



WALIKOTA BOGOR

PERATURAN WALIKOTA BOGOR NOMOR 46 TAHUN 2013 TENTANG

STANDAR PEMERIKSAAN

DENGAN RAHMAT TUHAN YANG MAHA ESA

WALIKOTA BOGOR

- Menimbang : a. Bahwa untuk mewujudkan penyelenggaraan pemerintah daerah yang bersih, bebas dari korupsi, kolusi dan nepotisme, serta untuk menjamin agar pemerintah daerah berjalan secara efektif dan efisien, fungsi pengawasan yang dilakukan oleh Aparat Pengawas Intern Pemerintah perlu ditingkatkan profesionalismenya sesuai dengan kewenangan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
- b. bahwa bahwa dalam rangka untuk menjamin mutu pelaksanaan pengawasan terhadap penyelenggaraan Pemerintah Daerah dan mutu laporan hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada huruf a perlu adanya standar pemeriksaan;
- c. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b, perlu menetapkan Peraturan Walikota tentang Standar Pemeriksaan;

- Mengingat : 1. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999, tentang Penyelenggara Negara yang bersih dan bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1999 Nomor 75, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4383);
2. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, tentang Keuangan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 47, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4286);
3. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004, tentang Perbendaharaan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 5, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4355);
4. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004, tentang Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 125, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4437) sebagaimana telah diubah Kedua kali dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2008 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 59, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4844) ;
5. Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2005, tentang Pedoman Pembinaan dan

Pengawasan atas Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 165, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4593);

6. Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2008 tentang Pedoman Evaluasi Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (Lembar Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 19, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4815);
7. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 127);
8. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, tentang Standar Akutansi Pemerintah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 123);
9. Keputusan Presiden Nomor 70 Tahun 2012, tentang Perubahan kedua atas Peraturan Presiden Nomor 54 tahun 2010 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah;
10. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 5 Tahun 1997, tentang Tuntutan Perbendaharaan dan Tuntutan Ganti Rugi Keuangan dan Barang Daerah;
11. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006, tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah

sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 21 Tahun 2011 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah;

12. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 17 Tahun 2007, tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Barang Milik Daerah;
13. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 23 Tahun 2007, tentang Pedoman Tata Cara Pengawasan Atas Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah;
14. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 25 Tahun 2007, tentang Pedoman Penanganan Pengaduan Masyarakat Di Lingkungan Departemen Dalam Negeri Dan Pemerintah Daerah;
15. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 28 Tahun 2007, tentang Norma Pengawasan Dan Kode Etik Pejabat Pengawas Pemerintah;
16. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2007, tentang Pedoman Teknis Organisasi dan Tata Kerja Inspektorat Provinsi dan Kabupaten/Kota.
17. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 02 Tahun 2008, tentang Pedoman Pemeriksaan Reguler di Lingkungan Departemen Dalam Negeri.

18. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 70 Tahun 2012, tentang Kebijakan Pengawasan Di Lingkungan Kementerian Dalam Negeri Dan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah.
19. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah;
20. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 19 Tahun 2009 tentang Pedoman Kendali Mutu Aparat Pengawasan Intern Pemerintah;
21. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 28 Tahun 2012 tentang Pedoman Telaahan Sejawat Hasil Audit Pengawasan Intern Pemerintah;
22. Peraturan Daerah Kota Bogor Nomor 6 Tahun 2007, tentang Pengelolaan Barang Milik Daerah (Lembaran Daerah Kota Bogor Tahun 2007 Nomor 2 Seri E);
23. Peraturan Daerah Kota Bogor Nomor 13 Tahun 2007, tentang Pengelolaan Uang Daerah (Lembaran Daerah Kota Bogor Tahun 2007 Nomor 7 Seri E);
24. Peraturan Daerah Kota Bogor Nomor 3 Tahun 2008, tentang Urusan Pemerintahan Kota Bogor (Lembaran

Daerah Kota Bogor Tahun 2008 Nomor 2 Seri E);

25. Peraturan Daerah Kota Bogor Nomor 3 Tahun 2010, tentang Organisasi Perangkat Daerah (Lembaran Daerah Kota Bogor Tahun 2010 Nomor 1 Seri D);
26. Peraturan Walikota Bogor Nomor 66 Tahun 2012 tentang Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) (Berita Daerah Kota Bogor Tahun 2012 Nomor 21 Seri E);

MEMUTUSKAN :

Menetapkan : **PERATURAN WALIKOTA BOGOR TENTANG STANDAR PEMERIKSAAN**

BAB I

KETENTUAN UMUM

Pasal 1

Dalam Peraturan Walikota ini yang dimaksud dengan :

1. Daerah adalah Kota Bogor.
2. Pemerintah Daerah adalah Walikota dan Perangkat Daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah.
3. Walikota adalah Walikota Bogor
4. Inspektorat adalah Inspektorat Kota Bogor
5. Inspektur adalah Inspektur Kota Bogor

6. Pengawasan adalah seluruh proses kegiatan pemeriksaan/audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata kelola/kepemerintahan yang baik.
7. Pengawasan atas penyelenggaraan Pemerintah Daerah adalah proses kegiatan yang ditujukan untuk menjamin agar pemerintah daerah berjalan secara efisien dan efektif sesuai dengan rencana dan ketentuan perundang-undangan.
8. Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektif, efisien dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi Pemerintah
9. Pemeriksaan Operasional adalah segala usaha atau kegiatan yang dilakukan oleh Pemeriksa untuk mengetahui atau menilai dengan cermat dan seksama kenyataan yang sebenarnya mengenai kegiatan suatu Obyek Pemeriksaan apakah telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku atau rencana yang telah ditetapkan dengan memperhatikan prinsip efisien, efektif dan ekonomis.
10. Pemeriksaan Tertentu adalah pemeriksaan khusus/pengusutan atas kebenaran laporan mengenai adanya indikasi terjadinya penyimpangan perundang-undangan/peraturan/ketentuan, korupsi, kolusi dan nepotisme
11. Pemeriksa adalah Pegawai Negeri Sipil yang diberi tugas melaksanakan pemeriksaan, Auditor dan Pengawas

Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah (P2UPD).

12. Auditor adalah Jabatan yang mempunyai ruang lingkup, tugas, tanggung jawab dan wewenang untuk melakukan pengawasan intern pada instansi pemerintah, lembaga dan/atau pihak lain yang didalamnya terdapat kepentingan negara sesuai dengan peraturan perundang-undangan , yang diduduki oleh Pegawai Negeri Sipil dengan hak dan kewajiban yang diberikan secara penuh oleh pejabat yang berwenang
13. Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintah di Daerah (P2UPD) yang selanjutnya disebut Pengawas Pemerintah adalah Pegawai Negeri Sipil yang diberi tugas, tanggung jawab, wewenang dan hak secara penuh oleh pejabat yang berwenang untuk melakukan kegiatan pengawasan atas penyelenggaraan teknik urusan pemerintah didaerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
14. Organisasi Perangkat Daerah yang selanjutnya disebut OPD adalah Organisasi Perangkat Daerah di Lingkungan Pemerintah Daerah.
15. Badan Usaha Milik Daerah yang selanjutnya disebut BUMD adalah perusahaan Daerah di lingkungan Pemerintah Daerah yang dibentuk berdasarkan Peraturan Perundang-undangan.
16. Obyek Pemeriksaan adalah OPD dan BUMD di lingkungan Pemerintah Daerah.
17. Program Kerja Pemeriksaan yang selanjutnya disingkat PKP adalah langkah-langkah prosedur dan teknik pemeriksaan yang disusun secara sistematis yang harus diikuti/dilaksanakan oleh Pemeriksa selama pelaksanaan Pemeriksaan untuk mencapai tujuan Pemeriksaan.
18. Kertas Kerja Pemeriksaan yang selanjutnya disingkat KKP adalah catatan-catatan dan data-data yang dibuat dan dikumpulkan Pemeriksa secara sistematis pada saat melaksanakan pemeriksaan.

19. Laporan Hasil Pemeriksaan yang selanjutnya disingkat LHP adalah Media yang digunakan oleh Pemeriksa untuk memberitahukan atau melaporkan hasil pemeriksaannya sehingga berfungsi sebagai alat komunikasi dari Pemeriksa kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

BAB II

SISTEMATIKA

Pasal 2

Sistematika Standar Pemeriksaan adalah sebagai berikut :

- Bab I : Pendahuluan
Berisikan latar belakang, penerapan, akuntabilitas, jenis pemeriksaan, tanggung jawab manajemen yang diperiksa, tanggung jawab pemeriksa, tanggung jawab organisasi pemeriksa dan sistematika
- Bab II : Standar Umum
Berisikan latar belakang, persyaratan kemampuan, keahlian, independensi penggunaan kemitraan profesional, dan pengendalian mutu
- Bab III : Standar Pemeriksaan Operasional
Berisikan perencanaan, supervisi, bukti dan dokumentasi pemeriksaan.
- Bab IV : Standar Pelaporan Pemeriksaan Operasional
Berisikan bentuk, isi laporan, unsur-unsur kualitas laporan, penerbitan dan pendistribusian laporan.
- Bab V : Standar Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu
Berisikan komunikasi pemeriksa, pertimbangan terhadap hasil pemeriksaan

sebelumnya, pengendalian inter merancang pemeriksaan dan dokumentasi pemeriksaan.

Bab VI : Standar Pelaporan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu
Berisikan pernyataan kepatuhan terhadap struktur penulisan, pelaporan tentang kelemahan pengendalian intern dengan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, pelaporan tanggapan dari pejabat yang diperiksa, pelaporan informasi rahasia, penerbitan dan pendistribusian laporan hasil pemeriksaan.

BAB III

ISI DAN URAIAN STANDAR PEMERIKSAAN

Pasal 3

Isi beserta uraian Standar Pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2, tercantum dalam lampiran, yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari Peraturan Walikota ini.

Pasal 4

Dalam melakukan pemeriksaan, setiap Pemeriksa wajib berpedoman pada Standar Pemeriksaan dan Kode Etik Pemeriksa.

BAB IV

PENUTUP

Pasal 5

Hal-hal yang belum diatur dalam peraturan ini ditetapkan lebih lanjut oleh Inspektur Kota Bogor.

Pasal 6

Peraturan Walikota ini mulai berlaku pada tanggal diundangkan.

agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Peraturan Walikota ini dengan penempatannya dalam Berita Daerah Kota Bogor.

Ditetapkan di Bogor
pada tanggal 27 Desember 2013

WALIKOTA BOGOR,
ttd
DIANI BUDIARTO

Diundangkan di Bogor
pada tanggal

Plt. SEKRETARIS DAERAH KOTA BOGOR,
ttd
ADE SARIP HIDAYAT

BERITA DAERAH KOTA BOGOR
TAHUN NOMOR SERI

DISALIN SESUAI DENGAN ASLINYA
KEPALA BAGIAN HUKUM

TOTO M.ULUM, S.H, MM
Pembina Tingkat I
NIP.19620308 198701 1 003

LAMPIRAN PERATURAN WALIKOTA BOGOR
NOMOR : 46 TAHUN 2013
TANGGAL : 27 DESEMBER 2013
TENTANG : STANDAR PEMERIKSAAN

BAB I
PENDAHULUAN
STANDAR PEMERIKSAAN

A. LATAR BELAKANG

Standar Pemeriksaan di Kota Bogor selanjutnya dalam dokumen ini disebut sebagai Standar Pemeriksaan memuat persyaratan profesional pemeriksa, mutu pelaksanaan pemeriksaan dan persyaratan laporan pemeriksaan yang profesional.

Pelaksanaan pemeriksaan yang didasarkan pada Standar Pemeriksaan akan meningkatkan kredibilitas informasi yang dilaporkan atau diperoleh dari Obyek Pemeriksaan yang diperiksa melalui pengumpulan dan pengujian bukti secara obyektif. Apabila pemeriksa melakukan pemeriksa dengan cara ini dan melaporkan hasilnya sesuai dengan Standar Pemeriksaan, maka hasil pemeriksaan tersebut akan dapat mendukung peningkatan mutu penyelenggaraan Pemerintah Daerah agar berjalan secara efisien dan efektif sesuai dengan rencana dan ketentuan perundang-undangan.

Standar Pemeriksaan ini disusun sejalan dengan ketentuan Pasal 223 Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2008 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 32 Tahun

2004 tentang Pemerintahan Daerah yang menyebutkan bahwa “Pedoman pembinaan dan pengawasan yang meliputi standar, norma, prosedur, penghargaan, dan sanksi diatur dalam Peraturan Pemerintah”, Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 2008 Tentang Pedoman Evaluasi Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah dan ketentuan Pasal 24 Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah yang menyebutkan bahwa pengawasan terhadap urusan pemerintahan di daerah dilaksanakan oleh aparat pengawasan intern pemerintah sesuai dengan fungsi dan kewenangannya.

Tujuan Standar Pemeriksaan ini adalah untuk menjadi ukuran mutu bagi Pemeriksan dan Organisasi Pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan atas Penyelenggaraan Pemerintah Daerah.

Selain Standar Pemeriksaan ini, Pemerintah Kota Bogor juga menerbitkan Kode Etik Pemeriksa sebagai acuan perilaku pemeriksa dalam menjalankan tugas pemeriksa.

B. PENERAPAN

Standar Pemeriksaan ini berlaku untuk semua pemeriksaan yang dilaksanakan terhadap Obyek Pemeriksaan, kegiatan serta fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan dan tanggung jawab penyelenggaraan Pemerintah Kota Bogor.

C. AKUNTABILITAS

Pengertian pelaksanaan dan tanggung jawab penyelenggaraan urusan Pemerintah Kota Bogor mencakup akuntabilitas yang harus diterapkan semua Obyek Pemeriksaan oleh pihak yang melaksanakan dan mempertanggungjawabkan penyelenggaraan urusan Pemerintah Daerah.

Akuntabilitas diperlukan untuk dapat mengetahui pelaksanaan penyelenggaraan urusan Pemerintah Daerah, tingkat kepatuhannya terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, serta untuk mengetahui tingkat kehematan, efisiensi dan efektivitas dari pengelolaan urusan Pemerintah Daerah tersebut.

D. JENIS PEMERIKSAAN

Pada setiap pemeriksaan, dimulai dengan penetapan tujuan yang akan menentukan jenis pemeriksaan yang akan dilaksanakan serta standar yang harus diikuti oleh pemeriksa.

Jenis pemeriksaan sebagaimana diuraikan dalam Standar Pemeriksaan ini adalah :

- a. Pemeriksaan operasional
- b. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu

Pemeriksaan operasional adalah segala usaha atau kegiatan yang dilakukan oleh pemeriksa untuk mengetahui atau menilai dengan cermat dan seksama kenyataan yang sebenarnya mengenai kegiatan suatu Obyek Pemeriksaan apakah telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-

undangan atau rencana yang telah ditetapkan dengan memperhatikan prinsip efisien, efektif dan ekonomis. Selanjutnya mengidentifikasi sebab dan akibat mengapa kegiatan tidak dilakukan secara efisien, efektif dan ekonomis serta memberikan rekomendasi perbaikan kepada pihak yang berkepentingan.

Tujuan pemeriksaan yang menilai hasil dan efektivitas suatu program adalah mengukur sejauh mana suatu program mencapai tujuannya. Tujuan pemeriksaan yang nilai ekonomis dan efisiensi berkaitan dengan apakah suatu obyek pemeriksaan telah menggunakan sumber daya dengan cara yang produktif didalam mencapai tujuan program. Sedangkan pemeriksaan ketaatan adalah pemeriksaan yang bertujuan untuk memberikan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan tentang kesesuaian antara kondisi dengan peraturan perundang-undangan.

Tujuan pemeriksaan ini dapat berhubungan satu sama lain dan dapat dilaksanakan secara bersamaan dalam suatu pemeriksaan operasional dengan metode komprehensif. Contoh tujuan pemeriksaan atas hasil dan efektifitas program serta pemeriksaan atas ekonomis dan efisiensi adalah penilaian atas:

- a. Sejauh mana tujuan dan peraturan perundanga-undangan dan organisasi dapat dicapai.
- b. Kemungkinan alternatif lain yang dapat meningkatkan kinerja program atau menghilangkan faktor-faktor yang menghambat efektifitas program.
- c. Perbandingan antara biaya dan manfaat atau efektifitas biaya suatu kegiatan.
- d. Sejauhmana suatu program mencapai hasil yang diharapkan atau menimbulkan dampak yang tidak diharapkan.
- e. Sejauhmana adanya duplikasi program, tumpang tindih atau bertentangan dengan program lain yang sejenis.

- f. Sejauhmana Obyek Pemeriksaan yang diperiksa telah mengikuti ketentuan pengadaan sesuai peraturan perundang-undang atau ketentuan yang berlaku.

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu adalah pemeriksaan khusus/pengusutan atas kebenaran laporan mengenai adanya indikasi terjadinya penyimpangan perundang-undangan/peraturan/ketentuan, korupsi, kolusi dan nepotisme.

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu bertujuan untuk memberikan kesimpulan atas suatu hal yang diperiksa. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu dapat bersifat eksaminasi (*examination*) atau revidu (*review*).

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi pemeriksaan atas hal-hal lain dibidang keuangan, kepegawaian, barang daerah, pemeriksaan atas sistem pengendalian intern dan pemeriksaan investigasi serta pemeriksaan lainnya yaitu antara lain pemeriksaan kasus-kasus tertentu dan pemeriksaan terpadu.

E. TANGGUNG JAWAB MANAJEMEN OBYEK PEMERIKSAAN YANG DIPERIKSA

Manajemen Obyek Pemeriksaan yang diperiksa bertanggung jawab untuk :

- a. Melaksanakan sebagian urusan pemerintah daerah yang menjadi tugas pokok dan fungsinya secara tertib, ekonomis, efisien, efektif, transparan dan bertanggungjawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatuhan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

- b. Menyusun dan menyelenggarakan pengendalian intern yang efektif guna menjamin
 1. Pencapaian tujuan sebagaimana mestinya;
 2. Keselamatan/keamanan kekayaan yang dikelola;
 3. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan;
 4. Perolehan dan pemeliharaan data/informasi yang handal dan pengungkapan data/informasi secara wajar
- c. Menyusun dan menyampaikan laporan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan Daerah secara tepat waktu.
- d. Menindaklanjuti rekomendasi Aparat Pengawasan Internal Pemerintah, serta menciptakan dan memelihara suatu proses untuk memantau status tindak lanjut atas rekomendasi yang dimaksud

F. TANGGUNG JAWAB PEMERIKSA

Pemeriksa secara profesional bertanggung jawab merencanakan, melaksanakan dan melaporkan hasil pemeriksaan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan. Dalam melaksanakan tanggungjawab profesionalnya, pemeriksa harus memahami prinsip-prinsip penyelenggaraan pemerintah daerah serta menjunjung tinggi integritas, obyektivitas dan independensi serta mempertahankan profesionalisme. Tanggung jawab ini sangat penting dalam melaksanakan pemeriksaan terhadap penyelenggaraan Pemerintah Daerah.

Pemeriksa harus mengambil keputusan yang konsisten dengan kepentingan Pemerintah Daerah dalam melakukan pemeriksaan. Dalam melaksanakan tanggungjawab profesionalnya, pemeriksa mungkin menghadapi tekanan atau konflik dari manajemen obyek pemeriksaan yang diperiksa, berbagai jabatan institusi pemerintah dan pihak lainnya yang dapat mempengaruhi obyektivitas dan independensi pemeriksa. Dalam menghadapi tekanan atau konflik tersebut pemeriksa

harus menjaga integritas dan menjunjung tinggi tanggung jawab pelaksanaan tugas.

Pemeriksa harus melaksanakan tanggung jawab profesionalnya dengan tetap menjaga integritas, berdasarkan fakta dan data serta tidak berpihak. Pemeriksa harus bersikap jujur dan terbuka kepada obyek yang diperiksa dan para pengguna laporan hasil pemeriksaan dengan tetap memperhatikan batasan kerahasiaan yang dimuat dalam ketentuan perundang-undang. Pemeriksa harus berhati-hati dalam menggunakan informasi yang diperoleh selama melaksanakan pemeriksaan.

Pelaksanaan tugas dalam pemeriksaan harus lebih diutamakan diatas kepentingan pribadi. Integritas dapat mencegah kebohongan dan pelanggaran prinsip tetapi tidak dapat menghilangkan kecerobohan dan perbedaan pendapat. Integritas mensyaratkan pemeriksa untuk memperhatikan jenis dan nilai-nilai yang terkandung dalam standar teknis dan etika. Integritas juga mensyaratkan agar pemeriksa memperhatikan prinsip-prinsip obyektivitas dan independensi.

Pemeriksa harus obyektif dan bebas dari benturan kepentingan (*conflic of interest*) dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya. Pemeriksa juga bertanggungjawab untuk mempertahankan independensi dalam sikap mental (*independent in fact*) dan independensi dalam penilaian (*independent in appearence*) pada saat melaksanakan pemeriksaan. Bersikap obyektif merupakan cara berpikir yang tidak memihak, jujur secara intelektual dan bebas dari benturan kepentingan. Bersikap independensi berarti menghindar hubungan yang dapat mengganggu sikap mental dan penampilan obyektif pemeriksa. Untuk mempertahankan obyektivitas dan independensi maka diperlukan penilaian

secara terus menerus terhadap hubungan pemeriksa dengan obyek pemeriksa yang diperiksa.

Pemeriksa bertanggungjawab untuk menggunakan pertimbangan profesional dalam menetapkan lingkup dan metodologi, menentukan pengujian dan prosedur yang akan dilaksanakan, melaksanakan pemeriksa dan melaporkan hasilnya. Pemeriksa harus mempertahankan integritas dan obyektivitas pada saat melaksanakan pemeriksaan untuk mengambil keputusan yang konsisten dengan kebijakan Pemerintah Daerah.

Dalam melaporkan hasil pemeriksaannya, pemeriksa bertanggungjawab untuk mengungkapkan semua hal yang material atau signifikan yang diketahuinya, yang apabila tidak diungkapkan dapat mengakibatkan kesalahpahaman para pengguna laporan hasil pemeriksa, kesalahan dalam penyajian hasilnya atau tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pemeriksaan membantu manajemen dan para pengguna laporan hasil pemeriksaan lainnya untuk memahami tanggung jawab pemeriksa berdasarkan Standar Pemeriksa dan mencakup pemeriksaan yang ditentukan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan.

G. TANGGUNG JAWAB ORGANISASI PEMERIKSA

Organisasi pemeriksa mempunyai tanggungjawab untuk menyakinkan bahwa :

- a. Independensi dan obyektivitas dipertahankan dalam seluruh tahap pemeriksaan.

- b. Pertimbangan profesional (*professional judgement*) digunakan dalam perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan dan pelaporan hasil pemeriksaan.
- c. Pemeriksaan dilakukan oleh personil yang mempunyai kompetensi profesional dan secara kolektif mempunyai keahlian dan pengetahuan yang memadai, dan
- d. *Peer-review* yang independen dilaksanakan secara periodik dan menghasilkan suatu pernyataan, apakah sistem pengendalian mutu organisasi pemeriksa tersebut dirancang dan memberikan keyakinan yang memadai sesuai dengan Standar Pemeriksaan

H. SISTEMATIKA

Standar Pemeriksaan ini disusun menurut sistematika sebagai berikut :

1. Pendahuluan Standar Pemeriksaan
2. Standar Umum
3. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Operasional
4. Standar Pelaporan Pemeriksaan Operasional
5. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu
6. Standar Pelaporan Pelaksanaan Dengan Tujuan Tertentu

BAB II

STANDAR UMUM

A. LATAR BELAKANG

Pernyataan Standar Pemeriksaan ini mengatur standar umum untuk melaksanakan pemeriksaan operasional dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Standar Umum ini berkaitan dengan ketentuan mendasar untuk kredibilitas dan mutu hasil pemeriksaan. Kredibilitas sangat diperlukan oleh semua organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan yang diandalkan oleh para pejabat Obyek Pemeriksaan dan pengguna hasil pemeriksaan lainnya dalam mengambil keputusan. Standar umum ini berkaitan dengan persyaratan kemampuan/keahlian pemeriksa, independensi organisasi pemeriksaan dan pemeriksa secara individu, pelaksanaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama dalam pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan serta pengendalian mutu hasil pemeriksaan.

Standar Umum ini memberikan kerangka dasar untuk dapat menerapkan standar pelaksanaan dan standar pelaporan secara efektif yang dijelaskan pada pernyataan standar berikutnya. Dengan demikian standar umum ini harus diikuti oleh semua pemeriksa dan organisasi pemeriksa yang melakukan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan.

B. PERSYARATAN KEMAMPUAN/KEAHLIAN

Pernyataan Standar Umum pertama adalah *“Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan “.*

Dengan pernyataan standar ini semua organisasi pemeriksa bertanggungjawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut.

Oleh karena itu organisasi pemeriksa harus memiliki prosedur rekrutmen, pengangkatan, pengembangan berkelanjutan dan evaluasi atas pemeriksa untuk membantu organisasi pemeriksa dan mempertahankan pemeriksa yang memiliki kompetensi yang memadai. Sifat, luas dan formalitas dari proses tersebut akan tergantung pada berbagai faktor seperti jenis pemeriksaan, struktur dan besarnya organisasi pemeriksa.

Persyaratan kemampuan tersebut berlaku bagi organisasi pemeriksa secara keseluruhan dan tidak dengan sendirinya harus berlaku bagi pemeriksa secara individu.

Suatu organisasi pemeriksa dapat menggunakan pemeriksaannya sendiri atau pihak luar yang memiliki pengetahuan, keahlian atau pengalaman dibidang tertentu, seperti akuntansi, statistik, hukum, teknik, desain dan metodologi pemeriksaan, teknologi informasi, administrasi negara, ilmu ekonomi, ilmu sosial atau ilmu akatuaria.

1. Persyaratan Pendidikan Berkelanjutan

Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus memiliki kompetensinya melalui pendidikan profesional berkelanjutan.

Organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa pemeriksa memenuhi persyaratan pendidikan berkelanjutan tersebut dan menyelenggarakan dokumentasi tentang pendidikan yang sudah diselesaikan.

Pendidikan profesional berkelanjutan dimaksud dapat mencakup topik seperti: perkembangan mutakhir dalam metodologi dan standar pemeriksaan, prinsip akuntansi, penilaian atas pengendalian intern, prinsip manajemen atau supervisi, pemeriksaan atas sistem informasi, sampling pemeriksaan, analisis laporan keuangan, manajemen keuangan, statistik, desain evaluasi dan analisis data. Pendidikan dimaksud dapat juga mencakup topik tentang pekerjaan pemeriksaan di lapangan, seperti administrasi negara, struktur dan kebijakan pemerintah, teknik industri, keuangan, ilmu ekonomi, ilmu sosial dan teknologi informasi.

Tenaga ahli¹ intern dan ekstern yang membantu pelaksanaan tugas pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus memiliki kualifikasi atau sertifikasi diperlukan dan berkewajiban untuk memelihara kompetensi profesional dalam bidang keahlian mereka, tetapi tidak diharuskan untuk memenuhi persyaratan pendidikan berkelanjutan diatas. Akan tetapi pemeriksa yang menggunakan hasil pekerjaan tenaga ahli intern dan ekstern harus yakin bahwa tenaga ahli tersebut memenuhi kualifikas dalam bidang keahlian mereka dan harus mendokumentasikan keyakinan tersebut.

2. Persyaratan Kemampuan/Keahlian Pemeriksa

Pemeriksa yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus secara kolektif memiliki :

- a. Pengetahuan tentang Standar Pemeriksaan yang dapat diterapkan terhadap jenis pemeriksaan yang ditugaskan serta memiliki latar belakang pendidikan, keahlian dan pengalaman untuk menerapkan pengetahuan tersebut dalam pemeriksaan yang dilaksanakannya.
- b. Pengetahuan umum tentang lingkungan Obyek Pemeriksaan, program dan kegiatan yang diperiksa.
- c. Ketrampilan berkomunikasi secara jelas dan efektif, baik lisan maupun tulisan.
- d. Ketrampilan yang memadai untuk pemeriksaan yang dilaksanakannya, misalnya :
 - 1) Apabila pemeriksaan dimaksud memerlukan sampling statistik, maka dalam tim pemeriksa harus ada pemeriksa yang mempunyai keahlian dan ketrampilan di bidang sampling statistik.
 - 2) Apabila pemeriksaan memerlukan reviu yang luas terhadap suatu sistem informasi, maka dalam tim pemeriksa harus ada pemeriksa yang mempunyai keahlian dan ketrampilan di bidang pemeriksaan atas teknologi informasi.
 - 3) Apabila pemeriksaan meliputi reviu atas data teknik yang rumit, maka tim pemeriksa perlu melibatkan tenaga ahli di bidang tersebut.
 - 4) Apabila pemeriksaan menggunakan metode pemeriksaan yang sangat khusus seperti penggunaan instrument pengukuran yang sangat rumit, estimasi aktuarial atau pengujian analisis statistik, maka pemeriksa perlu melibatkan tenaga ahli dibidang tersebut.

C. INDEPENDENSI

Pernyataan Standar Umum kedua adalah *“Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya”*.

Dengan pernyataan standar umum kedua ini, organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakannya tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun.

Pemeriksa harus menghindari dari situasi yang menyebabkan pihak ketiga yang mengetahui fakta dan keadaan yang relevan menyimpulkan bahwa pemeriksa tidak dapat mempertahankan independensinya sehingga tidak mampu memberikan penilaian obyektif dan tidak memihak terhadap semua hal yang terkait dalam pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan.

Pemeriksa perlu mempertimbangkan tiga macam gangguan terhadap independensi, yaitu gangguan pribadi, gangguan ekstern dan gangguan organisasi. Apabila satu atau lebih gangguan independensi tersebut mempengaruhi kemampuan pemeriksa secara individu dalam melaksanakan tugas pemeriksaan, maka pemeriksa tersebut harus menolak penugasan pemeriksaan tersebut. Dalam keadaan pemeriksa yang karena suatu hal tidak dapat menolak penugasan pemeriksaan, gangguan tersebut harus dimuat dalam bagian lingkup pada laporan hasil pemeriksaan.

Dalam menggunakan tenaga ahli, pemeriksa harus memperlakukan tenaga ahli tersebut sebagai anggota tim pemeriksaan sehingga perlu menilai kemampuan tenaga ahli tersebut untuk melaksanakan tugas sebagian pekerjaan pemeriksaan dan melaporkan hasilnya secara tidak memihak. Dalam melakukan penilaian ini, pemeriksa harus memberlakukan ketentuan independensi menurut Standar Pemeriksaan kepada tenaga ahli dan memperoleh representasi dari tenaga ahli tersebut mengenai independensi tenaga ahli. Apabila tenaga ahli memiliki gangguan terhadap independensi, pemeriksa tidak boleh menggunakan hasil pekerjaan tenaga ahli tersebut.

1. Gangguan Pribadi

Organisasi pemeriksa harus memiliki sistem pengendalian mutu intern untuk membantu menentukan apakah pemeriksa memiliki gangguan pribadi terhadap independensi. Organisasi pemeriksa perlu memperhatikan gangguan pribadi terhadap independensi tugas pemeriksaannya. Gangguan pribadi yang disebabkan oleh suatu hubungan dan pandangan pribadi mungkin mengakibatkan pemeriksa membatasi lingkup pertanyaan dan pengungkapan atau melemahkan temuan dalam segala bentuknya. Pemeriksa bertanggung jawab untuk memberitahukan kepada pejabat yang berwenang dalam organisasi pemeriksanya apabila memiliki gangguan pribadi terhadap independensi. Gangguan pribadi dari pemeriksa secara individu meliputi antara lain:

- a. Memiliki hubungan darah ke atas, ke bawah atau ke samping dan derajat kedua dengan jajaran manajemen Obyek Pemeriksaan atau program yang diperiksa atau sebagai pegawai dari Obyek Pemeriksaan yang diperiksa, dalam posisi yang dapat memberikan pengaruh langsung dan signifikan

terhadap Obyek Pemeriksaan atau program yang diperiksa

- b. Memiliki kepentingan baik secara langsung maupun tidak langsung pada Obyek Pemeriksaan atau program yang diperiksa.
- c. Pernah berkerja atau memberikan jasa pada Obyek Pemeriksaan atau program yang diperiksa dalam kurun waktu dua tahun terakhir.
- d. Mempunyai hubungan kerjasama dengan Obyek Pemeriksaan atau program yang diperiksa.
- e. Adanya prasangka terhadap perorangan, kelompok, organisasi atau tujuan suatu program yang dapat membuat pelaksanaan pemeriksaan menjadi berat sebelah.
- f. Pada masa sebelumnya mempunyai tanggungjawab dalam pengambilan keputusan atau pengelolaan suatu Obyek Pemeriksaan yang berdampak pada pelaksanaan kegiatan atau program Obyek Pemeriksaan yang sedang berjalan atau sedang diperiksa.
- g. Memiliki tanggungjawab untuk mengatur Obyek Pemeriksaan atau kapasitas yang dapat mempengaruhi keputusan Obyek Pemeriksaan atau program yang diperiksa, misalnya sebagai seorang pejabat, direktur atau posisi senior lainnya dari Obyek pemeriksaan, aktivitas atau program yang diperiksa atau sebagai anggota manajemen dalam setiap pengambilan keputusan, pengawasan atau fungsi monitoring terhadap Obyek Pemeriksaan, aktivitas atau program yang diperiksa.

- h. Adanya kecenderungan yang memihak, karena keyakinan politik atau sosial, sebagai akibat hubungan antar pegawai, kesetiaan kelompok, organisasi atau tingkat pemerintahan tertentu.
- i. Pelaksanaan pemeriksaan oleh pemeriksa yang sebelumnya pernah sebagai pejabat yang menyetujui faktur, daftar gaji, klaim dan pembayaran yang diusulkan oleh Obyek Pemeriksaan atau program yang diperiksa.
- j. Pelaksanaan pemeriksaan oleh pemeriksa yang sebelumnya pernah menyelenggarakan catatan akuntansi resmi atau Obyek Pemeriksaan/unit kerja atau program yang diperiksa.
- k. Mencari pekerjaan pada Obyek Pemeriksaan yang diperiksa selama pelaksanaan pemeriksaan.

Organisasi pemeriksa dan pemeriksaannya mungkin menghadapi berbagai keadaan yang dapat menimbulkan gangguan pribadi. Oleh karena itu organisasi pemeriksa harus mempunyai sistem pengendalian mutu intern yang dapat mengidentifikasi gangguan pribadi dan memastikan kepatuhannya terhadap ketentuan independensi yang diatur dalam Standar Pemeriksaan. Untuk itu organisasi pemeriksaan antara lain harus :

- a. Menetapkan kebijakan dan prosedur untuk mengidentifikasi gangguan pribadi terhadap independensi, termasuk mempertimbangkan pengaruh kegiatan non pemeriksaan terhadap hal pokok pemeriksaan dan menetapkan pengamanan untuk mengurangi resiko tersebut terhadap hasil pemeriksaan.
- b. Mengkomunikasikan kebijakan dan prosedur organisasi pemeriksa kepada pemeriksanya dan

menjamin agar ketentuan tersebut dipahami melalui pelatihan atau cara lainnya.

- c. Menetapkan kebijakan atau prosedur intern untuk memonitor kepatuhan terhadap kebijakan atau prosedur organisasi pemeriksa.
- d. Menetapkan suatu mekanisme disiplin untuk meningkatkan kepatuhan terhadap kebijakan dan prosedur organisasi pemeriksa.
- e. Menekankan pentingnya independensi.

Apabila organisasi pemeriksa mengidentifikasi adanya gangguan pribadi terhadap independensi, gangguan tersebut harus diselesaikan secepatnya. Dalam hal gangguan pribadi tersebut hanya melibatkan seorang pemeriksa dalam suatu pemeriksaan, organisasi pemeriksa dapat menghilangkan gangguan tersebut dengan meminta pemeriksa menghilangkan gangguan tersebut. Misalnya, pemeriksa dapat diminta melepaskan keterkaitan dengan Obyek Pemeriksaan yang diperiksa yang dapat mengakibatkan gangguan pribadi, atau organisasi pemeriksa dapat tidak mengikutsertakan pemeriksa tersebut dari penugasan pemeriksaan yang terkait dengan Obyek Pemeriksaan tersebut. Dalam hal pemeriksa tidak dapat mundur dari pemeriksaan, gangguan mereka harus dimuat dalam bagian lingkup pada laporan pemeriksaan.

Dalam hal suatu organisasi pemeriksa melakukan kegiatan non pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, maka organisasi pemeriksa harus mempertimbangkan pengaruh kegiatan tersebut terhadap gangguan pribadi, baik dalam sikap mental maupun penampilan yang dapat berdampak negatif terhadap independensi dalam melaksanakan pemeriksaan.

2. Gangguan Ekstern

Gangguan ekstern bagi organisasi pemeriksa dapat membatasi pelaksanaan pemeriksaan atau mempengaruhi kemampuan pemeriksa dalam menyatakan pendapat atau simpulan hasil pemeriksaannya secara independen dan obyektif. Independensi dan obyektifitas pelaksanaan pemeriksaan dapat dipengaruhi apabila terdapat :

- a. Campur tangan atau pengaruh pihak ekstern yang membatasi atau mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya.
- b. Campur tangan pihak ekstern terhadap pemilihan dan penerapan prosedur pemeriksaan atau pemilihan sample pemeriksaan.
- c. Pembatasan waktu yang tidak wajar untuk penyelesaian suatu pemeriksaan
- d. Campur tangan pihak ekstern mengenai penugasan, penunjukan dan promosi pemeriksaan.
- e. Pembatasan terhadap sumber daya yang disediakan bagi organisasi pemeriksa yang dapat berdampak negatif terhadap kemampuan organisasi pemeriksa tersebut dalam melaksanakan pemeriksaan.
- f. Wewenang untuk menolak atau mempengaruhi pertimbangan pemeriksaan terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan.
- g. Ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan dengan isi laporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa atau penerapan suatu prinsip akuntansi atau kriteria lainnya.

- h. Pengaruh yang membahayakan kelangsungan pemeriksa sebagai pegawai, selain sebab-sebab yang berkaitan dengan kecakapan pemeriksa atau kebutuhan pemeriksaan.
- i. Pemeriksa harus bebas dari tekanan politik agar dapat melaksanakan pemeriksaan dan melaporkan temuan pemeriksaan secara obyektif.

D. INDEPENDENSI ORGANISASI

Independensi organisasi pemeriksa dapat dipengaruhi oleh kedudukan, fungsi, dan struktur organisasinya. Dalam hal melakukan pemeriksaan, organisasi pemeriksa harus bebas dari hambatan independensi.

Pemeriksa yang ditugasi oleh organisasi pemeriksa dapat dipandang bebas dari gangguan terhadap independensi secara organisasi, apabila melakukan pemeriksaan di luar Obyek Pemeriksaan tempat ia bekerja.

E. PENGGUNAAN KEMAHIRAN PROFESIONAL SECARA CERMAT DAN SEKSAMA

Pernyataan Standar Umum ketiga adalah : *“Dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama“.*

Pernyataan standar ini mewajibkan pemeriksa untuk menggunakan kemahirannya secara profesional, cermat dan seksama, serta memelihara integritas, obyektivitas dan independensi dalam menerapkan kemahiran profesional

terhadap setiap aspek pemeriksaannya. Pernyataan standar ini juga mengharuskan tanggungjawab bagi setiap pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan standar pemeriksaan untuk mematuhi Standar Pemeriksaan.

Pemeriksa harus menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama dalam menentukan jenis pemeriksaan yang akan dilaksanakannya dan standar yang akan diterapkan terhadap pemeriksaan, menentukan lingkup pemeriksaan, memilih metodologi, menentukan jenis dan jumlah bukti yang akan dikumpulkan, atau dalam memilih pengujian dan prosedur untuk melaksanakan pemeriksaan. Kemahiran profesional harus diterapkan juga dalam melakukan pengujian dan prosedur, serta dalam melakukan penilaian dan pelaporan hasil pemeriksaan.

Kemahiran profesional menuntut pemeriksa untuk melaksanakan sikap profesionalismenya, mencakup pemikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. Pemeriksa menggunakan pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dituntut oleh profesinya untuk melaksanakan pengumpulan bukti dan evaluasi obyektif mengenai kecukupan, kompetensi dan relevansi bukti. Karena bukti dikumpulkan dan dievaluasi selama pemeriksaan.

Pemeriksa tidak boleh menganggap bahwa manajemen Obyek Pemeriksaan yang diperiksa tidak jujur, tetapi juga tidak boleh menganggap kejujuran manajemen tersebut tidak diragukan lagi. Dalam pemeriksaan tidak boleh puas dengan bukti yang kurang menyakinkan walaupun menurut anggapannya manajemen Obyek Pemeriksaan yang diperiksa adalah jujur.

Pemeriksa harus menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama dalam menerapkan Standar Pemeriksaan yang digunakan. Keputusan pemeriksa tidak menerapkan standar tertentu dalam pelaksanaan pemeriksaan harus dicatat dalam kertas kerja pemeriksaan. Dalam keadaan tertentu dapat terjadi bahwa pemeriksa tidak dapat mematuhi Standar Pemeriksaan dan juga tidak dapat mengundurkan diri dari penugasan pemeriksaan. Dalam keadaan demikian, pemeriksa harus mengungkapkan masalah tersebut dalam lingkup pemeriksaan di dalam laporan hasil pemeriksaannya, yaitu tidak dipatuhinya Standar Pemeriksaan, alasan yang mendasarinya dan dampaknya terhadap hasil pemeriksaan akbita tidak dipatuhinya Standar Pemeriksaan tersebut.

Menerapkan kemahiran secara profesional secara cermat dan seksama memungkinkan pemeriksa untuk mendapatkan keyakinan yang memadai bahwa sajian material atau ketidakakuratan yang signifikan dalam data akan terdeteksi. Keyakinan mutlak tidak dapat dicapai karena sifat bukti dan karakteristik penyimpangan. Pemeriksaan yang dilaksanakan menurut Standar Pemeriksaan mungkin tidak akan mendeteksi salah saji material atau ketidakakuratan yang signifikan, baik karena kesalahan, kecurangan, tindakan melanggar hukum atau pelanggaran aturan. Walaupun Standar Pemeriksaan ini meletakkan tanggung jawab kepada setiap pemeriksa untuk menerapkan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama, tidak berarti bahwa tanggungjawabnya tidak terbatas dan tidak berarti juga bahwa pemeriksa tidak melakukan kekeliruan.

F. PENGENDALIAN MUTU

Pernyataan Standar Umum keempat adalah : *“Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan harus memiliki sistem*

pengendalian mutu yang memadai dan sistem pengendalian mutu tersebut harus direviu oleh pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu ekstern)“.

Sistem pengendalian mutu yang disusun oleh organisasi pemeriksa harus dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa organisasi pemeriksa tersebut :

- a. Telah menerapkan dan mematuhi Standar Pemeriksaan.
- b. Telah menerapkan dan mematuhi kebijakan dan prosedur pemeriksaan yang memadai.

Sifat dan lingkup sistem pengendalian mutu organisasi pemeriksa tergantung pada beberapa faktor seperti dibawah ini:

- a. Ukuran dan tingkat otonomi kegiatan yang diberikan kepada pemeriksa dan organisasi pemeriksa.
- b. Sifat Pekerjaan
- c. Struktur Organisasi
- d. Pertimbangan mengenai segi biaya dan manfaatnya,

G. KEPATUHAN TERHADAP KODE ETIK

Pernyataan Standar Umum kelima adalah : *“Setiap pemeriksa wajib mematuhi Kode Etik“.*

Untuk meningkatkan kinerja organisasi pemeriksa, profesionalisme pemeriksa perlu disyaratkan adanya aturan perilaku yang menuntut disiplin dari pemeriksa melebihi tuntutan peraturan perundang-undangan berupa Kode Etik yang mengatur nilai-nilai dasar dan pedoman perilaku.

Pelanggaran terhadap Kode Etik dapat mengakibatkan pemeriksa diberi peringatan dan sanksi sesuai dengan ketentuan serta peraturan yang berlaku.

Maksud ditetapkannya Kode Etik adalah tersedianya pedoman perilaku bagi pemeriksa dalam menjalankan profesinya.

Tujuan Kode Etik adalah :

1. Mendorong sebuah budaya etis
2. Memastikan bahwa seorang profesional akan bertingkah laku pada tingkat yang lebih tinggi dibandingkan dengan PNS lainnya;
3. Mencegah terjadinya tingkah laku yang tidak etis, agar terpenuhi prinsip-prinsip kerja yang akuntabel dan terlaksananya pengendalian pemeriksaan sehingga dapat terwujud pemeriksa yang kredibel dengan kinerja yang optimal dalam pelaksanaan pemeriksaan.

-
1. Tenaga ahli yang dimaksud dalam pernyataan ini meliputi tapi tidak terbatas pada aktuaris, penilai, pengacara, insinyur, konsultan, profesi medis, ahli statistik dan geologi. Pernyataan ini berlaku bagi konsultan ekstern yang mendapat penugasan pemeriksaan dari organisasi pemeriksa.

BAB III

STANDAR PEMERIKSAAN OPERASIONAL

A. PERENCANAAN

Pernyataan Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Operasional pertama adalah *“Pemeriksaan harus direncanakan secara memadai”*.

Dalam merencanakan pemeriksaan, pemeriksa harus mengidentifikasi tujuan pemeriksaan, lingkup dan metodologi pemeriksaan untuk mencapai tujuan pemeriksaan tersebut. Tujuan, lingkup dan metodologi pemeriksaan tidak ditentukan secara terpisah. Pemeriksa menentukan ketiga elemen tersebut secara bersama-sama.

Perencanaan merupakan proses yang berkesinambungan selama pemeriksaan. Oleh sebab itu, pemeriksaan harus mempertimbangkan untuk membuat penyesuaian pada tujuan, lingkup dan metodologi pemeriksaan selama pemeriksaan dilakukan.

Tujuan pemeriksaan mengungkapkan apa yang ingin dicapai dari pemeriksaan tersebut. Tujuan pemeriksaan mengidentifikasi Obyek Pemeriksaan dan aspek kinerja yang harus dipertimbangkan, termasuk temuan pemeriksaan yang strategis dan unsur pelaporan yang diharapkan bisa dikembangkan oleh pemeriksa. Tujuan pemeriksaan dapat dianggap sebagai pertanyaan mengenai program² yang diperiksa dan pemeriksa harus mencari jawabannya.

Lingkup pemeriksaan adalah batas pemeriksaan dan harus terkait langsung dengan tujuan pemeriksaan. Misalnya,

tujuan pemeriksaan menetapkan parameter pemeriksaan seperti periode yang direviu, ketersediaan dokumen atau catatan yang diperlukan dan lokasi pemeriksaan di lapangan yang akan dilakukan.

Pemeriksa harus merancang metodologi pemeriksaan untuk memperoleh bukti pemeriksaan yang cukup, kompeten dan relevan dalam rangka mencapai tujuan pemeriksaan. Metodologi pemeriksaan mencakup jenis dan perluasan prosedur pemeriksaan yang digunakan untuk mencapai tujuan pemeriksaan. Prosedur pemeriksaan adalah langkah-langkah pemeriksaan dan cara-cara pengujian yang akan dilaksanakan oleh pemeriksa untuk mencapai tujuan pemeriksaan.

Dalam merencanakan suatu pemeriksaan, pemeriksa harus :

- a. Mempertimbangkan signifikan³ masalah dan kebutuhan potensial pengguna laporan hasil pemeriksaan.
- b. Memperoleh suatu pemahaman mengenai program yang diperiksa.
- c. Mempertimbangkan pengendalian intern.
- d. Merancang pemeriksaan untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan (fraud)⁴ dan ketidakpatuhan (abuse).
- e. Mengidentifikasi kriteria yang diperlukan untuk mengevaluasi hal-hal yang harus diperiksa.
- f. Mengidentifikasi temuan pemeriksaan dan rekomendasi yang signifikan dari pemeriksaan terdahulu yang dapat mempengaruhi tujuan pemeriksaan. Pemeriksa harus menentukan apakah manajemen sudah memperbaiki kondisi yang menyebabkan temuan tersebut dan sudah melaksanakan rekomendasinya.

- g. Mempertimbangkan apakah pekerjaan pemeriksa lain dan ahli lainnya dapat digunakan untuk mencapai beberapa tujuan pemeriksaan yang telah ditetapkan.
- h. Menyediakan pegawai atau yang cukup dan sumber daya lain untuk melaksanakan pemeriksaan
- i. Mengkomunikasikan informasi mengenai tujuan pemeriksaan serta informasi umum lainnya yang berkaitan dengan rencana dan pelaksanaan pemeriksaan tersebut kepada manajemen dan pihak-pihak lain yang terkait.
- j. Mempersiapkan suatu rencana pemeriksaan secara tertulis.

1. Signifikansi Masalah Dan Kebutuhan Potensial Pengguna Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP)

Pemeriksa harus mempertimbangkan signifikansi suatu masalah dalam perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan atas pemeriksaan operasional. Suatu masalah dianggap signifikan apabila masalah itu relatif penting bagi perencanaan tujuan pemeriksaan dan bagi calon pengguna laporan hasil pemeriksaan. Baik faktor kualitatif maupun kuantitatif merupakan hal yang penting dalam menentukan signifikansi suatu masalah.

Faktor kualitatif dapat menjadi :

- a) Apakah program yang diperiksa bersifat sensitif dan menjadi perhatian publik.
- b) Apakah programnya masih baru atau adanya perubahan pada kondisi program.
- c) Apakah pemeriksaan yang dilaksanakan dapat berperan menyediakan informasi yang dapat memperbaiki pertanggungjawaban Obyek Pemeriksaan yang diperiksa dan pengambilan keputusan.

- d) Seberapa luasnya reviu atau bentuk lain pemeriksaan yang independen
- e) Apakah program yang diperiksa mempunyai pengaruh terhadap program yang lain dan/atau terhadap pengambilan kebijakan.

Pengguna laporan hasil pemeriksaan memiliki kepentingan dan pengaruh yang berbeda terhadap Obyek Pemeriksaan yang diperiksa. Pengguna laporan tersebut antara lain adalah :

- a) Pihak yang memberi wewenang atau yang memberi perintah dilakukan pemeriksaan.
- b) Obyek Pemeriksaan yang diperiksa
- c) Pihak-pihak lain yang berkepentingan terhadap Obyek Pemeriksaan yang diperiksa sesuai dengan kewenangannya.

2. Pemahaman Program yang Diperiksa

Pemeriksa harus memahami program yang diperiksa untuk menilai signifikansi berbagai tujuan pemeriksaan dan kemungkinan pencapaian tujuan tersebut. Pemahaman pemeriksa dapat diperoleh dari pengetahuan yang telah dimilikinya mengenai program tersebut maupun diperoleh dari pengumpulan informasi serta pengamatan yang dilakukan dalam perencanaan pemeriksaan. Luas dan dalamnya pengumpulan informasi akan bervariasi tergantung pada tujuan pemeriksaan dan kebutuhan untuk memahami aspek masing-masing program, seperti berikut :

- a) Peraturan perundang-undangan: Program pemerintah biasanya ditetapkan dalam peraturan

perundang-undangan dan terikat pada peraturan perundang-undangan yang lebih spesifik. Sebagai contoh; peraturan perundang-undangan biasanya menetapkan apa yang harus dikerjakan, siapa yang harus mengerjakan, bagaimana cara mengerjakan, bagaimana mencapai tujuan, kelompok masyarakat yang memperoleh manfaat dan berapa banyak biaya yang dapat dikeluarkan serta untuk apa saja biaya tersebut dikeluarkan. Oleh karena itu pemahaman terhadap landasan hukum yang mendasari suatu program menjadi hal yang penting dalam memahami program itu. Pemahaman tersebut merupakan langkah penting dalam mengidentifikasi peraturan perundang-undangan yang penting untuk mencapai tujuan pemeriksaan.

- b) Maksud dan tujuan dilaksanakannya program sebagai kriteria untuk menilai kinerja suatu program
- c) Input yang digunakan dalam suatu program dapat diperoleh dari dalam atau dari luar Obyek Pemeriksaan yang melaksanakan program tersebut. Pengukuran input dapat memiliki berbagai dimensi, seperti ; biaya, waktu dan kualitas. Contoh pengukuran input adalah satuan nilai uang, jam kerja pegawai dan meter persegi ruang bangunan.
- d) Operasi program yang digunakan Obyek Pemeriksaan yang diperiksa dalam rangka mengubah input menjadi output.
- e) Output berupa hasil/pencapaian segera setelah proses/operasi program berakhir.
Contoh ukuran *output* adalah tonase limbah yang telah diolah, jumlah lulusan, yang memenuhi persyaratan prestasi tertentu.
- f) *Outcome* sebagai efek lanjutan dari tercapainya output dapat berkisar dari yang sifatnya jangka

pendek sampai yang sifatnya jangka panjang. Sebagai contoh outcome yang segera dapat dilihat dari suatu program pelatihan tenaga kerja dan indikator efektivitas program adalah jumlah lulusan peserta program yang berhasil memperoleh pekerjaan.

Outcome jangka panjang program dan pengujian efektifitas tergantung pada apakah lulusan peserta program mempunyai kemungkinan yang lebih tinggi untuk tetap dipekerjakan, dibandingkan dengan yang tidak mengikuti program tersebut. *Outcome* dapat dipengaruhi oleh faktor budaya, ekonomi, fisik atau teknologi yang merupakan faktor dari luar program. Pemeriksa dapat menggunakan pendekatan yang diambil dari bidang evaluasi program untuk memisahkan dampak program dari pengaruh lain di luar program.

- g) Pengendalian Intern: Pengendalian Intern juga sering disebut pengendalian manajemen, dalam pengertian yang paling luas mencakup lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan.

Pengendalian intern melekat pada setiap proses antara lain perencanaan, pengorganisasian maupun operasional program. Pengendalian intern juga berfungsi sebagai lini depan untuk menjaga aktiva dan mendeteksi terjadinya kesalahan, kecurangan, penyimpangan dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

3. Mempertimbangkan Pengendalian Intern

Tujuan pengendalian intern yang diharapkan dapat membantu pemeriksaan untuk memahami pengendalian intern secara lebih baik dan dapat membantu pemeriksa untuk menentukan signifikansi pengendalian intern terhadap tujuan pemeriksaan, yaitu ;

a) Efektivitas dan efisiensi operasinal program

Pengendalian terhadap operasional program mencakup kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang diterapkan oleh Obyek Pemeriksaan yang bisa menjamin bahwa program tersebut dapat mencapai tujuannya dan tindakan-tindakan yang tidak diinginkan tidak terjadi.

b) Validitas dan keandalan data

Pengendalian terhadap validitas dan keandalan data mencakup kebijakan dan prosedur yang diterapkan oleh Obyek Pemeriksaan yang bisa menjamin bahwa data yang valid dan andal dapat diperoleh, disimpan dan dinyatakan secara wajar dalam laporan.

c) Kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan

Pengendalian terhadap ketaatan pada kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang diterapkan oleh Obyek Pemeriksaan yang bisa menjamin bahwa implementasi program telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

d) Pengaman sumber daya

Pemahaman atas pengamanan sumber daya meliputi kebijakan dan prosedur yang telah dilaksanakan oleh manajemen untuk memastikan bahwa sumber daya telah diamankan secara

memadai dari pemborosan, kehilangan dan penyalahgunaan.

Pemeriksa dapat memperoleh pemahaman atas pengendalian intern melalui permintaan keterangan, pengamatan, inspeksi dokumen dan catatan atau mereviu laporan pihak lain. Prosedur yang dilakukan oleh pemeriksa untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern akan bervariasi, antara pemeriksa yang satu dengan yang lainnya. Salah satu faktor yang mempengaruhi luasnya prosedur ini adalah pengetahuan pemeriksa mengenai pengendalian intern yang diperoleh dalam pemeriksaan sebelumnya. Demikian pula, kebutuhan untuk memahami pengendalian intern, akan bergantung pada aspek tertentu dari program yang ditangani oleh pemeriksa dalam menetapkan tujuan dan lingkup pemeriksaan serta metodologinya. Berikut ini adalah contoh bagaimana pemahaman atas pengendalian intern dapat mempengaruhi rencana pemeriksaan :

a) Tujuan Pemeriksaan

Pengendalian yang lemah terhadap aspek suatu program mengandung resiko kegagalan lebih tinggi, karena itu aspek tertentu mungkin lebih signifikan dibandingkan dengan aspek lainnya, dalam hal pemeriksa ingin memusatkan upayanya.

b) Lingkup pemeriksaan

Pengendalian yang lemah di lokasi tertentu dapat menyebabkan pemeriksaan mengarahkan upayanya ke lokasi tersebut.

c) Metodologi pemeriksaan :

Pengendalian yang kuat atas pengumpulan, pengikhtisaran dan pelaporan data, memungkinkan pemeriksa untuk membatasi luasnya pengujian langsung atas validitas dan keandalan data.

Sebaliknya pengendalian yang lemah dapat menyebabkan pemeriksa melakukan pengujian langsung atas data, mencari data dari luar Obyek Pemeriksaan atau mengembangkannya sendiri.

Apabila pengendalian intern mempunyai pengaruh signifikan terhadap tujuan pemeriksaan, pemeriksa harus merencanakan untuk mendapatkan bukti-bukti yang cukup untuk mendukung pertimbangan pemeriksaan mengenai pengendalian tersebut. Berikut ini contoh-contoh keadaan dimana pengendalian intern dapat berpengaruh secara signifikan terhadap tujuan pemeriksaan:

- a) Dalam menentukan penyebab kinerja yang tidak memuaskan, pemeriksa bisa mempertimbangkan bahwa kinerja yang tidak memuaskan tersebut bisa disebabkan oleh kelemahan dalam pengendalian intern.
- b) Pada saat menilai validitas dan keandalan ukuran kinerja yang dikembangkan oleh Obyek Pemeriksaan yang diperiksa, efektivitas pengendalian intern atas pengumpulan, pengikhtisaran dan pelaporan data akan membantu menyakinkan bahwa ukuran-ukuran kinerja tersebut telah valid dan dapat diandalkan.

Pengawasan Intern adalah bagian yang penting dalam pengendalian intern. Apabila diperlukan suatu penilaian terhadap pengendalian intern, pekerjaan pengawas intern dapat dimanfaatkan untuk membantu memberikan keyakinan yang memadai bahwa pengendalian intern telah dirancang secara memadai dan telah diterapkan secara efektif dan untuk mencegah terjadinya tumpang tindih pekerjaan.

4. Merancang Pemeriksaan Untuk Mendeteksi Terjadinya Penyimpangan Dari Peraturan Perundang-Undangan; Kecurangan (*Fraud*) dan Ketidakpatutuan (*Abuse*)

Apabila ketentuan peraturan perundang-undangan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap tujuan pemeriksaan, pemeriksa harus merancang metodologi dan prosedur pemeriksaan sedemikian rupa sehingga dapat mendeteksi penyimpangan yang dapat membawa pengaruh signifikan terhadap tujuan pemeriksaan.

Tidak praktis bagi pemeriksa untuk menetapkan suatu ketentuan peraturan perundang-undangan berpengaruh signifikan terhadap tujuan pemeriksaan. Walaupun begitu pemeriksa dapat menggunakan pendekatan berikut ini :

- a) Ubah setiap tujuan pemeriksaan menjadi beberapa pertanyaan tentang aspek tertentu dari program yang diperiksa (tujuan, pengendalian intern, kegiatan, operasi, output dan outcome)
- b) Identifikasikan ketentuan peraturan perundang-undangan yang terkait langsung dengan aspek tertentu yang menjadi bahan pertanyaan terjadi.
- c) Tentukan penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan yang secara signifikan dapat mempengaruhi jawaban pemeriksa atas pertanyaan tadi. Jika benar maka ketentuan peraturan perundang-undangan

Pemeriksa dapat mengandalkan pekerjaan penasihat hukum dalam hal:

- a) Menentukan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh signifikan terhadap tujuan pemeriksaan.
- b) Merancang pengujian untuk menilai kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.
- c) Mengevaluasi hasil pengujian tersebut.

Dalam merencanakan pengujian untuk menilai kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, pemeriksa harus menilai resiko kemungkinan terjadinya penyimpangan. Resiko tersebut dapat dipengaruhi oleh faktor-faktor seperti rumitnya ketentuan peraturan perundang-undangan atau karena ketentuan peraturan perundang-undangan masih baru.

Dalam merencanakan pemeriksaan, pemeriksa harus mempertimbangkan resiko terjadinya kecurangan (fraud) yang secara signifikan dapat mempengaruhi tujuan pemeriksaan. Pemeriksa harus mendiskusikan resiko terjadinya kecurangan yang potensial, dengan memperhatikan faktor-faktor terjadinya kecurangan seperti keinginan atau tekanan yang dialami oleh seorang untuk melakukan kecurangan, kesempatan yang memungkinkan terjadinya kecurangan dan alasan atau sifat seseorang yang dapat menyebabkan dilakukan kecurangan.

Ketika pemeriksa mengidentifikasi faktor-faktor atau resiko-resiko kecurangan yang secara signifikan dapat mempengaruhi tujuan atau hasil pemeriksaan,

pemeriksa harus merespon masalah tersebut dengan merancang prosedur untuk bisa memberikan keyakinan yang memadai bahwa kecurangan tersebut dapat dideteksi.

Pemeriksa harus waspada terhadap situasi atau transaksi-transaksi yang berindikasi kecurangan. Apabila terdapat informasi yang menjadi perhatian pemeriksa (melalui prosedur pemeriksaan, pengaduan yang diterima mengenai terjadinya kecurangan atau cara-cara lain) dalam mengidentifikasi bahwa kecurangan telah terjadi, maka pemeriksa harus mempertimbangkan apakah kecurangan tersebut secara signifikan mempengaruhi tujuan pemeriksaannya.

Pelatihan, pengalaman dan pemahaman pemeriksa terhadap program yang diperiksa dapat memberikan suatu dasar bagi pemeriksa untuk lebih waspada bahwa beberapa tindakan yang menjadi perhatiannya bisa merupakan indikasi adanya kecurangan. Dalam beberapa, kondisi-kondisi berikut ini bisa mengidentifikasi resiko terjadinya kecurangan:

- a) Lemahnya manajemen yang tidak bisa menerapkan pengendalian intern yang ada atau tidak bisa mengawasi proses pengendalian.
- b) Pemisahan tugas yang tidak jelas, terutama yang berkaitan dengan tugas-tugas pengendalian dan pengamanan sumberdaya.
- c) Transaksi-transaksi yang tidak lazim dan tanpa penjelasan yang memuaskan.
- d) Kasus dimana pegawai cenderung menolak liburan atau menolak promosi.

- e) Dokumen-dokumennya hilang atau tidak jelas atau manajemen selalu menunda memberikan informasi tanpa alasan yang jelas.
- f) Informasi yang salah atau membingungkan.
- g) Pengalaman pemeriksaan atau investigasi yang lalu dengan temuan mengenai kegiatan-kegiatan yang perlu dipertanyakan atau bersifar kriminal.

Ketidakpatutan berbeda dengan kecurangan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan. Apabila ketidakpatutan terjadi, maka mungkin saja tidak ada hukum atau ketentuan peraturan perundang-undangan yang dilanggar. Dalam hal ini ketidakpatutan adalah perbuatan yang jauh berada di luar pikiran yang masuk akal atau diluar praktik-praktik yang lazim. Apabila indikasi terjadinya ketidakpatutan memang ada dan akan mempengaruhi hasil pemeriksaan secara signifikan, pemeriksa harus memperluas langkah dan prosedur pemeriksaan, untuk:

- a) Menentukan apakah ketidakpatutan memang benar-benar terjadi.
- b) Apabila memang benar-benar terjadi, maka pemeriksa harus menentukan pengaruhnya terhadap hasil pemeriksaan.

Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menelusuri indikasi adanya kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan atau ketidakpatutan, tanpa mencampuri proses investigasi atau proses hukum selanjutnya atau kedua-duanya. Dalam kondisi tertentu, ketentuan peraturan perundang-undangan mengharuskan pemeriksa melaporkan indikasi

terjadinya kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan atau ketidakpatutan kepada pihak yang berwenang sebelum memperluas langkah dan prosedur pemeriksaan.

Suatu pemeriksaan yang dilaksanakan sesuai dengan Standar Pemeriksaan ini akan memberikan keyakinan yang memadai bahwa telah dilakukan deteksi atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan atau kecurangan yang secara signifikan dapat mempengaruhi hasil pemeriksaan.

5. Kriteria

Kriteria adalah standar ukuran harapan mengenai apa yang seharusnya terjadi, praktek terbaik dan benchmark. Kinerja dibandingkan atau dievaluasi dengan kriteria ini. Kriteria sebagai salah satu unsur temuan pemeriksaan, memberiksan suatu hubungan dalam memahami hasil pemeriksaan. Rencana pemeriksaan harus menyatakan kriteria yang akan digunakan. Dalam menentukan kriteria, pemeriksa harus menggunakan kriteria yang masuk akal, dapat dicapai dan relevan dengan tujuan pemeriksaan. Pemeriksa harus mengkomunikasikan kriteria tersebut kepada Obyek Pemeriksaan yang diperiksa sebelum atau pada saat dimulainya pemeriksaan. Berikut ini ada beberapa contoh kriteria :

- a) Maksud dan tujuan yang ditetapkan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan atau yang ditetapkan oleh Obyek Pemeriksaan yang diperiksa
- b) Kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh Obyek Pemeriksaan.
- c) Pendapat ahli

- d) Target kinerja tahun berjalan
- e) Kinerja tahun-tahun sebelumnya
- f) Kinerja Obyek Pemeriksaan yang sejenisnya.
- g) Kinerja sektor swasta di bidang yang sama
- h) Praktek terbaik organisasi terkemuka

6. Pertimbangan Terhadap Hasil Pemeriksaan Sebelumnya

Pemeriksa harus mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya, serta tindak lanjut atas rekomendasi temuan yang secara signifikan berpengaruh terhadap tujuan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan. Pemeriksa harus memperoleh informasi dari Obyek Pemeriksaan yang diperiksa untuk mengidentifikasi, pemeriksaan operasional dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu atau studi lain yang sebelumnya telah dilaksanakan dan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan.

Perhatian secara terus menerus terhadap temuan-temuan signifikan beserta rekomendasinya merupakan hal yang penting untuk menyakinkan bahwa pekerjaan pemeriksaan telah memberikan manfaat. Pada akhirnya, manfaat yang didapat dari adanya pemeriksaan terlihat apabila Obyek pemeriksaan yang diperiksa mengambil langkah perbaikan yang berarti dan efektif sebagai respon terhadap hasil pemeriksaan.

Besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat, tetapi

terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh Obyek Pemeriksaan yang diperiksa. Manajemen Obyek Pemeriksaan yang diperiksa bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu proses dan sistem informasi untuk memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa yang dimaksud. Perhatian secara terus menerus terhadap temuan pemeriksaan yang material³ beserta rekomendasinya dapat membantu pemeriksa untuk menjamin terwujudnya manfaat pekerjaan pemeriksaan yang dilakukan.

Pemeriksa perlu memperhatikan bahwa berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan manajemen dapat memperoleh sanksi bila tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksaan sebelumnya. Oleh sebab itu pemeriksa harus menilai apakah manajemen telah menyiapkan secara memadai suatu sistem pemantauan tindak lanjut pemeriksaan yang dilakukan oleh berbagai pemeriksa, baik intern maupun ekstern pada Obyek Pemeriksaan tersebut. Selain itu, pemeriksa selain memastikan bahwa seluruh lini manajemen Obyek Pemeriksaan telah mengetahui dan memantau hasil pemeriksaan yang terkait dengan unit dibawah kendalinya. Pemantauan tersebut dilakukan oleh manajemen dan bukan hanya oleh pemeriksa intern Obyek Pemeriksaan yang bersangkutan.

7. Pertimbangan Atas Hasil Pekerjaan Pihak Lain

Pemeriksa harus menentukan apakah ada pemeriksa lain yang telah atau sedang melaksanakan pemeriksaan atas Obyek Pemeriksaan yang diperiksa. Jika ada, hal ini dapat menjadi sumber informasi yang

berguna untuk perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan. Jika pemeriksa lain telah mengidentifikasi bidang yang membutuhkan studi lebih lanjut, hal tersebut dapat mempengaruhi pemilihan tujuan pemeriksaan. Tersedianya hasil kerja pemeriksa lain dapat juga mempengaruhi pemilihan metodologi, karena pemeriksa dapat mengandalkan hasil kerja tersebut dalam rangka membatasi luas pengujian yang akan dilakukannya.

Jika pemeriksa bermaksud untuk mengandalkan hasil kerja pemeriksa lain, pemeriksa harus melaksanakan prosedur yang memberikan dasar yang memadai untuk mengandalkan hasil kerja pemeriksa lain tersebut. Pemeriksa dapat memperoleh bukti persyaratan kualifikasi dan independensi pemeriksa lain berdasarkan pengalamannya, wawancara, revidu laporan, penilaian atas hasil peer review pemeriksa lain. Pemeriksa dapat menentukan apakah bukti-bukti yang diperoleh dari pemeriksa lain tersebut telah cukup, relevan dan kompeten dengan cara merevidu laporan, program pemeriksaan atau kertas kerja pemeriksaan dan atau melakukan uji tambahan atas pekerjaannya. Sifat dan luasnya bukti yang dibutuhkan tergantung pada signifikan pekerjaan pemeriksa lain tersebut dan tergantung pada apakah pemeriksa akan mengacu pada hasil kerja tersebut dalam laporan hasil pemeriksaannya.

Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan yang sama jika pemeriksa mengandalkan hasil kerja bukan pemeriksa (konsultan, tenaga ahli dan sebagainya). Disamping itu pemeriksa harus memahami metode dan asumsi signifikan yang digunakan oleh yang bukan pemeriksa tersebut.

8. Pemeriksa dan Sumber Daya Lain

Perencanaan personil yang melakukan pemeriksaan harus mencakup :

- a) Penugasan pemeriksa yang mempunyai keahlian dan pengetahuan yang memadai tentang pekerjaan yang akan dilakukan.
- b) Penugas pemeriksa, ketua tim, pengendali teknis dan pengendali mutu/penanggung jawab yang berpengalaman dalam jumlah yang memadai untuk pemeriksaan yang bersangkutan.
- c) Pemberian pelatihan pekerjaan lapangan (*on the job training*) bagi pemeriksa
- d) Melibatkan tenaga ahli apabila diperlukan

Tersedianya pemeriksa dan sumber daya lainnya merupakan pertimbangan yang penting dalam menetapkan tujuan, lingkup dan metodologi pemeriksaan. Sebagai contoh keterbatasan dana untuk biaya perjalanan dapat membatasi pemeriksa untuk mengunjungi lokasi tertentu, atau kurangnya keahlian dalam metodologi tertentu dapat menghalangi pemeriksa dalam pencapaian tujuan pemeriksaan. Pemeriksa dapat mengatasi keterbatasan tersebut dengan menggunakan pemeriksa setempat atau dengan mempekerjakan tenaga ahli yang memiliki keahlian yang diperlukan.

Apabila menggunakan tenaga ahli telah direncanakan, pemeriksa harus memiliki pengetahuan yang memadai untuk :

- a) Menjelaskan hasil yang diharapkan dari tenaga ahli.

- b) Mengevaluasi apakah prosedur yang dilaksanakan oleh tenaga ahli akan memenuhi hasil yang diinginkan oleh pemeriksa.
- c) Mengevaluasi hasil prosedur yang akan dilaksanakan oleh tenaga ahli dalam kaitannya dengan prosedur pemeriksaan yang telah direncanakan.

Pemeriksa yang tidak memiliki pengetahuan yang memadai untuk melaksanakan tugas-tugas tersebut diatas, harus mempertimbangkan tindakan alternatif untuk menjamin kualitas pemeriksaan yang berkaitan dengan pekerjaan tenaga ahli, seperti meminta tenaga ahli untuk mereviu pekerjaan tenaga ahli tersebut.

9. Komunikasi Pemeriksa

Pemeriksa harus mengkomunikasikan tujuan pemeriksaan. Pemeriksa harus mengkomunikasikan hal tersebut kepada pihak terkait untuk membantu pihak tersebut memahami tujuan pemeriksaan, waktu pelaksanaan dan data lainnya yang dibutuhkan. Pihak-pihak tersebut bisa meliputi :

- a) Manajemen/pimpinan Obyek Pemeriksaan yang diperiksa.
- b) Lembaga/badan yang memiliki fungsi pengawasan terhadap manajemen
- c) Pihak yang memiliki tingkat kewenangan dan tanggungjawab tertentu dalam program atau kegiatan yang diperiksa
- d) Pihak yang meminta diadakannya pemeriksaan

Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya untuk menentukan bentuk, isi dan intensitas komunikasi. Bentuk komunikasi tertulis adalah bentuk yang lebih baik. Pemeriksa dapat mengkomunikasikan informasi yang dipandang perlu dengan memuatnya dalam program pemeriksaan. Komunikasi yang dilakukan pemeriksa harus didokumentasikan. Apabila pemeriksa dihentikan sebelum berakhir, pemeriksa harus menulis catatan yang berisikan ringkasan hasil pekerjaan pemeriksaan dan menjelaskan alasan pemeriksaan dihentikan. Pemeriksa harus mengkomunikasikan secara tertulis alasan penghentian pemeriksaan tersebut kepada Obyek Pemeriksaan yang diperiksa, Obyek Pemeriksaan yang meminta dilakukan pemeriksaan dan pihak lain yang ditentukan dalam ketentuan peraturan perundang-undangan yang terkait. Penyampaian tersebut harus secara tertulis dan kemudian didokumentasikan.

10. Rencana Pemeriksaan Secara Tertulis

Rencana pemeriksaan secara tertulis harus disiapkan untuk setiap pemeriksaan. Bentuk dan isi rencana pemeriksaan secara tertulis tersebut akan bervariasi antara pemeriksa yang satu dengan yang lainnya. Rencana harus meliputi suatu program pemeriksaan atau suatu memorandum atau dokumentasi keputusan penting mengenai tujuan dan lingkup pemeriksaan serta metodologi lain yang memadai dan dokumentasi mengenai dasar-dasar yang digunakan oleh pemeriksa untuk mengambil keputusan. Rencana tersebut harus diperbarui seperlunya, agar dapat mencerminkan setiap perubahan signifikan yang dibuat pada saat pemeriksaan dilaksanakan.

Mendokumentasikan rencana pemeriksaan merupakan suatu kesempatan bagi pemeriksa untuk mereviu apakah :

- a) Tujuan pemeriksaan yang diusulkan dapat menghasilkan suatu laporan yang bermanfaat.
- b) Lingkup pemeriksaan dan metodologi pemeriksaan yang diusulkan telah memadai untuk mencapai tujuan pemeriksaan.
- c) Pemeriksa dan sumber daya lain cukup tersedia untuk melaksanakan pemeriksaan

Rencana pemeriksaan secara tertulis dapat meliputi :

- a. Informasi mengenai landasan hukum program yang diperiksa, tujuan program, lokasi utama dan latar belakang lain yang dapat membantu pemeriksa dalam memahami dan melaksanakan rencana pemeriksaan.
- b. Program pemeriksaan yang menguraikan prosedur untuk mencapai tujuan pemeriksaan dan memberikan dasar yang sistematis untuk membagi tugas kepada pemeriksa dan untuk menyusun ikhtisar pekerjaan pemeriksaan yang dilakukan.
- c. Bentuk umum laporan hasil pemeriksaan dan jenis informasi yang dimuat dapat membantu pemeriksa menitikberatkan pekerjaan lapangannya pada informasi yang akan dilaporkan

B. SUPERVISI

Pernyataan standar pelaksanaan kedua adalah :
“Pemeriksa harus disupervisi dengan baik “.

Supervisi mencakup pengarahan kegiatan pemeriksaan dan pihak lain, seperti tenaga ahli yang terlibat dalam pemeriksaan, agar tujuan pemeriksaan dapat dicapai. Unsur

supervisi meliputi pemberian instruksi kepada pemeriksa, pemberian informasi mutakhir tentang masalah signifikan yang dihadapi, pelaksanaan revidu atas pekerjaan yang dilakukan.

Pemeriksa selaku ketua tim, pengendali teknis dan/atau pengendali mutu/penanggungjawab pemeriksaan harus yakin bahwa para pemeriksa benar-benar memahami mengenai pekerjaan pemeriksaan yang harus dilakukan, mengapa pekerjaan tersebut harus dilakukan dan apa yang diharapkan akan dicapai.

Revidu atas pekerjaan pemeriksaan harus didokumentasikan.

C. BUKTI

Pernyataan standar pelaksanaan ketiga adalah : *“Bukti yang cukup, kompeten, relevan dan material harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa”*.

Dalam mengidentifikasi sumber-sumber data potensial yang dapat digunakan sebagai bukti pemeriksaan, pemeriksa harus mempertimbangkan validitas dan keandalan data tersebut, termasuk data yang dikumpulkan oleh Obyek Pemeriksaan yang diperiksa, data yang disusun oleh pemeriksa atau data yang diberikan oleh pihak ketiga. Demikian juga halnya dengan kecukupan dan relevansi bukti-bukti tersebut.

Sebagian besar pekerjaan pemeriksa pada saat melaksanakan pemeriksaan berkaitan dengan mendapatkan dan mengevaluasi bukti-bukti yang mendukung pertimbangan dan simpulan pemeriksa terkait dengan tujuan pemeriksaan. Dalam mengevaluasi bukti, pemeriksa mempertimbangkan

apakah pemeriksa telah memperoleh bukti-bukti yang diperlukan untuk mencapai tujuan pemeriksaan.

Bukti dapat digolongkan menjadi bukti fisik, dokumenter, kesaksian (*testimonial*) dan analisis. Bukti fisik diperoleh dari inspeksi langsung atau pengamatan yang dilakukan oleh pemeriksa terhadap orang, aktiva atau kejadian. Bukti tersebut dapat didokumentasikan dalam bentuk memorandum, foto, gambar, bagan, peta atau contoh fisik. Bukti dokumenter terdiri atas informasi yang diciptakan seperti surat, kontrak, catatan akutansi, faktur dan informasi manajemen atas kinerja. Bukti kesaksian diperoleh melalui permintaan keterangan, wawancara atau kuesioner. Bukti analisis meliputi perhitungan, perbandingan, pemisahan informasi menjadi unsur-unsur dan argumentasi yang masuk akal.

Pemeriksa harus menilai kualitas dan kuantitas bukti yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan pemeriksaan. Dengan demikian pemeriksa harus :

1. Melakukan pengujian bukti
2. Mengembangkan temuan pemeriksaan.

1. Pengujian Bukti

Bukti yang cukup, kompeten, relevan dan material untuk mendukung dasar yang sehat bagi temuan pemeriksaan dan rekomendasi.

- a. Bukti harus cukup mendukung temuan pemeriksaan.

Dalam menentukan cukup tidaknya suatu bukti, pemeriksa harus yakin bahwa bukti yang cukup tersebut akan bisa menyakinkan seorang bahwa temuan pemeriksaan adalah valid. Apabila mungkin,

metode statistik bisa digunakan untuk menentukan cukup tidaknya bukti pemeriksaan.

- b. Bukti disebut kompeten apabila bukti tersebut valid, dapat diandalkan dan konsisten dengan fakta.

Dalam menilai kompetensi suatu bukti, pemeriksa harus mempertimbangkan beberapa faktor seperti apakah bukti telah akurat, menyatakan tepat waktu dan asli

- c. Bukti disebut relevan, apabila bukti tersebut mempunyai hubungan yang logis dan arti penting bagi temuan pemeriksaan yang bersangkutan.
- d. Bukti disebut material/useful adalah bukti yang mempunyai nilai yang cukup berarti dan penting bagi pencapaian tujuan organisasi dalam mempengaruhi tingkat pertimbangan informasi

Materiality atau keberartian tersebut dapat dilihat antara lain dari:

- 1) Besarnya nilai uang atau yang bernilai uang besar.
- 2) Pengaruhnya terhadap kegiatan.
- 3) Hal yang menyangkut tujuan pemeriksaan (misalnya, tujuan utama pemeriksaan adalah menilai biaya perjalanan dinas, maka semua penugasan perjalanan dinas adalah material untuk diuji)

Acuan berikut ini bermanfaat untuk menilai kompeten atau tidaknya suatu bukti. Akan tetapi acuan ini belum mencukupi untuk dapat menentukan kompetensi suatu bukti. Dalam hal ini pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesional untuk menentukan jumlah dan jenis bukti yang diperlukan untuk mendukung simpulan pemeriksa.

- a. Bukti yang diperoleh dari pihak ketiga yang dapat dipercaya adalah lebih kompeten dibandingkan dengan bukti yang diperoleh dari Obyek Pemeriksaan yang diperiksa.
- b. Bukti yang dikembangkan dari sistem pengendalian intern yang efektif, lebih kompeten dibandingkan dengan yang diperoleh dari pengendalian yang lemah atau yang tidak ada pengendaliannya.
- c. Bukti yang diperoleh melalui pemeriksaan fisik, pengamatan, perhitungan dan inspeksi secara langsung oleh pemeriksa lebih kompeten dibandingkan dengan bukti yang diperoleh secara tidak langsung.
- d. Dokumen asli memberikan bukti yang lebih kompeten dibandingkan dengan fotocopy dan tembusannya.
- e. Bukti kesaksian yang diperoleh dalam kondisi yang memungkinkan orang berbicara dengan bebas lebih kompeten dibandingkan dengan bukti kesaksian yang diperoleh dalam kondisi yang dapat terjadi kompromi. Misalnya kondisi dimana terdapat kemungkinan orang yang diancam (diintimidasi)
- f. Bukti kesaksian yang diperoleh dari individu yang tidak memihak atau mempunyai pengetahuan yang lengkap mengenai bidang tersebut lebih kompeten dibandingkan dengan bukti kesaksian yang diperoleh dari individu yang memihak atau yang hanya mempunyai pengetahuan sebagian saja mengenai bidang tersebut.

Pemeriksa dapat menganggap perlu untuk memperoleh pernyataan tertulis dari pejabat /obyek pemeriksaan yang diperiksa mengenai kompetensi suatu bukti yang diperolehnya.

Pendekatan pemeriksa dalam menentukan cukup atau tidaknya kompetensi dan relevansi bukti tergantung pada sumber informasi yang berkaitan dengan bukti tersebut.

Sumber informasi mencakup data asli yang dikumpulkan, baik oleh Obyek Pemeriksaan yang diperiksa maupun pihak ketiga dan juga dapat diperoleh dari sistem berbasis komputer.

Data yang dikumpulkan oleh pemeriksa meliputi pengamatan dan pengukuran yang dilakukan sendiri oleh pemeriksa. Metode untuk mengumpulkan jenis data ini diantaranya adalah : kuesioner, wawancara, pengamatan langsung dan perhitungan.

Pemeriksa dapat menggunakan data yang dikumpulkan oleh obyek pemeriksa yang diperiksa sebagian bagian dari bukti. Pemeriksa dapat menentukan validitas dan keandalan data ini dengan pengujian langsung terhadap data. Pemeriksa dapat mengurangi pengujian langsung atas data tersebut kalau pemeriksa menguji efektivitas pengendalian obyek pemeriksaan tersebut atas validitas dan keandalan data dan pengujian ini mendukung simpulan bahwa pengendalian Obyek Pemeriksaan tersebut efektif. Sifat dan luasnya pengujian data akan tergantung pada apakah data tersebut signifikan untuk mendukung temuan pemeriksaan.

Apabila pengujian data oleh pemeriksa mengungkapkan adanya kesalahan data, atau apabila pemeriksa tidak mampu memperoleh bukti yang cukup, kompeten dan relevan, maka pemeriksa mungkin menganggap perlu untuk :

- a. Mencari bukti dari sumber lain.
- b. Menggunakan data tersebut, tetapi secara jelas menunjukkan laporan hasil pemeriksaannya mengenai keterbatasan data dan menghindari pembuatan simpulan dan rekomendasi yang tidak kuat dasarnya.

Bukti pemeriksaan dapat juga memasukan data yang dikumpulkan oleh pihak ketiga. Dalam beberapa keadaan, data ini mungkin telah diperiksa oleh pemeriksa lain, atau pemeriksa dapat melakukan pemeriksaan sendiri terhadap data tersebut.

Pengaruh penggunaan data pihak ketiga terhadap laporan hasil pemeriksaan tergantung pada signifikansi data tersebut atas pencapaian tujuan pemeriksaan.

2. Temuan Pemeriksaan

Temuan pemeriksaan terdiri dari unsur: kondisi, kriteria, sebab dan akibat.

Kondisi adalah gambaran tentang situasi yang ada. Hal tersebut sudah ditentukan dan didokumentasikan selama pemeriksaan berlangsung.

Kriteria adalah standar ukuran harapan mengenai apa yang seharusnya terjadi, praktek terbaik dan *benchmark*.

Sebab mempunyai arti yang tergantung pada tujuan pemeriksaan, yaitu:

- a. Apabila tujuan pemeriksaan adalah untuk menjelaskan mengapa terjadi kinerja yang buruk (atau baik) maka alasan kinerja yang buruk ini disebut dengan sebab.

Dengan mengetahui sebab suatu masalah dapat membantu pemeriksa membuat rekomendasi yang bersifat membangun, untuk perbaikan. Oleh karena suatu masalah dapat merupakan akibat dari sejumlah faktor tertentu, maka rekomendasi dapat lebih mengena jika pemeriksa secara jelas dapat menunjukkan dan menjelaskan dengan bukti, kaitan antara masalah dan faktor-faktor yang diidentifikasi sebagai penyebab.

- b. Apabila tujuan pemeriksaan adalah untuk memperkirakan pengaruh program terhadap perubahan fisik, sosial, atau ekonomi maka pemeriksa harus mencari bukti seberapa jauh program itu menjadi “penyebab” perubahan tersebut.

Akibat mempunyai arti yang tergantung pada tujuan pemeriksaan, yaitu:

- a. Apabila tujuan pemeriksaan adalah untuk mengidentifikasi konsekuensi yang telah atau akan terjadi karena adanya kondisi yang berbeda dari kriteria yang telah ditetapkan, “akibat” merupakan ukuran dari konsekuensi tersebut. Pemeriksa sering menggunakan “akibat” dalam pengertian ini untuk menekankan perlunya perbaikan.
- b. Apabila tujuan pemeriksaan adalah untuk memperkirakan seberapa luas program telah menimbulkan perubahan fisik, sosial atau ekonomi , maka “akibat” merupakan ukuran mengenai dampak yang telah dicapai oleh program tersebut. Dalam hal ini “akibat” adalah seberapa jauh perubahan fisik, sosial atau ekonomi dapat diidentifikasi dan dikaitkan dengan program tersebut.

D. DOKUMENTASI PEMERIKSAAN

Pernyataan standar pelaksanaan keempat adalah :
“Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumen pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan. Dokumen pemeriksaan yang berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan pemeriksa 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.”

Bentuk dan isi dokumentasi pemeriksaan harus dirancang sedemikian rupa sehingga sesuai dengan kondisi masing-masing pemeriksaan. Informasi yang dimasukkan dalam dokumentasi pemeriksaan menggambarkan catatan penting mengenai pekerjaan yang dilaksanakan oleh pemeriksa sesuai dengan standar dan simpulan pemeriksa. Kuantitas, jenis dan isi dokumen pemeriksaan didasarkan atas pertimbangan profesional pemeriksa.

Dokumentasi pemeriksaan memberikan tiga manfaat, yaitu :

1. Memberikan dukungan utama terhadap laporan hasil pemeriksaan.
2. Membantu pemeriksa dalam melaksanakan dan mengawasi pelaksanaan pelaksanaan pemeriksaan.
3. Memungkinkan orang lain untuk mereviu kualitas pemeriksaan. Tujuan yang ketiga ini penting karena pemeriksaan yang dilaksanakan sesuai dengan Standar Pemeriksaan ini akan direviu oleh pemeriksa lain. Dokumen pemeriksaan memungkinkan dilakukan reviu atas kualitas pemeriksaan karena merupakan dokumen tertulis mengenai bukti yang mendukung temuan dan rekomendasi pemeriksa.

Dokumen pemeriksa harus berisikan :

1. Tujuan, lingkup dan metodologi pemeriksaan, termasuk kriteria pengambilan uji petik (sampling) yang digunakan.
2. Dokumentasi pekerjaan yang dilakukan digunakan untuk mendukung pertimbangan profesional dan temuan pemeriksa.
3. Bukti tentang reviu terhadap pekerjaan yang dilakukan.
4. Penjelasan pemeriksa mengenai standar yang tidak diterapkan, apabila ada, alasan dan akibatnya.

Penyusunan dokumen pemeriksaan harus cukup terinci untuk memberikan pengertian yang jelas tentang tujuan, sumber dan simpulan yang dibuat oleh pemeriksa dan harus diatur sedemikian rupa sehingga jelas hubungannya dengan temuan dan simpulan yang ada dalam laporan hasil pemeriksaan.

Organisasi pemeriksa harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang wajar mengenai pengamanan dan penyimpanan dokumen pemeriksaan selama kurun waktu tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Dokumen pemeriksaan memungkinkan dilakukan reviu terhadap kualitas pelaksanaan pemeriksaan, yaitu dengan memberikan dokumen pemeriksaan tersebut kepada pereviu, baik dalam bentuk dokumentasi tertulis maupun dalam format elektronik. Apabila dokumen pemeriksaan hanya disimpan secara elektronik, organisasi pemeriksa harus yakin bahwa dokumen elektronik tersebut dapat diakses sepanjang periode penyimpanan yang ditetapkan dan akses terhadap dokumentasi elektronik tersebut dijaga secara memadai.

-
- 2 Standar ini adalah standar pemeriksaan atas organisasi, program dan fungsi pelayanan publik. Pernyataan ini hanya menggunakan istilah “program” tetapi konsep yang disajikan dalam pernyataan ini diterapkan pada pemeriksaan atas organisasi, program dan fungsi pelayanan publik
 - 3 Material atau signifikan adalah istilah-istilah yang bersifat sinonim. Material digunakan dalam kaitannya dengan pemeriksaan laporan keuangan, sedangkan signifikan digunakan dalam kaitannya dengan jenis-jenis pemeriksaan yang lain yang diatur dalam Standar Pemeriksaan, seperti pemeriksaan operasional yang pada umumnya tidak menggunakan istilah material.
 - 4 Fraud adalah satu jenis tindakan melawan hukum yang dilakukan secara sengaja untuk memperoleh sesuatu dengan cara menipu.

BAB IV

STANDAR PELAPORAN PEMERIKSAAN OPERASIONAL

A. BENTUK

Pernyataan standar pelaporan pemeriksaan operasional pertama adalah: *“Pemeriksaan harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan”*.

Laporan hasil pemeriksaan berfungsi untuk :

1. Mengkomunikasikan hasil pemeriksaan kepada pihak yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan.
2. Membuat hasil pemeriksaan terhindar dari kesalahpahaman.
3. Membuat hasil pemeriksaan sebagai bahan untuk melakukan tindakan perbaikan oleh instansi terkait dan
4. Memudahkan pemantauan tindak lanjut untuk menentukan pengaruh tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan. Kebutuhan untuk melaksanakan pertanggungjawaban atas program menghendaki bahwa laporan hasil pemeriksaan disajikan dalam bentuk yang mudah diakses.

Pernyataan standar ini tidak bermaksud untuk membatasi atau mencegah pembahasan mengenai temuan, pendapat profesional, simpulan dan rekomendasi dengan pihak yang bertanggungjawab atas program/hal yang diperiksa. Sebaliknya pembahasan seperti ini justru dianjurkan.

B. ISI LAPORAN

Pernyataan standar pelaporan pemeriksaan operasional kedua adalah : *“Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup :*

- 1. Pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan seseuai dengan Standar Pemeriksaan.*
- 2. Tujuan, lingkup dan metodologi pemeriksaan.*
- 3. Hasil Pemeriksaan berupa temuan pemeriksaan, simpulan dan rekomendasi.*
- 4. Tanggapan Pejabat yang bertanggungjawab atas hasil pemeriksaan.*
- 5. Pelaporan informasi rahasia apabila ada “*

1. Pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan Standar Pemeriksaan.

Pernyataan standar ini mengacu pada standar pemeriksaan yang harus diikuti oleh pemeriksa selama melaksanakan pemeriksaan. Jika pemeriksa tidak dapat mengikuti Standar Pemeriksaan, pemeriksa dilarang untuk menyatakan demikian. Dalam situasi demikian, pemeriksa harus mengungkapkan alasan tidak dapat diikutinya Standar Pemeriksaan tersebut dan dampaknya terhadap hasil pemeriksaan.

2. Tujuan, Lingkup dan Metodologi Pemeriksaaan

Pemeriksa harus memuat tujuan, lingkup dan metodologi pemeriksaan dalam laporan hasil pemeriksaan.

Dalam melaporkan tujuan pemeriksaan, pemeriksa harus menjelaskan mengapa pemeriksaan tersebut

dilakukan dan menyatakan apa yang harus dimuat dalam laporan hasil pemeriksaan.

Untuk menghindari kesalahpahaman, dalam hal tujuan pemeriksaan, apabila interpretasi atas tujuan pemeriksaan tersebut dapat diperluas, maka pemeriksa wajib menyatakan tujuan yang tidak dicakup oleh pemeriksaan tersebut.

Pemeriksa harus menguraikan lingkup pekerjaan pemeriksaan yang dilakukan untuk mencapai tujuan pemeriksaan.

Untuk melaporkan metodologi yang digunakan, pemeriksa harus secara jelas menggambarkan teknik pengumpulan dan analisis data yang digunakan. Penjelasan ini harus mengidentifikasi.

- a. Asumsi signifikan yang dibuat dalam melaksanakan pemeriksaan tersebut.
- b. Teknik perbandingan yang diterapkan
- c. Kriteria yang digunakan dan
- d. Rancangan uji petik dan penjelasan atas alasan terpilihnya rancangan tersebut.

Pemeriksa harus berupaya untuk menghindari kesalahpahaman pembaca mengenai pekerjaan yang dilakukan dan yang tidak dilakukan dalam rangka mencapai tujuan pemeriksaan, terutama jika pekerjaan tersebut dibatasi oleh kendala waktu dan atau sumber daya.

3. Temuan Pemeriksaan

Pemeriksa harus melaporkan temuan pemeriksaan untuk menjawab tujuan pemeriksaan. Dalam melaporkan temuan pemeriksaan tersebut, pemeriksa harus mengungkapkan informasi yang cukup, kompeten dan relevan sehingga dapat dipahami. Pemeriksa juga harus melaporkan informasi mengenai latar belakang yang dibutuhkan oleh pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam memahami temuan tersebut.

Temuan pemeriksaan terdiri dari unsur kondisi, kriteria, sebab dan akibat. Namun demikian unsur yang dibutuhkan untuk sebuah temuan pemeriksaan tergantung pada tujuan pemeriksaannya.

Dalam penyajian temuan, pemeriksa harus mengembangkan unsur-unsur temuan pemeriksaan untuk membantu manajemen Obyek Pemeriksaan yang diperiksa atau pihak berwenang dalam memahami perlunya mengambil tindakan perbaikan. Berikut ini adalah pedoman dalam melaporkan unsur-unsur temuan.

- a. “Kondisi“ memberikan bukti mengenai hal-hal yang ditemukan oleh pemeriksa di lapangan. Pelaporan lingkup atau kedalam dari kondisi dapat membantu pengguna laporan dalam memperoleh perspektif yang wajar.
- b. “Kriteria” memberikan informasi yang dapat digunakan oleh pengguna laporan hasil pemeriksaan untuk menentukan keadaan seperti apa yang diharapkan. Kriteria akan mudah dipahami apabila dinyatakan secara wajar, eksplisit, lengkap dan sumber dari kriteria dinyatakan dalam laporan hasil pemeriksaan.

- c. “Sebab” memberikan bukti yang menyakinkan mengenai faktor yang menjadi sumber perbedaan antara kondisi dan kriteria. Dalam melaporkan sebab, pemeriksa harus mempertimbangkan apakah bukti yang ada dapat memberikan argumen yang menyakinkan dan masuk akal bahwa sebab yang diungkapkan merupakan faktor utama terjadinya perbedaan. Pemeriksa juga harus mempertimbangkan apakah sebab yang diungkap dapat menjadi dasar pemberian rekomendasi. Dalam situasi temuan terkait dengan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dimana tidak dapat ditetapkan dengan logis penyebab temuan tersebut, pemeriksa tidak diharuskan untuk mengungkapkan unsur sebab ini.
- d. “Akibat” memberikan hubungan yang jelas dan logis untuk menjelaskan pengaruh dari perbedaan, antara apa yang ditemukan pemeriksa (kondisi) dan apa yang seharusnya (kriteria). Akibat lebih mudah dipahami bila dinyatakan secara jelas, terinci dan apabila memungkinkan dinyatakan dalam angka. Signifikansi dari akibat yang dilaporkan ditunjukkan oleh bukti yang menyakinkan.

Temuan hasil pemeriksaan harus menyakinkan juga kelemahan pengendalian intern yang signifikan, kecurangan dan penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan.

4. Kelemahan Pengendalian Intern

Pemeriksa harus melaporkan lingkup pemeriksaannya mengenai pengendalian intern dan kelemahan yang signifikan yang ditemukan selama pemeriksaan.

Dalam pemeriksaan operasional dapat terjadi bahwa kelemahan signifikan dalam pengendalian intern merupakan penyebab lemahnya kinerja. Untuk melaporkan temuan seperti ini, kelemahan pengendalian intern disebut sebagai unsur “sebab”

5. Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan

Pemeriksa harus melaporkan semua kejadian mengenai ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan ketidakpatuhan yang ditemukan selama atau dalam hubungannya dengan pemeriksaan kepada Walikota Bogor.

Apabila berdasarkan bukti-bukti yang diperoleh pemeriksa menyimpulkan bahwa telah terjadi atau mungkin telah terjadi kecurangan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan serta ketidakpatutan, pemeriksa harus melaporkan hal tersebut. Dalam melaporkan kecurangan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan atau ketidakpatutan, pemeriksa harus menempatkan temuan tersebut secara lugas dan jelas dalam perspektif yang wajar.

6. Rekomendasi

Pemeriksa harus menyampaikan rekomendasi untuk melakukan tindakan perbaikan guna peningkatan kinerja atas bidang yang bermasalah dan untuk meningkatkan pelaksanaan kegiatan Obyek Pemeriksaan yang diperiksa.

Pemeriksa harus menyampaikan juga rekomendasi apabila terdapat potensi perbaikan signifikan dalam operasi dan kinerja yang dikuatkan oleh temuan yang dilaporkan. Rekomendasi yang dapat meningkatkan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, menghilangkan ketidakpatutan dan memperbaiki pengendalian intern juga harus dibuat, apabila ditemukan hal yang signifikan yang merupakan ketidakpatutan pada peraturan perundang-undangan, ketidakpatutan atau kelemahan signifikan dalam pengendalian intern. Pemeriksa juga harus melaporkan status temuan pemeriksaan yang signifikan dan rekomendasi dari hasil pemeriksaan sebelumnya yang belum ditindaklanjuti yang mempengaruhi tujuan pemeriksaan yang sedang dilakukan.

Rekomendasi yang bersifat membangun dapat mendorong perbaikan dalam pelaksanaan program Obyek Pemeriksaan yang diperiksa. Suatu rekomendasi akan bersifat sangat konstruktif apabila:

- a. Diarahkan untuk menyelesaikan masalah yang ditemukan.
 - b. Berorientasi pada tindakan nyata dan spesifik
 - c. Ditujukan pada pihak yang mempunyai wewenang untuk bertindak
 - d. Dapat dilaksanakan dan
 - e. Apabila dilaksanakan biayanya memadai.
7. Tanggapan Pejabat yang bertanggungjawab atas hasil pemeriksaan.

Pemeriksa meminta tanggapan/pendapat dari pejabat yang bertanggung jawab di Obyek Pemeriksaan terhadap temuan, simpulan dan rekomendasi termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan.

Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab harus dievaluasi dan dipahami secara seimbang dan obyektif serta disajikan secara memadai dalam laporan hasil pemeriksaan.

Pemeriksa melaporkan tanggapan pejabat yang bertanggungjawab atas program yang diperiksa mengenai temuan, simpulan dan rekomendasi pemeriksa serta perbaikan yang direncanakan oleh pejabat yang bertanggungjawab tersebut.

Apabila tanggapan dari Obyek Pemeriksaan yang diperiksa tersebut bertentangan dengan temuan, simpulan dan rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan dan menurut pemeriksa tanggapan tersebut tidak benar, maka pemeriksa harus menyampaikan ketidaksetujuan atas tanggapan tersebut beserta alasannya secara seimbang dan obyektif. Sebaliknya, pemeriksa harus memperbaiki laporannya, apabila pemeriksa berpendapat bahwa tanggapan tersebut benar.

8. Hal yang memerlukan Penelaahan Lebih Lanjut

Pemeriksa harus mengkomunikasikan masalah-masalah signifikan yang memerlukan pemeriksaan lebih lanjut kepada penanggungjawab pemeriksaan untuk perencanaan pemeriksaan di masa depan.

Jika selama pemeriksaan, pemeriksa mengidentifikasi adanya masalah signifikan yang memerlukan pemeriksaan lebih lanjut, tetapi hal tersebut tidak secara langsung berkaitan dengan tujuan pemeriksaan atau pemeriksa tidak memiliki waktu atau sumber daya untuk

memperluas pemeriksaan dalam rangka mencapai hal tersebut, maka pemeriksa harus menyampaikan masalah signifikan tersebut kepada penanggungjawab pemeriksaan untuk merencanakan pemeriksaan yang akan datang. Apabila perlu, pemeriksa juga harus mengungkapkan masalah signifikan tersebut dalam laporan hasil pemeriksaan dan alasan mengapa masalah tersebut memerlukan penelaahan lebih lanjut.

9. Pelaporan Informasi Rahasia

Apabila informasi tertentu dapat dilarang untuk diungkapkan kepada umum, laporan hasil pemeriksaan harus mengungkapkan sifat informasi yang dihilangkan tersebut dan ketentuan yang melarang pengungkapan informasi tersebut.

Beberapa informasi tertentu tidak dapat diungkapkan kepada umum berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan atau keadaan khusus lainnya yang berkaitan dengan keselamatan dan keamanan publik dapat juga mengakibatkan informasi tersebut dilarang untuk diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan. Misalnya, temuan rinci mengenai pengamanan aktiva maupun sistem informasi dapat dikecualikan dari laporan hasil pemeriksaan yang dapat diakses oleh publik karena berpotensi terjadinya penyalahgunaan informasi tersebut. Dalam situasi demikian, pemeriksa dapat menerbitkan laporan terpisah yang memuat informasi yang dimaksud dan didistribusikan kepada kalangan tertentu yang berhak menerimanya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Apabila memungkinkan, pemeriksa dapat berkonsultasi dengan konsultan hukum mengenai ketentuan, permintaan atau keadaan yang menyebabkan

tidak diungkapkannya informasi tertentu dalam laporan hasil pemeriksaan.

Pertimbangan pemeriksa mengenai tidak diungkapkannya informasi tertentu tersebut mengacu kepada kepentingan Pemerintah Daerah. Jika situasi mengharuskan penghilangan informasi tertentu, pemeriksa harus mempertimbangkan apakah penghilangan tersebut mengganggu hasil pemeriksaan atau melanggar hukum. Jika pemeriksa memutuskan untuk menghilangkan informasi tertentu, pemeriksa harus menyatakan sifat informasi yang dihilangkan dan alasan penghilangan tersebut.

C. UNSUR-UNSUR KUALITAS LAPORAN

Pernyataan standar pelaporan pemeriksaan operasional ketiga adalah: *“Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, obyektif, menyakinkan serta jelas dan ringkas mungkin.”*

1. Tepat waktu

Agar suatu informasi bermanfaat secara maksimal, maka laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu. Laporan yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat disampaikan, nilainya menjadi berkurang bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan.

Selama pemeriksaan berlangsung, pemeriksa harus mempertimbangkan adanya laporan hasil pemeriksaan sementara untuk hal yang signifikan kepada pejabat Obyek Pemeriksaan terkait. Laporan hasil pemeriksaan sementara tersebut bukan merupakan pengganti laporan hasil pemeriksaan terakhir, tetapi mengingatkan kepada pejabat

terkait terhadap hal yang membutuhkan perhatian segera dan memungkinkan pejabat tersebut untuk memperbaiki sebelum laporan hasil pemeriksaan akhir diselesaikan.

2. Lengkap

Laporan hasil pemeriksaan harus memuat semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan, memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan dan memenuhi persyaratan isi laporan hasil pemeriksaan. Hal ini juga berarti laporan hasil pemeriksaan harus memasukan informasi mengenai latar belakang permasalahan secara memadai.

3. Akurat

Akurat berarti bukti yang disajikan benar dan temuan itu disajikan dengan tepat. Perlunya keakuratan didasarkan atas kebutuhan untuk memberikan keyakinan kepada pengguna laporan hasil pemeriksaan bahwa apa yang dilaporkan memiliki kredibilitas dan dapat diandalkan.

Laporan hasil pemeriksaan harus memuat informasi yang didukung oleh bukti yang kompeten dan relevan dalam kertas kerja pemeriksaan. Apabila terdapat data yang signifikan terhadap temuan pemeriksaan tetapi pemeriksa tidak melakukan pengujian terhadap data tersebut, maka pemeriksa harus secara jelas menunjukkan dalam laporan hasil pemeriksaannya bahwa data tersebut tidak diperiksa dan tidak membuat temuan atau rekomendasi berdasarkan data tersebut.

Bukti yang dicantumkan dalam laporan hasil pemeriksaan harus masuk akal dan mencerminkan kebenaran mengenai masalah yang dilaporkan. Penggambaran yang benar berarti penjelasan secara akurat terhadap lingkup dan metodologi pemeriksaan, serta penyajian temuan yang konsisten dengan lingkup pemeriksaan.

4. Obyektif

Obyektifitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dan proporsional. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil pemeriksaan dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan.

Laporan hasil pemeriksaan harus adil dan tidak menyesatkan. Ini berarti pemeriksa harus menyajikan laporan hasil pemeriksaan secara netral dan menghindari kecenderungan melebih-lebihkan kekurangan yang ada. Dalam menjelaskan kekurangan suatu kinerja pemeriksa harus menyajikan penjelasan pejabat yang bertanggungjawab, termasuk pertimbangan atas kesulitan yang dihadapi oleh Obyek Pemeriksaan yang diperiksa.

Laporan harus mendorong pengambil keputusan untuk bertindak atas dasar temuan dan rekomendasi pemeriksa. Meskipun temuan pemeriksa harus disajikan dengan jelas dan terbuka, pemeriksa harus ingat bahwa salah satu tujuannya adalah untuk menyajikan dan cara terbaik untuk itu adalah dengan menghindari bahasa laporan yang menimbulkan sikap membela diri dan menentang dari Obyek Pemeriksaan yang diperiksa. Meskipun kritik terhadap kinerja yang telah lalu seringkali dibutuhkan,

laporan hasil pemeriksaan harus menekankan perbaikan yang diperlukan.

5. Meyakinkan

Agar meyakinkan, maka laporan hasil pemeriksaan harus dapat menjawab tujuan pemeriksaan, menyajikan temuan, simpulan dan rekomendasi yang logis.

Informasi yang disajikan harus cukup meyakinkan pengguna laporan untuk mengakui validitas temuan tersebut dan manfaat penerapan rekomendasi. Laporan yang disusun dengan cara ini dapat membantu pejabat yang bertanggungjawab untuk memusatkan perhatian atas hal yang memerlukan perhatian itu dan dapat membantu untuk melakukan perbaikan sesuai dengan rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan.

6. Jelas

Laporan harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus dituliskan dengan bahasa yang jelas dan sesederhana mungkin. Penggunaan bahasa yang lugas dan tidak teknis sangat penting untuk menyederhanakan penyajian. Jika digunakan istilah teknis, singkatan, akronim yang tidak begitu terkenal, maka hal itu harus didefinisikan dengan jelas. Akronim agar digunakan sejarang mungkin.

Apabila diperlukan, pemeriksa dapat membuat ringkasan laporan untuk menyampaikan informasi yang penting sehingga diperhatikan oleh pengguna laporan hasil pemeriksaan. Ringkasan tersebut memuat jawaban terhadap tujuan pemeriksaan, temuan-temuan yang paling signifikan dan rekomendasi.

Pengorganisasian laporan secara logis, keakuratan dan ketepatan dalam menyajikan fakta, merupakan hal yang penting untuk memberikan kejelasan dan pemahaman bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan. Penggunaan judul, sub judul dan kalimat topik (utama) akan membuat laporan lebih mudah dibaca dan dipahami. Alat bantu visual (seperti: gambar, bagan, grafik, peta) dapat digunakan untuk menjelaskan dan memberikan resume terhadap masalah yang rumit.

7. Ringkas

Laporan yang ringkas adalah laporan yang tidak panjang dari yang diperlukan untuk menyampaikan dan mendukung pesan. Laporan yang terlalu rinci dapat menurunkan kualitas laporan, bahkan dapat menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan dapat membingungkan atau mengurangi minat pembaca. Pengulangan yang tidak perlu juga harus dihindari. Meskipun banyak peluang untuk mempertimbangkan laporan, laporan yang lengkap tapi ringkas akan mencapai hasil yang lebih baik.

D. PENERBITAN DAN PENDISTRIBUSIAN LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN

Pernyataan standar pelaporan pemeriksaan operasional keempat adalah: *“Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada Obyek Pemeriksaan, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur Obyek Pemeriksaan yang diperiksa, pihak yang bertanggungjawab untuk melakukan lanjut hasil pemeriksaan dan kepada pihak lain yang diberi*

wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.”

Laporan hasil pemeriksaan harus didistribusikan tepat waktu kepada pihak yang berkepentingan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Namun dalam hal yang diperiksa merupakan rahasia negara maka untuk tujuan keamanan atau dilarang disampaikan kepada pihak-pihak tertentu atas dasar peraturan perundang-undangan, pemeriksa dapat membatasi pendistribusian laporan hasil pemeriksaan tersebut.

Apabila suatu pemeriksaan dihentikan sebelum berakhir, namun pemeriksa tidak mengeluarkan laporan hasil pemeriksaan, maka pemeriksa harus membuat catatan yang mengikhtisarkan hasil pekerjaannya sampai tanggal penghentian dan menjelaskan alasan penghentian pemeriksaan tersebut. Pemeriksa harus juga mengkomunikasikan secara tertulis alasan penghentian pemeriksaan tersebut kepada Manajemen Obyek Pemeriksaan yang diperiksa, Obyek Pemeriksaan yang meminta pemeriksaan tersebut atau pejabat lain yang berwenang.

BAB V

STANDAR PELAKSANAAN PEMERIKSAAN DENGAN TUJUAN TERTENTU

A. KOMUNIKASI PEMERIKSA

Pernyataan standar pelaksanaan pemeriksaan dengan tujuan tertentu pertama adalah : *“Pemeriksa mengkomunikasikan informasi yang berkaitan dengan sifat, saat dan lingkup pengujian serta pelaporan yang direncanakan atas hal yang dilakukan pemeriksaan, kepada manajemen Obyek Pemeriksaan yang diperiksa dan atau pihak yang meminta pemeriksaan”*.

Selama dalam tahap perencanaan pemeriksaan, pemeriksa harus mengkomunikasikan kepada Obyek Pemeriksaan yang diperiksa dan atau pihak yang meminta pemeriksaan tersebut mengenai hal-hal yang berkaitan dengan sifat, saat, lingkup pengujian dan pelaporan, tingkat keyakinan yang diharapkan dan kemungkinan adanya pembatasan atas laporan hasil pemeriksaan yang dikaitkan dengan tingkat keyakinan untuk mengurangi resiko salah penafsiran atas laporan hasil pemeriksaan.

Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya untuk menentukan bentuk, isi dan intensitas komunikasi. Bentuk komunikasi tertulis adalah bentuk yang lebih baik. Pemeriksa dapat mengkomunikasikan informasi yang dipandang perlu dengan memuatnya dalam program pemeriksaan. Komunikasi yang dilakukan pemeriksa harus didokumentasikan.

Apabila pemeriksa tersebut merupakan bagian dari pemeriksaan yang lebih besar, informasi ini dapat

dikomunikasikan kepada pihak yang bertanggung jawab atas pemeriksaan yang lebih besar tersebut.

Dalam hal organisasi pemeriksa menugaskan pemeriksa melaksanakan pemeriksaan berdasarkan permintaan Obyek Pemeriksaan yang diperiksa dan atau pihak ketiga, pemeriksa juga harus melaksanakan komunikasi dengan pihak-pihak tersebut dan dikomunikasikan secara tertulis.

Pemeriksa harus mengkomunikasikan tanggung jawabnya dalam penugasan pemeriksaan antara lain kepada :

1. Manajemen Obyek Pemeriksaan yang diperiksa.
2. Unsur pimpinan yang memiliki fungsi pengawasan dalam manajemen.
3. Pihak yang memiliki kewenangan dan tanggungjawab dalam proses pelaporan.

Apabila suatu pemeriksaan dihentikan sebelum berakhir, pemeriksa harus menulis catatan yang berisi ringkasan hasil pelaksanaan pekerjaan pemeriksaan dan menjelaskan alasan pemeriksaan dihentikan. Pemeriksa harus mengkomunikasikan secara tertulis alasan penghentian pemeriksaan tersebut kepada Obyek Pemeriksaan yang diperiksa, Obyek Pemeriksaan yang meminta pemeriksaan dan pihak lain yang ditentukan peraturan perundang-undangan.

B. PERTIMBANGAN TERHADAP HASIL PEMERIKSAAN SEBELUMNYA

Pernyataan standar pelaksanaan pemeriksaan dengan tujuan tertentu kedua adalah: *“Pemeriksa harus mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya serta tindak*

lanjut atas rekomendasi yang signifikan dan berkaitan dengan hal yang diperiksa”.

Pemeriksa harus memperoleh informasi dari Obyek Pemeriksaan yang diperiksa untuk mengidentifikasi pemeriksaan operasional, pemeriksaan dengan tujuan tertentu yang sebelumnya telah dilaksanakan yang berkaitan dengan hal yang diperiksa. Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menentukan :

1. Periode yang harus dipertimbangkan.
2. Lingkup pekerjaan pemeriksaan yang diperlukan untuk memahami tindak lanjut temuan signifikan yang mempengaruhi pemeriksaan.
3. Pengaruh terhadap penilaian resiko dan prosedur pemeriksaan dalam perencanaan pemeriksaan.

Besarnya manfaat yang diperoleh dari pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh Obyek Pemeriksaan yang diperiksa. Manajemen Obyek Pemeriksaan yang diperiksa bertanggungjawab untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu proses dan sistem informasi untuk memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksaan dimaksud. Jika manajemen tidak memiliki cara semacam itu, pemeriksa wajib merekomendasikan agar manajemen memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa.

Pemeriksa perlu memperhatikan bahwa berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan manajemen dapat memperoleh sanksi bila tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi perbaikan sebagai hasil pemeriksaan sebelumnya.

C. PERTIMBANGAN TERHADAP HASIL PEMERIKSAAN SEBELUMNYA

Pernyataan standar pelaksanaan pemeriksaan dengan tujuan tertentu ketiga adalah : *“Dalam merencanakan pemeriksaan dengan tujuan tertentu dalam bentuk eskaminasi dan merancang prosedur untuk mencapai tujuan pemeriksaan, pemeriksa harus memperoleh pemahaman yang memadai tentang pengendalian intern yang sifatnya material terhadap hal yang diperiksa”*.

Dalam merencanakan suatu pemeriksaan dengan tujuan tertentu dalam bentuk eksaminasi, pemeriksa harus memperoleh suatu pemahaman atas pengendalian intern yang berkaitan dengan hal yang diuji bersifat keuangan maupun non keuangan.

Pengendalian intern tersebut terkait dengan :

1. Efektivitas dan efisiensi kegiatan, termasuk penggunaan sumber daya Obyek Pemeriksaan.
2. Tingkat keandalan pelaporan keuangan, termasuk laporan pelaksanaan anggaran dan laporan lain, baik intern maupun ekstern.
3. Kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.
4. Pengamanan aktiva.

D. MERANCANG PEMERIKSAAN UNTUK MENDETEKSI TERJADINYA PENYIMPANGAN DARI KETENTUAN PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN, KECURANGAN (FRAUD) SERTA KETIDAKPATUTAN (ABUSE)

Pernyataan standar pelaksanaan pemeriksaan dengan tujuan tertentu keempat adalah :

1. *Dalam merencanakan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu dalam bentuk eksaminasi, pemeriksa harus merancang pemeriksaan dengan tujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna mendeteksi kecurangan dan penyimpangan dari peraturan perundang-undangan yang berdampak material terhadap hal yang diperiksa.*
2. *Dalam merencanakan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu dalam bentuk reviu atau prosedur yang disepakati, pemeriksa harus waspada terhadap situasi atau peristiwa yang mungkin merupakan indikasi kecurangan dan penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan. Apabila ditemukan indikasi kecurangan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan yang secara material mempengaruhi hal yang diperiksa, pemeriksa harus menerapkan prosedur tambahan untuk memastikan bahwa kecurangan dan atau penyimpangan tersebut telah terjadi dan menentukan dampaknya terhadap hal yang diperiksa.*
3. *Pemeriksa harus peka terhadap situasi dan atau peristiwa yang mungkin merupakan indikasi kecurangan dan atau ketidakpatutan dan apabila ditemukan indikasi tersebut serta berpengaruh signifikan terhadap pemeriksaan, pemeriksa harus menerapkan prosedur tambahan untuk memastikan bahwa kecurangan dan atau penyimpangan tersebut telah terjadi dan menentukan dampaknya terhadap hal yang diperiksa.*

Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam merencanakan pemeriksaan dengan tujuan tertentu dalam bentuk eksaminasi dengan cara :

1. Memperoleh suatu pemahaman mengenai dampak yang mungkin terjadi dari kecurangan dan penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan terhadap hal yang diperiksa dan
2. Mengidentifikasi dan menilai resiko yang mungkin berdampak material terhadap pemeriksaan. Pemeriksa harus mendokumentasikan penilaian resiko. Apabila ditemukan faktor-faktor resiko, maka dokumentasinya harus mencakup:
 - a) Faktor-faktor resiko
 - b) Penilaian pemeriksaan atas faktor-faktor resiko tersebut, baik secara sendiri-sendiri maupun keseluruhan.

Selain itu, apabila selama pelaksanaan pemeriksaan ditemukan faktor resiko lain yang menyebabkan pemeriksa berpendapat bahwa perlu dilakukan tindakan lebih lanjut maka faktor resiko dan setiap tindakan dimaksud harus didokumentasikan.

Untuk pemeriksaan dengan tujuan tertentu dalam bentuk revidi, pemeriksa harus peka terhadap situasi atau peristiwa yang mengindikasikan kecurangan dan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan. Apabila pemeriksa memperoleh informasi (melalui prosedur pemeriksaan, pengaduan atau cara lainnya) yang mengindikasikan telah terjadi kecurangan dan atau penyimpangan dari peraturan perundang-undangan, pemeriksa harus mempertimbangkan apakah hal tersebut dapat berdampak material terhadap hasil pemeriksaan. Apabila

berdampak material, pemeriksaan harus memperluas langkah dan prosedur pemeriksaan yang diperlukan untuk:

1. Menentukan kemungkinan telah terjadinya kecurangan dan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan.
2. Apabila memang benar-benar terjadi, pemeriksa harus menentukan dampaknya terhadap hasil pemeriksaan. Karena lingkup pemeriksaan dengan tujuan tertentu dalam bentuk reuiu sangat terbatas, maka pemeriksa dilarang memberikan jaminan yang memadai (*reasonable assurance*) untuk mendeteksi kecurangan dan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan.

Ketidakpatutan berbeda dengan kecurangan atau penyimpangan dari peraturan perundang-undangan. Ketidakpatutan terjadi tidak disebabkan oleh kecurangan dan atau penyimpangan dari peraturan perundang-undangan. Namun dalam hal ini, ketidakpatutan adalah perbuatan yang jauh berada diluar pikiran yang masuk akal atau diluar praktek-praktek sehat yang lazim.

Apabila indikasi terjadinya ketidakpatutan memang ada dan secara signifikan akan mempengaruhi hasil pemeriksaan, pemeriksa harus memperluas langkah dan prosedur pemeriksaan untuk :

1. Menentukan apakah ketidakpatutan memang benar-benar terjadi,
2. Apabila memang benar-benar terjadi, pemeriksa harus menentukan pengaruh terhadap hasil pemeriksaan.

Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menelusuri indikasi adanya kecurangan, penyimpangan dari peraturan perundang-undangan atau

ketidakpatutan tanpa mencampuri proses investigasi atau proses hukum selanjutnya, atau kedua-duanya. Dalam kondisi tertentu, ketentuan peraturan perundang-undangan mengharuskan pemeriksaan melaporkan indikasi terjadinya kecurangan, penyimpangan dari peraturan perundang-undangan atau ketidakpatutan kepada pihak yang berwenang sebelum memperluas langkah dan prosedur pemeriksaan. Pemeriksa perlu memperhatikan prosedur yang berlaku untuk melaksanakan pelaporan kepada pihak yang berwenang tersebut. Pemeriksa juga bisa diminta untuk menghentikan atau menunda prosedur pemeriksaan selanjutnya agar tidak mengganggu investigasi.

Pengembangan Unsur – unsur Temuan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu.

Temuan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu, seperti kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan atau ketidakpatutan, pada umumnya mengandung unsur kondisi, kriteria dan akibat serta sebab dari masalah yang ditemukan. Akan tetapi suatu temuan tidak harus mengandung unsur akibat dan atau sebab sepanjang temuan tersebut memenuhi tujuan pemeriksaan. Ketika masalah ditemukan, sejauh memungkinkan, pemeriksa harus merencanakan prosedur pemeriksaan untuk mengembangkan unsur-unsur suatu temuan dalam rangka pelaporan.

E. DOKUMENTASI PEMERIKSAAN

Pernyataan standar pelaksanaan pemeriksaan dengan tujuan tertentu kelima adalah: *“Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumentasi pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan. Dokumentasi pemeriksaan yang terkait 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 dokumentasi pemeriksaan tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung pertimbangan dan simpulan pemeriksa”.

Bentuk dan isi dokumentasi pemeriksaan harus dirancang sedemikian rupa sehingga sesuai dengan kondisi masing-masing pemeriksaan. Informasi yang dimasukkan dalam dokumen pemeriksaan menggambarkan catatan penting mengenai pekerjaan yang dilaksanakan oleh pemeriksa sesuai dengan standar dan simpulan pemeriksa. Kuantitas, jenis dan isi dokumentasi pemeriksaan didasarkan atas pertimbangan profesional pemeriksa.

Dokumentasi pemeriksaan memberikan tiga manfaat yaitu :

1. Memberikan dukungan utama terhadap laporan hasil pemeriksaan.
2. Membantu pemeriksa dalam melaksanakan dan mengawasi pelaksanaan pemeriksaan.
3. Memungkinkan pemeriksa untuk mereviu kualitas pemeriksaan.

Dokumentasi pemeriksaan juga harus memuat hal berikut :

1. Tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan, termasuk kriteria pengambilan uji petik yang digunakan.
2. Dokumentasi pekerjaan yang dilakukan untuk mendukung simpulan dan pertimbangan profesional.

3. Bukti tentang reviu supervisi terhadap pemeriksaan yang dilakukan.
4. Penjelasan pemeriksaan mengenai standar yang tidak diterapkan beserta alasan dan akibatnya.

Penyusunan dokumentasi pemeriksaan harus cukup terinci untuk memberikan pengertian yang jelas tentang tujuan, sumber dan simpulan yang dibuat oleh pemeriksa dan harus diatur sedemikian rupa sehingga jelas hubungannya dengan temuan dan simpulan yang ada dalam laporan hasil pemeriksaan.

Dokumentasi pemeriksaan memungkinkan dilakukan reviu terhadap kualitas pelaksanaan pemeriksaan, yaitu dengan memberikan dokumentasi pemeriksaan tersebut kepada pereviu, baik dalam bentuk dokumentasi tertulis secara elektronik, organisasi pemeriksa harus yakin bahwa dokumentasi elektronik tersebut dapat diakses sepanjang periode penyimpanan yang ditetapkan dan akses terhadap dokumentasi elektronik tersebut dijaga secara memadai.

Organisasi pemeriksa harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang wajar mengenai pengamanan dan penyimpanan dokumentasi pemeriksaan selama waktu tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Organisasi pemeriksa harus menjaga dengan baik dokumentasi yang berkaitan dengan setiap pemeriksaan. Organisasi pemeriksa harus mengembangkan kebijakan dan kriteria yang jelas guna menghadapi situasi bila ada permintaan dari pihak ekstern yang meminta akses terhadap dokumentasi, khususnya yang berhubungan dengan situasi dimana pihak ekstern mencoba untuk mendapatkannya secara tidak langsung kepada pemeriksa mengenai hal-hal yang tidak

dapat mereka peroleh secara langsung dari Obyek Pemeriksaan yang diperiksa. Kebijakan dimaksud perlu mempertimbangkan ketentuan-ketentuan peraturan perundang-undangan bagi Organisasi pemeriksa atau Obyek Pemeriksaan yang diperiksa

BAB VI

STANDAR PELAPORAN PEMERIKSAAN DENGAN TUJUAN TERTENTU

A. PERNYATAAN KEPATUHAN TERHADAP STANDAR PEMERIKSAAN

Pernyataan standar pelaporan pemeriksaan dengan tujuan tertentu pertama adalah: *“Laporan hasil pemeriksaan harus menyatakan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan”*.

Pernyataan ini mengacu kepada standar pemeriksaan yang harus diikuti oleh pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Jika pemeriksa tidak dapat mengikuti Standar Pemeriksaan, pemeriksa dilarang untuk menyatakan demikian. Dalam situasi demikian, pemeriksa harus mengungkapkan alasan tidak dapat diikutinya standar pemeriksaan tersebut dan dampaknya terhadap hasil pemeriksaan.

B. PELAPORAN TENTANG KELEMAHAN PENGENDALIAN INTERN DAN KEPATUHAN TERHADAP PERATURAN PERUNFANGAN-UNDANGAN SERTA KETIDAKPATUTAN

Pernyataan standar pelaporan pemeriksaan dengan tujuan tertentu kedua adalah: *“Laporan hasil pemeriksaan dengan tujuan tertentu harus mengungkapkan :*

- 1. Kelemahan pengendalian intern yang berkaitan dengan hal yang diperiksa,*
- 2. Kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan termasuk pengungkapan atas penyimpangan administrasi, pelanggaran atas perikatan perdata maupun*

penyimpangan yang mengandung unsur tindak pidana yang terkait dengan hal yang diperiksa.

3. *Ketidakpatutan yang material terhadap hal yang diperiksa.*

Dalam melaporkan pengendalian intern, kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan atau ketidakpatutan, pemeriksa harus menempatkan temuan pemeriksaan dalam perspektif yang wajar. Untuk memberikan dasar bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam mempertimbangkan kejadian dan konsekuensi kondisi tersebut, hal-hal yang diidentifikasi harus dihubungkan dengan hasil pemeriksaan secara keseluruhan dan jika memungkinkan dapat dinyatakan dalam satuan mata uang.

Sejauh memungkinkan dalam menyajikan temuan, pemeriksa harus mengembangkan unsur-unsur kondisi, kriteria, sebab, akibat untuk membantu manajemen Obyek Pemeriksaan yang diperiksa atau pihak yang berwenang dalam memahami perlunya mengambil tindakan perbaikan. Berikut ini adalah pedoman dalam melaporkan unsur-unsur temuan:

1. Kondisi:

memberikan bukti mengenai hal-hal yang ditemukan pemeriksa dilapangan. Pelaporan lingkup atau kedalaman dari kondisi dapat membantu pengguna laporan dalam memperoleh perspektif yang wajar.

2. Kriteria:

memberikan informasi yang digunakan oleh pengguna laporan hasil pemeriksaan untuk menentukan keadaan seperti apa yang diharapkan. Kriteria akan mudah dipahami apabila dinyatakan secara wajar, eksplisit dan lengkap dan sumber dari kriteria dinyatakan dalam laporan hasil pemeriksaan.

3. Sebab:

memberikan bukti yang menyakinkan mengenai faktor yang menjadi sumber perbedaan antara kondisi dengan kriteria. Dalam melaporkan sebab, pemeriksa harus mempertimbangkan apakah bukti yang ada dapat memberikan argumen yang menyakinkan dan masuk akal bahwa sebab yang diungkapkan merupakan faktor utama terjadinya perbedaan. Dalam situasi temuan terkait dengan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dimana tidak dapat ditetapkan dengan logis penyebab temuan tersebut, pemeriksa tidak diharuskan untuk mengungkapka unsur sebab ini.

4. Akibat:

memberikan hubungan yang jelas dan logis pengaruh dari perbedaan antara apa yang ditemukan pemeriksa (kondisi) dan apa yang seharusnya (kriteria). Akibat lebih mudah dipahami bila dinyatakan secara jelas, rinci dan apabika memungkinkan dinyatakan dalam angka. Signifikan dari akibat yang dilaporkan ditunjukkan oleh bukti yang menyakinkan.

1. Kelemahan Pengendalian Intern

Pemeriksa harus melaporkan lingkup pemeriksaannya mengenai pengendalian intern dan kelemahan yang signifikan yang ditemukan selama pemeriksaan. Apabila pemeriksa menemukan kelemahan pengendalian intern yang tidak signifikan, pemeriksa harus menyampaikan kelemahan tersebut dengan surat yang ditujukan kepada manajemen Obyek Pemeriksaan yang diperiksa. Jika pemeriksa sudah menyampaikan hal tersebut, pemeriksa harus menyatakan demikian dalam laporan hasil pemeriksaan.

Dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu dapat terjadi bahwa kelemahan signifikan dalam pengendalian intern merupakan faktor yang mempengaruhi temuan dan simpulan pemeriksa.

Pemeriksa harus menjelaskan lingkup pengujian pemeriksaan atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan kepada pihak yang berkaitan dengan hal yang diperiksa.

2. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan ketidakpatutan

Standar Pemeriksaan mengharuskan pemeriksa melaporkan kecurangan dan penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan dan ketidakpatutan kepada pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan.

Dalam pemeriksa menyimpulkan bahwa ketidakpatutan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan telah terjadi atau kemungkinan telah terjadi, maka pemeriksa menanyakan kepada pihak yang berwenang tersebut dan atau kepada penasehat hukum apakah laporan mengenai adanya informasi tertentu mengenai penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan tersebut akan mengganggu suatu proses penyelidikan atau proses pengadilan. Apabila laporan hasil pemeriksaan akan mengganggu proses penyidikan atau peradilan tersebut, pemeriksa harus membatasi laporannya.

C. PELAPORAN TANGGAPAN DARI PEJABAT YANG BERTANGGUNG JAWAB

Pernyataan standar pelaporan pemeriksaan dengan tujuan tertentu ketiga adalah: *“Laporan hasil pemeriksaan yang memuat adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan dan ketidakpatutan, harus dilengkapi dengan tanggapan dari pimpinan atau pejabat yang bertanggungjawab pada Obyek Pemeriksaan yang diperiksa mengenai temuan dan simpulan serta tindakan koreksi yang direncanakan.”*

Cara yang paling efektif untuk menjamin bahwa suatu laporan hasil pemeriksaan telah dibuat secara wajar, lengkap dan obyektif adalah dengan mendapatkan reuiu dan tanggapan dari pejabat yang bertanggungjawab pada Obyek Pemeriksaan yang diperiksa. Tanggapan dari pejabat yang bertanggungjawab tidak hanya mencakup temuan dan simpulan yang dibuat oleh pemeriksa, tetapi juga tindakan perbaikan yang direncanakan. Pemeriksa harus memuat tanggapan pejabat tersebut dalam laporan hasil pemeriksaannya.

Pemeriksa harus meminta pejabat yang bertanggungjawab untuk memberikan tanggapan tertulis dan atau lisan terhadap temuan dan simpulan, termasuk mengungkapkan tindakan perbaikan yang direncanakan oleh manajemen Obyek Pemeriksaan yang diperiksa.

Tanggapan yang diperoleh harus dievaluasi secara seimbang dan obyektif. Tanggapan yang berupa suatu janji atau rencana untuk tindakan perbaikan tidak boleh diterima sebagai alasan untuk menghilangkan temuan yang signifikan atau simpulan yang diambil.

Apabila tanggapan dari Obyek Pemeriksaan yang diperiksa bertentangan dengan temuan dan simpulan dalam laporan hasil pemeriksaan dan menurut pemeriksa, tanggapan tersebut tidak benar atau apabila rencana tindakan perbaikan tidak sesuai dengan temuan dan simpulan, maka pemeriksa harus menyampaikan ketidaksetujuannya atas tanggapan dan rencana tindakan perbaikan tersebut beserta alasannya. Ketidaksetujuan tersebut harus disampaikan secara seimbang dan obyektif. Sebaliknya, pemeriksa harus memperbaiki laporannya apabila pemeriksa berpendapat bahwa tanggapan tersebut benar.

D. PELAPORAN INFORMASI RAHASIA

Pernyataan standar pelaporan pemeriksaan dengan tujuan tertentu keempat adalah : *“Informasi rahasia yang dilarang oleh ketentuan peraturan perundang-undangan untuk diungkapkan kepada umum tidak diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan. Namun laporan hasil pemeriksaan harus mengungkapkan sifat informasi yang tidak dilaporkan tersebut dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang menyebabkan tidak dilaporkannya informasi tersebut.”*

Informasi tertentu dapat dilarang diungkapkan kepada umum oleh peraturan perundang-undangan. Informasi tersebut mungkin hanya dapat diberikan kepada pihak yang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan mempunyai kewenangan untuk mengetahuinya. Situasi lain yang berkaitan dengan keamanan publik dapat juga mengakibatkan informasi tersebut dilarang untuk diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan. Sebagai contoh, informasi rinci tentang pengamanan komputer untuk suatu program dapat dikeluarkan dari laporan publik guna mencegah penyalahgunaan informasi tersebut. Dalam situasi demikian, pemeriksa dapat menerbitkan suatu laporan resmi yang

berisikan informasi diatas dan mendistribusikannya kepada pihak yang berhak menerimanya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Apabila memungkinkan, pemeriksa dapat berkonsultasi dengan konsultan hukum mengenai ketentuan permintaan atau keadaan yang menyebabkan tidak diungkapkannya informasi tertentu dalam laporan hasil pemeriksaan.

Pertimbangan pemeriksa mengenai tidak diungkapkannya informasi tertentu tersebut harus mengacu kepada kepentingan publik. Jika situasi mengharuskan penghilangan informasi tertentu, pemeriksa harus mempertimbangkan apakah penghilangan tersebut dapat mengganggu hasil pemeriksaan atau melanggar hukum. Jika pemeriksa memutuskan untuk menghilangkan informasi tertentu, pemeriksa harus menyatakan sifat informasi yang dihilangkan dan alasan penghilangan tersebut.

E. PENERBITAN DAN PENDISTRIBUSIAN LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN

Pernyataan standar pelaporan pemeriksaan dengan tujuan tertentu kelima adalah : *“Laporan hasil pemeriksaan Obyek Pemeriksaan yang diperiksa, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur Obyek Pemeriksaan yang diperiksa, pihak yang bertanggungjawab untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kepada pihak yang diberi wewenagn menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan”*

Laporan hasil pemeriksaan harus didistribusikan tepat waktu kepada pihak yang berkepentingan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Namun dalam hal yang diperiksa merupakan rahasia negara maka untuk tujuan

keamanan atau dilarang disampaikan kepada pihak-pihak tertentu atas dasar ketentuan peraturan perundang-undangan, pemeriksa dapat membatasi pendistribusian laporan hasil pemeriksaan tersebut.

Apabila suatu pemeriksaan dihentikan sebelum berakhir, tetapi pemeriksa tidak mengeluarkan laporan hasil pemeriksaan tersebut, maka pemeriksa harus membuat catatan yang mengikhtisarkan hasil pekerjaannya sampai tanggal penghentian dan menjelaskan alasan penghentian pemeriksaan. Pemeriksa juga harus mengkomunikasikan secara tertulis alasan penghentian pemeriksaan tersebut kepada Obyek Pemeriksaan yang diperiksa, Obyek Pemeriksaan yang meminta pemeriksaan tersebut atau pejabat lain yang berwenang.

**WALIKOTA BOGOR,
ttd
DIANI BUDIARTO**