

DIKLAT PENJENJANGAN
AUDITOR KETUA TIM

TPSPM & PPKA

KODE MA : 2.150

**TEKNIK PENILAIAN
SISTEM PENGENDALIAN
MANAJEMEN DAN
PENYUSUNAN PROGRAM
KERJA AUDIT**



2008

PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PENGAWASAN
BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN

EDISI KELIMA

Judul Modul : Teknik Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen dan Penyusunan Program Kerja Audit

Penyusun : Suwartomo, Ak., M.S. Acc.
Edi Timbul, Ak., M.B.A., M.Sc.

Perevisi Pertama : Dra. Rostinah
Drs. Zaenal Asrul

Perevisi Kedua : Drs. Karyono
Drs. Sarfani Syamsuddin, Ak., M.M.

Perevisi Ketiga : Suhartanto, Ak., M.M.

Perevisi Keempat : Andilo Tohom, Ak., M Si

Pereviu : Linda Ellen Theresia, S.E., M.B.A.

Editor : Riri Lestari, Ak

**Dikeluarkan oleh Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan
BPKP dalam rangka Diklat Sertifikasi JFA
Tingkat Penjenjangan Auditor Ketua Tim**

Edisi Pertama : Tahun 1999
Edisi Kedua (Revisi Pertama) : Tahun 2000
Edisi Ketiga (Revisi Kedua) : Tahun 2002
Edisi Keempat (Revisi Ketiga) : Tahun 2005
Edisi Kelima (Revisi Keempat) : Tahun 2008

ISBN 979-3873-15-9

Dilarang keras mengutip, menjiplak, atau menggandakan sebagian atau seluruh isi modul ini, serta memperjualbelikan tanpa izin tertulis dari Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP

KATA PENGANTAR

Komitmen dari pemerintah untuk memberantas korupsi, kolusi, dan nepotisme pada berbagai aspek dalam pelaksanaan tugas umum pemerintahan dan pembangunan yang diamanatkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR) dalam Ketetapan No. XI/MPR/1998 dan Undang-Undang No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari KKN sudah menjadi agenda yang harus dilaksanakan guna tercapainya transparansi dan akuntabilitas publik. Hal tersebut merupakan tantangan berat bagi tugas pengawasan di masa depan yang harus dihadapi dengan komitmen dan profesionalisme Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.

Untuk mencapai tingkat profesionalisme aparat pengawasan, salah satu sarannya adalah melalui pendidikan dan pelatihan (diklat). Tujuan diklat sebagaimana disebutkan dalam Peraturan Pemerintah No. 101 Tahun 2000, antara lain meningkatkan pengetahuan, keahlian, keterampilan, dan sikap untuk dapat melaksanakan tugas jabatan secara profesional dengan dilandasi kepribadian dan etika Pegawai Negeri Sipil sesuai dengan kebutuhan instansi.

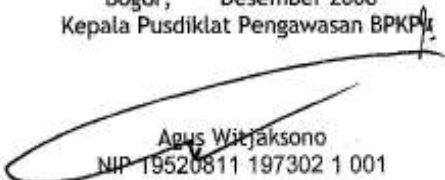
Tujuan Diklat Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor adalah untuk meningkatkan pengetahuan, keterampilan, dan perubahan sikap/perilaku auditor pada tingkat kompetensi tertentu sesuai dengan perannya.

Guna mencapai tujuan di atas, sarana diklat berupa modul dan bahan ajar disajikan dengan sebaik mungkin dan memuat bahan terkini. Itulah sebabnya modul Teknik Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen dan Penyusunan Program Kerja Audit ini telah mengalami revisi dalam rangka pencapaian tujuan dan sasaran pada Diklat Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor.

Perlu kami tekankan bahwa modul ini bukanlah satu-satunya referensi yang berkenaan dengan substansi materinya. Peserta diklat diharapkan memperkaya pemahamannya melalui berbagai referensi lainnya yang terkait.

Akhirnya kami mengucapkan terima kasih kepada semua pihak yang telah memberikan kontribusi sehingga terwujudnya modul ini.

Bogor, Desember 2008
Kepala Pusdiklat Pengawasan BPKP


Agus Witjaksono
NIP. 19520811 197302 1 001

DAFTAR ISI

Kata Pengantar	i
Daftar Isi	ii
BAB I PENDAHULUAN	
A. Tujuan Pembelajaran Umum.....	1
B. Tujuan Pembelajaran Khusus	1
C. Latar Belakang	2
D. Struktur Modul	6
E. Metodologi Pembelajaran.....	7
BAB II SPM, SUATU TINJAUAN RINGKAS	8
A. Pengertian Pengendalian Manajemen.....	8
B. Sistem Pengendalian Manajemen di Indonesia.....	12
C. Unsur-unsur Pengendalian Manajemen.....	14
D. Tujuan Pengendalian Manajemen.....	21
E. Jenis dan Metode Pengendalian Manajemen.....	24
F. Keterbatasan Pengendalian Manajemen.....	26
Latihan Soal.....	28
BAB III PENILAIAN SPM DAN PENYUSUNAN PKA LANJUTAN	31
A. Arti Penting Penilaian SPM Bagi Auditor.....	31
B. Kedudukan Penilaian SPM Dalam Tahapan Audit.....	33
C. Tahap-tahap Penilaian SPM	36
D. Penyusunan Program Kerja Audit Evaluasi SPM.....	46
E. Fokus Perhatian Dalam Pelaksanaan Penilaian SPM.....	48
F. Penyusunan PKA Lanjutan.....	50
G. Pendekatan Penilaian SPM.....	54
BAB IV PENILAIAN SPM PADA SATUAN KERJA	56
A. Faktor-faktor Yang Dinilai.....	56
B. Program Kerja Audit Penilaian SPM.....	69
C. Simpulan Penilaian SPM.....	70
D. Program Kerja Audit Lanjutan.....	73

BAB V	PENILAIAN SPM PADA TINGKAT AKTIVITAS	75
	A. Aktivitas Pelayanan Masyarakat Oleh Aparatur Pemerintah....	76
	B. Aktivitas Pengadaan Barang dan Jasa.....	86
	Lampiran 1.....	101
	Lampiran 2.....	103
	Lampiran 3.....	105
	Daftar Pustaka	108

SATU

PENDAHULUAN

A. Tujuan Pembelajaran Umum

Setelah mengikuti mata diklat ini peserta pelatihan diharapkan mampu melakukan penilaian sistem pengendalian manajemen (SPM) dan menyusun Program Kerja Audit (PKA) lanjutan.



B. Tujuan Pembelajaran Khusus

Setelah mengikuti mata diklat ini peserta pelatihan diharapkan akan mampu:

1. Menjelaskan pokok-pokok sistem pengendalian manajemen.
2. Menjelaskan pokok-pokok penilaian sistem pengendalian manajemen

3. Menerapkan teknik-teknik penilaian sistem pengendalian manajemen dalam pelaksanaan audit terhadap instansi pemerintah.
4. Menyusun PKA Lanjutan sebagai pedoman dalam melaksanakan audit rinci dan pengembangan temuan hasil audit pada tahap selanjutnya.

C. Latar Belakang

Modul yang diberi judul Teknik Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen dan Program Kerja Audit (TPSPM-PKA) ini, membahas secara khusus mengenai:

1. Teknik pengujian pengendalian (*test of control*) dalam kegiatan audit terhadap instansi pemerintah.
2. Penyusunan Program Kerja Audit lanjutan berdasarkan hasil pengujian pengendalian yang dilakukan sebelumnya.



Ada 3 (tiga) jenis pengujian dalam audit, yaitu:

1. Pengujian Pengendalian (*test of control*), yaitu pengujian terhadap keandalan pengendalian intern atau pengendalian manajemen auditan, dengan tujuan untuk mengukur risiko pengendalian dalam rangka perencanaan pengujian rinci.
2. Pengujian rinci (*substantive test*), yaitu pengujian yang bertujuan untuk menguji eksistensi penyimpangan potensial yang

diperkirakan terjadi akibat kelemahan/risiko pengendalian yang dideteksi pada pengujian pengendalian.

3. Pengujian dengan tujuan ganda (*dual purpose test*), adalah jenis pengujian yang dimaksudkan untuk memenuhi dua tujuan di atas, yaitu untuk menguji keandalan pengendalian dan eksistensi penyimpangan.



Pada praktiknya, karena alasan efisiensi, banyak institusi yang melakukan tugas audit memilih melaksanakan pengujian dengan tujuan ganda. Jika tim audit telah menemukan adanya

kelemahan pengendalian (risiko pengendalian tinggi), auditor lebih efisien dengan langsung masuk ke pengujian rinci, guna membuktikan adanya penyimpangan akibat kelemahan pengendalian.



Sebagai gambaran umum, tahapan pengujian pengendalian dan penyusunan PKA dalam langkah awal pelaksanaan audit, dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Survei Pendahuluan

Pada tahap ini dilakukan upaya mendapatkan gambaran umum mengenai kegiatan auditan, terutama mengenai sistem pengendalian manajemennya.

2. Penilaian Sistem Pengendalian

Penilaian sistem pengendalian manajemen meliputi kegiatan :

a. Pemahaman rinci terhadap pengendalian manajemen auditan

Pada tahap ini dilakukan upaya memahami dan mendokumentasikan sistem pengendalian auditan, dalam bentuk *internal control questionnaire*, *flow chart*, dan narasi, serta melakukan berbagai analisis untuk mendeteksi mengenai kelemahan pengendalian.

Hasil pemahaman rinci tersebut berupa simpulan sementara terhadap pengendalian.

- Jika disimpulkan sistem pengendalian manajemen "andal", maka dilakukan pengujian pengendalian (*test of control*). Tujuannya adalah untuk mengukur risiko pengendalian untuk menentukan luas dan dalamnya pengujian rinci yang akan dilakukan.
- Jika disimpulkan sistem pengendalian manajemen "tidak andal", maka audit dilanjutkan ke tahap pengujian rinci/ lanjutan. Tidak perlu melalui tahap pengujian pengendalian (*test of control*).

b. Pengujian Pengendalian (*test of control*)

Tahap ini dilakukan jika berdasarkan reviu sistem pengendalian diyakini pengendalian auditan andal. Tujuannya adalah untuk meyakini kebenaran simpulan awal (hipotesis) tersebut.

c. Menaksir Risiko Pengendalian (*Control Risk*)

Berdasarkan hasil pengujian pengendalian ini, auditor akan menaksir tingkat risiko yang terjadi, sebagai pedoman dalam melakukan pengujian rinci.

- Jika ternyata risiko pengendalian rendah (masih dalam batas toleransi), maka pengujian rinci tidak perlu dilakukan secara luas dan dalam.
- Jika ternyata risiko pengendalian tinggi (di atas batas toleransi), maka perlu dilakukan pengujian rinci secara luas dan dalam, tujuannya ialah untuk mengetahui dampak kuantitatif kelemahan pengendalian itu terhadap informasi/ kegiatan yang diaudit.

3. Penyusunan Program Kerja Audit Lanjutan

Pada tahap ini, berdasarkan hasil penilaian sistem pengendalian, auditor selanjutnya menyusun Program Kerja Audit (PKA) Lanjutan. PKA ini yang akan digunakan sebagai pedoman dalam melaksanakan audit rinci, yaitu pengembangan temuan hasil audit.

Modul ini ditulis sebagai bahan ajar pada pendidikan dan pelatihan Jabatan Fungsional Auditor Tingkat Penjurangan Auditor Ketua Tim pada Pusdiklatwas BPKP, yang pesertanya terdiri dari auditor di lingkungan instansi pemerintah (APIP) yang meliputi Inspektorat Jenderal Departemen, Unit Pengawasan LPND, dan Badan Pengawasan Daerah (BAWASDA) Provinsi/Kabupaten/Kota .

Pembahasan penilaian sistem pengendalian manajemen terutama diarahkan untuk keperluan pelaksanaan audit operasional (*operational audit*), yaitu audit yang bertujuan untuk menilai aspek-aspek keuangan, ketaatan terhadap ketentuan yang berlaku, keekonomisan, efisiensi, dan efektivitas kegiatan operasional instansi pemerintah, sesuai dengan jenis penugasan yang dominan dilakukan para peserta pelatihan.

D. Struktur Modul

Modul ini disajikan secara sistematis dengan urutan sebagai berikut :

Bab I Pendahuluan

Bab ini menguraikan Tujuan Pembelajaran, Deskripsi Singkat, Struktur Modul, dan Metode Pembelajaran,

Bab II SPM, Suatu Tinjauan Ringkas

Untuk menyegarkan ingatan peserta, modul ini diawali dengan tinjauan ringkas terhadap SPM yang telah dibahas pada jenjang diklat sebelumnya, terutama difokuskan pada sistem pengendalian manajemen yang berlaku di Indonesia, sesuai dengan PP 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Bab III Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) dan Penyusunan Program Kerja Audit (PKA) Lanjutan

Bab ini membahas pokok-pokok teknik penilaian SPM mulai dari pengertian, tujuan, tahapan, penyusunan PKA Evaluasi SPM, fokus perhatian, serta pendekatan dalam pelaksanaan Penilaian SPM.

Selanjutnya berdasarkan hasil penilaian SPM tersebut, diuraikan langkah selanjutnya dalam menyusun PKA Lanjutan

Bab IV Penilaian SPM pada Satuan Kerja

Bab ini membahas Faktor-faktor Yang Dinilai, Program Kerja Audit Penilaian SPM, Simpulan Penilaian SPM, dan Program Kerja Audit Lanjutan dalam rangka penilaian SPM untuk satuan organisasi/kerja

Bab V Penilaian SPM pada Tingkatan Aktivitas

Bab ini membahas teknik penilaian SPM, pengambilan simpulan hasil penilaian, dan penyusunan PKA Lanjutan untuk aktivitas layanan masyarakat, pengadaan barang/jasa, dan penyusunan laporan keuangan.

E. Metodologi Pembelajaran

Penyampaian materi diklat ini menggunakan pendekatan pembelajaran orang dewasa dengan menggunakan metode:

- Ceramah
- Curah Pendapat
- Diskusi
- Latihan

Alokasi waktu yang digunakan untuk pembelajaran ini sebanyak 30 jam pelatihan (JP) dengan satu jam pelatihan selama 45 menit.

DUA

SPM, SUATU TINJAUAN RINGKAS

Setelah mengikuti pokok bahasan ini, diharapkan para peserta diklat mampu menjelaskan konsep dasar pengendalian manajemen yang meliputi Pengertian Pengendalian, Sistem Pengendalian Manajemen di Indonesia, Unsur-unsur Pengendalian, Tujuan Pengendalian, Jenis dan Metode Pengendalian, dan Keterbatasan Pengendalian

A. Pengertian Pengendalian Manajemen



Istilah pengendalian pertama kali diartikan secara sempit sebagai suatu mekanisme pengecekan internal

(*internal check*), yaitu koordinasi suatu sistem akun dan prosedur terkait sedemikian rupa sehingga seorang pegawai melaksanakan tugasnya secara independen dan terus menerus menguji atau mengecek pekerjaan pegawai lain tentang elemen tertentu yang terkait dengan kemungkinan adanya kecurangan (George E. Bennett, 1930).

“A system of internal check may be defined as the coordination of a system of accounts and related office procedures in such a manner that the work of one employee independently performing his own prescribed duties continually checks the work of another as to certain elements involving the possibility of fraud.”

Kemajuan perkembangan ekonomi dan bisnis mendorong kemajuan di berbagai aspek memberikan dampak semakin tingginya risiko yang dihadapi suatu organisasi. Hal ini memicu pemahaman yang semakin

luas terhadap pengendalian. Pada tahun 1949, *American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)* menyatakan:

Pengendalian intern mencakup rencana organisasi dan seluruh metode koordinasi dan ukuran yang diadopsi dalam suatu usaha atau bisnis untuk melindungi aset-asetnya, memeriksa akurasi dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi kegiatan dan kepatuhan pada kebijakan manajerial yang telah ditetapkan.

“Internal control comprises the plan of organization and all of the coordinate methods and measures adopted within a business to safeguards its assets, check the accuracy and realibility of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage adherence to prescribed managerial policies. This definition (continued the Committee) possibly is broader than the meaning sometimes attributed to the term. It recognizes that a system of internal control extends beyond those matters which relate directly to the functions of the accounting and financial departement”

Definisi di atas mengungkapkan bahwa pengendalian intern tidak didefinisikan sebagai pengecekan internal semata, tetapi mengandung lingkup yang lebih luas, mencakup perencanaan suatu organisasi. Bahkan khusus bagi auditor internal definisi struktur pengendalian intern mencakup lingkup yang lebih luas dan rinci. Sarana pengendalian ini meliputi, namun tidak dibatasi, bentuk organisasi, bagan akun, peramalan, anggaran/budget, jadwal, laporan, catatan, daftar pertanyaan, metode, alat, dan audit intern.

Selanjutnya *General Accounting Office (GAO)*, menggunakan istilah “pengendalian manajemen (*management control*)” yang mencakup rencana organisasi, metode dan prosedur yang ditetapkan manajemen untuk menjamin bahwa:



1. Penggunaan sumber daya telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan kebijakan-kebijakan.

2. Sumber daya dipelihara agar terhindar dari pemborosan, kehilangan, dan penyalahgunaan, dan
3. Data yang andal dapat diperoleh, dipelihara, dan diungkapkan secara layak dalam laporan.

Definisi menurut GAO ini selanjutnya diikuti oleh lembaga audit pemerintahan, yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), yang menerapkan konsepsi pengendalian manajemen dalam aktivitas audit operasional (*operational audit*) terhadap instansi pemerintah. Istilah pengendalian intern sendiri merupakan istilah yang dapat dipertukarkan dengan pengendalian manajemen. (GAO, November 1999).



Perkembangan terkini tentang pengendalian intern telah menghasilkan suatu rumusan yang dilakukan oleh **Committee of Sponsoring Organizations of the**

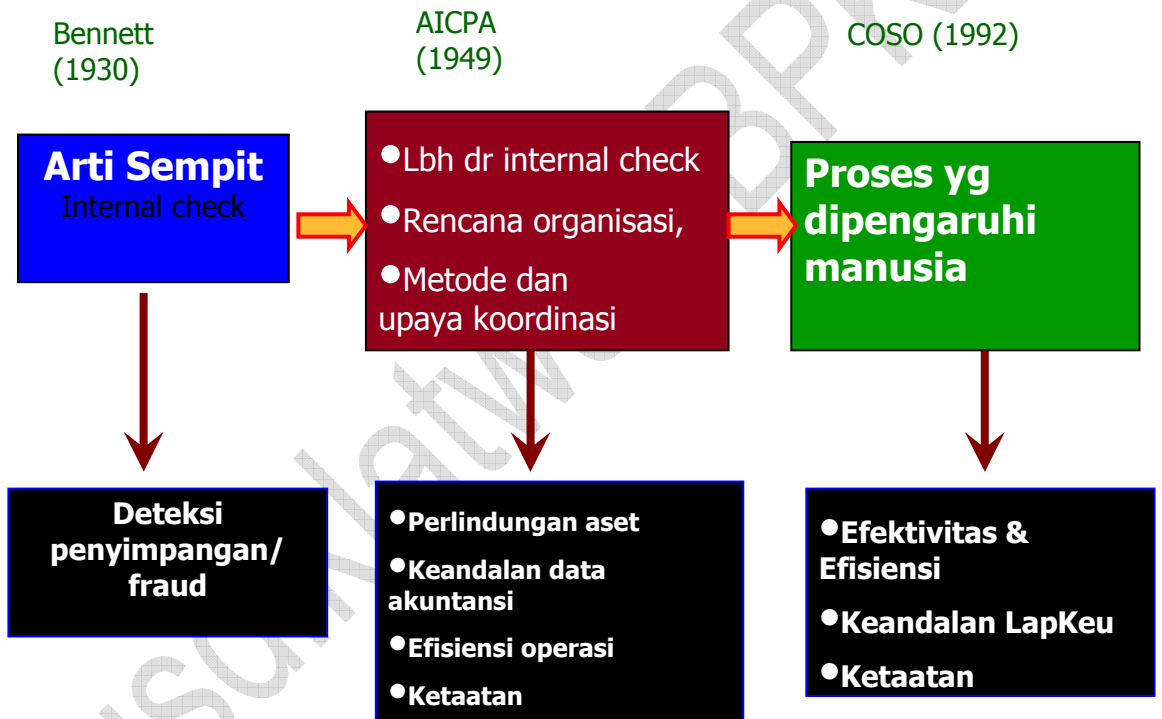
Treadway Commission (COSO) berupa *Internal Control – Integrated Framework* yang mendefinisikan pengendalian intern sebagai suatu proses, yang dipengaruhi oleh dewan komisaris suatu entitas, manajemen, dan personil lain, dirancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai berkaitan dengan pencapaian tujuan dalam beberapa kategori:

- Efektivitas dan efisiensi kegiatan
- Keandalan pelaporan keuangan
- Ketaatan pada peraturan dan ketentuan yang berlaku.

“Internal control: a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of

objectives in the following categories: Effectiveness and efficiency of operations, Reliability of financial reporting, Compliance with applicable laws and regulations”

Dari uraian tersebut di atas, terlihat perkembangan pengendalian dari yang pada awalnya hanya fokus pada bidang keuangan dan kebijakan dan prosedur (*hard control*), kemudian berkembang kepada bidang operasional dan pada area integritas dan kompetensi (*soft control*) dari manusia sebagai pelaksana sistem pengendalian. Perkembangan tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1: Perkembangan Pengendalian

Para ahli lantas menggolongkan pengertian pengendalian menurut Bennet dan AICPA sebagai pengendalian dalam arti statis, sedangkan pengertian menurut COSO disebut pengendalian dalam arti dinamis.

1. Pengendalian dalam arti statis

Pandangan ini menganggap pengendalian sebagai benda (sesuatu yang berwujud) yang dapat dilihat, diraba, atau

dirasakan. Menurut pandangan ini keandalan pengendalian tergantung pada keberadaan seluruh unsur-unsurnya, yang menurut GAO terdiri atas: organisasi, kebijakan, prosedur, personalia, perencanaan, pencatatan/akuntansi, pelaporan, dan reviu internal.



2. Pengendalian dalam arti dinamis

Pandangan ini menganggap pengendalian sebagai suatu proses yang bersifat dinamis atau sebagai alat untuk mencapai tujuan, bukan akhir dari tujuan. Pengendalian dianggap andal apabila tujuan yang diharapkan dapat dicapai dengan cara yang memadai (*reasonable*), diukur dengan membandingkan antara pengorbanan (*cost*) dan manfaat (*benefit*) yang diharapkan.

Sistem pengendalian manajemen dan sistem pengendalian intern memiliki kesamaan arti, yaitu sistem yang dirancang oleh pihak internal organisasi, dalam hal ini manajemen, untuk membantu mencapai tujuannya.

B. Sistem Pengendalian Manajemen di Indonesia

Sistem Pengendalian Manajemen di Indonesia (dengan menggunakan istilah sistem pengendalian intern), diatur dalam UU No.1 Th 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Pasal 58 dari UU tersebut menyatakan bahwa:

- (1) Dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku Kepala Pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh.

(2) Sistem pengendalian intern ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah

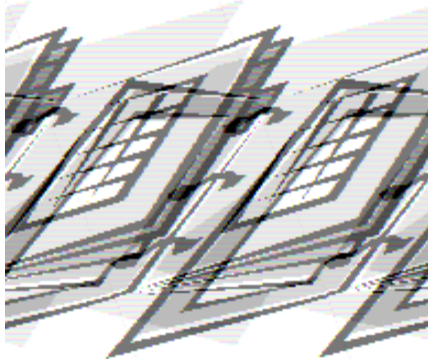
Selanjutnya, dalam penjelasan UU No.1 tahun 2004 ayat 1 dan 2 dinyatakan bahwa:

- ◆ Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang perbendaharaan.
- ◆ Menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/ Pengguna Barang menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang pemerintahan masing-masing.
- ◆ Gubernur/bupati/walikota mengatur lebih lanjut dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah daerah yang dipimpinnya.
- ◆ Sistem pengendalian intern yang akan dituangkan dalam peraturan pemerintah dimaksud dikonsultasikan dengan Badan Pemeriksa Keuangan



Dengan demikian, sistem pengendalian intern dalam pemerintahan Indonesia bukanlah hal yang asing, baik dari segi istilah maupun kewajiban penerapannya. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menganut pendekatan COSO untuk penyusunan dan pengembangan sistem pengendalian intern di seluruh instansi pemerintah pusat dan daerah. Secara lebih khusus, sebelumnya, Permendagri nomor 59 tahun 2007 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah juga menganut pendekatan COSO untuk pengendalian internal terkait dengan penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah.

C. Unsur-unsur Pengendalian Manajemen



Subbab ini akan menguraikan unsur-unsur sistem pengendalian manajemen berbasis COSO yang dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008 telah diadaptasi untuk kebutuhan instansi pemerintah di Indonesia.

Menurut PP 60 Tahun 2008, terdapat 5 (lima) unsur pengendalian yang harus dirancang dan diterapkan manajemen untuk mendapatkan keyakinan tercapainya tujuan pengendalian:

a. Lingkungan Pengendalian (*control environment*)

Lingkungan pengendalian adalah kondisi dalam instansi pemerintah yang mempengaruhi efektivitas pengendalian intern. Maka lingkungan dalam organisasi yang mampu menghasilkan perilaku positif dan dukungan terhadap pengendalian



manajemen harus diciptakan dan dipelihara. Lingkungan pengendalian yang efektif akan mampu membangun kesadaran seluruh personil yang ada dalam organisasi akan pentingnya pengendalian.

Lingkungan pengendalian yang efektif dapat diwujudkan melalui :

- 1) Penegakan integritas dan nilai etika,
- 2) Komitmen terhadap kompetensi,

- 3) Kepemimpinan yang kondusif,
 - 4) Pembentukan struktur organisasi yang sesuai kebutuhan,
 - 5) Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat,
 - 6) Penyusunan dan penerapan kebijakan pembinaan sumber daya manusia yang sehat,
 - 7) Perwujudan peran APIP yang efektif,
 - 8) Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait
- Lingkungan pengendalian dipengaruhi oleh budaya dan sejarah organisasi serta mempengaruhi kesadaran pengendalian orang-orang yang ada didalamnya. Unsur ini juga secara efektif membantu organisasi dalam mendapatkan orang-orang yang kompeten, mendorong sikap mental, dan perilaku (*attitude*) yang berintegritas dan sadar akan pengendalian, serta menetapkan "irama dari pimpinan" yang positif

b. Penilaian Risiko (*risk assessment*),



Penilaian risiko adalah kegiatan penilaian atas kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah. Setiap

organisasi menghadapi berbagai risiko yang dapat menghalangi pencapaian tujuannya, baik risiko yang berasal dari eksternal maupun internal. Oleh karena itu, setiap organisasi harus melakukan penilaian risiko untuk mengetahui risiko yang harus dikelolanya.

Penilaian risiko meliputi kegiatan untuk melakukan identifikasi dan analisis risiko. Identifikasi risiko harus dilakukan dengan :

- menggunakan metodologi yang sesuai dengan tujuan instansi pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan secara komprehensif;
- menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal; dan
- menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko.

Analisis risiko dilaksanakan untuk menentukan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan instansi pemerintah. Pimpinan instansi pemerintah menerapkan prinsip kehati-hatian dalam menentukan tingkat risiko yang dapat diterima.

c. Kegiatan Pengendalian (*control activities*),

Setelah proses penilaian risiko dilakukan, maka organisasi sudah dapat memutuskan risiko apa yang akan dikelola. Hal ini dilakukan dengan



serangkaian aktivitas pengendalian yang diyakini akan dapat meminimalkan terjadinya risiko. Kegiatan pengendalian ini membantu untuk meyakini bahwa tindakan-tindakan perlu diambil dalam rangka mengantisipasi risiko.

Kegiatan pengendalian adalah kebijakan, prosedur, teknik, dan mekanisme yang memberikan arah bagi manajemen pada semua tingkat dan fungsi organisasi tentang perencanaan dan pelaksanaan anggaran. Kegiatan pengendalian merupakan bagian yang menyatu atau integral dari proses perencanaan, pelaksanaan, pengkajian ulang dan pertanggung-jawaban atas

penggunaan sumber daya yang dipercayakan serta pencapaian hasil yang efektif.

Jadi dapat disimpulkan bahwa kegiatan pengendalian adalah tindakan yang diperlukan untuk mengatasi risiko serta penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi risiko telah dilaksanakan secara efektif.

Kegiatan pengendalian terdiri atas:

- reviu atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan;
- pembinaan sumber daya manusia;
- pengendalian atas pengelolaan sistem informasi;
- pengendalian fisik atas aset;
- penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja;
- pemisahan fungsi;
- otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting;
- pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
- pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya;
- akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya; dan
- dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting.

d. Informasi dan Komunikasi

Informasi adalah data yang telah diolah yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan simbol

atau lambang tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik.



Informasi yang penting harus diidentifikasi, diperoleh, dan dikomunikasikan dalam suatu bentuk dan waktu yang tepat sehingga memungkinkan orang untuk mewujudkan tanggung jawabnya. Sistem informasi dan komunikasi

memungkinkan semua orang dalam organisasi dapat memperoleh dan membagi informasi yang diperlukan untuk mengelola kegiatan organisasi yang berada dalam kendalinya.

Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan harus sekurang-kurangnya:

- menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi; dan
- mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus.

e. **Pemantauan (*monitoring*)**

Pemantauan adalah proses penilaian atas mutu kinerja dari sistem pengendalian intern dan proses yang memberikan keyakinan bahwa temuan dan rekomendasi audit dan reviu lainnya segera ditindak-lanjuti. Pemantauan adalah bentuk kegiatan



pengawasan oleh manajemen dan pegawai lain yang ditunjuk

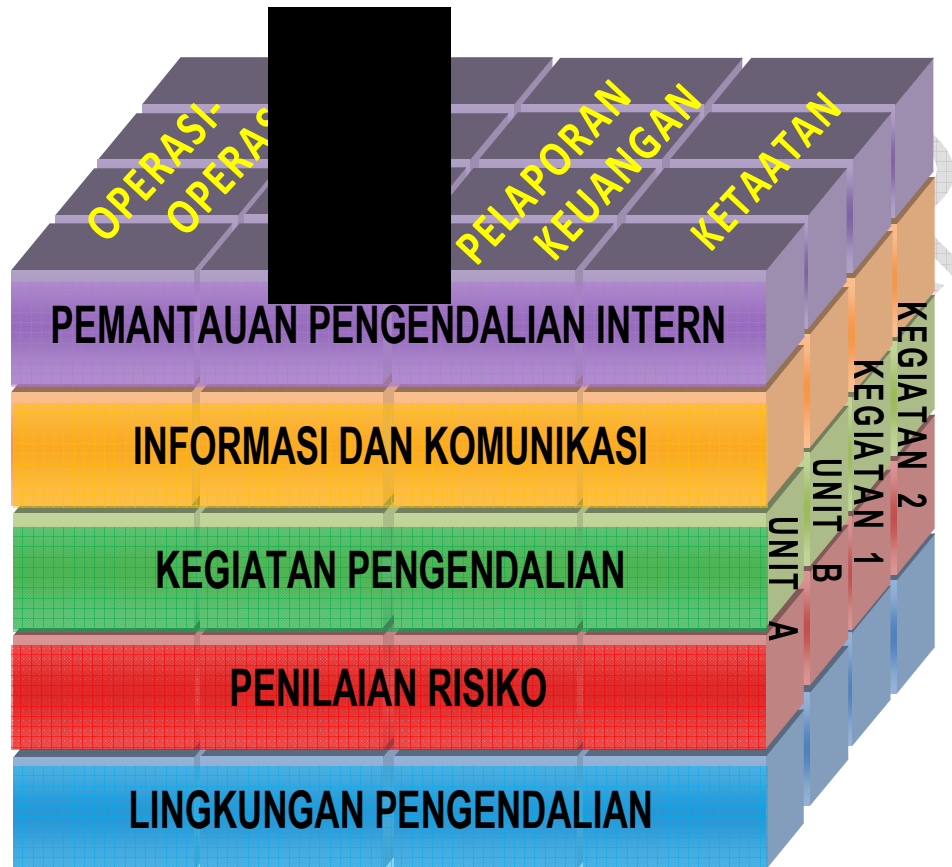
atas pelaksanaan tugas sebagai penilaian terhadap kualitas dan efektivitas sistem pengendalian intern. Hal ini dapat dicapai melalui kegiatan monitoring secara terus menerus (*ongoing monitoring*), evaluasi terpisah (*separate evaluation*), ataupun kombinasi dari keduanya. *Ongoing monitoring* dilakukan menyatu (*integrated*) di dalam operasional organisasi dalam bentuk pengelolaan dan pengawasan rutin serta kegiatan-kegiatan tiap personil dalam pelaksanaan tugasnya. Ruang lingkup dan frekuensi dari *separate evaluation* tergantung pada hasil penilaian risiko (*assessment of risks*) dan efektifitas prosedur *ongoing monitoring*.

Kelemahan sistem pengendalian intern yang diperoleh dari hasil monitoring, berikut permasalahan-permasalahan penting yang ada, harus dilaporkan kepada pimpinan organisasi untuk diperbaiki segera. Hal ini termasuk permasalahan atau temuan yang dijumpai oleh auditor eksternal. Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan revidu lainnya harus segera diselesaikan dan dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan revidu lainnya yang ditetapkan.

Seluruh, kelima unsur sistem pengendalian manajemen merupakan komponen yang terjalin erat satu dengan yang lainnya. Unsur lingkungan pengendalian berperan sebagai fondasi yang memiliki dampak sangat kuat terhadap struktur kegiatan operasi, penetapan tujuan dan penilaian risiko. Lingkungan pengendalian juga mempengaruhi kegiatan pengendalian, sistem informasi dan komunikasi, dan kegiatan monitoring. Kegiatan pengendalian dirancang terutama untuk kegiatan utama instansi pemerintah guna meminimalkan terjadinya risiko dan dampaknya.

Informasi dan komunikasi diperlukan untuk membantu melaksanakan aktivitas pengendalian dengan baik. Keempat unsur tersebut kemudian dipantau melalui sistem pemantauan yang memungkinkan pimpinan

organisasi mengetahui efektivitas sistem pengendalian yang dibangunnya sehingga dapat melakukan perbaikan secara berkelanjutan bagi upaya pencapaian tujuan organisasi. Hal ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 2: Keterkaitan antar unsur pengendalian

Gambar di atas juga memberikan pemahaman bahwa kelima unsur tersebut dapat berlaku pada tingkat organisasi secara keseluruhan atau hanya pada fungsi/aktivitas tertentu. Sebagai contoh, pada unsur lingkungan pengendalian terdapat kode etik yang berlaku bagi seluruh pegawai di organisasi. Namun demikian, adanya standar kompetensi berupa sertifikasi panitia pengadaan untuk personil tertentu hanya berlaku bagi pelaksanaan fungsi/aktivitas pengadaan.

D. Tujuan Pengendalian Manajemen

Secara singkat fungsi pengendalian bertujuan untuk mengidentifikasi terjadinya deviasi atau penyimpangan atas pelaksanaan kegiatan dibandingkan dengan perencanaan sebagai umpan balik untuk melakukan tindakan koreksi atau perbaikan bagi pimpinan dalam mencapai tujuan organisasi.

Secara luas, fungsi pengendalian juga mencakup usaha mencegah kemungkinan terjadinya penyimpangan. Sistem pengendalian manajemen mencakup pengendalian yang bersifat preventif maupun pengendalian yang bersifat pendeteksian.

Dalam PP 60 Tahun 2008, Sistem Pengendalian Intern didefinisikan sebagai proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Terdapat 4 tujuan yang ingin dicapai dengan dibangunnya SPIP. Hal ini sejalan dengan tujuan pengendalian yang digariskan oleh International Organization of Supreme Audit Institution (INTOSAI). Uraian dari keempat tujuan tersebut adalah sebagai berikut:

1. Kegiatan yang Efektif dan Efisien

Kegiatan operasional sebuah organisasi dikatakan efektif bila telah ditangani sesuai rencana dan hasilnya telah sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Maksudnya ialah, bahwa



pengendalian yang diterapkan harus efektif. Ada dua aspek yang terkait dengan efektivitas, yaitu:

- a) Berhasil guna, artinya berhasil mencapai sasaran yang diinginkan sesuai rencana yang telah ditetapkan semula.
- b) Berdaya guna, artinya produk yang dihasilkan benar-benar bermanfaat sesuai dengan kebutuhan.

Istilah efisien biasanya dikaitkan dengan pemanfaatan aset untuk mendapatkan hasil. Misalnya menghasilkan produksi yang berkualitas tinggi (pelayanan prima) dengan bahan baku (sumber daya) yang terbatas. Kegiatan layanan yang demikian dikatakan efisien

2. Laporan Keuangan yang Dapat Diandalkan



Tujuan ini didasarkan pada pokok pikiran, bahwa informasi adalah salah satu dasar pijakan manajemen dalam mengambil keputusan. Agar keputusan yang diambil tepat sesuai dengan kebutuhan, maka informasi yang disajikan harus andal/layak dipercaya, yaitu menggambarkan keadaan yang sebenarnya. Laporan yang menyesatkan dapat mengakibatkan munculnya salah keputusan yang merugikan organisasi.

Suatu informasi (terutama informasi keuangan) layak dipercaya, bila:

- a) didukung data yang sah, lengkap, tepat waktu,
- b) mendapat otorisasi dari pejabat yang berwenang,
- c) dinilai dengan mata uang yang berlaku sesuai ketentuan penilaian,

- d) dikelompokkan dan dicatat pada pos yang sesuai, serta
- e) diikhtisarkan dan dilaporkan dengan memberi penjelasan yang cukup dan mudah dimengerti.

3. Pengamanan Aset Negara

Hal ini penting karena kelalaian dalam pengamanan aset akan berakibat pada mudahnya terjadi pencurian, penggelapan, dan bentuk manipulasi lainnya terhadap aset yang dapat merugikan organisasi.



Upaya pengamanan aset, antara lain, dapat ditunjukkan dengan membatasi individu yang dapat mengakses penggunaan aset, data dan informasi, penyediaan petugas keamanan, dan sebagainya.

4. Ketaatan Terhadap Peraturan Perundang-undangan

Seluruh transaksi atau kegiatan dilaksanakan sesuai dengan kebijakan, rencana, prosedur, dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam upaya mencapai keempat tujuan tersebut, diperlukan kebijakan, prosedur, integritas dan kompetensi dari manusia yang melaksanakannya. Sebuah kebijakan atau prosedur dapat saja dikembangkan untuk dapat mencapai lebih dari satu tujuan pengendalian. Sebagai contoh, penyusunan dan penyampaian laporan keuangan dan kinerja per triwulan bukan saja dimaksudkan untuk memenuhi kewajiban sebagaimana diamanatkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah tetapi juga dilakukan untuk mencapai

tujuan keandalan laporan keuangan dan berguna bagi pimpinan instansi pemerintah untuk menilai efisiensi dan efektivitas kegiatan.

E. Jenis dan Metode Pengendalian Manajemen

1. Jenis Pengendalian Manajemen

Menurut jenisnya, pengendalian dapat dikelompokkan dalam lima bagian:

a. Pengendalian preventif (*preventive controls*)

Yaitu pengendalian yang dilakukan sebagai upaya untuk mencegah terjadinya penyimpangan, sebagai upaya antisipasi manajemen sebelum terjadinya masalah yang tidak diinginkan (*before the fact*).

Contohnya, pemisahan fungsi (*segregation of duties*), penyeliaan (*supervisory review*), editing, pengecekan keandalan, kelengkapan, dan ketepatan perhitungan (*reasonableness, completeness, and accuracy checks*).

b. Pengendalian detektif (*detective controls*)

Yaitu pengendalian yang menekankan pada upaya penemuan kesalahan yang mungkin terjadi. Contohnya, rekonsiliasi bank, kontrol hubungan, observasi kegiatan operasional, dan sebagainya.

c. Pengendalian korektif (*corrective controls*)

Upaya mengoreksi penyebab terjadinya masalah yang diidentifikasi melalui pengendalian detektif, sebagai antisipasi agar kesalahan yang sama tidak berulang di masa yang akan datang.

Masalah/kejadian dimaksud dapat dideteksi oleh manajemen sendiri, atau oleh auditor. Bila masalah tersebut diketahui berdasarkan temuan auditor, wujud pengendalian korektifnya

berupa pengendalian terhadap pelaksanaan tindak lanjut atas rekomendasi auditor.

d. Pengendalian langsung (*directive controls*)

Pengendalian yang dilakukan pada saat kegiatan sedang berlangsung, dengan tujuan agar kegiatan dilaksanakan sesuai dengan ketentuan. Contohnya, supervisi oleh atasan kepada bawahan, dan pengawasan oleh mandor terhadap aktivitas pekerja.

e. Pengendalian kompensatif (*compensative controls*)

Yaitu upaya penguatan pengendalian karena diabaikannya suatu aktivitas pengendalian. Contohnya, pengetatan pengawasan langsung oleh pemilik terhadap kegiatan pegawai pada usaha kecil, seperti warung. Hal itu dilakukan sebagai kompensasi dari ketidak-jelasan pemisahan fungsi.

2. Metode Pengendalian Manajemen

Menurut metodenya, pengendalian juga dapat dibagi dalam lima kelompok:

a. Pengendalian organisasi (*organization controls*)

Yaitu upaya pengendalian yang dilakukan melalui pengaturan organisasi, antara lain dengan menetapkan:

- 1) Tujuan, pembagian wewenang dan tanggung jawab, termasuk pelaporan (*purpose, authority, and responsibility*).
- 2) Struktur organisasi (*organizational structure*),
- 3) Wewenang pengambilan keputusan (*decision authority*), dan
- 4) Uraian tugas, termasuk pemisahan fungsi (*job description, including segregation of duties*).

- b. **Pengendalian operasional (*operational controls*)**, meliputi: perencanaan, penganggaran, sistem akuntansi dan informasi, dokumentasi, kewenangan, kebijakan dan prosedur, serta garis perintah.
- c. **Pengendalian personalia (*controls for personnel management*)**, meliputi:
- 1) Seleksi dan penerimaan pegawai,
 - 2) Orientasi, pelatihan dan pengembangan,
 - 3) Penyeliaan/supervisi
- d. **Pengendalian reviu (*review controls*)**, meliputi :
- 1) Reviu terhadap pegawai (*review of individual employees*),
 - 2) Reviu internal terhadap kegiatan operasional dan program (*internal review of operations and programs*),
 - 3) Reviu eksternal (*external reviews*),
 - 4) Reviu antar unit/instansi (*peer review*),
- e. **Pengendalian melalui fasilitas dan peralatan (*facilities and equipment*)**
- Fasilitas adalah bangunan, taman, pengairan, dan sebagainya, sedangkan peralatan adalah mesin, alat-alat, perangkat keras dan lunak komputer, dan sebagainya.
- Upaya pengendalian yang dimaksud meliputi penataan *lay-out*, perbaikan, pemeliharaan, kebersihan, dan lain-lain, yang mendukung pelaksanaan kegiatan yang efisien, efektif, dan taat aturan.

F. Keterbatasan Pengendalian Manajemen

Sistem pengendalian menjadi tidak efektif apabila terjadi:

1. Pengabaian Manajemen (*management override*)



Hal ini berkaitan dengan sikap manajemen, berupa ketidakpedulian terhadap kebijakan atau prosedur yang sudah ditetapkan, sehingga (mungkin secara tidak sengaja) manajemen membiarkan terjadinya penyimpangan pada pelaksanaan suatu kegiatan.

Pengabaian manajemen ini biasanya terjadi pada pejabat yang terlalu lama menduduki jabatan di suatu tempat, sehingga ada staf yang sangat dipercaya oleh pejabat yang bersangkutan. Kondisi ini dapat disebut sebagai hubungan yang tidak lazim, yang dapat mengakibatkan lemahnya pengendalian. Misalnya, yang bersangkutan menjadi kurang teliti dalam mereviu pekerjaan staf yang sangat dipercayai itu.

2. Kesalahan atau kekeliruan personil (*personnel errors or mistakes*)

Kesalahan dan kekeliruan biasanya bukan disebabkan oleh unsur kesengajaan, tetapi lebih banyak disebabkan oleh unsur kemampuan dan ketelitian. Misalnya, kemampuan



dalam menafsirkan dan menerapkan kebijakan dan prosedur pelaksanaan kegiatan operasional. Kesalahan dan kekeliruan dapat berakibat hasil yang dicapai tidak sesuai dengan yang diharapkan.

3. Kolusi (*collusion*)



Kolusi biasanya didefinisikan sebagai kerjasama dua orang atau lebih untuk melakukan tindakan yang bertujuan

mendapatkan keuntungan pribadi atau golongan, tanpa memerhatikan dampak kerugian bagi organisasi. Hal ini biasanya timbul akibat pertentangan kepentingan (*conflict of interest*) antara keinginan pribadi/golongan para pelaku dengan keinginan organisasi.

Kolusi biasanya sulit dibuktikan dalam audit, karena dilakukan melalui kerjasama dengan cara merekayasa data dan sistem, sehingga para pelaku saling menutupi/membela kecurangan yang dilakukan rekannya.

Latihan Soal

1. Kegiatan utama yang dilakukan auditor adalah melakukan pengujian. Jelaskan beberapa jenis pengujian yang dapat dilakukan dalam sebuah penugasan audit. Diskusikan jenis pengujian mana yang lebih tepat.
2. Pemahaman dan penilaian sistem pengendalian manajemen dalam sebuah audit adalah bagian penting dari sebuah proses audit. Jelaskan manfaat dari pemahaman dan penilaian sistem pengendalian manajemen tersebut bagi sebuah penugasan audit.
3. Jelaskan mengapa perkembangan pengendalian manajemen semakin meluas.
4. Jelaskan pengendalian dalam arti statis dan dinamis.
5. Jelaskan keterkaitan antar 5 unsur pengendalian versi COSO.

6. Jelaskan tujuan dari sistem pengendalian manajemen menurut PP 60 Tahun 2008. Jelaskan pula perbedaannya dengan tujuan sistem pengendalian manajemen menurut COSO.
7. Jelaskan apakah sistem pengendalian manajemen dapat mencapai lebih dari satu tujuan pengendalian. Berikan contoh.
8. Sebutkan jenis-jenis pengendalian manajemen dan jelaskan apakah setiap organisasi memerlukan lebih dari satu jenis pengendalian manajemen?
9. Jelaskan keterbatasan dari suatu sistem pengendalian manajemen. Identifikasikan faktor utama yang menjadi pemicu adanya keterbatasan itu.
10. Pada tahun anggaran 2007, terdapat Pekerjaan Pembangunan Gedung Kelas untuk Balai Latihan Kesejahteraan Sosial di Kotamadya Pontianak, Kalimantan Barat. Drs. Kalimutu adalah Kepala Balai dan Dyah, S.Sos sebagai Pejabat Pembuat Komitmen. Hasil audit yang dilakukan oleh Tim Inspektorat Jenderal Departemen Sosial menunjukkan bahwa pekerjaan tidak dapat diselesaikan sesuai tanggal kontrak, yaitu 14 Desember 2007. Namun, seluruh dana untuk pekerjaan tersebut telah dicairkan 100%. Dana tersebut dimasukkan ke dalam rekening bersama atas nama rekanan pelaksana dan Kepala Balai. Dana tersebut baru ditransfer ke rekening rekanan pelaksana setelah seluruh pekerjaan pembangunan kelas selesai dikerjakan. Pekerjaan pembangunan kelas baru dapat diselesaikan oleh rekanan pada tanggal 30 Januari 2008.

Ketika temuan ini dikonfirmasi kepada Drs. Kalimutu dan Dyah, S.Sos, kedua pejabat tersebut menjelaskan bahwa hal tersebut terpaksa dilakukan karena kebutuhan ruangan kelas sudah mendesak mengingat jumlah dan frekuensi kebutuhan pelatihan yang semakin meningkat. Mereka beralasan bahwa apabila kontrak pekerjaan dihentikan dan sisa dana dikembalikan ke kas negara, maka rencana kegiatan pelatihan akan terganggu.

Dari kasus di atas, diskusikan dalam kelompok, apakah telah terjadi pengabaian manajemen atau tidak. Uraikan argumentasi untuk mendukung pendapat tersebut.

Pusdiklatwas BPKP

TIGA

& PENILAIAN SPM

PENYUSUNAN PKA LANJUTAN

Setelah mempelajari pokok bahasan ini, para peserta diklat diharapkan mampu menjelaskan arti penting Penilaian SPM bagi Auditor, Kedudukan Penilaian SPM dalam Tahapan Audit, Tahap-tahap Penilaian SPM, Fokus Perhatian dalam pelaksanaan Penilaian SPM, dan pendekatan Penilaian SPM. Selain itu, peserta diklat akan mampu menyusun PKA Evaluasi SPM dan PKA Lanjutan

A. Arti Penting Penilaian SPM Bagi Auditor



Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SA-APIP), yaitu standar pelaksanaan audit kinerja paragraf 3021, menyatakan: "Auditor harus memahami rancangan sistem pengendalian intern dan menguji penerapannya. Pemahaman ini digunakan untuk menentukan saat dan jangka waktu serta penentuan prosedur yang diperlukan dalam pelaksanaan audit". Standar tersebut merupakan landasan formal auditor APIP melakukan penilaian SPM. Berdasarkan pernyataan tersebut, maka penilaian sistem pengendalian manajemen merupakan keharusan bagi seorang auditor, untuk menentukan luas dan lingkup pengujian yang akan dilaksanakan.

Metodologi auditor dalam memenuhi standar audit tersebut melibatkan tiga aktivitas utama berikut:

- Memperoleh pemahaman yang cukup mengenai unsur-unsur sistem pengendalian manajemen untuk merencanakan audit lanjutan
- Menilai risiko pengendalian untuk setiap aspek/kegiatan penting dari organisasi yang diaudit (auditan)
- Merancang pengujian substantif/audit lanjutan untuk setiap risiko pengendalian yang dinilai cukup tinggi, yang tidak dapat mendeteksi atau mencegah penyimpangan/deviasi

Pemahaman atas unsur-unsur SPM melibatkan prosedur, artinya auditor perlu memahami rancangan kebijakan dan prosedur dan mencari tahu apakah setiap kegiatan penting/pokok dari auditan memiliki prosedur.



Risiko pengendalian adalah risiko kemungkinan tidak

terdeteksinya penyimpangan/deviasi oleh sistem pengendalian yang diterapkan manajemen. Auditor menilai risiko pengendalian dengan melaksanakan prosedur pengujian yang memungkinkannya mengevaluasi efektivitas pengendalian. Evaluasi dilakukan atas efektivitas rancangan dan implementasi dari pengendalian tersebut.

Risiko pengendalian berbanding terbalik dengan derajat keandalan. Dengan demikian, menaksir risiko pengendalian sama artinya dengan menentukan derajat keandalan sistem pengendalian.

- a. Pengendalian dianggap kuat atau andal bila risiko pengendaliannya rendah.
- b. Pengendalian dianggap lemah atau tidak andal bila mengandung risiko pengendalian yang tinggi.



Hasil penilaian risiko pengendalian digunakan untuk menentukan luas dan dalamnya audit lanjutan. Jika pengendalian manajemen memadai, audit lanjutan tidak perlu terlalu dalam dan luas. Namun sebaliknya, jika pengendalian manajemen lemah, audit lanjutan harus dilakukan secara lebih luas dan dalam.

Dengan mengetahui derajat risiko pengendalian maka audit rinci dapat direncanakan secara terarah dan efisien, yaitu:

- a. Terarah pada informasi yang dipengaruhi oleh pengendalian yang mengandung risiko tinggi saja. Hal ini akan menekan risiko audit yang dihadapi auditor.
- b. Efisien karena pengujian terhadap suatu informasi tidak perlu dilakukan secara “luas” dan “dalam”, apabila pengendalian manajemen yang mempengaruhinya ternyata kuat/andal.

B. Kedudukan Penilaian SPM Dalam Tahapan Audit

Pada audit operasional, biasanya kegiatan audit dibagi dalam beberapa tahap sebagai berikut:

1. Survei Pendahuluan

Pada tahap ini dilakukan upaya untuk memahami gambaran umum tentang auditan, termasuk mengenai prosedur penyelenggaraan kegiatan operasional auditan. Hasilnya antara lain berupa simpulan mengenai berbagai aspek pengendalian yang perlu mendapat perhatian untuk diteliti lebih lanjut pada tahap berikutnya (Penilaian SPM).

2. Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen (SPM)

Pada tahap ini dilakukan penelitian mengenai efektivitas pengendalian yang perlu mendapat perhatian sebagaimana direncanakan pada tahap survai pendahuluan. Hasilnya berupa simpulan mengenai kondisi



pengendalian yang diuji, berupa pernyataan mengenai keandalan sistem pengendalian. Kesimpulan tersebut digunakan sebagai dasar untuk merencanakan kegiatan pada tahap audit lanjutan melalui penyusunan PKA Lanjutan.

3. Audit Lanjutan (Pengembangan Temuan)

Pada tahap audit lanjutan, dilakukan pengujian substantif untuk:

- a. Membuktikan eksistensi dampak kuantitatif yang bersifat negatif yang ditimbulkan oleh kelemahan pengendalian.
- b. Meneliti penyebab timbulnya dampak negatif tersebut, dalam rangka mengembangkan rekomendasi yang konstruktif.

4. Pelaporan

Hasil audit kemudian disajikan dalam bentuk laporan tertulis, dan disampaikan kepada para pihak yang terkait, terutama pimpinan unit yang diaudit, para pejabat/pihak yang berwenang melakukan tindak lanjut, serta atasan langsungnya.

5. Pemantauan Tindak Lanjut



Terakhir instansi auditor melakukan pemantauan terhadap tindak lanjut yang dilakukan oleh auditan atas rekomendasi yang disampaikan auditor. Efektivitas hasil audit, biasanya dinilai dari pelaksanaan tindak lanjut hasil audit yang dilakukan oleh auditan.

Penilaian SPM dilakukan pada tahap kedua dalam kegiatan audit, yang meliputi kegiatan sebagai berikut :

1. Memahami dan menganalisis sistem pengendalian manajemen.
2. Pengujian Pengendalian (*test of control*).
3. Menaksir risiko pengendalian (*control risk*).

Selanjutnya berdasarkan hasil penilaian SPM tersebut, auditor menyusun Program Kerja Audit (PKA) Lanjutan sebagai pedoman atas prosedur dan langkah-langkah audit lanjutan tahap berikutnya.

Hubungan antara tahap audit dengan tahap penilaian SPM dapat digambarkan sebagai berikut:

Tahap Audit	Prosedur Audit
1. Survei Pendahuluan	Mendapatkan informasi umum kegiatan operasional auditan.
2. Penilaian SPM	<ol style="list-style-type: none"> 1. Memahami dan analisis SPM 2. Pengujian SPM (<i>test of control</i>) 3. Menaksir risiko pengendalian (<i>control risk</i>)
3. Audit Lanjutan	<ol style="list-style-type: none"> 1. Menyusun PKA lanjutan 2. Pengujian substantif untuk membuktikan eksistensi penyimpangan akibat kelemahan pengendalian (aplikasi risiko deteksi dalam audit lanjutan)
4. Pelaporan	Aplikasi risiko audit dalam pelaporan hasil audit
5. Pemantauan Tindak Lanjut	Aplikasi risiko audit dalam pemantauan tindak lanjut hasil audit

C. Tahap-tahap Penilaian SPM

Subbab ini akan menguraikan lebih lanjut ketiga tahap aktivitas utama yang harus dilakukan auditor dalam melakukan penilaian SPM.

1. Memahami dan Menganalisis SPM

Upaya untuk memahami SPM dilakukan dengan memperoleh, secara tertulis, gambaran mengenai sistem/prosedur pelaksanaan kegiatan operasional auditan. Menganalisis sistem pengendalian berarti mengidentifikasi kunci



pengendalian, kekuatan dan kelemahannya. Hasil analisis SPM antara lain berupa simpulan mengenai berbagai aspek pengendalian yang perlu mendapat perhatian untuk diteliti lebih lanjut pada tahap pengujian pengendalian.

Prosedur yang dapat dilakukan oleh auditor untuk memperoleh pemahaman SPM adalah melalui kegiatan :

a) Peninjauan lapangan (*on site tour*)



Yaitu melihat dari dekat secara sepintas sumber daya yang dimiliki auditan, meliputi fasilitas-fasilitas, peralatan, dan personil yang digunakan auditan untuk melaksanakan kegiatan operasional.

Pada saat peninjauan lapangan, auditor dapat mengajukan pertanyaan yang dianggap perlu. Manajemen mungkin memberikan penjelasan tambahan sehingga dapat lebih memantapkan pemahaman auditor terhadap kegiatan operasional dan SPM auditan.

b) Mempelajari dokumen

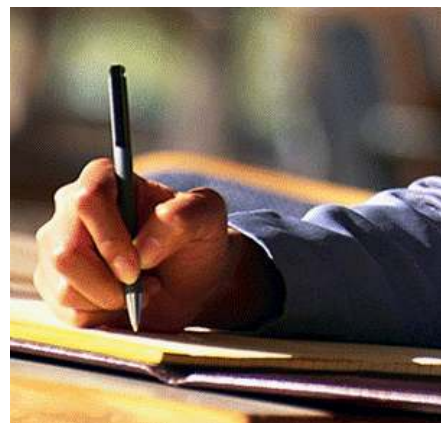
Adalah mempelajari dokumentasi transaksi/*event* di lapangan, terutama untuk memutakhirkan pemahaman auditor terhadap pengendalian manajemen auditan.

Kegiatan ini sangat berguna untuk mendeteksi perubahan-perubahan sistem pengendalian yang telah dilakukan manajemen. Perubahan tersebut tidak akan terdeteksi dalam *permanent file*.

c) Menulis uraian kegiatan auditan

Berdasarkan hasil kegiatan di atas, berikutnya auditor membuat dokumentasi tertulis mengenai kegiatan operasional dan keuangan auditan.

Di samping untuk dokumentasi, catatan tertulis juga bermanfaat untuk memberikan pemahaman yang komprehensif mengenai kegiatan auditan, untuk digunakan sebagai bahan perencanaan audit.



Uraian dalam catatan tertulis itu sebaiknya disusun dalam bentuk gabungan antara narasi, bagan arus atau *organization chart*, dengan rangka sebagai berikut:

- 1) Tujuan kegiatan operasional auditan.
- 2) Batasan-batasan lingkungan.
- 3) Fungsi-fungsi dari komponen-komponen dalam organisasi.
- 4) Sumber daya (jumlah dan klasifikasi tenaga kerja, arus kas, tanah, gedung dan peralatan, sistem informasi, dan sebagainya).
- 5) Aspek manajemen.

d) Melakukan prosedur analitis

Prosedur analitis terdiri dari berbagai analisis perbandingan, yang menghasilkan rasio-rasio dan kecenderungan (*trend*). Analisis tersebut akan memberikan informasi kepada auditor mengenai:

- 1) Kecenderungan/perkembangan data dari periode ke periode, seperti naik turunnya pengeluaran dalam suatu periode.
- 2) Kondisi yang tidak lazim dan perlu mendapat perhatian, misalnya pengeluaran pada akhir tahun anggaran biasanya melonjak tinggi.



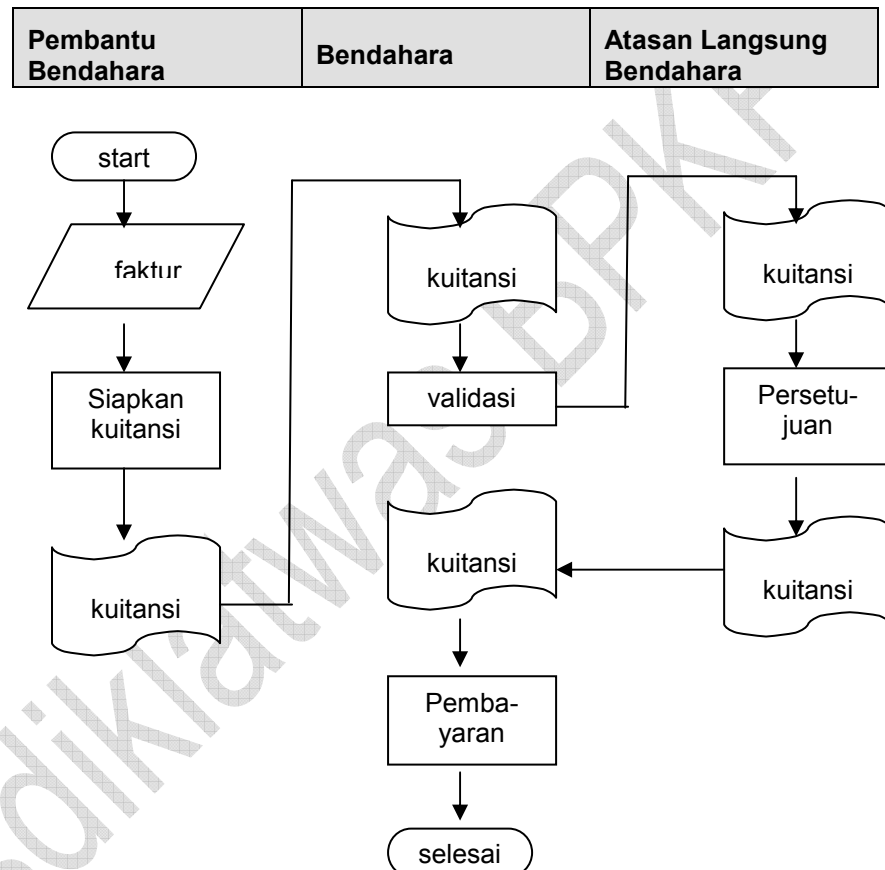
Hasil tersebut bermanfaat untuk menentukan bagian-bagian dari informasi yang perlu mendapat perhatian.

Dokumentasi atas pelaksanaan prosedur pemahaman tersebut di atas dapat dituangkan dalam bentuk sebagai berikut:

1) Bagan arus

Bagan arus (*flowchart*) menyajikan kegiatan operasional suatu sistem pengendalian dalam bentuk grafis, menggunakan simbol-simbol.

Contoh *flowchart* untuk pembayaran atas pembelian barang:



2) Narasi

Flowchart di atas dapat pula disajikan dalam bentuk narasi. Misalnya sebagai berikut:

- Berdasarkan faktur (tagihan dari pihak ketiga), pembantu bendahara menyiapkan kuitansi, dan menyerahkannya kepada bendahara.

- Bendahara meneliti kebenaran dan kelengkapannya, ketersediaan dananya dalam anggaran, memberi tanda verifikasi dan meneruskan ke atasan langsungnya.
- Atasan langsung meneliti ulang, dan memberi persetujuan, kemudian menyerahkannya kembali ke bendahara.
- Setelah mendapat persetujuan dari atasan langsungnya, bendahara melakukan pembayaran atas faktur.

Untuk mempermudah pemahaman terhadap aktivitas pengendalian audit, auditor dapat mendokumentasikan prosedur kegiatan operasional audit dalam bentuk gabungan antara *flowchart* dengan narasi di sampingnya.

3) *Internal Control Questionnaire*

ICQ adalah daftar pertanyaan untuk mendeteksi kekuatan/kelemahan sistem pengendalian yang diteliti. ICQ disusun oleh auditor untuk dijawab oleh pejabat audit atau dijawab sendiri oleh auditor berdasarkan hasil observasi, analisis dan pengujian dokumen.



Pertanyaan dalam ICQ harus disusun sedemikian rupa, sehingga hanya boleh dijawab “ya”, “tidak” atau “tidak berlaku”, dengan

catatan, jawaban:

- “ya” mengindikasikan kekuatan sistem pengendalian, dan

- “tidak” menunjukkan kelemahan sistem pengendalian.

Model ICQ memberi kemudahan bagi auditor untuk menilai keandalan sistem pengendalian. Ukuran kuat lemahnya suatu sistem pengendalian cukup dilihat dari jumlah jawaban “ya” dan “tidak” saja. Namun ICQ mengandung kelemahan:

- a) Kekuatan dan kelemahan pengendalian ditentukan oleh jumlah jawaban “ya” dan “tidak”. Oleh karena itu, pertanyaan yang dicantumkan dalam daftar harus mempunyai bobot yang seimbang.
- b) Kesimpulan yang diperoleh belum tentu menggambarkan keadaan yang sebenarnya, karena:
 - Kekuatan internal control ditentukan oleh jumlah jawaban “ya”. Sehingga ada kecenderungan pihak yang diinterview akan selalu menjawab “ya”,
 - Mungkin ada hal lain yang tidak terliput oleh pertanyaan yang ada dalam daftar.
 - Simpulan yang diperoleh hanya didasarkan pada jumlah jawaban, tidak didasarkan pada bukti.

2. Pengujian Pengendalian

Pengujian pengendalian dilakukan untuk menilai efektivitas pengendalian yang dimiliki auditan. Auditor harus mengembangkan prosedur untuk menguji apakah kebijakan dan prosedur pengendalian telah diterapkan secara memadai.

Berikut ini diuraikan prosedur yang dilakukan auditor dalam melakukan pengujian pengendalian.

a) Pengujian Sepintas (*walkthrough test*)

Pengujian sepintas adalah pengujian pengendalian dengan mempelajari dua atau tiga dokumen yang diproses melalui aktivitas pengendalian yang sedang berjalan. Ada dua jenis pengujian sepintas, yaitu pengujian prosedural dan pengujian dokumentasi.

(1) Pengujian prosedural

Pengujian procedural adalah pengujian dengan cara mengikuti proses suatu kegiatan sejak awal sampai akhir untuk menguji/melihat dari dekat aktivitas pengendalian yang sedang berjalan.

Kegiatan ini mirip dengan *on-site tour*, tetapi *on-site tour* bersifat observasi secara menyeluruh, sedangkan pengujian ini spesifik pada sistem pengendalian yang menjadi perhatian saja.

(2) Pengujian dokumentasi

Yaitu pengujian dengan cara mengikuti proses pembuatan dokumen suatu transaksi/kejadian mulai dari pembuatan konsep sampai selesai, misalnya pembuatan kuitansi, mulai dari persiapan, pengecekan, persetujuan, pembayaran oleh kasir, dan pencatatan.



Tujuan pengujian sepintas adalah untuk mendapatkan keyakinan yang memadai atau memastikan bagaimana suatu prosedur tertentu dilaksanakan, sehingga diperoleh gambaran mengenai apakah kunci pengendalian telah

ditempatkan pada posisi yang tepat sesuai manual, sekaligus mendeteksi kelemahan-kelemahan potensial.

b) Pengujian Terbatas (*limited testing of the system*)

Pengujian terbatas adalah pengujian terhadap sejumlah kecil data sebagai sampel awal, kira-kira sebanyak 25 atau 30 unit. Tujuannya untuk memperoleh gambaran yang meyakinkan mengenai aktivitas pengendalian berdasarkan jejak-jejak yang ditinggalkannya pada dokumen yang diuji.



Perpaduan antara gambaran pengendalian berdasarkan ICQ, flowchart dan narasi, serta hasil pengujian sepintas dan pengujian terbatas, akan membawa auditor pada simpulan yang meyakinkan

mengenai keadaan sistem pengendalian manajemen yang diuji. Jika hasil penelitian menunjukkan:

- 1) Sistem pengendalian manajemen tidak baik, auditor dapat memilih langsung menuju ke tahap audit lanjutan atau audit rinci, untuk mengetahui eksistensi dampak kuantitatif yang ditimbulkan oleh kelemahan pengendalian tersebut.
- 2) Sistem pengendalian manajemen baik, auditor hendaknya melakukan pengujian pengendalian (*test of control*), untuk menaksir derajat risiko pengendalian dalam rangka perencanaan audit rinci.

c) Pengujian pengendalian (*test of control*)

Tujuan dilakukannya pengujian pengendalian adalah untuk menaksir risiko pengendalian pada sistem/prosedur yang diuji. Tahap pengujian pengendalian meliputi melaksanakan

pengujian, yaitu melakukan pengujian yang lebih luas terhadap data/dokumen yang mendukung pengendalian untuk meyakini keandalan pengendalian. Unsur yang diperhatikan auditor pada pelaksanaan pengujian ini



adalah sifat non-angka dari data, seperti: ciri-ciri yang menunjukkan keabsahan dokumen, ketelitian perhitungan, kelengkapan data pendukung dan sebagainya.

Jika data yang harus diuji cukup banyak, sehingga tidak mungkin diteliti satu per satu, auditor dapat memilih metode penelitian secara sampling. Metode sampling yang lazim digunakan pada pengujian pengendalian adalah sampling atribut, yaitu metode sampling yang meneliti sifat non-angka dari data.

3. Menaksir Risiko Pengendalian



Risiko pengendalian berbanding terbalik dengan derajat keandalan. Dengan demikian, menaksir risiko pengendalian sama artinya dengan menentukan derajat keandalan sistem pengendalian:

- 1) Pengendalian dianggap kuat atau andal bila risiko pengendaliannya rendah, sebaliknya
- 2) Pengendalian dianggap lemah atau tidak andal bila mengandung risiko pengendalian yang tinggi.

Mekanisme menilai atau menaksir risiko dilakukan dengan mengidentifikasi, menganalisis, dan mengelola berbagai risiko dalam sistem pengendalian internal tersebut dihubungkan dengan tujuan yang ingin dicapai.

Tahap-tahap penilaian risiko meliputi:

- 1) Memahami tujuan pengendalian yang ingin dicapai
- 2) Mengidentifikasi kondisi pengendalian yang terjadi
- 3) Mengidentifikasi akibat yang potensial terjadi
- 4) Mengidentifikasi tindakan pengendalian yang telah dilakukan
- 5) Memrioritaskan risiko berdasarkan ukuran signifikannya

Hasil penilaian atas pengendalian manajemen disajikan dalam bentuk matrik sebagai berikut:

Tujuan Pengendalian	Kondisi Pengendalian	Risiko Potensial	Pengendalian yg harus dilakukan	Hasil Penilaian
1	2	3	4	5

Kolom 1 *memuat tujuan pengendalian*

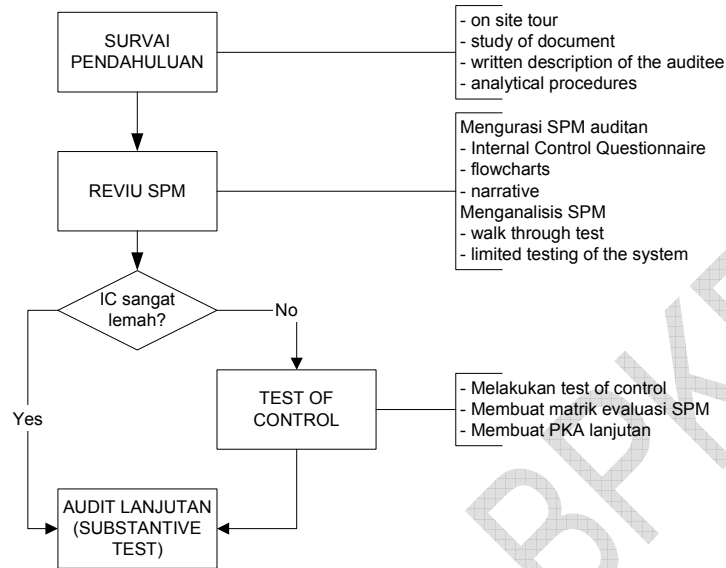
Kolom 2 *memuat kondisi pengendalian sesuai hasil studi auditor dikaitkan dengan pengendalian kunci yang diperlukan mencapai tujuan pengendalian*

Kolom 3 *memuat risiko yang mungkin timbul akibat kelemahan pengendalian*

Kolom 4 *memuat jenis dan metode pengendalian yang dilakukan untuk mengatasi risiko pengendalian yang potensial terjadi*

Kolom 5 *memuat hasil penilaian auditor*

Dalam bentuk bagan, tahapan penilaian SPM di atas dapat digambarkan sebagai berikut :



D. Penyusunan Program Kerja Audit Evaluasi SPM

PKA adalah rancangan prosedur dan teknik audit yang disusun secara sistematis yang harus dilaksanakan oleh auditor untuk mencapai tujuan audit.

Tujuan evaluasi SPM adalah untuk menaksir risiko pengendalian dan menetapkan *Tentative Audit Objective* (TAO) yang dapat dijadikan *Firm Audit Objective* (FAO). Oleh karena itu, PKA Evaluasi SPM diarahkan untuk memperoleh identifikasi mengenai aspek-aspek pengendalian manajemen yang menunjukkan kelemahan yang dapat dijadikan tujuan audit bagi tahap audit lanjutan.

Berikut ini disajikan langkah audit yang menggambarkan prosedur dan teknik audit untuk mencapai tujuan tersebut (dalam format PKA)

Inspektorat Jenderal Departemen Dalam Negeri J a k a r t a	No. KKA
Nama Auditan :	
Tahun/Masa Audit :	
PROGRAM KERJA AUDIT EVALUASI SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN	

No.	Uraian	Dilaksanakan		Waktu Audit		No. KKA	Catatan
		Rencana	Realisasi	Rencana	Realisasi		
A.	Tujuan Pengujian SPM Menaksir Risiko Pengendalian atas pelaksanaan SPM auditan dan memantapkan apakah TAO yang diperoleh pada tahap survai Pendahuluan dapat menjadi FAO						
B	Langkah Kerja						
	1. Identifikasikan tujuan dan pengendalian kunci atas sistem yang akan dinilai						
	2. Lakukan penilaian terhadap kondisi SPM auditan melalui ICQ atau bagan arus						
	3. Bandingkan antara kondisi pengendalian dengan pengendalian kunci dan teliti apakah terjadi kesenjangan						
	4. Lakukan pengujian terbatas atas pelaksanaan SPM dan identifikasikan akibat potensial yang mungkin timbul dari kelemahan SPM tersebut dan unsur pengendalian yang diperlukan untuk menutup kelemahan tersebut						
	5. Buat Resume hasil penilaian SPM dengan membuat Matriks penilaian SPM						
	6. Buat Kesimpulan						
Direviu Oleh Tanggal Pengendali Teknis Nama				Jakarta, Disusun Oleh Ketua Tim Nama			
Disetujui oleh Tanggal Pengendali Mutu Nama							

E. Fokus Perhatian Dalam Pelaksanaan Penilaian SPM

Setidak-tidaknya ada lima hal yang menjadi fokus perhatian auditor pada penilaian SPM, yaitu tujuan pengendalian, pengendalian kunci, kondisi pengendalian auditan, akibat potensial yang diperkirakan terjadi akibat kelemahan pengendalian, dan jenis pengendalian yang diperlukan untuk mengeliminasi kelemahan atau risiko pengendalian.

1. Tujuan Pengendalian

Tujuan pengendalian adalah hal yang ingin dicapai melalui pengendalian. Tujuan pengendalian secara umum adalah:

- a. Kegiatan yang terlaksana secara efisien dan efektif
- b. Laporan keuangan yang dapat diandalkan
- c. Pengamanan aset negara
- d. Ditaatinya kebijakan, perencanaan, prosedur, dan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

2. Pengendalian Kunci



Pengendalian kunci adalah aspek-aspek pengendalian yang ideal atau harus ada pada unit yang diaudit, dalam rangka tercapainya tujuan pengendalian. Sesuai PP 60 Tahun 2008, kebijakan dan prosedur pengendalian dikembangkan ke

dalam 5 unsur pengendalian. Untuk masing-masing unsur tersebut ada berbagai faktor-faktor yang dapat dijadikan sebagai pengendalian kunci. Faktor-faktor pengendalian dari kelima unsur pengendalian yang dapat dijadikan pengendalian kunci akan diuraikan pada bab-bab berikutnya.

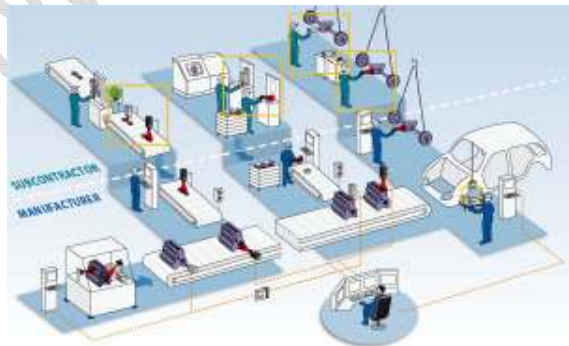
3. Kondisi Pengendalian Auditan

Kondisi pengendalian adalah aktivitas pengendalian yang dijalankan oleh auditan di lingkungan organisasinya. Biasanya dapat dilihat dari kebijakan ditetapkan dan prosedur-prosedur yang sedang dijalankan. Wujudnya bisa dalam bentuk keputusan, pedoman, atau manual.

Perlu diperhatikan bahwa yang dinilai bukanlah pedoman/manual itu, tetapi pelaksanaannya. Manual yang tidak diterapkan, sekalipun bagus, tidak ada artinya. Oleh karena itu pada kegiatan penilaian pengendalian, di samping mempelajari keputusan-keputusan dan manual, diperlukan pula kegiatan wawancara, observasi, pengujian sepintas, pengujian terbatas, dan sebagainya.

4. Akibat Potensial

Dengan memperhatikan kondisi pengendalian auditan yang sedang berjalan dan membandingkannya dengan pengendalian kunci yang harus



dipenuhi, akan diketahui kekuatan dan kelemahan pengendalian yang diuji:

- a. Pengendalian dianggap kuat bila aktivitas pengendalian yang harus ada telah dipenuhi oleh manajemen,
- b. Pengendalian dianggap lemah, jika aktivitas pengendalian yang seharusnya ada tidak ditemukan pada sistem yang diterapkan manajemen, dan atas kekurangan itu manajemen

tidak menerapkan prosedur pengganti sebagai kompensasinya.

Akibat potensial adalah dampak negatif yang mungkin terjadi akibat kelemahan pengendalian. Misalnya, jika pemegang buku kas juga menguasai penyimpanan uang tunai secara fisik, akibat potensialnya, ada kemungkinan petugas tersebut sewaktu-waktu dapat menggunakan uang tunai untuk kepentingan pribadi.

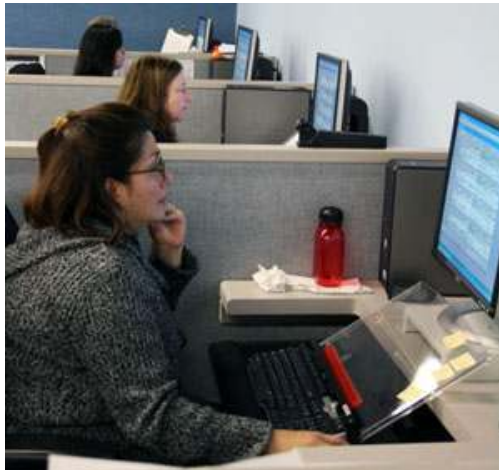
Tujuan menentukan akibat potensial adalah untuk menyusun perencanaan audit rinci, dalam rangka membuktikan apakah akibat potensial itu benar-benar terjadi atau tidak. Dalam contoh sebelumnya, penggunaan uang tunai untuk kepentingan pribadi adalah akibat potensial yang dijadikan *Firm Audit Objective* (tujuan audit tetap). Langkah kerja (prosedur) audit kemudian dilaksanakan untuk membuktikan terjadinya penggunaan uang tunai tersebut dan berapa nilai kuantitatifnya.

5. Jenis Pengendalian Yang Masih Diperlukan

Yang dimaksud di sini adalah jenis pengendalian yang dibutuhkan untuk memperkuat pengendalian manajemen auditan sekaligus mengeliminasi terjadinya akibat potensial yang diperkirakan. Misalnya, untuk memperkecil kemungkinan terjadinya manipulasi kas, diterapkan metode kas kecil, yaitu membatasi jumlah uang tunai yang boleh disimpan oleh pemegang kas. Uang tunai lainnya disimpan pada bank, dan transaksi yang nilainya besar dibayarkan melalui cek.

F. Penyusunan Program Kerja Audit (PKA) Lanjutan

PKA ini ditujukan untuk memperoleh pembuktian lebih lanjut atas FAO yang telah diperoleh melalui survai pendahuluan dan pengujian atas SPM. FAO adalah sasaran yang lebih jelas, identifikasinya telah



didukung dengan bukti-bukti tetapi belum memenuhi atribut temuan secara lengkap.

Karena itu FAO dijadikan dasar dalam penyusunan PKA Lanjutan yang biasanya disebut juga dengan PKA Rinci. PKA Lanjutan haruslah lebih terinci, karena diharapkan mampu

memenuhi kelengkapan atribut temuan baik dalam penyajian kondisi, kriteria, penyebab, akibat, dan pengembangan rekomendasinya, sehingga memenuhi syarat untuk dijadikan temuan audit yang baik.

Ilustrasi Bentuk PKA Lanjutan disajikan berikut.

Inspektorat Jenderal Departemen Dalam Negeri				No. KKA			
J a k a r t a							
Nama Auditan :							
Tahun/Masa Audit :							
PROGRAM KERJA AUDIT LANJUTAN							
DAN PENGEMBANGAN TEMUAN							
No.	Uraian	Dilaksanakan		Waktu Audit		No. KKA	Catatan
		Rencana	Realisasi	Rencana	Realisasi		
1	Tujuan Audit:						
2	Langkah Kerja :						
	1.						
	2.						
	3.						
	4.						
	5.						
Direviu Oleh Tanggal Pengendali Teknis				Jakarta, Disusun Oleh Ketua Tim			
Nama				Nama			
Disetujui oleh Tanggal Pengendali Mutu							
Nama							

Penjelasan

Di bawah ini diberikan penjelasan umum tentang informasi yang dimuat dalam format PKA di atas.

1. Pendahuluan

Dalam PKA Penilaian SPM, bagian pendahuluan ini berisi informasi tentang hasil survai pendahuluan atas SPM auditan yang akan dievaluasi.

Dalam PKA Lanjutan pengembangan temuan pada bagian ini berisi informasi yang berkaitan dengan temuan yang akan dikembangkan tersebut.

Auditor harus memperhatikan bagian ini terlebih dahulu untuk memahami latar belakang yang berhubungan dengan prosedur dan teknik audit yang akan dilaksanakannya.

2. Tujuan Audit

Tujuan audit adalah sasaran yang ingin dicapai dari audit, yang telah diidentifikasi mengandung kelemahan dan yang memerlukan perbaikan. Tujuan audit harus jelas, agar dapat menjadi pedoman bagi auditor untuk dikembangkan.

Auditor harus memahami tujuan audit ini dengan baik, karena langkah-langkah kerja

yang akan dilaksanakan harus diarahkan untuk mencapai tujuan dimaksud. Pada saat membuat simpulan hasil audit, ia harus mengevaluasi apakah hasil dari langkah-langkah kerjanya telah memenuhi tujuan audit yang ditetapkan. Apabila tujuan audit tertentu masih belum tercapai, maka ia dapat menambah atau



mengganti suatu prosedur/teknik audit tertentu sesuai dengan keadaan, dengan persetujuan ketua tim.

Pada PKA Penilaian SPM, tujuan audit adalah menilai keandalan SPM auditan yang akan dijadikan dasar bagi auditor untuk melakukan perencanaan audit lanjutan dan pengembangan temuan hasil audit.

Sementara pada PKA Lanjutan, tujuan audit untuk :

- a. Membuktikan eksistensi dampak kuantitatif yang bersifat negatif yang ditimbulkan dari adanya kelemahan pengendalian manajemen yang telah dideteksi pada tahap penilaian SPM.
- b. Meneliti penyebab timbulnya dampak negatif tersebut, dalam rangka mengembangkan rekomendasi yang konstruktif.

3. Langkah-langkah Kerja Audit

Langkah-langkah kerja audit adalah perintah kerja kepada auditor dalam melaksanakan audit. Biasanya merupakan instruksi yang ditulis dengan kalimat perintah dengan menerapkan prosedur dan teknik-teknik audit. Contoh: amati, bandingkan, evaluasi, konfirmasi dan lain-lain.

Auditor dalam kaitan ini harus melaksanakan prosedur dan teknik audit tertentu yang ditetapkan dalam PKA dan menuangkan dalam KKA.

4. Dilaksanakan oleh

PKA sebagai perintah kerja ditujukan kepada auditor yang ditugasi untuk melaksanakan dan sarana pembagian tugas bagi tim.

5. Waktu yang dibutuhkan

Adalah waktu yang dibutuhkan untuk melaksanakan prosedur dan teknik audit yang disesuaikan dengan tingkat kesulitan mendapatkan bukti audit dan banyaknya jumlah bukti yang diperlukan.

6. Nomor KKA

Untuk memudahkan penelusuran pelaksanaan PKA ke bukti audit yang diperoleh perlu disebutkan nomor KKA terkait. Setelah auditor menyelesaikan suatu langkah kerja yang ditetapkan dalam PKA, lembar KKA diberikan nomor dan dituliskan dalam PKA yang bersangkutan, sehingga dapat dengan mudah diketahui bahwa suatu langkah kerja telah diselesaikan. Apabila hal ini dipatuhi akan memudahkan Ketua Tim atau Pengendali Teknis dalam mereviu dan mengendalikan kegiatan audit.

G. Pendekatan Penilaian SPM



Sistem pengendalian manajemen dibangun untuk membantu mencapai tujuan organisasi. Sistem pengendalian manajemen berlaku pada tingkatan organisasi baik secara

keseluruhan maupun parsial. Oleh karena itu, penilaian atas efektivitas SPM juga mengikuti pendekatan evaluasi pada tingkatan organisasi secara keseluruhan dan pada tingkatan aktivitas.

Evaluasi efektivitas SPM pada tingkat organisasi adalah dengan melakukan prosedur pengujian guna memastikan bahwa terdapat kebijakan dan prosedur pengendalian yang dilaksanakan secara efektif

bagi semua unit dan pegawai di organisasi yang diaudit. Di lain pihak, evaluasi efektivitas SPM pada tingkat aktivitas berlaku bagi unit kerja yang melaksanakan aktivitas tersebut saja.

Aktivitas utama dari instansi pemerintahan yang diaudit umumnya berupa Pelayanan Masyarakat, Pengadaan Barang dan Jasa, dan Penyusunan Laporan Keuangan. Pembahasan dalam bab berikutnya, akan membahas teknik penilaian SPM pada tingkatan organisasi secara keseluruhan dan pada masing-masing aktivitas utama tersebut.



PENILAIAN SPM PADA SATUAN KERJA

Setelah mengikuti pokok bahasan ini, para peserta diklat diharapkan mampu melakukan penilaian sistem pengendalian manajemen pada satuan kerja/organisasi secara keseluruhan

Bab ini akan menguraikan lebih lanjut faktor-faktor yang berfungsi sebagai pengendalian kunci yang harus dinilai oleh auditor, bagaimana melakukan penilaian, dan mengambil simpulan untuk digunakan sebagai bahan pengembangan PKA Lanjutan.

A. Faktor-faktor Yang Dinilai



Dalam rangka mencapai empat tujuan pengendalian, satuan organisasi/kerja di lingkungan pemerintah pusat dan daerah harus mengembangkan berbagai kebijakan dan prosedur pengendalian. Sesuai PP 60 Tahun 2008, kebijakan

dan prosedur pengendalian dikembangkan ke dalam 5 unsur pengendalian. Untuk masing-masing unsur ada berbagai faktor yang dapat dijadikan pengendalian kunci.

Faktor-faktor yang harus dinilai oleh auditor dalam melakukan penilaian SPM pada tingkatan satuan organisasi/kerja (satker) secara keseluruhan (*entity level*) diuraikan sebagai berikut:

1. Lingkungan Pengendalian

Faktor Pengendalian	Pengendalian Kunci
Penegakan integritas dan nilai etika	<ul style="list-style-type: none"> • Satker telah memiliki kode etik yang telah disosialisasikan ke seluruh pegawai • Kode etik telah komprehensif dan mengatur setidaknya mengenai pertentangan kepentingan dan larangan/hukuman atas pembayaran ilegal • Semua pegawai menandatangani pernyataan komitmen untuk menerapkan kode etik • Pimpinan satker segera melakukan tindakan ketika terjadi masalah/ penyimpangan kode etik • Pimpinan satker sudah menekankan pentingnya nilai integritas dan etika melalui komunikasi lisan (rapat) dan keteladanan dalam tindakan sehari-hari • Pimpinan satker memberikan penghargaan untuk meningkatkan penegakan integritas dan etika • Terdapat pedoman yang mengatur situasi, frekuensi, dan tingkat pimpinan yang diperkenankan melakukan

	intervensi dan pengabaian terhadap pengendalian intern
Komitmen terhadap kompetensi	<ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan satker mempertimbangkan pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan suatu penugasan tertentu • Ada uraian jabatan atau media lain yang menguraikan tugas tertentu • Staf memiliki pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan bagi kedudukan/jabatannya • Ada program pelatihan yang dirancang untuk memenuhi kebutuhan semua pegawai • Ada mekanisme penilaian kinerja pegawai yang memungkinkan identifikasi area di mana para pegawai berkinerja baik dan yang masih memerlukan perbaikan
Kepemimpinan yang kondusif	<ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan satker memiliki sikap yang peduli akan risiko dengan melakukan segala sesuatu setelah mempertimbangkan dan menganalisis risiko, serta menetapkan tindakan yang diperlukan untuk mengantisipasi risiko tersebut • Pimpinan satker sudah menerapkan manajemen berbasis kinerja • Pimpinan satker menindaklanjuti hasil pengawasan secara responsif

	<ul style="list-style-type: none"> • Tingkat perputaran pegawai yang baik dan berpola • Pimpinan satker menganggap penting fungsi akuntansi, kepegawaian, pemantauan, dan pengawasan oleh APIP • Pimpinan satker menganggap penting laporan keuangan dan kegiatan dengan secara berkala mengambil keputusan berdasarkan laporan tersebut
<p>Pembentukan struktur organisasi yang sesuai kebutuhan</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Besar dan sifat struktur organisasi telah sesuai dengan kebutuhan dalam melaksanakan tugas dan fungsi satker • Seluruh jabatan dalam struktur organisasi telah terisi • Pimpinan satker melakukan evaluasi dan penyesuaian struktur organisasi sehubungan dengan perubahan lingkungan strategis • Pimpinan satker telah menetapkan jumlah pegawai yang sesuai kebutuhan beban kerja setiap bagian/bidang
<p>Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Wewenang dan tanggung jawab ditetapkan dengan jelas serta dikomunikasikan kepada semua pegawai • Pimpinan satker memiliki prosedur yang efektif untuk memantau hasil kewenangan dan tanggung jawab yang

	<p>didelegasikan</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan satker bertanggung jawab atas keputusan yang diambilnya • Pegawai memahami wewenang dan tanggung jawab yang diberikan padanya • Pegawai, sesuai dengan wewenang dan tanggungjawabnya, diberdayakan untuk mengatasi masalah atau melakukan perbaikan
<p>Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Terdapat kebijakan dan prosedur perekrutan, pelatihan, promosi dan pemberhentian pegawai • Pimpinan satker mengomunikasikan kompetensi pegawai baru yang dibutuhkan kepada Bagian Kepegawaian • Satker telah memiliki standar/kriteria rekrutmen termasuk penelitian latar belakang calon pegawai • Uraian jabatan telah ditandatangani oleh Pimpinan satker • Ada program orientasi kepada pegawai baru • Nilai integritas dan etika dimasukkan ke dalam penilaian kinerja pegawai • Setiap Pegawai mendapatkan supervisi yang memadai dengan memperoleh arahan dan reviu terkait pekerjaan yang

	dilakukan pegawai tersebut
--	----------------------------

Faktor Pengendalian	Pengendalian Kunci
Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait	<ul style="list-style-type: none"> • Satker memiliki hubungan kerja yang baik dengan KPPN dengan melakukan pembahasan secara berkala • Satker memiliki hubungan kerja yang baik dengan Kantor Akuntansi Regional dengan melakukan pembahasan secara berkala • Pimpinan Satker memiliki hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah yang melakukan pengendalian yang bersifat lintas instansi

2. Penilaian Risiko

Faktor Pengendalian	Pengendalian Kunci
Penetapan Tujuan	<ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan satker telah menetapkan tujuan dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan • Tujuan satker telah dikomunikasikan kepada semua pegawai sehingga pimpinan memperoleh umpan balik • Pimpinan satker telah memiliki renstra yang mengakomodir tujuan instansi dan mempertimbangkan risiko yang berasal dari intern dan ekstern

	<ul style="list-style-type: none"> • Semua rencana kegiatan sudah didasarkan pada tujuan dan renstra satker secara keseluruhan • Tujuan pada tingkat kegiatan sudah mendukung tujuan satker secara keseluruhan • Tujuan pada tingkat kegiatan sudah saling menunjang, saling melengkapi dan tidak saling bertentangan
--	--

Faktor Pengendalian	Pengendalian Kunci
Identifikasi dan Analisis Risiko	<ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan satker sudah mempunyai metode untuk mengidentifikasi dan analisis risiko • Pimpinan satker sudah mempertimbangkan secara keseluruhan risiko pada kegiatan stratejik yang sudah diidentifikasi • Risiko yang dianalisis relevan dengan tujuan satker/kegiatan • Semua risiko yang mungkin timbul sudah diantisipasi solusinya
Mengelola risiko selama perubahan	<ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan satker sudah mengantisipasi terhadap risiko yang diakibatkan oleh perubahan-perubahan dalam ekonomi, pemerintahan, industri, peraturan dan kondisi lain yang dapat memengaruhi tercapainya tujuan

	<ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan satker sudah mengantisipasi terhadap risiko yang diakibatkan oleh adanya penerimaan dan keluarnya pegawai pada posisi kunci • Pimpinan satker sudah mengantisipasi terhadap risiko yang diakibatkan oleh perubahan sistem informasi/teknologi
--	---

3. Aktivitas Pengendalian

Faktor Pengendalian	Pengendalian Kunci
Penerapan Umum	<ul style="list-style-type: none"> • Setiap risiko untuk masing-masing kegiatan sudah diidentifikasi pada saat mulainya penilaian risiko • Pimpinan satker telah mengantisipasi kegiatan pengendalian untuk menangani risiko yang timbul • Kegiatan pengendalian yang sudah diatur dalam sistem sudah diterapkan dengan memadai • Pimpinan dan semua pegawai sudah memahami kegiatan pengendalian tersebut • Kegiatan pengendalian selalu direviu secara berkala untuk melihat apakah pengendalian tersebut masih relevan
Reviu atas kinerja instansi	<ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan terlibat dalam penyusunan Rencana Kinerja Tahunan

	<ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan telah melakukan pengukuran kinerja dengan membandingkan realisasi dengan targetnya • Pelaksanaan pengukuran kinerja apakah sudah melibatkan unsur pejabat keuangan dan pejabat pelaksana kegiatan operasional • Sudah dibuat laporan revidu kinerjanya • Rekomendasi yang dibuat sudah dapat menutupi dengan penyebab terjadinya penyimpangan • Tindak lanjut atas rekomendasi hasil pengukuran kinerjanya telah dilaksanakan dengan tepat
<p>Penetapan dan Revidu Indikator Kinerja</p>	<p>Indikator kinerja sudah ditetapkan untuk tingkat instansi, kegiatan dan pegawai.</p> <p>Satker sudah merevidu secara periodik atas ketetapan dan keandalan indikator kinerja</p> <p>Faktor penilaian pengukuran kinerja sudah dievaluasi untuk meyakinkan bahwa faktor tersebut telah sesuai dengan tujuan dan sasaran instansi</p> <p>Satker sudah dilakukan analisis lebih lanjut terhadap capaian kinerja</p>

4. Informasi dan Komunikasi

Faktor Pengendalian	Pengendalian Kunci
Informasi	<ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan di semua tingkatan sudah memperoleh informasi internal dan eksternal • Semua informasi yang diperoleh sudah diidentifikasi dan didistribusikan kepada yang berhak sehingga dapat digunakan secara efektif • Informasi sudah disiapkan dalam bentuk rincian sesuai tingkatan pimpinan • Informasi yang relevan sudah diringkas dan disajikan secara memadai untuk memudahkan pengecekan • Informasi sudah disiapkan dengan tepat waktu sehingga dapat segera digunakan untuk melakukan tindakan korektif secara cepat • Pimpinan yang bertanggungjawab terhadap suatu program sudah menerima informasi keuangan dan operasional untuk pengambilan keputusan
Komunikasi	<ul style="list-style-type: none"> • Pegawai mempunyai saluran komunikasi kepada atasan langsung baik formal maupun non formal • Pegawai dijamin keamanannya andaikata melaporkan hal-hal yang negatif

	<ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan sering berkomunikasi dengan Aparat Pengawasan Intern tentang kinerja dan kejadian penting lainnya • Ada saluran komunikasi yang terbuka dengan masyarakat, rekanan, konsultan, • Semua pihak eksternal yang berhubungan dengan instansi sudah diinformasikan mengenai kode etik yang berlaku
	<ul style="list-style-type: none"> • Pengaduan, keluhan mengenai pelayanan instansi sudah ditindaklanjuti • Komunikasi dengan badan legislatif, pengelola anggaran, perbendaharaan, instansi pemerintah lain, media dan masyarakat sudah berisi informasi sehingga tujuan instansi dapat dipahami dan tercapai • Pimpinan sudah menggunakan bentuk dan sarana komunikasi yang efektif seperti buku pedoman, kebijakan, prosedur, surat edaran, memo, papan pengumuman, internet, rekaman video, e-mail dsb • Sistem informasi manajemen dilaksanakan berdasarkan suatu rencana strategis informasi yang merupakan bagian dari renstra

	<ul style="list-style-type: none"> • Ada mekanisme untuk mengetahui kebutuhan informasi
	<ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan senantiasa memantau mutu informasi dari segi kelayakan isi, ketepatan waktu dan akurasi dan kemudahan aksesnya

5. Pemantauan

Faktor Pengendalian	Pengendalian Kunci
Pemantauan berkelanjutan	<ul style="list-style-type: none"> • Pimpinan satker memiliki strategi untuk meyakinkan bahwa pemantauan berkelanjutan dapat berjalan dengan efektif dan dapat memicu evaluasi terpisah pada saat persoalan teridentifikasi atau saat sistem berada dalam keadaan kritis, serta pada saat pengujian secara berkala diperlukan. • Semua laporan kegiatan operasional sudah terintegrasi atau direkonsiliasi dengan laporan keuangan dan anggaran • Pengaduan rekanan atas ketidakadilan instansi sudah diselidiki dan diberi tanggapan • Pengeditan dan pengecekan otomatis sudah dilakukan untuk menjamin keakuratan pemrosesan transaksi • Persediaan barang, perlengkapan dan aset sudah dicek secara berkala

	<p>dengan catatan dan apabila ada selisih sudah dijelaskan</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rapat dengan pegawai digunakan untuk meminta masukan tentang efektivitas pengendalian intern.
Evaluasi Terpisah	<ul style="list-style-type: none"> • Hasil penilaian risiko dan efektivitas pemantauan yang berkelanjutan dipertimbangkan saat menentukan lingkup dan frekuensi evaluasi terpisah • Evaluasi terpisah dilakukan oleh pegawai yang mempunyai keahlian tertentu yang disyaratkan dan dapat melibatkan aparat pengawasan intern pemerintah atau auditor eksternal. • Metodologi yang dipergunakan telah mencakup <i>self assessment</i> dengan menggunakan daftar periksa (check list), daftar kuesioner, atau perangkat lainnya. • Evaluasi terpisah meliputi suatu reviu terhadap rancangan pengendalian intern dan pengujian langsung (<i>direct testing</i>) atas kegiatan pengendalian intern. • Proses evaluasi didokumentasikan sebagaimana mestinya. <p>• Kelemahan yang ditemukan segera dikomunikasikan kepada orang yang bertanggung jawab atas fungsi tersebut dan atasan langsungnya.</p>

	<ul style="list-style-type: none"> Kelemahan dan masalah pengendalian intern yang serius segera dilaporkan ke pimpinan tertinggi satker.
Penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Audit	<ul style="list-style-type: none"> Satker sudah memiliki mekanisme untuk meyakinkan ditindaklanjutinya temuan audit atau reviu lainnya dengan segera. Pimpinan satker tanggap terhadap temuan dan rekomendasi audit dan reviu lainnya guna memperkuat pengendalian intern. Satker menindaklanjuti temuan dan rekomendasi audit dan reviu lainnya dengan tepat.

B. Program Kerja Audit Penilaian SPM

Sebelum melaksanakan penilaian SPM pada tingkatan satuan kerja secara keseluruhan, auditor menyusun Program Kerja Audit (PKA) Penilaian SPM sebagai berikut :

Inspektorat Jenderal Departemen Dalam Negeri J a k a r t a				No. KKA			
Nama Auditan :							
Tahun/Masa Audit :							
PROGRAM KERJA AUDIT PENILAIAN SPM pada TINGKAT ORGANISASI							
No.	Uraian	Dilaksanakan		Waktu Audit		No. KKA	Catatan
		Rencana	Realisasi	Rencana	Realisasi		
A.	Tujuan Pengujian SPM Menaksir Risiko Pengendalian atas pelaksanaan SPM tingkat organisasi dan memantapkan apakah TAO yang diperoleh pada tahap survai Pendahuluan dapat menjadi FAO						

B.	Langkah Kerja						
	1. Identifikasikan tujuan dan pengendalian kunci yang relevan untuk organisasi yang diaudit						
	2. Lakukan penilaian terhadap kondisi SPM melalui ICQ atau bagan arus (<i>flowchart</i>)						
	3. Bandingkan antara kondisi pengendalian dengan pengendalian kunci dan teliti apakah terjadi kesenjangan						
	4. Lakukan pengujian terbatas atas pelaksanaan SPM dan identifikasikan akibat potensial yang mungkin timbul dari kelemahan SPM tersebut serta unsur pengendalian yang diperlukan untuk menutup kelemahan tsb.						
	5. Susun hasil penilaian SPM dengan membuat Matriks Penilaian SPM						
	6. Buat kesimpulan hasil penilaian SPM						
Direviu Oleh Tanggal Pengendali Teknis		Jakarta, Disusun Oleh Ketua Tim					
Nama		Nama					
Disetujui oleh, Pengendali Mutu Nama		Tanggal					

C. Simpulan Penilaian SPM

1. Menilai Kondisi Pengendalian Auditan

Setelah mengidentifikasi tujuan dan pengendalian kunci yang relevan, auditor melakukan penilaian terhadap kondisi pengendalian pada tingkat organisasi. Salah satu teknik yang dapat digunakan adalah dengan bantuan Daftar Pertanyaan Pengendalian Manajemen (*Internal Control Questionnaire*). Sarana berupa daftar pertanyaan ini dapat kita gunakan untuk



memperoleh keyakinan akan keandalan sistem pengendalian manajemen yang dijalankan auditan, terutama terkait dengan hal-hal yang sifatnya ingin menggali

pemahaman atau persepsi/pertimbangan (*judgement*). Misalkan kita ingin mengetahui, apakah pejabat mengerti akan wewenang dan tanggung jawab yang diberikan, maka sebaiknya kita melakukan wawancara dengan bantuan kuesioner.

Teknik atau prosedur lain yang dapat digunakan dalam melakukan penilaian SPM adalah pengamatan dan reviu dokumen. Teknik ini dapat digunakan untuk memastikan dilaksanakannya kebijakan atau prosedur pengendalian. Untuk lebih efektif, semua hasil penilaian SPM tersebut sebaiknya disajikan dalam bentuk flowchart, agar mudah dibaca dan dievaluasi dan gunakan simbol-simbol yang lazim.

Langkah selanjutnya, sesuai PKA Penilaian SPM, adalah melakukan evaluasi keandalan SPM dengan membandingkan pengendalian kunci dan kondisi pengendalian yang ada. Jika terjadi kesenjangan antara pengendalian kunci dengan kondisi pengendalian, lakukan analisis akibat potensial yang ditimbulkan dengan adanya kesenjangan tersebut. Berdasarkan analisis akibat potensial tersebut, auditor menentukan tujuan audit tepat (*Firm Audit Objective*) yang akan dikembangkan dalam tahap audit lanjutan.

2. Penyusunan Ikhtisar Hasil Penilaian SPM

Agar mudah dilihat secara komprehensif, semua hasil dari pelaksanaan langkah penilaian SPM tersebut di atas dituangkan dalam ikhtisar hasil evaluasi SPM berbentuk matrik, seperti contoh berikut:

Nama Objek Audit :		Audit Program No :		
Sasaran Audit :				
Tujuan Pengendalian	Kondisi Pengendalian	Akibat Potensial	Pengendalian yg diperlukan	Hasil Evaluasi
1	2	3	4	5
Efektif dan efisien	Terdapat kode etik yang mengatur perilaku seluruh pegawai dan pejabat. Sifat pengaturan sudah cukup menyeluruh. Setiap tahun para pegawai menandatangani pernyataan komitmen menerapkan kode etik.	---	---	Pengendalian baik (risiko rendah)
	Satker tidak memiliki standar kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi dari masing-masing jabatan yang ada	Kualitas hasil pekerjaan tidak memadai (tidak sesuai standar mutu)	Supervisi dan bimbingan yang lebih intensif	Pengendalian lemah karena semua jabatan tidak memiliki standar kompetensi (risiko tinggi)
Ketaatan atas ketentuan	Satker sudah membuat LAKIP sebagai media untuk reviu kinerjanya	---	---	Pengendalian baik (risiko rendah)
	Adanya jenis layanan yang tidak sesuai mandat yang diberikan kepada satker	Tidak tercapainya target kinerja layanan utama	Penetapan tujuan dalam Renstra dan Renja harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan	Pengendalian lemah (risiko tinggi)

D. Program Kerja Audit (PKA) Lanjutan

Buat program kerja audit untuk pelaksanaan audit rinci, dengan fokus pada pembuktian atas eksistensi akibat potensial dari kelemahan pengendalian manajemen, (berdasarkan contoh matrik di atas) adalah kualitas hasil pekerjaan yang tidak memadai.

Nama Objek Audit :		Audit Program No :					
Sasaran Audit :							
AUDIT PROGRAM LANJUTAN SATUAN KERJA /ORGANISASI							
No	Uraian	Dilaksanakan		Waktu Audit		No. KKA	Catatan
		Rencana	Realisasi	Rencana	Realisasi		
1	Tujuan Audit :						
	Meyakinkan bahwa kualitas hasil pekerjaan tidak memadai (tidak sesuai standar mutu)						
2	Langkah Kerja						
(1)	Identifikasi dan teliti dokumen yg merupakan output dari pekerjaan tiap bagian/fungsi						
(2)	Lakukan analisis atas standar mutu hasil kerja (output) dari tiap-tiap pekerjaan utama dari semua bagian/fungsi.						
(3)	Lakukan perbandingan antara output yang dihasilkan dengan standar mutu						
(4)	Lakukan konfirmasi kepada pejabat yang berwenang terhadap adanya perbedaan kualitas						
(5)	Buatlah simpulan hasil pemeriksaan						
Jakarta,				Jakarta,			
Disetujui Oleh : Pengendali Teknis				Disusun Oleh : Ketua Tim Audit			
Nama :				Nama :			
NIP :				NIP :			
Tanda Tangan :				Tanda Tangan :			

E. Aktivitas Kelas (Latihan)

Peserta pelatihan dibagi dalam 4-5 kelompok untuk melakukan latihan penyusunan matriks hasil evaluasi SPM pada tingkat organisasi. Tiap kelompok bebas menentukan nama satker yang dipilih untuk latihan. Usahakan satker yang dipilih adalah satker yang sudah sering diaudit oleh peserta sehingga kondisi pengendaliannya dapat diketahui dengan jelas.

Selanjutnya, kepada tiap kelompok diminta untuk memilih minimal 5 buah FAO untuk dibuatkan PKA Lanjutannya.

L I M A

PENILAIAN SPM PADA TINGKAT AKTIVITAS

Setelah mengikuti pokok bahasan ini, diharapkan peserta diklat mampu menilai sistem pengendalian manajemen pada aktivitas pelayanan masyarakat, pengadaan barang/jasa, dan penyusunan laporan keuangan

Penilaian SPM juga dilakukan pada tingkat aktivitas utama yang dilakukan oleh auditor. Hasil penilaian SPM pada tingkatan organisasi merupakan dasar pengembangan FAO untuk tiap aktivitas utama yang dilakukan auditor. Misalnya, terjadi kelemahan pengendalian terkait dengan tidak adanya standar kompetensi setiap jabatan, maka akibat potensial berupa kualitas hasil pekerjaan yang tidak sesuai standar akan menjadi FAO untuk tiap aktivitas utama yang dilakukan penilaian SPM. Dengan demikian, terhadap pengendalian kunci yang telah dinilai pada tingkatan organisasi, auditor tidak perlu melakukan penilaian SPM pada tingkatan aktivitas atas pengendalian kunci yang sama.



Bagian ini akan menguraikan faktor-faktor dan pengendalian kunci yang harus dinilai oleh auditor, terkait dengan penetapan tujuan kegiatan, penilaian risiko tingkat kegiatan dan kegiatan pengendalian dari masing-masing aktivitas utama. Mengingat karakteristik dari aktivitas utama masing-masing auditor memiliki perbedaan, maka modul ini hanya akan membahas pengendalian

kunci secara generik yang dapat berlaku bagi semua layanan publik maupun non publik.

A. Aktivitas Pelayanan Masyarakat Oleh Aparatur Pemerintah



Siklus ini meliputi pelaksanaan kegiatan utama pemerintah, yaitu pelayanan masyarakat oleh aparatur pemerintah. Unsur pelayanan dan aparatur pemerintah (pegawai negeri) merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dalam

pelaksanaan aktivitas ini.

Instansi pemerintah merupakan instansi penyelenggara pelayanan publik. Oleh karena itu, tugas pokok dan fungsi setiap instansi pemerintah, pada hakikatnya, adalah melayani masyarakat (publik). Pelayanan publik adalah segala kegiatan pelayanan yang dilaksanakan oleh penyelenggara pelayanan publik sebagai upaya pemenuhan kebutuhan penerima pelayanan, maupun dalam rangka pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Terdapat dua jenis instansi pemerintah yang terkait dengan fungsi pelayanan yaitu:

1. Instansi pemerintah yang melakukan fungsi staf, melayani instansi lain, seperti Sekretariat Negara, BKN, BAKUN, dan sebagainya.
2. Instansi pemerintah yang melakukan fungsi lini (operasional), yaitu melayani masyarakat secara langsung.

Terhadap instansi pemerintah yang memberikan pelayanan kepada masyarakat, jenis pelayanan yang diberikan dapat dikelompokkan sebagai berikut:

1. Pelayanan langsung yang terkait dan menghasilkan pajak, iuran, dan retribusi, seperti Badan Pertanahan, Departemen Perindustrian dan Perdagangan, Departemen Kehutanan, Departemen Keuangan (Ditjen Pajak, Ditjen Bea dan Cukai) dan sebagainya.



2. Pelayanan langsung yang tidak terkait dengan penerimaan negara, seperti Dinas Pemadam Kebakaran, Palang Merah, Puskesmas, dan sebagainya.

Dari kedua jenis pelayanan tersebut, secara garis besar ruang lingkup pelayanan meliputi :

1. pelayanan informasi dan penyuluhan;
2. penerimaan permohonan pelayanan;
3. pelaksanaan pelayanan;
4. dokumentasi/pencatatan, pertanggungjawaban dan evaluasi kinerja.

1. Faktor-faktor Yang Dinilai



Faktor-faktor pengendalian yang dinilai oleh auditor harus didasarkan pada prinsip pelayanan yang baik. Berdasarkan Keputusan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 63/KEP/M.PAN/7/2003, maka unsur minimal yang harus ada dan

diperhatikan dalam pemberian pelayanan publik adalah sebagai berikut:

- a. Prosedur Pelayanan, yaitu kemudahan tahapan pelayanan yang diberikan kepada masyarakat dilihat dari sisi kesederhanaan alur pelayanan.
- b. Persyaratan Pelayanan, yaitu persyaratan teknis dan administratif yang diperlukan untuk mendapatkan pelayanan sesuai dengan jenis pelayanannya.
- c. Kejelasan Petugas Pelayanan, yaitu keberadaan dan kepastian petugas yang memberikan pelayanan (nama, jabatan, serta kewenangan dan tanggung jawabnya).
- d. Kedisiplinan Petugas Pelayanan, yaitu kesungguhan petugas dalam memberikan pelayanan terutama terhadap konsistensi waktu kerja sesuai ketentuan yang berlaku.
- e. Tanggung Jawab Petugas Pelayanan, yaitu kejelasan wewenang dan tanggung jawab petugas dalam penyelenggaraan dan penyelesaian pelayanan.
- f. Kemampuan Petugas Pelayanan, yaitu tingkat keahlian dan keterampilan yang dimiliki petugas dalam memberikan/ menyelesaikan pelayanan kepada masyarakat.
- g. Kecepatan Pelayanan, yaitu target waktu pelayanan dapat diselesaikan dalam waktu yang telah ditentukan oleh unit penyelenggara pelayanan.



- h. Keadilan mendapatkan Pelayanan, yaitu pelaksanaan pelayanan dengan tidak membedakan golongan/status masyarakat yang dilayani.
- i. Kesopanan dan Keramahan Petugas, yaitu sikap dan perilaku petugas dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat secara sopan dan ramah serta saling menghargai dan menghormati.
- j. Kewajaran Biaya Pelayanan, yaitu keterjangkauan masyarakat terhadap besarnya biaya yang ditetapkan oleh unit pelayanan.
- k. Kepastian Biaya Pelayanan, yaitu kesesuaian antara biaya yang dibayarkan dengan biaya yang telah ditetapkan.
- l. Kepastian Jadwal Pelayanan, yaitu pelaksanaan waktu pelayanan sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan.
- m. Kenyamanan Lingkungan, yaitu kondisi sarana dan prasarana pelayanan yang bersih, rapi, dan teratur sehingga dapat memberikan rasa nyaman kepada penerima pelayanan.
- n. Keamanan Pelayanan, yaitu terjaminnya tingkat keamanan lingkungan unit penyelenggara pelayanan ataupun sarana yang digunakan, sehingga masyarakat merasa tenang untuk mendapatkan pelayanan terhadap risiko-risiko yang diakibatkan dari pelaksanaan pelayanan.



Unsur-unsur tersebut, sekaligus sebagai tolok ukur kualitas pelayanan aparatur pemerintah kepada masyarakat (publik).

Untuk mencapai tujuan kegiatan layanan di atas, maka diperlukan kegiatan pengendalian sebagai berikut:

Faktor Pengendalian	Pengendalian Kunci
Pembinaan SDM	<ul style="list-style-type: none"> • Satker mempunyai sistem yang memungkinkan pegawai-pegawai di bagian layanan berkompotensi baik untuk direkrut dan dipertahankan • Seluruh pegawai di bidang layanan telah diberikan pelatihan sesuai bidangnya untuk peningkatan kinerjanya dan memiliki semangat pelayanan prima kepada masyarakat • Pimpinan satker mempunyai sistem kompensasi untuk pegawai yang berprestasi • Pimpinan mempunyai program kesejahteraan dan fasilitas untuk pegawai • Pengawasan atasan langsung terhadap pegawai telah berjalan dengan baik • Telah dilakukan evaluasi pegawai untuk memotivasi agar bekerja lebih optimal
Pengendalian atas akses informasi	<ul style="list-style-type: none"> • Pemilik sumberdaya informasi mengidentifikasi pengguna yang berhak untuk mengakses informasi secara formal • Satker sudah melindungi sistem informasi untuk mencegah dan mendeteksi akses yang tidak diotorisasi • Satker memantau akses ke sistem informasi, melakukan investigasi atas pelanggaran dan melakukan tindakan atas pelanggaran tersebut
Pengendalian fisik atas uang penerimaan hasil layanan (PNBP)	<ul style="list-style-type: none"> • Uang tunai penerimaan hasil layanan, surat berharga, perlengkapan, persediaan dan peralatan secara fisik sudah diamankan • Uang tunai penerimaan hasil layanan, surat berharga, perlengkapan, persediaan dan peralatan secara periodik dihitung dan dibandingkan dengan catatan • Uang tunai dan surat berharga disimpan ditempat terkunci dan akses ke tempat tersebut dijaga ketat

	<ul style="list-style-type: none"> • Formulir yang digunakan untuk mencatat transaksi penerimaan kas dari masyarakat, blanko cek, SPM diberi <i>prenumbered</i> dan akses dikendalikan • Penandatanganan cek mekanik dan stempel tandatangan sudah diamankan secara fisik
Pemisahan fungsi	<ul style="list-style-type: none"> • Terdapat pemisahan fungsi yang terkait dengan otorisasi, persetujuan, pemrosesan, pencatatan, pembayaran serta fungsi-fungsi pengamanan aset. • <i>Checks and balances</i> sudah dilakukan • Saldo bank direkonsiliasi oleh pegawai yang independen dari fungsi penerimaan, penyimpanan dan pengeluaran Kas
Otorisasi atas transaksi dan kejadian penting	<ul style="list-style-type: none"> • Seluruh transaksi pelayanan masyarakat dan pemungutan tarif pelayanan kepada masyarakat didukung oleh bukti yang sah • Kewenangan otorisasi sudah dikomunikasikan kepada seluruh jajaran pimpinan dan pegawai • Otorisasi telah dilakukan sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan kebijakan pimpinan
Pencatatan yang akurat atas transaksi dan kejadian	<ul style="list-style-type: none"> • Setiap transaksi penerimaan kas dari masyarakat sudah diklasifikasikan dan dicatat dengan segera • Transaksi dan kejadian sudah mencakup otorisasi, pelaksanaan, pemrosesan pencatatan dan klasifikasi akhir
Pembatasan akses dan sumberdaya dan pencatatannya	<ul style="list-style-type: none"> • Risiko kehilangan dan penggunaan formulir penerimaan tidak sah sudah dikendalikan dengan membatasi akses • Penetapan pembatasan akses untuk penyimpanan formulir secara periodik telah direviu • Pimpinan sudah mempertimbangkan pembatasan akses untuk penilaian aset, pemindahan dan penukaran aset

Akuntabilitas sumberdaya pencatatannya terhadap dan	<ul style="list-style-type: none"> • Pertanggungjawaban atas penyimpanan, penggunaan dan pencatatan formulir yang digunakan untuk mencatat transaksi penerimaan kas dari masyarakat diserahkan kepada petugas khusus • Penetapan pertanggungjawaban akses secara periodik direviu dan dipelihara • Telah dilakukan pembandingan berkala antara sumberdaya dan pencatatan akuntabilitasnya, dan telah dilakukan audit atas selisih yg timbul • Pimpinan menginformasikan dan mengomunikasikan tanggungjawab atas akuntabilitas sumberdaya kepada seluruh pegawai
---	---

2. Simpulan Hasil Penilaian SPM

a. Menilai Kondisi Pengendalian Auditan



Setelah mengidentifikasi tujuan dan pengendalian kunci yang relevan, auditor melakukan penilaian terhadap kondisi pengendalian terkait dengan aktivitas

pelayanan masyarakat. Salah satu teknik yang dapat digunakan dalam melakukan penilaian ini adalah Daftar Pertanyaan Pengendalian Manajemen (*Internal Control Questionnaire*). Sarana ini dapat kita gunakan untuk memperoleh keyakinan akan keandalan sistem pengendalian manajemen yang dijalankan auditan, terutama terkait dengan hal-hal yang sifatnya ingin menggali pemahaman atau persepsi/pertimbangan (*judgement*).

Misal, kita ingin mengetahui apakah masyarakat pengguna jasa memang memiliki akses yang memadai terkait informasi yang

diperlukan, maka sebaiknya kita melakukan wawancara dengan bantuan kuesioner secara sampling kepada pengguna jasa tersebut.

Teknik atau prosedur lain yang dapat digunakan adalah pengamatan dan reviu dokumen. Teknik ini dapat digunakan untuk memastikan dilaksanakannya kebijakan atau prosedur pengendalian atas setiap pengendalian kunci.



Untuk lebih efektif, semua hasil penilaian SPM tersebut sebaiknya disajikan dalam bentuk *flowchart*.

Langkah selanjutnya, sesuai PKA Penilaian SPM, adalah melakukan evaluasi keandalan SPM dengan membandingkan pengendalian kunci dan kondisi pengendalian yang ada. Jika terjadi kesenjangan antara pengendalian kunci dengan kondisi pengendalian, lakukan analisis akibat potensial yang ditimbulkan kesenjangan tersebut. Berdasarkan analisis akibat potensial tersebut, auditor menentukan tujuan audit tepat (*Firm Audit Objective*) yang akan dikembangkan dalam tahap audit lanjutan.

b. Penyusunan Ikhtisar Hasil Penilaian SPM

Agar mudah dilihat secara komprehensif, semua hasil dari pelaksanaan langkah penilaian SPM tersebut dituangkan dalam ikhtisar hasil evaluasi SPM berbentuk matrik, seperti contoh berikut:

Nama Objek Audit :		Audit Program No :		
Sasaran Audit :				
Tujuan Pengendalian	Kondisi Pengendalian	Akibat Potensial	Pengendalian yg diperlukan	Hasil Evaluasi
1	2	3	4	5
Efektif dan efisien	Terdapat indikator kualitas pelayanan masyarakat oleh aparatur pemerintah. Indikator kualitas pelayanan ini difahami dengan benar oleh para aparat pemerintah yang bertugas	---	---	Pengendalian baik (risiko rendah)
Ketaatan pada ketentuan	Adanya jenis pelayanan yang tidak sesuai dengan tupoksi instansi pemerintah dan tertuang dalam dokumen perencanaan	Adanya aktivitas pelayanan yang diluar tugas dan wewenang instansi pemerintah.	Setiap kegiatan pelayanan masyarakat dilakukan oleh aparatur sesuai dengan keahliannya serta tugas pokok dan fungsi organisasi tersebut.	Terdapat pelaksanaan pelayanan kepada masyarakat di luar jam kantor dengan menggunakan fasilitas kantor (risiko tinggi)

3. Program Kerja Audit (PKA) Lanjutan

Buat program kerja audit untuk pelaksanaan audit rinci, dengan fokus pada pembuktian atas eksistensi akibat potensial dari kelemahan pengendalian manajemen. Dari contoh matrik di atas adalah adanya aktivitas pelayanan yang di luar tugas dan wewenang instansi pemerintah.

Nama Objek Audit :		Audit Program No :					
Sasaran Audit :							
AUDIT PROGRAM LANJUTAN							
PELAYANAN MASYARAKAT OLEH APARATUR							
No	Uraian	Dilaksanakan		Waktu Audit		No. KKA	Catatan
		Rencana	Realisasi	Rencana	Realisasi		
1	Tujuan Audit :						
(1)	Meyakinkan pemberian jasa pelayanan di luar jam kantor dengan menggunakan fasilitas kantor serta adanya						

	indikasi penerimaan dari aktivitas pelayanan tersebut tidak disetor ke kas negara..						
(2)	Meyakinkan adanya potensi kerugian keuangan negara dan indikasi tindak pidana korupsi dengan penerimaan negara yang tidak disetorkan						
2	Langkah Kerja						
(1)	Dapatkan dokumen rencana kinerja unit kerja auditan						
(2)	Lakukan pemeriksaan lapangan terhadap pelaksanaan kegiatan pelayanan masyarakat di luar jam kantor yang menggunakan fasilitas negara.						
(3)	Lakukan analisis terhadap kegiatan tersebut terkait dengan indikator kinerja sasaran dalam rencana kinerja (Renja) unit kerja auditan						
(4)	Teliti penerimaan pungutan kepada masyarakat dari aktivitas tersebut apakah telah disetor ke kas negara..						
(5)	Lakukan konfirmasi kepada pejabat yang berwenang terhadap pengesahan pembayaran tersebut						
(6)	Lakukan penelitian terhadap kemungkinan adanya indikasi tindak pidana korupsi.						
(7)	Hitung potensi kerugian keuangan negara yang terjadi.						
(8)	Buatlah simpulan hasil pemeriksaan						
Jakarta, Disetujui Oleh : Pengendali Teknis Nama : NIP : Tanda Tangan :				Jakarta, Disusun Oleh : Ketua Tim Audit Nama : NIP : Tanda Tangan :			

B. Aktivitas Pengadaan Barang/Jasa



Pengadaan barang/jasa adalah usaha atau kegiatan pengadaan barang/jasa yang diperlukan instansi pemerintah meliputi pengadaan barang, jasa pemborongan, jasa konsultasi, dan jasa lainnya.

Tujuan pengadaan barang/jasa adalah untuk memperoleh barang/ jasa yang dibutuhkan instansi pemerintah dalam jumlah yang cukup, dengan kualitas dan harga yang dapat dipertanggung-jawabkan, dalam waktu dan tempat tertentu, secara efektif dan efisien, terbuka dan bersaing, transparan, adil/tidak diskriminatif, dan akuntabel. Mengingat pengadaan adalah kegiatan yang sangat penting, maka perlu diatur dalam suatu Keputusan Presiden. Saat ini ketentuan yang berlaku adalah Keputusan Presiden No. 80 tahun 2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Instansi Pemerintah.

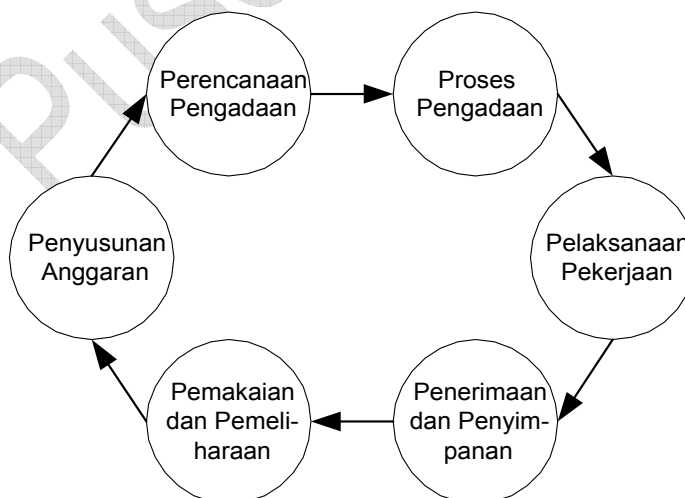
Pengguna barang/jasa instansi pemerintah (termasuk perencana, pelaksana, dan pengawas), penyedia barang/jasa, dan para pihak yang terkait dalam pelaksanaan pengadaan barang/jasa harus mematuhi etika pengadaan barang/jasa, yaitu:

- Melaksanakan tugas secara tertib, disertai rasa tanggung jawab untuk mencapai sasaran kelancaran dan ketepatan tercapainya tujuan pengadaan barang/jasa.
- Bekerja secara profesional, mandiri atas dasar kejujuran, serta menjaga kerahasiaan dokumen pengadaan barang dan jasa yang seharusnya dirahasiakan untuk mencegah terjadinya penyimpangan dalam pengadaan barang/jasa.

- Tidak saling mempengaruhi (langsung atau tidak langsung), untuk mencegah dan menghindari terjadinya persaingan tidak sehat.
- Menerima dan bertanggung jawab atas segala keputusan yang ditetapkan sesuai dengan kesepakatan para pihak.
- Menghindari dan mencegah terjadinya pertentangan kepentingan para pihak yang terkait, langsung maupun tidak langsung dalam proses pengadaan barang dan jasa (*conflict of interest*)
- Menghindari dan mencegah terjadinya pemborosan dan kebocoran keuangan negara dalam pengadaan barang dan jasa.
- Menghindari dan mencegah terjadinya penyalah-gunaan wewenang dan atau melakukan kegiatan bersama dengan tujuan untuk kepentingan pribadi, golongan, atau pihak lain yang secara langsung atau tidak langsung merugikan negara.
- Tidak menerima, tidak menawarkan atau tidak menjanjikan untuk memberi atau menerima hadiah, imbalan berupa apapun saja kepada siapapun yang diketahui atau patut dapat diduga berkaitan dengan pengadaan barang/jasa.



Gambaran sederhana dari siklus pengadaan barang/jasa sebagai berikut:



- **Penetapan Kebutuhan/Penyusunan Anggaran**



Salah satu ciri pengadaan barang/jasa pada instansi pemerintah adalah berdasarkan pada ketersediaan anggaran. Kepala kantor/satuan kerja/ pemimpin proyek/bagian proyek/pejabat yang disamakan/ditunjuk, dilarang mengadakan ikatan

apabila belum ada anggaran atau tidak cukup tersedia anggaran yang akan mengakibatkan dilampauinya batas anggaran yang tersedia untuk kegiatan/proyek yang bersangkutan.

Auditor menguji proses penyusunan anggaran untuk meyakini kesesuaian anggaran pengadaan barang/jasa dengan kebutuhan kantor/satuan kerja yang bersangkutan.

- **Perencanaan Pengadaan**

Berdasarkan ketersediaan anggaran, kepala kantor/satuan kerja/pemimpin proyek/bagian proyek/pejabat yang ditunjuk beserta stafnya, menyusun rencana pengadaan barang/jasa, meliputi penjadwalan, pengalokasian dana, penetapan spesifikasi, serta pembentukan panitia pengadaan (panitia lelang).

- **Proses Pengadaan**

Proses pengadaan dimulai sejak persiapan dan penetapan rekanan. Pengadaan pada instansi pemerintah dapat dilakukan dengan empat cara, yaitu : Pelelangan, Pemilihan langsung, Penunjukan langsung, atau Swakelola

- **Pelaksanaan Pekerjaan**

Setelah penunjukan, berdasarkan Surat Perintah Kerja, rekanan yang ditunjuk melaksanakan pekerjaan yang diperjanjikan. Ada dua hal penting pada periode pelaksanaan pekerjaan:



- 1) Pengawasan pekerjaan

Pelaksanaan pekerjaan perlu diawasi untuk memperoleh jaminan bahwa kegiatan yang diperjanjikan dilaksanakan tepat waktu dan tepat mutu, sekaligus untuk mengatasi kendala-kendala yang dijumpai dalam penyelesaian pekerjaan.

- 2) Pembayaran Termin

Untuk beberapa pekerjaan, pada proses pengawasan dilakukan pengujian-pengujian, dan pada periode tertentu dibuat *progress report* (laporan kemajuan pekerjaan) sebagai dasar untuk pembayaran termin.

- **Penerimaan dan Penyimpanan Barang/Jasa**

Proses pengadaan barang/jasa diakhiri dengan serah terima antara rekanan dengan pengguna barang/jasa. Prosedur serah terima ini merupakan salah satu titik kritis dari proses pengadaan barang/jasa. Prosedur serah terima diperlukan untuk meyakini ketepatan waktu dan mutu barang/jasa yang bersangkutan.



Sambil menunggu pengalokasiannya, sebelum digunakan, barang/jasa tertentu disimpan terlebih dahulu. Pengelolaan barang/jasa dilakukan oleh Bendahara

Khusus Barang.

- **Pemakaian dan Pemeliharaan Barang/Jasa**

Setelah serah terima, barang/jasa yang bersangkutan siap untuk dipakai. Untuk barang habis pakai, diperlukan pertanggung-jawaban penggunaannya. Sedangkan untuk barang inventaris, bangunan, jalan, jembatan, dan aset tetap lainnya, perlu dilakukan pemeliharaan. Tren penggunaan barang dan rencana pemeliharaan digunakan untuk menyusun anggaran pengadaan barang/jasa berikutnya.

1. Faktor-faktor Yang Dinilai

Untuk mencapai tujuan kegiatan pengadaan seperti yang diuraikan tersebut di atas, maka diperlukan kegiatan pengendalian antara lain sebagai berikut:

Faktor Pengendalian	Pengendalian Kunci
Pembinaan SDM	<ul style="list-style-type: none"> • Satker mempunyai sistem yang memungkinkan pegawai-pegawai di bagian pengadaan yang berkompentensi baik untuk direkrut dan dipertahankan • Seluruh pegawai di bidang pengadaan telah memiliki sertifikat yang ditentukan • Pimpinan satker mempunyai sistem kompensasi untuk pegawai yang berprestasi • Pimpinan mempunyai program kesejahteraan dan fasilitas untuk pegawai • Pengawasan atasan langsung terhadap pegawai telah berjalan dengan baik • Telah dilakukan evaluasi pegawai untuk memotivasi agar bekerja lebih optimal
Pengendalian atas akses informasi	<ul style="list-style-type: none"> • Pemilik sumberdaya informasi terkait pelelangan dan proses pengadaan mengidentifikasi pengguna yang berhak untuk mengakses informasi secara formal • Satker sudah melindungi sistem informasi untuk mencegah dan mendeteksi akses yang tidak

	<p>ditorisasi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Satker memantau akses ke sistem informasi, melakukan investigasi atas pelanggaran dan melakukan tindakan atas pelanggaran tersebut?
Pengendalian Fisik atas barang	<ul style="list-style-type: none"> • Barang hasil pengadaan secara fisik sudah diamankan dalam gudang penyimpanan yang memadai • Barang hasil pengadaan secara periodik dihitung dan dibandingkan dengan catatan • Barang telah disimpan ditempat terkunci dan akses ke tempat tersebut dijaga ketat • Formulir yang digunakan untuk mencatat transaksi pengadaan diberi <i>prenumbered</i> dan akses dikendalikan • Identitas aset dilekatkan pada meubelair, peralatan, dan inventaris kantor lainnya.
Pemisahan fungsi	<ul style="list-style-type: none"> • Terdapat pemisahan fungsi yang terkait dengan otorisasi, persetujuan, pemrosesan, pencatatan, pembayaran serta fungsi-fungsi penerimaan barang/jasa. • <i>Checks and balances</i> sudah dilakukan • Saldo barang direkonsiliasi oleh pegawai yang independen dari fungsi penerimaan, penyimpanan dan pembayaran
Otorisasi atas transaksi dan kejadian penting	<ul style="list-style-type: none"> • Seluruh transaksi pengadaan didukung dengan bukti yang sah seperti Bukti Pembayaran; Berita Acara pengujian kuantitas dan kualitas; Berita Acara Kemajuan Pekerjaan; SPK/Kontrak; • Kewenangan otorisasi sudah dikomunikasikan kepada seluruh jajaran pimpinan dan pegawai • Otorisasi pengadaan telah dilakukan sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan kebijakan pimpinan
Pencatatan yang akurat atas transaksi dan kejadian	<ul style="list-style-type: none"> • Penggunaan barang harus terencana, disesuaikan dengan kebutuhan • Setiap transaksi pengadaan barang/jasa sudah diklasifikasikan dan dicatat dengan segera • Seluruh transaksi pengadaan

	<p>barang/jasa dinilai dengan tepat, tidak boleh ada manipulasi dalam penilaian. Sebelum melakukan pengadaan, terlebih dahulu ditetapkan <i>owner estimate</i> atau harga perhitungan sendiri (HPS), yang didasarkan pada informasi mengenai harga pasar.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Transaksi dan kejadian sudah mencakup otorisasi, pelaksanaan, pemrosesan pencatatan dan klasifikasi akhir
Pembatasan akses dan sumberdaya dan pencatatannya	<ul style="list-style-type: none"> • Risiko kehilangan dan penggunaan formulir penggunaan barang tidak sah sudah dikendalikan dengan membatasi akses • Penetapan pembatasan akses untuk penyimpanan barang secara periodik telah direviu • Pimpinan sudah mempertimbangkan pembatasan akses untuk penilaian aset, pemindahan dan penukaran aset
Akuntabilitas sumberdaya terhadap dan pencatatannya	<ul style="list-style-type: none"> • Pertanggung-jawaban atas penyimpanan, penggunaan dan pencatatan formulir yang digunakan untuk mencatat transaksi pengadaan barang diserahkan kepada petugas khusus • Penetapan pertanggung-jawaban akses direviu dan dipelihara secara periodik • Telah dilakukan perbandingan berkala antara sumberdaya dan pencatatan akuntabilitasnya, dan telah dilakukan audit atas selisih yg timbul • Pimpinan menginformasikan dan mengomunikasikan tanggungjawab atas akuntabilitas sumberdaya kepada seluruh pegawai

2. Simpulan Penilaian SPM

a. Menilai Kondisi Pengendalian Auditan



Setelah mengidentifikasi tujuan dan pengendalian kunci yang relevan, auditor melakukan penilaian terhadap kondisi pengendalian terkait dengan aktivitas pengadaan barang/jasa.

Salah satu teknik yang dapat digunakan dalam melakukan penilaian ini adalah dengan bantuan Daftar Pertanyaan Pengendalian Manajemen. Sarana ini dapat kita gunakan untuk memperoleh keyakinan akan keandalan sistem pengendalian manajemen yang dijalankan auditan, terutama terkait dengan hal-hal yang sifatnya ingin menggali pemahaman atau persepsi/pertimbangan (*judgement*). Misalkan kita ingin mengetahui, apakah bagian/unit kerja pengguna barang memiliki akses yang memadai terkait informasi yang diperlukan, maka sebaiknya kita melakukan wawancara dengan bantuan kuesioner, secara sampling kepada pejabat/pegawai yang terkait dengan bagian/unit kerja tersebut.

Teknik atau prosedur lain yang dapat digunakan dalam melakukan penilaian SPM adalah pengamatan dan reviu dokumen. Teknik ini dapat digunakan untuk memastikan dilaksanakannya kebijakan atau prosedur pengendalian atas setiap pengendalian kunci.



Untuk lebih efektif, semua hasil penilaian SPM tersebut sebaiknya

disajikan dalam bentuk *flowchart* agar mudah dibaca dan dievaluasi, dan gunakan simbol-simbol yang lazim.

Langkah selanjutnya, sesuai PKA Penilaian SPM, adalah melakukan evaluasi keandalan SPM dengan membandingkan pengendalian kunci dan kondisi pengendalian yang ada. Jika terjadi kesenjangan antara pengendalian kunci dengan kondisi pengendalian, lakukan analisis akibat potensial yang ditimbulkan dengan adanya kesenjangan tersebut. Berdasarkan analisis akibat potensial tersebut, auditor menentukan tujuan audit tepat (*Firm Audit Objective*) yang akan dikembangkan dalam tahap audit lanjutan.

b. Penyusunan Ikhtisar Hasil Penilaian SPM

Agar mudah dilihat secara komprehensif, buat ikhtisar hasil evaluasi SPM dalam bentuk matrik, seperti contoh berikut:

Nama Objek Audit :		Audit Program No :		
Sasaran Audit :				
Tujuan Pengendalian	Kondisi Pengendalian	Akibat Potensial	Pengendalian yg diperlukan	Hasil Evaluasi
1	2	3	4	5
Kegiatan yang efektif dan efisien	Seluruh dokumen kontrak pengadaan B/J telah dilakukan pelelangan dan disahkan oleh pejabat yang berwenang	---	---	Pengendalian baik (risiko rendah)
	Dokumen pelelangan dari rekanan tidak dilakukan pengujian kelengkapan administrasi oleh panitia	Adanya peserta lelang yang tidak memenuhi syarat ditetapkan sebagai pemenang	Berita Acara Pengujian kelengkapan administrasi dokumen lelang	Tidak ditemukan dokumen jaminan bank dari Rekanan pemenang (risiko tinggi)

3. Penyusunan PKA Lanjutan

Buat program kerja audit untuk pelaksanaan audit rinci, dengan fokus pada pembuktian bahwa terdapat penunjukan rekanan pemenang yang tidak benar dan berpotensi menimbulkan harga yang tinggi pada pengadaan barang/ jasa.

Format langkah-langkah audit disajikan dalam contoh:

Nama Objek Audit :		Audit Program No :					
Sasaran Audit :							
AUDIT PROGRAM LANJUTAN PENGADAAN BARANG/JASA							
No	Uraian	Dilaksanakan		Waktu Audit		No. KKA	Catatan
		Rencana	Realisasi	Rencana	Realisasi		
1	Tujuan Audit :						
(1)	Meyakinkan bahwa rekanan pemenang adalah memenuhi syarat administrasi.						
(2)	Meyakinkan adanya potensi kerugian keuangan negara akibat kemahalan harga yang diajukan oleh rekanan pemenang yang tidak memenuhi syarat.						
2	Prosedur Audit						
(1)	Dapatkan hasil anwizing yang menguraikan mengenai persyaratan administrasi peserta lelang						
(2)	Dapatkan seluruh dokumen pelelangan yang diajukan oleh rekanan pemenang						
(3)	Teliti kelengkapan dokumen pelelangan apakah telah memenuhi persyaratan yang ditentukan.						
(4)	Teliti dokumen lelang yang diajukan oleh peserta lain yang kalah, apakah telah memenuhi syarat dan mengajukan harga penawaran yang lebih rendah dari rekanan pemenang						
(5)	Lakukan penelitian dan penghitungan apakah terjadi perhitungan harga penawaran yang tidak wajar dan cenderung merugikan keuangan negara.						

(6)	Hitung potensi kerugian keuangan negara yang terjadi.						
(9)	Buatlah simpulan hasil pemeriksaan						
Jakarta,		Jakarta,					
Disetujui Oleh :		Disusun Oleh :					
Pengendali Teknis		Ketua Tim Audit					
Nama :		Nama :					
NIP :		NIP :					
Tanda Tangan :		Tanda Tangan :					

C. Aktivitas Penyusunan Laporan Keuangan

Dalam Pasal 33 Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah dinyatakan bahwa Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) wajib melakukan reviu atas laporan keuangan sebelum disampaikan kepada Menteri Keuangan dan diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Ruang lingkup reviu meliputi keandalan sistem pengendalian intern terkait penyusunan laporan keuangan dan kesesuaian laporan keuangan terhadap Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Reviu tertuju pada hal-hal penting yang mempengaruhi laporan keuangan, namun tidak memberikan keyakinan akan semua hal penting yang akan terungkap melalui suatu audit. Reviu memberikan keyakinan bagi APIP bahwa tidak ada modifikasi (koreksi/penyesuaian) material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan keuangan yang direviu sesuai dengan SAP, baik segi pengakuan, penilaian, pengungkapan dan sebagainya



1. Faktor-faktor Yang Dinilai

Ketika mereviu keandalan SPI terkait penyusunan laporan keuangan, auditor dapat mengembangkan teknik reviu untuk memastikan bahwa beberapa pengendalian kunci yang bersifat umum, seperti pemisahan

fungsi dan pembinaan tenaga pejabat/pelaksana, terkait proses penyusunan laporan keuangan telah dipenuhi oleh auditor. Pada bagan berikut ini diberikan contoh beberapa pengendalian kunci yang harus dinilai oleh auditor.

Faktor Pengendalian	Pengendalian Kunci
Pemisahan fungsi	<ul style="list-style-type: none"> • Terdapat pemisahan fungsi yang terkait dengan pencatatan dari bagian anggaran, perbendaharaan, dan kas
Pembinaan SDM	<ul style="list-style-type: none"> • Diadakan <i>tour of duty</i> diantara para pegawai dari bagian pembukuan • Terdapat pelatihan pengelolaan keuangan sudah/cukup memadai
Otorisasi atas transaksi	<ul style="list-style-type: none"> • Seluruh transaksi didukung dengan bukti yang sah, lengkap dan akurat. • Kewenangan otorisasi sudah dikomunikasikan kepada seluruh jajaran pimpinan dan pegawai • Otorisasi transaksi telah dilakukan sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan kebijakan pimpinan
Pembatasan akses dan sumberdaya dan pencatatannya	<ul style="list-style-type: none"> • Risiko kehilangan dan penggunaan formulir pencatatan tidak sah sudah dikendalikan dengan membatasi akses • Penetapan pembatasan akses untuk dokumen pembukuan secara periodik telah direviu
Akuntabilitas terhadap sumberdaya dan pencatatannya	<ul style="list-style-type: none"> • Pertanggungjawaban atas penyimpanan, penggunaan dan pencatatan formulir yang digunakan untuk mencatat transaksi diserahkan kepada petugas khusus • Penetapan pertanggungjawaban akses secara periodik direviu dan dipelihara • Telah dilakukan perbandingan berkala antara sumberdaya dan pencatatan akuntabilitasnya, dan telah dilakukan audit atas selisih yg timbul • Pimpinan menginformasikan dan mengkomunikasikan tanggungjawab atas akuntabilitas sumberdaya kepada seluruh pegawai

Selain pengendalian kunci yang bersifat umum berlaku bagi proses penyusunan semua komponen laporan keuangan, auditor juga perlu menilai pengendalian kunci dengan membuat daftar pertanyaan reviu SPI untuk beberapa pos-pos penting dalam laporan keuangan. Contoh daftar pertanyaan tersebut terdapat dalam lampiran modul.

2. Simpulan Penilaian SPM

a. Menilai Kondisi Pengendalian Auditan

Setelah mengidentifikasi tujuan dan pengendalian kunci yang relevan, auditor melakukan penilaian terhadap kondisi pengendalian terkait dengan aktivitas penyusunan laporan keuangan. Salah satu teknik yang dapat digunakan dalam melakukan penilaian ini adalah Daftar Pertanyaan Pengendalian Manajemen. Sarana ini dapat kita gunakan untuk memperoleh keyakinan akan keandalan sistem pengendalian manajemen yang dijalankan auditan, terutama terkait dengan hal-hal yang sifatnya ingin menggali pemahaman atau persepsi/pertimbangan (judgement). Misalkan kita ingin mengetahui, apakah pimpinan telah menginformasikan dan mengomunikasikan tanggungjawab atas akuntabilitas sumberdaya kepada seluruh pegawai, maka sebaiknya kita melakukan wawancara dengan bantuan kuesioner secara sampling kepada pejabat/pegawai yang terkait.



Teknik atau prosedur lain yang dapat digunakan dalam melakukan penilaian SPM adalah pengamatan dan reviu dokumen. Teknik ini dapat digunakan untuk

memastikan dilaksanakannya kebijakan atau prosedur pengendalian atas setiap pengendalian kunci sebagaimana diuraikan pada bagian sebelumnya. Untuk lebih efektif, semua hasil penilaian SPM tersebut disajikan dalam bentuk *flowchart*.

Langkah selanjutnya, sesuai PKA Penilaian SPM, adalah mengevaluasi keandalan SPM dengan membandingkan

pengendalian kunci dan kondisi pengendalian yang ada. Jika terjadi kesenjangan antara pengendalian kunci dengan kondisi pengendalian, lakukan analisis akibat potensial yang ditimbulkan dengan adanya kesenjangan tersebut. Berdasarkan analisis akibat potensial tersebut, auditor menentukan tujuan audit tepat (*Firm Audit Objective*) yang akan dikembangkan dalam tahap audit lanjutan.

b. Penyusunan Ikhtisar Hasil Penilaian SPM

Agar mudah dilihat secara komprehensif, buat ikhtisar hasil evaluasi SPM dalam bentuk matrik, seperti contoh berikut:

Nama Objek Audit :		Audit Program No :		
Sasaran Audit :				
Tujuan Pengendalian	Kondisi Pengendalian	Akibat Potensial	Pengendalian yg diperlukan	Hasil Evaluasi
1	2	3	4	5
Keandalan Laporan Keuangan	Terdapat pemisahan fungsi yang terkait dengan pencatatan dari bagian anggaran, perbendaharaan dan kas	---	---	Pengendalian baik (Risiko rendah)
	Transaksi pengeluaran kas tidak didukung dengan bukti yang sah, lengkap dan akurat	- Saldo kas yang tidak benar - Pengeluaran uang fiktif	Verifikasi pencatatan terhadap dokumen pendukung	Terdapat beberapa pengeluaran kas utk pembayaran uang rapat yang tidak didukung bukti (Risiko Tinggi)

3. Penyusunan PKA Lanjutan

Buat Program Kerja Audit untuk pelaksanaan audit rinci, dengan fokus pada pembuktian bahwa saldo kas yang tidak dan berpotensi menimbulkan pengeluaran uang fiktif.

Format langkah-langkah audit disajikan dalam contoh di bawah.

Nama Objek Audit :		Audit Program No :					
Sasaran Audit :							
AUDIT PROGRAM LANJUTAN							
AKTIVITAS PENYUSUNAN LAPORAN KEUANGAN							
No	Uraian	Dilaksanakan		Waktu Audit		No. KKA	Catatan
		Rencana	Realisasi	Rencana	Realisasi		
1	Tujuan Audit :						
1)	Meyakinkan bahwa saldo kas telah mencantumkan angka yang benar.						
2)	Meyakinkan adanya pengeluaran uang rapat yang fiktif						
2	Prosedur Audit						
(1)	Verifikasi perhitungan saldo menurut buku kas umum						
(2)	Lakukan perhitungan kas opname						
(3)	Uji kebenaran bukti pengeluaran uang rapat						
(4)	Konfirmasi pada pihak penerima uang rapat						
(5)	Buatlah simpulan hasil pemeriksaan.						
Jakarta,				Jakarta,			
Disetujui Oleh : Pengendali Teknis				Disusun Oleh : Ketua Tim Audit			
Nama :				Nama :			
NIP :				NIP :			
Tanda Tangan :				Tanda Tangan :			

Lampiran 1

**DAFTAR PERTANYAAN
REVIU SISTEM PENGENDALIAN INTERN
PENERIMAAN KAS**

No	Uraian	Ya	tidak	Keterangan
1	Apakah rekening kas dibuka pada bank telah ditentukan oleh pejabat yang berwenang atau kepala daerah?			
2	Apakah orang yang bisa mengakses rek. kas adalah orang yang sudah tercantum dalam surat keputusan pejabat yang berwenang atau kepala daerah?			
3	Apakah ada pemisahan rekening antara rekening penerimaan dengan rekening pengeluaran?			
4	Apakah saldo rekening penerimaan setiap akhir hari kerja ditransfer/disetor seluruhnya ke rekening kas umum negara/daerah?			
5	Apakah telah dilakukan rekonsiliasi saldo kas daerah di rekening bank dengan buku kas umum daerah secara periodik?			
6	Apakah bukti setor penerimaan melalui bank telah dicatat seluruhnya sesuai dengan jenis penerimaan?			
7	Apakah penerimaan-penerimaan uang telah direkonsiliasi dengan laporan harian penerimaan?			
8	Apakah tembusan bukti-bukti setoran telah dibubuhi cap oleh bank, diterima dan dicatat oleh bagian pembukuan?			
9	Apakah salinan rekening koran bank, buku kas umum, buku besar penerimaan dan catatan akuntansi lainnya telah disimpan dengan aman?			
10	Apakah laporan bulanan penerimaan dinas/kantor/badan telah diterima PPKD?			
11	Apakah bendaharawan penerima/pemegang kas diangkat oleh kepala daerah?			
12	Apakah kepala daerah telah menetapkan:			
	a. Pejabat yang diberi wewenang mengelola penerimaan dan pengeluaran kas daerah serta segala bentuk kekayaan daerah lainnya, yang selanjutnya disebut Bendahara Umum Daerah;			
	b. Pejabat yang diserahi tugas melaksanakan kegiatan kebendaharawanan dalam rangka pelaksanaan APBD di setiap unit kerja pengguna anggaran daerah yang selanjutnya disebut Pemegang Kas dan Pembantu Pemegang Kas;			
	c. Pejabat yang diberi wewenang menandatangani ikatan atau perjanjian dengan pihak ketiga yang mengakibatkan pendapatan dan pengeluaran APBD.			
	d. Pejabat yang diberi wewenang menandatangani surat bukti dasar pemungutan pendapatan daerah			

13	Apakah pemegang kas tidak merangkap sebagai pejabat pengelola keuangan daerah lainnya.			
14	Apakah pemegang kas tidak menggunakan uang yang diterimanya secara langsung untuk membiayai pengeluaran SKPD?			

Pusdiklatwas BPKP

Lampiran 2**DAFTAR PERTANYAAN
REVIU SISTEM PENGENDALIAN INTERN
PENGELUARAN KAS**

No	Uraian	Ya	tidak	Keterangan
1	Apakah Kepala Daerah telah menetapkan:			
	a. Pejabat yang diberi wewenang menandatangani Surat Keputusan Otorisasi (SKO)?			
	b. Pejabat yang diberi wewenang menandatangani Surat Permintaan Pembayaran (SPP)?			
	c. Pejabat yang diberi wewenang menandatangani Surat Perintah Membayar (SPM)?			
	d. Pejabat yang diberi wewenang menandatangani cek?			
	e. Pejabat yang diberi wewenang mengesahkan Surat Pertanggungjawaban (SPJ)?			
	f. Pejabat yang diberi wewenang mengelola penerimaan dan pengeluaran kas daerah serta segala bentuk kekayaan daerah lainnya, yang selanjutnya disebut Bendahara Umum Daerah?			
	g. Pejabat yang diserahi tugas melaksanakan kegiatan kebendaharawan dalam rangka pelaksanaan APBD di setiap unit kerja pengguna anggaran daerah yang selanjutnya disebut Pemegang Kas dan Pembantu Pemegang Kas?			
	j. Pejabat yang diberi wewenang menandatangani ikatan atau perjanjian dengan pihak ketiga yang mengakibatkan pendapatan dan pengeluaran APBD?			
2	Apakah pejabat yang disebut di atas tidak merangkap sebagai pejabat pengelola keuangan daerah lainnya?			
3	Apakah terdapat rekening khusus untuk menampung pengeluaran Pemda?			
4	Apakah rekening kas daerah perkiraan bank direkonsiliasikan setidaknya sekali dalam sebulan?			
5	Apabila pertanyaan no 4 jawaban "ya", apakah rekening tersebut direkonsiliasi dengan pembukuannya (buku bank pengeluaran) minimal sekali dalam tiga bulan?			
6	Apakah SPM yang diterbitkan telah disetujui oleh pejabat perbendaharaan berdasarkan SPP yang didukung dokumen yang lengkap sesuai dengan ketentuan berlaku?			

7	Apakah cek yang diterbitkan untuk dicairkan oleh bank telah sesuai SPM yang dimaksud dalam pertanyaan di atas?			
8	Apakah penerbitan cek telah memperhatikan ketersediaan dana di kas daerah?			
9	Apakah cek-cek yang rusak ditahan, dicatat dan diarsipkan sebagaimana mestinya?			
10	Apakah cek-cek yang batal ditandai untuk menghindari pemakaian kembali?			
11	Apakah cek telah disimpan di tempat yang aman?			
12	Apakah dibuat register cek?			

Lampiran 3**DAFTAR PERTANYAAN
REVIU SISTEM PENGENDALIAN INTERN
AKTIVA TETAP**

No	Uraian	Ya	tidak	Keterangan
1	Apakah KepalaBiro/Kepala Bagian Perlengkapan sebagai pembantu kuasa barang bertanggungjawab mengkoordinir penyelenggaraan pengelolaan barang Daerah?			
2	Apabila pertanyaan nomor 1 dijawab "tidak," Apakah ada pejabat yang ditunjuk untuk bertanggungjawab mengkoordinir penyelenggaraan pengelolaan barang daerah?			
3	Apakah neraca awal pemda sudah disesuaikan dengan Buletin Teknis No.2?			
4	Apakah pelaksanaan inventarisasi telah berdasarkan atas ketentuan yang berlaku?			
5	Apakah penambahan aktiva tetap dari dinas/badan/kantor telah dilaporkan kepada kepala daerah melalui kepala biro atau kepala bagian perlengkapan?			
6	Apakah laporan penambahan aktiva tetap tersebut didukung dengan berita acara pemeriksaan oleh Panitia Pemeriksa Barang Daerah?			
7	Apakah Panitia Pemeriksa Barang Daerah dibentuk dan ditetapkan dengan Keputusan Kepala Daerah?			
8	Apakah pengurangan aktiva tetap dari dinas/badan/kantor telah diusulkan terlebih dahulu kepada kepala daerah melalui kepala biro atau kepala bagian perlengkapan?			
9	Apakah pengurangan (penghapusan/penjualan/hibah/kemitraan) aktiva tetap telah didukung dengan SK Kepala Daerah dan atau disetujui DPRD?			
10	Apakah penambahan/pengurangan aktiva tetap telah dicatat/ dibukukan dalam daftar inventaris di biro/bagian perlengkapan dan dibukukan di biro/bagian keuangan?			
11	Apakah kapitalisasi biaya aktiva tetap telah sesuai dengan kebijakan akuntansinya?			
12	Apakah buku besar aktiva tetap dilengkapi buku pembantu?			
13	Apabila pertanyaan nomor 12 dijawab "ya" Apakah saldo buku pembantu aktiva tetap cocok dengan saldo perkiraan buku besar secara periodik?			
14	Apakah telah dilakukan rekonsiliasi antara buku pembantu aktiva tetap di biro/bagian keuangan dengan daftar inventaris di biro/bagian perlengkapan?			

Lampiran 4

**DAFTAR PERTANYAAN
REVIU SISTEM PENGENDALIAN INTERN
INVESTASI JANGKA PANJANG :
PERMANEN DAN NON PERMANEN**

No	Uraian	Ya	tidak	Keterangan
1	Apakah semua dokumen investasi di bawah pengawasan seorang penyimpan?			
2	Apakah dokumen investasi secara periodik diperiksa dan direkonsiliasi dengan catatan akuntansi?			
3	Apakah dokumen investasi disimpan dalam kotak yang aman (<i>safety box</i>)?			
4	Apakah penyimpan dokumen investasi dapat mempengaruhi catatan akuntansi?			
5	Apakah dokumen investasi dicatat atas nama pemerintah daerah?			
6	Apakah dokumen investasi disimpan atas dasar alasan keamanan dan oleh orang yang terpisah antara yang menyimpan dan yang mencatat?			
7	Apakah bagian akuntansi membuat catatan untuk masing-masing investasi?			
8	Apakah ada akuntansi untuk pendapatan investasi?			
9	apakah penjualan investasi secara layak diotorisir?			

Lampiran 5**DAFTAR PERTANYAAN
REVIU SISTEM PENGENDALIAN INTERN
UTANG JANGKA PANJANG**

No	Uraian	Ya	tidak	Keterangan
1	Apakah semua utang jangka panjang telah diotorisasi oleh DPRD?			
2	Apakah pemda mempunyai bagian yang independen dalam mencatat utang jangka panjang?			
3	Apakah pemda mempunyai catatan tersendiri untuk mencatat utang jangka panjang?			
4	Jika pemda tidak mempunyai bagian dan catatan tersendiri untuk utang jangka panjang :			
	a. Apakah surat perjanjian utang jangka panjang telah ditandatangani lebih dulu?			
	b. Apakah utang jangka panjang yang ditarik kembali benar-benar telah dicatat?			
5	Apakah pemda mempunyai bagian pembayaran bunga ?			
6	Jika pemda tidak mempunyai bagian pembayaran bunga apakah pengawasan bukti-bukti dan bunga tunai dapat dicek?			
7	Apakah kewajiban bunga betul-betul dapat dipertanggungjawabkan?			

DAFTAR PUSTAKA

- Boynton, Johnson, Kell. Modern Auditing (terjemahan). Edisi Ketujuh. Penerbit Erlangga, Jakarta. 2003
- BPKP, Norma Pemeriksaan Sistem Pengawasan Intern BUMN/BUMD, Jakarta, 1994.
- BPKP, Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan Operasional, Jakarta, 1993.
- BPKP, Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah, Jakarta, 1996.
- BPKP, U-404 Pertimbangan Sistem Pengendalian, Jakarta 1992.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control – Integrated Framework, Evaluation Tools. September 1992.
- Ikatan Akuntansi Indonesia, Standar Audit (SA) Seksi 319 Pertimbangan Struktur Pengendalian Intern dalam Audit atas Laporan Keuangan, Jakarta, 1994.
- Messier, William F, Auditing, A Systematic Approach, The Mc Graw Hill Companies Inc. 1977.
- Pickett, KH Spencer. The Internal Auditing Handbook. John Wiley & Sons Inc. Edisi Kedua. West Sussex, England. 2003
- Pusat Pendidikan dan Latihan Pengawasan BPKP, Modul Pelatihan Audit Operasional, Buku 6 Penelaahan dan Pengujian Sistem Pengendalian Manajemen, Jakarta, 1995
- Pusdiklat Pengawasan BPKP, Teknik Penilaian SPM dan Penyusunan PKA. Edisi Keempat, Jakarta, 2005.
- Pusdiklat Pengawasan BPKP, Pengantar SPM. Edisi Keempat, Jakarta, 2007

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor 02/PB/2005 tanggal 9 Mei 2005 tentang Mekanisme Pelaksanaan Pembayaran Atas Beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara

Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor Kep/25/M.Pan/2/2004 Tanggal 24 Februari 2004 Tentang Pedoman Umum Penyusunan Indeks Kepuasan Masyarakat Unit Pelayanan Instansi Pemerintah

Ratliff, Richard L, PhD, CIA, dkk, Internal Auditing, Principles and Techniques, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, 2nd Edition, 1996.

Sekretariat Negara RI, Keputusan Presiden RI, No 80/2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang/Jasa Instansi Pemerintah, Jakarta 2003.

Sekretariat Negara RI, Undang-Undang RI No.25 tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional, Jakarta, 2004

Sekretariat Negara RI, Instruksi Presiden RI Nomor 7 tahun 1999 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Jakarta, 1999.



Pusdiklat Pengawasan BPKP
Jln. Beringin II
Pandansari, Ciawi
Bogor 16720

ISBN 979-3873-15-9