



PENGEMBANGAN KEBIJAKAN STANDAR STRUKTUR BIAYA: AUDIT INTERNAL

Development of Cost Structure Standard Policy: Internal Audit

Mahfudin¹

Info Artikel

¹Direktorat Jenderal Anggaran,
mahfudin@kemenkeu.go.id

Riwayat Artikel :

Riwayat Artikel :

Diterima 01 – 11 – 2023

Direvisi 23 – 11 – 2023

Disetujui 27 – 11 – 2023

Tersedia online 01 – 12 – 2023

JEL Classification: H61

Abstract

Official travel activities are the main element in internal audit activities. Currently, variations in the composition of official travel costs for internal audit activities in similar areas are very diverse. The aim of this study is to provide an overview of the policy for standardizing the composition of official travel expenditure in internal audits with similar object coverage. The research method used is a descriptive statistics method. The value of internal audit SSB recommended from this research results for the composition of internal audit official travel is 80% (offline method) and 60% (hybrid method) of the output budget. This figure is intended as the percentage of official travel that is sufficient

(effective and efficient) based on the results of the internal audit output benchmarking.

Keywords : Policy Development, Cost Structure Standard, Internal Audit

Abstrak

Kegiatan perjalanan dinas merupakan unsur utama dalam kegiatan suatu audit internal. Saat ini, variasi komposisi biaya perjalanan dinas kegiatan audit internal pada cakupan yang sejenis sangat beragam. Tujuan dari kajian ini yaitu memberikan gambaran kebijakan standarisasi komposisi belanja perjalanan dinas pada audit internal dengan cakupan objek yang serupa. Metode penelitian yang digunakan yaitu analisis statistika deskriptif. Nilai dari Standar Struktur Biaya audit internal yang disarankan dari hasil penelitian untuk komposisi perjalanan dinas audit internal yaitu 80% (metode *offline*) dan 60% (metode *hybrid*) dari pagu rincian output. Angka tersebut dimaksudkan sebagai persentase perjalanan dinas yang *sufficient* (efektif dan efisien) berdasarkan hasil *benchmarking* rincian output audit internal.

Kata kunci : Pengembangan Kebijakan, Standar Struktur Biaya, Audit Internal

1. PENDAHULUAN

Standar Struktur Biaya (SSB) merupakan salah satu bentuk upaya mendukung efisiensi alokasi biaya dalam penyusunan Rencana Kerja Anggaran Kementerian/Lembaga (RKA-K/L). Penetapan SSB tersebut dilakukan oleh menteri keuangan sesuai amanat pasal 47 Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 62 Tahun 2023 tentang Perencanaan Anggaran, Pelaksanaan Anggaran, serta Akuntansi dan Pelaporan Keuangan. Pengaturan pedoman SSB yang telah disusun terdapat dua aturan. Pertama, pedoman SSB yang sudah ditetapkan berisikan tentang komposisi komponen utama dan pendukung pada keluaran jasa layanan non regulasi. Keluaran jasa layanan non regulasi yang dimaksud adalah keluaran dari suatu kegiatan berupa layanan dari suatu instansi pemerintah. Komposisi SBB tersebut diatur oleh PMK Nomor

195/PMK.02/2014 tentang Standar Struktur Biaya. Berdasarkan PMK tersebut, konsep biaya atas suatu keluaran terdiri dari biaya utama dan pendukung. Pemberlakuan SSB dilakukan dengan membatasi besaran biaya pendukung tertinggi yang diizinkan yaitu sebesar 45% dari total biaya keluaran jasa non regulasi. SSB tersebut diberlakukan untuk keluaran jasa non regulasi pada penyusunan RKA-K/L mulai tahun anggaran (TA) 2016.

Pada bulan Oktober 2021, PMK Nomor 195/PMK.02/2014 diubah dengan PMK Nomor 140/PMK.02/2021 tentang Perubahan atas PMK Nomor 195/PMK.02/2014 tentang Standar Struktur Biaya. SSB diberlakukan untuk seluruh jenis *output* yaitu barang infrastruktur, barang non infrastruktur, jasa regulasi dan jasa layanan non regulasi. Batasan besaran biaya pendukung terhadap total biaya untuk *output* barang infrastruktur ditetapkan sebesar 6%, sedangkan untuk *output* barang non infrastruktur adalah sebesar 7%. Batasan besaran biaya pendukung terhadap total biaya untuk *output* jasa regulasi adalah sebesar 7%, sedangkan untuk *output* jasa layanan non regulasi adalah sebesar 9%.

Kementerian Keuangan selaku *chief financial officer* (CFO) senantiasa mengarahkan para pengelola keuangan K/L untuk melakukan efisiensi anggaran biaya baik biaya utama maupun biaya pendukung dalam pencapaian *output*. Biaya yang dimaksud antara lain biaya perjalanan dinas dan rapat di luar kantor. Penguatan efisiensi dalam pelaksanaan pelayanan pemerintah melalui pembatasan biaya-biaya tertentu seperti proporsi biaya utama dan pendukung serta biaya perjalanan dinas dari suatu keluaran/*output* kegiatan merupakan salah satu lingkup kebijakan SSB. Adanya standarisasi dari struktur biaya suatu *ouput* dapat mendorong efisiensi dan efektivitas pencapaian *output* yang sejenis di seluruh K/L.

Atas penjabaran di atas, dalam rangka memperkuat penerapan prinsip efektivitas dan efisiensi proses penganggaran, perlu mengoptimalkan peran standar struktur biaya sebagai salah satu instrumen penganggaran berbasis kinerja dalam mendukung pencapaian target pembangunan nasional. Salah satu *output* yang dapat diatur struktur biayanya adalah *output* dari kegiatan pemeriksaan dan pengawasan. Saat ini, variasi perjalanan dinas untuk kegiatan pemeriksaan dan pengawasan yang sejenis cukup tinggi. Namun, unsur perjalanan dinas dalam kegiatan pemeriksaan dan pengawasan merupakan komponen biaya utama sesuai dengan karakteristik pencapaian *output*nya. Dalam kajian ini, istilah kegiatan pemeriksaan dan pengawasan disebut dengan audit internal. Istilah audit internal pada kajian ini merupakan bentuk *assurance activity* yang berkaitan dengan pelaksanaan pengawasan internal atas pelaksanaan tugas di lingkup kementerian/lembaga (K/L) masing-masing terhadap kinerja dan keuangan yang meliputi audit, revidu, evaluasi dan pemantauan.

Sejak tahun anggaran (TA) 2017 sampai dengan saat ini, kegiatan audit internal sudah ditetapkan menjadi Standar Biaya Keluaran Umum (SBKU) yang berlaku untuk seluruh K/L. SBKU ini berupa SBK Audit Kinerja yang didasarkan pada lokasi pelaksanaan pemeriksaan yaitu dalam perkantoran yang sama, dalam kota dan luar provinsi. SBK Audit Kinerja merupakan besaran biaya yang digunakan oleh Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) untuk menghasilkan keluaran (*output*) audit kinerja dengan aspek efisiensi dan efektivitas, antara lain audit atas penyusunan dan pelaksanaan anggaran, audit atas penerimaan, penyaluran dan penggunaan dana, serta audit atas pengelolaan aset dan kewajiban. Satuan biaya ini hanya digunakan untuk kegiatan audit kinerja yang dalam pelaksanaannya dilakukan satu kali uji petik (satu kali perjalanan dinas).

Berdasarkan uraian di atas, perlu dilakukan kajian pengembangan SSB untuk kegiatan audit internal. Aspek yang ditinjau dari pengembangan ini yaitu dari komposisi biaya belanja perjalanan dinas untuk kegiatan yang sejenis. Dengan demikian, prinsip efektivitas dan efisiensi dari kegiatan pemeriksaan dan pengawasan sejenis bisa ditingkatkan.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan, rumusan masalah yang menjadi pertanyaan utama dalam kajian ini yaitu berapa besar variasi komposisi biaya perjalanan dinas kegiatan audit internal pada cakupan yang sejenis, pandangan penggunaan kebijakan standar biaya lain yaitu SBKU audit internal, dan bagaimana standar komposisi belanja perjalanan dinas dari suatu audit internal yang dapat disusun. Adapun tujuan dari kajian ini yaitu memperoleh pandangan pihak pelaksana audit internal terkait pengaturan standar struktur biaya audit internal dan kebijakan SBKU audit, memperoleh gambaran komposisi biaya audit internal, dan menyusun standarisasi komposisi belanja perjalanan dinas pada audit internal dengan cakupan objek yang serupa. Dengan adanya kajian ini diharapkan dapat menghasilkan bahan pertimbangan dalam penyusunan dan pengembangan kebijakan SSB terkait audit internal yang kemudian dituangkan dalam RKA-K/L.

Kajian ini mengkaji komposisi belanja audit internal sejenis yang ada di K/L. Poin utama yang dikaji dikhususkan pada komponen belanja perjalanan dinas dari setiap audit internal yang dibandingkan dengan pagu total kegiatan. Selain itu, pandangan unit inspektorat sebagai pelaksana audit internal juga menjadi cakupan yang digali dari kajian ini.

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Standar Struktur Biaya

Salah satu kebijakan standar biaya adalah SSB. SSB merupakan salah satu alat untuk mendukung efisiensi alokasi biaya dalam penyusunan RKA-K/L melalui penilaian kewajaran komposisi biaya tertentu dari suatu keluaran/kegiatan/program tertentu yang berupa batasan besaran atau persentase tertentu. Berdasarkan definisi PMK Nomor 62 Tahun 2023 tentang Perencanaan Anggaran, Pelaksanaan Anggaran, serta Akuntansi dan Pelaporan Keuangan, SSB adalah batasan besaran atau persentase komposisi biaya dalam 1 (satu) keluaran, yang terdiri atas biaya utama dan biaya pendukung dan berlaku untuk seluruh K/L. Biaya Utama merupakan biaya yang berpengaruh langsung terhadap output. Sedangkan biaya pendukung adalah biaya yang tidak berpengaruh langsung terhadap output. SSB ditetapkan oleh Menteri Keuangan dan diterapkan untuk jenis keluaran tertentu yang batasan-batasannya disesuaikan dengan karakteristik masing-masing keluaran tersebut. SSB diterapkan untuk menjamin komposisi biaya yang proporsional atas suatu keluaran sejenis/serumpun, yang diharapkan dapat menyederhanakan proses penelaahan RKA KL.

Selain berfungsi sebagai acuan untuk menyusun komposisi pembiayaan suatu keluaran (*output*)/kegiatan/program tertentu, SSB juga diacu pada tahap pelaksanaan anggaran. Pada tahap ini, K/L dapat melakukan perubahan komposisi pembiayaan dengan tujuan untuk menjamin capaian kinerja dan mempertimbangkan aspek efisiensi dan efektivitas. Pengguna anggaran/kuasa pengguna anggaran bertanggung jawab atas kesesuaian dan ketepatan penggunaan SSB serta kebenaran formal dan material termasuk perubahan komposisi biayanya. Dari sisi pengawasan kepatuhan atas penggunaan SSB dilakukan oleh APIP K/L sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

2.2 Kegiatan Pemeriksaan dan Pengawasan

Definisi pengawasan menurut Siagian dalam bukunya yang berjudul *Filsafat Administrasi* (1989) yang dikutip dari Efendi (2018), menyebutkan bahwa pengawasan adalah proses

pengamatan pelaksanaan seluruh kegiatan organisasi untuk menjamin agar semua pekerjaan yang sedang dilakukan berjalan sesuai dengan rencana yang telah ditentukan sebelumnya. Sedangkan pengawasan menurut Atmosudirdjo dalam bukunya Administrasi dan Manajemen Umum (1982), mengemukakan bahwa pengawasan adalah keseluruhan kegiatan yang membandingkan atau mengukur apa yang sedang atau sudah dilaksanakan dengan kriteria, norma-norma, standar atau rencana-rencana yang telah ditetapkan sebelumnya. Dengan demikian pelaksanaan pengawasan dilakukan pada seluruh kegiatan organisasi agar dapat mengukur sejauh mana rencana yang telah ditetapkan sebelumnya.

Berdasarkan PMK 118/PMK.01/2021 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan, unit inspektorat jenderal mempunyai tugas menyelenggarakan pengawasan intern atas pelaksanaan tugas di lingkungan Kementerian Keuangan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan serta pelaksanaan koordinasi pengawasan atas pelaksanaan anggaran Bagian Anggaran Bendahara Umum Negara (BA BUN) pada K/L. Dalam melaksanakan tugas tersebut, Inspektorat Jenderal menyelenggarakan fungsi:

- a. Penyusunan kebijakan teknis pengawasan intern atas pelaksanaan tugas di lingkungan Kementerian Keuangan
- b. Pelaksanaan pengawasan intern atas pelaksanaan tugas di lingkungan Kementerian Keuangan terhadap kinerja dan keuangan melalui audit, review, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya
- c. pelaksanaan pengawasan dengan tujuan tertentu atas penugasan menteri
- d. koordinasi pengawasan atas pelaksanaan anggaran BA BUN pada K/L
- e. pengawasan atas pelaksanaan anggaran BA BUN di lingkungan Kementerian Keuangan
- f. pelaksanaan pembinaan dan asurans atas fungsi kepatuhan internal di lingkungan Kementerian Keuangan
- g. penyusunan laporan hasil pengawasan atas pelaksanaan tugas di lingkungan Kementerian keuangan
- h. Pelaksanaan administrasi inspektorat jenderal
- i. pelaksanaan fungsi lain yang diberikan oleh menteri

2.3 Kebijakan Perjalanan Dinas

Kebijakan perjalanan dinas diatur dalam PMK dimana Menteri Keuangan bertindak sebagai *Chief Financial Officer*. Terdapat dua klasifikasi perjalanan dinas, yakni perjalanan dinas dalam negeri dan perjalanan dinas luar negeri. Perjalanan dinas dalam negeri diatur dalam PMK Nomor 45/PMK.02/2007 jo. PMK No.113/PMK.05/2012, Sedangkan untuk Perjalanan Dinas Luar Negeri diatur melalui PMK Nomor 164/PMK.05/2015 tentang Tata Cara Perjalanan Dinas Luar Negeri yang telah mengalami beberapa kali perubahan. Terdapat tiga komponen dalam perjalanan dinas yaitu uang harian, transportasi, dan penginapan. Perjalanan dinas dalam negeri didefinisikan sebagai perjalanan ke luar tempat kedudukan yang dilakukan dalam wilayah Republik Indonesia untuk kepentingan negara. Perjalanan dinas luar negeri didefinisikan sebagai perjalanan baik perseorangan maupun secara bersama untuk kepentingan dinas/negara, dari tempat bertolak di dalam negeri ke tempat tujuan di luar negeri, dari tempat kedudukan di luar negeri/ tempat bertolak di luar negeri ke tempat tujuan di dalam negeri, atau dari tempat kedudukan di luar negeri/tempat bertolak di luar negeri ke tempat tujuan di luar negeri, yang dananya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN).

2.4 Penelitian Terdahulu

Kajian pertama berjudul Kajian Standar Struktur Biaya yang ditulis oleh Swandana (2017). Kajian ini merupakan *input* dari penyusunan PMK Nomor 195/PMK.02/2014. Dalam penelitian tersebut disebutkan bahwa SSB merupakan langkah awal dalam mendukung efisiensi alokasi biaya dalam penyusunan RKA-KL dan menghasilkan pengaturan standar struktur biaya sesuai amanat pasal 26 PMK Nomor 71/PMK.02/2012. Penelitian dilakukan dengan menggunakan metode statistik yaitu *confidential interval* terhadap data tahun 2014 untuk seluruh K/L. Hasil menunjukkan untuk besaran biaya pendukung *output* jasa layanan non-regulasi disarankan sebesar 45% dari total biaya *output*. Hal ini pada hakikatnya bersifat konservatif karena merupakan pengaturan yang baru dan akan dievaluasi besarnya setiap tahun. Oleh karena itu yang diatur baru pada *output* jasa layanan non regulasi sebelum jenis *output*/kegiatan yang lain.

Kajian terkait evaluasi SSB pernah ditulis oleh Yulianto *et al* (2020) dengan judul Evaluasi Penerapan Kebijakan Standar Struktur Biaya: Penggunaan Konsep Biaya Utama Dan Biaya Pendukung. Pada kajian tersebut telah dianalisis bagaimana penerapan kebijakan SSB sesuai PMK Nomor 195/PMK.02/2014 di lingkungan Kementerian Keuangan, menganalisis permasalahan yang terjadi, dan memberikan solusi atas setiap permasalahan tersebut. Hasil kajian menunjukkan bahwa tidak ada satuan kerja di Kementerian Keuangan yang menggunakan besaran tepat sebesar 45% untuk biaya pendukung di *output* jasa non-regulasi. Terdapat dua permasalahan yang muncul yaitu penggunaan konsep biaya utama dan biaya pendukung yang menurut responden ternyata definisi dari konsep tersebut sudah jelas tapi sulit untuk diterapkan. Permasalahan lain yaitu terdapat pada fasilitasi pemilihan biaya utama dan pendukung pada aplikasi RKA-K/L yang masih belum sempurna.

Rekomendasi dari penelitian Yulianto *et al* (2020) antara lain perlu dilakukan penyamaan konsepsi unsur yang akan digunakan dalam perhitungan SSB untuk terlaksananya penerapan SSB yang efektif. Penyeragaman konsepsi ini diterapkan pada penetapan definisi yang baku dalam tiap-tiap peraturan yang terkait SSB, penetapan penandaan pada level yang sesuai dengan kebutuhan, pemberian contoh yang representatif pada peraturan terkait. Faktor penting selanjutnya adalah penyediaan dan pemanfaatan fitur aplikasi RKA-K/L yang sejalan dengan konsepsi dalam peraturan, seperti fitur penandaan pada level yang sesuai kebutuhan, perekaman dan penyediaan tampilan jenis *output* sesuai pengelompokan yang ada untuk mempermudah identifikasi, dan sebagainya. Dalam rangka memantapkan efektivitas penerapannya, upaya transfer *knowledge* kepada seluruh pengguna kebijakan dan pihak yang terlibat, kontrol atas implementasinya, penyediaan bimbingan, dan evaluasi untuk *continuous improvement* menjadi hal yang sangat mendukung.

Penelitian terkait audit yaitu kajian Mahfudin (2020) berjudul Efektivitas Uang Harian Perjalanan Dinas Auditor. Penelitian ini diangkat dari adanya kekhususan karakteristik perjalanan dinas bagi auditor dibandingkan dengan perjalanan dinas lainnya sehingga perlu ada kekhususan penentuan standar biaya masukan. Tujuan dari penelitian ini yaitu melihat efektivitas kebijakan biaya perjalanan dinas bagi auditor, khususnya uang harian dan uang saku pemeriksaan, terhadap kualitas kinerja dan keuangan. Penelitian dilakukan dengan pendekatan kualitatif. Responden dalam penelitian ini yaitu auditor dari empat unit Inspektorat Jenderal Kementerian Negara/Lembaga dan sepuluh unit kerja yang menjadi objek pemeriksaan auditor (*auditee*). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kebijakan biaya perjalanan dinas masih cukup efektif dalam menunjang pelaksanaan pengawasan/pemeriksaan. Pengawasan/

pemeriksaan dari auditor juga diakui meningkatkan kualitas kinerja dan keuangan *auditee*. Hal yang menjadi catatan adalah bahwa pemberian uang saku pemeriksaan dalam lokasi perkantoran yang sama bertolak belakang dengan pemberian tunjangan kinerja auditor, meskipun uang saku tersebut menjadi salah satu motivasi bagi auditor dalam melakukan pemeriksaan di kantor pusat.

3. METODE PENELITIAN

3.1 Data

Data yang digunakan dalam kajian ini terdiri dari data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh dari pengisian kuesioner oleh responden-responden yang terkait dengan kegiatan audit internal baik dari bagian keuangan, perencanaan dan/atau penganggaran serta unit teknis inspektorat. Data primer tersebut mencakup peran SSB audit internal dalam RKA-K/L, bentuk SSB, level SSB, faktor pembeda SSB, alternatif SSB, dan penggunaan SBKU audit untuk satu kali uji petik, serta perubahan metode audit *online*. Data sekunder berupa informasi pagu, realisasi dan akun belanja perjalanan dinas dari audit internal di seluruh K/L. Data sekunder diperoleh dari data RKA-K/L yang ada pada *business intelligence* (BI) anggaran.

3.2 Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data primer dilakukan dengan survei kepada beberapa responden. Survei ini ditujukan untuk memperoleh gambaran SSB yang dapat dibangun pada audit internal. Metode pemilihan responden diambil dengan teknik *purposive sampling*. Teknik *purposive sampling* adalah sampling yang paling umum digunakan dalam memilih kelompok partisipan yang berdasarkan kriteria yang relevan dengan pertanyaan penelitian (Wahyuni, 2015). Kriteria khusus digunakan agar sampel yang diambil nantinya sesuai dengan tujuan penelitian dan dapat memecahkan permasalahan penelitian serta dapat memberikan nilai yang lebih representatif. Kriteria responden merupakan pejabat/pegawai pada unit terpilih di bagian keuangan, perencanaan dan/atau penganggaran serta auditor. Adapun unit yang menjadi sampel dalam kajian ini yaitu unit inspektorat pada K/L berikut:

- a. 013 Kementerian Hukum dan HAM
- b. 015 Kementerian Keuangan
- c. 018 Kementerian Pertanian
- d. 022 Kementerian Perhubungan
- e. 024 Kementerian Kesehatan
- f. 033 Kementerian PU & PERA
- g. 054 Badan Pusat Statistik
- h. 059 Kementerian Komunikasi dan Informatika
- i. 063 Badan Pengawas Obat dan Makanan
- j. 090 Kementerian Perdagangan

Pengumpulan data sekunder berupa akses pada *business intelligence* (BI) anggaran serta pengumpulan informasi dari peraturan perundang-undangan yang berlaku terkait topik yang dikaji. Selain itu, telaah pustaka dan studi literatur juga dilakukan untuk memperkaya analisis kajian.

3.3 Metode Analisis

Metode analisis yang digunakan yaitu analisis statistik deskriptif atas hasil pengolahan data anggaran rincian *output* (RO) audit internal dan data primer jawaban responden unit

inspektorat K/L. Selain itu, analisis untuk memperoleh nilai pemusatan komposisi perjalanan dinas sebagai SSB audit internal dengan *confidential interval*. Metode tersebut digunakan untuk melihat kisaran angka yang akan dijadikan landasan *benchmarking*. Ukuran pemusatan digunakan sebagai justifikasi dalam *benchmarking* antar K/L dan estimasi komposisi yang *sufficient* yang dibutuhkan dalam pencapaian *output* dengan memperhatikan gabungan aspek efektivitas dan efisiensi.

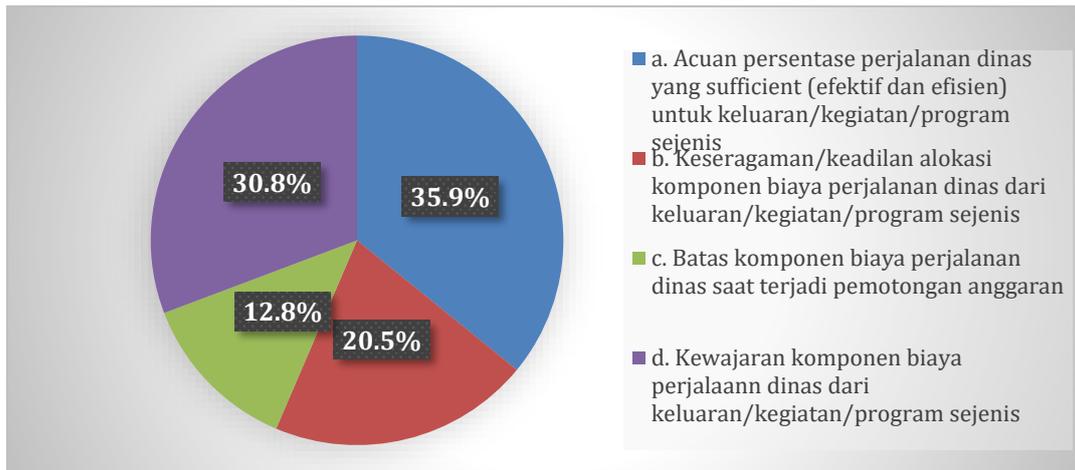
Statistika dapat didefinisikan sebagai serangkaian metodologi dalam pengumpulan, penyajian, analisis dan interpretasi data. Data yang dikumpulkan dari suatu sampel dapat direpresentasikan dalam berbagai cara dengan tabel dan grafik, atau dapat pula dihitung dalam suatu nilai atau statistik seperti rata-rata untuk memberikan gambaran yang jelas akan data yang dikumpulkan tersebut. Berbagai cara dalam menyajikan data sampel itulah dirangkum dalam statistik deskriptif (Goos & Meintrup, 2015). Menurut Sugiyono (2013), statistik deskriptif merupakan statistik yang digunakan dalam melakukan analisis suatu data dengan cara mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku umum atau generalisasi.

4. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1 Pandangan Responden terkait SSB Audit Internal

Responden merupakan pejabat atau pegawai di bagian terkait keuangan/perencanaan/penganggaran serta unit teknis dari inspektorat atau sejenisnya. Responden telah diberikan pemahaman persepsi yang sama mengenai SSB yang sedang menjadi objek penelitian. Definisi SSB dalam kajian ini yaitu salah satu alat untuk mendukung efisiensi alokasi biaya dalam penyusunan RKA-K/L melalui penilaian kewajaran komposisi biaya tertentu dari suatu keluaran/kegiatan/program tertentu yang berupa batasan besaran atau persentase tertentu. SSB ditetapkan oleh Menteri Keuangan dan diterapkan untuk mencapai proporsi ideal komposisi biaya atas suatu keluaran/kegiatan/program sejenis/serumpun. Dalam kajian ini, SSB yang dikaji merupakan komposisi/proporsi belanja perjalanan dinas dari Audit Internal. Sebagai contoh (hanya ilustrasi), SSB perjalanan dinas dari program yang terkait audit internal adalah 45% dari oagu program di luar belanja pegawai.

Berdasarkan definisi di atas, pandangan responden terkait peran yang dapat dioptimalkan dari SSB dalam RKA-K/L tercantum pada Gambar 1. Peran SSB yang dipilih oleh sebagian besar responden (35,9%) adalah bahwa SSB sebagai acuan persentase perjalanan dinas yang *sufficient* (efektif dan efisien) untuk keluaran/kegiatan/program sejenis, dalam hal ini adalah audit internal. SSB yang disusun sebaiknya menggambarkan komposisi belanja perjalanan dinas yang efisien namun tetap efektif dalam mencapai kinerja audit internal. Peran kedua dari SSB dalam RKA-K/L yang dapat dioptimalkan yaitu kewajaran komponen biaya perjalanan dinas dari keluaran/kegiatan/program sejenis. Sebanyak 30,8% memilih peran tersebut. Dengan adanya SSB audit internal, semua pihak dapat melihat batas komponen biaya perjalanan dinas yang dapat dikatakan wajar.

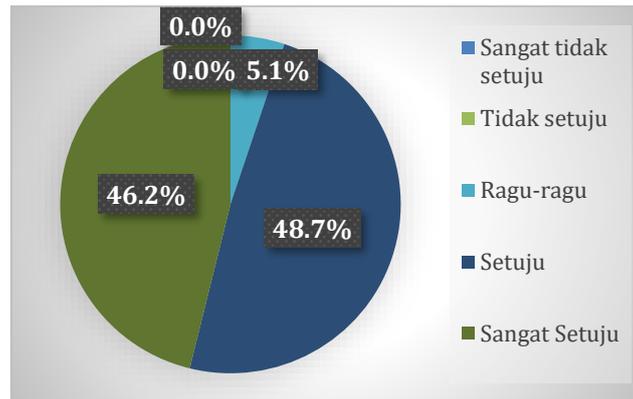


Gambar 1. Peran SSB dalam RKA-K/L

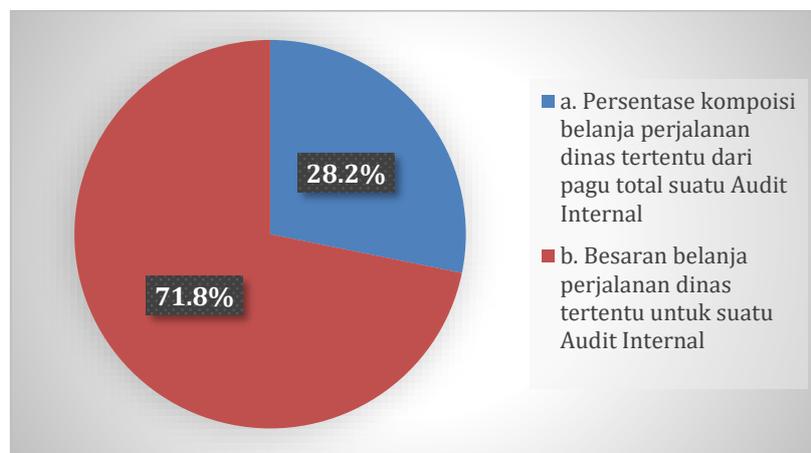
Keseragaman/keadilan alokasi komponen biaya perjalanan dinas dari keluaran/kegiatan/program terkait audit internal menjadi pilihan peran SSB berikutnya. Responden yang menyampaikan peran SSB tersebut ada 20,5% responden. Responden memandang bahwa pengaturan SSB dapat menciptakan belanja yang seragam dan adil di seluruh K/L untuk keluaran/kegiatan/program audit internal tersebut. Hal ini dapat mendorong keseragaman kualitas hasil dari audit internal.

Peran terakhir yang dapat dioptimalkan dari SSB yaitu sebagai batas komponen biaya perjalanan dinas saat terjadi pemotongan anggaran. Pilihan ini menjadi opsi minor dari para responden yaitu hanya 12,8%. Peran SSB sebagai batas saat terjadi pemotongan anggaran dilatarbelakangi oleh karakteristik pekerjaan dari audit internal yang sebagian besar berbentuk perjalanan dinas. Hasil kajian Mahfudin (2020) mengatakan bahwa hampir 70% beban kerja dari Inspektorat Jenderal di Kementerian Keuangan merupakan perjalanan dinas pengawasan internal. Di sisi lain, belanja perjalanan dinas merupakan salah satu objek yang menjadi target pemotongan anggaran terutama pada saat tahun anggaran berjalan. Dengan demikian, perlakuan khusus dalam pemotongan anggaran atas perjalanan dinas pada auditor internal perlu dibedakan dengan perjalanan dinas pada *output* lain. Adanya peran tersebut dapat menjaga kualitas hasil dari suatu audit internal. Namun, peran yang menjadi pilihan minoritas tersebut dapat dioptimalkan dengan syarat bahwa peran SSB pertama yang menjadi pilihan mayoritas telah dirumuskan dengan baik.

Dengan adanya peran SSB yang strategis dan telah dijabarkan di atas, hampir seluruh responden (94,9%) menjawab perlu disusun SSB audit internal sesuai dengan definisi SSB. Kebutuhan penyusunan SSB audit internal menurut responden dijabarkan pada Gambar 2. Sebanyak 48,7% responden menjawab setuju dan 46,2% sangat setuju bahwa perlu ada pengaturan SSB audit internal. Hanya sebagian kecil yaitu 5,1% yang menjawab ragu-ragu, bahkan tidak ada responden yang tidak menyetujui penyusunan SSB audit internal tersebut. Kondisi ini menunjukkan bahwa peran SSB audit internal yang optimal dalam RKA-K/L akan sangat memberikan manfaat bagi pengguna. Manfaat tersebut tidak hanya bagi K/L, tetapi juga bagi Kementerian Keuangan selaku CFO.

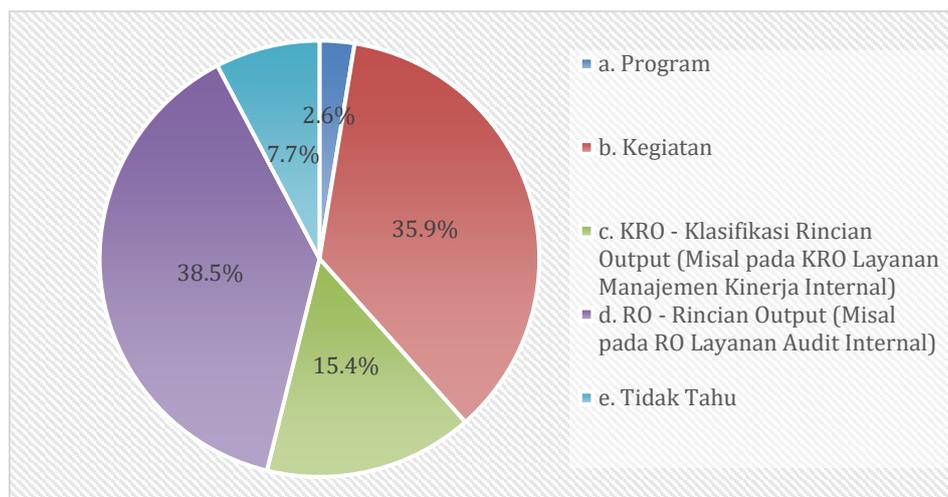


Gambar 2. Kebutuhan penyusunan SSB audit internal



Gambar 3. Bentuk SSB audit internal

Berdasarkan kebutuhan penyusunan SSB audit internal tersebut, bentuk SSB yang paling tepat untuk audit internal menurut responden adalah besaran belanja perjalanan dinas tertentu untuk suatu audit internal. Bentuk ini dijawab oleh 71,8% responden. Sebanyak 28,2% responden sisanya menyampaikan bahwa bentuk yang paling tepat berupa persentase komposisi belanja perjalanan dinas tertentu dari pagu total suatu audit internal. Tidak ada yang menjawab pilihan lainnya meskipun pilihan tersebut disediakan dalam kuesioner. Pilihan mayoritas responden hampir sama dengan bentuk Standar Biaya Keluaran Umum (SBKU) yang berupa besaran tertentu. Perbedaannya yaitu bahwa bentuk SBKU saat ini tidak hanya mencakup belanja perjalanan dinas saja. SBKU merupakan satu kesatuan besaran untuk menghasilkan suatu keluaran (*output*) tertentu. Dari jawaban responden dapat ditarik catatan bahwa pengaturan SBKU lebih dibutuhkan dalam penyusunan RKA sebagai bentuk standar biaya dari suatu audit internal.

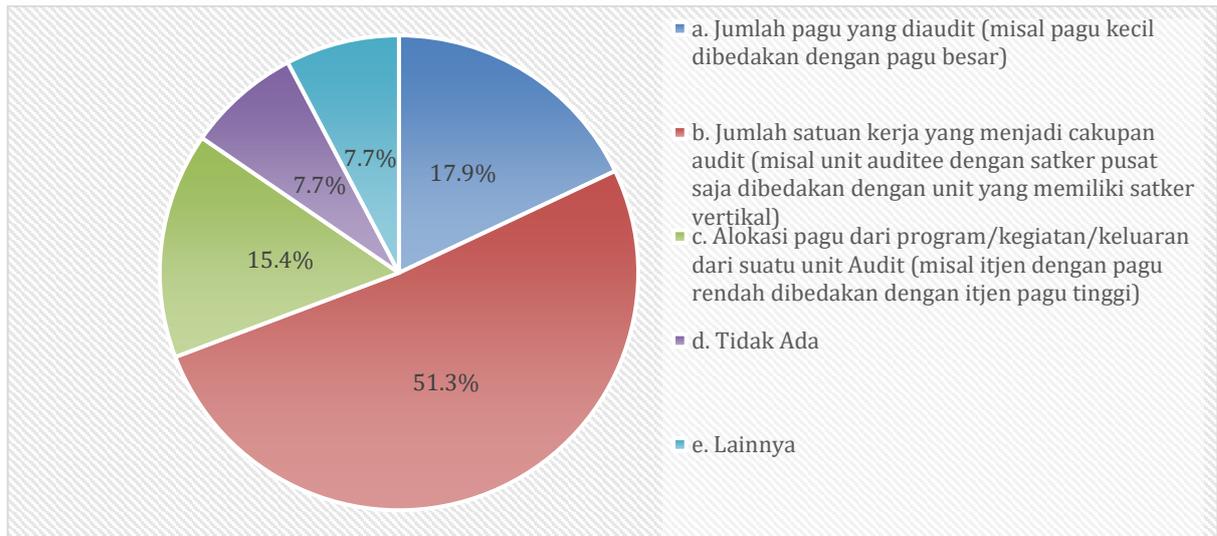


Gambar 4. Level SSB audit internal

Penyusunan level SSB untuk audit internal dinilai lebih tepat dilakukan pada level Rincian Output (RO) oleh mayoritas responden, yaitu sebanyak 38,5%. Namun, tidak jauh berbeda dengan hal tersebut, sebanyak 35,9% responden menilai penyusunan SSB lebih tepat jika disusun pada level kegiatan. Secara struktur RKA-K/L, penyusunan SSB akan lebih *feasible* dibentuk pada level RO dibandingkan dengan level kegiatan. Hal ini dikarenakan RO merupakan *output* riil yang bersifat spesifik yang dihasilkan oleh unit kerja K/L yang berfokus pada isu dan/atau lokasi tertentu, dan terkait secara langsung dengan tugas dan fungsi unit kerja dalam mendukung pencapaian sasaran kegiatan. RO dibuat secara rinci disertai dengan jumlah (*volume*) barang/jasa riil yang dihasilkan sehingga memudahkan proses *costing* untuk penyusunan anggaran. Sedangkan kegiatan mencerminkan aktivitas yang dilaksanakan oleh unit untuk menghasilkan keluaran dalam rangka mendukung terwujudnya sasaran.

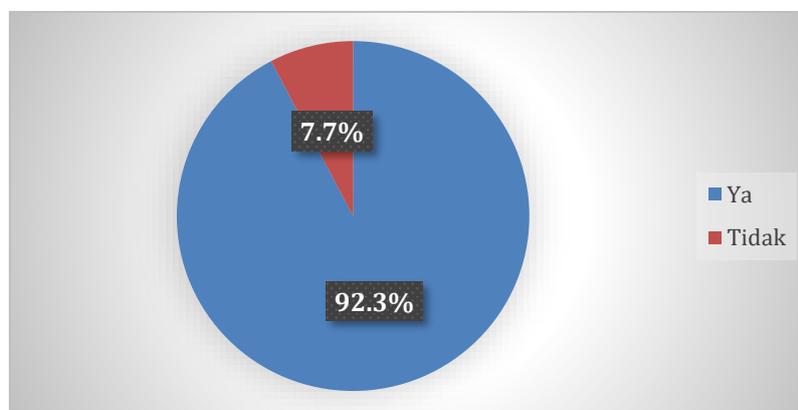
Sebagian kecil responden lainnya (15,4%) menilai penyusunan SSB lebih tepat dilakukan pada level Klasifikasi Rincian Output (KRO) dan 2,6% sisanya menilai di level program. Sebanyak 7,7% responden memberikan jawaban tidak tahu level yang tepat untuk penyusunan SSB dari audit internal. Jika dijabarkan lebih lanjut, KRO merupakan *clustering* atas RO sejenis dan memiliki satuan yang sama atau beragam. Sedangkan program yang mencakup audit termasuk dalam program generik (program dukungan manajemen) dan program tersebut tidak hanya mencakup audit internal saja.

Selain level SSB, responden juga diminta pandangan terkait faktor yang perlu dibedakan dalam penyusunan SSB. Berdasarkan jawaban responden yang tercantum pada Gambar 5, sebagian besar (51,3%) responden sepakat bahwa perbedaan yang perlu diperhatikan dalam penyusunan SSB audit internal adalah jumlah satuan kerja yang menjadi cakupan audit. Sebagai contoh, SSB audit internal dibuat berbeda antara audit dengan unit *auditee* dengan satuan kerja (satker) pusat saja dan unit *auditee* yang memiliki satker vertikal. Sebanyak 17,9% menilai perbedaan dilakukan berdasarkan jumlah pagu yang diaudit seperti *auditee* dengan pagu kecil dibedakan dengan *auditee* dengan pagu besar. Sebanyak 15,4% lainnya menyampaikan bawa perbedaan SSB lebih cocok berdasarkan alokasi pagu untuk audit internal itu sendiri. Jawaban mayoritas responden cukup berdasar mengingat kebutuhan perjalanan dinas auditor terkait dengan cakupan objek audit.

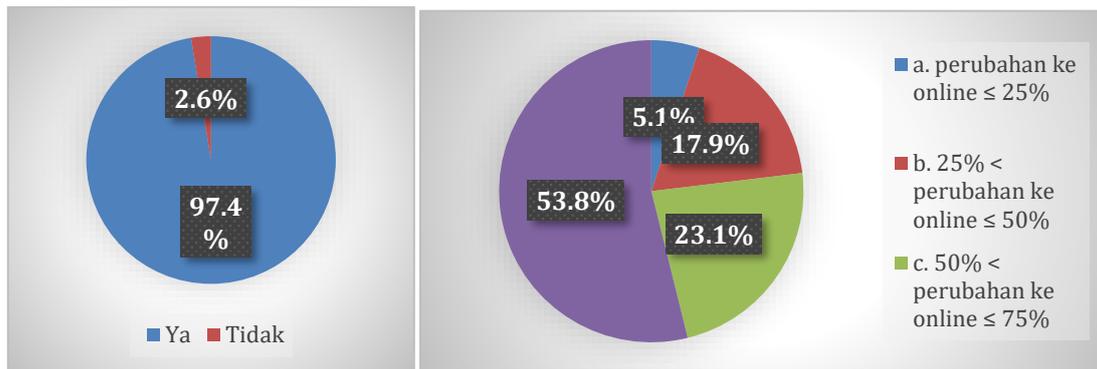


Gambar 5. Faktor pembeda SSB audit internal

Selain faktor di atas, penyusunan SSB juga perlu disesuaikan dengan metode pelaksanaan audit internal. Sebanyak 92,3% responden, sebagaimana tertuang dalam Gambar 6, sepakat bahwa SSB audit internal dibedakan berdasarkan metode *full offline* dan metode *hybrid* (gabungan audit *offline* dan *online*). Penyesuaian ini didasarkan atas perubahan cara kerja yang sesuai dengan kondisi saat ini. Selain adanya pandemi Covid-19, teknologi informasi sudah sangat mendukung untuk pelaksanaan audit internal secara *online*. Berdasarkan jawaban responden yang tertuang pada Gambar 7, pelaksanaan audit internal selama pandemi telah mengalami perubahan dari *offline* ke *online* sebagai mana dialami oleh 97,4% responden. Perubahan metode tersebut juga lebih banyak didominasi oleh proporsi perubahan lebih dari 75% bagian proses audit internal. Hal ini mengisyaratkan bahwa penyusunan SSB perlu dibuat dua pengaturan sesuai tipe metode audit (*full offline* dan *hybrid*) agar dapat sesuai dengan kebutuhan di lapangan. Namun, menurut keterangan, K/L di luar Kementerian Keuangan diharapkan memiliki pandangan yang sama dengan Kemenkeu terkait paradigma APBN. Kemampuan pelaksanaan *remote* dan *onsite* audit internal juga dinilai berbeda antar KL, tidak sama rata. Hal ini menjadi tantangan dalam mewujudkan kualitas audit internal yang seragam di seluruh K/L sehingga standar yang akan diterapkan dapat diterima dan diterapkan dengan baik.

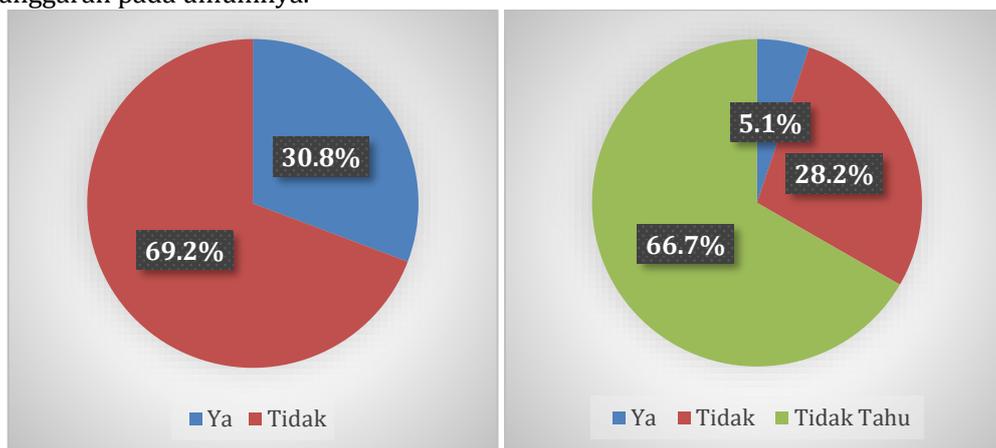


Gambar 6. Perbedaan metode *hybrid* dan *offline* dalam SSB audit internal



Gambar 7. Perubahan metode dari offline ke online (kiri) dan persentase perubahan offline ke online (kanan) dalam audit internal

Selain pandangan tentang penyusunan SSB audit internal, responden juga ditanyakan terkait SBKU audit kinerja yang sudah ditetapkan dalam PMK SBK. SBKU tersebut ditujukan untuk audit dengan satu kali uji petik. Poin yang ditanyakan adalah pengetahuan responden dan penggunaan SBKU audit kinerja di unit responden. Jawaban mengenai pengetahuan dan penggunaan SBKU audit kinerja tersebut tercantum pada Gambar 10. Mayoritas responden tidak mengetahui SBKU audit kinerja (69,2%). Hanya 5,1% responden yang dengan jelas menyampaikan bahwa mereka menggunakan SBKU audit kinerja untuk satu kali uji petik tersebut. Hal ini menunjukkan dua hal. Pertama, sosialisasi SBKU belum sepenuhnya menjangkau seluruh pengguna sehingga mereka banyak yang tidak mengetahui. Kedua, kebutuhan akan SBKU audit kinerja dengan satu kali uji petik hanya sebagian kecil saja dari audit kinerja. Jika proses audit kinerja membutuhkan lebih dari satu kali uji petik, maka pengalokasiannya tidak mengacu pada SBKU. Pengalokasiannya menggunakan mekanisme penganggaran pada umumnya.



Gambar 10. Pengetahuan responden (kiri) dan penggunaan (kanan) SBKU audit kinerja untuk satu kali uji petik

Responden memberikan pandangan secara umum terkait pengembangan kebijakan SSB untuk audit internal. Responden sangat mendukung pengembangan kebijakan SSB tersebut. Penerapan SSB perlu dan penting untuk diterapkan dalam rangka mencapai *output* yang berkualitas. Rencana ini sangat baik untuk meningkatkan profesionalisme para auditor terlebih

harapan adanya evolusi auditor untuk menjadi *trusted advisor*. Harapan responden yaitu agar SSB dapat diterapkan dengan baik. Penyusunan SSB audit internal harus mendukung pelaksanaan tugas audit internal. Penyusunan SSB tersebut agar mengedepankan keadilan dan kecukupan kegiatan audit internal dalam rangka menciptakan *good governance*. SSB disusun dengan memperhatikan kompleksitas kegiatan audit internal, karakteristik penugasan dan kondisi di lapangan.

Saran responden terkait pengembangan kebijakan SSB khususnya audit internal disampaikan juga dalam jawaban kuesioner. Saran tersebut antara lain agar penyusunan SSB audit internal tidak hanya mencakup kegiatan *assurance* tetapi juga kegiatan *consulting*. SSB sebaiknya dapat menutupi seluruh biaya yang diperlukan. SSB merupakan biaya yang dikeluarkan untuk melakukan kegiatan audit dan tidak duplikasi dengan unsur tunjangan kinerja.

Belanja perjalanan dinas dalam audit internal merupakan belanja operasional pengawasan. Biaya perjalanan dinas tersebut harus dibedakan dengan biaya perjalanan dinas di unit sekretariat maupun unit teknis lain. Kegiatan pengawasan di inspektorat yang membutuhkan biaya perjalanan dinas merupakan pelaksanaan substansi proses bisnis utama bagi inspektorat. Kegiatan pengawasan dilakukan dengan prinsip *risk based audit* dan selektif. SSB terkait perjalanan dinas audit internal dapat menekankan perbedaan perlakuan saat terjadi pemotongan anggaran perjalanan dinas agar proses pengawasan tetap dapat berjalan dengan baik.

4.2 Gambaran Struktur Biaya Audit Internal

Sekretaris Jenderal Kementerian Keuangan atas nama Menteri Keuangan telah menyusun Surat Edaran nomor SE-20/MK.1/2021 tentang Standar Struktur Biaya Lingkup Kementerian Keuangan Tahun Anggaran 2022 pada tanggal 6 Desember 2021. SSB yang diatur dalam surat edaran tersebut merupakan standarisasi struktur biaya pada proses perencanaan penganggaran dan pelaksanaan anggaran pada level kegiatan, KRO, RO sampai dengan akun. Standarisasi struktur biaya tersebut diklasifikasikan menjadi standar struktur biaya operasional, kesekretariatan, generik, dan spesifik. SSB terkait audit internal pada inspektorat jenderal merupakan SSB *output* spesifik. Pada surat edaran disampaikan bahwa SSB merupakan salah satu instrumen yang memegang peranan penting dalam mengawal efisiensi anggaran untuk mewujudkan Penganggaran Berbasis Kinerja (PBK). Implementasi SSB dalam penyusunan anggaran diharapkan dapat menjelaskan hubungan antara biaya yang dibutuhkan dengan ekspektasi hasil yang akan dicapai, sehingga akuntabilitas, efisiensi dan efektivitasnya dapat diukur.

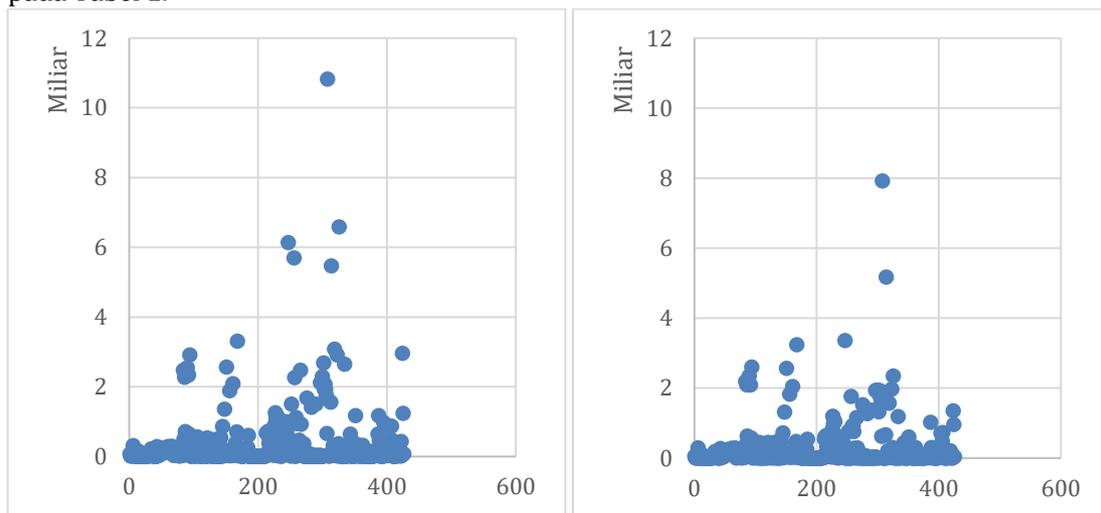
Kegiatan audit internal tercakup pada kegiatan pengelolaan risiko, pengendalian dan pengawasan internal dengan KRO Layanan Manajemen Kinerja Internal. KRO Layanan Manajemen Internal terdiri dari beberapa RO yang merupakan RO rekomendasi hasil pengawasan internal. Contoh dari RO ini yaitu rekomendasi hasil pengawasan kebijakan fiskal, rekomendasi hasil pengawasan pengelolaan penerimaan negara, dan rekomendasi hasil pengawasan pengelolaan belanja negara. Satuan dari RO ini adalah rekomendasi. SSB dari RO tersebut antara lain terdiri dari belanja bahan (521211), belanja jasa profesi (522151), belanja perjalanan biasa (524111), dan belanja perjalanan dinas dalam kota (524113). Pada Surat Edaran Nomor SE-37/MK.1/2020 yang mengatur Standar Struktur Biaya di Lingkungan Kementerian Keuangan TA 2021, akun lain sebagai penyusun RO rekomendasi hasil

pengawasan internal selain empat akun tersebut adalah belanja perjalanan dinas paket *meeting* dalam kota (524114)

Implementasi pengaturan SSB TA 2021, data RO rekomendasi hasil pengawasan internal pada Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan terdiri dari lima akun di atas. Data tersebut diambil dari data RKA-K/L Kementerian Keuangan TA 2021. Beberapa RO rekomendasi hasil pengawasan terdapat tambahan akun seperti belanja jasa - penanganan Pandemi COVID-19 (522192), dan belanja perjalanan dinas paket *meeting* luar kota (524119). Tambahan akun tersebut sudah sesuai dengan pengaturan SSB dalam surat edaran.

Pada K/L lain, sebagai contoh yaitu inspektorat jenderal Kementerian Dalam Negeri, RO pengawasan internal terdiri dari belanja bahan (521211), belanja jasa profesi (522151), belanja jasa - penanganan Pandemi COVID-19 (522192), belanja perjalanan dinas biasa (524111), dan belanja perjalanan dinas dalam kota (524113). Contoh lain yaitu RO layanan audit internal pada Kementerian Pertanian. RO tersebut terdiri dari belanja bahan (521211), belanja barang non operasional lainnya (521219), belanja jasa profesi (522151), belanja jasa - penanganan Pandemi COVID-19 (522192), belanja perjalanan dinas biasa (524111), belanja perjalanan dinas dalam kota (524113), dan belanja perjalanan dinas paket *meeting* dalam kota (524114).

Berdasarkan uraian di atas, seluruh unit inspektorat K/L memiliki komponen belanja yang hampir sama untuk audit internal tersebut. Audit internal memiliki komponen belanja perjalanan dinas yang dominan. Hal ini sesuai dengan temuan kajian Mahfudin (2020) sebelumnya bahwa karakteristik pekerjaan dari audit internal sebagian besar berbentuk perjalanan dinas. Data pagu RO dan belanja perjalanan dinas pada RO audit internal pada RKA-K/L 2021 untuk satu satuan RO dijabarkan pada *scatter plot* sesuai Gambar 11. RO terkait audit internal atau pengawasan internal yang berhasil dihimpun dan diolah pada kajian ini terdiri dari 426 RO. Satuan antar RO tersebut tidak seragam antara lain yaitu laporan, layanan, rekomendasi, persen, dan dokumen. Pagu dan alokasi belanja perjalanan dinas (akun 524) RO pada Gambar 11 merupakan pagu hasil revisi. Statistik dari sebaran data RO tersebut dijabarkan pada Tabel 1.



Sumber: *Business Intelligence (BI) Anggaran*

Gambar 11. Sebaran data pagu (kiri) dan belanja perjalanan dinas (kanan) RO audit internal per satu satuan RO

Tabel 1. Statistik pagu dan belanja perjalanan dinas (524) awal dan revisi untuk RO audit internal TA 2021

Statistik	%524 Awal	%524 Revisi	Pagu Awal/ Satu RO	Pagu Revisi/ Satu RO	524/ Satu RO	524/ Satu RO
Minimal	0,0%	0,0%	82.500	667	-	-
Maksimal	100,0%	100,0%	8.502.368.000	10.826.304.000	7.807.653.000	7.925.304.000
Rata-rata	68,6%	62,3%	613.994.697	400.554.102	482.850.263	289.281.399
Standar deviasi	33,2%	38,7%	1.208.735.232	951.029.712	1.003.040.744	678.095.308
Q1	53,0%	22,4%	27.206.250	15.389.375	11.210.833	2.129.531
Q2	83,0%	81,6%	149.948.684	97.063.483	91.356.000	50.044.208
Q3	94,7%	94,6%	584.415.313	317.716.000	401.984.864	249.194.135

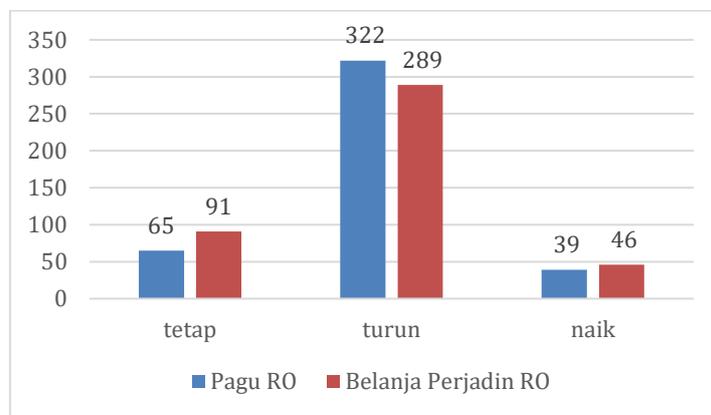
Gambar 11 menunjukkan bahwa mayoritas RO audit internal untuk satu satuan dianggarkan pada kisaran pagu ratusan juta rupiah dengan rata-rata pagu awal yaitu 613,99 juta rupiah. Namun, berdasarkan sebaran, data pagu RO audit internal tersebut memiliki banyak *outlier* atas sehingga data yang lebih pas digunakan untuk merepresentasikan pemusatan data adalah nilai tengah median (Q2). Pada pagu Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA) awal, nilai median dari pagu tersebut senilai 149,95 juta rupiah, sedangkan nilai median pagu DIPA revisi untuk satu RO audit internal adalah 97,06 juta rupiah. Artinya, 50% dari RO audit internal berada di bawah angka pagu tersebut dan setengah sisanya berada di atas. Nilai maksimal pagu satu RO audit internal bahkan ada yang mencapai 10,8 miliar. RO tersebut merupakan RO Layanan Pengawasan Internal Berkelanjutan pada Kementerian Komunikasi dan Informatika dengan bagian terbesar yaitu 6,8 miliar ditujukan untuk belanja perjalanan dinas paket *meeting* luar kota. Di sisi lain, Komisi Yudisial menganggarkan 8 laporan reuiu dokumen RKA hanya menganggarkan 82.500 rupiah.

Struktur biaya perjalanan dinas RO audit internal sebagaimana pada Gambar 11 dan Tabel 1 menunjukkan bahwa perjalanan dinas merupakan bagian penting dan tidak terpisahkan dalam pencapaian RO audit internal. Belanja perjalanan dinas meningkat seiring dengan semakin besar alokasi pagu RO audit internal tersebut. Nilai tengah dari proporsi perjalanan dinas suatu *output* audit internal berkisar pada angka 83,0% (pagu DIPA awal) dan 81,6% (pagu DIPA revisi). Hal ini menunjukkan bahwa sebagian RO audit internal memiliki belanja perjalanan dinas lebih dari 80%. Namun demikian, beberapa RO audit internal tidak mengalokasikan belanja perjalanan dinas sama sekali (0,0%). Bentuk *assurance activity* yang tidak mengalokasikan perjalanan dinas pada umumnya yaitu berbentuk laporan reuiu seperti reuiu penganggaran dan reuiu laporan keuangan. Di sisi lain, ada pula RO audit internal yang seluruh anggarannya ditujukan untuk belanja perjalanan dinas (100%). Hal ini memberikan gambaran bahwa struktur biaya perjalanan dinas dari satu RO audit internal memiliki variasi yang sangat tinggi.

Jika melihat pola pagu DIPA awal dan revisi, terjadi penurunan statistik pada sebaran data pagu RO. Pada TA 2021, sampai dengan bulan September, *refocusing* dan realokasi belanja K/L telah dilakukan sebanyak 4 kali. Hal ini tertuang pada surat Menteri Keuangan kepada seluruh pimpinan K/L tanggal 12 Januari, 18 Mei, 6 Juli dan 20 Juli 2021. *Refocusing* dan realokasi belanja K/L TA 2021 ditujukan untuk program vaksinasi nasional, penanganan pandemi COVID-19, perlindungan sosial masyarakat serta percepatan pemulihan ekonomi nasional. Salah satu fokus penghematan belanja sesuai surat Menteri keuangan yang dilakukan oleh K/L yaitu

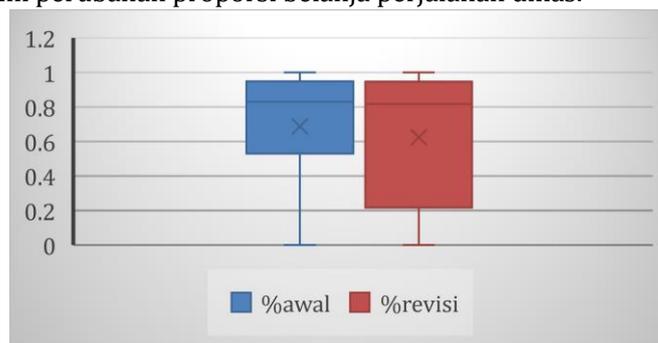
penghematan belanja perjalanan dinas. Hal ini terjadi juga pada belanja perjalanan dinas audit internal. Namun, pemotongan anggaran belanja perjalanan dinas pada audit internal tidak begitu signifikan. Hal ini dapat dilihat pada statistik Tabel 1 di mana nilai perubahan kuartil Q2 dan Q3 tidak berbeda jauh dari sebelumnya.

Dalam rangka memperkaya analisis perubahan struktur biaya perjalanan dinas akibat *refocusing* dan realokasi belanja di atas, jumlah *output* audit internal yang mengalami perubahan pagu dan belanja perjalanan dinas disajikan pada Gambar 12. Dari 426 RO audit internal, 322 (75,6%) RO mengalami pemotongan anggaran, 65 (15,3%) RO tetap dan 39 (9,1%) mengalami kenaikan. Jumlah RO audit internal yang mempertahankan alokasi belanja perjalanan dinas (91 atau 21,4% RO) dan bahkan menambahkan alokasi (46 atau 10,8%) tersebut pada mekanisme revisi lebih banyak dibandingkan perubahan pagunya. Hal ini semakin menguatkan bahwa perjalanan dinas merupakan kebutuhan utama dari pencapaian kinerja audit internal.

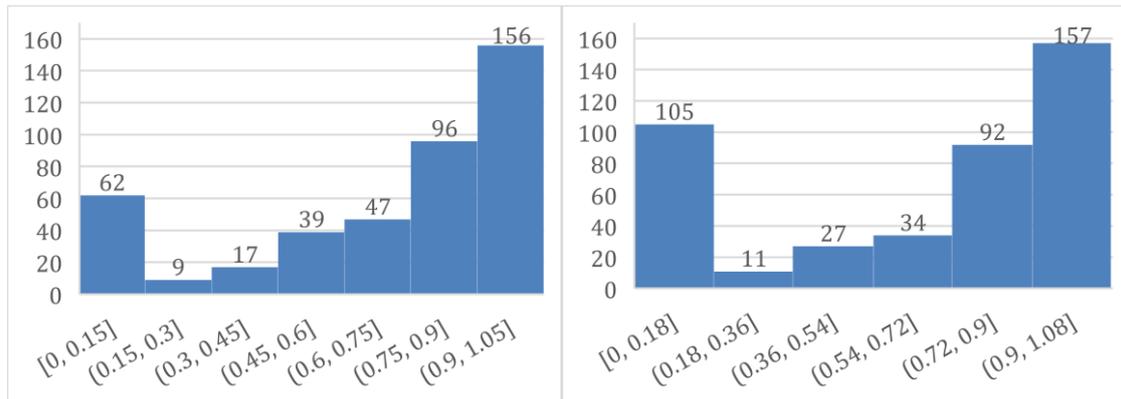


Gambar 12. Jumlah perubahan anggaran RO audit internal TA 2021

Sebaran perubahan proporsi belanja perjalanan dinas dari RO audit internal disajikan pada Gambar 13 dan Gambar 14. Proporsi perjalanan dinas setelah revisi lebih banyak berubah pada kuartil pertama saja. Hal ini ditunjukkan pada kotak proporsi pagu revisi yang tertarik ke bagian bawah serta bagian pertambahan frekuensi histogram di bagian awal. Sedangkan sisanya tidak signifikan mengalami perubahan proporsi belanja perjalanan dinas.

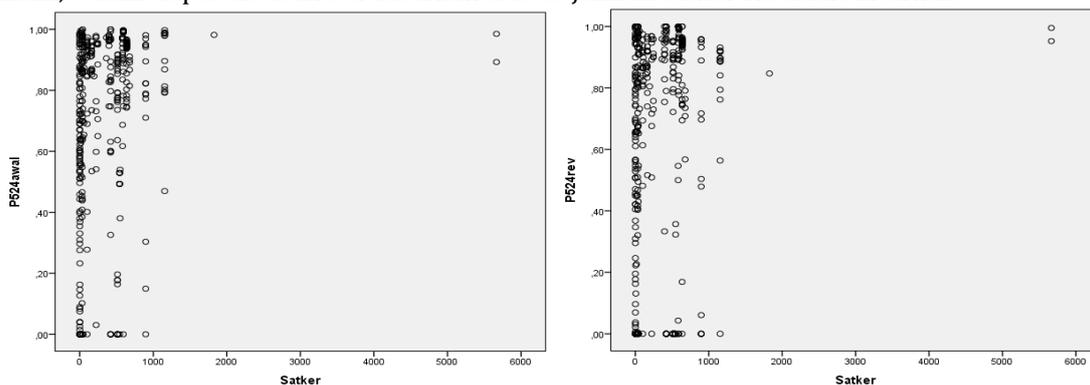


Gambar 13. Boxplot sebaran proporsi belanja perjalanan dinas terhadap pagu RO TA 2021



Gambar 14. Histogram proporsi belanja perjalanan dinas terhadap pagu awal (kiri) dan pagu revisi (kanan) RO TA 2021

Pada bagian pembahasan hasil kuesioner, responden memandang perlu adanya pembedaan level struktur biaya perjalanan dinas berdasarkan jumlah satker yang diaudit. Pada analisis ini, keduanya mencoba dihubungkan dengan plot sebaran dan korelasi. Sebaran keterkaitan proporsi perjalanan dinas RO audit internal dan jumlah satker yang menjadi tanggung jawab unit inspektorat disajikan pada Gambar 15 berikut. Meskipun proporsi perjalanan dinas tersebar acak, namun terlihat ada kecenderungan proporsi yang lebih besar saat jumlah satker semakin banyak. Nilai korelasi Pearson antara jumlah satker dengan proporsi belanja perjalanan dinas sebesar 0,220 (awal) dan 0,135 (revisi) dan signifikan secara statistik pada taraf kesalahan 1%. Nilai korelasi Spearman, biasa digunakan untuk data yang tidak berdistribusi normal, antara jumlah satker dengan proporsi belanja perjalanan dinas sebesar 0,372 (awal) dan 0,207 (revisi) dan tetap signifikan secara statistik pada taraf kesalahan 1%. Namun, mayoritas RO yang satu dengan yang lainnya pada K/L yang sama tidak dapat dikelompokkan ke dalam perhitungan jumlah satker lingkup *auditee* yang cakupan audit pada RO tersebut. Dengan demikian, analisis standarisasi untuk SSB dari sebuah RO disusun secara umum, belum dapat disusun berdasarkan *cluster* jumlah satker RO audit internal.



Gambar 15. Scatter plot proporsi perjalanan dinas RO audit internal terhadap jumlah Satker

4.3 Standarisasi Komposisi Belanja Perjalanan Dinas pada Audit Internal

White Paper Standar Biaya (2012) menjabarkan bahwa pendekatan *cost structure* tidak dapat berjalan tanpa data yang cukup. Seperti halnya penentuan *input cost*, uji petik tetap dibutuhkan dalam *cost structure*. Namun arah uji petik tidak lagi untuk mendapatkan data eksternal. Data yang dibutuhkan sebenarnya ada di dalam RKA-K/L. *Mining* data kegiatan perlu dilakukan. Data tersebut nantinya dibandingkan antar seluruh departemen untuk mendapatkan

struktur biaya yang relevan pada jenis kegiatan yang sama. Jenis kegiatan yang sama tidak hanya terpaku pada K/L yang serumpun, namun lebih pada *output* kegiatan yang sama, misalnya *output* regulasi, *output* pelatihan dan lain sebagainya.

Basis data tersebut akan menjadi bahan dalam menetapkan *cost structure* terbaik dari suatu kegiatan. Metode statistika sederhana pun dapat digunakan dalam penentuan *cost structure* tersebut. Konsepsi rata-rata, median, standar deviasi bisa menjadi justifikasi menteri keuangan memilih suatu struktur biaya sebagai yang terbaik (*best practice*). Sebagai contoh untuk acara seremonial bisa dilihat sebaran total biayanya. Menteri Keuangan dapat menetapkan angka rata-rata sebagai acuan terbaik dengan persentase deviasi standar. Dengan demikian prinsip *benchmarking* dapat dilakukan secara efektif demi keseragaman pada intern organisasi atau antar organisasi. Keunggulan lainnya yaitu efisiensi perencanaan kegiatan antar K/L dapat dengan mudah ditentukan.

Tabel 2. Statistik data pagu dan belanja perjalanan dinas RO audit internal TA 2019

Statistik	%524 Awal	%524 Revisi	Pagu Awal per Output	Pagu Revisi per Output	524 per Output	524 per Output
Minimal	0,0%	0,0%	22.554.092	22.554.092	-	-
Maksimal	99,7%	99,7%	22.133.510.000	18.574.310.000	18.728.245.000	16.420.455.000
Rata-rata	81,2%	81,7%	3.002.033.384	2.851.284.231	2.480.243.374	2.347.265.825
Standar deviasi	20,8%	20,0%	3.601.578.857	3.160.779.916	3.104.387.459	2.712.051.220
Q1	73,4%	74,2%	1.117.692.000	988.931.796	601.288.000	754.020.000
Q2	88,1%	87,8%	1.800.205.000	1.840.505.000	1.585.165.000	1.582.736.000
Q3	95,8%	95,4%	3.939.972.000	3.772.000.000	3.296.009.000	3.160.750.000
Confidential Interval 95%						
Batas bawah	77,72%	78,42%	2.407.550.380	2.329.560.283	1.967.827.665	1.899.609.832
Batas atas	84,6%	85,0%	3.596.516.389	3.373.008.179	2.992.659.083	2.794.921.817

Tabel 3. Statistik data pagu dan belanja perjalanan dinas RO audit internal TA 2020

Statistik	%524 Awal	%524 Revisi	Pagu Awal per Output	Pagu Revisi per Output	524 per Output	524 per Output
Minimal	0,0%	0,0%	7.545.000	69.000	-	-
Maksimal	100,0%	100,0%	85.573.796.000	17.200.000.000	81.413.067.000	61.561.527.000
Rata-rata	81,8%	73,5%	3.522.041.068	1.661.251.488	3.043.477.469	1.631.955.800
Standar deviasi	21,9%	26,9%	7.095.431.359	2.587.986.322	6.660.024.813	4.851.703.504
Q1	76,7%	65,6%	588.865.000	150.498.000	381.024.000	123.144.000
Q2	90,2%	83,1%	1.921.032.000	775.703.000	1.637.923.000	563.940.000
Q3	95,1%	93,7%	4.844.897.000	2.088.613.000	3.784.358.000	1.698.750.000
Confidential Interval 95%						
Batas bawah	78,6%	69,6%	2.488.338.519	1.284.219.012	2.073.207.407	925.132.209
Batas atas	84,9%	77,4%	4.555.743.616	2.038.283.964	4.013.747.530	2.338.779.392

Berdasarkan White Paper Standar Biaya sebagai arah pengembangan dan pertimbangan dalam perumusan kebijakan standar biaya, penyusunan pengembangan standar struktur biaya audit internal pada kajian ini disusun dan dianalisis dari rangkuman statistik sederhana data pagu dan belanja perjalanan dinas *output* atau RO audit internal TA 2019, 2020, dan 2021. Sebagai informasi, pada TA 2019 dan 2020 belum menggunakan istilah RO pada sistem penganggaran, istilah yang digunakan yaitu *output* dan *sub output*. Statistik yang disusun mencakup nilai minimal, maksimal, rata-rata, standar deviasi, kuartil (Q1, Q2 - median, dan Q3). Selain itu, selang kepercayaan (*confidential interval*) dari data disusun untuk melihat rentang pemusatan data pada tingkat kepercayaan 95%. *Confidential interval* adalah rentang nilai, dibatasi di atas dan di bawah rata-rata statistik, yang kemungkinan akan berisi parameter

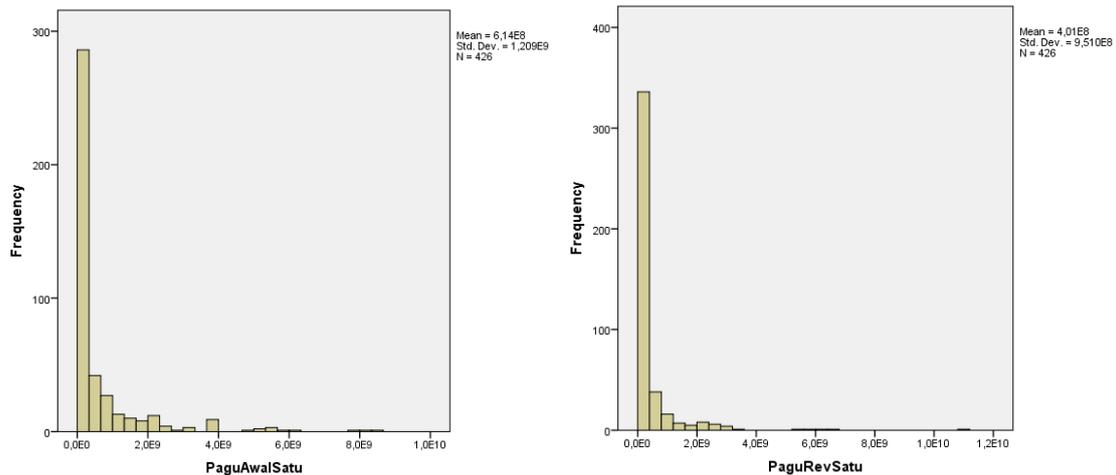
populasi yang tidak diketahui. Rangkuman statistik TA 2019, 2020 dan 2021 disajikan pada Tabel 2, Tabel 3 dan Tabel 4.

Tabel 4. Statistik data pagu dan belanja perjalanan dinas RO audit internal TA 2021

Statistik	%524 Awal	%524 Revisi	Pagu Awal/ Satu RO	Pagu Revisi/ Satu RO	524/ Satu RO	524/ Satu RO
Minimal	0,0%	0,0%	82.500	667	-	-
Maksimal	100,0%	100,0%	8.502.368.000	10.826.304.000	7.807.653.000	7.925.304.000
Rata-rata	68,6%	62,3%	613.994.697	400.554.102	482.850.263	289.281.399
Standar deviasi	33,2%	38,7%	1.208.735.232	951.029.712	1.003.040.744	678.095.308
Q1	53,0%	22,4%	27.206.250	15.389.375	11.210.833	2.129.531
Q2	83,0%	81,6%	149.948.684	97.063.483	91.356.000	50.044.208
Q3	94,7%	94,6%	584.415.313	317.716.000	401.984.864	249.194.135
Confidential Interval 95%						
Batas bawah	65,5%	58,7%	499.210.406	310.242.124	387.599.197	224.887.902
Batas atas	71,8%	66,0%	728.778.987	490.866.081	578.101.329	353.674.896

Data *output* TA 2019 berjumlah 141 *output* dengan nomenklatur bernama layanan audit internal. Satuan *output* antara lain berupa layanan, dokumen dan rekomendasi serta persen. Namun, mayoritas target volume *output* tidak mencerminkan kinerja. Sebagai contoh yaitu 1 dan 12 layanan. Informasi volume dan satuan tersebut tidak mencerminkan kinerja *output* sebenarnya. Data *output* TA 2020 yaitu 181 *output* dengan nomenklatur dan satuan yang sama dengan data pada TA 2019. Namun, target volume *output* TA 2020 sudah cukup variatif dibandingkan TA 2019. Pada TA 2021, sebagaimana pada penjabaran sebelumnya, RO terkait audit internal atau pengawasan internal yang berhasil dihimpun dan diolah pada kajian ini terdiri dari 426 RO. Satuan antar RO tersebut masih tidak seragam antara lain yaitu laporan, layanan, rekomendasi, persen, dan dokumen. Namun, target volume RO sudah cukup baik dan merepresentasikan kinerja yang akan dicapai.

Berdasarkan penjabaran sebelumnya, sebaran data baik pagu maupun belanja perjalanan dinas terkait *output* atau RO audit internal memiliki banyak *outlier* dan terindikasi tidak menyebar normal. Sebelum melanjutkan interpretasi Tabel 2,3 dan 4 di atas, uji normalitas data dilakukan pada kajian ini untuk memastikan sebaran data. Gambar 16 menunjukkan histogram data pagu awal dan pagu revisi untuk RO audit internal per satuan RO TA 2021. Histogram tersebut menunjukkan bahwa data lebih banyak di bagian kiri (data dengan nilai rendah). Nilai *skewness* atau ukuran kesimetrisan menunjukkan angka positif yaitu 3,46 dan 5,65. *Skewness* yang bernilai positif berarti ekor distribusi berada di sebelah kanan nilai terbanyak. Berarti, sebagian besar distribusi data berada di nilai rendah.



Gambar 16. Histogram pagu awal (kiri) dan pagu revisi (kanan) RO audit internal TA 2021

Hasil uji normalitas tersaji pada Tabel 5. Hasil uji Kolmogorov-Smirnov dan Shapiro-Wilk menunjukkan nilai signifikansi lebih kecil dari 0,05 yang artinya sebaran data pagu dan belanja perjalanan dinas RO audit internal tidak menyebar normal. Atas kondisi tersebut, data yang digunakan lebih lanjut untuk merepresentasikan pemusatan data dan sebagai *benchmark* nilai RO audit internal pada kajian ini adalah nilai tengah median (Q2), khususnya untuk alokasi pagu per satu satuan RO audit internal.

Tabel 5. Hasil uji normalitas data

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Proporsi 524 awal	0,179	426	0,000	0,798	426	0,000
Proporsi 524 revisi	0,201	426	0,000	0,780	426	0,000
Pagu awal/satuan output	0,306	426	0,000	0,543	426	0,000
Pagu revisi/satuan output	0,337	426	0,000	0,430	426	0,000
Belanja 524 awal/satuan output	0,315	426	0,000	0,523	426	0,000
Belanja 524 revisi/satuan output	0,335	426	0,000	0,447	426	0,000

a. Lilliefors Significance Correction

Berdasarkan Tabel 2, nilai median pagu *output* audit internal sebesar 1,80 milyar (awal) dan 1,84 milyar (revisi) per satu *output*. Pagu ini merupakan angka pada TA 2019 sebelum terjadi Covid-19 dan pelaksanaan audit dilakukan *offline* secara penuh dengan kunjungan langsung ke lapangan. Pada Tabel 3 yaitu TA 2020 di mana Covid-19 awal terjadi di Indonesia pada bulan Maret, pagu awal *output* audit internal sebesar 1,9 milyar per satu *output*. Namun, pagu revisi menurun drastis menjadi 775,7 milyar rupiah per satu *output*. Hal ini disebabkan terjadi pembatasan-pembatasan kegiatan terutama bentuk mobilitas dan perubahan cara kerja yang sebagian besar berupa *work from home*.

Analisis atas perubahan pagu yang sangat drastis menunjukkan arah efisiensi alokasi anggaran. Dengan asumsi capaian *output* tercapai, maka perubahan cara kerja ini telah mengarahkan perilaku penghematan anggaran yang sangat signifikan. Alokasi pagu *output* layanan audit internal menjadi lebih hemat dan bahkan tidak sampai 50% dari alokasi sebelumnya. Namun, angka pagu per satu *output* untuk TA 2019 dan 2020 di atas tidak dapat

mencerminkan nilai real kebutuhan *output* audit internal dikarenakan target volume *output* yang tidak menunjukkan kinerja *output* bersangkutan sebagaimana penjelasan sebelumnya. Oleh karena itu, *benchmarking* akan lebih tepat dilakukan jika menggunakan data RO TA 2021 yang memiliki volume RO real.

Pada Tabel 4, besaran pagu satu RO audit internal TA 2021 terpusat dengan nilai median 149,95 juta (awal) dan 97,06 juta (revisi). Jika dibandingkan dengan nilai rata-rata (*average*) dengan angka 614 juta (awal) dan 400,6 juta (revisi), nilai median sangat berbeda jauh dengan rata-rata tersebut. Nilai rata-rata bahkan melebihi dari kuartil ketiga (Q3) yang bernilai 584,4 juta (awal) dan 317,7 juta (revisi). Artinya, lebih dari 75% data berada di bawah nilai rata-rata. Oleh karena itu, keputusan penggunaan nilai median sebagai *benchmarking* besaran satu RO audit internal dibandingkan nilai rata-rata sudah cukup mendukung prinsip efektivitas dan efisien.

Berbeda hal dengan besaran pagu, komposisi belanja perjalanan dinas RO audit internal memiliki sebaran yang lebih berimbang antara data yang bernilai rendah dengan data yang bernilai tinggi. Hal ini dapat dilihat kembali sebaran data pada Gambar 14. Nilai *skewness* proporsi belanja perjalanan dinas bernilai negatif namun lebih mendekati nol yaitu -1,09 (awal) dan -0,74 (revisi). Artinya sebaran data proporsi perjalanan dinas lebih simetris dibandingkan pagu RO. Struktur biaya perjalanan dinas pada RO audit internal pada TA 2021 terpusat pada nilai tengah 83,0% (awal) dan 81,6% (revisi). Pada TA 2019 dan 2020, nilai median dan rata-rata proporsi tersebut berada di sekitar angka 80%. Pada TA 2021, nilai rata-rata yaitu 68,6% (awal) dan 62,3% (revisi). Oleh karena data lebih simetris, hasil *confidential interval* dari data tersebut dapat lebih diinterpretasikan sebagai bahan *benchmark* selain dari nilai median. Batas bawah dan atas dari *confidential interval* yaitu 65,5% sampai 71,8% (awal) dan 58,7% sampai 66,0% (revisi). Batas ini mencakup nilai yang dijelaskan hasil temuan kajian Mahfudin (2020) yang menjabarkan bahwa hampir 70% beban kerja dari inspektorat merupakan perjalanan dinas pengawasan internal.

Berdasarkan uraian tersebut, kajian ini menyusun dua jenis usulan pengembangan standar biaya. Pertama, bentuk standarisasi audit internal yang diharapkan oleh mayoritas responden yaitu besaran belanja perjalanan dinas tertentu untuk suatu audit internal. Standar ini sebenarnya sudah tercermin dari SBKU audit kinerja, namun SBKU yang ada masih terbatas pada audit dengan satu kali uji petik. Oleh karena itu, SBKU perlu dikembangkan untuk audit internal yang lebih dari satu kali uji petik. Berdasarkan nilai pemusatan sebaran data yang sudah dijabarkan sebelumnya, standar untuk suatu audit internal yaitu berkisar pada nilai 150 juta untuk pagu awal (diasumsikan metode *offline*) dan 100 juta untuk pagu revisi (diasumsikan untuk metode *hybrid*) per satu satuan RO audit internal. Jika menggunakan *benchmark* besaran yang lebih tinggi, besaran audit internal per satu satuan dapat mengacu pada batas bawah *confidential interval* pagu revisi satu RO audit internal yaitu 310 juta rupiah. Besaran ini lebih tinggi dari SBKU pemantauan dan evaluasi yaitu 240 juta untuk satu dokumen. Pemantauan dan evaluasi pada umumnya didominasi juga oleh kegiatan perjalanan dinas.

Jika dibandingkan dengan pengaturan standar biaya yang sudah ada yaitu SBKU audit kinerja untuk satu kali uji petik, nilai standar tersebut rupanya memiliki kisaran nilai yang sama dengan SBKU audit kinerja satu kali uji petik, terutama layanan audit kinerja luar provinsi. Berdasarkan PMK Nomor 123/PMK.02/2021 tentang SBK TA 2022, besaran SBKU layanan audit kinerja dalam perkantoran yang sama paling rendah di Provinsi DKI Jakarta yaitu 2.700.000 dan

paling tinggi di Papua Barat yaitu 48.500.000. Besaran SBKU layanan audit kinerja dalam kota paling rendah di Provinsi DKI Jakarta yaitu 36.200.000 dan paling tinggi di Provinsi Papua Barat yaitu 79.500.000. Sedangkan besaran SBKU layanan audit kinerja luar provinsi paling rendah ke Provinsi Lampung yaitu 93.600.000 dan paling tinggi ke Provinsi Papua sebesar 203.000.000. Besaran tersebut ditujukan untuk satu kali layanan audit kinerja dengan satuan 1 (satu) LHA (laporan hasil audit). Laporan Hasil Audit (LHA) adalah laporan tahap akhir dari setiap pelaksanaan audit untuk mengkomunikasikan temuan, kesimpulan dan rekomendasi hasil audit kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Dalam perhitungan besaran SBKU audit internal, perhitungan proporsi belanja perjalanan dinas dari besaran tersebut berkisar antara 95% sampai 98%.

Usulan pengembangan standar biaya yang kedua yaitu pengembangan terkait topik utama kajian yaitu pengembangan standar struktur biaya. SSB audit internal yang dimaksud yaitu berupa persentase komposisi belanja perjalanan dinas tertentu dari pagu total suatu audit internal. Berdasarkan penjabaran sebelumnya, *benchmarking* proporsi belanja perjalanan dinas RO audit internal diambil angka yang moderat antara nilai tengah (median), nilai rata-rata (*average*), dan *confidential interval* dari proporsi tersebut. Nilai dari SSB audit internal untuk komposisi perjalanan dinas yaitu 80% dari pagu RO untuk bentuk *offline* dan 60% dari pagu RO dengan metode *hybrid*. Angka tersebut dimaksudkan sebagai persentase perjalanan dinas yang *sufficient* (efektif dan efisien) untuk RO audit internal. SSB dimaksud juga merupakan batas kewajaran komponen biaya perjalanan dinas dari RO audit internal. Dengan demikian, keseragaman/keadilan alokasi komponen biaya perjalanan dinas dari RO audit internal antar K/L dapat dicapai. Selain itu, nilai SSB komposisi perjalanan dinas 80% dan 60% bisa dioptimalkan sebagai batas komponen biaya perjalanan dinas RO audit internal saat terjadi pemotongan anggaran. Pemilik RO dapat memprioritaskan perjalanan dinas yang merupakan komponen utama dalam pencapaian kinerja suatu audit internal dengan batas tersebut.

5. KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

Karakteristik pekerjaan dari audit internal sebagian besar didominasi oleh kegiatan perjalanan dinas. Hal ini memberikan gambaran bahwa kegiatan perjalanan dinas merupakan unsur utama dalam audit internal. Namun, struktur biaya perjalanan dinas dari RO audit internal memiliki variasi yang sangat tinggi antar kementerian/lembaga. Selain itu, masih terdapat variasi satuan RO audit internal antara lain laporan, rekomendasi, persen, dokumen, dan layanan pada TA 2021. Satuan dan struktur biaya RO audit internal tersebut perlu diseragamkan. Namun, informasi kinerja berupa target volume RO sudah mengalami perubahan yang lebih baik setelah adanya RSPP jika dibandingkan TA 2020 dan 2019. Target volume RO sudah mencerminkan jumlah rekomendasi hasil audit yang akan dicapai.

Berdasarkan hasil kuesioner, hampir seluruh responden sepakat perlu disusun SSB audit internal. Di sisi lain, pengaturan SBKU dianggap lebih dibutuhkan sebagai acuan dalam penyusunan RKA sebagai bentuk standar biaya dari suatu audit internal. Menurut responden, bentuk SSB lebih tepat disusun pada level RO, dibandingkan KRO, program ataupun kegiatan. SSB tersebut juga perlu memperhatikan metode atau cara kerja yaitu *hybrid* dan *full offline*. Selama pandemi Covid-19, proporsi perubahan metode dari *offline* ke *online* dalam audit internal yang disampaikan responden bahkan mencapai 75%.

Mayoritas responden tidak mengetahui SBKU audit kinerja. Bahkan, hanya 5,1% responden yang dengan menyampaikan bahwa mereka menggunakan SBKU audit kinerja untuk satu kali

uji petik. Hal ini menunjukkan dua hal. Pertama, sosialisasi SBKU belum sepenuhnya menjangkau seluruh pengguna sehingga mereka banyak yang tidak mengetahui. Kedua, kebutuhan akan SBKU audit kinerja dengan satu kali uji petik hanya sebagian kecil saja dari keseluruhan audit internal.

Rekomendasi dari kajian ini antara lain yaitu penyusunan standar satuan RO audit internal yaitu berupa rekomendasi, pengadaan sosialisasi masif terkait SBKU terutama audit kinerja kepada para auditor dan penyusun RKA-K/L serta pengembangan kebijakan standar struktur biaya untuk RO audit internal. Nilai dari SSB audit internal yang disarankan untuk komposisi perjalanan dinas audit internal yaitu 80% (metode offline) dan 60% (metode hybrid) dari pagu RO. Angka tersebut dimaksudkan sebagai persentase perjalanan dinas yang *sufficient* (efektif dan efisien) berdasarkan hasil *benchmarking* RO audit internal. Saran kajian berikutnya yaitu menyusun SSB secara rinci pada masing-masing kegiatan *assurance activity* yaitu audit, reviu, evaluasi, dan pemantauan serta kesesuaian jumlah satker *auditee* untuk masing-masing RO audit internal.

DAFTAR PUSTAKA

- Atmosudirdjo, S. Prajudi. (1982). *Administrasi dan Management Umum*. Jakarta: Ghalia Indonesia
- Efendi, Triani Meilawati. (2018). *Pengaruh pengawasan internal terhadap kinerja pegawai di dinas tenaga kerja kota bandung*. Bandung: Universitas Pasundan
- Goos, Peter, Meintrup, David. (2015). *Statistics with JMP: Grapsh, Descriptive Statistics, and Probability*. United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd
- Mahfudin, Mahfudin, Febrianto, A.M. (2020). Efektivitas Uang Harian Perjalanan Dinas Auditor. *Jurnal Anggaran dan Keuangan Negara Indonesia (AKURASI) Vol.2 No.1 2020 p57-77*
<https://doi.org/10.33827/akurasi2020.vol2.iss1.art63>
- Subdirektorat Standar Biaya. (2012). *White Paper Standar Biaya*. Jakarta: SB
- Sugiyono. (2013). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta
- Swandana, AA Nova. (2017). *Kajian Standar Struktur Biaya*. *Jurnal Sistem Penganggaran Sektor Publik Vol.1 2017 p25-33* <https://doi.org/10.33827/akurasi2017.vol1.iss1.art18>
- Wahyuni, Sari. (2015). *Qualitative research method: Theory and practice 2nd edition*. Jakarta: Salemba Empat
- Yulianto, Jauhar Rafid, *et al.* (2020). *Evaluasi Penerapan Kebijakan Standar Struktur Biaya: Penggunaan Konsep Utama dan Biaya Pendukung*. *Jurnal Anggaran dan Keuangan Negara Indonesia (AKURASI) Vol.2 No.1 2020 p22-42*
<https://doi.org/10.33827/akurasi2020.vol2.iss1.art68>