BUKU PEDOMAN

**AUDIT OPERASIONAL**

Abdullah Taman dkk

KANTOR AUDIT INTERNAL

UNIVERSITAS NEGERI YOGYAKARTA

2011

BAB 1

PENDAHULUAN

A. Rasional

Dalam organisasi modern, akan sangat sulit bagi pimpinan untuk mengawasi dan memeriksa setiap unit yang ada di dalamnya. Ditambah lagi, apabila organisasi tersebut sudah sedemikian besar sehingga semua program dan kegiatan berjalan secara simultan, maka pimpinan tersebut akan mendelegasikan tugas dan wewenang untuk mengawasi dan memeriksa kepada bagian lain agar program dan kegiatan itu dilaksnakan sesuai dengan tujuan yang diharapkan. Pendelegasian tugas dan wewenang ini akan memudahkan pimpinan dalam mengendalikan organisasi itu.

Bagi Rektor Universitas Negeri Yogyakarta (UNY), dengan tujuh (7) fakultas, dua (2) biro, dua (2) lembaga dan beberapa unit pelaksana teknis, tentu akan sangat sulit untuk mengawasi dan memeriksa semua program dan kegiatan yang ada di fakultas dan biro itu. Oleh karenanya, diperlukan satu institusi yang secara khusus diberi tugas dan wewenang untuk melaksanakan pengawasan dan pemeriksaan di UNY. Institusi yang dimaksud adalah Kantor Audit Internal (KAI).

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (BLU), pasal 35 ayat (1) menyatakan bahwa pemeriksaan intern BLU dilaksanakan oleh satuan pemeriksaan intern yang merupakan unit kerja yang berkedudukan langsung di bawah pemimpin BLU. Karena saat ini UNY merupakan instansi Pemerintah yang berbentuk BLU, maka keberadaan KAI UNY merupakan implementasi dari pasal tersebut.

Jadi, tugas utama KAI UNY adalah melaksanakan pengawasan dan pemeriksaan terhadap semua program dan kegiatan di UNY. Walaupun KAI masih di bawah rektor, tetapi KAI harus memiliki independensi terhadap semua bagian yang ada di UNY.

**B. Landasan Hukum**

1. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara;
2. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara;
3. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara;
4. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum
5. Pearturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2006 Tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.
6. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/04/M.PAN/03/2008
7. Tentang Kode Etik Aparat Pengawas Intern Pemerintah
8. Surat Keputusan Menteri Keuangan R.I.Nomor 130/KMK.05/2009 Tanggal 21 April 2009 Tentang Penetapan Universitas Negeri Yogyakarta pada Departemen Pendidikan Nasional sebagai Instansi Pemerintah yang Menerapkan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum

**B. Tujuan dan Ruang Lingkup Audit**

Tujuan audit adalah untuk mengidentifikasi program/kegiatan yang memerlukan perbaikan atau penyempurnaan dalam rangka memberikan rekomendasi, agar pengelolaan program/kegiatan organisasi dilaksanakan secara ekonomis, efisien dan efektif sesuai dengan rencana dan ketentuan perundangan yang berlaku.

Ruang lingkup audit meliputi aspek-aspek berikut.

1. Audit Finansial.

Audit financial merupakan jenis audit yang lebih berorientasi (focus) pada masaalah keuangan. Sasaran audit keuangan adalah kewajaran atas laporan keuangan yang telah disajikan manajemen. Pada saat ini orientasi internal auditor tidak hanya pada masalah audit keuangan di organisasi. Hal ini disebabkan audit atas laporan keuangan telah dilakukan oleh eksternal auditor pada waktu audit umum (general audit). General audit ini bisa dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

1. Audit Operasional

Istilah lain dari Audit Operasional adalah audit manajemen (*management audit*) atau audit kinerja (*performance audit*). Sasaran dari audit operasional adalah penilaian masalah efisiensi, efektivitas dan ekonomis (3E). Audit operasional ini memiliki peran penting bagi organisasi, karena mampu memberikan informasi untuk meningkatkan kinerja organisasi.

1. *Complience audit*

Audit ketaatan/kepatuhan (*compliance audit*) adalah suatu audit yang bertujuan untuk menguji apakah pelaksaaan/kegiatan telah sesuai dengan ketentuan/peraturan yang berlaku. Peraturan atau ketentuan yang dijadikan kriteria dalam *compliance audit* antara lain:

1. Peraturan/Undang-undang yang ditetapkan oleh instansi pemerintah atau badan/lembaga lain yang terkait.
2. Kebijakan/sistem dan perosedur yang ditetapkan oleh manajemen organisasi
3. Selain Internal auditor, *compliance audit* juga bisa dilakukan oleh Badan Peme-riksa Keuangan (BPK), dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Bagi lembaga yang telah mendapatkan ISO *compliance audit* perlu dilakukan oleh auditor ISO dalam rangka mempertahankan sertifikat ISO yang telah diperoleh organisasi.
4. *Fraud Audit*

Audit kecurangan (*fraud audit*) adalah audit yang ditujukan untuk mengungkap adanya kasus yang berindikasi korupsi, kolusi dan nepotisme yang merugikan organisasi, Negara, menguntungkan pribadi maupun kelompok. Istilah lain dari fraud audit adalah audit khusus atau audit investigasi. Dalam fraud audit, internal auditor perlu membuat bagain arus (*flow chart*) serta modus operandi berupa uraian tentang cara-cara melakukan tindak kejahatan (tindak pidana korupsi). Perkembangan fraud audit saat ini cukup pesat, misalnya untuk mengungkap adanya *fraud* di bidang keuangan diperlukan ilmu mengenai akuntansi forensik.

Buku pedoman ini hanya membahas tentang audit operasional.

**BAB 2**

**GAMBARAN UMUM AUDIT OPERASIONAL**

1. **PENGERTIAN AUDIT OPERASIONAL**

Audit operasional adalah suatu proses sistematis yang mengevaluasi efektivitas, efesiensi, dan kehematan operasi organisasi yang berada dalam pengendalian manajemen serta melaporkan kepada orang-orang yang tepat hasil evaluasi tersebut beserta rekomendasi perbaikan (Boynton, et. al, 2001)Audit operasional adalah audit yang sistematis terhadap program, kegiatan/ aktivitas organisasi dan seluruh atau sebagian dari aktivitas dengan tujuan menilai dan melaporkan apakah sumber daya dan dana telah digunakan secara ekonomis dan efisien, serta apakah tujuan program, dan kegiatan/ aktivitas yang telah direncanakan dapat dicapai dengan tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam melaksakan audit operasional seorang auditor harus mengetahui tahapan dan proses audit operasional itu sendiri. Segara garis besar alur audit operasional dapat digambarkan sebgai berikut:

**Pelaksanaan Audit**

* Survai Pendahuluan
* Telaah dan Uji SPI
* Audit Lanjutan
* Pelaporan

**Pemantauan Tindak Lanjut**

**Persiapan Audit**

Tahapan audit operasional secara garis besar di bagi menjadi tiga tahap utama:

1. Persiapan Audit

Dalam tahap persiapan audit seoran auditor harus mentukan dan merencankan program audit secara keseluruhan yang akan dilakukan. Dalam tahap ini auditor seharusnya melakukan aktivitas: Meyakinkan mandat audit, Memantapkan tujuan dan sasaran audit, Menentukan ruang lingkup audit, Memahami auditi secara umum, Menentukan anggaran, Menentukan rencana dimulainya audit dan rencana penerbitan laporan, Menyusun tim audit (personil), dan Menerbitkan surat tugas untuk melaksanakan audit

1. Pelaksanaan Audit

Setelah persiapan awal audit selesai dilakukan langkah selajutnya adalah melaksanakan audit yang telah dirancang. Dalam melaksananakan audit diagunakan prosedur audit yang komprehensif untuk memperoleh haril audit yang baik.

1. Pemantauan Tindak Lanjut

Pematauan tidak lanjut merupakan aktivitas yagn bertujuan untuk menjada dan memenatau apakah temuan audit yang mengenai kelemahan dan rekomendasi telah dilakyankan oleh unit kerja tyagn telah diaudit. Pemantau dapat dilakukan sekala berkala untuk memastikan bahwa seluruh rekomendasi perbaikan telah dilaksakan dengan tepat. Kepastian atas hasil pematauan dpat pula dilakukan bersaman dengan periode audit berikutnya.

1. **TUJUAN DAN LINGKUP AUDIT OPERASIONAL**

Tujuan audit operasional adalah untuk mengidentifikasi program/kegiatan yang memerlukan perbaikan atau penyempurnaan dalam rangka memberikan rekomendasi, agar pengelolaan program/kegiatan organisasi dilaksanakan secara ekonomis, efisien dan efektif. Tujuan Audit Operasional diarahkan pada tiga aspek, yaitu :

* + 1. Mengevaluasi kinerja
    2. Mengidentifikasi kesempatan untuk peningkatan
    3. Membuat rekomendasi untuk perbaikan atau tindakan lebih lanjut.

Ruang lingkup audit operasional meliputi seluruh aspek kegiatan manajemen. Ruang lingkup tersebut dapat mencakup seluruh kegiatan/program atau hanya mencakup bagian/element/dimensi tertentu dari suatu kegiatan atau program.Secara dgaris besar lingkup audit opersaional meliputi 3 aspek besar yang meliputi audit atas pertanggungjawban dan ketaatan, audit atas kehematan dan daya guna, dan audit atas hasil guna. Sacara lebih mendetail lingkup audit operasional dijabarkan sebahgai berikut:

* 1. Audit atas pertanggungjawaban keuangan dan ketaatan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku mencakup penilaian apakah Unit Kerja:

1. Melaksanakan program/kegiatan yang ditetapkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
2. Mengelola penerimaan dan pengeluaran dana sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
3. Melaksanakan pengadaan barang/jasa sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
4. Menyelenggarakan catatan akuntansi/pembukuan yang memadai sesuai dengan ketentuan yang berlaku, termasuk sistem akuntansi dan pelaporan keuangannya.
5. Mengendalikan dan mempertanggungjawabkan seluruh sumber daya (dana, SDM dan sarana/prasarana) dan kewajiban sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
   1. Audit atas kehematan (keekonomisan) dan dayaguna (efisiensi) mencakup penilaian apakah Unit Kerja:
6. Mengikuti praktik-praktik pengadaan barang/jasa yang sehat; Mendapatkan jenis, kualitas, dan jumlah sumber daya yang diperlukan dengan biaya terendah yang wajar;
7. Melindungi dan memelihara sumber daya secara layak;
8. Menghindari adanya duplikasi kerja oleh beberapa petugas dan menghindari adanya pekerjaan yang tidak jelas atau bahkan tidak mempunyai tujuan;
9. Menghindari terjadinya hal-hal yang mubazir dan kelebihan tenaga kerja/staf;
10. Menggunakan metode/prosedur kerja yang berdayaguna (efisien);
11. Menggunakan sejumlah sumber daya yang minimum dalam memproduksi atau menghasilkan barang/jasa sesuai dengan jumlah dan mutu yang diinginkan serta jadwal waktu yang telah ditetapkan;
12. Menaati persyaratan-persyaratan hukum dan peraturan perundang-undangan yang mungkin besar pengaruhnya dalam rangka memperoleh, melindungi dan menggunakan sumber daya yang bersangkutan;
13. Mempunyai sistem yang cukup baik dalam mengukur dan melaporkan kehematan dan dayaguna pelaksanaan program dan kegiatan.
    1. Audit operasional juga meliputi audit hasil guna (efektivitas) yang mencakup penilaian apakah:
14. Tujuan dan sasaran program/kegiatan (yang diusulkan, baru atau yang sedang berjalan) sudah sesuai, cocok, atau relevan dengan ketentuan yang berlaku;
15. Sejauh mana hasil suatu program dan kegiatan mencapai suatu tingkat yang diinginkan;
16. Pelaksanaan program/kegiatan telah diarahkan kepada penerima sesuai dengan apa yang telah ditetapkan pada saat perumusan program/ kegiatan;
17. Faktor-faktor yang menghambat pencapaian kinerja telah diidentifikasikan secara memuaskan;
18. Manajemen telah mempertimbangkan alternatif pelaksanaan program yang mungkin dapat mencapai hasil yang diinginkan dengan lebih efektif atau pada biaya yang lebih rendah;
19. rogram/kegiatan yang diperiksa merupakan komplemen, duplikasi, tumpang tindih, atau bertentangan dengan program lain yang berkaitan;
20. Cara-cara untuk membuat program/kegiatan agar lebih berhasil telah diidentifikasi secara memuaskan;
21. Program/kegiatan yang diaudit telah mematuhi peraturan perundangan yang berlaku;
22. Sistem manajemen dapat diandalkan dalam mengukur dan melaporkan efektivitas.

Bila dilihat dari objek audit operasional di UNY maka lingkup audit meliputi semua:

1. Fakultas
2. Kampus UNY Wates
3. Lembaga
4. Program Pascasarjana
5. Unit / UPT
6. Bagian
7. Dan lain-lain yang merupakan bagian dari UNY

Sedangkan bila dilihat dari dananya maka lingkup audit operasional meliputi semua:

1. Dana APBN
2. Dana Masyarakat
3. Dana Kontrak dengan pihak lain di luar UNY
4. Dan lain-lain yang merupakan sumber pendanaan di UNY
5. **SASARAN DAN MANFAAT AUDIT**

Sasaran Audit Operasonal adalah kegiatan, aktivitas, program atau bidang-bidang organisasi yang diketahui dan diidentifikasi memerlukan perbaikan/peningkatan dalam segi kehematan, efesiensi dan efektivitasnya. Sasaran pemeriksaan tersebut harus selalu mempunyai 3 unsur pokok yaitu:

* + 1. Kriteria.

Kriteria yang jelas berupa standar/ukuran,ketentuan yang seharusnya diikuti atau ditaati.

* + 1. Penyebab

Penyebab dari suatu tindakan, atau kegiatan yang tidak sesuai dengan criteria

* + 1. Akibat

Akibat dari satu tindakan, atau kegiatan yang menyimpang dari kriteria yang dapat diukur/dinilai dengan uang atau akan menyebabkan tidak dicapainya sasaran dan tujuan yang seharusnya dicapai

Tujuan dilakukan audit Operasional adalah untuk memperoleh manfaat sebagi berikut ini:

1. Penilaian yang obyektif sejauh mana Unit Kerja melaksanakan program/kegiatannya secara ekonomis, efisien, dan efektif serta sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
2. Penyimpangan yang material didalam praktik-praktik manajemen dan pengendalian telah diidentifikasikan secara memuaskan.
3. Rekomendasi yang diperlukan bagi perbaikan atau penyempurnaan program/kegiatan organisasi di masa mendatang.
4. Informasi dan rekomendasi yang dapat mengarah kepada perbaikan pertanggungjawaban
5. **METODOLOGI AUDIT**

Metodologi audit mengacu pada cara pengukuran indikator kinerja berdasar nilai uang (ekonomi, evetifitas, dan efisiensi), risiko dan penilaian risiko audir, metode penetuan sampel, dan faktor-faktor yang dipertimbangakan dalam penentuan sampel. Penjabaran setiap komponen tersebut akan diklakukan pada sub bab ini.

1. **Indikator Kinerja Berdasar Nilai Uang (*Value of Money*)**

Nilai uang *(value for money)* merupakan inti pengukuran kinerja pada unit-unit kerja pemerintah. Pengembangan indikator kinerja sebaiknya memusatkan perhatian pada pertanyaan mengenai ekonomi, efisiensi dan efektivitas program dan kegiatan. Berikut ini akan dijelaskan mengenai konsep *value for money* atau yang dikenal dengan 3E.

**Ekonomi** adalah hubungan antara pasar dan masukan *(cost of input).* Dengan kata lain, ekonomi adalah praktik pembelian barang dan jasa *input* dengan tingkat kualitas tertentu pada harga terbaik yang dimungkinkan *(spending less).* Pengertian ekonomi (hemat/tepat guna) sering disebut kehematan yang mencakup juga penaelolaan secara hati-hati atau cermat *(prudency)* dan tidak ada pemborosan. Suatu kegiatan operasional dikatakan ekonomis apabila dapat menghilangkan atau mengurangi biaya yang tidak perlu. Dengan demikian, pada hakikatnya ada pengertian yang serupa antara efisiensi dengan ekonomi, karena keduanya menghendaki penghapusan atau penurunan biaya *(cost reduction).* Terjadinya peningkatan biaya mestinya terkait dengan peningkatan manfaat yang lebih besar.

Pengukuran ekonomi mempertimbangkan masukan yang dipergunakan. Ekonomi merupakan ukuran relatif. Pertanyaan sehubungan dengan pengukuran ekonomi adalah sebagai berikut.

1. Apakah biaya organisasi lebih besar dari yang telah dianggarkan oleh organisasi?
2. Apakah biaya organisasi lebih besar daripada biaya organisasi lain yang sejenis yang dapat diperbandingkan?
3. Apakah organisasi telah menggunakan sumber daya finansialnya secara optimal?

**Efisiensi** berhubungan erat dengan konsep produktivitas. Pengukuran efisiensi dilakukan dengan menggunakan perbandingan antara *output* yang dihasilkan terhadap *input* yang digunakan *(cost of output).* Proses kegiatan operasional dapat dikatakan efisien apabila suatu produk atau hasil kerja tertentu dapat dicapai dengan penggunaan sumber daya dan dana yang serendah-rendahnya *(spending well).*

Indikator efisiensi menggambarkan hubungan antara masukan sumber daya oleh suatu unit organisasi dan keluaran yang dihasilkan. Indikator tersebut memberikan informasi tentang konversi masukan menjadi keluaran (yaitu efisiensi dari proses internal). Efisiensi diukur dengan rasio antara *output* dengan *input.* Semakin besar *output* dibanding *input,* maka semakin tinggi tingkat efisiensi suatu organisasi.

Rasio efisiensi tidak hanya dinyatakan dalam bentuk absolut, tetapi dalam bentuk relatif. Unit A adalah lebih efisien dibanding unit B, unit A lebih efisien tahun ini dibanding tahun lalu, dan seterusnya. Karena efisiensi diukur dengan membandingkan keluaran dan masukan, maka perbaikan efisiensi dapat dilakukan dengan cara berikut.

1. Meningkatkan *output* pada tingkat *input* yang sama.
2. Meningkatkan *output* dalam proporsi yang lebih besar daripada proporsi peningkatan *input.*
3. Menurunkan *input* pada tingkatan *output* yang sama.
4. Menurunkan *input* dalam proporsi yang lebih besar daripada proporsi penurunan *output.*

Efisiensi dapat dibagi menjadi dua, yaitu a) *efisiensi alokasi*, dan b) *efisiensi teknis* atau *manajerial*. Efisiensi alokasi terkait dengan kemampuan untuk mendayagunakan sumber daya *input* pada tingkat kapasitas optimal. Efisiensi teknis (manajerial) terkait dengan kemampuan mendayagunakan sumber daya *input* pada tingkat *output* tertentu.

**Efektivitas** pada dasarnya berhubungan dengan pencapaian tujuan atau target kebijakan (hasil guna). Efektivitas merupakan hubungan antara keluaran dengan tujuan atau sasaran yang hams dicapai. Kegiatan operasional dikatakan efektif apabila proses kegiatan mencapai tujuan dan sasaran akhir kebijakan *(spending wesely).*

Indikator efektivitas menggambarkan jangkauan akibat dan dampak *(outcome)* dari keluaran *(output)* program dalam mencapai tujuan program. Semakin besar kontribusi *output* yang dihasilkan terhadap pencapaian tujuan atau sasaran yang ditentukan, maka semakin efektif proses kerja suatu unit organisasi. Efektivitas adalah ukuran berhasil tidaknya suatu organisasi mencapai tujuarmya. Apabila suatu organisasi berhasil mencapai tujuan maka organisasi tersebut dikatakan telah berjalan dengan efektif. Hal terpenting yang perlu dicatat adalah bahwa efektivitas tidak menyatakan tentang berapa besar biaya yang telah dikeluarkan untuk mencapai tujuan tersebut. Efektivitas hanya melihat apakah suatu program atau kegiatan telah mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Hubungan dari ketiga indicator kinerja keunagntersebu dapat secara singkat digambarkan pada gambar berikut ini:

NILAI INPUT (RP)

INPUT

PROSES

OUTPUT

OUTCOME

TUJUAN

**Pengukuran**

***Value of money***

EKONOMI

(hemat)

EFISIENSI

(berdaya guna)

EVEKTIVITAS

(berhasil guna)

**Cost-Effectiveness**

Sumber: Mardiasmo, (2002) dalam Ihyaul Ulum M.D (2009)

1. **Komponen Risiko Audit**

Risiko audit merupakan risiko yang mungkin terjdi yang di karenankan kegegalan auditor untuk memberikan opini/rekomendasi yang tepat karena kegagalan mengidentifikasi keslahan yang cukup material. Secara garis besar risiko audit dapat dibedakan menjadi tiga, yaitu: risiko bawaan, risiko pengendalian, risiko deteksi.

Risiko bawaan mengacu pada risiko yang melakat pada proses aktivitas orgranisasi dan tidak berkaiatan dengan pengendalian internal organisasi.Risiko detaksi mengacu pada kegagalan auditor untuk mendetekasi keberadaan salah saji. Risiko pengendalian merupan risiko yang timbul karena adanya kegagalan sitem pengandalian interen organisasi untuk mendetaksi dan mencagah kesalahan penyajian/pengungkapan. Untuk melakuan penilain risikopengendaliansebaiknya auditor melakukan:

1. Mengetahui prosedur untuk memeperoleh pemahaman mengenanai pengensdalian iternal yang diterapkan pada organisasi.
2. Menidentifikasi kesalahan dalam penyajian yang potensial
3. Menidantifikasi pengendalian yang diperlukan yang memungkinkan untuk mendetaksi dan memperbaiaki kesalahan penyajian.
4. Melakukan uji pengendalian untuk mengetahui efektivitas pengandalian
5. Mengevaluasi bukti yang ada untuk melakuan penilaian.

Secara ringkas risiko audit disajikan dalam gambar berikut ini:

Kerentanan asersi individual pada kesalahan pengungkapan yang material

SPI

Kesalahan pengungkapan material yang tidak terditeksi atau dicegah oleh SPI

Prosedur auditor untuk me-verifikasi asersi

Kesalahan pengungkapan material yang masih ada yang tidak terditeksi oleh asersi individual

Laporan keuangan bebas kesalahan pengungkapan yang material dengan jaminan yang cukup beralasan

**Menilai**

**risiko bawaan**

Keslahan pengungkapan yang dicegah atau diperbaiki oleh SPI

Kesalahan pengungkapan yang dideteksi oleh prosedur audit

**Menilai**

**risiko pengendalian**

**Desain audit untuk mengatasi risiko deteksi**

**Risiko Audit**

**=**

Sumber: Boyton, et.al (2001)

1. **Metoda Penetuan Sampel**

Dalam pelaksanaan pengujian audit auditor dapat menggunakan metode statistik maupeit nonstatistik untuk pemilihan sampel yang harus diuji, atau bahkan menggunakan kedua-duanya. Kedua metode tersebut memerlukan pertimbangan (*judgement*) auditor dalam perencanaan, pelaksanaan, dan evaluasi hasil-hasilnya. Perbedaan utama antara kedua metode tersebut bahwa dalam penentuan sampel secara statitik digunakan hukum probabilitas untuk pengendalian risiko sampel. Namun demikian, kedua metode penentuan sampel tersebut dapat memberikan bukti yang memadai sesuai dengan standar pekerjaan lapangan yang ketiga. Pemilihan di antara kedua metode tersebut terutama didasarkan pada pertimbangan biaya dan manfaat. Metode pemilihan sampel nonstatistik lebih murah daripada metode statistik, namun manfaat metode statistik jauh lebih besar daripada metode nonstatistik. Penggunaan metode statistik akan bermanfaat bagi auditor dalam:

1. Perancangan suatu sampel yang efisien,
2. Pengukuran cukup tidaknya bukti yang telah diperoleh,
3. Pengevaluasian hasil sampel.

Namun demikian, dalam penentuan sampel secara statistik diperlukan biaya untuk pelatihan staf auditor, perancangan, dan penerapannya yang jumlahnya relatif besar. Pada metode penentuan sampel nonstatistik, penentuan besaran sampel dan evaluasi hasil-hasilnya didasarkan kriteria yang subyektif dan pengalaman auditor yang bersangkutan, sehingga kemungkinan penggunaan sampel terlalu banyak, atau sebaliknya terlalu sedikit yang tidak disadari oleh auditor. Namun demikian penggunaan metode nonstatistik akan seefektif metode statistik bila penggunaannya dirancang secara baik, walaupun statistik mempunyai keuntungan yang tidak dimiliki pada metode nonstaistik yaitu bahwa auditor dapat mengkuantifikasi dan mengendalikan risiko sampel. Metode penentuan sampel manapun yang digunakan, tidak akan mempengaruhi prosedur audit yang harus diterapkan pada suatu sampel, begitu juga kompetensi bukti yang diperoleh tentang masing-masing unsur sampel atau tanggapan yang tepat oleh auditor atas kesarahan bukti yang ditemukan.

Auditor dapat menggunakan metode penentuan sampel untuk mem­peroleh informasi tentang berbagai karakteristik dari suatu populasi. Namun demikian, sebagian besar sampel audit digunakan untuk meramalkan: (1) suatu tingkat penyimpangan; (2) suatu jumlah rupiah. Jika teknik statistik digunakan maka masing-masing dinamakan Attribute Sampling dan Variable Sampling. Attribute sampling digunakan untuk peng­ujian pengendalian dengan tujuan untuk meramalkan tingkat penyimpangan antara pelaksanaan dengan pengendalian yang sudah ditetapkan. Sedangkan variable sampling digunakan untuk pengujian subtantif dengan tujuan untuk meramalkan total jumlah rupiah suatu populasi atau jumlah rupiah kesalahan dalam suatu populasi.

1. **Pertimbangan Penentuan Sampel**

Pertimbangan penentuan jumalah sampel dan pemeilihan sampel berkaiatan dengan kecukupan bukti yagn akan diperoleh dan di pergunakan auditor dalam membrikan pertimbangan berupa opini atau rekomendasi terhadapa temuan audit. Masalah peertimbangan penentuan sampel jumlah bukti yang dianggap cukup untuk mendukung suatu pernyataan pendapat atau rekomnedasi yang diberikan, tergantung pada kebijaksanaan atau pertimbangan auditor yang bersangkutan berdasarkan kemahiran profesionalnya (*profesional judgement*). Dalam menentukan sampel yang akan digunakan auditor harus mempertimbangkan faktor-faktor sebagai berikut:

* Faktor materialitas dan risiko.
* Faktor ekonomis atau efisiensi.
* Banyaknya dan karakteristik populasi.

**Faktor materialitas dan risiko.** Secara umum auditor akan cenderung menetukan sampel audit berdasarkan materialitas suatu kejadian ekonomi dalam suatu kegiatan. Semakin material suatu kejadian akan menjadi pertimbangan dalam menejukan sampel udit dan besaran jumlah dari sampel itu sendiri.

Sama halnya dengan materialitas, risiko merupakan faktor pertimbangan utama dalam penetuan sampel audit dan pertimbangan besarnya jumlah sampel tersebut . Kejadian ekonomi yang risiko kesalahannya besar (kemungkinan terjadinya penyimpangan besar) memeiliki peluang untuk dijadikan sampel audit lebih besar dibandingkan dengan kejadian ekonomi yang risikonya kecil (kemungkinan terjadinya penyimpangan kecil). Di samping risiko yang melekat pada masing-masing akun ada risiko lain yang harus diperhatikan oleh auditor dalam menentukan sampel audit adalah risiko pengendalian. Risiko pengendalian sangat dipengaruhi oleh sistem pengendalian yang diterapkan organisasi. Semakin lemah atau jeleknya sistem pengendalian maka risiko kemungkinan terjadinya penyimpangan adalah tinggi sehingga harus dijadikan pertimbabgan dalam pemilihansampel.

**Faktor ekonomis atau efisiensi.** Auditor dalam melaksanakan tugasnya dibatasi oleh waktu dan biaya. Oleh karena itu, dalam menetukan sampel yang harus diambil dan diuji harus memepertimabangakan faktor waktu yang ada sehinga sampel yang di peroleh merupakan sampel yang represntatif dan memepunyai kemungkinan untuk diuji untuk memeberikan pendapat atau rekomendasi.

**Banyaknya dan karakteristik populasi.** Banyaknya dan karekteristik populasi mengacu pada banyaknya kejadian ekonomi dan keberagaman jenis kejadian ekonomi yang terjadi. Suatu kegiatan/kejadaian ekonomi yang terjadi secara rutin dan homogen mempunyai kencederungan penyimpangan lebih kecil karena merupakan rutinitas dibandingkan dengan kejadian ekomi insedental denagn variasi kegitan dan pembiayaan yang lebih heterogen yagn mempunyai penyimpangan lebih besar karena banyaknya jenis dan karakter pengangaran yang beragam.

1. **PERENCANAAN AUDIT**

Dalam pelaksanaan audit yang baru pertama kali diperiksa, perencanaan audit identik dengan perencanaan pada audit lainnya. Perencanaan audit umumnya bertujuan dalam merencanakan hal-hal berikut:

1. Jumlah staf auditor yang diperlukan, agar diperoleh pemanfaatan yang optimal dari kecakapan staf auditor sehingga terhindarkan ketidakefisienan audit.
2. Jumlah waktu yang dibutuhkan, guna menjamin ketepatan waktu kerja.
3. Program audit yang dibuat, agar diperoleh ketepatan penentuan prosedur-prosedur audit sehingga terhindar dan pelaksanaan prosedur yang sebenarnya tidak diperlukan.
4. Bentuk dan isi laporan hasil audit, untuk menentukan garis besar *(outline)* laporan yang bersifat sementara atas area audit.

Perencanaan audit operasional perlu disusun secara matang untuk menunjang kesuksesan audit operasional. Perencanaan audit yang baik merupakan faktor penting untuk dapat diperolehnya bukti audit *(evidence)* yang cukup dan kompeten guna mendukung isi laporan audit.

Rencana audit pada umumnya berisi uraian mengenai area yang akan diaudit, jangka waktu pelaksanaan audit, personel yang dibutuhkan, dan sumber daya lain yang diperlukan untuk pelaksanaan audit. Proses perencanaan audit pada umumnya meliputi tahap-tahap sebagai berikut.

1. Pemahaman atas Peraturan Pemerintah yang berlaku

Peraturan pemerintah mengatur hak dan kewajiban bendahara intesai pemerintah. Peraturan-peraturan pemerintah yang berlau menjabarkan kewajiban pelakasanan tatakelola keungan dan tatakelola organisasi yang harus dijalankan setiap personale organisasi yang terkait. Dalam konteks audit atas laporan keuangan instansi pemerintah auditor perlu:

1. Melakukan reviu atas sistem akuntansi dan pengendalian internal dan memberikan rekomendasi perbaikan atas kelemahan­kelemahannya;
2. melakukan pengujian dan koreksi atas kesalahan pencatatan akuntansi sehingga menghasilkan laporan keuangan dengan informasi yang lebih dapat diandalkan.
3. Penilaian Risiko Audit

Karena kegiatan audit dilaksanakan melalui berbagai pengujian yang mengandung risiko kesalahan, makapenilaian risiko pengendalian *(control risk),* risiko bawaan *(inherent risk),* dan risiko deteksi *(detection risk)* perlu dilakukan agar auditor memiliki keyakinan memadai dalam menarik kesimpulan dan mmeberikan rekomendasi dengan tepat.

1. **PELAKSANAAN AUDIT**

Pelaksanaan proses audit didasarkan pada program kerja audit, menggunakan prosedur dan teknik audit, dan dituangkan kedalam kertas kerja audit. Proses audit dapat digambarkan sebagai berikut:

SURVAI PENDAHULUAN

LAPORAN HASIL AUDIT

AUDIT LANJUTAN

TELAAH DAN UJI SPI

**PAO**

**FAO**

**AO**

**TAO**

PAO : *Preliminary Audit Objectives*

TAO : *Tentative Audit Objectives*

FAO : *Firm Audit Objectives*

AO : *Audit Objectives*

1. **Tahap Survai Pendahuluan**

Survei pendahuluan bertujuan untuk mengumpulkan informasi umum mengenai seluk-beluk proses kegiatan unit kerja yang di audit, penelaahan peraturan, serta menganalisis informasi yang diperoleh, sehingga bisa dikenali masalah-masalah yang perlu dikembangkan pada tahap audit pendahuluan (temuan sementara).

**Langkah Kerja**

1. Lakukan pembicaraan pendahuluan dengan Pimpinan Unit Kerja untuk membahas tentang ruang lingkup, periode dan kegiatan yang akan dilakukan audit operasional
2. Dapatkan informasi umum dari unit kerja yang meliputi :

* Struktur Organisasi, antara lain : tugas/fungsi, program/kegiatan, struktur delegasi wewenang, jaringan komunikasi, struktur informasi, dan uraian tugas.
* Peraturan perundang-undangan, petunjuk pelaksanaan dan petunjuk teknis yang ada.
* Data/informasi apa saja yang telah dimiliki sebagai dasar pelaksanaan kegiatan.
* Informasi tentang pelaksanaan tindak lanjut hasil audit yang lalu

1. Lakukan identifikasi terhadap masalah-masalah (temuan sementara) yang perlu dikembangkan pada tahap selanjutnya
2. Membuat simpulan atas hasil survai pendahuluan, dan tuangkan hasilnya dalam kertas kerja audit
3. **Tahap Pengujian SPI**

Pengujian SPI dimaksudkan untuk mengumpulkan informasi yang lebih terinci dari program/kegiatan unit kerja yang dinilai mempunyai potensi untuk diperbaiki/disempurnakan, serta pengujian terbatas terhadap Struktur Pengendalian Internal untuk meyakini kekuatan atau kelemahan sistem yang ada. Pada tahap ini diharapkan dapat ditemukan/dikenali kelemahan/penyimpangan yang cukup signifikan, sehingga memerlukan pendalaman audit (temuan potensial).

**Penilaian Atas SPI**

Melakukan evaluasi atas efekvitas sistem pengendalian internal untuk memastikan bahwa pengendalian telah diterapkan secara memadai sehingga dapat mengurangi risiko yang dihadapi universitas.

**Langkah Kerja**

1. Melakukan penilaian atas sistem pengendalian intern atas 8 unsur pengendalian dengan menggunakan Internal Control Questionaire (Daftar Pertanyaan Pengendalian) /Terlampir
2. Melakukan pengujian atas masing-masing unsur pengendalian untuk mendeteksi adanya kelemahan pengendalian yang memerlukan perbaikan.
3. Lakukan pengujian terbatas atas pelaksanaan tugas/fungsi, program/kegiatan, serta pengendalian yang dilaksanakan.
4. Dari hasil pengujian atas pelaksanaan pengendalian (test of control), simpulkan tingkat efektivitas pengendalian dan tentukan area dari kelemahan pengendalian yang memerlukan pendalaman/pengujian lanjutan
5. Buat kesimpulan atas hasil pengujian pengendalian internal dan tuangkan ke dalam Kertas Kerja Audit.
6. **Tahap Audit Lanjutan**

Tahap audit lanjutan bertujuan untuk mendapatkan bukti yang cukup, guna mendukung simpulan pada tahap pengujian pengendalian manajemen. Bukti yang diperoleh diikhtisarkan dalam kertas kerja audit yang cukup, untuk mendukung kesimpulan laporan hasil audit. Tahap ini terbagi dua; pengembangan temuan dan pelaporan hasil audit. Sebelum laporan disusun, materi temuan harus sudah dikomunikasikan dengan pihak pimpinan unit yang di audit agar diperoleh kesepakatan mengenai fakta temuan dan mempermudah pelaksanaan tindak lanjutnya. Temuan yang tidak tuntas dibicarakan termasuk rekomendasi yang tidak disepakati, akan sangat berpengaruh pada kelancaran tindak lanjutnya. Tahap audit lanjutan paling tidak meliputi tiga lingkup sebagai berikut:

1. **Audit Atas Pengelolaan Keuangan**

**Tujuan Audit**

Untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa pelaporan keuangan telah dilakukan sesuai dengan ketentuan yang berlaku, serta penggunaan dana dilaksanakan secara ekonomis, efisien dan efektif (2K dan 3E) untuk mendukung pelaksanaan tugas pokok dan fungsi unit kerja yang bersangkutan. Simpulan yang diharapkan dari hasil audit atas pengelolaan keuangan sebagai berikut:

1. Keterkaitan antara realisasi penganggaran dengan perencanaan program/kegiatan dalam rangka pelaksanaan tugas pokok dan fungsi.
2. Ketaatan pada peraturan perundangan.
3. Keandalan sistem akuntansi/pencatatan keuangan.
4. Kesesuaian pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan pada peraturan perundangan.
5. Efektivitas pengawasan terhadap pengelolaan keuangan.

**Langkah Kerja**

* 1. Lakukan Pengujian terhadap keterkaitan realisasi anggaran dengan perencanaan program/kegiatan.
     1. Dapatkan data tentang realisasi anggaran, bandingkan dengan rencana anggarannya, teliti deviasi antara rencana dan anggaran
     2. Teliti tingkat penyerapan anggarannya, apakah sangat rendah atau lebih tinggi dari anggarannya, lakukan analisis atas penyebabnya
     3. Teliti apakah perubahan atas penggunaan anggaran (revisi anggaran) telah didukung dengan dasar/kebijakan yang relevan
     4. Dan seterusnya
  2. Lakukan Pengujian mengenai ketaatan pada ketentuan yang berlaku.
  3. Lakukan Pengujian terhadap keandalan sistem akuntansi/ pencatatan keuangan.
  4. Lakukan Pengujian terhadap kesesuaian pertanggungjawaban keuangan pada ketentuan yang berlaku, mencakup pengelolaan seluruh dana yang terserap.
  5. Pengujian mengenai efektifitas pengawasan terhadap pengelolaan keuangan.

1. **Audit Atas Tugas Pokok Dan Fungsi**

**Tujuan Audit**

Untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa tugas pokok dan fungsi unit kerja di lingkungan Unit Kerja telah direncanakan dan dilaksanakan secara ekonomis, efisien dan efektif, serta mencakup pula ketaatan terhadap peraturan perundangan dan kewajaran pertanggungjawaban keuangannya (3E dan 2K). Simpulan yang diharapkan dari hasil audit atas tugas pokok dan fungsi unit kerja, meliputi hal-hal sebagai berikut :

1. Tugas pokok dan fungsi telah dijabarkan dalam struktur organisasi yang dengan jelas menggambarkan pembagian tugas dan wewenang kepada setiap pejabat maupun dijabarkan dalam bentuk kegiatan rutin maupun proyek yang mendukung setiap program/ kegiatan;
2. Perencanaan program/kegiatan yang dilakukan oleh setiap unit kerja berlandaskan kepada Kebijakan Universitas dan Rencana Strategis ;
3. Evaluasi atas setiap program/kegiatan telah dilakukan secara periodik;
4. Setiap program/kegiatan telah didukung tolok ukur keberhasilan pencapaian tujuan dan sasaran;
5. Prinsip-prinsip koordinasi, integrasi dan sinkronisasi senantiasa diwujudkan dalam melaksanakan program/kegiatan;
6. Sistem informasi senantiasa dikelola dan dikembangkan guna menunjang pelaksanaan tugas pokok dan fungsi;
7. Terdapat kepatuhan kepada peraturan-peraturan perundangan dalam melaksanakan tugas pokok dan fungsi;
8. Perencanaan dan pengawasan terhadap sistem pengawasan melekat senantiasa dilakukan; dan Jika terdapat tugas tambahan, maka tugas tambahan tersebut harus berdasarkan ketentuan yang berlaku.

**Langkah Kerja**

Untuk memperoleh simpulan yang diharapkan dari hasil audit atas tugas pokok dan fungsi unit kerja yang diaudit, maka diperlukan beberapa pengujian/penilaian sebagai berikut

1. Pengujian terhadap pelaksanaan Struktur Pengendalian Internal
2. Pengujian terhadap struktur organisasi, uraian tugas dan wewenang.
3. Pengujian terhadap pelaksanaan rencana program/kegiatan,
4. Pengujian terhadap kriteria/tolok ukur keberhasilan pelaksanaan program/kegiatan.
5. Pengujian terhadap koordinasi, integrasi dan sinkronisasi program/kegiatan dalam mencapai sasaran yang telah ditetapkan
6. **Audit Atas Pengelolaan Sarana dan Prasarana**

**Tujuan Audit**

Untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa sarana dan prasarana kerja telah dikelola sesuai dengan peraturan perundangan dan digunakan untuk mendukung pelaksanaan tugas pokok dan fungsi organisasi secara ekonomis, efisien dan efektif. Simpulan yang diharapkan dari hasil audit atas pengelolaan sarana dan prasarana sebagai berikut:

1) Rencana pengadaan sarana dan prasarana dibuat sesuai dengan rencana kegiatan yang telah ditetapkan dan disusun secara matang dan akurat;

2) Pelaksanaan pengadaan sarana dan prasarana dilakukan sesuai dengan ketentuan yang berlaku dengan volume dan kualitas sesuai dengan kebutuhan dan dengan harga yang paling menguntungkan bagi negara;

3) Barang-barang dipelihara dan dirawat secara memadai. Barang-barang bergerak disimpan dengan baik sehingga terlindung dari kerusakan dan kehilangan;

4) Sarana dan prasarana yang dimiliki dimanfaatkan sepenuhnya dalam rangka menunjang pelaksanaan tugas pokok dan fungsi;

5) Sarana dan prasarana yang dimiliki didukung dengan dokumen kepemilikan yang sah, dicatat secara memadai, diinventarisasikan dan dipertanggungjawabkan secara periodik;

6) Sarana dan prasarana yang berlebih atau tidak dapat digunakan lagi dipindahtangankan atau dihapuskan sesuai dengan ketentuan yang berlaku; dan

7) Penyewaan sarana dan prasarana milik instansi dilakukan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

**Langkah Kerja**

Untuk memperoleh simpulan yang diharapkan dari hasil audit atas pengelolaan sarana dan prasarana unit kerja yang diaudit, maka diperlukan beberapa pengujian sebagai berikut:

1) Pengujian terhadap rencana pengadaan barang/jasa.

2) Pengujian terhadap pelaksanaan pengadaan barang/jasa.

3) Pengujian terhadap penyimpanan dan pemeliharaan BMN.

4) Pengujian terhadap pemanfaatan BMN.

5) Pengujian terhadap pencatatan dan pelaporan BMN.

6) Pengujian terhadap penghapusan, pemindahtanganan dan penyewaan BMN.

1. **Tahap Pelaporan**

Laporan hasil audit merupakan hasil akhir dari proses audit. Laporan hasil audit berguna antara lain untuk:

* Mengkomunikasikan hasil audit kepada auditi dan pihak lain yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan;
* Menghindari kesalahpahaman atas hasil audit;
* Menjadi bahan untuk melakukan tindakan perbaikan bagi auditi dan instansi terkait; dan
* Memudahkan pemantauan tindak lanjut untuk menentukan pengaruh tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan.

**Daftar pustaka**

Boyton, et. al, (2001), *Modern Auditind 7th ED*, Jhon Wiley & Sons, inc.

Dewi Ermayanti, (4 Maret 2010), *Audit Operasional*, http://dwiermayanti.wordpress.com/2010/03/04/pelaksanaan-audit-operasional/, Diakses 22 Januari 2012

Iyaul Ulum M.D, (2009), *Audit Sektro Uublik: Suatu Pengantar*, Bumi Aksara, Jakarta

Munawir, (1997), *Auditing Modern Buku 1*, BPFE, Yogyakarta

Tim Peyusun, (2011), *Modul Pelatihan Audit Operasional UNY*, UNiversitas Negeri Yogyakarata