



## **ANALISIS PELAKSANAAN AUDIT TERHADAP BADAN LAYANAN UMUM DAERAH PUSKESMAS SESUAI PERMENDAGRI 79 TAHUN 2018 DI KABUPATEN BANYUMAS**

Giovanny Bangun Kristianto<sup>1</sup>

*<sup>1</sup>Program Studi Akuntansi, Fakultas Ilmu Sosial, Universitas Harapan Bangsa*

Email: [giovanny@uhb.ac.id](mailto:giovanny@uhb.ac.id)

Puspita Lianti Putri<sup>2</sup>

*<sup>2</sup>Program Studi Manajemen, Fakultas Ilmu Sosial, Universitas Harapan Bangsa*

Email: [puspita@uhb.ac.id](mailto:puspita@uhb.ac.id)

### **Abstrak**

Ditengah Pandemi COVID-19 di Indonesia, begitu besar biaya yang digelontorkan oleh Pemerintah Pusat kepada Pemerintah Daerah, serta alokasi anggaran dipusatkan untuk penanganan COVID-19. Pertolongan pertama pada pasien COVID-19 adalah pada Puskesmas. Sehingga Badan Pemeriksa Keuangan mendelegasikan tugas untuk melakukan pemeriksaan kepada setiap Puskesmas. Penelitian ini menegaskan mengenai pelaksanaan audit pada Puskesmas di Kabupaten Banyumas. Puskesmas menerapkan Badan Layanan Umum Daerah. Terdapat sebanyak 39 puskesmas di Kabupaten Banyumas. Pemeriksaan dilakukan pada 4 puskesmas yang diaudit oleh KAP Drs. Oetoe Wibowo. Tahapan pemeriksaan adalah pada perencanaan audit, pelaksanaan dan pelaporan. Pada perencanaan termasuk diantaranya perikatan audit, pembahasan wawancara awal dengan puskesmas, program audit, prosedur audit dan lingkup audit yang dilakukan. Pada pelaksanaan diawali dengan penentuan materialitas, penilaian risiko, pengambilan sampel, dan perolehan bukti audit. Pelaksanaan audit didasarkan pada Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 79 tahun 2018 tentang Bdan Layanan Umum Daerah. Pada tahapan akhir adalah pelaporan. Pelaporan audit berupa opini yang didukung dengan bukti audit yang diperoleh. Hasil temuan audit dikomunikasikan melalui management letter dan di tanggapi oleh masing-masing Puskesmas. Penilaian risiko pada puskesmas mendapatkan adalah pada pengakuan utang BPJS, persediaan obat-obatan dan aset tetap. Kedepannya kegiatan pemeriksaan terhadap puskesmas perlu dilakukan secara berkala terhadap pendapatan dan penggunaan anggaran dari APBD dan APBN.

**Kata Kunci:** Puskesmas, Audit, BLUD

### **Abstract**

*In the midst of the COVID-19 Pandemic in Indonesia, the Central Government has disbursed a large amount of money to the Regional Government, and the budget allocation is focused on handling COVID-19. First aid for COVID-19 patients is at the puskesmas. So that the Supreme Audit Agency delegates the task to carry out inspections to each Puskesmas. This study confirms the implementation of audits at the Puskesmas in Banyumas Regency. The Puskesmas implements the Regional Public Service Agency. There are 39 health centers in Banyumas Regency. The examination was carried out at 4 puskesmas audited by KAP Drs. Oetoet Wibowo. The inspection stages are audit planning, implementation and reporting. The planning includes the audit engagement, discussion of the initial interview with the puskesmas, audit program, audit procedures and the scope of the audit carried out. The implementation begins with determining materiality, risk assessment, sampling, and obtaining audit evidence. The audit implementation is based on the Regulation of the Permendagri 79 of 2018 tentang Badan Layanan Umum Daerah. The final stage is reporting. The audit report is in the form of an opinion supported by the audit evidence obtained. The audit findings are communicated through management letters and responded to by each puskesmas. The risk assessment at the puskesmas gets is on the recognition of BPJS debt, drug supplies and fixed assets. Puskesmas was using accounting system, there be to helping employees in record in financial reporting. In the future, it is necessary to conduct periodic inspections of puskesmas on revenues and use of budgets from the APBD and APBN.*

**Keywords:** Puskesmas, BLUD, Auditing

## **PENDAHULUAN**

Corona Virus Disease 2019 (COVID-19) yang terjadi di Indonesia sejak tahun 2019 memiliki dampak yang mendalam terhadap semua sektor di Indonesia, dimulai dari sektor penanganan kesehatan, stabilitas perekonomian dan perdagangan. Kondisi tersebut juga dialami di Negara lainnya selain Indonesia, yang menjadikan perekonomian dunia juga mengalami perubahan cukup signifikan. Apabila dipandang dari sisi faktor kesehatan, peningkatan angka pasien COVID-19 di Indonesia

semakin hari kian meningkat, hal tersebut menjadi perhatian bagi pemerintah Indonesia, khususnya pada Kementerian Kesehatan dan Dinas Kesehatan yang ada di setiap Kabupaten/Kota.

Pusat Kesehatan Masyarakat (Puskesmas) merupakan salah satu fasilitas pelayanan untuk kesehatan masyarakat dan upaya untuk kesehatan perorangan tingkat awal dengan mengutamakan kegiatan promotif dan preventif dalam rangka mencapai derajat kesehatan masyarakat dan menyelenggarakan Program Jaminan

Sosial Nasional di tingkat Kabupaten/Kota. Puskesmas memiliki kewajiban untuk mengurus perijinan dalam penyelenggaraan pelayanan kesehatan, yang diberikan oleh Pemerintah Daerah, Kabupaten/Kota. Wajib memiliki izin untuk menyelenggarakan pelayanan kesehatan, yang dapat digunakan selama 5 tahun serta dapat diperpanjang.

Pada sisi pembiayaan, Puskesmas dalam menghadapi masa Pandemi COVID-19 ini tetap melaksanakan pelayanan terhadap pasien dengan biaya yang bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dan sumber lainnya yang sah serta penggunaa anggaran sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Puskesmas memiliki tanggung jawab untuk melakukan pelaporan terhadap Kabupaten dan Negara atas penggunaan APBN, APBD dan Anggaran lain yang sah. Pencatatan dan pelaporan pada puskesmas disesuaikan dengan Sistem Informasi Puskesmas (SIP). Pencatatan dan

pelaporan kasus COVID-19 mengacu pada format dalam

Pedoman Pencegahan dan Pengendalian Coronavirus Disease (COVID-19) pada revisi 4 atau format pelaporan lainnya yang ditetapkan oleh pemerintah melalui sistem yang digunakan di Gugus Tugas Nasional khusus untuk pelaporan COVID-19. Kasus terkait COVID-19 (OTG, ODP, PDP, Konfirmasi) di wilayah kerja Puskesmas baik dari segi jumlah maupun diuraikan berdasarkan kondisi biologi (seperti jenis kelamin dan kelompok umur), psikologi, sosial (seperti tingkat pendidikan, pekerjaan) dan budaya direkapitulasi dan dipantau laju perkembangannya dari hari ke hari (Kemenkes RI, 2020).

Pusat Kesehatan Masyarakat (Puskesmas) adalah salah satu sarana pusat pelayanan kesehatan dalam bidang kesehatan yang penting bagi masyarakat di Indonesia. Puskesmas bergerak sebagai unit pelaksana teknis Dinas Kabupaten/Kota yang bertanggungjawab menyelenggarakan pembangunan kesehatan di suatau wilayah kerja (Depkes, 2011). Puskesmas dapat dikatakan sebagai

kesatuan organisasi fungsional yang menyelenggarakan kegiatan kesehatan yang bersifat menyeluruh, terpadu, merata dapat diterima dan terjangkau oleh masyarakat dengan peran serta aktif masyarakat dan menggunakan hasil pengembangan ilmu pengetahuan dan teknologi tepat guna, dengan biaya yang dapat dipikul oleh pemerintah dan masyarakat luas guna mencapai derajat kesehatan yang optimal, tanpa mengabaikan mutu pelayanan kepada perorangan (Depkes, 2009).

Puskesmas memiliki tanggung jawab pelaporan kepada Dinas Kesehatan pada Kabupaten setempat. Serta memiliki tanggung jawab untuk dilakukan pemeriksaan oleh Inspektorat, Badan Pemeriksa Keuangan dan Kantor Akuntan Publik. Hal tersebut untuk menyatakan kewajaran laporan keuangan yang disajikan telah sesuai dengan aturan yang berlaku. Laporan keuangan yang dimaksudkan sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 79 Tahun 2018 tentang Badan Layanan Umum Daerah yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA),

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) dan Catatan Atas Laporan Keuangan (CaLK).

Sistem kelembagaan yang terdapat di dalam Puskesmas memiliki kategori tersendiri yang disesuaikan dengan sumber daya yang dimiliki puskesmas tersebut. (1) BLUD bertahap: Diberikan fleksibilitas keuangan pada batas-batas tertentu. (2) BLUD  *Holding*: Hal yang mendorong pada BLUD Holding yaitu Puskesmas tidak mempunyai SDM yang memadai, dan sumber dana yang kurang, maka Sumber dana puskesmas akan dikelola oleh holding untuk dikoordinasikan pada semua puskesmas yang menjadi unit dari holding tersebut. (3) BLUD Penuh: Diberikan fleksibilitas keuangan.

Prinsip pada Puskesmas sebagai Badan Layanan Umum Daerah sebagai penyelenggara pelayanan kepada masyarakat dalam bidang kesehatan, yaitu: (1) Paradigma Sehat: Puskesmas mendorong seluruh pemangku kepentingan untuk

berkomitmen dalam upaya mencegah dan mengurangi resiko kesehatan yang dihadapi individu, keluarga, kelompok dan masyarakat. (2)

Pertanggungjawaban Wilayah Puskesmas menggerakkan dan bertanggung jawab terhadap pembangunan kesehatan di wilayah kerjanya. (3) Kemandirian Masyarakat: Puskesmas mendorong kemandirian hidup sehat bagi individu, keluarga, kelompok, dan masyarakat. (4) Pemerataan: Puskesmas menyelenggarakan Pelayanan Kesehatan yang dapat diakses dan terjangkau oleh seluruh masyarakat di wilayah kerjanya secara adil tanpa membedakan status sosial, ekonomi, agama, budaya dan kepercayaan. (5) Teknologi Tepat Guna: Puskesmas menyelenggarakan Pelayanan Kesehatan dengan memanfaatkan teknologi tepat guna yang sesuai dengan kebutuhan pelayanan, mudah dimanfaatkan dan tidak berdampak buruk bagi lingkungan. (6) Keterpaduan Dan Kesyntesis: Puskesmas mengintegrasikan dan mengkoordinasikan penyelenggaraan UKM dan UKP lintas program dan

lintas sektor serta melaksanakan Sistem Rujukan yang didukung dengan manajemen Puskesmas.

Penjelasan terkait masing-masing komponen laporan keuangan dapat dilihat pada Lampiran Peraturan Menteri Keuangan tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.05/2015 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 13 tentang Penyajian Laporan Keuangan Badan Layanan Umum. Dalam rangka penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Menteri Keuangan menerbitkan PMK Nomor 220/PMK.05/2016 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Badan Layanan Umum dan mencabut peraturan yang lama.

Menurut Indra Bastian (2014) Audit sektor publik memiliki pemahaman sebagai sebuah proses yang sistematis dan objektif dalam melakukan pengujian atas keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam sebuah laporan keuangan organisasi publik. Pendapat lain dari I Gusti Agung Rai (2008)

Audit sektor publik adalah sebuah pemeriksaan kegiatan pada entitas yang memberikan layanan dan penyediaan barang dan jasa yang pembiayaannya berasal dari penerimaan pajak dan pemerintah pusat untuk membandingkan antara kondisi yang ditemukan dengan aturan yang berlaku.

Penyusunan laporan keuangan pada badan layanan umum daerah menggunakan basis akrual. Kebijakan akuntansi BLU sebagaimana dimaksud meliputi pengakuan, pengukuran, pencatatan, penyajian serta jurnal transaksi yang digunakan dalam penyusunan Laporan Keuangan BLU mengikuti ketentuan dalam Modul Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan BLU. Dari pernyataan tersebut, penulis menyimpulkan bahwa audit sektor publik adalah sebuah proses pemeriksaan terhadap entitas dalam melakukan pengujian kesesuaian antara kondisi yang ditemui dengan aturan atau kriteria yang ditetapkan di dalam laporan keuangan organisasi publik.

Penelitian yang dilakukan oleh Suryono dan Sugiri (2017) menyatakan bahwa dalam laporan keuangan masih terdapat adanya perbedaan klasifikasi beban berdasarkan fungsi mengharuskan pengelompokan beban dalam beban layanan dan beban umum administrasi, dan penyajian akun gelondongan atas biaya dari penggunaan pendapatan pelayanan. Kemudian Penyajian biaya pada pos besar tidak dapat dihindarkan karena imbas dari fleksibilitas BLUD dalam penganggaran. Biaya yang digabungkan dalam pos besar bisa diatasi dengan merincikan biaya dalam anggaran dengan konsekuensi mengurangi fleksibilitas yang diperoleh BLUD.

Kabupaten Banyumas merupakan salah satu Kabupaten yang seluruh Puskesmasnya dilakukan pemeriksaan oleh Kantor Akuntan Publik atau audit secara eksternal. Dalam pelaksanaan pemeriksaan audit, memerlukan beberapa hal penting untuk dilaksanakan yaitu perencanaan awal, pelaksanaan dan pelaporan hasil audit. Penelitian ini

dilakukan dengan metode kualitatif dengan objek penelitian yaitu Puskesmas di Kabupaten Banyumas. Penelitian ini dilakukan dengan melakukan wawancara pada Kantor Akuntan Publik Drs. Oetoet Wibowo Purwokerto.

Teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah teori keagenan. Teori keagenan adalah teori yang dikemukakan oleh Jensen dan Mckeling (1976) yang menjelaskan mengenai dalam sebuah entitas adanya perbedaan kepentingan antara pihak manajemen dengan prinsipal. Prinsipal akan berusaha untuk memisahkan fungsi dan kepentingan yang dapat menjadikan sebuah konflik terhadap agen (Lambert, 2001). Pada teori keagenan terdapat sistem yang melibatkan antara kedua belah pihak sehingga diperlukan kontrak kerja yang melibatkan antara pemilik dengan agen sebagai pekerjanya. Teori keagenan muncul ketika pemilik/prinsipal tidak dapat melakukan pengawasan secara langsung dan secara sempurna akan aktivitas manajemen, sehingga manajemen dapat menentukan

kebijakan untuk melakukan pemeriksaan dengan menggunakan agen. Teori keagenan muncul pula karena adanya konflik kepentingan antara pemilik dengan agen, dimana agen berlaku atas tindakan sendiri tanpa mempertimbangkan kebijakan yang diberikan oleh pihak prinsipal. Oleh karena itu, dengan adanya teori keagenan akan memunculkan biaya keagenan, dimana manajer bertanggung jawab secara moral dalam memaksimalkan keuntungan kepada pemilik dengan memperoleh kompensasi sesuai dengan perjanjiannya. Dalam teori keagenan, pemberi jasa akan memberikan wewenang dalam pengambilan sebuah keputusan kepada agen tersebut, hubungan antara prinsipal dan agen dapat mengarah pada kondisi dimana informasi yang diterima tidak seimbang.

Penelitian ini akan membahas mengenai perencanaan audit, program audit, pelaksanaan, temuan, pernyataan opini dan tanggapan atas temuan audit yang dilakukan di Puskesmas. Sehingga hasil audit tersebut dapat bermanfaat untuk pihak



puskesmas sebagai perbaikan dan mempertahankan kredibilitas sehingga opini yang baik tetap dapat dipertahankan.

Sehingga dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut: (1) apakah pelaporan keuangan yang disusun oleh BLUD Puskesmas sudah memenuhi kaidah Permendagri 79 Tahun 2018 tentang Badan layanan Umum Daerah; (2) apakah laporan keuangan BLUD puskesmas didukung dengan bukti yang andal dan relevan dan (3) apakah terdapat temuan hasil audit yang memiliki nilai material terhadap kesalahan penyajian material.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 79 tahun 2018 tentang Badan Layanan Umum Daerah diperlukan untuk seluruh Satuan Kerja Perangkat Daerah yang menerapkan sebagai badan layanan umum daerah. Di dalam peraturan tersebut membahas mengenai fleksibilitas, praktik bisnis yang sehat, rencana strategis, APBD, rencana bisnis anggaran, tarif layanan dan pelaporan serta pertanggungjawaban dari BLUD.

## **METODOLOGI**

### **A. Objek Penelitian**

Objek pada penelitian ini adalah Pelaksanaan audit pada Badan Layanan Umum Daerah Puskesmas di Kabupaten Banyumas yang dilakukan pemeriksaan oleh Kantor Akuntan Publik Drs. Oetoet Wibowo.

### **B. Jenis dan Sumber Data**

Jenis penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan metode deskriptif dan juga dengan menggunakan studi kasus. Studi Kasus yang digunakan adalah Puskesmas yang ada pada Kabupaten Banyumas. Pada metode ini dilakukan dengan mendeskripsikan berdasarkan fakta yang ada dan sebenarnya terjadi. Metode penelitian deskriptif menurut Sugiyono (2018) adalah suatu penelitian yang dilakukan untuk mengetahui nilai variabel mandiri, baik satu variabel atau lebih (independen) tanpa membuat perbandingan atau menghubungkan dengan variabel lain. Artinya penelitian ini hanya ingin mengetahui bagaimana keadaan variabel itu sendiri tanpa ada pengaruh atau hubungan



terhadap variabel lain seperti penelitian eksperimen atau korelasi. Sumber data pada penelitian ini adalah sumber data primer yang ditanyakan langsung kepada auditor pada Kantor Akuntan Publik Drs. Oetoet Wibowo

### **C. Teknik Pengumpulan Data**

Teknik pengumpulan data pada penelitian adalah dengan observasi langsung dengan metode wawancara kepada auditor pada Kantor Akuntan Publik Drs. Oetoet Wibowo. Pelaksanaan wawancara dilakukan pula dengan pertanyaan yang sudah terdapat di dalam susunan kuesioner yang dibuat terkait pengendalian internal dan terhadap laporan keuangan milik BLUD Puskesmas.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Deskripsi Puskesmas**

Puskesmas pada Kabupaten Banyumas merupakan salah satu unit kerja yang sebagian besar telah menerapkan sistem Badan Layanan Umum Daerah. Puskesmas di Kabupaten Banyumas memiliki tugas pokok dalam memberikan pelayanan kesehatan kepada masyarakat sesuai dengan wilayah unit kerjanya masing-

masing. Sehingga pembagian wilayah berdasarkan kecamatan yang ada dan disesuaikan dengan kuota dari masyarakatnya. Pada Kabupaten Banyumas terdapat 39 puskesmas yang terdiri dari 14 puskesmas yang memiliki layanan rawat inap dan selebihnya sebanyak 25 puskesmas tidak memiliki layanan rawat inap.

Sumber dana pada Puskesmas dapat berasal dari BLUD dan dari Bantuan Operasional Kesehatan (BOK). Bantuan Operasional Kesehatan sesuai dengan Peraturan Menteri kesehatan Nomor 11 tahun 2015 tentang Petunjuk teknis Bantuan Operasional Kesehatan merupakan bantuan pemerintah pusat kepada pemerintah daerah untuk mendukung kegiatan operasional di dalam puskesmas. Sistem pelaporan keuangan yang digunakan juga memiliki perbedaan dan bertanggung jawab pada pihak yang berbeda. Sistem informasi akuntansi yang digunakan pada Puskesmas menggunakan sistem yang dinamakan SATRIA, yang bertujuan dalam proses penginputan akan mempermudah. Kemudian sistem inventarisasi aset

daerah pada Puskesmas menggunakan SIMBADA. Sistem tersebut terintegrasi sehingga menjadikan laporan keuangan dapat lebih efisien dan efektif dalam pelaksanaannya.

Puskesmas sebagai Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) memiliki tujuan untuk melakukan setiap pelayanan secara umum dengan lebih efisien, efektif, ekonomis, transparan dan bertanggung jawab sesuai dengan prinsip keadilan, kepatutan, manfaat sejalan dengan praktik bisnis yang sehat dan membantu Pemerintah dalam mencapai tujuannya. Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 79 Tahun 2018, pada sisi pelaporan keuangan pada Badan Layanan Umum Daerah terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Neraca, Laporan Operasional (LO), laporan perubahan ekuitas, laporan perubahan saldo anggaran lebih (LPSal), Laporan Arus Kas (LAK) dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Laporan realisasi anggaran dan laporan operasional disusun oleh Unit Pelaksana Teknis Dinas/Badan Daerah

yang baru dibentuk dan akan menerapkan BLUD sesuai dengan sistem perencanaan dan penganggaran yang diterapkan oleh pemerintah daerah. Laporan audit terakhir merupakan laporan audit oleh pemeriksa eksternal pemerintah yang disesuaikan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan atas laporan keuangan tahun terakhir sebelum Unit Pelaksana Teknis Dinas/Badan yang akan menerapkan BLUD.

Laporan Keuangan yang disusun harus disesuaikan dengan standar akuntansi pemerintahan. Standar akuntansi pemerintahan tidak mengatur jenis usaha yang dilakukan oleh BLUD. Sehingga diperlukan untuk menerapkan dalam kebijakan akuntansi. Laporan keuangan yang dibuat oleh BLUD diwajibkan untuk di audit oleh pemeriksa dari pihak eksternal pemerintah. Sesuai dengan undang-undang dalam auditor eksternal adalah BPK. Pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK meliputi pemeriksaan laporan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan laporan

keuangan yang didasarkan atas bukti pendukung sehingga memiliki keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku di Indonesia. Pada pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang meliputi aspek efisiensi, efektivitas dan ekonomi. Dan pada pemeriksaan untuk tujuan tertentu adalah yang memiliki keterkaitan dengan kekhususan dalam pemeriksaan pada pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan investigatif.

1. Dalam *permendagri No 79 tahun 2018* secara eksplisit dijelaskan bahwa auditor internal BLUD adalah satuan pengawas internal. Satuan pengawas internal memiliki tugas sebagai berikut:  
Pengamanan harta kekayaan
2. Menciptakan akurasi sistem informasi keuangan
3. Menciptakan efisiensi dan produktivitas
4. Mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen dalam

penerapan praktek bisnis yang sehat.

Satuan pengawas internal tersebut dibentuk oleh Pimpinan untuk pengawasan dan pengendalian internal terhadap kinerja pelayanan, keuangan dan pengaruh lingkungan sosial dalam menyelenggarakan Praktek Bisnis Yang Sehat dan berkedudukan langsung dibawah pimpinan BLUD.

Pada proses pemeriksaan laporan keuangan ini dilakukan secara serentak pada semua puskesmas di Kabupaten. Sehingga Kantor Akuntan Publik Drs. Oetoet Wibowo melakukan pemeriksaan pada Puskesmas Purwokerto Utara I, Puskesmas Purwokerto Utara II, Puskesmas Purwokerto Timur I dan Puskesmas Purwokerto Timur II.

### **Tahapan Perencanaan Audit**

Pada tahapan perencanaan audit pada KAP Drs. Oetoet Wibowo, yang dilakukan adalah pemahaman bisnis pada Puskesmas, yang menerapkan standar pelayan pada Badan Layanan Umum Daerah sesuai dengan Permendagri Nomor 79 Tahun 2018. Tahapan awal pada pemahaman bisnis

klien adalah dengan Penilaian risiko. Pada penilaian risiko di Puskesmas adalah melakukan pemeriksaan akun yang berisiko seperti: (1) risiko terhadap persediaan obat-obatan, karena memungkinkan terjadinya adanya obat yang kadaluarsa namun masih tersimpan dan masih diperjualbelikan kepada masyarakat, (2) Risiko Piutang BPJS yang memiliki nilai material dan belum dilunasi oleh pihak BPJS, (3) pendapatan pada Puskesmas, baik pendapatan dari BLUD, maupun pendapatan dari pelayanan kesehatan dan (4) beban operasional, yang memungkinkan adanya beban operasional yang fiktif.

Pada tahapan perencanaan audit juga membahas mengenai perikatan audit. Perikatan audit berisikan jangka waktu pelaksanaan dan penyelesaian audit serta lingkup kegiatan audit yang akan dilakukan, serta fee audit. Setelah itu akan ada pembahasan program kerja dalam internal Kantor Akuntan Publik, pendelegasian penugasan serta kegiatan lain yang akan membahas kegiatan selama berlangsungnya kegiatan audit. Pelaksanaan tugas

pemeriksaan pada BLUD Puskesmas adalah terletak pada laporan keuangan yang mendasarkan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang diatur di dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 220/PMK.05/2016 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum.

Kantor Akuntan Publik adalah pihak eksternal yang bebas dari pengaruh pihak lain, dalam hal ini, auditor bekerja tanpa pengaruh dan tanpa tekanan dari orang lain termasuk pihak yang memiliki kepentingan terhadap hasil pemeriksaan audit tersebut, sehingga pemahaman mengenai Independensi auditor penting untuk diterapkan dalam setiap penugasan audit. Kantor Akuntan Publik yang melakukan pemeriksaan terhadap BLUD Puskesmas merupakan perpanjangan tangan dari Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) dalam menjalankan tugas pemeriksaan. Independensi dari auditor terhadap kliennya, yang dapat terindikasi dari adanya hubungan istimewa antara auditor dengan kliennya. Jika tidak

adanya hubungan emosional antara auditor dengan klien, maka auditor dapat bertindak dengan sangat independen. Selanjutnya pada integritas klien. Integritas klien sebagai unit pelaksana teknis dinas yang merupakan perpanjangan tangan dari Dinas Kesehatan Kabupaten Banyumas. Sehingga masing-masing puskesmas bekerja dibawah koordinasi dari Dinas Kesehatan Kabupaten Banyumas, Badan Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Banyumas dan Inspektorat Kabupaten Banyumas.

Selanjutnya adalah penentuan materialitas audit. Materialitas merupakan besarnya nilai yang dihilangkan atau salah saji informasi akuntansi, yang dilihat dari kondisi laporan keuangan di dalamnya, atau dapat mengakibatkan perubahan atas atau pengaruh terhadap pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut, karena adanya penghilangan atau salah saji itu. Materialitas menjadi sebuah pertimbangan profesional seorang auditor dalam memberikan sebuah penilaian. Penentuan materialitas

dibagi menjadi dua, yaitu materialitas secara keseluruhan (*overall materiality*) dan materialitas kinerja (*performance materiality*). Pada *overall materiality* ditentukan persentase sebesar 2% dari total pendapatan atau 2% dari total aset yang dimiliki. Kemudian pada *performance materiality* ditentukan sebesar 75% dari hasil *performance materiality*.

Perencanaan lain atau pemeriksaan audit lebih lanjut membutuhkan strategi audit yang dilakukan secara menyeluruh. Pemeriksaan dengan lebih menyeluruh dilakukan dengan meningkatkan skeptisme profesional, penunjukan sifat audit, supervisi yang dilakukan secara berkelanjutan, penentuan prosedur audit yang dilakukan dan prosedur audit lebih lanjut dengan pemeriksaan pada saldo akun.

### **Tahapan Pelaksanaan Audit**

Pelaksanaan audit dilakukan dengan memulai pada **pengendalian internal** pada Puskesmas dengan mempertanyakan hal-hal sebagai berikut: (1) memberikan kuesioner

pengendalian inernal yang berisikan (a) ada dan tidaknya rangkap jabatan di dalam kinerja puskesmas, (b) apakah masing-masing jabatan telah diisikan oleh sumber daya yang memiliki kompetensi yang cukup misalnya pada bagian akuntansi apakah sudah berisikan oleh lulusan akuntansi yang berkompeten, (c) terkait dengan kepemilikan aset milik Puskesmas, memiliki keseuaian pada berita acara dan penyusutan. (2) surat penting lainnya seperti Surat Keputusan atas penunjukan jabatan sebagai Kepala Puskesmas, penunjukan Bendahara, baik bendahara penerimaan maupun bendahara pengeluaran. (3) sistem informasi yang dimiliki oleh Puskesmas (4) kegiatan pemantauan dari Kepala Puskesmas kepada bawahannya dan (5) monitoring dari otoritas tertentu yang dilakukan oleh atasan terhadap bawahan dan dari pejabat tertentu yang menjaga kelangsungan pada proses kerja di dalam Puskemas.

Tahap selanjutnya adalah pemeriksaan pada akun berdasarkan pada penilaian risiko yang telah

dilakukan pada tahapan perencanaan. Pertama adalah pada persediaan obat-obatan, prosedur audit yang dilakukan adalah melakukan observasi dan inspeksi antara daftar obat-obatan dengan fisik obat-obatan yang tersedia. Pada pemeriksaan obat-obatan perlu dilakukan *stock opname* obat-obatan dengan menggunakan asersi yang ditunjuk pada akhir tahun buku. Bukti audit dapat diperkuat dengan berita acara pemeriksaan persediaan pada akhir tahun buku. Kedua, pemeriksaan pada piutang yang dilakukan dengan melihat daftar piutang yang telah dibayarkan dan yang belum dibayarkan dari BPJS kepada Puskesmas. Prosedur tambahan yang dilakukan dapat dengan konfirmasi piutang kepada BPJS, yang akan menentukan sesuai dan tidaknya nilai piutang tersebut.

Pemeriksaan selanjutnya yang dilakukan adalah pada akun pendapatan. Pendapatan pada Puskesmas berasal dari pendapatan jasa layanan umum, pendapatan hasil kerja sama BLUD, dan pendapatan lain-lain BLUD. Auditor melakukan permintaan data pada daftar

pendapatan yang dimaksud dan kemudian dapat melakukan pemeriksaan dengan metode *tracing* dan *vouching* untuk memastikan bukti tersebut meyakinkan. Pemeriksaan tersebut dapat dilakukan dengan melihat daftar pendapatan kemudian diturunkan kepada pemeriksaan pada nota/faktur yang telah dikeluarkan. Metode lain yang dapat dilakukan adalah dengan melakukan penghitungan ulang apakah angka yang tertera di dalam daftar pendapatan telah memiliki penjumlahan dengan benar yang merupakan angka yang mewakili dari bukti yang telah diterima.

Pemeriksaan audit selanjutnya adalah pada akun beban, baik pada beban belanja modal dan belanja operasional. Pemeriksaan yang dilakukan dapat dimulai daftar beban yang dimiliki kemudian diturunkan pada bukti yang dimiliki. Sehingga dapat dibuktikan bahwa bukti yang dimiliki telah mewakili angka yang ada pada laporan keuangan. Apabila bukti telah sesuai maka dapat disimpulkan bahwa tidak adanya beban secara fiksi atas pengeluaran

yang dilakukan. Hal tersebut juga dapat dimintakan bukti dari bendahara pengeluaran dalam bentuk berita acara.

Pada audit Puskesmas di Kabupaten Banyumas secara umum tidak material, dalam artian memiliki laporan keuangan yang cukup baik. Namun ada temuan dengan nilai yang tidak material yaitu pada pengakuan utang BPJS. Utang tersebut adalah utang antara karyawan Puskesmas terhadap pembayaran BPJS yang ditanggung oleh pemberi kerja (Puskesmas) sebesar 4% dan 1% ditanggung oleh karyawan secara pribadi. Namun di dalam Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2011 tentang Badan Penyelenggara Jaminan Sosial menyatakan bahwa beban iuran BPJS diselenggarakan oleh program jaminan kesehatan, yang memiliki fungsi untuk menerima pendaftaran, mengumpulkan dan memungut iuran dari peserta dan pemberi kerja serta mengelola dana Jaminan Sosial untuk kepentingan peserta. Kemudian pada pasal 19 menyatakan bahwa pemberi kerja memiliki kewajiban untuk memungut iuran yang menjadi



beban pemberi kerja dan menyetorkan kepada BPJS. Kesesuaian pada pengakuan utang BPJS juga dilakukan pemeriksaan sehingga tidak ada transaksi yang terjadi setelah tanggal neraca, sesuai dengan asersi pisah batas (*cut off*) dan keakuratan (*accuracy*)

Terkait dengan besaran yang harus dibayarkan oleh pemberi kerja dan peserta BPJS terdapat di dalam Peraturan Presiden Nomor 75 tahun 2019 tentang Perubahan atas Peraturan Presiden nomor 82 tahun 2018 Jaminan Kesehatan, khususnya pada pasal 30 dengan ketentuan pada karyawan Puskesmas sebesar 5%, dimana 4% menjadi kewajiban pembayaran oleh pemberi kerja dan 1% oleh peserta.

Sebagaimana diatur di dalam Undang-undang No. 24 Tahun 2011 tentang Badan Penyelenggara Jaminan Sosial Pasal 19 yang berbunyi: (1) Pemberi kerja wajib memungut Iuran yang menjadi beban Peserta dari Pekerjaannya dan menyetorkan kepada BPJS. (2) Pemberi kerja wajib membayar dan menyetor Iuran yang menjadi tanggung jawabnya kepada

BPJS. (3) Peserta yang bukan pekerja dan bukan penerima Bantuan Iuran Wajib membayar dan menyetor Iuran yang menjadi tanggung jawabnya kepada BPJS. (4) Pemerintah membayar dan menyetor Iuran untuk penerima Bantuan Iuran kepada BPJS. (5) Ketentuan lebih lanjut mengenai: (a) besaran dan tata cara pembayaran Iuran program jaminan kesehatan diatur dalam Peraturan Presiden; dan (b) besaran dan tata cara pembayaran Iuran selain program jaminan kesehatan diatur dalam Peraturan Pemerintah.

Maka atas adanya kewajiban pemungutan dan penyetoran Iuran yang menjadi beban Peserta dari Pekerjaannya kepada BPJS tersebut, maka atas pemotongan premi asuransi yang seharusnya dibayar karyawan dan belum disetorkan kepada BPJS seharusnya diakui sebagai kewajiban/hutang BLUD.

Pemeriksaan lanjutan adalah pada aset tetap yang dimiliki oleh Puskesmas. Aset tetap yang dimiliki Puskesmas menjadi tanggung jawab dari Badan Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Banyumas. Sehingga

berita acara penyerahan barang dari Badan Keuangan dan Aset Daerah (BKAD) Kabupaten Banyumas kepada Puskesmas masing-masing diperlukan sebagai pembuktian audit di dalam kertas kerja. Pada BKAD memiliki rincian aset yang diserahkan kepada puskesmas masing-masing beserta dengan nilai penyusutannya. Kemudian pemeriksaan lainnya adalah dengan bukti fisik aset tetap yang ada pada puskesmas sesuai dengan asersi keberadaan (*existence*).

Dalam mengumpulkan dan membuat bukti, auditor perlu membuat kertas kerja audit. Seluruh bukti tersebut dirangkai menjadi bukti yang kuat di dalam kertas kerja tersebut. Mengacu pada SA Seksi 339 Kertas Kerja paragraf 3, pengertian kertas kerja audit adalah berbagai catatan yang diselenggarakan oleh auditor mengenai prosedur audit yang ditempuh-nya, pengujian yang dilakukannya, informasi yang diperolehnya, dan kesimpulan yang dibuatnya sehubungan dengan audit-nya. Kertas kerja audit dapat mendokumentasikan setiap keadaan yang terjadi menjadi temuan yang

ditemukan oleh auditor menjadi bukti yang cukup dan relevan.

Kertas kerja audit dapat berupa informasi maupun data yang tersimpan dalam bentuk program audit, surat konfirmasi, hasil analisis, surat representasi, foto, video dan lain sebagainya. Sehingga kertas kerja audit adalah sebuah sarana yang dimiliki auditor atas pembuktian pekerjaan lapangan yang dilakukan sesuai dengan standar yang berlaku. Secara umum, kertas kerja merupakan milik kantor akuntan publik dan tidak dapat dimiliki oleh orang lain, sehingga merupakan sebuah kerahasiaan yang perlu dijaga oleh auditor sebagai akuntan publik dan tidak diungkapkan kepada pihak lain, dikecualikan dimintakan secara khusus oleh negara, hukum dan profesi.

### **Tahapan Pelaporan Audit**

Setelah tahapan pelaksanaan audit telah selesai dilaksanakan, bukti audit telah diterima secara cukup dan relevan, maka masuk pada tahap akhir yaitu tahap pelaporan. Bukti yang diperoleh menjadi dasar dalam

penentuan pemberian opini terhadap kewajaran sebuah laporan keuangan pihak manajemen.

Tahapan akhir dari proses pemeriksaan audit adalah pelaporan hasil pemeriksaan atau biasa disebut Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Didalamnya terbentuk berupa kewajaran laporan keuangan yang telah disesuaikan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Hasil pelaporan yang dibentuk oleh auditor dapat berbentuk opini wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, wajar dengan pengecualian dengan paragraf penjas, *disclaimer* dan *adverse*.

Puskesmas sebagai Badan Layanan Umum Daerah yang mendasarkan pelaporan keuangan pada Peraturan Menteri Dalam Negeri nomor 79 Tahun 2018 tentang Badan Layanan Umum daerah dan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 77 Tahun 2020 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah. Sehingga opini atas kewajaran laporan keuangan didasarkan pada kedua Peraturan Menteri Dalam Negeri Tersebut.

### **Tindak Lanjut Hasil Audit**

Tindak lanjut hasil audit yang telah dilakukan adalah dengan melakukan konferensi antara auditor dengan pihak Puskesmas. Tindak lanjut lainnya adalah dengan mengirimkan *management letter* kepada pihak Puskesmas. Di dalam *management letter* berisikan saran-saran perbaikan dari akuntan publik kepada pihak manajemen, sehingga kedepannya akan lebih baik terhadap laporan keuangan yang akan diaudit.

Tindakan lanjutan setelah proses audit dilakukan adalah kesepakatan dari pihak manajemen dalam melakukan perbaikan dari sisi akuntansi, pengendalian, SOP, pengawasan sehingga meminimalkan adanya kecurangan serta menjadikan sistem akuntansi menjadi lebih baik.

### **KESIMPULAN**

Analisis atas pelaksanaan audit pada Puskesmas yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik Drs. Oetoet Wibowo terhadap Puskesmas Purwokerto Utara I, Puskemas Purwokerto Utara II, Puskemas Timur I dan Puskesmas Purwokerto Timur II

memiliki hasil yang baik. Puskesmas sebagai pertolongan pertama yang terdekat dengan masyarakat yang memiliki tugas utama untuk memberikan pelayanan kesehatan kepada masyarakat, ditambah lagi dengan kondisi pandemi COVID-19, menjadikan fokus utamanya adalah pada penanganan COVID-19. Namun BLUD Puskesmas di Kabupaten Banyumas memiliki koordinasi dan sinergitas yang baik sehingga pelayanan kepada masyarakat dan pertanggungjawaban pelaporan dapat terlaksana dengan baik. Opini yang diberikan auditor terhadap pemeriksaan laporan keuangan Puskesmas adalah opini yang terbaik. Opini terbaik yang artinya pada laporan keuangan Puskesmas tidak memiliki akun material yang memiliki unsur kesalahan penyajian. Selain itu dukungan Sistem akuntansi yang digunakan menggunakan SATRIA sudah baik dan sesuai dengan aturan yang berlaku, pada sistem untuk pengelolaan aset dari Badan Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Banyumas sudah sesuai dengan SIMBADA.

Temuan terhadap utang BPJS pada laporan keuangan merupakan kesalahan dalam administrasi peraturan Perundang-undangan pada Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2011, dan tidak memiliki nilai yang material. Sehingga hasil opini yang dihasilkan adalah wajar tanpa pengecualian. Laporan keuangan Puskesmas yang berbentuk BLUD sudah sesuai dengan Permendagri Nomor 79 Tahun 2018 dan Permendagri nomor 77 Tahun 2020. Sesuai dengan teori keagenan maka terdapat asimetri informasi antara BPK dengan BLUD Puskesmas namun tidak memiliki nilai yang material sehingga tidak memiliki pengaruh besar terhadap opini yang diberikan kepada BLUD Puskesmas.

Setiap hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik telah didukung dengan bukti yang cukup dan relevan. Sehingga pemberian opini kepada Puskesmas telah tercatat dan dibuktikan. Setiap bukti yang dikumpulkan oleh auditor dirangkai di dalam kertas kerja pemeriksaan. Kertas kerja pemeriksaan yang disusun oleh auditor

menjadi dasar dalam pemberian opini yang memiliki keyakinan memadai.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan terhadap pelaksanaan audit pada puskesmas yang berbentuk Badan Layanan Umum Daerah, saran yang diperlukan untuk penelitian lebih lanjut adalah objek penelitian dengan skala yang lebih besar seperti BLUD pada Rumah Sakit Umum Daerah dengan akun yang lebih kompleks. Hal tersebut untuk melihat fenomena laporan keuangan pada Rumah Sakit Umum Daerah ditambah dengan adanya pandemi COVID-19 di Indonesia.

#### **DAFTAR PUSTAKA**

- Agung, Gusti, Rai. 2008. *Audit Kinerja Pada Sektor Publik: Konsep Praktik Studi Kasus*. Penerbit: Salemba Empat
- Agoes, Sukrisno. 2012. "Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik". Jilid 1, Edisi 4, Jakarta: Salemba empat.
- Arens A. Alvin, Randal J. Elder dan Mark S. Beasley. 2015. *Auditing dan Jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi*. Jilid 1. Edisi Lima Belas-Jakarta. Erlangga.
- DEPKES RI, 2008, *Penyelenggaraan Program Jaminan Kesehatan*

Masyarakat (Jamkesmas), Jakarta: Sekretaris Jenderal Departemen Kesehatan RI. <http://www.ptaskes.com/read/askesjamkesmen>

Jensen, M., C., dan W. Meckling, 1976. "Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure", *Journal of Finance Economic* 3:305-360, di-download dari <http://www.nhh.no/for/courses/spring/eco420/jensen-meckling-76.pdf>.

Bastian, Indra. 2014. *Audit Sektor Publik*. Edisi 3. Jakarta : Salemba Empat.

Mulyadi. 2008. *Sistem Akuntansi*. Jakarta: Salemba Empat

Sugiyono. 2008. *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Bandung: ALFABETA

Stock, James R. & Lambert, Douglas M.. (2001). *Strategic logistic management*(4th ed.). USA: McGraw-Hill International Edition

#### **Peraturan Perundangan**

- Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2011 tentang Badan Penyelenggara Jaminan Sosial
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 220/PMK.05/2016 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 77 tahun 2020 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah

Peraturan Menteri Dalam Negeri  
Nomor 79 Tahun 2018 tentang  
Badan Layanan Umum Daerah

Departemen Kesehatan RI. 2009.  
Undang-Undang Republik  
Indonesia Nomor 44 Tahun 2009  
tentang Rumah Sakit. Jakarta:  
Depkes RI.

#### DAFTAR LAMAN WEB

[www.syncore.co.id](http://www.syncore.co.id)

[www.blud.co.id](http://www.blud.co.id)