suatu sistem pertanggungjawaban yang mengaitkan sekaligus pihak pemberi tugas dan tanggung jawab, pelaksana tugas dan tanggung jawab, serta pihak auditor yang menilai kewajaran pertanggungjawaban, dalam masing-masing keunikan batasan sistem tersebut baik yang berkaitan dengan yurisdiksi, kewenangan, tanggung jawab, maupun cakupan tugas masing-masing pihak. Dalam konteks sistem akuntabilitas berjenjang ini, setiap APFP adalah independen terhadap pihak auditan baik secara perorangan maupun secara kelembagaan.

Selain menyesuaikan terhadap sistem akuntabilitas pemerintah yang berjenjang, revisi ini pun dilakukan dengan lebih menekankan keutuhan substansial suatu ukuran mutu audit, baik yang seharusnya diterapkan pada sektor swasta maupun pada sektor pemerintahan. Oleh karena itu, revisi ini menegaskan bahwa sepanjang dapat diterapkan, maka Standar Profesional Akuntan Publik yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) berlaku bagi APFP.

Akan tetapi, untuk mengakomodasikan kekhususan atau keluasan mandat audit di sektor pemerintahan, revisi ini memodifikasi butir-butir standar yang terdapat di dalam SPAP dan menambah beberapa butir standar khususnya yang menyangkut perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan audit operasional.

Standar Audit APFP ini berlaku dan harus ditaati oleh para auditor pada seluruh APFP, yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal pada departemen, Aparat Pengawasan Lembaga Pemerintah Non Departemen, Inspektorat Wilayah Propinsi, dan Inspektorat Wilayah Kabupaten/Kotamadya. Standar ini juga berlaku dan harus ditaati oleh akuntan publik yang ditugaskan untuk melaksanakan tugas pokok dan fungsi suatu APFP.

Standar ini memuat Pendahuluan yang berisikan pemikiran-pemikiran dasar audit di sektor pemerintah, Butir-butir Standar, dan Penjelasan atas Butir-butir Standar yang merupakan bagian tak terpisahkan. Berbagai standar audit yang dikeluarkan oleh berbagai organisasi audit telah dirujuk dalam penyusunan seluruh bagian Standar Audit ini. Di antara berbagai rujukan yang ada, yang terpenting adalah materi yang berasal dari Standar Audit yang dikeluarkan oleh *International Organisation of Supreme Audit Institutions*, IAI, *Australian National Audit Office*, dan *General Accounting Office* dari Amerika Serikat.

Kepala Badan Pengawasan  
Keuangan dan Pembangunan

## D A F T A R   I S I

<b>SURAT KEPUTUSAN KEPALA BPKP .....</b>	<b>i</b>
<b>KATA PENGANTAR .....</b>	<b>iii</b>
<b>DAFTAR ISI .....</b>	<b>v</b>
<b>BAB I PENDAHULUAN .....</b>	<b>1</b>
Pengertian Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah .....	1
Maksud dan Tujuan Standar Audit APFP .....	1
Landasan Hukum .....	1
Jenis dan Lingkup Audit .....	2
Pemikiran Dasar Audit di Sektor Pemerintah .....	2
Akuntabilitas Berjenjang .....	3
Mandat Audit .....	3
Standar Audit .....	3
Pertimbangan Profesional .....	4
Kewajiban Pelaporan .....	5
Pengawasan Melekat .....	5
Struktur Standar Audit APFP .....	5
Penafsiran dan Perubahan Standar Audit APFP .....	6
<b>BAB II BUTIR-BUTIR STANDAR AUDIT .....</b>	<b>7</b>
Standar Umum .....	7
Standar Koordinasi Dan Kendali Mutu .....	7
Standar Pelaksanaan .....	8
Standar Pelaporan .....	8
Standar Tindak Lanjut .....	9
<b>BAB III PENJELASAN STANDAR UMUM .....</b>	<b>11</b>
Keahlian dan Pelatihan .....	11
Independensi .....	12
Kecermatan Profesi .....	13
Kerahasiaan .....	14
<b>BAB IV PENJELASAN STANDAR KOORDINASI DAN KENDALI MUTU</b>	<b>16</b>
Program Kerja Pengawasan .....	16
Koordinasi Pengawasan .....	17
Kendali Mutu .....	18
<b>BAB V PENJELASAN STANDAR PELAKSANAAN .....</b>	<b>20</b>
Perencanaan dan Supervisi .....	20
Lingkungan Operasi Berbasis Komputer .....	21
Materialitas .....	21
Kriteria .....	22
Supervisi .....	23
Pengendalian Intern .....	23
Bukti Audit .....	24
Jenis-jenis Bukti Audit .....	25
Penggunaan Tenaga Ahli .....	25
Teknik Pengumpulan Bukti .....	26

Ketaatan Terhadap Peraturan Perundang-undangan .....	26
Kertas Kerja Audit .....	27
<b>BAB VI PENJELASAN STANDAR PELAPORAN .....</b>	<b>29</b>
Kesesuaian dengan Prinsip Akuntansi Yang Berlaku Umum .....	29
Konsistensi .....	30
Pengungkapan Yang Memadai .....	31
Pernyataan Pendapat .....	31
Laporan Audit Operasional.....	32
Ruang Lingkup dan Kesesuaian dengan Standar Audit APFP .....	34
Tertulis dan Segera .....	34
Distribusi Laporan .....	35
<b>BAB VII PENJELASAN STANDAR TINDAK LANJUT .....</b>	<b>36</b>
Komunikasi Dengan Auditan .....	36
Pemantauan Tindak Lanjut .....	36
Status Temuan .....	37
Penyelesaian Hukum .....	38
<b>DAFTAR ISTILAH .....</b>	<b>39</b>
<b>TIM PERUMUS .....</b>	<b>44</b>

## BAB I

### PENDAHULUAN

#### **Pengertian Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah**

1. Standar audit yang dimaksudkan dalam buku ini adalah Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah, disingkat Standar Audit APFP. Standar Audit APFP merupakan prinsip-prinsip dasar dan persyaratan yang diperlukan APFP untuk menjamin mutu hasil audit dan konsistensi pelaksanaan tugas audit APFP.

#### **Maksud dan Tujuan Standar Audit APFP**

2. Standar Audit APFP ini menjadi acuan dalam menetapkan batas-batas tanggungjawab pelaksanaan tugas audit yang dilakukan oleh APFP dan auditornya sesuai jenjang dan ruang lingkup tugas auditnya.
3. Tujuan Standar Audit ini adalah untuk menjamin mutu koordinasi, perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan audit. Standar ini juga bertujuan untuk mendorong efektifitas tindak lanjut temuan hasil audit serta konsistensi penyajian laporan hasil audit yang bermanfaat bagi pemakainya.

#### **Landasan Hukum**

4. Peraturan perundang-undangan yang menjadi landasan penetapan Standar Audit APFP adalah sebagai berikut:
  - Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) atau Keputusan Presiden yang memutakhirkannya, yang menyatakan bahwa BPKP bertugas menyiapkan perumusan kebijaksanaan pengawasan keuangan dan pembangunan.
  - Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 1983 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengawasan yang menyatakan bahwa pelaksanaan pengawasan harus ditingkatkan dengan lebih berhasil guna ke dalam tubuh aparatur pemerintah di dalam lingkungan masing-masing secara terus menerus dan menyeluruh.

#### **Jenis dan Lingkup Audit**

5. Jenis audit yang dilaksanakan oleh BPKP pada dasarnya terdiri atas audit keuangan dan audit operasional.
6. Audit operasional seringkali dipertukarkan dengan audit manajemen, audit kinerja, audit terpadu, audit efisiensi dan efektivitas, "*value for money auditing*", atau audit komprehensif Untuk selanjutnya, audit komprehensif akan dipakai sebagai istilah yang mengandung pengertian luas tentang mandat audit yang terdiri dari suatu kombinasi elemen-elemen audit keuangan, audit ketaatan, dan audit operasional
7. Lingkup audit komprehensif, yang menentukan luas dan arah audit, meliputi:
  - penilaian atas ketaatan terhadap kebijaksanaan manajemen,
  - penilaian atas kewajaran penyajian laporan keuangan,
  - penilaian ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan, (termasuk audit khusus),
  - penilaian kehematan dan efisiensi, dan
  - penilaian efektifitas.
8. Jenis audit yang dilakukan oleh APFP tergantung dari penekanan terhadap salah satu atau kombinasi lingkup audit tersebut.

## **Pemikiran Dasar Audit di Sektor Pemerintah**

9. Pemikiran dasar audit di sektor pemerintah ini adalah serangkaian anggapan dasar atau pertimbangan-pertimbangan bgis dan konsisten serta berbagai prasyarat yang dibutuhkan dalam mengembangkan standar audit di sektor pemerintah. Pemikiran tersebut membantu para auditor dalam membentuk pendapat dan laporan mereka, khususnya pada saat belum ada satu pun standar yang dapat diterapkan.
10. Standar Audit APFP harus konsisten dengan pemikiran dasar audit di sektor pemerintah. Standar ini menjadi pedoman minimum bagi para auditor dalam menentukan langkah-langkah dan prosedur-prosedur audit yang diterapkan.
11. Pemikiran dasar audit di sektor pemerintah ini meliputi:
  - akuntabilitas berjenjang
  - mandat audit
  - standar audit
  - pertimbangan professional
  - kewajiban pelaporan
  - pengawasan melekat

## **Akuntabilitas Berjenjang**

12. Akuntabilitas pemerintah adalah kewajiban seseorang atau entitas, termasuk Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) yang disertai sumber daya negara untuk menuntaskan pertanggungjawaban keuangan, manajerial, dan program atas pengelolaan sumber daya tersebut, dan melaporkan pertanggungjawaban tersebut kepada pihak yang menyerahkan tanggungjawab.
13. Mengingat struktur pemerintahan eksekutif Indonesia adalah berjenjang mulai dari yang terendah di tingkat desa atau kelurahan sampai yang tertinggi di tingkat presiden maka penyerahan tanggung-jawab pengelolaan sumber daya negara pun berjenjang. Akibatnya, dalam lingkungan pemerintahan eksekutif, siklus akuntabilitas pemerintah pun berjenjang dari tingkat pemerintahan terendah kepada tingkat yang lebih tinggi.
14. Untuk menciptakan siklus akuntabilitas pemerintah eksekutif yang efektif maka pelaporan tanggung-jawab pengelolaan sumber daya kepada tingkat pemerintahan yang lebih tinggi membutuhkan suatu audit dari pihak yang independen agar informasi yang dilaporkan dapat dipercaya. Oleh karena itu, akuntabilitas berjenjang memerlukan instansi audit independen yang bertanggung jawab untuk melaksanakan tugas audit pada jenjang pemerintahan tertentu. Dalam konteks ini, pemerintah telah membentuk Inspektorat Wilayah, Inspektorat Jenderal, dan BPKP.

## **Mandat Audit**

15. Inspektorat Wilayah Kabupaten/Kotamadya (Itwilkab/kodya), Inspektorat Wilayah Propinsi (Itwilprop), Inspektorat Jenderal (Itjen) Departemen, Aparat Pengawasan Lembaga Pemerintah Non Departemen/intansi pemerintah lainnya, dan BPKP adalah instansi audit yang secara keseluruhan disebut sebagai APFP. Masing-masing APFP ini mempunyai tugas pokok dan fungsi yang berbeda sesuai dengan batasan yurisdiksi dan mandat yang diperoleh berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.
16. Oleh karena mandat audit yang berbeda-beda, masing-masing APFP memiliki perbedaan-perbedaan tanggung jawab dan tugas pokok serta fungsinya dalam hal-hal yurisdiksi audit, jenis audit dan lingkup audit.



## Standar Audit

17. APFP harus menerapkan standar dan prosedur audit yang sesuai untuk memenuhi kewajiban yang telah dimandatkan. Standar audit membantu pihak pemerintah, manajemen, dan auditor untuk mengetahui hal-hal yang diharapkan dari seorang auditor. Standar ini berkaitan dengan mutu profesional auditor, kinerja auditnya, dan penyajian laporan hasil auditnya.
18. APFP dan para auditornya seharusnya menggunakan standar audit yang sama dalam melaksanakan tugas audit baik di sektor swasta maupun pemerintah. Pemikiran ini didasarkan pada alasan bahwa para pemakai laporan audit membutuhkan satu ukuran mutu yang seragam dan akan mengalami kesulitan bila auditor memakai standar audit yang berbeda untuk suatu jenis audit yang sama. Oleh karena itu, Standar Audit APFP ini menegaskan bahwa Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), yaitu terdiri dari Pernyataan-pernyataan Standar Audit (PSA) dan Interpretasi-interpretasi Pernyataan Standar Audit (IPSA), sepanjang sesuai, merupakan standar yang dipakai untuk melakukan audit di sektor pemerintah.
19. SPAP dapat diterapkan untuk lingkup audit APFP berikut:
  - audit informasi keuangan untuk tujuan atestasi dengan maksud memberikan pendapat atas kewajaran penyajian laporan keuangan (audit keuangan)
  - audit informasi keuangan yang bertujuan melaporkan keabsahan dan pengendalian operasi dan kejujuran aparat pemerintah yang mengurus uang negara, dan termasuk pengungkapan simpulan atas ketaatan suatu auditan atas peraturan perundang-undangan atau rencana pembangunan atau haluan negara yang mengatur kegiatan auditan (audit ketaatan),
  - audit informasi keuangan dan catatan lain yang bertujuan melaporkan keandalan pengendalian, proses, dan sistem yang diterapkan untuk mengelola sumber daya keuangan, manusia, peralatan, dan informasi, atau untuk mengomentari operasi auditan dari sudut pandang kehematan, efisiensi pemakaian sumber daya, dan efektivitas pencapaian tujuan, dan etika pelaksanaannya (audit operasional).
  - audit khusus yang bertujuan untuk melaporkan kasus-kasus khusus yang menyangkut pengelolaan keuangan atau operasi tertentu.

## Pertimbangan Profesional

20. APFP dan pihak-pihak yang berwenang lainnya seperti Ikatan Akuntan Indonesia harus berusaha untuk menerbitkan pernyataan-pernyataan atau interpretasi standar audit yang lebih sesuai untuk dipakai dalam audit di sektor pemerintah. Sementara itu, SPAP dapat dipakai oleh APFP dan para auditornya untuk audit di sektor pemerintah sepanjang tidak bertentangan dengan mandat yang diterima.
21. Penerapan SPAP dalam memenuhi mandat APFP adalah tergantung pada pertimbangan auditor APFP sendiri. Auditor APFP harus menyadari bahwa Standar Audit APFP ini merupakan suatu wujud konsensus pendapat di antara instansi audit yang tergabung dalam APFP. APFP harus mematuhi butir-butir SPAP sepanjang sesuai dengan mandatnya. Dalam hal terdapat ketidaksesuaian dengan mandat, maka APFP diijinkan untuk menerapkan butir-butir standar tambahan yang diperlukan.
22. Butir-butir standar tambahan yang terdapat di dalam Standar Audit APFP ini adalah sama kedudukannya dengan butir-butir SPAP. Tambahan-tambahan ini dicantumkan sebagai konsekuensi logis dari perbedaan mandat audit di sektor pemerintah.

## Kewajiban Pelaporan

23. Untuk mendukung siklus akuntabilitas pemerintah, instansi pemerintah dan BUMN/BUMD dituntut untuk mengembangkan sistem informasi, pengendalian

intern, pengevaluasian, dan pelaporan yang handal. Manajemen bertanggungjawab atas kebenaran dan kecukupan format dan isi laporan keuangan atau laporan lainnya. Untuk itu, pedoman penyusunan laporan akuntabilitas yang disusun oleh BPKP dan pedoman akuntansi keuangan negara yang lazim berlaku merupakan acuan resmi yang dapat dipakai. Berdasarkan acuan ini, manajemen diharapkan dapat menyajikan laporan akuntabilitas yang mencakup laporan keuangan dan laporan-laporan lain yang sesuai dengan persyaratan minimal bagi penuntasan akuntabilitas keuangan, manajerial dan program.

### Pengawasan Melekat

24. Untuk menciptakan suatu sistem pengendalian intern yang baik, instansi pemerintah wajib mengembangkan sistem pengawasan melekat sesuai dengan persyaratan sebagaimana ditetapkan oleh Pedoman Pelaksanaan Pengawasan Melekat (Waskat) yang berlaku. Keberadaan Sistem Waskat yang efektif dapat meminimalkan risiko kesalahan dan penyimpangan.

### Struktur Standar Audit APFP

25. Standard Audit APFP ini mengacu pada SPAP dan mengandung beberapa standar tambahan yang mencirikan sifat fungsi APFP serta perbedaan dalam lingkup audit. Sebagian dari standar umum, standar pelaksanaan, dan standar pelaporan yang relevan diinterpretasikan lebih lanjut ke lingkup tugas APFP.
26. Dengan adanya tambahan-tambahan standar, struktur Standar Audit APFP adalah seperti yang terlihat di dalam tabel pada halaman berikut.

### Penafsiran dan Perubahan Standar Audit APFP

27. Penafsiran dan penjelasan atas Standar Audit APFP ini adalah menjadi tugas koordinator APFP, sedangkan perubahan-perubahannya menjadi tanggung jawab Rapat Koordinasi Pengawasan antar APFP.
28. Perubahan Standar Audit APFP ini dimungkinkan dengan adanya perubahan kondisi dan lingkungan pengawasan di masa mendatang.

<p><b>Standar Umum</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Keahlian dan Pelatihan</li> <li>• Independensi*)</li> <li>• Kecermatan Profesi</li> <li>• Kerahasiaan**)</li> </ul>	<p><b>Standar Koordinasi dan Kendali Mutu</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Program Kerja Pengawasan**)</li> <li>• Koordinasi Pengawasan**)</li> <li>• Kendali Mutu**)</li> </ul>
<p><b>Standar Pelaksanaan</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Perencanaan dan Supervisi</li> <li>• Pengendalian Intern*)</li> <li>• Bukti Audit*)</li> <li>• Ketaatan pada Peraturan Per-Undang-Undang**)</li> <li>• Kertas Kerja Audit**)</li> </ul>	<p><b>Standar Pelaporan</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kesesuaian Dengan Prinsip Akuntansi Yang Berlaku Umum</li> <li>• Konsistensi</li> <li>• Pengungkapan Yang Memadai</li> <li>• Pernyataan Pendapat</li> <li>• Laporan Audit Operasional**)</li> <li>• Kesesuaian Dengan Standar Audit APFP**)</li> <li>• Tertulis dan Segera**)</li> <li>• Distribusi Laporan**)</li> </ul>
<p><b>Standar Tindak Lanjut</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Komunikasi Dengan Auditan**)</li> </ul>	

<ul style="list-style-type: none"><li>• Pemantauan Tindak Lanjut**)</li><li>• Status Temuan**)</li><li>• Penyelesaian Hukum**)</li></ul>	
--	--

\*) merupakan modifikasi dari standar SPAP

\*\*\*) merupakan standar tambahan yang tidak diatur khusus oleh SPAP

## BAB II

### BUTIR-BUTIR STANDAR AUDIT

29. Standar audit APFP ini terdiri dari 24 (dua puluh empat) butir standar yang terbagi atas 5 (lima) kategori yaitu:

- standar umum
- standar koordinasi dan kendali mutu
- standar pelaksanaan
- standar pelaporan
- standar tindak lanjut.

#### **Standar Umum**

30. Standar Umum terdiri atas 4 (empat) butir standar yaitu:

- Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
- Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi harus dipertahankan oleh APFP dan para auditornya.
- Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
- Dalam segala hal yang berkaitan dengan penugasan, APFP dan para auditornya harus menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh.

#### **Standar Koordinasi Dan Kendali Mutu**

31. Standar koordinasi dan kendali mutu terdiri atas 3 (tiga) butir standar yaitu:

- Rencana Induk Pengawasan harus disusun oleh setiap APFP dengan memperhatikan GBHN dan Kebijakan Pengawasan Nasional.
- Koordinasi Pengawasan Antar APFP harus dilakukan secara terus menerus.
- Sistem kendali mutu yang memadai harus dimiliki oleh setiap APFP.

#### **Standar Pelaksanaan**

32. Standar pelaksanaan audit terdiri atas 5 (lima) butir standar yaitu:

- Pekerjaan audit harus direncanakan sebaik-baiknya, dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- Auditor harus mempelajari dan menilai keandalan struktur pengendalian intern untuk menentukan luas dan lingkup pengujian yang akan dilaksanakan.
- Bukti audit yang relevan, kompeten dan cukup harus diperoleh sebagai dasar yang memadai untuk mendukung pendapat, simpulan dan rekomendasi.
- Auditor harus melakukan pengujian atas ketaatan auditan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku termasuk pengujian atas kemungkinan adanya kekeliruan, ketidakwajaran serta tindakan melawan hukum.
- Auditor harus mendokumentasikan hal-hal penting yang menunjukkan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan Standar Audit APFP.

#### **Standar Pelaporan**

33. Standar pelaporan terdiri atas 8 (delapan) butir standar yaitu:

- Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- Laporan audit harus menunjukkan keadaan, bila ada, prinsip akuntansi yang tidak secara konsisten diterapkan dalam laporan keuangan periode yang diaudit dibandingkan periode sebelumnya.

- Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- Laporan audit 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. Jika nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat penjelasan mengenai sifat pekerjaan auditor dan tingkat tanggung jawab yang dipikulnya.
- Laporan audit operasional harus:
  - a. memuat tujuan audit, lingkup audit, dan metodologi audit
  - b. memuat temuan dan simpulan audit secara objektif, serta rekomendasi yang konstruktif
  - c. lebih mengutamakan usaha perbaikan atau penyempurnaan daripada kritik
  - d. mengungkapkan hal-hal yang merupakan masalah, jika ada, yang belum dapat diselesaikan sampai berakhirnya audit
  - e. mengemukakan pengakuan atas suatu prestasi keberhasilan atau suatu tindakan perbaikan yang telah dilaksanakan, terutama jika perbaikan itu dapat diterapkan di entitas lain
  - f. mengemukakan penjelasan pejabat auditan mengenai hasil audit
  - g. menyatakan informasi penting, jika ada, yang tidak dimuat, karena dianggap rahasia atau harus diperlakukan secara khusus sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
- Laporan audit harus menyatakan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan Standar Audit APFP.
- Laporan audit harus dibuat secara tertulis segera setelah berakhirnya pelaksanaan audit.
- Laporan audit harus didistribusikan kepada pihak-pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

### **Standar Tindak Lanjut**

34. Standar tindak lanjut terdiri atas 4 (empat) butir standar yaitu:

- APFP harus mengkomunikasikan kepada manajemen auditan bahwa tanggung jawab untuk menyelesaikan atau menindaklanjuti temuan audit dan rekomendasi berada pada pihak auditan.
- APFP harus memantau tindak lanjut atas temuan beserta rekomendasi.
- APFP harus melaporkan status temuan beserta rekomendasi audit sebelumnya yang belum ditindaklanjuti.
- Terhadap temuan yang berindikasi adanya tindakan melawan hukum, APFP harus membantu aparat hukum terkait dalam upaya penindaklanjutan temuan tersebut.

## BAB III

### PENJELASAN STANDAR UMUM

35. Standar umum audit merupakan persyaratan bagi APFP dan para auditornya untuk dapat melaksanakan penugasan audit secara kompeten dan efektif. Standar umum ini terdiri dari empat pernyataan yaitu:
- keahlian dan pelatihan
  - independensi
  - kecermatan profesi
  - kerahasiaan.
36. Tiga standar pertama dikutip langsung dari SPAP akan tetapi modifikasi dilakukan terhadap standar independensi dengan tujuan untuk menekankan independensi APFP sebagai lembaga. Standar ke empat, kerahasiaan, merupakan standar tambahan yang dikembangkan berdasarkan sifat penugasan APFP.

#### **Keahlian dan Pelatihan**

**Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.**

37. Standar ini menegaskan bahwa audit hanya dapat dilakukan oleh seseorang atau lebih yang memiliki kemampuan, baik secara teori maupun praktik di bidang audit. Standar ini juga menegaskan bahwa betapa pun kemampuan seseorang dalam bidang-bidang lain, termasuk dalam bidang bisnis dan keuangan, ia tidak dapat memenuhi persyaratan yang dimaksudkan dalam standar audit ini, jika ia tidak memiliki pendidikan serta pengalaman yang memadai dalam bidang audit.
38. Standar ini mewajibkan:
- a. Setiap APFP harus:
    - menetapkan tingkat keahlian profesi dan pengalaman auditor yang sesuai dengan mandat audit.
    - menyelenggarakan pengembangan profesionalisme yang terstruktur dan berkesinambungan bagi para auditor, antara lain berupa pelatihan mengenai teknik dan metodologi audit.
    - mendorong para auditor untuk menjadi anggota aktif dari badan-badan profesi yang sesuai dengan keahlian, ketrampilan dan pekerjaan mereka.
    - menetapkan persyaratan-persyaratan dalam penggunaan auditor non APFP atau tenaga ahli pihak luar agar keahlian profesional yang diberikan dapat menjamin audit yang andal dan efektif.
  - b. Setiap auditor harus:
    - memiliki dan meningkatkan pengetahuan mengenai metode dan teknik audit serta segala hal yang menyangkut pemerintahan seperti organisasi, fungsi, program dan kegiatan pemerintah
    - memiliki kemampuan dalam berkomunikasi baik secara lisan maupun tulisan
    - memiliki dan meningkatkan kemampuan dalam melaksanakan audit.
    - memiliki sertifikasi APFP yang dikeluarkan oleh lembaga yang berwenang.

#### **Independensi**

**Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi harus dipertahankan oleh APFP dan para auditornya**

39. Standar ini bertujuan untuk menghasilkan pendapat atau simpulan audit yang obyektif. Hasil audit ini diperoleh berdasarkan fakta yang dinilai dengan memakai kriteria yang menurut pertimbangan keahlian dan kemampuan auditor dapat dipergunakan. Dalam membuat pendapat atau simpulan auditor harus bebas dari pengaruh pihak-pihak yang berkepentingan. Untuk mencapai tujuan tersebut, standar ini mengharuskan APFP dan para auditornya untuk memiliki integritas, yaitu sikap dan kepribadian yang dilandasi unsur jujur, bijaksana, berani dan bertanggungjawab sehingga dapat menimbulkan kepercayaan dan rasa hormat masyarakat. Independensi dalam hal ini tidak berarti sebagaimana sikap seorang penuntut dalam perkara pengadilan tetapi lebih dapat disamakan dengan sikap tidak memihaknya seorang hakim. Dalam audit keuangan, misalnya, APFP dan para auditornya tidak hanya menerima pandangan dari sudut manajemen tetapi juga dari sudut pihak lain yang berkepentingan.
40. APFP sebagai auditor pemerintah harus dapat mengembangkan kebijakan dan prosedur yang dapat membantu para auditornya dalam mengidentifikasi dan mengungkapkan kendala-kendala yang dihadapinya. APFP dan para auditornya harus senantiasa mewaspadaai setiap kendala yang dapat mempengaruhi independensi dalam audit yang sedang dilakukannya baik kendala pribadi maupun kendala eksternal.
41. Kendala pribadi meliputi:
- hubungan kedinasan, profesi atau pribadi yang dapat menyebabkan terjadinya penyimpangan audit
  - hubungan kerja dengan auditan sebelum atau sesudah audit
  - kepentingan politik dan sosial tertentu
  - keberpihakan terhadap golongan, kelompok, organisasi atau program pemerintah
  - kepentingan keuangan baik secara langsung maupun secara tidak langsung terhadap auditan.
42. Kendala eksternal meliputi hal-hal yang dapat membatasi ruang lingkup, sifat dan luas audit atau hal-hal yang dapat mengganggu APFP dalam menggunakan kemampuannya untuk menghasilkan pendapat atau simpulan audit yang obyektif. Kendala eksternal ini dapat berasal dari hubungan kelembagaan yang terjadi antara APFP dengan pemerintah atau auditan.
43. APFP dan para auditornya tidak boleh campur tangan dalam manajemen atau operasi auditan dalam bentuk atau cara apapun. APFP dan auditornya tidak boleh memberi instruksi kepada staf auditan dalam hal yang berkaitan dengan tugas manajerial auditan.
44. APFP dan para auditornya harus dapat memelihara atau membina hubungan baik dengan auditan guna mendukung kelancaran dalam perolehan informasi atau catatan-catatan yang berkaitan dengan penugasan audit. Akan tetapi, APFP dan para auditornya tidak boleh membina hubungan yang dapat mempengaruhi obyektivitas audit.

### **Kecermatan Profesi**

**Dalam pelaksanaan audit daD penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat daD seksama.**

45. Standar ini menghendaki auditor untuk melaksanakan tugasnya dengan cermat dan seksama. Kecermatan dan keseksamaan ini menekankan bahwa auditor bertanggung jawab untuk mendalami dan mematuhi Standar Audit APFP dalam segala kegiatan yang berkaitan dengan fungsi APFP. Salah satu wujud penerapan kecermatan dan keseksamaan adalah revidu secara kritis pada setiap tingkat supervisi terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan oleh mereka yang

membantu audit.

46. Penerapan kecermatan dan keseksamaan adalah penggunaan pertimbangan yang sehat dalam:
- merencanakan audit, yang meliputi penentuan ruang lingkup dan pemilihan metodologi audit, jenis pengujian serta prosedur audit yang akan dilakukan
  - melaksanakan pekerjaan lapangan yang meliputi pelaksanaan pengujian dan prosedur audit lainnya
  - menggunakan tenaga ahli, spesialis dan hasil kerja auditor lain
  - mengevaluasi hasil-hasil pengujian dan prosedur audit, dan
  - melaporkan hasil audit.
47. Dalam menerapkan kecermatan dan keseksamaan profesi, APFP dan para auditornya harus waspada terhadap kelemahan dalam pengendalian, kelemahan dalam kegiatan pencatatan, transaksi yang menyimpang atau kejadian yang berindikasikan kecurangan, melawan hukum, atau tidak ada dasar hukumnya, maupun pengeluaran yang tidak wajar atau pemborosan. Akan tetapi, standar ini tidak menjamin secara mutlak, bahwa segala bentuk kesalahan dapat ditemukan auditor. Standar ini juga tidak mengharuskan dilakukannya audit secara terinci untuk menemukan kesalahan dan penyimpangan, kecuali jika tujuan audit menghendaki demikian.
48. Standar ini menekankan pada APFP dan para auditornya untuk menerapkan kecermatan profesi dalam pelaksanaan tugas audit. Standar ini tidak berarti bahwa APFP dan para auditornya mempunyai tanggungjawab yang tidak terbatas. Demikian pula, standar ini tidak bermaksud untuk mengartikan bahwa APFP dan para auditornya tidak akan pernah berbuat salah.

### **Kerahasiaan**

**Dalam segala hal yang berkaitan dengan penugasan, APFP dan para auditornya harus menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh**

49. APFP dan para auditornya harus menjaga kerahasiaan hal-hal yang berkaitan dengan audit maupun informasi yang dihasilkan dari audit tersebut. Kecuali dalam hal-hal yang berkaitan dengan perintah dari pihak yang berwenang, APFP dan para auditornya tidak diperkenankan menggunakan informasi yang diperolehnya dari suatu penugasan audit untuk hal-hal di luar lingkup pembentukan pendapat, dan penyusunan temuan dan rekomendasi audit.
50. Untuk menjamin kerahasiaan informasi yang diperoleh dari audit, APFP dan para auditornya harus mengikuti kebijakan maupun prosedur yang berkenaan dengan:
- penugasan auditor untuk menjadi saksi ahli
  - penyimpanan dokumen pemerintah
  - penyusunan konsep laporan dan penyelesaian laporan
  - pemilikan kertas kerja
  - hubungan dengan SPI dan lembaga audit lainnya, dan
  - hubungan dengan media masa, lembaga swadaya masyarakat dan lembaga pendidikan.



## BAB IV

### PENJELASAN STANDAR KOORDINASI DAN KENDALI MUTU

51. Standar koordinasi dan kendali mutu merupakan ukuran mutu yang menekankan tanggung jawab APFP sebagai lembaga untuk mengorganisasikan audit secara efektif dan efisien dan untuk menjamin kesinambungan usaha pengendalian mutu. Standar ini terdiri dari standar:
- program kerja pengawasan
  - koordinasi pengawasan
  - kendali mutu.
52. Ketiga standar ini merupakan standar yang dikembangkan berdasarkan sifat dan struktur kelembagaan APFP.

#### Program Kerja Pengawasan

**Rencana Induk Pengawasan harus disusun oleh setiap APFP dengan memperhatikan GBHN dan Kebijakan Pengawasan Nasional.**

53. Program Kerja Pengawasan (PKP) merupakan alat bantu bagi APFP untuk mencapai hasil pengawasan yang efektif. PKP ini merupakan masukan yang sangat berguna bagi penyusunan Rencana Induk Pengawasan (RIP) dan Rencana Kerja Pengawasan Tahunan (RKPT)
54. Rencana Induk Pengawasan adalah suatu rumusan strategi umum yang disusun dengan tujuan untuk mengarahkan tugas-tugas pengawasan APFP sehingga mendukung pencapaian arah program, atau sasaran pembangunan yang telah ditetapkan oleh pemerintah. Rumusan strategi umum ini juga disusun untuk mengarahkan tugas-tugas pengawasan agar sesuai dengan perkembangan politik, ekonomi, sosial dan budaya yang diduga akan terjadi dalam kurun waktu lima tahun. Selain itu rencana induk ini juga merupakan dasar Penyusunan RKPT.
55. Rencana Induk Pengawasan harus disusun dengan mengacu kepada Garis-Garis Besar Haluan Negara, Rencana Pembangunan Lima Tahun, dan Kebijakan Pengawasan Nasional. RIP ini dapat dipakai sebagai pedoman untuk melaksanakan pengawasan pembangunan sejak tahap perencanaan sampai pelaksanaan yang mencakup kegiatan lintas sektoral, lintas lembaga, dan lintas regional.
56. Rencana Induk Pengawasan disusun oleh BPKP sebagai koordinator APFP berdasarkan masukan-masukan berupa PKP dari masing-masing APFP. Rencana induk ini minimal memuat tentang area audit, tema utama, tujuan, tenaga dan dana audit yang dibutuhkan oleh sege nap APFP dalam lima tahun.
57. Rencana Induk Pengawasan harus dievaluasi untuk disesuaikan dengan perkembangan politis, ekonomis, sosial, dan budaya.
58. Rencana Induk Pengawasan APFP perlu dijabarkan oleh masing-masing APFP secara lebih rinci ke dalam Usulan Rencana Kerja Pengawasan Tahunan (URKPT). Tujuan perincian ini adalah untuk dapat membagi tugas operasional pengawasan sehingga sasaran kegiatan pengawasan APFP tahunan dapat dicapai dengan berdaya guna dan berhasil guna. URKPT gabungan disusun oleh BPKP sebagai koordinator APFP berdasarkan RUKPT dari seluruh APFP dengan mengacu kepada sasaran pembangunan lima tahun tahunan (SARLITA) dan Rencana Induk Pengawasan.

59. URKPT minimal memuat dengan jelas prioritas audit. Prioritas ini disusun dengan mempertimbangkan materialitas, dampak potensial, dan perhatian masyarakat atas masalah-masalah yang akan diaudit serta ketersediaan sumber daya audit. Sesuai prioritasnya, rincian URKPT audit ini mencakup:

- masalah-masalah audit
- ruang lingkup audit
- tujuan-tujuan audit
- auditan
- hari pelaksanaan audit
- tenaga audit
- dana audit
- rencana memulai audit
- rencana penerbitan laporan audit

60. Rencana Kerja Pengawasan Tahunan harus dievaluasi untuk dinilai realisasinya.

### **Koordinasi Pengawasan**

**Koordinasi pengawasan Antar APFP harus dilakukan secara terus menerus.**

61. APFP melaksanakan audit terhadap auditan yang tersebar di daerah, pusat, dan luar negeri. Agar tujuan audit dapat dicapai secara maksimal, harus dilakukan koordinasi secara terus menerus antar APFP, baik dalam bentuk Rapat Koordinasi Pengawasan (Rakorwas) maupun bentuk koordinasi lainnya.

62. Koordinasi antar APFP terutama diperlukan dalam hal penetapan URPKPT, pelaksanaan RKPT, pembahasan tindak lanjut audit dan pembentukan tim audit. Koordinasi pengawasan dilakukan dengan memperhatikan prinsip internal mendukung external (IME) dan eksternal mendahulukan internal (EMI).

63. IME berarti bahwa hasil kerja auditor internal harus digunakan oleh auditor eksternal. EMI berarti bahwa apabila pada saat yang bersamaan terjadi pelaksanaan audit oleh auditor eksternal dan internal pada satu auditan yang sama, maka auditor eksternal harus menarik diri dari pelaksanaan audit.

### **Kendali Mutu**

**Sistem kendali mutu yang memadai harus dimiliki oleh setiap APFP.**

64. Sistem kendali mutu APFP yang memadai meliputi struktur organisasi dan seperangkat kebijakan serta prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa pekerjaan audit APFP telah mengikuti standar yang ditentukan. Kebijakan dan prosedur ini meliputi:

- umpan balik pada auditor seperti penilaian kinerja audit
- promosi dan penerimaan pegawai
- bimbingan teknis kepada auditor
- penugasan kepada petugas yang sudah terlatih aspek kendali mutu audit
- pemasyarakatan kebijakan dan prosedur kendali mutu audit kepada seluruh staf
- penelaahan dan pemantauan sistem kendali mutu.

65. APFP harus memantau sistem kendali mutu audit yang ada secara terus menerus. Pemantauan sistem kendali mutu secara intern dilakukan oleh suatu bagian yang tidak terlibat dalam tugas audit. Untuk lebih mengefektifkan sistem kendali mutu APFP, penilaian sistem kendali mutu juga dilakukan secara berkala oleh pihak esktern.

66. Sistem kendali mutu yang memadai meliputi suatu pengujian sejumlah sampel

kegiatan pelaksanaan audit secara sistematis. Pengujian ini dimaksudkan untuk menentukan bahwa:

- kebijakan dan prosedur kendali mutu telah diterapkan
- standar audit APFP telah ditaati dan diterapkan, dan
- metodologi dan prosedur audit telah diterapkan.

67. Untuk meningkatkan perhatian APFP terhadap sistem kendali mutu audit, lembaga penilai kendali mutu ekstern dapat memberikan rekomendasi bagi APFP untuk memperbaiki sistem kendali mutu audit. Selanjutnya, APFP harus menindaklanjuti rekomendasi dan penilai sistem kendali mutu esktern tersebut.

## **BAB V**

### **PENJELASAN STANDAR PELAKSANAAN**

68. Standar pelaksanaan audit APFP mengacu pada ukuran mutu yang perlu diperhatikan selama pekerjaan audit di lapangan. Standar pelaksanaan ini terdiri dari lima butir standar yaitu:
- pelaksanaan dan supervisi
  - pengendalian intern
  - bukti audit
  - ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan
  - kertas kerja audit
69. Tiga standar pertama dikutip langsung dari SPAP. Akan tetapi modifikasi dilakukan terhadap standar pengendalian intern dan standar bukti audit dengan tujuan agar kedua standar ini dapat diterapkan sekaligus dalam melaksanakan audit keuangan dan audit operasional. Standar pelaksanaan keempat dan kelima adalah standar tambahan yang dikembangkan untuk menekankan tanggung jawab APFP sebagai auditor pemerintah.

#### **Perencanaan dan Supervisi**

**Pekerjaan audit harus direncanakan sebaik-baiknya, dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.**

70. Perencanaan dan supervisi adalah penting untuk mencapai tujuan audit dan menjaga mutu pekerjaan audit.
71. Rencana audit harus dibuat untuk setiap penugasan berdasarkan pengetahuan mengenai kegiatan dan seluk beluk usaha auditan. Rencana tersebut dapat diperbaiki selama proses audit bila perlu.
72. Perencanaan audit yang efektif mengharuskan auditor untuk:
- menentukan tujuan dan lingkup audit
  - memperoleh pemahaman mengenai akuntabilitas berjenjang
  - mempertimbangkan aspek-aspek lingkungan operasi auditan
  - menentukan sumber daya manusia, dana, teknologi dan sumber daya lain yang dibutuhkan
  - menetapkan jadwal kerja audit
  - mempelajari hasil audit periode sebelumnya dengan mempertimbangkan tindak lanjut terhadap temuan dan rekomendasinya
  - menelaah efektivitas dari bagian audit intern
  - menetapkan tingkat materialitas dan masalah-masalah yang harus diperhatikan dalam audit
  - menetapkan kriteria penilaian dalam audit
  - menentukan pengujian yang harus dilaksanakan dan teknik-teknik pengumpulan bukti audit
  - menetapkan mekanisme koordinasi dari pekerjaan audit yang dilaksanakan di berbagai lokasi
  - memperhatikan aspek lingkungan operasional auditan.

#### ***Lingkungan Operasi Berbasis Komputer***

73. Dalam hal auditan menggunakan komputer auditor harus memperhatikan desain pengendalian intern auditan. Sehubungan dengan itu, auditor harus mempertimbangkan hal-hal berikut:
- struktur organisasi kegiatan pengolahan data dengan komputer

- luasnya penggunaan komputer dalam berbagai aplikasi operasi auditan
- kompleksitas operasi komputer auditan
- tersedianya data
- penggunaan Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK) untuk meningkatkan efisiensi pelaksanaan prosedur audit.

74. Auditor harus mempertimbangkan keahlian khusus yang diperlukan untuk menilai dampak penggunaan komputer terhadap auditnya. Pertimbangan ini diperlukan untuk memahami pengendalian, kebijakan dan prosedur dan untuk merancang dan melaksanakan prosedur audit. Jika keahlian khusus diperlukan dan auditor tidak memilikinya, maka auditor dapat menggunakan bantuan tenaga yang memiliki keahlian tersebut.

### ***Materialitas***

75. Dalam merencanakan audit, auditor harus mempertimbangkan materialitas dan masalah-masalah penting yang berkaitan dengan audit. Materialitas dan masalah penting tersebut sering kali ditentukan oleh faktor kuantitatif dan faktor kualitatif yang meliputi:

- jumlah atau besarnya uang
- jumlah pendapatan dan pengeluaran
- dampak kumulatif dan hal-hal yang tidak material
- kekinian suatu kegiatan atau program
- tujuan audit
- harapan pemakai laporan audit
- peraturan perundang-undangan
- hasil dari audit sebelumnya

76. Jumlah uang yang ditetapkan sebagai ambang materialitas dalam audit sektor pemerintah biasanya lebih kecil dibandingkan dengan jumlah yang ditetapkan sebagai ambang materialitas dalam audit sektor swasta. Hal ini disebabkan oleh ketentuan akuntabilitas yang berlaku bagi entitas pemerintah.

77. Dalam rangka menilai kewajaran laporan keuangan atau menilai keberhasilan operasi auditan, auditor perlu menetapkan kriteria. Kriteria adalah ukuran atau standar yang digunakan sebagai alat untuk menilai transaksi, kegiatan atau fungsi suatu entitas. Syarat-syarat kriteria yang baik meliputi:

- andal, dalam arti pada kondisi yang sama, kriteria akan menghasilkan simpulan yang sama walaupun digunakan oleh orang berbeda
- obyektif, dalam arti bebas dari pengaruh kepentingan siapapun
- berguna, dalam arti dapat menghasilkan simpulan atau pendapat yang memenuhi kebutuhan para pemakai informasi
- lengkap, dalam arti memuat seluruh kriteria yang penting
- jelas, dalam arti tidak dapat ditafsirkan secara berbeda
- realistis, dalam arti dapat dicapai auditan dengan menggunakan sumber daya yang tersedia
- dapat diterima oleh semua pihak, termasuk oleh auditan
- memperhatikan waktu kejadian kegiatan berlangsung
- sedapat mungkin kuantitatif sehingga dapat diukur

78. Kriteria dapat dikembangkan dari sumber-sumber sebagai berikut:

- peraturan perundang-undangan dan ketentuan yang berlaku bagi auditan
- standar yang diterima secara umum seperti Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku sebagai salah satu kriteria utama dalam audit keuangan
- kinerja tahun sebelumnya

- kebijakan intern auditan, sepanjang tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi
- pendapat pakar atau nara sumber yang kompeten di bidang yang di audit
- penetapan auditor berdasarkan pada audit yang dilakukan terhadap auditan lain yang sejenis
- penetapan auditor, sepanjang dapat diterima oleh auditan.

### *Supervisi*

79. Supervisi, berupa bimbingan dan pengawasan terhadap para asisten, diperlukan untuk mencapai tujuan audit dan menjaga mutu audit. Supervisi harus dilakukan dalam semua penugasan tanpa memandang tingkat pengalaman auditor yang bersangkutan.
80. Supervisi harus dilakukan untuk memastikan bahwa:
- tim audit memahami tujuan dan rencana audit
  - audit diselenggarakan sesuai dengan standar audit APFP
  - rencana dan prosedur audit telah diikuti
  - kertas kerja audit memuat bukti-bukti yang mendukung pendapat, simpulan, dan rekomendasi
  - tujuan audit telah dicapai
  - laporan audit memuat pendapat, simpulan, atau rekomendasi.
81. Semua pekerjaan audit harus ditelaah oleh ketua tim audit sebelum tim audit menyelesaikan laporannya.

### **Pengendalian Intern**

#### **Auditor harus mempelajari, dan menilai keandalan struktur pengendalian intern, untuk menentukan luas dan lingkup pengujian yang akan dilaksanakan**

82. Standar ini mewajibkan auditor untuk mempelajari dan menilai struktur pengendalian intern auditan. Pengawasan melekat termasuk dalam struktur pengendalian ini. Pengkajian dan penilaian struktur pengendalian intern harus dilaksanakan sesuai dengan jenis audit. Walaupun penilaian struktur pengendalian intern pada audit keuangan dan pada audit operasional pada dasarnya sama, tingkat kedalaman dari pengkajian dan penilaian pengendalian intern bergantung pada tujuan dan lingkup audit masing-masing.
83. Dalam audit keuangan, tujuan penilaian struktur pengendalian intern adalah untuk menentukan luas dan lingkup pengujian yang perlu dilakukan. Dalam hal ini, lingkup penilaian terutama menyangkut penilaian pengendalian atas:
- pengamanan aktiva
  - ketepatan dan kelengkapan catatan akuntansi
  - ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.
84. Dalam audit operasional, tujuan penilaian struktur pengendalian intern adalah untuk menentukan keekonomisan, efisiensi, dan efektivitas operasi auditan. Lingkup penilaian terutama menyangkut penilaian pengendalian atas:
- penyelenggaraan operasi secara ekonomis, efisien dan efektif
  - ketaatan terhadap kebijakan manajerial dan peraturan perundang-undangan
  - keandalan informasi manajemen.
85. Auditor perlu melakukan pengujian terhadap penerapan dari rancangan struktur pengendalian intern untuk memastikan bahwa rancangan tersebut telah diterapkan sebagaimana mestinya.

86. Bila sistem informasi auditan berbasis komputer, auditor harus menilai dan menguji kemampuan struktur pengendalian intern untuk meyakinkan bahwa sistem tersebut dapat menghasilkan data atau informasi yang andal dan lengkap.

### **Bukti Audit**

**Bukti audit yang relevan, kompeten dan cukup harus diperoleh sebagai dasar yang memadai untuk mendukung pendapat, simpulan dan rekomendasi.**

87. Bukti audit disebut relevan jika bukti tersebut secara logis mendukung atau menguatkan pendapat atau argumen yang berhubungan dengan tujuan dan simpulan audit.
88. Bukti audit dikatakan kompeten jika bukti tersebut sah dan dapat diandalkan untuk menjamin kesesuaian dengan faktanya. Bukti yang sah ialah bukti yang memenuhi persyaratan hukum dan undang-undang. Bukti yang dapat diandalkan berkaitan dengan sumber dan cara perolehan bukti itu sendiri. Beberapa petunjuk untuk mempertimbangkan keandalan bukti antara lain:
- bukti yang berasal dari sumber independen lebih dipercaya daripada bukti yang berasal dari atau diperoleh melalui auditan
  - bukti yang berasal dari auditan dengan struktur pengendalian intern yang kuat lebih dipercaya daripada bukti yang berasal dari auditan dengan struktur pengendalian intern yang lemah
  - bukti yang diperoleh auditor secara langsung lebih dipercaya daripada bukti yang diperoleh secara tidak langsung
  - bukti asli lebih dipercaya daripada fotocopynya
  - bukti ekstern lebih dipercaya daripada bukti intern.
89. Bukti audit yang cukup berkaitan dengan jumlah bukti yang dapat dijadikan sebagai dasar untuk penarikan suatu simpulan audit. Untuk menentukan kecukupan bukti audit, auditor harus menerapkan pertimbangan keahliannya secara sehat dan obyektif

### **Jenis-Jenis Bukti Audit**

90. Bukti audit dapat berupa bukti fisik, bukti dokumen, bukti kesaksian dan bukti analitis. Bukti fisik yaitu bukti yang langsung diperoleh auditor melalui pengukuran dan perhitungan fisik atau perekaman terhadap orang, harta benda atau kejadian. Bukti fisik dapat berupa Berita Acara Pemeriksaan Fisik, foto, bagan, dan peta.
91. Bukti dokumen merupakan bukti yang berisi informasi tertulis seperti surat, kontrak, SKO, SPMU, buku-buku, catatan akuntansi, faktur dan informasi lainnya.
92. Bukti kesaksian merupakan bukti yang diperoleh melalui wawancara, kuesioner, atau dengan meminta pernyataan tertulis.
93. Bukti analitis merupakan bukti yang dikembangkan oleh auditor dari bukti audit lainnya. Bukti analitis ini dapat berupa perbandingan, nisbah, perhitungan dan argumen logis lainnya.

### **Penggunaan Tenaga Ahli**

94. Auditor dapat menggunakan tenaga ahli apabila pengetahuan dan pengalamannya tidak memadai untuk mendapatkan bukti yang relevan dan kompeten. Untuk memahami apakah hasil kerja tenaga ahli itu mendukung dugaan atau simpulan auditnya, auditor harus mempelajari metode atau asumsi yang digunakan oleh tenaga ahli tersebut.



95. Jika auditor tidak mempunyai keahlian hukum tetapi menemui masalah hukum, auditor dapat meminta informasi dari penasehat hukum auditan untuk memperoleh keterangan (bukti kesaksian) yang memperkuat dugaannya. Keterangan ini tidak boleh dianggap berasal dari pihak yang independen sehingga auditor harus memperlakukan keterangan tersebut dengan hati-hati.

### ***Teknik Pengumpulan Bukti***

96. Auditor harus mempunyai pemahaman yang baik tentang teknik dan prosedur pengumpulan bukti. Auditor boleh menguji sampel data jika pengujian terhadap seluruh data tidak layak dilaksanakan. Auditor harus berhati-hati memilih teknik sampling yang sesuai dengan populasi yang diujinya.
97. Teknik pengumpulan bukti audit dapat juga dilakukan dengan bantuan komputer yang dikenal dengan istilah Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK). Apabila data audit dihasilkan oleh sistem berbasis komputer maka auditor harus mendapatkan bukti yang kompeten dan relevan yang dapat meyakinkan auditor. Hal ini harus dilakukan baik terhadap data disediakan oleh auditan maupun dibuat oleh auditor sendiri.

### **Ketaatan Terhadap Peraturan Perundang-undangan**

**Auditor harus melakukan pengujian atas ketaatan auditan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku termasuk pengujian atas kemungkinan adanya kekeliruan, ketidakwajaran serta tindakan melawan hukum.**

98. Dalam audit terhadap entitas pemerintah, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan mendapat perhatian yang sangat penting dengan alasan:
- para pengambil keputusan di sektor pemerintah perlu mengetahui bahwa:
    - peraturan perundang-undangan sudah diikuti
    - penerapan peraturan perundangan tersebut telah membuahkan hasil yang diinginkan
    - terdapat alasan yang jelas untuk pengusulan revisi peraturan yang sedang berlaku.
  - ketaatan terhadap peraturan perundangan merupakan salah satu bentuk utama dari akuntabilitas entitas pemerintah.
99. Untuk dapat menilai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan, auditor harus:
- mempelajari peraturan perundang-undangan yang berlaku
  - menilai bahwa peraturan yang diterapkan tidak bertentangan dengan peraturan yang setingkat atau yang lebih tinggi
  - menilai bahwa, dalam pelaksanaannya, peraturan tersebut tidak mengandung hal-hal yang dapat menimbulkan hambatan.
100. Auditor harus waspada terhadap situasi atau transaksi yang menunjukkan indikasi tindakan melawan hukum yang secara tidak langsung mempengaruhi hasil audit. Kalau prosedur audit menunjukkan bahwa tindakan melawan hukum memang telah terjadi atau mungkin telah terjadi, auditor harus menentukan pengaruh tindakan tersebut terhadap hasil audit.
101. Dalam melaksanakan prosedur audit guna meneliti tindakan melawan hukum, auditor harus menerapkan kecermatan profesi dan kewaspadaannya sedemikian rupa sehingga tidak menghambat penyidikan atau proses peradilan di masa mendatang. Penerapan kecermatan profesi meliputi konsultasi dengan aparat hukum seperti kejaksaan untuk menentukan prosedur audit yang harus dilakukan.
102. Manajemen bertanggungjawab untuk menciptakan struktur pengendalian intern



yang efektif guna memastikan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

## **Kertas Kerja Audit**

**Auditor harus mendokumentasikan hal-hal penting yang menunjukkan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan Standar Audit APFP.**

103. Hal-hal penting berupa metodologi audit yang dipilih, prosedur audit yang ditempuh, bukti audit yang dikumpulkan, simpulan audit yang diperoleh selama audit harus didokumentasikan ke dalam kertas kerja audit (KKA).
104. KKA bertujuan untuk:
  - menegaskan dan mendukung pendapat, simpulan dan rekomendasi audit
  - meningkatkan efisiensi dan efektivitas audit
  - menyediakan informasi sebagai dasar penyiapan laporan atau menjawab pertanyaan dari pihak auditan atau pihak lainnya
  - membuktikan bahwa auditor telah melaksanakan tugas sesuai dengan Standar Audit APFP
  - memudahkan perencanaan dan supervisi
  - mendukung pengembangan keahlian auditor
  - membantu memastikan bahwa pekerjaan audit yang didelegasikan telah terlaksana dengan baik
  - referensi di masa mendatang.
105. Agar dapat memenuhi tujuannya, KKA harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:
  - lengkap, dalam arti semua informasi penting yang relevan telah dicantumkan
  - jelas, dalam arti tidak memerlukan penjelasan tambahan atau tidak menimbulkan penafsiran yang berbeda
  - ringkas, dalam arti singkat dan padat tanpa mengorbankan informasi yang penting
  - rapi dan mudah dibaca.
106. APFP harus mempunyai pedoman penyusunan dan pemeliharaan, KKA. Pedoman penyusunan KKA memuat hal-hal seperti:
  - bentuk dan isi KKA
  - urutan KKA
  - sistem penomoran
  - prosedur penanggalan dan pembubuhan tandatangan oleh penyusun KKA dan penelaahnya.
107. Sedangkan pedoman pemeliharaan KKA harus meliputi:
  - status kepemilikan KKA
  - sistem kearsipan KKA yang berisi penentuan lokasi penyimpanan KKA dan lama penyimpanan KKA
  - aturan tingkat kerahasiaan KKA.

## BAB VI PENJELASAN STANDAR PELAPORAN

108. Standar Pelaporan Audit terutama mengatur multi audit yang harus diterapkan dalam pembuatan laporan audit. Standar Pelaporan ini terdiri dari 8 (delapan) butir standar yaitu:
- kesesuaian dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum
  - konsistensi
  - pengungkapan yang memadai
  - pernyataan pendapat
  - laporan audit operasional
  - kesesuaian dengan standar audit APFP
  - tertulis dan segera
  - distribusi laporan.
109. Empat standar pertama dikutip langsung dari SPAP. Standar ini diterapkan terutama dalam melaksanakan audit keuangan.
110. Empat standar terakhir adalah standar tambahan. Standar kelima ditambahkan sebagai ukuran multi pelaporan dalam melaksanakan audit operasional. Standar keenam ketujuh dan kedelapan ditambahkan untuk menekankan tanggung jawab APFP sebagai auditor pemerintah. Ketiga standar ini dapat diterapkan baik dalam melaksanakan audit keuangan maupun operasional.
111. Untuk audit keuangan, berlaku standar pelaporan pertama sampai dengan ke empat. Sedangkan untuk audit operasional, berlaku standar pelaporan ke lima. Standar ke enam, ke tujuh dan ke delapan berlaku umum, baik untuk audit keuangan maupun audit operasional.

### **Kesesuaian dengan Prinsip Akuntansi Yang Berlaku Umum**

**Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.**

112. Standar ini menyatakan bahwa pengertian prinsip akuntansi yang berlaku umum adalah meliputi baik prinsip dan praktik akuntansi maupun metode penerapannya.
113. Standar ini mengharuskan auditor menyatakan pendapat apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
114. Jika laporan keuangan disusun dengan basis akuntansi komprehensif, di luar prinsip akuntansi yang berlaku umum, auditor harus mengungkapkan dalam laporan audit dengan pernyataan pendapat bahwa laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan basis akuntansi komprehensif tersebut.
115. Jika terdapat pembatasan terhadap lingkup audit yang tidak memungkinkan auditor untuk memberikan pendapat mengenai kesesuaian tersebut, maka diperlukan pengecualian yang semestinya dalam laporan audit.

### **Konsistensi**

**Laporan audit harus menunjukkan keadaan, bila ada, prinsip akuntansi yang tidak secara konsisten diterapkan dalam laporan keuangan periode yang diaudit dibandingkan periode sebelumnya.**

116. Tujuan standar ini adalah memberikan jaminan adanya daya banding. Jika daya

banding laporan keuangan di antara dua periode secara material berbeda karena perubahan prinsip, auditor harus mengungkapkan perubahan tersebut dalam laporannya. Daya banding akan diperoleh jika penyajian suatu laporan keuangan menggunakan kriteria yang sama.

117. Standar ini mengharuskan auditor mengungkapkan setiap perubahan penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum, baik perubahan yang mempengaruhi konsistensi maupun perubahan yang tidak mempengaruhi konsistensi.
118. Perubahan akuntansi yang mempengaruhi konsistensi meliputi perubahan dalam prinsip akuntansi, perubahan dalam satuan usaha yang membuat laporan, laporan setelah terjadi penggabungan kepentingan, koreksi kesalahan penerapan dalam prinsip, perubahan dalam estimasi akuntansi yang tidak dapat dipisahkan dari perubahan dalam prinsip, dan perubahan dalam prinsip yang tidak dapat dipisahkan dari perubahan dalam penyajian arus kas.
119. Perubahan akuntansi yang tidak mempengaruhi konsistensi meliputi perubahan dalam estimasi akuntansi, koreksi kesalahan yang tidak melibatkan prinsip akuntansi, perubahan dalam klasifikasi dan pengklasifikasian kembali, transaksi atau kejadian yang sangat berbeda antara periode sekarang dengan periode sebelumnya, perubahan akuntansi di masa yang akan datang yang diperkirakan berdampak material, dan pengungkapan perubahan yang tidak mempengaruhi konsistensi.

### **Pengungkapan Yang Memadai**

**Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.**

120. Standar ini mengharuskan auditor mempertimbangkan kecukupan pengungkapan dalam laporan keuangan. Pengungkapan informatif yang memadai atas hal-hal material mencakup pengungkapan mengenai bentuk, susunan dan isi laporan keuangan, serta catatan atas laporan keuangan.
121. Bila terdapat pengungkapan yang tidak memadai dalam laporan keuangan, auditor harus mempertimbangkan pengaruhnya terhadap pendapat yang diberikan.
122. Dalam pertimbangan lain mengenai cukup tidaknya pengungkapan dalam audit, auditor tidak boleh mengungkapkan informasi yang diperoleh tanpa izin dari auditan, sepanjang tindakan tidak mengungkapkan informasi tersebut tidak bertentangan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

### **Pernyataan Pendapat**

**Laporan audit 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. Jika nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat penjelasan mengenai sifat pekerjaan auditor dan tingkat tanggung jawab yang dipikulnya.**

123. Standar ini mengharuskan auditor memberikan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan. Jika auditor tidak dapat memberikan pendapat secara keseluruhan, maka alasan yang tepat harus dinyatakan.
124. Tujuan standar ini adalah mengungkapkan tingkat tanggung jawab auditor bila namanya dikaitkan dengan laporan keuangan. Jika nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat penjelasan mengenai sifat pekerjaan

auditor dan tingkat tanggung jawab yang dipikulnya.

125. Pengaitan nama auditor dapat dilakukan atas laporan keuangan yang telah diaudit maupun laporan keuangan yang tidak diaudit. Laporan keuangan dinyatakan telah diaudit adalah bila auditor telah menerapkan seluruh prosedur audit yang cukup sesuai dengan standar yang berlaku. Sedangkan laporan keuangan yang dinyatakan tidak diaudit adalah bila auditor hanya dalam kapasitas mereviu dengan menerapkan prosedur terbatas.
126. Laporan audit bentuk baku merupakan laporan audit yang menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan suatu satuan usaha, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Simpulan ini dibuat hanya jika auditor telah merumuskan pendapat demikian berdasarkan suatu audit yang dilaksanakan sesuai dengan standar audit.
127. Tipe pendapat auditor terdiri dari:
- a. *Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian*. Dengan pendapat ini, auditor menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
  - b. *Pendapat Wajar Dengan Pengecualian*. Dengan pendapat ini, auditor menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.
  - c. *Pendapat Tidak Wajar*. Dengan pendapat ini, auditor menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
  - d. *Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat*. Dengan pernyataan ini, auditor menyatakan bahwa ia tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan.

### Laporan Audit Operasional

Laporan audit operasional harus:

- a. memuat tujuan audit, lingkup audit, dan metodologi audit
  - b. memuat temuan dan simpulan audit secara obyektif, serta rekomendasi yang konstruktif
  - c. lebih mengutamakan usaha perbaikan atau penyempurnaan daripada kritik
  - d. mengungkapkan hal-hal yang masih merupakan masalah, jika ada, yang belum dapat diselesaikan sampai berakhirnya audit
  - e. mengemukakan pengakuan atas suatu prestasi keberhasilan atau suatu tindakan perbaikan yang telah dilaksanakan, terutama jika perbaikan itu dapat diterapkan di entitas lain
  - f. mengemukakan penjelasan pejabat auditan mengenai hasil audit
  - g. menyatakan informasi penting, jika ada, yang tidak dimuat, karena dianggap rahasia atau harus diperlakukan secara khusus sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
128. Standar ini mengatur bahwa temuan dan simpulan yang disampaikan kepada auditan harus dikemukakan secara obyektif dan disertai informasi yang jelas mengenai pokok masalah yang terkait, sehingga auditan dapat memahami temuan dan rekomendasi tersebut secara utuh.
129. Temuan dan simpulan harus disajikan secara obyektif, dalam arti bahwa yang dilaporkan adalah temuan dan simpulan yang didukung oleh bukti relevan, kompeten dan cukup sebagaimana tercatat dalam kertas kerja audit.

130. Laporan audit juga harus berisi rekomendasi yang konstruktif. Jika rekomendasi tidak dapat diberikan, alasan yang memadai harus dimuat dalam laporan. Auditor harus lebih memperhatikan tercapainya perbaikan atas kelemahan auditan daripada hanya sekedar dapat terlaksananya rekomendasi audit tertentu.
131. Auditor harus mempertimbangkan perlunya usaha perbaikan dibanding kritik terhadap masalah yang ditemukan. Hal ini dimaksudkan agar auditan memberikan reaksi yang positif untuk menindaklanjuti usaha perbaikan yang direkomendasikan.
132. Temuan dan rekomendasi harus memuat unsur-unsur:
- kriteria yang harus dicapai
  - kondisi atau penyimpangan yang terjadi
  - penyimpangan antara kondisi dibandingkan kriteria
  - sebab-sebab terjadinya penyimpangan
  - akibat penyimpangan, dan
  - rekomendasi
133. Laporan auditor harus mengungkapkan masalah-masalah yang belum dapat diselesaikan selama proses audit, karena bukti yang cukup belum diperoleh. Auditor harus mengungkapkan alasan yang mendasari perlunya pembahasan lebih lanjut.
134. Laporan audit harus secara obyektif mengungkapkan kebaikan dan kekurangan usaha perbaikan yang telah dilaksanakan auditan. Pengungkapan hal-hal positif yang telah dicapai auditan didasarkan pada pemikiran mengenai penting tidaknya masalah tersebut dan bukan pada luas audit yang dilaksanakan. Hal ini perlu untuk menjaga keseimbangan yang wajar antara kritik yang disampaikan dengan pengakuan terhadap keberhasilan, sehingga lebih mendorong usaha perbaikan oleh auditan.
135. Simpulan hasil audit harus dibahas dengan auditan untuk memperoleh hasil audit yang memuaskan, lengkap dan obyektif, agar informasi yang diungkapkan mencerminkan hasil kesepakatan antara hasil observasi dan pendapat auditor dengan tanggapan dan kesanggupan tindak lanjut yang akan diambil oleh auditan.
136. Auditor harus menilai secara obyektif tanggapan auditan, baik yang bertentangan dengan pendapat auditor maupun yang tidak bertentangan, sehingga diperoleh gambaran yang sebenarnya mengenai masalah yang ada. Hal ini bukan berarti suatu persoalan penting atau rekomendasi tertentu dapat dihilangkan dari laporan tersebut.

### **Ruang Lingkup dan Kesesuaian dengan Standar Audit APFP**

**Laporan audit harus menyatakan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan Standar Audit APFP.**

137. Laporan harus memuat pernyataan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan Standar Audit APFP. Karena Standar Audit APFP mengacu pada SPAP, maka untuk audit keuangan, pernyataan kesesuaian dengan Standar Audit APFP mengandung arti kesesuaian dengan SPAP.

### **Tertulis dan Segera**

**Laporan audit harus dibuat secara tertulis segera setelah berakhirnya pelaksanaan audit.**

138. Laporan audit harus dibuat secara tertulis. Hal ini dimaksudkan untuk menghindari kemungkinan salah tafsir atas temuan dan simpulan auditor. Laporan tertulis juga dapat dijadikan bahan untuk perencanaan audit berikutnya. Di samping

itu, tindak lanjut atas rekomendasi dapat lebih memiliki dasar dan memudahkan pembuktian jika terjadi tuntutan dari pihak yang dirugikan. Keharusan membuat laporan secara tertulis tidak berarti membatasi atau mencegah pembahasan lisan dengan auditan.

139. Bentuk dan isi laporan harus disusun sedemikian rupa, sehingga memenuhi tujuan audit, jelas, mudah dimengerti, lengkap dan obyektif. Bentuk dan isi pendapat dan laporan audit sekurang-kurangnya mencakup hal-hal berikut:
- a. *Judul*. Laporan harus diberi judul yang tepat, sehingga membantu pembaca membedakannya dari pernyataan dan informasi yang diterbitkan oleh pihak lain.
  - b. *Tanggal dan Tanda Tangan*. Laporan harus ditandatangani oleh yang berwenang dan diberi tanggal. Pencantuman tanggal menunjukkan bahwa pertimbangan yang tepat telah diberikan terhadap pengaruh kejadian atau transaksi mengenai periode yang menjadi tanggung jawab auditor.
  - c. *Tujuan dan Ruang Lingkup*. Laporan harus memuat tujuan dan ruang lingkup.
  - d. *Kelengkapan*. Auditor bebas memuat semua hal yang menurut pandangannya relevan dan penting, dengan memperhatikan kepentingan negara. Dalam hal ini, auditor tetap bertanggungjawab untuk mempertimbangkan perlu tidaknya membuat laporan yang memuat hal-hal yang rahasia dan sensitif secara terpisah.
  - e. *Alamat Yang Dituju*. Laporan harus mengidentifikasi pihak yang dituju.
  - f. *Identifikasi Masalah Pokok*. Laporan harus mengidentifikasi periode laporan keuangan atau bidang operasional yang terkait. Identifikasi tersebut antara lain meliputi nama auditan, tanggal dan periode yang dicakup dan masalah pokok yang diaudit.
  - g. *Dasar Hukum*. Laporan harus mengidentifikasi peraturan perundangan-undangan yang mendasarinya.
  - h. *Ketaatan Terhadap Standar*. Laporan harus menunjukkan standar audit atau praktik yang diikuti dalam pelaksanaan audit. Hal ini dimaksudkan untuk memberikan keyakinan kepada pembaca bahwa audit telah dilaksanakan sesuai dengan prosedur yang diterima secara umum.
140. Laporan harus dibuat segera setelah berakhirnya pelaksanaan audit, agar informasi yang terkandung di dalamnya bermanfaat. Keterlambatan penyampaian laporan akan mengurangi nilai atau manfaat laporan. Jika hasil audit menunjukkan adanya kerugian atau situasi buruk, laporan yang tepat waktu juga akan menghindari timbulnya kerugian atau situasi buruk yang berlarut-larut.

### **Distribusi Laporan**

**Laporan audit harus didistribusikan kepada pihak-pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan yang berlaku.**

141. Standar ini mengharuskan auditor mendistribusikan laporan audit kepada pihak-pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan yang berlaku, Auditor harus memastikan bahwa laporan tidak jatuh ke tangan pihak yang tidak berwenang.

## BAB VII PENJELASAN STANDAR TINDAK LANJUT

142. Standar tindak lanjut merupakan ukuran mutu yang harus diperhatikan oleh APFP dan para auditornya untuk mendorong efektifitas penyelesaian tindak lanjut temuan audit. Standar ini terdiri dari 4 butir standar yaitu:
- komunikasi dengan auditan
  - pemantauan tindak lanjut
  - status temuan
  - penyelesaian hukum
143. Keempat standar ini merupakan standar tambahan yang dikembangkan berdasarkan sifat tugas dan fungsi APFP.

### Komunikasi Dengan Auditan

**APFP harus mengkomunikasikan kepada manajemen auditan bahwa tanggungjawab untuk menyelesaikan atau menindaklanjuti temuan audit dan rekomendasi berada pada pihak auditan.**

144. Komunikasi mengenai tanggungjawab penyelesaian tindak lanjut dimaksudkan untuk menegaskan bahwa auditan bertanggung jawab untuk menindaklanjuti temuan dan rekomendasi audit. Penegasan ini diperlukan agar pihak auditan dapat mengambil tindakan konkrit sesegera mungkin. Kesalahan atau kekeliruan yang tidak segera dibenahi atau diperbaiki dapat memperburuk keadaan yang pada akhirnya dapat menimbulkan kerugian yang lebih besar.
145. Sebelum audit berakhir, auditor harus memperoleh pernyataan atau penegasan tertulis dari auditan bahwa hasil audit akan ditindaklanjuti.

### Pemantauan Tindak Lanjut

**APFP harus memantau tindak lanjut atas temuan beserta rekomendasi.**

146. APFP harus memelihara data temuan audit untuk keperluan pemantauan tindak lanjut dan memutakhirkan data temuan sesuai dengan informasi tentang tindak lanjut yang telah dilaksanakan auditan.
147. Pemantauan dan penilaian tindak lanjut bertujuan untuk memastikan bahwa tindakan yang tepat telah dilaksanakan oleh auditan sesuai dengan rekomendasi. Manfaat audit tidak hanya terletak pada banyaknya temuan yang dilaporkan, namun juga terletak pada efektifitas tindak lanjut temuan tersebut. Temuan yang tidak ditindaklanjuti dapat merupakan indikasi lemahnya pengendalian auditan dalam mengelola sumber daya yang diserahkan kepadanya.
148. Apabila auditan telah menindaklanjuti temuan dengan cara yang berlainan dengan rekomendasi yang diberikan, auditor harus menilai efektifitas penyelesaian tindak lanjut tersebut. Auditor tidak harus memaksakan rekomendasinya ditindaklanjuti namun harus dapat menerima langkah lain yang ternyata lebih efektif.
149. Pada saat melaksanakan audit, auditor harus memeriksa tindak lanjut atas rekomendasi audit sebelumnya. Apabila terdapat rekomendasi yang belum ditindaklanjuti, auditor harus memperoleh penjelasan yang cukup mengenai sebab rekomendasi belum dilaksanakan, dan selanjutnya auditor wajib mempertimbangkan kejadian tersebut dalam program audit yang akan disusun. Demikian pula terhadap tindak lanjut yang sudah dilaksanakan harus pula menjadi perhatian dalam penyusunan program audit.



150. Auditor harus menilai pengaruh temuan audit yang tidak atau belum ditindaklanjuti terhadap simpulan atau pendapat atas audit yang sedang dilaksanakan.

### **Status Temuan**

**APFP harus melaporkan status temuan beserta rekomendasi audit sebelumnya yang belum ditindaklanjuti.**

151. APFP harus mengidentifikasi status temuan audit guna menunjang penyusunan laporan status temuan. Hal tersebut dilakukan dalam upaya penuntasan tindak lanjut temuan.
152. Laporan status temuan disampaikan oleh APFP kepada pihak yang berkepentingan sesuai ketentuan yang berlaku. Laporan tersebut memuat antara lain:
- temuan dan rekomendasi
  - sebab-sebab belum ditindaklanjutinya temuan
  - komentar dan rencana pihak auditan untuk menuntaskan temuan.

### **Penyelesaian Hukum**

**Terhadap temuan yang berindikasi adanya tindakan melawan hukum, APFP harus membantu aparat hukum terkait dalam upaya penindaklanjutan temuan tersebut.**

153. Temuan yang berindikasi adanya tindakan melawan hukum merupakan temuan yang mengungkapkan kesalahan atau kesengajaan yang merugikan negara, atau tindakan yang menyiripang dari ketentuan yang berlaku yang dapat mengandung unsur tuntutan pidana atau perdata. Tindak lanjut temuan hasil audit yang berindikasi tindakan melawan hukum perlu ditangani oleh instansi terkait dengan cepat dan lugas, sehingga penyelesaiannya tidak berlarut-larut. APFP berkewajiban untuk melaporkan temuan tersebut melalui jalur yang telah ditetapkan dan wajib membantu aparat hukum dalam menyelesaikan kasus tersebut.
154. Auditor harus melakukan kerja sama dengan aparat hukum terkait dan meneliti sebab-sebab tidak atau belum adanya proses hukum.



## DAFTAR ISTILAH

- Akuntabilitas Berjenjang** : Suatu sistem pertanggungjawaban atas pengelolaan sumber daya yang mengaitkan pihak pemberi tugas, pelaksana dan pemeriksa dalam jenjang yang menyangkut kewenangan, cakupan tugas dan yurisdiksi yang berkaitan.
- Audit Keuangan** : Audit yang bertujuan memberikan pendapat mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan, yang meliputi laporan posisi keuangan, hasil operasi, dan arus kas, sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterima umum.
- Audit Komprehensif** : Audit yang bertujuan menilai kewajaran penyajian laporan keuangan dan menilai kinerja organisasi, program, kegiatan atau fungsi.
- Audit Operasional** : Penilaian efisiensi, efektivitas dan ekonomis, dari suatu organisasi, program, kegiatan dan fungsi yang memberikan rekomendasi.
- Auditan** : Obyek pemeriksaan entitas yang diaudit.
- Berdaya guna** : Efisien; mencapai hasil tertentu dengan biaya serendah-rendahnya atau dengan biaya tertentu mencapai hasil sebesar-besarnya.
- Berhasil guna** : Efektif, mencapai sasaran dan tujuan.
- Bukti Audit** : Data atau informasi yang mendukung atau mendasari pendapat, simpulan dan rekomendasi auditor.
- Bukti Kompeten** : Bukti audit yang andal dan relevan serta memenuhi persyaratan.
- Ekonomis** : Kehematan; meminimalisasi biaya-biaya kegiatan tanpa memperhatikan kualitas.
- EMI** : **Eksternal Mendahulukan Internal**; prinsip koordinasi pengawasan. EMI berarti bahwa apabila pada saat yang bersamaan terjadi pelaksanaan audit oleh auditor eksternal dan internal pada suatu auditan yang sama, maka auditor eksternal harus menarik diri dari pelaksanaan audit.
- IME** : **Internal Mendukung Eksternal**; suatu sistem kerja sama antar instansi audit yang mensyaratkan agar pemeriksa ekstern semaksimal mungkin memakai hasil audit pemeriksa intern.
- Independensi** : Sikap APFP dan auditornya yang tidak bias atau yang netral terhadap auditan dalam melaksanakan fungsi auditnya
- Integritas** : Kepribadian yang dilandasi oleh sikap jujur, berani, bijaksana dan bertanggung jawab sehingga mendatangkan kepercayaan (kredibilitas) dan rasa hormat (respect).
- Jenis Audit** : Suatu spesifikasi audit yang dicirikan oleh konsentrasi atau tekanan pada permasalahan audit. Berdasarkan ciri ini, audit dapat dibagi menjadi audit keuangan dan audit operasional.
- Jurisdiksi Audit** : Batasan kewenangan audit yang didasarkan pada luas daerah pemerintahan atau jumlah instansi pemerintahan struktural dan fungsional yang dapat diaudit oleh suatu APFP. Itwilkab, misalnya mempunyai yurisdiksi audit seluas kabupaten dan instansi pemerintah setingkat bupati dan bawahannya.

<b>Keahlian</b>	:	Kemampuan teori dan praktek.
<b>Keandalan</b>	:	Tingkat ketepatan penyajian dan kelayakan fungsi pengendalian intern.
<b>Kecermatan Profesi</b>	:	Suatu sikap dan cara kerja auditor yang profesional yang ditunjukkan oleh pelaksanaan tanggung jawab untuk selalu melakukan audit dengan mematuhi Standar Audit APFP, termasuk di dalamnya melakukan riviui secara kritis pada setiap tingkat supervisi dan pemberian pertimbangan atas pelaksanaan audit mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan pekerjaan lapangan, evaluasi, sampai pelaporan audit.
<b>Kerahasiaan informasi</b>	:	Suatu status aksesibilitas yang sengaja dibatasi oleh karena pertimbangan sensitivitas dampak informasi bagi kelangsungan pembangunan nasional, peraturan perundang-undangan, kewenangan pemegang informasi dalam mengungkapkan informasi, kode etik audit, sumpah jabatan pegawai negeri, dan lain-lain.
<b>Kertas Kerja Audit</b>	:	KKP; kumpulan dokumen yang dibuat atau dikumpulkan oleh auditor selama pelaksanaan audit.
<b>Kesalahan</b>	:	Ketidaktepatan pengukuran, penyajian atau kesalahan matematis sehingga memunculkan perbedaan antara suatu jenis/jumlah yang seharusnya dengan item/jumlah yang disajikan.
<b>Ketidakberesan</b>	:	Setiap bentuk keasalahan dalam pembukuan baik karena kesalahan penerapan prinsip, kesalahan klerikal atau pemalsuan yang disengaja.
<b>Konsistensi</b>	:	Taat asas; penerapan yang sama secara terus menerus.
<b>Koordinasi audit</b>	:	Suatu jalinan kerja sama antara instansi audit yang bernaung di bawah APFP untuk menjamin efisiensi dan efektivitas audit agar terhindar dari pengulangan kerja, pemilihan auditan yang tidak termasuk skala prioritas dan, pencapaian hasil audit yang manfaatnya lebih rendah daripada biaya auditnya.
<b>Mandat Audit</b>	:	Wewenang audit yang diperoleh berdasarkan hukum.
<b>Materialitas</b>	:	Suatu nilai informasi yang, bila dihilangkan atau disalahsajikan, akan mengubah pertimbangan seseorang yang mengandalkan informasi tersebut.
<b>Norma</b>	:	Istilah yang dulu dipakai untuk Standar (lihat <i>Standar</i> ).
<b>Obyektifitas</b>	:	Sikap bebas dari prasangka dan bebas dari keberpihakan dalam mengambil suatu keputusan audit.
<b>Pemikiran Dasar</b>	:	Asumsi dasar, premis-premis yang konsisten, prinsip-prinsip logis dan persyaratan-persyaratan yang harus dipenuhi, yang secara keseluruhan merupakan kerangka kerja untuk mengembangkan standar audit.
<b>Pendapat Audit</b>	:	Simpulan auditor mengenai kewajaran penyajian Laporan Keuangan. Simpulan tersebut dinyatakan dalam Laporan Audit
<b>Pengawasan</b>	:	Salah satu fungsi manajemen yang memastikan bahwa pelaksanaan telah dijalankan sesuai dengan perencanaannya. Istilah <i>pengawasan</i> sering dipertukarkan dengan istilah <i>pengendalian</i> .

<b>Pengawasan Melekat/ Pengendalian Intern</b>	: Keseluruhan sistem pengendalian keuangan dan pengendalian lainnya, termasuk struktur organisasi, metode, prosedur dan audit intern yang ditetapkan oleh manajemen dengan tujuan: <ul style="list-style-type: none"> <li>• menyelenggarakan jalannya operasi perusahaan secara ekonomis, efisien dan efektif</li> <li>• mendorong ketaatan terhadap kebijaksanaan manajemen dan peraturan perundang-undangan yang berlaku</li> <li>• menjaga-aman aktiva dan sumberdaya</li> <li>• menjaga keakuratan dan kelengkapan catatan akuntansi</li> <li>• menghasilkan informasi manajemen dan informasi keuangan yang andal dan tepat waktu.</li> </ul>
<b>Pengungkapan</b>	: Penjelasan yang dilampirkan pada laporan keuangan, atau yang terkandung dalam suatu laporan (seperti laporan audit), yang memuat fakta, simpulan atau rincian yang diperlukan untuk memahami laporan tersebut
<b>Perencanaan</b>	: Salah satu fungsi manajemen yang terdiri dari kegiatan-kegiatan: <ul style="list-style-type: none"> <li>• menentukan tujuan</li> <li>• merumuskan kebijaksanaan</li> <li>• menentukan sifat, lingkup dan saat dilakukannya prosedur yang diperlukan untuk mencapai tujuan tersebut.</li> </ul>
<b>Pertimbangan Profesional</b>	: Keputusan seorang auditor setelah menganalisis seperangkat fakta atau bahan bukti.
<b>Prinsip Akuntansi Yang Berlaku Umum</b>	: Kebiasaan, aturan dan prosedur yang merupakan praktik-praktik akuntansi yang lazim dipakai pada suatu masa dan merupakan standar/ukuran bagi auditor dalam menentukan pendapat atas Laporan Keuangan.
<b>Program Audit</b>	: Dokumentasi terinci yang dibuat oleh auditor untuk setiap penugasan, yang memuat: <ul style="list-style-type: none"> <li>• tujuan audit</li> <li>• prosedur audit dan saat pelaksanaannya</li> <li>• luas pengujian</li> <li>• karakteristik item yang dipilih untuk diuji.</li> </ul>
<b>Prosedur Audit</b>	: Perintah-perintah dan pengujian-pengujian yang dicantumkan dalam Program Audit, yang harus dilaksanakan secara sistematis dan logis oleh auditor dalam rangka memperoleh bukti audit
<b>Rekomendasi</b>	: Saran tindak perbaikan yang harus diambil atas adanya kondisi yang tidak sesuai dengan kriteria.
<b>Rencana Audit</b>	: Merupakan pekerjaan yang harus dilakukan sebelum melakukan audit pada auditan tertentu.
<b>Risiko Audit</b>	: Kemungkinan kegagalan auditor untuk tidak mengungkapkan penyimpangan, kecurangan dalam suatu audit.
<b>Ruang Lingkup Audit Sistem Kendali Mutu</b>	: Batas masalah yang akan diaudit. : Meliputi struktur organisasi dan seperangkat kebijakan serta prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa pekerjaan audit telah mengikuti standar yang ditentukan.

- Struktur Pengendalian Intern** : Suatu struktur pengendalian satuan usaha (entitas) yang dibentuk sekaligus oleh tiga unsur yang saling berkaitan, yaitu lingkungan pengendalian, sistem akuntansi dan prosedur pengendalian.
- Status Temuan** : Keadaan temuan pada saat tertentu apakah telah ditindaklanjuti atau belum, beserta alasan yang mendasari setiap keadaan.
- Temuan Audit** : Berbagai masalah yang ditemukan dalam audit yang memiliki pengaruh signifikan, baik pengaruh positif maupun pengaruh negatif.
- Tenaga Ahli** : Orang atau badan dengan disiplin ilmu lain yang digunakan oleh auditor untuk menunjang pekerjaan audit.
- Tindak Lanjut** : Tindakan yang diambil untuk menyelesaikan masalah yang direkomendasikan dalam hasil audit.

**TIM PERUMUS**

**Penanggung Jawab:**

Drs. Surya Sidik

**Koordinator:**

Drs. Slamet Pranowo

**Ketua Tim:**

DR. Binsar H. Simanjuntak, MEA, Ak.

**Anggota Tim:**

Justan R. Siahaan, Ak., MAcc.

Fatdjeri Razie, SE, MEA

Amdi Very Dharma, Ak., Macc

M. Kurniawan, Ak., MEA

Usmansyah, Ak.

Anggraini, Ak.

Djoko Sutono, Ak.

**Narasumber:**

Kepala BPKP

Deputi Kepala BPKP

Kepala Perwakilan BPKP

Inspektur Jenderal Departemen