

DIKLAT PEMBENTUKAN
AUDITOR TERAMPIL

PSPM

KODE MA : 1.130

PENGANTAR SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN



2009

PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PENGAWASAN
BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN

Edisi Kelima

Judul Modul : Pengantar Sistem Pengendalian
Manajemen

Penyusun : Drs. Victor Sitorus
Edi Timbul, Ak., M.B.A., M.Sc.
Perevisi I : Suwartomo, Ak., M.Sc.
Drs. Zaenal Asrul
Perevisi II : John Elim, Ak., M.B.A.
Perevisi III : Andilo Tohom, Ak., M.Si.
Tri Restu Ramadhan Putra, Ak.
Perevisi IV : John Elim, Ak., M.B.A.
Pereviu : Linda Ellen Theresia, S.E., M.B.A.
Editor : Rini Septowati, Ak., MM.

Dikeluarkan oleh Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP
dalam rangka Diklat Sertifikasi JFA Tingkat Auditor Terampil

Edisi Pertama : Tahun 1998
Edisi Kedua (Revisi Pertama) : Tahun 2000
Edisi Ketiga (Revisi Kedua) : Tahun 2003
Edisi Keempat (Revisi Ketiga) : Tahun 2007
Edisi Kelima (Revisi Keempat) : Tahun 2009

ISBN 979-3873-01-9

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

KATA PENGANTAR

Tantangan berat tugas pengawasan di masa depan sangat ditentukan oleh komitmen dari profesionalisme Aparat Pengawasan Internal Pemerintah. Komitmen dari pemerintah untuk memberantas Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme pada berbagai aspek dalam pelaksanaan tugas umum pemerintahan dan pembangunan yang dimandatkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR) dalam Ketetapan No. XI/MPR/1998 dan Undang-Undang No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang bersih dan bebas dari KKN sudah menjadi agenda yang harus dilaksanakan guna tercapainya transparansi dan akuntabilitas publik.

Untuk menjaga tingkat profesionalisme aparat pengawasan, salah satu mediana adalah pendidikan dan pelatihan (diklat). Tujuan diklat sebagaimana yang 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 Pengantar Sistem Pengendalian Manajemen 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.

Ciawi, Desember 2007

46
Kepala Pusdiklat Pengawasan BPKP,



Agus Witjaksana

NIP 060034042

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR	i
DAFTAR ISI	iii
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Tujuan Pemelajaran Umum.....	1
B. Tujuan Pemelajaran Khusus	2
C. Deskripsi Singkat Struktur Modul	2
D. Metodologi Pemelajaran.....	5
BAB II KONSEP DASAR SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN ..6	6
A. Latar Belakang Pengendalian	6
B. Pengertian Sistem Pengendalian Manajemen	12
C. Jenis Pengendalian Manajemen	18
D. Tujuan Perancangan Sistem Pengendalian Manajemen	20
E. Persyaratan Sistem Pengendalian Manajemen	24
F. Keterbatasan Sistem Pengendalian Manajemen	26
G. Sistem Pengendalian Manajemen di Indonesia	28
H. Soal-Soal Latihan	32
BAB III UNSUR PENGENDALIAN MANAJEMEN	34
A. Pendekatan Delapan Unsur Pengendalian Manajemen.....	35
B. Pendekatan Lima Unsur Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)	42
C. Soal-Soal Latihan.....	70
BAB IV PEMAHAMAN DAN PENILAIAN SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN	73
A. Tahapan Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen	73
B. Prosedur Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen	77
C. Metode Pemahaman dan Penilaian Pengendalian Manajemen	79
D. Soal Latihan	92
DAFTAR PUSTAKA.....	95

BAB I

PENDAHULUAN

Modul Pengantar Sistem Pengendalian Manajemen (PSPM) ini disusun sebagai bahan pembelajaran bagi peserta pendidikan dan pelatihan (diklat) pembentukan Jabatan Fungsional Auditor Terampil. Modul ini dirancang untuk proses pembelajaran dengan durasi 20 jam pelatihan (jamlat). Pengantar Sistem Pengantar Manajemen 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 Pembelajaran Umum

Berdasarkan Kepmen. PAN Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SA-APIP), khususnya pada Standar Pelaksanaan Audit Kinerja Butir 3021 tentang Pemahaman dan Pengujian atas Sistem Pengendalian Intern menyatakan: **“Auditor harus memahami rancangan sistem pengendalian intern dan menguji penerapannya”**.

Pemahaman dan pengujian tersebut ditujukan untuk menentukan: saat pelaksanaan audit, jangka waktu audit, serta penentuan prosedur yang diperlukan dalam pelaksanaan audit.

Struktur pengendalian intern atau sistem pengendalian manajemen menjadi faktor penting dalam pelaksanaan audit, oleh karena itu, auditor harus mampu memahami dengan baik sistem pengendalian manajemen, menilai, dan memanfaatkannya dalam pelaksanaan audit.

Berdasarkan pentingnya sistem pengendalian manajemen, maka modul ini disusun dengan tujuan pembelajaran umum berikut.

Setelah mempelajari modul ini, peserta diklat diharapkan mampu memahami sistem pengendalian manajemen serta fungsinya dalam pelaksanaan audit.

B. Tujuan Pemelajaran Khusus

Guna mencapai tujuan pemelajaran umum tersebut di atas, diperlukan tujuan pemelajaran yang lebih khusus, yang tercermin sebagai tujuan pemelajaran dari masing-masing bab.

Tujuan pemelajaran khusus dari modul ini adalah agar peserta diklat mampu:

1. menjelaskan konsepsi pengendalian manajemen yang terdiri dari: latar belakang perlunya pengendalian manajemen, pengertian, jenis-jenis, tujuan perancangan, persyaratan serta keterbatasan sistem pengendalian manajemen;
2. menjelaskan komponen sistem pengendalian manajemen, baik komponen sistem pengendalian tradisional (delapan unsur) maupun komponen Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), serta komponen sistem pengendalian manajemen yang dianut Indonesia;
3. menjelaskan tahapan, prosedur dan metode penilaian sistem pengendalian manajemen dalam pelaksanaan audit dan reviu laporan keuangan.

C. Deskripsi Singkat Struktur Modul

Modul pemelajaran ini tidak dapat dipisahkan dengan modul auditing karena pemahaman atas sistem pengendalian manajemen adalah bagian yang tidak terpisahkan dari pemelajaran mata diklat auditing. Peserta diharapkan mengerti dan memahami rangkaian penugasan audit yang dimulai dari perencanaan sampai dengan pelaporan dan monitoring pelaksanaan tindak lanjut. Pemahaman dan penilaian atas sistem

pengendalian manajemen adalah proses penting dalam tahapan audit tersebut.

Isi modul diklat ini merupakan pembelajaran tahapan awal bagi seorang auditor dalam pelaksanaan audit sebelum auditor melakukan pengujian yang lebih rinci dan mendalam. Melalui pengidentifikasian kelemahan sistem pengendalian manajemen suatu organisasi/unit kerja yang diaudit, auditor dapat mengevaluasi serta mengambil keputusan atas bagian-bagian mana saja yang perlu diuji lebih mendalam. Hal ini dilakukan dengan satu asumsi, yaitu penyimpangan atau kecenderungan terjadinya suatu penyimpangan lebih berpotensi terjadi pada bagian atau aspek manajemen yang nyata-nyata memiliki pengendalian yang lemah. Implikasinya, pelaksanaan suatu penugasan audit atau reviu laporan keuangan akan dapat dicapai secara efisien dan efektif apabila penilaian atau pemahaman atas sistem pengendalian manajemen telah dilaksanakan dengan baik.

Untuk membekali kemampuan audit atau reviu laporan keuangan, peserta diklat harus memperoleh pengetahuan mengenai konsep dasar dan komponen-komponen dari pengendalian manajemen. Kemudian peserta diklat akan mendapatkan gambaran mengenai prosedur dan metode yang dapat digunakan dalam melakukan penilaian terhadap komponen-komponen pengendalian manajemen tersebut dalam sebuah penugasan audit atau reviu laporan keuangan.

Dalam modul ini komponen pengendalian manajemen yang dijelaskan adalah terdiri dari 2 (dua) pendekatan, yaitu pendekatan 8 unsur dan pendekatan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Hal ini mengingatkan bahwa hingga saat ini pendekatan 8 unsur masih digunakan dalam pelaksanaan audit oleh lembaga/institusi audit di Indonesia sambil menunggu

implementasi pendekatan SPIP sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor: 60 Tahun 2008.

Saat ini, sistem pengendalian manajemen diatur dalam Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor Kep/46/M.PAN/4/2004 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengawasan Melekat dalam Penyelenggaraan Pemerintahan. Dalam ketentuan ini, diatur bahwa komponen pengendalian menggunakan pendekatan delapan unsur dengan prasyarat keberhasilan adanya komponen pengendalian SPIP.

Jadi sudah menjadi keharusan bahwa setiap auditor memahami kedua pendekatan pengendalian manajemen tersebut, oleh karena itu, modul Pengantar Sistem Pengendalian Manajemen ini disusun dengan kerangka bahasan sebagai berikut.

BAB I : Pendahuluan

Dalam bab ini diuraikan penjelasan umum sebagai gambaran menyeluruh atas isi modul yang meliputi: Tujuan Pemelajaran Umum, Tujuan Pemelajaran Khusus, Deskripsi Singkat Struktur Modul, dan Metodologi Pemelajaran.

BAB II : Konsep Dasar Sistem Pengendalian Manajemen

Dalam bab ini diuraikan tentang latar belakang pengendalian, pengertian sistem pengendalian manajemen, jenis-jenis pengendalian, tujuan perancangan sistem pengendalian manajemen, keterbatasan suatu sistem pengendalian manajemen, dan sistem pengendalian manajemen di Indonesia serta soal latihan.

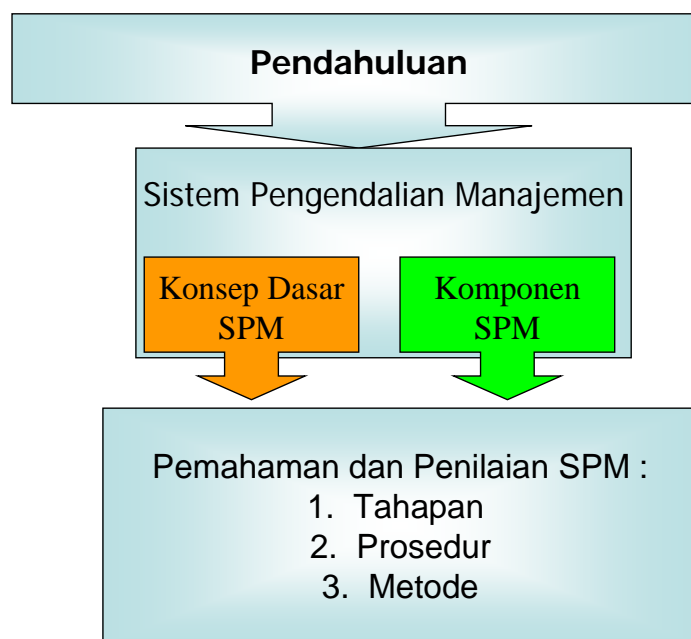
BAB III : Komponen Pengendalian Manajemen

Dalam bab ini diuraikan komponen pengendalian manajemen 8 unsur, unsur Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP); dan komponen pengendalian yang digunakan di Indonesia, serta soal latihan.

BAB IV : Pemahaman dan Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen

Dalam bab ini diuraikan tahapan, prosedur dan metode penilaian sistem pengendalian manajemen dalam pelaksanaan audit dan reviu laporan keuangan serta soal latihan dan kasus.

Kerangka bahasan modul ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1. Kerangka bahasan modul

D. Metodologi Pemelajaran

Penyampaian materi diklat ini menggunakan pendekatan pemelajaran orang dewasa (*andragogy*) dengan menggunakan metode sebagai berikut.

- ceramah atau presentasi bahan ajar,
- curah pendapat,
- diskusi,
- latihan,
- studi kasus.

BAB II

KONSEP DASAR SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN

Setelah mempelajari bab ini peserta diklat diharapkan mampu menjelaskan: latar belakang perlunya pengendalian manajemen, pengertian sistem pengendalian manajemen, jenis-jenis pengendalian, tujuan perancangan sistem pengendalian manajemen dan persyaratannya serta keterbatasan sistem pengendalian manajemen.

A. Latar Belakang Pengendalian

1. Pengendalian dan Pengawasan

Pengendalian (*control*) merupakan bagian dari fungsi manajemen. Fungsi manajemen meliputi: *Planning, Organizing, Staffing, Leading, and Controlling* (Leslie W. Rue and Lloyd L. Byars, 2000). Fungsi *controlling* berperan untuk mendeteksi deviasi atau kelemahan yang perbaikan terhadapnya menjadi umpan balik dari suatu kegiatan yang dimulai dari tahap perencanaan hingga tahap pelaksanaan. Hal-hal yang dicakup dalam fungsi *controlling* adalah menciptakan standar atau kriteria, membandingkan hasil monitoring dengan standar, melakukan perbaikan atas deviasi atau penyimpangan, merevisi dan menyesuaikan metode pengendalian sebagai respon atas hasil pengendalian dan perubahan kondisi, serta mengomunikasikan revisi dan penyesuaian tersebut ke seluruh proses manajemen.

Istilah pengendalian acapkali dipertukarkan dengan istilah pengawasan, terutama di lingkungan sektor publik (pemerintah). Berikut adalah beberapa pengertian mengenai pengawasan.

- ◆ Pengawasan adalah seluruh proses kegiatan penilaian terhadap obyek pengawasan dan atau kegiatan tertentu dengan tujuan untuk memastikan apakah pelaksanaan tugas dan fungsi obyek pengawasan dan atau kegiatan tersebut telah sesuai dengan yang ditetapkan (Kepmen. PAN Nomor: 19/1996 tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya).
- ◆ Pengawasan adalah proses kegiatan pimpinan untuk memastikan dan menjamin bahwa tujuan dan tugas-tugas organisasi akan dan telah terlaksana dengan baik sesuai dengan kebijaksanaan, instruksi, rencana dan ketentuan-ketentuan yang telah ditetapkan dan yang berlaku (SANRI-LAN RI).

Hakikat pengawasan adalah mencegah sedini mungkin terjadinya penyimpangan, pemborosan, penyelewengan, hambatan, kesalahan dan kegagalan dalam pencapaian tujuan dan pelaksanaan tugas-tugas organisasi. Menurut buku Sistem Administrasi Negara Republik Indonesia (SANRI-1996) pengawasan dibagi dalam 4 (empat) jenis, yaitu: pengawasan melekat (Waskat), pengawasan fungsional (Wasnal), pengawasan legislatif (Wasleg), dan pengawasan masyarakat (Wamas).

Pengawasan melekat adalah serangkaian kegiatan yang bersifat sebagai pengendalian yang terus menerus dilakukan oleh atasan langsung terhadap bawahannya secara preventif atau represif agar pelaksanaan tugas bawahan berjalan secara efektif dan efisien sesuai dengan rencana kegiatan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Inpres Nomor 1 Tahun 1989). Secara singkat dapat dikatakan waskat lebih diarahkan pada pembentukan suatu sistem yang mampu mengarahkan dan membimbing bawahan dalam pelaksanaan tugasnya mencapai tujuan dan sasaran organisasi yang

ditetapkan, serta mampu mencegah terjadinya penyimpangan, kebocoran, dan pemborosan keuangan negara.

Pengawasan legislatif adalah pengawasan yang dilakukan oleh Lembaga Perwakilan Rakyat baik di tingkat pusat (DPR) maupun di tingkat daerah (DPRD). Bentuk pengawasan tersebut lebih didominasi dari sudut pengawasan politik. DPR atau DPRD dapat menggunakan hak yang dimilikinya, di antaranya adalah hak angket, hak budget dan hak bertanya dalam rangka pengawasan terhadap jalannya kebijaksanaan pemerintahan.

Pengawasan masyarakat adalah pengawasan yang dilakukan oleh masyarakat melalui saluran khusus yang disediakan ataupun media-media lainnya yang tersedia seperti melalui media massa. Umumnya dalam setiap kebijakan pemerintah, pengawasan masyarakat selalu dimungkinkan untuk dilaksanakan. Contohnya dalam pengadaan barang dan jasa pada instansi pemerintah. Masyarakat yang tidak puas terhadap tanggapan atau informasi yang disampaikan oleh pengguna barang/jasa dapat mengadukan kepada Menteri/Panglima TNI/Kapolri/Pemimpin Lembaga/Gubernur/Bupati/Walikota/Dewan Gubernur BI/Pemimpin BHMN/ Direksi BUMN/BUMD (Keppres 80 Th. 2003 Pasal 48 ayat (7))

Pengawasan fungsional adalah pengawasan yang dilakukan oleh aparat yang tugas pokoknya melakukan pengawasan seperti: BPK, BPKP, Inspektorat Jenderal Departemen, Inspektorat Utama Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND), dan Badan Pengawas Daerah (Bawasda). Berbeda dengan Wasleg dan Wasmas, pengawasan fungsional dilakukan secara lebih terencana dan teratur.

2. Sejarah Pengendalian

Pengendalian yang menjadi fokus pada modul ini adalah suatu pengendalian yang melekat (*built-in*) dalam suatu sistem yang ada pada setiap aktivitas atau organisasi.

Pengendalian atau *control* pertama kali muncul dalam kamus referensi Inggris sekitar tahun 1600. Definisi pengendalian saat itu adalah “*copy of a roll (of account), a parallel of the same quality and content with the original*” (yang terjemahannya adalah: salinan dari suatu daftar {akun/rekening}, kesejajaran mutu dan isi yang sama dengan aslinya).

Oleh Samuel Johnson definisi di atas disimpulkan sebagai “*a register or account kept by another officer, that each may be examined by the other*”¹ (yang terjemahannya adalah: suatu register atau akun/rekening yang disimpan oleh petugas lain, sehingga memungkinkan register atau akun tersebut diperiksa oleh orang lain).

Pengertian pengendalian di atas adalah pengertian dalam arti yang sempit yang sering disebut sebagai pengecekan internal (*internal check*). Maksudnya adalah suatu kegiatan yang dilaksanakan oleh seseorang diawasi oleh orang lain, sehingga tercipta suatu pengendalian.

Pengendalian terus berkembang secara dinamis. Tahun 1949 AICPA (*American Institute of Certified Public Accountant*) memperkenalkan istilah pengendalian intern. Perkembangan signifikan lainnya adalah pada tahun 1960, GAO (*Government Audit Office*), yakni lembaga yang bertindak sebagai auditor pemerintah Amerika Serikat memperkenalkan unsur-unsur pengendalian intern. Tahun 1992 *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) membuka

¹ Sawyer., L.B., Dittenhofer, M.A., *Sawyer's Internal Auditing, The Practice of Modern Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditing, 5th ed., 2003

wacana baru mengenai pengertian pengendalian intern beserta komponen-komponennya.

Setelah terjadi beberapa mega skandal keuangan di Amerika Serikat pada tahun 2000-an, baik pada sektor swasta maupun publik, komisi khusus Sarbanes Oxley merekomendasikan pengendalian intern versi COSO untuk digunakan sebagai pengendalian intern di Amerika Serikat.

Tahun 2004, INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institution*), Organisasi Internasional Lembaga Tinggi Audit yang merupakan asosiasi institusi/lembaga tinggi audit dunia yang memiliki anggota di banyak negara di dunia termasuk Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, resmi menggunakan modifikasi pengendalian intern versi COSO sebagai dasar untuk memahami pengendalian intern auditi.

3. Pentingnya Pemahaman SPM Bagi Auditor

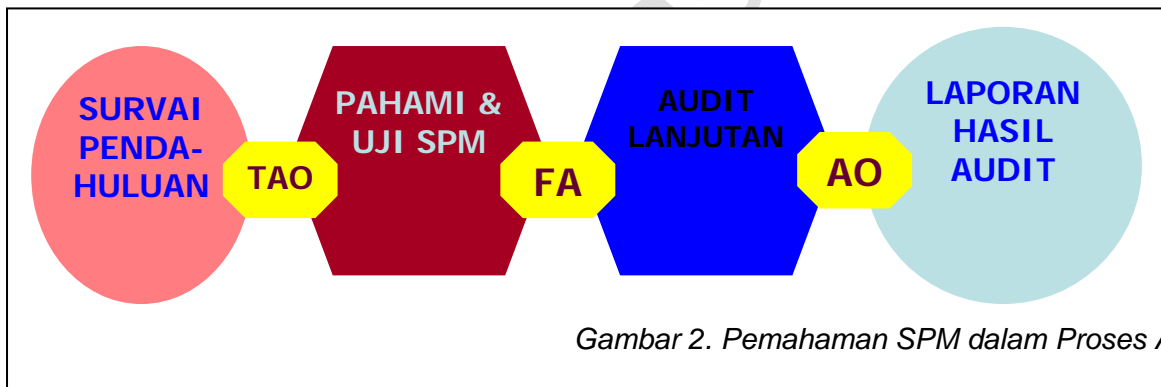
Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SA-APIP) berdasarkan Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 pada Standar Pelaksanaan Audit Kinerja Butir 3021 Pemahaman dan Pengujian atas Sistem Pengendalian Intern menyatakan bahwa: “Auditor harus memahami rancangan sistem pengendalian intern dan menguji penerapannya”. Pemahaman dan pengujian tersebut ditujukan untuk menentukan saat dan jangka waktu serta penentuan prosedur yang diperlukan dalam pelaksanaan audit.

Seorang auditor tidaklah mungkin harus melakukan pengujian ke seluruh bidang/bagian/aspek dari suatu organisasi dengan waktu, tenaga, dan biaya yang terbatas, itulah sebabnya

pemahaman atas sistem pengendalian manajemen suatu organisasi/unit kerja yang akan diaudit sangat diperlukan.

Dalam audit operasional, mempelajari dan menilai sistem pengendalian manajemen bertujuan untuk memastikan apakah *tentative audit objectives* /TAO (sasaran audit tentatif)² dapat terus dilanjutkan menjadi *firm audit objectives*/FAO (sasaran audit yang lebih pasti)³. Dengan demikian, dapatlah disimpulkan bahwa mempelajari dan menilai keandalan sistem pengendalian manajemen merupakan hal yang pokok dan penting. Hasil penilaian atas keandalan sistem pengendalian manajemen menentukan keberhasilan pencapaian tujuan audit.

Pemahaman dan penilaian sistem pengendalian manajemen dalam sebuah audit adalah bagian penting dari sebuah proses audit. Hal ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 2. Pemahaman SPM dalam Proses Audit

Melalui pemahaman dan penilaian keandalan sistem pengendalian manajemen dapat diperoleh manfaat sebagai berikut.

- Menghindari atau mengurangi terjadinya risiko audit.

² *Tentative audit objectives* adalah sasaran audit sementara yang dicanangkan auditor saat dilakukannya audit pada tahap survai pendahuluan

³ *Firm audit objectives* adalah sasaran audit pasti yang ditetapkan auditor saat dilakukannya audit pada tahap penelaahan sistem pengendalian manajemen

- Sebagai dasar penetapan arah, lingkup, sifat, dan waktu audit.
- Mempercepat proses audit karena lebih terarah dan memberikan jaminan bahwa sasaran audit tercapai dengan baik.

B. Pengertian Sistem Pengendalian Manajemen

Sebagaimana telah diuraikan di atas definisi pertama kali tentang pengendalian (*control*) adalah “*copy of a roll (of account), a parallel of the same quality and content with the original*”. Oleh Samuel Johnson definisi di atas disimpulkan sebagai “*a register or account kept by another officer, that each may be examined by the other*”.

George E. Bennett (1930) mendefinisikan pengecekan internal sebagai:

*a system of internal check may be defined as the coordination of a system of accounts and related office procedures in such a manner that the work of one employee independently performing his own prescribed duties continually checks the work of another as to certain elements involving the possibility of fraud*⁴

(Suatu sistem pengecekan intern dapat didefinisikan sebagai koordinasi suatu sistem akun dan prosedur terkait sedemikian rupa sehingga seorang pegawai yang independen dalam melaksanakan tugasnya secara terus menerus menguji pekerjaan pegawai lain terkait dengan kemungkinan adanya kecurangan atas elemen tertentu).

Laporan khusus dari Komite Prosedur Audit *American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)* pada tahun 1949 dengan judul “*Internal Control – Elements of a Coordinated System and Its Importance to Management and Independence Accountant*” mendefinisikan Pengendalian Intern sebagai berikut:

⁴ Sawyer., L.B., Dittenhofer, M.A., Sawyer’s Internal Auditing, The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditing, 4th ed., 1996 hal. 81

*internal control comprises the plan of organization and all of the coordinate methods and measures adopted within a business to safeguards its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage adherence to prescribed managerial policies. This definition (continued the Committee) possibly is broader than the meaning sometimes attributed to the term. It recognizes that a system of internal control extends beyond those matters which relate directly to the functions of the accounting and financial department.*⁵

(Pengendalian intern mencakup rencana organisasi dan seluruh metode koordinasi dan upaya-upaya yang diadopsi dalam suatu usaha atau bisnis untuk melindungi aset-asetnya, memeriksa akurasi dan keandalan data akuntansi, meningkatkan efisiensi kegiatan dan mendorong kepatuhan pada kebijakan manajerial yang telah ditetapkan. Definisi ini mungkin lebih luas dari arti yang acap kali diberikan pada istilah tersebut. Definisi ini mengakui bahwa luas pengertian sistem pengendalian intern melampaui hal-hal yang berkaitan langsung dengan fungsi departemen atau bidang keuangan dan akuntansi).

Sawyer dan Dittenhofer (2003) memberikan definisi yang luas mengenai Pengendalian intern. Definisi pengendalian intern menurut mereka tidak hanya didefinisikan sebagai pengecekan internal semata, tetapi mengandung lingkup yang lebih luas, mencakup perencanaan suatu organisasi bahkan khusus definisi struktur pengendalian intern bagi auditor internal (*Internal Auditor*) mencakup lingkup yang luas dan rinci sebagai berikut:

*Control is the employment of all the means devised in an enterprise to promote, direct, restrain, govern, and check upon its various activities for the purpose of seeing that enterprise objectives are met. These means of controls include, but are not limited to, form of organization, policies, systems, procedures, instructions, standards, committees, chart of accounts, forecasts, budgets, schedules, reports, records, checklists, methods, devises, and internal auditing*⁶

(Pengendalian adalah penggunaan seluruh kelengkapan sarana dalam suatu entitas untuk mempromosikan, mengarahkan, mengendalikan, mengatur, dan memeriksa berbagai aktivitas dengan tujuan untuk meyakinkan tercapainya tujuan entitas. Sarana pengendalian ini meliputi,

⁵ Ibid

⁶ Ibid hal. 83

namun tidak dibatasi, bentuk organisasi, kebijakan, sistem, prosedur, instruksi, standar, komite-komite, bagan akun, ramalan, anggaran/budget, jadwal, laporan, catatan, daftar pertanyaan, metode, alat, dan audit intern).

Perkembangan terkini, yakni rumusan yang dikeluarkan oleh COSO dalam "Internal Control – Integrated Framework" (1992) mendefinisikan pengendalian intern sebagai berikut.

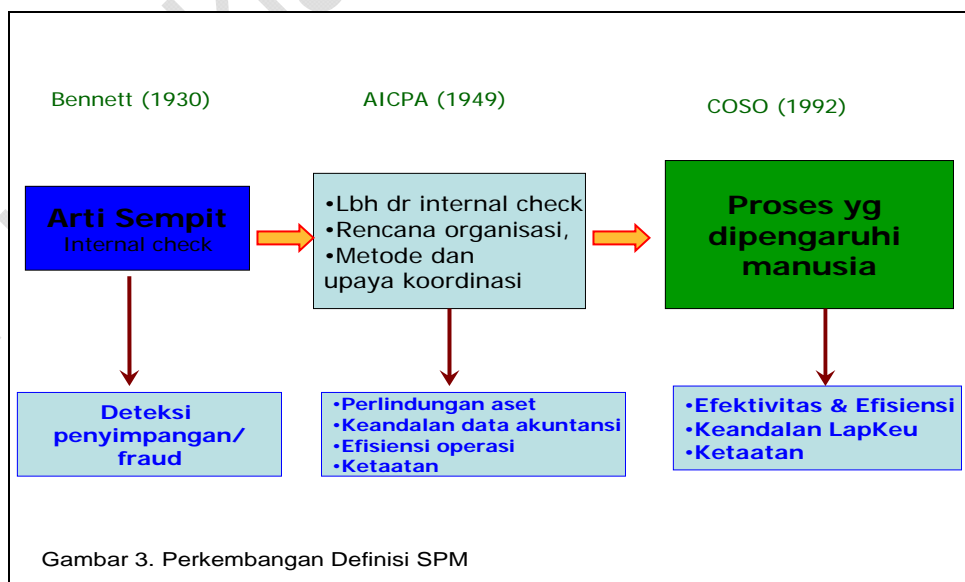
Internal control: a process, effected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- *Effectiveness and efficiency of operations*
- *Reliability of financial reporting*
- *Compliance with applicable laws and regulations*

(Pengendalian intern: suatu proses, yang dipengaruhi oleh dewan komisaris suatu entitas, manajemen, dan personil lain, dirancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai berkaitan dengan pencapaian tujuan dalam beberapa kategori:

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

Perkembangan definisi tersebut secara ringkas dapat digambarkan sebagai berikut.



Istilah pengendalian intern merupakan istilah yang dapat dipertukarkan dengan pengendalian manajemen. *Standards for Internal Control in the Federal Government* yang dikeluarkan oleh *General Accounting Office (GAO)* November 1999 menyatakan bahwa: *“In short, internal control, which is synonymous with management control, helps government program managers achieve desired results through effective stewardship of public resources”*⁷ (Singkatnya, pengendalian intern yang disebut pula pengendalian manajemen membantu manajer program pemerintah mencapai tujuan yang ditetapkan melalui pengelolaan sumber daya publik secara efektif).

Dari uraian berbagai pengertian tersebut di atas, bisa diambil konsep dasar yang merupakan hakikat dari sistem pengendalian manajemen yaitu bahwa:

1. sistem pengendalian manajemen merupakan komponen operasi atau kegiatan yang terpasang secara terus menerus (*A continuous built-in component of operations*);
2. pengendalian manajemen dipengaruhi oleh manusia;
3. pengendalian manajemen hanya memberikan keyakinan yang memadai, bukan keyakinan yang mutlak.

Secara rinci ketiga hal tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut.

1. Komponen operasi yang terpasang secara terus menerus.

Pengendalian manajemen adalah suatu rangkaian tindakan dan aktivitas yang terjadi pada seluruh kegiatan organisasi dan berjalan secara terus menerus. Pengendalian manajemen bukanlah suatu sistem terpisah dalam suatu organisasi, melainkan harus dianggap sebagai bagian integral dari setiap sistem yang dipakai manajemen untuk mengatur dan mengarahkan kegiatannya. Contoh: Untuk mencapai tujuan

⁷ United States General Accounting Office, *Standards for Internal Control in the Federal Government*, November, 1999

efisiensi dan efektivitas, dalam sistem pengadaan barang dan jasa yang diatur dalam Keputusan Presiden Nomor 18 Tahun 2000 mengandung unsur-unsur pengendalian untuk memperoleh barang atau jasa yang paling menguntungkan negara.

Pengendalian intern dapat pula disebut sebagai pengendalian manajemen yang terpasang dalam organisasi sebagai bagian dari sarana prasarana organisasi guna membantu manajemen menjalankan organisasi dan mencapai tujuannya.

2. Pengendalian manajemen dipengaruhi oleh manusia.

Dalam kenyataan sering dijumpai bahwa suatu organisasi memiliki pedoman (*manual*) sistem pengendalian manajemen yang baik, namun tidak dilaksanakan sebagaimana mestinya, sehingga pengendalian manajemen yang telah dirancang tersebut tidak memberikan kontribusi positif bagi organisasi.

Sistem pengendalian manajemen dapat berjalan efektif jika dilaksanakan benar-benar oleh manusia. Tanggung jawab berjalannya sistem pengendalian manajemen sangat tergantung pada manajemen. Manajemen menetapkan tujuan, merancang dan melaksanakan mekanisme pengendalian, memantau serta mengevaluasi pengendalian. Dengan demikian, seluruh pegawai dalam organisasi memegang peranan penting untuk melaksanakan sistem pengendalian manajemen secara efektif.

Sebagai contoh, menurut Keppres No. 18 Tahun 2000 pada pasal 34 ayat (1) disebutkan bahwa: setelah pekerjaan selesai 100% sesuai dengan yang tertuang dalam kontrak, penyedia barang/jasa mengajukan permintaan secara tertulis kepada kepala kantor/satuan kerja/pemimpin proyek/bagian proyek/pejabat yang disamakan/ ditunjuk untuk penyerahan pekerjaan. Dalam praktik, banyak dijumpai pekerjaan belum mencapai 100% telah dilakukan serah terima yang dituangkan

dalam berita acara penyerahan barang. Hal ini terjadi karena ada kolusi antara pihak pemberi kerja (*bouheer*) dengan kontraktor.

3. Memberikan keyakinan yang memadai, bukan keyakinan yang mutlak.

Perancangan suatu sistem pengendalian manajemen didasarkan pada pertimbangan biaya – manfaat. Tidak peduli betapa baiknya perancangan dan pengoperasian suatu pengendalian manajemen dalam suatu organisasi, sistem itu tidak dapat memberikan jaminan keyakinan yang mutlak agar tujuan organisasi dapat tercapai. Faktor-faktor dari luar yang mempengaruhi manajemen dapat mempengaruhi kemampuan organisasi dalam mencapai tujuannya.

Kesalahan manusia, pertimbangan yang keliru, dan adanya kolusi adalah contoh-contoh faktor yang dapat menghalangi pencapaian tujuan organisasi.

Sebagai contoh, seringkali pekerjaan pembangunan jalan telah dikerjakan oleh kontraktor tertentu sebelum adanya penunjukan pemenang, bahkan sebelum tersedianya anggaran untuk pekerjaan itu. Hal ini dapat terjadi karena adanya kolusi antara pihak pemberi kerja dengan pemborong, sehingga tujuan adanya prosedur pengadaan barang dan jasa untuk memperoleh hasil yang paling menguntungkan tidak terpenuhi. Dengan demikian, pengendalian intern dapat memberikan keyakinan yang memadai atas kemungkinan dicapainya tujuan organisasi, dan bukan keyakinan yang mutlak.

C. Jenis Pengendalian Manajemen

Sistem pengendalian manajemen dapat diklasifikasikan ke dalam 5 (lima) jenis, yaitu:

1. pengendalian pencegahan (*preventive controls*),
2. pengendalian deteksi (*detective controls*),
3. pengendalian koreksi (*corrective controls*),
4. pengendalian pengarahan/langsung (*directive controls*),
5. pengendalian pengganti (*compensating controls*).

Kelima jenis pengendalian di atas dapat dijelaskan sebagai berikut.

1. Pengendalian Pencegahan (*Preventive Controls*)

Pengendalian pencegahan dimaksudkan untuk mencegah terjadinya suatu kesalahan. Pengendalian ini dirancang untuk mencegah hasil yang tidak diinginkan sebelum kejadian itu terjadi. Pengendalian pencegahan berjalan efektif apabila fungsi atau personil melaksanakan perannya. Contoh pengendalian pencegahan meliputi: kejujuran, personil yang kompeten, pemisahan fungsi, reviu pengawas dan pengendalian ganda.

Sebagaimana pepatah mengatakan: “lebih baik mencegah daripada mengobati” demikian pula dengan pengendalian. Pengendalian pencegahan jauh lebih murah biayanya daripada pengendalian pendeteksian. Ketika dirancang ke dalam sistem, pengendalian pencegahan memperkirakan kesalahan yang mungkin terjadi sehingga mengurangi biaya perbaikannya. Namun demikian, pengendalian pencegahan tidak dapat menjamin tidak terjadinya kesalahan atau kecurangan sehingga masih dibutuhkan pengendalian lain

untuk melengkapinya. Untuk itu, pengendalian pencegahan perlu dilengkapi dengan pengendalian deteksi dan pengendalian koreksi.

2. Pengendalian Deteksi (*Detective Controls*)

Sesuai dengan namanya pengendalian deteksi dimaksudkan untuk mendeteksi suatu kesalahan yang telah terjadi. Rekonsiliasi bank atas pencocokan saldo pada buku bank dengan saldo kas pada buku organisasi merupakan contoh pengendalian deteksi atas saldo kas.

Pengendalian deteksi biasanya lebih mahal daripada pengendalian pencegahan, namun tetap dibutuhkan dengan alasan berikut. Pertama, pengendalian deteksi dapat mengukur efektivitas pengendalian pencegahan. Kedua, beberapa kesalahan tidak dapat secara efektif dikendalikan melalui sistem pengendalian pencegahan sehingga harus ditangani dengan pengendalian deteksi ketika kesalahan tersebut terjadi. Pengendalian deteksi meliputi reviu dan perbandingan seperti: catatan kinerja dengan pengecekan independen atas kinerja, rekonsiliasi bank, konfirmasi saldo bank, kas opname, penghitungan fisik persediaan, konfirmasi atas piutang/utang dan sebagainya.

3. Pengendalian Koreksi (*Corrective Controls*)

Pengendalian koreksi melakukan koreksi masalah-masalah yang teridentifikasi oleh pengendalian deteksi. Tujuannya adalah agar supaya kesalahan yang telah terjadi tidak terulang kembali. Masalah atau kesalahan dapat dideteksi oleh manajemen sendiri atau oleh auditor. Apabila masalah atau kesalahan terdeteksi oleh auditor, maka wujud pengendalian koreksinya adalah dalam bentuk pelaksanaan tindak lanjut dari rekomendasi auditor.

Contoh: dijumpai adanya distribusi sembako kepada pihak-pihak yang tidak memenuhi kriteria untuk dibantu oleh pejabat kelurahan. Atas dasar pengaduan, lurah setempat mengambil langkah perbaikan dengan menarik kembali bantuan tersebut dan mendistribusikan kepada pihak-pihak yang berhak dan memberikan sanksi kepada oknum pejabat yang telah melakukan penyimpangan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

4. Pengendalian Pengarahan (*Directive Controls*)

Pengendalian pengarahan adalah pengendalian yang dilakukan pada saat kegiatan sedang berlangsung dengan tujuan agar kegiatan dilaksanakan sesuai dengan kebijakan atau ketentuan yang berlaku.

Contoh: kegiatan supervisi yang dilakukan langsung oleh atasan kepada bawahan atau pengawasan oleh mandor terhadap aktivitas pekerja.

5. Pengendalian Pengganti (*Compensating Controls*)

Pengendalian kompensatif dimaksudkan untuk memperkuat pengendalian karena terbaikannya suatu aktivitas pengendalian. Pengawasan langsung pimpinan terhadap kegiatan pegawainya pada suatu organisasi kecil karena ketidak-adanya pemisahan fungsi merupakan contoh pengendalian pengganti.

D. Tujuan Perancangan Sistem Pengendalian Manajemen

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

kemungkinan terjadinya suatu deviasi atau penyimpangan. Sistem pengendalian manajemen mencakup pengendalian yang bersifat preventif berupa perancangan suatu sistem pengendalian maupun pengendalian yang bersifat pendeteksian.

Dari definisi pengendalian intern menurut *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, diketahui bahwa pengendalian manajemen adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan komisaris suatu entitas, manajemen, dan personil lain, dirancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai berkaitan dengan pencapaian tujuan dalam beberapa kategori:

- efektivitas dan efisiensi kegiatan,
- keterandalan pelaporan keuangan,
- ketaatan pada peraturan dan ketentuan yang berlaku.

Dari pendekatan COSO ditambah dengan beberapa referensi, Pemerintah Republik Indonesia mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang mendefinisikan sistem pengendalian intern sebagai berikut.

“Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.”

Dari penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa tujuan perancangan suatu sistem pengendalian manajemen adalah:

1. diperolehnya keterandalan dan integritas informasi;
2. kepatuhan pada kebijakan, rencana, prosedur, peraturan, dan ketentuan yang berlaku;
3. melindungi aset organisasi;
4. pencapaian kegiatan yang efisien dan efektif.

Secara rinci keempat hal tersebut di atas dapat diuraikan berikut ini.

1. Diperolehnya keterandalan dan integritas informasi.

Di era globalisasi ini, informasi menjadi begitu penting bagi suatu organisasi dalam rangka menyikapi perubahan yang serba cepat atas kondisi dan lingkungan yang ada dan meningkatnya kecanggihan sarana teknologi informasi. Umumnya, sistem informasi dibagi ke dalam 2 (dua) aspek, yakni: (a) informasi akuntansi keuangan yang menghasilkan laporan keuangan organisasi dan berbagai laporan lainnya seperti penggunaan anggaran atau budget; dan (b) sistem informasi kegiatan yang menghimpun informasi terkait dengan berbagai aspek kegiatan yang menghasilkan laporan tingkat keberhasilan kinerja. Informasi lainnya disampaikan oleh organisasi sebagai upaya memenuhi persyaratan-persyaratan yang diminta otoritas terkait.

Tujuan dari pengendalian manajemen adalah untuk mempertahankan keterandalan dan integritas sistem informasi yang penting dalam pengambilan keputusan. Selain itu, informasi yang akuntabel yang dihasilkan juga akan meningkatkan *trust* (kepercayaan) dari para pemangku kepentingan organisasi tersebut.

2. Kepatuhan pada kebijakan, rencana, prosedur, peraturan dan ketentuan yang berlaku.

Kepatuhan pada kebijakan, rencana, prosedur, peraturan dan ketentuan yang berlaku memungkinkan suatu organisasi mencapai tujuannya. Kepatuhan pada kebijakan, rencana, prosedur, peraturan dan ketentuan yang berlaku dapat dicapai melalui sistem pengendalian manajemen. Kegagalan menaati kebijakan dan ketentuan yang berlaku dapat membahayakan

usaha koordinasi yang dirancang dalam suatu sistem pengendalian.

3. Melindungi aset organisasi.

Pada umumnya pengendalian dirancang dan diimplementasikan untuk melindungi aset organisasi. Contoh pengendalian tersebut adalah dikuncinya pintu gudang penyimpanan barang, direkrutnya satpam, digunakannya *password* komputer, dibangunnya pagar, ditempatkannya aset berharga pada tempat yang tidak mudah diakses orang yang tidak berhak/berwenang.

4. Pencapaian kegiatan yang efisien dan efektif.

Realita bahwa sumber daya bersifat terbatas mendorong organisasi menerapkan prinsip ekonomis dan efisiensi. Prinsip yang diterapkan bagi manajemen organisasi adalah memperoleh keluaran atau hasil yang maksimal dengan pengeluaran tertentu atau mencapai hasil tertentu dengan biaya yang minimal. Contoh kegiatan yang efisien adalah apabila sebuah tim audit menghasilkan laporan hasil audit dengan biaya pemeriksaan yang lebih rendah dari standar biaya khusus untuk pemeriksaan tersebut.

Setiap organisasi seharusnya memiliki kriteria pengukuran untuk menilai tingkat keekonomisan dan efisiensi operasinya. Dalam dunia bisnis, kriteria penilaian kehematan dan efisiensi tercermin dalam laporan keuangannya. Namun demikian, bagi organisasi nirlaba, termasuk organisasi pemerintah, kriteria penilaian dituangkan dalam bentuk indikator keberhasilan kinerja.

Tujuan pengendalian dapat dikategorikan bagi kepentingan pihak manajemen dan pegawai organisasi. Oleh karena manajemen organisasi berusaha mencapai visi dan misi

organisasinya dan memberikan akuntabilitas atas kegiatan yang telah dilaksanakannya, maka manajemen perlu secara terus menerus menilai dan mengevaluasi sistem pengendalian manajemen untuk memastikan bahwa sistem pengendalian telah dirancang dan beroperasi secara baik, dimutakhirkan secara tepat untuk mengantisipasi perubahan kondisi dan lingkungan, dan pada akhirnya untuk memastikan pencapaian tujuan organisasi.

Secara spesifik, manajemen perlu menguji sistem pengendalian manajemen guna menentukan seberapa baik pengendalian itu beroperasi, bagaimana pengendalian dapat ditingkatkan, dan pada tingkat mana pengendalian dapat membantu mengidentifikasi risiko-risiko utama atas adanya kecurangan, pemborosan, penyalahgunaan wewenang, dan salah pengelolaan (*mismanagement*). Evaluasi pengelolaan sistem pengendalian manajemen merupakan usaha manajemen untuk memastikan tercapainya tujuan tersebut.

E. Persyaratan Sistem Pengendalian Manajemen

Untuk mencapai tujuan seperti disebutkan di atas, sistem pengendalian manajemen harus dirancang sedemikian rupa sehingga efektivitas sistem pengendalian dapat tercapai. Rancangan sistem pengendalian manajemen harus memenuhi standar yang baik. INTOSAI, melalui Komite Standar Pengendalian Internnya menerbitkan Pedoman Standar Pengendalian Intern yang menguraikan persyaratan suatu sistem pengendalian manajemen ke dalam 2 (dua) bagian yaitu Standar Umum dan Standar Rinci sebagai berikut.

1. Standar Umum

- a. Keyakinan yang Memadai

Pengendalian harus memberikan suatu keyakinan yang memadai bahwa tujuan pengendalian manajemen akan dapat tercapai.

b. Dukungan Perilaku

Manajemen dan personil suatu entitas harus memelihara suatu sikap perilaku yang mendukung suatu sistem pengendalian manajemen.

c. Integritas dan Kompetensi

Mereka yang terlibat dalam kegiatan suatu sistem pengendalian manajemen harus memiliki suatu tingkat profesionalisme dan integritas pribadi serta kompetensi yang memadai untuk mengoperasikan pengendalian supaya tujuan sistem pengendalian manajemen dapat tercapai.

d. Tujuan pengendalian

Tujuan pengendalian secara spesifik, menyeluruh, dan beralasan harus diidentifikasi atau dikembangkan untuk setiap kegiatan organisasi.

e. Pengendalian Monitoring

Manajemen secara terus menerus memonitor keluaran (*output*) sistem pengendalian dan mengambil tindakan perbaikan atas penyimpangan atau deviasi.

2. Standar Rinci

a. Pendokumentasian

Kejadian-kejadian yang terstruktur, menyeluruh, dan signifikan didokumentasikan dengan jelas. Dokumen tersebut harus tersedia saat diperlukan.

b. Pencatatan Suatu Transaksi Dilakukan Tepat Waktu dan Benar

Transaksi-transaksi yang terjadi harus dicatat pada waktu yang tepat dan diklasifikasikan dengan benar.

- c. Otorisasi dan Pelaksanaan Transaksi
Transaksi-transaksi harus diotorisasikan dan dilaksanakan dengan benar oleh personil yang bertanggung jawab.
- d. Pemisahan Tugas
Kegiatan pemberian otorisasi, pemrosesan, pencatatan, dan reviu harus dilaksanakan oleh personil yang berbeda (tidak sama).
- e. Supervisi
Supervisi harus dilakukan oleh personil yang kompeten dan dilaksanakan secara bersinambungan untuk meyakinkan pencapaian tujuan pengendalian manajemen.
- f. Akses pada Sumber Daya/Catatan dan Akuntabilitasnya
Akses pada sumber daya dan catatan harus dibatasi, hanya oleh personil yang memiliki kewenangan yang kemudian harus memberikan akuntabilitas atas pengelolaan sumber daya dan pemeliharaan atas catatan. Aspek ini harus diverifikasi secara periodik dengan membandingkan jumlah yang tercatat dengan fisiknya.

F. Keterbatasan Sistem Pengendalian Manajemen

Patut disadari bahwa sebaik apapun manajemen merancang suatu sistem pengendalian manajemen dalam organisasi, kelemahan atau keterbatasan dapat terjadi. Kunci utamanya ada pada manusia. Beberapa keterbatasan yang dapat diidentifikasi antara lain sebagai berikut.

1. Kurang matangnya suatu pertimbangan (*judgement*).

Efektivitas pengendalian seringkali dibatasi oleh adanya keterbatasan manusia dalam pengambilan keputusan. Suatu keputusan diambil oleh manajemen umumnya didasarkan pada pertimbangan-pertimbangan yang antara lain mencakup informasi yang tersedia, waktu yang ada dan beberapa variabel

lain baik internal maupun eksternal (lingkungan). Dalam kenyataannya, sering dijumpai bahwa beberapa keputusan yang diambil secara demikian akan memberikan hasil yang kurang efektif dibandingkan dengan apa yang diharapkan.

2. Kegagalan menerjemahkan perintah.

Pengendalian telah didesain dengan sebaik-baiknya, namun kegagalan dapat terjadi yang disebabkan adanya pegawai (staf) yang salah menerjemahkan suatu perintah. Kesalahan dalam menerjemahkan suatu perintah dapat disebabkan dari ketidaktahuan atau kecerobohan pegawai yang bersangkutan. Terjadinya kegagalan dapat lebih parah jika kegagalan menerjemahkan perintah dilakukan oleh seorang pimpinan.

3. Pengabaian manajemen.

Suatu pengendalian intern dapat berjalan efektif apabila semua pihak atau unsur dalam organisasi mulai dari tingkat tertinggi hingga terendah melaksanakan tugas dan fungsinya sesuai dengan kewenangan dan tanggung jawabnya. Meskipun suatu organisasi memiliki pengendalian manajemen yang memadai sekalipun, pengendalian tersebut tidak akan dapat mencapai tujuannya jika staf atau bahkan seorang pimpinan mengabaikan pengendalian. Pengabaian tersebut terjadi karena adanya kepentingan di luar kepentingan organisasi, seperti kepentingan pribadi seorang pimpinan. Sebagai contoh, seorang pejabat pembuat komitmen melakukan penunjukan langsung atas sebuah pekerjaan yang seharusnya dilakukan dengan pelelangan terbatas. Ia mengabaikan ketentuan dengan tujuan memperoleh *kick back* (suap) yang besar dari rekanan yang ditunjuk langsung tersebut.

4. Adanya Kolusi

Kolusi adalah salah satu ancaman dari pengendalian yang efektif. Pemisahan fungsi telah dilakukan namun jika manusianya melakukan suatu persekongkolan untuk kepentingan pribadi atau kepentingan tertentu selain organisasi, maka pengendalian yang sebaik apapun tidak akan dapat mendeteksi atau mencegah terjadinya suatu tindakan yang merugikan organisasi. Sebagai contoh, konsultan pengawas atas suatu proyek melakukan kolusi dengan pihak kontraktor yang melaksanakan pembangunan suatu proyek dengan cara memberikan peluang terjadinya penyimpangan dalam spesifikasi. Hal ini dapat terjadi jika pemimpin proyeknya kurang aktif melakukan pengecekan.

G. Sistem Pengendalian Manajemen di Indonesia

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

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

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

- ◆ Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang perbendaharaan.
- ◆ Menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/ Pengguna Barang menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang pemerintahan masing-masing.

- ◆ Gubernur/bupati/walikota mengatur lebih lanjut dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintah daerah yang dipimpinnya.
- ◆ Sistem pengendalian intern yang akan dituangkan dalam peraturan pemerintah dimaksud dikonsultasikan dengan Badan Pemeriksa Keuangan

Dengan demikian, sistem pengendalian intern dalam pemerintahan Indonesia bukanlah hal yang asing, baik dari segi istilah mau pun kewajiban penerapannya.

Namun, sudah menjadi pengetahuan bersama (umum) bahwa sistem pengendalian manajemen di Indonesia adalah sistem pengendalian dalam pengertian sederhana dan disebut dengan pengawasan melekat (waskat). Pemahaman mengenai hal ini mendominasi pikiran masyarakat dan pejabat pemerintah di Indonesia

Dalam Inpres No. 15 Tahun 1983 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengawasan dan Inpres No. 1 Tahun 1989 tentang Pedoman Pengawasan Melekat serta petunjuk pelaksanaan yang diterbitkan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara, pengawasan melekat diidentikkan dengan kegiatan pengawasan oleh atasan langsung terhadap bawahan.

Kegiatan tersebut menetapkan 6 (enam) sarana pelaksanaan pengawasan oleh atasan langsung, yaitu :

- a. penciptaan struktur organisasi,
- b. penyusunan kebijaksanaan pelaksanaan,
- c. penyusunan rencana kerja,
- d. penyelenggaraan pencatatan dan pelaporan,
- e. pembinaan personil,
- f. prosedur kerja.

Keenam sarana tersebut pada dasarnya merupakan cerminan dari pengawasan melekat dalam arti semantik. Keenam sarana tersebut akan mewujudkan fungsi pengendalian internal yang baik

apabila dalam proses penyusunan dan penyelenggaraannya, aspek ***built in control*** nya dipertimbangkan. Apabila aspek kontrolnya berfungsi dengan baik melalui sarana-sarana tersebut, pengawasan langsung oleh atasan (supervisi) menjadi berkurang esensinya.

Dalam perkembangannya, Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara menerbitkan Kepmen. Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor Kep/46/M.PAN/4/2004 tentang petunjuk pelaksanaan pengawasan melekat dalam penyelenggaraan pemerintahan.

Keputusan ini diterbitkan karena kurang efektifnya peraturan-peraturan yang berlaku sebelumnya.

Pelaksanaan Instruksi Presiden Nomor 15 Tahun 1983 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengawasan dan Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 1989 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengawasan Melekat yang kemudian diikuti dengan Keputusan Menteri PAN Nomor 30 Tahun 1994 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengawasan Melekat, sampai saat ini belum menunjukkan hasil yang memadai. Di lapangan masih terlihat betapa disiplin dan prestasi kerja aparatur pemerintah masih rendah, penyalahgunaan wewenang, kebocoran, pemborosan keuangan negara serta pungutan liar masih banyak terjadi. Di samping itu, pelayanan masyarakat belum cukup memuaskan serta pengurusan kepegawaian belum sepenuhnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor Kep/46/M.PAN/4/2004 tersebut pengertian Waskat adalah:

Pengawasan melekat yang merupakan padanan istilah pengendalian manajemen atau pengendalian intern, dan selanjutnya disebut WASKAT adalah segala upaya yang dilakukan dalam suatu organisasi untuk mengarahkan seluruh kegiatan agar tujuan organisasi dapat dicapai secara efektif, efisien dan ekonomis, segala sumber daya

dimanfaatkan dan dilindungi, data dan laporan dapat dipercaya dan disajikan secara wajar, serta ditaatinya segala ketentuan yang berlaku.

Selanjutnya, syarat-syarat keberhasilan waskat ditetapkan sebagai berikut.

1. Lingkungan pengendalian manajemen yang kondusif.
2. Kemampuan memprediksi dan mengantisipasi risiko.
3. Aktivitas pengendalian yang memadai.
4. Informasi dan komunikasi yang efektif.
5. Adanya pemantauan, evaluasi, dan tindak lanjut.
6. Faktor manusia dan budaya.

Adapun unsur-unsur waskat ada delapan, yakni pengorganisasian, personil, kebijakan, perencanaan, prosedur, pencatatan, pelaporan, supervisi dan review intern. Pimpinan organisasi wajib melakukan evaluasi secara terus menerus terhadap pelaksanaan unsur WASKAT.

Dari uraian tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa waskat adalah sama dengan Sistem Pengendalian Manajemen atau Pengendalian Intern. Konsep WASKAT kemudian diganti dengan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah sebagaimana yang dituangkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008.

H. Soal-Soal Latihan

1. Mengapa unsur pengendalian (*controlling*) merupakan fungsi pengendalian yang penting dalam suatu organisasi?
2. Terdapat empat jenis pengawasan yang kita kenal di Indonesia. Uraikan menurut pendapat Saudara, jenis pengawasan mana yang paling penting!
3. Jelaskan mengapa perkembangan pengendalian manajemen semakin meluas!
4. Jelaskan tujuan dari sistem pengendalian manajemen!
5. Jelaskan konsep dasar yang menjadi kerangka bagi perancangan dan penerapan sistem pengendalian manajemen!
6. Sebutkan jenis-jenis pengendalian manajemen dan jelaskan apakah setiap organisasi memerlukan lebih dari satu jenis pengendalian manajemen!
7. Jelaskan yang dimaksud dengan pernyataan bahwa kunci utama sistem pengendalian manajemen terletak pada manusianya!
8. Uraikan standar rinci atas rancangan sistem pengendalian manajemen menurut INTOSAI!
9. Jelaskan keterbatasan dari suatu sistem pengendalian manajemen. Faktor utama apa yang menjadi pemicu adanya keterbatasan itu!
10. Kasus pembangunan gedung SD.

Pada tahun anggaran 2009, terdapat kegiatan pembangunan gedung sekolah dasar di Kabupaten Belu, NTT. Drs. Alexander adalah pejabat pembuat komitmen kegiatan itu. Penyedia barang dan jasa yang ditunjuk sebagai pelaksana pembangunan adalah PT. Pembangunan Raya yang dipimpin oleh Drs. Safari Mamena. Informasi dari masyarakat mengungkapkan adanya hubungan keluarga antara Drs. Safari Mamena dengan Drs. Alexander. Pada akhir penyelesaian pekerjaan, berita acara penyelesaian pekerjaan

telah ditanda tangani oleh pengawas kegiatan dan disetujui oleh pejabat pembuat komitmen.

Dari kasus di atas Saudara diminta untuk:

- a. Mengidentifikasi potensi terjadinya penyimpangan pada proses pembangunan gedung sekolah dasar itu.
- b. Uraikan pihak-pihak yang dapat melemahkan pengendalian.

Pusdiklatwas BPKP

BAB III

UNSUR PENGENDALIAN MANAJEMEN

Setelah mempelajari bab ini peserta diklat diharapkan mampu menjelaskan sarana dan unsur dari sistem pengendalian manajemen dan komponen pengendalian manajemen yang digunakan di Indonesia

Telah diuraikan bahwa untuk melaksanakan audit dengan efektif dan efisien, auditor harus memahami Sistem Pengendalian Manajemen auditi terlebih dahulu. Pertanyaan mendasar yang timbul adalah bagaimana pemahaman tersebut diperoleh. Sarana sistem pengendalian manajemen merupakan media yang dipakai dalam menilai efektivitas suatu sistem pengendalian manajemen.

Sarana sistem pengendalian manajemen pada awalnya menggunakan delapan unsur sistem pengendalian yang diperkenalkan GAO, yaitu: pengorganisasian, kebijakan, prosedur, personil, perencanaan, akuntansi/pencatatan, pelaporan, dan reviu intern. Dalam perkembangannya dengan adanya hasil kajian oleh *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* dalam bentuk *Integrated Framework* pada tahun 1992 diperkenalkan lima komponen dari pengendalian manajemen, yang meliputi: Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*), Penilaian Risiko (*Risk Assessment*), Informasi dan Komunikasi (*Information and Communication*), Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*), dan Pemantauan (*Monitoring*). Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terdiri dari lima unsur, yakni: Lingkungan Pengendalian, Penilaian Risiko, Aktivitas Pengendalian, Informasi dan Komunikasi, serta Pemantauan Pengendalian Internal.

Pada bab ini akan diuraikan masing-masing sarana, baik delapan unsur sistem pengendalian tradisional maupun lima unsur sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) yang berlaku di Indonesia.

A. Pendekatan Delapan Unsur Pengendalian Manajemen

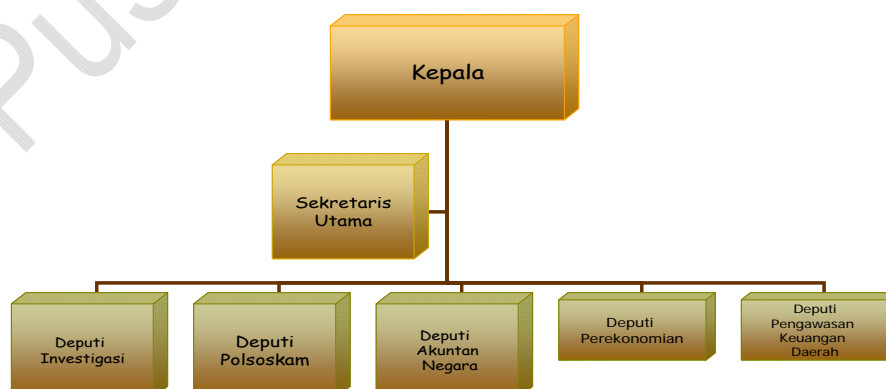
Dalam pendekatan ini, untuk menilai efektif tidaknya pengendalian intern auditi, auditor melakukan penilaian terhadap delapan unsur pengendalian manajemen. Auditor harus memahami makna dan kriteria yang baik dari masing-masing unsur tersebut untuk dapat menjadi sarana pengendalian manajemen guna mencapai tujuannya. Pemahaman yang baik atas setiap unsur tersebut akan membantu auditor memberikan penilaian akan efektivitas sistem pengendalian manajemen secara keseluruhan.

Secara rinci unsur-unsur tersebut adalah sebagai berikut.

1. Pengorganisasian

Organisasi adalah bentuk persekutuan dua orang atau lebih yang bekerja bersama-sama, secara formal saling terikat dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditentukan. Unsur pengorganisasian dalam konteks penilaian sistem pengendaliannya ditekankan pada ukuran besar kecilnya organisasi, tujuan organisasi serta karakteristik dari organisasi yang bersangkutan.

Hasil pengorganisasian umumnya terlihat dalam bentuk struktur organisasi. Contoh struktur organisasi sebuah lembaga audit (BPKP) adalah seperti berikut.



Faktor-faktor yang perlu diperhatikan dalam pengorganisasian meliputi hal berikut.

- a. Proses pembentukan organisasi harus mengacu pada upaya untuk menciptakan organisasi yang efektif dan efisien. Struktur organisasinya mengacu pada visi dan misi serta tujuan organisasi.
- b. Persyaratan kompetensi tenaga sesuai dengan fungsi dan tanggung jawab yang telah ditetapkan.
- c. Terdapat pembagian tugas dan tanggung jawab. Tidak dijumpai adanya seseorang melakukan suatu kegiatan dari awal sampai akhir tanpa adanya campur tangan orang lain.
- d. Penghindaran adanya tumpang tindih, duplikasi, dan pertentangan dalam pembagian tugas, fungsi, dan tanggung jawab.
- e. Terdapat kewajiban bagi setiap orang untuk mempertanggungjawabkan kepada atasannya tentang pelaksanaan tugas dan pencapaian kinerjanya.
- f. Pendefinisian kewenangan dan tanggung jawab masing-masing jabatan/kedudukan harus jelas dan seimbang.
- g. Pendelegasian wewenang harus diikuti dengan tanggung jawab yang sesuai dengan tugas dan fungsinya.

Penempatan posisi sebagai manajer keuangan dan akuntansi oleh seseorang yang tidak memiliki latar belakang pendidikan dan pengalaman yang memadai di bidang keuangan adalah contoh penyimpangan atas pengorganisasian yang baik.

2. Kebijakan

Kebijakan adalah alat untuk mencapai tujuan sehingga dalam penetapan kebijakan harus dipertimbangkan kontribusi kebijakan terhadap pencapaian tujuan. Kebijakan seharusnya tidak bertentangan dengan ketentuan atau peraturan yang lebih tinggi.

Agar dapat dilaksanakan, kebijakan harus bersifat sederhana. Faktor-faktor yang harus diperhatikan dalam kebijakan antara lain sebagai berikut.

- a. Kebijakan harus jelas dan dibuat secara tertulis serta dikomunikasikan ke seluruh fungsionaris dan pegawai secara sistematis tepat pada waktunya.
- b. Kebijakan yang ada harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (yang lebih tinggi). Terhadap kebijakan, dilakukan peninjauan secara periodik serta dilakukan revisi bila diperlukan.
- c. Kebijakan harus selaras (konsisten) dengan tujuan organisasi.
- d. Kebijakan dibuat dengan maksud untuk melaksanakan kegiatan yang telah digariskan secara ekonomis, efisien, dan efektif.
- e. Kebijakan harus dapat meningkatkan disiplin kerja para pegawai.

Tidak disosialisasikannya kebijakan pimpinan berupa pencaangan visi dan misi instansi kepada seluruh fungsi dan pegawai secara sistematis dan tepat waktu merupakan contoh pengendalian dari aspek kebijakan yang kurang memadai. Hal ini akan mengakibatkan gerak langkah pelayanan instansi tidak mencapai sasaran.

3. Perencanaan

Perencanaan merupakan tahapan awal dari pelaksanaan suatu kegiatan. Pada tahap ini ditetapkan tujuan/sasaran, cara pelaksanaan, kebutuhan tenaga dan dana, waktu pelaksanaan, dan persyaratan serta peraturan yang harus ditaati. Faktor-faktor dari unsur perencanaan yang baik meliputi antara lain hal berikut.

- a. Setiap kegiatan harus dibuat perencanaannya terlebih dahulu.
- b. Dalam penyusunan rencana dipilih alternatif yang paling menguntungkan bagi organisasi dan telah memperhatikan ketaatan pada peraturan/ketentuan yang berlaku.

- c. Dalam penyusunan rencana telah memperhitungkan secara matang keterlaksanaan rencana tersebut dengan memperhatikan kondisi yang ada.
- d. Terdapat penelaahan oleh atasan langsung tentang rencana kerja yang diajukan kepadanya dan apakah rencana yang telah disusun dan disetujui digunakan sebagai alat pengendalian terhadap pelaksanaan kegiatan.
- e. Rencana kerja telah dikomunikasikan secara efektif.

Contoh kegiatan yang tidak sesuai dengan unsur perencanaan yang baik adalah kegiatan yang dilaksanakan oleh suatu instansi tidak pernah direncanakan terlebih dahulu, sehingga tidak jelas efektivitas pencapaiannya.

4. Prosedur

Prosedur merupakan langkah-langkah yang harus diterapkan untuk melaksanakan kegiatan teknis maupun administratif guna menjamin terselenggaranya kebijakan yang telah ditentukan secara ekonomis dan efisien. Manajemen berkewajiban menciptakan prosedur yang baik sehingga menjamin terciptanya sistem pengendalian manajemen yang efektif. Faktor-faktor dari unsur prosedur yang efektif antara lain meliputi hal berikut.

- a. Prosedur yang dibuat harus selaras dengan kebijakan yang telah ditetapkan.
- b. Prosedur dibuat dalam bentuk tertulis dan sistematis untuk menjamin pelaksanaan kegiatan secara ekonomis, efisien dan efektif serta ditaatinya peraturan/ketentuan yang berlaku.
- c. Prosedur yang dibuat telah memperhatikan unsur pengecekan internal sehingga hasil pekerjaan seorang pegawai secara otomatis dicek oleh pegawai lain yang bebas melakukan tugasnya tanpa dipengaruhi atau terpengaruh oleh orang lain.
- d. Prosedur yang diciptakan tidak duplikatif dan tidak bertentangan dengan prosedur lain.

- e. Prosedur yang diciptakan telah menjamin kelancaran pemberian pelayanan kepada pengguna.
- f. Prosedur yang dibuat tidak rumit, melainkan sederhana dan mudah dimengerti serta dilakukan peninjauan kembali secara berkala.

Prosedur yang lambat dan berbelit-belit dalam pengurusan sertifikat tanah merupakan contoh prosedur yang tidak menjamin kelancaran pemberian pelayanan kepada masyarakat.

5. Pencatatan/Akuntansi

Pencatatan adalah salah satu sarana pengendalian manajemen yang berfungsi untuk mendokumentasikan kejadian atau peristiwa yang terjadi pada suatu organisasi. Pencatatan memberikan kontribusi yang besar kepada manajemen untuk melakukan pemantauan terhadap aktivitas operasi. Faktor-faktor dari unsur pencatatan/akuntansi yang baik meliputi antara lain sebagai berikut.

- a. Setiap kegiatan harus didokumentasikan dengan teliti, akurat dan tepat waktu serta diklasifikasikan dengan tepat pula.
- b. Pencatatan/akuntansi yang ada telah menjamin pengendalian yang cukup atas harta dan kewajiban organisasi.
- c. Fungsi akuntansi dipisahkan dari fungsi otorisasi dan penyimpanan.
- d. Terjadi pengecekan internal (pengendalian otomatis) diantara berbagai catatan/akuntansi.
- e. Catatan/akuntansi harus dilakukan verifikasi secara berkala baik oleh auditor internal maupun oleh auditor eksternal.

Praktek yang sering kali dijumpai di lapangan adalah adanya kelambatan dan ketidakakuratan pencatatan aset proyek ke dalam administrasi rutin instansi adalah contoh tidak memadainya unsur pencatatan/akuntansi.

6. Pelaporan

Pelaporan berfungsi sebagai sarana pertanggungjawaban suatu pelaksanaan kegiatan yang meliputi: apa yang telah dikerjakan, kesesuaiannya dengan rencana yang telah ditetapkan, dan uraian alasan terjadinya deviasi dari keduanya. Melalui pelaporan, seorang pimpinan dapat melakukan pengendalian terhadap pelaksanaan kegiatan suatu organisasi. Faktor-faktor dari unsur pelaporan yang baik meliputi antara lain hal berikut.

- a. Sistem pelaporan yang diciptakan hendaknya dapat memberikan informasi terkini yang dibutuhkan oleh pimpinan yang bertanggung jawab.
- b. Laporan yang disusun didasarkan pada data dan informasi yang benar, akurat, dan tepat waktu.
- c. Terdapat keharusan pada setiap pegawai tertentu untuk membuat laporan hasil pekerjaannya secara tertulis.
- d. Isi laporan harus didukung oleh bukti yang memadai dan dapat dipertanggungjawabkan.

Tidak tertibnya penyampaian laporan kegiatan masing-masing sub bagian/bagian/bidang suatu instansi adalah contoh lemahnya unsur pelaporan.

7. Personalia

Faktor yang sangat menentukan dalam pelaksanaan kegiatan suatu organisasi terletak pada unsur personalia. Sumber daya manusia merupakan faktor penentu dalam menunjang keberhasilan organisasi secara ekonomis dan efisien. Faktor-faktor dari unsur personalia yang baik meliputi antara lain hal berikut.

- a. Penempatan dan pemberian tugas harus diberikan dengan prinsip *the right man in the right place*.
- b. Pegawai diangkat menurut kualifikasi yang dibutuhkan.
- c. Terdapat kegiatan supervisi yang memadai terhadap pegawai.

- d. Terdapat kebijakan penetapan sanksi atau penghargaan prestasi sesuai dengan peraturan dan ketentuan yang berlaku.
- e. Terdapat program pembinaan atas pegawai yang bersinambungan.
- f. Terdapat kebijakan dan pelaksanaan rotasi dan mutasi.

Penunjukan auditor yang sama pada pelaksanaan audit terhadap suatu instansi tertentu untuk waktu yang terlampau lama dapat berdampak pada menurunnya sikap independensi dan obyektivitas auditor merupakan contoh tidak memadainya unsur personalia.

8. Reviu Intern

Fungsi auditor intern adalah fungsi pengendalian manajemen yang dilakukan oleh salah satu unit dalam suatu organisasi. Fungsi ini merupakan mata dan telinga manajemen dalam mengendalikan organisasi. Fungsi ini dilakukan untuk memastikan bahwa tujuh unsur lain dalam sistem pengendalian manajemen telah berjalan sebagaimana mestinya. Dengan demikian, ada fungsi evaluasi atas efektivitas sistem pengendalian manajemen yang dilakukan oleh pihak di luar unit kerja yang menjalankan sistem pengendalian manajemen itu.

Faktor-faktor dari unsur reviu intern yang baik meliputi antara lain hal berikut.

- a. Struktur bagian auditor intern sebaiknya ditempatkan pada kedudukan yang tepat dalam organisasi.
- b. Lingkup tugas kegiatan audit ditetapkan dengan jelas dan personil yang ditugaskan sebagai auditor intern memenuhi persyaratan kompetensi yang memadai.
- c. Pekerjaan audit ditujukan untuk perbaikan organisasi dan terdapat prosedur yang mengatur pemantauan tindak lanjut atas hasil auditnya.
- d. Terdapat program peningkatan pengetahuan dan keterampilan tenaga auditor intern secara periodik.

Contoh unsur reviu intern yang tidak memadai, diantaranya:

- posisi lembaga audit ditetapkan pada tingkat yang tidak cukup untuk bersikap bebas, obyektif dan independen;
- tidak pernah dirancang program pelatihan bagi staf organisasi.

B. Pendekatan Lima Unsur Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)

Pendekatan terkini dari sistem pengendalian manajemen adalah Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang didasarkan pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008. Lima unsur yang menjadi substansi dari sistem pengendalian, yakni: Lingkungan Pengendalian, Penilaian Risiko, Aktivitas Pengendalian, Informasi dan Komunikasi, serta Pemantauan Pengendalian Intern.

Kelima unsur sistem pengendalian manajemen merupakan komponen yang terjalin erat satu dengan yang lainnya dengan komponen lingkungan pengendalian sebagai fondasinya. Unsur lingkungan pengendalian memiliki dampak yang sangat kuat terhadap struktur kegiatan, penetapan tujuan dan penilaian risiko. Lingkungan pengendalian juga mempengaruhi kegiatan pengendalian, sistem informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian intern. Gambar kubus di bawah ini menjelaskan bahwa semua unsur pengendalian disusun dengan urutan kronologisnya yang bertujuan (kubus paling atas) untuk memperoleh kegiatan operasi yang efisien dan efektif, pengamanan aset, pelaporan keuangan yang dapat diandalkan, dan ketaatan kepada peraturan dan ketentuan yang berlaku. Sedangkan sisi kanan kubus menjelaskan bahwa implementasi kelima unsur pengendalian tersebut dapat diterapkan untuk aktivitas unit atau kegiatan tertentu. Hubungan kelima unsur dapat digambarkan sebagai berikut.



Gambar 4. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Berikut ini penjelasan yang lebih rinci dari masing-masing unsur berikut dengan sub-sub unsur SPIP.

1. Lingkungan Pengendalian

Manajemen dan staf harus menciptakan dan memelihara lingkungan dalam organisasi yang menetapkan perilaku positif dan dukungan terhadap pengendalian manajemen dan kesadaran manajemen.⁸

Yang dimaksudkan dengan lingkungan pengendalian adalah kondisi yang dibangun dan diciptakan dalam suatu instansi pemerintah yang memengaruhi efektivitas pengendalian intern. Membangun suatu “atmosfir” kondusif yang mendorong terimplementasinya sistem pengendalian intern secara efektif adalah merupakan kunci keberhasilan unsur lingkungan pengendalian.

Lingkungan pengendalian akan efektif bila suatu lingkungan dengan orang-orang yang berkompeten memahami tanggung jawabnya, batasan kewenangannya, memiliki pengetahuan yang memadai, memiliki kesadaran yang penuh dan komitmen untuk melakukan apa yang benar dan yang seharusnya. Mereka juga berkomitmen

⁸ Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP

untuk mematuhi kebijakan dan prosedur organisasi berikut standar etika dan perilaku.

Lingkungan pengendalian mengarahkan kompetensi teknis dan komitmen etika dan menjadi faktor tidak berwujud (*intangible*) yang esensial untuk mencapai pengendalian intern yang efektif. Dengan kata lain, kebijakan dan prosedur sumber daya manusia yang efektif meningkatkan kualitas lingkungan pengendalian intern di dalam organisasi.

Peranan pimpinan dalam unsur ini sangat penting karena pimpinan berperan sebagai *tone at the top* (penetapan “irama atau nada” oleh pimpinan). “Aliran atau gaya” pimpinan sangat memengaruhi gaya para bawahannya (*subordinate*). Manajemen bertanggung jawab untuk mewarnai organisasinya terkait lingkungan pengendalian dengan mendorong:

- penerapan tingkatan integritas yang tinggi serta standar profesi dan personil;
- terwujudnya filosofi kepemimpinan dan gaya operasional yang mengarahkan penguatan terhadap pengendalian intern dalam organisasi;
- terimplementasinya penetapan kewenangan (otoritas) dan tanggung jawab.

Penetapan kebijakan dan prosedur terhadap sumber daya manusia yang efektif akan meningkatkan kualitas lingkungan pengendalian. Dalam kondisi pegawai tidak memenuhi kebijakan dan prosedur tersebut termasuk standar perilaku, pimpinan organisasi harus mengambil tindakan disiplin yang tegas sesuai dengan ketentuan yang berlaku guna mempertahankan lingkungan pengendalian yang efektif.

Lingkungan pengendalian merupakan unsur dominan yang memengaruhi unsur-unsur lainnya. Lingkungan pengendalian yang buruk, memberikan kontribusi yang signifikan di dalam kegagalan efektivitas unsur SPIP lainnya.

Lingkungan pengendalian merupakan komponen pengendalian yang bersifat “*soft control*” (pengendalian lunak) yang bersifat dinamis, sehingga teknik yang digunakan untuk menilai keberadaan dan efektivitasnya diperoleh dari pendapat dan persepsi para pegawai dibandingkan dengan kondisi fisiknya.

Lingkungan pengendalian yang baik memiliki prasyarat bahwa dalam instansi tersebut terdapat pegawai yang:

- berkompeten,
- memahami tanggung jawabnya,
- memahami batasan kewenangannya,
- memiliki pengetahuan yang memadai,
- memiliki kesadaran yang penuh dan komitmen untuk melakukan apa yang benar;
- berkomitmen untuk mematuhi kebijakan dan prosedur organisasi berikut standar etika dan perilaku.

Lingkungan pengendalian yang positif merupakan landasan bagi seluruh unsur sistem pengendalian intern. Lingkungan pengendalian memberikan suatu bidang pengetahuan dan struktur serta suasana yang mempengaruhi mutu pengendalian intern.

Beberapa sub unsur sebagai faktor-faktor kunci yang dapat mempengaruhi lingkungan pengendalian adalah sebagai berikut.

a. Penegakan Integritas dan Nilai Etika

Etika adalah pemikiran moral tentang apa yang harus dilakukan atau tidak boleh dilakukan⁹. Etika memuat nilai-nilai moral yang diyakini benar. Nilai adalah pencerminan kualitas yang berguna dan bermakna penting.

Integritas dapat didefinisikan sebagai suatu kepribadian yang dilandasi oleh unsur jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab untuk membangun kepercayaan guna memberikan dasar

⁹ K. Bertens, *Pengantar Etika Bisnis*, Kanisius, 2000.

bagi pengambilan keputusan yang andal. Penegakan atas tindakan yang jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab adalah salah satu fondasi sistem pengendalian intern yang efektif.

Dalam praktiknya nilai etika dalam organisasi dituangkan dalam bentuk aturan atau standar perilaku yang memberikan kerangka perilaku bagi pegawai. Nilai etika ini juga membimbing pegawai dalam proses pelaksanaan kegiatan dan pengambilan keputusan. Penegakan secara konsekuen dan konsisten nilai etika yang ditetapkan merupakan sarana penyanggah konsep tata kelola yang baik (*good governance*) dalam organisasi.

Individu dalam organisasi memiliki integritas personal dan profesional dalam menerapkan nilai-nilai etika. Ketika pimpinan instansi pemerintah bertanggung jawab untuk mengomunikasikan nilai etika ke dalam organisasi, individu bertanggung jawab untuk menjunjung tinggi integritas. Gabungan dari integritas dan nilai etika dalam suatu organisasi merupakan elemen penting dari lingkungan pengendalian.

Dalam kehidupan nyata, setiap manusia memiliki berbagai keinginan yang tidak selalu dapat dipenuhi dengan kapasitas yang ada padanya, baik itu kebutuhan mendasar sampai dengan kebutuhan sekundernya. Sehingga naluri kemanusiaannya dapat mendorong ia untuk melakukan tindakan yang tidak etis guna memenuhi kebutuhannya. Berbagai kasus dan penyimpangan unit kerja atau organisasi yang dilakukan oleh pegawai maupun pejabat (manajemen) adalah salah satu contoh kegagalan membangun nilai integritas dan etika dalam berorganisasi. Itulah sebabnya salah satu unsur dari lingkungan pengendalian adalah bagaimana membangun sistem pengendalian intern yang dimulai dari aspek nilai etika.

Penetapan nilai-nilai etika yang dituangkan dalam bentuk kode etik atau aturan perilaku bertujuan untuk membangun suatu

komunitas yang solid yang memiliki sikap dan perilaku yang sama dalam menyikapi berbagai kejadian atau kondisi tertentu dalam berorganisasi. Dengan melaksanakan kode etik atau aturan perilaku oleh segenap pegawai instansi dengan sungguh-sungguh maka diharapkan akan terbangun suatu budaya organisasi yang diilhami oleh nilai-nilai positif tersebut. Ketika nilai-nilai tersebut telah menjelma menjadi suatu budaya, maka pelaksanaan nilai-nilai organisasi tersebut dengan sendirinya akan dilaksanakan oleh pimpinan dan pegawai organisasi dalam bersikap, bertindak dan berinteraksi dengan sesamanya. Sebagai contoh, apabila ditetapkan bahwa seluruh tindakan yang melanggar hukum tidak pernah diperkenankan untuk dilakukan oleh pimpinan dan pegawai organisasi walaupun itu bertujuan untuk mencapai keberhasilan organisasi dan segenap jajaran organisasi melakukannya dengan sungguh-sungguh, maka secara otomatis akan terbentuk suatu sikap taat hukum yang men"darah-daging" sehingga akan membentuk suatu budaya organisasi.

Implementasi sub unsur penegakan integritas dan nilai etika dapat dilakukan tindakan antara lain sebagai berikut.

- 1) Melakukan penyusunan dan penerapan aturan perilaku di lingkungannya.
- 2) Memberikan keteladanan pelaksanaan aturan perilaku.
- 3) Menegakkan tindakan disiplin yang tepat atas penyimpangan terhadap kebijakan, prosedur, dan aturan perilaku.
- 4) Menjelaskan dan mempertanggungjawabkan adanya intervensi atau pengabaian atas sistem pengendalian.
- 5) Menghapus kebijakan atau penugasan yang memberikan ruang untuk berperilaku tidak etis.

b. Komitmen Manajemen atas Kompetensi

Kompetensi adalah pengetahuan dan keahlian yang diperlukan untuk penyelesaian tugas yang merumuskan tugas-tugas individu. Komitmen atas kompetensi mencakup pertimbangan manajemen atas tingkat kompetensi untuk tugas-tugas tertentu dan bagaimana tingkat-tingkat kompetensi ini diterjemahkan ke dalam pengetahuan dan keahlian yang dipersyaratkan. Uraian tugas disertai program pelatihan bagi mereka yang akan melaksanakan tugas adalah contoh sederhana komitmen terhadap kompetensi.

Seluruh staf memerlukan dan mempertahankan tingkat kompetensi yang memungkinkan mereka menyelesaikan tugas sekaligus memahami pentingnya upaya untuk mengembangkan dan menerapkan pengendalian yang baik. Manajemen perlu mengidentifikasi pengetahuan dan keahlian yang tepat untuk berbagai tugas, memberikan pelatihan yang dibutuhkan dan pemberian konsultasi yang konstruktif serta penilaian kinerja.

Implementasi sub unsur komitmen terhadap kompetensi antara lain dapat berupa hal berikut.

- 1) Pengidentifikasian dan penetapan kegiatan yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas dan fungsi pada setiap posisi dalam instansinya.
- 2) Penyusunan standar kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam instansinya.
- 3) Penyelenggaraan pendidikan dan pelatihan serta pembimbingan untuk membantu pegawai mempertahankan dan meningkatkan kompetensi pekerjaannya.
- 4) Pemilihan pimpinan instansi yang memiliki kemampuan manajerial dan pengalaman teknis yang luas dalam pengelolaan instansinya.

c. Kepemimpinan yang Kondusif

Kepemimpinan (*leadership*) adalah proses memotivasi orang lain untuk mau bekerja dalam rangka mencapai tujuan yang telah ditetapkan (Griffin dan Ebert, 1999). Dengan demikian, kepemimpinan yang kondusif adalah kemauan dan kepiawaian seorang pemimpin organisasi yang dapat menciptakan suasana atau iklim yang kondusif yang mampu mendorong proses pemotivasian stafnya agar mau bekerja untuk mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan.

Seorang pemimpin harus menerapkan gaya dan filosofi kepemimpinan yang paling efektif dalam organisasinya yang merefleksikan nilai-nilai etika organisasi yang pada gilirannya secara positif akan memengaruhi moral para pegawainya.

Beberapa gaya kepemimpinan yang dikenal, antara lain oleh Griffin dan Ebert, yaitu: gaya otokratik (*autocratic style*), gaya demokratik (*democratic style*), dan gaya bebas terkendali (*free-rein style*). **Gaya otokratik** pada umumnya memberikan perintah dan meminta bawahannya untuk mematuhi. Gaya otokratik ini tidak selalu dinilai negatif, tetapi diperlukan pada situasi atau kondisi yang sesuai. Dalam suatu kondisi darurat, misalnya, dibutuhkan suatu keputusan yang cepat, tepat dan lugas, maka gaya kepemimpinan seperti ini sangat dibutuhkan. **Gaya demokratik** pada umumnya meminta masukan dari bawahan/stafnya terlebih dahulu sebelum mengambil keputusan. Gaya ini sering difavoritkan sebagai gaya yang paling baik. Namun gaya ini tentunya dibutuhkan pada saat kondisi berjalan normal. **Gaya bebas terkendali** memosisikan dirinya sebagai seorang konsultan bagi bawahan/stafnya dan cenderung memberikan kewenangan kepada stafnya untuk mengambil keputusan. Gaya ini tentunya disesuaikan dengan kondisi bahwa kapasitas stafnya dapat diandalkan dan tetap memerlukan

akuntabilitas dari setiap staf yang menerima pendelegasian tugas dan kewenangan.

Dari ketiga gaya kepemimpinan di atas, patut dicatat bahwa setiap gaya memiliki kelebihan dan kekurangannya masing-masing. Itulah sebabnya penerapan masing-masing gaya disesuaikan dengan situasi dan kondisi yang ada. Namun yang penting adalah pimpinan harus selalu mengomunikasikan dan memraktekan secara jernih serta menunjukkan kepada staf, gaya dan filosofi kepemimpinannya sehingga terbangun suatu “iklim” yang sehat dalam organisasi yang mendukung sistem pengendalian intern yang efektif. Merespon secara positif terhadap pelaporan yang berkaitan dengan pertanggungjawaban keuangan merupakan salah satu contoh implementasi gaya kepemimpinan yang kondusif terhadap sistem pengendalian intern.

Implementasi sub unsur kepemimpinan yang kondusif antara lain dapat dilakukan oleh seorang pimpinan dengan melakukan hal berikut.

- 1) Selalu mempertimbangkan risiko dalam setiap pengambilan keputusan.
- 2) Menerapkan manajemen berbasis kinerja di instansinya.
- 3) Mendukung fungsi tertentu dalam penerapan sistem pengendalian intern pemerintah.
- 4) Melindungi aset dan informasi dari akses dan penggunaan yang tidak sah.
- 5) Melakukan interaksi secara intensif dengan pejabat pada tingkatan yang lebih rendah.
- 6) Menanggapi secara positif terhadap pelaporan yang berkaitan dengan keuangan, penganggaran, program dan kegiatan.

d. Pembentukan Struktur Organisasi yang Sesuai Dengan Kebutuhan

Pembentukan struktur organisasi setidak-tidaknya memiliki empat sasaran, yaitu: (1) mengakomodasi seluruh rincian pekerjaan yang harus dilaksanakan untuk mencapai tujuan; (2) membagi beban pekerjaan yang seimbang; (3) menciptakan koordinasi dalam struktur organisasi yang terpadu dan harmonis; dan (4) meyakinkan adanya pemisahan fungsi yang jelas sehingga menciptakan adanya *internal check* antara fungsi yang satu dengan fungsi yang lain, seperti: pemisahan antara fungsi pencatatan dengan penyimpanan dan fungsi penerimaan uang dengan fungsi pencatatan.

Struktur organisasi dibentuk (baik itu sentralisasi maupun desentralisasi) selalu didasarkan pada ukuran dan sifat dari kegiatan organisasi. Struktur hendaknya dirancang cukup fleksibel untuk mengadaptasi perubahan rencana operasi, kebijakan atau sasaran organisasi. Penyusunan struktur organisasi harus berpedoman pada peraturan perundang-undangan.

Perancangan struktur organisasi hendaknya didasarkan pada ukuran dan sifat kegiatan, kejelasan wewenang dan tanggung jawab serta pertimbangan efisiensi sumber daya yang tersedia.

Implementasi sub unsur pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan antara lain dapat dilakukan dengan menciptakan kondisi berikut.

- 1) Penyesuaian struktur organisasi dengan ukuran dan sifat kegiatan instansi.
- 2) Pemberian kejelasan tentang wewenang dan tanggung jawab dalam instansinya.
- 3) Pemberian kejelasan tentang hubungan dan jenjang pelaporan intern dalam instansinya.
- 4) Pelaksanaan evaluasi dan penyesuaian secara periodik terhadap struktur organisasi sehubungan dengan adanya perubahan lingkungan strategis.

- 5) Penetapan jumlah pegawai yang sesuai terutama untuk posisi pimpinan.

e. Pendelegasian Wewenang dan Tanggung Jawab yang Tepat

Pendelegasian wewenang yang semakin banyak ke tingkat bawah, umumnya dalam rangka efisiensi dan efektivitas kegiatan organisasi, namun demikian pendelegasian tersebut dilakukan dengan mempertimbangkan kapasitas staf yang menerima pendelegasian tersebut. Kapasitas staf yang dimaksud meliputi: pengetahuan dan keahlian staf, pemahaman yang tepat terhadap tujuan organisasi secara menyeluruh dan pemahaman yang tepat terhadap tindakannya terkait dengan pencapaian tujuan. Walaupun kewenangan tersebut dapat didelegasikan kepada staf di tingkat yang lebih rendah, namun akuntabilitasnya harus terdefinisikan dengan jelas karena tanggung jawab akhir tetap pada pimpinan organisasi.

Akuntabilitas didefinisikan secara jelas dan dikomunikasikan ke seluruh organisasi. Di sisi lain otoritas juga diselaraskan dengan beban tanggung jawab, dimana tanggung jawab secara jelas dikomunikasikan dan dipahami individu yang terkait.

Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab hendaknya ditata secara berjenjang dengan mempertimbangkan tingkat risiko dari masing-masing pendelegasian.

Contoh: Keputusan Presiden RI Nomor 80 Tahun 2003 dan peraturan perubahannya memberikan pendelegasian pengadaan barang dan jasa pemerintah sampai dengan Rp50.000.000.000,00 (lima puluh milyar rupiah) kepada Pejabat Pembuat Komitmen (PPK). Di atas jumlah itu keputusan harus diambil oleh menteri/kepala lembaga/direksi/pimpinan BUMN/BUMD/BHMN, Gubernur Bank Indonesia.

Implementasi sub unsur pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat antara lain dapat dilakukan dengan hal berikut.

- 1) Pemberian wewenang hendaknya dilakukan kepada pegawai yang tepat sesuai dengan tingkat tanggung jawabnya dalam rangka pencapaian tujuan instansi.
- 2) Pegawai yang diberi wewenang harus memahami bahwa wewenang dan tanggung jawab yang diberikan terkait dengan pihak lain dalam instansinya.
- 3) Pegawai yang diberi wewenang harus memahami bahwa pelaksanaan wewenang dan tanggung jawab terkait dengan penerapan sistem pengendalian intern pemerintah.

f. Penyusunan dan penerapan Kebijakan yang sehat tentang Pembinaan Sumber Daya Manusia (SDM)

Instansi membangun kebijakan dan prosedur sumber daya manusia sesuai dengan aturan perilaku dan nilai-nilai etika. Kebijakan dan prosedur tersebut mencakup rekrutmen, pelatihan, promosi dan kompensasi pegawai.

Kebijakan dan prosedur rekrutmen sumber daya manusia meliputi: perekrutan kandidat pegawai yang terbaik, pemeriksaan latar belakang pegawai, pendidikan dan pengalaman. Prosedur wawancara harus diorganisir secara baik dan dalam. Di samping itu, kebijakan dan prosedur pendidikan dan pelatihan (diklat) untuk meningkatkan kompetensi dan kapasitasnya pegawai/staf dalam melaksanakan penugasan. Kebijakan dan prosedur promosi dan kompensasi pegawai harus diciptakan mengingat bahwa setiap pegawai memiliki motivasi untuk meningkatkan posisi dan kedudukannya. Melalui kebijakan dan prosedur promosi dan kompensasi yang transparan dan konsisten serta konsekuen maka akan memberikan dorongan motivasi kerja dan loyalitas yang tinggi dari para pegawai terhadap organisasi. Kebijakan ini sekaligus untuk menangkal atau menekan potensi untuk melakukan penyimpangan.

Implementasi sub unsur kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia antara lain berupa hal berikut.

- 1) Penetapan kebijakan dan prosedur pengelolaan sumber daya manusia sejak rekrutmen pegawai sampai dengan pemberhentiannya.
- 2) Penelusuran latar belakang calon pegawai dalam proses rekrutmen .
- 3) Pelaksanaan pengawasan (supervisi) secara periodik yang memadai terhadap pegawai.

g. Perwujudan Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah yang Efektif

Peran aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) yang efektif dapat terwujud bila auditor APIP dapat memberikan keyakinan yang memadai atas penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah, memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah, serta memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah.

Implementasi sub unsur mewujudkan peran APIP yang efektif dapat dilakukan oleh pimpinan sebagai berikut.

- 1) Pemberian keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi instansinya.
- 2) Pemberian peringatan dini dan meningkatkan efektivitas pengelolaan risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansinya.
- 3) Pemeliharaan dan peningkatan kualitas tata kelola (*good governance*) penyelenggaraan tugas dan fungsi instansinya.

h. Hubungan Kerja yang Baik dengan Instansi Pemerintah Terkait

Kegiatan suatu instansi seringkali berhubungan dengan instansi lainnya, oleh karena itu perlu dibina hubungan kerja yang baik antar instansi.

Keselarasan dan keharmonisan yang terpadu antar instansi pemerintah menciptakan lingkungan yang kondusif untuk lebih memberikan pelayanan terbaik kepada publik. Hubungan kerja tersebut dapat dibangun melalui suatu koordinasi antar instansi.

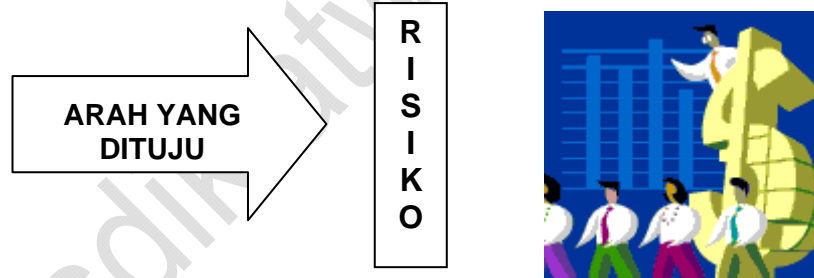
Mekanisme koordinasi dapat dibangun melalui proses pemilahan tugas dan kewenangan masing-masing instansi dan kemudian pengidentifikasian keterkaitan tugas yang memiliki keterkaitan satu sama lain dan penetapan keterkaitan tersebut sebagai butir-butir yang akan dikoordinasikan. Legalitas koordinasi dapat dibangun dengan ditandatangani nota kesepahaman (*memorandum of understanding*) sebagai “payung” hukumnya.

Cakupan koordinasi antara instansi dapat juga melingkupi saling tukar informasi dan saling uji informasi. Dengan demikian, maka suatu informasi yang menyangkut pihak lain di luar instansi tersebut akan lebih diyakini kebenarannya bila dilakukan kegiatan saling uji antar pihak yang terlibat. Dengan demikian, diperlukan suatu mekanisme saling uji antar instansi tersebut agar dapat menghasilkan informasi yang lebih akurat dan diyakini kebenarannya. Contoh: koordinasi antara Departemen Keuangan cq. Ditjen Pajak dengan Departemen Perindustrian, Departemen Perdagangan, Departemen Kehakiman dan instansi lain yang berkaitan dengan masalah perpajakan.

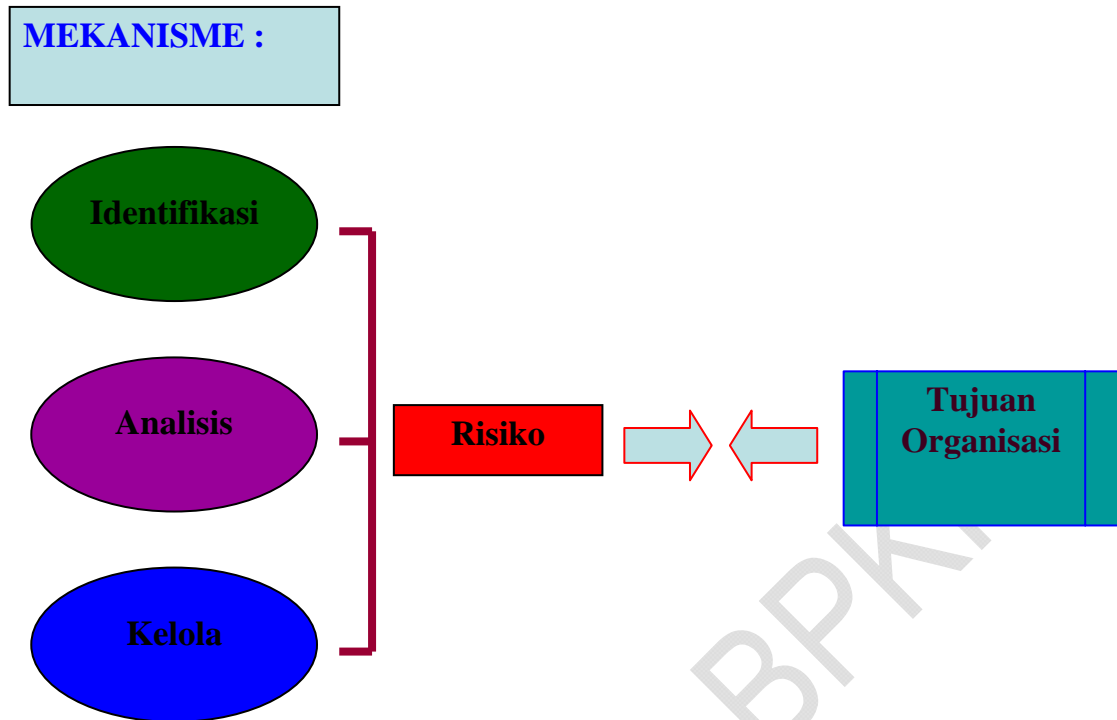
2. Penilaian Risiko

David Mc. Namee dan Georges Selim menyatakan "*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*"¹⁰ (Risiko adalah suatu konsep yang digunakan untuk mengekspresikan ketidakpastian tentang kejadian dan/atau dampaknya yang dapat memiliki efek atas pencapaian tujuan organisasi).

Manajemen dalam upayanya mencapai tujuan yang telah ditetapkan harus memahami adanya hambatan, tantangan, kerugian, dan kesulitan lain yang dapat berpotensi tidak tercapainya tujuan dimaksud. Hal-hal yang menghalangi pencapaian tujuan tersebut disebut risiko. Manajemen memiliki kepentingan untuk mengenal risiko dan mempersiapkan strategi, taktik, program dan kegiatan dalam menyikapi risiko yang mungkin akan dihadapinya.



Penilaian risiko adalah suatu proses dalam mengidentifikasi dan menganalisis risiko yang relevan terhadap pencapaian tujuan organisasi dan menentukan respon yang sesuai dalam menghadapi risiko tersebut.



Gambar 5 Tahapan Penilaian Risiko

Penilaian risiko manajemen berbeda dengan penentuan risiko auditor. Manajemen menetapkan risiko sebagai bagian dari perancangan dan pengoperasian sistem pengendalian manajemen untuk meminimalkan kekeliruan dan ketidak-beresan, sedangkan auditor menetapkan risiko untuk memutuskan bukti apa yang diperlukan dalam pelaksanaan audit.

Dalam pelaksanaan audit, seorang auditor menghadapi risiko kegagalan dalam pelaksanaan auditnya. Risiko kegagalan audit dapat meliputi ketidakpastian mengenai kompetensi bukti, efektivitas sistem pengendalian manajemen dari auditi yang direviu, dan apakah laporan akuntabilitas telah disajikan secara memadai. Untuk itu, maka auditor juga harus mempertimbangkan berbagai risiko audit yang dihadapi dalam pelaksanaan audit.

Manajemen risiko dalam sebuah penugasan audit meliputi langkah-langkah berikut.

- a. Mengidentifikasi unsur-unsur ketidakpastian dan jenis-jenis risiko yang lazim dihadapi.
- b. Menghindari atau menanggulangi unsur-unsur ketidakpastian, antara lain dengan membuat perencanaan audit yang sebaik-baiknya.
- c. Berupaya mengetahui korelasi dan konsekuensi antar kejadian sehingga dapat diketahui kandungan risikonya.
- d. Berusaha mencari dan mengambil langkah-langkah penanganan risiko yang teridentifikasi.

Tahapan yang dapat dilakukan sebagai implementasi unsur penilaian risiko adalah sebagai berikut.

a. **Penetapan Tujuan**

- Memuat pernyataan dan arahan yang spesifik, terukur, dapat dicapai, realistis, dan terikat waktu.
- Wajib dikomunikasikan kepada seluruh pegawai.
- Melalui strategi operasional yang konsisten dan strategi manajemen terintegrasi, serta rencana penilaian risiko.

b. **Penetapan Tujuan Pada Tingkatan Kegiatan**

- Berdasarkan pada tujuan dan rencana strategis organisasi.
- Saling melengkapi, menunjang, dan tidak bertentangan satu dengan yang lainnya (*goal congruance*).
- Relevan dengan seluruh kegiatan utama organisasi.
- Mengandung unsur kriteria pengukuran.
- Didukung sumber daya organisasi yang cukup.
- Melibatkan seluruh tingkat pejabat dalam penetapannya.

c. Identifikasi Risiko

- Menggunakan metodologi yang sesuai untuk tujuan organisasi dan tujuan pada tingkat kegiatan secara komprehensif.
- Menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal.
- Menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko.

Analisis risiko dilaksanakan untuk menentukan dampak dari risiko yang teridentifikasi terhadap pencapaian tujuan organisasi.

3. Kegiatan Pengendalian

Kegiatan pengendalian adalah tindakan yang diperlukan untuk mengatasi risiko, penetapan dan pelaksanaan kebijakan serta prosedur, untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi risiko telah dilaksanakan secara efektif. Kebijakan dan prosedur tersebut harus ditetapkan dan dilaksanakan untuk meyakinkan bahwa tindakan-tindakan yang dijalankan oleh manajemen mengarah pada pencapaian tujuan secara efektif.

Kebijakan dibuat untuk mengarahkan apa yang seharusnya dikerjakan dan berfungsi sebagai dasar bagi penyusunan prosedur. Prosedur adalah rangkaian urutan tindakan yang dilakukan oleh satu atau beberapa orang dalam melaksanakan kegiatan tertentu. Kebijakan dan prosedur tertulis harus ditetapkan oleh manajemen, sebagai dasar pelaksanaan kegiatan pengendalian.

Pengertian yang lebih luas dari kegiatan pengendalian mencakup bukan hanya kebijakan dan prosedur tetapi juga teknik dan mekanismenya. Teknik merupakan penjelasan yang lebih rinci dari prosedur sedangkan mekanisme menjelaskan siapa dan bagaimana menjalankan teknik tersebut.

Pimpinan Instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, serta sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan. Dalam pelaksanaannya, unsur kegiatan pengendalian memiliki beberapa karakteristik, antara lain:

- a. kegiatan pengendalian diutamakan pada kegiatan pokok instansi pemerintah;
- b. kegiatan pengendalian harus dikaitkan dengan proses penilaian risiko;
- c. kegiatan pengendalian yang dipilih disesuaikan dengan sifat khusus instansi pemerintah;
- d. kebijakan dan prosedur harus ditetapkan secara tertulis;
- e. prosedur yang telah ditetapkan harus dilaksanakan sesuai yang ditetapkan secara tertulis;
- f. kegiatan pengendalian dievaluasi secara teratur untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan.

Kegiatan pengendalian meliputi bermacam kegiatan pengendalian yang bersifat detektif dan preventif. Setelah terdeteksi adanya penyimpangan atau kelemahan, harus dilakukan tindakan koreksi untuk menyempurnakan kegiatan pengendalian sehingga diperoleh keyakinan yang memadai bahwa tujuan organisasi dapat tercapai.

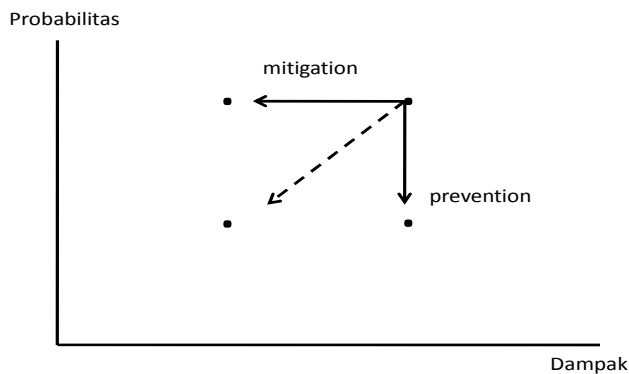
Didalam mengembangkan kegiatan pengendalian, instansi pemerintah harus mencapai keseimbangan yang tepat antara kegiatan pengendalian yang bersifat detektif dengan preventif. Kegiatan pengendalian yang didominasi oleh pengendalian preventif seperti prosedur otorisasi yang berbelit-belit, akan mengganggu kelancaran kegiatan layanan publik. Tabel di bawah ini menyajikan beberapa contoh kegiatan pengendalian sesuai sifatnya, untuk membantu pihak yang mengembangkan kegiatan pengendalian menentukan titik keseimbangan tersebut.

Pengendalian Preventif	Pengendalian Detektif
Prosedur otorisasi dan persetujuan	Verifikasi dokumen atau cek fisik
Pemisahan tugas (otorisasi, pemrosesan, pencatatan, dan reviu)	Rekonsiliasi
Pengendalian atas akses kepada sumber daya dan pencatatan	Reviu atas kinerja operasi
Pegawai yang kompeten dan berintegritas	Konfirmasi

Berdasarkan tujuan instansi pemerintah, kegiatan pengendalian berkaitan dengan operasi, laporan keuangan, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan serta pengamanan aset negara. Meskipun kegiatan pengendalian berkaitan dengan salah satu tujuan pengendalian tersebut, namun dalam praktiknya saling berhubungan, tergantung dari lingkungannya. Kegiatan pengendalian tertentu dapat membantu pencapaian lebih dari satu tujuan instansi pemerintah tersebut. Jadi pengendalian untuk operasi juga dapat membantu menjamin keandalan laporan keuangan. Pengawasan laporan keuangan dapat memengaruhi ketaatan dan meningkatkan pengamanan aset negara.

Kegiatan pengendalian terjadi di semua tingkat organisasi, kegiatan, unit dan fungsi instansi pemerintah. Kegiatan pengendalian merupakan suatu bagian yang tidak terpisahkan dari perencanaan, penerapan, serta reviu kinerja dari instansi pemerintah.

Dalam menetapkan kegiatan pengendalian, harus didasarkan pada hasil penilaian risiko dan mempertimbangkan kecukupan kegiatan pengendalian. Berdasarkan pertimbangan tersebut, kegiatan untuk mengendalikan risiko dikategorikan dalam dua hal yaitu *prevention* dan *mitigation*. Perbedaan pengendalian tersebut digambarkan sebagai berikut.



Gambar : Hubungan Pengendalian Risiko

Berdasarkan gambar di atas, *prevention* digambarkan sebagai kegiatan pengendalian untuk mengurangi probabilitasnya, sedang mitigasi digambarkan sebagai kegiatan pengendalian yang dimaksudkan untuk mengurangi dampak dari suatu kerugian yang mungkin terjadi.

Bagaimana bentuk kedua kegiatan pengendalian ini dicontohkan dalam kegiatan pengendalian kebakaran. Kegiatan *prevention* diibaratkan sebagai kegiatan terhadap pembatasan penggunaan bahan-bahan yang mudah terbakar dan pelarangan kegiatan yang membahayakan seperti merokok. Sedangkan kegiatan mitigasi diibaratkan sebagai kegiatan menyiapkan alat pemadam kebakaran, sehingga apabila terjadi kebakaran dapat digunakan untuk mengurangi dampaknya.

Untuk mengelola risiko yang berkaitan dengan pencapaian tujuan masing-masing kegiatan, pimpinan instansi pemerintah harus selalu memperhatikan kedua aspek pengendalian di atas. Dengan demikian, setiap kali melakukan penilaian risiko selalu diiringi dengan kegiatan pengendalian untuk mengurangi probabilitas dan dampaknya.

Selain hal tersebut di atas, berkaitan dengan perkembangan penggunaan teknologi informasi, analisis dan evaluasi kecukupan kegiatan pengendalian juga mencakup pengendalian terhadap sistem informasi terkomputerisasi yaitu, meliputi pengendalian umum dan pengendalian aplikasi.

Agar kegiatan pengendalian menjadi efektif, maka harus memenuhi kriteria:

- a. pengendalian yang tepat pada tempat yang tepat dan terhadap risiko terkait;
- b. sesuai dengan rencana organisasi yang ditetapkan;
- c. memperhatikan biaya dan manfaatnya;
- d. bersifat komprehensif, logis, dan berhubungan langsung dengan tujuan pengendalian.

Kegiatan pengendalian meliputi beberapa sub unsur yaitu:

- a. reviu kinerja;
- b. pembinaan sumber daya manusia;
- c. pengendalian sistem informasi;
- d. pengendalian fisik atas aset;
- e. penetapan ukuran kinerja;
- f. pemisahan fungsi;
- g. otorisasi transaksi dan kejadian;
- h. pencatatan yang akurat dan tepat waktu;
- i. pembatasan akses terhadap sumber daya;
- j. akuntabilitas terhadap sumber daya;
- k. dokumentasi atas sistem pengendalian intern.

4. Informasi dan Komunikasi

Informasi adalah data yang telah diolah, yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Instansi pemerintah harus memiliki informasi yang relevan dan dapat diandalkan, baik

informasi keuangan maupun non keuangan yang berhubungan dengan peristiwa-teristiwa eksternal serta internal. Informasi yang relevan dan dapat diandalkan tersebut harus diidentifikasi, diperoleh, dan didistribusikan kepada pimpinan semua tingkatan dan pihak yang berhak; dengan rincian yang memadai, bentuk, dan waktu yang tepat sehingga memungkinkan mereka dapat melaksanakan tugas dan tanggung jawab pengendalian intern dan operasional secara efisien dan efektif.

Informasi dari sumber internal dan eksternal didapat dan disampaikan kepada pimpinan instansi pemerintah sebagai bagian dari pelaporan instansi sehubungan dengan pencapaian kinerja operasi dalam mencapai tujuan instansi yang telah ditetapkan.

Informasi yang perlu diidentifikasi, diperoleh, dan dilaporkan adalah informasi internal yang penting dalam mencapai tujuan instansi pemerintah, termasuk informasi yang berkaitan dengan faktor-faktor keberhasilan yang kritis dan informasi eksternal yang relevan, yang dapat mempengaruhi tercapainya misi, maksud dan tujuan instansi pemerintah, terutama yang berkaitan dengan perkembangan peraturan perundang-undangan serta perubahan politik dan ekonomis. Agar informasi yang diidentifikasi dan dilaporkan adalah informasi yang berkualitas, maka informasi tersebut harus memenuhi syarat sebagai berikut.

- a. **Sesuai kebutuhan**, yaitu informasi yang diperlukan telah tersedia.
- b. **Tepat waktu**, yaitu informasi tersedia ketika diperlukan.
- c. **Mutakhir**, yaitu informasi yang terkini, telah tersedia.
- d. **Akurat**, yaitu informasi yang diperoleh adalah benar.
- e. **Dapat diakses**, yaitu informasi dapat diperoleh dengan mudah oleh pihak-pihak yang terkait.

Komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan simbol atau lambang tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik.

Proses komunikasi merupakan tahap-tahap antara komunikator dengan komunikan yang menghasilkan pentransferan dan pemahaman makna. Menurut Stephen P. Robbins, proses komunikasi meliputi 7 (tujuh) bagian, yakni:

- sumber komunikasi (komunikator),
- pengkodean,
- pesan,
- saluran,
- pendekodean,
- penerima (komunikan),
- umpan balik.

Efektivitas dari komunikasi terlihat dari umpan balik yang ditunjukkan oleh pihak yang menerima pesan. Umpan balik itu akan menunjukkan apakah telah terjadi kesamaan pemahaman atas makna pesan yang disampaikan.

Komunikasi terdiri dari komunikasi internal dan eksternal. Komunikasi internal dan eksternal yang efektif harus terjadi baik secara vertikal maupun horizontal melalui komunikasi dua arah serta lintas unit/instansi.

Pimpinan instansi pemerintah harus memastikan terjalannya komunikasi internal dan eksternal yang efektif terutama yang memberikan dampak signifikan terhadap program, proyek, operasi, dan kegiatan lainnya termasuk penganggaran dan pendanaannya. Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan instansi pemerintah harus menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk sarana komunikasi dalam mengomunikasikan informasi penting kepada pimpinan, pegawai dan pihak lainnya, serta mengelola,

mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus untuk meningkatkan kegunaan dan keandalan informasi.

Dukungan/komitmen pimpinan instansi pemerintah terhadap pengembangan teknologi informasi ditunjukkan dengan menyediakan sumber daya manusia dan pendanaan yang memadai terhadap upaya pengembangan tersebut.

5. Pemantauan Pengendalian Intern

Pemantauan pengendalian intern adalah tindakan pengawasan yang dilakukan oleh manajemen dan pegawai lain yang ditunjuk atas pelaksanaan tugas sebagai penilaian terhadap kualitas dan efektivitas sistem pengendalian intern. Pemantauan terhadap sistem pengendalian intern bertujuan untuk meyakinkan bahwa pengendalian telah berjalan sebagaimana yang diharapkan dan diperbaiki sesuai dengan kebutuhan.

Aspek pemantauan pengendalian intern mencakup penilaian kegiatan rutin, seperti supervisi, reviu atas transaksi yang terjadi guna memastikan apakah kegiatan operasional telah sesuai dengan sistem dan prosedur pengendalian yang telah ditetapkan.

Pemantauan pengendalian intern dapat dilakukan dengan 3 (tiga) cara: pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut.

a. Pemantauan Berkelanjutan (*on-going monitoring*)

Pemantauan atas pengendalian intern yang sedang berjalan menyatu pada kegiatan rutin dan berulang. Pemantauan ini mencakup setiap komponen sistem pengendalian manajemen dan kegiatan untuk mencegah terjadinya kondisi yang tidak lazim, tidak etis, tidak ekonomis, tidak efisien dan tidak efektif dalam pelaksanaan kegiatan. Kegiatan monitoring dalam suatu organisasi merupakan tanggung jawab seluruh jenjang organisasi namun dengan fokus yang berbeda-beda, yaitu berikut.

- 1) Bagi staf/karyawan, fokus pemantauan adalah untuk mengetahui bahwa pekerjaan dilaksanakan sebagaimana mestinya. Setiap karyawan hendaknya melakukan pengecekan terhadap pekerjaan sebelum disampaikan kepada atasannya. Penyimpangan pada tingkat ini segera dapat dideteksi.
- 2) Di tingkat penyelia, pemantauan dilakukan atas seluruh kegiatan di bawah kendalinya guna memastikan bahwa seluruh staf/karyawan yang ada di bawah kendalinya telah melaksanakan tanggung jawabnya masing-masing.
- 3) Pada tingkat manajer, pemantauan dilakukan untuk menilai apakah sistem pengendalian intern telah berfungsi pada masing-masing unit dalam organisasi dan sejauh mana para penyelia telah melakukan pemantauan pada bagian yang menjadi tanggung jawabnya.
- 4) Pada tingkat pimpinan eksekutif, fokus pemantauan adalah pada organisasi dalam lingkup yang menyeluruh, yaitu pemantauan apakah tujuan organisasi telah tercapai. Pimpinan juga melakukan pemantauan atas keberadaan tantangan dan peluang, baik dari sisi internal maupun eksternal yang mungkin membutuhkan perubahan dalam perencanaan organisasi.

Dalam melakukan pemantauan pengendalian intern, hal-hal yang menjadi titik perhatian adalah berikut.

- 1) Pimpinan memiliki strategi untuk memastikan bahwa monitoring yang sedang berjalan efektif dan melaksanakan evaluasi terpisah apabila terjadi keadaan kritis.
- 2) Dalam kegiatan rutin, terdapat informasi yang menggambarkan apakah pengendalian manajemen berfungsi dengan baik.

- 3) Komunikasi dengan pihak luar dikonfirmasi dengan data intern yang dimiliki organisasi.
- 4) Struktur organisasi yang sesuai kebutuhan dan adanya supervisi untuk mengawasi fungsi pengendalian manajemen.
- 5) Terdapat pembandingan data yang dicatat dengan fisiknya secara periodik.
- 6) Terdapat respon yang segera terhadap rekomendasi auditor ekstern dan intern sebagai alat untuk memperkuat pengendalian manajemen.
- 7) Pertemuan rutin pimpinan dengan staf dan pelaksanaan pelatihan digunakan untuk memperoleh umpan balik untuk mengetahui apakah pengendalian telah berjalan efektif.
- 8) Terdapat pemantauan secara teratur kepada seluruh karyawan untuk mengetahui tingkat pemahaman dan kepatuhan terhadap aturan perilaku yang berlaku.
- 9) Terdapat efektivitas kegiatan audit internal.

b. Evaluasi yang Terpisah (*separate evaluations*)

Evaluasi terpisah adalah penilaian secara periodik atas kinerja organisasi dibandingkan dengan standar pengukuran yang ada atau yang telah disepakati. Ruang lingkup dan frekuensi evaluasi yang terpisah bergantung pada penilaian risiko dan efektivitas prosedur pemantauan yang sedang diterapkan. Evaluasi ini bermanfaat untuk memusatkan secara langsung kepada efektivitas pengendalian pada suatu waktu tertentu dan dapat berbentuk penilaian mandiri (*self assessment*).

Semua penyimpangan yang dijumpai dalam pemantauan pengendalian intern ini baik yang sedang berlangsung maupun yang telah berjalan harus dikomunikasikan kepada pihak yang terkait untuk mengambil tindakan perbaikan.

Dalam melakukan evaluasi terpisah, perlu memperhatikan hal-hal sebagai berikut.

- 1) Ruang lingkup dan frekuensi evaluasi yang terpisah terhadap sistem pengendalian intern.
- 2) Terdapat metode yang logis dan sesuai kebutuhan untuk mengevaluasi pengendalian intern.
- 3) Bila evaluasi terpisah dilakukan oleh auditor internal maka harus dilaksanakan oleh sumber daya manusia yang memiliki kemampuan yang memadai dan independen.
- 4) Kelemahan yang ditemukan selama evaluasi terpisah segera diatasi.

Tindak lanjut atas temuan audit dilakukan untuk memastikan bahwa temuan audit dan revidu lainnya segera diselesaikan. Hal-hal yang harus dilakukan organisasi dalam tindak lanjut atas temuan audit adalah sebagai berikut.

- 1) Organisasi memiliki mekanisme untuk memastikan adanya penyelesaian atas temuan hasil audit dan revidu lainnya dengan segera.
- 2) Pimpinan organisasi tanggap atas temuan-temuan dan rekomendasi audit dan revidu lainnya yang bertujuan memperkuat sistem pengendalian manajemen.
- 3) Organisasi melakukan tindak lanjut yang sesuai dengan temuan dan rekomendasi audit serta revidu lainnya.

C. Soal-Soal Latihan

1. Sebutkan delapan unsur sistem pengendalian manajemen yang berkembang pada tahun 1960!
2. Uraikan faktor-faktor apa saja yang perlu diperhatikan dalam unsur pengorganisasian!
3. Uraikan faktor-faktor apa saja yang perlu diperhatikan dalam unsur perencanaan!
4. Uraikan faktor-faktor apa saja yang perlu diperhatikan dalam unsur prosedur!
5. Uraikan faktor-faktor apa saja yang perlu diperhatikan dalam unsur pencatatan/akuntansi!
6. Jelaskan faktor-faktor dari unsur pelaporan!
7. Jelaskan faktor-faktor dari unsur personalia!
8. Uraikan faktor-faktor dari unsur reviu intern!
9. Sebutkan 5 (lima) unsur sistem pengendalian manajemen menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 yang lebih dikenal dengan istilah Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)!
10. Terdapat beberapa faktor pendukung terhadap unsur lingkungan pengendalian. Jelaskan faktor-faktor tersebut!
11. Risiko menjadi isu penting dalam pengelolaan suatu organisasi. Jelaskan risiko-risiko apa saja yang harus diperhatikan oleh manajemen suatu organisasi!
12. Aktivitas pengendalian memuat kebijakan dan prosedur guna memenuhi tujuan operasionalnya dalam kaitannya dengan pelaporan keuangan. Sebutkan dan jelaskan kategori dari aktivitas pengendalian!

13. Mengapa verifikasi internal independen harus ada dan dilakukan secara terus menerus?
14. Jelaskan perbedaan antara unsur pemantauan pengendalian intern dengan unsur reviu intern dari delapan unsur sistem pengendalian manajemen!

Kasus 1

Pada suatu gedung bioskop, seorang kasir, yang berada di suatu ruang kantor yang terletak di sebuah pintu masuk, menerima uang dari pelanggan dan menjalankan sebuah mesin yang digunakan untuk mencetak tiket masuk yang bernomor urut tercetak. Untuk dapat memasuki gedung bioskop, penonton harus menyerahkan tiket kepada penjaga pintu yang berdiri dekat pintu masuk gedung. Penjaga pintu menyobek setengah tiket, menyilakan penonton masuk ke dalam gedung dan menyerahkan setengah tiket sisanya kepada penonton. Setengah tiket sisanya dimasukkan ke dalam kotak yang terkunci.

Diminta:

- a. Tunjukkan unsur pengendalian manajemen yang ada dalam sistem penerimaan kas tersebut!
- b. Langkah apakah yang harus ditempuh oleh manajer gedung bioskop tersebut agar pengendalian manajemen terhadap penerimaan kas tersebut efektif?

Kasus 2

Balai diklat pada Pemerintah Kabupaten Timur Tengah Utara di Kefamenanu, Propinsi Nusa Tenggara Timur menyelenggarakan kegiatan pelatihan bagi para pegawai pemerintah daerah agar

diperoleh sumber daya manusia yang memiliki kemampuan atau keterampilan yang memadai. Kegiatan pelatihan dilaksanakan secara bersinambungan dari tahun ke tahun dengan anggaran yang memadai. Hasil evaluasi pasca diklat memperlihatkan tingkat kepuasan yang tinggi dari para atasan langsung para pegawai yang telah mengikuti pelatihan. Hal ini disebabkan proses pembelajaran dilaksanakan secara profesional, terutama yang berkaitan dengan materi pembelajaran dan kualitas para instruktur.

Namun disisi lain ada permasalahan yang mengganggu pikiran Kepala Balai Diklat, karena dari keluhan para peserta pada aspek penunjang pembelajaran sering terjadi gangguan berupa:

- jenis dan jumlah alat penunjang sering tidak tersedia secara cukup, baik kualitas maupun kuantitasnya;
- pelatihan sering tidak efektif karena kurang berfungsinya alat-alat penunjang tersebut.

Diminta:

- a. Uraikan kelemahan yang mungkin terjadi dalam prosedur penyediaan alat pendukung pembelajaran!
- b. Berikan rekomendasi yang berkaitan dengan prosedur yang baik dalam menangani kebutuhan alat penunjang pembelajaran!

BAB IV

PEMAHAMAN DAN PENILAIAN SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN

Setelah mempelajari bab ini peserta diklat diharapkan mampu menjelaskan tahapan, prosedur dan metode pengendalian manajemen sebagai media penilaian keterandalan sistem pengendalian manajemen.

A. Tahapan Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen

1. Dalam Penugasan Audit

Auditor melakukan penilaian atas sistem pengendalian manajemen dalam rangka menentukan luas dan lingkup audit. Informasi yang diperoleh dari pengujian pengendalian tersebut dipergunakan sebagai dasar perencanaan audit. Dalam audit operasional, auditor menguji keandalan sistem pengendalian manajemen dalam rangka menilai apakah sasaran audit sementara (*tentative audit objectives/TAO*) yang teridentifikasi pada tahap survai pendahuluan dapat ditingkatkan menjadi sasaran audit tetap (*firm audit objectives/FAO*) pada tahap audit lanjutan (rinci).

Tahapan penilaian sistem pengendalian manajemen meliputi:

- a. menggambarkan dan menganalisis sistem pengendalian;
- b. melakukan penilaian pengendalian;
- c. menaksir risiko pengendalian.

Masing-masing kegiatan diuraikan sebagai berikut.

a. Menggambarkan dan Menganalisis Sistem Pengendalian

Menggambarkan sistem pengendalian adalah menyajikan secara tertulis gambaran mengenai sistem/prosedur pelaksanaan kegiatan operasional auditi. Gambaran dimaksud dapat diperoleh dengan melaksanakan metode *internal control*

questionnaire, *flow-charts*, penjelasan dalam bentuk narasi. Metode ini akan dijelaskan pada bagian berikutnya.

Menganalisis sistem pengendalian adalah mengidentifikasi pengendalian yang ada di auditi, serta menganalisis kekuatan dan kelemahannya. Analisis pengendalian tersebut dapat dilakukan melalui pengujian sepintas (*walk-through test*), dan pengujian terbatas (*limited testing*) terhadap sistem.

Pengujian sepintas adalah pengujian pengendalian dengan mempelajari dua atau tiga dokumen yang diproses melalui aktivitas pengendalian yang sedang berjalan. Pengujian sepintas dapat dilakukan dengan mengikuti proses suatu kegiatan sejak awal sampai akhir untuk menguji/melihat dari dekat aktivitas pengendalian yang sedang berjalan. Hal ini bisa dilakukan dengan cara observasi maupun revidu dokumen. Diharapkan dengan melakukan pengujian ini, diperoleh gambaran mengenai apakah pengendalian telah ditempatkan pada posisi yang tepat sesuai manual/pedoman, sekaligus mendeteksi kelemahan-kelemahan potensial.

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

b. Melakukan Pengujian Pengendalian (*test of control*)

Pengujian pengendalian hanya dilakukan apabila hasil revidu terbatas menunjukkan sistem pengendalian manajemen telah baik, tujuannya adalah untuk menaksir risiko pengendalian pada sistem/prosedur yang diuji. Tahap pengujian pengendalian meliputi melaksanakan pengujian, yaitu melakukan pengujian yang lebih luas terhadap data/dokumen yang mendukung pengendalian untuk meyakini keandalan pengendalian. Unsur

yang diperhatikan auditor pada pelaksanaan pengujian ini adalah sifat non-angka dari data, seperti; ciri-ciri yang menunjukkan keabsahan dokumen, ketelitian perhitungan, kelengkapan data pendukung dan sebagainya.

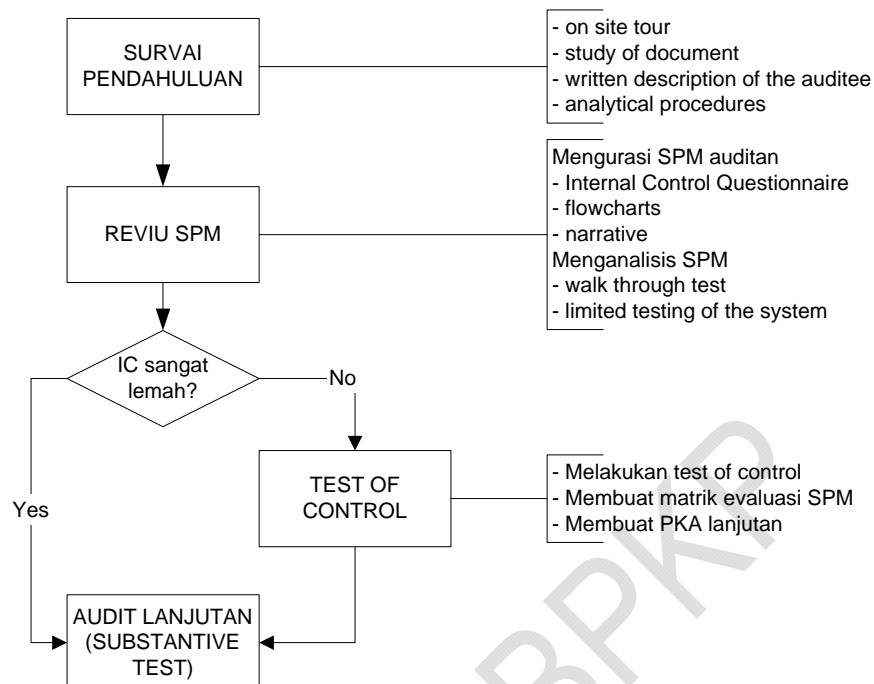
c. Menaksir Risiko Pengendalian

Risiko pengendalian merupakan risiko kemungkinan tidak terdeteksinya kesalahan pada data oleh sistem pengendalian yang diterapkan manajemen. Bila kesalahan pada data tidak terdeteksi oleh sistem pengendalian, maka informasi yang dihasilkan juga akan mengandung kesalahan dan jika kesalahan tersebut banyak, maka informasi tersebut dapat menyesatkan.

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

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

Dalam bentuk bagan, tahapan penilaian SPM dalam sebuah penugasan audit di atas dapat digambarkan sebagai berikut.



2. Dalam Penugasan Reviu Laporan Keuangan

Materi ini penting disajikan mengingat salah satu tugas APIP (PP 8/2006) adalah melakukan reviu atas laporan keuangan. Dalam pelaksanaan reviu laporan keuangan harus juga dilakukan penilaian atas keandalan SPM terkait dengan proses penyusunan laporan keuangan.

Auditor melakukan penilaian atas sistem pengendalian manajemen dalam rangka menentukan luas dan lingkup reviu laporan keuangan. Komponen pengendalian manajemen yang akan dinilai adalah yang terkait langsung dengan proses penyusunan laporan keuangan. Informasi yang diperoleh dari pengujian pengendalian tersebut dipergunakan sebagai dasar perencanaan reviu. Simpulan penilaian akan keandalan sistem pengendalian manajemen akan mempengaruhi seberapa banyak pos-pos laporan keuangan akan ditelusuri angkanya lebih lanjut.

Langkah-langkah penilaian SPM terkait dengan penugasan reviu laporan keuangan adalah sebagai berikut.

- a. Memahami sistem akuntansi.
- b. Memilih daftar pertanyaan reviu sistem pengendalian manajemen yang cocok.
- c. Menilai sistem akuntansi dan mengidentifikasi kelemahan pengendalian manajemen.
- d. Mendiskusikan kelemahan sistem pengendalian manajemen.
- e. Merancang /memodifikasi program reviu selanjutnya.

Dengan demikian perbedaan antara penilaian sistem pengendalian manajemen pada penugasan audit dan reviu laporan keuangan terletak pada tujuan pengendalian. Pada penugasan audit operasional, komponen pengendalian yang dinilai adalah terkait dengan tujuan efisiensi, efektivitas operasi dan ketaatan sedangkan pada reviu laporan keuangan auditor harus melakukan penilaian atas pengendalian manajemen terkait dengan pencapaian tujuan penyiapan laporan keuangan yang andal.

Namun demikian, prosedur dan metode yang digunakan untuk melakukan penilaian sistem pengendalian manajemen dalam penugasan reviu laporan keuangan adalah sama dengan penugasan audit. Prosedur dan metode tersebut diuraikan pada bagian berikut.

B. Prosedur Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen

Tugas seorang auditor dalam upaya memahami dan menilai pengendalian manajemen adalah untuk mengidentifikasi delapan unsur pengendalian manajemen (pemahaman terdahulu) atau lima komponen pengendalian manajemen (pemahaman terkini). Terdapat dua hal yang harus diperhatikan auditor dalam memahami dan menilai sistem pengendalian manajemen auditi, yaitu:

- efektivitas rancangan dari berbagai pengendalian dalam setiap unsur/komponen;
- pengendalian itu berjalan sebagaimana mestinya.

Berikut ini beberapa prosedur untuk menentukan rancangan dan beroperasinya suatu pengendalian.

1. Memodifikasi dan mengevaluasi pengalaman auditor yang lalu terhadap auditi.

Untuk setiap audit yang berulang, auditor memulai prosedur pemahaman atas pengendalian auditi dari informasi yang dikembangkan sebelumnya. Hal ini disebabkan karena sistem pengendalian manajemen tidak berubah secara signifikan, sehingga informasi atas pengendalian dapat dimodifikasi dan digunakan pada audit yang dilakukan saat ini.

2. Melakukan tanya jawab dengan pegawai auditi.

Saat dimulainya melakukan modifikasi dari informasi pengendalian pada periode yang lalu secara logis dilakukan dengan mengontak pegawai auditi yang tepat. Pengajuan pertanyaan kepada pegawai pada tingkat manajerial, pengawas, dan staf biasanya dilaksanakan sebagai bagian dari usaha memperoleh suatu pemahaman atas sistem pengendalian manajemen auditi.

3. Membaca kebijakan dan pedoman sistem auditi.

Untuk merancang, mengimplementasikan, dan memelihara pengendalian manajemen, manajemen harus memiliki dokumentasi yang banyak. Hal ini mencakup pedoman atas kebijakan dan dokumen seperti kode etik korporasi atau organisasi dan pedoman atas sistem dan dokumen seperti: pedoman akuntansi serta bagan organisasi. Informasi tersebut harus dibaca oleh auditor dan didiskusikan dengan pejabat organisasi agar tidak salah memahami dan menginterpretasikannya.

4. Memeriksa dokumen dan catatan.

Delapan unsur atau lima komponen pengendalian manajemen seluruhnya mencakup banyak dokumen dan catatan. Hal ini telah disajikan pada kebijakan dan pedoman sistem. Dengan memeriksa kelengkapan dokumen, catatan, dan arsip komputer, auditor dapat membawa isi pedoman ke dalam tindakan nyata sehingga lebih mudah memahaminya. Pemeriksaan atas dokumen dan catatan juga memberikan keyakinan bahwa kebijakan dan prosedur pengendalian telah dilaksanakan sebagaimana mestinya.

5. Mengamati kegiatan auditi dan operasi.

Auditor melakukan pengamatan kepada pegawai auditi dalam proses penyiapan dokumen dan catatan serta menelusuri ke dalam kegiatan normal akuntansi dan pengendalian. Hal ini selanjutnya mendorong pemahaman dan pengetahuan bahwa pengendalian telah dilaksanakan.

C. Metode Pemahaman dan Penilaian Pengendalian Manajemen

Metode yang umumnya dipakai dalam menggambarkan suatu sistem pengendalian manajemen meliputi: narasi (*narrative descriptions*), bagan arus (*flowcharts*), dan daftar pertanyaan pengendalian intern (*internal control questioners*).

1. Narasi (*narrative description*)

Narasi adalah uraian tertulis sistem pengendalian manajemen auditi. Narasi yang memadai dari suatu sistem akuntansi dan pengendalian terkait meliputi empat karakteristik berikut.

- a. Lembaran asli dari setiap dokumen dan catatan ada dalam sistem. Contoh: uraian harus menyatakan dimana lembaran kebutuhan barang diperoleh dan bagaimana dokumen pembayaran atas suatu pengadaan dihasilkan.

- b. Seluruh pemrosesan terjadi. Contoh: apabila dokumen pendukung pembayaran ditentukan oleh komputer yang secara otomatis mengalikan jumlah barang yang dipesan dengan harga standar dalam arsip utama.
- c. Disposisi setiap dokumen dan catatan dalam sistem.
- d. Indikasi pengendalian yang relevan terhadap penilaian risiko pengendalian.

Contoh:

Permintaan pengadaan dibuat oleh bendaharawan barang dalam formulir permintaan barang rangkap dua dengan rincian: lembar pertama untuk Bagian Umum dan satu salinannya untuk arsip.

Berdasarkan permintaan tersebut, Bagian Umum merencanakan realisasi pembeliannya dengan terlebih dahulu menghubungi Bagian Keuangan untuk penyediaan dananya.

Setelah yakin bahwa dananya tersedia, Bagian Umum membuat permintaan pembelian rangkap empat dengan rincian: lembar asli untuk rekanan (*supplier*), lembar ke 2 untuk Bagian Keuangan, lembar ke 3 untuk petugas/tim penerima barang dan lembar ke 4 untuk arsip Bagian Umum.

Berdasarkan kondisi tersebut, terdapat kelemahan prosedur pengadaan barang sebagai berikut.


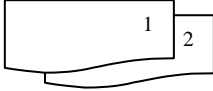

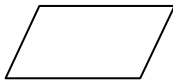

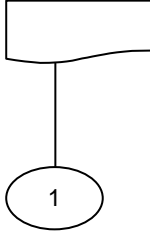
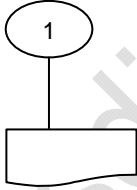

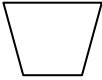
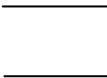
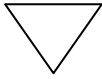
- a. Bendaharawan barang tidak mengelola persediaan minimal (persediaan besi) sehingga permintaan barang harusnya datang dari calon pemakai (bagian yang membutuhkan). Kelemahan tersebut berakibat terdapatnya barang-barang yang menumpuk di gudang sebagaimana tampak pada saat dilakukan pengamatan setempat di gudang pada tahap survai pendahuluan.

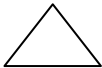

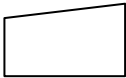

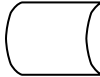
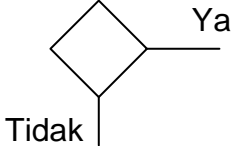
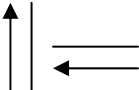


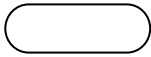
- b. Pengadaan barang sesuai dengan ketentuan seharusnya dilakukan dengan tender/pelelangan untuk memperoleh harga yang paling menguntungkan.

2. Bagan Arus (*Flowchart*)

Bagan arus sistem pengendalian manajemen merupakan suatu simbol, penyajian diagramatik dari dokumen auditi dan arus urutannya dalam organisasi. Bagan arus yang memadai mencakup empat karakteristik yang sama dengan metode narasi di atas. Jika dibandingkan dengan metode narasi, maka bagan arus adalah metode yang lebih menguntungkan, terutama karena bagan arus memberikan pandangan yang lebih ringkas dari sistem auditi yang berguna bagi auditor sebagai alat analisis dalam evaluasi. Bagan arus yang dipersiapkan dengan baik akan membantu mengidentifikasi kelemahan dengan memfasilitasi pemahaman yang jelas tentang bagaimana sistem beroperasi. Metode narasi lebih cocok digunakan sebagai metode yang mengkomunikasikan karakteristik suatu sistem, khususnya untuk menunjukkan pemisahan tugas secara memadai, namun lebih mudah bagi bagan arus untuk mengikuti suatu diagram daripada membaca suatu uraian dan juga lebih mudah melakukan modifikasi dibanding dengan metode narasi.

Berikut ini simbol-simbol yang dipakai dalam penyusunan bagan arus.

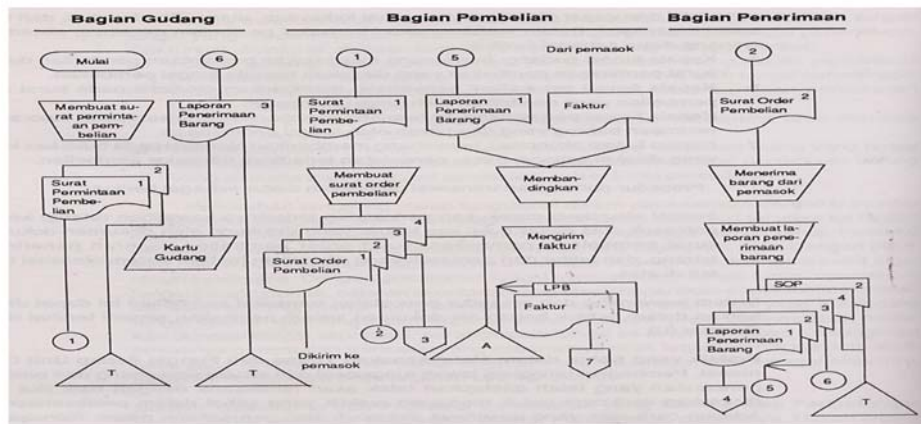
	Dokumen
	Dokumen dan tembusannya
	Berbagai dokumen
	Catatan
	Penghubung pada halaman yang sama
	Akhir arus dokumen
	Awal arus dokumen
	Penghubung pada halaman yang berbeda
	Kegiatan manual
	Keterangan, komentar
	Arsip sementara

	Arsip permanen
	Proses komputerisasi yang dapat diakses langsung (<i>on-line Computer process</i>)
	Pengunci (<i>keying</i>) / memasukan, memverifikasi (<i>typing, verifying</i>)
	Pita magnetik
	Penyimpan yang dapat diakses langsung (<i>on-line storage</i>)
	Keputusan
	Garis arus
	Persimpangan garis arus
	Pertemuan garis arus
	Mulai/berakhir (terminal)

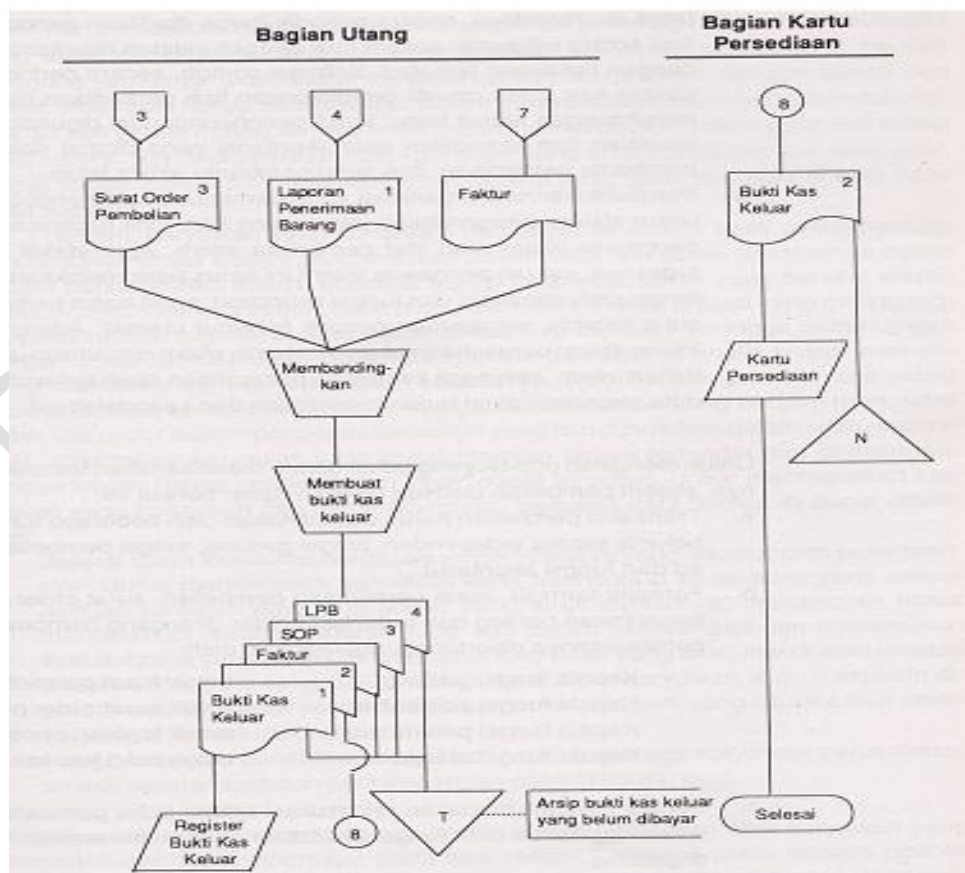
Contoh:

Berikut ini arus dokumen yang mewakili fungsi-fungsi berikut: fungsi gudang (penyimpanan), fungsi pembelian, fungsi penerimaan, dan fungsi akuntansi.

Bagan arus sistem pembelian



Bagan arus pembelian (lanjutan)



3. Daftar Pertanyaan Pengendalian Manajemen (*Management Control Questioners*)

Daftar pertanyaan pengendalian manajemen memuat seperangkat pertanyaan tentang pengendalian manajemen dalam setiap audit sebagai media indikasi bagi auditor tentang aspek pengendalian manajemen yang mungkin tidak memadai. Biasanya, daftar pertanyaan ini dirancang untuk memenuhi jawaban “ya” yang mengindikasikan baiknya pengendalian manajemen atau jawaban “tidak” yang mengindikasikan kelemahan pengendalian manajemen yang potensial. Untuk jawaban “tidak” perlu diberikan penjelasan lebih lanjut yang dicatat oleh auditor pada kolom “catatan”.

Pengisian jawaban daftar pertanyaan tersebut harus dilakukan sendiri oleh auditor dan jangan mudah percaya pada jawaban yang diberikan oleh auditi. Auditor harus melakukan prosedur tambahan lainnya guna memastikan keandalan dari jawaban daftar pertanyaan tersebut. Auditor dapat melakukan prosedur reviu dokumen terkait dan pengamatan (observasi).

Keuntungan utama dari penggunaan daftar pertanyaan adalah kemampuan untuk mencakup bidang audit secara teliti dengan cepat pada saat dimulainya audit. Kelemahan utamanya adalah bagian individu dari sistem auditi yang diuji tidak memberikan pandangan yang menyeluruh.

Berikut ini contoh daftar pertanyaan pengendalian manajemen untuk delapan unsur. Dalam praktek ini daftar pertanyaan ini dapat dikembangkan sesuai dengan kebutuhan di lapangan pada saat melaksanakan audit.

Nama instansi	:	KKA No.	:
Kegiatan yang diaudit	:	Disusun oleh	:
Periode yang diaudit	:	Direviu oleh	:
		Tanggal reviu	:

DAFTAR PERTANYAAN PENGENDALIAN INTERN

No	Pertanyaan	Jawaban			Catatan Komentor
		Ya	Tidak	Tidak Berlaku	
I.	PENGORGANISASIAN				
1.	Apakah instansi auditi telah menyusun bagan organisasi?				
2.	Apakah bagan organisasi dilengkapi dengan uraian tugas?				
3.	Apakah terdapat pembagian fungsi dan tugas secara tepat?				
4.	Apakah bagan organisasi telah disahkan oleh pihak yang berwenang?				
5.	Apakah telah dilaksanakan sesuai dengan bagan organisasi dan pembagian fungsi serta tugas sebagaimana mestinya?				
II.	KEBIJAKAN				
1.	Apakah penanggung jawab pengurusan keuangan negara ditunjuk dengan surat keputusan oleh pihak yang berwenang?				
2.	Apakah terdapat petunjuk kerja bagi para pelaksana?				
3.	Apakah terdapat petunjuk kerja selalu dikomunikasikan?				
4.	Apakah petunjuk kerja bertentangan dengan kebijakan dari atasan instansi auditi yang diaudit?				
III.	PERENCANAAN				
1.	Apakah instansi auditi telah membuat rencana kerja?				
2.	Apakah rencana kerja telah diperhitungkan dengan dana yang disediakan?				

No	Pertanyaan	Jawaban			Catatan Komentor
		Ya	Tidak	Tidak Berlaku	
3.	Apakah dalam rencana kerja tersebut telah memperhatikan unsur efisiensi?				
IV.	PROSEDUR				
1.	Apakah instansi auditi telah membuat prosedur kerja?				
2.	Apakah setiap pengeluaran uang harus disetujui oleh atasan yang berwenang?				
3.	Apakah setiap penerimaan uang harus atas perintah tertulis dari atasan yang berwenang?				
V.	PENCATATAN				
1.	Apakah buku kas umum dikerjakan oleh petugas yang ditunjuk berdasarkan surat keputusan pengangkatan dari atasan langsung atau pemimpin proyek?				
2.	Apakah semua penerimaan dan/atau pengeluaran dibukukan terlebih dahulu dalam Buku Kas Umum?				
3.	Apakah laporan yang disusun didukung dengan catatan yang kompeten dan formal?				
VI.	PELAPORAN				
1.	Apakah instansi auditi telah mengatur mengenai pelaporan?				
2.	Apakah laporan tersebut disampaikan tepat waktu?				
3.	Apakah isi laporan tersebut disusun dari catatan/data yang kompeten dan formal?				
VII.	PEMBINAAN PERSONIL				
1.	Apakah instansi auditi telah mengatur pembagian tugas kepada tiap pegawai?				
2.	Apakah instansi auditi menyusun program pendidikan dan pelatihan bagi para pegawainya?				

No	Pertanyaan	Jawaban			Catatan Komentar
		Ya	Tidak	Tidak Berlaku	
3.	Apakah instansi auditi menyiapkan program penghargaan bagi pegawai yang berprestasi menonjol?				
VIII.	PEREVIU INTERN				
1.	Apakah instansi auditi mempunyai Unit Pereviu Intern?				
2.	Apakah Unit Pereviu Intern melakukan tugasnya secara rutin?				
3.	Apakah Unit Pereviu Intern melaksanakan tugasnya atas dasar program kerja?				
4.	Apakah Unit Pereviu Intern berada di bawah pengendalian manajemen tertinggi?				

Penyusun
Ketua Tim,

(.....)

Jakarta,

Disetujui
Pengendali Teknis

(.....)

Contoh daftar pertanyaan pengendalian manajemen untuk 5 (lima) unsur sebagai berikut

Nama instansi	:	KKA No.	:
Kegiatan yang diaudit	:	Disusun oleh	:
Periode yang diaudit	:	Direviu oleh	:
		Tanggal	:
		reviu	

DAFTAR PERTANYAAN PENGENDALIAN MANAJEMEN

No.	Pertanyaan	Jawaban			Catatan Komentor
		Ya	Tidak	Tidak Berlaku	
I.	Integritas, Etika, dan Kompetensi				
I.1	Kode Etik				
a.	Apakah ada kode etik atau kebijakan lain yang mengatur tentang perilaku?				
b.	Apakah kode etik itu komprehensif dan mencakup hal-hal: a. Pertentangan kepentingan? b. Pembayaran yang illegal atau tidak benar?				
c.	Apakah kode etik dipahami oleh seluruh staf?				
d.	Apakah staf memahami apa yang mereka harus lakukan jika dihadapkan pada perilaku yang tidak benar?				
e.	Apakah staf menyadari dan waspada tentang apa yang benar?				
1.2	Peranan Manajemen				
a.	Apakah komitmen atas integritas dan etis dikomunikasikan secara efektif ke seluruh organisasi dalam perkataan dan perbuatan?				
b.	Apakah staf merasakan tekanan untuk melakukan yang benar?				
c.	Apakah manajemen melakukan tindakan yang tidak etis atau tidak benar?				
1.3	Kegiatan yang berkaitan dengan staf, pelanggan, dan pihak lain				
a.	Apakah pembayaran lebih seorang pelanggan atau pembayaran kurang kepada				

No.	Pertanyaan	Jawaban			Catatan Komentor
		Ya	Tidak	Tidak Berlaku	
	pemasok diabaikan?				
b.	Apakah ada usaha yang dibuat untuk mengabaikan legitimasi staf atas tuntutananya terhadap organisasi?				
c.	Apakah laporan kepada pemberi pinjaman telah lengkap, akurat dan tidak menyesatkan?				
d.	Apakah perhatian manajemen berlebihan terhadap hasil jangka pendek?				
e.	Apakah manajer mengabaikan tanda tangan dari kegiatan yang tidak tepat?				
1.4	Insentif dan godaan				
a.	Apakah terdapat insentif dan godaan yang berlebihan yang secara tidak adil menguji kepatuhan individu atas kode etik?				
b.	Apakah penghargaan didasarkan hanya pada pencapaian target jangka pendek?				
c.	Apakah pengendalian berjalan efektif untuk meminimalkan godaan?				
1.5	Konsekuensi dan tindakan perbaikan				
a.	Adakah tindakan disiplin sebagai hasil dari pelanggaran hukum?				
1.6	Bagaimana manajemen telah menanggapi pelanggaran atas standar perilaku				
a.	Apakah staf percaya bahwa jika ia tertangkap melakukan pelanggaran ia akan terkena konsekuensinya?				
b.	Apakah manajer mengabaikan pengendalian? Seberapa sering? Dalam kondisi yang bagaimana?				
c.	Apakah penyimpangan dari kebijakan dan prosedur standar akan diinvestigasi?				

No.	Pertanyaan	Jawaban			Catatan Komentor
		Ya	Tidak	Tidak Berlaku	
1.7	Kompetensi				
a.	Sudahkah manajemen menganalisis bahwa penugasan yang meliputi tugas tertentu mempertimbangkan kandungan: a. Seberapa besar seorang staf harus melakukan pertimbangan pribadinya? b. Tingkat pengawasan?				
b.	Sudahkah manajemen mempertimbangkan pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan suatu penugasan tertentu?				
c.	Apakah ada uraian tugas atau media lain yang menguraikan tugas tertentu?				
d.	Apakah staf memiliki pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan bagi kedudukan/jabatannya?				

Jakarta,

.....
 Penyusun
 Ketua Tim,
 (.....)

Disetujui
 Pengendali Teknis
 (.....)

D. Soal Latihan

1. Apa yang menjadi tujuan dilakukannya pemahaman atas struktur pengendalian manajemen bagi seorang auditor?
2. Jelaskan beberapa prosedur untuk menentukan rancangan dan beroperasinya pengendalian!
3. Jelaskan metode apa saja yang dapat dipakai dalam rangka memahami pengendalian manajemen!
4. Metode mana menurut Saudara, yang paling tepat dalam memahami pengendalian manajemen auditi?

Kasus 1

Baru-baru ini, sementara anda sedang makan siang dengan keluarga di sebuah kantin, anda melakukan pengamatan suatu kejadian yang tidak biasa. Pada saat anda mencapai baris akhir dari kantin, seorang pegawai kantin bertanya kepada anda : "berapa orang yang makan bersama anda"? Ia kemudian menjumlahkan harga makanan pada nampan seluruh anggota keluarga anda dan memasukkan jumlah orang yang ada dalam kelompok keluarga anda. Ia menyerahkan kepada anda secarik kertas hasil perhitungan dan meminta kepada anda untuk membayarnya pada saat anda selesai makan. Sebelum anda selesai makan, anda memutuskan untuk menambah satu macam makanan dan secangkir kopi. Untuk itu anda kembali kepada barisan antrian. Si pegawai kantin melakukan prosedur yang sama seperti prosedur sebelumnya, namun kali ini ia menyatukan dengan staples bon kedua dengan bon pertama dan mengembalikan kepada anda.

Pada saat anda meninggalkan kantin, anda menyerahkan bon yang disatukan itu kepada operator kas register yang kemudian menjumlahkan kedua bon tersebut, menerima uang anda, dan meletakkan tanda terima ke rak surat.

Diminta:

- a. Pengendalian intern apakah yang diterapkan kantin itu untuk kegiatannya?
- b. Bagaimana manajer kantin mengevaluasi efektivitas pengendalian?
- c. Apakah prosedur pengendalian di atas berbeda dengan prosedur pada kantin lainnya yang saudara ketahui?

Kasus 2

Direktorat Jenderal Pemasyarakatan Departemen Kehakiman dan HAM memerlukan sejumlah pegawai yang akan ditugaskan pada lembaga pemasyarakatan untuk mengawasi para nara pidana yang ada di lembaga pemasyarakatan tersebar di seluruh Indonesia.

Belakangan ini ada kecenderungan bahwa pada suatu lembaga pemasyarakatan sering terjadi hal-hal yang tidak semestinya, antara lain:

- a. perkelahian antara nara pidana;
- b. nara pidana berusaha melarikan diri dari lembaga pemasyarakatan;
- c. nara pidana terang-terangan melawan petugas dan berusaha kabur;

- d. secara diam-diam para nara pidana menyuap petugas untuk dapat lolos dari lembaga pemasyarakatan.

Menghadapi kenyataan ini, Direktur Jenderal Pemasyarakatan ingin menciptakan lembaga pemasyarakatan yang lebih tertib. Untuk itu pada tahun anggaran 2009 ini membutuhkan petugas baru sebanyak 500 orang yang akan ditempatkan pada sejumlah lembaga pemasyarakatan di seluruh Indonesia untuk mengisi kekurangan dan menggantikan yang telah pensiun.

Diminta:

Agar harapan Direktur Jenderal Pemasyarakatan tersebut dapat terpenuhi, bagaimana pendapat Saudara tentang faktor personil dikaitkan dengan sistem pengendalian manajemen di lingkungan lembaga pemasyarakatan.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A., Elder Randal L., Beasley, Mark S., *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*, Pearson Education International, 9th edition, 2003
- Badan Pemeriksa Keuangan, *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*, 2005
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, *Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah*, 1996
- Herbert, Leo, *Auditing the Performance of Management*, Lifetime Learning Publications, 1979
- Ikatan Akuntan Indonesia, *Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001*, Salemba Empat, 2001
- Mulyadi, *Sistem Akuntansi*, Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi, YKPN, Edisi ketiga, 1993
- Pusdiklatwas BPKP, *Sistem Pengendalian Manajemen*, Modul Diklat Pembentukan Auditor Ahli, Edisi kelima, 2009
- Pusdiklatwas BPKP, *Auditing*, Modul Diklat Pembentukan Auditor Ahli, Edisi kedua, 2001
- Ratliff, Richard L., Wallace, Wanda A., Sumners, Glenn E., McFarland, William G., Loebbecke, James K., *Internal Auditing – Principles and Techniques*, The Institute of Internal Auditors, 2nd ed., 1996
- Republik Indonesia, *Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*, 2008
- Rue, Leslie W., and Byars, Lloyd L, *Management – Skills and Application*, The McGraw-Hill, 9th edition, 2000
- Sawyer., L.B., Dittenhofer, M.A., *Sawyer’s Internal Auditing, The Practice of Modern Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditing, 5th ed., 2003
- United States General Accounting Office, *Government Auditing Standards*, 1992
- United States General Accounting Office, *Standards for Internal Control in the Federal Government*, November, 1999



PUSDIKLATWAS BPKP
Jln. Beringin II
Pandansari, Ciawi
Bogor 16720

ISBN 979-3873-01-9