

SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL DALAM LINGKUNGAN PEMERINTAHAN

Yunni Susanty

PKPPA I Lembaga Administrasi Negara, Jl. Kiara Payung, Sumedang,
Telp. (022) 7790044, Fax. (022) 7790055, Email: yunni.susanty@yahoo.com

Internal Controlling System In Government Environment

Government Internal Control System (SPIP) is a process that is integrated the actions and activities THAT carried out continuously by the management and all employees, to provide reasonable assurance of achieving organizational objectives through effective and efficient, the reliability of financial reporting, security of state asset, and compliance with laws and regulations. SPIP is supported by the five elements of internal control of the control environment, risk assessment, control activities, information and communication and monitoring internal controls, where the core of the implementation of effective internal control is a composite of the four elements of the existing internal control is risk assessment, control activities, information and communication and monitoring internal control followed by elements of an effective control environment.

Keywords: Internal Control System, Government

A. PENDAHULUAN

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) merupakan suatu sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Unsur Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) berfungsi sebagai pedoman penyelenggaraan dan tolok ukur pengujian efektivitas penyelenggaraan Sistem Pengendalian Internal.

Dalam sektor publik, sistem pengendalian internal tidak hanya diperlukan dalam pengendalian akuntansi keuangan, tetapi juga diperlukan untuk memberikan jaminan terlaksananya strategi organisasi secara efektif dan efisien sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Setiap instansi pemerintah berkewajiban untuk melakukan perencanaan, pelaksanaan, pengawasan sampai dengan pertanggungjawabannya secara tertib, terkendali, efektif dan efisien. Untuk itu, dibutuhkan suatu sistem yang dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan pada suatu instansi pemerintah dapat mencapai tujuannya secara efisien dan efektif, melaporkan pengelolaan

keuangan negara secara andal, mengamankan aset negara, dan mendorong ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sistem ini dikenal sebagai Sistem Pengendalian Intern yang dalam penerapannya harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan serta mempertimbangkan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi Instansi pemerintah tersebut. Oleh karena itu, untuk mendukung terciptanya pengendalian internal yang efektif serta adanya pedoman yang dapat dijadikan dasar pelaksanaan pengendalian internal di lingkungan pemerintahan, pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah baru yaitu PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah yang memuat tentang faktor-faktor utama pengendalian internal yang efektif.

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah berdasarkan PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) didefinisikan sebagai suatu proses integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas

tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Keberadaan SPIP merupakan hal yang sangat penting mengingat pengelolaan kegiatan pemerintahan harus sesuai dengan tata kelola pemerintahan yang baik, yang di dalamnya mengandung nilai-nilai pengendalian sebagaimana diamanatkan dalam SPIP. Hal ini ditegaskan dalam Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara bahwa *dalam rangka pemeriksaan keuangan dan/atau kinerja, pemeriksa melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian internal pemerintah* (Pasal 11 UU No.15/2004).

Pemahaman mengenai konsep pengendalian internal di atas menunjukkan bahwa dalam penyelenggaraan pemerintahan, pencapaian tujuan organisasi untuk mewujudkan praktik-praktik *good governance* tentu saja sangat membutuhkan sistem pengendalian internal yang memadai. Kelemahan sistem pengendalian internal akan berakibat pada kelemahan sistem manajemen secara keseluruhan. Aziz (2006: 1) menyatakan bahwa berbagai data empirik yang diperoleh dari hasil pemeriksaan dan pengawasan pemeriksa, baik pemeriksa internal maupun eksternal, selalu mengindikasikan bahwa kesalahan, ketidaktertiban, penyimpangan, penyelewengan, dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan disebabkan oleh lemahnya **Sistem Pengendalian Internal**. Kelemahan sistem pengendalian internal pada akhirnya berakibat pada kurang optimalnya fungsi-fungsi organisasi dalam mencapai tujuan.

Jadi, tujuan pemerintah menerbitkan PP No. 60 Tahun 2008 tentang SPIP

adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara dalam rangka mewujudkan praktik-praktik tata kelola yang berdasarkan kepada prinsip-prinsip *good governance*.

B. KONSEP SISTEM PENGENDALIAN INTERN

Pengendalian intern merupakan bagian integral dari sistem yang digunakan oleh manajemen, yang tidak terbatas pada aspek keuangan saja (GAO, 1990: 9). Menurut GAO, pengendalian intern memiliki pengertian yang sama dengan pengendalian manajemen. *Committee of Sponsoring Organization of The Tread Way Committee* (COSO) yang didukung oleh AICPA, IIA, AAA, IMA, dan para eksekutif perusahaan mendefinisikan pengendalian intern sebagai suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain entitas, yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut: (a) keandalan pelaporan keuangan, (b) efektivitas dan efisiensi operasi, dan (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Menurut COSO *study*, pengendalian intern adalah suatu proses dari aktivitas operasional organisasi yang merupakan bagian integral dari proses manajemen - perencanaan, pelaksanaan, dan pengendalian. Pengendalian internal menurut COSO meliputi berbagai kegiatan (*process*), dipengaruhi oleh manusia (*is affected by people*), dan diharapkan dapat mencapai tujuan (*objectives*).

Pengendalian internal yang dirumuskan oleh COSO telah berkembang luas jika dibandingkan dengan tujuan pengendalian internal yang pada awalnya hanya menekankan pada sistem pengendalian akuntansi

keuangan. Jika semula tujuan pengendalian internal hanya untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang keandalan pelaporan keuangan, saat ini tujuan pengendalian internal juga mencakup efektivitas dan efisiensi operasi serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Di Amerika Serikat, konsep-konsep COSO tentang pengendalian internal telah diadopsi oleh banyak organisasi swasta, dan banyak entitas pemerintahan (Tunggal, 2000: 29). Demikian halnya di Indonesia, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) seperti dinyatakan dalam PSA No. 69 (IAI, 2001: 319), juga mengadopsi pernyataan dari COSO yang mendefinisikan pengendalian internal sebagai suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personil lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga tujuan yang disebut diatas. Dalam sektor publik, Pemerintah Republik Indonesia melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor. 59/PMK.06/2005 tanggal 20 Juli 2005 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat dengan sedikit penyesuaian dalam susunan tujuannya juga mengadopsi definisi pengendalian intern dari COSO. PMK No. 59/PMK.06/2005 mendefinisikan pengendalian internal sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah.

C. UNSUR SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH

PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah menyebutkan bahwa SPIP terdiri atas lima unsur yaitu: 1) Lingkungan Pengendalian, 2) Penilaian Risiko, 3)

Kegiatan Pengendalian, 4) Informasi dan Komunikasi, dan 5) Pemantauan Pengendalian Internal. Unsur tersebut harus diterapkan dalam satu kesatuan dan menjadi bagian integral dalam berbagai kegiatan instansi pemerintah sebagaimana tercantum dalam Pasal 3 ayat 2 PP No. 60 Tahun 2008. Kelima unsur sistem pengendalian internal tersebut akan diuraikan satu persatu.

1) Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian dalam suatu organisasi menekankan pada berbagai faktor yang secara bersamaan dapat memengaruhi kebijakan dan prosedur pengendalian. Arens dalam bukunya yang berjudul *Auditing and Assurance Service an Integrated Approach* (2006: 275) menyatakan bahwa.. "The control environment consist of the actions, policies and procedures that reflect the overall attitudes of top management, directors, and owners of an entity about internal control and its importance to the entity."

Lingkungan pengendalian menurut Arens terdiri dari kebijakan, tindakan, dan prosedur yang mencerminkan keseluruhan tingkah laku dari manajemen puncak, direktur dan pemilik entitas mengenai pengendalian internal dan kepentingan entitas. Sedikit berbeda dengan definisi pengendalian internal yang dinyatakan oleh Arens, SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) (2001: 319) mendefinisikan lingkungan pengendalian sebagai suatu lingkungan yang menetapkan corak suatu organisasi dan memengaruhi kesadaran pengendalian orang-orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian intern, menyediakan disiplin dan struktur organisasi.

Konsep lingkungan pengendalian di atas pada intinya menyatakan bahwa lingkungan pengendalian merupakan pondasi utama yang mendasari suatu sistem pengendalian internal. Dalam hal ini, pimpinan instansi pemerintah wajib

menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian internal dalam lingkungan kerjanya. Hal tersebut sebagaimana tercantum dalam Pasal 4 PP No. 60 Tahun 2008, dapat dilakukan melalui:

a) *Penegakan integritas dan nilai etika*

Efektivitas pengendalian intern bersumber dari orang yang mendesain dan melaksanakannya. Oleh karena itu, tanggung jawab manajemen adalah menjunjung tinggi nilai integritas dan etika karena merupakan dasar dari pengendalian yang dilakukan oleh manajemen dalam mengurangi dan meredam tindakan penyelewengan yang dilakukan oleh individu-individu dalam organisasi.

Penegakan integritas dan nilai etika sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 PP No. 60 Tahun 2008 huruf a sekurang-kurangnya dilakukan dengan:

- menyusun dan menerapkan aturan perilaku;
- memberikan keteladanan pelaksanaan aturan perilaku pada setiap tingkat pimpinan instansi pemerintah;
- menegakkan tindakan disiplin yang tepat atas penyimpangan terhadap kebijakan dan prosedur, atau pelanggaran terhadap aturan perilaku;
- menjelaskan dan mempertanggungjawabkan adanya intervensi atau pengabaian pengendalian intern; dan
- menghapus kebijakan atau penugasan yang dapat mendorong perilaku tidak etis.

b) *Komitmen terhadap kompetensi*

Kompetensi adalah pengetahuan dan kemampuan yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas yang menjelaskan pekerjaan setiap individu. Komitmen terhadap kompetensi termasuk

pertimbangan manajemen terhadap tingkat kompetensi untuk pekerjaan tertentu dan bagaimana tingkatan kompetensi tersebut diterjemahkan kedalam kemampuan dan pengetahuan yang dibutuhkan.

Komitmen terhadap kompetensi dalam lingkungan pemerintahan dapat dilakukan dengan cara:

- mengidentifikasi dan menetapkan kegiatan yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas dan fungsi pada tiap-tiap posisi dalam instansi pemerintah;
- menyusun standar kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam instansi pemerintah;
- menyelenggarakan pelatihan dan pembimbingan untuk membantu pegawai mempertahankan dan meningkatkan kompetensi pekerjaannya; dan
- memilih pimpinan Instansi pemerintah yang memiliki kemampuan manajerial dan pengalaman teknis yang luas dalam pengelolaan Instansi pemerintah.

c) *Kepemimpinan yang kondusif*

Kepemimpinan yang kondusif dalam lingkungan pemerintahan sebagaimana tercantum dalam pasal 4 huruf c sekurang-kurangnya harus memuat:

- mempertimbangkan risiko dalam pengambilan keputusan;
- menerapkan manajemen berbasis kinerja;
- mendukung fungsi tertentu dalam penerapan SPIP;
- melindungi aset dan informasi dari akses dan penggunaan yang tidak sah;
- melakukan interaksi secara intensif dengan pejabat pada tingkatan yang lebih rendah; dan
- merespon secara positif terhadap pelaporan yang berkaitan dengan keuangan, penganggaran,

program, dan kegiatan.

d) *pembentukan struktur organisasi sesuai kebutuhan*

Penyusunan struktur organisasi dalam lingkungan pemerintahan harus berpedoman pada peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang disesuaikan dengan analisis beban kerja organisasi. Dalam pasal 4 huruf d, pembentukan organisasi yang sesuai kebutuhan sekurang-kurangnya harus memenuhi kriteria sebagai berikut:

- menyesuaikan dengan ukuran dan sifat kegiatan instansi pemerintah;
- memberikan kejelasan wewenang dan tanggung jawab dalam instansi pemerintah;
- memberikan kejelasan hubungan dan jenjang pelaporan intern dalam instansi pemerintah;
- melaksanakan evaluasi dan penyesuaian periodik terhadap struktur organisasi sehubungan dengan perubahan lingkungan strategis; dan
- menetapkan jumlah pegawai yang sesuai, terutama untuk posisi pimpinan.

e) *Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat*

Pembagian wewenang dan pembebanan tanggung jawab merupakan perluasan lebih lanjut dari pengembangan struktur organisasi. Dengan pembagian wewenang yang jelas, organisasi akan dapat mengalokasikan berbagai sumber daya yang dimilikinya untuk mencapai tujuan organisasi. Di samping itu, pembagian wewenang yang jelas akan memudahkan pertanggungjawaban konsumsi sumber daya organisasi dalam pencapaian tujuan. Unsur-unsur untuk mewujudkan pendelegasian dan wewenang yang tepat sesuai dengan PP No. 60 Tahun 2008 tentang Standar Pengendalian Internal Pemerintah di antaranya:

- wewenang diberikan kepada pegawai yang tepat sesuai dengan tingkat tanggung jawabnya dalam rangka pencapaian tujuan Instansi pemerintah;
- pegawai yang diberi wewenang memahami bahwa wewenang dan tanggung jawab yang diberikan terkait dengan pihak lain dalam Instansi pemerintah yang bersangkutan; dan
- pegawai yang diberi wewenang memahami bahwa pelaksanaan wewenang dan tanggung jawab terkait dengan penerapan SPIP.

f) *Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan SDM*

Manajemen Sumber Daya Manusia (MSDM) pada dasarnya menekankan pada pengelolaan Sumber Daya Manusia sebagai aset utama yang memberikan kontribusi terbesar terhadap keberhasilan suatu organisasi. Inti dari pengelolaan sumber daya manusia adalah bagaimana mengelola kinerja SDMnya. Mengelola manusia dalam konteks organisasi berarti mengelola agar kinerja yang dihasilkan optimal.

Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan SDM di lingkungan pemerintahan sekurang-kurangnya harus dilakukan dengan:

- penetapan kebijakan dan prosedur sejak rekrutmen sampai dengan pemberhentian pegawai;
- penelusuran latar belakang calon pegawai dalam proses rekrutmen; dan
- supervisi periodik yang memadai terhadap pegawai.

g) *perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif*

Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif dalam lingkungan pemerintahan harus mampu:

- memberikan keyakinan yang

memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah;

- memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah; dan
- memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah.

h) hubungan kerja yang baik dengan Instansi pemerintah terkait

Hubungan kerja yang baik dengan Instansi pemerintah terkait diwujudkan dengan adanya mekanisme saling uji antar instansi pemerintah terkait.

2) Penilaian risiko

Penilaian risiko adalah pengidentifikasian, penganalisisan, dan pengelolaan risiko-risiko yang relevan terhadap penyusunan laporan keuangan yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dalam pencapaian tujuannya. Penilaian risiko terkait dengan aktivitas bagaimana suatu organisasi mengidentifikasi dan mengelola risiko sehingga organisasi dapat meminimalisasi terjadinya kegagalan dalam mencapai tujuan organisasi. Melalui proses penilaian risiko ini, setiap organisasi dapat mengantisipasi setiap kejadian yang dapat menghambat pencapaian tujuan organisasi secara optimal.

Penilaian risiko di lingkungan instansi pemerintah terdiri atas identifikasi risiko dan analisis risiko. Identifikasi risiko dapat dilaksanakan dengan menggunakan metodologi yang sesuai dengan tujuan instansi pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan secara komprehensif, menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal

dan internalnya, serta menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko. Analisis Risiko, dilaksanakan untuk menentukan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan instansi pemerintah.

3) Aktivitas Pengendalian

Aktivitas Pengendalian wajib dilaksanakan sesuai dengan ukuran, kompleksitas dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang melaksanakannya. Arens (2006: 278) dalam bukunya yang berjudul *Auditing and Assurance Service an Integrated Approach* mengemukakan pengertian kegiatan pengendalian sebagai "...Control activities are the policies and procedures in addition to those included in the other four component, that help ensure that necessary action are taken to address risks in the achievement of the entity's objectives. Aktivitas pengendalian menurut Arens terdiri atas kebijakan dan prosedur, selain dari empat komponen lain yang dibuat manajemen untuk mencapai tujuan organisasi. Jadi, Arens berpendapat bahwa komponen organisasi dapat dipecah menjadi lima kategori, di antaranya:

a) Adequate separation of duties (pemisahan tugas yang memadai)

Tujuan pokok pemisahan tugas ini adalah untuk mencegah dan dilakukannya deteksi segera atas kesalahan dan ketidakberesan dalam pelaksanaan tugas yang dibebankan kepada seseorang. Pemisahan dan pembatasan tugas dan tanggung jawab yang tepat dapat memudahkan pelaksanaan pengecekan internal dengan tepat. Pemisahan fungsi ini merupakan dasar dan kunci dari pelaksanaan sistem pengendalian intern. Setelah itu, pegawai yang mempunyai kompetensi dapat melaksanakan fungsinya sesuai dengan tanggung jawab dan wewenang yang diberikan kepadanya sehingga setiap transaksi yang terjadi akan terbagi ke

dalam beberapa tahap pekerjaan yang memungkinkan dilaksanakan pengecekan internal. Pemisahan ini umumnya meliputi fungsi penguasaan atau fungsi operasi, fungsi pencatatan, fungsi penyimpanan dan fungsi pengawasan.

- b) *Proper authorization of transaction and activities* (otorisasi yang memadai atas transaksi dan aktivitas)

Dalam organisasi, setiap transaksi hanya terjadi atas dasar otorisasi dari yang berwenang untuk menyetujui terjadinya transaksi tersebut. Oleh karena itu, dalam organisasi harus dibuat sistem yang mengatur pembagian wewenang untuk otorisasi atas terlaksananya setiap transaksi. Suatu kebijaksanaan manajemen berupa keputusan atas pemberian otorisasi dan wewenang untuk melaksanakan suatu fungsi dan tugas secara umum maupun khusus, memungkinkan kronologis suatu transaksi dapat dipertanggungjawabkan kebenaran dan ketepatannya dengan mempertimbangkan batas-batas kewajaran yang ditetapkan. Prosedur otorisasi ini berfungsi sebagai jembatan atau penghubung antara pengendalian administratif dengan pengendalian akuntansi yang dilaksanakan oleh organisasi.

- c) *Adequate documents and records* (dokumen dan pencatatan yang cukup)

Dokumentasi dan pencatatan perlu diselenggarakan sebagai sarana dalam menuangkan dan menerjemahkan tiap transaksi organisasi ke dalam bentuk-bentuk yang lebih informatif dan memberikan jaminan berupa pengendalian yang memadai atas aset organisasi serta pencatatan seluruh transaksi secara lengkap, benar, dan tepat. Prosedur pencatatan dan dokumentasi ini meliputi tujuan validitas, kelengkapan, *timing*,

klasifikasi, dan pengendalian yang tepat atas transaksi.

- d) *Physical control over assets and record* (pengendalian fisik atas aset dan catatan)

Perlindungan fisik atas data dan aset tetap tersebut mengandung pengertian bahwa setiap pegawai yang berhubungan dengan data dan aset harus mendapatkan otorisasi dari manajemen.

- e) *Independent checks on performance* (pengecekan independen terhadap kinerja)

Pengecekan *independent* diperlukan sebagai *review* atas keempat karakteristik sebelumnya dengan maksud untuk mengawasi dan melakukan penilaian atas pelaksanaan dan kesesuaian antara fungsi dan wewenang serta tanggung jawab yang diberikan kepada tiap-tiap unit kerja. Pengecekan tersebut juga dapat digunakan untuk mempersiapkan tindak lanjut yang diperlukan untuk meningkatkan atau memperbaiki sistem pengendalian intern yang telah dilakukan. Dalam kenyataannya, fungsi ini perlu dilaksanakan oleh pihak yang mempunyai independensi yang memadai terhadap organisasi secara keseluruhan.

Lain halnya dengan pendapat Arens, Pasal 18 ayat 3 PP No. 60 Tahun 2008 menjelaskan kegiatan pengendalian internal dalam lingkungan pemerintahan secara lebih luas. Kegiatan pengendalian tersebut diantaranya adalah: a) *review* atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan; b) pembinaan sumber daya manusia; c) pengendalian atas pengelolaan sistem informasi; d) pengendalian fisik atas aset; e) penetapan dan *review* atas indikator dan ukuran kinerja; f) pemisahan fungsi; g) otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting; h) pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian; i) pembatasan akses atas sumber daya dan

pencatatannya; j) akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya; dan k) dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting.

Pada dasarnya, pernyataan Arens dan pernyataan yang tertuang dalam Peraturan Pemerintah No 60 Tahun 2008 mengenai Kegiatan Pengendalian memiliki tujuan yang sama yaitu kegiatan pengendalian sebagai tolok ukur untuk mengendalikan kegiatan-kegiatan yang meliputi seluruh tingkatan dan fungsi organisasi.

4) Informasi dan Komunikasi

Sesuai dengan Pasal 41 PP No. 60 Tahun 2008, pimpinan instansi pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. Komunikasi atas informasi tersebut harus diselenggarakan secara efektif, yang sekurang-kurangnya harus dapat menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk sarana komunikasi seta mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus.

Sunarto (2003:146) menyatakan bahwa sistem informasi yang berhubungan dengan tujuan pelaporan keuangan, yang mencakup akuntansi, terdiri atas metode dan catatan yang digunakan untuk mengidentifikasi, menggabungkan, menganalisis, menggolongkan, mencatat dan melaporkan transaksi perusahaan serta menyelenggarakan pertanggungjawaban atas aset dan kewajiban yang bersangkutan. Sedangkan, komunikasi menyangkut pemberian pemahaman yang jelas tentang peran dan tanggung jawab individu berkenaan dengan struktur pengendalian intern atas pelaporan keuangan.

Sistem informasi dan komunikasi akuntansi diciptakan untuk mengidentifikasi, merakit,

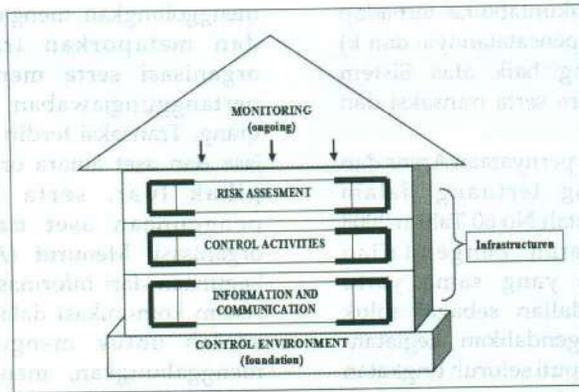
menggolongkan, menganalisis, mencatat dan melaporkan transaksi suatu organisasi serta menyelenggarakan pertanggungjawaban kekayaan dan utang. Transaksi terdiri atas pertukaran jasa dan aset antara organisasi dengan pihak luar, serta transfer atau penggunaan aset dan jasa dalam organisasi. Menurut (Arens, 2006:281) kegunaan dari informasi akuntansi dan sistem komunikasi dalam satuan usaha adalah untuk mengidentifikasi, menggabungkan, mengklasifikasikan, menganalisa, mencatat dan melaporkan transaksi satu satuan usaha dan untuk mengelola akuntabilitas atas aset terkait.

5) Pemantauan Pengendalian Internal

(SPAP, 2001: 319.2) mendefinisikan pemantauan pengendalian internal sebagai suatu proses yang menentukan kualitas kinerja pengendalian intern sepanjang waktu. Aktivitas pemantauan tersebut berkaitan dengan penilaian efektivitas rancangan dan operasi pengendalian intern secara periodik dan terus-menerus oleh manajemen untuk melihat apakah telah dilaksanakan dengan semestinya dan telah diperbaiki sesuai dengan keadaan (Arens, 2006: 282).

Pemantauan sistem pengendalian internal dalam lingkungan pemerintahan dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervisi, perbandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas.

Pada akhirnya, kelima unsur pengendalian internal dalam lingkungan pemerintahan sedikit banyak memiliki kesamaan makna dengan konsep pengendalian internal yang dirumuskan oleh COSO maupun pendapat dari para pakar atau praktisi lainnya. Dengan demikian, inti dari pelaksanaan



Gambar 1
Fondasi Sistem Pengendalian Internal

Sumber: Larry F. Konrath, (1999:208)

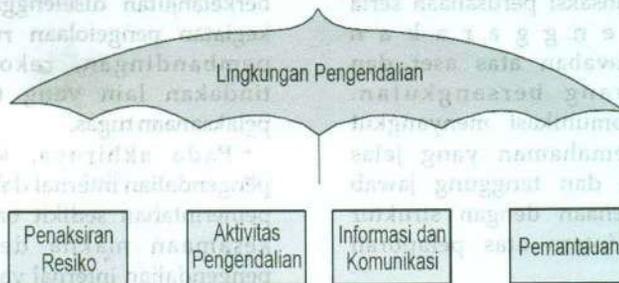
pengendalian internal yang efektif adalah gabungan dari keempat unsur pengendalian internal yang ada yaitu penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan pengendalian internal yang diikuti dengan unsur lingkungan pengendalian yang efektif. Dalam hal ini, lingkungan pengendalian merupakan pondasi utama dari sistem pengendalian internal khususnya di lingkungan pemerintahan, dimana lingkungan pengendalian merupakan awal untuk membangun budaya kerja organisasi. Apabila budaya organisasi yang positif dan kondusif dapat tercipta, lingkungan pengendalian yang positif dan kondusif akan mampu mewujudkan sistem pengendalian internal yang efektif. Hal

tersebut diperkuat dengan pernyataan Larry F. Konrath (*Auditing, Concept and Applications, a Risk Analyses Approach*, 1999: 208), yang menyebutkan bahwa lingkungan pengendalian sebagai fondasi dari bangunan yang diilustrasikannya dalam Gambar 1 di atas.

Seperti halnya Konrath, Arens juga sependapat tentang lingkungan pengendalian merupakan faktor utama pengendalian intern. Ilustrasi Arens dapat dilihat dalam Gambar 2.

Menurut Arens, lingkungan pengendalian adalah 'payung' yang memayungi keempat komponen pengendalian intern lainnya.

Perumpamaan lingkungan pengendalian sebagai fondasi dari



Gambar 2
(Lingkungan Pengendalian sebagai Payung Sistem Pengendalian Internal)

Sumber: Alvin A. Arens, (1997:294)

pengendalian intern oleh Konrath, serta perumpamaan lingkungan pengendalian sebagai payung oleh Arens, pada intinya memiliki kesamaan makna yaitu lingkungan pengendalian sebagai fondasi yang kuat dan lingkungan pengendalian sebagai atap yang mampu menaungi suatu organisasi. Dengan demikian, dengan terciptanya lingkungan pengendalian yang kuat dan mampu menciptakan budaya organisasi yang positif, sistem pengendalian internal akan dapat berjalan efektif untuk mencapai tujuan organisasi.

D. KLASIFIKASI PENGENDALIAN INTERNAL

Menurut tujuannya, pengendalian intern dapat dibagi menjadi dua macam, pengendalian akuntansi dan pengendalian administratif. Pengendalian akuntansi berkaitan dengan pencapaian dua tujuan pertama dari pengendalian intern; sedangkan pengendalian administratif berkaitan dengan tujuan terakhir dari pengendalian intern.

Pembagian pengendalian intern menjadi pengendalian akuntansi atau pengendalian administratif sebagian besar tidaklah relevan. Banyak terjadi tumpang tindih, terutama dalam aktivitas-aktivitas pengendalian organisasi yang dilakukan.

The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2001: 20) memberikan definisi pengendalian akuntansi dan pengendalian administratif yaitu: "Accounting control comprises the plan organization and procedures and record that are concerned with safeguarding of assets, reliability of financial record and consequently are designed to provide reasonable assurance that:

1. *Transactions are executed in accordance with management's general or specific authorizations.*
2. *Transaction are recorded as necessary (1) to permit preparation of financial statement in conformity with GAAP or*

any other criteria applicable to such statement and (2) to maintain accountability of assets.

3. *Access to assets is permitted only in accordance with management's authorization.*
4. *The recorded accountability for assets is compared with existing assets at reasonable intervals and appropriate action is taken with respect to any differences.*
Administrative controls includes, but limited to plan of the organization and procedures and records that are concerned with the decisions, processes leading to management's authorizations of transactions. Such authorization is a management's function directly associated with responsibility for achieving the objectives of organizations and starting point for establishing accounting control of transactions."

Menurut kegunaannya, pengendalian intern diklasifikasikan ke dalam:

- a. pengendalian preventif, ditujukan untuk mencegah terjadinya sesuatu yang merugikan seperti kekeliruan.
- b. pengendalian detektif, ditujukan untuk menentukan kapan peristiwa yang merugikan terjadi.
- c. pengendalian korektif, ditujukan untuk menyajikan informasi yang diperlukan guna memperbaiki akibat yang merugikan.

Kebanyakan pengendalian akuntansi bersifat preventif dan detektif, sedangkan pengendalian administratif umumnya bersifat korektif.

E. KETERBATASAN PENGENDALIAN INTERNAL

Sebaik-baiknya pengendalian intern suatu organisasi, tidak menjamin akan tercapainya tujuan organisasi. Hal ini disebabkan oleh pengendalian intern memiliki keterbatasan-keterbatasan yang dapat melemahkan pengendalian intern

tersebut. Oleh karena itu, bukan suatu hal yang mustahil apabila dalam organisasi yang memiliki pengendalian intern yang memadai masih terjadi kesalahan atau penyelewengan.

Keterbatasan yang melekat pada pengendalian internal menurut Mulyadi (2002: 181) adalah sebagai berikut.

1. Kesalahan dalam pertimbangan
Sering tim manajemen maupun pegawai melakukan kesalahan dalam mengambil keputusan atau dalam menyusun tugas rutin karena tidak memadainya informasi, keterbatasan waktu, atau tekanan lainnya.
2. Gangguan
Gangguan dalam pengendalian yang ditetapkan dapat terjadi karena pegawai secara keliru memahami perintah atau membuat kesalahan karena kelalaian, tidak hati-hati di dalam menjalankan tugasnya atau kelelahan.
3. Kolusi
Kolusi adalah tindakan bersama beberapa individu untuk tujuan kejahatan. Kolusi dapat menyebabkan bobolnya pengendalian internal yang dibangun untuk melindungi kekayaan entitas dan tidak terungkapnya ketidakberesan atau tidak terdeteksinya kecurangan oleh sistem pengendalian internal yang ada.
4. Pengabaian oleh manajemen
Manajemen dapat mengabaikan kebijakan atau prosedur yang telah ditetapkan untuk tujuan yang tidak sah, seperti keuntungan pribadi manajemen.
5. Biaya lawan manfaat
Biaya yang diperlukan untuk mengoperasikan pengendalian internal tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian internal tersebut. Manajemen harus bisa memperkirakan dan mempertimbangkan secara kuantitatif dan kualitatif dalam

menevaluasi biaya dan manfaat suatu pengendalian internal.

F. P E M B I N A A N PENYELENGGARAAN SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL PEMERINTAH

Pembinaan Sistem Pengendalian Internal dilaksanakan dalam rangka memperkuat efektivitas sistem pengendalian internal yang dilaksanakan dalam lingkungan pemerintahan. Pembinaan penyelenggaraan SPIP, sebagaimana tercantum dalam Pasal 47 ayat (2) huruf b PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, terdiri dari penyusunan pedoman teknis penyelenggaraan, sosialisasi, pendidikan dan pelatihan, dan pembimbingan dan konsultasi SPIP, serta peningkatan kompetensi auditor aparat pengawasan intern pemerintah.

Pembinaan penyelenggaraan SPIP di lingkungan pemerintahan dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan atau yang lebih dikenal dengan BPKP. BPKP 'didaulat' sebagai aparat pengawasan internal yang bertanggung jawab langsung kepada presiden. Hal ini diperkuat oleh pernyataan dari pasal-pasal yang tercantum dalam PP tersebut, diantaranya:

- pasal 1 ayat 4 yang berbunyi: "BPKP adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggungjawab langsung kepada Presiden."
- pasal 48 ayat 2 dan pasal 49 ayat 2 yang berbunyi: "APIP (termasuk di dalamnya BPKP) melakukan pengawasan intern melalui audit, *reviuv*, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya."
- pasal 49 ayat 2 yang berbunyi: "BPKP melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi: kegiatan yang bersifat

sektoral, kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendaharawan Umum Negara, dan kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden."

- pasal 57 ayat 4 yang berbunyi: "BPKP melakukan *review* atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat sebelum disampaikan Menteri Keuangan kepada Presiden." serta,
- pasal 59 ayat 1 dan 2 yang berbunyi: "BPKP melakukan pembinaan terhadap penyelenggaraan SPIP yang meliputi : penyusunan pedoman teknis penyelenggaraan SPIP, sosialisasi SPIP, pendidikan dan pelatihan SPIP, pembimbingan dan konsultasi SPIP, dan peningkatan kompetensi auditor aparat pengawasan intern pemerintah."

Dari penjelasan pasal-pasal tersebut, dapat dilihat bahwa BPKP memiliki peran aktif untuk mendukung terciptanya pemerintahan yang *good governance* melalui pengawasan dan pembinaan penyelenggaraan SPIP di lingkungan pemerintahan. Dalam hal ini, pengawasan intern dan pembinaan penyelenggaraan SPIP dilakukan untuk memperkuat dan menunjang efektivitas penyelenggaraan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.

G. PENUTUP

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) merupakan suatu proses 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. Pada pelaksanaannya, SPIP

didukung oleh lima unsur pengendalian internal yang terdiri dari lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan pengendalian internal, dimana inti dari pelaksanaan pengendalian internal yang efektif adalah gabungan dari keempat unsur pengendalian internal yang ada yaitu penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan pengendalian internal yang diikuti dengan unsur lingkungan pengendalian yang efektif. Dalam hal ini, lingkungan pengendalian merupakan pondasi utama dari sistem pengendalian internal, dimana lingkungan pengendalian merupakan awal untuk membangun budaya kerja organisasi. Apabila budaya organisasi yang positif dan kondusif dapat tercipta, maka lingkungan pengendalian yang positif dan kondusif akan mampu mewujudkan sistem pengendalian internal yang efektif.

Oleh karena itu, SPIP sebagai suatu sistem dibutuhkan agar dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan pada suatu Instansi pemerintah dapat berjalan secara efisien dan efektif dalam mencapai tujuannya. Dalam hal ini, untuk mendukung terciptanya pengendalian internal yang efektif, Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah No 6 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah yang memuat faktor-faktor utama pengendalian internal yang efektif agar dapat dijadikan pedoman dalam rangka mewujudkan praktik-praktik tata kelola yang berdasarkan prinsip *good governance*.

REFERENSI

- Arens, Alvin A Randal, Beasley .(2006). *Auditing and Assurance Service an Integrated Approach, Eleventh Edition, Prentice Hall*
Committee of Sponsoring Organizations

- of the Treadway Commission. (1992). *Internal Control – Integrated Framework (COSO Report)*.
- Fauzi Aziz . (2006). *Sistem Pengendalian Internal* , Inspektorat Jenderal Departemen Perindustrian
- General Accounting Office. (1990). *Assessing Internal Controls in Performance Audits*. Washington, D.C.: GAO.
- [http://syukriy.wordpress.com\(19/10/2008\)](http://syukriy.wordpress.com(19/10/2008))
- <http://www.bpkp.go.id>
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2001). *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat
- Larry F. Konrath .(1999). *Auditing, Concept and Applications, a Risk Analyses Approach*
- Mustafa, Ii Baihaqi.(2004). *Pengendalian intern dan Pemberantasan Korupsi*
- Mustafa, Ii Baihaqi. (2005). *Tujuh Tulisan Pilihan – Akuntansi, Auditing, dan Akuntabilitas*. Jakarta: Multipro. Republik Indonesia
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.
- Pemerintah RI melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 59 / PMK .06 / 2005, tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat
- Sunarto .(2003). *Auditing*, Yogyakarta: Panduan
- Tunggal, Amin Widjaja. (2000). *COSO – Based Auditing*. Jakarta: Harvarindo.
- Undang-Undang No 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Undang-Undang No 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-Undang No 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.