

BAB 3

STANDAR AUDIT KINERJA DI BEBERAPA NEGARA

Dalam upaya meningkatkan dan menjaga kualitas hasil audit maka dibutuhkan sebuah standar audit/standar pemeriksaan. Seperti yang telah dijelaskan di bab sebelumnya, BPK telah menerbitkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) guna menjaga agar hasil pemeriksaan BPK lebih berkualitas dan memberikan nilai tambah dalam pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. BPK juga menerbitkan Panduan Manajemen Pemeriksaan (PMP) sebagai manajemen pemeriksaan untuk melaksanakan SPKN, sebagai panduan oleh BPK dan pelaksananya dalam mengelola pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara serta menyeragamkan pengelolaan pemeriksaan BPK. Khusus dalam pelaksanaan tugas audit kinerja, BPK telah menyusun Petunjuk Pelaksanaan (Juklak) Pemeriksaan Kinerja sebagai acuan dalam melaksanakan pemeriksaan kinerja. Juklak Pemeriksaan Kinerja ini juga merupakan bagian terpenting dalam perangkat lunak pelengkap SPKN dan PMP.

Dalam bagian ini akan dipaparkan bagaimana standar ataupun panduan pelaksanaan audit kinerja di negara maju dan Juklak Pemeriksaan Kinerja BPK dengan tujuan untuk diperbandingkan. Beberapa standar audit kinerja organisasi pemeriksa keuangan di beberapa negara maju yang dijadikan perbandingan adalah *Government Auditing Standards* dari *Government Accountability Office/GAO* (Amerika Serikat), *Performance Audit Manual* dari *Office of the General Auditor of Canada/OAG* (Kanada), *Value for Money Handbook* dari *National Audit Office/NAO* (Inggris), dan *Performance Audit Guide* dari *Australian National Audit Office/ANAO* (Australia).

3.1 *Government Auditing Standards* dari *Government Accountability Office/GAO* (Amerika Serikat)

GAO didirikan dengan *Budget and Accounting ACT of 1921* dengan kepanjangan *General Accounting Office*. Perubahan nama GAO menjadi *Government Accountability Office* dilakukan pada tahun 2004. GAO adalah bagian dari *United States Congress* yang bertugas untuk melakukan audit, evaluasi dan investigasi. GAO dipimpin oleh seorang *Comptroller General of*

the United States, yang dilantik oleh Presiden untuk masa kerja selama 14 tahun. Masa kerja *Comptroller General* yang lama ini membuat kepemimpinan dan kebijakan dalam GAO dapat berjalan secara kontinyu. GAO memiliki kedudukan yang independen terhadap *Congress*.

Pada mulanya GAO membantu *Congress* untuk melihat apakah setiap belanja pemerintah telah dilakukan secara benar. Akan tetapi seiring dengan kompleksitas persoalan yang dihadapi maka GAO juga memperluas pemeriksaannya terhadap isu-isu yang kompleks. GAO tidak hanya melakukan audit laporan keuangan melainkan juga melakukan audit kinerja. Sekitar 70% dari aktivitas GAO adalah kegiatan evaluasi atas program/aktivitas pemerintah dan permintaan anggota *Congress*. Hal ini menunjukkan perhatian besar GAO tentang kinerja program/aktivitas pemerintah dibandingkan dengan audit tradisional yang hanya sekitar 20% dari pekerjaan GAO (OECD: *Performance Audit and Modernisation Government*, 1996).

Kebijakan GAO mengenai prosedur pemeriksaan dalam audit laporan keuangan dan audit kinerja dinyatakan dalam *Government Auditing Standards* atau yang dikenal juga sebagai *Yellow Book*. Cakupan standar audit kinerja dalam *Government Auditing Standards* yang digunakan oleh GAO meliputi:

a. Standar Lapangan.

1) *Reasonable Assurance*.

Penilaian yang memadai harus dilakukan untuk memastikan bahwa bukti yang cukup dan tepat didapatkan untuk mendukung temuan dan kesimpulan auditor. Dalam beberapa situasi, bukti yang cukup dan tepat telah tersedia tetapi dalam situasi lain ada keterbatasan. *Professional judgment* (penilaian profesional) auditor digunakan dalam penentuan ruang lingkup dan metodologi audit yang diperlukan untuk menetapkan obyek audit, juga untuk menyediakan penilaian yang memadai guna memastikan bahwa bukti dikumpulkan telah cukup dan tepat dalam mendukung obyek audit.

2) *Significance in performance audit.*

Signifikan didefinisikan sebagai masalah-masalah yang relatif penting dalam sebuah konteks yang sedang dipertimbangkan, hal ini meliputi faktor-faktor kualitatif dan kuantitatif. Konsep “signifikan” dalam standar audit kinerja ini sebanding dengan konsep “material” dalam konteks audit keuangan. *Professional judgment* auditor membantu dalam mengevaluasi signifikansi konteks persoalan dari obyek audit.

3) *Audit Risk.*

Risiko audit adalah kemungkinan temuan audit, kesimpulan, rekomendasi atau penilaian yang dilakukan tidak patut atau tidak lengkap. Hal ini terjadi karena bukti yang tidak tepat dan cukup, proses audit yang tidak cukup, atau kesengajaan penghilangan informasi atau informasi yang menyesatkan dalam penyajian yang salah ataupun kecurangan. Penilaian risiko audit melingkupi pertimbangan kualitatif dan kuantitatif.

Risiko audit meliputi risiko bahwa auditor tidak akan mendeteksi adanya kesalahan, inkonsistensi, kelalaian yang signifikan, ataupun kecurangan dalam bukti yang mendukung audit. Risiko audit dapat dikurangi dengan melakukan beberapa tindakan seperti memperluas ruang lingkup audit, menggunakan tenaga ahli, menambahkan reviewers dan sumber daya audit lainnya dalam tim audit, merubah metodologi untuk mendapatkan tambahan bukti, kualitas bukti yang lebih tinggi atau form alternatif dalam *corroborating* bukti, atau menyelaraskan temuan dan kesimpulan dengan bukti yang didapatkan.

4) *Planning*

Auditor harus melakukan perencanaan yang cukup dan mendokumentasikannya untuk menentukan sasaran audit. Sasaran audit adalah apa yang menjadi harapan untuk dipenuhi oleh audit. Auditor harus merencanakan audit untuk mengurangi risiko audit sampai pada tingkat tertentu sehingga auditor mendapatkan penilaian yang memadai bahwa bukti sudah cukup dan tepat dalam mendukung temuan auditor dan kesimpulan.

Dalam perencanaan auditor juga harus menentukan ruang lingkup audit dan metodologi audit. Ruang lingkup adalah batasan audit dan berhubungan langsung dengan obyek audit. Sedangkan metodologi menjelaskan prosedur audit dalam mengumpulkan dan menganalisa bukti untuk menentukan obyek audit.

Auditor harus melakukan penilaian risiko dan signifikansi dalam konteks obyek audit dengan memahami/melakukan hal-hal sebagai berikut:

a) *Nature and Profile of the Programs and User Needs.*

Auditor harus mendapatkan pemahaman mengenai perilaku/sifat dari program atau komponen program dalam audit dan potensi manfaat yang akan diperoleh dari hasil atau laporan audit ketika merencanakan audit kinerja. Pemahaman lingkungan meliputi: visibilitas, sensitifitas, risiko yang relevan dengan program yang diaudit; usia atau perubahan pada program; ukuran program; tingkat dari review atau bentuk pemeriksaan independen lain; rencana strategis atau obyek program; faktor atau kondisi eksternal yang dapat mempengaruhi program.

Perhatian terhadap pengguna laporan audit yang potensial akan membantu auditor dalam melihat apakah temuan audit yang mungkin ditemukan akan bermanfaat bagi pengguna atau tidak.

Pemahaman terhadap program yang diaudit dapat diperoleh melalui: UU, peraturan, kontrak atau perjanjian; tujuan dan sasaran; pengendalian internal; usaha/sumber daya yang dikerahkan; proses pelaksanaan program; output; outcome.

b) *Internal Control.*

Auditor harus mendapatkan pemahaman mengenai pengendalian internal yang signifikan dalam konteks obyek audit. Pengendalian internal disini mengacu pada COSO⁹.

⁹ COSO adalah kepanjangan dari *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*. Menurut COSO pengendalian internal terdiri dari lima komponen, yaitu: *control environment; risk assessment; control activities; information and communication; monitoring*.

Pemahaman pengendalian internal akan membantu auditor dalam menentukan seberapa signifikan apa hal itu terhadap obyek audit: efektivitas dan efisiensi pelaksanaan program; informasi yang handal dan relevan; kepatuhan terhadap UU, peraturan dan perjanjian/kontrak. Audit internal merupakan bagian penting dalam pemerintahan, akuntabilitas dan pengendalian internal.

c) *Information System Controls.*

Pemahaman pengendalian sistem informasi menjadi penting ketika sistem informasi digunakan secara ekstensif dalam program yang diaudit dan proses bisnis fundamental yang berhubungan dengan obyek audit berhubungan erat dengan sistem informasi. Auditor harus mendapatkan pemahaman yang cukup terhadap pengendalian sistem informasi yang dibutuhkan dalam menilai risiko audit dan merencanakan audit dalam kaitannya dengan konteks dari obyek audit.

Prosedur audit yang dilakukan untuk menilai signifikansi pengendalian internal sistem informasi adalah: mendapatkan pemahaman tentang sistem yang berhubungan dengan informasi; identifikasi dan evaluasi pengendalian secara umum dan aplikasi pengendalian yang sangat berpengaruh dalam menyediakan penilaian kehandalan informasi yang diperlukan untuk audit.

Beberapa hal yang dapat dilakukan untuk membantu auditor dalam menentukan prosedur audit yang berhubungan dengan pengendalian internal sistem informasi yang dibutuhkan untuk mendapatkan bukti yang cukup dan tepat dalam mendukung temuan audit dan kesimpulan diantaranya adalah: tingkat pengendalian internal; ketersediaan bukti di luar sistem informasi; hubungan antara pengendalian internal sistem informasi dengan kehandalan data; evaluasi efektivitas pengendalian internal sistem informasi sebagai obyek audit.

d) *Legal and Regulatory Requirements Provision of Contracts or Grants Agreements, Fraud or Abuse.*

Auditor harus menentukan hukum, peraturan, dan perjanjian apa yang berhubungan dengan konteks sasaran audit dan menilai pelanggaran yang dapat terjadi pada hukum, peraturan dan perjanjian tersebut.

Penilaian risiko audit terhadap hukum, peraturan dan perjanjian dapat dipengaruhi oleh faktor kompleksitas hukum, peraturan dan perjanjian tersebut ataupun adanya ketentuan baru dalam hukum, peraturan dan perjanjian tersebut. Auditor harus dapat menilai risiko munculnya *fraud*¹⁰ yang signifikan dalam konteks sasaran audit. Auditor harus mengumpulkan informasi untuk mengidentifikasi terjadinya *fraud* dalam ruang lingkup sasaran audit atau dapat mempengaruhi temuan dan kesimpulan. Auditor menggunakan skeptisme profesional dalam menilai risiko ini. Ketika auditor mengidentifikasi adanya risiko *fraud* ini maka auditor harus menyusun prosedur untuk mendapatkan penilaian yang memadai akan adanya *fraud* ini. Jika terdapat informasi tentang adanya *fraud* maka auditor harus memastikan (1) dimana *fraud* itu terjadi; (2) akibatnya pada temuan audit.

Abuse adalah tindakan yang kurang tidak patut bila dibandingkan dengan perilaku orang yang menggunakan pertimbangan dan praktik bisnis yang nyata sesuai dengan keadaan. Jika auditor menduga adanya *abuse* maka auditor harus melakukan prosedur untuk memastikan akibatnya pada program yang diaudit. Auditor harus menghindari intervensi dalam hal *fraud* ataupun perkara pelanggaran hukum dalam proses audit. Auditor sebaiknya bekerja sama dengan aparat penegak hukum untuk menghindari terjadinya intervensi investigasi.

¹⁰ *Fraud* bisa diartikan sebagai sebuah tindakan melanggar hukum yang dilakukan dengan sengaja guna memperoleh sesuatu.

e) *Previous Audit and Attestation Engagements.*

Auditor harus mengevaluasi apakah entitas yang diaudit telah melakukan tindakan perbaikan terkait dengan temuan dan rekomendasi dari pemeriksaan sebelumnya yang berhubungan dengan sasaran audit.

f) *Identifying Audit Criteria.*

Auditor harus mengidentifikasi kriteria. Kriteria dapat berupa hukum, peraturan, kontrak, perjanjian, standar, ukuran, kinerja yang diharapkan, definisi praktik bisnis, dan benchmark dibandingkan dengan kinerja yang dievaluasi.

g) *Identifying Sources of Evidence and the Amount and Type of Evidence Required.*

Auditor harus mengidentifikasi sumber informasi potensial yang dapat dijadikan sebagai alat bukti. Auditor juga menentukan jenis dan jumlah bukti audit sehingga cukup dan tepat.

h) *Using the Work of Others.*

Auditor harus menentukan apakah auditor lain sedang atau sudah melakukan audit atas program yang berhubungan dengan sasaran audit sekarang. Hasil kerja auditor lain mungkin akan berguna dalam perencanaan dan pelaksanaan audit. Jika memang sudah pernah ada audit sebelumnya, maka auditor dapat menggunakan hasil audit tersebut untuk mendukung temuan ataupun untuk menghindari duplikasi dengan terlebih dahulu melakukan prosedur tertentu sebagai dasar penggunaan laporan tersebut.

Beberapa pekerjaan mungkin membutuhkan tenaga ahli. Ketika menggunakan tenaga ahli auditor harus dapat menentukan kualifikasi dan independensi tenaga ahli tersebut.

i) *Assigning Staff and Other Resources.*

Manajemen audit memberikan penugasan pada staf dan tenaga ahli yang memiliki kompetensi profesional secara kolektif untuk melakukan audit kinerja. Jika menggunakan tenaga ahli maka

auditor harus mendokumentasikan sifat dan pekerjaan yang dilakukan tenaga ahli.

j) *Communicating with Management, Those Charged with Governance and Others.*

Auditor harus mengkomunikasikan sasaran, ruang lingkup, metodologi audit serta waktu audit dan perencanaan laporan audit kepada manajemen entitas yang diaudit, pihak pemerintah yang bertanggung jawab, pihak yang meminta audit, dan legislatif. Auditor harus mendokumentasikan proses komunikasi ini.

Jika audit dihentikan sehingga tidak diterbitkan laporan maka auditor harus mendokumentasikan hasil dari pekerjaan dan alasan kenapa audit dihentikan.

k) *Preparing the Audit Plan.*

Auditor harus membuat rencana audit tertulis untuk tiap audit. Bentuk dan isi rencana audit sangat beragam dan terdiri dari strategi audit, program audit, rencana program, kertas perencanaan audit dan dokumen lain.

5) *Supervision.*

Supervisor audit harus melakukan supervisi terhadap staf audit secara memadai. Supervisi meliputi panduan dan arahan pada staf, memberi perhatian pada permasalahan lapangan yang dihadapi, mereviu hasil pekerjaan, melakukan *on-job training* dengan efektif. Kegiatan supervisi bergantung pada ukuran organisasi yang diaudit, signifikansi pekerjaan dan pengalaman dari staf audit.

6) *Obtaining Sufficient, Appropriate Evidence.*

Auditor harus mendapatkan bukti yang cukup dan tepat untuk mendukung temuan dan kesimpulan. Penilaian professional auditor digunakan dalam menentukan ketepatan dan kecukupan bukti.

7) *Audit Documentation.*

Auditor harus mempersiapkan dokumentasi dalam hal perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan audit. Auditor harus merancang bentuk dan isi dokumentasi audit. Organisasi audit harus menyiapkan prosedur

dan peraturan guna menjamin keamanan dokumen audit. Organisasi audit juga harus mengembangkan kebijakan yang terkait dengan permintaan dokumen audit dari pihak luar.

b. Standar Pelaporan

1) *Reporting.*

Auditor harus memberitakan hasil lengkap dari laporan audit kinerja. Auditor harus menggunakan suatu bentuk laporan audit sesuai dengan kegunaan yang diharapkan ataupun memilih bentuk lain (laporan tertulis, surat, slide, atau bentuk presentasi lainnya).

Jika laporan telah diberitakan dan menurut auditor tidak ada bukti yang cukup dan tepat dalam mendukung temuan dan kesimpulan maka auditor harus mengkomunikasikan hal tersebut pada para pihak yang berkepentingan untuk tidak tergantung pada temuan dan kesimpulan yang tidak didukung bukti yang tepat dan cukup tersebut.

2) *Report Contents*

a) *Objective, Scope and Methodology.*

Laporan audit harus mencakup deskripsi dari sasaran audit dan ruang lingkup serta metodologi yang digunakan untuk mendapatkan sasaran audit. Auditor harus mengkomunikasikan sasaran audit dalam laporan audit secara jelas, spesifik, netral, dan tidak bias serta meliputi asumsi yang relevan seperti kenapa lembaga audit melakukan penugasan tersebut dan tujuan audit serta laporan yang dihasilkan. Auditor harus menjelaskan ruang lingkup audit yang dilakukan serta keterbatasannya.

Dalam menjelaskan pekerjaan yang dilakukan untuk mencapai sasaran audit dan mendukung laporan temuan dan kesimpulan, auditor harus menjelaskan hubungan antara populasi dan item yang diuji; identifikasi organisasi, lokasi geografis dan periode waktu yang diperiksa; jenis dan sumber bukti; menjelaskan setiap keterbatasan yang signifikan dan ketidakpastian dalam keseluruhan penilaian auditor tentang bukti yang tepat dan cukup. Sedangkan

dalam melaporkan metodologi audit, auditor harus menjelaskan bagaimana pekerjaan audit yang lengkap mendukung sasaran audit.

b) *Reporting Findings.*

Dalam laporan audit, auditor harus memberikan bukti yang tepat dan cukup untuk mendukung temuan dan kesimpulan yang berkaitan dengan sasaran audit. Auditor harus menjelaskan tentang keterbatasan dan ketidakpastian dalam laporan yang berhubungan dengan reliabilitas dan validitas bukti. Auditor harus meletakkan perspektif temuan mereka dengan menjelaskan sifat dan isi dari isu yang dilaporkan serta isi dari pekerjaan yang dilakukan dalam temuan. Auditor harus menyediakan informasi latar belakang untuk dapat memberikan konteks dari keseluruhan pesan dan membantu pembaca mengerti temuan serta signifikansi dari isu yang dibicarakan. Auditor harus melaporkan tentang defisiensi dalam pengendalian internal yang signifikan dengan konteks sasaran audit.

c) *Deficiencies in Internal Control.*

Auditor harus menyertakan dalam laporan audit tentang (1) ruang lingkup pekerjaannya dalam pengendalian internal; (2) setiap defisiensi dalam pengendalian internal yang signifikan dengan konteks sasaran audit dan berdasarkan pekerjaan audit. Jika ditemukan defisiensi pengendalian internal yang berakibat pada defisiensi proses program yang diaudit maka defisiensi ini dilaporkan sebagai Sebab.

d) *Fraud, Illegal Acts, Violation of Provisions of Contract or Grant Agreement, and Abuse.*

Hal-hal di atas jika muncul maka harus dilaporkan sebagai Temuan. Ketika auditor mendeteksi adanya pelanggaran sebagaimana di atas maka harus dikomunikasikan dengan entitas yang diaudit kecuali pelanggaran itu tidak konsekuensial dengan sasaran audit, baik secara kualitatif ataupun kuantitatif. Komunikasi ini harus didokumentasikan.

Jika pelanggaran itu muncul maka auditor harus berkonsultasi dengan aparat penegak hukum tentang apakah publikasi laporan akan mempengaruhi investigasi atau proses hukum.

- e) *Reporting Findings Directly to Parties Outside the Audited Entity.*
Auditor harus melaporkan temuan audit pada pihak di luar entitas audit dalam dua kondisi: (1) manajemen entitas gagal untuk memenuhi ketentuan hukum pada pihak eksternal; (2) manajemen entitas gagal dalam melakukan tindakan yang memadai dan secara berkala guna mendeteksi adanya pelanggaran.
- f) *Conclusion.*
Auditor harus melaporkan kesimpulan berdasar sasaran audit dan temuan. Kesimpulan kuat jika membimbing auditor kepada rekomendasi dan meyakinkan pengguna pengetahuan laporan bahwa suatu tindakan perlu dilakukan.
- g) *Recommendations.*
Auditor harus merekomendasikan tindakan untuk melakukan perbaikan atas permasalahan yang teridentifikasi pada waktu audit dan untuk meningkatkan program dan operasi. Rekomendasi yang efektif akan mendorong adanya perbaikan dalam pelaksanaan program dan operasi pemerintah. Rekomendasi dikatakan efektif jika ditujukan pada pihak yang memiliki kewenangan untuk bertindak, spesifik, praktis, *cost effective* dan terukur.
- h) *Reporting View of Responsible Officials.*
Auditor menyediakan draft laporan dan temuan untuk direviu dan dikomentari oleh pejabat yang bertanggungjawab dari entitas audit guna membantu auditor untuk mengembangkan laporan yang adil, lengkap dan obyektif. Komentar lebih baik diberikan secara tertulis, tetapi secara lisan juga tidak apa-apa.
Jika komentar atau rencana tindakan entitas audit berlawanan dengan temuan, kesimpulan dan rekomendasi maka auditor harus melakukan evaluasi atas validitas komentar tersebut. Jika auditor tidak setuju maka harus dijelaskan alasannya. Begitu pula

sebaliknya, jika auditor setuju maka perlu dilakukan penyesuaian terhadap laporan audit.

Jika entitas audit menolak atau tidak dapat memberi komentar maka auditor harus menyatakan dalam laporan bahwa laporan audit tidak ada komentar dari entitas audit.

i) *Reporting Confidential or Sensitive Information.*

Jika terdapat informasi yang bersifat rahasia maka auditor harus mengungkapkan dalam laporan bahwa ada informasi yang diberikan secara terbatas dan alasan pembatasan tersebut.

3) *Distributing Reports.*

Distribusi laporan tergantung pada hubungan antara auditor dengan lembaga audit juga sifat informasi dalam laporan. Sesuai dengan GAGAS¹¹ laporan audit diberikan kepada: pihak yang bertanggungjawab di pemerintahan, pejabat pada entitas audit, lembaga yang meminta atau merencanakan audit. Auditor juga sebaiknya mendistribusikan laporan kepada pejabat lain yang memiliki kewenangan penegakan hukum atau pihak lain yang bertanggungjawab atas tindakan perbaikan atau temuan audit serta pihak lain yang berhak menerima laporan.

3.2 Performance Audit Manual dari Office of the General Auditor of Canada/OAG (Kanada)

OAG bertugas untuk mendorong terwujudnya akuntabilitas dengan melakukan audit terhadap aktivitas pemerintah federal. OAG dipimpin oleh seorang *Auditor General* yang ditetapkan oleh *Governor General* untuk masa kerja 10 tahun. *Auditor General Act 1977* menyatakan bahwa *Auditor General* memberikan laporan kepada *House of Commons* apabila terdapat pembelanjaan uang pemerintah yang tidak dilakukan secara ekonomi atau efisien, ataupun tidak dilakukannya prosedur yang memuaskan untuk mencapai efektivitas suatu program. OAG memberikan informasi yang

¹¹ *Generally Accepted Government Auditing Standards*

obyektif kepada Parlemen untuk membantu mereka dalam melakukan evaluasi terhadap kegiatan pemerintah.

Performance Audit Manual yang digunakan oleh *Office of the General Auditor of Canada* (OAG) mengatur hal-hal sebagai berikut:

a. *General Policies, Definition, Mandate, Accountability, Access to Information.*

Audit kinerja adalah pemeriksaan secara sistematis, dengan tujuan tertentu, dilakukan dengan terorganisasi dan obyektif atas aktivitas pemerintah. Ruang lingkup audit kinerja adalah pemeriksaan ekonomis, efisiensi, cost-effectiveness dan akibat dari aktivitas pemerintah terhadap lingkungan, prosedur untuk memastikan efektivitas, hubungan akuntabilitas, perlindungan aset publik, dan kepatuhan terhadap peraturan. Subjek dalam audit kinerja adalah entitas pemerintah atau aktivitas, aktivitas sektoral, daerah fungsional pemerintah. Dasar hukum OAG untuk melakukan audit kinerja adalah *Auditor General Act 1977* yang diamandemen pada tahun 1995.

b. *Key Factors in Discharging the Performance Audit Mandate.*

Dalam pemilihan area audit dilakukan beberapa tahap kegiatan yang saling berinteraksi sebelum audit dimulai, yaitu: identifikasi bisnis eksternal dan risiko bisnis; mendefinisikan entitas, area fungsional dan sektor yang akan diperiksa; pemilihan entitas, program atau aktivitas yang akan diperiksa. Proses pemilihan area audit ini berdasarkan kriteria: signifikansi, relevansi dan auditabilitas.

Dalam proses perencanaan OAG melakukan konsultasi yang ekstensif, analisa dan perencanaan untuk memastikan bahwa masalah-masalah penting dari risiko yang signifikan akan diaudit dalam kerangka waktu yang ditetapkan dan memenuhi persyaratan kewenangan. Tidak mungkin untuk melakukan pemeriksaan terhadap setiap aspek pemerintahan, oleh karenanya proses perencanaan diperlukan untuk memilih area dengan risiko terbesar.

Ada beberapa jenis audit kinerja yang dapat dilakukan oleh OAG, yaitu: audit program atau entitas, audit pemerintahan secara luas, audit sektoral, *audit notes*, audit tindak lanjut.

c. *Audit Conduct Policies.*

Tim audit harus melakukan *due care*. Tim audit harus terdiri dari individu yang berpikiran obyektif dan independen. Tim audit harus secara kolektif memiliki pengetahuan dan keahlian audit untuk memenuhi persyaratan audit. Tim audit harus memastikan pengawasan terhadap semua anggotanya. Tim audit harus mendapatkan pandangan manajemen entitas audit tentang elemen penting dalam audit. Tim audit harus mendapatkan konsultasi yang cukup dan tepat serta saran dalam proses audit (*the audit advisory committee, functional responsibility leaders, legal services, regional office, quality reviewer, other support groups*).

Tim audit harus melakukan dokumentasi yang tepat. Tim audit harus memberikan komunikasi yang jelas, persuasif dan efektif kepada Parlemen dan pihak berkepentingan lainnya.

d. *The Performance Audit Planning Process and Audit Examination Policies.*

Tiap tahapan audit kinerja membutuhkan penilaian profesional dan insiatif individual. Setelah entitas dipilih maka perlu ditetapkan: apa dan berapa banyak audit, bagaimana pendekatan, metodologi dan teknik yang digunakan untuk menilai kinerja, bagaimana tingkat keahlian, kedisiplinan dan pengalaman staf yang ditugaskan dalam audit.

Konsultasi adalah bagian integral dalam proses penentuan penilaian yang spesifik atau keputusan dalam audit. Manajemen audit menggunakan pengetahuan mula-mula dari area subyek untuk membuat alasan yang berdasar bahwa audit dapat dilakukan dan sesuai dengan kebijakan audit kinerja dalam pemilihan audit.

Audit harus memiliki sasaran yang jelas dan dapat disimpulkan. Audit harus memiliki ruang lingkup yang jelas dengan fokus pada isi, waktu dan sifat audit.

Audit harus memilih isu dengan dasar relevansi dengan kewenangan, signifikansi dan auditabilitas. Audit harus memiliki kriteria yang tepat

yang memberikan fokus pada audit dan menyediakan dasar untuk mengembangkan observasi dan kesimpulan. Auditor harus menyusun *audit programs* sebelum tahap pelaksanaan audit.

Audit harus memiliki bukti yang cukup dan tepat untuk mendukung isi laporan audit. Tim audit harus melakukan dokumentasi yang memadai. Auditor harus melatih penilaian profesionalnya dalam melakukan dokumentasi audit. Tidak semua file ataupun dokumen perlu disertakan dalam dokumen, cukup dengan menuliskan dimana dokumen atau file tersebut dapat diperoleh, nama dan tanggal.

Jenis bukti berdasar sumbernya: *primary evidence* (dikumpulkan oleh auditor), *secondary evidence* (dikumpulkan oleh auditee) *secondary evidence* (dikumpulkan oleh pihak ketiga). Macam bukti audit adalah: *physical, documentary, analytical, testimonial*.

Dalam meminta bukti maka *enquiry*/permintaan keterangan menjadi hal yang sering dilakukan oleh auditor. Dalam permintaan keterangan tersebut jangan lupa membuat *minutes* dari tiap pertemuan dengan penjelasan tempat dan waktu, siapa yang datang, berapa lama dan apa saja hasil pembicaraan serta tandatangan pihak yang diwawancarai.

Guna efisiensi audit maka auditor dapat menggunakan hasil kerja audit internal dalam wilayah yang relevan dengan audit jika memungkinkan. Auditor harus menilai kualitas dari hasil audit internal melalui reputasi, kualifikasi dan independensi tim audit internal juga mereviu laporan audit, program audit dan kertas kerja audit.

Audit harus menggunakan evaluasi yang obyektif atas bukti melawan kriteria untuk mengembangkan observasi dan kesimpulan. Jika auditor menemukan bahwa kinerja tidak sesuai dengan kriteria maka perlu dilakukan investigasi lebih lanjut. Pengumpulan bukti tambahan atau diskusi dengan manajemen *auditee* diperlukan dalam tahap ini.

Audit harus mencakup rekomendasi untuk menunjukkan ke arah mana perubahan positif dapat dilakukan untuk laporan defisiensi yang paling serius. Rekomendasi tidak diperlukan untuk tiap temuan audit (dapat tidak diterapkan untuk tiap catatan audit). Rekomendasi yang baik harus

memenuhi beberapa kriteria yang menyangkut proses audit, format (*clear recommendations*) dan substansi (*action-oriented recommendations*). Untuk mendapatkan rekomendasi yang praktis dan *action-oriented* serta menyediakan waktu yang cukup bagi pejabat entitas untuk menyiapkan tanggapan dan rencana kerja maka tim audit harus mendapatkan pandangan manajemen secepatnya setelah tahap eksaminasi/pemeriksaan selesai dilakukan. Tiap tanggapan rekomendasi akan dipublikasikan untuk mengetahui apakah entitas menyetujui dan akan melakukan tindakan perbaikan, menyetujui dan menjelaskan kenapa tindakan tidak dapat dilakukan sekarang dan ketidaksetujuan.

Audit harus mendapatkan bukti yang cukup dan dibutuhkan untuk mendukung kesimpulan yang dibuat dalam tiap sasaran audit. Laporan yang dihasilkan harus memenuhi *Office's Reporting Policies*.

e. *Performance Audit Reporting Policies*.

Tiap audit harus menghasilkan sebuah laporan yang mengkomunikasikan secara jelas kepada pembaca: tujuan, sifat, periode waktu yang diperiksa, ruang lingkup audit dan tiap batasannya; standar profesional dan kebijakan yang digunakan; tingkat penilaian yang disediakan oleh laporan; deskripsi dari program atau aktivitas yang diaudit termasuk tanggung jawab manajemen; kriteria yang digunakan, sumbernya dan tiap ketidaksepakatan dengan manajemen; observasi yang dilakukan; rekomendasi yang dibuat untuk penunjuk arah perbaikan yang dapat dilakukan; komentar manajemen termasuk rencana aksi sebagai respon audit dan tiap perbedaan pendapat; kesimpulan yang dihasilkan dari tiap sasaran audit.

Dalam menyusun laporan tim audit harus selalu memikirkan dalam benaknya tentang: pengguna akhir laporan dan ruang lingkup misi *Office's* untuk mempromosikan akuntabilitas dan *best practise* dalam operasi pemerintah. Tujuan dari laporan audit adalah untuk mencapai perubahan positif. Isi pokok laporan adalah: sasaran, periode waktu yang diperiksa, sifat dan ruang lingkup, standar profesional, tingkat penilaian, deskripsi

program atau aktivitas, tanggung jawab manajemen, kriteria, observasi kinerja, rekomendasi, komentar manajemen, kesimpulan.

Laporan audit disusun dengan melalui proses penyusunan sebagai berikut: *clearance of field work, internal draft, the Principal's draft, chapter main points* (apa yang kita periksa, kenapa itu penting, apa yang kita temukan, auditee telah memberikan respon), *transmission draft, third party clearance*. Setiap materi yang berhubungan dengan laporan audit harus dianggap rahasia dan diamankan sesuai dengan *Office's Security Policy*.

3.3 *Value for Money Handbook* dari *National Audit Office/NAO* (Inggris)

NAO adalah badan independen di Parlemen yang bertanggung jawab untuk melakukan audit terhadap departemen pemerintah pusat dan lembaga non-departemen. NAO memiliki kewenangan untuk melakukan *value for money audit*¹², sehingga dapat memeriksa aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas kebijakan pemerintah. NAO merupakan sebuah Badan yang terdiri dari *Non-Executive Chairman, Comptroller and Auditor General, Chief Operating Officer, tiga orang Executive Director dan empat orang Non-Executive Directors*. NAO memberikan laporan kepada *Comptroller and Auditor General* dan *Public Accounts Committee*.

NAO memiliki VFM Handbook sebagai panduan bagi auditornya dalam melakukan audit kinerja. VFM handbook pertama kali diterbitkan pada 1997. Pekerjaan VFM lebih fokus pada output dan outcome daripada proses. Tapi setelah 6 tahun terdapat tantangan baru yang harus diatasi. Waktu siklus studi terlalu lama dan proporsi sumber daya banyak terkuras pada proses kerja. Hal-hal pokok yang diatur dalam VFM handbook adalah sebagai berikut:

- a. *What is VFM?*
 - 1) *Our approach to VFM work.*
 - a) *Remaining flexible and creative.*

Studi VFM yang dilakukan oleh NAO merupakan hasil dari evolusi dan adaptasi tahunan sejak *1983 National Audit Act*.

¹² NAO menggunakan terminologi *value for money audit* untuk audit kinerja.

Handbook VFM tidak untuk mengenalkan pendekatan yang seragam atau terstandar. Sebaliknya untuk memperkuat keuntungan mempertahankan fleksibilitas dan responsifitas terhadap keinginan Parlemen, klien departemen dan para pemiliki kepentingan luas lainnya.

Pekerjaan VFM bukanlah menggunakan pendekatan “satu ukuran untuk semuanya”. Jenis studi yang berbeda dibutuhkan untuk pendekatan yang berbeda, anggaran yang berbeda dan gaya laporan yang berbeda pula. Auditor perlu menggunakan pendekatan berbasis risiko untuk mendesain studi. Siklus Studi VFM berlaku untuk semua studi kecuali untuk beberapa hal dimana PAC¹³ tidak membutuhkan adanya *hearing*. Dalam setiap studi VFM perlu ada keseimbangan antara waktu-biaya-kualitas (*The Time-Cost-Quality Triangle*). Audit yang dilakukan harus menghasilkan produk yang berkualitas dengan waktu dan biaya yang cukup.

b) *A diverse range of product.*

Output utama dari VFM adalah laporan C&AG's kepada Parlemen. Tetapi selain itu NAO juga menghasilkan output lain yang seringkali disampaikan dalam pekerjaan VFM ataupun audit laporan keuangan. Macam-macam output NAO adalah: *C&AG's report; Reports to management; Memoranda to PAC; Response to letters; Investigative audit outputs; International Comparison; Good practice guide; Dissemination and debate.*

c) *The evolving nature of VFM work.*

Penyediaan pelayanan publik akan terus berkembang. Ketika pendekatan baru diperkenalkan maka NAO harus memastikan bahwa laporan kepada Parlemen tentang bagaimana uang pembayar pajak digunakan memiliki akuntabilitas yang dapat diandalkan dan bagaimana VFM telah dicapai.

¹³ *Committee of Public Accounts* adalah komite dalam Parlemen yang menerima laporan audit dari NAO guna menilai apakah penggunaan uang publik telah sesuai dengan apa yang diharapkan oleh Parlemen dan *value for money* telah dicapai.

2) *The constitutional and legal framework.*

a) *The 1983 National Audit Act.*

Dasar hukum VFM audit di NAO ada pada *Section 6(1) 1983 National Audit Act*. Pasal ini tidak menjelaskan definisi ekonomi, efisiensi dan efektivitas. NAO membuat definisi ekonomi, efisiensi dan efektivitas.

Dalam praktiknya C&AG juga memiliki kewenangan untuk: menentukan bilamana, dimana dan bagaimana pemeriksaan VFM dilakukan; menentukan bilamana, kapan dan dalam kondisi apa hasil pemeriksaan dilaporkan kepada Parlemen; memiliki hak untuk mendapatkan seluruh dokumen yang dibutuhkan dan mencari informasi tambahan serta penjelasan yang dibutuhkan.

Hasil VFM harus dapat memberikan perubahan sebagai berikut: peningkatan kualitas pelayanan; biaya yang semakin efisien dalam mencapai tujuan; penghematan biaya, cara kerja yang lebih baik; menghindari hal yang sia-sia.

National Audit Act juga menyatakan bahwa C&AG tidak perlu mempertanyakan kebijakan politik. Hal ini untuk menjaga independensi dan agar tidak terpengaruh oleh politik. Oleh karena itu, penting untuk memisahkan antara tujuan dari kebijakan/politik tertentu dengan ekonomis, efisiensi dan efektivitas dari implementasi kebijakan tersebut. Bukan berarti tidak memberikan perhatian bagaimana kebijakan itu terbentuk melainkan harus mengerti bagaimana kebijakan diperkenalkan dan bagaimana proses pembuatan kebijakan tersebut.

b) *Our audit field.*

NAO memiliki tanggung jawab untuk melakukan audit laporan keuangan dan audit VFM pada seluruh departemen pemerintah pusat dan agen eksekutif, dan seluruh lembaga publik non-departemen dan organisasi lain di Inggris yang beroperasi dari pemerintah pusat dan melaporkannya kepada Parlemen.

PAC adalah penerima primer laporan NAO. PAC akan memastikan bahwa uang publik telah dibelanjakan sesuai dengan harapan Parlemen dan *value for money* telah dicapai. Pada praktiknya PAC melakukan pemeriksaan berdasar pada laporan C&AG. PAC dapat meminta saran juga kepada C&AG dan staf NAO dalam kaitannya dengan isi laporan. *Hearing* dengan PAC dan rekomendasinya adalah sanksi kunci apabila uang pembayar pajak tidak dibelanjakan dengan tepat dan bijak, dan bertindak sebagai katalis dalam perubahan pelayanan publik yang berguna.

c) *Providing the Committee with agreed reports.*

Sebelum ada kesepakatan dengan *Accounting Officers* dilakukan perbincangan yang cukup lama tentang fakta dan presentasi dari laporan VFM sebelum dipublikasikan. Hal ini dilakukan agar PAC tidak dibingungkan dengan adanya perselisihan tentang fakta dan bukti dalam laporan. Dalam hal untuk memastikan laporan adil dan seimbang maka dapat dimintakan pendapat pihak ketiga. Pihak ketiga disini dapat individual ataupun organisasi. Pendapat pihak ketiga itu penting karena menjadi kunci dari subyek yang direviu dan seringkali menjadi informasi yang berharga dalam pemahaman subyek. Dalam memberikan kesempatan pihak ketiga untuk memberikan pendapat draft laporan NAO harus berjaga terjadinya potensi pertentangan pertimbangan.

b. *What makes for a good VFM study?*

Handbook ini menghindari menjadi panduan yang menentukan bagaimana studi VFM yang baik selama masih ada banyak keuntungan yang didapatkan *Office's* ketika mempertahankan dan mempromosikan keberagaman dalam melaksanakan pekerjaan dan menyampaikan laporan sebagai produk final ke Parlemen. Walaupun begitu terdapat beberapa elemen yang harus dilalui dalam melakukan pekerjaan audit kinerja yaitu:

1) *Setting up the study.*

a) *A suitable topic.*

Walaupun beberapa topik telah ditentukan, sebagian besar subyek studi VFM diidentifikasi oleh NAO sendiri. Beberapa topik muncul sebagai akibat dari adanya perubahan kebijakan, alokasi sumberdaya atau proses manajemen. Identifikasi topik yang sesuai membutuhkan akses informasi yang bagus. Yang paling penting dalam pemilihan topik, topik yang cocok adalah dimana dapat memberikan nilai tambah dan semoga dapat mengamankan dampak finansial. Jadi topik yang dipilih biasanya adalah topik yang menarik bagi PAC, Parlemen, departemen, media dan publik. Program studi VFM harus menyediakan cakupan yang seimbang dalam pengeluaran dan pendapatan pemerintah.

Beberapa poin kunci yang digunakan sebagai pertimbangan dalam identifikasi topik yang cocok untuk pemeriksaan VFM adalah: dalam menganalisa lembaga yang diaudit maka diperhatikan biaya kunci mereka, prioritas organisasi, tujuan dan target yang dinyatakan; hubungan dengan audit laporan keuangan; identifikasi staf kunci dalam auditee dan berkomunikasi secara regular untuk mengetahui informasi terbaru dalam bisnis organisasi; identifikasi kelompok profesional, akademisi dan ahli lainnya yang berhubungan dengan sektor dan berkonsultasi ketika menyusun proposal studi; ahli dan komentator dari luar; lembaga audit tetap mendapat informasi seiring dengan pekerjaan identifikasi topik yang dilakukan dan diskusi tentang ide untuk pekerjaan VFM di masa mendatang; memeriksa pekerjaan yang sudah selesai di tempat lain dan mempertimbangkan pengaruhnya pada rencana pemeriksaan lainnya.

b) *Strong project and risk management.*

Di masa lalu adanya selisih waktu yang lama antara pelaksanaan program atau aktivitas yang diperiksa dengan laporan kepada Parlemen membuat laporan kehilangan dampaknya. Ada beberapa hal yang dapat dilakukan untuk memperpendek jangka waktu,

misal dengan menggunakan tim yang besar dalam pengumpulan data dan tim yang lebih kecil pada saat *drafting* dan *clearance*. Pada saat dimulainya studi, anggota tim harus melakukan penilaian risiko: apa saja yang mungkin berjalan dengan salah; bagaimana hal itu berjalan salah; apa akibatnya; apa yang dapat dilakukan untuk meminimalisasi hal yang salah terjadi; bagaimana risiko harus dikelola.

c) *A clear set of issue to be examined.*

Dalam penyusunan proposal studi maka akan ada dua atau tiga isu yang akan muncul untuk menjadi tujuan studi. Metode yang digunakan dalam menentukan isu ini adalah *Issue Analysis/Dinner Party* (IADP). Dengan IADP isu tersebut harus: *mutually exclusive; collectively exhaustive*. Oleh karena itu, isu yang “benar” untuk dipilih adalah: informasi tersedia; NAO memiliki kemampuan untuk mendesain metodologi yang tepat; adanya ketertarikan Parlemen atau publik; adanya kemungkinan perbaikan yang positif.

d) *Appropriate methodologies.*

Metodologi adalah teknik untuk mengumpulkan atau menganalisa data. Studi yang baik akan menggabungkan data kuantitatif dan kualitatif dalam pengumpulan bukti untuk mendukung kesimpulan dan rekomendasi. Pemeriksaan VFM yang baik akan menggunakan setidaknya tiga sampai empat metodologi yang berbeda.

2) *Carrying out the study.*

a) *Sufficient, relevant and reliable evidence.*

Bukti yang memenuhi kriteria *sufficient, relevant* dan *reliable* adalah: independensi sumber bukti; seberapa baik data dianalisa; seberapa hati-hati bukti dikumpulkan; tujuan dari penggunaan tiap bukti. Bukti juga dikumpulkan dari orang-orang karena tidak semua informasi tertulis dan semua yang tertulis dapat cepat kadaluwarsa. Bukti dari pihak yang berkepentingan eksternal dapat sama berharganya dengan bukti yang diperoleh dari departemen.

Dalam pencarian bukti auditor juga dapat melakukan “*triangulation*” *evidence*, yaitu pencarian temuan dan kesimpulan yang didukung dengan berbagai bukti dari sumber yang berbeda. Dokumen yang terkait dengan studi VFM adalah milik publik dan harus disimpan selama 5 tahun. Dokumen kunci akan disimpan permanen.

b) *Clarity and brevity of message.*

Ada pengakuan umum yang menyatakan bahwa untuk dapat melayani PAC secara efektif dan meningkatkan dampak dari pekerjaan NAO maka laporan harus dibuat lebih pendek dan menarik dalam tampilan. Laporan tidak lebih dari 40 halaman, termasuk dengan lampiran dan harus ada keseimbangan antara teks dan bagan. Laporan yang baik terdiri dari: *executive summary*; kesimpulan dan rekomendasi; struktur yang logis; frase(kalimat) sederhana sehingga pembaca secara umum dapat mengikuti; bagan, table dan diagram yang mudah dibaca; penggunaan foto sebagai alat visualisasi dan ilustrasi;

c) *A well managed clearance process.*

Tim harus mengidentifikasi hal-hal berikut secepatnya: pihak-pihak yang terlibat dalam menjelaskan laporan; kerangka waktu clearance; berapa perubahan potensial yang dapat dikelola oleh departemen; bagaimana komunikasi dilakukan. Sebelum pertemuan *clearance* dilakukan maka tim harus sepakat akan sasaran yang hendak dicapai dan bagaimana perselisihan akan dihadapi. Tim harus bekerja keras untuk mempertahankan komentar kritis yang penting dan didukung dengan bukti.

d) *Effective dissemination of message.*

Tidaklah cukup untuk berasumsi bahwa publikasi laporan VFM akan cukup menyebarkan pesan kunci kepada seluruh pembaca. Dalam studi VFM yang baik tim akan mengkompilasi strategi komunikasi sejak tahap awal dan melakukan *update* sepanjang studi. Hal ini akan mendorong tim untuk berpikir tentang:

bagaimana memaksimalkan dampak laporan; kemungkinan pesan; pembaca utama laporan; strategi untuk mencapai pembaca kunci; risiko dan sensitivitas; strategi menghadapi media; penghubung dengan auditee dan kontak lainnya; sasaran keseluruhan komunikasi. Setelah publikasi tim dapat menjaga profil topik dan menstimulasi perbincangan lebih lanjut.

3) *Following up the study.*

a) *Added value and impacts.*

Pekerjaan VFM diharapkan dapat memberikan perubahan yang berguna bagi lembaga yang diaudit. Oleh karena itu perlu dilakukan pemilihan dan pengembangan studi yang dapat meningkatkan kemungkinan tercapainya dampak yang diinginkan. Pengukuran dampak pemeriksaan VFM adalah bagian integral dari standar prosedur yang bertujuan untuk: mengidentifikasi seberapa tinggi lembaga yang diaudit telah mengimplementasikan janji perubahan sebagai respon rekomendasi PAC dan laporan C&AG; menentukan akibat yang dimunculkan dari pemeriksaan VFM; mendemonstrasikan nilai tambah dari pekerjaan.

Dampak VFM audit dapat muncul dalam berbagai tahap siklus VFM: sebelum pemeriksaan diusulkan; pemberitahuan bahwa pemeriksaan akan dilakukan; pada saat pemeriksaan; setelah laporan dipublikasikan; setelah PAC. Pemeriksaan VFM pada umumnya memiliki 3 dampak: dampak kuantitatif finansial; dampak kuantitatif non-finansial; dampak kualitatif.

b) *Constructive post-project review and quality assurance work.*

Ada empat macam proyek revidu-pasca yang dapat menyediakan informasi tentang kualitas pemeriksaan VFM: *press and media coverage; external reviews; feedback from the audited body; team review.*

c. *How to do a VFM study – The “Quality Thresholds”*

Bagian ini berisi tentang panduan langkah-langkah yang perlu dilakukan untuk mendapatkan hasil yang baik sebagaimana diungkap dalam bagian *What makes for a good VFM study?*.

3.4 Performance Audit Guide dari Australian National Audit Office/ANAO (Australia)

ANAO terdiri dari dua *Services Group*, yaitu *Assurance Audit Services Group* (AASG) dan *Performance Audit Services Group* (PASG). ANAO juga memiliki dua *Support Branches*, yaitu *Professional Services Branch* (PSB) dan *Corporate Management Branch* (CMB). AASG fokus kepada opini laporan keuangan sedangkan PASG fokus kepada audit kinerja. Sedangkan PSB bertanggung jawab memberikan dukungan teknis kepada tim audit dan CMB menyediakan pelayanan untuk berbagai persoalan di lingkungan ANAO.

Australian National Audit Office (ANAO) mengatur pelaksanaan audit kinerja yang dilakukannya dalam *Performance Audit Guide* sebagai berikut:

a. *Audit Overview.*

1) *Background.*

ANAO memeriksa operasi entitas, sumber daya, sistem informasi, pengukuran kinerja, sistem monitoring dan kepatuhan perundang-undangan. Audit kinerja memegang peranan penting dalam meningkatkan efisiensi dan efektivitas dari administrasi entitas sektor publik.

2) *Audit mandate.*

Kewenangan audit kinerja oleh ANAO ada di *Auditor General Act 1997*. Sehingga secara hukum fungsi dari Auditor General adalah: melakukan audit kinerja pada tiap agen sewaktu-waktu; melakukan audit kinerja pada otoritas *Commonwealth* atau tiap subsidi pemerintah sewaktu-waktu; melakukan audit kinerja pada otoritas *Commonwealth* yang berupa *Government Business Enterprise*; melakukan reviu atau pemeriksaan dari aspek keseluruhan operasi sektor publik

Commonwealth; membuat kesepakatan dengan orang atau lembaga untuk melakukan audit kinerja terhadap orang atau lembaga; di bawah hukum *Corporations* menerima penunjukan sebagai auditor tambahan dari otoritas *Commonwealth*, perusahaan *Commonwealth*, atau perusahaan lain dimana *Commonwealth* memiliki kepentingan; menyediakan saran atau informasi kepada orang atau badan yang berhubungan dengan tanggung jawab *Auditor-General*; dalam beberapa hal menyediakan laporan yang tertabelisasi kepada Parlemen. Proses kebijakan pemerintah bukanlah obyek audit, sedangkan fungsi yang dilakukan oleh agen dalam menjalankan kebijakan adalah obyek audit.

3) *Auditing standards and accountability.*

Standar audit *Auditor-General* diumumkan di *Commonwealth Gazette* pada 1 Mei 2002. Standar ini mengadopsi AUSB dan diupdate otomatis dengan perubahan yang dilakukan oleh *Australian Auditing Standards* dan pernyataan *Auditing Guidance*.

a) *Auditing Standards.*

Australian Auditing and Assurance Standards mengatur pelaksanaan audit yang dilakukan di Australia. Standar ini berisi prinsip dasar dan prosedur penting beserta panduan yang diumumkan oleh para professional. Seluruh audit yang dilakukan oleh ANAO harus berdasarkan standard dan UU.

b) *Accountability.*

Auditor kinerja baik yang merupakan staf ANAO, kontraktor ataupun konsultan bertanggung jawab kepada *Auditor-General*. Sedangkan ANAO melalui *Auditor-General* bertanggungjawab kepada: Parlemen; *the Committee of Parliament*; *the community through Parliament*; Pemerintah dan Perdana Menteri; Auditee/klien.

c) *Accountability process.*

UU dan standar audit telah menyediakan kerangka kerja dasar akuntabilitas ANAO. Laporan audit juga termasuk pernyataan

bahwa audit telah dilakukan berdasar standar audit ANAO. Parlemen dan *committee* dapat meminta untuk dilakukan audit dengan tujuan tertentu. *Auditor-General* harus menyusun laporan tahunan atas aktivitas yang dilakukan oleh ANAO.

d) *Audit powers.*

Kewenangan *Auditor-General* dalam kaitannya dengan audit kinerja telah dicantumkan dalam UU, yaitu untuk memilih audit tanpa ada intervensi; dan akses terhadap informasi.

e) *Confidentially of information.*

Pasal 36 UU melarang petugas ANAO untuk melakukan pengungkapan informasi yang diberikan kepada mereka pada saat melakukan tugas kecuali hal itu dilakukan karena tugas dari ANAO.

f) *Parliamentary privilege.*

Anggota dan senator bebas dari proses hukum yang berkaitan dengan pernyataan mereka dalam menjalankan tugas legislatif. Hal ini agar Parlemen tidak takut ketika berusaha mencari kebenaran. Laporan yang termasuk dalam *parliament privilege* adalah dokumen yang dipresentasikan secara fisik atau ditabelisasi.

b. *Audit Business Process.*

1) *The PASG Business Framework.*

PASG bertanggung jawab kepada *Auditor-General* dalam hal manajemen audit kinerja yang dilakukan ANAO. Dalam upaya menjalankan tanggung jawabnya tersebut PASG menyusun sebuah model bisnis yang bertujuan untuk menyediakan panduan yang transparan dalam perencanaan, pelaksanaan, pengawasan dan pelaporan aktivitas audit kinerja.

2) *Strategic Audit Planning Process.*

Sasaran dalam tahap *Strategic Audit Planning* adalah untuk mengidentifikasi dan meranking topik audit kinerja yang potensial dan menjadwalkan untuk melengkapi/melakukan audit di periode berikutnya. *Strategic Planning* dilakukan dengan berkonsultasi kepada

AASG untuk memastikan ruang lingkup audit yang terintegrasi dan tepat. Manfaat dari perencanaan yang terintegrasi adalah adanya tukar informasi antara tim audit kinerja dan tim audit laporan keuangan. Hal ini akan meningkatkan pemahaman dan informasi kolektif dari agensi serta penilaian risiko yang lebih baik dan proses perencanaan yang lebih efisien.

Siklus dari perencanaan audit kinerja ini adalah sebagai berikut:

- a) *APS wide analysis*. Risiko dan tema audit yang mungkin untuk dilakukan audit atau sebagai elemen dari audit lain.
- b) *Agency analysis*. Mencari dan memahami bisnis agensi untuk mengidentifikasi risiko bisnis yang terkait dan merencanakan ruang lingkup audit yang tepat untuk mencari risiko tersebut.
- c) *Identification of performance audit topics*. Identifikasi topik audit yang potensial dan merankingnya berdasarkan kriteria dalam standar audit.
- d) *Development of integrated audit program*. Mempersiapkan rencana audit secara mendetail serta proposal audit untuk mendapatkan pengesahan dari *executive Directors* yang terkait.

Pada akhirnya tim audit akan menyusun *Blue Book* yang akan disampaikan kepada Parlemen dan seluruh klien audit ANAO tentang audit yang akan dilakukan pada periode berikutnya.

3) *Planning for Individual Performance Audits*.

Executive Directors menyerahkan audit individual kepada *Audit Manager* yang bertanggung jawab atas perencanaan dan pelaksanaan berdasarkan *Auditing Standards*. Dalam tahap ini disusun sebuah *Audit Work Plan*. *Audit Work Plan* adalah dokumen kunci untuk perencanaan dan pengawasan audit kinerja individual di ANAO. *Audit work plan* menyediakan informasi yang lengkap sehingga pimpinan dapat mengambil keputusan berdasarkan informasi yang cukup tentang biaya yang dibutuhkan untuk melakukan audit dan keuntungan yang diperoleh dari pelaksanaan audit tersebut. *Audit work plan* mencakup informasi tentang: sasaran audit; ruang lingkup, pendekatan audit;

anggaran; analisis risiko; perencanaan perjalanan; alokasi sumber daya; usulan penggunaan konsultan dan/atau kontraktor; biaya usulan audit dan kerangka waktu.

Yang dimaksud dengan sasaran audit adalah: akuntabilitas dan *good governance*; pengendalian finansial; dan ekonomis, efisiensi dan efektivitas dari manajemen program. Sedangkan ruang lingkup audit meliputi: elemen program yang akan diaudit; lokasi yang akan dikunjungi; jenis studi yang akan dilakukan dan karakter dari investigasi; pengumpulan informasi dan analisis yang akan dilakukan; serta hal apa saja yang tidak akan diperiksa.

Dalam menetapkan kriteria audit perlu untuk mempertimbangkan: *reliability; objectivity; usefulness; understandibility; comparability; completeness; acceptability*. Kriteria audit akan menjadi standar logis dalam menilai kinerja keekonomisan, efisiensi dan efektivitas dari aktivitas yang diaudit. Sedangkan hal yang harus dicermati dalam analisa risiko audit adalah: *team stability; team competence; availability of information; reliability of information; faulty audit program design; auditee relations*.

4) *Conducting Performance Audit.*

Melakukan audit kinerja mengharuskan auditor untuk melatih penilaian profesionalnya tentang aktivitas agensi yang berkaitan dengan standar audit; sasaran yang disetujui, ruang lingkup serta kriteria dan tiap arahan dari manajemen ANAO.

a) *Designation of the audit.*

Audit dimulai ketika agensi menerima pemberitahuan secara resmi dari ANAO bahwa *Auditor-General* telah memutuskan untuk melakukan audit untuk keseluruhan atau sebagian dari aktivitas agensi. Pemberitahuan tersebut berisi informasi tentang: sasaran dan ruang lingkup audit; usulan kriteria yang digunakan untuk mengukur kinerja agensi; referensi kewenangan *Auditor-General* berdasarkan UU; dan undangan untuk melakukan *entry interview*

guna mendiskusikan usulan pelaksanaan audit. Jika ada lebih dari satu agensi maka akan dikirim surat terpisah untuk tiap agensi.

b) *Entry interview.*

Tujuan *entry interview* adalah: memperkenalkan manajemen agensi kepada anggota ANAO yang akan terlibat dalam audit; memberi kesempatan kepada manajemen agensi untuk memaparkan tiap persoalan penting yang menurut mereka akan mempengaruhi pelaksanaan audit atau kesimpulan yang akan dihasilkan; mempersiapkan kesepakatan administratif yang lebih detail dan melakukan koordinasi perjanjian; memberi kesempatan pada manajemen agensi untuk menanyakan proses audit, dan kriteria audit. Jika ada lebih dari satu agensi tergantung pada penilaian profesional auditor apakah akan melakukan *entry interview* secara terpisah atau bersama-sama. Tahap ini juga merupakan latihan yang bagus dalam mencatat tiap persoalan penting yang muncul.

c) *Audit test programs.*

Ini adalah bagian integral dari audit. *Audit test programs* adalah tahap penyusunan kriteria audit menjadi serangkaian prosedur dan/atau aktivitas untuk mendapatkan bukti guna mendukung kesimpulan. *Audit test programs* harus memiliki karakteristik: *a clear purpose; be easily understood; sound logic; good layout/design; good coordination; flexibility; cost-effectiveness.*

d) *Audit evidence.*

Kunci hasil audit kinerja yang memenuhi harapan pemilik kepentingan ANAO adalah kualitas bukti yang mendukung kesimpulan dan rekomendasi. Kualitas bukti dapat dilihat dari: *competence; relevance; sufficiency.*

e) *Documentation.*

Audit manager bertugas untuk memelihara kertas kerja. Kertas kerja berisi semua dokumen yang berkaitan dengan audit kinerja. Kertas kerja adalah penghubung antara pekerjaan lapangan dan laporan audit. Kertas kerja seharusnya berisi bukti yang

dikumpulkan untuk mendukung pendapat, kesimpulan dan analisa yang mendukung rekomendasi dalam laporan. Kertas kerja harus memiliki karakteristik: *completeness and accuracy; clarity and conciseness; ease of preparation; legibility and neatness; relevance; organisation; ease of review.*

f) *Auditee relations.*

Hubungan dengan auditee bersifat strategik, seiring dengan pengembangan kemampuan negosiasi dan hubungan antar personil yang juga merupakan latihan penilaian profesional.

g) *Exit interview.*

Tujuannya adalah: mendiskusikan persoalan yang muncul dalam laporan; mencoba meraih kesepakatan dalam persoalan yang ditemukan; mencapai kesamaan pemahaman atas persoalan penting dalam mengintepretasikan fakta; indikasi materi tambahan yang harus disediakan oleh agensi; mengungkapkan persoalan lain yang tidak cukup signifikan untuk dituliskan dalam laporan tetap tidak dapat dikesampingkan.

5) *Managing Individual Audits.*

a) *Recording audit progress.*

Guna kepentingan penyimpanan, usulan audit yang disetujui dalam AWP (*Audit Work Plan*) dan alokasi audit ada pada audit manager.

b) *Expenditure.*

Baik *notional expenditure* dan *direct expenditure* direkam dalam tiap proses audit.

c) *Delegations.*

Bagian ini berbicara tentang pihak yang berwenang menyetujui pengeluaran yang dibutuhkan untuk melakukan audit. Bagian ini menjelaskan apa saja yang termasuk dalam *direct expenditure* dan *notional expenditure* serta kewenangan *Staff Cost*.

d) *Changing the Direct Expenditure Mix.*

Alokasi sumberdaya dalam audit dilakukan berdasar estimasi sebelumnya, tetap seiring dengan pelaksanaan audit perlu

dilakukan penghitungan ulang alokasi biaya langsung. *Audit Manager* bisa melakukan perubahan biaya asalkan tidak melebihi anggaran yang ditetapkan dalam *Audit Work Plan*.

e) *Cost Centre*.

Kewenangan *Executive Director* dalam melakukan perubahan alokasi biaya audit.

f) *Changing The Audit Work Plan*.

Seiring dengan proses audit kadang diperlukan untuk merubah beberapa bagian dalam *Audit Work Plan*.

g) *Changing the Resource Requirements*.

Pada saat audit dilakukan estimasi sumber daya saat awal mungkin tidak akurat dan perlu dilakukan perubahan.

h) *Re-allocation of Resources*.

Jika sumber daya dirasa tidak cukup maka perlu dilakukan penambahan sumber daya oleh *Executive Director*.

i) *Budget Review*.

Dalam keadaan tertentu *Cost Centre* memerlukan sumber daya tambahan untuk melaksanakan audit yang telah direncanakan.

j) *Direct Costs and Staff Costs*.

Jika sumber daya telah direalokasi maka *direct cost* tetap hanya untuk *direct cost* dan *staff cost* juga tetap untuk *staff cost*. Perubahan *direct cost* menjadi *staff cost* dan sebaliknya hanya dapat dilakukan dalam hal *PASG budget review*.

k) *Reporting Audit Progress*.

Membahas laporan proses audit oleh tim audit kepada Pimpinan ANAO.

l) *Executive review*.

Tiap pelaksanaan audit harus dilakukan reuiu oleh Pimpinan.

6) *Filing Audit Papers*.

Membahas tentang *audit engagement papers* dan *audit execution papers*.

c. *Reporting and Tabling.*

Output utama dari audit kinerja adalah kesimpulan atau opini audit tentang kinerja agensi yang diperiksa dan rekomendasi. Pada intinya setiap laporan harus memenuhi standar profesional. UU mengatur ada beberapa materi yang dapat atau harus dikeluarkan dari laporan untuk publik. Seiring tiap tahap pelaksanaan audit kinerja, perlu untuk memperhatikan kemungkinan berkembangnya rekomendasi. Ada beberapa karakter rekomendasi yang baik: mudah dimengerti; mudah dilihat; didukung oleh bukti; jelas; dapat dilakukan. ANAO membuat *report brochure* yaitu laporan ringkas tentang poin-poin penting dalam laporan untuk Parlemen dan media.

3.5 Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja Badan Pemeriksa Keuangan

Sebagaimana disebutkan sebelumnya, BPK telah memiliki SPKN dan PMP 2008 sebagai acuan dalam pelaksanaan tugas dan wewenangnya untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Khusus untuk pelaksanaan tugas audit kinerja BPK memiliki Juklak Pemeriksaan Kinerja agar terdapat kesamaan persepsi dan keseragaman metodologi yang digunakan dalam pelaksanaan audit kinerja.

Pada bagian ini penulis akan memaparkan secara umum tentang petunjuk pelaksanaan pemeriksaan kinerja di BPK yang secara garis besar terdiri dari empat bagian, yaitu: (a) gambaran umum; (b) perencanaan; (c) pelaksanaan; (d) pelaporan.

a. **Gambaran Umum**

Salah satu hal yang mendasari perhatian BPK untuk melakukan audit kinerja adalah karena perhatian publik mulai bergeser pada pencapaian kinerja pemerintah. Berangkat dari kondisi tersebut BPK berusaha memberikan kontribusi dalam kapasitas sebagai lembaga pemeriksa independen. Sebagai tindak lanjutnya BPK berkomitmen akan meningkatkan porsi pemeriksaannya pada pemeriksaan kinerja sesuai dengan Renstra 2006-2010.

BPK menggunakan tiga pengertian audit kinerja, yaitu menurut UU sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (3) UU No.15 tahun 2004, menurut INTOSAI, dan menurut terminologi *value for money audit* yang digunakan oleh Inggris, Kanada dan negara-negara persemakmuran. Pada dasarnya audit kinerja diartikan sebagai pemeriksaan terhadap suatu program/organisasi mengenai aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas (3E). BPK menjelaskan pengertian tiap aspek dalam konsep 3E. Selain itu BPK juga memberikan pengertian tentang input, proses, output dan outcome yang erat hubungannya dengan konsep 3E.

b. Perencanaan Pemeriksaan

BPK menyatakan bahwa tujuan perencanaan pemeriksaan adalah untuk mempersiapkan suatu program pemeriksaan yang akan digunakan sebagai dasar bagi pelaksanaan pemeriksaan sehingga pemeriksaan dapat berjalan secara efisien dan efektif. Kegiatan auditor BPK saat perencanaan meliputi hal-hal sebagai berikut:

1) Pengidentifikasian Masalah

Tahap ini menguraikan bagaimana pemeriksa dapat mengidentifikasi permasalahan yang ada pada obyek yang akan diperiksa. Tahap ini terdiri dari dua kegiatan utama, yaitu pemahaman atas rencana strategis dan kebijakan Badan tentang pemeriksaan kinerja dan pemahaman atas entitas yang akan diperiksa. Pemahaman atas rencana strategis dan kebijakan Badan tentang pemeriksaan kinerja akan digunakan oleh pemeriksa untuk menentukan arah dari pelaksanaan pemeriksaan kinerja. Selanjutnya, dengan memahami karakteristik entitas, pemeriksa dapat memahami kegiatan pokok, identitas, dan data umum entitas, yang dapat digunakan untuk merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan sesuai standar pemeriksaan yang ditetapkan (SPKN). Tujuan dari tahap ini adalah: (a) memahami rencana strategis dan kebijakan Badan tentang pelaksanaan pemeriksaan kinerja; (b) memperoleh data, informasi, serta latar belakang organisasi, program dan fungsi pelayanan publik yang diperiksa mengenai hal-hal yang berhubungan dengan input, proses,

output, dan outcome; (c) mengetahui landasan hukum atas kegiatan atau program dari organisasi, program dan fungsi pelayanan publik yang diperiksa; (d) mengidentifikasi masalah-masalah yang ada dalam organisasi, program, dan fungsi pelayanan publik yang diperiksa; (e) memahami tugas-tugas dan kewajiban-kewajiban yang diemban oleh entitas yang diperiksa, tujuan, dan program kerja entitas, hubungan antarunit kerja, organisasi dan akuntabilitas di dalam entitas, lingkungan internal dan eksternal entitas serta pihak terkait (stakeholders), hambatan-hambatan yang berasal dari luar entitas yang mempengaruhi, proses manajemen dan operasional entitas yang diperiksa, serta sumber daya entitas.

Dalam mengidentifikasi permasalahan, Juklak Pemeriksaan Kinerja BPK mengatur beberapa langkah untuk pelaksanaannya, diantaranya adalah sebagai berikut: pelajari tiap peraturan yang berkaitan dengan entitas, revidi struktur organisasi entitas, revidi hasil pemeriksaan sebelumnya, identifikasi *key performance indicator* entitas dan analisa pencapaiannya, dapatkan isu-isu baru yang berkaitan dengan entitas dan aktivitasnya.

2) Penentuan Area Kunci

Tahap ini menguraikan tentang bagaimana pemeriksa dapat menentukan area kunci dalam entitas yang diperiksa. Selain itu, akan diuraikan tentang bagaimana pemeriksa dapat menentukan urutan prioritas area kunci yang akan dipilih sebagai obyek pemeriksaan kinerja, yang akan menjadi fokus pemeriksaan, dengan menggunakan faktor-faktor pemilihan, yang berkaitan dengan elemen-elemen: (a) risiko terhadap manajemen, yaitu risiko yang dihadapi oleh manajemen atas tidak tercapainya aspek 3E (ekonomi, efisiensi dan efektivitas); (b) signifikansi suatu program, yaitu penilaian apakah suatu kegiatan dalam suatu area audit secara komparatif mempunyai pengaruh yang besar terhadap kegiatan lainnya dalam obyek audit secara keseluruhan; (c) dampak pemeriksaan, yaitu pengaruh hasil audit terhadap perbaikan atas area yang diperiksa; dan (d) auditabilitas, berhubungan dengan

kemampuan tim pemeriksa untuk melaksanakan pemeriksaan sesuai standar.

Area kunci yang sudah dipilih, selanjutnya diurutkan menurut prioritasnya dengan menggunakan faktor pemilihan. Sesuai dengan sumber daya pemeriksaan yang ada, pemeriksa memilih area kunci dengan prioritas tertinggi, yang akan menjadi fokus pelaksanaan pemeriksaan kinerja. Tujuan penentuan area kunci dalam perencanaan adalah untuk: (a) menilai apakah entitas telah memiliki sistem pengendalian yang memadai untuk mengidentifikasi risiko-risiko kelemahan pengendalian yang akan dijadikan pertimbangan dalam menentukan area kunci; (b) mempertimbangkan pengaruh peraturan perundang-undangan yang signifikan dan risiko kecurangan yang mungkin terjadi dan merancang prosedur untuk bisa memberikan keyakinan yang memadai bahwa kecurangan tersebut dapat dideteksi; dan (c) menentukan area-area kunci yang memiliki risiko tinggi untuk dilakukan pemeriksaan setelah mengidentifikasi permasalahan, mempertimbangkan pengendalian intern, risiko kecurangan yang mungkin terjadi, dan pengaruh peraturan yang berpengaruh terhadap kegiatan organisasi, program dan/atau fungsi pelayanan publik yang akan diperiksa.

Dalam tahap ini pemeriksa dapat melakukan tiga kegiatan utama, yaitu (a) mempertimbangkan kualitas pengendalian intern atas entitas/kegiatan/program yang akan diperiksa dengan menggunakan lima komponen SPI yang dikemukakan oleh COSO, yaitu: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, komunikasi dan informasi, serta monitoring; (b) melakukan penilaian atas pengaruh peraturan perundang-undangan yang signifikan terhadap entitas/kegiatan/program yang akan diperiksa, serta (c) mengidentifikasi potensi terjadinya kecurangan.

3) Penentuan Obyek, Tujuan dan Lingkup Pemeriksaan

Tahap ini menjelaskan tentang teknik atau tata cara pemeriksa dalam menetapkan obyek, tujuan, dan lingkup pemeriksaan yang berguna

dalam merencanakan suatu pemeriksaan dan menentukan metodologi yang akan dipergunakan. Tujuan pemeriksaan kinerja harus benar-benar dipertimbangkan dan dinyatakan secara jelas. Tujuan tersebut harus didefinisikan dengan jelas agar dapat mempermudah tim pemeriksa dalam mengambil kesimpulan pada akhir pemeriksaan. Apabila tujuan pemeriksaan telah ditetapkan secara tepat dan jelas, maka pekerjaan-pekerjaan pemeriksaan akan lebih terarah kepada kegiatan-kegiatan untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan yang muncul dalam tujuan pemeriksaan. Oleh karena itu, tujuan pemeriksaan kinerja harus bisa didefinisikan secara tepat, sehingga dapat dihindari pelaksanaan prosedur pemeriksaan yang tidak perlu.

Tujuan penentuan tujuan dan lingkup pemeriksaan adalah: (a) membantu dalam mengidentifikasi masalah-masalah yang akan diperiksa dan akan dilaporkan; (b) membantu dalam menyiapkan parameter atau ukuran pembatasan pemeriksaan seperti periode yang akan diperiksa atau lokasi pemeriksaan lapangan yang akan dipilih; dan (c) mempermudah tim pemeriksa dalam mengambil kesimpulan pada akhir pemeriksaan.

Langkah-langkah yang BPK lakukan pada tahap ini adalah: menentukan obyek pemeriksaan berdasarkan area kunci yang telah ditetapkan; menentukan tujuan pemeriksaan berdasarkan alasan dilakukannya suatu pemeriksaan; menentukan lingkup pemeriksaan berdasarkan tujuan pemeriksaan yang telah ditetapkan.

4) Penetapan Kriteria Pemeriksaan

Tahap ini menjelaskan tentang teknik atau tata cara menetapkan kriteria pemeriksaan yang digunakan untuk menentukan apakah suatu entitas mencapai kinerja yang diharapkan. Kriteria adalah standar-standar kinerja yang masuk akal dan bisa dicapai untuk menilai keekonomisan, efisiensi dan efektivitas dari kegiatan yang dilaksanakan oleh entitas yang diperiksa. Kriteria diperlukan sebagai dasar perbandingan apakah praktek-praktek yang dilaksanakan telah mencapai standar kinerja yang seharusnya.

Tujuan Penetapan Kriteria Pemeriksaan adalah untuk: (a) memberikan dasar yang baik sebagai alat komunikasi dalam tim pemeriksaan dan dengan manajemen pemeriksa mengenai sifat pemeriksaan; (b) memberikan dasar yang baik sebagai alat komunikasi dengan entitas yang diperiksa; (c) menghubungkan tujuan pemeriksaan dengan program pemeriksaan yang dilaksanakan selama tahap pelaksanaan pemeriksaan; (d) memberikan dasar pada tahap pengumpulan data dan penyusunan prosedur pemeriksaan; dan (e) memberikan dasar dalam menyusun temuan pemeriksaan.

Langkah-langkah yang harus ditempuh auditor BPK dalam proses penentuan kriteria adalah: (a) teliti apakah entitas telah memiliki kriteria sesuai dengan tujuan pemeriksaan; (b) bila ada apakah kriteria tersebut telah memenuhi karakteristik dapat dipercaya, obyektif, bermanfaat, bisa dimengerti, bisa diperbandingkan, lengkap, bisa diterima; (c) bila kriteria dimaksud tidak ada atau tidak memenuhi tujuan pemeriksaan maka auditor harus mengembangkan kriteria; (d) komunikasikan kriteria yang akan dipakai kepada entitas sebelum pemeriksaan dilaksanakan untuk mendapatkan kesepakatan bersama.

5) Penyusunan Program Kerja Pemeriksaan dan Program Kerja Perorangan

Tahap ini menjelaskan tentang cara penyusunan program pemeriksaan secara baik, serta menjelaskan bentuk dan isi Program Pemeriksaan (P2) serta penyusunan Program Kerja Perorangan (PKP). Suatu program pemeriksaan dapat disebut memadai jika mampu mengidentifikasi aspek-aspek penting pemeriksaan; disusun berdasarkan informasi pendukung yang jelas dan cermat; memberikan panduan dalam melaksanakan pengujian secara efektif; membantu dalam pengumpulan bukti yang cukup, dapat diandalkan, dan relevan untuk mendukung opini/ Pernyataan pendapat atau kesimpulan pemeriksaan; dan mencapai tujuan pemeriksaan.

Juklak Pemeriksaan BPK mengatur hal-hal yang harus ada dalam program audit kinerja sebagai berikut: dasar pemeriksaan; standar

pemeriksaan; organisasi/program/fungsi pelayanan publik yang diperiksa; tahun anggaran yang diperiksa; identitas dan data umum yang diperiksa; alasan pemeriksaan; jenis pemeriksaan; tujuan pemeriksaan; sasaran pemeriksaan; metodologi pemeriksaan; kriteria pemeriksaan; langkah atau prosedur pemeriksaan.

c. Pelaksanaan

Tahap pelaksanaan pemeriksaan adalah tahap kegiatan pemeriksaan yang dilakukan di tempat kedudukan entitas yang diperiksa, yang merupakan kegiatan lanjutan dari kegiatan pemeriksaan pendahuluan dan meliputi pengumpulan bukti-bukti pemeriksaan. Pada tahap ini akan diuji apakah bukti-bukti tersebut telah lengkap dan tepat, selanjutnya ditentukan apakah bukti telah cukup untuk menilai kinerja suatu entitas dengan membandingkannya dengan kriteria. Pemeriksaan merupakan kegiatan yang dilakukan di tempat kedudukan entitas yang diperiksa yang bertujuan untuk mendapatkan bukti yang cukup, kompeten, dan relevan yang memungkinkan pemeriksa untuk: (1) menilai apakah kinerja entitas yang diperiksa sesuai dengan kriteria atau tidak; (2) menyimpulkan apakah tujuan-tujuan pemeriksaan tercapai atau tidak; (3) mengidentifikasi kemungkinan-kemungkinan untuk memperbaiki kinerja entitas yang diperiksa; dan (4) mendukung rekomendasi-rekomendasi pemeriksaan.

Kegiatan dalam pemeriksaan meliputi: pengumpulan bukti, pengujian bukti, pengujian atas kepatuhan terhadap perundangundangan dan kualitas pelaksanaan pengendalian intern, penyusunan dan penyampaian konsep temuan pemeriksaan, perolehan tanggapan resmi dan tertulis atas konsep temuan pemeriksaan, dan penyampaian temuan pemeriksaan.

1) Pengujian Data

Tahap ini akan menjelaskan tentang metode dan teknik dalam mengumpulkan dan menganalisis bukti pemeriksaan, kemudian melakukan pengujian atas bukti tersebut, sehingga dapat dipergunakan sebagai data pendukung hasil pemeriksaan yang andal dan akurat.

Tujuan dari tahap ini adalah memperoleh bukti pemeriksaan sebagai pendukung temuan pemeriksaan. Tujuan pengujian data dimaksudkan

untuk menentukan atau memilih bukti-bukti pemeriksaan yang penting dan perlu (dari bukti-bukti pemeriksaan yang ada) sebagai bahan penyusunan suatu temuan dan kesimpulan pemeriksaan. Selain itu, berdasarkan bukti-bukti yang sudah diuji, pemeriksa dapat: (1) mengembangkan hasil pengujian untuk menilai apakah kinerja entitas yang diperiksa telah sesuai dengan kriteria atau tidak; (2) mengumpulkan hasil pengujian dan membandingkannya dengan tujuan pemeriksaan tersebut; (3) mengidentifikasi kemungkinan-kemungkinan untuk memperbaiki kinerja entitas tersebut; dan (4) memanfaatkan hasil pengujian untuk mendukung rekomendasi dan kesimpulan pemeriksaan.

Langkah yang harus dilakukan dalam tahap ini adalah: (1) pengumpulan data pemeriksaan. Auditor melakukan pengumpulan data berdasarkan program pemeriksaan yang telah ditetapkan. Data yang dikumpulkan ini diharapkan akan menjadi bukti pemeriksaan yang akan digunakan untuk mendukung temuan pemeriksaan. Dalam mengumpulkan data auditor harus memperhatikan sumber data, cara memperoleh data, validitas dan reliabilitas data; (2) pengujian data. Teknik yang dapat digunakan auditor dalam melakukan pengujian data diantaranya adalah wawancara, inspeksi, konfirmasi, reвью analitis, sampling, bagan arus dan analisis. Hasil pengujian data ini kemudian akan diperbandingkan dengan kriteria audit yang telah ditetapkan.

2) Penyusunan Temuan Pemeriksaan

Tahap ini menjelaskan tentang penyusunan konsep temuan pemeriksaan (TP) sebagai hasil dari pelaksanaan pemeriksaan kinerja jika ditemukan hal-hal yang tidak sesuai dengan kriteria. Penjelasan dalam tahap ini meliputi proses penyusunan konsep TP, penerimaan tanggapan resmi dan tertulis dari entitas yang diperiksa, dan penyampaian TP.

Tujuan dari kegiatan Penyusunan Temuan Pemeriksaan adalah: 1) memberikan informasi kepada entitas yang diperiksa dan atau pihak lain yang berkepentingan, tentang fakta dan informasi yang akurat dan

berhubungan dengan permasalahan yang diperoleh dari kegiatan pemeriksaan; TP tersebut belum dilengkapi dengan saran. 2) menjawab tujuan pemeriksaan dengan cara memaparkan hasil studi/pemeriksaan yang dilakukan pemeriksa dalam mencapai tujuan pemeriksaan kinerja. 3) menyajikan kelemahan pengendalian intern yang signifikan, kecurangan, dan penyimpangan dari ketentuan perundangundangan yang terjadi pada entitas yang diperiksa.

Beberapa hal yang harus diperhatikan oleh auditor dalam menyusun temuan pemeriksaan adalah: temuan audit kinerja harus dapat menjawab tujuan pemeriksaan yang telah ditetapkan; unsur temuan terdiri dari kondisi, kriteria, akibat, sebab; temuan pemeriksaan harus didukung oleh bukti pemeriksaan yang cukup, kompeten dan relevan; temuan pemeriksaan disajikan dalam urutan yang logis, akurat dan lengkap; temuan pemeriksaan merupakan hasil proses analisis pemeriksaan tim di lapangan.

Konsep temuan pemeriksaan yang berasal dari hasil pengujian bukti yang menunjukkan adanya *gap* yang signifikan antara kondisi dan kriteria tersebut disampaikan kepada manajemen entitas yang diperiksa untuk mendapatkan tanggapan. Auditor kemudian mendiskusikan konsep temuan pemeriksaan tersebut dengan manajemen entitas untuk mendapatkan klarifikasi. Auditor harus mendapatkan tanggapan dari manajemen entitas secara resmi dan tertulis. Dari hasil diskusi konsep temuan pemeriksaan tersebut auditor kemudian menyusun temuan pemeriksaan dan diserahkan kepada manajemen entitas.

d. Pelaporan

Bagian ini mencoba memberikan pedoman kepada pemeriksa dalam melaksanakan tahap pelaporan pemeriksaan. Tujuan dari bagian petunjuk pelaksanaan pelaporan pemeriksaan ini adalah memberikan bantuan kepada pemeriksa dalam menyusun suatu laporan pemeriksaan kinerja. Laporan hasil pemeriksaan tersebut diharapkan dapat (1) mengomunikasikan hasil pemeriksaan kepada pihak yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, (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. Dalam penyusunan Konsep Laporan Hasil Pemeriksaan diuraikan langkah-langkah mengenai penyusunan rekomendasi atas hasil temuan pemeriksa, pembuatan simpulan pemeriksaan, dan mekanisme penyampaian.

Tujuan dari tahap ini adalah memberikan pedoman kepada para pemeriksa dalam penyusunan suatu Laporan Hasil Pemeriksaan agar fungsi dari pembuatan laporan dapat terpenuhi. Selain itu, juga diharapkan agar LHP kinerja tersebut dapat menjawab tujuan pemeriksaan yang telah ditetapkan dalam tahap perencanaan pekerjaan.

Langkah-langkah yang perlu dilakukan dalam penyusunan Hasil Pemeriksaan (HP) adalah: penyusunan konsep LHP; persetujuan Badan atas konsep LHP tanpa tanggapan atas rekomendasi dan simpulan pemeriksaan; penyampaian konsep LHP ke entitas; perolehan tanggapan atas rekomendasi dan simpulan pemeriksaan dari entitas yang diperiksa; penyiapan konsep LHP yang sudah dilengkapi tanggapan entitas; penyusunan HP final; pendistribusian HP final.

Tabel 3.1
Gambaran Umum SAI *Benchmark*

	GAO	OAGC	NAO	ANAO
Dasar Hukum	Budget and Accounting ACT 1921	Auditor General Act 1977	National Audit Act 1983 The Government resources and Accounts Act 2000	Auditor-General Act 1997
Tugas/Mandat	GAO adalah bagian dari <i>United States Congress</i> yang bertugas untuk melakukan audit, evaluasi dan investigasi.	Memberikan laporan kepada Parlemen tentang pembelanjaan uang pemerintah (3E)	Audit laporan keuangan Value for money audit	Memberikan laporan penilaian terhadap area tertentu dalam administrasi publik dan penialian atas laporan keuangan, administrasi dan akuntabilitas sektor publik. Performance audit Financial statement audit
Model	Parliamentary	Parliamentary	Parliamentary	Parliamentary