

BAB 21

MANAGEMENT LETTER (SURAT KOMENTAR TERHADAP PENGENDALIAN INTERN)



- 21.1. SA 265 PENGOMUNIKASIAN DEFISIENSI DALAM PENGENDALIAN INTERNAL KEPADA PIHAK YANG BERTANGGUNG JAWAB ATAS TATA KELOLA DAN MANAJEMEN
- 21.2. PENGERTIAN *MANAGEMENT LETTER*
- 21.3. BAGAIMANA MEMBUAT *MANAGEMENT LETTER* YANG BAIK
- 21.4. MANFAAT *MANAGEMENT LETTER*
- 21.5. TUGAS DAN TANGGUNG JAWAB ANGGOTA TIM AUDIT DALAM MEMBUAT *MANAGEMENT LETTER*
- 21.6. CONTOH *MANAGEMENT LETTER*

SA 265 PENGOMUNIKASIAN DEFISIENSI DALAM PENGENDALIAN INTERNAL KEPADA PIHAK YANG BERTANGGUNG JAWAB ATAS TATA KELOLA DAN MANAJEMEN

Standar Audit (SA) 265 dari SPAP IAI berjudul Pengomunikasian Defisiensi dalam Pengendalian Internal kepada Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola dan Manajemen.

SA 265 berlaku efektif untuk audit atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2013 (untuk Emiten), atau 1 Januari 2014 (untuk entitas selain Emiten).

SA 265 harus dibaca berkaitan dengan SA 200 – Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit. SA lain yang berkaitan adalah:

- SA 315, “Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material melalui Pemahaman Atas Entitas dan Lingkungannya,” Paragraf 4 dan 12.
- SA 330, “Respons Auditor terhadap Risiko yang Telah Dinilai.”

- SA 260, “Komunikasi dengan Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola.”
- SA 315, Paragraf 12. Paragraf A60-A65 menyediakan panduan mengenai pengendalian yang relevan dengan audit.
- SA 230, “Dokumentasi Audit,” paragraf 14.
- SA 230, paragraf A21
- SA 250, “Pertimbangan atas Peraturan Perundang-undangan dalam Audit atas Laporan Keuangan,” paragraf 22-28.
- SA 240, “Tanggung Jawab Auditor Terkait dengan Kecurangan dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan,” Paragraf 41.

SA 265 mengatur tanggung jawab auditor untuk mengomunikasikan dengan tepat kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen tentang defisiensi dalam pengendalian internal yang diidentifikasi oleh auditor dalam audit atas laporan keuangan.

Menurut SA 265, definisi dalam Pengendalian Internal terjadi bila:

- Suatu pengendalian intern dirancang, diterapkan atau dioperasikan sedemikian rupa sehingga pengendalian tersebut tidak dapat mencegah, atau mendeteksi dan mengoreksi kesalahan penyajian dalam laporan keuangan secara tepat waktu; atau

- Tidak adanya suatu pengendalian yang diperlukan untuk mencegah, atau mendeteksi dan mengoreksi kesalahan penyajian dalam laporan keuangan secara tepat waktu.

Defisiensi signifikan dalam pengendalian internal adalah suatu defisiensi atau kombinasi beberapa defisiensi dalam pengendalian internal, yang menurut pertimbangan profesional auditor, adalah cukup penting untuk mendapatkan perhatian dari pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.

Auditor harus mengomunikasikan secara tertulis tentang defisiensi signifikan dalam pengendalian internal yang diidentifikasi selama audit kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola secara tepat waktu.

PENGERTIAN *MANAGEMENT LETTER*

Management letter merupakan suatu surat yang dibuat oleh Kantor Akuntan Publik (KAP), ditujukan kepada manajemen perusahaan yang diperiksa laporan keuangannya (di audit), yang isinya memberitahukan kelemahan dari pengendalian intern perusahaan (baik material maupun immaterial weaknesses) yang ditemukan selama pelaksanaan pemeriksaan, disertai dengan saran-saran perbaikan dari KAP.

Dalam hal ini *management letter* merupakan suatu laporan tambahan dari KAP, di samping laporan pemeriksaan akuntan (*audit report*), yang diharapkan dapat memperbesar kepuasan langganan.

Diharapkan perusahaan akan senang jika diberitahu kelemahan-kelemahan dalam pengendalian internnya beserta saran-saran perbaikannya. Jika pengendalian intern bertambah baik, akan mengurangi kemungkinan terjadinya kesalahan atau kecurangan dalam perusahaan.

Auditor harus memperoleh “pemahaman yang memadai atas pengendalian intern untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan”.

Untuk mempelajari dan mengevaluasi pengendalian intern, akuntan publik bisa menggunakan:

1. *internal control questionnaires*;
2. *flow chart* (bagan arus dokumen) yang menggambarkan arus dokumen dalam memproses suatu transaksi, dari awal sampai akhir dengan menggunakan simbol-simbol tertentu;
3. menggunakan *narrative memo* (penjelasan tertulis dari sistem dan prosedur akuntansi).

Dalam *compliance test*, yang diperiksa adalah:

- a. transaksi pengeluaran kas (*cash disbursements test*);
- b. transaksi penerimaan kas (*cash receipts test*);
- c. transaksi penjualan (*sales test*);
- d. transaksi pembelian (*purchases test*);
- e. transaksi pembayaran gaji (*payroll test*);
- f. transaksi koreksi/penyesuaian (*journal voucher test*).

Dalam hal ini yang diperhatikan adalah hal-hal berikut.

- a. Apakah setiap transaksi didukung oleh dokumen pendukung yang lengkap.
- b. Apakah setiap transaksi diotorisasi oleh pejabat perusahaan yang berwenang.
- c. Apakah perhitungan matematis dalam dokumen pembukuan sudah benar.
- d. Apakah pendebitan dan pengkreditan transaksi ke masing-masing perkiraan buku besar sudah benar.

BAGAIMANA MEMBUAT *MANAGEMENT LETTER* YANG BAIK

Dalam membuat *management letter*, perlu diperhatikan beberapa hal penting agar dihasilkan suatu *management letter* yang baik dan efektif.

1. *Management letter* harus tepat waktu (*timely*), sehingga perusahaan masih sempat melakukan perbaikan-perbaikan dalam pengendalian internnya. Jika *management letter* terlambat diberikan, kemungkinan besar kelemahan-kelemahan dalam pengendalian intern sudah mengakibatkan terjadinya kesalahan dan kecurangan yang merugikan perusahaan.
2. *Management letter* harus berisi saran-saran yang bermanfaat dan bisa diterapkan.

Kalau saran-saran terlalu teoritis, tidak ada gunanya karena tidak bisa diterapkan di perusahaan

3. Komentar dan saran-saran dalam *management letter* tidak boleh merupakan sesuatu yang “**SURPRISE**” (mengejutkan). Untuk itu, sebelumnya, konsep *management letter* harus didiskusikan terlebih dahulu dengan manajemen perusahaan dan bagian yang berkaitan dan dimintakan komentar dari manajemen.
4. *Management letter* harus ditulis dengan menggunakan bahasa yang baik, halus, dan tidak menyinggung perasaan orang lain. Harus diusahakan agar walaupun kita mengomentari kesalahan orang lain namun tidak sampai menyinggung perasaan orang yang bersangkutan.
5. Kelemahan dan saran yang diberikan bisa diurut berdasarkan urutan-urutan pos laporan posisi keuangan (neraca) dan laba rugi (misalnya mulai dari kas, piutang, persediaan, dan seterusnya) atau menurut hal-hal yang paling penting yang memerlukan perhatian khusus dari manajemen dan perlu penanganan secepat mungkin.

6. Saran-saran yang diberikan harus disesuaikan dengan kondisi bisnis perusahaan dan harus menunjukkan kemauan baik kantor akuntan publik untuk membantu pengembangan usaha perusahaan.

7. Pada bagian akhir *management letter* jangan lupa untuk mengucapkan terima kasih kepada manajemen dan seluruh staf perusahaan, atas segala bantuan dan kerja sama yang diberikan mereka selama akuntan publik melaksanakan pemeriksaannya.

MANFAAT *MANAGEMENT LETTER*

Management letter mempunyai banyak manfaat bukan hanya untuk klien tetapi juga untuk KAP dan staf (anggota tim pemeriksa) dari KAP.

Manfaat itu, antara lain untuk:

1. klien:

- a. dapat mengetahui kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam pengendalian intern perusahaannya;
- b. dapat mengambil tindakan-tindakan perbaikan untuk mengatasi kelemahan-kelemahan tersebut, berdasarkan saran-saran yang diberikan dalam *management letter*, sehingga bisa mengurangi kemungkinan terjadinya kesalahan dan kecurangan di dalam perusahaan.

2. kantor akuntan publik:

- a. menjadikan nama kantor akuntan publik menjadi bertambah baik, karena di samping laporan pemeriksaan akuntan, juga memberikan *management letter* yang sangat bermanfaat bagi perusahaan;
- b. jika manajemen perusahaan puas, tentunya akan menyarankan kepada teman-teman bisnisnya untuk memakai jasa kantor akuntan publik tersebut;
- c. jika teman-teman bisnis tersebut tertarik, tentunya akan menambah jumlah klien (langganan) kantor akuntan publik.

3. staf kantor akuntan publik (anggota tim pemeriksa):

- a. jika klien kantor akuntan publik bertambah, tentunya kesejahteraan pegawai dapat lebih ditingkatkan;
- b. mendapat banyak kesempatan untuk mempelajari pengendalian intern di berbagai macam/jenis perusahaan;
- c. mendapat kesempatan untuk mempelajari bagaimana membuat *management letter* yang baik.

TUGAS DAN TANGGUNG JAWAB ANGGOTA TIM AUDIT DALAM MEMBUAT *MANAGEMENT LETTER*

Untuk menghasilkan *management letter* yang baik perlu kerja sama dari seluruh anggota tim audit, mulai dari junior auditor sampai dengan audit partner.

Berikut ini akan dijelaskan tugas dan tanggung jawab dari masing-masing anggota tim audit (dari kantor akuntan publik) dalam membuat *management letter*:

1. Asisten auditor (*junior staff*), tugas dan tanggung jawabnya adalah sebagai berikut.

- a. Sebagai petugas yang terjun ke lapangan (ke kantor perusahaan) setiap hari, bertugas mengumpulkan data dan informasi yang terdapat dalam pengendalian intern perusahaan, mengenai kebaikan maupun kelemahan pengendalian intern.

b. Mendokumentasikan data dan informasi tersebut beserta salinan (*copy*) bukti pendukung dalam kertas kerja pemeriksaan, untuk ditelaah lebih lanjut oleh senior auditornya.

2. **Senior auditor (pimpinan tim pemeriksa), tugas dan tanggung jawabnya adalah sebagai berikut.**

- a. Menelaah kertas kerja pemeriksaan yang dibuat asisten auditor, khususnya yang berkaitan dengan informasi mengenai kelemahan pengendalian intern perusahaan.
- b. Mengumpulkan hal-hal yang bisa dimasukkan dalam *management letter*, sekaligus menyusun konsep *management letter*.
- c. Mendiskusikan konsep *management letter* tersebut dengan bagian pajak dan bagian *management service* dari kantor akuntan publik, untuk mendapatkan komentar mereka dari segi perpajakan dan sistem akuntansi.
- d. Menyerahkan konsep *management letter* kepada audit *supervisor/manager* untuk ditelaah.
- e. Setelah ditelaah oleh atasan, melakukan perbaikan-perbaikan yang diperlukan.

3. *Audit supervisor/manajer*, tugas dan tanggung jawabnya adalah sebagai berikut.

- a. Menelaah dan mengedit konsep *management letter*, mengusulkan perbaikan-perbaikan yang diperlukan kepada senior auditor.
- b. Menyerahkan konsep *management letter* yang sudah diperbaiki, kepada *audit partner* untuk ditelaah.
- c. Setelah ditelaah *audit partner* dan diperbaiki (jika ada saran perbaikan dari *audit partner*), mendiskusikan konsep *management letter* tersebut dengan manajemen perusahaan.
- d. Melaporkan kepada *audit partner* mengenai hasil diskusi dengan manajemen perusahaan, dan meminta persetujuan *audit partner* jika ada saran perubahan dari manajemen perusahaan.
- e. Memerintahkan konsep terakhir *management letter* untuk difinalisasi.

4. *Audit partner, tugas dan tanggung jawabnya adalah sebagai berikut.*

- a. Menelaah dan mengedit konsep *management letter* yang diterima dari *audit manager* dan mendiskusikannya dengan *audit manager* dan (jika perlu) dengan *audit senior*.
- b. Mengembalikan konsep tersebut berikut saran-saran perbaikan (jika ada) kepada *audit manager*.
- c. Menelaah kembali konsep yang sudah diperbaiki, kemudian meminta *audit manager* untuk mendiskusikannya dengan manajemen perusahaan.
- d. Membahas dengan *audit manager*, hasil diskusi konsep *management letter* yang telah dilakukan oleh *audit manager* dengan manajemen perusahaan.
- e. Menandatangani *management letter* yang final untuk dikirimkan kepada manajemen perusahaan.

Dari pembahasan-pembahasan di atas dapat diambil kesimpulan sebagai berikut.

1. *Management letter* merupakan suatu alat komunikasi antara kantor akuntan publik dengan manajemen perusahaan yang diaudit, mengenai pengendalian intern dan kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam pengendalian intern perusahaan.
2. *Management letter* merupakan dokumentasi tertulis mengenai kelemahan pengendalian intern yang pernah dibicarakan dan disarankan perbaikannya kepada klien. Sehingga jika di kemudian hari terjadi kecurangan yang merugikan perusahaan karena kelemahan pengendalian intern yang belum diperbaiki, akuntan publik tidak bisa disalahkan.
3. *Management letter* bermanfaat bagi perusahaan yang diaudit, kantor akuntan publik maupun staf kantor akuntan publik.
4. *Management letter* dapat merupakan “iklan tidak langsung” bagi kantor akuntan publik.
5. Semua kantor akuntan publik harus membiasakan diri untuk memberikan *management letter* yang baik dan bermanfaat bagi kliennya.

CONTOH *MANAGEMENT LETTER*

Management letter bisa dibuat setelah auditor selesai melaksanakan *compliance test*, sehingga klien masih sempat untuk segera melakukan tindakan-tindakan perbaikan. Selain itu bisa juga dibuat *management letter* setelah laporan audit diserahkan kepada klien. Dalam hal ini perbaikan atas pengendalian intern bisa dilakukan dalam periode berikutnya.

Contoh Management Letter

Jakarta, 13 April 2016

No : ML/0013/1247/2016
Hal : Management Letter

Kepada Yth.,
Direksi PT RENIKU
Jl. Bougenvile No. 47
Jakarta Utara

Kami telah melakukan pemeriksaan atas Laporan Keuangan PT RENIKU untuk tahun buku yang berakhir tanggal 31 Desember 2015 dan telah mengeluarkan laporan pemeriksaan tertanggal 12 April 2016. Sebagai bagian dari pemeriksaan tersebut, kami telah melakukan studi dan evaluasi terhadap pengendalian intern perusahaan, seperti yang diharuskan dalam Standar Profesional Akuntan Publik. Tujuannya adalah untuk menentukan sifat dan luasnya ruang lingkup pemeriksaan serta jenis audit prosedur yang harus dilakukan.

Evaluasi terhadap pengendalian intern perusahaan ini, bukanlah merupakan suatu pemeriksaan khusus terhadap pengendalian intern perusahaan, dan laporan yang kami buat ini merupakan suatu laporan tambahan dari laporan pemeriksaan kami.

Keadaan administrasi serta pengendalian intern perusahaan secara umum cukup baik, akan tetapi selama pemeriksaan berlangsung kami menemukan beberapa kelemahan-kelemahan yang perlu mendapat perhatian manajemen untuk diperbaiki.

Untuk tercapainya pengendalian intern yang lebih baik lagi, berikut ini kami sampaikan beberapa kelemahan dalam pengendalian intern perusahaan beserta saran perbaikannya.

1. Anggaran (*Budget*)

Perusahaan belum menggunakan *budget* dalam menjalankan kegiatan operasinya.

Kami sarankan agar perusahaan mulai menggunakan budget sebagai alat perencanaan dan pengawasan/pengendalian dalam menjalankan kegiatan operasinya.

Dengan demikian setiap saat bisa dimonitor apakah ada kegiatan yang menyimpang dari rencana dan jika ada, bisa segera diambil tindakan untuk mengatasi penyimpangan tersebut. Pada akhir periode bisa dibuat perbandingan antara budget dengan aktual dan dianalisis *variance* yang terjadi, dan bisa diketahui bagian mana yang bekerja secara efisien dan bagian mana yang tidak efisien.

Komentar Manajemen:

Kami akan mencoba mempergunakan sistem anggaran di tahun 2012.

2. *Internal Auditor*

Perusahaan belum mempunyai *internal auditor* yang mempunyai tanggung jawab atas penyediaan informasi mengenai cukup dan efektifnya suatu pengendalian intern dan mutu pekerjaan organisasi perusahaan.

Kami sarankan agar perusahaan mempunyai bagian internal audit untuk membantu setiap anggota organisasi dalam melaksanakan tanggung jawab mereka secara efektif, serta menyediakan analisis-analisis, penilaian-penilaian, rekomendasi-rekomendasi, nasihat, dan informasi mengenai kegiatan objek yang diperiksa.

Juga untuk memeriksa ketelitian dan keandalan data dan informasi akuntansi yang dihasilkan bagian akuntansi serta memeriksa apakah kebijaksanaan yang telah ditetapkan manajemen sudah ditaati oleh setiap bagian.

Komentar Manajemen:

Tahun 2016 akan diadakan bagian internal audit, untuk sementara terdiri dari tiga orang.

3. *Prenumbered Document*

Saat ini dokumen pembukuan yang digunakan perusahaan (*purchase order, sales invoice, delivery order, dan lain-lain*) belum menggunakan nomor urut tercetak (*prenumbered*).

Kami sarankan agar perusahaan menggunakan formulir/dokumen pembukuan yang *prenumbered*, untuk meningkatkan pengendalian intern atas pembelian dan penjualan.

Dengan digunakannya *prenumbered document* akan bisa dihindari penyalahgunaan dokumen perusahaan untuk kepentingan pribadi.

Komentar Manajemen:

Setuju dan akan diperbaiki tahun depan.

4. *Monthly Statement of Account* dari Piutang Usaha

Selama ini perusahaan belum mengirimkan *monthly statement of account* kepada masing-masing langganan. Akibatnya banyak jawaban konfirmasi piutang yang hasilnya berbeda.

Kami sarankan agar perusahaan mengirimkan *monthly statement of account* kepada masing-masing langganan agar piutang yang tercatat di pembukuan perusahaan menggambarkan tagihan yang sesungguhnya kepada masing-masing langganan.

Selain itu seandainya terjadi perbedaan saldo bisa ditelusuri perbedaannya sebelum akhir tahun.

Komentar Manajemen:

Setuju, tahun 2016 kami akan menugaskan bagian internal audit untuk mengirimkan *monthly statement of account*.

5. *Journal Voucher*

Kami menemukan cukup banyak *journal voucher* yang tidak dibubuhi paraf yang membuat atau paraf dari otorisator.

Kami sarankan agar semua *journal voucher* diparaf oleh petugas yang membuatnya, supaya jelas siapa yang bertanggung jawab dan diparaf oleh otorisator untuk mencegah kesalahan yang mungkin timbul.

Komentar Manajemen:

Setuju dan akan diperbaiki tahun depan.

6. Kami menemukan sebagian besar bukti pembayaran (faktur pembelian, laporan penerimaan barang, bukti pengeluaran kas) tidak distempel lunas.

Kami sarankan agar semua bukti pembayaran distempel lunas, untuk mencegah bukti-bukti tersebut digunakan untuk kedua kalinya dalam proses pembayaran.

Komentar Manajemen:

Setuju dan akan diperbaiki tahun depan.

7. Perangkapan Tugas

Kami melihat adanya perangkapan tugas, seperti salesman yang merangkap sebagai pengirim barang dan sebagai petugas penagihan (*collector*).

Untuk mencegah terjadinya kecurangan oleh *salesman*, karena adanya perangkapan tugas tersebut, kami sarankan agar tugas pengiriman barang dan penagihan piutang dilakukan oleh petugas yang terpisah dari petugas yang menjual.

Komentar Manajemen:

Setuju dan akan diperbaiki tahun depan.

8. Inventarisasi Aset Tetap

Perusahaan tidak pernah melakukan inventarisasi atas aset tetap yang dimilikinya.

Kami sarankan agar, minimal setahun sekali, perusahaan melakukan inventarisasi (pemeriksaan fisik) atas seluruh aset tetap yang dimilikinya, untuk memeriksa kelengkapan aset tetap perusahaan (ada yang hilang atau tidak) dan bagaimana kondisi fisiknya (apakah dalam keadaan baik atau rusak).

Selain itu seluruh aset tetap perusahaan perlu diberi nomor kode, untuk mempermudah pengawasannya.

Komentar Manajemen:

Setuju dan akan diperbaiki tahun depan.

9. Penyimpanan Barang di Gudang

Pada waktu pemeriksaan fisik persediaan, kami melihat bahwa penyimpanan barang kurang teratur, banyak barang ditumpuk dengan barang yang berlainan jenisnya, sehingga mempersulit perhitungan persediaan.

Kami sarankan agar barang disimpan secara teratur, jangan tercampur aduk, agar perhitungan fisik bisa mendapat hasil yang akurat.

Komentar Manajemen:

Hal tersebut terjadi karena luas gudang tidak seimbang dengan jumlah barang akan kami usahakan untuk memperluas gudang.

Surat komentar ini ditujukan hanya untuk memberikan informasi kepada manajemen perusahaan, dan bukan untuk disajikan pada pihak-pihak di luar perusahaan, untuk mencegah kemungkinan timbulnya salah pengertian dari pihak-pihak yang kurang memahami mengenai tujuan dan keterbatasan dari suatu pengendalian intern dan evaluasi serta tes yang kami lakukan atas pengendalian intern tersebut.

Seandainya ada hal-hal yang kurang jelas atau memerlukan penjelasan lebih lanjut, kami bersedia untuk mendiskusikan hal tersebut.

Kantor Akuntan Publik
Dra. Astrid Krisanti, Ak., M.M.



(Dra. Astrid Krisanti, Ak., M.M.)
Izin Akuntan Publik AP-241188