

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