



Catharina Sri Kariningsih, Nalini Asfaroyani,  
dan Latifah Dewi Tutiana

BPK RI, Indonesia.

Email: C.Kariningsih@bpk.go.id, N.Asfaroyani@bpk.go.id,  
dan Latifah.Tutiana@bpk.go.id



## **THE CONCLUSION ON THE COMPLIANCE AUDIT WHICH PERFORMED SEPARATELY FROM THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS**

## **KESIMPULAN DALAM Pemeriksaan Kepatuhan Yang Berdiri Sendiri**

### **ABSTRACT/ABSTRAK**

*BPK has the mandate to conduct audits over management and accountability of the state finance, with one of the audit types is Special Purpose Audit (PDTT). Based on the results of studies conducted by the Directorate of Research and Development of PDTT (Litbang PDTT) in 2011, PDTT consists of, among others, investigative and compliance audit. Compliance audit intended is a compliance audit performed independently. This study aims to provide information about the conclusions in the compliance audit which performed independently. The methodology used is literature study, audit reports analysis, data and information collection through questionnaires and interviews, as well as focus group discussions with practitioners and academician. Based on the study, it can be inferred that factors affecting the quality of the conclusion is the audit objective, the scope of the examination, criteria, materiality, sample and evidence. This study suggests to use ISSAI 4100 Compliance Audit Guidelines –For Audits Performed separately from the Audit of Financial Statements as a reference for the conclusion format.*

#### **KEYWORDS:**

*Compliance audit, conclusion, ISSAI 4100*

BPK memiliki mandat untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, diantaranya melalui Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT). Berdasarkan hasil kajian yang dilakukan Direktorat Litbang PDTT pada tahun 2011, pemeriksaan yang termasuk dalam PDTT adalah pemeriksaan investigatif dan kepatuhan. Pemeriksaan kepatuhan yang dimaksudkan adalah pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri. Tulisan ini bertujuan untuk memberikan informasi tentang penarikan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri tersebut. Metodologi yang digunakan yaitu studi literatur, telaah LHP, pengumpulan data dan informasi melalui kuesioner dan wawancara, serta *Focus Group Discussion* dengan praktisi dan akademisi. Hasil studi menunjukkan bahwa faktor-faktor yang mendukung kualitas penarikan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri adalah tujuan, lingkup atau cakupan pemeriksaan, kriteria, materialitas, sampel dan bukti pemeriksaan. Studi ini mengusulkan bentuk kesimpulan yang mengacu pada ISSAI 4100 *Compliance Audit Guidelines –For Audits Performed separately from the Audit of Financial Statements*.

#### **KATA KUNCI:**

Pemeriksaan kepatuhan, kesimpulan, ISSAI 4100

#### **SEJARAH ARTIKEL:**

**Diterima pertama:** Desember 2014

**Dinyatakan dapat dimuat :** Juni 2015

## PENDAHULUAN

Mandat BPK dalam melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara menurut Pasal 4 UU No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara terdiri atas pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu (PDTT). Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan, pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara terkait dengan aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas, sedangkan PDTT adalah pemeriksaan yang tidak termasuk ke dalam pemeriksaan keuangan dan kinerja.

Subdirektorat Litbang PDTT pada tahun 2011 mengusulkan konsep PDTT yang baru, yaitu bahwa PDTT merupakan wadah yang antara lain terdiri dari pemeriksaan investigatif dan pemeriksaan kepatuhan. Pemeriksaan kepatuhan yang dimaksudkan adalah pemeriksaan atas kepatuhan yang berdiri sendiri.

Pasal 15 dan 16 UU No. 15 Tahun 2004 menyebutkan bahwa untuk setiap jenis pemeriksaan, pemeriksa menyusun Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dan LHP PDTT memuat kesimpulan. Hal tersebut juga telah disebutkan dalam Petunjuk Pelaksanaan (Juklak) PDTT yang ditetapkan dengan Keputusan BPK No. 02/K/I-XIII.2/2/2009 tanggal 27 Februari 2009 sebagai turunan dari Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).

Berdasarkan survei Penerapan Juklak PDTT yang dilakukan Subdirektorat Litbang PDTT pada tahun 2010, masih banyak LHP PDTT yang tidak memuat kesimpulan. Selain itu,

Juklak PDTT belum mengatur secara rinci atas penyusunan laporan PDTT, khususnya mekanisme penarikan kesimpulan. Definisi kesimpulan muncul dalam SPKN Pernyataan Standar Pemeriksaan (PSP) 05 tentang standar pelaporan pemeriksaan kinerja paragraf 23 dan tidak didefinisikan atau dijelaskan lagi dalam PSP lainnya. PSP 06 standar pelaksanaan PDTT dan PSP 07 standar pelaporan PDTT hanya menyatakan bahwa bukti yang cukup harus diperoleh untuk memberikan dasar rasional bagi kesimpulan yang dinyatakan dalam laporan dan bahwa laporan PDTT harus menyatakan kesimpulan praktisi mengenai apakah asersi disajikan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan atau kriteria yang dinyatakan sebagai alat pengukur. Hingga saat ini, belum ada peraturan atau petunjuk pemeriksaan untuk pemeriksaan kepatuhan, khususnya terkait dengan materi kesimpulan. Tanpa adanya pedoman yang mengatur tentang kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan, maka pemeriksa akan mengalami kesulitan dalam menyusun LHP sesuai dengan amanat undang-undang.

Sesuai dengan konsep baru PDTT, metodologi pemeriksaan kepatuhan mengadopsi dari audit kepatuhan INTOSAI, seperti yang tercantum dalam *International Standard for Supreme Audit Institutions (ISSAI) 4100: Compliance Audit Guidelines –For Audits Performed Separately from the Audit of Financial Statements*. Dengan digunakannya ISSAI 4100 sebagai acuan dalam pengembangan metodologi pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri, maka hal-hal yang terkait dengan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan juga mengacu pada ISSAI tersebut.

## METODOLOGI

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam tulisan ini adalah melalui studi literatur, telaah LHP, pengumpulan data dan informasi melalui kuesioner dan wawancara, serta *Focus Group Discussion* (FGD) dengan praktisi dan akademisi.

Telaah dilakukan terhadap 2.364 buah LHP DTT yang bersumber dari IHPS Semester II 2009 sampai dengan Semester II 2012. Telaah tersebut dilakukan untuk mengetahui format kesimpulan dalam pelaporan PDTT dan apakah kesimpulan telah menjawab tujuan pemeriksaan atau belum. Studi literatur dilakukan atas standar-standar pemeriksaan, seperti ISSAI, SPKN, *best practices* pada negara-negara lain dan *text book* yang relevan. Selain itu, dilakukan pula survei tentang penarikan kesimpulan dalam PDTT melalui kuesioner dan wawancara secara sampling kepada pemeriksa, widyaiswara pusdiklat BPK, personil BPK yang aktif sebagai pengurus IAI (praktisi) dan personil Litbang Pemeriksaan Keuangan dan Kinerja. Untuk melengkapi kajian dari sisi teori dan praktik, dilakukan FGD dengan akademisi dan praktisi dari luar BPK yaitu dari Kantor Akuntan Publik (KAP). Metode analisis yang digunakan adalah analisis kualitatif. Penyusunan kajian dilakukan di Jakarta pada bulan Maret sampai dengan Oktober 2013.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil inventarisasi dan telaah terhadap LHP DTT yang bersumber dari IHPS Semester II 2009 sampai dengan Semester II 2012 diketahui bahwa tidak seluruh LHP PDTT menyajikan kesimpulan pemeriksaan. LHP yang membuat kesimpulan masih berada di bawah 50% dari total LHP PDTT pertahun. Bentuk kesimpulan, format penyajian dan isi kesimpulan juga masih bervariasi padahal Juklak PDTT telah mencontohkan bentuk kesimpulan yang harus dibuat dalam LHP.

Selain itu, diketahui bahwa variasi dalam format penyajian kesimpulan. Berdasarkan hasil inventarisasi terdapat LHP menyajikan judul "Kesimpulan", LHP lainnya menyajikan "ringkasan eksekutif" atau "ikhtisar eksekutif" dan terdapat pula LHP yang memuat kesimpulan dalam suatu bab tersendiri. Terkait hal ini, setiap satuan kerja terlihat memiliki pola tersendiri (keteragaman). Dari total LHP yang menyajikan kesimpulan, hanya sebanyak 826 LHP (34,94%) yang menjawab tujuan pemeriksaan. Namun *trend* menunjukkan terjadi peningkatan jumlah LHP yang menjawab tujuan pemeriksaan. Hal ini terlihat dari kenaikan prosentase dari 13,68% pada tahun 2009 menjadi 61,58% LHP pada tahun 2012.

Berdasarkan data pada tabel 1, disimpulkan bahwa Juklak PDTT yang ada belum dapat dijadikan acuan bagi pemeriksa dalam menyajikan laporan hasil pemeriksaan PDTT, khususnya kesimpulan. Pedoman yang lebih rinci yang mengatur tentang pemeriksaan kepatuhan sesuai dengan konsep baru PDTT sangat dibutuhkan sebagai panduan bagi pemeriksa.

**Tabel 1.** Inventarisasi Kesimpulan LHP PDTT

No	Kesimpulan PDTT	2012		2011		2010		2009	
		Jml	(%)	Jml	(%)	Jml	(%)	Jml	(%)
1	Menjawab Tujuan	327	61.58	294	35.55	137	26.92	68	13.68
2	Belum Menjawab Tujuan	28	5.27	533	64.45	88	17.29	425	85.51
3	Tidak Membuat Kesimpulan	169	31.83	0	0.00	284	55.80	0	0.00
4	Data Tidak Ada	7	1.32	0	0.00	0	0.00	4	0.80
<b>Jumlah</b>		<b>531</b>	<b>100</b>	<b>827</b>	<b>100</b>	<b>509</b>	<b>100</b>	<b>497</b>	<b>100</b>

Sumber: data dari IHPS BPK RI yang diolah

### Definisi Kesimpulan

Definisi tentang kesimpulan PDTT belum ada dalam UU No. 15 Tahun 2004 maupun SPKN PSP 05 dan PSP 06 tentang Standar PDTT. Definisi kesimpulan hanya muncul dalam SPKN PSP 05 Standar Pelaporan Pemeriksaan Kinerja yaitu penafsiran logis mengenai program yang didasarkan atas temuan pemeriksaan dan bukan sekedar ringkasan temuan, simpulan merupakan jawaban atas pencapaian tujuan pemeriksaan. Definisi ini secara substansi sama dengan definisi kesimpulan dalam *Draft* Juknis Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja yang menyatakan kesimpulan adalah intisari dari hasil pemeriksaan yaitu jawaban atas pertanyaan yang telah dirumuskan di program pemeriksaan yang bertujuan untuk memperbaiki kinerja entitas yang berlaku. Kesimpulan pemeriksaan merupakan sintesis dari temuan terpenting pemeriksaan kinerja yang merupakan jawaban atas tujuan pemeriksaan.

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, arti kata “simpulan” adalah sesuatu yang disimpulkan atau diikatkan; hasil menyimpulkan; kesimpulan. Sedangkan “kesimpulan” adalah ikhtisar (dari uraian, pidato, dan sebagainya); kesudahan pendapat (pendapat terakhir yang berdasarkan pada uraian sebelumnya);

keputusan yang diperoleh berdasarkan metode berpikir induktif atau deduktif.

Jika mengacu pada ISSAI 4100, kesimpulan dapat dinyatakan sebagai pernyataan keyakinan atau jawaban atas pertanyaan audit tertentu. Cakupan dan mandat audit akan mempengaruhi kesimpulan, selain itu penggu-naan/penyusunan kata-kata dalam kesimpulan mungkin dipengaruhi oleh mandat SAI dan landasan hukum yang menaungi pelaksanaan audit tersebut. Sedangkan INTOSAI's *Implementation Guidelines for Performance Auditing* menyatakan kesimpulan sebagai pernyataan yang diambil oleh auditor berdasarkan hasil temuan pemeriksaan dan rekomendasi atas program tindakan yang disarankan oleh auditor berkaitan dengan tujuan audit.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa kesimpulan merupakan pernyataan keyakinan hasil analisa logis untuk menjawab tujuan pemeriksaan dengan didukung bukti yang tepat/sesuai. Dengan kata lain unsur tujuan pemeriksaan, bukti dan metodologi memegang peranan yang penting dalam penyusunan kesimpulan.

### Faktor-faktor yang Mendukung Kualitas Kesimpulan

Kesimpulan merupakan keluaran (*output*)

dari pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri. Kualitas kesimpulan dipengaruhi oleh beberapa faktor pendukung yaitu:

### 1. Tujuan

Faktor utama dalam tahap perencanaan pemeriksaan adalah penetapan tujuan pemeriksaan sebagai arah dari seluruh rangkaian pemeriksaan. Tujuan pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri secara umum adalah penilaian independen atas kepatuhan *subject matter* tertentu terhadap peraturan yang diidentifikasi sebagai kriteria. Pemeriksaan kepatuhan dilakukan dengan memperoleh keyakinan bahwa aktivitas, informasi dan transaksi keuangan, dalam segala hal yang material, patuh terhadap peraturan lembaga berwenang.

Kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan pada dasarnya merupakan jawaban atas tujuan pemeriksaan, sehingga penentuan tujuan pemeriksaan akan sangat mempengaruhi penarikan kesimpulan. Tujuan yang diharapkan oleh pemberi tugas harus dijabarkan dengan spesifik dan jelas serta didokumentasikan dalam tahapan perencanaan.

Tujuan pemeriksaan yang spesifik dan jelas dapat memperkecil risiko pemeriksaan. Tujuan pemeriksaan kepatuhan harus dibuat dan disesuaikan dengan situasi, berdasarkan objek (*subject matter*) yang diperiksa, dan kriteria yang digunakan. Keterlibatan pemberi tugas dalam penentuan tujuan pemeriksaan kepatuhan menjadi sangat penting, termasuk jika terdapat perubahan dalam tujuan pemeriksaan.

### 2. Lingkup

Langkah selanjutnya dalam tahap perencanaan setelah menetapkan tujuan pemeriksaan adalah menetapkan lingkup pemeriksaan atas entitas dan objek yang diperiksa. Sebagaimana halnya dengan tujuan pemeriksaan, lingkup pemeriksaan juga harus ditetapkan jelas dan spesifik. Semakin spesifik lingkup pemeriksaan, semakin membantu pemeriksa dalam menyusun kesimpulan. Selain itu, pengalokasian sumber daya pemeriksaan akan menjadi lebih tepat dan efisien.

### 3. Kriteria

Dalam ISSAI 4100 tujuan audit kepatuhan adalah mendapatkan bukti yang cukup dan sesuai untuk menyimpulkan apakah entitas telah mematuhi dalam segala hal yang material terhadap kriteria tertentu. Oleh karena itu, untuk mendapatkan kesimpulan pemeriksaan kepatuhan yang tepat maka penentuan kriteria sangat penting dan termasuk dalam langkah awal dalam perencanaan pemeriksaan kepatuhan.

Kriteria adalah dasar yang digunakan oleh auditor untuk menguji asersi *subject matter* yang telah disusun/disajikan. Kriteria harus dikomunikasikan dengan pihak yang diperiksa sehingga tercipta keseragaman pemahaman atas kriteria yang digunakan. Apabila terdapat perbedaan sudut pandang, kedua belah pihak dapat berdiskusi dan menyamakan persepsi sebelum masuk ke pelaksanaan pemeriksaan. Komunikasi atas kriteria di awal pemeriksaan juga akan berguna apabila ada sanggahan atas kriteria tersebut sehingga tim dapat

menevaluasi kriteria lain yang relevan untuk pemeriksaan. Jika terdapat perubahan kriteria yang digunakan, maka harus dikomunikasikan dan didokumentasikan.

Kriteria dapat bersifat formal, seperti hukum dan perundang-undangan, keputusan menteri atau ketentuan dalam kontrak dan kesepakatan lainnya dan juga dapat bersifat nonformal seperti kepatutan. Namun demikian, kriteria nonformal seperti kepatutan, harus berwujud tertulis (terdokumentasi), dapat diuji, dan terkait dengan hal-hal prinsip yang mengacu dalam peraturan tertulis.

Kriteria harus ditetapkan sesuai dengan tujuan pemeriksaan dan memenuhi karakteristik seperti yang dinyatakan dalam ISSAI 4100 berikut:

- a. Relevan – kriteria yang relevan memberikan kontribusi yang berarti terhadap informasi yang diberikan dalam pengambilan kebutuhan oleh pengguna yang dituju oleh laporan audit.
- b. Dapat diandalkan – kriteria yang dapat diandalkan memberikan hasil yang konsisten dalam pengambilan simpulan meskipun digunakan oleh auditor yang berbeda pada kondisi yang sama.
- c. Lengkap – kriteria yang lengkap adalah mencukupi untuk tujuan audit dan tidak mengecualikan faktor-faktor yang relevan. Kriteria tersebut memiliki arti dan memungkinkan pengguna mengambil keputusan berdasarkan informasi tersebut.
- d. Objektif – kriteria yang objektif adalah netral dan bebas dari bias atas pendapat auditor atau manajemen

entitas yang diaudit. Artinya, kriteria tersebut tidak bisa terlalu informal karena informasi mengenai hal yang diperiksa dibandingkan dengan kriteria akan menjadi sangat subjektif dan menyebabkan beberapa auditor mengambil kesimpulan yang sangat berbeda.

- e. Dapat dimengerti – kriteria yang dapat dimengerti adalah yang dinyatakan secara jelas, memberikan kontribusi pada kesimpulan yang jelas, dapat dimengerti oleh pengguna yang dituju, serta tidak memberikan interpretasi yang bervariasi.
- f. Dapat diperbandingkan – kriteria yang dapat diperbandingkan adalah konsisten bila digunakan pada audit yang sama dan sejenis dari entitas yang sama atau kegiatan yang sama, dan bila dibandingkan dengan yang digunakan pada audit sebelumnya pada entitas tersebut.
- g. Dapat diterima – kriteria yang dapat diterima adalah yang disetujui oleh ahli independen, entitas yang diperiksa, badan legislatif, media serta publik secara umum.
- h. Tersedia – kriteria harus tersedia bagi pengguna laporan yang dituju sehingga mereka mengerti sifat audit yang dilakukan dan dasar untuk penyusunan laporan pemeriksaan.

#### 4. Materialitas

Konsep materialitas sebagaimana dikenal dalam pemeriksaan keuangan, menurut ISSAI 4100, dapat diterapkan dalam pemeriksaan kepatuhan. Hal ini mengakibatkan bentuk kesimpulan pada pemeriksaan kepatuhan memungkinkan adanya modifikasi dari bentuk baku (sesuai atau tidak sesuai dengan kriteria yang digunakan) menjadi bentuk

pengecualian (seperti opini wajar dengan pengecualian dalam pemeriksaan keuangan). Dengan kata lain, materialitas akan sangat berpengaruh dalam penarikan kesimpulan. Penerapan materialitas dalam pemeriksaan kepatuhan sesuai ISSAI 4100 adalah sebagai berikut:

a. Tahap Perencanaan

Selama proses perencanaan, informasi tentang entitas dikumpulkan untuk menilai resiko dan menentukan tingkat materialitas untuk mendesain prosedur pemeriksaan. Bukti yang didapatkan harus dievaluasi sebagai dasar untuk pembentukan kesimpulan dan untuk pelaporan. Penentuan materialitas sangatlah penting dalam evaluasi ini. Penentuan materialitas untuk tujuan perencanaan mungkin dapat bersifat kaku (*rigid*), seperti dalam kondisi ketika peraturan atau persyaratan yang disepakati mengharuskan adanya kepatuhan tanpa syarat, sebagai contoh peraturan melarang pengeluaran melebihi anggaran yang disetujui.

b. Tahap Pelaksanaan pemeriksaan dan pengumpulan bukti,

Ketika mengevaluasi bukti yang didapat, penentuan materialitas mungkin dipengaruhi faktor kuantitatif seperti jumlah orang atau entitas yang terpengaruh oleh hal yang diperiksa tersebut atau jumlah uang. Dalam beberapa kasus, faktor kualitatif lebih berpengaruh dibandingkan dengan faktor

kuantitatif. Sifat dasar, pandangan, dan sensitivitas area program tertentu atau hal yang diperiksa mungkin mempunyai peran penting. Ekspektasi dan ketertarikan publik juga merupakan faktor kualitatif yang dapat mempengaruhi penentuan materialitas oleh auditor sektor publik. Tingkat ketidakpatuhan juga menjadi pertimbangan. Walaupun tidak sampai melanggar hukum, tetapi jika melebihi anggaran yang diperkenankan oleh peraturan atau merupakan layanan baru yang tidak tercakup dalam anggaran yang disetujui, maka hal tersebut dapat menjadi contoh ketidakpatuhan yang serius.

c. Pelaporan pemeriksaan

Materialitas digunakan pemeriksa dalam menilai hasil pemeriksaan (pengujian) untuk menyusun kesimpulan yang tepat.

Penentuan tingkat materialitas suatu ketidakpatuhan sering memerlukan *professional judgement* dari pemeriksa, yang banyak dipengaruhi kompetensi dan pengalaman pemeriksa yang bersangkutan.

Materialitas dapat bersifat kuantitatif atau kualitatif. Meskipun secara nilai (kuantitatif) tidak material, menurut ISSAI 4100 hal-hal berikut dapat menjadi material secara kualitatif, yaitu:

- a. Kecurangan (*fraud*);
- b. Tindakan melawan hukum atau ketidakpatuhan yang disengaja;
- c. Informasi yang tidak tepat atau tidak lengkap untuk manajemen, informasi

yang tidak tepat atau tidak lengkap untuk manajemen, auditor atau pembuat peraturan;

- d. Pengabaian secara sengaja atas permintaan tindak lanjut oleh manajemen, pihak yang berwenang atau auditor;
- e. Kejadian atau transaksi yang terjadi tanpa dasar hukum untuk melaksanakan kejadian atau transaksi tersebut.

### 5. *Sampling*

Pemeriksaan kepatuhan bersifat eksaminasi. Oleh karena itu, sampel yang diuji seharusnya dapat mendukung pemberian kesimpulan atas populasi. Metodologi pemeriksaan kepatuhan serupa dengan pemeriksaan keuangan. Oleh karena itu, sebagaimana halnya dalam pemeriksaan keuangan, dalam pemeriksaan kepatuhan dimungkinkan adanya pemeriksaan pendahuluan yang bertujuan untuk merencanakan besar sampel dan tingkat materialitas selain menilai desain dan penerapan pengendalian internal yang diperiksa apakah telah cukup untuk memberikan keyakinan bahwa objek yang diperiksa telah mematuhi kriteria yang ditentukan.

Selanjutnya, penentuan besarnya sampel dalam pemeriksaan terinci (pada praktik KAP disebut *test of details*) akan sangat bergantung pada hasil pemeriksaan pendahuluan (pada praktik KAP bergantung pada hasil *test of control*). Jika risiko pengendalian internal tinggi sehingga efektivitasnya tidak dapat diyakini, maka sampel yang diambil dalam pemeriksaan terinci akan lebih banyak. Sebaliknya, jika risiko pengendalian internal rendah dan dapat diyakini efektivitasnya, maka sampel

yang diambil dalam pemeriksaan terinci tidak perlu terlalu banyak. Penentuan tinggi rendah atas keyakinan terhadap keandalan pengendalian internal pihak yang diperiksa dalam pemeriksaan pendahuluan dapat kembali menggunakan *professional judgment* auditor atau pemberi tugas yang berwenang (seperti dalam konsep materialitas).

Pada pemeriksaan terinci, penentuan sampel dapat menggunakan *statistical sampling* ataupun metode sampling lain. Misalnya dalam penentuan sampling dapat digunakan juga *target testing* jika penyebaran sampel sama, tetapi distribusi tidak merata sehingga harus dipertimbangkan angka/*monetary value*. Model sampling seperti ini tidak akan diatur secara rinci karena perlu pertimbangan kualitatif.

### 6. Bukti Pemeriksaan

Pemeriksa harus memperoleh bukti pemeriksaan yang tepat, cukup, dan harus mematuhi prinsip-prinsip umum dalam perolehan bukti pemeriksaan sebagai dasar bagi penarikan kesimpulan. Pengumpulan bukti pemeriksaan antara lain dapat dilakukan dengan teknik: a) observasi; b) inspeksi; c) permintaan keterangan; d) pelaksanaan kembali kegiatan; e) konfirmasi; f) prosedur analitis.

### **Proses Penarikan dan Bentuk Kesimpulan**

Berdasarkan hasil telaah dan analisa yang telah dilakukan, proses penarikan



kesimpulan dapat dirumuskan sebagai berikut.

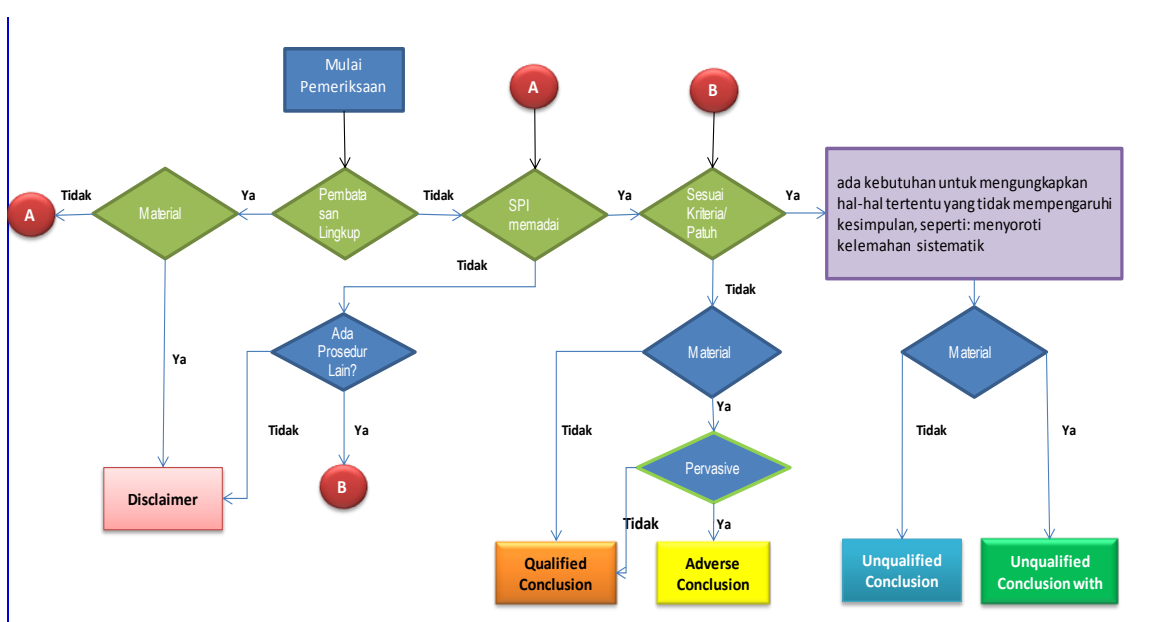
- a. Mengidentifikasi kondisi yang menyimpang dari kriteria;
- b. Mencatat/mendokumentasikan penyimpangan yang ditemukan di kertas kerja, kemudian merangkumnya menjadi kesimpulan;
- c. Menentukan materialitas dari kondisi yang ada;
- d. Menentukan bentuk kesimpulan yang sesuai setelah mempertimbangkan materialitas dengan *flowchart* penarikan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan sesuai gambar 1;
- e. Menuangkan kesimpulan dalam bentuk *draft* untuk bahan diskusi dengan lembaga terkait;
- f. Menuangkan kesimpulan secara terinci dalam Laporan Pemeriksaan Kepatuhan setelah melalui proses pembahasan.

Bentuk kesimpulan yang diatur dalam Juklak PDDT yaitu “sesuai” dan “tidak

sesuai”, dengan mempertimbangkan aspek materialitas dan pembatasan lingkup pemeriksaan. ISSAI 4100 menyebutkan bahwa bentuk kesimpulan dapat berupa pernyataan atas keyakinan (dalam hal ini keyakinan positif) atau yang menjawab tujuan pemeriksaan. Berdasarkan hal tersebut, bentuk kesimpulan yang dapat diterapkan sesuai ISSAI 4100 adalah:

1. Kesimpulan “Sesuai dengan kriteria”, diberikan jika:
  - a. Patuh dengan semua kriteria.
  - b. Terdapat ketidakpatuhan yang tidak material dan tidak terdapat isu independensi.

Modifikasi dari kesimpulan tersebut adalah “Sesuai dengan kriteria dengan paragraf penjelasan” yang diberikan jika terdapat kebutuhan untuk mengungkapkan hal tertentu, misalnya untuk menyoroti kelemahan sistematis atau ketidakpastian tergantung dari kejadian di masa yang akan datang.



Gambar 1. Flowchart Penarikan Kesimpulan Dalam Pemeriksaan Kepatuhan

Contoh kesimpulan:

“Berdasarkan pemeriksaan yang kami lakukan, penetapan, penyaluran, dan penerimaan dana perimbangan TA 2006 **sesuai** dengan PP No 55 Tahun 2005 tentang Dana Perimbangan dan Peraturan Pelaksanaannya.”

2. Kesimpulan “Tidak sesuai dengan kriteria”

Terdapat ketidakpatuhan yang material yang bersifat *pervasive* dan mempengaruhi keseluruhan *subject matter*-nya yang disebabkan dari penyimpangan atas kriteria.

Contoh kesimpulan:

“Berdasarkan pemeriksaan yang kami lakukan, penetapan, penyaluran, dan penerimaan dana perimbangan TA 2006 **tidak sesuai** dengan PP No 55 tentang Dana Perimbangan Tahun 2005 dan Peraturan Pelaksanaannya.”

3. Kesimpulan “Sesuai dengan pengecualian”

- a. Terdapat ketidakpatuhan yang material tapi tidak bersifat luas (*pervasive*).
- b. Pembatasan ruang lingkup.

Contoh kesimpulan:

“Berdasar pemeriksaan yang kami lakukan, kami menemukan bahwa, **kecuali** untuk perjanjian pendanaan [deskripsikan pengecualian], penetapan, penyaluran, dan penerimaan dana perimbangan TA 2006 **telah sesuai**, dengan PP No 55 Tahun 2005 tentang Dana Perimbangan dan Peraturan

Pelaksanaannya.”

4. Kesimpulan “Tidak menyatakan pendapat”

- a. Terdapat ketidakpatuhan yang material yang bersifat luas (*pervasive*) dan mempengaruhi keseluruhan objek yang diperiksa (*subject matter*) disebabkan pembatasan lingkup oleh pihak terperiksa atau penyebab lainnya sehingga lingkup pemeriksaan sangat terbatas dan pemeriksa tidak dapat menerapkan prosedur alternatif untuk mendapatkan bukti yang memadai.
- b. Terdapat isu independensi dan hal ini tidak memerlukan pertimbangan materialitas.

Contoh kesimpulan:

“Berdasarkan pemeriksaaan yang telah dilaksanakan, karena terdapat ketidakpatuhan yang material seperti yang telah diungkapkan dalam paragraf di atas, maka kami tidak menyatakan pendapat atau kesimpulan atas penetapan, penyaluran, dan penerimaan dana perimbangan TA 2006.”

### Penyajian Kesimpulan

Hasil pengumpulan data dan informasi menunjukkan bahwa ketiadaan bentuk baku mengakibatkan penyajian kesimpulan dalam laporan hasil pemeriksaan PDTT menjadi beragam. Analisa atas praktik yang berlaku di *Australian National Audit Office* (ANAO) Australia dan *Government Accountability Office* (GAO) Amerika Serikat juga tidak menunjukkan suatu bentuk baku tentang isi

kesimpulan. Pada LHP Kinerja ANAO misalnya, kesimpulan diungkapkan dalam "Summary" dan terbagi dalam beberapa paragraf sesuai area temuan pemeriksaan, sedangkan pada GAO kesimpulan diberikan sebagai penutup dari laporan. Namun demikian, terdapat kesamaan dalam hal isi kesimpulan yaitu kesimpulan memuat temuan atau permasalahan yang ditemukan serta rekomendasi yang diberikan. Untuk menunjukkan kesimpulan atas ketidakpatuhan, laporan hanya menyajikan temuan yang material dan mempengaruhi kesimpulan, sedangkan temuan yang tidak material dikomunikasikan melalui surat kepada manajemen.

Mengacu pada konsep pemberian opini dalam pemeriksaan keuangan dan hasil kajian yang telah dilakukan, maka isi laporan hasil pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri yang memuat kesimpulan mencakup unsur-unsur berikut.

- a. Judul,
- b. Penerima laporan,
- c. Tujuan dan lingkup audit termasuk cakupan periode waktu,
- d. Identifikasi atau deskripsi informasi hal yang diperiksa (dan jika perlu, hal yang diperiksa),
- e. Kriteria yang dipakai,
- f. Tanggung jawab berbagai pihak (dasar hukum),
- g. Standar pemeriksaan yang digunakan dalam pelaksanaan pekerjaan,
- h. Ringkasan dari pekerjaan yang dilakukan,
- i. Kesimpulan,
- j. Tanggapan dari entitas yang diperiksa (jika perlu),
- k. Rekomendasi (jika perlu),
- l. Tanggal laporan,
- m. Tanda tangan.

## KESIMPULAN

Berdasarkan kajian yang telah dilaksanakan, dapat disimpulkan bahwa kesimpulan pemeriksaan kepatuhan merupakan suatu pernyataan keyakinan hasil analisa logis untuk menjawab tujuan pemeriksaan dengan didukung bukti yang tepat/sesuai. Dengan kata lain unsur tujuan pemeriksaan, bukti dan metodologi berperan penting dalam penyusunan kesimpulan. Faktor-faktor yang mendukung kualitas penarikan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri adalah tujuan, ruang lingkup pemeriksaan, kriteria, materialitas, sampel dan bukti pemeriksaan.

Proses penarikan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan pada dasarnya serupa dengan yang diterapkan pada pemeriksaan keuangan. Sedangkan bentuk kesimpulan mengacu pada ISSAI 4100 berupa suatu pernyataan atas keyakinan, yaitu keyakinan positif, yang menjawab tujuan audit. Bentuk-bentuk kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri dengan mempertimbangkan unsur materialitas dan pembatasan lingkup pemeriksaan, adalah:

- a. Kesimpulan sesuai dengan kriteria (*unqualified*);
- b. Kesimpulan sesuai kriteria dengan pengecualian (*qualified*);
- c. Kesimpulan tidak sesuai kriteria (*adverse*);
- d. Kesimpulan tidak menyatakan pendapat (*disclaimer*).

Kedepannya, pembahasan tiap faktor yang mempengaruhi kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan, seperti tujuan, ruang lingkup pemeriksaan, kriteria, materialitas, sampel dan bukti pemeriksaan, perlu dikembangkan dalam suatu pedoman

pemeriksaan yang lebih rinci seperti juknis atau seri panduan. Selain itu, analisa dan pembahasan atas konsep kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri ini masih memerlukan kajian lebih lanjut agar dapat diterima dan diterapkan oleh pemeriksa di lapangan.

## UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis ingin menyampaikan penghargaan dan ucapan terima kasih kepada seluruh Tim Penyusun Kajian Kesimpulan dalam Pemeriksaan Kepatuhan yang Berdiri Sendiri di Litbang PDTT atas kerja sama, kesempatan berdiskusi dan berbagi pengetahuan selama proses penyusunan kajian tersebut.

## DAFTAR PUSTAKA

- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2007). Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2009). Keputusan BPK No. 02/K/I-XIII.2/2/2009 tentang Petunjuk Pelaksanaan (Juklak) PDTT
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2012). Laporan kegiatan pengembangan kerangka LHP kinerja.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2012). Draft Juknis penyusunan LHP Kinerja.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 2009-2012
- IFAC. (2009). *ISA 705 :Modifications to the Opinion in the Independent Auditor Report.*
- INTOSAI. (2010). *ISSAI 1705: Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report.*
- INTOSAI. (2010). *ISSAI 4000: Compliance Audit Guidelines-General Introduction.*
- INTOSAI. (2010). *ISSAI 4100: Compliance Audit Guidelines - For Audits Performed Separately from the Audit of Financial Statements.*
- INTOSAI. (2010). *Modul iCAT on Compliance Audit (Evaluasi Bukti dan Menyusun Kesimpulan)*
- INTOSAI. (2013). *ISSAI 400: Fundamental Principles of Compliance Auditing (ED)*
- The Australian National Audit Office. [www.anao.gov.au](http://www.anao.gov.au)
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 66. Sekretariat Negara. Jakarta.
- U.S. Government Accountability Office. [www.gao.gov](http://www.gao.gov)