

## PERTEMUAN 7

### PENYUSUNAN LAPORAN AUDIT

Tahap yang paling penting dari siklus audit adalah tahap pelaporan. Laporan audit yang dibuat harus bisa memberikan nilai tambah bagi pemangku kepentingan (*stakeholder*), yaitu lembaga legislatif, pemerintah, media, publik, maupun akademisi. Laporan audit yang disusun harus mengacu pada standar pelaporan agar menghasilkan laporan audit yang bermutu.

#### A. TUJUAN PENYUSUNAN LAPORAN AUDIT

Secara umum, manfaat laporan audit adalah sebagai alat komunikasi antara auditor dan *auditee* serta pejabat pemerintah yang berwenang sehingga terhindar dari kesalahpahaman dan salah tafsir terhadap hasil audit. Manfaat lainnya adalah sebagai bahan atau dasar bagi *auditee* untuk melakukan tindakan perbaikan dan tindak lanjut. Laporan audit juga dapat digunakan sebagai ukuran untuk menilai tingkat kecukupan tindakan perbaikan yang telah dilakukan.

Tujuan penyusunan hasil audit adalah menyediakan informasi, rekomendasi dan penilaian yang independen bagi para pengguna laporan mengenai pelaksanaan kegiatan entitas yang diaudit, apakah telah diselenggarakan secara ekonomis, efisien, dan efektif. Dengan laporan tersebut diharapkan terjadi suatu perubahan yang positif dalam pelaksanaan kegiatan entitas yang diaudit.

#### B. PROSEDUR PENYUSUNAN LAPORAN AUDIT

Secara garis besar terdapat tiga langkah yang harus dilakukan dalam penyusunan Laporan Hasil Audit, yaitu menyusun konsep laporan, mengomunikasikan konsep laporan untuk mendapatkan komentar instansi, dan menyusun laporan akhir. Sebelum membahas prosedur penyusunan laporan audit, ada baiknya untuk mengetahui **Struktur dan Cara Penyajian Laporan**. Struktur dan isi laporan minimal harus mencakup hal-hal sebagai berikut.

### **1) Judul**

Laporan hasil audit harus diawali dengan judul yang sesuai. Pastikan bahwa subjek yang dibahas dalam laporan tercermin dengan jelas dalam judul.

### **2) Ringkasan**

- a. Bedakan dengan jelas antara temuan dan rekomendasi.
- b. Ringkasan menyajikan laporan audit secara singkat serta menunjukkan hubungan yang jelas antara tujuan dan hasil audit.

### **3) Pendahuluan**

- a. Menyusun tujuan dan lingkup audit, pastikan bahwa hal ini konsisten dengan istilah-istilah yang digunakan.
- b. Memberikan penjelasan mengenai latar belakang audit dan program audit serta aktivitas atau area yang di-review.
- c. Mengidentifikasi auditor yang menjadi penanggung jawab audit.
- d. Menjelaskan standar audit yang digunakan sebagai dasar audit.

### **4) Tujuan dan Lingkup Audit**

Laporan harus dengan jelas menyatakan tujuan dan ruang lingkup audit.

### **5) Waktu Pelaporan**

Laporan harus menunjukkan periode waktu audit yang ditetapkan dan juga harus meyakinkan pembaca bahwa permasalahan yang diangkat sudah sesuai dengan permasalahan yang sedang dihadapi, baik untuk masalah jangka pendek maupun jangka panjang.

### **6) Kriteria Audit**

Laporan harus menjelaskan dasar pengukuran kinerja dan sumber-sumber kriteria. Kriteria yang digunakan harus masuk akal, dapat dicapai, dan relevan dengan tujuan audit.

### **7) Metodologi**

Laporan harus memberikan penjelasan yang jelas tentang teknik-teknik yang digunakan untuk mengumpulkan dan menganalisis data.

### **8) Hasil Temuan**

- a. Menyajikan temuan secara berurutan dan logis. Temuan harus memuat setiap bahasan utama, topik, atau isu yang telah teridentifikasi.

- b. Laporan harus mencantumkan kriteria yang digunakan sebagai pengukur kinerja.
- c. Laporan harus akurat dan lengkap dalam setiap hal, yang berisi jumlah atau perhitungan dan informasi terkini.
- d. Hanya menyajikan informasi yang relevan.
- e. Menyajikan laporan dalam suatu bahasa yang tidak terlalu melebih-lebihkan kekurangan dan menyajikan temuan dalam bahasa yang netral sehingga fakta akan berbicara dengan sendirinya.

#### **9) Kesimpulan dan Rekomendasi**

Salah satu hal terpenting dalam pelaksanaan audit adalah dihasilkannya simpulan yang jelas dan bermakna berdasarkan bukti yang diperoleh serta pemberian rekomendasi yang bermanfaat. Rekomendasi dan simpulan ditujukan bagi *auditee* untuk mengoreksi beberapa permasalahan. Auditor harus mampu meyakinkan bahwa permasalahan yang dirumuskan dalam laporan bersumber langsung dari temuan audit bukan berasal dari subjektivitas atau kesan mencari-cari kesalahan. Beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam menyusun rekomendasi yang efektif dijelaskan sebagai berikut.

- a. Pesan-pesan penting dalam rekomendasi harus dijelaskan dengan baik.
- b. Rekomendasi harus realistis dapat dipraktikan.
- c. Mempertimbangkan waktu yang dibutuhkan untuk melaksanakan rekomendasi.
- d. Mengidentifikasi personel yang bertanggung jawab untuk melaksanakan rekomendasi.
- e. Mengestimasi potensi penghematan di bidang keuangan atau dampak lain dari rekomendasi.
- f. Simpulan harus menunjukkan dari masing-masing sasaran audit.

#### **10) Daftar Istilah (Glosarium)**

Istilah teknis dan singkatan harus dibuat minimum dan harus dibuatkan daftar istilah pada akhir laporan.

Setelah mengetahui struktur dan cara penyajian laporan, berikut ini adalah penjelasan **Prosedur Penyusunan Laporan Audit**.

### **1. Menyusun Konsep Laporan**

Secara umum bentuk laporan terdiri atas sampul depan, sampul dalam, sampul belakang, serta isi laporan yang memuat gambaran umum, masalah-masalah, dan lampiran. Di samping itu, tim juga perlu membuat ringkasan dan surat pengantar, penyampaiananya ditujukan kepada pengguna. Secara umum tidak ada standar baku dalam penyusunan laporan kinerja karena hal ini sangat dipengaruhi oleh kebijakan organisasi dari lembaga audit tersebut. Namun demikian, untuk memperjelas proses dalam penyusunan konsep laporan audit kinerja, berikut akan disajikan hal-hal yang perlu dilakukan dalam penyelesaian konsep laporan hasil audit.

#### **1) SURAT PENGANTAR**

Surat pengantar adalah tulisan yang memuat intisari hasil audit untuk dimintakan perhatian, untuk diketahui, dan untuk ditanggapi oleh pimpinan instansi yang diaudit. Konsep surat pengantar ini biasanya disusun oleh ketua tim audit. Bentuk, susunan, dan isi surat pengantar biasanya terdiri atas kalimat pembuka, materi temuan berupa penilaian terhadap objek yang diaudit baik yang positif maupun yang negatif, masalah menonjol, dan uraian pengimbang. Surat ini juga memuat uraian sebagai pengantar hasil audit. Cara penulisannya sesuai aturan format surat yang biasanya ditentukan oleh instansi auditor yang bersangkutan.

#### **2) RINGKASAN LAPORAN**

Ringkasan laporan menggambarkan isi laporan yang dinilai penting guna meneruskan pesan yang lebih efektif kepada pengguna. Ringkasan ini ditempatkan setelah daftar isi dan banyaknya tidak lebih dari empat halaman agar nilainya sebagai ringkasan tidak berkurang. Ringkasan laporan ini diperlukan pada saat laporan akan ditandatangani oleh pejabat yang berwenang.

Hal-hal yang perlu dimasukkan ke dalam ringkasan meliputi simpulan pokok temuan secara singkat dan jelas, rekomendasi dan asal-usul yang penting

kepada pejabat instansi yang bertanggung jawab, pernyataan secara jelas apabila tidak ada komentar dari pejabat instansi yang diperiksa, dan catatan sehubungan dengan instansi yang akan menerima laporan.

Pemakaian gaya bahasa dalam ringkasan sebaiknya menggunakan orang ketiga sebagai pokok, kalimat harus singkat, kata-katanya tidak terlalu teknis, singkatan kata yang dipakai sudah dikenal umum, menggarisbawahi ungkapan-ungkapan penting, menggunakan petunjuk halaman, dan tidak menggunakan nama resmi perorangan yang diaudit. Judul laporan dalam ringkasan ditulis dengan huruf besar dan tidak lebih dari tiga baris.

### 3) SUSUNAN LAPORAN HASIL AUDIT

Susunan laporan hasil audit terdiri atas hal-hal sebagai berikut.

#### a. Informasi Pendahuluan

Informasi pendahuluan perlu dimuat pada awal laporan untuk memberikan gambaran tentang instansi yang diaudit kepada pembaca laporan. Jumlah penyajian sebaiknya tidak lebih dari empat halaman.

Hal-hal yang perlu dimuat pada bagian awal laporan meliputi maksud dan tujuan organisasi pada instansi yang diaudit; sifat dan ukuran instansi ditinjau dari keuangan, investasi, perkreditan, lokasi, jumlah pegawai yang terlibat dan sebagainya; serta organisasi dan manajemen yang diarahkan pada bidang-bidang yang akan termuat dalam laporan.

Selain itu, di bab ini perlu pula dimuat informasi mengenai sifat audit, lokasi audit, pernyataan pengimbang, laporan lain sebagai referensi, tujuan audit, dan lingkup auditnya.

#### b. Temuan dan Simpulan

Temuan diusahakan untuk memiliki atribut yang lengkap, yaitu menggambarkan kondisi yang sebenarnya; menggambarkan kriteria yang harus dipatuhi oleh pihak yang diaudit; serta menggambarkan akibat dan penyebab utamanya.

Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam menyusun temuan dan simpulan dalam laporan hasil audit adalah sebagai berikut:

1. Gunakan judul yang menarik dan berarti untuk membantu para pembaca dalam mengikuti logika penyajian. Untuk memudahkan evaluasi, judul sebaiknya menggambarkan kondisi dan kriteria, namun tidak menutup kemungkinan menggunakan sebab akibat sebagai judul.
2. Masukkan semua informasi penting yang relevan dengan judul termasuk bantahan dari pejabat yang diperiksa guna menjaga objektivitasnya.
3. Yakinkan bahwa setiap kata dibenarkan oleh bukti pendukung dan jangan melebih-lebihkan atau bersifat menekan.
4. Kenali pendapat penting, hindarkan desas-desus, dan jangan mengikutsertakan informasi yang menyesatkan.
5. Yakinkan bahwa simpulan sudah terdukung.
6. Tulis laporan dengan nada konstruktif, hindarkan nada yang kurang menyenangkan atau mengejek, dan tekankan perlunya perbaikan di masa mendatang.
7. Berikan pengakuan terhadap kegiatan yang sudah dikoreksi dan kemajuan yang sudah dicapai sebagai hasil perbaikan sebelumnya kepada manajemen.
8. Berikan pengakuan yang seharusnya terhadap kegiatan yang sudah dicapai sebagai hasil perbaikan di masa mendatang.
9. Sajikan komentar instansi secara jujur dan berikan informasi yang cukup kepada pihak yang diaudit agar temuan mendapat perspektif yang sama.
10. Pertimbangkan perlunya membahas pengendalian manajemen pada bidang yang dipermasalahkan.\
11. Gunakan contoh untuk mendemonstrasikan pokok temuan yang telah dirumuskan dan jelaskan kriteria yang dipakai untuk menilai.
12. Jelaskan pengaruh negatif yang sudah terjadi atau yang mungkin akan terjadi secara hati-hati seperti taksiran jumlah kerugian, jumlah pemborosan, jumlah ketidakhematan, dan sebagainya.

13. Tunjukkan penyebab atau alasan yang menjadi dasar terjadinya permasalahan.
14. Gunakan alat peraga untuk menambah kekuatan pesan yang akan disampaikan, misalnya model-model manajemen sebagaimana telah disajikan di bab sebelumnya.
15. Uraikan permasalahan secara ringkas dan tidak bertele-tele. Pada awal bahasan, jangan terlalu banyak memakai kata-kata yang bersifat menilai.
16. Gunakan bahasa yang sederhana, non-teknis, kalimat aktif, dan jangan memakai singkatan yang tidak umum.

c. Rekomendasi

Rekomendasi bermanfaat untuk mendorong perbaikan di bidang-bidang yang mengandung masalah. Rekomendasi ini dapat ditujukan kepada lembaga pimpinan entitas yang diaudit, legislatif, pemerintah, departemen, serta badan usaha sesuai dengan porsi dan kebutuhan. Hal-hal yang perlu direkomendasikan bergantung pada penyebab utama dari pokok masalah yang sudah teridentifikasi, biaya pelaksanaan rekomendasi, dan manfaat yang akan dicapai apabila rekomendasi itu dilaksanakan.

Wujud rekomendasi dalam laporan dikaitkan dengan pejabat yang akan bertindak, nadanya tidak mendesak (segera, secepat mungkin), perumusan kalimat harus jelas, dan menggunakan kalimat langsung.

Perlu diperhatikan penempatan rekomendasi dalam laporan, misalnya seperti berikut.

1. Bila rekomendasi diterima dan sudah diselesaikan maka susunannya terdiri atas temuan dan simpulan, saran tindakan yang sudah dilakukan, dan evaluasi auditor.
2. Bila rekomendasi diterima tetapi belum diselesaikan maka susunannya terdiri atas temuan, simpulan, saran, komentar instansi, dan penilaian auditor terhadap komentar instansi.

3. Bila instansi tidak menyetujui rekomendasi dan auditor bersikap benar/sah maka susunannya terdiri atas temuan, simpulan, komentar, penilaian komentar, dan rekomendasi yang tegas.

## **2. Mendapatkan Komentar Instansi**

Setelah konsep laporan audit selesai, konsep hasil audit tersebut perlu disampaikan kepada pihak manajemen entitas yang diaudit untuk ditanggapi.

### **1) MENANGGAPI RESPONS AUDITEE ATAS KONSEP LAPORAN**

Hasil audit perlu dikomentari oleh pimpinan instansi yang diaudit agar laporan lebih efektif, wajar, dan lengkap. Komentar ini harus dimuat dalam laporan. Apabila komentar itu tidak diperoleh dari instansi yang diaudit, hal ini harus diungkapkan oleh auditor beserta alasannya. Komentar yang perlu diperoleh dari instansi yang di luar instansi yang diaudit hendaknya diusahakan pada saat audit berlangsung.

### **2) MENGADAKAN PERTEMUAN DENGAN PIMPINAN INSTANSI YANG DIAUDIT**

Untuk menjaga jangan sampai temuan disanggah atau ditolak oleh pimpinan instansi yang diaudit maka temuan harus dibicarakan selama audit berlangsung dengan pihak pejabat instansi yang bertanggung jawab. Temuan yang sensitif sebaiknya dibicarakan lebih dahulu dengan atasan auditor yang berwenang mengambil keputusan atau dibicarakan dengan biro hukum apabila menyangkut aspek hukum sebelum dimintakan komentar dari pimpinan instansi yang diaudit.

### **3) MEMANFAATKAN KOMENTAR INSTANSI UNTUK MEMPERBAIKI KONSEP LAPORAN**

Komentar instansi ini berfungsi sebagai penguji atas keabsahan laporan yang dibuat oleh auditor dan berfungsi pula sebagai penelaahan pendahuluan terhadap kebenaran isi laporan. Perlu tidaknya penelaahan bergantung pada arti penting dan keseriusan temuan, taraf keyakinan atas kelengkapan informasi yang sudah tersedia, aspek kepekaannya, tingkat kejangkauan hasil pembicaraan yang telah



berlangsung, dan penyebarluasannya. Komentar tertulis ini harus diminta dari kepala bagian dan kepala instansi yang terlibat, kepala instansi yang akan menindaklanjuti hasil audit, petugas organisasi nonpemerintah, dan petugas lembaga pemerintah yang terkena efek negatif dari hasil audit. Apabila komentar instansi mengakibatkan perubahan yang berarti terhadap temuan dan rekomendasinya maka instansi yang memberikan komentar harus diberi tahu untuk dimintakan komentar lanjutannya, baik secara lisan maupun tertulis.

#### 4) CARA MENDAPATKAN KOMENTAR DARI INSTANSI YANG DIAUDIT

Komentar dari instansi dapat diperoleh dengan cara surat-menyurat kepada instansi yang tepat, yang memuat temuan sementara, simpulan hasil audit, dan saran perbaikannya. Perlu diperhatikan bahwa isi surat tidak perlu sama dengan konsep laporan. Cara lainnya adalah dengan mengadakan pertemuan untuk pemutakhiran (*update*) data atau pengarahan dengan para pejabat instansi yang diperiksa, baik sebelum maupun sesudah konsep laporan disampaikan, agar komentar lebih terarah. Untuk mencegah keterlambatan penyelesaian hasil audit, ada baiknya instansi yang diaudit diberikan batas waktu dalam memberikan komentar. Waktu yang baik maksimal dalam dua bulan setelah audit berakhir. Apabila dalam batas waktu yang ditentukan tidak ada komentardari instansi yang diaudit maka lembaga auditor perlu memutuskan untuk menunggu dengan surat susulan atau menyajikan hasil audit tersebut tanpa komentar instansi.

#### 5) MENELAAH/MENGEVALUASI KOMENTAR INSTANSI YANG DIAUDIT

Komentar instansi yang sudah diterima harus dievaluasi secara objektif dan disajikan secara memadai dalam laporan hasil audit. Komentar yang bernada sependapat atau menyetujui menunjukkan adanya dukungan dari instansi yang diaudit dan menunjukkan adanya kemajuan dalam pengambilan tindak lanjut hasil-hasil audit. Pernyataan tidak setuju atau sanggahan menunjukkan adanya indikasi masalah yang mungkin kontroversial. Apabila menurut auditor komentar itu tidak berfaedah, auditor dapat membantah kembali. Namun apabila komentar

itu sah, auditor perlu memodifikasi temuannya. Oleh karena itu, komentar dari *auditee* perlu diverifikasi sebelum diterima untuk dimasukkan ke dalam laporan. Komentar harus dimuat dalam laporan kecuali terlalu banyak, tidak relevan, memuat kelemahan auditor, dan berisi identitas perorangan. Komentar yang terlalu banyak bila perlu dimuat dalam lampiran.

### **3. Menyusun Laporan Akhir**

Langkah-langkah yang harus dilakukan dalam menyusun laporan akhir akan dijelaskan sebagai berikut.

#### **1) MENCOCOKKAN REFERENSI**

Tujuan kegiatan ini adalah untuk meyakinkan bahwa isi laporan sudah tepat dan didukung oleh pernyataan-pernyataan yang dimuat dalam kertas kerja audit. Petugas yang ditunjuk untuk mencocokkan referensi ini sebaiknya petugas independen yang tidak ikut serta melakukan tugas audit. Pelaksanannya dilakukan dengan cara membandingkan antara isi laporan berkas pendukungnya (berupa kertas kerja audit, dokumen, surat menyurat) dan kemudian memverifikasi data yang dilaporkan oleh tim audit.

Tugas dan tanggung jawab petugas referensi antara lain menjamin kebenaran angka dan fakta yang dilaporkan serta meyakinkan bahwa temuan, simpulan, dan rekomendasi sudah didukung oleh kertas kerja audit dan dokumen lainnya. Petugas referensi harus mencatat pandangan-pandangannya terhadap ketidaklayakan pendapat atau simpulan dan rekomendasi yang dimuat dalam laporan karena keterbatasan pengetahuannya sehingga ia tidak dapat memberikan persetujuan terhadap hal-hal yang diverifikasi.

#### **2) MENELAAH KONSEP LAPORAN AKHIR**

Pejabat yang bertanggungjawab dan berwenang melakukan pengendalian tugas audit harus mengambil langkah yang diperlukan untuk memperkuat temuan dan strategi pelaporannya pada saat audit berlangsung. Setiap laporan baru ditelaah oleh setiap pejabat sesuai tingkatannya untuk mendapatkan mutu laporan

audit yang baik, memenuhi kebijakan lembaga auditor, dan memenuhi norma-norma pelaporan yang berlaku.

Dalam menelaah laporan, para penelaah perlu memerhatikan kelayakan dan ketepatan sikap serta rekomendasi dalam laporan, kejelasan penyajian, perkiraan reaksi negatif yang mungkin timbul, penyimpangan dari kebijaksanaan pelaporan, serta kecukupan pengolahan komentar instansi terutama yang menyangkut aspek serius, sensitif, atau yang kontroversial.

Di bawah ini disajikan beberapa saran yang perlu dijadikan pedoman oleh para penelaah dan penulis laporan.

- a. Penelaah dan penulis laporan hendaknya bersifat konstruktif.
- b. Penelaah hendaknya tidak rewel, bertanya terhadap hal-hal yang tidak jelas, dan hendaknya memberikan pengarahannya yang jelas.
- c. Penelaah hendaknya menyadari peranannya bukan sebagai penulis laporan.
- d. Komentar hendaknya diarahkan hanya pada hal-hal yang memerlukan perbaikan atau penjelasan. Penelaah hendaknya hanya mengungkapkan cacat-cacat penting bila ada dan alasan perlunya revisi.
- e. Penelaah hendaknya selalu melindungi instansi auditor dengan cara menganggap dirinya sebagai penanggung jawab lembaga pemeriksa di mana dia berkedudukan.
- f. Penulis laporan hendaknya menjaga 'sikap mau menerima' komentar mengenai tulisannya dalam laporan.
- g. Penulis laporan hendaknya tidak menerima saran perbaikan tanpa pertimbangan yang tepat dari penelaah laporan.

### 3) MENDISTRIBUSIKAN LAPORAN

Laporan audit secara tertulis harus disampaikan kepada pejabat-pejabat instansi yang berwenang. Salinan-salinan laporan harus dikirim kepada pejabat-pejabat lainnya yang bertanggung jawab untuk mengambil tindakan berdasarkan temuan-temuan dan saran-saran yang dikemukakan.

Laporan hasil audit diserahkan kepada legislatif, entitas yang diaudit, pihak yang berwenang mengatur entitas yang diaudit, pihak yang bertanggung jawab melakukan tindak lanjut hasil audit, dan pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil audit sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Laporan-laporan yang diterbitkan pada atau sebelum tanggal yang sudah ditetapkan harus diterbitkan segera mungkin agar tersedia informasi untuk digunakan tepat pada waktunya oleh manajemen dan pejabat-pejabat yang berwenang.

Langkah selanjutnya yang harus dilakukan oleh auditor setelah laporan hasil audit diterbitkan adalah melakukan pemantauan tindak lanjut atas rekomendasi audit.

#### **SUMBER:**

**Agung Rai, I Gusti. 2008. Audit Kinerja pada Sektor Publik: Konsep, Praktik, Studi Kasus. Jakarta: Salemba**