

DIKLAT PEMBENTUKAN
AUDITOR PENGENDALI TEKNIS

SUDIT

KODE MA : 2.230

SUPERVISI AUDIT



2008

PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PENGAWASAN
BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN

Judul Modul : **Supervisi Audit**

Perevisi : Drs. Djamil Djalil
Pereviu : Drs. H.T. Redwan Jaafar
Editor : Moh. Hardi, Ak., MProfAcc
Perevisi : Suhartanto, Ak., M.M.
Pereviu : Linda Ellen Theresia, S.E., Ak., M.B.A.
Editor : Daissy Erdianthy, Ak., M.Ak.

**Dikeluarkan oleh Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP
dalam rangka Diklat Sertifikasi JFA Tingkat Penjurangan Auditor
Pengendali Teknis**

Edisi Pertama : Tahun 1999
Edisi Kedua (Revisi Pertama) : Tahun 2000
Edisi Ketiga (Revisi Kedua) : Tahun 2003
Edisi Keempat (Revisi Ketiga) : Tahun 2008

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 Supervisi 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

	Halaman
KATA PENGANTAR	i
DAFTAR ISI	ii
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Deskripsi Singkat Modul	1
B. Sistematika Pembahasan dan Metode Pembelajaran	2
C. Tujuan Pemelajaran	4
BAB II MAKNA DAN ARTI PENTING SUPERVISI AUDIT	5
A. Makna Supervisi dan Supervisor	5
B. Supervisi Dalam Audit	8
C. Tujuan dan Sasaran Supervisi Audit	10
D. Tugas dan Tanggungjawab Seorang Supervisor	13
E. Kasus	17
BAB III SUPERVISI PADA TAHAP PERSIAPAN AUDIT	24
A. Kegiatan Pada Tahap Persiapan Audit	24
B. Supervisi atas Kegiatan Pada Tahap Persiapan Audit	29
BAB IV SUPERVISI PADA TAHAP PELAKSANAAN AUDIT	43
A. Supervisi Pada Tahap Pelaksanaan Audit	43
B. Supervisi Atas Tahap Pelaksanaan Audit	53

BAB V	SUPERVISI PADA TAHAP PENYELESAIAN AUDIT	59
	A. Supervisi Pada Tahap Penyelesaian Audit	59
	B. Supervisi Atas Tahap Penyelesaian Audit	64
BAB VI	LAPORAN PELAKSANAAN SUPERVISI AUDIT	67
	A. Laporan Supervisi Audit	67
	B. Penilaian Kinerja dan Kepribadian Auditor	70
	C. Kasus	74
	DAFTAR PUSTAKA	85

DAFTAR PUSTAKA

Peraturan BPK Nomor 1 tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara

Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/220/M.PAN/7/2008 tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya

Badan Pengawasan keuangan dan Pembangunan, Formulir Kendali Mutu (KM) KM.1 - KM.12 untuk Mengendalikan dan Meningkatkan Mutu Pemeriksaan BPKP, Jakarta, 1990

Pusdiklatwas BPKP, Modul Diklat JFA : Kode Etik dan Standar Audit Edisi 2005, Ciawi Bogor, 2005

Pusdiklatwas BPKP, Modul Diklat JFA : Penyusunan Laporan Hasil Audit Edisi 2005, Ciawi Bogor, 2005

Pusdiklatwas BPKP, Modul Diklat JFA : Auditing Edisi 2005, Ciawi Bogor, 2005

Pusdiklatwas BPKP, Modul Diklat JFA : Teknik Penilaian SPM dan PKA Edisi 2005, Ciawi, Bogor, 2005

www.roy-sembel.com dan edpro@cbn.net.id

BAB I

PENDAHULUAN

A. Deskripsi Singkat Modul

Peningkatan kualitas penugasan audit oleh aparat pengawasan instansi pemerintah (APIP) sangat dipengaruhi oleh proses kendali mutu (*quality control process*) pada setiap tahapan audit. Salah satu proses kendali mutu yang sangat berpengaruh dalam manjerial penugasan audit tersebut adalah kegiatan supervisi audit yang dilaksanakan oleh seorang *supervisor*, atau dalam istilah jabatan fungsional auditor, dikenal dengan istilah pengendali teknis. Dalam penugasan audit, kegiatan supervisi audit sebenarnya dilaksanakan secara berjenjang mulai dari ketua tim, pengendali teknis sampai dengan pengendali mutu tim audit. Namun demikian, dalam praktiknya, kegiatan supervisi audit lebih ditekankan pada peran *supervisor* atau pengendali teknis.

Jabatan *supervisor* atau pengendali teknis merupakan posisi sentral dalam pelaksanaan supervisi penugasan audit ini. Oleh karena itu, kualitas penugasan audit sangat dipengaruhi oleh kompetensi seorang *supervisor*/ pengendali teknis dalam melakukan kegiatan supervisi. Kompetensi yang diharapkan adalah seorang pengendali teknis harus mampu melakukan supervisi mulai dari tahap persiapan audit, pelaksanaan audit sampai dengan tahap penyelesaian audit.

Modul ini secara ringkas akan membantu seorang *supervisor* atau pengendali teknis untuk memahami makna dan arti penting kegiatan supervisi audit serta peran sentralnya dalam penugasan audit. Selanjutnya, modul ini akan mengarahkan seorang pengendali teknis untuk mampu

melakukan kegiatan supervisi audit mulai dari tahap persiapan sampai dengan penyelesaian audit. Terakhir, peran sentral dalam penugasan audit ini harus dapat dipertanggung jawabkan oleh seorang *supervisor* atau pengendali teknis melalui sebuah laporan pelaksanaan supervisi audit, serta diakuntabilitaskan efektivitasnya melalui kegiatan monitoring tindak lanjut hasil kegiatan supervisi audit yang telah dilaksanakannya.

B. Sistematika Pembahasan dan Metode Pemelajaran

1. Sistematika Pembahasan

Pembahasan modul ini secara berturut-turut disusun dalam sistematika sebagai berikut:

Bab I : Pendahuluan; membahas deskripsi singkat modul, sistematika pembahasan dan metode pemelajaran serta tujuan pemelajaran.

Bab II : Makna dan Arti Penting Supervisi Audit; menguraikan pengertian supervisi audit dan kedudukannya dalam penugasan audit, tujuan dan sasaran supervisi audit, serta tugas dan tanggung jawab *supervisor* tim audit atau pengendali teknis. Selanjutnya pelaksanaan supervisi audit mulai dari pelaksanaan supervisi pada tahapan persiapan audit sampai dengan penyelesaian audit secara berturut-turut diuraikan dalam Bab III, IV dan V.

Bab III : Supervisi Pada Tahapan Persiapan Audit; menguraikan secara rinci langkah-langkah supervisi atas perumusan tujuan, sasaran dan ruang lingkup; supervisi audit atas pengalokasian sumber daya penugasan audit, serta supervisi atas penyusunan program kerja audit.

Bab IV : Supervisi Pada Tahapan Pelaksanaan Audit; menguraikan secara rinci langkah-langkah pelaksanaan supervisi atas survai pendahuluan, supervisi atas penilaian sistem pengendalian manajemen, supervisi atas pelaksanaan program kerja audit dan supervisi atas pengembangan temuan audit.

Bab V : Supervisi Pada Tahapan Penyelesaian Audit; lebih lanjut akan dibahas langkah-langkah supervisi atas perumusan dan pembahasan temuan hasil audit, penyusunan laporan hasil audit serta supervisi atas kelengkapan dokumentasi audit.

Bab VI : laporan pelaksanaan supervisi audit akan menguraikan langkah *supervisor* untuk menyusun laporan pelaksanaan supervisi serta penilaian kinerja dan kepribadian auditor.

2. Metodologi Pemelajaran

Penyampaian modul ini dilaksanakan dengan metode pemelajaran orang dewasa (*andragogi*) serta lebih menekankan pada praktik pelaksanaan supervisi audit. Metode pemaparan, diskusi serta curah pendapat dilakukan dalam menjelaskan pemahaman atas teori supervisi audit, serta langkah-langkah supervisi pada setiap tahapan audit. Untuk lebih mampu memahami serta melaksanakan praktik supervisi audit, pada setiap bab diberikan kasus untuk didiskusikan oleh peserta secara berkelompok. Pada akhirnya, setiap kelompok diharapkan mampu untuk menyajikan atau mempresentasikan hasil penyelesaian kasus tersebut. Widyaiswara ataupun fasilitator diharapkan mampu memainkan perannya dalam rangka membantu peserta memahami kasus serta mendiskusikan serta memaparkan hasilnya.

C. Tujuan Pemelajaran

1. Tujuan Pemelajaran Umum (TPU):

Setelah mempelajari modul ini, peserta akan mampu melaksanakan supervisi atas penugasan audit yang meliputi kegiatan supervisi mulai dari tahapan persiapan audit sampai dengan penyelesaian audit.

2. Tujuan Pemelajaran Khusus (TPK):

- a. Peserta mampu menjelaskan makna dan arti penting kegiatan supervisi audit.
- b. Peserta mampu menjelaskan tugas dan tanggung jawab serta perannya sebagai pengendali teknis dalam penugasan audit, khususnya peran dalam melaksanakan supervisi audit.
- c. Peserta mampu melaksanakan supervisi audit baik supervisi pada tahapan persiapan audit, pelaksanaan audit maupun penyelesaian audit.
- d. Peserta mampu menyusun laporan pelaksanaan supervisi audit serta memantau pelaksanaan tindak lanjut dari hasil supervisi yang telah dilakukannya.

BAB II**MAKNA DAN ARTI PENTING SUPERVISI AUDIT**

Tujuan Pemelajaran Khusus:

Setelah mempelajari bab ini diharapkan peserta diklat mampu menjelaskan:

- makna dan arti penting kegiatan supervisi audit,
- tugas dan tanggung jawab serta perannya sebagai pengendali teknis dalam penugasan audit, khususnya peran dalam melaksanakan supervisi audit.

A. Supervisi dan *Supervisor*

Supervisi adalah pengawasan utama, pengontrolan tertinggi atau penyeliaan (Kamus Besar bahasa Indonesia). Dari pengertian tersebut dapat diartikan bahwa supervisi merupakan kegiatan pengawasan, pengontrolan atau pengendalian yang dilaksanakan oleh seorang yang disebut *Supervisor*. Pengertian supervisi tidak dapat dilepaskan dengan pengertian serta peran penting seorang *supervisor*. Oleh karena itu, pemahaman atas fungsi dan peran penting seorang *supervisor* akan memberikan pemahaman yang jelas atas makna dari supervisi.

Supervisor adalah seorang manajer yang bertanggung jawab kepada manajer yang lebih tinggi dengan tugas utama memimpin para pelaksana operasional. Dalam jenjang organisasi, kedudukan seorang *supervisor* secara hirarkis dapat ditunjukkan sebagai berikut:

- Pelaksana: merupakan tingkatan terendah dalam organisasi yang bertanggungjawab atas hasil kerjanya sendiri atau kelompoknya.
- *Supervisor*: merupakan manajer garis terdepan yang mengupayakan agar para pelaksanaan mampu melaksanakan tugas dengan baik.

- Manajer: merupakan atasan langsung dari para *supervisor* yang bertugas melakukan pengawasan atas pelaksanaan kegiatan yang dilakukan oleh *supervisor*.
- Eksekutif: merupakan pimpinan organisasi tingkat puncak yang bertanggung jawab atas pencapaian tujuan organisasi dan dalam praktiknya menghadapi

Sama halnya dengan para manajer lainnya, *supervisor* melaksanakan tugas-tugas manajerial suatu organisasi, yang meliputi perencanaan (*planning*), pengorganisasian (*organizing*), pelaksanaan (*actuating*) dan pengendalian (*controlling*). Namun demikian, ruang lingkup manajerial seorang *supervisor* berbeda dari para manajer lainnya, sebagai berikut:

- *Supervisor*, melaksanakan aktivitas manajerial dalam tataran teknis/taktis operasional sehari-hari
- Manajer, melaksanakan aktivitas manajerial dalam tataran program yang bersifat jangka pendek dan menengah
- Eksekutif, melaksanakan aktivitas manajerial strategis yang bersifat berjangka panjang.

Kedudukan seorang *supervisor* dalam sebuah organisasi sangat penting dan strategis (*vital*). Mereka merupakan batu utama (*keystone*) dalam bangunan organisasi. Batu utama (*keystone*) merupakan batu pengikat atau batu kunci yang menghubungkan antar dua sisi yaitu sisi manajer tingkat atas dan sisi para pelaksana. Kedua sisi tersebut diikat dan disatukan oleh sebuah batu kunci yang di dalam organisasi diperankan oleh seorang *supervisor*. Oleh karena itu, selain kompetensi di bidang manajerial, seorang *supervisor* dituntut mempunyai kompetensi menjalin hubungan antar personal (*interpersonal skill*) yang memadai.

Dalam bidang manajerial, seorang *supervisor* yang efektif harus mampu mengawasi, mengarahkan serta mengendalikan bawahannya untuk mencapai hasil-hasil yang diharapkan. Sementara dalam bidang interpersonal, seorang *supervisor* harus mampu menjalin komunikasi serta memberikan inspirasi kepada anak buah untuk bersama-sama menyelesaikan pekerjaan-pekerjaan dengan jumlah lebih banyak, waktu lebih cepat, cara lebih mudah, dan hasil yang lebih baik daripada jika dikerjakan sendiri.

Untuk mendukung peran sebagaimana diuraikan diatas, maka seorang *supervisor* harus mempunyai kompetensi dasar antara lain :

- Kompetensi konseptual, yaitu pemahaman atas konsep terhadap tugas pokok serta bidang usaha organisasi yang dikerjakannya
- Kompetensi manajerial, yaitu untuk kemampuan untuk melaksanakan pengelolaan sumber daya dalam rangka mencapai untuk mencapai tujuan organisasi
- Kompetensi teknis, yaitu kemampuan untuk melaksanakan pekerjaan secara teknis sehari-hari dengan menggunakan sarana dan prasaranayang tersedia
- Kompetensi interpersonal kemampuan untuk menjalin hubungan manusia (personal) baik personal dalam organisasi maupun di luar organisasi.

Namun demikian, kadar kompetensi yang harus dimiliki seorang *supervisor* berbeda dengan tingkatan manajer lainnya. Seorang *supervisor*, harus lebih banyak memiliki kompetensi teknis dan interpersonal serta memerlukan lebih sedikit kemampuan konseptual dibandingkan manajer tingkat diatasnya.

B. Supervisi Dalam Penugasan Audit

Penugasan audit merupakan suatu aktivitas manajemen yang meliputi unsur perencanaan penugasan audit (*planning*), pengorganisasian sumber daya audit, baik sumber daya manusia, keuangan, sarana dan prasarana (*organizing*), pelaksanaan audit (*actuating*) dan pengendalian (*controlling*), yang bertujuan untuk memberikan rekomendasi perbaikan kinerja kepada obyek yang dilakukan audit (audit). Supervisi audit merupakan bagian dari upaya manajemen tim audit untuk memberikan jaminan dan keyakinan agar penugasan audit dapat mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Supervisi audit merupakan salah satu aktivitas manajerial yang berfungsi untuk melakukan pengawasan, pengontrolan atau penyeliaan atas penugasan audit agar tujuan audit dapat dicapai dengan ekonomis, efektif dan efisien untuk memberikan rekomendasi perbaikan kinerja audit.

Supervisi dalam setiap tahapan audit merupakan suatu kewajiban yang disyaratkan dalam standar audit yang berlaku dalam rangka pencapaian tujuan audit serta menjaga mutu/kualitas pekerjaan audit. Dalam penugasan audit, supervisi bukan hanya merupakan aktivitas manajerial berupa pengawasan saja, melainkan juga merupakan upaya pengendalian dan penjaminan terhadap mutu hasil audit (*quality control and quality assurance*).

Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) tahun 1996 yang diterbitkan BPKP menegaskan kewajiban tersebut dalam Standar Pelaksanaan Audit, butir 1). Demikian pula halnya dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara yang diterbitkan oleh BPK (Peraturan BPK Nomor 1 tahun 2007) menyatakan hal serupa dalam Pernyataan Standar Pemeriksaan 02 tentang Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan.

Standar Audit tersebut menyatakan pernyataan sebagai berikut:

“ Pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan tenaga asisten harus disupervisi dengan semestinya”

Selanjutnya standar audit tersebut menjelaskan atas pengertian supervisi audit antara lain sebagai berikut :

- Supervisi mencakup pengarahannya kegiatan pemeriksa dan pihak lain (seperti tenaga ahli yang terlibat dalam pemeriksaan) agar tujuan pemeriksaan dapat dicapai.
- Unsur supervisi meliputi pemberian instruksi kepada staf, pemberian informasi mutakhir tentang masalah signifikan yang dihadapi, pelaksanaan revidi atas pekerjaan yang dilakukan, dan pemberian pelatihan kerja lapangan (*on the job training*) yang efektif.
- *Supervisor* harus yakin bahwa staf benar-benar memahami mengenai pekerjaan pemeriksaan yang harus dilakukan, mengapa pekerjaan tersebut harus dilakukan, dan apa yang diharapkan akan dicapai.
- Bagi staf yang berpengalaman, *supervisor* dapat memberikan pokok-pokok mengenai lingkup pekerjaan pemeriksaan dan menyerahkan rinciannya kepada staf tersebut.
- Bagi staf yang kurang berpengalaman, *supervisor* harus memberikan pengarahannya mengenai teknik menganalisis dan cara mengumpulkan data.

Dengan demikian dapat kita pahami, bahwa pengertian supervisi audit sebagaimana disyaratkan dalam standar audit mempunyai makna yang lebih luas daripada sekedar melakukan pengawasan atau pengontrolan semata sebagaimana pemahaman supervisi dalam aktivitas manajemen. Supervisi dalam audit meliputi seluruh aktivitas manajemen audit mulai dari pemberian arahan (*perencanaan/planning*), penggunaan tenaga ahli dalam

audit, pelatihan/*training* (pengorganisasian), memberikan instruksi (pelaksanaan/*actuating*), reviu atas pekerjaan yang telah dilakukan (*controlling*), serta upaya penjaminan mutu agar penugasan audit sesuai dengan standar audit yang meliputi pengendalian dan penjaminan kualitas (*quality control and quality assurance*).

C. Tujuan dan Sasaran Supervisi Audit

1. Tujuan Supervisi Audit

Tujuan pelaksanaan supervisi dalam penugasan audit adalah:

- a. Melaksanakan pengawasan dan pengendalian atas penugasan audit yang dilakukan oleh tim audit.

Supervisi audit merupakan aktivitas manajerial yang bertujuan untuk melakukan pengawasan dan pengendalian atas pelaksanaan penugasan audit yang dilakukan oleh tim audit agar audit dapat terlaksana secara ekonomis dan efisien serta mencapai tujuan audit yang telah ditetapkan yaitu memberikan rekomendasi perbaikan kinerja unit kerja auditan

- b. Melaksanakan pengendalian serta penjaminan atas kualitas/mutu hasil audit (*quality control and quality assurance*).

Supervisi audit merupakan kewajiban pemenuhan salah satu standar audit yang berlaku, seperti Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP) atau Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Dengan dipenuhinya standar profesi auditor, hal ini berarti bahwa penugasan audit memenuhi ukuran minimal kualitas/mutu proses audit dan hasilnya berupa laporan hasil audit dapat dijamin kualitas/mutunya serta dapat dipertanggung jawabkan secara profesional.

2. Sasaran Supervisi Audit

Sasaran supervisi audit meliputi:

- a. Supervisi atas pelaksanaan teknis penugasan audit mulai dari tahap perencanaan sampai dengan tahap penyelesaian penugasan audit.

Supervisi audit mengikuti seluruh tahapan proses audit, mulai dari perencanaan sampai dengan penyelesaian audit. Oleh karena itu, seorang *supervisor* harus melakukan supervisi atas seluruh proses penugasan audit, yaitu:

- Supervisi atas perencanaan audit, yang meliputi supervisi atas perumusan tujuan, sasaran dan ruang lingkup audit, supervisi atas pengelolaan sumber daya manusia seperti penyusunan tim audit, serta penyusunan program kerja audit (PKA).
- Supervisi atas pelaksanaan audit, yang meliputi supervisi atas pelaksanaan survai pendahuluan, penilaian sistem pengendalian manajemen, pelaksanaan program kerja audit, serta pengembangan temuan audit.
- Supervisi atas penyelesaian audit, yang meliputi supervisi atas perumusan dan pembahasan temuan hasil audit sementara, penyusunan laporan serta kelengkapan dokumentasi audit.

Tahapan audit sebagai sasaran supervisi digambarkan sebagai berikut:

No	Persiapan Audit	Pelaksanaan Audit	Penyelesaian Audit
1.	Perumusan tujuan, sasaran & ruang lingkup audit	Survai Pendahuluan	Perumusan simpulan sementara hasil audit

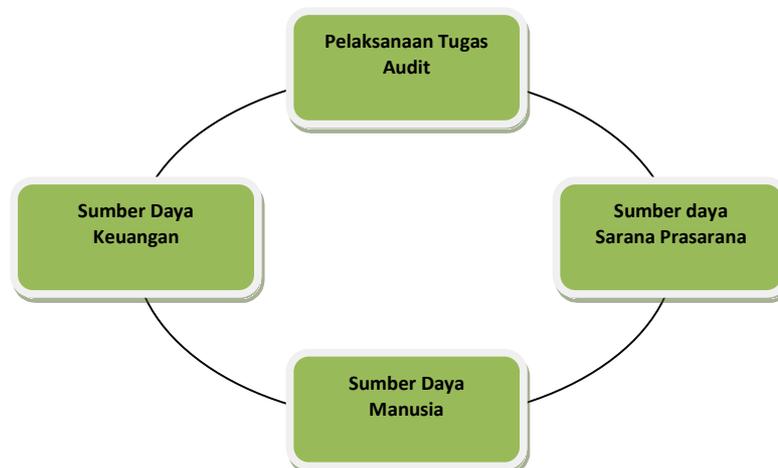
2.	Perumusan <i>Potensial Audit Objective</i>	Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen	Pembahasan simpulan sementara hasil audit
3.	Penyusunan Program Kerja Audit Pendahuluan	Pengembangan temuan audit	Penyusunan Laporan Hasil Audit
4.	Alokasi sumber daya penugasan audit	Penyusunan Kertas Kerja Audit (KKA)	Tindak Lanjut Hasil Audit

b. Supervisi atas pengelolaan sumber daya penugasan audit.

Supervisi tidak hanya dilakukan terhadap hal-hal yang menyangkut teknis penugasan audit, melainkan juga meliputi hal-hal diluar teknis penugasan audit terutama supervisi terhadap faktor-faktor pendukung penugasan audit, seperti :

- Supervisi terhadap pengelolaan sumber daya manusia (*auditor*), seperti supervisi atas kompetensi anggota tim serta penguasaan anggota tim terhadap permasalahan yang dihadapi, supervisi atas kerjasama antar tim dan komunikasi antar tim.
- Supervisi terhadap pengelolaan sumber daya keuangan (dana), meliputi supervisi atas kebutuhan dana dalam penugasan audit, seperti kebutuhan untuk melakukan tugas perjalanan dinas keluar kota dalam rangka konfirmasi, cek fisik ataupun kebutuhan dana jika diperlukan tim ahli jika diperlukan dalam mendukung penugasan audit.
- Supervisi terhadap sumber daya sarana dan prasarana, meliputi supervisi atas kebutuhan sarana dan prasarana tim dalam mendukung penugasana audit seperti kendaraan, peralatan-

peralatan (*tools*) yang digunakan dalam audit, metodologi audit yang sesuai dengan kondisi lapangan.



D. Tugas dan Tanggung Jawab *Supervisor/Pengendali Teknis*

International Internal Auditor (IIA) merumuskan tugas, kewenangan dan tanggung jawab seorang supervisor sebagai berikut:

Tugas:

- Untuk mengembangkan suatu pemahaman yang komprehensif dan program penugasan praktis atas bidang penugasan.
- Untuk melakukan pengawasan aktivitas staf yang ditugaskan untuk melakukan reviu berbagai organisasi dan aktivitas fungsi-fungsi lainnya.
- Untuk meyakinkan kesesuaian penugasan dengan standar, rencana, anggaran, dan jadwal.
- Untuk menjaga efektifitas dalam pelaksanaan pekerjaan operasional.
- Untuk melakukan penelitian serta pengembangan pedoman dan pedoman pelatihan

Kewenangan dan Tanggung Jawab:

- Melakukan supervisi pekerjaan terkait revidasi atas revidasi aktivitas organisasi dan fungsi-fungsi.
- Memberikan pemahaman yang komprehensif dan jadwal penugasan tahunan atas bidang penugasan
- Menetapkan bidang-bidang yang mengandung risiko dan menilai tingkat risiko yang terkait dengan faktor-faktor operasional yaitu biaya, jadwal dan kualitas. Mengklasifikasikan proyek-proyek penugasan sesuai dengan tingkat risiko dan signifikansinya serta tingkat frekuensi terjadinya.
- Memberikan fleksibilitas jadwal penugasan sesuai dengan kebutuhan khusus manajemen.
- Mengatur jadwal penugasan serta staf audit sesuai dengan kebutuhan manajemen.
- Melakukan dan menyetujui tujuan, ruang lingkup dan pendekatan setiap penugasan audit.
- Mengarahkan penugasan agar memenuhi standar profesional baik dalam perencanaan, pelaksanaan serta pengumpulan informasi/bukti-bukti.
- Memberikan konsultasi dan petunjuk kepada staf audit agar penugasan dapat mencapai tujuan yang ditetapkan serta ruang lingkup penugasan telah dilakukan dengan cukup.
- Melakukan revidasi atas hasil penugasan serta mendiskusikan hasil penugasan tersebut dengan manajemen yang berwenang.
- Melakukan pengarahan lisan kepada manajemen cabang.
- Melaksanakan penelitian terhadap teknik-teknik audit.

- Memberikan perencanaan formal atas penerimaan staf (rekrutmen), seleksi, pelatihan, evaluasi dan supervisi, mengembangkan pedoman serta bahan pelatihan.
- Mengakumulasikan data, memelihara catatan-catatan dan menyiapkan laporan administrasi penugasan.
- Mengidentifikasi faktor-faktor yang menyebabkan kondisi-kondisi yang tidak menguntungkan dan merekomendasikan langkah-langkah untuk memperbaiki kondisi tersebut termasuk survey khusus dan audit.
- Menyediakan arus komunikasi dari manajer operasi ke manajer eksekutif dan mengevaluasi secara keseluruhan hasil-hasil penugasan.

Dalam Peraturan Menteri PAN No. PER-/M.PAN/7/2008 tentang jabatan fungsional auditor, dapat diidentifikasi tugas seorang supervisi (Pengendali Teknis), wewenang dan tanggung jawab supervisor adalah sebagai berikut.

1. Tugas Pokok

Tugas pokok *supervisor*/pengendali teknis adalah melaksanakan tugas-tugas pengawasan penugasan audit mulai dari tahap perencanaan sampai dengan penyelesaian dengan rincian kegiatan antara lain:

- Merencanakan penugasan audit
- Mengendalikan penugasan audit
- Memecahkan masalah dan mengambil keputusan terkait dengan teknis pelaksanaan penugasan audit
- Memberi umpan balik kepada anggota tim audit
- Melatih, mendidik dan mengembangkan kapasitas dan kompetensi anggota tim
- Menciptakan suasana yang memberikan motivasi kerja

- Melaksanakan kegiatan pengembangan diri sendiri
- Melakukan konsultasi karir para anggota timnya
- Mewakili pimpinan dalam pertemuan-pertemuan khususnya dalam pelaksanaan teknis audit di lapangan

2. Tanggung Jawab

Supervisor bertanggung jawab atas pelaksanaan penugasan audit sesuai dengan kebijakan pengawasan dan rencana yang telah digariskan pimpinan yang tertuang dalam Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT). Oleh karena itu, *supervisor* harus mengupayakan agar para pelaksana memahami dan melaksanakan penugasan audit sesuai dengan kebijakan pengawasan dalam PKPT. *Supervisor* bertanggung jawab pula untuk melakukan pengendalian dan memberikan jaminan atas hasil penugasan audit sesuai dengan kebijakan yang telah ditetapkan.

3. Wewenang

Dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab sebagaimana diuraikan diatas, seorang *supervisor* mempunyai kewenangan antara lain:

- Mengatur penugasan tim audit
- Mereviu hasil kerja tim audit
- Melaporkan untuk dikenakan sanksi terhadap anggota timnya yang tidak melaksanakan tugasnya dengan baik sesuai dengan lingkup tugasnya

Kewenangan tersebut diperlukan sejalan dengan tuntutan tanggung jawab atas pelaksanaan tugas yang dibebankan kepada *supervisor*.

Dalam jabatan JFA, fungsi *supervisor* diperankan oleh seorang Pengendali Teknis dengan wewenang dan tugas yang telah ditentukan sebagai berikut:

- Membantu pengendali mutu mempelajari dan membicarakan penugasan audit.
- Membantu pengendali mutu membuat anggaran waktu audit.
- Membantu pengendali mutu menyelenggarakan konsultasi/diskusi dengan pemberi tugas, ketua tim dan anggota tim.
- Membantu menyusun audit program.
- Mengajukan usul revisi audit program.
- Membantu melaksanakan survai pendahuluan.
- Melakukan supervisi atas pelaksanaan penugasan audit.
- Melakukan reviu atas realisasi pelaksanaan penugasan audit yang dilakukan tim audit.

E. Kasus

Berikut ini dikutip tulisan Roy Sembel, Direktur MM Finance Plus, Universitas Bina Nusantara (www.roy-sembel.com), dan Sandra Sembel, Direktur Utama Edpro (*Education for Professionals*), edpro@cbn.net.id; yang berjudul Supervisi Efektif.

Diskusikan tulisan ini dengan kelompok, kemudian terapkan dalam kiat-kiat supervisi efektif tersebut dalam penugasan audit. Hasil kelompok agar dipresentasikan di depan kelas.

SUPERVISI EFEKTIF

Anda baru diangkat jadi seorang manajer atau pimpinan unit di perusahaan Anda? Selamat. Untuk melakukan tugas Anda dengan baik, diperlukan berbagai keterampilan, bukan saja keterampilan teknis, tetapi juga keterampilan supervisi. Dengan supervisi, Anda dapat memberikan inspirasi kepada anak buah untuk bersama-sama menyelesaikan pekerjaan-

pekerjaan dengan jumlah lebih banyak, waktu lebih cepat, cara lebih mudah, dan hasil yang lebih baik daripada jika dikerjakan sendiri.

Bagaimana kunci supervisi yang efektif, sehingga dapat merealisasikan rencana besar dengan sukses? R. Keith Mobley dalam artikelnya "*The Keys to Effective Supervision*" mengemukakan beberapa hal yang harus diperhatikan dalam menerapkan supervisi efektif.

CIRI-CIRI SUPERVISI EFEKTIF

Untuk melakukan supervisi efektif, terlebih dahulu seorang *supervisor* perlu mengetahui ciri-ciri dari supervisi yang efektif. Karena ciri-ciri inilah yang akan dijadikan panduan dalam mengembangkan keterampilan supervisi, dan dalam pengambilan keputusan sehubungan dengan tugas-tugas supervisi seorang pemimpin.

Delegasi

Tugas utama seorang kapten kapal adalah menakodai kapal tersebut sehingga bisa terus melaju ke arah yang benar, yaitu ke tempat tujuan yang telah ditetapkan. Jika kapten kapal melakukan semua pekerjaan di kapal tersebut sendirian (misanya: membersihkan dek, mencuci, memasak, memeriksa dan merawat mesin, menutupi kebocoran di sana sini), maka ia tidak akan ada waktu lagi untuk mengemudikan kapal karena ia terlalu sibuk melakukan segala sesuatunya sendirian. Ia tidak akan ada waktu lagi untuk melihat ke arah mana kapal melaju, karena perhatian dan tenaganya sudah sangat terkuras melakukan hal-hal yang sebenarnya bisa dikerjakan anak kapal. Demikian pula dengan seorang manajer, *supervisor* atau pimpinan unit, ia harus bisa membawa timnya ke target yang telah ditetapkan. Dengan keterbatasan waktu dan tenaga, akan lebih efektif jika kita mendelegasikan sebagian tugas-tugas, terutama yang bersifat teknis lapangan kepada anak buah. Jadi, tugas-tugas lapangan lainnya, perlu didelegasikan kepada anggota tim.

Keseimbangan.

Seorang pimpinan diberikan otoritas untuk mengambil keputusan dan memberikan tugas kepada orang-orang di bawah tanggung jawabnya. Otoritas ini harus digunakan dengan tepat, artinya manajer atau *supervisor* harus menyeimbangkan penggunaan otoritas tersebut. Ia perlu tahu kapan harus menggunakan otoritas ini, dan kapan harus menahan diri dan

membiarkan anak buah bekerja dengan mengoptimalkan kreativitas mereka. Keseimbangan juga mengacu pada sikap yang diambil oleh seorang pemimpin, kapan harus bersikap tegas, dan kapan harus memberi kesempatan pada anak buah untuk menyampaikan pendapat.

Contoh. *"Example is the best policy."* Mungkin prinsip inilah yang penting untuk diterapkan dalam melakukan tindakan supervisi. Seringkali kata-kata saja kurang efektif sulit untuk dimengerti, maka dalam kondisi seperti ini tindakan yang paling tepat adalah dengan memberikan contoh konkret bagaimana bersikap dan bagaimana melakukan suatu tugas.

Supervisor juga harus menyadari bahwa anak buah akan melihat dan mengamati tingkah laku pimpinan mereka sebagai pedoman tingkah laku di tempat kerja. Jadi jika manajer atau *supervisor* menginginkan anak buah untuk disiplin dalam waktu, sang pimpinan pun harus memperlihatkan contoh konkret dalam menerapkan disiplin waktu, misalnya tidak datang terlambat, menyelesaikan tugas sesuai *deadline*, atau jika mungkin sebelum *deadline*.

Jembatan.

Seorang *supervisor* atau manajer merupakan jembatan antara staf yang mereka pimpin dengan manajemen puncak. Jadi ia harus bisa menyampaikan keinginan, usulan karyawan pada pihak manajemen. Sebaliknya, ia pun harus bisa menyampaikan visi dan misi yang telah ditetapkan, serta keputusan-keputusan lain yang telah dibuat orang manajemen puncak untuk diketahui oleh para karyawan yang menjadi anggota timnya. Kondisi seperti ini sering memojokkan sang manajer, baik dari segi karyawan maupun manajemen. Untuk itu, manajer atau *supervisor* harus bisa menerapkan prinsip keseimbangan dalam bersikap dan mengambil keputusan agar adil dan bisa "menemukan" kepentingan staf dan juga pimpinan.

Komunikasi.

Ciri sukses lain yang sangat penting dalam melakukan supervisi efektif adalah kemampuan komunikasi. Komunikasi di sini bukanlah komunikasi satu arah (memberikan tugas-tugas saja), tetapi yang terlebih utama adalah komunikasi multiarah, yang juga mencakup kemampuan mendengarkan keluhan, masukan, dan pertanyaan dari karyawan. Dalam mengkomunikasikan tugas-tugas, *supervisor* perlu menggunakan bahasa

yang mudah dimengerti oleh orang yang harus melaksanakan tugas tersebut, bahasa yang sejajar dengan kemampuan dan cara berpikir anak buah.

KETERAMPILAN SUPERVISI

Setelah mengenal ciri-ciri supervisi yang efektif, yang perlu Anda ketahui juga adalah keterampilan yang diperlukan dalam melakukan supervisi yang efektif tersebut.

Keterampilan teknis.

Dalam memberikan pengarah pada anak buah untuk melakukan pekerjaan, seorang *supervisor* perlu memiliki keterampilan teknis yang cukup yang menyangkut teknis penyelesaian pekerjaan di unit yang terkait. *Supervisor* di bidang IT perlu memiliki pengetahuan dan keterampilan IT yang cukup untuk memberikan pengarah. *Supervisor* di bidang pemasaran asuransi, perlu mengetahui benar produk-produk asuransi dan cara-cara praktis dan efektif untuk memasarkan produk-produk asuransi tersebut. Jika dirasa masih kurang, *supervisor* perlu meningkatkan diri sebelum membantu anak buah untuk meningkatkan diri mereka.

Keterampilan administratif.

Keterampilan ini antara lain mencakup pengetahuan dan keterampilan membuat mematuhi prosedur operasional, peraturan atau pedoman perilaku yang berlaku, membuat laporan dinas, laporan bulanan, menyusun anggaran, membuat proposal, dan melakukan pekerjaan administratif lainnya yang sesuai dengan jenis pekerjaan yang ditekuni. Keterampilan ini seringkali dilupakan oleh perusahaan ketika mempromosikan seseorang sebagai manajer atau *supervisor*. Umumnya para manajer atau *supervisor* baru hanya diberikan *training* untuk memantapkan keterampilan teknis dan meningkatkan keterampilan manajerial, tanpa memperhatikan keterampilan administratif.

Keterampilan interpersonal.

Keterampilan ini menuntut seorang *supervisor* untuk mengelola hubungan baik dengan berbagai pihak (anak buah, karyawan dan manajer di divisi lain baik yang terkait langsung ataupun tidak langsung, supplier, klien, pimpinan perusahaan, dan karyawan lainnya). Keterampilan ini juga mencakup kemampuan menangani konflik di tempat kerja, menangani

karyawan yang sulit diajak bekerja sama. *Supervisor* atau manajer yang memiliki keterampilan ini akan lebih mudah menggalang dukungan dari berbagai pihak untuk mendukung keputusan yang dibuat dan menyelesaikan tugas-tugas yang diberikan, serta mencari solusi dari masalah-masalah yang dihadapi.

Keterampilan membuat keputusan.

Seorang manajer atau *supervisor* diberikan tanggung jawab untuk membuat berbagai keputusan di departemen atau divisi yang dipimpinnya: keputusan menunda sebuah pekerjaan, memulai sebuah pekerjaan, menentukan apakah pekerjaan bisa diselesaikan oleh sumber daya manusia yang ada atau butuh bantuan konsultan dari luar. Semua keputusan ini akan mempengaruhi kelancaran jalannya kegiatan operasional dan berdampak pada tercapainya target yang telah ditetapkan. Jadi seorang *supervisor* perlu membekali diri dengan keterampilan yang penting ini, misalnya mengembangkan keterampilan untuk mengambil keputusan yang didasarkan pada informasi yang berhasil dikumpulkan (*information-based decision making*), baik melalui data statistik ataupun hasil survei lainnya, metode keputusan yang didasarkan pada penyelesaian masalah (*problem-based decision making*), dan pengambilan keputusan yang didasarkan pada hasil (*result-based decision making*).

PERANAN MANAJERIAL

Selain ciri-ciri supervisi efektif, keterampilan yang dibutuhkan untuk melakukan supervisi efektif, seorang manajer atau *supervisor* juga perlu mengenal peran manajerial yang harus dilakukannya sebagai seorang *supervisor* atau manajer. Peran-peran ini mencakup kegiatan-kegiatan perencanaan, pengorganisasian, evaluasi dan pengawasan, serta implementasi.

Perencanaan.

Untuk mencapai target, diperlukan rencana yang dapat memetakan sukses. Rencana ini harus dibuat dari yang global sampai yang rinci, sehingga mudah untuk memvisualisasikan pencapaian target di masa depan. Pembuatan rencana menjadi kompleks karena mencakup rencana kerja dan interaksi antaranggota tim yang perlu diatur sedemikian rupa sehingga tidak saling menjegal, melainkan saling mendukung untuk mencapai target. Perencanaan juga perlu memperhatikan keterbatasan sumber daya yang

dimiliki dan keterbatasan waktu yang dialokasikan untuk mencapai target yang telah ditentukan.

Pengorganisasian.

Karena banyak pekerjaan yang harus dikerjakan oleh sebuah tim yang merupakan kumpulan dari beberapa orang, *supervisor* atau manajer perlu melakukan pengorganisasian orang, tugas, waktu, dan fasilitas yang diperlukan. Dalam menjalankan fungsi ini, *supervisor* atau manajer perlu menempatkan orang yang tepat di pekerjaan yang sesuai dengan keterampilan, minat orang tersebut (*staffing*). Pekerjaan ini juga menuntut *supervisor* untuk membuat time table (*scheduling*) untuk mengatur lalu lintas orang dan kegiatan agar tidak ada yang bentrok.

Implementasi.

Langkah selanjutnya adalah mengimplementasikan rencana yang sudah dibuat sesuai dengan pengorganisasian yang telah ditetapkan, serta memperhatikan titik-titik evaluasi yang telah ditentukan. Untuk itu perlu disusun berbagai skenario implementasi yang sesuai dengan rencana dan jenis pekerjaan yang harus diselesaikan. Misalnya, implementasi bisa dilakukan dengan menerapkan alternatif skenario optimis, skenario kondisi normal, dan skenario pesimis (Jika ternyata kondisi yang dihadapi sangat mirip dengan skenario optimis, maka yang bisa dipilih adalah alternatif implementasi yang optimis).

Evaluasi dan pengawasan.

Setelah rencana disusun, orang-orang, kegiatan, dan sumber daya lain diatur sedemikian rupa, dan strategi implementasi dipilih, langkah berikutnya adalah melakukan evaluasi dan pengawasan atas pelaksanaan tugas-tugas. Evaluasi dan pengawasan ini tidak hanya dilakukan pada satu titik saja (titik awal, atau titik akhir), melainkan dilakukan secara reguler di beberapa titik sepanjang perjalanan menuju target. Fungsi dari evaluasi dan pengawasan ini adalah untuk melihat apakah semua kegiatan sudah berjalan dengan lancar dan menuju ke arah yang benar, yaitu pencapaian target. Jika ternyata ada penyimpangan atau hambatan, bisa segera diketahui dan dapat ditindaklanjuti dengan melakukan penyesuaian, ataupun penerapan alternatif ataupun rencana "B". Hasil evaluasi dan pengawasan ini perlu disampaikan pada pihak-pihak yang terkait agar penyesuaian yang diperlukan bisa segera dilakukan.

Mengenal ciri-ciri supervisi efektif, memiliki keterampilan supervisi yang diperlukan, serta memahami dan menjalankan peran manajerial, seorang *supervisor* sudah memiliki bekal untuk melakukan tugas supervisi dengan efektif. Bekal ini akan berguna jika diterapkan bukan hanya direnungkan saja.

Jika Anda baru menjadi seorang *supervisor* atau manajer, coba terapkan apa yang Anda rasa cocok untuk Anda. Selamat mencoba.

Copyright © Sinar Harapan 2003

BAB III

SUPERVISI PADA TAHAP PERSIAPAN AUDIT

Tujuan Pemelajaran Khusus:

Setelah mempelajari bab ini diharapkan peserta diklat mampu melaksanakan supervisi pada tahap persiapan audit.

A. Kegiatan Pada Tahap Persiapan Audit

Tahap persiapan merupakan tahapan yang diawali dengan kegiatan merencanakan penugasan sampai dengan penerbitan Surat Penugasan sebagai sarana legalitas tim audit untuk memulai melaksanakan penugasan. Keberhasilan suatu perencanaan audit sangat menentukan keberhasilan penugasan audit. Oleh karena itu, tahapan ini merupakan hal yang sangat penting, sehingga *supervisor* harus melakukan supervisi sejak dini yaitu sejak direncanakannya suatu penugasan. Kegiatan yang dilakukan dalam tahapan ini adalah:

1. Perumusan tujuan, sasaran dan ruang lingkup audit

Perumusan tujuan, sasaran dan ruang lingkup harus memperhatikan dasar hukum dilaksanakannya penugasan audit. Dasar hukum yang dijadikan landasan dalam perumusan tujuan meliputi Mandat Pengawasan, Kebijakan Pengawasan dan Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT).

- Mandat pengawasan merupakan dasar hukum audit yang memberikan kewenangan kepada aparat pengawasan untuk melakukan audit terhadap auditan. Mandat ini dirumuskan dalam kebijakan pemerintah seperti Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM).

- Kebijakan pengawasan merupakan arah dari kegiatan pengawasan yang akan dilaksanakan baik secara nasional (kebijakan pengawasan nasional) maupun yang akan dilaksanakan oleh masing-masing aparat pengawasan (kebijakan pengawasan BPKP/Itjen/Bawasda). Secara teknis, kebijakan ini akan dirumuskan dalam bentuk Kebijakan Teknis Pengawasan (Jatekwas) oleh masing-masing aparat pengawasan.
- Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT) adalah daftar dari program dan kegiatan-kegiatan pengawasan yang akan dilaksanakan yang terinci dalam informasi mengenai nama obyek pengawasan/pemeriksaan, jenis pengawasan, alokasi sumber daya pengawasan baik anggaran jumlah SDM (auditor), jumlah hari pengawasan (HP), anggaran biaya, rencana waktu mulai pemeriksaan (RMP) dan rencana waktu penerbitan laporan (RPL).

Berdasarkan PKPT tersebut, maka seorang *supervisor* merencanakan suatu penugasan pengawasan untuk setiap obyek pengawasan dan merumuskan tujuan, sasaran dan ruang dan ruang lingkup penugasan audit.

- a. Tujuan audit adalah hasil yang hendak dicapai dari suatu penugasan audit, seperti:
 - 1) Audit operasional; bertujuan memberikan rekomendasi perbaikan atas kinerja program/ kegiatan/satuan kerja agar dapat terlaksana secara ekonomis, efisien dan efektif, serta mentaati peraturan perundangan yang berlaku (3E + 1T)
 - 2) Audit keuangan; bertujuan untuk memberikan pendapat auditor Independen (opini) atas kewajaran laporan keuangan

- 3) Audit investigasi; bertujuan untuk mengungkap adanya kecurangan/penyimpangan (*fraud*) serta indikasi adanya tindak pidana korupsi (TPK)
- b. Sasaran Audit adalah bidang atau bagian yang akan dilakukan audit, sehingga auditor dapat menyusun simpulan audit sesuai dengan tujuan yang telah ditentukan.
- 1) Pada audit operasional yang bertujuan memberikan rekomendasi perbaikan kinerja program/kegiatan/satuan kerja serta mentaati peraturan perundangan yang berlaku, bidang atau bagian yang akan diaudit sebagai sasaran audit adalah:
 - a) Penilaian atas efektivitas, efisiensi dan keekonomisan dalam pelaksanaan suatu kegiatan/program/satuan kerja.
 - b) Penilaian atas ketaatan pelaksanaan kegiatan/program/satuan kerja terhadap peraturan perundangan yang berlaku.
 - 2) Pada audit keuangan yang bertujuan untuk memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan, bidang atau bagian yang akan diaudit sebagai sasaran audit adalah:
 - a) Penilaian atas keandalan sistem pengendalian manajemen pencatatan transaksi keuangan
 - b) Penilaian atas kesesuaian laporan keuangan dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum seperti Standar Akuntansi Pemerintah
 - 3) Pada audit investigasi yang bertujuan untuk mengungkapkan fakta kecurangan/penyimpangan (*fraud*) serta indikasi atas tindak pidana korupsi, bidang atau bagian yang diaudit sebagai sasaran audit adalah :

- a) Pengungkapan fakta atas jenis penyimpangan yang terjadi, kasus posisi dan modus operandi, tempat, waktu dan penyebab terjadinya penyimpangan, pihak-pihak yang diduga terlibat.
- b) Penghitungan kerugian keuangan negara/daerah
- c. Ruang lingkup audit adalah program/kegiatan/fungsi atau satuan kerja (entitas) yang dilakukan audit pada periode tertentu (tahun anggaran atau tahun buku)

2. Perumusan *Potential Audit Objective* (PAO)

Potensial Audit Objective (PAO) merupakan sinyalemen temuan awal yang disusun secara sederhana berdasarkan pertimbangan dan pemahaman tujuan audit maupun informasi lain yang dapat dikumpulkan sebelum dilakukan audit lapangan. Perumusan PAO merupakan titik awal yang sangat menentukan keberhasilan tugas audit yang akan dilakukan dan akan memberikan arah audit yang akan direncanakan, strategi dan pendekatan yang akan dilakukan. Perumusan PAO ini memerlukan berbagai informasi agar PAO yang dirumuskan benar-benar mendekati kenyataan sebenarnya sehingga tim audit yang akan melaksanakan audit nanti tidak tersesat ke arah yang tidak menentu. Selain informasi, pengalaman dari ketua tim dan pengendali teknis sangat menentukan keakuratan perumusan PAO ini. Informasi yang diperlukan antara lain :

- a. Kertas Kerja Audit (KKA) dan Laporan Hasil Audit (LHA) periode sebelumnya
- b. *Profile Audit Universe* yaitu peta komprehensif tentang auditan dan berbagai variable terkait dengan auditan menyangkut kepentingan audit

- c. Pengalaman personil tim audit atau informasi lain yang diperoleh melalui surat menyurat, berita media massa, pengaduan masyarakat dan lain-lain.

3. Penyusunan Program Kerja Audit

Program Kerja Audit (PKA) adalah rancangan langkah-langkah audit yang meliputi prosedur dan teknik audit yang disusun secara sistematis yang harus dilaksanakan oleh auditor untuk mencapai tujuan audit. Sesuai dengan tahapan audit maka program kerja audit dibedakan dalam 3 (tiga) jenis yaitu :

- a. PKA Survei pendahuluan adalah program kerja audit yang dirancang untuk memperoleh informasi umum dalam rangka pengenalan aspek-aspek penting dan menentukan sasaran audit sementara (*Tentative Audit Objective/TAO*)
- b. PKA Penilaian SPM adalah program kerja audit yang dirancang untuk memperoleh identifikasi mengenai aspek-aspek pengendalian manajemen yang menunjukkan kelemahan serta memantapkan TAO menjadi sasaran audit tetap (*Firm Audit Objective/FAO*)
- c. PKA Lanjutan/Pengembangan Temuan adalah program kerja audit yang dirancang untuk memperoleh pembuktian lebih lanjut atas FAO yang telah diperoleh melalui survei pendahuluan dan pengujian atas SPM.

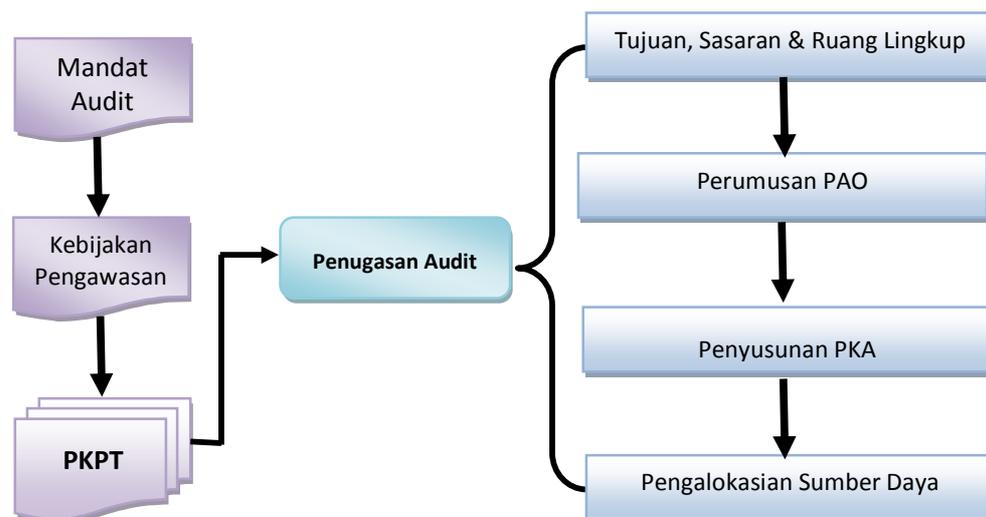
4. Pengalokasian sumber daya audit

Untuk melaksanakan program kerja audit, tim audit memerlukan sumber daya yang meliputi sumber daya manusia (auditor), sumber daya waktu (hari pemeriksaan/HP), dana/anggaran serta sarana-prasarana lain yang diperlukan. Dengan disusunnya PKA, akan diketahui jumlah sumber daya audit yang diperlukan. Namun demikian, sumber daya

tersebut mempunyai keterbatasan-keterbatasan. Oleh karena itu, diperlukan kemampuan *supervisor* untuk mengatur dan mengelola sumber daya yang terbatas untuk melakukan seluruh program kerja audit. *Supervisor* harus mampu melakukan campuran sumber daya yang optimal untuk melaksanakan program kerja audit, seperti:

- Jika jumlah auditor terbatas, maka *supervisor* harus menambah sumber daya waktu (HP) dan sebaliknya.
- Jika sumber dana/anggaran kurang, maka *supervisor* harus mampu memodifikasi langkah-langkah audit yang paling sedikit membutuhkan dana.

Skema Tahap Persiapan Audit :



B. Supervisi atas Kegiatan Pada Tahap Persiapan Audit

Tahap persiapan audit merupakan tahap yang sangat menentukan keberhasilan penugasan audit. Peran seorang *supervisor*/pengendali teknis dalam tahapan ini sangat diperlukan agar persiapan penugasan audit dapat dirumuskan dengan akurat. Sebagaimana proses persiapan penugasan audit yang diuraikan pada subbab sebelumnya, maka *supervisor*/pengendali

teknis akan melakukan supervisi atas perumusan tujuan, sasaran dan ruang lingkup audit, supervisi atas perumusan potensial audit objective, supervisi atas penyusunan program kerja audit serta supervisi atas pengalokasian sumber daya audit.

1. Supervisi atas Perumusan Tujuan, Sasaran dan Ruang Lingkup

Supervisi yang dilakukan oleh Pengendali Teknis terhadap perumusan tujuan, sasaran dan ruang lingkup (TSR) untuk :

- a. Meyakinkan bahwa penugasan audit telah sesuai dengan PKPT dan kebijakan pengawasan serta telah didasarkan pada mandat audit yang sah (*valid*).
- b. Meyakinkan bahwa tim audit baik ketua tim maupun anggota tim memahami tujuan dari penugasan audit yang dilakukannya.

Untuk meyakinkan kedua hal tersebut diatas, maka pengendali teknis harus melakukan-langkah-langkah supervisi antara lain sebagai berikut:

- Melakukan pertemuan/diskusi dengan pengendali mutu untuk mendapatkan pemahaman yang sama terhadap mandat audit, kebijakan pengawasan serta keterkaitannya dengan rencana penugasan yang akan dilakukannya.
- Merumuskan tujuan, sasaran dan ruang lingkup audit sesuai dengan PKPT dan kebijakan pengawasan
- Melakukan pengarahan (*briefing*) dan diskusi dengan tim audit yang membicarakan beberapa hal penting atas penugasan antara lain:
 - latar belakang penugasan audit (mandat pengawasan, kebijakan pengawasan serta rencana penugasan yang tertuang dalam PKPT).

- melakukan supervisi atas perumusan sasaran audit potensial (*potential audit objectives*) pada obyek audit yang akan dilakukan.
- menguraikan rancangan langkah-langkah, prosedur audit yang harus dilakukan secara garis besar untuk mencapai tujuan dan sasaran audit yang telah ditetapkan.
- memerintahkan kepada ketua tim untuk menyusun program kerja audit yang memuat prosedur dan teknis audit secara lebih rinci.

2. Supervisi atas Perumusan *Potential Audit Objectives* (PAO)

Supervisi atas perumusan PAO ini perlu dilakukan bertujuan untuk:

- a. Meyakinkan bahwa pemahaman tim audit terhadap tujuan audit telah sesuai dengan yang diharapkan
- b. Arah audit yang akan disusun lebih rinci dalam bentuk Program Kerja Audit sesuai dengan yang diharapkan
- c. Penggunaan sumber daya audit baik auditor (SDM), biaya audit, waktu audit maupun sarana audit lainnya dapat direncanakan lebih realistis.

Pengendali Teknis dapat melakukan aktivitas supervisi ini dengan mengadakan pertemuan dengan seluruh tim audit untuk berdiskusi, curah pendapat (*brainstorming*) untuk membahas berbagai sinyalemen atau *symptom-symptom* atas berbagai permasalahan yang mungkin terjadi/timbul dalam penugasan yang akan dilakukan. Dalam keadaan ini, selain diperlukan informasi-informasi yang relevan, pengalaman pengendali teknis serta ketua tim akan banyak membantu untuk merumuskan PAO maupun arah audit. Pengendali teknis perlu mereviu dan menilai kecukupan dukungan informasi dalam perumusan PAO, seperti:

- Menilai apakah tim telah mengumpulkan informasi dari kertas kerja audit maupun laporan hasil audit penugasan sebelumnya?
- Jika penugasan merupakan audit yang pertama kali (*initial audit*), apakah tim dapat menemukan informasi dari kertas kerja audit atau sumber lainnya dari kegiatan/program/satuan kerja yang sejenis.
- Menilai apakah tim telah menguasai atau memahami permasalahan audit sebelumnya.
- Menilai apakah tim telah memperoleh informasi yang cukup atas kegiatan yang dilakukan auditan beserta seluruh variable yang terkait dengan kegiatan auditan.
- Mereviu apakah tim audit telah memahami arah audit yang akan dilakukan sesuai dengan tujuan, sasaran dan ruang lingkup audit yang telah ditentukan.

Perlu diperhatikan dan ditekankan pula kepada tim audit, bahwa rumusan PAO ini bersifat fleksibel dan tidak mengikat seluruhnya. Jika ternyata tidak PAO tidak ditemukan di lapangan, maka PAO yang dirumuskan dapat saja tidak perlu dikembangkan. Sebaliknya, rumusan PAO tidak menutup kemungkinan bagi tim audit untuk mengembangkan kemungkinan PAO-PAO lain yang ternyata terjadi dan berkembang pada saat penugasan audit dilakukan. Pengendali teknis sebaiknya meyakinkan pemahaman dari seluruh tim atas sifat PAO ini dan memberikan arah dan motivasi kepada tim untuk mengembangkan PAO-PAO lain.

Untuk meyakinkan pemahaman tim audit ini, selanjutnya pengendali teknis dapat meminta atau memerintahkan ketua tim audit dan seluruh anggotanya untuk merancang atau menyusun Program Kerja Audit (PKA).

3. Supervisi atas Penyusunan Program Kerja Audit (PKA)

Berdasarkan rumusan PAO, maka ketua tim mempersiapkan rancangan penugasan audit dengan menyusun Program Kerja Audit (PKA). PKA yang disusun pada tahapan ini adalah PKA Survei Pendahuluan yang bertujuan untuk memperoleh informasi umum dalam rangka pengenalan aspek-aspek penting aktivitas auditan.

Pengendali teknis harus melakukan supervisi dengan tujuan untuk meyakinkan bahwa PKA yang disusun telah memuat langkah-langkah kerja dalam rangka memperoleh gambaran umum auditan serta langkah-langkah untuk menguji atau membuktikan bahwa PAO benar-benar terjadi dan layak untuk dikembangkan menjadi temuan audit sementara (*tentative audit objective* (TAO)). Pengendali teknis perlu melakukan langkah-langkah supervisi dengan melakukan reviu atas penyusunan PKA, dengan langkah-langkah antara lain sebagai berikut:

- a. Menilai apakah PKA yang disusun adalah PKA survei pendahuluan yang memuat tujuan dan langkah-langkah kerjanya.
- b. Menilai apakah langkah-langkah yang disusun memperhatikan PAO yang telah dirumuskan sebelumnya.
- c. Menilai apakah langkah-langkah yang disusun sudah cukup untuk mendapatkan gambaran umum aktivitas auditan.
- d. Menilai apakah langkah-langkah yang disusun cukup untuk membuktikan bahwa PAO benar-benar terjadi dan dapat dikembangkan menjadi temuan sementara (TAO).
- e. Menilai apakah PKA yang disusun telah mendistribusikan tugas-tugas audit secara merata dan memadai kepada seluruh anggota tim sesuai dengan kapasitas dan kompetensi masing-masing auditor.

- f. Menilai apakah PKA telah memperhitungkan penggunaan waktu pemeriksaan yang realistis bagi seluruh anggota tim audit.
- g. Berdasarkan hasil penilaian tersebut, pengendali teknis mendiskusikan dengan Ketua Tim untuk melakukan perubahan-perubahan yang diperlukan baik berupa perbaikan maupun modifikasi atas PKA yang telah disusun oleh Ketua Tim. Jika PKA dipandang telah mencukupi, maka Pengendali Teknis dapat menyetujui dengan menandatangani PKA tersebut.

Contoh:

Dibawah ini diberikan contoh hasil reviu PKA oleh Pengendali Teknis atas penyusunan PKA oleh Ketua Tim. Dari hasil reviu atas PKA tersebut diperoleh gambaran sebagai berikut :

- PKA tersebut belum mempertimbangkan perumusan PAO.
- PKA tersebut belum menguraikan langkah-langkah yang cukup untuk menilai apakah PAO yang disusun sebelumnya dapat terjadi dan dapat dikembangkan menjadi TAO.
- Terdapat langkah yang tidak relevan dengan tujuan yaitu langkah kerja no.6 yaitu langkah untuk langsung melakukan pemeriksaan terhadap bukti pengeluaran (seharusnya langkah tersebut dilakukan pada tahapan audit rinci/pengembangan temuan).
- Alokasi sumber yang tidak sesuai dengan kompetensinya, yaitu anggota tim AT-2 (junior) dibebani untuk melakukan penelaahan, sementara Ketua Tim KT melakukan langkah perbandingan (relatif lebih mudah daripada langkah AT-2).
- Alokasi waktu yang berlebihan pada langkah kerja nomor 1, yaitu aktivitas memperoleh peraturan terkait dialokasikan waktu yang berlebih (7 jam atau 1 hari kerja).

- Penyusunan simpulan PKA survai pendahuluan dilaksanakan oleh AT-1, seharusnya oleh Ketua Tim.

Terhadap kekurangtepatan penyusunan tersebut, Pengendali Teknis melakukan revisi dan mendiskusikan dengan Ketua Tim. Pengendali Teknis perlu melakukan perubahan, perbaikan dan modifikasi terhadap PKA yang disusun.

Inspektorat Jenderal Departemen/LPND				No. KKA :			
J a k a r t a				Disusun oleh / tgl :			
Nama Auditan :				Direviu oleh / tgl :			
Tahun/Masa Audit :							
PROGRAM KERJA AUDIT SURVAI PENDAHULUAN							
No.	Uraian	Dilaksanakan		Waktu Audit		No. KKA	Catatan
		Renc.	Real.	Renc.	Real.		
A.	Tujuan : Memperoleh gambaran umum aktivitas auditan dan menguji kebenaran terjadinya PAO yang layak dikembangkan menjadi TAO.						
B.	Langkah-Langkah						
1.	Peroleh ketentuan peraturan perundangan yang terkait dengan kegiatan dan tugas pokok dan fungsi auditan	AT-1		7 jam			
2.	Lakukan penelaahan terhadap peraturan perundangan yang mengatur tugas pokok dan fungsi auditan	AT-2		3 jam			
3.	Lakukan kunjungan ke lapangan untuk mengamati aktivitas auditan	Tim		4 jam			
4.	Bandingkan hasil pengamatan dengan ketentuan perundangan yang berlaku	KT		3 jam			
5.	Identifikasi jika ditemukan penyimpangan dari hasil perbandingan tersebut diatas	KT		4 jam			
6.	Lakukan pemeriksaan atas bukti bukti pengeluaran yang terkait dengan indikasi penyimpangan	AT-2		14 jam			
7.	Susun kesimpulan	AT-1		1 jam			
Direviu Oleh Tanggal Pengendali Teknis Nama						Jakarta, Disusun Oleh Ketua Tim Nama	
Disetujui oleh, Tanggal Pengendali Mutu Nama							

4. Supervisi atas Pengalokasian Sumber Daya Audit

Untuk melaksanakan program kerja audit yang telah disusun, diperlukan sumber daya audit yaitu sumber daya manusia (*auditor*), sumber dana (anggaran), waktu pemeriksaan (hari audit) maupun sarana pendukung lainnya (seperti kendaraan, peralatan dll). Sumber daya tersebut tidak kalah pentingnya dalam mendukung keberhasilan penugasan audit. Oleh karena itu, Pengendali teknis harus melakukan supervisi atas kesiapan seluruh sumber daya audit dalam mendukung keberhasilan penugasan.

a. Supervisi Terhadap Auditor

Supervisi terhadap para auditor merupakan hal yang wajib dilakukan sesuai dengan Standar Audit APIP atau Standar Pemeriksaan Keuangan Negara yang menyatakan bahwa jika audit dilaksanakan oleh asisten, maka harus dilakukan supervisi dengan semestinya. Dalam melakukan supervisi ini, Pengendali teknis dapat melakukan langkah-langkah antara lain :

- 1) Melakukan penilaian atas kompetensi dan kapasitas masing-masing auditor baik ketua tim maupun anggota tim.
- 2) Melakukan pengaturan beban penugasan audit sesuai dengan kompetensi dan kapasitasnya (sebagaimana dituangkan dalam Program Kerja Audit).
- 3) Melakukan pengarahan, bimbingan dan pelatihan terhadap para auditor, sehingga mampu melakukan penugasan dengan baik.
- 4) Menjaga kekompakan tim audit, dengan melakukan komunikasi terbuka, diskusi secara rutin atas setiap permasalahan yang dihadapi.
- 5) Memberikan motivasi kerja, menumbuhkan suasana kerja yang kondusif.

- 6) Memberikan teguran lisan dan tertulis jika terjadi pelanggaran oleh para auditor, dan jika perlu dikenakan sanksi, dll.

b. Supervisi Terhadap Dana/Anggaran

Dana merupakan salah satu sumber daya pendukung keberhasilan pelaksanaan audit, meskipun tidak mutlak. Pengendali teknis harus mampu mengantisipasi terhadap kebutuhan dana, dan mengusahakan ketersediaan dan kecukupan dana untuk keperluan pelaksanaan program kerja audit, khususnya terkait dengan kunjungan lapangan atau pemeriksaan fisik kegiatan di luar kota. Pada penugasan tertentu, kadang diperlukan tim ahli atau nara sumber untuk mendukung penugasan audit, yang harus disediakan dananya. Pengendali teknis perlu melakukan langkah-langkah antara lain sebagai berikut :

- 1) Mengidentifikasi kegiatan-kegiatan auditan yang dilaksanakan atau tersebar di luar kota.
- 2) Melakukan penilaian atas kegiatan tersebut dan menentukan tingkat materialitas atau signifikansinya untuk dilakukan pengujian di lapangan (*on the spot*) oleh tim audit.
- 3) Mereviu rencana pemeriksaan lapangan/pemeriksaan fisik keluar kota yang disusun oleh ketua tim dan menilai apakah penugasan tersebut telah mempertimbangkan sisi materialitas kegiatan maupun dari jumlah anggaran yang terserap untuk membiayai kegiatan tersebut.
- 4) Jika terkendala dengan keterbatasan dana, maka pengendali teknis bersama dengan ketua tim harus mampu mencari prosedur lain untuk menilai kegiatan diluar kota tersebut, tanpa harus melakukan pemeriksaan fisik ataupun kunjungan ke luar kota.

c. Supervisi Terhadap Waktu/Hari Audit

Manajemen waktu dalam penugasan audit memegang peranan penting, baik waktu untuk memulai pemeriksaan maupun waktu untuk menerbitkan laporan. Keterlambatan waktu memulai pemeriksaan maupun menerbitkan laporan akan sangat berpengaruh terhadap kualitas hasil audit. Oleh karena itu, pengendali teknis harus memperhatikan waktu pelaksanaan penugasan audit dengan seksama dan disiplin dalam pelaksanaannya. Dalam melakukan supervisi atas penyusunan rencana waktu, perlu dilakukan diskusi secara terbuka antara pengendali teknis dengan tim audit, agar setiap personel tim audit memahami tugas masing-masing dan menghasilkan pemerataan beban penugasan audit, sehingga tugas tim audit dapat diselesaikan secara tepat waktu sesuai dengan rencana.

Dalam teknis pengelolaan waktu, perlu disusun Daftar Rencana Penggunaan Waktu Audit yaitu sejenis daftar kendali waktu (*time table*) yang memuat rencana waktu pelaksanaan setiap tahapan audit oleh setiap anggota tim audit. Dengan menggunakan sarana *time table* ini, akan memudahkan bagi pengendali teknis untuk melakukan supervisi dan mengendalikan waktu penyelesaian penugasan audit. Untuk itu, langkah-langkah yang perlu dilakukan pengendali teknis antara lain sebagai berikut:

- 1) Menginventarisasi rincian pekerjaan audit yang akan dilakukan sesuai dengan PKA.
- 2) Mendistribusikan rencana tersebut ke seluruh personel tim audit sesuai dengan kompetensinya, dengan memperhatikan arus proses penyelesaian pekerjaan serta alokasi waktunya.

- 3) Berdasarkan daftar *time table* tersebut, supervisi dapat melakukan pengendalian sesuai dengan kemajuan (*progress*) penyelesaian tahapan audit serta target yang harus dicapai.

DAFTAR RENCANA PENGGUNAAN WAKTU AUDIT

Nama Auditan :

Sasaran pemeriksaan :

No	Uraian Pekerjaan	Nama Auditor	Rencana Waktu Penyelesaian			Target RPL	Ket.
			Minggu I	Minggu II	Minggu III		
A	Persiapan Audit						
	1.....						
	2.....						
B	Pelaksanaan Audit						
	3.....						
	4.....						
C	Penyelesaian Audit						
	5.....						
	6.....						
D	Pembahasan dg.Pimpinan Auditan						
	7.....						
	8.....						
E	Penerbitan LHA						
	9.....						
	10.....						

d. Supervisi terhadap Sarana-prasarana lainnya

Kebutuhan sarana prasarana sering diabaikan dalam suatu penugasan audit. Padahal, sering kita temukan suatu kondisi penugasan yang terlambat menerbitkan laporan hanya dikarenakan kurang tersedianya sarana komputer. Hal tersebut seolah-olah merupakan permasalahan yang kecil, namun demikian bisa berakibat fatal.

Pengendali teknis harus melakukan supervisi atas ketersediaan dan kecukupan sarana prasarana penunjang penugasan audit, seperti sarana alat kantor, komputer/*notebook*, kertas kerja dan alat tulis, peralatan pemeriksaan fisik seperti meteran, kendaraan untuk peninjauan ke lapangan, sarana komunikasi (telepon, faksimili, internet) dan sarana prasarana lainnya.

Langkah-langkah yang perlu dilakukan pengendali teknis dalam melakukan supervisi sarana dan prasarana antara lain :

- 1) meyakinkan bahwa tim audit telah menginventarisasi kebutuhan sarana dan prasarana yang diperlukan,
- 2) meyakinkan ketersediaan dan kecukupan sarana tersebut, serta meyakinkan bahwa sarana dan prasarana yang diperlukan siap untuk digunakan untuk penugasan audit.
- 3) Memfasilitasi masalah administrasi, surat-menyurat atau perijinan penggunaan atau pengadaan sarana prasarana dengan pihak pimpinan kantor (kepala kantor, kepala bagian tata usaha, atau pejabat lain yang ditunjuk) dalam rangka pemenuhan kebutuhan sarana dan prasarana pendukung penugasan audit.
- 4) Menyusun daftar monitoring kebutuhan sarana dan prasarana yang diperlukan.

MONITORING KEBUTUHAN SARANA PRASARANA

Nama Auditan :

Sasaran pemeriksaan :

No	Uraian Sarana Prasarana	Jumlah Diperlukan	Rencana Waktu Penggunaan			PJ	Ket.
			Minggu I	Minggu II	Minggu III		
1.	Kendaraan Tujuan:kunjungan ke lokasi kegiatan	1 unit	Xxxxxxxxxx			KT	Perlu ijin Kepala kantor
2.	Kendaraan Tujuan:untuk pemeriksaan fisik	2 unit		Xxxxxxxxxx		KT	Perlu ijin Kepala kantor
3.	Meteran 50 m' Untuk pemeriksaan fisik	1 unit		Xxxxxxxxxx		AT-1	Disediakan Auditan
4.	Komputer Printer Tujuan Penyusunan LHA	2 unit 1 unit			Xxxxxxxxxx	AT-2	Inventaris Bidang
	Dst.....						

BAB IV

SUPERVISI PADA TAHAP PELAKSANAAN AUDIT

Tujuan Pemelajaran Khusus:

Setelah mempelajari bab ini diharapkan peserta diklat mampu melaksanakan supervisi pada tahap pelaksanaan audit.

A. Kegiatan Pada Tahap Pelaksanaan Audit

Tahap pelaksanaan audit merupakan inti dari penugasan audit. Pada tahapan ini tim audit berusaha mengumpulkan bukti-bukti audit untuk mendukung pengambilan kesimpulan hasil audit oleh tim audit. Tahapan pelaksanaan audit meliputi tahap survai pendahuluan, tahap penilaian sistem pengendalian manajemen, tahap pelaksanaan program kerja audit dan tahap pengembangan temuan hasil audit.

1. Survai Pendahuluan

Tahap survai pendahuluan merupakan salah satu tahapan audit yang bertujuan untuk:

- mengetahui gambaran umum kegiatan auditan, sehingga memperoleh pemahaman tentang dasar hukum, peraturan perundangan yang berlaku, tujuan organisasi, tugas pokok dan fungsi, kebijakan, sistem dan prosedur serta kegiatan-kegiatan yang telah dilaksanakan dalam merealisasikan tujuan dan sasaran organisasi.
- Melakukan penilaian atas risiko yang melekat (inheren) atas kegiatan auditan sehingga mampu untuk menetapkan risiko baik dalam ukuran kuantitatif maupun dalam ukuran kualitatif.

- menetapkan tujuan audit sementara (*Tentative Audit Objective/TAO*) yang bermanfaat untuk menentukan arah awal dalam pelaksanaan audit, sehingga audit akan menjadi lebih terarah (efisien) dan penggunaan sumber daya audit menjadi lebih efisien.

Kegiatan yang dilakukan oleh tim audit dalam tahap survai pendahuluan adalah:

- a. Mengumpulkan informasi yang relevan yang menyangkut ketentuan peraturan perundangan serta peraturan operasional lainnya.
 - Informasi yang dikumpulkan dapat dilihat dari sisi auditornya maupun dari sisi auditannya. Dari sisi auditor, maka informasi umum yang dikumpulkan adalah informasi-informasi yang relevan dengan tujuan, sasaran dan ruang lingkup audit; sedangkan dari sisi auditan, maka informasi yang dikumpulkan adalah jenis kegiatan, besar kegiatan, dana yang terserap pada kegiatan tersebut.
 - Selain itu, informasi yang dikumpulkan dapat berupa informasi yang bersifat umum dan spesifik. Informasi umum adalah informasi yang menyangkut aktivitas satuan kerja secara keseluruhan, seperti struktur organisasi, uraian tugas pokok dan fungsi, sistem dan prosedur, anggaran dsb. Sedangkan informasi yang bersifat khusus antara lain; informasi atas kegiatan pengadaan, penjualan, pemeliharaan, kepegawaian, dan lain sebagainya.
 - Informasi yang dikumpulkan dalam survai ini haruslah informasi yang relevan dan material (penting) sesuai dengan tujuan audit termasuk informasi tentang kriteria untuk mengukur tingkat keekonomisan, keefektivan, serta informasi efisiensi).

- Pengumpulan informasi ini dapat dilakukan dengan teknik audit antara lain melalui permintaan keterangan baik lisan maupun tertulis, observasi, pengamatan, dan inspeksi.

b. Menelaah informasi yang telah dikumpulkan.

Penelaahan informasi yang telah dikumpulkan dilakukan dengan tujuan untuk menilai atau mendeteksi adanya kelemahan atau kerentanan dalam pelaksanaan kegiatan. Penelaahan ini dilakukan dengan membandingkan secara global antara realitas atau kenyataan pelaksanaan kegiatan (kondisi) dengan kondisi ideal yang diharapkan (kriteria).

Penelaahan ini dapat dilakukan di kantor auditor dengan melakukan audit administrasi (*desk audit*) dengan menggunakan teknik-teknik; analisis, evaluasi, membandingkan, mengecek terhadap data atau informasi yang terkumpul. Selain itu, sebagian penelaahan mungkin harus dilakukan di kantor auditan khususnya terhadap informasi yang terkait dengan praktik nyata di kantor auditan atau lokasi kegiatan dengan menggunakan teknik permintaan keterangan, pengamatan, atau inspeksi.

c. Mengidentifikasi potensi kelemahan dan kerentanan yang melekat (risiko inheren) atas pelaksanaan kegiatan operasional auditan.

Berdasarkan hasil penelaahan informasi tersebut diatas, tim audit selanjutnya akan mampu mengidentifikasi potensi-potensi kelemahan yang melekat (inheren) pada aktivitas auditan tersebut, sehingga memungkinkan kelemahan-kelemahan tersebut dapat dikembangkan menjadi tujuan audit sementara (*tentative audit objectives/TAO*).

Alur Pikir pengembangan potensi temuan (PAO) menjadi temuan audit sementara (TA) dapat dilakukan dengan kertas kerja seperti contoh berikut.

Tim audit sedang melaksanakan survai pendahuluan dalam suatu penugasan audit operasional pengadaan barang/jasa. Sasaran audit pengadaan barang jasa yaitu audit terhadap ketaatan kegiatan pengadaan B/J sesuai dengan Keppres 80 tahun 2003, dilaksanakan secara efektif, efisien dan menggunakan sumber daya secara ekonomis.

Setelah melakukan survai pendahuluan tim audit mengembangkan rumusan PAO menjadi TAO dengan menggunakan kertas kerja sebagai berikut :

Bawasda Kabupaten		KKA nomor :
Obyek Audit :Pengadaan B/J		Disusun oleh, tanggal :
Tahun Anggaran :2008		Direview oleh, tanggal :
Pengembangan PAO menjadi TAO pada Penugasan Audit Operasional Pengadaan		
<i>Potential Audit Objectives</i>	Survai Pendahuluan	<i>Tentative Audit Objectives</i>
Ketaatan: <ul style="list-style-type: none"> • Kegiatan pengadaan B/J sesuai dengan Keppres 80 tahun 2003 dan perubahannya. 	Kegiatan tahap SP: Pengumpulan dan penelaahan informasi yang terkait dengan pengadaan B/J, dengan menggunakan teknik audit: <ul style="list-style-type: none"> • Permintaan keterangan • Observasi • Inspeksi Hasil Survai Pendahuluan : <ul style="list-style-type: none"> • Pengadaan B/J 	<ul style="list-style-type: none"> • Ketidaktaatan thd keppres 80/2003. • Pelanggaran etika pengadaan. • Pelanggaran thd tugas pokok dan persyaratan para pihak. • Ketidaktaatan thd jadwal pengadaan B/J. • Ketidaktaatan

	didasarkan pada dokumen anggaran yang sah.	terhadap ketentuan HPS.
Efektivitas : <ul style="list-style-type: none"> • B/J yang dibeli sesuai dengan rencanalan dalam jenis, spesifikasi, kuantitas dan kualitasnya. • B/J yang dibeli dapat/ telah dimanfaatkan sesuai rencana. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kepala kantor juga merangkap sebagai ketua panitia pengadaan karena keterbatasan sumberdaya manusia. • Pengadaan tidak didasarkan pada kebutuhan riil, karena tidak melibatkan pihak petugas gudang yang juga masih menyimpan barang sejenis. • Penyusunan HPS melalui prosedur, tetapi berdasarkan hasil analisis HPS tersebut perlu pengujian lebih lanjut. • Pemilihan penyedia B/J dibatasi di wilayah tertentu. Hal ini tidak sesuai dengan ketentuan. 	<ul style="list-style-type: none"> • Pelanggaran thd kontrak pengadaan B/J. • Barang yang dibeli tidak sesuai dengan keperluan. • Barang yang diterima tidak sesuai spesifikasi dan jumlahnya. • Barang yang diterima tidak dapat dimanfaatkan.
Efisiensi : <ul style="list-style-type: none"> • Proses pengadaan B/J menggunakan input (dana, SDM dll) yang lebih kecil dari standar. • Proses pengadaan B/J tidak terjadi pemborosan sumber daya. 		<ul style="list-style-type: none"> • Penggandaan dokumen pengadaan melebihi kebutuhan. • Terdapat item pengeluaran yang tidak sesuai dengan anggaran.
Ekonomis : <ul style="list-style-type: none"> • B/J dihasilkan dengan harga yang menguntungkan negara. 		<ul style="list-style-type: none"> • Ada indikasi kemahalan harga dalam pengadaan B/J.

d. Membuat simpulan dan laporan hasil survai pendahuluan.

Simpulan survai pendahuluan memuat hasil identifikasi beberapa temuan-temuan audit sementara (TAO) untuk dilakukan audit pada tahap selanjutnya yaitu tahap penilaian sistem pengendalian dan tahap audit lanjutan.

2. Penilaian Sistem Penilaian Manajemen (SPM)

Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) merupakan tahap pengujian terhadap keandalan SPM yang dibangun oleh manajemen, sehingga pelaksanaan suatu kegiatan atau aktivitas oleh auditan dapat mencapai tujuan secara efektif, efisien dan ekonomis serta taat terhadap peraturan perundangan yang berlaku. Logika audit yang dibangun adalah :

- Jika SPM andal (*realible*), maka risiko terjadinya penyimpangan dalam pelaksanaan kegiatan oleh auditan adalah rendah, sehingga tujuan organisasi atau kegiatan dapat tercapai secara efektif, efisien dan ekonomis;
- Sebaliknya jika SPM tidak andal, maka risiko terjadinya penyimpangan dalam pelaksanaan kegiatan oleh auditan adalah tinggi, sehingga terjadi kemungkinan tidak tercapainya tujuan organisasi atau kegiatan auditan secara efektif, efisien dan ekonomis.

Oleh karena itu, pada tahapan ini auditor berusaha untuk menetapkan nilai risiko pengendalian (*control risk*) dari auditan baik dalam ukuran kuantitatif maupun kualitatif. Langkah-langkah yang dilakukan oleh tim audit dalam penilaian SPM ini meliputi:

- a. Mengidentifikasi tujuan dan kunci pengendalian.
- b. Mengidentifikasi kondisi pengendalian yang terjadi di lapangan.
- c. Menetapkan risiko terjadinya penyimpangan dengan membandingkan antara kunci pengendalian dengan kondisi pengendalian.
- d. Menetapkan tujuan audit tetap (*firm audit objective*) yang selanjutnya akan dicari bukti-bukti audit yang mendukung terjadinya risiko penyimpangan tersebut.

Kegiatan penilaian SPM tersebut dituangkan dalam Matriks Pengendalian, sebagai sarana untuk mengembangkan tujuan audit sementara (TAO) menjadi tujuan audit yang tetap (FAO).

Tujuan Pengendalian	Kunci Pengendalian	Kondisi Pengendalian	Akibat Potensial	Simpulan
<ul style="list-style-type: none"> • Laporan kegiatan layak • Ketaatan thd peraturan • Keamanan harta • Efektivitas pengadaan • Ekonomis 	Syarat pengendalian yang harus ada untuk menjamin tercapainya tujuan pengendalian	Kondisi/fakta di lapangan	Risiko disebabkan karena tidak sesuai kondisi dengan kunci pengendalian	<ul style="list-style-type: none"> • SPM Kuat → risiko rendah. • SPM lemah → risiko kuat → FAO (Dilanjutkan dalam audit lanjutan)

Catatan: materi penilaian SPM telah dibahas pada jenjang sebelumnya (Ketua Tim) pada Modul TP-SPM

Hasil dari penilaian terhadap keandalan SPM adalah diperolehnya temuan audit tetap (FAO) yang kemungkinan terjadi pada organisasi atau kegiatan auditan. Selanjutnya akan dilakukan pengumpulan bukti-bukti audit untuk membuktikan secara objektif bahwa penyimpangan-penyimpangan tersebut benar-benar terjadi dan dapat dijadikan temuan hasil audit (*findings*).

3. Pelaksanaan Audit Lanjutan/Pengembangan Temuan Audit

Pelaksanaan audit lanjutan merupakan tahapan lanjutan dari tahap penilaian SPM yang telah diuraikan pada bagian sebelumnya. Pada tahapan ini, tim audit melaksanakan program kerja audit lanjutan melalui pengumpulan bukti audit untuk membuktikan bahwa temuan audit tetap (FAO) dapat ditetapkan menjadi temuan (*findings*). Untuk

dapat dijadikan sebagai temuan, maka FAO tersebut harus dilengkapi dengan unsur-unsur kondisi, kriteria, sebab, dan akibat dan rekomendasi. Oleh karena itu, pada tahap ini, tim audit mencari bukti-bukti yang mendukung pernyataan tentang kondisi, kriteria, sebab dan akibat serta rekomendasi. Bukti-bukti tersebut harus memenuhi syarat relevan, kompeten, cukup, dan material (ReKoCuMa).

Kondisi : fakta atau realita yang ada dari suatu pelaksanaan kegiatan yang mencakup apa, siapa, kapan, dimana dan bagaimana.

Kriteria : peraturan, ketentuan, kaidah, norma, standar maupun pengendalian manajemen yang handal yang dapat dijadikan sebagai suatu tolok ukur keberhasilan, efektivitas, efisiensi dan kehematan.

Penyebab : suatu pernyataan yang mengungkap tentang "mengapa" terjadi ketidaksesuaian antara kondisi dengan kriteria.

Akibat : suatu kondisi yang ditimbulkan karena ketidaksesuaian antara kondisi dengan kriteria.

Rekomendasi : rumusan langkah-langkah perbaikan yang disarankan tim audit bagi auditan dalam rangka perbaikan atau peningkatan kinerja. Rekomendasi yang tepat adalah rekomendasi yang mampu menghilangkan unsur "penyebab" dan meminimalkan atau memulihkan "akibat" dari ketidaksesuaian antara kondisi dengan kriteria.

Langkah-langkah yang dilakukan tim audit dalam tahap pengembangan temuan antara lain:

- a. Identifikasi kriteria dan yakini kelayakan kriteria tersebut untuk dapat dijadikan sebagai tolok ukur suatu kondisi yang ditemukan di lapangan.
- b. Kenali batas wewenang dan tanggung jawab pejabat yang terlibat dalam pelaksanaan kegiatan, program atau satuan kerja yang diaudit.
- c. Pastikan penyebab/kelemahan yang terjadi merupakan penyebab yang hakiki (*causa prima*).
- d. Tentukan apakah kelemahan tersebut merupakan kasus yang berdiri sendiri atau tersebar luas.
- e. Tentukan akibat atau arti penting sebuah kelemahan yang terjadi.
- f. Mintakan komentar dari pejabat yang kompeten.
- g. Mintakan kesediaan pejabat yang terkait untuk menindaklanjutinya.

Dalam tahap pelaksanaan ini, dimungkinkan tim audit menggunakan tenaga ahli, jika auditor dihadapkan pada permasalahan diluar penguasaan disiplin ilmunya. Penggunaan tenaga ahli dari berbagai disiplin ilmu ini tidak terlepas dari standar umum audit yang mengatur pelaksanaan audit secara profesional.

Dalam tahapan pengembangan temuan audit ini, sangat dimungkinkan tim audit menemukan adanya indikasi praktik-praktik kecurangan yang disebabkan unsur tindakan melawan hukum (*illegal act*) maupun penggelapan. Dalam kondisi demikian, auditor harus mengungkapkan indikasi-indikasi *fraud* tersebut dalam pelaksanaan auditnya dan

terhadap permasalahan ini akan diperdalam dalam penugasan audit investigatif atau *fraud audit*.

4. Penyusunan Kertas Kerja Audit (KKA)

KKA merupakan catatan (dokumentasi) yang dibuat oleh auditor mengenai bukti-bukti yang dikumpulkan, berbagai teknik dan prosedur audit yang diterapkan serta simpulan-simpulan yang dibuat selama melakukan audit (SAS Nomor 41) baik berupa dokumen yang dikumpulkan oleh *auditor* baik dibuat sendiri maupun berupa salinan/fotokopi (*auditor's copy*). KKA yang dibuat auditor merupakan pencerminan dari langkah-langkah audit yang ditempuh, pengujian yang dilakukan, informasi yang diperoleh dan simpulan audit. Seluruh langkah-langkah yang dilakukan auditor harus didokumentasikan dalam bentuk KKA.

Penyusunan KKA harus memperhatikan syarat-syarat KKA yang baik antara lain :

- a. Relevan, artinya informasi yang dimuat dalam KKA berhubungan dengan tujuan audit serta permasalahan yang dihadapi.
- b. Sesuai dengan PKA, artinya KKA disusun sedemikian rupa sehingga sejalan dengan langkah-langkah yang dimuat dalam PKA.
- c. Lengkap dan cermat, artinya KKA yang disusun harus mampu mendukung simpulan, temuan audit dan rekomendasinya. Kelengkapan dan kecermatan dalam hal ini lebih terkait dengan kualitas informasi atau data suatu permasalahan, bukan berhubungan dengan jumlah atau kuantitas data.
- d. Mudah dipahami, yaitu menggunakan bahasa yang sederhana, ringkas, runtut alur pikirnya, sehingga dapat diketahui perencanaan

yang telah dilaksanakan, kondisi dan bukti audit yang ditemukan serta informasi atau data yang disimpulkan.

- e. Rapi, yaitu terkait dengan penulisan dengan tata ruang/*lay out* yang baik, pengorganisasian dan pengelolaan fisik KKA, diberikan daftar isi, penomoran dan pemberian indeks secara sistematis, serta pemberian referensi yang jelas untuk menghubungkan informasi/data antar KKA.
- f. Efisien, yaitu menghindari pembuatan daftar yang tidak perlu dan menggunakan catatan *copy* dari catatan auditan dengan menggunakan tanda bahwa telah dilakukan pengujian dan sedapat mungkin menggunakan KKA tahun lalu yang masih berlaku dan jika perlu menambahkan pemutakhirannya saja (*up-date*) dengan informasi yang baru.
- g. Seragam, yaitu disajikan dalam bentuk, tampilan dan ukuran yang baku/standar.

B. Supervisi Atas Tahap Pelaksanaan Audit

Pengendali teknis perlu melakukan supervisi pada tahap pelaksanaan audit agar bukti-bukti yang dikumpulkan selama proses audit memberikan dasar yang cukup bagi tim audit untuk mengambil kesimpulan hasil audit.

1. Supervisi atas Pelaksanaan Survei Pendahuluan

Pada tahap ini, *supervisor* harus meyakinkan bahwa tim audit telah memperoleh gambaran umum yang lengkap, termasuk berbagai permasalahan yang dihadapi oleh auditan, sehingga tim audit berhasil merumuskan TAO. Pada tahapan awal ini, pada umumnya *supervisor* ikut mendampingi tim untuk bertemu dengan pimpinan auditan sehingga *supervisor* memperoleh gambaran umum secara global langsung dari pimpinan auditan. Secara rinci, identifikasi gambaran umum dan

perumusan TAO ini akan dilanjutkan oleh tim dibawah arahan serta supervisi seorang *supervisor*. Langkah-langkah yang dilakukan oleh seorang *supervisor* pada tahapan ini antara lain :

- a. Untuk pertama kalinya, tahap survai pendahuluan ini semaksimal mungkin dipimpin oleh *supervisor*. Pada tahapan ini, *supervisor* bertemu untuk pertama kalinya dengan pimpinan auditan untuk memperoleh gambaran umum langsung dari pimpinan, khususnya informasi atas gambaran umum yang bersifat stratejik dan berbagai kebijakan-kebijakan pimpinan auditan.
- b. *Supervisor* mengarahkan tim audit untuk mendapatkan informasi-informasi lainnya yang bersifat manajerial dan teknis. Pengarahan ini sebaiknya dilakukan dalam suatu pertemuan lengkap dengan seluruh tim audit untuk mendapatkan persamaan persepsi atas aktivitas auditan.
- c. *Supervisor* mereviu telaahan informasi umum yang dikumpulkan tim serta mereviu perumusan *tentative audit objective* (TAO) yang telah disusun oleh tim.

2. Supervisi atas Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen

Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) merupakan tahapan yang wajib dilakukan oleh tim audit, sesuai dengan Standar Audit. Oleh karena itu, *supervisor* harus meyakinkan bahwa tim audit telah melakukan tahapan penilaian SPM ini. Langkah-langkah yang dilakukan *supervisor* dalam melakukan supervisi ini antara lain:

- a. Meyakinkan bahwa tahap penilaian ini telah dilakukan oleh tim audit dengan mereviu kertas kerja audit yang telah disusun.
- b. Mereviu dan mendiskusikan bersama dengan tim atas identifikasi tingkat risiko audit yang ditetapkan tim audit.

- c. Berdasarkan penetapan risiko audit atas kelemahan-kelemahan SPM yang telah diidentifikasi atau rumusan TAO yang telah dilakukan, *supervisor* menyepakati bahwa hal-hal yang berisiko tinggi atau sedang akan dikembangkan menjadi *Firm Audit Objective* (FAO) yang akan dilakukan audit lebih lanjut.
- d. Melakukan revidi simpulan tim audit atas keandalan sistem pengendalian manajemen auditan.

3. Supervisi atas Audit lanjutan/Pengembangan Temuan

Tahap audit lanjutan merupakan tahapan pengembangan temuan dari sasaran audit FAO menjadi temuan hasil audit (*findings*) melalui pelaksanaan pengujian *substantive* untuk mencari bukti-bukti yang mendukung terjadinya temuan tersebut, mengidentifikasi penyebab terjadinya penyimpangan serta dampak kuantitatif yang ditimbulkan.

Pada tahapan ini, supervisi sangat diperlukan untuk meyakinkan bahwa pengujian *substantive* yang dilakukan audit oleh tim audit, benar-benar telah mendapatkan dokumentasi ataupun bukti-bukti yang mendukung adanya temuan. *Supervisor* berperan dalam mengarahkan tim dalam merencanakan pengujian *substantive* dengan menyusun Program Kerja Audit, mengawasi langkah kerja tim sesuai dengan program kerja audit yang direncanakan, serta mensupervisi perumusan temuan hasil audit. Beberapa langkah yang perlu dilakukan oleh seorang *supervisor* dalam tahap ini antara lain:

- a. Memberikan pengarahan atas penyusunan program kerja pengujian *substantif* kepada tim audit.

Berdasarkan rumusan FAO yang telah diungkapkan dalam tahap sebelumnya, *supervisor* melakukan pembahasan bersama dengan tim audit untuk membahas langkah-langkah strategik untuk membuktikan eksistensi FAO tersebut serta kemungkinan untuk dikembangkan

menjadi temuan hasil audit (*findings*). *Supervisor* bersama dengan tim audit merumuskan langkah-langkah pembuktian dan dituangkan dalam Program Kerja Audit (PKA) Lanjutan. PKA setidaknya meliputi tujuan audit serta langkah-langkah audit. Oleh karena itu, *supervisor* perlu melakukan reviu atas penyusunan PKA lanjutan yang dilakukan oleh tim audit untuk meneliti apakah tim audit telah merumuskan dengan benar tujuan pembuktian yang akan dilaksanakan serta langkah-langkah audit yang akan dilakukan telah relevan dengan tujuan audit yang ditetapkan.

- b. Meyakinkan bahwa seluruh prosedur audit dalam PKA serta prosedur-prosedur lain telah dilaksanakan.

Supervisor harus meyakinkan bahwa seluruh langkah audit yang dirumuskan dalam PKA telah dilakukan. Jika terdapat langkah yang belum dilakukan, *supervisor* perlu meneliti penyebabnya dan memantau pelaksanaan selanjutnya. Jika terdapat langkah audit yang tidak dapat dilaksanakan, *supervisor* dapat membantu tim audit untuk mencari alternatif-alternatif prosedur lain yang dapat dilakukan auditor untuk mencapai tujuan audit.

- c. Meyakinkan bahwa semua unsur temuan telah didukung dengan bukti-bukti audit yang relevan, kompeten, cukup dan material. Unsur-unsur temuan yang meliputi kondisi, kriteria, sebab dan akibat, serta rekomendasi yang diungkapkan oleh tim audit benar-benar merupakan suatu fakta yang objektif (bukan pendapat atau opini auditor) yang ditemukan dan dibenarkan oleh auditan atau pihak lain yang terkait dengan temuan tersebut.
- d. Melakukan reviu atas seluruh atribut temuan apakah telah menunjukkan logika berfikir yang logis. Pada tahap penyusunan temuan, sering dijumpai tim audit sulit membedakan antara kondisi,

sebab dan akibat. Peranan *supervisor* untuk lebih memperjelas hubungan logis antar atribut temuan sangat diperlukan.

Dalam hal ini, *Supervisor* melakukan pembicaraan dan pembahasan secara komprehensif dengan tim audit untuk lebih meyakinkan kemungkinan mendapatkan informasi tambahan selain yang telah dituangkan dalam KKA.

- e. *Supervisor* perlu melakukan revidi untuk lebih mempertajam perumusan rekomendasi. Kualitas temuan hasil audit akan terlihat dari kualitas rekomendasi yang diberikan. *Supervisor* harus meyakinkan bahwa tim audit telah berhasil mengidentifikasi penyebab dan akibat yang terjadi dari suatu penyimpangan yang ditemukan. Rekomendasi merupakan upaya untuk menghilangkan penyebab serta memulihkan akibat. *Supervisor* harus meyakinkan bahwa rekomendasi yang dirumuskan tim audit benar-benar merupakan penyebab utama dari suatu permasalahan, serta rekomendasi tersebut merupakan rekomendasi yang dapat dilaksanakan (*applicable*) oleh auditan.

Dalam tahapan ini, *supervisor* perlu turut terlibat dalam pembicaraan dengan pihak auditan untuk lebih meyakinkan atribut temuan yang telah dirumuskan tim audit dan rekomendasi yang akan diberikan merupakan akar permasalahan atau penyebab utama dari suatu permasalahan yang diungkapkan auditor. Dalam pembahasan ini juga, *supervisor* akan mendapatkan suatu keyakinan bahwa rekomendasi yang akan diberikan dapat ditindaklanjuti dan jika perlu dapat dirumuskan bersama rencana tindak (*action plan*) upaya tindak lanjut yang akan dilaksanakan.

4. Supervisi atas Penyusunan Kertas Kerja Audit (KKA)

Supervisi atas penyusunan kertas kerja audit dilakukan oleh *supervisor* dengan melakukan reviu kertas kerja audit yang disusun oleh tim audit. Reviu atas kertas kerja audit ini dilaksanakan dengan tujuan antara lain untuk memenuhi persyaratan standar audit, menjaga mutu pelaksanaan audit serta hasil audit, mengurangi risiko audit dan meningkatkan efisiensi pelaksanaan audit.

Beberapa langkah yang harus dilakukan dalam supervisi atas kertas kerja audit antara lain :

- a. *Supervisor* harus meyakinkan bahwa seluruh langkah kerja dalam program kerja audit telah dilaksanakan oleh tim audit dan telah didokumentasikan dalam kertas kerja audit.
- b. *Supervisor* harus meyakinkan bahwa simpulan audit serta seluruh temuan-temuan hasil audit telah didukung dengan KKA yang relevan, cukup, kompeten serta memenuhi kriteria sesuai dengan standar audit.
- c. Dalam hal audit investigasi yang terkait dengan temuan penyimpangan atau Tindak Pidana Korupsi, *supervisor* harus meyakinkan bahwa KKA yang disusun oleh tim audit memenuhi syarat hukum dan dapat digunakan sebagai bukti hukum dalam proses penindakan selanjutnya.
- d. *Supervisor* melakukan reviu atas penyusunan KKA baik reviu atas fisik KKA maupun reviu atas substansi materi KKA. Reviu atas fisik/administrasi KKA meliputi reviu atas kelengkapan, format dan kerapian KKA; sedangkan reviu atas substansi/materi KKA meliputi materi dalam KKA ikhtisar (*lead schedule*) maupun KKA pendukung (*supporting schedule*).
- e. *Supervisor* harus meyakinkan bahwa seluruh fisik KKA secara lengkap telah disimpan/diarsipkan di kantor dan tidak disimpan oleh personil/perorangan dalam tim audit.

BAB V

SUPERVISI PADA TAHAP PENYELESAIAN AUDIT

Tujuan Pemelajaran Khusus:

Setelah mempelajari bab ini diharapkan peserta diklat mampu melaksanakan supervisi pada tahap penyelesaian audit.

A. Kegiatan Pada Tahap Penyelesaian Audit

Tahap penyelesaian audit merupakan akhir tahapan audit yang meliputi tahap penyusunan simpulan hasil audit, pembahasan akhir dengan auditan dan penyusunan laporan hasil audit, serta pemantauan tindak lanjut hasil audit.

1. Perumusan Simpulan Sementara Hasil Audit

Tim audit menyusun simpulan sementara hasil audit yang disebut dengan Daftar Notisi Hasil Audit atau Daftar Temuan. Notisi Hasil audit atau daftar temuan merupakan suatu daftar yang dibuat auditor untuk seluruh temuan hasil audit yang diperolehnya. Daftar tersebut memuat masing-masing temuan hasil audit lengkap dengan unsur-unsurnya sebagai berikut:

- a. Judul temuan.
- b. Uraian tentang kondisi uraian tentang kriteria.
- c. Uraian tentang penyebab.
- d. Uraian tentang akibat dan dampak.
- e. Uraian atas komentar pejabat auditan.

f. Evaluasi atas komentar tanggapan auditan.

g. Rekomendasi.

Daftar temuan atau notisi hasil audit ini merupakan bahan dalam rangka pembahasan akhir dengan auditan sebelum penugasan audit diakhiri.

2. Pembahasan Simpulan Sementara Hasil Audit dengan Auditan

Sebelum membuat simpulan hasil audit, tim audit wajib untuk membahas daftar temuan sementara hasil audit/notisi audit dalam suatu forum rapat lengkap yang dihadiri oleh tim audit dengan para pejabat auditan yang terkait. Pembahasan ini bertujuan untuk:

- a. Mengklarifikasi kembali kebenaran atas fakta-fakta atau bukti-bukti yang telah dikumpulkan auditor selama penugasan audit serta penarikan kesimpulan (simpulan sementara temuan audit) yang dilakukan oleh tim audit.
- b. Memberi kesempatan kepada pejabat auditan untuk menyampaikan tanggapannya atau melengkapi data-data yang mungkin belum lengkap dan belum diserahkan kepada tim audit selama proses audit dilakukan.
- c. Membahas atau mendiskusikan rekomendasi yang akan disusun oleh tim audit sehingga rekomendasi yang dihasilkan dapat dipahami oleh pihak auditan serta dapat dilakukan tindak lanjutnya.

DAFTAR TEMUAN SEMENTARA HASIL AUDIT (NOTISI AUDIT)

No	Uraian Kondisi	Uraian Kriteria	Uraian Penyebab	Uraian Akibat	Uraian Tanggapan Auditor	Evaluasi Auditor atas tanggapan Auditor	Rekomendasi
1.	Judul Temuan Uraian kondisi						
2.							
3.							
4.							
5.							
<p>Telah dibahas bersama antara Tim Audit dan Auditan, Tempat dan tanggal .....200X</p>							
<p>Pejabat Auditan</p> <p>.....</p>					<p>Tim Audit (Pengendali Teknis/Pengendali Mutu)</p> <p>.....</p>		

Pada pembahasan terakhir simpulan sementara hasil audit ini, perlu diperhatikan hal-hal sebagai berikut:

- Pembahasan hendaknya dilakukan oleh pejabat yang berkompeten dan berwenang untuk mengambil keputusan dari kedua belah pihak (auditan dan auditor). Pihak auditor sebaiknya dipimpin oleh pejabat minimal setingkat Pengendali Teknis yang dalam penugasan bertindak sebagai *supervisor*; sedangkan pihak auditan dipimpin oleh

pejabat yang berwenang mengambil keputusan/kebijakan minimal penanggungjawab kegiatan/program/satuan kerja.

- Pembahasan dituangkan dalam berita acara pembahasan akhir yang ditandatangani oleh kedua belah pihak. Jika tidak terdapat kesepakatan atas materi temuan, hendaknya materi tersebut dituangkan dalam berita acara, dan selanjutnya dilakukan pembahasan dengan atasan langsung pejabat terkait yang lebih tinggi. Daftar temuan hasil audit/notisi audit hendaknya juga ditandatangani oleh kedua belah pihak.
- Jika ditemukan adanya temuan yang mengakibatkan kerugian keuangan Negara/daerah yang layak untuk dilakukan tuntutan ganti rugi (TGR), maka harus segera dibuatkan Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTMJ) untuk menindaklanjuti temuan tersebut dengan menyetorkan sejumlah uang ke kas Negara/daerah dalam jangka waktu yang ditentukan.

3. Penyusunan Laporan Hasil Audit

Laporan Hasil Audit (LHA) harus segera disusun setelah berakhirnya pelaksanaan audit. LHA yang disusun akan menunjukkan kualitas sebuah laporan yang memadai, jika laporan tersebut dapat memenuhi 3 fungsi dari sebuah laporan yaitu:

a. Menginformasikan

LHA menginformasikan simpulan auditor atas penilaian kegiatan organisasi auditan, kekurangan/kelemahan, serta saran/rekomendasi. Agar LHA dapat memenuhi fungsi tersebut, maka informasi yang disajikan harus dapat dipahami oleh manajemen auditan dengan mudah dan cepat.

b. Menyakinkan

LHA harus dapat meyakinkan bahwa informasi yang dikemukakan dalam LHA adalah benar, sesuai dengan fakta-fakta dan bukti pendukungnya, sehingga informasi yang dikemukakan mempunyai bobot permasalahan yang penting (signifikan)

c. Menghasilkan

LHA menghasilkan sesuatu yang bermanfaat bagi organisasi auditan yaitu perbaikan-perbaikan atas penyimpangan kegiatan organisasi auditan. Hal ini dapat dilakukan jika rekomendasi yang dihasilkan oleh auditor adalah rekomendasi yang mampu menyelesaikan akar permasalahan yang terjadi (penyebab) serta mampu meminimalkan dampak (akibat) yang merugikan organisasi.

Untuk dapat memenuhi ketiga fungsi tersebut, maka LHA yang disusun sekurang-kurangnya memenuhi 4 tepat yaitu: tepat isi, tepat saji, tepat waktu dan tepat alamat.

4. Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Audit

“Tiada pemeriksaan tanpa tindak lanjut”. Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa hasil (*outcome*) dari suatu laporan hasil audit adalah tindak lanjut yang dilakukan oleh manajemen auditan, sesuai dengan rekomendasi auditor, sehingga kinerja organisasi auditan akan meningkat lebih baik serta penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dan ditemukan auditor pada masa sebelumnya (temuan hasil audit) dapat di tihindarkan atau diminimalkan.

Auditor harus memantau pelaksanaan tindak lanjut atas rekomendasi yang diberikan dan dikemukakan dalam LHA, secara terus menerus dan berkelanjutan. Jika tindak lanjut belum dilakukan, maka auditor perlu mengingatkan kembali melalui surat peringatan dan, jika diperlukan, auditor dapat mengkomunikasikan dengan atasan langsung manajemen auditan yang lebih tinggi.

B. Supervisi Atas Penyelesaian Audit

Dalam melakukan supervisi atas tahapan penyelesaian penugasan audit, seorang pengendali teknis harus meyakinkan bahwa hasil penugasan audit (temuan hasil audit) telah sesuai dengan tujuan audit serta rekomendasi yang dihasilkan dapat ditindaklanjuti oleh manajemen auditan. Dalam tahapan ini, pengendali teknis akan melakukan supervisi sesuai dengan tahapan-tahapan penyelesaian penugasan audit.

1. Supervisi pada Tahap Perumusan Simpulan Sementara Hasil Audit

Pada proses perumusan simpulan hasil audit ini, pengendali teknis perlu melakukan langkah-langkah supervisi sebagai berikut:

- a. Pengendali teknis meyakinkan bahwa seluruh unsur-unsur temuan (kondisi, kriteria, sebab dan akibat) telah didukung dengan bukti-bukti audit yang relevan, kompeten, cukup dan material.
- b. Penarikan kesimpulan yang dilakukan tim audit telah sesuai dengan alur penalaran/logika hubungan sebab dan akibat yang logis.
- c. Identifikasi unsur penyebab dari suatu penyimpangan telah digali/dieksplorasi oleh tim secara mendalam, khususnya yang terkait dengan kelemahan komponen sistem pengendalian internal.
- d. Rekomendasi yang dirumuskan sudah menyentuh akar permasalahan yang sebenarnya (menghilangkan penyebab) serta terkait dengan upaya meminimalkan akibat/dampak.

Pada proses ini, pengendali teknis melakukan supervisi atas kualitas temuan hasil audit yang dihasilkan Tim Audit yang meliputi kelengkapan unsur temuan serta bukti audit yang cukup, serta kelayakan rekomendasi yang dirumuskan.

2. Supervisi pada Tahap pembahasan Pembahasan Simpulan Sementara Hasil Audit Dengan Auditan

Pada proses ini, seorang pengendali teknis seharusnya dapat memimpin tim audit dalam melakukan pembahasan simpulan sementara hasil audit dengan auditan. Melakukan langkah-langkah supervisi sebagai berikut :

- a. meyakinkan bahwa temuan hasil audit yang dibahas telah sesuai dengan kondisi realitas di lapangan serta diterima oleh pihak auditan dan berita acara pembahasan akhir telah ditandatangani kedua belah pihak.
- b. Meyakinkan bahwa rekomendasi yang dihasilkan adalah layak dan dapat dilaksanakan oleh pihak auditan
- c. Meyakinkan bahwa, Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTMJ) telah dibuat dan ditandatangani pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut berupa penyetoran uang ke kas negara/daerah atas penyimpangan yang ditemukan.
- d. Jika dalam pembahasan akhir ini terdapat ketidak sepakatan materi temuan, dapat dibuat Berita Acara Ketidaksepakatan dan Pengendali teknis harus berinisiatif untuk melanjutkan pembahasan materi yang tidak disepakati tersebut pada pembahasan lanjutan dengan menghadirkan pihak berwenang yang lebih tinggi.

3. Supervisi pada Proses Penyusunan Laporan Hasil Audit

Pelaksanaan audit yang berkualitas akan terlihat dari produk yang dihasilkan yaitu Laporan Hasil Audit (LHA). Oleh karena itu, pengendali teknis harus melaksanakan perannya dengan sungguh-sungguh sebagai seorang penjamin kualitas (*quality assurance*). Langkah-langkah supervisi yang harus dilakukan antara lain:

- Pengendali teknis harus meyakinkan bahwa LHA segera disusun setelah pemeriksaan lapangan dan pembahasan akhir dengan auditan telah selesai dilaksanakan. Hal ini untuk menjaga kualitas ketepatan waktu penerbitan laporan (tepat waktu).
- Pengendali teknis harus meyakinkan bahwa materi laporan telah sesuai dengan hasil pembahasan akhir dengan pihak auditan dan disajikan sesuai dengan format laporan standar yang telah ditetapkan (tepat isi dan tepat saji).
- Pengendali teknis harus meyakinkan bahwa penarikan simpulan dan rekomendasi dalam LHA telah dilakukan dengan penalaran yang memadai (logis) serta simpulan dan rekomendasi tersebut mampu menjawab tujuan dilakukannya penugasan audit.

4. Supervisi pada Proses Pemantauan Tindak Lanjut

Pelaksanaan tindak lanjut oleh manajemen auditan harus tetap dipantau oleh APIP. Dalam hal ini, pengendali teknis sebagai bagian dari unsur manajemen APIP, bertanggung jawab untuk melakukan pemantauan secara operasional atas pelaksanaan tindak lanjut, sesuai dengan kewenangan yang telah diatur pada masing-masing organisasi APIP. Seluruh prosedur pemantauan yang telah ditetapkan harus dilakukan mulai dari pengiriman Surat Penegasan (SPN) pelaksanaan tindak lanjut, Surat Peringatan 1, 2 dan 3 (jika manajemen auditan belum melakukan tindak lanjut). Jika sampai pada peringatan terakhir, rekomendasi auditor belum dilakukan tindak lanjutnya, maka pengendali teknis berinisiatif untuk melaporkan ke atasan langsungnya (pengendali mutu atau kepala kantor inspektorat) atas pelaksanaan tindak lanjut hasil audit. Hal ini dilakukan, agar penugasan audit dapat memberikan hasil (*outcome*) berupa penurunan tingkat penyimpangan yang terjadi sehingga mampu meningkatkan kinerja organisasi auditan.

BAB VI**LAPORAN PELAKSANAAN SUPERVISI AUDIT**

Tujuan Pemelajaran Khusus:

Setelah mempelajari bab ini diharapkan peserta diklat mampu menyusun laporan pelaksanaan supervisi audit.

A. Laporan Supervisi Audit

Dalam melaksanakan kegiatan supervisi, pengendali teknis harus menyusun laporan pelaksanaan supervisi audit. Laporan ini mencakup aktivitas supervisi yang dilakukan, perkembangan atau (*progress*) penugasan audit di lapangan serta permasalahan-permasalahan yang ditemukan di lapangan. Penyusunan laporan supervisi merupakan bagian dari kendali mutu pelaksanaan audit dan merupakan penerapan standar pelaksanaan audit.

“Standar Pelaksanaan :

a. Pekerjaan audit harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya. “

Secara rinci laporan ini menginformasikan hal-hal sebagai berikut :

1. Identitas auditan:

Bagian ini diisi dengan informasi yang menjelaskan nama auditan, sasaran audit, periode yang diaudit.

2. Aktivitas supervisi yang dilakukan:

Bagian laporan ini diisi dengan informasi nama pengendali teknis, tanggal kunjungan supervisi serta kemajuan pelaksanaan audit. Informasi tersebut secara rinci meliputi:

a. Evaluasi pelaksanaan Program Kerja Audit (PKA)

Pengendali teknis melaporkan perkembangan kemajuan pelaksanaan PKA yaitu jumlah PKA yang telah, sedang dan belum dilaksanakan, prosentase realisasi pencapaian target dibandingkan dengan target yang seharusnya telah dapat diselesaikan.

b. Permasalahan penting yang dijumpai

Pada bagian ini, pengendali teknis menguraikan informasi permasalahan-permasalahan yang dihadapi tim audit di lapangan yang belum dapat diselesaikan. Informasi ini merupakan inti dari kegiatan supervisi seorang pengendali teknis. Pengendali teknis harus mampu memberikan solusi atas permasalahan-permasalahan yang dihadapi tim audit di lapangan pada saat melakukan supervisi.

c. Instruksi kepada Ketua Tim audit

Berdasarkan informasi permasalahan yang dijumpai di lapangan tersebut, maka pengendali teknis memberikan instruksi, saran serta pemecahan masalah atas permasalahan yang timbul. Instruksi, saran serta solusi-solusi tersebut diungkapkan pengendali teknis dalam bagian ini.

LAPORAN SUPERVISI PELAKSANAAN AUDIT

A. Data Auditan		
1. Nama Auditan	:	.....
2. Sasaran Audit	:	.....
3. Periode yang Diaudit	:	.....
B. Aktivitas Supervisi Audit		
1. Nama Pengendali Teknis	:	.....
2. Tanggal Kunjungan Supervisi	:	.....

3. Kemajuan Pelaksanaan Audit		
a. Jumlah PKA yang telah diselesaikan	:	.....
b. Nomor PKA yang sedang dikerjakan	:	.....
c. Jumlah PKA yang belum dikerjakan	:	.....
d. Prosentasi Capaian Target yang seharusnya	:	.....
e. Prosentasi Realisasi Capaian Target	:	.....
4. Masalah penting yang dijumpai dalam audit	:	..... ..... ..... ..... .....
5. Instruksi/Saran kepada Tim Audit	:	..... ..... ..... ..... .....

Reviu Pengendali Mutu	Supervisi Pengendali Teknis Tanggal	Instruksi Diterima Ketua Tim Tanggal
Nama : Paraf : Tanggal : Catatan : ..... ..... .....	..... Nama Pengendali Teknis	..... Nama Ketua Tim

B. Penilaian Kinerja dan Kepribadian Auditor

Selain melakukan supervisi atas penugasan audit, pengendali teknis tim auditor (ketua tim dan anggota tim) juga mempunyai melakukan evaluasi kinerja ketua tim dan anggota tim. Penilaian atau evaluasi kinerja dan kepribadian auditor oleh pengendali teknis tersebut perlu dilakukan pada setiap penugasan, dengan pertimbangan atau alasan sebagai berikut:

1. Setiap penugasan audit hanya dilaksanakan dalam jangka waktu terbatas serta memiliki variasi penugasan yang berbeda antara satu penugasan dengan penugasan lainnya.
2. Pengendali teknis/*supervisor* untuk setiap penugasan audit tidak selalu sama.
3. Informasi penilaian kinerja auditor di lapangan sangat diperlukan dalam rangka penilaian kinerja pegawai (DP3) oleh atasan langsung.

Penilaian kinerja dan kepribadian auditor selama penugasan hendaknya dilakukan secara objektif, terbuka, jujur dan dilakukan secara berulang serta jika memungkinkan dilakukan oleh penilai yang tidak tetap (lebih dari satu orang/atasan). Keputusan untuk memberikan penilaian, disamping harus objektif dan jujur, hendaknya juga dilakukan dengan tetap memelihara hubungan baik dan perlu dilakukan secara hati-hati agar dapat menjamin terciptanya suasana kerja yang kondusif. Oleh karena itu, penilaian hendaknya dilakukan berdasarkan aturan kriteria yang jelas, menghindari subjektivitas, dilakukan secara konsisten dan dimengerti polanya, baik oleh pengendali teknis sebagai penilai maupun auditor yang dinilai. Kriteria penilaian, aturan maupun pola penilaian, sistem dan prosedurnya ditetapkan oleh pejabat yang berwenang serta dikomunikasikan kepada seluruh auditor.

Penilaian kinerja dan kepribadian auditor hendaknya dilakukan dalam rangka pembinaan auditor. Oleh karena itu, hasil penilaian tersebut

sebaiknya dimanfaatkan untuk melakukan dialog/komunikasi dengan para auditor dalam hal ditemukan berbagai kelemahan/kekurangan dari auditor yang dievaluasi. Seorang pengendalia teknis yang melakukan penilaian, hendaknya berkewajiban menolong auditor yang dievaluasi untuk menemukan kelemahan-kelemahan yang dilakukannya, memberikan rekomendasi dan saran pembinaan agar dikemudian hari kinerjanya dapat meningkat menjadi lebih baik.

Penilaian kinerja dan kepribadian auditor juga diarahkan untuk memperoleh informasi tingkat kinerja pelaksanaan penugasan yang diperlukan pimpinan untuk membuat keputusan bagi perubahan atau promosi yang akan dilakukan terhadap para auditor. Berdasarkan informasi tersebut, pimpinan dapat melakukan promosi, memberikan kesempatan untuk mengikuti penjenjangan peran ke tingkat yang lebih tinggi maupun mutasi ke bagian yang lain untuk menambah wawasan auditor yang bersangkutan.

Berbagai teknik penilaian/evaluasi dapat dilakukan sesuai dengan kebutuhan masing-masing kantor APIP. Berikut diberikan beberapa contoh penilaian yang dapat dijadikan acuan dalam mengembangkan kriteria penilaian kinerja dan kepribadian auditor.

DAFTAR PENILAIAN KINERJA DAN KEPERIBADIAN AUDITOR

(dibuat untuk setiap penugasan)

Surat Tugas : Nama Auditor :

Nama Audit : Kedudukan :KT/AT

Periode yang :
Diaudit

No	Uraian		Sangat Baik	Baik	Cukup	Kurang	Sangat Kurang
			100-90	89-80	79-70	69-60	59 - 0
1.	Kertas Kerja	a. Kelengkapan b. Kebersihan & kerapian c. Kemudahan diikuti					
2.	Kecakapan Teknis	a. Masalah yang diaudit b. Prosedur audit c. Laporan/daftar keuangan d. Penyiapan LHA					
3.	Pelaksanaan Pekerjaan	a. Kesadaran kerja b. Inisiatif/prakarsa c. Ketelitian d. Kecepatan					
4.	Tanggung Jawab	a. Percaya diri sendiri b. Patuh pada instruksi c. Saran yang diberikan					
5.	Profesi	a. Hubungan dengan auditan b. Hubungan dengan rekan kerja c. Kecakapan keahlian d. Kebijakan					
6	Diri Pribadi	a. Kemampuan bicara b. Kemampuan menulis c. Sikap d. Tingkah laku e. Ambisi f. Kepemimpinan					
Nilai Rata-Rata		 (.....)				

Komentar :

Saran :

Reviu Pengendali Mutu Tanggal :

Pengendali Teknis :

..... Tanda Tangan :

DAFTAR PENILAIAN KINERJA DAN KEPERIBADIAN AUDITOR

(dibuat untuk setiap penugasan)

Surat Tugas :..... Nama Auditor :.....
 Nama Auditan :..... Kedudukan :KT/AT
 Periode yang Diaudit :.....

Faktor Pekerjaan	SB	B	C	K	SK	Kepribadian	SK	PP	DS
• Kuantitas Pekerjaan						• Kreativitas			
• Kualitas Pekerjaan						• Kegigihan			
• Pengetahuan Audit						• Kerjasama			
• Kecakapan Audit						• Pertimbangan			
• Analisis Masalah						• Penyesuaian			
• Pengambilan Keputusan						• Kemampuan meyakinkan			
• Perencanaan						• Kepemimpinan			
• Mengikuti Perintah						• Kepercayaan pada diri sendiri			
• Kecakapan Komunikasi						• Sikap			

Penilaian Pekerjaan

SB Sangat baik = 90 - 100
 B Baik = 80 - 89
 C Cukup = 70 - 79
 K Kurang = 60 - 69
 SK Sangat kurang = 00 - 59

Penilaian Kepribadian

SK = Sangat kurang
 PP = Perlu perbaikan
 DS = Dapat diterima sepenuhnya

Komentar

Saran

Reviu Pengendali Mutu

Tanggal :

Pengendali Teknis :

.....

Tanda Tangan :

C. Kasus

Tim audit Inspektorat Jenderal Kementerian XXX ditugaskan melakukan audit operasional atas pengadaan obat dan alat kesehatan di salah satu satuan kerja di kementerian tersebut. Tujuan dari audit tersebut sebagaimana tertuang dalam Surat Tugas adalah untuk memberikan rekomendasi atas pelaksanaan pengadaan obat dan alat kesehatan secara efektif, efisien dan ekonomis.

Anda sebagai seorang Pengendali Teknis melakukan supervisi dengan melakukan kunjungan di lapangan sebanyak 2 (dua) kali yaitu :

- Kunjungan pertama: tanggal 5 Juni 2009

Pada kunjungan supervisi yang pertama, tim audit telah melakukan penilaian system pengendalian internal atas proses pengadaan barang dan jasa. Dan pada saat kunjungan tersebut, tim audit sudah melaksanakan pengumpulan bukti-bukti audit.

Pada kunjungan yang pertama, Saudara telah menginstruksikan kepada tim audit untuk memperdalam penilaian sistem pengendalian internal, tidak hanya sebatas pengisian *internal control questioner*, tetapi juga harus dilakukan identifikasi titik-titik kritis pengadaan barang dan jasa.

- Kunjungan kedua: tanggal 15 Juni 2009

Pada kunjungan ini, tim audit sudah menyusun simpulan sementara hasil audit.

Pada kunjungan kedua ini, instruksi Sdr pada kunjungan pertama ternyata tidak ditindak lanjuti. Terhadap masalah ini ketua tim memberikan alasan sebagai berikut:

Ketua tim belum mempunyai pengetahuan yang memadai untuk melakukan penilaian SPI, karena saat ini Ketua Tim yang ditunjuk belum pernah mengikuti Diklat Penjurusan Sertifikasi Ketua Tim.

Kedua anggota tim yang membantunya lebih banyak menghabiskan waktunya untuk melakukan pemeriksaan fisik atas obat-obatan di gudang.

Hasil Simpulan Penilaian Sistem Pengendalian Internal, telah disimpulkan oleh ketua tim dengan hasil sebagai berikut:

1. Evaluasi Sistem Pengendalian Internal

Hasil pengujian terhadap Sistem Pengendalian Intern (SPI) atas pengadaan barang dan jasa pada Satker yang meliputi pengujian unsur organisasi, kebijakan, perencanaan, personalia, prosedur kerja, pencatatan/sistem akuntansi, pelaporan, personalia dan pengawasan intern menunjukkan hal-hal sebagai berikut:

a. Organisasi

Susunan organisasi dan uraian jabatan masing-masing unit organisasi pada Satker ditetapkan dalam Peraturan Menteri Nomor 1575/M/Per/XI/2005 tentang Organisasi dan Tata Kerja Departemen. Dalam rangka pelaksanaan anggaran (termasuk pelaksanaan pengadaan barang/jasa), dibentuk satker-satker pada masing-masing unit organisasi yang selanjutnya bertindak sebagai Kuasa Pengguna Anggaran/Barang (KPA/B). Daftar satker di lingkungan Kantor Pusat Satker pada masing-masing unit organisasi. (*lampiran 2*)

Menteri selaku PA/B setiap awal tahun menerbitkan surat keputusan yang memberi kuasa kepada para Pejabat Eselon I untuk menandatangani surat keputusan pelaksanaan APBN tahun berjalan. Untuk pelaksanaan anggaran TA 2008, Menteri menerbitkan Surat

Keputusan Nomor 1244/M /SK/XII/2007 tanggal 10 Desember 2007 tentang Pemberian Kuasa Atas Nama Menteri Selaku Pengguna Anggaran/Barang (PA/B) untuk menandatangani Surat Keputusan dalam Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) TA 2008. Selanjutnya Pejabat Eselon I atas nama Menteri menerbitkan surat keputusan untuk mengangkat Pejabat KPA/B, Pejabat Pembuat Komitmen (PPK), Penguji SPP/Penanda Tangan SPM, Bendahara Penerimaan/Pengeluaran, Pemegang Uang Muka Kerja (PUMK), Panitia Pengadaan Barang dan Jasa, dan Panitia Pemeriksaan/Penerimaan Barang dan Jasa pada masing-masing satker yang secara struktural berada di bawah unit organisasinya.

b. Kebijakan

- 1) Kebijakan Menteri terkait pelaksanaan pengadaan barang/jasa adalah pelaksanaan kegiatan pengadaan barang/jasa harus sesuai dengan tugas pokok dan fungsi yang dimilikinya.
- 2) Selain itu dalam rangka meningkatkan keterjangkauan harga obat serta menjamin akses obat publik bagi seluruh masyarakat, Satker membentuk suatu tim yang bertujuan untuk mengevaluasi kewajaran harga obat yang diajukan oleh pabrik obat. Tim dibentuk berdasarkan surat keputusan Menteri yang ditinjau kembali secara berkala, yang terakhir melalui Surat Keputusan nomor 123/M/SK/II/2008 tanggal 6 Februari 2008 tentang Tim Evaluasi Harga Obat. Dalam SK tersebut antara lain pihak produsen obat, yaitu Direktur Utama PT KF, Direktur Utama PT IF, dan Direktur Utama PT PH masuk sebagai anggota Tim Evaluasi Harga Obat.

Tugas Tim Evaluasi Harga Obat meliputi (1) secara aktif melakukan penilaian terhadap struktur harga obat dari obat yang

beredar; (2) melakukan koreksi terhadap kewajaran struktur harga obat yang beredar; dan (3) mengusulkan harga obat yang telah dilakukan penilaian dan koreksi kepada Menteri. Sesuai hasil evaluasi, Menteri menerbitkan surat keputusan tentang harga obat generik untuk memberikan kepastian atas harga obat generik yang digunakan dalam pelayanan kesehatan dasar. SK tentang harga obat generik tersebut direvisi secara berkala sesuai hasil evaluasi Tim Evaluasi Harga Obat, terakhir dengan Surat Keputusan Menteri tentang Harga Obat Generik nomor 302/M/SK/III/2008 tanggal 26 Maret 2008.

Kondisi tersebut dapat menimbulkan konflik kepentingan dalam menentukan struktur harga obat yang rasional mengingat pihak produsen obat cenderung mengutamakan kepentingan misi perusahaan untuk mendapatkan laba yang setinggi-tingginya dari hasil penjualan produknya. Sementara tujuan dibentuknya Tim ini oleh Satker adalah dalam rangka meningkatkan keterjangkauan harga obat (obat murah) oleh seluruh kalangan masyarakat. Dari data pengadaan obat yang dilaksanakan Departemen XXX menunjukkan bahwa ketiga perusahaan tersebut merupakan produsen obat atau Pedagang Besar Farmasi (PBF) yang selalu menjadi penyedia barang untuk pengadaan obat *buffer stock* dan obat program yang dilaksanakan Departemen XXX.

Kebijakan umum lainnya adalah menerbitkan Surat Edaran Sekjen Satker No.PL.01.01/III/0680/2008 tanggal 10 Juli 2008 tentang pelaksanaan pengadaan barang/jasa di lingkungan Satker yang menginstruksikan kepada seluruh unit vertikal Satker agar dalam pelaksanaan pengadaan barang/jasa berpedoman pada ketentuan Keppres 80 Tahun 2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan

Barang/Jasa, yang diantaranya mewajibkan penerapan prinsip-prinsip efisien, efektif, terbuka, dan transparan.

Selanjutnya surat edaran Sekjen tersebut ditindaklanjuti di level unit organisasi masing-masing dengan menerbitkan surat edaran yang sama yang ditujukan kepada pejabat dan satker terkait.

c. Perencanaan

Secara umum, perencanaan kegiatan dan anggaran tahunan dituangkan dalam dokumen anggaran yaitu Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian/Lembaga (RKA-KL) dan Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA). Di samping itu, Satker sudah memiliki Renstra Satker yang mengatur visi dan misi, tujuan dan sasaran, kebijakan, program dan kegiatan serta indikator keberhasilan pencapaian. Selanjutnya rencana strategis departemen tersebut diterjemahkan ke dalam rencana strategis masing-masing unit organisasi Satker.

Dalam perencanaan pengadaan barang/jasa, masing-masing unit perencanaan di lingkungan Satker sudah mengakomodir usulan kebutuhan barang/jasa dari satker yang membutuhkan dan program prioritas yang akan dilaksanakan.

Pada umumnya perencanaan juga sudah mempertimbangkan kemungkinan terjadinya suatu perubahan jika diperlukan. Namun dari hasil pemeriksaan antara lain masih dijumpai adanya perencanaan obat *Buffer Stock* pada Ditjen Binfar dan Alkes yang penentuannya tidak didasarkan atas usulan atau kebutuhan dari Dinas Kesehatan Kota/Kabupaten/Provinsi seluruh Indonesia dan khusus pengadaan obat ARV tidak didasarkan atas ketersediaan saldo obat ARV.

d. Prosedur Kerja

Prosedur pengadaan barang/jasa di lingkungan Satker mengacu pada ketentuan Keppres 80 Tahun 2003 tentang Pedoman Pengadaan Barang/Jasa yang merupakan pedoman pelaksanaan pengadaan barang/jasa pada seluruh instansi pemerintahan. Tidak ada SOP pengadaan barang/jasa yang secara spesifik diterbitkan oleh Satker. Hasil pemeriksaan menunjukkan bahwa terdapat indikasi kerjasama dalam pelelangan, klausul kontrak yang belum jelas penyerahan hasil pengadaannya, kekurangan volume dan keterlambatan penyelesaian pekerjaan serta volume dalam HPS tidak sesuai dengan volume dalam RKS.

e. Pencatatan

Sistem pencatatan/pembukuan yang terkait dengan pengadaan barang/jasa adalah bagian dari sistem akuntansi pelaksanaan anggaran kementerian, yaitu Sistem Akuntansi Instansi (SAI) yang terdiri dari Sistem Akuntansi Keuangan (SAK) dan Sistem Akuntansi Barang Milik Negara (SABMN). Satker sudah menerapkan SAI, tetapi pelaksanaannya belum optimal.

Stock dititipkan pada rekanan yang ditunjuk sebagai penyedia barang. Terhadap sisa barang yang dititipkan belum pernah dilakukan rekonsiliasi pencatatan antara petugas yang ada di Kantor Pusat dengan pihak rekanan serta belum dilakukan *stock opname* pada akhir tahun. Untuk alkes dan ambulance yang dialokasikan ke RSUD, RS Swasta dan unit kesehatan lainnya tidak dicatat dalam SABMN dan belum dihibahkan.

f. Pelaporan

Pelaporan pelaksanaan kegiatan pengadaan barang/jasa sudah masuk dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Barang Milik Negara (BMN) yang merupakan output dari sistem SAI. Sebagaimana aspek pencatatan, pelaporan SAI di lingkungan Satker belum berjalan secara optimal antara lain *stock opname* persediaan obat-obatan dan alkes belum dilakukan sesuai ketentuan.

g. Personalia

Personil untuk kegiatan pengadaan belum sepenuhnya memadai baik secara kuantitas maupun kualitas. Sebagai contoh, belum seluruh personil yang terlibat dalam kegiatan pengadaan (khususnya PPK dan Panitia Pengadaan) memiliki sertifikat keahlian pengadaan barang dan jasa sebagaimana yang dipersyaratkan. Selain melaksanakan tugas kegiatan pengadaan dan penerimaan barang, anggota panitia pengadaan/penerima barang pada umumnya juga memiliki kewajiban melaksanakan tugas rutin di unitnya masing-masing sehingga berpotensi memunculkan *overload* beban kerja dan kelancaran pelaksanaan tugas dapat terganggu. Sistem penghargaan kepada personil pengadaan antara lain berupa pemberian honor telah dilakukan. Personil yang terlibat dalam kegiatan pengadaan sudah menandatangani Pakta Integritas sesuai ketentuan.

h. Pengawasan Intern

Pengawasan oleh atasan langsung dalam pelaksanaan pengadaan obat-obatan dan alkes belum optimal antara lain pada proses pelelangan, penerimaan barang, pendistribusian dan penyimpanan barang, serta pencatatan belum sepenuhnya mengacu pada ketentuan yang berlaku.

2. Penyusunan Simpulan Sementara Hasil Audit

Terdapat kekurangan volume pekerjaan minimal sebesar Rp1.093.043.621,00 dan denda keterlambatan yang belum dipungut minimal sebesar Rp36.568.598.275,30.

Hasil pemeriksaan atas dokumen pengadaan obat-obatan dan alkes TA 2006 - 2008 pada instansi pemerintah diketahui hal-hal sebagai berikut:

- a. Pengadaan Obat Program TA 2007 dilaksanakan oleh PT KFTD dengan kontrak No.PL.01.01.Ib.UP.366 tanggal 9 November 2007 senilai Rp39.565.958.164,00
- b. Jangka waktu pelaksanaan 50 hari kalender sejak tanggal SPK atau selambat-lambatnya tanggal 28 Desember 2007 *franco* gudang pusat/provinsi/kabupaten/kota. Pekerjaan tersebut dinyatakan selesai serta telah dibayar lunas.

Hasil pemeriksaan fisik secara terbatas pada tanggal 17 s.d 25 November 2008 di gudang Provinsi/Kabupaten/Kota diketahui:

- a. Terdapat kekurangan pengiriman obat sebesar Rp72.864.400,00.
- b. Keterlambatan pengiriman obat yang belum dikenakan sanksi denda keterlambatan (maksimal) sebesar Rp1.978.297.908,20 (5% x Rp39.565.958.164,00).

Kondisi tersebut tidak sesuai dengan:

- a. Keputusan Presiden Nomor 80 Tahun 2003 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengadaan Barang dan Jasa Pemerintah jo. Peraturan Presiden Nomor 95 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketujuh atas Keputusan Presiden Nomor 80 Tahun 2003, pasal 37 ayat 1 menetapkan bahwa bila terjadi keterlambatan penyelesaian pekerjaan akibat dari kelalaian penyedia barang/jasa, maka

penyedia barang/jasa yang bersangkutan dikenakan denda keterlambatan sekurang-kurangnya 1‰ (satu per seribu) per hari dari nilai kontrak.

- b. Surat Perintah Kerja Pekerjaan/Pengadaan Obat nomor PL.01.01.Ib.366 tanggal 9 November 2007 pada angka 5 menyatakan jangka waktu pelaksanaan pekerjaan/pengadaan Obat adalah 90 (sembilan puluh) hari kalender terhitung sejak SPK ditandatangani dan apabila terjadi keterlambatan dari waktu yang ditentukan, maka akan dikenakan denda sebesar 1‰ (satu per seribu) tiap hari keterlambatan maksimum 5% (lima persen) dari nilai pekerjaan pengadaan barang secara keseluruhan.
- c. Kontrak menyatakan bahwa bila terjadi keterlambatan penyelesaian pekerjaan karena kelalaian pihak kedua, maka pihak kedua dikenakan denda keterlambatan sebesar 1‰ (satu per seribu) per hari dari total nilai pekerjaan atau maksimum sebesar jaminan pelaksanaan.
- d. Masing-masing kontrak menyatakan bahwa barang yang diserahkan harus dalam keadaan lengkap, baik, baru, tidak rusak selambat-lambatnya tanggal 28 Desember 2007.

Hal tersebut mengakibatkan terjadinya :

- a. kelebihan pembayaran kepada rekanan sebesar Rp728.644.000,00
- b. Denda keterlambatan yang belum dipungut kepada rekanan sebesar Rp1.978.297.908,20 (5% x Rp39.565.958.164,00).

Hal ini terjadi karena:

- a. Penyerahan barang *franco* gudang provinsi/kabupaten/kota sebagaimana diatur dalam kontrak tidak diikuti dengan pengendalian oleh panitia penerima barang tingkat pusat;

- b. PPK dan Panitia Pengadaan tidak membuat ketentuan dalam kontrak yang memungkinkan untuk melakukan pengendalian secara penuh atas proses penerimaan hasil pekerjaan;
- c. Panitia Penerima Barang tidak melakukan pengujian atas setiap BAPB yang diterima dari rekanan/penyedia barang; dan
- d. KPA melaksanakan pengawasan secara tidak optimal.

Sehubungan dengan hal tersebut kami merekomendasikan kepada Pengguna Anggaran agar:

- a. Memberikan teguran tertulis kepada KPA, PPK dan Panitia Penerima Barang yang tidak cermat dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya.
- b. Memerintahkan kepada PPK untuk menarik:
 - 1) kelebihan pembayaran PT ABCD sebesar Rp Rp72.864.400,00.
 - 2) denda keterlambatan yang belum dipungut kepada PT ABCD sebesar Rp1.978.297.908,20 (5% x Rp39.565.958.164,00).
- c. Memerintahkan kepada para KPA dan PPK lebih meningkatkan pengawasan dan pengendalian atas pelaksanaan pengadaan barang/jasa untuk menghindari adanya temuan berulang dimasa yang akan datang.

Tugas:

Berdasarkan informasi dalam kasus tersebut diatas, Anda sebagai seorang Dalnis diminta untuk:

1. Melakukan supervisi pada tahap penilaian sistem pengendalian internal dan penyusunan materi temuan hasil audit dengan melakukan reviu terhadap hasil penilaian SPM (Gunakan format kertas kerja Reviu Dalnis).

2. Melakukan supervisi pada tahap penyusunan simpulan hasil audit dengan melakukan reviu terhadap simpulan sementara(Gunakan format kertas kerja Reviu Dalnis).
3. Menyusun Laporan Hasil Supervisi Kunjungan I dan II.
4. Melakukan Penilaian Kinerja dan Kepribadian terhadap Ketua Tim dan menyusun laporan penilaian kinerja dan kepribadian auditor.

Kertas Kerja Reviu Supervisi Audit :

Nomor	Permasalahan	Instruksi Perbaikan