



**PERATURAN
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA
No. 01 TAHUN 2007**

STANDAR PEMERIKSAAN KEUANGAN NEGARA

**BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA
2007**



**PERATURAN
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA
No. 01 TAHUN 2007**

**STANDAR PEMERIKSAAN
KEUANGAN NEGARA**

**BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA
2007**



**Ketua
Badan Pemeriksa Keuangan
Republik Indonesia**

SAMBUTAN

Standar Pemeriksaan merupakan patokan bagi para pemeriksa dalam melakukan tugas pemeriksaannya. Seiring dengan perkembangan teori pemeriksaan, dinamika masyarakat yang menuntut adanya transparansi dan akuntabilitas, serta kebutuhan akan hasil pemeriksaan yang bernilai tambah menuntut BPK menyempurnakan standar audit pemerintahan (SAP) 1995.

SAP 1995 dirasa tidak dapat memenuhi tuntutan dinamika masa kini. Terlebih lagi sejak adanya reformasi konstitusi di bidang pemeriksaan maka untuk memenuhi amanat Pasal 5 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Pasal 9 ayat (1) huruf e Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, BPK harus menyusun standar pemeriksaan yang dapat menampung hal tersebut. Oleh karena itulah, saya sangat berbangga bahwa di awal tahun 2007 ini, BPK telah berhasil menyelesaikan penyusunan standar pemeriksaan yang diberi nama 'Standar Pemeriksaan Keuangan Negara' atau disingkat dengan 'SPKN'.

SPKN ini ditetapkan dengan peraturan BPK Nomor 01 Tahun 2007 sebagaimana amanat UU yang ada. Dengan demikian, sejak ditetapkannya Peraturan BPK ini dan dimuatnya dalam Lembaran Negara, SPKN ini akan mengikat BPK maupun pihak lain yang melaksanakan pemeriksaan keuangan negara untuk dan atas nama BPK. Inilah tonggak sejarah dimulainya reformasi terhadap pemeriksaan yang dilakukan BPK setelah 60 tahun pelaksanaan tugas konstitusionalnya. Dengan demikian, diharapkan hasil pemeriksaan BPK dapat lebih berkualitas yaitu memberikan nilai tambah yang positif bagi pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Selanjutnya akan berdampak pada peningkatan kesejahteraan hidup masyarakat Indonesia seluruhnya.

Penyusunan SPKN ini telah melalui proses sebagaimana diamanatkan dalam undang-undang maupun dalam kelaziman penyusunan standar profesi. Hal ini tidaklah mudah, oleh karenanya, SPKN ini akan selalu dipantau perkembangannya dan akan selalu dimutakhirkan agar selalu sesuai dengan dinamika yang terjadi di masyarakat.

Hal yang terpenting dari sebuah proses penyusunan SPKN bukanlah terletak pada kualitas SPKN-nya melainkan terletak pada kesuksesan dalam penerapannya. Oleh karenanya segala kegiatan yang dapat memungkinkan terlaksananya SPKN ini secara benar dan konsekuen harus dilakukan. Inilah tugas kita bersama.

Terima kasih.

Jakarta, Januari 2007

Ketua,



Prof. Dr. Anwar Nasution

DAFTAR ISI

	Halaman
Sambutan	i
Daftar Isi	iii
Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara	1
LAMPIRAN I	
PENDAHULUAN STANDAR PEMERIKSAAN	
Pengantar	10
Landasan dan Referensi	10
Standar Profesional Pemeriksaan Keuangan Negara	11
Penerapan	11
Pemantauan Penerapan dan Perkembangan Standar Pemeriksaan	12
Akuntabilitas	12
Jenis Pemeriksaan	13
Tanggung Jawab Manajemen Entitas yang Diperiksa	15
Tanggung Jawab Pemeriksa	16
Tanggung Jawab Organisasi Pemeriksa	18
Hubungan Antara Standar Pemeriksaan Dengan Undang-Undang tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara	18
Hubungan Antara Standar Pemeriksaan Dengan Standar Profesional Lainnya	19
Sistematika	19
LAMPIRAN II	
PERNYATAAN STANDAR PEMERIKSAAN 01	
STANDAR UMUM	
Pengantar	21
Persyaratan Kemampuan/Keahlian	21

Independensi	24
Penggunaan Kemahiran Profesional Secara Cermat dan Seksama	29
Pengendalian Mutu	31
Pemberlakukan Standar Pemeriksaan	34

LAMPIRAN III

PERNYATAAN STANDAR PEMERIKSAAN 02

STANDAR PELAKSANAAN PEMERIKSAAN KEUANGAN

Pengantar	35
Hubungan dengan Standar Profesional Akuntan Publik IAI	35
Komunikasi Pemeriksa	36
Pertimbangan Terhadap Hasil Pemeriksaan Sebelumnya	38
Merancang Pemeriksaan Untuk Mendeteksi Terjadinya Penyimpangan Dari Ketentuan Peraturan Perundang-undangan; Kecurangan (Fraud), serta Ketidapatutan (Abuse)	39
Pengembangan Temuan Pemeriksaan	41
Dokumentasi Pemeriksaan	42
Pemberlakukan Standar Pemeriksaan	44

LAMPIRAN IV

PERNYATAAN STANDAR PEMERIKSAAN 03

STANDAR PELAPORAN PEMERIKSAAN KEUANGAN

Pengantar	45
Hubungan dengan Standar Profesional Akuntan Publik yang Ditetapkan oleh IAI	45
Pernyataan Kepatuhan Terhadap Standar Pemeriksaan	46
Pelaporan Tentang Kepatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang- undangan	47
Pelaporan tentang Pengendalian Intern	49
Pelaporan Tanggapan dari Pejabat yang Bertanggung Jawab	51

Pelaporan Informasi Rahasia	52
Penerbitan dan Pendistribusian Laporan Hasil Pemeriksaan	53
Pemberlakukan Standar Pemeriksaan	54

LAMPIRAN V

PERNYATAAN STANDAR PEMERIKSAAN 04

STANDAR PELAKSANAAN PEMERIKSAAN KINERJA

Pengantar	55
Perencanaan	55
Supervisi	73
Bukti	74
Dokumentasi Pemeriksaan	80
Pemberlakukan Standar Pemeriksaan	81

LAMPIRAN VI

PERNYATAAN STANDAR PEMERIKSAAN 05

STANDAR PELAPORAN PEMERIKSAAN KINERJA

Pengantar	82
Bentuk	82
Isi Laporan	83
Unsur-unsur Kualitas Laporan	90
Penerbitan dan Pendistribusian Laporan Hasil Pemeriksaan	94
Pemberlakukan Standar Pemeriksaan	95

LAMPIRAN VII

PERNYATAAN STANDAR PEMERIKSAAN 06

STANDAR PELAKSANAAN PEMERIKSAAN DENGAN TUJUAN TERTENTU

Pengantar	96
Hubungan Dengan Standar Profesional Akuntan Publik Yang Ditetapkan Oleh IAI	96

Komunikasi Pemeriksa	97
Pertimbangan Terhadap Hasil Pemeriksaan Sebelumnya	99
Pengendalian Intern	100
Merancang Pemeriksaan untuk Mendeteksi Terjadinya Penyimpangan dari Ketentuan Peraturan Perundang-undangan; Kecurangan (Fraud), Serta Ketidakpatutan (Abuse)	100
Dokumentasi Pemeriksaan	104
Pemberlakukan Standar Pemeriksaan	105

LAMPIRAN VIII

PERNYATAAN STANDAR PEMERIKSAAN 07

STANDAR PELAPORAN PEMERIKSAAN DENGAN TUJUAN TERTENTU

Pengantar	106
Hubungan dengan Standar Profesional Akuntan Publik yang Ditetapkan oleh IAI	106
Pernyataan Kepatuhan Terhadap Standar Pemeriksaan	107
Pelaporan Tentang Kelemahan Pengendalian Intern dan Kepatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan	108
Pelaporan Tanggapan dari Pejabat yang Bertanggung Jawab	110
Pelaporan Informasi Rahasia	111
Penerbitan dan Pendistribusian Laporan Hasil Pemeriksaan	112
Pemberlakukan Standar Pemeriksaan	113
Penyusun Standar Pemeriksaan Keuangan Negara	114



**PERATURAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA
NOMOR 01 TAHUN 2007
TENTANG
STANDAR PEMERIKSAAN KEUANGAN NEGARA**

**DENGAN RAHMAT TUHAN YANG MAHA ESA
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,**

Menimbang : bahwa untuk melaksanakan Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan dan Pengelolaan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Pasal 9 ayat (1) huruf e dan Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, perlu menetapkan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

Mengingat : 1. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2003 Nomor 47, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4286);
2. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 5, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4355);
3. Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 53, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4389);

4. Undang-Undang ...

4. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 66, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4400);
5. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 4654).

M E M U T U S K A N

Menetapkan : PERATURAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA TENTANG STANDAR PEMERIKSAAN KEUANGAN NEGARA

Pasal 1

Dalam Peraturan ini yang dimaksud dengan :

1. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) adalah patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.
2. Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.
3. Pengelolaan Keuangan Negara adalah keseluruhan kegiatan pejabat pengelola keuangan negara sesuai dengan kedudukan dan kewenangannya, meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, dan pertanggungjawaban.
4. Pemeriksa adalah orang yang melaksanakan tugas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara untuk dan atas nama Badan Pemeriksa Keuangan.
5. Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

6. Aparat ...

6. Aparat Pengawas Internal Pemerintah adalah unit organisasi di lingkungan Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Kementerian Negara, Lembaga Negara dan Lembaga Pemerintah Non Departemen yang mempunyai tugas dan fungsi melakukan pengawasan dalam lingkup kewenangannya.
7. Satuan Pengawasan Intern adalah unit organisasi pada Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah yang mempunyai tugas dan fungsi melakukan pengawasan dalam lingkup kewenangannya.

Pasal 2

SPKN dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Pemeriksaan yang selanjutnya disebut PSP.

Pasal 3

- (1) SPKN yang dimaksud dalam Peraturan ini terdiri atas Pendahuluan Standar Pemeriksaan dan 7 (tujuh) PSP.
- (2) Pendahuluan Standar Pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) ditetapkan dalam Lampiran I.
- (3) PSP yang dimaksud dalam ayat (1), terdiri dari:
 - a. PSP Nomor 01 tentang Standar Umum sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran II.
 - b. PSP Nomor 02 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran III.
 - c. PSP Nomor 03 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran IV.
 - d. PSP Nomor 04 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran V.
 - e. PSP Nomor 05 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan Kinerja sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran VI.
 - f. PSP Nomor 06 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran VII.

g. PSP ...

- g. PSP Nomor 07 tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran VIII.

Pasal 4

Pendahuluan Standar Pemeriksaan dan PSP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3, tercantum dalam Lampiran dan merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Peraturan ini.

Pasal 5

SPKN ini berlaku untuk semua pemeriksaan yang dilaksanakan terhadap entitas, program, kegiatan serta fungsi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Pasal 6

SPKN ini berlaku bagi:

- a. Badan Pemeriksa Keuangan.
- b. Akuntan Publik atau pihak lainnya yang melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara, untuk dan atas nama Badan Pemeriksa Keuangan.

Pasal 7

Aparat Pengawas Internal Pemerintah, satuan pengawasan intern maupun pihak lainnya dapat menggunakan SPKN sebagai acuan dalam menyusun standar pengawasan sesuai dengan kedudukan, tugas, dan fungsinya.

Pasal 8

Peraturan pelaksanaan dari SPKN ditetapkan dengan Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan.

Pasal 9 ...

Pasal 9

Badan Pemeriksa Keuangan membentuk suatu Komite yang bertugas memantau penerapan dan pengembangan SPKN, yang ditetapkan dengan Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan.

Pasal 10

Dengan berlakunya Peraturan ini maka Standar Audit Pemerintahan sebagaimana ditetapkan dalam Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 01a/SK/K/1995, dinyatakan tidak berlaku.

Pasal 11

Pada saat berlakunya Peraturan BPK ini, semua pemeriksaan yang masih berlangsung pada saat Peraturan BPK ini ditetapkan, dilaksanakan berdasarkan Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 01a/SK/K/1995 tentang Standar Audit Pemerintahan.

Pasal 12

Peraturan ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan ini dengan penetapan dalam Lembaran Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di : J a k a r t a

Pada tanggal : Januari 2007

Badan Pemeriksa Keuangan

Republik Indonesia

Wakil Ketua,

H. Abdullah Zainie, S.H.

Ketua,

Prof. Dr. Anwar Nasution

Anggota,

Drs. Imran, Ak.

Anggota,

Hasan Bisri, S.E., M.M.

Anggota,

Drs. I Gusti Agung Rai, Ak., MA

Anggota,

Drs. Baharuddin Aritonang, M.Hum

Anggota,

Drs. Udju Djuhaeri

Diundangkan di Jakarta

Pada tanggal 7 Maret 2007

Menteri Hukum Dan Hak Azasi Manusia

Republik Indonesia,

Hamid Awaludin



PENJELASAN
ATAS
PERATURAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA
NOMOR 01 TAHUN 2007
TENTANG
STANDAR PEMERIKSAAN KEUANGAN NEGARA

I. UMUM

Sesuai dengan amanat Pasal 23 ayat (1) E UUD 1945 yang menyatakan untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang Keuangan Negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri, maka kedudukan Badan Pemeriksa Keuangan sebagai lembaga Negara Pemeriksa Keuangan Negara perlu dimantapkan dengan memperkuat peran dan kinerjanya.

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan tentang SPKN ini merupakan pelaksanaan dari Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Jo. Pasal 9 e Jo. Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan yang menyatakan dalam melaksanakan tugasnya Badan Pemeriksa Keuangan berwenang/berkewajiban menetapkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara setelah berkonsultasi dengan Pemerintah Pusat/Pemerintah Daerah yang wajib digunakan dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara. Dalam rangka melaksanakan amanat Undang-undang tersebut, Badan Pemeriksa Keuangan telah menyampaikan surat Nomor 137/S/I-XIV/12/2006 tanggal 8 Desember 2006 perihal Konsep Standar Pemeriksaan Keuangan Negara kepada Presiden dan telah ditanggapi

oleh ...

oleh Menteri Keuangan dengan surat Nomor S-553/MK.01/2006 tanggal 22 Desember 2006 perihal Tanggapan atas Konsep Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

Agar Badan Pemeriksa Keuangan dapat melaksanakan tugas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara secara efektif, sesuai peraturan perundang-undangan yang mutakhir maka Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan tentang SPKN ini mengatur hal-hal pokok yang memberi landasan operasional sebagai pengganti Standar Audit Pemerintahan atau SAP yang selama ini berlaku.

SPKN memuat persyaratan profesional Pemeriksa, mutu pelaksanaan pemeriksaan dan persyaratan laporan pemeriksaan yang profesional bagi para Pemeriksa dan organisasi Pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara.

II. PASAL DEMI PASAL

Pasal 1

Cukup jelas.

Pasal 2

Cukup jelas.

Pasal 3

Cukup jelas.

Pasal 4

Cukup jelas.

Pasal 5

Cukup jelas.

Pasal 6

Yang dimaksud dengan pihak lainnya adalah pengawas dari berbagai instansi atau tenaga ahli yang melakukan tugas pemeriksaan.

Pasal 7 ...

Pasal 7

Yang dimaksud dengan pihak lainnya adalah unit organisasi pengawasan pada lembaga atau organisasi yang mengelola Keuangan Negara, antara lain Satuan Pengawas Intern pada Bank Indonesia, Satuan Pengawas Intern pada Lembaga Penjamin Simpanan dan satuan pengawas intern pada yayasan atau badan lain yang mengelola atau menerima bantuan dari Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah.

Pasal 8

Yang dimaksud peraturan pelaksanaan adalah Panduan Manajemen Pemeriksaan (PMP) dan peraturan pelaksanaan lainnya yang mengacu pada SPKN.

Pasal 9

Cukup jelas.

Pasal 10

Cukup jelas.

Pasal 11

Cukup jelas.

LAMPIRAN I

**PERATURAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK
INDONESIA**

NOMOR : 01 TAHUN 2007

TANGGAL : 7 MARET 2007

PENDAHULUAN

STANDAR PEMERIKSAAN

PENDAHULUAN

STANDAR PEMERIKSAAN

PENGANTAR

01 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, 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 entitas yang diperiksa melalui pengumpulan dan pengujian bukti secara obyektif. Apabila pemeriksa melaksanakan pemeriksaan dengan cara ini dan melaporkan hasilnya sesuai dengan Standar Pemeriksaan maka hasil pemeriksaan tersebut akan dapat mendukung peningkatan mutu pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara serta pengambilan keputusan Penyelenggara Negara. Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara juga merupakan salah satu unsur penting dalam rangka terciptanya akuntabilitas publik.

02 Standar Pemeriksaan ini disusun untuk memenuhi Pasal 5 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Pasal 9 ayat (1) huruf e Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

03 Tujuan Standar Pemeriksaan ini adalah untuk menjadi ukuran mutu bagi para pemeriksa dan organisasi pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

LANDASAN DAN REFERENSI

04 Landasan dan referensi yang digunakan dalam penyusunan Standar Pemeriksaan ini adalah:

a. Landasan Peraturan Perundang-undangan:

- 1) Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- 2) Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

- 1 3) Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan
2 Negara.
- 3 4) Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan
4 Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- 5 5) Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa
6 Keuangan.

7 b. Referensi

- 8 1) Standar Audit Pemerintahan – Badan Pemeriksa Keuangan RI Tahun
9 1995.
- 10 2) *Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS) 2003 Revision,*
11 *United States General Accounting Office (US-GAO).*
- 12 3) Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), 2001, Ikatan Akuntan
13 Indonesia (IAI).
- 14 4) *Auditing Standards, International Organization of Supreme Audit Institutions*
15 *(INTOSAI), Latest Ammendment 1995.*
- 16 5) *Generally Accepted Auditing Standards (GAAS), AICPA, 2002.*
- 17 6) *Internal Control Standards, INTOSAI, 2001.*
- 18 7) *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, SPPLA-ILA, Latest*
19 *Revision December 2003.*

20
21 **STANDAR PROFESIONAL PEMERIKSAAN KEUANGAN**
22 **NEGARA**

23 **05** Selain Standar Pemeriksaan ini, BPK juga menerbitkan kode etik
24 pemeriksa sebagai acuan perilaku pemeriksa dalam menjalankan tugas
25 pemeriksaan.

26
27 **PENERAPAN**

28 **06** Standar Pemeriksaan ini berlaku untuk semua pemeriksaan yang
29 dilaksanakan terhadap entitas, program, kegiatan serta fungsi yang berkaitan
30 dengan pelaksanaan pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara.

1 **07** Sesuai dengan pernyataan pada butir 06 di atas, maka Standar
2 Pemeriksaan ini berlaku untuk:

3 a. BPK.

4 b. Akuntan Publik atau pihak lainnya yang melakukan pemeriksaan atas
5 pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara, untuk dan atas nama
6 BPK.

7 **08** Standar Pemeriksaan ini dapat digunakan oleh aparat pengawas
8 intern pemerintah termasuk satuan pengawasan intern maupun pihak lainnya
9 sebagai acuan dalam menyusun standar pengawasan sesuai dengan
10 kedudukan, tugas, dan fungsinya.

11

12 **PEMANTAUAN PENERAPAN DAN PERKEMBANGAN** 13 **STANDAR PEMERIKSAAN**

14 **09** Demi penyempurnaan dan penyesuaian dengan perkembangan
15 kebutuhan maupun perkembangan ilmu pemeriksaan, Badan Pemeriksa
16 Keuangan (BPK) akan memantau penerapan dan perkembangan standar
17 pemeriksaan.

18

19 **AKUNTABILITAS**

20 **10** Pengertian pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara
21 mencakup akuntabilitas yang harus diterapkan semua entitas oleh pihak yang
22 melakukan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Akuntabilitas
23 diperlukan untuk dapat mengetahui pelaksanaan program yang dibiayai
24 dengan keuangan negara, tingkat kepatuhannya terhadap ketentuan peraturan
25 perundang-undangan yang berlaku, serta untuk mengetahui tingkat
26 kehematan, efisiensi, dan efektivitas dari program tersebut.

27 **11** Dengan semakin kompleks dan pentingnya program pemerintah
28 dalam rangka pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, BPK dapat
29 diminta oleh lembaga perwakilan dan penyelenggara negara untuk
30 memperluas pemeriksaan kinerja. Perluasan tersebut dapat berbentuk
31 penilaian terhadap berbagai alternatif kebijakan, identifikasi dan usaha-usaha
32 untuk mengurangi risiko, serta analisis terhadap pengelolaan dan tanggung
33 jawab keuangan negara yang dilakukan oleh penyelenggara negara.

34

1 **JENIS PEMERIKSAAN**

2 **12** Setiap pemeriksaan dimulai dengan penetapan tujuan dan
3 penentuan jenis pemeriksaan yang akan dilaksanakan serta standar yang
4 harus diikuti oleh pemeriksa. Jenis pemeriksaan sebagaimana diuraikan dalam
5 Standar Pemeriksaan ini, adalah: pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja,
6 dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

7 **13** Dalam beberapa pemeriksaan, standar yang digunakan untuk
8 mencapai tujuan pemeriksaan sudah sangat jelas. Misalnya, jika tujuan
9 pemeriksaan adalah untuk memberikan opini terhadap suatu laporan
10 keuangan, maka standar yang berlaku adalah Standar pemeriksaan keuangan.
11 Namun demikian, untuk beberapa pemeriksaan lainnya, mungkin terjadi
12 tumpang-tindih tujuan pemeriksaan. Misalnya, jika tujuan pemeriksaan
13 adalah untuk menentukan keandalan ukuran-ukuran kinerja, maka
14 pemeriksaan tersebut bisa dilakukan melalui pemeriksaan kinerja maupun
15 pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Apabila terdapat pilihan diantara
16 standar-standar yang berlaku, pemeriksa harus mempertimbangkan
17 kebutuhan pengguna dan pengetahuan pemeriksa, keahlian, dan pengalaman
18 dalam menentukan standar yang akan diikuti. Pemeriksa harus mengikuti
19 standar yang berlaku bagi suatu jenis pemeriksaan (Standar Pemeriksaan
20 Keuangan, Standar Pemeriksaan Kinerja, atau Standar Pemeriksaan Dengan
21 Tujuan Tertentu).

22 **Pemeriksaan Keuangan**

23 **14** Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan.
24 Pemeriksaan keuangan tersebut bertujuan untuk memberikan keyakinan yang
25 memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan telah disajikan secara
26 wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang
27 berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip
28 akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

29 **Pemeriksaan Kinerja**

30 **15** Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan
31 keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi
32 serta pemeriksaan aspek efektivitas. Dalam melakukan pemeriksaan kinerja,
33 pemeriksa juga menguji kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-
34 undangan serta pengendalian intern. Pemeriksaan kinerja dilakukan secara
35 obyektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat

1 melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau
2 program/kegiatan yang diperiksa. Pemeriksaan kinerja menghasilkan
3 informasi yang berguna untuk meningkatkan kinerja suatu program dan
4 memudahkan pengambilan keputusan bagi pihak yang bertanggung jawab
5 untuk mengawasi dan mengambil tindakan koreksi serta meningkatkan
6 pertanggungjawaban publik. Pemeriksaan kinerja dapat memiliki lingkup
7 yang luas atau sempit dan menggunakan berbagai metodologi; berbagai
8 tingkat analisis, penelitian atau evaluasi. Pemeriksaan kinerja menghasilkan
9 temuan, simpulan, dan rekomendasi.

10 **16** Tujuan pemeriksaan yang menilai hasil dan efektivitas suatu
11 program adalah mengukur sejauh mana suatu program mencapai tujuannya.
12 Tujuan pemeriksaan yang menilai ekonomi dan efisiensi berkaitan dengan
13 apakah suatu entitas telah menggunakan sumber dayanya dengan cara yang
14 paling produktif di dalam mencapai tujuan program. Kedua tujuan
15 pemeriksaan ini dapat berhubungan satu sama lain dan dapat dilaksanakan
16 secara bersamaan dalam suatu pemeriksaan kinerja. Contoh tujuan
17 pemeriksaan atas hasil dan efektivitas program serta pemeriksaan atas
18 ekonomi dan efisiensi adalah penilaian atas:

- 19 a. Sejauhmana tujuan peraturan perundang-undangan dan organisasi dapat
20 dicapai.
- 21 b. Kemungkinan alternatif lain yang dapat meningkatkan kinerja program
22 atau menghilangkan faktor-faktor yang menghambat efektivitas program.
- 23 c. Perbandingan antara biaya dan manfaat atau efektivitas biaya suatu
24 program.
- 25 d. Sejauhmana suatu program mencapai hasil yang diharapkan atau
26 menimbulkan dampak yang tidak diharapkan.
- 27 e. Sejauhmana program berduplikasi, bertumpang tindih, atau bertentangan
28 dengan program lain yang sejenis.
- 29 f. Sejauhmana entitas yang diperiksa telah mengikuti ketentuan pengadaan
30 yang sehat.
- 31 g. Validitas dan keandalan ukuran-ukuran hasil dan efektivitas program, atau
32 ekonomi dan efisiensi.
- 33 h. Keandalan, validitas, dan relevansi informasi keuangan yang berkaitan
34 dengan kinerja suatu program.

Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu

17 Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu bertujuan untuk memberikan simpulan atas suatu hal yang diperiksa. Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu dapat bersifat: eksaminasi (*examination*), reviu (*review*), atau prosedur yang disepakati (*agreed-upon procedures*). Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi antara lain pemeriksaan atas hal-hal lain di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif, dan pemeriksaan atas sistem pengendalian intern.

18 Apabila pemeriksa melakukan pemeriksaan dengan tujuan tertentu berdasarkan permintaan, maka BPK harus memastikan melalui komunikasi tertulis yang memadai bahwa sifat pemeriksaan dengan tujuan tertentu adalah telah sesuai dengan permintaan.

TANGGUNG JAWAB MANAJEMEN ENTITAS YANG DIPERIKSA

19 Manajemen entitas yang diperiksa bertanggung jawab untuk:

- a. Mengelola keuangan negara secara tertib, ekonomis, efisien, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- b. Menyusun dan menyelenggarakan pengendalian intern yang efektif guna menjamin: (1) pencapaian tujuan sebagaimana mestinya; (2) keselamatan/keamanan kekayaan yang dikelola; (3) kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan; (4) perolehan dan pemeliharaan data/informasi yang handal, dan pengungkapan data/informasi secara wajar.
- c. Menyusun dan menyampaikan laporan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara tepat waktu.
- d. Menindaklanjuti rekomendasi BPK, serta menciptakan dan memelihara suatu proses untuk memantau status tindak lanjut atas rekomendasi dimaksud.

TANGGUNG JAWAB PEMERIKSA

20 Pemeriksa secara profesional bertanggung jawab merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan. Dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya, pemeriksa harus memahami prinsip-prinsip pelayanan kepentingan publik serta menjunjung tinggi integritas, obyektivitas, dan independensi. Pemeriksa harus memiliki sikap untuk melayani kepentingan publik, menghargai dan memelihara kepercayaan publik, dan mempertahankan profesionalisme. Tanggung jawab ini sangat penting dalam pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Untuk itulah Standar Pemeriksaan ini memuat konsep akuntabilitas yang merupakan landasan dalam pelayanan kepentingan publik.

21 Pemeriksa harus mengambil keputusan yang konsisten dengan kepentingan publik dalam melakukan pemeriksaan. Dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya, pemeriksa mungkin menghadapi tekanan dan atau konflik dari manajemen entitas yang diperiksa, berbagai tingkat jabatan pemerintah, dan pihak lainnya yang dapat mempengaruhi obyektivitas dan independensi pemeriksa. Dalam menghadapi tekanan dan atau konflik tersebut, pemeriksa harus menjaga integritas dan menjunjung tinggi tanggung jawab kepada publik.

22 Untuk mempertahankan dan memperluas kepercayaan publik, pemeriksa harus melaksanakan seluruh tanggung jawab profesionalnya dengan derajat integritas yang tertinggi. Pemeriksa harus profesional, obyektif, berdasarkan fakta, dan tidak berpihak. Pemeriksa harus bersikap jujur dan terbuka kepada entitas yang diperiksa dan para pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam melaksanakan pemeriksaannya dengan tetap memperhatikan batasan kerahasiaan yang dimuat dalam ketentuan peraturan perundang-undangan. Pemeriksa harus berhati-hati dalam menggunakan informasi yang diperoleh selama melaksanakan pemeriksaan. Pemeriksa tidak boleh menggunakan informasi tersebut diluar pelaksanaan pemeriksaan kecuali ditentukan lain.

23 Pelayanan dan kepercayaan publik harus lebih diutamakan di atas kepentingan pribadi. Integritas dapat mencegah kebohongan dan pelanggaran prinsip tetapi tidak dapat menghilangkan kecerobohan dan perbedaan pendapat. Integritas mensyaratkan pemeriksa untuk

1 memperhatikan jenis dan nilai-nilai yang terkandung dalam standar teknis
2 dan etika. Integritas juga mensyaratkan agar pemeriksa memperhatikan
3 prinsip-prinsip obyektivitas dan independensi.

4 **24** Pemeriksa harus obyektif dan bebas dari benturan kepentingan
5 (*conflict of interest*) dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya.
6 Pemeriksa juga bertanggung jawab untuk mempertahankan independensi
7 dalam sikap mental (*independent in fact*) dan independensi dalam penampilan
8 perilaku (*independent in appearance*) pada saat melaksanakan pemeriksaan.
9 Bersikap obyektif merupakan cara berpikir yang tidak memihak, jujur secara
10 intelektual, dan bebas dari benturan kepentingan. Bersikap independen
11 berarti menghindarkan hubungan yang dapat mengganggu sikap mental dan
12 penampilan obyektif pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan. Untuk
13 mempertahankan obyektivitas dan independensi maka diperlukan penilaian
14 secara terus-menerus terhadap hubungan pemeriksa dengan entitas yang
15 diperiksa.

16 **25** Pemeriksa bertanggung jawab untuk menggunakan pertimbangan
17 profesional dalam menetapkan lingkup dan metodologi, menentukan
18 pengujian dan prosedur yang akan dilaksanakan, melaksanakan pemeriksaan,
19 dan melaporkan hasilnya. Pemeriksa harus mempertahankan integritas dan
20 obyektivitas pada saat melaksanakan pemeriksaan untuk mengambil
21 keputusan yang konsisten dengan kepentingan publik. Dalam melaporkan
22 hasil pemeriksaannya, pemeriksa bertanggung jawab untuk mengungkapkan
23 semua hal yang material atau signifikan yang diketahuinya, yang apabila tidak
24 diungkapkan dapat mengakibatkan kesalahpahaman para pengguna laporan
25 hasil pemeriksaan, kesalahan dalam penyajian hasilnya, atau menutupi
26 praktik-praktik yang tidak patut atau tidak sesuai dengan ketentuan
27 peraturan perundang-undangan.

28 **26** Pemeriksa bertanggung jawab untuk membantu manajemen dan
29 para pengguna laporan hasil pemeriksaan lainnya untuk memahami tanggung
30 jawab pemeriksa berdasarkan Standar Pemeriksaan dan cakupan pemeriksaan
31 yang ditentukan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan.
32 Dalam rangka membantu pihak manajemen dan para pengguna laporan hasil
33 pemeriksaan lainnya memahami tujuan, jangka waktu dan data yang
34 diperlukan dalam pemeriksaan, pemeriksa harus mengkomunikasikan
35 informasi yang berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan

1 pemeriksaan tersebut kepada pihak-pihak yang terkait selama tahap
2 perencanaan pemeriksaan.

4 **TANGGUNG JAWAB ORGANISASI PEMERIKSA**

5 27 Organisasi pemeriksa mempunyai tanggung jawab untuk
6 meyakinkan bahwa: (1) independensi dan obyektivitas dipertahankan dalam
7 seluruh tahap pemeriksaan, (2) pertimbangan profesional (*professional*
8 *judgment*) digunakan dalam perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan dan
9 pelaporan hasil pemeriksaan, (3) pemeriksaan dilakukan oleh personil yang
10 mempunyai kompetensi profesional dan secara kolektif mempunyai keahlian
11 dan pengetahuan yang memadai, dan (4) *peer-review* yang independen
12 dilaksanakan secara periodik dan menghasilkan suatu pernyataan, apakah
13 sistem pengendalian mutu organisasi pemeriksa tersebut dirancang dan
14 memberikan keyakinan yang memadai sesuai dengan Standar Pemeriksaan.

16 **HUBUNGAN ANTARA STANDAR PEMERIKSAAN DENGAN** 17 **UNDANG-UNDANG TENTANG PEMERIKSAAN** 18 **PENGELOLAAN DAN TANGGUNG JAWAB KEUANGAN** 19 **NEGARA**

20 28 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan
21 Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa
22 pemeriksaan keuangan negara dilaksanakan berdasarkan standar
23 pemeriksaan. Standar Pemeriksaan ini merupakan standar pemeriksaan
24 sebagaimana dimaksud dalam undang-undang tersebut.

25 29 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 memuat 3 (tiga) jenis
26 pemeriksaan, yaitu: pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan
27 pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Dalam Standar Pemeriksaan ini, standar
28 untuk melakukan pemeriksaan keuangan diatur dalam Standar Pemeriksaan
29 Keuangan, standar untuk melakukan pemeriksaan kinerja diatur dalam
30 Standar Pemeriksaan Kinerja, dan standar untuk melakukan pemeriksaan
31 dengan tujuan tertentu diatur dalam Standar Pemeriksaan Dengan Tujuan
32 Tertentu

1 **30** Standar Pemeriksaan Keuangan diatur dalam Standar Umum (PSP
2 01), Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan (PSP 02) dan Standar
3 Pelaporan Pemeriksaan Keuangan (PSP 03).

4 **31** Standar Pemeriksaan Kinerja diatur dalam Standar Umum (PSP
5 01), Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja (PSP 04) dan Standar
6 Pelaporan Pemeriksaan Kinerja (PSP 05).

7 **32** Standar Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu diatur dalam
8 Standar Umum (PSP 01), Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Dengan Tujuan
9 Tertentu (PSP 06), dan Standar Pelaporan Pemeriksaan Dengan Tujuan
10 Tertentu (PSP 07).

11
12 **HUBUNGAN ANTARA STANDAR PEMERIKSAAN DENGAN**
13 **STANDAR PROFESIONAL LAINNYA**

14 **33** Standar Pemeriksaan ini harus digunakan bersama-sama dengan
15 SPAP yang ditetapkan oleh IAI. SPAP tersebut berlaku untuk audit
16 keuangan dan perikatan atestasi yang dilaksanakan oleh akuntan publik.
17 Standar Pemeriksaan memberlakukan standar pekerjaan lapangan, standar
18 pelaporan dan Pernyataan Standar Audit (PSA) yang terkait dengan audit
19 keuangan dan perikatan atestasi dalam SPAP, kecuali ditentukan lain.
20 Penerapan SPAP perlu memperhatikan standar umum serta standar
21 tambahan pada standar pelaksanaan dan standar pelaporan dalam Standar
22 Pemeriksaan ini.

23
24 **SISTEMATIKA**

25 **34** Standar Pemeriksaan ini disusun menurut sistematika sebagai
26 berikut:

27 **PENDAHULUAN STANDAR PEMERIKSAAN**

28 PSP 01 : STANDAR UMUM

29 PSP 02 : STANDAR PELAKSANAAN PEMERIKSAAN KEUANGAN

30 PSP 03 : STANDAR PELAPORAN PEMERIKSAAN KEUANGAN

31 PSP 04 : STANDAR PELAKSANAAN PEMERIKSAAN KINERJA

32 PSP 05 : STANDAR PELAPORAN PEMERIKSAAN KINERJA

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36

PSP 06 : STANDAR PELAKSANAAN PEMERIKSAAN DENGAN
TUJUAN TERTENTU

PSP 07 : STANDAR PELAPORAN PEMERIKSAAN DENGAN
TUJUAN TERTENTU

LAMPIRAN II

**PERATURAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK
INDONESIA**

NOMOR : 01 TAHUN 2007

TANGGAL : 7 MARET 2007

STANDAR PEMERIKSAAN

PERNYATAAN NOMOR 01

STANDAR UMUM

PERNYATAAN STANDAR PEMERIKSAAN 01

STANDAR UMUM

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam kerangka paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa.

PENGANTAR

01 Pernyataan Standar Pemeriksaan ini mengatur standar umum untuk melaksanakan pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Standar umum ini berkaitan dengan ketentuan mendasar untuk menjamin kredibilitas hasil pemeriksaan. Kredibilitas sangat diperlukan oleh semua organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan yang diandalkan oleh para pejabat entitas dan pengguna hasil pemeriksaan lainnya dalam mengambil keputusan, dan merupakan hal yang diharapkan oleh publik dari informasi yang disajikan oleh pemeriksa. Standar umum ini berkaitan dengan persyaratan kemampuan/keahlian pemeriksa, independensi organisasi pemeriksa dan pemeriksa secara individual, pelaksanaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama dalam pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan, serta pengendalian mutu hasil pemeriksaan.

02 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.

PERSYARATAN KEMAMPUAN/KEAHLIAN

03 Pernyataan standar umum pertama adalah: **“Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan”**.

04 Dengan Pernyataan Standar Pemeriksaan ini semua organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan

1 dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan,
2 keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas
3 tersebut. Oleh karena itu, organisasi pemeriksa harus memiliki prosedur
4 rekrutmen, pengangkatan, pengembangan berkelanjutan, dan evaluasi atas
5 pemeriksa untuk membantu organisasi pemeriksa dalam mempertahankan
6 pemeriksa yang memiliki kompetensi yang memadai. Sifat, luas dan
7 formalitas dari proses tersebut akan tergantung pada berbagai faktor seperti
8 jenis pemeriksaan, struktur dan besarnya organisasi pemeriksa.

9 **05** Persyaratan kemampuan tersebut berlaku bagi organisasi
10 pemeriksa secara keseluruhan, dan tidak dengan sendirinya harus berlaku
11 bagi pemeriksa secara individu. Suatu organisasi pemeriksa dapat
12 menggunakan pemeriksanya sendiri atau pihak luar yang memiliki
13 pengetahuan, keahlian, atau pengalaman di bidang tertentu, seperti akuntansi,
14 statistik, hukum, teknik, disain dan metodologi pemeriksaan, teknologi
15 informasi, administrasi negara, ilmu ekonomi, ilmu sosial, atau ilmu aktuarial.

16 **Persyaratan Pendidikan Berkelanjutan**

17 **06** Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut Standar
18 Pemeriksaan harus memelihara kompetensinya melalui pendidikan
19 profesional berkelanjutan. Oleh karena itu, setiap pemeriksa yang
20 melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan, setiap 2 tahun
21 harus menyelesaikan paling tidak 80 jam pendidikan yang secara langsung
22 meningkatkan kecakapan profesional pemeriksa untuk melaksanakan
23 pemeriksaan. Sedikitnya 24 jam dari 80 jam pendidikan tersebut harus dalam
24 hal yang berhubungan langsung dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan
25 tanggung jawab keuangan negara di lingkungan pemerintah atau lingkungan
26 yang khusus dan unik di mana entitas yang diperiksa beroperasi. Sedikitnya
27 20 jam dari 80 jam tersebut harus diselesaikan dalam 1 tahun dari periode 2
28 tahun.

29 **07** Organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa
30 pemeriksa memenuhi persyaratan pendidikan berkelanjutan tersebut dan
31 harus menyelenggarakan dokumentasi tentang pendidikan yang sudah
32 diselesaikan.

33 **08** Pendidikan profesional berkelanjutan dimaksud dapat mencakup
34 topik, seperti: perkembangan mutakhir dalam metodologi dan standar
35 pemeriksaan, prinsip akuntansi, penilaian atas pengendalian intern, prinsip

1 manajemen atau supervisi, pemeriksaan atas sistem informasi, sampling
 2 pemeriksaan, analisis laporan keuangan, manajemen keuangan, statistik,
 3 disain evaluasi, dan analisis data. Pendidikan dimaksud dapat juga mencakup
 4 topik tentang pekerjaan pemeriksaan di lapangan, seperti administrasi negara,
 5 struktur dan kebijakan pemerintah, teknik industri, keuangan, ilmu ekonomi,
 6 ilmu sosial, dan teknologi informasi.

7 **09** Tenaga ahli intern dan ekstern yang membantu pelaksanaan tugas
 8 pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus memiliki kualifikasi atau
 9 sertifikasi yang diperlukan dan berkewajiban untuk memelihara kompetensi
 10 profesional dalam bidang keahlian mereka, tetapi tidak diharuskan untuk
 11 memenuhi persyaratan pendidikan berkelanjutan di atas. Akan tetapi,
 12 pemeriksa yang menggunakan hasil pekerjaan tenaga ahli intern dan ekstern
 13 harus yakin bahwa tenaga ahli tersebut memenuhi kualifikasi dalam bidang
 14 keahlian mereka dan harus mendokumentasikan keyakinan tersebut.

15 **Persyaratan Kemampuan/Keahlian Pemeriksa**

16 **10** Pemeriksa yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan menurut
 17 Standar Pemeriksaan harus secara kolektif memiliki:

- 18 a. Pengetahuan tentang Standar Pemeriksaan yang dapat diterapkan
 19 terhadap jenis pemeriksaan yang ditugaskan serta memiliki latar belakang
 20 pendidikan, keahlian dan pengalaman untuk menerapkan pengetahuan
 21 tersebut dalam pemeriksaan yang dilaksanakan.
- 22 b. Pengetahuan umum tentang lingkungan entitas, program, dan kegiatan
 23 yang diperiksa (obyek pemeriksaan).
- 24 c. Keterampilan berkomunikasi secara jelas dan efektif, baik secara lisan
 25 maupun tulisan.
- 26 d. Keterampilan yang memadai untuk pemeriksaan yang dilaksanakan,
 27 misalnya:
 - 28 1) Apabila pemeriksaan dimaksud memerlukan penggunaan sampling
 29 statistik, maka dalam tim pemeriksa harus ada pemeriksa yang
 30 mempunyai keterampilan di bidang sampling statistik.
 - 31 2) Apabila pemeriksaan memerlukan reviu yang luas terhadap suatu
 32 sistem informasi, maka dalam tim pemeriksa harus ada pemeriksa
 33 yang mempunyai keahlian di bidang pemeriksaan atas teknologi
 34 informasi.

1 3) Apabila pemeriksaan meliputi revidu atas data teknik yang rumit, maka
2 tim pemeriksa perlu melibatkan tenaga ahli di bidang tersebut.

3 4) Apabila pemeriksaan menggunakan metode pemeriksaan yang sangat
4 khusus seperti penggunaan instrumen pengukuran yang sangat rumit,
5 estimasi aktuarial atau pengujian analisis statistik, maka tim pemeriksa
6 perlu melibatkan tenaga ahli di bidang tersebut.

7 **11** Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus
8 memiliki keahlian di bidang akuntansi dan auditing, serta memahami prinsip
9 akuntansi yang berlaku umum yang berkaitan dengan entitas yang diperiksa.

10 **12** Pemeriksa yang ditugaskan untuk melaksanakan pemeriksaan
11 keuangan secara kolektif harus memiliki keahlian yang dibutuhkan serta
12 memiliki sertifikasi keahlian yang berterima umum.

13 **13** Pemeriksa yang berperan sebagai penanggung jawab pemeriksaan
14 keuangan harus memiliki sertifikasi keahlian yang diakui secara profesional.

15 **INDEPENDENSI**

16 **14** Pernyataan standar umum kedua adalah: **“Dalam semua hal yang**
17 **berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan**
18 **pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari**
19 **gangguan pribadi, eksternal, dan organisasi yang dapat mempengaruhi**
20 **independensinya”**.

21 **15** Dengan pernyataan standar umum kedua ini, organisasi pemeriksa
22 dan para pemeriksanya bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan
23 independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan,
24 pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan
25 tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun.

26 **16** Pemeriksa harus menghindari dari situasi yang menyebabkan pihak
27 ketiga yang mengetahui fakta dan keadaan yang relevan menyimpulkan
28 bahwa pemeriksa tidak dapat mempertahankan independensinya sehingga
29 tidak mampu memberikan penilaian yang obyektif dan tidak memihak
30 terhadap semua hal yang terkait dalam pelaksanaan dan pelaporan hasil
31 pemeriksaan.
32

1 17 Pemeriksa perlu mempertimbangkan tiga macam gangguan
2 terhadap independensi, yaitu gangguan pribadi, ekstern, dan atau organisasi.
3 Apabila satu atau lebih dari gangguan independensi tersebut mempengaruhi
4 kemampuan pemeriksa secara individu dalam melaksanakan tugas
5 pemeriksaannya, maka pemeriksa tersebut harus menolak penugasan
6 pemeriksaan. Dalam keadaan pemeriksa yang karena suatu hal tidak dapat
7 menolak penugasan pemeriksaan, gangguan dimaksud harus dimuat dalam
8 bagian lingkup pada laporan hasil pemeriksaan.

9 18 Dalam menggunakan tenaga ahli¹, pemeriksa harus
10 memperlakukan tenaga ahli tersebut seperti anggota tim pemeriksaan
11 sehingga perlu menilai kemampuan tenaga ahli tersebut untuk melaksanakan
12 sebagian pekerjaan pemeriksaan dan melaporkan hasilnya secara tidak
13 memihak. Dalam melakukan penilaian ini, pemeriksa harus memberlakukan
14 ketentuan independensi menurut Standar Pemeriksaan kepada tenaga ahli
15 dan memperoleh representasi dari tenaga ahli tersebut mengenai
16 independensi tenaga ahli. Apabila tenaga ahli memiliki gangguan terhadap
17 independensi, pemeriksa tidak boleh menggunakan hasil pekerjaan tenaga
18 ahli tersebut.

19 **Gangguan Pribadi**

20 19 Organisasi pemeriksa harus memiliki sistem pengendalian mutu
21 intern untuk membantu menentukan apakah pemeriksa memiliki gangguan
22 pribadi terhadap independensi. Organisasi pemeriksa perlu memperhatikan
23 gangguan pribadi terhadap independensi petugas pemeriksanya. Gangguan
24 pribadi yang disebabkan oleh suatu hubungan dan pandangan pribadi
25 mungkin mengakibatkan pemeriksa membatasi lingkup pertanyaan dan
26 pengungkapan atau melemahkan temuan dalam segala bentuknya. Pemeriksa
27 bertanggung jawab untuk memberitahukan kepada pejabat yang berwenang
28 dalam organisasi pemeriksanya apabila memiliki gangguan pribadi terhadap
29 independensi. Gangguan pribadi dari pemeriksa secara individu meliputi
30 antara lain:

- 31 a. Memiliki hubungan pertalian darah ke atas, ke bawah, atau semenda
- 32 sampai dengan derajat kedua dengan jajaran manajemen entitas atau
- 33 program yang diperiksa atau sebagai pegawai dari entitas yang diperiksa,

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

- 1 dalam posisi yang dapat memberikan pengaruh langsung dan signifikan
2 terhadap entitas atau program yang diperiksa.
- 3 b. Memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung maupun tidak
4 langsung pada entitas atau program yang diperiksa.
- 5 c. Pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang
6 diperiksa dalam kurun waktu dua tahun terakhir.
- 7 d. Mempunyai hubungan kerjasama dengan entitas atau program yang
8 diperiksa.
- 9 e. Terlibat baik secara langsung maupun tidak langsung dalam kegiatan
10 obyek pemeriksaan, seperti memberikan asistensi, jasa konsultasi,
11 pengembangan sistem, menyusun dan/atau mereviu laporan keuangan
12 entitas atau program yang diperiksa.
- 13 f. Adanya prasangka terhadap perorangan, kelompok, organisasi atau tujuan
14 suatu program, yang dapat membuat pelaksanaan pemeriksaan menjadi
15 berat sebelah.
- 16 g. Pada masa sebelumnya mempunyai tanggung jawab dalam pengambilan
17 keputusan atau pengelolaan suatu entitas, yang berdampak pada
18 pelaksanaan kegiatan atau program entitas yang sedang berjalan atau
19 sedang diperiksa.
- 20 h. Memiliki tanggung jawab untuk mengatur suatu entitas atau kapasitas
21 yang dapat mempengaruhi keputusan entitas atau program yang diperiksa,
22 misalnya sebagai seorang direktur, pejabat atau posisi senior lainnya dari
23 entitas, aktivitas atau program yang diperiksa atau sebagai anggota
24 manajemen dalam setiap pengambilan keputusan, pengawasan atau fungsi
25 monitoring terhadap entitas, aktivitas atau program yang diperiksa.
- 26 i. Adanya kecenderungan untuk memihak, karena keyakinan politik atau
27 sosial, sebagai akibat hubungan antar pegawai, kesetiaan kelompok,
28 organisasi atau tingkat pemerintahan tertentu.
- 29 j. Pelaksanaan pemeriksaan oleh seorang pemeriksa, yang sebelumnya
30 pernah sebagai pejabat yang menyetujui faktur, daftar gaji, klaim, dan
31 pembayaran yang diusulkan oleh suatu entitas atau program yang
32 diperiksa.

- 1 k. Pelaksanaan pemeriksaan oleh seorang pemeriksa, yang sebelumnya
2 pernah menyelenggarakan catatan akuntansi resmi atas entitas/unit kerja
3 atau program yang diperiksa.
- 4 l. Mencari pekerjaan pada entitas yang diperiksa selama pelaksanaan
5 pemeriksaan.

6 **20** Organisasi pemeriksa dan pemeriksanya mungkin menghadapi
7 berbagai keadaan yang dapat menimbulkan gangguan pribadi. Oleh karena
8 itu organisasi pemeriksa harus mempunyai sistem pengendalian mutu intern
9 yang dapat mengidentifikasi gangguan pribadi dan memastikan kepatuhannya
10 terhadap ketentuan independensi yang diatur dalam Standar Pemeriksaan.
11 Untuk itu, organisasi pemeriksa antara lain harus:

- 12 a. Menetapkan kebijakan dan prosedur untuk dapat mengidentifikasi
13 gangguan pribadi terhadap independensi, termasuk mempertimbangkan
14 pengaruh kegiatan non pemeriksaan terhadap hal pokok pemeriksaan dan
15 menetapkan pengamanan untuk dapat mengurangi risiko tersebut
16 terhadap hasil pemeriksaan.
- 17 b. Mengkomunikasikan kebijakan dan prosedur organisasi pemeriksa kepada
18 semua pemeriksanya dan menjamin agar ketentuan tersebut dipahami
19 melalui pelatihan atau cara lainnya.
- 20 c. Menetapkan kebijakan dan prosedur intern untuk memonitor kepatuhan
21 terhadap kebijakan dan prosedur organisasi pemeriksa.
- 22 d. Menetapkan suatu mekanisme disiplin untuk meningkatkan kepatuhan
23 terhadap kebijakan dan prosedur organisasi pemeriksa.
- 24 e. Menekankan pentingnya independensi.

25 **21** Apabila organisasi pemeriksa mengidentifikasi adanya gangguan
26 pribadi terhadap independensi, gangguan tersebut harus diselesaikan
27 secepatnya. Dalam hal gangguan pribadi tersebut hanya melibatkan seorang
28 pemeriksa dalam suatu pemeriksaan, organisasi pemeriksa dapat
29 menghilangkan gangguan tersebut dengan meminta pemeriksa
30 menghilangkan gangguan tersebut. Misalnya, pemeriksa dapat diminta
31 melepas keterkaitan dengan entitas yang diperiksa yang dapat mengakibatkan
32 gangguan pribadi, atau organisasi pemeriksa dapat tidak mengikutsertakan
33 pemeriksa tersebut dari penugasan pemeriksaan yang terkait dengan entitas

1 tersebut. Dalam hal pemeriksa tidak dapat mundur dari pemeriksaan, mereka
2 harus mengikuti ketentuan dalam paragraf 17.

3 **22** Dalam hal suatu organisasi pemeriksa melakukan kegiatan non
4 pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang
5 berlaku, maka organisasi pemeriksa tersebut harus mempertimbangkan
6 pengaruh kegiatan tersebut terhadap gangguan pribadi, baik dalam sikap
7 mental maupun penampilan, yang dapat berdampak negatif terhadap
8 independensi dalam melaksanakan pemeriksaan.

9 **Gangguan Ekstern**

10 **23** Gangguan ekstern bagi organisasi pemeriksa dapat membatasi
11 pelaksanaan pemeriksaan atau mempengaruhi kemampuan pemeriksa dalam
12 menyatakan pendapat atau simpulan hasil pemeriksaannya secara independen
13 dan obyektif. Independensi dan obyektifitas pelaksanaan suatu pemeriksaan
14 dapat dipengaruhi apabila terdapat:

- 15 a. Campur tangan atau pengaruh pihak ekstern yang membatasi atau
16 mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya.
- 17 b. Campur tangan pihak ekstern terhadap pemilihan dan penerapan
18 prosedur pemeriksaan atau pemilihan sampel pemeriksaan.
- 19 c. Pembatasan waktu yang tidak wajar untuk penyelesaian suatu
20 pemeriksaan.
- 21 d. Campur tangan pihak ekstern mengenai penugasan, penunjukan, dan
22 promosi pemeriksa.
- 23 e. Pembatasan terhadap sumber daya yang disediakan bagi organisasi
24 pemeriksa, yang dapat berdampak negatif terhadap kemampuan
25 organisasi pemeriksa tersebut dalam melaksanakan pemeriksaan.
- 26 f. Wewenang untuk menolak atau mempengaruhi pertimbangan pemeriksa
27 terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan.
- 28 g. Ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan dengan isi
29 laporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa, atau penerapan suatu
30 prinsip akuntansi atau kriteria lainnya.
- 31 h. Pengaruh yang membahayakan kelangsungan pemeriksa sebagai pegawai,
32 selain sebab-sebab yang berkaitan dengan kecakapan pemeriksa atau
33 kebutuhan pemeriksaan.

1 24 Pemeriksa harus bebas dari tekanan politik agar dapat
2 melaksanakan pemeriksaan dan melaporkan temuan pemeriksaan, pendapat
3 dan simpulan secara obyektif, tanpa rasa takut akibat tekanan politik
4 tersebut.

5 **Gangguan Organisasi**

6 25 Independensi organisasi pemeriksa dapat dipengaruhi oleh
7 kedudukan, fungsi, dan struktur organisasinya. Dalam hal melakukan
8 pemeriksaan, organisasi pemeriksa harus bebas dari hambatan independensi.

9 26 Pemeriksa yang ditugasi oleh organisasi pemeriksa dapat
10 dipandang bebas dari gangguan terhadap independensi secara organisasi,
11 apabila melakukan pemeriksaan di luar entitas tempat ia bekerja.

12

13 **PENGGUNAAN KEMAHIRAN PROFESIONAL SECARA** 14 **CERMAT DAN SEKSAMA**

15 27 Pernyataan standar umum ketiga adalah: **“Dalam pelaksanaan**
16 **pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa**
17 **wajib menggunakan kemahirannya secara cermat dan**
18 **seksama”**.

19 28 Pernyataan standar ini mewajibkan pemeriksa untuk menggunakan
20 kemahirannya secara profesional, cermat dan seksama, memperhatikan
21 prinsip-prinsip pelayanan atas kepentingan publik serta memelihara
22 integritas, obyektivitas, dan independensi dalam menerapkan kemahiran
23 profesional terhadap setiap aspek pemeriksaannya. Pernyataan standar ini
24 juga mengharuskan tanggung jawab bagi setiap pemeriksa yang
25 melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan untuk
26 mematuhi Standar Pemeriksaan.

27 29 Pemeriksa harus menggunakan kemahiran profesional secara
28 cermat dan seksama dalam menentukan jenis pemeriksaan yang akan
29 dilaksanakan dan standar yang akan diterapkan terhadap pemeriksaan;
30 menentukan lingkup pemeriksaan, memilih metodologi, menentukan jenis
31 dan jumlah bukti yang akan dikumpulkan, atau dalam memilih pengujian dan
32 prosedur untuk melaksanakan pemeriksaan. Kemahiran profesional harus
33 diterapkan juga dalam melakukan pengujian dan prosedur, serta dalam
34 melakukan penilaian dan pelaporan hasil pemeriksaan.

1 **30** Kemahiran profesional menuntut pemeriksa untuk melaksanakan
2 skeptisme profesional, yaitu sikap yang mencakup pikiran yang selalu
3 mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti
4 pemeriksaan. Pemeriksa menggunakan pengetahuan, keahlian dan
5 pengalaman yang dituntut oleh profesinya untuk melaksanakan
6 pengumpulan bukti dan evaluasi obyektif mengenai kecukupan, kompetensi
7 dan relevansi bukti. Karena bukti dikumpulkan dan dievaluasi selama
8 pemeriksaan, skeptisme profesional harus digunakan selama pemeriksaan.

9 **31** Pemeriksa tidak boleh menganggap bahwa manajemen entitas yang
10 diperiksa tidak jujur, tetapi juga tidak boleh menganggap bahwa kejujuran
11 manajemen tersebut tidak diragukan lagi. Dalam menggunakan skeptisme
12 profesional, pemeriksa tidak boleh puas dengan bukti yang kurang
13 meyakinkan walaupun menurut anggapannya manajemen entitas yang
14 diperiksa adalah jujur.

15 **32** Pemeriksa harus menggunakan kemahiran profesionalnya secara
16 cermat dan seksama dalam menerapkan Standar Pemeriksaan yang
17 digunakan. Keputusan pemeriksa tidak menerapkan standar tertentu dalam
18 pelaksanaan pemeriksaan harus dicatat dalam kertas kerja pemeriksaan.
19 Dalam keadaan tertentu dapat terjadi bahwa pemeriksa tidak dapat mematuhi
20 Standar Pemeriksaan yang berlaku dan juga tidak dapat mengundurkan diri
21 dari penugasan pemeriksaan. Dalam keadaan demikian, pemeriksa harus
22 mengungkapkan masalah tersebut dalam lingkup pemeriksaan di dalam
23 laporan hasil pemeriksaannya, yaitu tidak dipatuhinya Standar Pemeriksaan
24 yang berlaku, alasan yang mendasarinya, dan dampaknya terhadap hasil
25 pemeriksaan akibat tidak dipatuhinya Standar Pemeriksaan tersebut.

26 **33** Menerapkan kemahiran profesional secara cermat dan seksama
27 memungkinkan pemeriksa untuk mendapatkan keyakinan yang memadai
28 bahwa salah saji material atau ketidakakuratan yang signifikan dalam data
29 akan terdeteksi. Keyakinan mutlak tidak dapat dicapai karena sifat bukti dan
30 karakteristik penyimpangan. Pemeriksaan yang dilaksanakan menurut
31 Standar Pemeriksaan mungkin tidak akan mendeteksi salah saji material atau
32 ketidakakuratan yang signifikan, baik karena kesalahan, kecurangan, tindakan
33 melanggar hukum, atau pelanggaran aturan. Walaupun Standar Pemeriksaan
34 ini meletakkan tanggung jawab kepada setiap pemeriksa untuk menerapkan
35 kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama, tidak berarti bahwa

1 tanggung jawabnya tidak terbatas, dan tidak berarti juga bahwa pemeriksa
2 tidak melakukan kekeliruan.

4 **PENGENDALIAN MUTU**

5 **34** Pernyataan standar umum keempat adalah: **“Setiap organisasi**
6 **pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar**
7 **Pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu yang**
8 **memadai, dan sistem pengendalian mutu tersebut harus direviu oleh**
9 **pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu ekstern)”**.

10 **35** Sistem pengendalian mutu yang disusun oleh organisasi pemeriksa
11 harus dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa organisasi
12 pemeriksa tersebut: (1) telah menerapkan dan mematuhi Standar
13 Pemeriksaan yang berlaku; (2) telah menetapkan dan mematuhi kebijakan
14 dan prosedur pemeriksaan yang memadai.

15 Sifat dan lingkup sistem pengendalian mutu organisasi pemeriksa bergantung
16 pada beberapa faktor, seperti ukuran dan tingkat otonomi kegiatan yang
17 diberikan kepada pemeriksa dan organisasi pemeriksa, sifat pekerjaan,
18 struktur organisasi, pertimbangan mengenai segi biaya dan manfaatnya.
19 Dengan demikian, sistem pengendalian mutu yang disusun oleh organisasi
20 pemeriksa secara individu akan bervariasi, begitu pula mengenai
21 dokumentasinya.

22 **36** Organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan
23 Standar Pemeriksaan harus direviu paling tidak sekali dalam 5 (lima) tahun
24 oleh organisasi pemeriksa ekstern yang kompeten, yang tidak mempunyai
25 kaitan dengan organisasi pemeriksa yang direviu². Penilaian atas
26 pengendalian mutu pemeriksaan oleh pihak ekstern yang kompeten adalah
27 untuk menentukan apakah sistem pengendalian mutu pemeriksaan sudah
28 dirancang dan dilaksanakan secara efektif, sehingga dapat memberikan
29 keyakinan yang memadai bahwa kebijakan dan prosedur pemeriksaan yang
30 ditetapkan dan Standar Pemeriksaan yang berlaku telah dipatuhi.

² Pengendalian mutu intern organisasi pemeriksa harus selesai direviu dalam jangka waktu 3 tahun sejak tanggal mereka memulai pemeriksaan pertama berdasarkan Standar Pemeriksaan ini. Reviu pengendalian mutu berikutnya harus diselesaikan dalam waktu 5 tahun setelah penerbitan laporan reviu sebelumnya.

1 **37** Menurut Standar Pemeriksaan ini, pemeriksa atau organisasi
2 pemeriksa yang mereviu pengendalian mutu pemeriksaan harus memenuhi
3 persyaratan sebagai berikut:

- 4 a. Pemeriksa tersebut harus memiliki keahlian dan pengetahuan yang
5 mutakhir mengenai jenis pemeriksaan yang direviu, serta standar
6 pemeriksaan yang berlaku.
- 7 b. Pemeriksa dan/atau organisasi pemeriksa tersebut harus independen
8 (sebagaimana didefinisikan dalam Standar Pemeriksaan ini) dari organisasi
9 pemeriksa yang direviu, pegawainya, dan entitas yang diperiksa (yang
10 pelaksanaan pemeriksaannya dipilih untuk direviu). Suatu organisasi
11 pemeriksa dilarang mereviu organisasi pemeriksa lainnya yang baru saja
12 melaksanakan reviu mengenai pengendalian mutu pemeriksaan terhadap
13 organisasi pemeriksa tersebut.
- 14 c. Pemeriksa tersebut harus memiliki pengetahuan mengenai bagaimana
15 melaksanakan reviu atas pengendalian mutu pemeriksaan. Pengetahuan
16 tersebut dapat diperoleh dari *on-the-job training*, pendidikan dan pelatihan
17 maupun kombinasi keduanya.

18 **38** Reviu atas pengendalian mutu harus memenuhi persyaratan
19 sebagai berikut:

- 20 a. Pemeriksa dan organisasi pemeriksa tersebut harus menggunakan
21 pertimbangan sehat dan profesional dalam menilai dan melaporkan hasil
22 reviunnya.
- 23 b. Pemeriksa tersebut harus memilih salah satu cara pendekatan di bawah ini
24 untuk menentukan hasil pemeriksaan yang dinilai, yaitu: (1) memilih
25 pemeriksaan yang secara memadai dapat mewakili penugasan
26 pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan ini; atau (2) memilih
27 pemeriksaan yang secara memadai dapat mewakili penugasan
28 pemeriksaan oleh organisasi pemeriksa, termasuk satu atau lebih
29 penugasan pemeriksaan yang dilaksanakan berdasarkan Standar
30 Pemeriksaan ini.
- 31 c. Reviu atas mutu pemeriksaan meliputi penilaian kebijakan dan prosedur
32 pengendalian mutu organisasi pemeriksa, termasuk pula prosedur
33 pengawasan terkait, pelaporan pemeriksaan, dokumentasi pemeriksaan
34 yang diperlukan (misalnya dokumentasi independensi, dokumentasi

1 tentang pendidikan profesional berkelanjutan, arsip pegawai yang
2 berkaitan dengan pengangkatan, evaluasi kinerja dan kebijakan
3 pemeriksaan), serta wawancara dengan staf profesional organisasi
4 pemeriksa yang direviu untuk menentukan pemahaman dan kepatuhan
5 terhadap kebijakan dan prosedur pengendalian mutu pemeriksaan.

6 d. Reviu harus cukup komprehensif untuk memberikan dasar yang memadai
7 untuk menyimpulkan bahwa sistem pengendalian mutu organisasi
8 pemeriksa yang direviu telah dilaksanakan sesuai dengan standar
9 profesional. Pemeriksa yang mereviu harus mempertimbangkan mengenai
10 kecukupan dan hasil pengawasan organisasi pemeriksa yang direviu dalam
11 perencanaan prosedur reviu secara efisien.

12 e. Pemeriksa yang mereviu harus menyiapkan laporan tertulis untuk
13 mengkomunikasikan hasil reviunya. Laporan tersebut harus
14 mengindikasikan lingkup reviu, termasuk setiap keterbatasan yang ada,
15 dan harus mengungkapkan suatu opini mengenai apakah sistem
16 pengendalian mutu pemeriksaan yang dilakukan organisasi pemeriksa
17 yang direviu telah memadai dan telah sesuai dengan standar profesional.
18 Laporan harus menyatakan standar profesional yang digunakan. Laporan
19 juga harus menjelaskan alasan-alasan jika terjadi modifikasi terhadap
20 opini. Apabila ada hal-hal yang mengakibatkan modifikasi terhadap opini,
21 maka pemeriksa tersebut harus memberikan penjelasan dalam temuan
22 dan rekomendasinya, baik dalam laporan reviu maupun dalam surat
23 komentar yang terpisah, atau dalam surat kepada manajemen agar
24 organisasi pemeriksa yang direviu dapat mengambil tindakan yang tepat.
25 Laporan tertulis tersebut harus mengacu kepada surat komentar atau
26 surat kepada manajemen apabila surat tersebut dikeluarkan bersama
27 laporan modifikasi.

28 **39** Prosedur reviu terhadap pengendalian mutu harus direncanakan
29 sesuai dengan luas dan sifat pekerjaan organisasi pemeriksa yang direviu.
30 Sebagai contoh, suatu organisasi pemeriksa hanya sedikit melaksanakan
31 pemeriksaan, maka terhadap organisasi pemeriksa ini reviu akan lebih efektif
32 apabila penilaian lebih menitikberatkan kepada penilaian mutu pemeriksaan
33 tersebut daripada penilaian yang menitikberatkan kepada penilaian kebijakan
34 dan prosedur pengendalian mutu organisasi pemeriksa dimaksud.

1 **40** Informasi dalam laporan reviu pengendalian mutu pemeriksaan
2 seringkali berkaitan dengan pengambilan keputusan penugasan pemeriksaan.
3 Organisasi pemeriksa yang akan menerima penugasan pemeriksaan
4 berdasarkan Standar Pemeriksaan ini, dapat diminta untuk menyediakan
5 laporan reviu pengendalian mutu pemeriksaan yang terakhir³ kepada pemberi
6 penugasan tersebut.

7

8 **PEMBERLAKUAN STANDAR PEMERIKSAAN**

9 **41** Pernyataan Standar Pemeriksaan ini efektif berlaku dan
10 mempunyai kekuatan hukum mengikat sejak tanggal diundangkan.

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

³ Istilah “laporan” disini tidak mencakup surat komentar yang dibuat secara terpisah.

LAMPIRAN III

**PERATURAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK
INDONESIA**

NOMOR : 01 TAHUN 2007

TANGGAL : 7 MARET 2007

**STANDAR PEMERIKSAAN
PERNYATAAN NOMOR 02
STANDAR PELAKSANAAN
PEMERIKSAAN KEUANGAN**

1 **PERNYATAAN STANDAR PEMERIKSAAN 02**
 2 **STANDAR PELAKSANAAN**
 3 **PEMERIKSAAN KEUANGAN**

4
 5 *Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal adalah paragraf standar, yang harus*
 6 *dibaca dalam kerangka paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa.*

7
 8 **PENGANTAR**

9 **01** Pernyataan standar ini mengatur standar pelaksanaan untuk
 10 pemeriksaan keuangan.

11 **02** Standar Pemeriksaan memberlakukan setiap standar pekerjaan
 12 lapangan audit keuangan dan Pernyataan Standar Audit (PSA) yang
 13 ditetapkan oleh IAI, kecuali ditentukan lain.

14
 15 **HUBUNGAN DENGAN STANDAR PROFESIONAL AKUNTAN**
 16 **PUBLIK IAI**

17 **03** Untuk pemeriksaan keuangan, Standar Pemeriksaan
 18 memberlakukan tiga pernyataan standar pekerjaan lapangan SPAP yang
 19 ditetapkan IAI¹, berikut ini:

- 20 **a. Pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika**
 21 **digunakan tenaga asisten harus disupervisi dengan semestinya.**
- 22 **b. Pemahaman yang memadai atas pengendalian intern harus**
 23 **diperoleh untuk merencanakan audit² dan menentukan sifat, saat,**
 24 **dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.**
- 25 **c. Bukti audit yang kompeten harus diperoleh melalui inspeksi,**
 26 **pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar**
 27 **memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang**
 28 **diaudit.**

¹ SA Seksi 150 (PSA No. 01)

² Audit adalah Pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 Butir 3 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

1 **04** Tenaga asisten yang dimaksud dalam pernyataan standar ini adalah
2 staf pemeriksaan yang harus di supervisi seperti anggota tim.

3 **05** Standar Pemeriksaan menetapkan standar pelaksanaan tambahan
4 berikut ini :

- 5 a. Komunikasi pemeriksa (lihat paragraf 06 s.d. 14).
6 b. Pertimbangan terhadap hasil pemeriksaan sebelumnya (lihat paragraf 15
7 s.d. 18).
8 c. Merancang pemeriksaan untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan dari
9 ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan (*fraud*), serta
10 ketidakpatutan (*abuse*) (lihat paragraf (19 s.d. 22).
11 d. Pengembangan temuan pemeriksaan (lihat paragraf 23 s.d. 25).
12 e. Dokumentasi pemeriksaan (lihat paragraf 26 s.d. 33).

13 14 **KOMUNIKASI PEMERIKSA**

15 **06** Pernyataan standar pelaksanaan tambahan pertama adalah:
16 **“Pemeriksa harus mengkomunikasikan informasi yang berkaitan**
17 **dengan sifat, saat, lingkup pengujian, pelaporan yang direncanakan,**
18 **dan tingkat keyakinan kepada manajemen entitas yang diperiksa dan**
19 **atau pihak yang meminta pemeriksaan”.**

20 **07** Standar Pemeriksaan mensyaratkan pemeriksa untuk memperoleh
21 pemahaman mengenai entitas yang diperiksa dan melakukan komunikasi
22 dengan entitas yang diperiksa. Standar Pemeriksaan memberi kesempatan
23 untuk memperluas pihak yang akan diajak berkomunikasi tentang hal yang
24 berkaitan dengan informasi tertentu selama perencanaan pemeriksaan,
25 termasuk kemungkinan adanya pembatasan dalam pelaporan, untuk
26 mengurangi risiko salah interpretasi atas laporan hasil pemeriksaan.

27 **08** Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya
28 untuk menentukan bentuk, isi, dan intensitas komunikasi. Bentuk
29 komunikasi tertulis adalah bentuk yang lebih baik. Pemeriksa dapat
30 mengkomunikasikan informasi yang dipandang perlu dengan memuatnya
31 dalam program pemeriksaan. Komunikasi yang dilakukan pemeriksa harus
32 didokumentasikan.

1 **09** Pemeriksa harus mengkomunikasikan tanggung jawabnya dalam
2 penugasan pemeriksaan antara lain kepada:

- 3 a. Manajemen entitas yang diperiksa.
4 b. Lembaga/badan yang memiliki fungsi pengawasan terhadap manajemen
5 atau pemerintah seperti DPR/DPRD, dewan komisaris, komite audit,
6 dan dewan pengawas.
7 c. Pihak yang memiliki kewenangan dan tanggung jawab dalam proses
8 pelaporan keuangan.

9 **10** Dalam mengkomunikasikan sifat pekerjaan pemeriksaan dan
10 tingkat keyakinan, pemeriksa harus secara khusus menekankan pekerjaan
11 pemeriksaan dan pelaporan yang berkaitan dengan pengujian pengendalian
12 intern atas laporan keuangan, kepatuhan atas ketentuan peraturan
13 perundang-undangan. Selama tahap perencanaan pemeriksaan, pemeriksa
14 harus mengkomunikasikan tanggung jawab mereka untuk menguji
15 pengendalian intern atas laporan keuangan dan kepatuhan atas ketentuan
16 peraturan perundang-undangan. Komunikasi ini harus mencakup pengujian
17 pengendalian intern tambahan yang diminta atau dipersyaratkan oleh
18 ketentuan peraturan perundang-undangan.

19 **11** Dalam hal BPK menugaskan pemeriksa melaksanakan
20 pemeriksaan berdasarkan permintaan entitas yang diperiksa dan atau pihak
21 ketiga, BPK atau pemeriksa juga harus melaksanakan komunikasi dengan
22 pihak tersebut. Komunikasi tersebut harus dilakukan secara tertulis.

23 **12** Pemeriksa sebaiknya melakukan komunikasi dengan
24 pemeriksa/pengawas dan/atau manajemen entitas yang diperiksa.
25 Komunikasi tersebut dapat berupa pemahaman atas informasi yang terkait
26 dengan obyek pemeriksaan dan pengendalian intern entitas yang diperiksa.
27 Pemeriksa dapat juga menggunakan surat penugasan sebagai media sehingga
28 pihak lain yang berkepentingan dapat tetap terinformasi.

29 **13** Apabila suatu pemeriksaan dihentikan sebelum berakhir, pemeriksa
30 harus menulis catatan yang berisi ringkasan hasil pelaksanaan pekerjaan
31 pemeriksaan dan menjelaskan alasan pemeriksaan dihentikan. Pemeriksa
32 harus mengkomunikasikan secara tertulis alasan penghentian pemeriksaan
33 tersebut kepada entitas yang diperiksa, entitas yang meminta pemeriksaan
34 dan pihak lain yang ditentukan peraturan perundang-undangan.

1 14 Apabila akuntan publik atau pihak lainnya yang bekerja untuk dan
2 atas nama BPK ditugaskan untuk melakukan pemeriksaan dan akuntan
3 publik atau pihak lain tersebut berpendapat bahwa pemeriksaan harus
4 dihentikan sebelum pemeriksaan berakhir maka akuntan publik atau pihak
5 lain tersebut wajib mengkonsultasikan pandangannya terlebih dahulu secara
6 tertulis kepada BPK. Selanjutnya BPK akan memutuskan apakah
7 pemeriksaan harus dilanjutkan atau dihentikan.

8

9 **PERTIMBANGAN TERHADAP HASIL PEMERIKSAAN** 10 **SEBELUMNYA**

11 15 Pernyataan standar pelaksanaan tambahan kedua adalah:
12 **“Pemeriksa harus mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya**
13 **serta tindak lanjut atas rekomendasi yang signifikan dan berkaitan**
14 **dengan tujuan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan”.**

15 16 Pemeriksa harus memperoleh informasi dari entitas yang diperiksa
16 untuk mengidentifikasi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja,
17 pemeriksaan dengan tujuan tertentu atau studi lain yang sebelumnya telah
18 dilaksanakan dan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan yang sedang
19 dilaksanakan. Hal ini dilakukan untuk mengidentifikasi langkah koreksi yang
20 berkaitan dengan temuan dan rekomendasi signifikan. Pemeriksa harus
21 mempergunakan pertimbangan profesionalnya untuk menentukan (1)
22 periode yang harus diperhitungkan, (2) lingkup pekerjaan pemeriksaan yang
23 diperlukan untuk memahami tindak lanjut temuan signifikan yang
24 mempengaruhi pemeriksaan, dan (3) pengaruhnya terhadap penilaian risiko
25 dan prosedur pemeriksaan dalam perencanaan pemeriksaan.

26 17 Besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak
27 terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang
28 dibuat, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh
29 entitas yang diperiksa. Manajemen entitas yang diperiksa bertanggung jawab
30 untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu
31 proses dan sistem informasi untuk memantau status tindak lanjut atas
32 rekomendasi pemeriksa dimaksud. Jika manajemen tidak memiliki cara
33 semacam itu, pemeriksa wajib merekomendasikan agar manajemen
34 memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa. Perhatian secara
35 terus-menerus terhadap temuan pemeriksaan yang material beserta

1 rekomendasi dapat membantu pemeriksa untuk menjamin terwujudnya
2 manfaat pemeriksaan yang dilakukan.

3 **18** Pemeriksa perlu memperhatikan bahwa berdasarkan ketentuan
4 peraturan perundang-undangan yang berlaku, manajemen dapat memperoleh
5 sanksi bila tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksaan
6 sebelumnya. Oleh sebab itu, pemeriksa harus menilai apakah manajemen
7 telah menyiapkan secara memadai suatu sistem pemantauan tindak lanjut
8 pemeriksaan yang dilakukan oleh berbagai pemeriksa, baik intern maupun
9 ekstern, pada entitas tersebut. Selain itu, pemeriksa perlu memastikan bahwa
10 seluruh lini manajemen entitas telah mengetahui dan memantau hasil
11 pemeriksaan yang terkait dengan unit di bawah kendalinya. Pemantauan
12 tersebut dilakukan oleh manajemen dan bukan hanya oleh pengawas entitas
13 yang bersangkutan.

14
15 **MERANCANG PEMERIKSAAN UNTUK MENDETEKSI**
16 **TERJADINYA PENYIMPANGAN DARI KETENTUAN**
17 **PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN, KECURANGAN**
18 **(*FRAUD*), SERTA KETIDAKPATUTAN (*ABUSE*)**

19 **19** Pernyataan standar pelaksanaan tambahan ketiga adalah:

- 20 **a.** **Pemeriksa harus merancang pemeriksaan untuk memberikan**
21 **keyakinan yang memadai guna mendeteksi salah saji material yang**
22 **disebabkan oleh ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan**
23 **perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material**
24 **terhadap penyajian laporan keuangan. Jika informasi tertentu**
25 **menjadi perhatian pemeriksa, diantaranya informasi tersebut**
26 **memberikan bukti yang berkaitan dengan penyimpangan dari**
27 **ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh**
28 **material tetapi tidak langsung berpengaruh terhadap kewajaran**
29 **penyajian laporan keuangan, pemeriksa harus menerapkan**
30 **prosedur pemeriksaan tambahan untuk memastikan bahwa**
31 **penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan**
32 **telah atau akan terjadi.**
- 33 **b.** **Pemeriksa harus waspada pada kemungkinan adanya situasi**
34 **dan/atau peristiwa yang merupakan indikasi kecurangan dan/atau**
35 **ketidakpatutan dan apabila timbul indikasi tersebut serta**

berpengaruh signifikan terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan, pemeriksa harus menerapkan prosedur pemeriksaan tambahan untuk memastikan bahwa kecurangan dan/atau ketidakpatutan telah terjadi dan menentukan dampaknya terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan.

20 Standar Pemeriksaan pada dasarnya mensyaratkan bahwa pemeriksa harus menilai risiko salah saji material yang mungkin timbul karena kecurangan dari informasi dalam laporan keuangan atau data keuangan lain yang secara signifikan terkait dengan tujuan pemeriksaan. Pemeriksa harus mempertimbangkan prosedur pemeriksaan yang harus dirancang untuk menilai salah saji material yang mungkin timbul karena kecurangan tersebut. Standar Pemeriksaan juga mensyaratkan agar pemeriksa mempertimbangkan prosedur pemeriksaan yang harus dirancang untuk menilai salah saji material yang mungkin timbul karena ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Jika informasi tertentu menjadi perhatian pemeriksa, maka pemeriksa harus menerapkan prosedur tambahan untuk memastikan bahwa ketidakpatuhan telah atau akan terjadi.

21 *Ketidakpatutan* berbeda dengan kecurangan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan. Ketidakpatutan terjadi tidak disebabkan oleh kecurangan dan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan. Namun dalam hal ini, *ketidakpatutan* adalah perbuatan yang jauh berada di luar pikiran yang masuk akal atau di luar praktik-praktik sehat yang lazim³. Pemeriksa harus waspada terhadap situasi atau peristiwa yang dapat mengindikasikan terjadinya ketidakpatutan. Apabila informasi yang diperoleh pemeriksa (hal ini bisa melalui prosedur pemeriksaan, pengaduan yang diterima mengenai terjadinya kecurangan atau cara-cara yang lain) mengindikasikan telah terjadi ketidakpatutan, pemeriksa harus mempertimbangkan apakah ketidakpatutan tersebut secara signifikan mempengaruhi hasil pemeriksaan. 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, dan (2)

³ Sebagai contoh, dalam suatu pemeriksaan penggunaan dana untuk pemeliharaan gedung, pemeriksa menemukan terjadinya *ketidakpatutan* apabila renovasi yang dilaksanakan atas ruang kerja seorang pejabat tinggi melampaui spesifikasi yang seharusnya. Dalam hal ini pemeriksa mungkin tidak melihat biaya renovasi secara kuantitatif sebagai faktor yang mempengaruhi hasil pemeriksaan, tetapi pemeriksa mungkin lebih melihat biaya tersebut sebagai faktor kualitatif yang mempengaruhi tujuan pemeriksaan.

1 apabila memang benar-benar terjadi, pemeriksa harus menentukan
2 pengaruhnya terhadap hasil pemeriksaan. Walaupun demikian, karena
3 penentuan bahwa telah terjadinya ketidakpatutan bersifat subyektif, maka
4 pemeriksa diharapkan tidak memberikan keyakinan yang memadai dalam
5 mendeteksi adanya ketidakpatutan. Pemeriksa harus mempertimbangkan
6 faktor kuantitatif dan kualitatif dalam membuat pertimbangan mengenai
7 signifikan atau tidaknya ketidakpatutan yang mungkin terjadi dan apakah
8 pemeriksa perlu untuk memperluas langkah dan prosedur pemeriksaan.

9 **22** Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya
10 dalam menelusuri indikasi adanya kecurangan, penyimpangan dari ketentuan
11 peraturan perundang-undangan atau ketidakpatutan, tanpa mencampuri
12 proses investigasi atau proses hukum selanjutnya, atau kedua-duanya. Dalam
13 kondisi tertentu, ketentuan peraturan perundang-undangan mengharuskan
14 pemeriksa melaporkan indikasi terjadinya kecurangan, penyimpangan dari
15 ketentuan peraturan perundang-undangan atau ketidakpatutan kepada pihak
16 yang berwenang sebelum memperluas langkah dan prosedur pemeriksaan.
17 Pemeriksa perlu memperhatikan prosedur yang berlaku di BPK untuk
18 melaksanakan pelaporan kepada pihak yang berwenang tersebut. Pemeriksa
19 bisa juga diminta untuk menghentikan atau menunda prosedur pemeriksaan
20 selanjutnya agar tidak mengganggu investigasi.

21

22 **PENGEMBANGAN TEMUAN PEMERIKSAAN**

23 **23** Pernyataan standar pelaksanaan tambahan keempat adalah:
24 **“Pemeriksa harus merencanakan dan melaksanakan prosedur**
25 **pemeriksaan untuk mengembangkan unsur-unsur temuan**
26 **pemeriksaan”**.

27 **24** Temuan pemeriksaan, seperti kurang memadainya pengendalian
28 intern, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan,
29 kecurangan, serta ketidakpatutan biasanya terdiri dari unsur kondisi, kriteria,
30 akibat dan sebab. Namun demikian, unsur yang dibutuhkan untuk sebuah
31 temuan pemeriksaan seluruhnya bergantung pada tujuan pemeriksaan
32 tersebut. Jadi, sebuah temuan atau sekelompok temuan pemeriksaan disebut
33 lengkap sepanjang tujuan pemeriksaannya telah dipenuhi dan laporannya
34 secara jelas mengaitkan tujuan tersebut dengan unsur temuan pemeriksaan.

1 25 Pemeriksa perlu melakukan pembahasan dengan manajemen
2 entitas yang diperiksa untuk mengembangkan temuan pemeriksaan.

4 **DOKUMENTASI PEMERIKSAAN**

5 26 Pernyataan standar pelaksanaan tambahan kelima adalah:
6 **“Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumentasi**
7 **pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan. Dokumentasi**
8 **pemeriksaan yang berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan, dan**
9 **pelaporan pemeriksaan harus berisi informasi yang cukup untuk**
10 **memungkinkan pemeriksa yang berpengalaman, tetapi tidak**
11 **mempunyai hubungan dengan pemeriksaan tersebut dapat**
12 **memastikan bahwa dokumentasi pemeriksaan tersebut dapat menjadi**
13 **bukti yang mendukung pertimbangan dan simpulan pemeriksa.**
14 **Dokumentasi pemeriksaan harus mendukung opini, temuan,**
15 **simpulan dan rekomendasi pemeriksaan”.**

16 27 Bentuk dan isi dokumentasi pemeriksaan harus dirancang
17 sedemikian rupa sehingga sesuai dengan kondisi masing-masing
18 pemeriksaan. Informasi yang dimasukkan dalam dokumentasi pemeriksaan
19 menggambarkan catatan penting mengenai pekerjaan yang dilaksanakan oleh
20 pemeriksa sesuai dengan standar dan simpulan pemeriksa. Kuantitas, jenis,
21 dan isi dokumentasi pemeriksaan didasarkan atas pertimbangan profesional
22 pemeriksa.

23 28 Dokumentasi pemeriksaan memberikan tiga manfaat, yaitu:

- 24 a. Memberikan dukungan utama terhadap laporan hasil pemeriksaan.
25 b. Membantu pemeriksa dalam melaksanakan dan mengawasi pelaksanaan
26 pemeriksaan.
27 c. Memungkinkan pemeriksa lain untuk mereviu kualitas pemeriksaan.

28 29 Dokumentasi pemeriksaan juga harus memuat informasi tambahan
29 sebagai berikut:

- 30 a. Tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan, termasuk kriteria
31 pengambilan uji-petik (sampling) yang digunakan.
32
33

- 1 b. Dokumentasi pekerjaan yang dilakukan untuk mendukung simpulan dan
2 pertimbangan profesional.
- 3 c. Bukti tentang revidu supervisi terhadap pekerjaan yang dilakukan.
- 4 d. Penjelasan pemeriksa mengenai standar yang tidak diterapkan beserta
5 alasan dan akibatnya.

6 **30** Penyusunan dokumentasi pemeriksaan harus cukup terinci untuk
7 memberikan pengertian yang jelas tentang tujuan, sumber dan simpulan yang
8 dibuat oleh pemeriksa, dan harus diatur sedemikian rupa sehingga jelas
9 hubungannya dengan temuan dan opini yang ada dalam laporan hasil
10 pemeriksaan.

11 **31** Dokumentasi pemeriksaan memungkinkan dilakukannya revidu
12 terhadap kualitas pelaksanaan pemeriksaan, yaitu dengan memberikan
13 dokumentasi pemeriksaan tersebut kepada perevidu, baik dalam bentuk
14 dokumentasi tertulis maupun dalam format elektronik. Apabila dokumentasi
15 pemeriksaan hanya disimpan secara elektronik, organisasi pemeriksa harus
16 yakin bahwa dokumentasi elektronik tersebut dapat diakses sepanjang
17 periode penyimpanan yang ditetapkan dan akses terhadap dokumentasi
18 elektronik tersebut dijaga secara memadai.

19 **32** Organisasi pemeriksa harus menetapkan kebijakan dan prosedur
20 yang wajar mengenai pengamanan dan penyimpanan dokumentasi
21 pemeriksaan selama waktu tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan
22 perundang-undangan yang berlaku.

23 **33** Organisasi pemeriksa harus menjaga dengan baik dokumentasi
24 yang berkaitan dengan setiap pemeriksaan. Organisasi pemeriksa harus
25 mengembangkan kebijakan dan kriteria yang jelas guna menghadapi situasi
26 bila ada permintaan dari pihak ekstern yang meminta akses terhadap
27 dokumentasi, khususnya yang berhubungan dengan situasi di mana pihak
28 ekstern mencoba untuk mendapatkannya secara tidak langsung kepada
29 pemeriksa mengenai hal-hal yang tidak dapat mereka peroleh secara langsung
30 dari entitas yang diperiksa. Kebijakan dimaksud perlu mempertimbangkan
31 ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku bagi organisasi
32 pemeriksa atau entitas yang diperiksa.

33
34
35

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36

PEMBERLAKUAN STANDAR PEMERIKSAAN

34 Pernyataan Standar Pemeriksaan ini efektif berlaku dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sejak tanggal diundangkan.

LAMPIRAN IV

**PERATURAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK
INDONESIA**

NOMOR : 01 TAHUN 2007

TANGGAL : 7 MARET 2007

STANDAR PEMERIKSAAN

PERNYATAAN NOMOR 03

**STANDAR PELAPORAN
PEMERIKSAAN KEUANGAN**

PERNYATAAN STANDAR PEMERIKSAAN 03

STANDAR PELAPORAN PEMERIKSAAN KEUANGAN

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam kerangka paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa.

PENGANTAR

01 Pernyataan standar ini mengatur standar pelaporan pemeriksaan keuangan.

02 Standar Pemeriksaan memberlakukan setiap standar pelaporan audit keuangan dan Pernyataan Standar Audit (PSA) yang ditetapkan oleh IAI, kecuali ditentukan lain.

HUBUNGAN DENGAN STANDAR PROFESIONAL AKUNTAN PUBLIK YANG DITETAPKAN OLEH IAI

03 Untuk pemeriksaan keuangan, Standar Pemeriksaan memberlakukan empat standar pelaporan SPAP yang ditetapkan IAI berikut ini:

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

1 **dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan**
2 **keuangan, laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas**
3 **mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan**
4 **tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor.**

5 **04** Prinsip akuntansi yang berlaku umum untuk sektor pemerintahan
6 adalah Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

7 **05** Standar pemeriksaan menetapkan standar pelaporan tambahan
8 berikut ini:

- 9 a. Pernyataan kepatuhan terhadap Standar Pemeriksaan (lihat paragraf 06
10 s.d. 09).
- 11 b. Pelaporan tentang kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-
12 undangan (lihat paragraf 10 s.d. 18).
- 13 c. Pelaporan tentang pengendalian intern (lihat paragraf 19 s.d. 23).
- 14 d. Pelaporan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab (lihat paragraf
15 24 s.d. 28)
- 16 e. Pelaporan informasi rahasia (lihat paragraf 29 s.d. 31).
- 17 f. Penerbitan dan pendistribusian laporan hasil pemeriksaan (lihat paragraf
18 32 s.d. 35).

19

20 **PERNYATAAN KEPATUHAN TERHADAP STANDAR**

21 **PEMERIKSAAN**

22 **06** Pernyataan standar pelaporan tambahan pertama adalah:
23 **”Laporan hasil pemeriksaan harus menyatakan bahwa pemeriksaan**
24 **dilakukan sesuai dengan Standar Pemeriksaan”.**

25 **07** Pernyataan standar ini mengacu kepada standar pemeriksaan yang
26 berlaku, yang harus diikuti oleh pemeriksa selama melakukan pemeriksaan.
27 Jika pemeriksa tidak dapat mengikuti Standar Pemeriksaan, pemeriksa
28 dilarang untuk menyatakan demikian. Dalam situasi demikian, pemeriksa
29 harus mengungkapkan alasan tidak dapat diikutinya standar pemeriksaan
30 tersebut dan dampaknya terhadap hasil pemeriksaan.

31 **08** Standar Pemeriksaan memberlakukan Standar Audit yang
32 ditetapkan oleh IAI dengan beberapa penyesuaian. Pernyataan standar yang

1 tercantum dalam Standar Pemeriksaan merupakan tambahan. Apabila suatu
2 pemeriksaan dilaksanakan sesuai dengan Standar Pemeriksaan maka
3 pemeriksaan tersebut dengan sendirinya telah memenuhi Standar Audit yang
4 ditetapkan oleh IAI.

5 **09** Suatu entitas yang diperiksa berdasarkan Standar Pemeriksaan
6 mungkin juga membutuhkan pemeriksa untuk menerbitkan laporan
7 pemeriksaan keuangan untuk tujuan lain, misalnya, entitas yang diperiksa
8 membutuhkan laporan keuangan yang telah diperiksa untuk menerbitkan
9 obligasi atau untuk tujuan lainnya. Standar pemeriksaan ini tidak melarang
10 pemeriksa untuk menerbitkan laporan lain yang terpisah.

11 12 **PELAPORAN TENTANG KEPATUHAN TERHADAP** 13 **KETENTUAN PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN**

14 **10** Pernyataan standar pelaporan tambahan kedua adalah : **"Laporan**
15 **hasil pemeriksaan atas laporan keuangan harus mengungkapkan**
16 **bahwa pemeriksa telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap**
17 **ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh**
18 **langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan"**.

19 **11** Ketidapatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-
20 undangan yang ditemukan dalam pemeriksaan keuangan, dimuat dalam
21 laporan atas kepatuhan.

22 Apabila pemeriksa tidak menemukan ketidapatuhan dalam pengujian
23 kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, pemeriksa
24 tidak menerbitkan laporan atas kepatuhan.

25 **12** Apabila pemeriksa menerbitkan laporan atas kepatuhan terhadap
26 ketentuan peraturan perundang-undangan, laporan hasil pemeriksaan atas
27 laporan keuangan harus memuat suatu paragraf yang merujuk kepada
28 laporan tersebut.

29 **13** Laporan atas kepatuhan mengungkapkan: (1) ketidapatuhan
30 terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan termasuk pengungkapan
31 atas penyimpangan administrasi, pelanggaran atas perikatan perdata, maupun
32 penyimpangan yang mengandung unsur tindak pidana, dan (2)
33 ketidapatutan yang signifikan.

34

Pelaporan Mengenai Kepatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan dan Ketidapatutan

14 Standar Pemeriksaan mengharuskan pemeriksa untuk mempertimbangkan dampak kecurangan dan/atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan terhadap laporan hasil pemeriksaan serta meyakinkan bahwa hal tersebut telah diinformasikan kepada lembaga/badan yang memiliki fungsi pengawasan terhadap manajemen/pemerintah seperti DPR/DPRD, dewan komisaris, komite audit, dewan pengawas.

15 Dalam melaporkan kecurangan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan atau ketidapatutan, pemeriksa harus menempatkan temuan tersebut secara lugas dan jelas dalam perspektif yang wajar. Untuk memberikan dasar bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam mempertimbangkan kejadian dan konsekuensi atas kondisi tersebut, hal-hal yang diidentifikasi harus dihubungkan dengan hasil pemeriksaan secara keseluruhan, dan jika memungkinkan, perlu dinyatakan dalam nilai satuan mata uang.

16 Se jauh memungkinkan, dalam menyajikan temuan mengenai kecurangan, penyimpangan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, serta ketidapatutan, pemeriksa harus mengembangkan unsur-unsur kondisi, kriteria, akibat dan sebab. Dalam mengembangkan temuan tersebut, pemeriksa agar menggunakan patokan seperti dalam mengembangkan temuan mengenai kelemahan pengendalian intern pada paragraf 22.

Pelaporan Langsung tentang Kecurangan dan atau Penyimpangan dari Ketentuan Peraturan Perundang-undangan

17 Standar Pemeriksaan mengharuskan pemeriksa untuk melaporkan kecurangan dan penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan kepada pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan yang berlaku di BPK.

18 Dalam hal pemeriksa menyimpulkan bahwa ketidapatutan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan telah terjadi atau kemungkinan telah terjadi, maka BPK harus menanyakan kepada pihak yang berwenang tersebut dan atau kepada penasehat hukum apakah laporan mengenai adanya informasi tertentu tentang penyimpangan dari ketentuan

1 peraturan perundang-undangan tersebut akan mengganggu suatu proses
2 penyidikan atau proses peradilan. Apabila laporan hasil pemeriksaan akan
3 mengganggu proses penyidikan atau peradilan tersebut, BPK harus
4 membatasi laporannya, misalnya pada hal-hal yang telah diketahui oleh
5 umum (masyarakat).

7 **PELAPORAN TENTANG PENGENDALIAN INTERN**

8 **19** Pernyataan standar pelaporan tambahan ketiga adalah: **Laporan**
9 **atas pengendalian intern harus mengungkapkan kelemahan dalam**
10 **pengendalian intern atas pelaporan keuangan yang dianggap sebagai**
11 **“kondisi yang dapat dilaporkan”.**

12 **Pelaporan tentang Kelemahan Pengendalian Intern**

13 **20** Pemeriksa harus melaporkan kelemahan pengendalian intern atas
14 pelaporan keuangan yang dianggap sebagai “kondisi yang dapat dilaporkan”.
15 Beberapa contoh “kondisi yang dapat dilaporkan” seperti yang dirumuskan
16 dalam SPAP adalah sebagai berikut:

- 17 a. Tidak ada pemisahan tugas yang memadai sesuai dengan tujuan
18 pengendalian yang layak.
- 19 b. Tidak ada reviu dan persetujuan yang memadai untuk transaksi,
20 pencatatan akuntansi atau *output* dari suatu sistem.
- 21 c. Tidak memadainya berbagai persyaratan untuk pengamanan aktiva.
- 22 d. Bukti kelalaian yang mengakibatkan kerugian, kerusakan atau
23 penggelapan aktiva.
- 24 e. Bukti bahwa suatu sistem gagal menghasilkan *output* yang lengkap dan
25 cermat sesuai dengan tujuan pengendalian yang ditentukan oleh entitas
26 yang diperiksa, karena kesalahan penerapan prosedur pengendalian.
- 27 f. Bukti adanya kesengajaan mengabaikan pengendalian intern oleh orang-
28 orang yang mempunyai wewenang, sehingga menyebabkan kegagalan
29 tujuan menyeluruh sistem tersebut.
- 30 g. Bukti kegagalan untuk menjalankan tugas yang menjadi bagian dari
31 pengendalian intern, seperti tidak dibuatnya rekonsiliasi atau pembuatan
32 rekonsiliasi tidak tepat waktu.

- 1 h. Kelemahan dalam lingkungan pengendalian, seperti tidak adanya tingkat
2 kesadaran yang memadai tentang pengendalian dalam organisasi tersebut.
- 3 i. Kelemahan yang signifikan dalam disain atau pelaksanaan pengendalian
4 intern yang dapat mengakibatkan pelanggaran ketentuan peraturan
5 perundang-undangan yang berdampak langsung dan material atas laporan
6 keuangan.
- 7 j. Kegagalan untuk melakukan tindak lanjut dan membentuk sistem
8 informasi pemantauan tindak lanjut untuk secara sistematis dan tepat
9 waktu memperbaiki kekurangan-kekurangan dalam pengendalian intern
10 yang sebelumnya telah diketahui.

11 **21** Dalam melaporkan kelemahan pengendalian intern atas pelaporan
12 keuangan, pemeriksa harus mengidentifikasi “kondisi yang dapat dilaporkan”
13 yang secara sendiri-sendiri atau secara kumulatif merupakan kelemahan yang
14 material. Pemeriksa harus menempatkan temuan tersebut dalam perspektif
15 yang wajar. Untuk memberikan dasar bagi pengguna laporan hasil
16 pemeriksaan dalam mempertimbangkan kejadian dan konsekuensi kondisi
17 tersebut, hal-hal yang diidentifikasi harus dihubungkan dengan hasil
18 pemeriksaan secara keseluruhan.

19 **22** Sejauh memungkinkan, dalam menyajikan temuan mengenai
20 kelemahan pengendalian intern atas pelaporan keuangan, pemeriksa harus
21 mengembangkan unsur-unsur kondisi, kriteria, akibat, dan sebab untuk
22 membantu manajemen entitas yang diperiksa atau pihak berwenang dalam
23 memahami perlunya mengambil tindakan perbaikan. Apabila pemeriksa
24 dapat mengembangkan secara memadai temuan-temuan tersebut, pemeriksa
25 harus membuat rekomendasi guna tindakan perbaikan. Berikut ini adalah
26 pedoman dalam melaporkan unsur-unsur temuan:

- 27 a. Kondisi; memberikan bukti mengenai hal-hal yang ditemukan pemeriksa
28 di lapangan. Pelaporan lingkup atau kedalaman dari kondisi dapat
29 membantu pengguna laporan dalam memperoleh perspektif yang wajar.
- 30 b. Kriteria; memberikan informasi yang dapat digunakan oleh pengguna
31 laporan hasil pemeriksaan untuk menentukan keadaan seperti apa yang
32 diharapkan. Kriteria akan mudah dipahami apabila dinyatakan secara
33 wajar, eksplisit, dan lengkap, dan sumber dari kriteria dinyatakan dalam
34 laporan hasil pemeriksaan.

- 1 c. Akibat; memberikan hubungan yang jelas dan logis untuk menjelaskan
 2 pengaruh dari perbedaan antara apa yang ditemukan pemeriksa (kondisi)
 3 dan apa yang seharusnya (kriteria). Akibat lebih mudah dipahami bila
 4 dinyatakan secara jelas, terinci, dan apabila memungkinkan, dinyatakan
 5 dalam angka. Signifikansi dari akibat yang dilaporkan ditunjukkan oleh
 6 bukti yang meyakinkan.
- 7 d. Sebab; memberikan bukti yang meyakinkan mengenai faktor yang
 8 menjadi sumber perbedaan antara kondisi dan kriteria. Dalam
 9 melaporkan sebab, pemeriksa harus mempertimbangkan apakah bukti
 10 yang ada dapat memberikan argumen yang meyakinkan dan masuk akal
 11 bahwa sebab yang diungkapkan merupakan faktor utama terjadinya
 12 perbedaan. Pemeriksa juga perlu mempertimbangkan apakah sebab yang
 13 diungkapkan dapat menjadi dasar pemberian rekomendasi. Dalam situasi
 14 temuan terkait dengan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan
 15 perundang-undangan dimana tidak dapat ditetapkan dengan logis
 16 penyebab temuan tersebut, pemeriksa tidak diharuskan untuk
 17 mengungkapkan unsur sebab ini.

18 **23** Apabila pemeriksa mendeteksi adanya kelemahan dalam
 19 pengendalian intern atas pelaporan keuangan yang merupakan “kondisi yang
 20 dapat dilaporkan”, pemeriksa harus mengkomunikasikan secara tertulis
 21 kelemahan tersebut kepada entitas yang diperiksa melalui laporan tentang
 22 pengendalian intern.

23 **PELAPORAN TANGGAPAN DARI PEJABAT YANG** 24 **BERTANGGUNG JAWAB**

25 **24** Pernyataan standar pelaporan tambahan keempat adalah:
 26 **“Laporan hasil pemeriksaan yang memuat adanya kelemahan dalam**
 27 **pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan**
 28 **peraturan perundang-undangan, dan ketidakpatutan, harus**
 29 **dilengkapi tanggapan dari pimpinan atau pejabat yang bertanggung**
 30 **jawab pada entitas yang diperiksa mengenai temuan dan rekomendasi**
 31 **serta tindakan koreksi yang direncanakan”**.

32 **25** Cara yang paling efektif untuk menjamin bahwa suatu laporan hasil
 33 pemeriksaan telah dibuat secara wajar, lengkap dan obyektif adalah dengan
 34 mendapatkan revidu dan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab pada
 35

1 entitas yang diperiksa. Tanggapan atau pendapat dari pejabat yang
2 bertanggung jawab tidak hanya mencakup kelemahan dalam pengendalian
3 intern, kecurangan, penyimpangan terhadap ketentuan peraturan perundang-
4 undangan, atau ketidakpatutan yang dilaporkan oleh pemeriksa, tetapi juga
5 tindakan perbaikan yang direncanakan. Pemeriksa harus memuat komentar
6 pejabat tersebut dalam laporan hasil pemeriksaannya.

7 **26** Pemeriksa harus meminta pejabat yang bertanggung jawab untuk
8 memberikan tanggapan tertulis terhadap temuan, simpulan dan rekomendasi,
9 termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan oleh manajemen entitas
10 yang diperiksa.

11 **27** Tanggapan yang diperoleh harus dievaluasi secara seimbang dan
12 obyektif. Tanggapan yang berupa suatu janji atau rencana untuk tindakan
13 perbaikan tidak boleh diterima sebagai alasan untuk menghilangkan temuan
14 yang signifikan atau rekomendasi yang berkaitan.

15 **28** Apabila tanggapan dari entitas yang diperiksa bertentangan dengan
16 temuan, simpulan atau rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan dan
17 menurut pemeriksa, tanggapan tersebut tidak benar atau apabila rencana
18 tindakan perbaikannya tidak sesuai dengan rekomendasi, maka pemeriksa
19 harus menyampaikan ketidaksetujuannya atas tanggapan dan rencana
20 tindakan perbaikan tersebut beserta alasannya. Ketidaksetujuan tersebut
21 harus disampaikan secara seimbang dan obyektif. Sebaliknya, pemeriksa
22 harus memperbaiki laporannya apabila pemeriksa berpendapat bahwa
23 tanggapan tersebut benar.

24 25 **PELAPORAN INFORMASI RAHASIA**

26 **29** Pernyataan standar pelaporan tambahan kelima adalah:
27 **“Informasi rahasia yang dilarang oleh ketentuan peraturan**
28 **perundang-undangan untuk diungkapkan kepada umum tidak**
29 **diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan. Namun laporan hasil**
30 **pemeriksaan harus mengungkapkan sifat informasi yang tidak**
31 **dilaporkan tersebut dan ketentuan peraturan perundang-undangan**
32 **yang menyebabkan tidak dilaporkannya informasi tersebut”**.

33 **30** Informasi tertentu dapat dilarang untuk diungkapkan kepada
34 umum oleh ketentuan peraturan perundang-undangan. Informasi tersebut

1 mungkin hanya dapat diberikan kepada pihak yang berdasarkan ketentuan
2 peraturan perundang-undangan mempunyai kewenangan untuk
3 mengetahuinya. Situasi lain yang berkaitan dengan keamanan publik dapat
4 juga mengakibatkan informasi tersebut dilarang untuk diungkapkan dalam
5 laporan hasil pemeriksaan. Sebagai contoh, informasi rinci tentang
6 pengamanan komputer untuk suatu program dapat dikeluarkan dari
7 pelaporan publik guna mencegah penyalahgunaan informasi tersebut. Dalam
8 situasi tersebut, BPK dapat menerbitkan satu laporan resmi yang berisi
9 informasi di atas dan mendistribusikannya kepada pihak yang berhak
10 menerimanya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang
11 berlaku. Apabila memungkinkan, BPK dapat berkonsultasi dengan konsultan
12 hukum mengenai ketentuan, permintaan atau keadaan yang menyebabkan
13 tidak diungkapkannya informasi tertentu dalam laporan hasil pemeriksaan.

14 **31** Pertimbangan Pemeriksa mengenai tidak diungkapkannya
15 informasi tertentu tersebut harus mengacu kepada kepentingan publik. Jika
16 situasi mengharuskan penghilangan informasi tertentu, pemeriksa harus
17 mempertimbangkan apakah penghilangan tersebut dapat mengganggu hasil
18 pemeriksaan atau melanggar hukum. Jika pemeriksa memutuskan untuk
19 menghilangkan informasi tertentu, pemeriksa harus menyatakan sifat
20 informasi yang dihilangkan dan alasan penghilangan tersebut.

21 22 **PENERBITAN DAN PENDISTRIBUSIAN LAPORAN HASIL** 23 **PEMERIKSAAN**

24 **32** Pernyataan standar pelaporan tambahan keenam adalah: **“Laporan**
25 **hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas**
26 **yang diperiksa, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur**
27 **entitas yang diperiksa, pihak yang bertanggung jawab untuk**
28 **melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain**
29 **yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan**
30 **sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang**
31 **berlaku”**.

32 **33** Laporan hasil pemeriksaan harus didistribusikan tepat waktu
33 kepada pihak yang berkepentingan sesuai dengan ketentuan peraturan
34 perundang-undangan. Namun, dalam hal yang diperiksa merupakan rahasia
35 negara maka untuk tujuan keamanan atau dilarang disampaikan kepada

1 pihak-pihak tertentu atas dasar ketentuan peraturan perundang-undangan
2 yang berlaku, pemeriksa dapat membatasi pendistribusian laporan hasil
3 pemeriksaan tersebut.

4 **34** Apabila akuntan publik atau pihak lain yang ditugasi untuk
5 melakukan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan, akuntan publik
6 atau pihak lain tersebut harus memastikan bahwa laporan hasil pemeriksaan
7 didistribusikan secara memadai. Jika akuntan publik tersebut ditugasi untuk
8 mendistribusikan laporan hasil pemeriksaannya, maka perikatan/penugasan
9 tersebut harus menyebutkan pihak yang harus menerima laporan hasil
10 pemeriksaan tersebut.

11 **35** Apabila suatu pemeriksaan dihentikan sebelum berakhir, namun
12 pemeriksa tidak mengeluarkan laporan hasil pemeriksaan, maka pemeriksa
13 harus membuat catatan yang mengikhtisarkan hasil pekerjaannya sampai
14 tanggal penghentian dan menjelaskan alasan penghentian pemeriksaan.
15 Pemeriksa juga harus mengkomunikasikan secara tertulis alasan penghentian
16 pemeriksaan tersebut kepada manajemen entitas yang diperiksa, entitas yang
17 meminta pemeriksaan tersebut, atau pejabat lain yang berwenang.

18

19 **PEMBERLAKUAN STANDAR PEMERIKSAAN**

20 **36** Pernyataan Standar Pemeriksaan ini efektif berlaku dan
21 mempunyai kekuatan hukum mengikat sejak tanggal diundangkan.

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

LAMPIRAN V

**PERATURAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK
INDONESIA**

NOMOR : 01 TAHUN 2007

TANGGAL : 7 MARET 2007

STANDAR PEMERIKSAAN

PERNYATAAN NOMOR 04

**STANDAR PELAKSANAAN
PEMERIKSAAN KINERJA**

PERNYATAAN STANDAR PEMERIKSAAN 04

STANDAR PELAKSANAAN

PEMERIKSAAN KINERJA

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam kerangka paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa.

PENGANTAR

01 Pernyataan standar ini mengatur standar pelaksanaan untuk pemeriksaan kinerja.

PERENCANAAN

02 Pernyataan standar pelaksanaan pertama adalah: **“Pekerjaan harus direncanakan secara memadai”**.

03 Dalam merencanakan pemeriksaan, pemeriksa harus mendefinisikan tujuan pemeriksaan, dan lingkup serta metodologi pemeriksaan untuk mencapai tujuan pemeriksaan tersebut. Tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan tidak ditentukan secara terpisah. Pemeriksa menentukan ketiga elemen ini 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.

04 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 potensial dan unsur pelaporan yang diharapkan bisa dikembangkan oleh pemeriksa¹. Tujuan pemeriksaan dapat dianggap sebagai pertanyaan mengenai program² yang diperiksa dan pemeriksa harus mencari jawabannya.

¹ Lihat juga paragraf 64 s.d. 67 mengenai unsur-unsur temuan pemeriksaan.

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.

1 **05** Lingkup pemeriksaan adalah batas pemeriksaan dan harus terkait
 2 langsung dengan tujuan pemeriksaan. Misalnya, lingkup pemeriksaan
 3 menetapkan parameter pemeriksaan seperti periode yang direviu,
 4 ketersediaan dokumen atau catatan yang diperlukan, dan lokasi pemeriksaan
 5 di lapangan yang akan dilakukan.

6 **06** Pemeriksa harus merancang metodologi pemeriksaan untuk
 7 memperoleh bukti pemeriksaan yang cukup, kompeten, dan relevan dalam
 8 rangka mencapai tujuan pemeriksaan. Metodologi pemeriksaan mencakup
 9 jenis dan perluasan prosedur pemeriksaan yang digunakan untuk mencapai
 10 tujuan pemeriksaan. Prosedur pemeriksaan adalah langkah-langkah
 11 pemeriksaan dan cara-cara pengujian yang akan dilaksanakan oleh pemeriksa
 12 untuk mencapai tujuan pemeriksaan.

13 **07** Dalam merencanakan suatu pemeriksaan kinerja, pemeriksa harus:

- 14 a. Mempertimbangkan signifikansi masalah dan kebutuhan potensial
 15 pengguna laporan hasil pemeriksaan (lihat paragraf 08 dan 09).
- 16 b. Memperoleh suatu pemahaman mengenai program yang diperiksa (lihat
 17 paragraf 10).
- 18 c. Mempertimbangkan pengendalian intern (lihat paragraf 11 s.d. 15).
- 19 d. Merancang pemeriksaan untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan dari
 20 ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan (*fraud*), dan
 21 ketidakpatutan (*abuse*) (lihat paragraf 16 s.d. 26).
- 22 e. Mengidentifikasi kriteria yang diperlukan untuk mengevaluasi hal-hal
 23 yang harus diperiksa (lihat paragraf 27).
- 24 f. Mengidentifikasi temuan pemeriksaan dan rekomendasi yang
 25 signifikan³ dari pemeriksaan terdahulu yang dapat mempengaruhi tujuan
 26 pemeriksaan. Pemeriksa harus menentukan apakah manajemen sudah
 27 memperbaiki kondisi yang menyebabkan temuan tersebut dan sudah
 28 melaksanakan rekomendasinya (lihat paragraf 28 s.d. 31).
- 29 g. Mempertimbangkan apakah pekerjaan pemeriksa lain dan ahli lainnya
 30 dapat digunakan untuk mencapai beberapa tujuan pemeriksaan yang telah
 31 ditetapkan (lihat paragraf 32 s.d. 34).

³ Istilah “material” dan “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 kinerja, yang pada umumnya tidak menggunakan istilah “material”.

- 1 h. Menyediakan pegawai atau staf yang cukup dan sumber daya lain untuk
2 melaksanakan pemeriksaan (lihat paragraf 35 s.d. 38).
- 3 i. Mengkomunikasikan informasi mengenai tujuan pemeriksaan serta
4 informasi umum lainnya yang berkaitan dengan rencana dan pelaksanaan
5 pemeriksaan tersebut kepada manajemen dan pihak-pihak lain yang
6 terkait (lihat paragraf 39 dan 40).
- 7 j. Mempersiapkan suatu rencana pemeriksaan secara tertulis (Lihat paragraf
8 41 s.d. 43).

9 **Signifikansi Masalah dan Kebutuhan Potensial Pengguna Laporan** 10 **Hasil Pemeriksaan**

11 **08** Pemeriksa harus mempertimbangkan signifikansi suatu masalah
12 dalam perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan atas pemeriksaan kinerja.
13 Suatu masalah dianggap signifikan apabila masalah itu relatif penting bagi
14 pencapaian tujuan pemeriksaan dan bagi calon pengguna laporan hasil
15 pemeriksaan. Baik faktor kualitatif maupun kuantitatif merupakan hal yang
16 penting dalam menentukan signifikansi suatu masalah. Faktor kualitatif dapat
17 meliputi:

- 18 a. Apakah program yang diperiksa bersifat sensitif dan menjadi perhatian
19 publik.
- 20 b. Apakah programnya masih baru atau adanya perubahan pada kondisi
21 program.
- 22 c. Apakah pemeriksaan yang dilaksanakan dapat berperan menyediakan
23 informasi yang dapat memperbaiki pertanggungjawaban entitas yang
24 diperiksa dan pengambilan keputusan.
- 25 d. Seberapa luasnya reviu atau bentuk lain pengawasan yang independen.
- 26 e. Apakah program yang diperiksa mempunyai pengaruh terhadap program
27 yang lain dan atau terhadap pengambilan kebijakan.

28 **09** Pengguna laporan hasil pemeriksaan memiliki kepentingan dan
29 pengaruh yang berbeda terhadap entitas yang diperiksa. Pengguna laporan
30 hasil pemeriksaan tersebut antara lain adalah:

- 31 a. Pihak yang memberi wewenang atau yang meminta dilakukannya
32 pemeriksaan.
- 33 b. Entitas yang diperiksa.

- 1 c. Pihak yang menindaklanjuti rekomendasi pemeriksaan.
- 2 d. Pihak-pihak lain yang berkepentingan terhadap entitas yang diperiksa.

3 Jadi pemeriksa harus memahami kepentingan dan pengaruh dari pengguna
4 laporan hasil pemeriksaan tersebut. Pemahaman ini dapat membantu
5 pemeriksa untuk menilai apakah temuan pemeriksaan signifikan bagi
6 pengguna laporan hasil pemeriksaan tersebut.

7 **Pemahaman Program yang Diperiksa**

8 **10** Pemeriksa harus memahami program yang diperiksa untuk menilai
9 signifikansi berbagai tujuan pemeriksaan dan kemungkinan pencapaian
10 tujuan tersebut. Pemahaman pemeriksa dapat diperoleh dari pengetahuan
11 yang telah dimilikinya mengenai program tersebut maupun diperoleh dari
12 pengumpulan informasi serta pengamatan yang dilakukan dalam
13 perencanaan pemeriksaan. Luas dan dalamnya pengumpulan informasi akan
14 bervariasi tergantung pada tujuan pemeriksaan dan kebutuhan untuk
15 memahami aspek masing-masing program, seperti berikut:

- 16 a. Peraturan perundang-undangan: Program pemerintah biasanya ditetapkan
17 dalam peraturan perundang-undangan dan terikat pada peraturan
18 perundang-undangan yang lebih spesifik. Sebagai contoh, peraturan
19 perundang-undangan biasanya menetapkan apa yang harus dikerjakan,
20 siapa yang harus mengerjakan, bagaimana cara mengerjakan, bagaimana
21 mencapai tujuan, kelompok masyarakat yang memperoleh manfaat, dan
22 berapa banyak biaya yang dapat dikeluarkan serta untuk apa saja biaya
23 tersebut dikeluarkan. Oleh karena itu, pemahaman terhadap landasan
24 hukum yang mendasari suatu program menjadi hal yang penting dalam
25 memahami program itu. Pemahaman tersebut merupakan langkah
26 penting dalam mengidentifikasi peraturan perundang-undangan yang
27 penting untuk mencapai tujuan pemeriksaan.
- 28 b. Maksud dan tujuan dilaksanakannya program sebagai kriteria untuk
29 menilai kinerja suatu program.
- 30 c. *Input* yang digunakan dalam suatu program dapat diperoleh dari dalam
31 atau dari luar entitas yang melaksanakan program tersebut. Pengukuran
32 *input* dapat memiliki berbagai dimensi, seperti biaya, waktu dan kualitas.
33 Contoh pengukuran *input* adalah satuan nilai uang, jam kerja pegawai, dan
34 meter persegi ruang bangunan.

- 1 d. Operasi program yang digunakan oleh entitas yang diperiksa dalam
2 rangka mengubah *input* menjadi *output*.
- 3 e. *Output* berupa hasil/pencapaian segera setelah proses/operasi program
4 berakhir. Contoh ukuran *output* adalah tonase limbah yang telah diolah,
5 jumlah lulusan, jumlah lulusan yang memenuhi persyaratan prestasi
6 tertentu.
- 7 f. *Outcome* sebagai efek lanjutan dari tercapainya *output* dapat berkisar dari
8 yang sifatnya jangka pendek sampai yang sifatnya jangka panjang. Sebagai
9 contoh, *outcome* yang segera dapat dilihat dari suatu program pelatihan
10 tenaga kerja dan indikator efektivitas program adalah jumlah lulusan
11 peserta program yang berhasil memperoleh pekerjaan. *Outcome* jangka
12 panjang program dan pengujian efektivitasnya tergantung pada apakah
13 lulusan peserta program mempunyai kemungkinan yang lebih tinggi
14 untuk tetap dipekerjakan, dibandingkan dengan yang tidak mengikuti
15 program tersebut. *Outcome* dapat dipengaruhi oleh faktor budaya,
16 ekonomi, fisik, atau teknologi yang merupakan faktor dari luar program.
17 Pemeriksa dapat menggunakan pendekatan yang diambil dari bidang
18 evaluasi program untuk memisahkan dampak program dari pengaruh lain
19 di luar program.
- 20 g. Pengendalian Intern: Pengendalian intern, yang juga sering disebut
21 pengendalian manajemen, dalam pengertian yang paling luas mencakup
22 lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian,
23 informasi dan komunikasi, dan pemantauan. Pengendalian intern melekat
24 pada setiap proses antara lain perencanaan, pengorganisasian, maupun
25 operasional program. Pengendalian intern juga berfungsi sebagai lini
26 depan untuk menjaga aktiva dan mendeteksi terjadinya kesalahan,
27 kecurangan, penyimpangan dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan
28 peraturan perundang-undangan.

29 **Mempertimbangkan Pengendalian Intern**

30 **11** Perubahan baik di lembaga perwakilan, Pemerintah, dan entitas
31 lainnya mempengaruhi kesinambungan pengelolaan keuangan sehingga
32 dituntut adanya pengendalian intern yang lebih efektif. Pemeriksa harus
33 mempunyai pemahaman mengenai signifikansi pengendalian intern terhadap
34 tujuan pemeriksaan dan harus mempertimbangkan apakah prosedur-
35 prosedur pengendalian intern telah dirancang dan diterapkan secara tepat.

1 Pemeriksa harus juga mempertimbangkan perlunya perencanaan untuk
2 memodifikasi sifat, waktu, atau perluasan prosedur-prosedur pemeriksaan
3 yang didasarkan kepada efektivitas pengendalian intern. Untuk itu, pemeriksa
4 harus juga memasukkan pengujian-pengujian terhadap efektivitas
5 pengendalian intern dalam prosedur-prosedur pemeriksaannya dan
6 mempertimbangkan hasil-hasil dari prosedur-prosedur pemeriksaan yang
7 dirancang. Entitas yang diperiksa bertanggung jawab untuk merancang
8 pengendalian intern yang memadai dan menerapkannya secara efektif.

9 **12** Berikut ini adalah penjelasan mengenai tujuan-tujuan pengendalian
10 intern yang diharapkan dapat membantu pemeriksa untuk memahami
11 pengendalian intern secara lebih baik dan dapat membantu pemeriksa untuk
12 menentukan signifikansi pengendalian intern terhadap tujuan-tujuan
13 pemeriksaan.

14 a. Efektivitas dan efisiensi operasional program: Pengendalian terhadap
15 operasional program mencakup kebijakan-kebijakan dan prosedur-
16 prosedur yang diterapkan oleh entitas yang diperiksa yang bisa menjamin
17 bahwa program tersebut bisa mencapai tujuannya dan tindakan-tindakan
18 yang tidak diinginkan tidak terjadi. Pemahaman terhadap pengendalian ini
19 dapat membantu pemeriksa untuk memahami juga operasional program
20 yang mengubah *input* menjadi *output*.

21 b. Validitas dan keandalan data: Pengendalian terhadap validitas dan
22 keandalan data mencakup kebijakan dan prosedur yang diterapkan oleh
23 entitas yang diperiksa yang bisa menjamin bahwa data yang valid dan
24 andal bisa diperoleh, disimpan, dan dinyatakan secara wajar dalam
25 laporan. Pengendalian tersebut bisa membantu manajemen bahwa data
26 tersebut bisa menjadi informasi yang valid dan andal mengenai apakah
27 program telah beroperasi secara tepat. Pemahaman terhadap pengendalian
28 ini akan membantu pemeriksa (1) untuk menilai risiko validitas dan
29 keandalan data yang dikumpulkan oleh entitas yang diperiksa dan (2)
30 untuk merancang pengujian-pengujian terhadap data tersebut.

31 c. Kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan:
32 Pengendalian terhadap ketaatan pada kebijakan-kebijakan dan prosedur-
33 prosedur yang diterapkan oleh entitas yang diperiksa yang bisa menjamin
34 bahwa implementasi program telah sesuai dengan ketentuan peraturan
35 perundang-undangan. Pemahaman terhadap pengendalian ketaatan ini

1 akan membantu pemeriksa dalam menilai risiko terjadinya penyimpangan
2 dari ketentuan peraturan perundang-undangan.

- 3 d. Pengamanan sumber daya: Pengendalian atas pengamanan sumber daya
4 meliputi kebijakan dan prosedur yang telah dilaksanakan oleh manajemen
5 untuk memastikan bahwa sumber daya diamankan secara memadai dari
6 pemborosan, kehilangan, dan penyalahgunaan. Pemahaman atas
7 pengendalian ini dapat membantu pemeriksa merencanakan pemeriksaan
8 kehematan dan efisiensi.

9 **13** Pemeriksa dapat memperoleh pemahaman atas pengendalian
10 intern melalui permintaan keterangan, pengamatan, inspeksi dokumen dan
11 catatan, atau mereviu laporan pihak lain. Prosedur yang dilakukan oleh
12 pemeriksa untuk memperoleh pemahaman atas pengendalian intern akan
13 bervariasi, antara pemeriksa yang satu dan yang lainnya. Salah satu faktor
14 yang mempengaruhi luasnya prosedur ini adalah pengetahuan pemeriksa
15 mengenai pengendalian intern yang diperoleh dalam pemeriksaan
16 sebelumnya. Demikian pula, kebutuhan untuk memahami pengendalian
17 intern, akan tergantung pada aspek tertentu dari program yang ditangani oleh
18 pemeriksa dalam menetapkan tujuan dan lingkup pemeriksaan, serta
19 metodologinya. Berikut ini adalah contoh bagaimana pemahaman atas
20 pengendalian intern dapat mempengaruhi rencana pemeriksaan:

- 21 a. Tujuan pemeriksaan: Pengendalian yang lemah terhadap aspek suatu
22 program mengandung risiko kegagalan yang lebih tinggi. Oleh karena itu,
23 aspek tertentu mungkin lebih signifikan dibandingkan dengan aspek
24 lainnya, dalam hal pemeriksa ingin memusatkan upayanya.
- 25 b. Lingkup pemeriksaan: Pengendalian yang lemah di lokasi tertentu dapat
26 menyebabkan pemeriksa mengarahkan upayanya ke lokasi tersebut.
- 27 c. Metodologi pemeriksaan: Pengendalian yang kuat atas pengumpulan,
28 pengikhtisaran, dan pelaporan data, memungkinkan pemeriksa untuk
29 membatasi luasnya pengujian langsung atas validitas dan keandalan data.
30 Sebaliknya, pengendalian yang lemah dapat menyebabkan pemeriksa
31 melakukan pengujian langsung atas data, mencari data dari luar entitas,
32 atau mengembangkan datanya sendiri.

33 **14** Apabila pengendalian intern mempunyai pengaruh signifikan
34 terhadap tujuan pemeriksaan, pemeriksa harus merencanakan untuk
35 mendapatkan bukti-bukti yang cukup untuk mendukung pertimbangan

1 pemeriksa mengenai pengendalian tersebut. Berikut ini adalah contoh-
 2 contoh keadaan dimana pengendalian intern dapat berpengaruh secara
 3 signifikan terhadap tujuan pemeriksaan.

- 4 a. Dalam menentukan penyebab kinerja yang tidak memuaskan, pemeriksa
 5 bisa mempertimbangkan bahwa kinerja yang tidak memuaskan tersebut,
 6 bisa disebabkan oleh kelemahan dalam pengendalian intern.
- 7 b. Pada saat menilai validitas dan keandalan ukuran kinerja yang
 8 dikembangkan oleh entitas yang diperiksa, efektivitas pengendalian intern
 9 atas pengumpulan, pengikhtisaran dan pelaporan data akan membantu
 10 meyakinkan bahwa ukuran-ukuran kinerja tersebut telah valid dan dapat
 11 diandalkan.

12 **15** Pengawasan intern adalah bagian yang penting dalam pengendalian
 13 intern⁴. Apabila diperlukan suatu penilaian terhadap pengendalian intern,
 14 pekerjaan pengawas intern dapat dimanfaatkan untuk membantu
 15 memberikan keyakinan yang memadai bahwa pengendalian intern telah
 16 dirancang secara memadai dan telah diterapkan secara efektif, dan untuk
 17 mencegah terjadinya tumpang tindih pekerjaan.

18 **Merancang Pemeriksaan untuk Mendeteksi Terjadinya**
 19 **Penyimpangan dari Ketentuan Peraturan Perundang-undangan;**
 20 **Kecurangan (*fraud*); dan Ketidakpatutan (*abuse*)**

21 **16** Apabila ketentuan peraturan perundang-undangan mempunyai
 22 pengaruh yang signifikan terhadap tujuan pemeriksaan, pemeriksa harus
 23 merancang metodologi dan prosedur pemeriksaan sedemikian rupa sehingga
 24 dapat mendeteksi penyimpangan yang dapat membawa pengaruh signifikan
 25 terhadap tujuan pemeriksaan. Pemeriksa harus menentukan ketentuan
 26 peraturan perundang-undangan yang mempunyai pengaruh signifikan
 27 terhadap tujuan pemeriksaan, dan harus memperhitungkan risiko bahwa
 28 penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, dan
 29 kecurangan maupun penyalahgunaan wewenang dapat terjadi. Berdasarkan
 30 penilaian risiko tersebut, pemeriksa harus merancang dan melaksanakan
 31 prosedur yang dapat memberikan keyakinan yang memadai mengenai hal-hal
 32 yang menyangkut penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-
 33 undangan, serta ketidakpatutan. Untuk itu pemeriksa juga harus menyiapkan
 34 dokumentasi pemeriksaan mengenai penilaian risiko tersebut.

⁴ Kegiatan pengawasan intern ini dapat berupa inspeksi, investigasi, maupun reviu.

1 **17** Tidak praktis bagi pemeriksa untuk menetapkan suatu ketentuan
2 peraturan perundang-undangan berpengaruh signifikan terhadap tujuan
3 pemeriksaan. Hal ini disebabkan program pemerintah sangat dipengaruhi
4 oleh berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan dan tujuan
5 pemeriksaan sangat beragam. Walaupun begitu pemeriksa dapat
6 menggunakan pendekatan berikut ini:

- 7 a. Ubah setiap tujuan pemeriksaan menjadi beberapa pertanyaan tentang
8 aspek tertentu dari program yang diperiksa (tujuan, pengendalian intern,
9 kegiatan, operasi, *output*, *outcome* sebagaimana dimuat dalam paragraf 10).
- 10 b. Identifikasikan ketentuan peraturan perundang-undangan yang terkait
11 langsung dengan aspek tertentu yang menjadi bahan pertanyaan tadi.
- 12 c. Tentukan penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan
13 yang secara signifikan dapat mempengaruhi jawaban pemeriksa atas
14 pertanyaan tadi. Jika benar maka ketentuan peraturan perundang-
15 undangan tersebut mungkin signifikan bagi tujuan pemeriksaan.

16 **18** Pemeriksa dapat mengandalkan pekerjaan penasihat hukum dalam
17 hal: (1) menentukan ketentuan peraturan perundang-undangan yang
18 berpengaruh signifikan terhadap tujuan pemeriksaan, (2) merancang
19 pengujian untuk menilai kepatuhan terhadap ketentuan peraturan
20 perundang-undangan, dan (3) mengevaluasi hasil pengujian tersebut.
21 Pemeriksa juga dapat mengandalkan hasil kerja penasihat hukum, apabila
22 tujuan pemeriksaan mensyaratkan adanya pengujian untuk menilai kepatuhan
23 terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Dalam keadaan tertentu,
24 pemeriksa juga dapat memperoleh informasi mengenai masalah kepatuhan
25 dari pihak lain, seperti aparat yang melakukan investigasi, organisasi
26 pemeriksa atau entitas pemerintah lain yang memberikan bantuan kepada
27 entitas yang diperiksa, atau pihak yang berwenang.

28 **19** Dalam merencanakan pengujian untuk menilai kepatuhan terhadap
29 ketentuan peraturan perundang-undangan, pemeriksa harus menilai risiko
30 kemungkinan terjadinya penyimpangan. Risiko tersebut dapat dipengaruhi
31 oleh faktor-faktor seperti rumitnya ketentuan peraturan perundang-
32 undangan atau karena ketentuan peraturan perundang-undangan masih baru.
33 Penilaian pemeriksa terhadap risiko tersebut mencakup pertimbangan
34 apakah entitas mempunyai sistem pengendalian yang efektif untuk mencegah
35 atau mendeteksi terjadinya penyimpangan dari ketentuan peraturan

1 perundang-undangan. Apabila pemeriksa memperoleh bukti yang cukup
2 mengenai efektivitas pengendalian tersebut, maka pemeriksa dapat
3 mengurangi luasnya pengujian atas kepatuhan.

4 **20** Dalam merencanakan pemeriksaan, pemeriksa harus
5 mempertimbangkan risiko terjadinya kecurangan (*fraud*⁵) yang secara
6 signifikan dapat mempengaruhi tujuan pemeriksaan. Pemeriksa harus
7 mendiskusikan risiko terjadinya kecurangan yang potensial, dengan
8 memperhatikan faktor-faktor terjadinya kecurangan seperti keinginan atau
9 tekanan yang dialami seseorang untuk melakukan kecurangan, kesempatan
10 yang memungkinkan terjadinya kecurangan, dan alasan atau sifat seseorang
11 yang dapat menyebabkan dilakukannya kecurangan. Pemeriksa harus
12 mengumpulkan dan menilai informasi untuk mengidentifikasi risiko
13 terjadinya kecurangan yang mungkin relevan dengan tujuan pemeriksaan atau
14 mempengaruhi hasil pemeriksaan. Misalnya, untuk memperoleh informasi
15 mengenai faktor-faktor terjadinya kecurangan tersebut, pemeriksa dapat
16 berdiskusi dengan pegawai entitas yang diperiksa atau dengan cara lainnya
17 sehingga pemeriksa dapat menentukan kerawanan terjadinya kecurangan,
18 kemampuan pengendalian intern untuk mendeteksi dan mencegah terjadinya
19 kecurangan, atau risiko bahwa pegawai entitas yang diperiksa dapat
20 mengabaikan pengendalian intern yang ada. Pemeriksa harus menggunakan
21 skeptisme profesional dalam menilai risiko tersebut untuk menentukan
22 faktor-faktor atau risiko-risiko yang secara signifikan dapat mempengaruhi
23 pekerjaan pemeriksa apabila kecurangan terjadi atau mungkin telah terjadi.

24 **21** Ketika pemeriksa mengidentifikasi faktor-faktor atau risiko-risiko
25 kecurangan yang secara signifikan dapat mempengaruhi tujuan atau hasil
26 pemeriksaan, pemeriksa harus merespon masalah tersebut dengan
27 merancang prosedur untuk bisa memberikan keyakinan yang memadai
28 bahwa kecurangan tersebut dapat dideteksi. Pemeriksa harus mempersiapkan
29 dokumentasi pemeriksaan terkait dengan pengidentifikasian, penilaian dan
30 analisis terhadap risiko terjadinya kecurangan. Pemeriksa juga harus waspada
31 bahwa menilai risiko terjadinya kecurangan adalah suatu proses yang terus-
32 menerus selama pelaksanaan pemeriksaan dan berkaitan tidak hanya dengan
33 perencanaan pemeriksaan, tetapi juga dengan evaluasi atas bukti-bukti yang
34 diperoleh selama pelaksanaan pemeriksaan.

⁵ **Fraud** adalah satu jenis tindakan melawan hukum yang dilakukan dengan sengaja untuk memperoleh sesuatu dengan cara menipu.

1 **22** Pemeriksa harus waspada terhadap situasi atau transaksi-transaksi
2 yang berindikasi kecurangan. Apabila terdapat informasi yang menjadi
3 perhatian pemeriksa (melalui prosedur pemeriksaan, pengaduan yang
4 diterima mengenai terjadinya kecurangan, atau cara-cara yang lain) dalam
5 mengidentifikasi bahwa kecurangan telah terjadi, maka pemeriksa harus
6 mempertimbangkan apakah kecurangan tersebut secara signifikan
7 mempengaruhi tujuan pemeriksaannya. Apabila ternyata kecurangan tersebut
8 secara signifikan mempengaruhi tujuan pemeriksaannya, maka pemeriksa
9 harus memperluas seperlunya langkah-langkah dan prosedur pemeriksaan
10 untuk: (1) menentukan apakah kecurangan mungkin telah terjadi, dan (2)
11 apabila memang telah terjadi apakah hal tersebut mempengaruhi tujuan
12 pemeriksaan.

13 **23** Pelatihan, pengalaman, dan pemahaman pemeriksa terhadap
14 program yang diperiksa dapat memberikan suatu dasar bagi pemeriksa untuk
15 lebih waspada bahwa beberapa tindakan yang menjadi perhatiannya bisa
16 merupakan indikasi adanya kecurangan. Suatu tindakan bisa dikategorikan
17 sebagai kecurangan atau tidak harus ditetapkan melalui suatu sistem
18 peradilan dan hal ini di luar keahlian dan tanggung jawab profesional
19 pemeriksa. Walaupun demikian, pemeriksa tetap bertanggung jawab untuk
20 selalu waspada terhadap kelemahan-kelemahan yang memungkinkan
21 terjadinya kecurangan yang berkaitan dengan area yang diperiksa, sehingga
22 pemeriksa bisa mengidentifikasi indikasi-indikasi bahwa kecurangan telah
23 terjadi. Dalam beberapa hal, kondisi-kondisi berikut ini bisa mengindikasikan
24 risiko terjadinya kecurangan:

- 25 a. Lemahnya manajemen yang tidak bisa menerapkan pengendalian intern
26 yang ada atau tidak bisa mengawasi proses pengendalian.
- 27 b. Pemisahan tugas yang tidak jelas, terutama yang berkaitan dengan tugas-
28 tugas pengendalian dan pengamanan sumber daya.
- 29 c. Transaksi-transaksi yang tidak lazim dan tanpa penjelasan yang
30 memuaskan.
- 31 d. Kasus dimana pegawai cenderung menolak liburan atau menolak
32 promosi.
- 33 e. Dokumen-dokumennya hilang atau tidak jelas, atau manajemen selalu
34 menunda memberikan informasi tanpa alasan yang jelas.

- 1 f. Informasi yang salah atau membingungkan.
- 2 g. Pengalaman pemeriksaan atau investigasi yang lalu dengan temuan
- 3 mengenai kegiatan-kegiatan yang perlu dipertanyakan atau bersifat
- 4 kriminal.

5 **24** Ketidapatutan berbeda dengan kecurangan atau penyimpangan

6 dari ketentuan peraturan perundang-undangan. Apabila ketidapatutan

7 terjadi, maka mungkin saja tidak ada hukum, atau ketentuan peraturan

8 perundang-undangan yang dilanggar. Dalam hal ini ketidapatutan adalah

9 perbuatan yang jauh berada di luar pikiran yang masuk akal atau di luar

10 praktik-praktik yang lazim⁶. Pemeriksa harus waspada terhadap situasi atau

11 transaksi yang dapat mengindikasikan terjadinya ketidapatutan. Apabila

12 informasi yang diperoleh pemeriksa (melalui prosedur pemeriksaan,

13 pengaduan yang diterima mengenai terjadinya kecurangan, atau cara-cara

14 yang lain) mengindikasikan telah terjadi ketidapatutan, pemeriksa harus

15 mempertimbangkan apakah ketidapatutan tersebut secara signifikan

16 mempengaruhi hasil pemeriksaannya atau tidak. Apabila indikasi terjadinya

17 ketidapatutan memang ada dan akan mempengaruhi hasil pemeriksaan

18 secara signifikan, pemeriksa harus memperluas langkah dan prosedur

19 pemeriksaan, untuk: (1) menentukan apakah ketidapatutan memang benar-

20 benar terjadi, dan (2) apabila memang benar-benar terjadi, maka pemeriksa

21 harus menentukan pengaruhnya terhadap hasil pemeriksaan. Walaupun

22 demikian, karena penentuan bahwa telah terjadinya ketidapatutan itu

23 bersifat subyektif, pemeriksa tidak diharapkan untuk memberikan keyakinan

24 yang memadai dalam mendeteksi adanya ketidapatutan. Pemeriksa harus

25 mempertimbangkan faktor kuantitatif dan kualitatif dalam membuat

26 pertimbangan mengenai signifikan atau tidaknya ketidapatutan yang

27 mungkin terjadi, dan apakah pemeriksa perlu untuk memperluas langkah dan

28 prosedur pemeriksaan.

29 **25** Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya

30 dalam menelusuri indikasi adanya kecurangan, penyimpangan dari ketentuan

31 peraturan perundang-undangan atau ketidapatutan, tanpa mencampuri

32 proses investigasi atau proses hukum selanjutnya, atau kedua-duanya. Dalam

⁶ Sebagai contoh, dalam suatu pemeriksaan kinerja atas efisiensi manajemen dalam menggunakan dana untuk pemeliharaan gedung, pemeriksa menemukan terjadinya *abuse* apabila renovasi yang dilaksanakan atas ruang kerja seorang pejabat tinggi melampaui kepatutan yang seharusnya. Dalam hal ini pemeriksa mungkin tidak melihat biaya renovasi secara kuantitatif sebagai faktor yang mempengaruhi hasil pemeriksaannya, tetapi pemeriksa mungkin lebih melihat faktor kualitatif yang mempengaruhi tujuan pemeriksaan.

1 kondisi tertentu, kebijakan, ketentuan peraturan perundang-undangan
2 mengharuskan pemeriksa untuk melaporkan indikasi terjadinya kecurangan,
3 penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, atau
4 ketidakpatutan kepada pihak yang berwenang sebelum memperluas langkah
5 dan prosedur pemeriksaan. Pemeriksa perlu memperhatikan prosedur yang
6 berlaku di BPK untuk melaksanakan pelaporan kepada pihak yang
7 berwenang ini. Pemeriksa bisa juga diminta untuk meninggalkan atau
8 menunda pekerjaan pemeriksaan berikutnya atau sebagian pekerjaan
9 pemeriksaannya agar tidak mengganggu investigasi.

10 **26** Suatu pemeriksaan yang dilaksanakan sesuai dengan Standar
11 Pemeriksaan ini akan memberikan keyakinan yang memadai bahwa telah
12 dilakukan deteksi atas penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-
13 undangan atau kecurangan yang secara signifikan dapat mempengaruhi hasil
14 pemeriksaan. Meskipun demikian, hal ini tidak menjamin ditemukannya
15 penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan atau
16 kecurangan. Sebaliknya, dalam hal pemeriksa tidak menemukan
17 penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan atau
18 kecurangan selama pemeriksaan, tidak berarti bahwa kinerja pemeriksa tidak
19 memadai, selama pemeriksaan dilaksanakan sesuai dengan Standar
20 Pemeriksaan ini.

21 **Kriteria**

22 **27** Kriteria adalah standar ukuran harapan mengenai apa yang
23 seharusnya terjadi, praktik terbaik, dan *benchmarks*. Kinerja dibandingkan atau
24 dievaluasi dengan kriteria ini. Kriteria, sebagai salah satu unsur temuan
25 pemeriksaan, memberikan suatu hubungan dalam memahami hasil
26 pemeriksaan. Rencana pemeriksaan harus menyatakan kriteria yang akan
27 digunakan. Dalam menentukan kriteria, pemeriksa harus menggunakan
28 kriteria yang masuk akal, dapat dicapai, dan relevan dengan tujuan
29 pemeriksaan. Pemeriksa harus mengkomunikasikan kriteria tersebut kepada
30 entitas yang diperiksa sebelum atau pada saat dimulainya pemeriksaan.
31 Berikut ini adalah beberapa contoh kriteria:

- 32 a. Maksud dan tujuan yang ditetapkan oleh ketentuan peraturan perundang-
33 undangan atau yang ditetapkan oleh entitas yang diperiksa.
- 34 b. Kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh entitas yang diperiksa.
- 35 c. Pendapat ahli.

- 1 d. Target kinerja tahun berjalan.
- 2 e. Kinerja tahun-tahun sebelumnya.
- 3 f. Kinerja entitas yang sejenis.
- 4 g. Kinerja sektor swasta di bidang yang sama.
- 5 h. Praktik terbaik organisasi terkemuka.

6 **Pertimbangan terhadap Hasil Pemeriksaan Sebelumnya**

7 **28** Pemeriksa harus mempertimbangkan hasil pemeriksaan
 8 sebelumnya serta tindak lanjut atas rekomendasi temuan yang secara
 9 signifikan berpengaruh terhadap tujuan pemeriksaan yang sedang
 10 dilaksanakan. Pemeriksa harus memperoleh informasi dari entitas yang
 11 diperiksa untuk mengidentifikasi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan
 12 kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu atau studi lain yang
 13 sebelumnya telah dilaksanakan dan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan
 14 yang sedang dilaksanakan. Hal ini dilakukan untuk mengidentifikasi
 15 langkah koreksi yang berkaitan dengan temuan dan rekomendasi
 16 signifikan. Misalnya, laporan hasil pemeriksaan terdahulu mengenai sistem
 17 informasi terkomputerisasi suatu entitas memuat temuan yang secara
 18 signifikan dapat terkait dengan pemeriksaan kinerja yang sedang dilaksanakan
 19 berdasarkan laporan hasil pemeriksaan terdahulu tersebut, entitas yang
 20 diperiksa dapat memanfaatkan informasi kelemahan sistem tersebut untuk
 21 memperbaiki informasi akuntansinya atau informasi lainnya yang akan
 22 digunakan oleh pemeriksa. Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan
 23 profesionalnya untuk menentukan: (1) periode yang harus dipertimbangkan,
 24 (2) lingkup pekerjaan pemeriksa yang diperlukan untuk memahami tindak
 25 lanjut temuan signifikan yang mempengaruhi pemeriksaan, dan (3)
 26 pengaruhnya terhadap penilaian risiko dan prosedur pemeriksaan yang akan
 27 dilaksanakan.

28 **29** Perhatian secara terus menerus terhadap temuan-temuan
 29 signifikan⁷ beserta rekomendasinya merupakan hal yang penting untuk
 30 meyakinkan bahwa pekerjaan pemeriksaan telah memberikan manfaat. Pada
 31 akhirnya, manfaat yang didapat dari adanya pemeriksaan terlihat apabila

⁷ Temuan-temuan signifikan adalah hal-hal yang apabila tidak ada perbaikannya, dapat mempengaruhi hasil pekerjaan pemeriksaan, simpulan dan rekomendasi pemeriksa.

1 entitas yang diperiksa mengambil langkah perbaikan yang berarti dan efektif
2 sebagai respon terhadap hasil pemeriksaan.

3 **30** Besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak
4 terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang
5 dibuat, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh
6 entitas yang diperiksa. Manajemen entitas yang diperiksa bertanggung jawab
7 untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara
8 suatu proses dan sistem informasi untuk memantau status tindak lanjut atas
9 rekomendasi pemeriksa dimaksud. Jika manajemen tidak memiliki cara
10 semacam itu, pemeriksa wajib merekomendasikan agar manajemen
11 memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa dimaksud.
12 Perhatian secara terus-menerus terhadap temuan pemeriksaan yang material
13 beserta rekomendasinya dapat membantu pemeriksa untuk menjamin
14 terwujudnya manfaat pekerjaan pemeriksaan yang dilakukan.

15 **31** Pemeriksa perlu memperhatikan bahwa berdasarkan ketentuan
16 peraturan perundang-undangan yang berlaku, manajemen dapat memperoleh
17 sanksi bila tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi perbaikan sebagai
18 hasil pemeriksaan sebelumnya. Oleh sebab itu, pemeriksa harus menilai
19 apakah manajemen telah menyiapkan secara memadai suatu sistem
20 pemantauan tindak lanjut pemeriksaan yang dilakukan oleh berbagai
21 pemeriksa, baik intern maupun ekstern, pada entitas tersebut. Selain itu,
22 pemeriksa perlu memastikan bahwa seluruh lini manajemen entitas telah
23 mengetahui dan memantau hasil pemeriksaan yang terkait dengan unit
24 dibawah kendalinya. Pemantauan tersebut dilakukan oleh manajemen, dan
25 bukan hanya oleh pemeriksa/pengawas intern entitas yang bersangkutan.

26 **Pertimbangan atas Hasil Pekerjaan Pihak Lain**

27 **32** Pemeriksa harus menentukan apakah ada pemeriksa lain yang telah
28 atau sedang melaksanakan pemeriksaan atas entitas yang diperiksa. Jika ada,
29 hal ini dapat menjadi sumber informasi yang berguna untuk perencanaan dan
30 pelaksanaan pemeriksaan. Jika pemeriksa lain telah mengidentifikasi
31 bidang yang membutuhkan studi lebih lanjut, hal tersebut dapat
32 mempengaruhi pemilihan tujuan pemeriksaan. Tersedianya hasil kerja
33 pemeriksa lain dapat juga mempengaruhi pemilihan metodologi, karena
34 pemeriksa dapat mengandalkan hasil kerja tersebut dalam rangka membatasi
35 luas pengujian yang akan dilakukannya.

1 **33** Jika pemeriksa bermaksud untuk mengandalkan hasil kerja
2 pemeriksa lain, pemeriksa harus melaksanakan prosedur yang memberikan
3 dasar yang memadai untuk mengandalkan hasil kerja pemeriksa lain tersebut.
4 Pemeriksa dapat memperoleh bukti persyaratan kualifikasi dan independensi
5 pemeriksa lain berdasarkan pengalamannya, wawancara, reviu laporan,
6 penilaian atas hasil *peer review* pemeriksa lain. Pemeriksa dapat menentukan
7 apakah bukti-bukti yang diperoleh dari pemeriksa lain tersebut telah cukup,
8 relevan, dan kompeten dengan cara mereviu laporan, program pemeriksaan,
9 atau kertas kerja pemeriksaan dan/atau melakukan uji tambahan atas
10 pekerjaannya. Sifat dan luasnya bukti yang dibutuhkan tergantung pada
11 signifikansi pekerjaan pemeriksa lain tersebut dan tergantung pada apakah
12 pemeriksa akan mengacu pada hasil kerja tersebut dalam laporan hasil
13 pemeriksaannya.

14 **34** Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan yang sama jika
15 pemeriksa mengandalkan hasil kerja bukan pemeriksa (konsultan, tenaga ahli,
16 dan sebagainya). Di samping itu, pemeriksa harus memahami metode dan
17 asumsi signifikan yang digunakan oleh bukan pemeriksa tersebut.

18 **Staf dan Sumber Daya Lain**

19 **35** Perencanaan staf pemeriksa harus mencakup:

- 20 a. Penugasan staf yang mempunyai keahlian dan pengetahuan yang memadai
21 tentang pekerjaan yang akan dilakukan.
- 22 b. Penugasan staf dan pengawas yang berpengalaman dalam jumlah yang
23 memadai untuk pemeriksaan yang bersangkutan.
- 24 c. Pemberian pelatihan pekerjaan lapangan (*on the job training*) bagi staf.
- 25 d. Melibatkan tenaga ahli apabila diperlukan.

26 **36** Tersedianya staf dan sumber daya lainnya merupakan
27 pertimbangan yang penting dalam menetapkan tujuan, lingkup, dan
28 metodologi pemeriksaan. Sebagai contoh, keterbatasan dana untuk biaya
29 perjalanan dapat membatasi pemeriksa untuk mengunjungi lokasi tertentu,
30 atau kurangnya keahlian dalam metodologi tertentu dapat menghalangi
31 pemeriksa dalam pencapaian tujuan pemeriksaan. Pemeriksa dapat mengatasi
32 keterbatasan tersebut dengan menggunakan staf setempat atau dengan
33 mempekerjakan tenaga ahli yang memiliki keahlian yang diperlukan.

1 **37** Apabila penggunaan seorang tenaga ahli telah direncanakan,
2 pemeriksa harus memiliki pengetahuan yang memadai untuk:

- 3 a. Menjelaskan hasil yang diharapkan dari tenaga ahli.
- 4 b. Mengevaluasi apakah prosedur yang dilaksanakan oleh tenaga ahli akan
5 memenuhi hasil yang diinginkan oleh pemeriksa.
- 6 c. Mengevaluasi hasil prosedur yang dilaksanakan oleh tenaga ahli dalam
7 kaitannya dengan prosedur pemeriksaan yang telah direncanakan.

8 **38** Pemeriksa yang tidak memiliki pengetahuan yang memadai untuk
9 melaksanakan tugas-tugas tersebut di atas, harus mempertimbangkan
10 tindakan alternatif untuk menjamin kualitas pemeriksaan yang berkaitan
11 dengan pekerjaan tenaga ahli, seperti meminta tenaga ahli lain untuk mereviu
12 pekerjaan tenaga ahli tersebut.

13 **Komunikasi Pemeriksa**

14 **39** Pemeriksa harus mengkomunikasikan tujuan pemeriksaan kinerja,
15 kriteria yang akan digunakan serta informasi umum yang berkaitan dengan
16 perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan dan pelaporannya, seperti bentuk
17 laporan dan informasi mengenai batasan-batasan laporan kepada beberapa
18 pihak yang terlibat dalam pemeriksaan. Pemeriksa harus mengkomunikasikan
19 hal tersebut kepada pihak terkait untuk membantu pihak tersebut memahami
20 tujuan pemeriksaan, waktu pelaksanaan dan data lainnya yang dibutuhkan.
21 Pihak-pihak tersebut bisa meliputi:

- 22 a. Manajemen/Pimpinan entitas yang diperiksa.
- 23 b. Lembaga/badan yang memiliki fungsi pengawasan terhadap manajemen
24 atau pemerintah seperti DPR/DPRD, dewan komisaris, komite audit,
25 dan dewan pengawas.
- 26 c. Pihak yang memiliki kewenangan dan tanggung jawab tertentu dalam
27 program atau kegiatan yang diperiksa.
- 28 d. Pihak yang meminta diadakannya pemeriksaan, seperti lembaga
29 perwakilan, apabila ada.

30 **40** Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya
31 untuk menentukan bentuk, isi, dan intensitas komunikasi. Bentuk
32 komunikasi tertulis adalah bentuk yang lebih baik. Pemeriksa dapat
33 mengkomunikasikan informasi yang dipandang perlu dengan memuatnya

1 dalam program pemeriksaan. Komunikasi yang dilakukan pemeriksa harus
 2 didokumentasikan. Apabila pemeriksaan dihentikan sebelum berakhir,
 3 pemeriksa harus menulis catatan yang berisi ringkasan hasil pelaksanaan
 4 pekerjaan pemeriksa dan menjelaskan alasan pemeriksaan dihentikan.
 5 Pemeriksa harus mengkomunikasikan secara tertulis alasan penghentian
 6 pemeriksaan tersebut kepada entitas yang diperiksa, entitas yang meminta
 7 dilakukannya pemeriksaan, dan pihak lain yang ditentukan peraturan
 8 perundang-undangan yang terkait. Penyampaian tersebut harus secara
 9 tertulis, dan kemudian didokumentasikan.

10 **Rencana Pemeriksaan Secara Tertulis**

11 **41** Rencana pemeriksaan secara tertulis harus disiapkan untuk setiap
 12 pemeriksaan. Bentuk dan isi rencana pemeriksaan secara tertulis tersebut
 13 akan bervariasi antara pemeriksaan yang satu dengan yang lainnya. Rencana
 14 harus meliputi suatu program pemeriksaan atau suatu memorandum atau
 15 dokumentasi keputusan penting mengenai tujuan dan lingkup pemeriksaan,
 16 serta metodologi lain yang memadai, dan dokumentasi mengenai dasar-dasar
 17 yang digunakan oleh pemeriksa untuk mengambil keputusan. Rencana
 18 tersebut harus diperbaharui seperlunya, agar dapat mencerminkan setiap
 19 perubahan signifikan yang dibuat pada saat pemeriksaan dilaksanakan.

20 **42** Mendokumentasikan rencana pemeriksaan merupakan suatu
 21 kesempatan bagi pemeriksa untuk mereviu apakah:

- 22 a. Tujuan pemeriksaan yang diusulkan akan dapat menghasilkan suatu
 23 laporan yang bermanfaat.
- 24 b. Lingkup pemeriksaan dan metodologi pemeriksaan yang diusulkan telah
 25 memadai untuk mencapai tujuan pemeriksaan.
- 26 c. Staf dan sumber daya lain cukup tersedia untuk melaksanakan
 27 pemeriksaan.

28 **43** Rencana pemeriksaan secara tertulis dapat meliputi:

- 29 a. Informasi mengenai landasan hukum program yang diperiksa, sejarah dan
 30 tujuan program, lokasi utama, dan latar belakang lain yang dapat
 31 membantu pemeriksa dalam memahami dan melaksanakan rencana
 32 pemeriksaan.
- 33 b. Informasi mengenai tanggung jawab anggota tim pemeriksa (seperti
 34 membuat program pemeriksaan, melaksanakan pemeriksaan, mengawasi

1 pelaksanaan pemeriksaan, membuat konsep laporan, menangani
 2 tanggapan entitas yang diperiksa, dan mengolah laporan akhir) dapat
 3 membantu pemeriksa apabila pekerjaan tersebut dilakukan di beberapa
 4 tempat yang berbeda. Dalam hal demikian, penggunaan metode dan
 5 prosedur pemeriksaan yang sama dapat memudahkan untuk
 6 membandingkan data yang diperoleh dari tempat-tempat yang diperiksa.

- 7 c. Program pemeriksaan yang menguraikan prosedur untuk mencapai tujuan
 8 pemeriksaan dan memberikan dasar yang sistematis untuk membagi tugas
 9 kepada staf, dan untuk menyusun ikhtisar pekerjaan pemeriksaan yang
 10 dilakukan.
- 11 d. Bentuk umum laporan hasil pemeriksaan dan jenis informasi yang dimuat
 12 dapat membantu pemeriksa menitikberatkan pekerjaan lapangannya pada
 13 informasi yang akan dilaporkan.

14 SUPERVISI

15 **44** Pernyataan standar pelaksanaan kedua adalah: **“Staf harus**
 16 **disupervisi dengan baik”**.

17 **45** Supervisi mencakup pengarahan kegiatan pemeriksa dan pihak lain
 18 (seperti tenaga ahli yang terlibat dalam pemeriksaan) agar tujuan pemeriksaan
 19 dapat dicapai. Unsur supervisi meliputi pemberian instruksi kepada staf,
 20 pemberian informasi mutakhir tentang masalah signifikan yang dihadapi,
 21 pelaksanaan reviu atas pekerjaan yang dilakukan, dan pemberian pelatihan
 22 kerja lapangan (*on the job training*) yang efektif.

23 **46** Supervisor harus yakin bahwa staf benar-benar memahami
 24 mengenai pekerjaan pemeriksaan yang harus dilakukan, mengapa pekerjaan
 25 tersebut harus dilakukan, dan apa yang diharapkan akan dicapai. Bagi staf
 26 yang berpengalaman, supervisor dapat memberikan pokok-pokok mengenai
 27 lingkup pekerjaan pemeriksaan dan menyerahkan rinciannya kepada staf
 28 tersebut. Bagi staf yang kurang berpengalaman, supervisor harus
 29 memberikan pengarahan mengenai teknik menganalisis dan cara
 30 mengumpulkan data.]
 31
 32
 33
 34

1 47 Reviu atas pekerjaan pemeriksaan harus didokumentasikan. Sifat
2 dan luas dari reviu tersebut dapat bervariasi tergantung pada sejumlah faktor
3 seperti: (1) besarnya organisasi pemeriksa, (2) pentingnya pekerjaan, dan (3)
4 pengalaman staf.

6 **BUKTI**

7 48 Pernyataan standar pelaksanaan ketiga adalah: **“Bukti yang**
8 **cukup, kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar**
9 **yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa”**.

10 49 Dalam mengidentifikasi sumber-sumber data potensial yang
11 dapat digunakan sebagai bukti pemeriksaan, pemeriksa harus
12 mempertimbangkan validitas dan keandalan data tersebut, termasuk data
13 yang dikumpulkan oleh entitas yang diperiksa, data yang disusun oleh
14 pemeriksa, atau data yang diberikan oleh pihak-pihak ketiga. Demikian juga
15 halnya dengan kecukupan dan relevansi bukti-bukti tersebut.

16 50 Sebagian besar pekerjaan pemeriksa pada saat melaksanakan
17 pemeriksaan berkaitan dengan mendapatkan dan mengevaluasi bukti-bukti
18 yang mendukung pertimbangan dan simpulan pemeriksa terkait dengan
19 tujuan pemeriksaan. Dalam mengevaluasi bukti, pemeriksa
20 mempertimbangkan apakah pemeriksa telah memperoleh bukti-bukti yang
21 diperlukan untuk mencapai tujuan pemeriksaan.

22 51 Bukti dapat digolongkan menjadi bukti fisik, dokumenter,
23 kesaksian (*testimonial*) dan analisis. Bukti fisik diperoleh dari inspeksi langsung
24 atau pengamatan yang dilakukan oleh pemeriksa terhadap orang, aktiva, atau
25 kejadian. Bukti tersebut dapat didokumentasikan dalam bentuk
26 memorandum, foto, gambar, bagan, peta, atau contoh fisik. Bukti
27 dokumenter terdiri atas informasi yang diciptakan seperti surat, kontrak,
28 catatan akuntansi, faktur, dan informasi manajemen atas kinerja. Bukti
29 kesaksian diperoleh melalui permintaan keterangan, wawancara, atau
30 kuesioner. Bukti analisis meliputi perhitungan, perbandingan, pemisahan
31 informasi menjadi unsur-unsur, dan argumentasi yang masuk akal.

32 52 Pemeriksa harus menilai kualitas dan kuantitas bukti yang
33 dibutuhkan untuk mencapai tujuan pemeriksaan. Dengan demikian,
34 pemeriksa harus:

- 1 a. Melakukan pengujian bukti (paragraf 53 s.d. 63).
 2 b. Mengembangkan temuan pemeriksaan (paragraf 64 s.d. 67).

3 **Pengujian Bukti**

4 **53** Bukti harus cukup, kompeten, dan relevan untuk mendukung dasar
 5 yang sehat bagi temuan pemeriksaan dan rekomendasi.

- 6 a. *Bukti harus cukup untuk mendukung temuan pemeriksaan.* Dalam menentukan
 7 cukup tidaknya suatu bukti, pemeriksa harus yakin bahwa bukti yang
 8 cukup tersebut akan bisa meyakinkan seseorang bahwa temuan
 9 pemeriksaan adalah valid. Apabila mungkin, metode statistik bisa
 10 digunakan untuk menentukan cukup tidaknya bukti pemeriksaan.
 11 b. *Bukti disebut kompeten* apabila bukti tersebut valid, dapat diandalkan, dan
 12 konsisten dengan fakta. Dalam menilai kompetensi suatu bukti,
 13 pemeriksa harus mempertimbangkan beberapa faktor seperti apakah
 14 bukti telah akurat, meyakinkan, tepat waktu dan asli.
 15 c. *Bukti disebut relevan*, apabila bukti tersebut mempunyai hubungan yang
 16 logis dan arti penting bagi temuan pemeriksaan yang bersangkutan.

17 **54** Acuan berikut ini bermanfaat untuk menilai kompeten atau
 18 tidaknya suatu bukti. Akan tetapi acuan ini belum mencukupi untuk dapat
 19 menentukan kompetensi suatu bukti. Dalam hal ini pemeriksa harus
 20 menggunakan pertimbangan profesional untuk menentukan jumlah dan jenis
 21 bukti yang diperlukan untuk mendukung simpulan pemeriksa.

- 22 a. Bukti yang diperoleh dari pihak ketiga yang dapat dipercaya adalah lebih
 23 kompeten dibandingkan dengan bukti yang diperoleh dari entitas yang
 24 diperiksa.
 25 b. Bukti yang dikembangkan dari sistem pengendalian intern yang efektif,
 26 lebih kompeten dibandingkan dengan yang diperoleh dari pengendalian
 27 yang lemah atau yang tidak ada pengendaliannya.
 28 c. Bukti yang diperoleh melalui pemeriksaan fisik, pengamatan, perhitungan,
 29 dan inspeksi secara langsung oleh pemeriksa lebih kompeten
 30 dibandingkan dengan bukti yang diperoleh secara tidak langsung.
 31 d. Dokumen asli memberikan bukti yang lebih kompeten dibandingkan
 32 dengan fotokopi atau tembusannya.
 33

- 1 e. Bukti kesaksian yang diperoleh dalam kondisi yang memungkinkan orang
2 berbicara dengan bebas lebih kompeten dibandingkan dengan bukti
3 kesaksian yang diperoleh dalam kondisi yang dapat terjadi kompromi.
4 Misalnya, kondisi dimana terdapat kemungkinan orang diancam
5 (diintimidasi).
- 6 f. Bukti kesaksian yang diperoleh dari individu yang tidak memihak atau
7 mempunyai pengetahuan yang lengkap mengenai bidang tersebut lebih
8 kompeten dibandingkan dengan bukti kesaksian yang diperoleh dari
9 individu yang memihak atau yang hanya mempunyai pengetahuan
10 sebagian saja mengenai bidang tersebut.

11 **55** Pemeriksa dapat menganggap perlu untuk memperoleh pernyataan
12 tertulis dari pejabat/entitas yang diperiksa mengenai kompetensi suatu bukti
13 yang diperolehnya. Pernyataan tertulis biasanya menegaskan pernyataan lisan
14 yang diberikan kepada pemeriksa, mendokumentasikan kebenaran dari
15 pernyataan tersebut, dan mengurangi kemungkinan kesalahpahaman
16 mengenai pernyataan tersebut.

17 **56** Pendekatan pemeriksa dalam menentukan cukup atau tidaknya
18 kompetensi dan relevansi bukti tergantung pada sumber informasi yang
19 berkaitan dengan bukti tersebut. Sumber informasi mencakup data asli yang
20 dikumpulkan, baik oleh entitas yang diperiksa maupun oleh pihak ketiga, dan
21 juga dapat diperoleh dari sistem berbasis komputer.

22 **57** Data yang dikumpulkan oleh pemeriksa; meliputi pengamatan dan
23 pengukuran yang dilakukan sendiri oleh pemeriksa. Metode untuk
24 mengumpulkan jenis data ini diantaranya adalah: kuesioner, wawancara,
25 pengamatan langsung dan perhitungan. Keterampilan pemeriksa mendisain
26 dan menerapkan metode yang dipilihnya merupakan kunci untuk
27 memastikan bahwa data ini merupakan bukti yang cukup, kompeten, dan
28 relevan.

29 **58** Pemeriksa dapat menggunakan data yang dikumpulkan oleh entitas
30 yang diperiksa sebagai bagian dari bukti. Pemeriksa dapat menentukan
31 validitas dan keandalan data ini dengan pengujian langsung terhadap data.
32 Pemeriksa dapat mengurangi pengujian langsung atas data tersebut kalau
33 pemeriksa menguji efektivitas pengendalian entitas tersebut atas validitas dan
34 keandalan data, dan pengujian ini mendukung simpulan bahwa pengendalian

1 entitas tersebut efektif. Sifat dan luasnya pengujian data akan tergantung
2 pada apakah data tersebut signifikan untuk mendukung temuan pemeriksaan.

3 **59** Apabila pengujian data oleh pemeriksa mengungkapkan adanya
4 kesalahan data, atau apabila pemeriksa tidak mampu untuk memperoleh
5 bukti yang cukup, kompeten, dan relevan, maka pemeriksa mungkin
6 menganggap perlu untuk:

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

12 **60** Bukti pemeriksaan dapat juga memasukkan data yang dikumpulkan
13 oleh pihak ketiga. Dalam beberapa keadaan, data ini mungkin telah diperiksa
14 oleh pemeriksa lain, atau pemeriksa dapat melakukan pemeriksaan sendiri
15 terhadap data tersebut. Namun, dalam beberapa keadaan yang lain, dianggap
16 tidak praktis untuk memperoleh bukti mengenai validitas dan keandalan data
17 tersebut.

18 **61** Pengaruh penggunaan data pihak ketiga terhadap laporan hasil
19 pemeriksaan tergantung pada signifikansi data tersebut atas pencapaian
20 tujuan pemeriksaan.

21 **62** Pemeriksa harus memperoleh bukti yang cukup, kompeten, dan
22 relevan bahwa data yang diproses melalui sistem yang berbasis komputer itu
23 valid dan dapat diandalkan. Apabila keandalan sistem berbasis komputer
24 merupakan sasaran utama pemeriksaan, pemeriksa harus melakukan reviu
25 terhadap pengendalian umum dan pengendalian aplikasi sistem tersebut.
26 Pekerjaan ini harus dilakukan tanpa memandang apakah data tersebut
27 diberikan kepada pemeriksa atau pemeriksa secara independen memperoleh
28 sendiri data tersebut. Apabila data yang diolah dengan komputer digunakan
29 oleh pemeriksa, atau dimuat dalam laporan hasil pemeriksaannya untuk
30 tujuan pemberian informasi/latar belakang atau tidak signifikan bagi temuan
31 pemeriksa, maka laporan hasil pemeriksaan harus menyebutkan sumber data
32 dan pernyataan bahwa data tersebut tidak diverifikasi agar memenuhi
33 ketentuan dalam paragraf 59. Pemeriksa harus menentukan apakah
34 pemeriksa lain telah melakukan pekerjaan untuk menetapkan validitas dan
35 keandalan data atau efektivitas pengendalian atas sistem yang menghasilkan

1 data tersebut. Apabila ada pemeriksa lain yang telah melakukan pekerjaan
2 tersebut, pemeriksa mungkin dapat menggunakan hasilnya. Apabila tidak
3 ada, pemeriksa dapat menentukan validitas dan keandalan data yang diolah
4 komputer tersebut dengan pengujian substantif atas data tersebut. Pemeriksa
5 dapat mengurangi pengujian substantif tersebut jika pengujian efektivitas
6 pengendalian umum dan pengendalian aplikasi memperlihatkan bahwa
7 pengendalian tersebut adalah efektif.

8 **63** Apabila pemeriksa berpendapat bahwa pengendalian tidak efektif
9 atau apabila pemeriksa tidak merencanakan untuk menguji efektivitas
10 pengendalian, maka pemeriksa harus memasukkan dalam dokumentasinya
11 hal-hal yang menjadi dasar untuk menyimpulkan dengan menyatakan: (1)
12 alasan-alasan mengapa rancangan atau operasional pengendalian tidak efektif,
13 atau (2) alasan-alasan mengapa tidak menguji pengendalian tersebut. Dalam
14 kondisi seperti itu, pemeriksa harus juga memasukkan dalam
15 dokumentasinya alasan-alasan untuk menyimpulkan bahwa prosedur
16 pemeriksaan yang direncanakan, seperti pengujian substantif, telah dirancang
17 secara efektif untuk mencapai tujuan pemeriksaan. Dokumentasi tersebut
18 harus menyatakan:

- 19 a. Alasan dan jenis prosedur pemeriksaan yang direncanakan.
- 20 b. Jenis dan kompetensi bukti yang dihasilkan dari luar sistem informasi
21 berbasis komputer.
- 22 c. Pengaruh bukti terhadap laporan hasil pemeriksaan apabila bukti yang
23 dikumpulkan selama pelaksanaan prosedur pemeriksaan tersebut tidak
24 mendukung pencapaian tujuan pemeriksaan.

25 **Temuan Pemeriksaan**

26 **64** Temuan pemeriksaan biasanya terdiri dari unsur kondisi, kriteria,
27 akibat, dan sebab. Namun demikian, unsur yang dibutuhkan untuk sebuah
28 temuan pemeriksaan tergantung seluruhnya pada tujuan pemeriksaannya.
29 Jadi, sebuah temuan atau sekelompok temuan pemeriksaan disebut lengkap
30 sepanjang tujuan pemeriksaannya telah dipenuhi dan laporannya secara jelas
31 mengaitkan tujuan tersebut dengan unsur temuan pemeriksaan, misalnya
32 apabila tujuan pemeriksaan adalah untuk menentukan kepatuhan terhadap
33 ketentuan peraturan perundang-undangan maka unsur yang harus ada adalah
34 kondisi, kriteria, dan akibat sedangkan unsur sebab bersifat *optional*.

1 Mengenai kriteria dibahas pada paragraf 27; unsur suatu temuan pemeriksaan
2 yang lain, yaitu kondisi, akibat, dan sebab dibahas pada paragraf berikut.

3 **65** Kondisi adalah gambaran tentang situasi yang ada. Hal tersebut
4 sudah ditentukan dan didokumentasikan selama pemeriksaan berlangsung.

5 **66** Akibat mempunyai dua arti, yang tergantung pada tujuan
6 pemeriksaan, yaitu:

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

18 **67** Seperti halnya akibat, “sebab” juga mempunyai dua arti, yang
19 tergantung pada tujuan pemeriksaan, yaitu:

- 20 a. Apabila tujuan pemeriksaan adalah untuk menjelaskan mengapa terjadi
21 kinerja yang buruk (atau baik), maka alasan kinerja yang buruk ini disebut
22 dengan “sebab”. Dengan mengetahui sebab suatu masalah dapat
23 membantu pemeriksa membuat rekomendasi yang bersifat membangun,
24 untuk perbaikan. Oleh karena suatu masalah dapat merupakan akibat dari
25 sejumlah faktor tertentu, maka rekomendasi dapat lebih mengena jika
26 pemeriksa secara jelas dapat menunjukkan dan menjelaskan dengan bukti,
27 kaitan antara masalah dan faktor-faktor yang diidentifikasi sebagai
28 penyebab.
- 29 b. Apabila tujuan pemeriksaan adalah untuk memperkirakan pengaruh
30 program terhadap perubahan fisik, sosial, atau ekonomi, maka pemeriksa
31 harus mencari bukti seberapa jauh program itu menjadi “penyebab”
32 perubahan tersebut.
- 33
34

DOKUMENTASI PEMERIKSAAN

68 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 pemeriksaan harus berisi informasi yang cukup untuk memungkinkan pemeriksa yang berpengalaman tetapi tidak mempunyai hubungan dengan pemeriksaan tersebut dapat memastikan bahwa dokumen pemeriksaan tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung temuan, simpulan, dan rekomendasi pemeriksa”**.

69 Bentuk dan isi dokumen 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 dokumen pemeriksaan didasarkan atas pertimbangan profesional pemeriksa.

70 Dokumen pemeriksaan memberikan tiga manfaat, yaitu:

- a. Memberikan dukungan utama terhadap laporan hasil pemeriksaan.
- b. Membantu pemeriksa dalam melaksanakan dan mengawasi pelaksanaan pemeriksaan.
- c. 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 dilakukannya reviu atas kualitas pemeriksaan karena merupakan dokumentasi tertulis mengenai bukti yang mendukung temuan dan rekomendasi pemeriksa.

71 Dokumen pemeriksaan harus berisi:

- a. Tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan, termasuk kriteria pengambilan uji-petik (sampling) yang digunakan.
- b. Dokumentasi pekerjaan yang dilakukan digunakan untuk mendukung pertimbangan profesional dan temuan pemeriksa.
- c. Bukti tentang reviu supervisi terhadap pekerjaan yang dilakukan.

1 d. Penjelasan pemeriksa mengenai standar yang tidak diterapkan, apabila
2 ada, alasan, dan akibatnya.

3 **72** Penyusunan dokumentasi pemeriksaan harus cukup terinci untuk
4 memberikan pengertian yang jelas tentang tujuan, sumber dan simpulan yang
5 dibuat oleh pemeriksa, dan harus diatur sedemikian rupa sehingga jelas
6 hubungannya dengan temuan dan simpulan yang ada dalam laporan hasil
7 pemeriksaan.

8 **73** Organisasi pemeriksa harus menetapkan kebijakan dan prosedur
9 yang wajar mengenai pengamanan dan penyimpanan dokumen pemeriksaan
10 selama waktu tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-
11 undangan yang berlaku. Dokumen pemeriksaan memungkinkan
12 dilakukannya reviu terhadap kualitas pelaksanaan pemeriksaan, yaitu dengan
13 memberikan dokumen pemeriksaan tersebut kepada pereviu, baik dalam
14 bentuk dokumen tertulis maupun dalam format elektronik. Apabila
15 dokumen pemeriksaan hanya disimpan secara elektronik, organisasi
16 pemeriksa harus yakin bahwa dokumentasi elektronik tersebut dapat diakses
17 sepanjang periode penyimpanan yang ditetapkan dan akses terhadap
18 dokumentasi elektronik tersebut dijaga secara memadai.

19 **PEMBERLAKUAN STANDAR PEMERIKSAAN**

20 **74** Pernyataan Standar Pemeriksaan ini efektif berlaku dan
21 mempunyai kekuatan hukum mengikat sejak tanggal diundangkan.
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35

LAMPIRAN VI

**PERATURAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK
INDONESIA**

NOMOR : 01 TAHUN 2007

TANGGAL : 7 MARET 2007

STANDAR PEMERIKSAAN

PERNYATAAN NOMOR 05

**STANDAR PELAPORAN
PEMERIKSAAN KINERJA**

PERNYATAAN STANDAR PEMERIKSAAN 05

STANDAR PELAPORAN

PEMERIKSAAN KINERJA

Paragraf-paragraf yang ditulis dengan huruf tebal adalah paragraf standar, yang harus dibaca dalam kerangka paragraf-paragraf penjelasan yang ditulis dengan huruf biasa.

PENGANTAR

01 Pernyataan standar ini mengatur standar pelaporan untuk pemeriksaan kinerja.

BENTUK

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

03 Laporan hasil pemeriksaan berfungsi untuk:

(1) mengkomunikasikan 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. Kebutuhan untuk melaksanakan pertanggungjawaban atas program menghendaki bahwa laporan hasil pemeriksaan disajikan dalam bentuk yang mudah diakses.

04 Pernyataan standar ini tidak dimaksudkan untuk membatasi atau mencegah pembahasan mengenai temuan, pendapat profesional¹, simpulan, dan rekomendasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas program/hal yang diperiksa. Sebaliknya, pembahasan seperti itu justru dianjurkan.

¹ Bila diperlukan, pemeriksa dapat meminta pendapat profesional dari para ahli atas temuan yang dibahas.

1 **ISI LAPORAN**

2 **05** Pernyataan standar pelaporan kedua adalah: **“Laporan hasil**
3 **pemeriksaan harus mencakup:**

- 4 **a. pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan Standar**
5 **Pemeriksaan (lihat paragraf 06);**
- 6 **b. tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan (lihat paragraf 07 s.d.**
7 **12);**
- 8 **c. hasil pemeriksaan berupa temuan pemeriksaan, simpulan, dan**
9 **rekomendasi (lihat paragraf 13 s.d. 26);**
- 10 **d. tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas hasil pemeriksaan**
11 **(lihat paragraf 27 s.d. 32);**
- 12 **e. pelaporan informasi rahasia apabila ada (lihat paragraf 33 s.d. 35)”.**

13 **Pernyataan bahwa Pemeriksaan Dilakukan Sesuai dengan Standar** 14 **Pemeriksaan**

15 **06** Pernyataan standar ini mengacu kepada Standar Pemeriksaan yang
16 berlaku, yang harus diikuti oleh pemeriksa selama melakukan pemeriksaan.
17 Jika pemeriksa tidak dapat mengikuti Standar Pemeriksaan, pemeriksa
18 dilarang untuk menyatakan demikian. Dalam situasi demikian, pemeriksa
19 harus mengungkapkan alasan tidak dapat diikutinya Standar Pemeriksaan
20 tersebut dan dampaknya terhadap hasil pemeriksaan.

21 **Tujuan, Lingkup, dan Metodologi Pemeriksaan**

22 **07** Pemeriksa harus memuat tujuan, lingkup dan metodologi
23 pemeriksaan dalam laporan hasil pemeriksaan. Informasi tersebut penting
24 bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan agar dapat memahami maksud dan
25 jenis pemeriksaan, serta memberikan perspektif yang wajar terhadap apa
26 yang dilaporkan.

27 **08** Dalam melaporkan tujuan pemeriksaan, pemeriksa harus
28 menjelaskan mengapa pemeriksaan tersebut dilakukan dan menyatakan apa
29 yang harus dimuat dalam laporan hasil pemeriksaan. Penjelasan mengenai
30 apa yang harus dimuat dalam laporan tersebut biasanya mencakup
31 pengidentifikasian obyek/sasaran pemeriksaan, dan aspek kinerja yang
32 diperiksa, pemberitahuan unsur temuan yang dibahas, dan pemberian
33 rekomendasi.

1 **09** Untuk menghindari kesalahpahaman, dalam hal terbatasnya tujuan
2 pemeriksaan, apabila interpretasi atas tujuan pemeriksaan tersebut dapat
3 diperluas, maka pemeriksa wajib menyatakan tujuan yang tidak dicakup oleh
4 pemeriksaan tersebut.

5 **10** Pemeriksa harus menguraikan lingkup pekerjaan pemeriksaan yang
6 dilakukan untuk mencapai tujuan pemeriksaan. Pemeriksa sedapat mungkin,
7 harus menjelaskan hubungan antara populasi dan besarnya uji-petik (*sample*)
8 yang diperiksa; mengidentifikasi organisasi; lokasi geografis, dan periode
9 yang dicakup; melaporkan jenis dan sumber bukti; dan menjelaskan kualitas
10 dan masalah yang terdapat pada bukti tersebut. Pemeriksa juga harus
11 melaporkan kendala signifikan yang dialami pada pelaksanaan pemeriksaan,
12 karena terbatasnya data atau kurang memadainya lingkup pemeriksaan.

13 **11** Untuk melaporkan metodologi yang digunakan, pemeriksa harus
14 secara jelas menggambarkan teknik pengumpulan dan analisis data yang
15 digunakan. Penjelasan ini harus mengidentifikasi: (1) asumsi signifikan yang
16 dibuat dalam melaksanakan pemeriksaan tersebut; (2) teknik perbandingan
17 yang diterapkan; (3) kriteria yang digunakan; dan (4) rancangan uji-petik dan
18 penjelasan atas alasan terpilihnya rancangan tersebut.

19 **12** Pemeriksa harus berupaya untuk menghindarkan kesalahpahaman
20 pembaca mengenai pekerjaan yang dilakukan dan yang tidak dilakukan dalam
21 rangka mencapai tujuan pemeriksaan, terutama jika pekerjaan tersebut
22 dibatasi oleh kendala waktu dan atau sumber daya.

23 **Temuan Pemeriksaan**

24 **13** Pemeriksa harus melaporkan temuan pemeriksaan untuk
25 menjawab tujuan pemeriksaan. Dalam melaporkan temuan pemeriksaan
26 tersebut, pemeriksa harus mengungkapkan informasi yang cukup, kompeten,
27 dan relevan sehingga dapat dipahami. Pemeriksa juga harus melaporkan
28 informasi mengenai latar belakang yang dibutuhkan oleh pengguna laporan
29 hasil pemeriksaan dalam memahami temuan pemeriksaan tersebut.

30 **14** Temuan pemeriksaan biasanya terdiri dari unsur kondisi, kriteria,
31 akibat, dan sebab. Namun demikian unsur yang dibutuhkan untuk sebuah
32 temuan pemeriksaan tergantung seluruhnya pada tujuan pemeriksaan
33 tersebut. Sebuah atau sekelompok temuan pemeriksaan disebut lengkap
34 sepanjang tujuan pemeriksaannya telah dipenuhi dan laporannya secara jelas
35 mengaitkan tujuan tersebut dengan unsur temuan, misalnya apabila tujuan

1 pemeriksaan adalah menentukan ketaatan terhadap ketentuan peraturan
2 perundang-undangan maka unsur yang harus ada adalah kondisi, kriteria dan
3 akibat. Unsur sebab adalah bersifat opsional.

4 **15** Sejauh memungkinkan, dalam menyajikan temuan, pemeriksa
5 harus mengembangkan unsur-unsur temuan pemeriksaan untuk membantu
6 manajemen entitas yang diperiksa atau pihak berwenang dalam memahami
7 perlunya mengambil tindakan perbaikan. Apabila pemeriksa dapat
8 mengembangkan secara memadai temuan-temuan tersebut, pemeriksa harus
9 membuat rekomendasi guna tindakan perbaikan. Berikut ini adalah pedoman
10 dalam melaporkan unsur-unsur temuan:

- 11 a. Kondisi; memberikan bukti mengenai hal-hal yang ditemukan oleh
12 pemeriksa di lapangan. Pelaporan lingkup atau kedalaman dari kondisi
13 dapat membantu pengguna laporan dalam memperoleh perspektif yang
14 wajar.
- 15 b. Kriteria; memberikan informasi yang dapat digunakan oleh pengguna
16 laporan hasil pemeriksaan untuk menentukan keadaan seperti apa yang
17 diharapkan. Kriteria akan mudah dipahami apabila dinyatakan secara
18 wajar, eksplisit, lengkap, dan sumber dari kriteria dinyatakan dalam
19 laporan hasil pemeriksaan.
- 20 c. Akibat; memberikan hubungan yang jelas dan logis untuk menjelaskan
21 pengaruh dari perbedaan, antara apa yang ditemukan oleh pemeriksa
22 (kondisi) dan apa yang seharusnya (kriteria). Akibat lebih mudah
23 dipahami bila dinyatakan secara jelas, terinci, dan apabila memungkinkan,
24 dinyatakan dalam angka. Signifikansi dari akibat yang dilaporkan
25 ditunjukkan oleh bukti yang meyakinkan.
- 26 d. Sebab; memberikan bukti yang meyakinkan mengenai faktor yang
27 menjadi sumber perbedaan antara kondisi dan kriteria. Dalam
28 melaporkan sebab, pemeriksa harus mempertimbangkan apakah bukti
29 yang ada dapat memberikan argumen yang meyakinkan dan masuk akal
30 bahwa sebab yang diungkapkan merupakan faktor utama terjadinya
31 perbedaan. Pemeriksa juga perlu mempertimbangkan apakah sebab yang
32 diungkapkan dapat menjadi dasar pemberian rekomendasi. Dalam situasi
33 temuan terkait dengan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan
34 perundang-undangan dimana tidak dapat ditetapkan dengan logis

1 penyebab temuan tersebut, pemeriksa tidak diharuskan untuk
2 mengungkapkan unsur sebab ini.

3 **16** Temuan pemeriksaan harus menyajikan juga kelemahan
4 pengendalian intern yang signifikan², kecurangan, dan penyimpangan dari
5 ketentuan peraturan perundang-undangan.

6 **Kelemahan Pengendalian Intern**

7 **17** Pemeriksa harus melaporkan lingkup pemeriksaannya mengenai
8 pengendalian intern dan kelemahan signifikan yang ditemukan selama
9 pemeriksaan. Apabila pemeriksa menemukan kelemahan pengendalian intern
10 yang tidak signifikan, pemeriksa harus menyampaikan kelemahan tersebut
11 dengan surat yang ditujukan kepada manajemen entitas yang diperiksa. Jika
12 pemeriksa sudah menyampaikan hal tersebut, pemeriksa harus menyatakan
13 demikian di dalam laporan hasil pemeriksaan.

14 **18** Dalam pemeriksaan kinerja dapat terjadi bahwa kelemahan
15 signifikan dalam pengendalian intern merupakan penyebab lemahnya kinerja.
16 Untuk melaporkan temuan seperti ini, kelemahan pengendalian intern
17 disebut sebagai unsur "sebab".

18 **Kepatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan**

19 **19** Pemeriksa harus melaporkan semua kejadian mengenai
20 ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang
21 berlaku dan ketidakpatutan yang ditemukan selama atau dalam hubungannya
22 dengan pemeriksaan. Dalam keadaan tertentu, pemeriksa harus melaporkan
23 adanya unsur penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan
24 tersebut kepada pihak yang berwenang sesuai dengan prosedur yang berlaku
25 di BPK.

26 **20** Apabila berdasarkan bukti-bukti yang diperoleh pemeriksa
27 menyimpulkan bahwa telah terjadi atau mungkin telah terjadi kecurangan
28 atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan serta
29 ketidakpatutan, pemeriksa harus melaporkan hal tersebut. Dalam
30 melaporkan kecurangan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan
31 perundang-undangan, atau ketidakpatutan, pemeriksa harus menempatkan
32 temuan tersebut secara lugas dan jelas dalam perspektif yang wajar. Untuk

² Kelemahan pengendalian intern yang signifikan adalah hal-hal yang berdasarkan pertimbangan pemeriksa dapat mempengaruhi pekerjaan pemeriksaan, simpulan, dan rekomendasi pemeriksa

1 memberikan dasar bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan untuk menilai
2 pengaruh dan konsekuensi temuan pemeriksaan, maka temuan pemeriksaan
3 tersebut harus dikaitkan dengan populasi atau jumlah kasus yang diperiksa,
4 dan jika mungkin dinyatakan dalam nilai satuan mata uang. Apabila
5 pemeriksa tidak dapat menarik simpulan mengenai populasi berdasarkan uji
6 petik maka simpulan pemeriksa harus dibatasi hanya pada unsur yang diuji.

7 **21** Standar Pemeriksaan mengharuskan pemeriksa untuk melaporkan
8 kecurangan dan penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-
9 undangan kepada pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan yang
10 berlaku di BPK.

11 **22** Peraturan perundang-undangan atau kebijakan dapat
12 mengharuskan pemeriksa untuk dengan segera melaporkan indikasi
13 ketidakpatuhan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-
14 undangan kepada pihak yang berwenang sesuai dengan peraturan perundang-
15 undangan yang berlaku. Dalam hal pemeriksa menyimpulkan bahwa
16 ketidakpatuhan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-
17 undangan telah terjadi atau kemungkinan telah terjadi, maka BPK harus
18 menanyakan kepada pihak yang berwenang tersebut dan atau kepada
19 penasehat hukum apakah laporan mengenai adanya informasi tertentu
20 tentang penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan
21 tersebut akan mengganggu suatu proses penyidikan atau proses peradilan.
22 Apabila laporan hasil pemeriksaan akan mengganggu proses penyidikan atau
23 peradilan tersebut, BPK harus membatasi laporannya, misalnya pada hal-hal
24 yang telah diketahui oleh umum (masyarakat).

25 **Simpulan**

26 **23** Pemeriksa harus menyusun simpulan hasil pemeriksaan. Simpulan
27 adalah penafsiran logis mengenai program yang didasarkan atas temuan
28 pemeriksaan dan bukan sekedar merupakan ringkasan temuan. Simpulan
29 merupakan jawaban atas pencapaian tujuan pemeriksaan. Simpulan harus
30 dibuat oleh pemeriksa secara jelas. Kekuatan simpulan tergantung pada
31 meyakinkan atau tidaknya bukti yang mendukung temuan tersebut dan pada
32 metodologi yang digunakan untuk merumuskan simpulan tersebut.

Rekomendasi

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

25 Pemeriksa harus menyampaikan juga rekomendasi apabila terdapat potensi perbaikan yang signifikan dalam operasi dan kinerja yang dikuatkan oleh temuan yang dilaporkan. Rekomendasi yang dapat meningkatkan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, menghilangkan ketidakpatutan, dan memperbaiki pengendalian intern juga harus dibuat, apabila ditemukan hal yang signifikan yang merupakan ketidakpatuhan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, 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.

26 Rekomendasi yang bersifat membangun dapat mendorong perbaikan dalam pelaksanaan program entitas yang diperiksa. Suatu rekomendasi akan bersifat sangat konstruktif/membangun apabila: (1) diarahkan untuk menyelesaikan masalah yang ditemukan; (2) berorientasi pada tindakan nyata dan spesifik; (3) ditujukan kepada pihak yang mempunyai wewenang untuk bertindak; (4) dapat dilaksanakan; dan (5) apabila dilaksanakan, biayanya memadai.

Tanggapan Pejabat yang Bertanggung Jawab atas Hasil Pemeriksaan

27 Pemeriksa harus meminta tanggapan/pendapat secara tertulis dari pejabat yang bertanggung jawab terhadap temuan, simpulan dan rekomendasi termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan oleh manajemen entitas yang diperiksa.

28 Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab harus dievaluasi dan dipahami secara seimbang dan obyektif, serta disajikan secara memadai dalam laporan hasil pemeriksaan. Tanggapan yang diberikan, seperti janji atau rencana tindakan perbaikan harus dicantumkan dalam laporan hasil pemeriksaan, tetapi tidak dapat diterima sebagai pembenaran untuk menghilangkan temuan dan rekomendasi yang berhubungan dengan temuan tersebut.

1 **29** Pemeriksa harus melaporkan tanggapan pejabat yang bertanggung
2 jawab atas program yang diperiksa mengenai temuan, simpulan, dan
3 rekomendasi pemeriksa, serta perbaikan yang direncanakan olehnya. Salah
4 satu cara yang paling efektif untuk memastikan bahwa suatu laporan hasil
5 pemeriksaan dipandang adil, lengkap, dan obyektif adalah adanya revidi dan
6 tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, sehingga dapat diperoleh
7 suatu laporan yang tidak hanya mengemukakan temuan dan pendapat
8 pemeriksa saja, melainkan memuat pula pendapat dan rencana yang akan
9 dilakukan oleh pejabat yang bertanggung jawab tersebut.

10 **30** Apabila tanggapan dari entitas yang diperiksa tersebut
11 bertentangan dengan temuan, simpulan, dan rekomendasi dalam laporan
12 hasil pemeriksaan, dan menurut pendapat pemeriksa tanggapan tersebut
13 tidak benar, maka pemeriksa harus menyampaikan ketidaksetujuannya atas
14 tanggapan tersebut beserta alasannya secara seimbang dan obyektif.
15 Sebaliknya, pemeriksa harus memperbaiki laporannya, apabila pemeriksa
16 berpendapat bahwa tanggapan tersebut benar.

17 **Hal yang Memerlukan Penelaahan Lebih Lanjut**

18 **31** Pemeriksa harus mengkomunikasikan masalah-masalah signifikan
19 yang memerlukan pemeriksaan lebih lanjut kepada penanggung jawab
20 pemeriksaan untuk perencanaan pemeriksaan di masa mendatang.

21 **32** Jika selama pelaksanaan pemeriksaan, pemeriksa mengidentifikasi
22 adanya masalah signifikan yang memerlukan pemeriksaan lebih lanjut, tetapi
23 hal tersebut tidak secara langsung berkaitan dengan tujuan pemeriksaan atau
24 pemeriksa tidak memiliki waktu atau sumber daya untuk memperluas
25 pemeriksaan dalam rangka mencapai hal tersebut, maka pemeriksa harus
26 menyampaikan masalah signifikan tersebut kepada penanggung jawab
27 pemeriksaan untuk merencanakan pemeriksaan yang akan datang. Apabila
28 perlu, pemeriksa juga harus mengungkapkan masalah signifikan tersebut
29 dalam laporan hasil pemeriksaan dan alasan mengapa masalah tersebut
30 memerlukan penelaahan lebih lanjut.

31 **Pelaporan Informasi Rahasia**

32 **33** Apabila informasi tertentu dilarang diungkapkan kepada umum,
33 laporan hasil pemeriksaan harus mengungkapkan sifat informasi yang
34 dihilangkan tersebut dan ketentuan yang melarang pengungkapan informasi
35 tersebut.

1 **34** Beberapa informasi tertentu tidak dapat diungkapkan kepada
2 umum berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan atau keadaan
3 khusus lainnya yang berkaitan dengan keselamatan dan keamanan publik.
4 Misalnya, temuan terinci mengenai pengamanan aktiva maupun sistem
5 informasi dapat dikecualikan dari laporan hasil pemeriksaan yang dapat
6 diakses oleh publik karena berpotensi terjadinya penyalahgunaan informasi
7 tersebut. Dalam situasi tersebut, BPK dapat menerbitkan laporan terpisah
8 yang memuat informasi dimaksud dan didistribusikan kepada kalangan
9 tertentu yang berhak menerimanya sesuai dengan ketentuan peraturan
10 perundang-undangan yang berlaku. Apabila memungkinkan, BPK dapat
11 berkonsultasi dengan konsultan hukum mengenai ketentuan, permintaan
12 atau keadaan yang menyebabkan tidak diungkapkannya informasi tertentu
13 dalam laporan hasil pemeriksaan.

14 **35** Pertimbangan pemeriksa mengenai tidak diungkapkannya
15 informasi tertentu tersebut harus mengacu kepada kepentingan publik. Jika
16 situasi mengharuskan penghilangan informasi tertentu, pemeriksa harus
17 mempertimbangkan apakah penghilangan tersebut dapat mengganggu hasil
18 pemeriksaan atau melanggar hukum. Jika pemeriksa memutuskan untuk
19 menghilangkan informasi tertentu, pemeriksa harus menyatakan sifat
20 informasi yang dihilangkan dan alasan penghilangan tersebut.

21

22 **UNSUR-UNSUR KUALITAS LAPORAN**

23 **36** Pernyataan standar pelaporan ketiga adalah: **“Laporan hasil**
24 **pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, obyektif,**
25 **meyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin”**.

26 **Tepat Waktu**

27 **37** Agar suatu informasi bermanfaat secara maksimal, maka laporan
28 hasil pemeriksaan harus tepat waktu. Laporan yang dibuat dengan hati-hati
29 tetapi terlambat disampaikan, nilainya menjadi kurang bagi pengguna laporan
30 hasil pemeriksaan. Oleh karena itu, pemeriksa harus merencanakan
31 penerbitan laporan tersebut secara semestinya dan melakukan pemeriksaan
32 dengan dasar pemikiran tersebut.

33 **38** Selama pemeriksaan berlangsung, pemeriksa harus
34 mempertimbangkan adanya laporan hasil pemeriksaan sementara untuk hal

1 yang signifikan kepada pejabat entitas yang diperiksa terkait. Laporan hasil
2 pemeriksaan sementara tersebut bukan merupakan pengganti laporan hasil
3 pemeriksaan akhir, tetapi mengingatkan kepada pejabat terkait terhadap hal
4 yang membutuhkan perhatian segera dan memungkinkan pejabat tersebut
5 untuk memperbaikinya sebelum laporan hasil pemeriksaan akhir diselesaikan.

6 **Lengkap**

7 **39** Agar menjadi lengkap, laporan hasil pemeriksaan harus memuat
8 semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan
9 pemeriksaan, memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hal
10 yang dilaporkan, dan memenuhi persyaratan isi laporan hasil pemeriksaan.
11 Hal ini juga berarti bahwa laporan hasil pemeriksaan harus memasukkan
12 informasi mengenai latar belakang permasalahan secara memadai.

13 **40** Laporan harus memberikan perspektif yang wajar mengenai aspek
14 kedalaman dan signifikansi temuan pemeriksaan, seperti frekuensi terjadinya
15 penyimpangan dibandingkan dengan jumlah kasus atau transaksi yang diuji,
16 serta hubungan antara temuan pemeriksaan dengan kegiatan entitas yang
17 diperiksa tersebut. Hal ini diperlukan agar pembaca memperoleh
18 pemahaman yang benar dan memadai.

19 **41** Umumnya, satu kasus kekurangan/kelemahan saja tidak cukup
20 untuk mendukung suatu simpulan yang luas atau rekomendasi yang
21 berhubungan dengan simpulan tersebut. Satu kasus itu hanya dapat diartikan
22 sebagai adanya kelemahan, kesalahan atau kekurangan data pendukung oleh
23 karenanya informasi yang terinci perlu diungkapkan dalam laporan hasil
24 pemeriksaan untuk meyakinkan pengguna laporan hasil pemeriksaan
25 tersebut.

26 **Akurat**

27 **42** Akurat berarti bukti yang disajikan benar dan temuan itu disajikan
28 dengan tepat. Perlunya keakuratan didasarkan atas kebutuhan untuk
29 memberikan keyakinan kepada pengguna laporan hasil pemeriksaan bahwa
30 apa yang dilaporkan memiliki kredibilitas dan dapat diandalkan. Satu
31 ketidakakuratan dalam laporan hasil pemeriksaan dapat menimbulkan
32 keraguan atas keandalan seluruh laporan tersebut dan dapat mengalihkan
33 perhatian pengguna laporan hasil pemeriksaan dari substansi laporan
34 tersebut. Demikian pula, laporan hasil pemeriksaan yang tidak akurat dapat

1 merusak kredibilitas organisasi pemeriksa yang menerbitkan laporan hasil
2 pemeriksaan dan mengurangi efektivitas laporan hasil pemeriksaan.

3 **43** Laporan hasil pemeriksaan harus memuat informasi, yang
4 didukung oleh bukti yang kompeten dan relevan dalam kertas kerja
5 pemeriksaan. Apabila terdapat data yang signifikan terhadap temuan
6 pemeriksaan tetapi pemeriksa tidak melakukan pengujian terhadap data
7 tersebut, maka pemeriksa harus secara jelas menunjukkan dalam laporan
8 hasil pemeriksaannya bahwa data tersebut tidak diperiksa dan tidak membuat
9 temuan atau rekomendasi berdasarkan data tersebut.

10 **44** Bukti yang dicantumkan dalam laporan hasil pemeriksaan harus
11 masuk akal dan mencerminkan kebenaran mengenai masalah yang
12 dilaporkan. Penggambaran yang benar berarti penjelasan secara akurat
13 tentang lingkup dan metodologi pemeriksaan, serta penyajian temuan yang
14 konsisten dengan lingkup pemeriksaan. Salah satu cara untuk meyakinkan
15 bahwa laporan hasil pemeriksaan telah memenuhi standar pelaporan adalah
16 dengan menggunakan proses pengendalian mutu, seperti proses referensi.
17 Proses Referensi adalah proses dimana seorang pemeriksa yang tidak terlibat
18 dalam proses pemeriksaan tersebut menguji bahwa suatu fakta, angka, atau
19 tanggal telah dilaporkan dengan benar, bahwa temuan telah didukung dengan
20 dokumentasi pemeriksaan, dan bahwa simpulan dan rekomendasi secara
21 logis didasarkan pada data pendukung.

22 **Obyektif**

23 **45** Obyektivitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang
24 dalam isi dan nada. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian
25 bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil pemeriksaan
26 dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan.

27 **46** Laporan hasil pemeriksaan harus adil dan tidak menyesatkan. Ini
28 berarti pemeriksa harus menyajikan hasil pemeriksaan secara netral dan
29 menghindari kecenderungan melebih-lebihkan kekurangan yang ada. Dalam
30 menjelaskan kekurangan suatu kinerja, pemeriksa harus menyajikan
31 penjelasan pejabat yang bertanggung jawab, termasuk pertimbangan atas
32 kesulitan yang dihadapi entitas yang diperiksa.

33 **47** Nada laporan harus mendorong pengambil keputusan untuk
34 bertindak atas dasar temuan dan rekomendasi pemeriksa. Meskipun temuan
35 pemeriksa harus disajikan dengan jelas dan terbuka, pemeriksa harus ingat

1 bahwa salah satu tujuannya adalah untuk meyakinkan, dan cara terbaik untuk
2 itu adalah dengan menghindari bahasa laporan yang menimbulkan adanya
3 sikap membela diri dan menentang dari entitas yang diperiksa. Meskipun
4 kritik terhadap kinerja yang telah lalu seringkali dibutuhkan, laporan hasil
5 pemeriksaan harus menekankan perbaikan yang diperlukan.

6 **Meyakinkan**

7 **48** Agar meyakinkan, maka laporan harus dapat menjawab tujuan
8 pemeriksaan, menyajikan temuan, simpulan, dan rekomendasi yang logis.
9 Informasi yang disajikan harus cukup meyakinkan pengguna laporan untuk
10 mengakui validitas temuan tersebut dan manfaat penerapan rekomendasi.
11 Laporan yang disusun dengan cara ini dapat membantu pejabat yang
12 bertanggung jawab untuk memusatkan perhatiannya atas hal yang
13 memerlukan perhatian itu, dan dapat membantu untuk melakukan perbaikan
14 sesuai rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan.

15 **Jelas**

16 **49** Laporan harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus ditulis
17 dengan bahasa yang jelas dan sederhana mungkin. Penggunaan bahasa
18 yang lugas dan tidak teknis sangat penting untuk menyederhanakan
19 penyajian. Jika digunakan istilah teknis, singkatan, dan akronim yang tidak
20 begitu dikenal, maka hal itu harus didefinisikan dengan jelas. Akronim agar
21 digunakan sejarang mungkin.

22 **50** Apabila diperlukan, pemeriksa dapat membuat ringkasan laporan
23 untuk menyampaikan informasi yang penting sehingga diperhatikan oleh
24 pengguna laporan hasil pemeriksaan. Ringkasan tersebut memuat jawaban
25 terhadap tujuan pemeriksaan, temuan-temuan yang paling signifikan, dan
26 rekomendasi.

27 **51** Pengorganisasian laporan secara logis, keakuratan dan ketepatan
28 dalam menyajikan fakta, merupakan hal yang penting untuk memberi
29 kejelasan dan pemahaman bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan.
30 Penggunaan judul, sub judul, dan kalimat topik (utama) akan membuat
31 laporan lebih mudah dibaca dan dipahami. Alat bantu visual (seperti gambar,
32 bagan, grafik, dan peta) dapat digunakan untuk menjelaskan dan memberikan
33 resume terhadap suatu masalah yang rumit.

34
35

1 Ringkas

2 52 Laporan yang ringkas adalah laporan yang tidak lebih panjang dari
3 yang diperlukan untuk menyampaikan dan mendukung pesan. Laporan yang
4 terlalu rinci dapat menurunkan kualitas laporan, bahkan dapat
5 menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan dapat membingungkan atau
6 mengurangi minat pembaca. Pengulangan yang tidak perlu juga harus
7 dihindari. Meskipun banyak peluang untuk mempertimbangkan isi laporan,
8 laporan yang lengkap tetapi ringkas, akan mencapai hasil yang lebih baik.

10 PENERBITAN DAN PENDISTRIBUSIAN LAPORAN HASIL 11 PEMERIKSAAN

12 53 Pernyataan standar pelaporan keempat adalah: **“Laporan hasil
13 pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang
14 diperiksa, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur
15 entitas yang diperiksa, pihak yang bertanggung jawab untuk
16 melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain
17 yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan
18 sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang
19 berlaku”**.

20 54 Laporan hasil pemeriksaan harus didistribusikan tepat waktu
21 kepada pihak yang berkepentingan sesuai dengan ketentuan peraturan
22 perundang-undangan. Namun dalam hal yang diperiksa merupakan rahasia
23 negara maka untuk tujuan keamanan atau dilarang disampaikan kepada
24 pihak-pihak tertentu atas dasar ketentuan peraturan perundang-undangan
25 yang berlaku, pemeriksa dapat membatasi pendistribusian laporan tersebut.

26 55 Apabila akuntan publik atau pihak lain yang ditugasi untuk
27 melakukan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan, akuntan publik
28 atau pihak lain tersebut harus memastikan bahwa laporan hasil pemeriksaan
29 didistribusikan secara memadai. Jika akuntan publik tersebut ditugasi untuk
30 mendistribusikan laporan hasil pemeriksaannya, maka perikatan/penugasan
31 tersebut harus menyebutkan pihak yang harus menerima laporan tersebut.

32 56 Apabila suatu pemeriksaan dihentikan sebelum berakhir, tetapi
33 pemeriksa tidak mengeluarkan laporan hasil pemeriksaan, maka pemeriksa
34 harus membuat catatan yang mengikhtisarkan hasil pemeriksaannya sampai

1 tanggal penghentian dan menjelaskan alasan penghentian pemeriksaan
2 tersebut. Pemeriksa juga harus mengkomunikasikan secara tertulis alasan
3 penghentian pemeriksaan tersebut kepada manajemen entitas yang diperiksa,
4 entitas yang meminta pemeriksaan tersebut, atau pejabat lain yang
5 berwenang.

6 7 **PEMBERLAKUAN STANDAR PEMERIKSAAN**

8 57 Pernyataan Standar Pemeriksaan ini efektif berlaku dan
9 mempunyai kekuatan hukum mengikat sejak tanggal diundangkan.

10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36

LAMPIRAN VII

**PERATURAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK
INDONESIA**

NOMOR : 01 TAHUN 2007

TANGGAL : 7 MARET 2007

STANDAR PEMERIKSAAN

PERNYATAAN NOMOR 06

**STANDAR PELAKSANAAN
PEMERIKSAAN DENGAN
TUJUAN TERTENTU**

1 **05** Standar Pemeriksaan menetapkan standar pelaksanaan tambahan
2 Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu berikut ini:

- 3 a. Komunikasi pemeriksa (lihat paragraf 06 s.d. 14)
4 b. Pertimbangan terhadap hasil pemeriksaan sebelumnya (lihat paragraf 15
5 s.d. 18)
6 c. Pengendalian intern (lihat paragraf 19 s.d. 20)
7 d. Merancang pemeriksaan untuk mendeteksi terjadinya penyimpangan dari
8 ketentuan peraturan perundang-undangan; kecurangan (*fraud*), serta
9 ketidakpatutan (*abuse*) (lihat paragraf 21 s.d. 27)
10 e. Dokumentasi pemeriksaan (lihat paragraf 28 s.d. 35)
11

12 **KOMUNIKASI PEMERIKSA**

13 **06** Pernyataan standar pelaksanaan tambahan pertama adalah:
14 **“Pemeriksa harus mengkomunikasikan informasi yang berkaitan**
15 **dengan sifat, saat, dan lingkup pengujian serta pelaporan yang**
16 **direncanakan atas hal yang akan dilakukan pemeriksaan, kepada**
17 **manajemen entitas yang diperiksa dan atau pihak yang meminta**
18 **pemeriksaan”**.

19 **07** Selama dalam tahap perencanaan pemeriksaan, pemeriksa harus
20 mengkomunikasikan kepada entitas yang diperiksa dan atau pihak yang
21 meminta pemeriksaan tersebut mengenai hal-hal yang berkaitan dengan sifat,
22 saat, lingkup pengujian dan pelaporan, dan tingkat keyakinan yang
23 diharapkan serta kemungkinan adanya pembatasan atas laporan hasil
24 pemeriksaan yang dikaitkan dengan tingkat keyakinan untuk mengurangi
25 risiko salah interpretasi atas laporan hasil pemeriksaan.

26 **08** Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya
27 untuk menentukan bentuk, isi dan intensitas komunikasi. Bentuk komunikasi
28 tertulis adalah bentuk yang lebih baik. Pemeriksa dapat mengkomunikasikan
29 informasi yang dipandang perlu dengan memuatnya dalam program
30 pemeriksaan. Komunikasi yang dilakukan pemeriksa harus
31 didokumentasikan.

32 **09** Apabila pemeriksaan tersebut merupakan bagian dari pemeriksaan
33 yang lebih besar, informasi ini dapat dikomunikasikan kepada pihak yang

1 bertanggung jawab atas pemeriksaan yang lebih besar tersebut. Sebagai
2 contoh, hasil pemeriksaan dengan tujuan tertentu dapat digunakan untuk
3 mendukung pemeriksaan atas laporan keuangan.

4 **10** Dalam hal organisasi pemeriksa menugaskan pemeriksa
5 melaksanakan pemeriksaan berdasarkan permintaan entitas yang diperiksa
6 dan atau pihak ketiga, pemeriksa juga harus melaksanakan komunikasi
7 dengan pihak-pihak tersebut. Komunikasi tersebut harus dilakukan secara
8 tertulis.

9 **11** Pemeriksa harus mengkomunikasikan tanggung jawabnya dalam
10 penugasan pemeriksaan, antara lain kepada:

- 11 a. Manajemen entitas yang diperiksa.
12 b. Lembaga/badan yang memiliki fungsi pengawasan terhadap manajemen
13 atau pemerintah seperti DPR/DPRD, dewan komisaris, komite audit,
14 dewan pengawas.
15 c. Pihak yang memiliki kewenangan dan tanggung jawab terhadap hal yang
16 diperiksa.

17 **12** Pemeriksa sebaiknya melakukan juga komunikasi dengan
18 pemeriksa/pengawas dan/atau manajemen entitas yang diperiksa.
19 Komunikasi tersebut dapat berupa pemahaman atas informasi yang terkait
20 dengan obyek pemeriksaan dan pengendalian intern entitas yang diperiksa.

21 **13** Apabila suatu pemeriksaan dihentikan sebelum berakhir, pemeriksa
22 harus menulis catatan yang berisi ringkasan hasil pelaksanaan pemeriksaan
23 dan menjelaskan alasan pemeriksaan dihentikan. Pemeriksa harus
24 mengkomunikasikan secara tertulis alasan penghentian pemeriksaan tersebut
25 kepada entitas yang diperiksa, entitas yang meminta pemeriksaan, dan pihak
26 lain yang ditentukan ketentuan peraturan perundang-undangan.

27 **14** Apabila akuntan publik atau pihak lainnya yang bekerja untuk dan
28 atas nama BPK ditugaskan untuk melakukan pemeriksaan dan akuntan
29 publik atau pihak lain tersebut berpendapat bahwa pemeriksaan harus
30 dihentikan sebelum pemeriksaan berakhir maka akuntan publik atau pihak
31 lain tersebut wajib mengkonsultasikan pandangannya terlebih dahulu secara
32 tertulis kepada BPK. Selanjutnya BPK akan memutuskan apakah
33 pemeriksaan harus dilanjutkan atau dihentikan.

PERTIMBANGAN TERHADAP HASIL PEMERIKSAAN SEBELUMNYA

15 Pernyataan standar pelaksanaan tambahan kedua adalah: **“Pemeriksa harus mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya serta tindak lanjut atas rekomendasi yang signifikan dan berkaitan dengan hal yang diperiksa”**.

16 Pemeriksa harus memperoleh informasi dari entitas yang diperiksa untuk mengidentifikasi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, pemeriksaan dengan tujuan tertentu, atau studi lain yang sebelumnya telah dilaksanakan yang berkaitan dengan hal yang diperiksa. Hal ini dilakukan untuk mengidentifikasi tindak lanjut yang telah dilakukan berkaitan dengan temuan dan rekomendasi yang signifikan¹. Dengan memahami tindak lanjut atas rekomendasi yang signifikan, pemeriksa dapat mengevaluasi hal yang diperiksa. Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menentukan: (1) periode yang harus diperhitungkan, (2) lingkup pekerjaan pemeriksaan yang diperlukan untuk memahami tindak lanjut temuan signifikan yang mempengaruhi pemeriksaan, dan (3) pengaruhnya terhadap penilaian risiko dan prosedur pemeriksaan dalam perencanaan pemeriksaan.

17 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 entitas yang diperiksa. Manajemen entitas yang diperiksa bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu proses dan sistem informasi untuk memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa dimaksud. Jika manajemen tidak memiliki cara semacam itu, pemeriksa wajib merekomendasikan agar manajemen memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa. Perhatian secara terus-menerus terhadap temuan pemeriksaan yang material beserta rekomendasinya dapat membantu pemeriksa untuk menjamin terwujudnya manfaat pemeriksaan yang dilakukan.

18 Pemeriksa perlu memperhatikan bahwa berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, manajemen dapat memperoleh sanksi bila tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi perbaikan sebagai hasil pemeriksaan sebelumnya. Oleh sebab itu, pemeriksa harus menilai

¹ Temuan dan rekomendasi yang signifikan adalah hal-hal yang apabila tidak dilakukan tindak lanjut, dapat mempengaruhi hasil pemeriksaan dan simpulan pemeriksa atas obyek pemeriksaan.

1 apakah manajemen telah menyiapkan secara memadai suatu sistem
 2 pemantauan tindak lanjut pemeriksaan yang dilakukan oleh berbagai
 3 pemeriksa, baik intern maupun ekstern, pada entitas tersebut. Selain itu,
 4 pemeriksa perlu memastikan bahwa seluruh lini manajemen entitas telah
 5 mengetahui dan memantau hasil pemeriksaan yang terkait dengan unit di
 6 bawah kendalinya. Pemantauan tersebut dilakukan oleh manajemen, dan
 7 bukan hanya oleh pengawas entitas yang bersangkutan.

9 **PENGENDALIAN INTERN**

10 **19** Pernyataan standar pelaksanaan tambahan ketiga adalah: **“Dalam**
 11 **merencanakan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu dalam bentuk**
 12 **eksaminasi dan merancang prosedur untuk mencapai tujuan**
 13 **pemeriksaan, pemeriksa harus memperoleh pemahaman yang**
 14 **memadai tentang pengendalian intern yang sifatnya material**
 15 **terhadap hal yang diperiksa”**.

16 **20** Dalam merencanakan suatu Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu
 17 dalam bentuk eksaminasi, pemeriksa harus memperoleh suatu pemahaman
 18 atas pengendalian intern yang berkaitan dengan hal yang diuji yang bersifat
 19 keuangan maupun non-keuangan. Pengendalian intern tersebut terkait
 20 dengan:

- 21 a. Efektivitas dan efisiensi kegiatan, termasuk penggunaan sumber daya
 22 entitas.
- 23 b. Tingkat keandalan pelaporan keuangan, termasuk laporan pelaksanaan
 24 anggaran dan laporan lain, baik untuk intern maupun ekstern.
- 25 c. Kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.
- 26 d. Pengamanan aktiva.

27

28 **MERANCANG PEMERIKSAAN UNTUK MENDETEKSI**

29 **TERJADINYA PENYIMPANGAN DARI KETENTUAN**

30 **PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN; KECURANGAN**

31 **(FRAUD), SERTA KETIDAKPATUTAN (ABUSE)**

32 **21** Pernyataan standar pelaksanaan tambahan keempat adalah:

- 33 a. **Dalam merencanakan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu**
 34 **dalam bentuk eksaminasi, pemeriksa harus merancang**

1 pemeriksaan dengan tujuan untuk memberikan keyakinan yang
2 memadai guna mendeteksi kecurangan dan penyimpangan dari
3 ketentuan peraturan perundang-undangan yang dapat berdampak
4 material terhadap hal yang diperiksa.

5 **b. Dalam merencanakan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu**
6 **dalam bentuk reviu atau prosedur yang disepakati, pemeriksa**
7 **harus waspada terhadap situasi atau peristiwa yang mungkin**
8 **merupakan indikasi kecurangan dan penyimpangan dari ketentuan**
9 **peraturan perundang-undangan. Apabila ditemukan indikasi**
10 **kecurangan dan/atau penyimpangan dari ketentuan peraturan**
11 **perundang-undangan yang secara material mempengaruhi hal**
12 **yang diperiksa, pemeriksa harus menerapkan prosedur tambahan**
13 **untuk memastikan bahwa kecurangan dan/atau penyimpangan**
14 **tersebut telah terjadi dan menentukan dampaknya terhadap hal**
15 **yang diperiksa.**

16 **c. Pemeriksa harus waspada terhadap situasi dan/atau peristiwa yang**
17 **mungkin merupakan indikasi kecurangan dan/atau**
18 **ketidapatutan, dan apabila ditemukan indikasi tersebut serta**
19 **berpengaruh signifikan terhadap pemeriksaan, pemeriksa harus**
20 **menerapkan prosedur tambahan untuk memastikan bahwa**
21 **kecurangan dan/atau ketidapatutan tersebut telah terjadi dan**
22 **menentukan dampaknya terhadap hasil pemeriksaan.**

23 **22** Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya
24 dalam merencanakan pemeriksaan dengan tujuan tertentu dalam bentuk
25 eksaminasi dengan cara: (1) memperoleh suatu pemahaman mengenai
26 dampak yang mungkin terjadi dari kecurangan dan penyimpangan dari
27 ketentuan peraturan perundang-undangan terhadap hal yang diperiksa, dan
28 (2) mengidentifikasi dan menilai risiko yang mungkin berdampak material
29 terhadap pemeriksaan. Pemeriksa harus mendokumentasikan penilaian
30 risiko. Apabila ditemukan faktor-faktor risiko, maka dokumentasinya harus
31 mencakup:

32 a. Faktor-faktor risiko.

33 b. Penilaian pemeriksa atas faktor-faktor risiko tersebut, baik secara sendiri-
34 sendiri maupun keseluruhan.

1 **23** Selain itu, apabila selama pelaksanaan pemeriksaan ditemukan
2 faktor risiko lain yang menyebabkan pemeriksa berpendapat bahwa perlu
3 dilakukan tindakan lebih lanjut maka faktor risiko dan setiap tindakan
4 dimaksud harus didokumentasikan.

5 **24** Untuk pemeriksaan dengan tujuan tertentu dalam bentuk reviu
6 atau prosedur yang disepakati, pemeriksa harus waspada terhadap situasi atau
7 peristiwa yang mengindikasikan kecurangan dan/atau penyimpangan dari
8 ketentuan peraturan perundang-undangan. Apabila pemeriksa memperoleh
9 informasi (melalui prosedur pemeriksaan, pengaduan, atau cara lainnya) yang
10 mengindikasikan telah terjadi kecurangan dan/atau penyimpangan dari
11 ketentuan peraturan perundang-undangan, pemeriksa harus
12 mempertimbangkan apakah hal tersebut dapat berdampak material terhadap
13 hasil pemeriksaan. Apabila berdampak material, pemeriksa harus
14 memperluas langkah dan prosedur pemeriksaan yang diperlukan untuk: (1)
15 menentukan kemungkinan telah terjadinya kecurangan dan/atau
16 penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, dan (2)
17 apabila memang benar-benar telah terjadi, pemeriksa harus menentukan
18 dampaknya terhadap hasil pemeriksaan. Karena lingkup pemeriksaan dengan
19 tujuan tertentu dalam bentuk reviu atau prosedur yang disepakati sangat
20 terbatas, maka pemeriksa dilarang memberikan jaminan yang memadai
21 (*reasonable assurance*) untuk mendeteksi kecurangan dan/atau penyimpangan
22 dari ketentuan peraturan perundang-undangan.

23 **25** Ketidapatutan berbeda dengan kecurangan atau penyimpangan
24 dari ketentuan peraturan perundang-undangan. Ketidapatutan terjadi tidak
25 disebabkan oleh kecurangan dan atau penyimpangan dari ketentuan
26 peraturan perundang-undangan. Namun dalam hal ini, ketidapatutan adalah
27 perbuatan yang jauh berada di luar pikiran yang masuk akal atau di luar
28 praktik-praktik sehat yang lazim². Pemeriksa harus waspada terhadap situasi
29 atau peristiwa yang dapat mengindikasikan terjadinya ketidapatutan. Apabila
30 informasi yang diperoleh pemeriksa (hal ini bisa melalui prosedur
31 pemeriksaan, pengaduan yang diterima mengenai terjadinya kecurangan atau
32 cara-cara yang lain) mengindikasikan telah terjadi ketidapatutan, pemeriksa

² Sebagai contoh, dalam suatu pemeriksaan penggunaan dana untuk pemeliharaan gedung, pemeriksa menemukan terjadinya *ketidapatutan* apabila renovasi yang dilaksanakan atas ruang kerja seorang pejabat tinggi melampaui spesifikasi yang seharusnya. Dalam hal ini pemeriksa mungkin tidak melihat biaya renovasi secara kuantitatif sebagai faktor yang mempengaruhi hasil pemeriksaan, tetapi pemeriksa mungkin lebih melihat biaya tersebut sebagai faktor kualitatif yang mempengaruhi tujuan pemeriksaan.

1 harus mempertimbangkan apakah ketidakpatutan tersebut secara signifikan
2 mempengaruhi hasil pemeriksaan. Apabila indikasi terjadinya ketidakpatutan
3 memang ada dan secara signifikan akan mempengaruhi hasil pemeriksaan,
4 pemeriksa harus memperluas langkah dan prosedur pemeriksaan, untuk: (1)
5 menentukan apakah ketidakpatutan memang benar-benar terjadi, dan (2)
6 apabila memang benar-benar terjadi, pemeriksa harus menentukan
7 pengaruhnya terhadap hasil pemeriksaan. Walaupun demikian, karena
8 penentuan bahwa telah terjadinya ketidakpatutan bersifat subyektif, maka
9 pemeriksa diharapkan tidak memberikan keyakinan yang memadai dalam
10 mendeteksi adanya ketidakpatutan. Pemeriksa harus mempertimbangkan
11 faktor kuantitatif dan kualitatif dalam membuat pertimbangan mengenai
12 signifikan atau tidaknya ketidakpatutan yang mungkin terjadi dan apakah
13 pemeriksa perlu untuk memperluas langkah dan prosedur pemeriksaan.

14 **26** Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya
15 dalam menelusuri indikasi adanya kecurangan, penyimpangan dari ketentuan
16 peraturan perundang-undangan atau ketidakpatutan, tanpa mencampuri
17 proses investigasi atau proses hukum selanjutnya, atau kedua-duanya. Dalam
18 kondisi tertentu, ketentuan peraturan perundang-undangan mengharuskan
19 pemeriksa untuk melaporkan indikasi terjadinya kecurangan, penyimpangan
20 dari ketentuan peraturan perundang-undangan atau ketidakpatutan kepada
21 pihak yang berwenang sebelum memperluas langkah dan prosedur
22 pemeriksaan. Pemeriksa perlu memperhatikan prosedur yang berlaku di BPK
23 untuk melaksanakan pelaporan kepada pihak yang berwenang tersebut.
24 Pemeriksa bisa juga diminta untuk menghentikan atau menunda prosedur
25 pemeriksaan selanjutnya agar tidak mengganggu investigasi.

26 **Pengembangan Unsur-Unsur Temuan Pemeriksaan Dengan Tujuan** 27 **Tertentu**

28 **27** Temuan pemeriksaan dengan tujuan tertentu, seperti kelemahan
29 dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan
30 peraturan perundang-undangan atau ketidakpatutan, pada umumnya
31 mengandung unsur-unsur kondisi, kriteria, dan akibat, juga sebab dari
32 masalah yang ditemukan. Akan tetapi, suatu temuan tidak harus mengandung
33 unsur akibat dan atau sebab sepanjang temuan tersebut memenuhi tujuan
34 pemeriksaan. Ketika masalah ditemukan, sejauh memungkinkan, pemeriksa
35 harus merencanakan prosedur pemeriksaan untuk mengembangkan unsur-
36 unsur suatu temuan dalam rangka pelaporan.

DOKUMENTASI PEMERIKSAAN

28 Pernyataan standar pelaksanaan tambahan 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”**.

29 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 pemeriksaan yang dilaksanakan oleh pemeriksa sesuai dengan standar dan simpulan pemeriksa. Kuantitas, jenis, dan isi dokumentasi pemeriksaan didasarkan atas pertimbangan profesional pemeriksa.

30 Dokumentasi pemeriksaan memberikan tiga manfaat, yaitu:

- a. Memberikan dukungan utama terhadap laporan hasil pemeriksaan.
- b. Membantu pemeriksa dalam melaksanakan dan mengawasi pelaksanaan pemeriksaan.
- c. Memungkinkan pemeriksa lain untuk mereviu kualitas pemeriksaan.

31 Dokumentasi pemeriksaan juga harus memuat:

- a. Tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan, termasuk kriteria pengambilan uji-petik yang digunakan.
- b. Dokumentasi pemeriksaan yang dilakukan untuk mendukung simpulan dan pertimbangan profesional.
- c. Bukti tentang reviu supervisi terhadap pemeriksaan yang dilakukan.
- d. Penjelasan pemeriksa mengenai standar yang tidak diterapkan beserta alasan dan akibatnya.

1 **32** Penyusunan dokumentasi pemeriksaan harus cukup terinci untuk
2 memberikan pengertian yang jelas tentang tujuan, sumber dan simpulan yang
3 dibuat oleh pemeriksa, dan harus diatur sedemikian rupa sehingga jelas
4 hubungannya dengan temuan dan simpulan yang ada dalam laporan hasil
5 pemeriksaan.

6 **33** Dokumentasi pemeriksaan memungkinkan dilakukannya reviu
7 terhadap kualitas pelaksanaan pemeriksaan, yaitu dengan memberikan
8 dokumentasi pemeriksaan tersebut kepada pereviu, baik dalam bentuk
9 dokumentasi tertulis maupun dalam format elektronik. Apabila dokumentasi
10 pemeriksaan hanya disimpan secara elektronik, organisasi pemeriksa harus
11 yakin bahwa dokumentasi elektronik tersebut dapat diakses sepanjang
12 periode penyimpanan yang ditetapkan dan akses terhadap dokumentasi
13 elektronik tersebut dijaga secara memadai.

14 **34** Organisasi pemeriksa harus menetapkan kebijakan dan prosedur
15 yang wajar mengenai pengamanan dan penyimpanan dokumentasi
16 pemeriksaan selama waktu tertentu, sesuai dengan ketentuan peraturan
17 perundang-undangan yang berlaku.

18 **35** Organisasi pemeriksa harus menjaga dengan baik dokumentasi
19 yang berkaitan dengan setiap pemeriksaan. Organisasi pemeriksa harus
20 mengembangkan kebijakan dan kriteria yang jelas guna menghadapi situasi
21 bila ada permintaan dari pihak ekstern yang meminta akses terhadap
22 dokumentasi, khususnya yang berhubungan dengan situasi di mana pihak
23 ekstern mencoba untuk mendapatkannya secara tidak langsung kepada
24 pemeriksa mengenai hal-hal yang tidak dapat mereka peroleh secara langsung
25 dari entitas yang diperiksa. Kebijakan dimaksud perlu mempertimbangkan
26 ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku bagi organisasi
27 pemeriksa atau entitas yang diperiksa.

28 29 **PEMBERLAKUAN STANDAR PEMERIKSAAN**

30 **36** Pernyataan Standar Pemeriksaan ini efektif berlaku dan
31 mempunyai kekuatan hukum mengikat sejak tanggal diundangkan.
32
33
34
35

LAMPIRAN VIII

**PERATURAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK
INDONESIA**

NOMOR : 01 TAHUN 2007

TANGGAL : 7 MARET 2007

STANDAR PEMERIKSAAN

PERNYATAAN NOMOR 07

**STANDAR PELAPORAN
PEMERIKSAAN DENGAN
TUJUAN TERTENTU**

1 **04** Standar Pemeriksaan menetapkan standar pelaporan tambahan
2 pemeriksaan dengan tujuan tertentu sebagai berikut:

- 3 a. Pernyataan kepatuhan terhadap Standar Pemeriksaan (lihat paragraf 05
4 s.d. 07).
- 5 b. Pelaporan tentang kelemahan pengendalian intern, kecurangan,
6 penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan serta
7 ketidaktertutan (lihat paragraf 08 s.d. 15).
- 8 c. Pelaporan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab (lihat paragraf
9 16 s.d. 20).
- 10 d. Pelaporan informasi rahasia (lihat paragraf 21 s.d. 23).
- 11 e. Penerbitan dan pendistribusian laporan hasil pemeriksaan (lihat paragraf
12 24 s.d. 29).
- 13

14 **PERNYATAAN KEPATUHAN TERHADAP STANDAR**
15 **PEMERIKSAAN**

16 **05** Pernyataan standar pelaporan tambahan pertama adalah:
17 **“Laporan hasil pemeriksaan harus menyatakan bahwa pemeriksaan**
18 **dilakukan sesuai dengan Standar Pemeriksaan”.**

19 **06** Pernyataan standar ini mengacu kepada Standar Pemeriksaan yang
20 berlaku, yang harus diikuti oleh pemeriksa selama melakukan pemeriksaan.
21 Jika pemeriksa tidak dapat mengikuti Standar Pemeriksaan, pemeriksa
22 dilarang untuk menyatakan demikian. Dalam situasi demikian, pemeriksa
23 harus mengungkapkan alasan tidak dapat diikutinya standar tersebut dan
24 dampaknya terhadap hasil pemeriksaan.

25 **07** Standar Pemeriksaan memberlakukan standar atestasi yang
26 ditetapkan oleh IAI dengan beberapa penyesuaian pernyataan. Pernyataan
27 standar yang tercantum dalam Standar Pemeriksaan ini merupakan standar
28 tambahan. Apabila suatu pemeriksaan dengan tujuan tertentu dilaksanakan
29 sesuai dengan Standar Pemeriksaan ini, maka pemeriksaan dengan tujuan
30 tertentu tersebut dengan sendirinya telah memenuhi standar atestasi yang
31 ditetapkan oleh IAI.

32
33
34

1 **PELAPORAN TENTANG KELEMAHAN PENGENDALIAN**
2 **INTERN DAN KEPATUHAN TERHADAP KETENTUAN**
3 **PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN**

4 **08** Pernyataan standar pelaporan tambahan kedua adalah: **“Laporan**
5 **Hasil Pemeriksaan dengan tujuan tertentu harus mengungkapkan:**

- 6 **a. kelemahan pengendalian intern² yang berkaitan dengan hal yang**
7 **diperiksa,**
- 8 **b. kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan**
9 **termasuk pengungkapan atas penyimpangan administrasi,**
10 **pelanggaran atas perikatan perdata, maupun penyimpangan yang**
11 **mengandung unsur tindak pidana yang terkait dengan hal yang**
12 **diperiksa,**
- 13 **c. ketidakpatutan yang material terhadap hal yang diperiksa”.**

14 **09** Dalam melaporkan pengendalian intern, kepatuhan terhadap
15 ketentuan peraturan perundang-undangan atau ketidakpatutan, pemeriksa
16 harus menempatkan temuan pemeriksaan dalam perspektif yang wajar.
17 Untuk memberikan dasar bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam
18 mempertimbangkan kejadian dan konsekuensi kondisi tersebut, hal-hal yang
19 diidentifikasi harus dihubungkan dengan hasil pemeriksaan secara
20 keseluruhan, dan jika memungkinkan, dapat dinyatakan dalam satuan mata
21 uang.

22 **10** Sejauh memungkinkan, dalam menyajikan temuan, pemeriksa
23 harus mengembangkan unsur-unsur kondisi, kriteria, akibat, dan sebab untuk
24 membantu manajemen entitas yang diperiksa atau pihak berwenang dalam
25 memahami perlunya mengambil tindakan perbaikan. Berikut ini adalah
26 pedoman dalam melaporkan unsur-unsur temuan:

- 27 a. Kondisi; memberikan bukti mengenai hal-hal yang ditemukan oleh
28 pemeriksa di lapangan. Pelaporan lingkup atau kedalaman dari kondisi
29 dapat membantu pengguna laporan dalam memperoleh perspektif yang
30 wajar.

² Pernyataan standar ini berlaku sepanjang bukan pemeriksaan dengan tujuan tertentu untuk mereviu pengendalian intern.

- 1 b. Kriteria; memberikan informasi yang dapat digunakan oleh pengguna
2 laporan hasil pemeriksaan untuk menentukan keadaan seperti apa yang
3 diharapkan. Kriteria akan mudah dipahami apabila dinyatakan secara
4 wajar, eksplisit, dan lengkap, serta sumber dari kriteria dinyatakan dalam
5 laporan hasil pemeriksaan.
- 6 c. Akibat; memberikan hubungan yang jelas dan logis untuk menjelaskan
7 pengaruh dari perbedaan antara apa yang ditemukan oleh pemeriksa
8 (kondisi) dan apa yang seharusnya (kriteria). Akibat lebih mudah
9 dipahami bila dinyatakan secara jelas, terinci, dan apabila memungkinkan,
10 dinyatakan dalam angka. Signifikansi dari akibat yang dilaporkan
11 ditunjukkan oleh bukti yang meyakinkan.
- 12 d. Sebab; memberikan bukti yang meyakinkan mengenai faktor yang
13 menjadi sumber perbedaan antara kondisi dan kriteria. Dalam
14 melaporkan sebab, pemeriksa harus mempertimbangkan apakah bukti
15 yang ada dapat memberikan argumen yang meyakinkan dan masuk akal
16 bahwa sebab yang diungkapkan merupakan faktor utama terjadinya
17 perbedaan. Dalam situasi temuan terkait dengan kepatuhan terhadap
18 ketentuan peraturan perundang-undangan dimana tidak dapat ditetapkan
19 dengan logis penyebab temuan tersebut, pemeriksa tidak diharuskan
20 untuk mengungkapkan unsur sebab ini.

21 **Kelemahan Pengendalian Intern**

22 **11** Pemeriksa harus melaporkan lingkup pemeriksaannya mengenai
23 pengendalian intern dan kelemahan signifikan yang ditemukan selama
24 pemeriksaan. Apabila pemeriksa menemukan kelemahan pengendalian intern
25 yang tidak signifikan, pemeriksa harus menyampaikan kelemahan tersebut
26 dengan surat yang ditujukan kepada manajemen entitas yang diperiksa. Jika
27 pemeriksa sudah menyampaikan hal tersebut, pemeriksa harus menyatakan
28 demikian di dalam laporan hasil pemeriksaan.

29 **12** Dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu dapat terjadi bahwa
30 kelemahan signifikan dalam pengendalian intern merupakan faktor yang
31 mempengaruhi temuan dan simpulan pemeriksa.

32 **13** Pemeriksa harus menjelaskan lingkup pengujian pemeriksaan atas
33 kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang
34 berkaitan dengan hal yang diperiksa.

Kepatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan

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

15 Dalam hal pemeriksa menyimpulkan bahwa ketidakpatuhan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan telah terjadi atau kemungkinan telah terjadi, maka BPK harus menanyakan kepada pihak yang berwenang tersebut dan atau kepada penasehat hukum apakah laporan mengenai adanya informasi tertentu tentang penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan tersebut akan mengganggu suatu proses penyidikan atau proses peradilan. Apabila laporan pemeriksaan akan mengganggu proses penyidikan atau peradilan tersebut, BPK harus membatasi laporannya, misalnya pada hal-hal yang telah diketahui oleh umum (masyarakat).

PELAPORAN TANGGAPAN DARI PEJABAT YANG BERTANGGUNG JAWAB

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

17 Cara yang paling efektif untuk menjamin bahwa suatu laporan hasil pemeriksaan telah dibuat secara wajar, lengkap dan obyektif adalah dengan mendapatkan reviu dan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab pada entitas yang diperiksa. Tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab 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.

18 Pemeriksa harus meminta pejabat yang bertanggung jawab untuk memberikan tanggapan tertulis terhadap temuan dan simpulan termasuk

1 mengungkapkannya tindakan perbaikan yang direncanakan oleh manajemen
2 entitas yang diperiksa.

3 **19** Tanggapan yang diperoleh harus dievaluasi secara seimbang dan
4 obyektif. Tanggapan yang berupa suatu janji atau rencana untuk tindakan
5 perbaikan tidak boleh diterima sebagai alasan untuk menghilangkan temuan
6 yang signifikan atau simpulan yang diambil.

7 **20** Apabila tanggapan dari entitas yang diperiksa bertentangan dengan
8 temuan dan simpulan dalam laporan hasil pemeriksaan dan menurut
9 pemeriksa, tanggapan tersebut tidak benar atau apabila rencana tindakan
10 perbaikannya tidak sesuai dengan temuan dan simpulan, maka pemeriksa
11 harus menyampaikan ketidaksetujuannya atas tanggapan dan rencana
12 tindakan perbaikan tersebut beserta alasannya. Ketidaksetujuan tersebut
13 harus disampaikan secara seimbang dan obyektif. Sebaliknya, pemeriksa
14 harus memperbaiki laporannya apabila pemeriksa berpendapat bahwa
15 tanggapan tersebut benar.

16 17 **PELAPORAN INFORMASI RAHASIA**

18 **21** Pernyataan standar pelaporan tambahan keempat adalah:
19 **“Informasi rahasia yang dilarang oleh ketentuan peraturan**
20 **perundang-undangan untuk diungkapkan kepada umum tidak**
21 **diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan. Namun laporan hasil**
22 **pemeriksaan harus mengungkapkan sifat informasi yang tidak**
23 **dilaporkan tersebut dan ketentuan peraturan perundang-undangan**
24 **yang menyebabkan tidak dilaporkannya informasi tersebut”.**

25 **22** Informasi tertentu dapat dilarang untuk diungkapkan kepada
26 umum oleh ketentuan peraturan perundang-undangan. Informasi tersebut
27 mungkin hanya dapat diberikan kepada pihak yang berdasarkan ketentuan
28 peraturan perundang-undangan mempunyai kewenangan untuk
29 mengetahuinya. Situasi lain yang berkaitan dengan keamanan publik dapat
30 juga mengakibatkan informasi tersebut dilarang untuk diungkapkan dalam
31 laporan hasil pemeriksaan. Sebagai contoh, informasi rinci tentang
32 pengamanan komputer untuk suatu program dapat dikeluarkan dari
33 pelaporan publik guna mencegah penyalahgunaan informasi tersebut. Dalam
34 situasi tersebut, BPK dapat menerbitkan satu laporan resmi yang berisi
35 informasi di atas dan mendistribusikannya kepada pihak yang berhak

1 menerimanya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
2 Apabila memungkinkan, BPK dapat berkonsultasi dengan konsultan hukum
3 mengenai ketentuan permintaan atau keadaan yang menyebabkan tidak
4 diungkapkannya informasi tertentu dalam laporan hasil pemeriksaan.

5 **23** Pertimbangan pemeriksa mengenai tidak diungkapkannya
6 informasi tertentu tersebut harus mengacu kepada kepentingan publik. Jika
7 situasi mengharuskan penghilangan informasi tertentu, pemeriksa harus
8 mempertimbangkan apakah penghilangan tersebut dapat mengganggu hasil
9 pemeriksaan atau melanggar hukum. Jika pemeriksa memutuskan untuk
10 menghilangkan informasi tertentu, pemeriksa harus menyatakan sifat
11 informasi yang dihilangkan dan alasan penghilangan tersebut.

12 **PENERBITAN DAN PENDISTRIBUSIAN LAPORAN HASIL** 13 **PEMERIKSAAN**

14 **24** Pernyataan standar pelaporan tambahan kelima adalah: **“Laporan**
15 **hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas**
16 **yang diperiksa, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur**
17 **entitas yang diperiksa, pihak yang bertanggung jawab untuk**
18 **melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain**
19 **yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan**
20 **sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang**
21 **berlaku”**.

22 **25** Laporan hasil pemeriksaan harus didistribusikan tepat waktu
23 kepada pihak yang berkepentingan sesuai dengan ketentuan peraturan
24 perundang-undangan. Namun dalam hal yang diperiksa merupakan rahasia
25 negara maka untuk tujuan keamanan atau dilarang disampaikan kepada
26 pihak-pihak tertentu atas dasar ketentuan peraturan perundang-undangan
27 yang berlaku, pemeriksa dapat membatasi pendistribusian laporan tersebut.

28 **26** Walaupun SPAP meminta suatu laporan perikatan atestasi untuk
29 mengevaluasi suatu asersi berdasarkan kriteria yang disepakati atau
30 penerapan suatu prosedur yang disepakati harus memuat pernyataan yang
31 membatasi penggunaannya kepada pihak-pihak yang telah menyepakati
32 kriteria dan prosedur tersebut, tetapi pernyataan tersebut tidak membatasi
33 pendistribusian laporan.
34

1 **27** Apabila akuntan publik atau pihak lain yang ditugasi untuk
2 melakukan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan, akuntan publik
3 atau pihak lain tersebut harus memastikan bahwa laporan hasil pemeriksaan
4 didistribusikan secara memadai. Jika akuntan publik tersebut ditugasi untuk
5 mendistribusikan laporan hasil pemeriksaannya, maka perikatan/penugasan
6 tersebut harus menyebutkan pihak yang harus menerima laporan hasil
7 pemeriksaan tersebut.

8 **28** Apabila suatu pemeriksaan dihentikan sebelum berakhir, tetapi
9 pemeriksa tidak mengeluarkan laporan hasil pemeriksaan, maka pemeriksa
10 harus membuat catatan yang mengikhtisarkan hasil pemeriksaannya sampai
11 tanggal penghentian dan menjelaskan alasan penghentian pemeriksaan.
12 Pemeriksa juga harus mengkomunikasikan secara tertulis alasan penghentian
13 pemeriksaan tersebut kepada manajemen entitas yang diperiksa, entitas yang
14 meminta pemeriksaan tersebut, atau pejabat lain yang berwenang.

15 **29** Apabila akuntan publik atau pihak lainnya yang melakukan
16 pemeriksaan untuk dan atas nama BPK berpendapat bahwa pemeriksaan
17 harus dihentikan sebelum berakhir maka akuntan publik atau pihak lain
18 tersebut wajib mengkonsultasikan pendapatnya tersebut terlebih dahulu
19 kepada BPK. Selanjutnya, BPK akan memutuskan apakah pemeriksaan harus
20 dilanjutkan atau dihentikan.
21

22 **PEMBERLAKUAN STANDAR PEMERIKSAAN**

23 **30** Pernyataan Standar Pemeriksaan ini efektif berlaku dan
24 mempunyai kekuatan hukum mengikat sejak tanggal diundangkan.
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35

PENYUSUN
STANDAR PEMERIKSAAN KEUANGAN NEGARA
(SPKN)

- | | |
|--------------------------|------------------------------|
| 1. Imran | 25. Hening Tyastanto |
| 2. I. G. Agung Rai | 26. Haryanto Suwondo |
| 3. Hasan Bisri | 27. Marlis Bustami |
| 4. Baharuddin Aritonang | 28. Prayogo |
| 5. Udju Djuhaeri | 29. Theodorus M. Tuanakotta |
| 6. Amrin Siregar | 30. Dewi Chairani |
| 7. Sugiarto | 31. Dali Mulkana |
| 8. Dharma Bhakti | 32. Arman Syifa |
| 9. Seno | 33. T. I. Anjarwasita |
| 10. Omo Dahlan | 34. Enjang Mukhtar |
| 11. Safruddin Tasman | 35. T. Radja Syahnan |
| 12. A. Th. Soetedjo | 36. Elsa Hadiyanti |
| 13. Soekoyo | 37. M. Yusuf John |
| 14. Muhammad Sanusi | 38. Teguh Widodo |
| 15. Widodo Hario Mumpuni | 39. Beni Subena |
| 16. Suhardiyanto | 40. B. Dwita Pradana |
| 17. I. K. Sekar Pasek | 41. Dadang Rifa'i |
| 18. Usman Damanik | 42. Yuniar Saptotri |
| 19. J. Handjari | 43. Dwi Setiawan |
| 20. Misnoto | 44. Triheriadi |
| 21. Hasmoko | 45. Sri Rahayu Pantjaningrum |
| 22. G. Soeparto | 46. Sri Sudiyati |
| 23. Nizam Burhanuddin | 47. Ahmad Havid |
| 24. Ali Al Basyah | |

<http://www.spkn.bpk.go.id>
email: spkn@bpk.go.id

ISBN 978-979-15853-0-9

9 789791 585309 >