

DIKLAT PENJENJANGAN  
AUDITOR PENGENDALI TEKNIS

**MP**

KODE MA : 2.210

# MANAJEMEN PENGAWASAN



2007

PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PENGAWASAN  
BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN

**EDISI KEEMPAT**

## Judul Modul : Manajemen Pengawasan

Penyusun : Drs. Sjamsuddin  
Drs. Abdul Kadir R.  
Kasminto, Ak., M.B.A.  
Perevisi I : Kasminto, Ak., M.B.A.  
Drs. Victor Sitorus  
Perevisi II : Fatchuddin, S.E.  
Perevisi III : John Elim, Ak. M.B.A.  
Nurharyanto, Ak.  
Pereviu : Drs. Sura Peranganing, M.B.A.  
Editor : Yenni, S.E.

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

Edisi Pertama : Tahun 1999  
Edisi Kedua (Revisi Pertama) : Tahun 2000  
Edisi Ketiga (Revisi Kedua) : Tahun 2003  
Edisi Keempat (Revisi Ketiga) : Tahun 2007

**ISBN 979-3873-23-X**

***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 pemerintah untuk mewujudkan pemerintahan yang transparan dan akuntabel serta bebas korupsi, kolusi, dan nepotisme sebagaimana 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 menuntut kerja keras dan komitmen yang tinggi dari segenap jajaran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.


Salah satu sarana penyiapan kompetensi dan profesionalisme aparat pengawasan 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 Manajemen Pengawasan 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. Untuk meningkatkan kualitas modul di masa mendatang, kami berterima kasih atas masukan maupun sumbang saran dari para pemakai modul.

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

Bogor, Desember 2007  
Kepala Pusdiklat Pengawasan BPKP



Agus W. Jaksono  
NIP 060034042

## DAFTAR ISI

Kata Pengantar .....	ii
Daftar Isi .....	iii
<b>Bab I PENDAHULUAN .....</b>	<b>1</b>
A. Tujuan Pembelajaran Umum .....	3
B. Tujuan Pembelajaran Khusus .....	4
C. Deskripsi Singkat Struktur Modul .....	4
D. Metodologi Pembelajaran .....	6
<b>Bab II LINGKUP PENGAWASAN .....</b>	<b>7</b>
A. Umum .....	7
B. Pemikiran Dasar .....	10
C. Latihan dan Kasus .....	15
<b>Bab III PERENCANAAN PENGAWASAN .....</b>	<b>16</b>
A. Perencanaan Pengawasan Strategik .....	16
B. Perencanaan Pengawasan Tahunan .....	20
C. Latihan dan Kasus .....	27
<b>Bab IV PENGORGANISASIAN PENGAWASAN .....</b>	<b>30</b>
A. Organisasi Pengawasan .....	31
B. Objektivitas Aparat Pengawas .....	34
C. Pembagian Tugas dan Pemisahan Fungsi Dalam Pengawasan .....	36
D. Kebutuhan dan Pengembangan Sumber Daya Manusia Auditor .....	42
E. Anggaran (Pendanaan) .....	45
F. Sarana Prasarana .....	45
G. Bahan (Material) .....	46
H. Latihan dan Kasus .....	47
<b>Bab V PELAKSANAAN PENGAWASAN .....</b>	<b>49</b>
A. Penugasan Pengawasan .....	50
B. Pengelolaan Dana Pengawasan ....	54
C. Penyediaan dan Pemanfaatan Sarana Pengawasan.....	55
D. Dokumentasi Pengawasan .....	55

E.	Supervisi Audit .....	57
F.	Komunikasi dan Koordinasi Pengawasan.....	59
G.	Laporan Hasil Pengawasan .....	60
H.	Latihan dan Kasus.....	62
<b>Bab VI</b>	<b>PENGENDALIAN PENGAWASAN .....</b>	<b>63</b>
A.	Pemantauan Tindak Lanjut .....	64
B.	Sarana Pengendalian Mutu Pengawasan .....	66
C.	Supervisi Pengawasan .....	79
D.	Reviu Teman Sejawat ( <i>Peer Review</i> ) .....	81
E.	Penggunaan Tinta Beda Warna .....	81
F.	Latihan dan Kasus.....	83
<b>Bab.VII</b>	<b>KOORDINASI DAN PROGRAM JAMINAN KUALITAS .....</b>	<b>86</b>
A.	Koordinasi Pengawasan .....	86
B.	Jaminan Kualitas .....	89
C.	Reviu Jaminan Kualitas .....	92
D.	Latihan dan Kasus .....	96
	<b>DAFTAR PUSTAKA.....</b>	<b>98</b>

## BAB I

# PENDAHULUAN

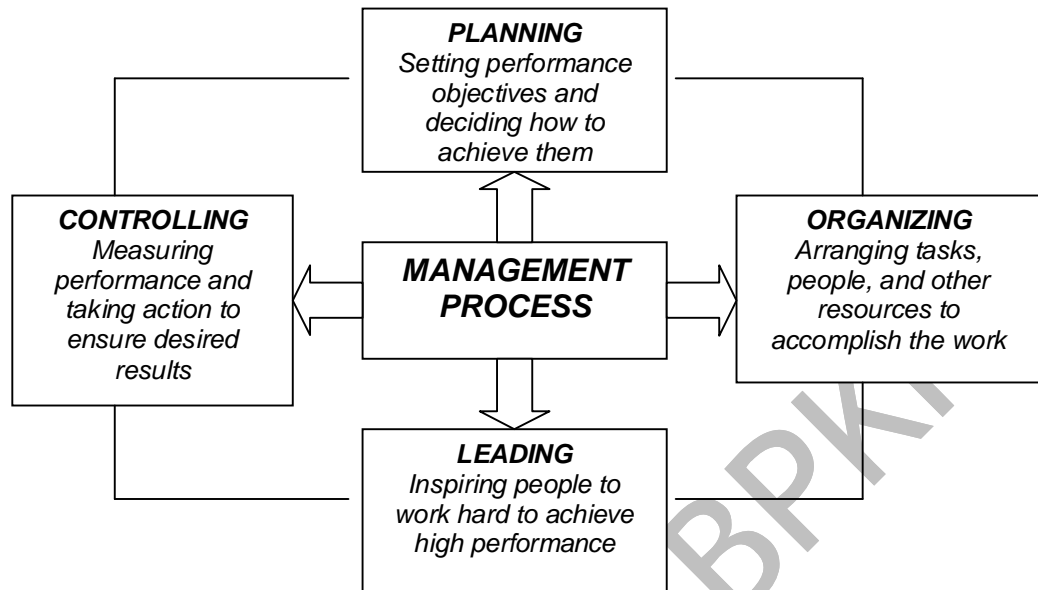
Terdapat beberapa pendapat para ahli manajemen tentang fungsi manajemen yang beragam. Misalnya, Harold Koonzt dan O Donnell dalam bukunya *Management* berpendapat bahwa fungsi manajemen terdiri dari: *planning, organizing, staffing, directing, dan controlling*. Namun pada umumnya yang banyak dikenal orang tentang fungsi manajemen adalah istilah POAC, yaitu: *Planning* (perencanaan), *Organizing* (pengorganisasian), *Actuating* (pelaksanaan), dan *Controlling* (pengendalian). Koonzt dan Donnell membagi *leading* (pengarahan) menjadi dua bagian, *staffing* (kepegawaian) dan *directing* (pengarahan). Pakar manajemen lainnya, Schermerhorn dalam bukunya *Management* membagi fungsi manajemen dengan pendekatan POAC. Ia mendefinisikan istilah manajemen<sup>1</sup>:

*“Management is the process of planning, organizing, leading and controlling the use of resources to accomplish performance goals”* (Manajemen adalah proses perencanaan, pengorganisasian, pengarahan dan pengendalian penggunaan sumber daya untuk mencapai tujuan/sasaran kinerja).

Keempat fungsi manajemen merupakan proses manajemen yang memiliki keterkaitan yang erat satu sama lain dalam rangka mencapai tujuan. Keterkaitan tersebut oleh Schermerhorn dapat digambarkan sebagai berikut:

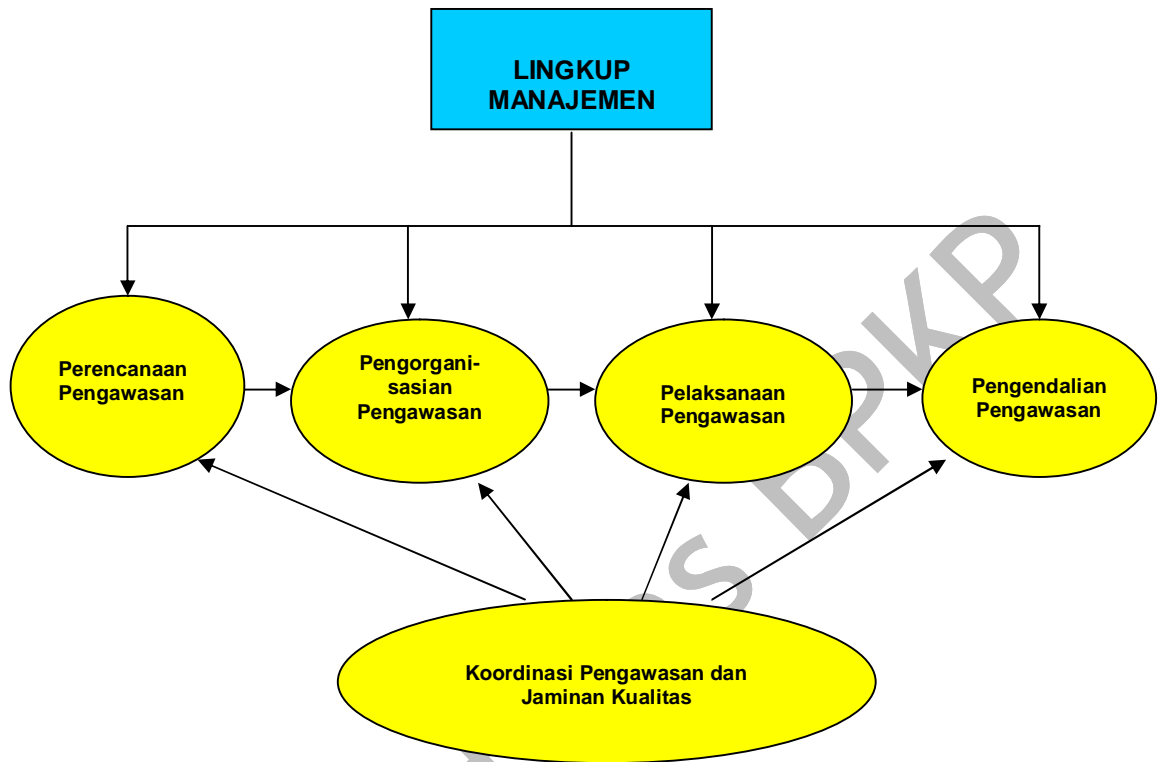
---

<sup>1</sup> Schermerhorn, *Management*, John Wiley and Sons, Inc., 8<sup>th</sup> edition, 2005



Setiap kegiatan memerlukan suatu proses pengelolaan yang dimulai dari tahapan perencanaan hingga tahapan pengendalian dan evaluasi. Pelaksanaan tugas pengawasan yang dimandatkan kepada aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) secara formal organisatoris berada di setiap organisasi pemerintah. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) adalah aparat pengawasan intern pemerintah di bawah lembaga eksekutif (pemerintah) yang dipimpin oleh Presiden. Inspektorat Jenderal berada di bawah kementerian. Inspektorat Utama/Inspektorat berada di bawah Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND), Badan Pengawas Daerah Provinsi berada di bawah Pemerintah Daerah Provinsi, dan Badan Pengawas Daerah Kabupaten/Kota berada di bawah Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota.

Dalam pelaksanaan tugas pengawasan tahapan-tahapan pada fungsi manajemen memiliki keterkaitan satu sama lain. Keterpaduan fungsi-fungsi tersebut, memerlukan adanya koordinasi dari fungsi-fungsi tersebut dan tuntutan profesi atas kualitas hasil pengawasan menghendaki juga, adanya sistem dan program pengendalian mutu dari proses pelaksanaan tugas pengawasan. Keterkaitan fungsi-fungsi manajemen pengawasan dapat digambarkan sebagai berikut:



Modul manajemen pengawasan ini disusun sebagai bahan pembelajaran bagi peserta pendidikan dan pelatihan (diklat) penjenjangan auditor tingkat pengendali teknis, dengan jumlah 10 jam pelatihan (jamlat) dan masuk dalam kategori kelompok mata ajaran inti, sebagaimana yang diatur dalam Keputusan Kepala BPKP Nomor: KEP-06.04.00-847/K/1998 tentang Pola Pendidikan dan Pelatihan Auditor bagi Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah.

#### A. TUJUAN PEMELAJARAN UMUM

Standar Pelaksanaan Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP) tahun 1996 menyebutkan bahwa: "Pekerjaan audit harus direncanakan sebaik-baiknya, dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya". Makna dari butir standar ini menekankan



perlu nya suatu perencanaan penugasan audit yang mencakup penetapan objek pengawasan, sumber daya manusia auditor, sumber dana yang dibutuhkan dan perencanaan waktu pelaksanaan penugasan audit, serta perancangan dan pengimplementasian program jaminan mutu.

Oleh sebab itu, tujuan pembelajaran umum dari modul ini adalah:

Setelah mempelajari modul ini, peserta diklat diharapkan mampu mengimplementasikan konsep manajemen pengawasan dalam pelaksanaan kegiatan audit.

## **B. TUJUAN PEMELAJARAN KHUSUS**

Berdasarkan tujuan pembelajaran umum di atas, maka tujuan pembelajaran khusus yang hendak dicapai adalah:

Setelah mempelajari modul ini, peserta diklat diharapkan mampu:

1. Menjelaskan pemikiran dasar pengawasan;
2. Menyusun rencana kegiatan pengawasan;
3. Mengorganisasikan kegiatan pengawasan;
4. Melaksanakan kegiatan pengawasan;
5. Mengendalikan proses kegiatan pengawasan; dan
6. Melaksanakan koordinasi dan program jaminan kualitas audit.

## **C. DESKRIPSI SINGKAT STRUKTUR MODUL**

Modul manajemen pengawasan disusun dengan kerangka bahasan sebagai berikut:

### **Bab I      PENDAHULUAN**

Bab ini akan menguraikan gambaran umum tentang modul manajemen pengawasan yang dikaitkan dengan pola diklat auditor, tujuan pembelajaran (umum dan khusus), deskripsi singkat struktur modul, dan metodologi pembelajaran.

**Bab II LINGKUP PENGAWASAN**

Bab ini akan menguraikan pemikiran dasar yang berlaku dalam lingkup pengawasan yang meliputi: akuntabilitas berjenjang, mandat audit, standar audit, pertimbangan profesional, kewajiban pelaporan, dan pengawasan melekat.

**Bab III PERENCANAAN PENGAWASAN**

Bab ini akan menguraikan secara singkat perencanaan strategis pada setiap aparat pengawasan intern pemerintah, perencanaan pengawasan berbasis risiko - identifikasi *audit universe*, penetapan *auditable unit* yang dituangkan dalam program kerja pengawasan tahunan perencanaan penugasan audit individual. Materi pada bab ini juga menggunakan rujukan pada peraturan yang mengatur Rencana Pembangunan Jangka Panjang (UU No. 17 tahun 2007), Rencana Pembangunan Jangka Menengah (PP No. 7/2005), dan Kebijakan Pengawasan (PP No. 79/2005).

**Bab IV PENGORGANISASIAN PENGAWASAN**

Bab ini akan menguraikan tentang organisasi pengawasan, objektivitas aparat pengawas, pembagian tugas dan pemisahan fungsi dalam pengawasan, kebutuhan dan pengembangan sumber daya manusia auditor, dukungan anggaran, sarana prasarana, dan bahan (material) dalam pengelolaan APIP.

**Bab V PELAKSANAAN PENGAWASAN**

Bab ini akan menguraikan penugasan audit, pengelolaan dana pengawasan, penyediaan dan pemanfaatan sarana pengawasan, dokumentasi pengawasan, komunikasi dan koordinasi pengawasan, laporan hasil pengawasan.

**Bab VI    PENGENDALIAN PENGAWASAN**

Bab ini akan menguraikan pemantauan tindak lanjut hasil audit, sarana pengendalian mutu pengawasan, supervisi pengawasan, reviu teman sejawat, penggunaan tinta beda warna.

**Bab VII    KOORDINASI DAN JAMINAN KUALITAS**

Bab ini akan menguraikan pentingnya dan manfaat dilakukannya koordinasi antar APIP dalam pelaksanaan tugas pengawasan dan perlunya penciptaan sistem jaminan kualitas pelaksanaan tugas pengawasan sebagaimana yang dipersyaratkan oleh standar profesi.

**D.    METODOLOGI PEMELAJARAN**

Penyampaian materi diklat menggunakan pendekatan pemelajaran orang dewasa dengan menggunakan metode sebagai berikut:

- §    Ceramah
- §    Curah pendapat
- §    Diskusi
- §    Latihan

## **BAB II**

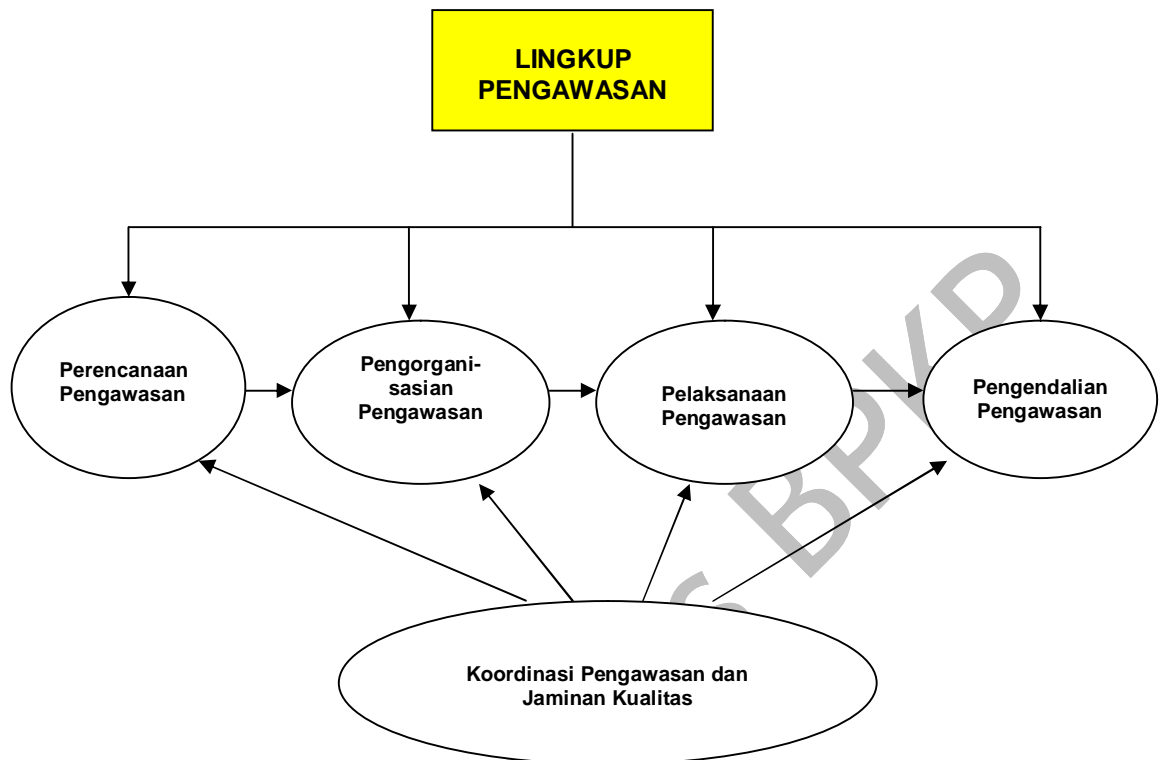
### **LINGKUP PENGAWASAN**

Setelah mempelajari bab ini peserta diklat diharapkan mampu memahami pemikiran dasar pengawasan yang ada pada sektor Pemerintah

#### **A. UMUM**

Keberhasilan suatu organisasi, baik yang berkiprah di sektor swasta maupun pemerintah umumnya ditentukan oleh cara pengelolaan yang baik, termasuk organisasi yang bertugas di lingkungan pengawasan. Perencanaan, pengorganisasian, pelaksanaan, dan pengendalian merupakan fungsi pengelolaan yang berkaitan satu sama lain yang digunakan oleh pimpinan organisasi dalam mencapai tujuannya.

Organisasi pengawasan dalam melaksanakan tugasnya perlu melakukan perencanaan kegiatan, pengorganisasian kegiatan dan sumber daya yang dimilikinya, pelaksanaan kegiatan yang telah direncanakan, dan pengendalian kegiatan sebagai umpan balik. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) bukan saja secara formal sebagai salah satu organ dari organisasi pemerintah yang berfungsi sebagai pengawas, namun sesuai karena tugas dan fungsinya APIP dapat digolongkan sebagai organisasi profesi, yang mana APIP dituntut juga untuk memenuhi standar profesi yang mempersyaratkan jaminan kualitas hasil kegiatan pengawasan. Itulah sebabnya pada setiap fungsi manajemen selalu terkait dengan koordinasi dan sistem jaminan kualitas. Dengan demikian, hubungan fungsi-fungsi manajemen dengan koordinasi serta jaminan kualitas dapat digambarkan sebagai berikut:



Keputusan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (KepMenPan) Nomor: 19 Tahun 1996 tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya mendefinisikan pengawasan sebagai: *Seluruh proses penilaian terhadap objek dan atau kegiatan tertentu yang bertujuan untuk memastikan, apakah tugas dan fungsi objek dan atau kegiatan tersebut telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.* Dengan demikian, maka audit merupakan bagian dari aktivitas pengawasan yang melakukan pengujian atas kegiatan objek pengawasan, dengan cara membandingkan antara kondisi yang terjadi dengan kondisi yang seharusnya (kriteria).

Menurut subjeknya, Sistem Administrasi Negara Republik Indonesia (SANRI, 1996) membagi pengawasan ke dalam 4 (empat) jenis aktivitas,

yaitu: Pengawasan melekat (waskat), pengawasan fungsional (wasnal), pengawasan legislatif (wasleg), dan pengawasan masyarakat (wasmas).

Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 1989 mendefinisikan pengawasan melekat (waskat), merupakan serangkaian pengendalian terus menerus, oleh atasan langsung terhadap bawahannya secara preventif dan represif, agar tugas pokok dan fungsi bawahan tersebut berjalan secara efektif dan efisien sesuai dengan rencana kegiatan dan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Pengawasan fungsional adalah pengawasan yang aktivitas pengawasannya dilakukan oleh aparat yang dimandatkan untuk melakukan pengawasan. Aparat pengawasan fungsional dapat digolongkan ke dalam aparat pengawasan fungsional ekstern dan aparat pengawasan fungsional intern. Aparat pengawasan fungsional ekstern adalah aparat pengawasan yang berada di luar lingkup eksekutif (pemerintah), yaitu: Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sedangkan aparat pengawasan fungsional intern adalah aparat pengawasan yang berada di dalam lingkup eksekutif (pemerintah) seperti: Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal pada Departemen Kementerian, Inspektorat Utama/Inspektorat pada Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND), Badan Pengawas Daerah Provinsi/Kabupaten/Kota.

Pengawasan legislatif adalah pengawasan yang dilakukan oleh lembaga perwakilan rakyat (Dewan Perwakilan Rakyat dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah) terhadap jalannya roda pemerintahan baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah. Pengawasan masyarakat adalah pengawasan yang dilakukan oleh masyarakat/publik secara individu maupun berkelompok seperti lembaga swadaya masyarakat. Pengawasan ini dapat dilakukan secara langsung maupun tidak langsung melalui berbagai sarana, seperti: mass media (cetak maupun elektronik), Kotak Pos 5000 sebagai sarana pengaduan masyarakat dan sarana lainnya. Kegiatan pengawasan masyarakat ini sering dikategorikan sebagai kontrol sosial.

## **B. PEMIKIRAN DASAR**

Terdapat beberapa faktor yang digolongkan sebagai pemikiran dasar audit pada sektor pemerintah menurut Standar Audit APFP tahun 1996, yaitu:

1. Akuntabilitas berjenjang
2. Mandat audit
3. Standar audit
4. Pertimbangan profesional
5. Kewajiban pelaporan
6. Pengawasan melekat

### **1. Akuntabilitas berjenjang**

Akuntabilitas pada sektor pemerintah merupakan kewajiban perorangan atau entitas (unit kerja) yang diberi amanat, untuk mengelola sumber daya negara guna menuntaskan pertanggungjawaban keuangan, pengelolaan dan program yang kemudian menyampaikannya dalam bentuk laporan kepada pihak-pihak yang berkompeten. Struktur organisasi pemerintahan di Indonesia yang berjenjang, menuntut adanya pertanggungjawaban berjenjang dari tingkat yang terendah pada tingkat desa/kelurahan sampai ke tingkat yang tertinggi yaitu di tingkat presiden.

### **2. Mandat audit**

Mandat audit adalah pendelegasian kewenangan audit yang dituangkan dalam tugas pokok dan fungsi unit pengawasan, sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Masing-masing aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) memiliki mandat yang berbeda tingkatannya sesuai dengan tanggung jawab, tugas pokok dan fungsi dalam yuridiksi, jenis, dan lingkup auditnya.

Melalui mandat audit, aparat pengawasan intern pemerintah diharapkan dapat melaksanakan tugasnya secara objektif dan mandiri. Pemberdayaan atas APIP sangat tergantung pada isi mandat yang diberikan. Semakin besar pemberdayaan yang diberikan dalam mandat audit, misalnya: akses informasi yang luas, kewenangan menetapkan sendiri sasaran dan lingkup audit, pemberian alokasi anggaran sesuai permintaan, maka semakin besar peluang APIP untuk memberikan kontribusinya kepada pimpinan instansi kepada siapa APIP bertanggung jawab.

### **3. Standar audit**

Standar audit merupakan prinsip-prinsip dasar dan persyaratan yang harus dipenuhi APIP dan auditornya dalam melaksanakan penugasan audit. Standar audit diperlukan untuk menjamin mutu hasil audit dan adanya konsistensi pelaksanaan tugas audit.

Adapun tujuan standar audit adalah (1) untuk menjadi acuan dalam menetapkan batas-batas tanggung jawab pelaksanaan tugas audit yang dilakukan oleh APIP dan auditornya, sesuai dengan jenjang dan ruang lingkup tugas auditnya; (2) untuk menjamin mutu perencanaan, koordinasi, pelaksanaan, pelaporan audit, dan (3) untuk mendorong efektivitas tindak lanjut hasil audit serta konsistensi penyajian laporan hasil audit yang bermanfaat bagi para pemakainya.

### **4. Pertimbangan profesional**

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dan pihak-pihak lain yang berwenang harus berperan serta dalam menerbitkan interpretasi standar audit yang dapat diterapkan di sektor publik (pemerintah). APIP menyadari bahwa standar audit merupakan perwujudan konsensus pendapat di antara instansi audit yang tergabung di dalamnya. Oleh karena itu, standar audit harus dimanfaatkan semaksimal mungkin oleh



APIP dan auditornya, sepanjang tidak bertentangan dengan mandat yang diterima dan berdasarkan pertimbangan profesionalnya.

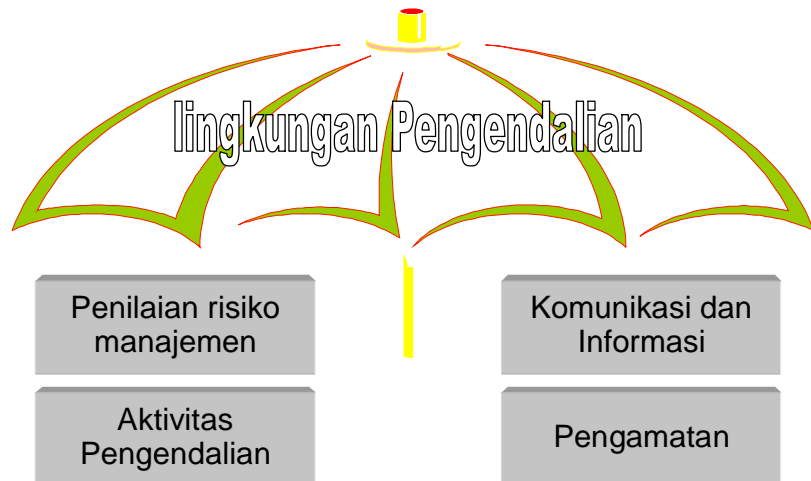
#### **5. Kewajiban pelaporan**

Guna mendukung akuntabilitas pemerintah, maka instansi pemerintah dituntut untuk mengembangkan sistem informasi, pengendalian manajemen (intern), evaluasi dan pelaporan yang handal. Pihak manajemen bertanggung jawab atas kebenaran dan kecukupan isi dan format pelaporan.

#### **6. Pengawasan melekat**

Pengawasan melekat pada hakekatnya adalah suatu sistem pengendalian intern (manajemen) yang memiliki keterkaitan semua aspek, dengan tujuan untuk mencapai sasaran secara efisien dan efektif. Konsep sistem pengendalian terkini yang mulai diberlakukan baik di sektor swasta maupun pemerintah adalah konsep sistem pengendalian versi *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* dalam bentuk *Integrated Framework* yang memperkenalkan 5 (lima) komponen dari pengendalian manajemen yang dapat digambarkan sebagai berikut:

## KOMPONEN SISTEM PENGENDALIAN



Uraian singkat dari kelima komponen sistem pengendalian disajikan sebagai berikut:

a. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*) digambarkan sebagai "payung" yang memayungi keempat komponen lainnya. Pendapat lain menggambarkan lingkungan pengendalian sebagai fondasi terbangunnya sistem pengendalian yang efektif. Lingkungan pengendalian memiliki sub komponen sebagai berikut:

- Integritas dan nilai etika
- Komitmen terhadap kompetensi
- Filosofi manajemen dan gaya kepemimpinan
- Struktur organisasi
- Komite audit
- Penugasan wewenang dan tanggung jawab
- Kebijakan sumber daya manusia dan aplikasinya

- b. Penilaian Risiko Manajemen (*Management Risk Assessment*);
- c. Sistem Komunikasi dan Informasi (*Information and Communication System*);
- d. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*); dan
- e. Monitoring.

Penjelasan lebih lanjut tentang sistem pengendalian menurut COSO dapat diakses ke modul sistem pengendalian manajemen.

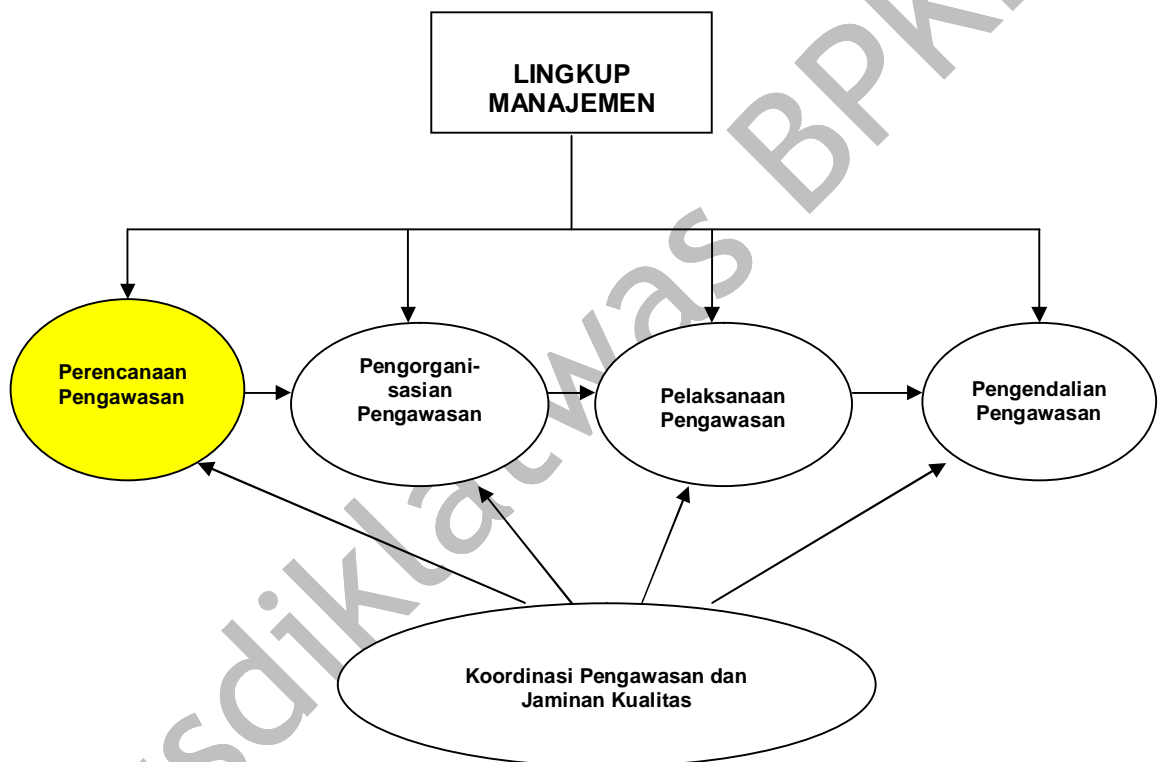
### C. SOAL LATIHAN

1. Sistem Administrasi Negara Republik Indonesia membagi jenis pengawasan ke dalam 4 (empat) jenis: pengawasan melekat, pengawasan fungsional, pengawasan legislatif, dan pengawasan masyarakat. Jelaskan menurut Saudara apakah efektivitas keempat jenis pengawasan tersebut.
2. Jelaskan pentingnya mandat audit yang diberikan kepada instansi pengawasan (APIP).
3. Jelaskan maksud ditetapkannya standar audit dalam kegiatan pengawasan.
4. Pengawasan melekat identik dengan sistem pengendalian intern (manajemen). Uraikan alasan mengapa setiap instansi wajib menciptakan dan memelihara sistem pengendalian.
5. Jelaskan perbedaan mendasar antara komponen lingkungan pengendalian dengan komponen-komponen pengendalian lainnya.
6. Jelaskan hubungan relevansi sistem pengendalian versi COSO dengan tata kelola yang baik (*good governance*).
7. Jelaskan argumentasi Saudara, peluang tercapainya tujuan instansi atau organisasi melalui dibangun dan dipeliharanya suatu sistem pengendalian yang memadai.

## BAB III

### PERENCANAAN PENGAWASAN

Setelah mempelajari bab ini peserta diklat diharapkan mampu mengimplementasikan perencanaan pengawasan dalam pelaksanaan tugas pengawasan



#### A. PERENCANAAN PENGAWASAN STRATEJIK

Standar Profesional Audit Intern dari *The Institute of Internal Auditor (IIA)*<sup>2</sup> menyatakan:

<sup>2</sup>Tugiman, Hiro, Standar Profesional Audit Intern, Kanisius, 1997

Pimpinan audit intern harus memiliki pernyataan tentang tujuan, kewenangan, dan tanggungjawab untuk bagian audit intern. Pimpinan audit intern harus menetapkan rencana bagi pelaksanaan tanggungjawab bagian audit intern.

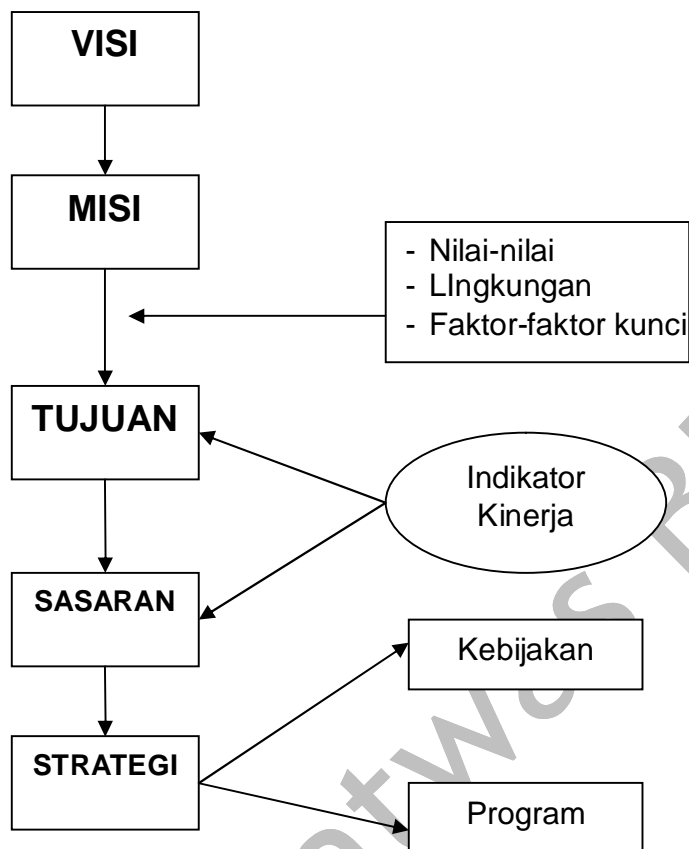
Proses perencanaan ini meliputi penetapan tentang sasaran, jadwal pelaksanaan audit, rencana susunan kepegawaian dan anggaran keuangan, dan laporan kegiatan. Sasaran bagian audit intern harus memungkinkan untuk dicapai dan dalam pelaksanaannya harus dapat diukur. Sasaran tersebut disertai dengan kriteria pengukuran hasil yang dicapai dan tanggal yang ditargetkan bagi pencapaian sasaran.

Jadwal pekerjaan audit harus mencantumkan tentang kegiatan apa saja yang akan diaudit, kapan kegiatan tersebut akan dilaksanakan, dan perkiraan tentang waktu yang diperlukan untuk melaksanakan kegiatan audit.

Pimpinan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) harus mengelola jajarannya (bagian audit intern) secara tepat, sehingga pelaksanaan pengawasan memenuhi tujuan umum dan tanggungjawab yang dimandatkan, sumber daya APIP dipergunakan secara efisien dan efektif, serta pelaksanaan pengawasan dilakukan sesuai dengan standar profesi.

Perencanaan pengawasan suatu unit pengawasan intern tidak terlepas dari perencanaan strategik dari masing-masing unit pengawasan intern tersebut. Perencanaan pengawasan strategik yang sering dikenal dengan rencana strategis (renstra) dimulai dari penetapan visi, misi, tujuan, sasaran, program, dan kegiatan yang memiliki rentang waktu periode jangka panjang, jangka menengah dan jangka pendek.

Urut-urutan proses perumusan perencanaan strategis dapat digambarkan sebagai berikut:



Rencana strategis aparat pengawasan intern pemerintah tidak terlepas dari rencana strategis unit kerja yang menjadi induknya. Misalnya, Inspektorat Jenderal Departemen Keuangan memiliki rencana strategis yang mendukung tercapainya visi dan misi Departemen Keuangan. Badan Pengawas Daerah Provinsi Sumatera Utara memiliki rencana strategis yang mendukung pencapaian visi dan misi Pemerintah Provinsi Sumatera Utara. Namun demikian, tidak dapat dipungkiri keberadaan aparat pengawasan intern pemerintah juga membawa visi dan misi yang lebih global, yakni visi dan misi pemerintah secara keseluruhan. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2007 tentang Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional 2005–2025, adalah salah satu contoh bahan yang patut dipakai sebagai rujukan

pada saat penyusunan rencana strategis Departemen/Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND), Pemerintah Daerah Provinsi/ Kabupaten/Kota yang kemudian dioperasionalkan ke jenjang di bawahnya termasuk ke unit pengawasan intern masing-masing Departemen/LPND/ Pemerintah Daerah.

Undang-Undang Nomor 17 tahun 2007 tentang Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional memuat: (1) Dokumen perencanaan pembangunan jangka panjang (Rencana Pembangunan Jangka Panjang/RPJP) nasional periode 2005–2025, (2) Dokumen Perencanaan Pembangunan Jangka Panjang (Rencana Pembangunan Jangka Panjang/RPJP) Daerah periode 2005–2025, (3) Dokumen Perencanaan Pembangunan Jangka Menengah (Rencana Pembangunan Jangka Menengah/RPJM) Nasional yang dirinci dalam RPJM Nasional I (2005–2009), RPJM Nasional II (2010–2014), RPJM Nasional III (2015–2019), dan RPJM Nasional IV (2020–2024); dan (4) Dokumen Perencanaan Pembangunan Jangka Menengah (Rencana Pembangunan Jangka Menengah/RPJM) Daerah untuk periode lima tahun yang merupakan penjabaran dari visi, misi dan program kepala daerah berpedoman pada RPJP Daerah serta memperhatikan RPJM Nasional.

Saat ini, pengawasan atas penyelenggaraan pemerintahan dilaksanakan berdasarkan 2 (dua) peraturan perundang-undangan, yaitu Peraturan Presiden Nomor 9 Tahun 2005 tentang Kedudukan, Tugas, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Negara Republik Indonesia dan Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2005 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah. Ruang lingkup PP No. 9 Tahun 2005 adalah penetapan kebijakan nasional dan koordinasi pelaksanaan kebijakan nasional di bidang pengawasan oleh Kementerian Negara Pendayagunaan Aparatur Negara, sedangkan ruang lingkup PP No. 79 Tahun 2005 adalah penetapan kebijakan dan koordinasi pengawasan penyelenggaraan pemerintahan



daerah dilaksanakan oleh Departemen Dalam Negeri. Untuk menyinergikan kedua peraturan perundang-undangan di bidang pengawasan tersebut, diperlukan suatu kebijakan pengawasan nasional yang menjadi acuan bagi instansi pemerintah pusat dan daerah dalam penyelenggaraan pengawasan. Dengan tujuan itu, maka Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara mengeluarkan Peraturan MenPan Nomor: PER/03.1/M.PAN/3/2007 tanggal 30 Maret 2007 tentang Kebijakan Pengawasan Nasional Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Tahun 2007–2009 yang merupakan acuan bagi seluruh APIP dalam menyusun kebijakan pengawasan tahunan dan program kerja pengawasan tahunan untuk tahun 2007, 2008 dan 2009.

Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (BPKP, 1996) menyatakan bahwa rencana induk pengawasan harus disusun oleh setiap Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (dibaca: Aparat Pengawasan Intern Pemerintah/APIP) dengan memperhatikan GBHN (dibaca: Rencana Pemerintah Jangka Panjang, Rencana Pemerintah Jangka Menengah) dan kebijakan pengawasan nasional.

## **B. PERENCANAAN PENGAWASAN TAHUNAN**

Perencanaan pengawasan tahunan merupakan program kegiatan jangka pendek (tahunan) yang merupakan bagian integral dari program kerja jangka menengah dan jangka panjang. Penyusunan rencana kerja pengawasan tahunan dipengaruhi oleh berbagai faktor, seperti: prioritas sasaran pengawasan, sumber daya yang tersedia, jadwal waktu yang ada. Pencapaian sasaran pengawasan yang telah ditetapkan memiliki potensi tidak dapat tercapai, sebagaimana yang diharapkan disebabkan oleh berbagai hambatan yang lebih dikenal dengan istilah risiko. Itulah sebabnya perencanaan pengawasan dewasa ini telah menggunakan pendekatan risiko yang disebut dengan perencanaan audit berbasis risiko.

David Mc. Namee dan Georges Salim memberikan definisi tentang risiko (*risk*) sebagai berikut:

*Risk is a concept used to express uncertainty about events and/or their outcomes that could have a material effect on the goals of the organizations*<sup>3</sup>.

Definisi di atas dapat diterjemahkan sebagai berikut: risiko adalah suatu konsep yang digunakan untuk mengekspresikan ketidakpastian tentang kejadian dan/atau dampaknya yang dapat memiliki efek atas pencapaian tujuan organisasi.

Melalui definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa konsep risiko selalu memiliki keterkaitan dengan ketidakpastian atas suatu kejadian baik yang disadari atau pun yang tidak disadari sebelumnya. Namun demikian, risiko bukanlah sesuatu yang perlu dikhawatirkan sepanjang risiko tersebut dapat dikelola dengan baik. Pengelolaan risiko inilah yang sering disebut dengan istilah *Risk Management*. Pengelolaan risiko merupakan pengelolaan atas ketidakpastian.

Faktor-faktor risiko yang menjadi penghambat antara lain dapat berupa:

1. Suasana yang berhubungan dengan etika dan tekanan yang dihadapi manajemen pemerintahan dalam usahanya mencapai tujuan;
2. Kompetensi, kecukupan dan integritas personil;
3. Ukuran aset, likuiditas atau volume kegiatan;
4. Kondisi finansial dan ekonomi;
5. Kondisi yang kompetitif;
6. Kerumitan dan *volatility* kegiatan;
7. Dampak atas publik dan perubahan kebijakan pemerintah;
8. Tingkat komputerisasi sistem informasi;
9. Penyebaran operasi secara geografis;

---

<sup>3</sup> David Mc Namee, CIA, CISA, CFE, CGFM and Georges Salim PhD., Institute Audit intern, "Risk Management, Changing the Auditor Paradigm", paper, December 1998

10. Kecukupan dan keefektifan sistem pengendalian intern;
11. Berbagai perubahan organisasi, operasi, teknologi atau ekonomi;
12. Pertimbangan manajemen dan estimasi akuntansi;
13. Dukungan terhadap temuan audit dan tindakan korektif yang dilaksanakan; dan
14. Tanggal dan hasil audit tahun-tahun sebelumnya.

Pimpinan APIP dapat memutuskan untuk menimbang berbagai faktor risiko, untuk menentukan tingkat keterkaitan faktor-faktor risiko tersebut dengan suatu risiko. Hasil pertimbangan terhadap faktor-faktor risiko tersebut merupakan penilaian pimpinan terhadap dampak yang mungkin ditimbulkan. Penilaian dilakukan untuk menyeleksi unit kerja/ bagian/ bidang/ program/ kegiatan yang akan diaudit. Perkiraan risiko ini merupakan proses sistematis untuk memperkirakan dan menerapkan penilaian yang potensial terhadap berbagai kondisi dan atau kejadian yang dapat menimbulkan akibat yang merugikan. Proses perkiraan risiko akan menghasilkan suatu cara bagi pengaturan dan penerapan penilaian yang potensial, dalam penyusunan jadwal pekerjaan audit. Penetapan *auditable unit* didasarkan pada kegiatan yang memiliki tingkat risiko tinggi. Pada proses perkiraan risiko, APIP harus menggabungkan informasi dari berbagai sumber baik dari dalam maupun dari luar instansi pengawasan.

Perencanaan pengawasan berbasis risiko dilaksanakan dengan tahapan sistematis sebagai berikut:

- Pengidentifikasian *audit universe*;
- Pemilihan *auditable unit*; dan
- Penyusunan Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT).

## 1. Pengidentifikasian *audit universe*

*Audit universe* (mitra audit yang berpotensi untuk diaudit) didefinisikan sebagai sejumlah entitas atau bidang yang berpotensi untuk diaudit dalam suatu organisasi. *Audit universe* dapat berupa unit kerja, bidang, bagian, program, kegiatan, proyek dan sebagainya.

Langkah awal dari proses ini adalah mengidentifikasi mitra audit yang berpotensi untuk diaudit (*auditable units*). Sumber informasi dari dalam maupun dari luar instansi pengawasan seperti: Rencana Pembangunan Jangka Panjang, Rencana Pembangunan Jangka Menengah, Rencana Kerja Pemerintah (RKP), Kebijakan pengawasan, Kebijakan pimpinan Departemen/ LPND/Kepala Daerah, hasil kajian pengawasan, tuntutan publik, dan lain sebagainya dapat digunakan sebagai rujukan dalam pengidentifikasian *audit universe* tersebut.

## 2. Pemilihan *auditable units*

Pemilihan mitra audit (*auditable units*) perlu dilakukan mengingat adanya keterbatasan sumber daya audit dibandingkan dengan kebutuhan. Oleh karena itu, tidak setiap unit yang berpotensi untuk diaudit (*audit universe*) direncanakan untuk diaudit.

Kriteria yang digunakan untuk menilai apakah entitas, bidang, bagian, program, kegiatan, atau proyek tergolong berpotensi menjadi *auditable units* adalah:

- § Peran dan kontribusi terhadap pencapaian visi, misi, dan tujuan organisasi;
- § Memiliki pengaruh yang cukup berarti (signifikan) terhadap organisasi; dan
- § Pertimbangan biaya dan manfaat audit.

Pemilihan mitra audit (objek audit) dalam program kerja pengawasan tahunan tentunya harus mempertimbangkan sumber daya

yang dimiliki agar hasil pengawasan dapat dicapai secara efisien dan efektif.

Pada proses ini pendekatan risiko dilakukan sehingga fokus pengawasan dapat mencapai tujuan dan sasaran yang tepat dan efektif. Setiap *audit universe* yang telah teridentifikasi dinilai risikonya masing-masing dengan kriteria yang telah disepakati bersama. Identifikasi risiko yang terkandung dalam mitra audit yang berpotensi untuk diaudit (*audit universe*) dapat dilakukan dengan 3 (tiga) pendekatan, yakni: risiko analisis kerentanan, risiko analisis lingkungan, dan risiko ancaman. Risiko analisis kerentanan umumnya berhubungan dengan risiko bawaan pada organisasi yang bersangkutan, seperti: risiko kerusakan, risiko kehilangan, risiko ketidakpuasan personil, risiko penggunaan fungsi organisasi dibawah standar dan sebagainya. Risiko analisis lingkungan berfokus pada perubahan-perubahan yang terjadi di luar organisasi, seperti: respon masyarakat atas pelayanan publik, persaingan, kemajuan teknologi, perubahan kebijakan pemerintah dan sebagainya. Risiko ancaman adalah analisis risiko atas potensi yang dapat melemahkan efektivitas sistem pengendalian intern organisasi, seperti: ketidakefisienan kegiatan operasional organisasi dan potensi terjadinya tindakan korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN).

Ketiga jenis pendekatan risiko tersebut di atas mempunyai orientasi yang sama, yakni: "Apa yang mungkin akan menimbulkan permasalahan" dari masing-masing mitra audit yang berpotensi.

Penilaian risiko tersebut dilakukan dengan cara pemberian nilai tingkat risiko untuk setiap jenis risiko dari masing-masing *audit universe*. Setiap jenis risiko memiliki pembobotan masing-masing. Misalnya risiko analisis kerentanan 50%, risiko analisis lingkungan 20%, dan risiko ancaman 30%. Sedangkan pemberian nilai tingkat risiko dapat menggunakan pemberian nilai berdasarkan skala Likert, yaitu pemberian nilai dari angka 1 sampai dengan angka 5 dimana:

Nilai 1 : memiliki risiko sangat kecil (ringan)

Nilai 2 : memiliki risiko kecil (ringan)

Nilai 3 : memiliki risiko sedang

Nilai 4 : memiliki risiko berat

Nilai 5 : memiliki risiko sangat berat

Berdasarkan pembobotan tersebut, maka proses penilaian risiko tersebut akan menghasilkan urutan tingkat risiko dari penilaian tertinggi hingga penilaian terendah. Berdasarkan hasil penilaian tersebut APIP dapat menentukan rencana pengawasan berikut jadwal pelaksanaan audit tahunan termasuk sumber daya manusia auditornya.

Rencana Induk Pengawasan (RIP) perlu dijabarkan oleh masing-masing APIP ke dalam Usulan Rencana Kerja Pengawasan Tahunan (UPKPT). Tujuan dari rincian itu adalah untuk dapat membagi tugas operasional pengawasan, sehingga sasaran kegiatan pengawasan APIP tahunan dapat dicapai secara berdayaguna dan berhasilguna.

Usulan Rencana Kerja Pengawasan Tahunan (UPKPT) kemudian setelah dikoordinasikan dengan APIP lain untuk menghindari adanya tumpang tindih antar APIP dan meningkatkan sinergi pengawasan maka dihasilkanlah Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT) yang kemudian disahkan untuk dipakai sebagai acuan pelaksanaan pengawasan tahunan.

Informasi yang dimuat dalam Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT) meliputi:

1. Identitas auditan

Kolom ini memuat nama auditan yang akan diaudit.

2. Anggaran biaya

Kolom ini memuat jumlah biaya audit yang dialokasikan yang meliputi: biaya perjalanan dinas dan uang harian.

3. Sasaran audit

Kolom ini memuat sasaran audit, seperti: audit komprehensif, audit kinerja, audit dengan tujuan tertentu, audit investigasi, audit pengadaan barang dan jasa dan sebagainya.

4. Periode audit

Kolom ini memuat periode anggaran yang sedang diaudit.

5. Jumlah auditor

Kolom ini memuat jumlah auditor yang akan ditugaskan, meliputi: pengendali mutu, pengendali teknis, ketua tim, dan anggota tim.

6. Waktu mulai audit

Kolom ini memuat periode waktu mingguan sebagai waktu dimulainya penugasan audit, misalnya: minggu II Januari 2008.

7. Waktu penerbitan laporan hasil audit

Kolom ini memuat periode waktu mingguan sebagai waktu diterbitkannya laporan hasil audit, misalnya: minggu II Februari 2008.

## C. LATIHAN DAN KASUS

### SOAL LATIHAN

1. Jelaskan mengapa perencanaan pengawasan dinilai penting dalam pengelolaan kegiatan pengawasan di lingkungan APIP.
2. Jelaskan keterkaitan rencana pengawasan dengan visi dan misi organisasi induk, dengan rencana kerja pengawasan APIP pada suatu kementerian departemen atau pemerintah daerah.
3. Jelaskan faktor-faktor risiko yang menghambat pencapaian tujuan, yang umumnya dipertimbangkan dalam penyusunan rencana pengawasan berbasis risiko.
4. Uraikan perencanaan pengawasan berbasis risiko.
5. Jelaskan variabel apa saja yang dimuat dalam program kerja pengawasan tahunan (PKPT).

### KASUS

#### Kasus I

Lembaga Pendidikan dan Pelatihan Nasional Negara Kesatuan Republik Mimpi berada dan bertanggungjawab langsung kepada Presiden. Tugas pokok dan fungsinya adalah menyiapkan dan membekali semua pegawai negeri sipil di negeri itu melalui penyelenggaraan pendidikan dan pelatihan. Lembaga itu memiliki 1 Kepala, dan 4 pejabat eselon I, yaitu: Sekretaris Lembaga, Deputy Diklat Wilayah I bertanggungjawab atas penyiapan dan pembekalan seluruh pegawai negeri sipil yang berada di wilayah Republik Mimpi Bagian Barat, Deputy Wilayah II mencakup Republik Mimpi Bagian Tengah, dan Deputy III mencakup Republik Mimpi Bagian Timur. Inspektorat Lembaga berada pada struktur organisasi tingkat eselon II dan bertanggungjawab langsung kepada Kepala Lembaga. Deputy teknis



melakukan kegiatan program pendidikan dan pelatihan bagi seluruh pejabat struktural, fungsional, dan teknis di seluruh Republik Mimpri.

Inspektorat memiliki jumlah tenaga fungsional auditor sebanyak 24 orang yang terdiri dari:

3 orang pengendali mutu;

3 orang pengendali teknis;

6 orang ketua tim; dan

12 orang anggota tim

**Diminta:**

1. Identifikasi *audit universe*.
2. Identifikasikan risiko yang relevan dengan tugas pokok dan fungsi Inspektorat Lembaga.
3. Lakukan penilaian risiko dengan menggunakan skala Likert.
4. Urutkan *audit universe* berdasarkan penilaian risiko di atas.
5. Alokasikan sumber daya manusia auditor.

**Kasus 2**

Drs. Bambang Sanjaya, Inspektur pada Inspektorat Jenderal Departemen Informasi dan Telekomunikasi menerima perintah dari atasannya, untuk melakukan audit operasional pada kegiatan pengadaan perangkat keras (*hardware*) teknologi informasi tahun 2007 berupa peralatan *server*, jaringan, komputer personal dan peralatan pendukung lainnya guna membangun jaringan *wide area network* dengan nilai kontrak sebesar Rp1.500.000.000,00 (satu milyar lima ratus juta rupiah).

Informasi yang tersedia untuk kegiatan audit tersebut:

1. Waktu audit 10 hari kerja
2. Biaya audit terdiri dari:
  - a. Transpor dalam kota Rp 50.000,00 per orang

- b. Transpor luar kota dan biaya akomodasi Rp 500.000,00 per orang/hari
- 3. Staf auditor yang tersedia: 4 orang
- 4. Pelaksanaan audit akan dimulai pada minggu pertama bulan Februari 2008.
- 5. Pelaksanaan audit akan dilakukan selama 5 hari kerja di dalam kota dan 5 hari di luar kota.

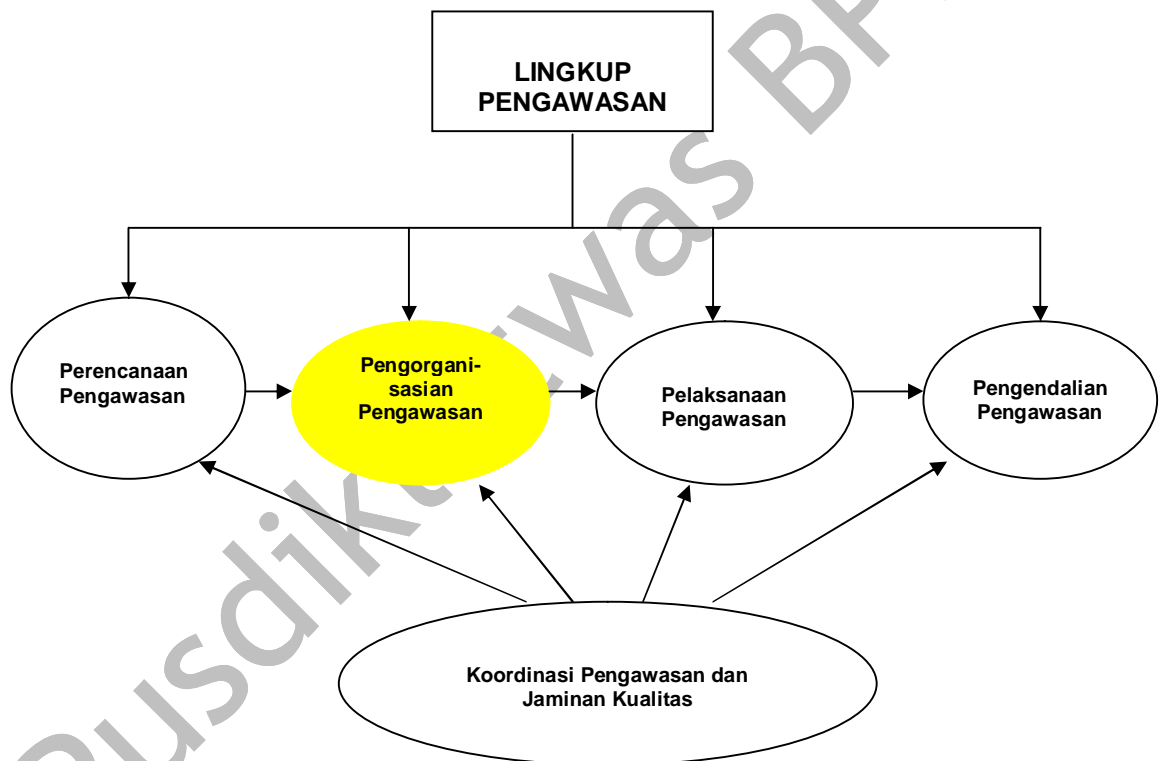
**Diminta:**

Saudara diminta oleh Drs. Bambang Sanjaya untuk membantu beliau menyusun Program Kerja Pengawasan Tahunan, berdasarkan informasi di atas berikut rencana anggaran biaya penugasan audit tersebut.

## BAB IV

### PENGGORGANISASIAN PENGAWASAN

Setelah mempelajari bab ini peserta diklat diharapkan mampu mengorganisasikan pelaksanaan tugas pengawasan



Pengelolaan suatu unit kerja umumnya mencakup 5 (lima) unsur, yaitu: metode, sumber daya manusia, dana, peralatan, dan bahan, yang sering disingkat dengan 5 M (*methods, man, money, machine, material*). Walaupun 5 (lima) unsur tersebut disebutkan terpisah, namun kelima unsur tersebut saling mendukung bahkan seringkali terjadi adanya tumpang tindih di antara unsur-

unsur tersebut. Sebagai contoh, pengembangan sumber daya manusia mencakup setidaknya-tidaknya 3 (tiga) unsur, yakni: unsur metode (cara pengembangan), unsur dana (penyediaan dan alokasi anggaran), unsur sumber daya manusia (pegawai yang bersangkutan).

Organisasi pengawasan menjelaskan tentang unsur metode sebagai sarana organisasi dalam mengelola unit kerja APIP. Objektivitas aparat pengawas, pembagian tugas dan pemisahan fungsi dalam pengawasan, dan kebutuhan serta pengembangan sumber daya manusia menjelaskan unsur sumber daya manusia yang dipadukan juga dengan unsur metode kerja.

#### **A. ORGANISASI PENGAWASAN**

Standar Profesional Auditor Intern menyatakan bahwa<sup>4</sup>:

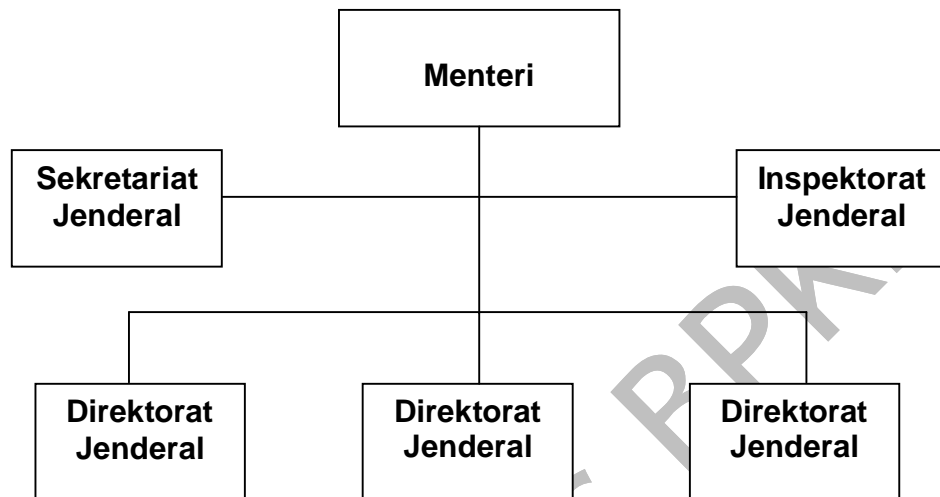
Para auditor dianggap mandiri apabila dapat melaksanakan pekerjaannya secara bebas dan objektif. Kemandirian para auditor intern dapat memberikan penilaian yang tidak memihak dan tanpa prasangka, hal mana sangat diperlukan atau penting bagi audit sebagai mestinya. Hal ini dapat diperoleh melalui status organisasi dan sikap objektif para auditor intern.

Struktur organisasi aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) memiliki kaitan yang erat dengan independensi (kemandirian) dan objektivitasnya dalam melaksanakan tugas pengawasan. Struktur organisasi APIP yang langsung bertanggungjawab kepada pimpinan tertinggi organisasi adalah, salah satu sarana untuk mempertahankan sikap independennya.

---

<sup>4</sup>Tugiman, Hiro, Standar Profesional Audit Intern, Kanisius 1997, hal. 20

Berikut ini contoh struktur organisasi APIP yang memenuhi standar profesi, yaitu mendudukan status auditor intern setinggi mungkin:



Di samping itu, penetapan mandat pelaksanaan tugas pengawasan kepada APIP yang menguraikan wewenang (otoritas)nya dalam melaksanakan tugas pengawasan merupakan hal penting lainnya.

Peran APIP sebagai fungsi staf tidak diperkenankan melaksanakan tugas-tugas rutin organisasi yang dilakukan oleh fungsi lini. Sebagai contoh, Keputusan Presiden Nomor 80 Tahun 2003 tentang pengadaan barang dan jasa pada pasal 10 ayat 8 b melarang untuk duduk sebagai panitia/pejabat pengadaan bagi pegawai pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)/ Inspektorat Jenderal Departemen/Inspektorat Utama Lembaga Pemerintah Non Departemen/ Badan Pengawas Daerah Provinsi/Kabupaten/Kota, Pengawasan Intern BI/BHMN/BUMN/BUMD kecuali menjadi panitia/pejabat pengadaan untuk pengadaan barang dan jasa yang dibutuhkan instansinya.

Dalam pelaksanaan penugasan pengawasan terdapat empat jabatan yang perlu diketahui, yaitu:

1. Pimpinan Tertinggi Organisasi (PTO),
2. Pimpinan Tertinggi Unit Audit Intern (PTUAI),
3. Manajer Pengawasan (MP),
4. Jabatan Fungsional Auditor, yang terdiri dari
  - a. Pengendali Mutu Audit (PM),
  - b. Pengendali Teknis Audit (PT),
  - c. Ketua Tim Audit (KT),
  - d. Anggota Tim Audit (AT).

Dalam pelaksanaannya, jabatan di atas pada instansi pengawasan dapat digambarkan sebagai berikut:

Jabatan	BPKP	ITJEN	Bawas Prov	Bawas Kab/Kota
PTO	Presiden	Menteri	Gubernur	Bupati/Walikota
PTUAI	Ka BPKP	Irjen	Ka Bawas	Ka Bawas
MP	Dir /Kaper	Inspektur	Ka Bidang	Ka Bidang

Dalam beberapa kasus, Pimpinan Tertinggi Unit Audit Intern (PTUAI) tidak ditempatkan di bawah Pimpinan Tertinggi Organisasi (PTO) namun di bawah sekretaris daerah. Pimpinan Tertinggi Organisasi (PTO) menetapkan kebijakan pengawasan yang berisi arahan terhadap fokus pengawasan yang sebaiknya dilakukan, kebijakan pengawasan terdiri dari kebijakan pengawasan lima tahunan dan tahunan. Sangat mungkin pula Pimpinan Tertinggi Unit Audit Intern (PTUAI) menetapkan kebijakan pengawasan instansi sebagai dasar unit kerja bawahannya, atau manajer pengawasan menyusun Usulan Program Kerja Pengawasan Tahunan. Kebijakan pengawasan dari Kepala Inspektorat/Kepala Badan Pengawasan Daerah ditetapkan berdasarkan kebijakan pengawasan dari Menteri/Kepala Badan/Kepala Daerah.

Unit pengawasan intern didirikan pada dasarnya adalah untuk membantu Presiden / Menteri / Kepala Badan LPND / Gubernur / Bupati/ Walikota dalam mencapai tugas pokok dan fungsinya, karena itu Pimpinan APIP mempunyai tanggung jawab agar pengelolaan unit pengawasan intern sejalan dengan kebijakan umum pimpinannya. Pimpinan tertinggi APIP menyampaikan laporan hasil pengawasan dan laporan kegiatannya secara periodik kepada Presiden/Menteri/Kepala LPND/Gubernur/Bupati/Walikota.

Dalam melaksanakan tugasnya, terdapat tiga hal yang menjadi tanggung jawab Pimpinan APIP, yaitu:

1. Pelaksanaan pengawasan telah memenuhi harapan Pimpinan Tertinggi Organisasi (tujuan);
2. Pelaksanaan pengawasan telah memenuhi Standar Profesi Pengawasan Audit (mutu profesi);
3. Pelaksanaan pengawasan telah dilaksanakan secara ekonomis, efisien dan efektif (operasional).

## **B. OBJEKTIVITAS APARAT PENGAWAS**

Objektivitas aparat pengawas dapat dikategorikan sebagai unsur metode dan unsur sumber daya manusia dalam pengelolaan suatu unit kerja pengawasan.

Disamping perlunya kejelasan kemandirian dan objektivitas para aparat pengawasan intern pemerintah dari sudut pandang status organisasi, objektivitas individu aparat pengawasan juga tidak kalah pentingnya. Standar profesi auditor intern (*the IIA*) menyatakan bahwa para auditor intern harus melakukan audit secara objektif.

Objektif adalah sikap mental bebas yang harus dimiliki oleh auditor intern dalam melaksanakan tugas pengawasan. Dengan perkataan lain aparat pengawasan secara individu harus mampu untuk tidak terpengaruh

dengan, atau dalam kondisi apapun ketika aparat yang bersangkutan melaksanakan penugasan pengawasannya, yang dapat menciderai sikap mental objektivitasnya.

Beberapa usaha yang dapat dilakukan untuk mempertahankan objektivitas para aparat pengawasannya, antara lain:

1. Pemberian penugasan kepada aparat pengawasan harus dibuat sedemikian rupa, sehingga konflik kepentingan yang nyata dan potensial serta sikap berpihak dapat dihindari. Auditor secara periodik harus memberikan informasi berkenaan dengan konflik kepentingan yang potensial atau bias. Contoh, Pimpinan APIP dapat membuat kebijakan yang mewajibkan kepada setiap auditor untuk setiap penugasan membuat pernyataan independennya terhadap mitra pengawasan kepada siapa ia ditugaskan.
2. Para auditor harus melaporkan kepada pimpinan APIP tentang berbagai keadaan konflik kepentingan atau sepatutnya dapat diduga. Sehingga pimpinan APIP dapat menugaskan auditor lain untuk menggantikan auditor yang menghadapi konflik kepentingan tersebut.
3. Penugasan auditor di lingkungan APIP harus dirotasikan secara periodik. Misalnya, pimpinan APIP dapat saja membuat kebijakan bahwa seorang auditor akan ditugaskan melakukan pengawasan pada mitra audit tertentu paling banyak dua kali berturut-turut. Dengan kata lain penugasan pengawasan yang ketiga harus dilakukan rotasi.
4. Para auditor tidak diperkenankan menerima tanggung jawab operasional. Misalnya, auditor tidak diperkenankan melaksanakan penugasan sebagai seorang pejabat pembuat komitmen atau panitia



pengadaan barang dan jasa yang sifat pekerjaannya bersifat operasional.

5. Mereka yang dipindahkan, atau yang secara temporer dipergunakan oleh unit operasional, tidak diperkenankan menerima penugasan untuk melakukan audit atas kegiatan dimana sebelumnya ia ditugaskan untuk suatu jangka waktu tertentu. Hal ini dilakukan untuk menghindari tercedainya sikap objektif auditor.

### **C. PEMBAGIAN TUGAS DAN PEMISAHAN FUNGSI DALAM PENGAWASAN**

Seorang manajer pengawasan (MP) biasanya bertanggung jawab terhadap lebih dari satu bidang pengawasan, di samping melakukan tugas administratif. Karena itu, sejauh yang dapat dilakukan, diadakan pembagian tugas dengan memecah bidang pengawasan tersebut menjadi tanggung jawab manajer pengawasan tertentu. Lebih spesialis bidang pengawasan tersebut, akan lebih efektif pengawasan.

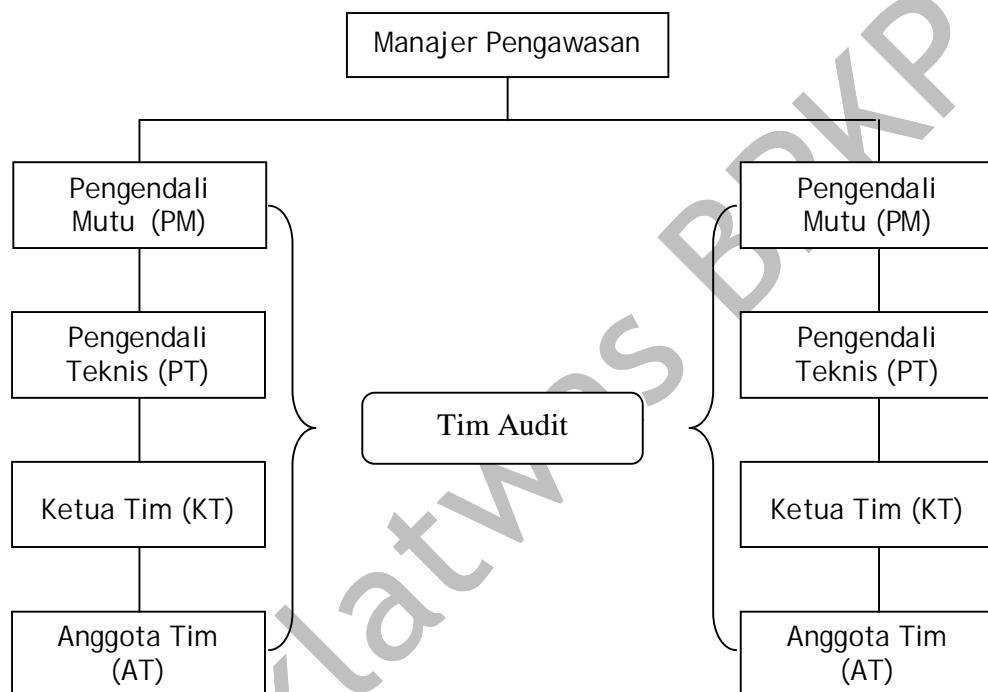
Pemisahan juga dilakukan antara tugas administratif yang disebut tugas struktural, dengan tugas fungsional pengawasan. Pengawasan yang berdaya guna dan berhasil guna dapat diwujudkan apabila dilakukan oleh auditor atau tim audit yang profesional.

Jabatan fungsional auditor (JFA), sebagaimana diatur dalam Surat Keputusan BPKP No.Kep.13.00.00-125/K/1977, mengatur bahwa seorang auditor dinilai mampu melaksanakan tugas pengawasan apabila telah dinyatakan lulus dari ujian Sertifikasi JFA, sesuai jenjangnya sehingga menduduki jabatan sebagai:

1. Pengendali Mutu (PM),
2. Pengendali Teknis (PT),

3. Ketua Tim (KT),
4. Anggota Tim (AT).

Struktur organisasi fungsional auditor dapat digambarkan sebagai berikut:



Hubungan Manajer Pengawasan (MP) dengan Tim Audit adalah hubungan fungsional. Pengendali Mutu (PM) secara profesional merupakan penanggung jawab teknis pelaksanaan tugas audit, sedangkan Pengendali Teknis (PT) sering disebut sebagai Supervisor (Penyelia) audit. PM dapat membawahi beberapa PT, PT dapat membawahi beberapa Ketua Tim (KT), sedangkan KT dapat membawahi satu atau beberapa Anggota Tim (AT) yang disesuaikan dengan setiap penugasan audit seperti tingkat volume kegiatan dan kerumitan auditan.

Secara normatif, tugas pengawasan diberikan oleh pejabat struktural selaku MP kepada pejabat fungsional. Penugasan yang diberikan mengacu pada PKPT, atau dapat juga tidak mengacu pada PKPT (non PKPT). Penugasan dituangkan dalam surat tugas yang ditandatangani oleh pejabat struktural.

Wewenang dan tanggung jawab MP, PM, PT, KT dan AT sebagaimana yang tercantum dalam Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 19 Tahun 1996, dapat diuraikan seperti berikut:

### **1. Manajer Audit (pengawasan)**

#### **Wewenang**

Manajer Audit mempunyai wewenang secara luas, untuk mengarahkan program yang komprehensif dari fungsi audit intern dalam organisasi. Dalam pelaksanaan aktivitasnya, manajer audit memiliki akses yang penuh, bebas, dan tidak terbatas terhadap seluruh fungsi, catatan, kekayaan, serta personil organisasi.

#### **Tanggung jawab**

- a. Mengatasi kebijakan audit, mengarahkan dan mengawasi pelaksanaan fungsi teknis dan fungsi administrasi organisasi audit.
- b. Mengembangkan dan melaksanakan program audit yang komprehensif untuk evaluasi pengendalian manajemen atas seluruh aktivitas organisasi.
- c. Menguji seluruh tingkat manajemen dalam mengurus sumber-sumber milik organisasi dan ketaatan terhadap kebijakan dan prosedur yang telah digariskan.
- d. Merekomendasikan perbaikan atas pengendalian manajemen yang dirancang untuk mengamankan sumber-sumber, meningkatkan pertumbuhan organisasi, memastikan ketaatan terhadap undang-undang dan peraturan pemerintah.
- e. Mereviu prosedur dan catatan untuk kecukupannya dalam pencapaian tujuan dimaksud, dan penilaian kebijakan dan rencana dari aktivitas atau fungsi berdasarkan reviu audit.

- f. Mengotorisasi atas kecukupan tindakan yang diambil oleh manajemen operasi untuk memperbaiki kondisi yang mengandung kelemahan, dan pemberian penghargaan terhadap tindakan perbaikan yang telah diambil.
- g. Melaksanakan pengujian khusus atas permintaan manajemen, termasuk reviu terhadap kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh pihak di luar organisasi.

## **2. Wewenang dan Tanggung Jawab Pengendali Mutu (PM)**

### **Wewenang dan Tanggung Jawab**

- a. Menerima rencana kegiatan audit dari pejabat struktural/manajer audit.
- b. Menerima penugasan dari pejabat struktural/manajer audit.
- c. Membicarakan penugasan yang diterima dengan tim.
- d. Membuat anggaran waktu audit.
- e. Mengarahkan audit.
- f. Mereviu dan menyetujui audit program.
- g. Mengomunikasikan audit program dengan PT dan KT.
- h. Berkonsultasi/diskusi dengan pemberi tugas tentang hal-hal yang menyangkut masalah audit.
- i. Melakukan supervisi terhadap pelaksanaan tugas audit.
- j. Menghadiri pertemuan monitoring yang dilakukan oleh pemberi tugas.
- k. Menetapkan perubahan/penyesuaian terhadap audit program.
- l. Melakukan reviu terhadap konsep laporan hasil audit.
- m. Melakukan evaluasi terhadap pelaksanaan tugas audit.
- n. Menandatangani laporan hasil audit.
- o. Menilai kinerja PT dan KT.
- p. Melakukan pembahasan hasil audit dengan auditan.

**3. Wewenang dan Tanggung Jawab Pengendali Teknis (PT)**

**Wewenang dan Tanggung Jawab**

- a. Membantu PM mempelajari dan membicarakan penugasan audit.
- b. Membantu PM membuat anggaran waktu audit.
- c. Mengawasi pelaksanaan audit.
- d. Mereviu audit program.
- e. Membantu PM mengomunikasikan audit program kepada KT dan AT.
- f. Membantu PM menyelenggarakan konsultasi/diskusi dengan pemberi tugas, KT, dan AT.
- g. Mengajukan usul revisi audit program.
- h. Melakukan supervisi atas pelaksanaan penugasan audit.
- i. Melakukan reviu atas realisasi pelaksanaan penugasan audit dengan audit program yang dilakukan KT dan AT.
- j. Melakukan reviu atas kertas kerja audit.
- k. Melakukan reviu atas konsep laporan hasil audit.
- l. Melakukan evaluasi kinerja KT dan AT.
- m. Membantu PM dalam pembahasan hasil audit dengan auditan.

**4. Wewenang dan Tanggung Jawab Ketua Tim**

**Wewenang dan Tanggung Jawab**

- a. Melaksanakan audit sesuai dengan penugasannya.
- b. Mengumpulkan dan menganalisis data untuk penyusunan audit program dengan PM/PT.
- c. Membantu PM/PT mengomunikasikan audit program kepada AT.
- d. Memberi tugas kepada AT.
- e. Mengawasi AT.
- f. Membantu PM/PT menyelenggarakan konsultasi/diskusi dengan pemberi tugas dan intern tim.
- g. Melakukan audit sesuai dengan audit program dan membuat KKA-nya.

- h. Melakukan reviu atas realisasi audit dengan audit programnya yang dilakukan AT.
- i. Melakukan reviu atas KKA yang dibuat AT.
- j. Membuat evaluasi mingguan terhadap pelaksanaan tugas audit.
- k. Menyusun simpulan hasil audit.
- l. Menyusun konsep laporan hasil audit.
- m. Melakukan evaluasi atas kinerja AT.
- n. Membantu PT dalam pembahasan hasil audit dengan auditan.

## 5. Wewenang dan Tanggung Jawab Anggota Tim

### Wewenang dan Tanggung Jawab

- a. Memelajari audit program.
- b. Membicarakan dan menerima penugasan dari KT.
- c. Melaksanakan audit sesuai dengan audit program.
- d. Membuat kertas kerja audit.
- e. Membuat simpulan hasil audit yang menjadi tugasnya.
- f. Membantu KT menyusun konsep hasil audit.
- g. Membantu KT dalam pembahasan hasil audit dengan auditan.

Di samping penugasan audit, APIP juga melakukan penugasan pengawasan lainnya, seperti:

1. Melakukan penelitian di bidang pengawasan;
2. Mengkaji hasil pengawasan;
3. Mengompilasi laporan hasil pengawasan;
4. Meringkas/meresume hasil pengawasan;
5. Mengkaji kinerja objek pengawasan;
6. Mengkaji sistem pengendalian manajemen pengawasan;
7. Melakukan *peer review*;
8. Memantau tindak lanjut hasil pengawasan oleh auditan;
9. Mempersiapkan bahan untuk audit berikutnya;
10. Memelajari peraturan perundang-undangan;

11. Memberi kesaksian di pengadilan bila diminta; dan
12. Mengumpulkan data untuk keperluan kepolisian, kejaksaan, dan intelijen.

#### **D. KEBUTUHAN DAN PENGEMBANGAN SUMBER DAYA MANUSIA AUDITOR**

Pelaksanaan tugas pengawasan yang berhasil sangat ditentukan dari faktor sumber daya manusianya. Kewajiban pimpinan APIP dalam menentukan kebutuhan dan pengembangan sumber daya manusia auditor meliputi kegiatan sebagai berikut:

1. Penyiapan uraian tugas tertulis untuk setiap jenjang auditor.
2. Perekrutan dan pemilihan auditor yang memiliki kualifikasi dan kompetensi.
3. Pemberian pendidikan dan pelatihan teknis yang sesuai dengan kebutuhan dan pemberian kesempatan untuk pendidikan profesi yang berkelanjutan.
4. Evaluasi kinerja auditor sekurang-kurangnya setiap tahun sekali.
5. Penyediaan sarana konsultasi bagi setiap auditor atas kinerja dan pengembangan profesionalitasnya.

Penyiapan uraian tugas tertulis telah diakomodasikan dalam Kep. MenPan Nomor 19 tahun 1996, tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya. Namun demikian, uraian tugas untuk penugasan pengawasan non audit dapat diciptakan untuk mempermudah pelaksanaan tugas dan evaluasi kinerja masing-masing auditor.

Perekrutan dan pemilihan auditor yang memiliki kualifikasi dan kompetensi merupakan titik awal yang penting karena apabila "bahan baku" sebagai *input* tidak memadai akan membebani tugas pengawasan yang

berdayaguna dan berhasilguna. Standar profesional auditor intern mengatur tentang kecakapan seorang auditor intern sebagai berikut:

1. Setiap auditor intern memiliki pengetahuan dan keahlian tertentu, yaitu:
  - a. Kecakapan dalam menerapkan standar, prosedur, dan teknik audit intern dalam penugasannya;
  - b. Kecakapan dalam prinsip dan teknik akuntansi;
  - c. Pemahaman akan prinsip-prinsip manajemen dan mengenal ilmu ekonomi, hukum dagang, perpajakan, keuangan, metode kuantitatif, dan teknologi informasi.
2. Seorang auditor hendaknya memiliki keahlian dalam berhubungan dengan orang lain (*interpersonal skill*) dan mampu berkomunikasi dengan efektif.
3. Penetapan tingkat pendidikan dan pengalaman yang sesuai dengan mempertimbangkan cakupan pekerjaan dan tingkat pertanggungjawaban yang akan dilakukan.
4. Staf audit intern secara kolektif memiliki pengetahuan dan keahlian dasar yang diperlukan dalam pelaksanaan profesinya dalam organisasi pengawasan intern.

Disamping kecakapan di atas, seorang auditor intern juga diharapkan memiliki kecakapan kualitas dalam diri auditor itu sendiri, antara lain:

1. Memiliki integritas moral;
2. Memiliki tingkat disiplin yang tinggi;
3. Memiliki tanggungjawab dan kualifikasi teknis serta manajerial (untuk jenjang ketua tim ke atas) untuk melaksanakan tugas yang dibebankan kepadanya.
4. Mampu beradaptasi dengan kondisi lapangan dan memiliki tekad yang kuat.
5. Memiliki "sikap yang ingin tahu" dan tidak mudah menyerah kepada kondisi yang dijumpai dalam penugasan.



Pemberian pendidikan dan pelatihan dasar sebagai *basic competency* (kompetensi dasar) merupakan persyaratan yang tidak dapat ditawar. Artinya, seorang yang belum memperoleh pendidikan dan pelatihan yang cukup sebagai auditor, tidak diperkenankan untuk melakukan tugas pengawasan sebagaimana yang diatur dalam standar umum dari Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (1996) yang selengkapnya berbunyi: "Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor".

Pendidikan dan pelatihan substansi juga perlu diberikan mengingat bahwa setiap APIP memiliki lingkup tugas yang tidak selalu sama. Itulah sebabnya masing-masing APIP mencanangkan dan melaksanakan program pendidikan dan pelatihan teknis substansinya masing-masing, seperti: teknik audit kecurangan, audit pengadaan barang dan jasa, audit kepegawaian, audit kelayakan konstruksi, dan sebagainya. Sarana lain yang dapat juga digunakan sebagai upaya untuk meningkatkan kompetensi auditor adalah, dengan menyelenggarakan pelatihan di kantor sendiri (PKS) secara periodik berupa *sharing* (membagi) pengetahuan dan pengalaman tim auditor yang satu kepada auditor lain dan sebaliknya.

Tuntutan profesi agar setiap auditor memenuhi sejumlah jam pelatihan tertentu dalam suatu periode waktu adalah, merupakan upaya untuk tetap menjaga pengetahuan dan keahlian auditor intern sesuai dengan perkembangan kemajuan profesi audit intern. Pendidikan dan pelatihan ini disering disebut pendidikan dan pelatihan profesi berkelanjutan.

Evaluasi kinerja auditor secara periodik merupakan sarana penilaian keberhasilan auditor intern secara khusus yang dapat digunakan dalam berbagai tujuan, yaitu sebagai masukan bagi pimpinan APIP tentang perkembangan dan keberhasilan pencapaian kinerjanya maupun auditornya, sebagai bahan untuk memberikan insentif, kompensasi yang memadai, pemberian kenaikan pangkat dan jabatan, sebagai informasi

pemetaan kekuatan staf auditor yang dapat dipakai, dan sebagai bahan penempatan penugasan auditor.

Penyediaan sarana konsultasi (bimbingan) bagi para auditor yang memerlukan dorongan, motivasi, pencurahan "isi hati" (keluhan) perlu diciptakan sehingga setiap permasalahan dari sisi personil dapat ditanggulangi dengan sesegera mungkin.

#### **E. ANGGARAN (PENDANAAN)**

Dukungan anggaran (pendanaan) dalam pengelolaan unit aparat pengawasan merupakan hal pokok mengingat pelaksanaan kegiatan pengawasan tidak terlepas dari dukungan dana dalam menunjang pelaksanaan pengawasan. Pimpinan APIP harus memperhatikan dukungan anggaran untuk mencapai visi/misi/tujuan APIP. Dukungan anggaran tersebut umumnya dituangkan dalam daftar isian pelaksanaan anggaran yang digunakan untuk pembayaran gaji/tunjangan/honorarium, pemeliharaan sarana prasarana, biaya operasional kantor, biaya perjalanan dinas dan biaya sarana penunjang lainnya.

#### **F. SARANA DAN PRASARANA**

Sarana dan prasarana penunjang pelaksanaan pengawasan ikut memberikan kontribusi yang besar dalam pencapaian keberhasilan APIP dalam bidang pengawasan. Sarana dan prasarana tersebut antara lain meliputi: ruang kerja yang memadai, kendaraan dinas operasional, tempat perpustakaan beserta buku/referensi, sarana informasi teknologi, komputer, alat tulis kantor dan sebagainya.

**G. BAHAN (MATERIAL)**

Karena APIP adalah unit kerja yang bisnis intinya sebagai pemberi informasi pengawasan, maka dukungan bahan (material) lebih ditekankan kepada dukungan perangkat lunak pelaksanaan pengawasan, seperti: berbagai pedoman atau *manual* yang menunjang pelaksanaan pengawasan.

## H. LATIHAN DAN KASUS

### SOAL LATIHAN

1. Bagaimana pembagian pekerjaan antara PM, PT, KT dan AT ?
2. Apakah perlu wewenang dan tanggung jawab masing-masing jabatan atau jenjang pengawasan dibuat secara jelas?
3. Perlukah pemisahan fungsi antara jabatan struktural dengan jabatan fungsional ?
4. Jelaskan tantangan yang dihadapi APIP dalam memperoleh sumber daya manusia auditor yang berkualitas dan pemecahannya.
5. Jelaskan upaya yang dapat dilakukan untuk memotivasi staf auditor, agar dapat mempertahankan sikap independensi dan objektivitasnya serta mematuhi aturan perilaku auditor.

### KASUS

#### Kasus I

Badan Pengawas Daerah Provinsi Satu Nusa baru saja dibentuk karena pemekaran wilayah. Kepala Bawasda, Drs. Amin Barus adalah seorang pejabat baru di lingkungan Bawasda dan beliau baru saja mengikuti pendidikan dan pelatihan manajemen pengawasan, bagi para Inspektur dan Kepala Bawasda. Beliau merancang program untuk peningkatan sumber daya manusia auditor di instansinya. Pegawai yang ditempatkan di bawah bimbingannya berjumlah 10 (sepuluh) orang, dengan pendidikan formal yang bervariasi dan tidak ada seorang pun yang memiliki latar belakang pendidikan sarjana akuntansi. Komposisi pendidikan formal adalah: SMU (3 orang), Diploma III (5 orang), dan Sarjana (S1) (2 orang).

**Diminta:**

Saudara diminta Drs. Amin Barus untuk mengajukan proposal program pendidikan dan pelatihan.

**Kasus II**

Drs. Sukarmanto, seorang Kepala Badan Pengawas Daerah Kabupaten Barata baru saja menerima limpahan 2 (dua) orang staf calon auditor di lingkungan unit kerjanya. Arman, pegawai dengan pangkat Penata Tk. I (Gol. III/D) berasal dari Dinas Pendapatan Daerah, belum pernah melaksanakan tugas audit bahkan tidak memiliki pengetahuan formal di bidang pengawasan. Staf kedua, Bondan, pegawai dengan pangkat pengatur (Gol. II/C) berasal dari Dinas Kebersihan, belum memperoleh pendidikan dan pelatihan pengawasan, namun pernah membantu pekerjaan audit sebagai tenaga administrasi pemantauan tindak lanjut hasil audit.

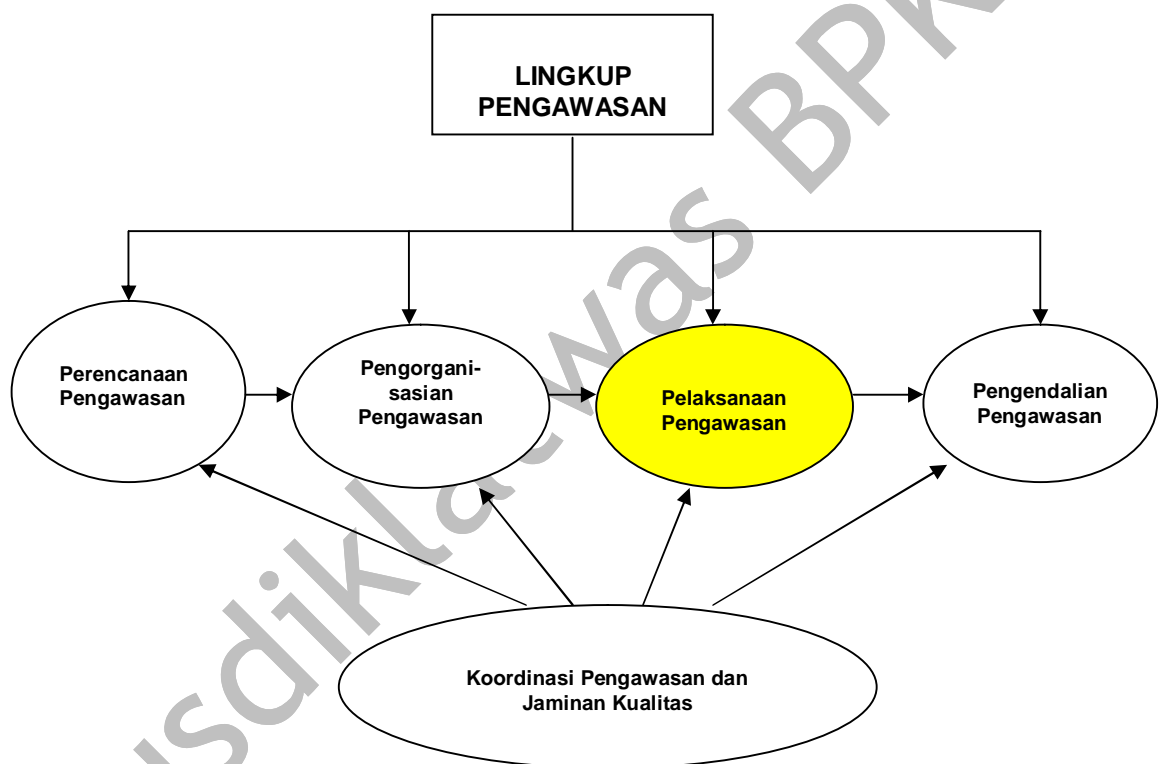
**Diminta:**

Saudara diminta untuk memberikan masukan kepada Kepala Bawasda Kabupaten Barata untuk menangani kedua staf baru tersebut agar mereka dapat difungsikan sebagai auditor yang mampu melaksanakan audit.

## BAB V

### PELAKSANAAN PENGAWASAN

Setelah mempelajari bab ini peserta diklat diharapkan mampu mengelola pelaksanaan tugas pengawasan



Pelaksanaan pengawasan adalah tahap merealisasikan program kerja pengawasan tahunan (PKPT) dan melaksanakan pengawasan non PKPT. Hal-hal yang perlu menjadi perhatian manajer pengawasan dalam tahap pelaksanaan pengawasan ini antara lain adalah merealisasikan apa yang tertera dalam PKPT baik yang dilihat dari auditan, maupun dilihat dari auditor.

Karena sifat suatu perencanaan yang baik adalah luwes, maka tidak menutup peluang dilakukannya suatu revisi PKPT yang didasarkan pada alasan yang dapat dipertanggungjawabkan. Dalam merevisi PKPT, perlu dipertimbangkan hal yang terkait dengan auditan, lamanya penugasan, nama auditor, anggaran, bahkan tujuan atau sasaran pengawasan. Juga perlu diperhatikan kesiapan adanya Program Kerja Audit (PKA) dan penyiapan surat tugas pengawasan.

Dalam pelaksanaan pengawasan seringkali timbul masalah antara lain: tidak jelasnya tujuan pengawasan, kurangnya jumlah auditor, kualifikasi auditor tidak memadai, rendahnya motivasi kerja auditor, tidak tersedianya anggaran yang memadai, dan tidak tersedianya sarana yang memadai, yang pada akhirnya dapat berakibat ketidaksesuaian hasil pengawasan dengan yang diharapkan.

## **A. PENUGASAN PENGAWASAN**

Langkah lanjutan dari penetapan program kerja pengawasan adalah pelaksanaan pengawasan dalam bentuk pemberian penugasan. Tujuan utama fungsi penugasan adalah untuk mencapai keseimbangan antara faktor-faktor: persyaratan dan kualifikasi personalia, keseimbangan untuk pengembangan profesi dan pemanfaatan personalia. Dalam menetapkan penugasan pengawasan, terdapat dua hal penting yang perlu dipertimbangkan, yaitu pemilihan auditor dan program kerja audit.

### **1. Pemilihan Auditor**

#### **a. Keahlian dan Profesi**

Dalam Standar Audit APFP (dibaca: APIP) disebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.

**b. Independensi**

Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi harus dipertahankan oleh APIP dan para auditornya.

Penugasan merupakan perintah pelaksanaan tugas pokok dan fungsi APIP. Secara formal pelaksanaan pengawasan dimulai dari adanya Surat Tugas dan Surat Pengantar Surat Tugas. Surat Tugas adalah surat intern yang berisi perintah kerja kepada auditor. Surat Pengantar Surat Tugas adalah surat pemberitahuan kepada instansi yang akan diaudit, bahwa akan dilakukan audit terhadap instansinya dengan pelaksanaan audit sebagaimana tercantum dalam Surat Tugas. Dalam surat tugas dan surat pengantar surat tugas dimuat nama auditan, hal apa yang akan diaudit (sasaran audit), tujuan audit, lamanya audit, dan nama-nama auditor dan perannya dalam tugas audit.

Dalam menentukan nama auditor/petugas audit, terdapat hal-hal yang perlu diperhatikan, yaitu:

- a. Independensi,
- b. Jumlah auditor yang diperlukan,
- c. Kualifikasi auditor,
- d. Kesempatan untuk pengembangan profesi,
- e. Kerjasama dalam pekerjaan.

Independensi adalah masalah yang kritis dan sensitif dalam pelaksanaan tugas pengawasan atau audit. Ada dua aspek independensi yaitu independensi dalam kenyataan (*in fact*) dan independensi dalam penampilan (*in appearance*). Keduanya sangat penting, apabila independensi atau objektivitas atau integritas tidak dapat dijaga atau dipertahankan maka pencapaian tujuan



pengawasan atau audit tersebut dapat terganggu. Banyak hal yang dapat mengganggu independensi, antara lain: hubungan darah, kekerabatan, tempat bekerja yang lama, organisasi masyarakat, partai politik dan kesejahteraannya. Semua hal tersebut dapat menimbulkan potensi konflik kepentingan atau bias bagi auditor yang bersangkutan dalam melaksanakan tugasnya, karena itu manajer pengawasan harus dapat memilih auditor dalam melakukan audit dengan mempertimbangkan potensi konflik kepentingan yang dapat mengganggu independensinya. Berbagai cara untuk menjaga independensi adalah sebagai berikut:

- a. Ditetapkan aturan yang mengharuskan setiap auditor melaporkan kepada pimpinannya, apabila auditor tersebut merasa akan terganggu independensinya dalam suatu penugasan.
- b. Memiliki data yang berisi informasi kemungkinan terjadinya konflik kepentingan bagi setiap auditor. Data tersebut sebaiknya dibuat sendiri oleh auditor yang bersangkutan, memuat informasi: tempat lahir, tempat saudara-saudaranya bekerja, tempat ia pernah bertugas, dan lain-lain.
- c. Rotasi secara reguler perlu dilakukan agar seorang auditor tidak terlalu lama di suatu auditan yang dapat mengganggu independensinya.
- d. Dalam keadaan tertentu mungkin tidak dapat dihindari menugaskan seseorang yang independensinya diragukan. Dalam hal demikian supervisi harus lebih diperketat.

Jumlah dan kualifikasi auditor berperan dalam menghasilkan laporan yang berkualitas, dengan demikian manajer pengawasan haruslah tetap berusaha untuk mendapat jumlah dan kualitas auditor yang memadai.

Dalam penyusunan tim audit diperhatikan pula kemungkinan pengembangan karier dan kerjasama para auditor. Pengembangan karier dilakukan dengan menggabung beberapa auditor yang telah berpengalaman dengan auditor baru, dengan demikian bila auditor yang berpengalaman tersebut dirotasi maka auditor yang baru dapat menerima estafet penugasan tersebut. Faktor yang perlu dipertimbangkan dalam menugaskan auditor adalah sebagai berikut:

a. **Faktor penugasan**, yaitu:

- 1) Jenis dan kompleksitas objek audit (objek);
- 2) Kondisi objek audit yang diketahui atau diperkirakan, sebagai petunjuk adanya risiko yang lebih besar dari normal;
- 3) Industri yang bersifat khusus atau memerlukan keahlian khusus;
- 4) Pertimbangan waktu;
- 5) Kesempatan untuk melakukan pelatihan di lapangan.

b. **Faktor personalia**, yaitu:

- 1) Kualifikasi personalia;
- 2) Tersedianya waktu yang telah diproyeksikan;
- 3) Pertimbangan independensi, termasuk kemungkinan adanya konflik kepentingan (*conflict of interest*);
- 4) Hubungan dengan objek audit;
- 5) Mutasi petugas secara periodik (untuk mengenalkan objek pemeriksaan dan industri yang berbeda dan anggota tim yang berbeda);
- 6) Kesempatan mengembangkan profesi.

Pertimbangan dalam menugaskan auditor akan dijelaskan lebih rinci dalam mata ajar Perencanaan Penugasan Audit.

## 2. Program Kerja Audit (PKA)

Dalam Standar Audit APFP (dibaca: APIP) tentang standar pelaksanaan audit disebutkan bahwa *“Pekerjaan audit harus direncanakan dengan sebaik-baiknya.....”*.

Rencana audit dibuat untuk setiap penugasan audit, dikenal dengan nama Program Kerja Audit (PKA). Secara formal PKA dibuat oleh ketua tim audit dan dianggap sah setelah ada tanda persetujuan dari Pengendali Teknis dan Pengendali Mutu sebagai penanggung jawab kualitas audit. Dengan adanya PKA audit menjadi lebih terarah, karena apa yang harus dilakukan oleh auditor telah dipertimbangkan lebih dahulu dengan sebaik-baiknya. Auditor hanya melaksanakannya saja. Sungguhpun demikian PKA tidak bersifat kaku tapi dapat dikembangkan atau diubah, dapat diperbaiki atau disesuaikan dengan kondisi lingkungan selama proses audit berlangsung apabila dianggap perlu, namun tetap dengan persetujuan dari Pengendali Teknis dan Pengendali Mutu.

## B. PENGELOLAAN DANA PENGAWASAN

Aspek keuangan merupakan masalah penting untuk diperhatikan, terlepas dari masalah gaji, tunjangan dan biaya kantor lainnya, biaya yang perlu direncanakan dengan baik oleh unit pengawasan adalah biaya untuk pelaksanaan tugas pengawasan yang meliputi antara lain: biaya perjalanan dinas, biaya transpor dalam kota, biaya tenaga ahli dan sebagainya.

Dalam realisasinya, pengelolaan dana pengawasan juga meliputi biaya yang tidak dianggarkan sebelumnya. Misalnya biaya karena penggunaan tenaga ahli. Auditor lazimnya bukan tenaga ahli atau profesional dalam bidang profesi lain, misalnya: teknik sipil, perminyakan, kedokteran, apoteker, hukum, dan lain-lain; maka untuk meyakinkan telah atau tidak

terjadi penyimpangan dalam kegiatan yang menyangkut profesi lain (misalnya: menentukan palsu atau tidaknya suatu obat) diperlukan pernyataan dari tenaga ahli atau profesi lain. Dalam kondisi lain, misalnya, auditor menemukan masalah hukum namun tidak mempunyai keahlian hukum yang cukup, maka auditor dapat dan sebaiknya mendapatkan informasi dari penasehat hukum untuk memperoleh keyakinan atas dugaannya. Auditor dapat dan bahkan perlu menggunakan tenaga ahli apabila pengetahuan dan pengalamannya tidak memadai untuk mendapatkan bukti yang relevan dan kompeten untuk suatu kegiatan. Semua ini memerlukan biaya, seringkali biaya tersebut tidak dianggarkan oleh unit kerja pengawasan.

### **C. PENYEDIAAN DAN PEMANFAATAN SARANA PENGAWASAN**

Sarana untuk keperluan pengawasan seperti mesin ketik, komputer, alat kerja, bahkan kendaraan dan ruangan kerja mempengaruhi pula tingkat keberhasilan tugas pengawasan. Tanpa sarana yang memadai pekerjaan pengawasan menjadi terhambat, di lain pihak dengan sarana yang memadai akan mendorong kelancaran penyelesaian tugas pengawasan.

Oleh karena itu, penyediaan dan pemanfaatan sarana pengawasan perlu dikelola secara baik sehingga selalu tersedia saat dibutuhkan demi kelancaran tugas pengawasan.

### **D. DOKUMENTASI PENGAWASAN**

Dalam standar audit disebutkan bahwa auditor (termasuk instansinya) perlu mendokumentasikan hal-hal penting dari hasil auditnya. Selanjutnya disebutkan pula bahwa dalam segala hal yang berkaitan dengan penugasan audit, APIP dan para auditornya harus menjaga kerahasiaan informasi yang diterimanya. Pernyataan tersebut di atas menghendaki instansi APIP

mendokumentasikan dengan baik kertas kerja auditnya (KKA). Kertas kerja audit (KKA) adalah dokumentasi mengenai metodologi audit yang dipilih, prosedur audit yang ditempuh, bukti audit yang dikumpulkan, serta simpulan audit yang diperoleh selama melakukan audit.

Kertas kerja audit sebagai sarana dokumentasi pengawasan merupakan aspek yang penting, karena kertas kerja audit memiliki tujuan untuk:

1. menegaskan dan mendukung pendapat, simpulan dan rekomendasi audit;
2. meningkatkan efisiensi dan efektivitas audit;
3. menyediakan informasi sebagai dasar penyusunan laporan atau menjawab pertanyaan dari pihak auditan atau pihak lainnya;
4. membuktikan bahwa auditor telah melaksanakan tugas sesuai dengan Standar Audit APFP (APIP);
5. memudahkan perencanaan dan supervisi;
6. mendukung pengembangan keahlian auditor;
7. membantu memastikan bahwa pekerjaan audit yang didelegasikan telah terlaksana dengan baik;
8. referensi di masa mendatang.

Agar supaya kertas kerja dapat memenuhi tujuannya, maka kertas kerja audit harus:

1. **lengkap**, dalam arti semua informasi penting yang relevan telah dicantumkan;
2. **jelas**, dalam arti tidak memerlukan penjelasan tambahan atau tidak menimbulkan penafsiran yang berbeda;
3. **ringkas**, dalam arti singkat dan padat tanpa mengorbankan informasi yang penting;
4. **rapi dan mudah dibaca**.

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) mempunyai **pedoman penyusunan** dan pemeliharaan kertas kerja audit yang memuat informasi tentang:

1. Bentuk dan isi KKA,
2. Urutan KKA,
3. Sistem penomoran,
4. Prosedur penanggalan dan pembubuhan tandatangan oleh penyusun KKA dan penelaahnya.

Sedangkan **pedoman pemeliharaan** kertas kerja audit meliputi:

1. Status kepemilikan KKA,
2. Sistem kearsipan KKA yang berisi penentuan lokasi dan berisi penyimpanan KKA,
3. Aturan tingkat kerahasiaan KKA.

Penyimpanan dokumen terutama KKA haruslah baik, dalam arti sistem penyimpanan dokumen dan sarananya seperti lemari arsip dan petugas arsip harus tersedia dengan baik mengingat penting dan rahasianya KKA tersebut.

## **E. SUPERVISI AUDIT**

Kegiatan supervisi lebih ditekankan pada pemantauan kegiatan audit melalui pertemuan, rapat atau laporan. Pimpinan unit pengawasan intern (APIP) harus menciptakan mekanisme supervisi termasuk perangkat administratifnya. Formulir pengendalian yang mencakup pemantauan tingkat kemajuan pelaksanaan pengawasan sangat relevan bagi pimpinan APIP untuk menganalisis dan mengantisipasi potensi ketidaktepatan waktu kegiatan sesuai jadwal.

Supervisi berupa bimbingan dan penugasan terhadap para asisten diperlukan untuk mencapai tujuan audit dan menjaga mutu audit. Supervisi harus dilakukan dalam semua penugasan tanpa memandang tingkat pengalaman auditor yang bersangkutan. Supervisi audit harus dilakukan agar kualitas audit dapat dijaga. Terdapat 5 (lima) faktor yang perlu diperhatikan dalam supervisi audit, yaitu:

### **1. Peran Pimpinan APIP dalam supervisi audit**

Seluruh penugasan dan supervisi audit secara formal merupakan tanggung jawab Pimpinan APIP. Hal ini tidak berarti bahwa pimpinan APIP melaksanakan kegiatan supervisi langsung ke lapangan secara individu. Pimpinan APIP mendelegasikan mekanisme supervisi secara berjenjang kepada pejabat fungsional auditor pengendali mutu dan pengendali teknis, dan ketua tim. Secara berjenjang pekerjaan audit anggota tim disupervisi oleh ketua tim. Pekerjaan audit yang dilaksanakan oleh ketua tim dan anggota tim disupervisi oleh pengendali teknis dan pekerjaan ketiga pihak yang disebutkan sebelumnya disupervisi oleh pengendali mutu.

### **2. Rentang waktu supervisi yang diharapkan**

Supervisi merupakan proses berkelanjutan yang dimulai dari perencanaan dan berakhir pada kesimpulan penugasan audit.

### **3. Aktivitas-aktivitas supervisi**

Terdapat 5 (lima) aktivitas supervisi audit, yaitu:

- a. Memberikan instruksi yang tepat kepada para auditor;
- b. Meyakinkan bahwa semua program audit termasuk perubahan yang disetujui telah dilaksanakan.
- c. Mereviu kertas kerja audit (KKA) untuk meyakinkan bahwa KKA cukup mendukung temuan-temuan audit.

- d. Mereviu konsep laporan hasil audit.
- e. Meyakinkan bahwa sasaran audit telah dicapai.

#### 4. Dokumentasi aktivitas supervisi

Guna menjamin kualitas hasil audit, APIP harus mendokumentasikan seluruh kegiatan supervisi audit. Ketua tim, sebagai contoh, mempersiapkan daftar (*check list*) untuk tugas-tugas administratif selama audit, termasuk tugas-tugas supervisi. Setiap tugas audit yang telah diselesaikan harus dibubuhi tanggal dan tanda tangan. Demikian pula pada KKA dan laporan hasil audit yang telah direviu, pereviu harus membubuhi tanda tangan dan tanggal atas berbagai hal yang telah disetujui.

#### 5. Frekuensi supervisi yang diperlukan

Tingkat kedalaman supervisi audit yang diperlukan tergantung pada kemampuan para auditor intern dan tingkat kesulitan penugasan audit. Seorang auditor memerlukan frekuensi kegiatan supervisi lebih tinggi disebabkan perbedaan kompetensi karena perbedaan dalam keikutsertaan pada pendidikan dan pelatihan, perbedaan dalam pengalaman, perbedaan dalam tingkat objektivitas dan mungkin saja perbedaan dalam komitmennya. Pada beberapa penugasan yang lebih kompleks tentunya menuntut frekuensi supervisi yang lebih tinggi.

### F. KOMUNIKASI DAN KOORDINASI PENGAWASAN

Dalam pelaksanaan penugasan audit, komunikasi juga turut menentukan keberhasilan, baik komunikasi yang dilakukan secara formal maupun informal. Komunikasi yang diperlukan adalah

1. Komunikasi ke atas,
2. Komunikasi ke samping,



3. Komunikasi diagonal,
4. Komunikasi ke bawah.

Koordinasi dengan pihak-pihak yang terkait baik intern maupun ekstern penting pula dilakukan. Terdapat beberapa cara koordinasi, diantaranya dengan cara:

1. Pertemuan atau tatap muka.
2. Menggunakan telepon.
3. Menggunakan surat.

#### **G. LAPORAN HASIL PENGAWASAN**

Laporan hasil pengawasan atau hasil audit merupakan rangkuman yang dituangkan secara tertulis serta merupakan sarana penyampaian temuan audit kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Standar audit APFP (APIP) mewajibkan laporan hasil audit disampaikan secara tertulis, karena banyak kelebihanannya bila dibandingkan dengan laporan secara lisan. Laporan hasil pengawasan atau audit yang baik haruslah memenuhi syarat: tepat waktu, tepat penerima, tepat isi dan tepat saji. Tepat isi adalah, apabila yang disampaikan itu memang diperlukan oleh penerimanya atau bermanfaat dan didukung dengan bukti yang meyakinkan. Tetapi tepat isi saja tidak cukup apabila tidak dapat menyampaikannya dengan baik (penyajianya) sehingga penerima dapat memanfaatkannya secara optimal. Laporan yang diterima dengan baik menyangkut fisik seperti kertas, warna, pengetikan, dan lain-lain dan cara penyampaian yang simpatik, tidak otoriter dan tidak menggurui.

Laporan hasil pengawasan atau audit hendaknya juga berfungsi menginformasikan, meyakinkan dan menghasilkan. Menginformasikan maksudnya memberitahukan sesuatu yang mempunyai nilai tambah bagi penerimanya. Meyakinkan maksudnya informasi itu lengkap bukti dan

argumentasinya secara akurat. Menghasilkan maksudnya laporan itu memberikan rekomendasi pemecahan masalah yang bermanfaat yang dapat dan mau ditindaklanjuti oleh pihak penerimanya. Sia-sialah laporan yang rekomendasinya tidak diterima dan tidak dapat ditindak lanjuti pihak penerimanya.

Pusdiklatwas BPKP

## H. LATIHAN DAN KASUS

### SOAL LATIHAN

1. Jelaskan mengapa program kerja audit bersifat luwes/tidak kaku?
2. Seberapa penting peran komunikasi dalam audit?
3. Bagaimana laporan hasil audit sebaiknya (empat tepat)?
4. Bagaimana mendokumentasikan dokumen pengawasan yang baik (KKA dan pengarsipan)?
5. Jelaskan mekanisme pemantauan tindak lanjut atas hasil audit.

### KASUS

Inspektorat Lembaga Pendidikan dan Pelatihan Nasional Republik Mimpipi telah menyusun program kerja pengawasan tahunannya. Berdasarkan PKPT itu, Kepala Inspektorat sedang menyusun draf surat tugas audit atas kegiatan pengadaan barang dan jasa di Bagian Pengadaan. Kepala Inspektorat meragukan para auditornya tidak dapat bersikap objektif karena disinyalir beberapa auditornya memiliki hubungan keluarga dengan pimpinan objek auditnya.

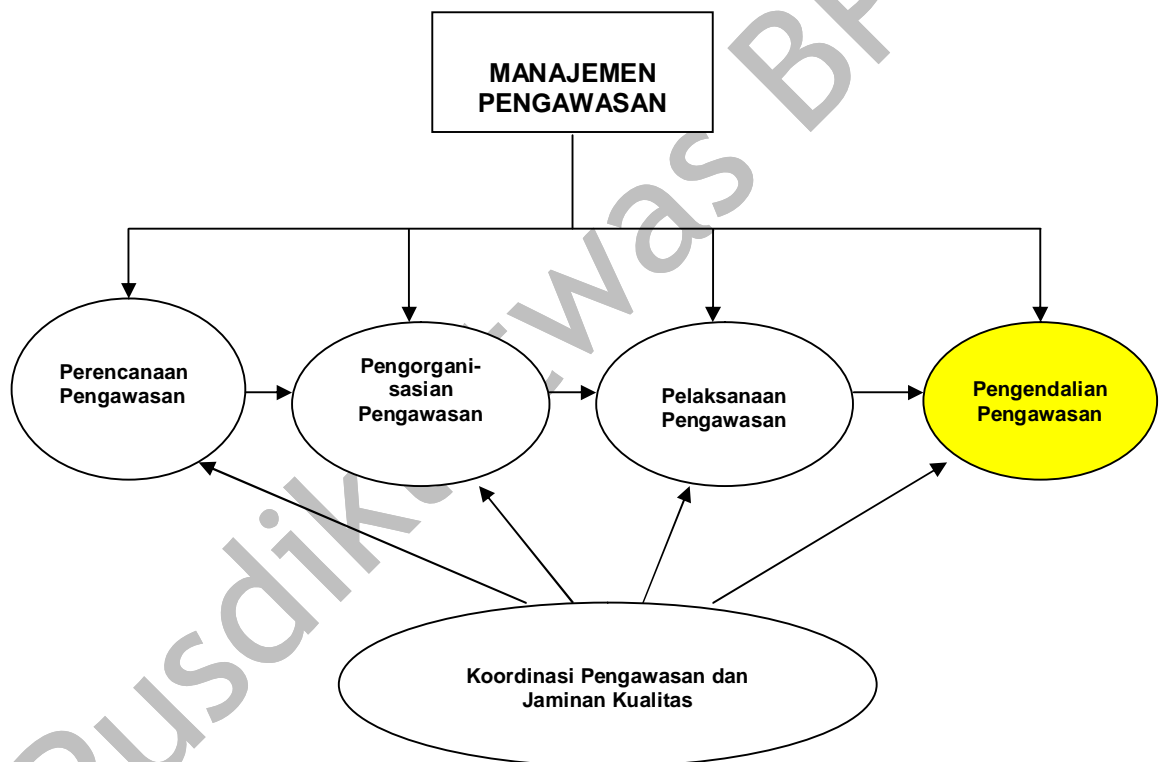
#### **Diminta:**

Saudara diminta bantuannya oleh Kepala Inspektorat Lembaga Pendidikan dan Pelatihan Nasional Republik Mimpipi, untuk menyusun sistem pengendalian atas keindependensian para auditor sebelum mereka ditugaskan.

## BAB VI

### PENGENDALIAN PENGAWASAN

Setelah mempelajari bab ini peserta diklat diharapkan mampu mengendalikan proses kegiatan pengawasan



Pengendalian pengawasan mencakup proses pemantauan tindak lanjut dan pengimplementasian sistem kendali mutu yang dimulai sejak tahap perencanaan, pengorganisasian, dan pelaksanaan pengawasan. Sebagai contoh, penyusunan program kerja pengawasan tahunan telah mencakup

sistem kendali mutu yang dimulai dari pemilihan *auditable units* dengan pendekatan risiko. Pemilihan auditor yang ditugaskan pada setiap auditan memerlukan proses pertimbangan kemampuan dan kompetensi auditor adalah contoh lain dari sistem kendali mutu.

#### **A. PEMANTAUAN TINDAK LANJUT HASIL AUDIT**

Standar audit APFP menyatakan bahwa APFP harus memantau tindak lanjut atas temuan beserta rekomendasinya. Pernyataan standar tersebut mengisyaratkan bahwa pekerjaan audit baru dapat dikatakan efektif, apabila rekomendasi yang didasarkan atas temuan audit telah ditindaklanjuti oleh pihak mitra audit. Sumber daya yang telah dikorbankan untuk pelaksanaan tugas pengawasan akan menjadi sia-sia apabila pada akhirnya rekomendasi tidak ditindaklanjuti sehingga permasalahan masih tetap terjadi.

Efektivitas suatu audit sangat ditentukan oleh kecepatan dan ketepatan pelaksanaan tindak lanjut atas hasil audit. Tindak lanjut adalah pelaksanaan atas rekomendasi hasil audit yang telah disampaikan oleh pimpinan auditan. Pemantauan tindak lanjut diperlukan untuk mendorong percepatan pelaksanaan serta ketepatan pelaksanaan tindak lanjut sesuai rekomendasi. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah sebagai pihak auditor harus memantau sejauh mana rekomendasi telah dilaksanakan, sedang dilaksanakan, atau mungkin juga hambatan-hambatan dalam pelaksanaan rekomendasi tersebut oleh auditan.

Pemantauan dilakukan secara periodik atas pelaksanaan tindak lanjut, dicatat dan kemudian dibuat laporannya. Pemantauan juga meliputi hal-hal yang sedang atau belum dilaksanakan disertai penjelasan mengenai hambatan pelaksanaan tindak lanjut dimaksud. Berikut ini adalah contoh formulir pemantauan tindak lanjut:

No.	Nama Auditan	No/Tgl LHA	Rekomendasi		Tindak Lanjut		Keterangan
			Kej.	Rp	Kej.	Rp	

Mendahului penyampaian laporan, harus diterbitkan surat penegasan, segera setelah pembahasan final hasil audit dengan pihak auditan. Jika dalam waktu satu bulan setelah laporan terbit, auditan belum melaksanakan tindak lanjut, maka perlu diterbitkan surat penegasan kedua. Dua bulan setelah penegasan kedua dikirimkan dan tindak lanjut belum dilaksanakan, diterbitkan surat penegasan ketiga dengan tembusan kepada atasan auditan yang bersangkutan.

Dalam hal rekomendasi belum ditindaklanjuti maka auditor yang bersangkutan membahas secara tuntas dengan pimpinan auditan sebab-sebab tidak dilakukan tindak lanjut, apakah karena rekomendasi dimaksud cacat atau sebab-sebab lain.

Dalam hal tindak lanjut atas rekomendasi belum dilaksanakan seluruhnya, auditor yang bersangkutan wajib membahas secara tuntas dengan pimpinan mitra audit mengenai keadaan tersebut dan menyampaikan laporan secara tertulis hasil-hasil pengecekannya kepada Penanggung Jawab Audit. Penanggung Jawab Audit perlu segera mengambil keputusan lebih lanjut.

Apabila setelah surat penegasan ketiga dari penerbitan laporan, auditan belum melaksanakan tindak lanjut atas rekomendasi yang mengandung potensi kerugian negara, maka Penanggung Jawab Audit perlu mempertimbangkan untuk melakukan pendalaman audit atau audit investigatif.

## **B. SARANA PENGENDALIAN MUTU PENGAWASAN**

Pengendalian untuk pengawasan adalah sarana yang dibuat untuk menjamin agar pelaksanaan pengawasan menjadi lebih terarah dan terkendali, sehingga diperoleh hasil pengawasan tepat waktu, tepat mutu dan tepat sasarannya.

Proses pengendalian pengawasan seyogianya diakomodasikan dengan formulir pendukung sebagai sarana pengendalian mutu pengawasan, antara lain:

1. Formulir A memuat PKPT dilihat dari sisi auditan,
2. Formulir B memuat PKPT dilihat dari sisi auditor,
3. Formulir C memuat anggaran waktu pengawasan,
4. Formulir D memuat kartu penugasan,
5. Formulir E memuat laporan kegiatan auditor,
6. Formulir F memuat laporan hasil supervisi,
7. Formulir G memuat daftar pengujian akhir,
8. Papan monitoring (*display board*) memuat informasi tentang kemajuan setiap penugasan audit yang memuat nama auditan, Rencana Mulai Audit (RMA) dan Rencana Penerbitan Laporan (RPL).

Secara rinci sarana pengendalian di atas dapat diuraikan sebagai berikut.

**1. PKPT Dilihat dari Sisi Auditan**

PKPT dari sisi auditan telah dibicarakan dalam Bab III tentang Perencanaan Pengawasan. Dengan adanya PKPT dari sudut auditan berarti telah dilakukan pengendalian terhadap kegiatan pengawasan dan sasarannya. Auditan dan sasarannya telah dipertimbangkan dengan matang tingkat prioritasnya dan potensi kemampuan unit kerja auditor. Jika auditan di dalam PKPT terlalu sedikit berarti kegiatan unit pengawasan ini belum efektif.

**2. PKPT dari Sisi Auditor**

PKPT dari sisi auditor telah dibicarakan dalam Bab III tentang Perencanaan Pengawasan. Dengan adanya PKPT dari sudut auditor berarti telah dilakukan pengendalian terhadap kegiatan pengawasan dan dipertimbangkan pemanfaatan tenaga auditor seefektif mungkin. Dengan cara ini seharusnya juga dapat diperhitungkan jumlah angka kredit yang akan diperoleh oleh masing-masing auditor antara lain untuk peningkatan karier dan masalah lainnya.

**3. Anggaran Waktu Pengawasan**

Anggaran waktu pengawasan perlu juga dibuat agar auditor selalu ingat tentang pemanfaatan waktu kerjanya. Anggaran waktu pengawasan ini terutama berdasarkan program kerja audit (PKA) yang telah ada. Dalam anggaran waktu pengawasan ini telah digambarkan jumlah waktu yang direncanakan bagi persiapan audit, pelaksanaan audit (tugas di lapangan) dan penyelesaian audit (penyusunan laporan dan pemberkasan KKA).



Contoh Anggaran Waktu Pengawasan

Nama Instansi Auditor  Nama Auditan : ..... Sasaran Audit : ..... Surat Tugas No. : .....											
<b>ANGGARAN WAKTU PENGAWASAN</b>											
No.	Kegiatan	PT		KT		Anggota Tim					
		Tgl	HA	Tgl	HA	1		2		3	
						Tgl	HA	Tgl	HA	Tgl	HA
1.	Survai Pendahuluan										
2.	Evaluasi SPM										
3.	Audit Lanjutan										
4.	Penyelesaian 1) Penyusunan LHA 2) Pemberkasan										

Catatan:

Tgl : dari tanggal ... s.d. tanggal ...

HA : jumlah hari audit

....., ..... 200X

Nama

.....

Pengendali Teknis

#### 4. Kartu Penugasan

Kartu Penugasan digunakan sebagai sarana untuk mencatat perubahan yang terjadi dalam merealisasikan PKPT. PKPT baik dari sisi auditor maupun dari sisi auditan dibuat sebelum awal tahun, karena itu pada saat akan dilaksanakan kemungkinan terdapat hal-hal yang perlu diubah, misalnya auditor yang direncanakan pada saat itu sakit atau sedang mengikuti pendidikan, karena itu harus diganti. Banyak lagi perubahan lain yang mungkin terjadi, umpama: auditannya, sasarannya, jangka waktunya. Perubahan tersebut dicantumkan dalam Kartu Penugasan, disertai dengan alasannya. Perubahan tersebut diparaf atau disahkan oleh manajer pengawasan atau pengendali mutu audit.

Contoh kartu penugasan

**UNIT ORGANISASI:** .....

**KARTU PENUGASAN**

Nomor : .....

1. a. Nama objek audit : .....
- b. Alamat dan nomor telepon : .....
2. Rencana audit nomor : .....
3. a. Program yang diaudit : .....
- b. Sasaran audit : .....
- c. Tujuan audit : .....
4. Laporan dikirimkan kepada : .....
5. a. Pengendali teknis : .....
- b. Ketua tim audit : .....
- c. Anggota tim : .....
6. Audit dilakukan dengan surat tugas
  - Nomor : .....
  - Tanggal : .....
  - Dimulai pada tanggal : .....
  - Direncanakan selesai pada tanggal : .....
  - Selesai pada tanggal : .....
7. Kunjungan Pengawas ke lapangan dan reuiv Pengawas Audit:
 

Direncanakan pada :	Direalisasikan pada :
1. Tanggal .....	1. Tanggal .....
2. Tanggal .....	2. Tanggal .....
3. Tanggal .....	3. Tanggal .....
8. Anggaran waktu hari produktif Tim Audit :
 

	<u>Dilaksanakan oleh :</u>	<u>Anggaran waktu</u>	<u>Realisasi</u>
Ketua tim :	.....	..... hari	..... hari
Anggota tim :	.....	..... hari	..... hari
	.....	..... hari	..... hari
	.....	..... hari	..... hari
	.....	..... hari	..... hari
	.....	..... hari	..... hari
	.....	..... hari	..... hari
	.....	..... hari	..... hari
	.....	..... hari	..... hari
	.....	..... hari	..... hari
9. Rencana mulai audit (RMA) bulan : ..... Rencana penerbitan laporan (RPL) bulan : .....  
 Realisasi mulai pelaksanaan bulan : ..... Realisasi penerbitan laporan bulan : .....
10. Konsep laporan direncanakan selesai selambat-lambatnya pada tanggal : .....  
 Realisasi konsep laporan diselesaikan pada tanggal : .....

..... 20XX  
KADIT / KAPER BPKP

( ..... )  
NIP .....

..... 20XX  
Pengendali Mutu

( ..... )  
NIP .....

## 5. Laporan Kegiatan Auditor

Laporan kegiatan auditor adalah suatu catatan yang dibuat oleh auditor mengenai kegiatannya setiap hari selama dia melaksanakan tugas audit, termasuk sakit atau ijin untuk suatu keperluan atau penugasan lain. Laporan ini lazim disebut sebagai Laporan Mingguan karena dibuat tiap hari untuk satu minggu selama masa tugas auditnya. Laporan ini secara pokok melaporkan kegiatan yang direncanakan menurut PKA, dengan kegiatan yang dikerjakan oleh auditor dan jumlah lama waktu pengerjaannya.

Laporan Mingguan AT, setiap minggu di reviu dan ditandatangani oleh KT dan PT, sedangkan Laporan Mingguan KT direviu dan ditandatangani oleh PT.

Contoh formulir laporan mingguan

UNIT ORGANISASI : .....

**L A P O R A N – M I N G G U A N**  
(DISUSUN SECARA PERORANGAN OLEH AUDITOR)

NAMA : ..... MINGGU KE : ..... / TAHUN

HARI TANGGAL	PKA NO	JENIS PEKERJAAN YANG DIRENCANAKAN	DILAKSANAKAN DI	PKA NO	PEKERJAAN YANG DILAKSANAKAN	NO. KKA
Senin .....						
Selasa .....						
Rabu .....						
Kamis .....						
Jum'at .....						
Sabtu .....						
HARI TERSEDIA: ... HARI	1) PRODUKTIF DI OBRIK : KARTU PENUGASAN HARI ..... .....		2) PRODUKTIF DI KANTOR : KARTU PENUGASAN/ HARI ...../...../...../...../..... ...../...../...../...../.....		3) TIDAK PRODUKTIF : DI KANTOR ..... hari	3) HARI BESAR/ CUTI/SAKIT/PRIVE ..... / ...../ ...../ ..... Hari
Hari s.d. minggu yang lalu	.... hari		.... hari		.... hari	.... Hari
Hari s.d. minggu ini	.... hari		.... hari		.... hari	..../..../..../.... Hari

TANDA TANGAN                      TANDA TANGAN                      TANDA TANGAN

PENGENDALI TEKNIS                      KETUA TIM AUDIT                      AUDITOR

**6. Laporan Hasil Supervisi**

Pengendali teknis ataupun pengendali mutu yang melakukan supervisi audit di lapangan sebaiknya membuat laporan hasil supervisi.

Contoh formulir laporan hasil supervisi

**UNIT ORGANISASI** : .....

**LAPORAN SUPERVISI PELAKSANAAN AUDIT**

Nama objek audit : .....

Sasaran audit : .....

Periode yang diaudit : .....

Tanggal kunjungan reviu : .....

Nama pengawas audit : .....

Jabatan atasan langsung pengawas audit : .....

**KEMAJUAN AUDIT**

I. Evaluasi pelaksanaan program audit :

1. Jumlah program audit yang telah diselesaikan : .....
2. Nomor program audit yang sedang dikerjakan : .....
3. Jumlah program audit yang belum dikerjakan : .....
4. Prosentase realisasi pencapaian target : .....
5. Prosentase pencapaian target yang seharusnya : .....

II. Masalah penting yang dijumpai dalam audit :  
 .....  
 .....

III. Instruksi kepada ketua tim audit :  
 .....  
 .....  
 .....

Paraf KT/  
tgl audit

.....20XX  
 Pengendali Teknis Audit

( ..... )  
 NIP .....

Reviu atasan langsung pengawas audit

Nama : .....

Paraf : .....

Tanggal : .....

Catatan : .....

## 7. Daftar Pengujian Akhir

Daftar pengujian akhir disebut pula *checklist*. Dengan menggunakan *checklist* ini, manajer pengawasan atau pengendali mutu meyakinkan diri bahwa pengawasan atau audit telah dilakukan sebagaimana mestinya, telah memenuhi persyaratan mutu, dan hasil audit atau pengawasan telah layak untuk diterbitkan laporannya. *Checklist* ini dapat kita identikkan dengan adanya tanda "*quality control*" pada mobil atau alat elektronik yang kita beli, berupa selembaran kertas yang ditempelkan pada barang tersebut yang berbunyi, misalnya "*Quality Check OK*". Lembar *checklist* ini hendaknya tidak hanya sekedar tulisan saja, tanpa pengujian sebenarnya.

Tujuan yang hendak dicapai oleh pimpinan unit pengawasan pada tahap pelaksanaan audit adalah untuk :

- a. meyakinkan bahwa rencana audit telah dilaksanakan sebagaimana mestinya;
- b. surat penugasan yang diterbitkan sesuai dengan rencana penugasan, yang meliputi objek audit, jenis audit, lama audit, dan nama petugas yang telah ditentukan;
- c. jika terdapat penyimpangan dari rencana penugasan, yakinkan bahwa mekanisme perubahan telah diikuti dengan benar;
- d. meyakinkan bahwa tidak terdapat hambatan sarana pendukung dalam pelaksanaan tugas;
- e. meyakinkan bahwa mekanisme monitoring selama penugasan berjalan sebagaimana mestinya;
- f. meyakinkan bahwa rencana audit dimulai dan rencana penerbitan laporan telah sesuai dengan PKPT jika terdapat penyimpangan, yakinkan bahwa mekanisme perubahan dilaksanakan sesuai

aturan, termasuk pengomunikasian hal-hal tersebut kepada pihak terkait;

- g. meyakinkan bahwa monitoring pengendalian mutu audit dilakukan sesuai aturan.

Pusdiklatwas BPKP



## Contoh lembar pengujian atau checklist

<b>DAFTAR PENGUJIAN AKHIR</b>				
<b>( CHECKLIST )</b>				
Nama Objek Audit .....		Nomor Kartu Penugasan .....		
No. Urut	PERTANYAAN	JAWABAN OLEH		
		Ketua Tim Audit	Pengendali Teknis	Pengendali Mutu
1.	Apakah audit merupakan pelaksanaan penugasan audit dalam PKPT? (lihat pula catatan di bawah)			
2.	Apakah mulainya audit sesuai dengan rencananya (RMP) ?			
3.	Apakah audit merupakan audit berulang ( <i>repeat-audit</i> )?			
4.	Apakah dalam KKA terdapat surat tugas?			
5.	Apakah dalam KKA terdapat program audit yang sudah dimutakhirkan?			
6.	Apakah dalam KKA terdapat ikhtisar hasil survey ?			
7.	Apakah para anggota tim audit dan ketua tim audit membuat rencana kegiatan mingguan?			
8.	Apakah data permanen telah diperbaharui dengan semestinya?			
9.	Apakah seluruh proses audit dan kesimpulan audit telah cukup didokumentasikan dalam kertas kerja audit?			
10.	Apakah " <i>in process review</i> " telah dilaksanakan oleh pengawas audit?			
11.	Apakah konsep laporan disusun berdasarkan kertas kerja audit dan kesimpulan hasil audit yang di kemukakan dalam konsep laporan dapat dengan mudah ditemukan dalam kertas kerja audit ?			
12.	Apakah konsep LHA dan rekomendasi yang dimuat dalam laporan sudah dibicarakan dengan pimpinan objek audit?			
13.	Apakah konsep laporan sudah memuat semua hal yang relevan dengan tujuan audit?			
14.	Apakah penerbitan LHA sesuai dengan rencananya (RPL)?			
Catatan : kalau audit bukan pelaksanaan program audit dalam PKPT (beri tanda untuk yang sesuai) :  a. Audit khusus  b. Audit di luar PKPT		Tanggal  Tanda tangan   Nama		

**8. Papan Pemantauan (*Display Board*) Pengendalian RMA dan RPL**

Papan pemantauan (*display board*) ini bertujuan untuk selalu mengingatkan pimpinan akan PKPT yang belum direalisasikan dan rencana mana yang telah direalisasikan tetapi belum selesai. Dari *display board* tersebut, tampak realisasi PKPT yang belum selesai tapi tidak terlambat, dan yang belum selesai namun telah terlambat. Adanya informasi ini mengingatkan pimpinan untuk segera melakukan tindak lanjut apabila terjadi kelambatan.

Contoh *Display Board*

**UNIT ORGANISASI : .....**  
**PENGENDALIAN RMA DAN RPL TAHUN 20XX**  
 Badan Pengawas Daerah Kabupaten : .....  
 Bulan : .....

No.	Unit Organisasi	RMA				RPL							
		Minggu				Jumlah Sebulan	Jumlah s.d. Bulan ini	Minggu				Jumlah Sebulan	Jumlah s.d. Bulan ini
		1	2	dst	5			1	2	dst	5		
(1)	(2)	(3)				(4)	(5)	(6)				(7)	(8)
<b>A Program Audit di PKPT</b>													
1.		Ra											
		Re											
2.		Ra											
		Re											
3.		Ra											
		Re											
4.		Ra											
		Re											
dst													
	Jumlah	Ra											
		Re											
<b>B Program Audit Investigatif</b>													
1.		Ra											
		Re											
2.		Ra											
		Re											
dst													
	Jumlah	Ra											
		Re											
<b>C Program Audit di Luar PKPT</b>													
1.		Ra											
		Re											
2.		Ra											
		Re											
dst													
	Jumlah	Ra											
		Re											

Catatan : Ra = Rencana Re = Realisasi

### C. SUPERVISI PENGAWASAN

Definisi supervisi secara sederhana adalah pengawasan atau pengendalian oleh atasan terhadap pelaksanaan tugas bawahannya. Kegiatan pengawasan atau audit juga memerlukan supervisi. Supervisi pada tahap awal perlu dilakukan untuk mengetahui sejauh mana pelaksana paham terhadap tugasnya. Supervisi pada tahap audit atau pengawasan berjalan bertujuan untuk membantu pelaksana apabila ditemui kesulitan dalam tugasnya, dan juga untuk menilai apakah pelaksana telah menggunakan waktunya dengan baik serta telah taat melaksanakan PKA yang telah dibuat. Supervisi, berupa bimbingan dan pengawasan terhadap para asisten, diperlukan untuk mencapai tujuan audit dan menjaga mutu audit. Supervisi harus dilakukan dalam semua penugasan tanpa memandang tingkat pengalaman auditor yang bersangkutan.

Secara lebih rinci dapat dikatakan bahwa supervisi dilakukan untuk memastikan hal berikut.

1. Tim audit memahami tujuan dan rencana audit;
2. Audit diselenggarakan sesuai dengan standar audit APFP (APIP);
3. Rencana dan prosedur audit telah diikuti;
4. Kertas kerja audit memuat bukti yang mendukung pendapat, simpulan, dan rekomendasi;
5. Tujuan audit telah dicapai;
6. Laporan audit memuat pendapat, simpulan, atau rekomendasi.

Pelaksanaan supervisi audit dilakukan dengan cara

1. Lisan atau tatap muka,
2. Tertulis di kertas kerja audit pelaksana, dan
3. Menggunakan lembar reuiu.

Contoh formulir lembar reuiu

**ORGANISASI : .....**

**LEMBAR REVIU**  
**Nama Auditan :**

<b>No.</b>	<b>Halaman KKA</b>	<b>Masalah</b>	<b>Penyelesaian</b>	<b>Paraf</b>

#### **D. REVIU TEMAN SEJAWAT (*PEER REVIEW*)**

Sistem kendali mutu pengawasan yang baik untuk dilaksanakan adalah *peer review*. *Peer review* berarti saling uji, bila kita mempunyai empat bidang kegiatan pengawasan, dan setiap semester masing-masing melakukan sepuluh kali audit yang telah selesai, maka dapat dilakukan reviu silang terhadap dua atau tiga hasil audit tersebut, yang meliputi laporan sampai dengan KKA-nya. Masing-masing bidang melakukan pengujian secara objektif terhadap laporan dan KKA dari bidang lain. Melalui hasil *peer review* diketahui adanya kelebihan dan kekurangan pelaksanaan audit beserta hasilnya, maka hal tersebut dilaporkan kepada pimpinan untuk dilakukan tindak lanjut perbaikan dari kelemahan yang ada, serta mencegah berulangnya kelemahan diwaktu yang akan datang.

*Peer review* ini dapat dilakukan secara periodik misalnya setiap enam bulan.

#### **E. PENGGUNAAN TINTA BEDA WARNA**

Penggunaan tinta beda warna juga dapat digunakan sebagai alat proses pengendalian mutu pengawasan. Pengertian penggunaan tinta beda warna adalah tiap jabatan menggunakan warna tinta yang berbeda, misalnya AT menggunakan tinta warna hitam, KT menggunakan tinta warna biru tua, PT menggunakan tinta warna hijau dan PM menggunakan tinta warna biru tua (biru dongker), sedangkan manajer pengawasan dapat memilih warna tinta yang lain umpamanya merah. Penggunaan tinta beda warna ini lazim digunakan di perbankan.

Penggunaan tinta beda warna adalah untuk memudahkan mengidentifikasi pihak yang bertanggung jawab atas sesuatu masalah. Contoh: jika anggota tim telah menulis dalam kertas kerjanya bahwa telah terjadi penyimpangan sedemikian rupa, setelah dilakukan diskusi, anggota

tim tetap pada pendiriannya, sedangkan ketua timnya berpendapat penyimpangan itu tidak benar adanya, maka ketua tim (berhak) melakukan perubahan pada kertas kerja itu dengan tulisannya berwarna biru, selanjutnya bisa diparaf atau tidak, dan tidak boleh memerintahkan anggota tim agar merubah pendapatnya. Dengan demikian sudah jelas yang merubah dan bertanggung jawab atas perubahan itu adalah ketua tim.

## F. LATIHAN DAN KASUS

### SOAL LATIHAN

1. Jelaskan mengapa terdapat pemahaman yang berbeda antara pengertian pengendalian antara perspektif manajemen dengan perspektif audit intern ?
2. Tujuan arah kebijakan pengawasan nasional yang mencakup tiga substansi utama, sebutkan dan jelaskan masing-masing tujuan tersebut.
3. *Peer review* berarti saling uji, bila suatu unit pengawasan mempunyai empat bidang kegiatan pengawasan, dan setiap semester masing-masing melakukan sepuluh kali audit yang telah selesai, maka dapat dilakukan revidi silang terhadap dua atau tiga hasil audit tersebut, yang meliputi laporan sampai dengan KKA-nya. Apa tujuan pelaksanaan *peer review* dikaitkan dengan pengendalian pengawasan?
4. Pengendalian yang berlebihan akan membutuhkan biaya yang relatif cukup mahal, dan bahkan kadang-kadang beberapa aktivitas dari suatu sistem tidak memerlukan pengendalian yang ketat. Berikan beberapa contoh bahwa aktivitas pada suatu sistem tidak memerlukan pengendalian yang ketat.

### KASUS

#### Kasus 1

Untuk lebih mengoptimalkan hasil pengawasan, setiap unit APIP perlu mengembangkan dan meningkatkan kerjasama yang sinergis antar APIP, dengan Badan Pemeriksa Keuangan serta dengan aparat penegak hukum yaitu Kepolisian, Kejaksaan dan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). Dalam praktik pengawasan di lapangan, sinergi pengawasan lebih sering diartikan sebagai tumpang tindihnya aktivitas pengawasan, yang dijalankan oleh unit-unit pengawasan termasuk oleh aparat penegak hukum.



**Diminta:**

Diskusikan dan berikan pendapat saudara.

**Kasus 2**

Berikut ini merupakan suatu rumusan hasil Seminar Tentang Evaluasi, Pengawasan dan Pengendalian yang dilakukan oleh Unit Pengawasan Intern Pemerintah :

.....Kegiatan Evawasdal (**evaluasi**, **pengawasan**, **pengendalian**) tahun 20X7 ini dilakukan untuk *explore* konsep / gagasan untuk menggabungkan/ memanfaatkan hasil kegiatan evaluasi, pengawasan, dan pengendalian. Hingga sekarang hasil evaluasi oleh Bagian Evaluasi masing-masing unit Eselon 1, hasil pengendalian oleh pejabat eselon II masing-masing Unit Eselon 1, dan hasil pengawasan oleh Inspektorat Jenderal belum dimanfaatkan dengan baik untuk penyusunan perencanaan/kebijakan. Upaya penggabungan pemanfaatan hasil-hasil evawasdal tersebut ternyata masih banyak kendala. Ada dua pilihan (*option*) yang muncul dari Seminar : Pertama: Kalau kita membiarkan seperti yang terjadi sekarang ini, yaitu hasil evaluasi, pengawasan dan pengendalian tercerai berai, dibiarkan seperti apa adanya tidak ditindak lanjuti, maka kita sulit merajut benang merah ketiga unsur manajemen tersebut (evaluasi, pengawasan, dan pengendalian) yang semestinya dapat dipakai sebagai pijakan upaya koreksi dan penyusunan perencanaan kedepan. Kedua : Penanganan evawasdal dalam satu atap (satu unit khusus) dibawah langsung Menteri. Unit tersebut tidak perlu merupakan institusi baru tapi dapat memanfaatkan kelompok kerja monitoring evaluasi yang ada (yaitu *task force* yang beranggotakan unit monitoring evaluasi dan auditor seluruh Eselon I) yang diberi mandat untuk mengompilasi, serta merumuskan saran tindak lanjut serta memonitor sejauhmana tindak lanjut tersebut

dilaksanakan oleh masing-masing Eselon I. (dikutip dari Rumusan Monitoring evaluasi Kinerja Proyek Pembangunan Pertanian).

**Diminta:**

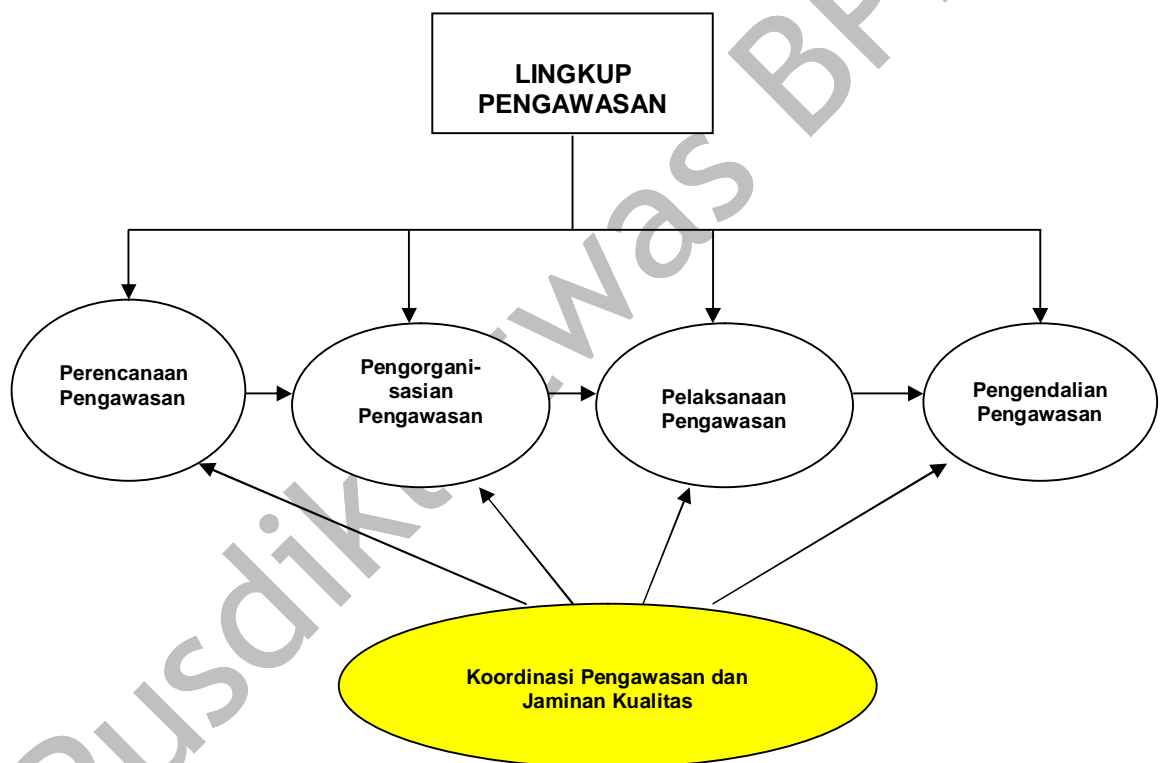
Diskusikan langkah apa yang harus diambil agar pelaksanaan Evawasdal yang diharapkan menjadi lebih mencapai tujuan dan sasaran yang ditetapkan.

Pusdiklatwas BPKP

## BAB VII

### KOORDINASI DAN PROGRAM JAMINAN KUALITAS

Setelah mempelajari bab ini peserta diklat diharapkan mampu menjelaskan dan menguraikan langkah-langkah koordinasi pengawasan dan program jaminan kualitas



#### A. KOORDINASI PENGAWASAN

Koordinasi pengawasan dapat dilakukan antar aparat pengawasan intern maupun antara APIP dengan aparat pengawasan ekstern, seperti: Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Walaupun keterkaitan secara hukum antara APIP dengan aparat pengawasan ekstern tidak tersedia sampai

dengan saat ini, namun disadari bersama bahwa koordinasi antara keduanya akan memberikan manfaat yang besar.

Beberapa manfaat atau keuntungan yang dapat diperoleh dengan terwujudnya koordinasi antara APIP dengan aparat pengawasan ekstern adalah sebagai berikut:

1. Manfaat bagi auditor ekstern
  - a. auditor ekstern memperoleh pemahaman yang lebih dalam dari kegiatan auditan melalui pengalaman auditor intern.
  - b. hubungan dengan auditan lebih baik karena ada kesan keterlibatannya melalui koordinasi.
  - c. auditor ekstern dimungkinkan lebih mengkonsentrasikan pada bidang yang lebih signifikan.
  - d. auditor ekstern memperoleh pembelajaran yang bermanfaat dari koordinasi.
  
2. Manfaat bagi auditor intern
  - a. Sarana pelatihan bagi auditor intern melalui pertukaran teknik dan prosedur audit, gagasan, dan informasi yang baru dan berbeda.
  - b. Membuka peluang untuk mengidentifikasi bidang pekerjaan audit intern yang belum tertangani di masa mendatang.
  - c. Auditor intern memperoleh pemahaman yang lebih baik atas independensi, standar audit, tujuan audit dan mendorong untuk lebih profesional.
  - d. Sarana penilaian auditor ekstern atas efektivitas fungsi audit intern.

Pengawasan dilingkup intern atas penyelenggaraan pemerintahan dilaksanakan dengan mengacu pada Peraturan Presiden No.9 Tahun 2005 tentang Kedudukan, Tugas, Fungsi, Susunan Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Negara RI dan Peraturan Pemerintah No. 79 Tahun 2005

tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah. Ruang lingkup Peraturan Presiden No. 9 Tahun 2005 adalah penetapan kebijakan nasional dan koordinasi pelaksanaan kebijakan nasional di bidang pengawasan oleh Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara, sedangkan ruang lingkup Peraturan Pemerintah No. 79 Tahun 2005 adalah penetapan kebijakan dan koordinasi pengawasan penyelenggaraan pemerintahan daerah dilaksanakan oleh Departemen Dalam Negeri. Dengan adanya dua ketentuan tersebut diperlukan suatu langkah koordinasi pengawasan secara bersama-sama oleh Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Departemen Dalam Negeri dengan tujuan untuk menyinergikan pengawasan intern oleh APIP Pusat dan APIP Daerah.

Kegiatan koordinasi pengawasan yang dilaksanakan oleh APIP mencakup:

#### **1. Rapat Koordinasi Pengawasan (Rakorwas)**

Untuk meningkatkan koordinasi pengawasan di antara jajaran APIP perlu dilaksanakan Rapat Koordinasi Pengawasan (Rakorwas) guna di peroleh kesamaan persepsi mengenai kebijakan pengawasan, memantapkan sinergi pengawasan, dan sekaligus mengeliminasi adanya tumpang tindih pelaksanaan pengawasan. Rakorwas diselenggarakan dalam bentuk Rakorwas Nasional yang diikuti oleh unsur APIP Pusat dan Daerah, Rakorwas antar APIP Pusat, Rakorwas Regional, Rakorwas APIP Daerah. Tujuan Rakorwas adalah untuk membahas isu-isu pengawasan yang relevan. Rakorwas diselenggarakan oleh Kementerian Negara Pendayagunaan Aparatur Negara dan Departemen Dalam Negeri.

## **2. Koordinasi Pelaporan**

Koordinasi pelaporan dilakukan melalui pengiriman laporan dari satu APIP kepada APIP lainnya yang memerlukan. Sebagai contoh Inspektorat Jenderal Departemen perlu menyampaikan tembusan laporan hasil audit dana dekonsentrasi kepada Bawasda Provinsi. Koordinasi pelaporan juga perlu dilakukan antara APIP dengan BPK RI dalam bentuk pengiriman laporan hasil audit APIP kepada BPK RI, sebagaimana diwajibkan dalam Undang-Undang No. 15 Tahun 2004.

## **3. Frekuensi Pengawasan Oleh APIP**

Dalam satu tahun anggaran, terhadap satu objek pengawasan dapat dilakukan maksimal dua kali audit oleh APIP yang berbeda, dengan tenggang waktu minimal 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya audit terdahulu pada objek pengawasan yang bersangkutan, dengan sasaran dan tujuan audit yang sama atau berbeda. Ketentuan ini tidak berlaku untuk audit investigasi yang dapat dilakukan sewaktu-waktu sesuai dengan kebutuhan. Sasaran dan jadwal pengawasan oleh APIP di Pusat dan Daerah masing-masing ditetapkan oleh Menteri Dalam Negeri dalam Program Kerja Pengawasan Tahunan di Pusat dan Daerah.

Koordinasi pengawasan mencakup pula proses koordinasi pengawasan baik antara aparat pengawasan intern yang ada dilingkungan pemerintah sendiri maupun dengan Badan Pemeriksa Keuangan sebagai aparat pengawasan ekstern.

## **B. JAMINAN KUALITAS (*QUALITY ASSURANCE*)**

Penerapan sistem kendali mutu atau jaminan kualitas dimulai sejak tahap perencanaan, pengorganisasian, dan pelaksanaan pengawasan. Tujuan program dalam penilaian jaminan kualitas adalah untuk memberikan

suatu tingkat keyakinan yang memadai bahwa pekerjaan audit yang telah dilaksanakan telah sesuai dengan standar yang ada, kebijakan audit intern, dan standar lain yang berlaku. Program jaminan kualitas yang baik mencakup unsur-unsur:

**1. Supervisi**

Supervisi atas pekerjaan auditor dilaksanakan secara terus menerus, untuk menjamin adanya kesesuaian dengan standar audit intern, kebijakan aktivitas dan program kerja audit.

**2. Reviu Intern**

Reviu intern hendaknya dilaksanakan secara berkala oleh manajemen maupun staf dari aparat pengawasan intern, untuk menilai kualitas pelaksanaan audit.

**3. Reviu Ekstern**

Reviu ekstern dilaksanakan untuk menilai kualitas pelaksanaan audit. Pelaksanaan reviu ekstern sebaiknya dilakukan oleh seseorang yang memiliki kompetensi dan posisi independen untuk menilai dan tidak melahirkan suatu konflik kepentingan. Reviu ekstern idealnya dilakukan minimal 1 kali dalam 3 tahun atau dalam jangka waktu yang tidak kurang dari 5 tahun.

Jaminan kualitas di lihat dari sisi aparat pengawasan intern dapat dibagi ke dalam penilaian jaminan kualitas secara makro dan penilaian jaminan kualitas secara mikro (individu).

**1. Penilaian Jaminan Kualitas Secara Makro**

Pimpinan APIP bertanggungjawab atas standar kualitas unit pengawasan intern. Pada umumnya proses evaluasi jaminan kualitas

diterapkan pada operasi audit intern dengan yang berskala luas, dengan cakupan revidu mencakup:

- a. Pengorganisasian unit pengawasan;
- b. Metode penempatan staf ;
- c. Persyaratan pengembangan profesional ;
- d. Independensi struktur organisasi ;
- e. Perencanaan fungsi audit ;
- f. Pemanfaatan teknologi dan metode-metode baru ;
- g. Pelaporan yang efektif ;
- h. Usaha-usaha membangun hubungan dengan objek pengawasan;
- i. Monitoring tindak lanjut; dan
- j. Tingkat kepatuhan terhadap standar audit intern.

Evaluasi jenis ini umumnya dilihat dari kaca mata pendekatan makro untuk melihat tingkat keberhasilan unit pengawasan intern sebagai sebuah unit. Sehingga simpulan yang diberikan akan memberikan sebuah simpulan mengenai sebuah unit audit yang patuh dan efektif, pihak manajemen dapat mempercayai dan mendapatkan manfaat dari operasional unit pengawasan tersebut.

## **2. Penilaian Jaminan Kualitas Secara Mikro (Individual)**

Untuk mendapatkan gambaran pada tingkatan audit individual maka revidu dilakukan terhadap setiap aktivitas pelaksanaan audit. Dalam penilaian secara mikro dapat saja disimpulkan bahwa aktivitas unit audit intern berjalan secara efisien tetapi tidak efektif. Setiap pelaksanaan audit secara individual hendaknya memiliki tujuan dan tujuan ini hendaknya dapat diukur. Unsur-unsur tujuan audit yang tercantum dalam program kerja audit, harus dijelaskan pada saat penyelesaian audit atau pada saat penyusunan laporan hasil audit yang mengindikasikan tingkat pencapaian yang telah diperoleh atas



tujuan audit yang telah ditetapkan tersebut, dengan didasarkan pada ukuran kriteria yang telah diuraikan dalam program kerjanya. Penilaian jaminan kualitas secara mikro akan mencakup unsur-unsur penilaian:

- a. Bukti pemahaman auditor terhadap aktivitas operasi mitra audit.
- b. Indikasi bahwa auditor menyadari atas sikap pihak mitra audit terhadap faktor-faktor pengendalian yang berhubungan dengan tingkat kepatuhan terhadap ketentuan yang berlaku, tingkat efisiensi, ekonomis dan efektivitas operasi.
- c. Penentuan tingkat risiko, tingkat kerentanan dan materialitas dari proses operasi/aktivitas mitra audit.
- d. Sejauhmana tingkat pengujian menghasilkan audit yang produktif, tetapi tetap menghemat sumberdaya unit pengawasan intern yang ada.

## **C. REVIU JAMINAN KUALITAS**

### **1. Reviu Intern**

Reviu intern atas jaminan kualitas audit dilakukan untuk memberikan keyakinan pada Pimpinan APIP, bahwa seluruh staf audit termasuk para supervisor (Pengendali Teknis dan Pengendali Mutu) telah menjalankan pekerjaan auditnya dengan benar. Reviu ini juga dilakukan untuk memberikan keyakinan khusus terhadap penugasan tertentu, bahwa simpulan audit yang diberikan oleh tim audit dapat dipercaya dan diandalkan. Reviu seperti ini dilakukan oleh para pejabat struktural, supervisor, atau staf audit intern yang dianggap independen untuk melakukannya.

Pada saat aparat pengawasan intern mendapatkan peran yang lebih besar dalam melakukan penilaian atas kegiatan mitra audit, para pimpinan dan pengambil keputusan sangat mengandalkan

perlindungan atas dan keakuratan informasi, yang dipakai sebagai dasar dalam pengambilan keputusan manajemen, sehingga timbul kebutuhan akan adanya program jaminan kualitas yang semakin tinggi pada pelaksanaan tugas pengawasan yang dilakukan oleh APIP. Program jaminan kualitas ini tidak saja didasarkan pada pernyataan dari APIP tetapi juga diperlukannya suatu penilaian yang objektif dan dapat dipercaya, yang hanya diperoleh melalui *peer review* atau pereviu jaminan kualitas. Reviu seperti ini dirancang untuk dapat memberikan analisis yang independen untuk menentukan:

- a. Audit telah memenuhi kebutuhan pihak-pihak yang memerlukan.
- b. Pelaksanaan audit telah dijalankan dengan benar
- c. Audit telah mengacu pada standar profesi yang berlaku

Oleh karena itu proses reviu kualitas jika dilaksanakan dapat memberikan rekomendasi kepada APIP yang mencakup:

- a. Kepatuhan terhadap Standar dan Kode Etik
- b. Kecukupan atas penerapan kebijakan audit, tujuan, sasaran, ruang lingkup dan prosedur yang dijalankan
- c. Kontribusi terhadap manajemen risiko, pelaksanaannya dan proses pengendalian
- d. Kepatuhan terhadap ketentuan hukum, peraturan pemerintah dan kebijakan lain yang ditetapkan.
- e. Efektivitas operasi
- f. Nilai tambah dan peningkatan operasi.

Hasil penilaian di atas disampaikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Reviu jaminan kualitas dilakukan untuk meyakinkan pimpinan APIP akan tingkat kepatuhan para pelaksana (auditor) terhadap standar dan kriteria-kriteria lainnya yang berlaku. Reviu ini akan menghasilkan suatu pertimbangan yang objektif dan

rekomendasi untuk perbaikan. Jika suatu reviu intern tidak dapat dilakukan, pimpinan APIP hendaknya memastikan adanya pengujian untuk penugasan audit yang telah selesai dilaksanakan dan mendapat umpan balik dari mitra audit.

## 2. Reviu Ekstern

Reviu ekstern merupakan evaluasi atas keseluruhan aktivitas unit pengawasan intern. Reviu ini dirancang untuk menginformasikan kepada manajemen puncak dan pihak terkait lainnya apakah mereka telah dilayani oleh unit pengawasan yang bekerja secara profesional dan pekerjaannya telah memenuhi kriteria yang ditetapkan dalam standar. Pelaksanaan reviu ekstern biasanya dilaksanakan oleh pihak-pihak diluar unit pengawasan intern.

Tujuan dan kegunaan penelaahan ekstern adalah untuk menilai delapan aktivitas program audit intern yang mencakup:

- a. Perencanaan
- b. Kecermatan Keahlian Profesional
- c. Perencanaan Audit dan Analisis Risiko
- d. Analisis atas Pencapaian Rencana Audit
- e. Reviu Audit Individual
- f. Reviu Kegiatan Audit Khusus
- g. Kebijakan dan Prosedur Audit
- h. Audit Berbasis Teknologi Informasi

Reviu ekstern ini terutama berhubungan dengan kepatuhan terhadap standar profesional Pengawasan Intern. Pihak yang melakukan reviu tersebut harus independen terhadap objek yang direviu dan tidak memiliki konflik kepentingan. Reviu ekstern terhadap jaminan kualitas unit pengawasan intern biasanya dilakukan oleh:

- a. Kelompok sejawat (*peer review*)

- b. Auditor ekstern, seperti dari BPK atau BPKP terhadap unit Inspektorat Jenderal atau Bawasda.
- c. Evaluasi silang antar kelompok unit audit yang berbeda dalam satu unit pengawasan
- d. Konsultan yang ditunjuk dan memenuhi syarat keahlian profesional
- e. Jasa reviu kualitas audit dari Ikatan Profesi Auditor.

Salah satu metode yang dapat digunakan secara efektif dalam meningkatkan kualitas dan produktivitas audit adalah suatu siklus kualitas. Meskipun efisiensi dan efektivitas secara umum dapat didefinisikan dengan mudah, kualitas merupakan sesuatu yang sulit untuk dijabarkan. Kualitas dapat dipersepsikan secara berbeda oleh setiap orang/individu. Oleh karena itu siklus kualitas biasanya ditentukan oleh sekelompok orang (misalnya 5 orang) yang sangat mengenal operasi unit pengawasan beserta kekurangan-kekurangannya, kekuatan dan kelemahan serta kemungkinan solusi dari masalah tersebut.

## D. LATIHAN DAN KASUS

### SOAL LATIHAN

1. Sebagai bagian dalam program jaminan kualitas terhadap suatu produk (barang) biasanya mudah dilakukan, namun tidak demikian jika produk yang dimaksud adalah hasil-hasil pengawasan. Jelaskan dengan bahasa yang saudara pahami apa yang dimaksud dengan pernyataan tersebut?
2. Proses reviu kualitas jika dilaksanakan dapat memberikan rekomendasi-rekomendasi kepada unit pengawasan intern antara lain mencakup:
  - a. Kepatuhan terhadap Standar dan Kode Etik
  - b. Kecukupan atas penerapan kebijakan audit, tujuan, sasaran, ruang lingkup dan prosedur yang dijalankan
  - c. Kontribusi terhadap manajemen risiko, pelaksanaannya dan proses pengendalianJelaskan apa yang dikehendaki dari tujuan butir a, b dan c di atas
3. Untuk meningkatkan koordinasi pengawasan di antara jajaran APIP perlu dilaksanakan Rapat Koordinasi Pengawasan (Rakorwas) guna di peroleh kesamaan persepsi mengenai kebijakan pengawasan, memantapkan sinergi pengawasan, dan sekaligus mengeliminasi adanya tumpang tindih pelaksanaan audit. Dalam bentuk koordinasi pengawasan seperti apakah biasanya tumpang tindih pengawasan dapat diminimalkan, dan mengapa tumpang tindih pengawasan sulit dihilangkan.
4. Dengan banyaknya lembaga pengawasan di Indonesia apakah saudara memiliki alasan bahwa ego sektoral masing-masing unit pengawasan dapat dikoordinasikan dalam bentuk kerja sama yang positif? Jika ya apa alasan yang mendukungnya.

## **KASUS**

Terkait persoalan auditor nakal dapat dianalisis dari dua sisi. Perilaku itu apakah merupakan kesengajaan ataukah keterpaksaan?

Bila yang melatarbelakangi kesengajaan, ini mungkin karena adanya peluang dengan memanfaatkan posisinya sebagai pihak penilai kewajaran laporan pertanggungjawaban pihak auditan. Mungkin juga adanya iming-iming amplop tebal (meminjam istilah Anwar Nasution). Selain itu lemahnya sanksi hukuman bila auditor melakukan penyelewengan (paling hanya dicabut dikenakan sanksi hukum yang lebih keras. Misalnya kurungan penjara atau denda cukup besar).

Tetapi bila yang melatarbelakangi keterpaksaan, berarti auditor itu memiliki ketergantungan terhadap auditannya. Misalnya kemungkinan karier dimasa yang akan datang dikhawatirkan akan terhambat, sehingga temuan yang dikemukakan yang ringan-ringan saja.

### **Diminta:**

Diskusikan mengatasi permasalahan tersebut di atas dari sisi Reviu Jaminan Kualitas Pelaksanaan Audit. Asumsikan bahwa Saudara akan ditunjuk untuk menjadi salah satu anggota tim reviu dimaksud.

## DAFTAR PUSTAKA

- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, *Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (SA-APFP)*, Jakarta, 1996.
- Leslie W. and Lloyd L. Byars, *Management – Skills and Application*, The McGraw-Hill, 9th edition, 2000.
- Mc Namee, David, CIA, CISA, CFE, CGFM and Salim, Georges, PhD., *Institute Audit intern, “Risk Management, Changing the Auditor Paradigm”*, paper, December 1998
- Moeller, R, *Brink’s Modern Audit interning*, John Wiley and Sons, 6<sup>th</sup> edition, 2005
- Pearce, Robinson, *Manajemen Strategik – Formulasi, Implementasi, dan Pengendalian – Buku Satu*, Binarupa Aksara, Jakarta, 1997.
- Peraturan Pemerintah RI Nomor 79 tahun 2005, *Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah*
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 23 Tahun 2007, *Pedoman Tata Cara Pengawasan atas Penyelenggaraan Daerah*
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor Per/03.1/M.PAN/3/2007, *Kebijakan Pengawasan Nasional Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Tahun 2007 - 2009*
- Picket, K.H. Spencer, *The Audit Interning Handbook*, John Wiley and Sons, 2<sup>nd</sup> edition, 2003
- Pusdiklatwas BPKP, *Akuntabilitas Instansi Pemerintah - Modul Diklat Sertifikasi JFA Tingkat Ahli*, Jakarta, 2002.
- \_\_\_\_\_, *Manajemen Pengawasan - Modul Diklat Manajemen Pengawasan*, Jakarta, 2001.
- Ratiff Richard L dkk, *Audit Interning*, The Institute of Audit Interns, Altamonte Springs, Florida, 1996.

Tugiman, Hiro, *Standar Professional Auditor Intern*, Kanisius, 1997.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2007, *Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional*.

Venables J.S.R; Impey K.W, *Audit Intern*, Butterworths, London, Dublin and Edinburg, 1991.

Winardi, *Asas-asas Manajemen*, Mandar Maju, Bandung, 2000.

Pusdiklatwas BPKP





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

ISBN 979-3873-23-X