

ANALISIS PELAKSANAAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH DI INDONESIA

Sensia Gibsi Ompusunggu¹⁾ , Roy Valiant Salomo²⁾

Pascasarjana Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Indonesia
Jl. Pegangsaan Timur No.16 Jakarta
gibsiompusunggu@gmail.com¹⁾, royvsalomo2357@gmail.com²⁾

Abstrak

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara mengamatkan Presiden selaku Kepala Pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah di Indonesia. Pada tahun 2008, Pemerintah Indonesia telah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah untuk melaksanakan ketentuan Pasal 58 ayat (2) dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004. Sistem pengendalian intern yang diterapkan di Indonesia diadopsi dari konsep pengendalian intern yang dibuat oleh Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) tahun 1992. Sejak ditetapkannya Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 terhitung sudah 10 tahun peraturan tersebut berlaku. Namun kebijakan yang tertuang Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 belum sepenuhnya diimplementasikan dalam tata kelola pemerintah di Indonesia. Hal ini terlihat dari hasil evaluasi maturitas sistem pengendalian intern pemerintah yang dilakukan BPKP sampai dengan Maret 2018 yang menunjukkan tingkat kematangan SPIP yang masih jauh dari target dengan mayoritas Instansi masih berada dibawah level 3 atau jauh dari level 5 (level optimum) dan kelemahan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang ditemukan Badan Pemeriksa Keuangan dalam pemeriksaan tahun 2015-2017. Faktor-faktor yang dapat menghambat penerapan sistem pengendalian intern pemerintah di Indonesia antara lain: (a) Kelemahan dari segi konten dan konteks Kebijakan, (b) Tidak adanya penerapan sanksi, (c) Kurang matangnya suatu pertimbangan (*judgment*), (d) Kesalahan dalam menerjemahkan perintah, (e) Pengabaian manajemen, (f) Adanya kolusi.

Kata kunci: Pengendalian Internal, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Abstract

Law No. 1 of 2004 concerning the Treasury of the State shall preserve the President as the Head of Government regulating and organizing the Government's Internal Control System in Indonesia. In 2008, the Government of Indonesia issued Government Regulation Number 60 of 2008 concerning the Government's Internal Control System to implement the provisions of Article 58 paragraph (2) in Law Number 1 of 2004. The internal control system adopted in Indonesia was adopted from the concept of internal control was made by the 1992 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Since the enactment of Government Regulation Number 60 of 2008 counted for 10 years the regulation has come into force. However, the policy contained in Government Regulation Number 60 Year 2008 has not been fully implemented in government governance in Indonesia. This can be seen from the results of the government internal control system maturity evaluation conducted by BPKP until March 2018 which shows the maturity level of SPIP which is still far from the target with the majority of Institutions still below level 3 or far from level 5 (optimum level) and weaknesses of the Internal Control System The government found by the Supreme Audit Agency in the examination of 2015-2017. Factors that can hinder the implementation of the government's internal control system in Indonesia include: (a) Weakness in terms of content and context of the Policy, (b) Absence of sanctions, (c) Inadequate judgment (d) Errors in translating orders, (e) Management neglect, (f) Collusion.

Keywords: Internal Control, Government Internal Control System

PENDAHULUAN

Setiap organisasi dalam perjalanannya diperhadapkan pada tantangan baik dari dalam dan luar organisasi. Tantangan yang dihadapi organisasi dapat mempengaruhi tercapai atau tidak tercapainya tujuan organisasi. *Controlling* atau pengendalian adalah salah satu fungsi manajemen organisasi yang dilakukan untuk memastikan organisasi masih berjalan dalam arah yang tepat sesuai tujuan organisasi. Walsh, J., Seward, J. (1990) membagi pengendalian menjadi dua jenis yaitu pengendalian internal dan

pengendalian eksternal. Pengendalian internal melibatkan semua orang yang terlibat dalam organisasi dari posisi terendah hingga tertinggi sedangkan pengendalian eksternal melibatkan orang di luar organisasi yang memiliki kepentingan atas organisasi tersebut. Baik pengendalian internal maupun eksternal memiliki peran yang sama penting bagi sebuah organisasi. Hal ini juga berkaitan dengan adanya tuntutan akuntabilitas yang wajib diberikan organisasi kepada *stakeholder dan shareholder*.

Dalam teori organisasi, pengendalian internal didefinisikan sebagai suatu proses, yang dipengaruhi oleh sumber daya manusia dan sistem teknologi informasi, yang dirancang untuk membantu organisasi mencapai suatu tujuan. Pengendalian intern merupakan suatu cara untuk mengarahkan, mengawasi, dan mengukur sumber daya suatu organisasi. Pengendalian internal berperan penting untuk mencegah dan mendeteksi kecurangan (*fraud*) dan melindungi sumber daya organisasi baik yang berwujud maupun tidak berwujud. *Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commision (COSO)* (1992) mendefenisikan pengendalian internal adalah sebuah proses yang dilakukan oleh dewan direktur, manajemen dan personil yang lain yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai dalam pencapaian tujuan organisasi antara lain: terwujudnya efektivitas dan efisiensi operasional organisasi, keandalan laporan keuangan dan kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara pada pasal 58 ayat (2) mengamanatkan Presiden selaku Kepala Pemerintahan untuk

mengatur dan menyelenggarakan Sistem Pengendalian Intern di lingkungan Pemerintah secara menyeluruh. Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern dilakukan dengan tujuan meningkatkan kinerja, transparansi dan akuntabilitas.

Dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 58 ayat (2) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Presiden menetapkan Peraturan Pemerintah nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Amanat Presiden dalam Peraturan Pemerintah nomor 60 tahun 2008 adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota bertanggung jawab atas efektivitas penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern di lingkungan masing-masing.

Pada tahun 2014, Presiden Jokowi melalui Inpres Nomor 9 Tahun 2014 menginstruksikan Para Menteri Kabinet Kerja, Sekretaris Kabinet, Kepala Kepolisian Negara Republik Indonesia, Jaksa Agung, Panglima Tentara Nasional

Indonesia, Kepala Lembaga Pemerintahan Non Kementerian, Pimpinan Kesekretariatan Lembaga Negara, Para Gubernur, Para Bupati/Walikota untuk Mempercepat efektivitas penerapan sistem pengendalian intern pemerintah dalam pengelolaan keuangan negara/ daerah dan pembangunan nasional sesuai lingkup tugas dan fungsi masing-masing.

Dalam rencana pembangunan jangka menengah nasional (RPJMN) Pemerintah juga menetapkan Pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern sebagai salah satu target yang ingin dicapai. Pemerintah dalam rencana pembangunan jangka menengah nasional (RPJMN) 2015-2019 menargetkan pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern Pemerintahan di Indonesia minimal sudah mencapai level tiga pada tahun 2019. Tujuan utama pembuatan tulisan ini yaitu menemukan faktor-faktor yang menyebabkan belum terimplementasikannya Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Sistem Pengendalian Intern Pemerintah secara memadai. Penulisan dibuat berdasarkan berdasarkan kajian beberapa literatur.

TINJAUAN PUSTAKA

Pembahasan mengenai pengendalian tidak lepas dari pembahasan mengenai manajemen karena pengendalian merupakan salah satu bagian dari fungsi manajemen organisasi. Dalam perkembangan ilmu manajemen, para ahli beberapa kali telah mengembangkan konsep terbaru fungsi manajemen mulai dari konsep POCCC oleh Fayol (1917) yang terdiri dari *planning, organizing, commanding, coordinating, controlling* kemudian konsep POAC oleh George R Terry (1992) yang terdiri oleh *planning, organizing, actuating, dan controlling* hingga konsep POSDCORBC oleh Luther Gullick (1937) yang terdiri dari *planning, organizing, staffing, directing, coordinating, reporting, budgeting dan controlling*).

Meskipun para ahli beberapa kali merumuskan konsep baru fungsi manajemen namun *controlling* atau pengendalian merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari fungsi manajemen. Hal ini menunjukkan pengendalian merupakan bagian yang sangat dibutuhkan organisasi dan berpengaruh terhadap keberhasilan organisasi. Eric G Flamholtz (1996) menyatakan organisasi membutuhkan pengendalian karena

organisasi terdiri dari orang-orang yang memiliki minat, tugas dan perspektif yang berbeda.

Pemahaman yang jelas mengenai makna pengendalian sangat penting. Beberapa ahli mendefinisikan pengendalian antara lain: Fayol (1917) berpendapat bahwa pengendalian adalah usaha memeriksa apakah semua kegiatan terjadi sesuai dengan rencana yang ditetapkan, perintah yang dikeluarkan, dan prinsip yang dianut. Anthony, Dearden, dan Bedford (1989) mendefinisikan pengendalian sebagai proses mengarahkan sekumpulan variabel untuk mencapai tujuan atau sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya dan Stoner (1995) mendefinisikan pengendalian sebagai proses untuk memastikan bahwa aktivitas sebenarnya sesuai dengan yang direncanakan. Sujamto (1983) mendefinisikan pengendalian sebagai pengawasan plus tindakan korektif, atau dapat pula dikatakan pengawasan adalah pengendalian minus tindakan korektif.

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa pengendalian dalam organisasi merupakan tindakan korektif ini yang sangat diperlukan agar pelaksanaan program atau kegiatan berlangsung sesuai

dengan tujuan organisasi. Tanpa adanya pengendalian, organisasi akan kacau dan tidak bisa berjalan sesuai tujuan organisasi.

Perkembangan pengendalian intern sektor publik dipengaruhi perkembangan pengendalian internal di sektor swasta. *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO) adalah suatu komisi yang bertujuan merumuskan pengendalian internal secara lebih mendalam dan beranggotakan wakil-wakil dari *Financial Executive Institute, Association of International Certified Professional Accountants, American Accounting Association, The Institute of Internal Auditors, dan Institute of Management Accounts*. Pada tahun 1992, COSO mempublikasikan “Internal Control-Integrated Framework”. Menurut COSO (1992), pengendalian internal merupakan suatu proses yang dapat dipengaruhi oleh dewan komisaris suatu entitas, manajemen dan personil lainnya yang dirancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai berkaitan dengan pencapaian tujuan dalam berbagai kategori antara lain:

- Efektivitas dan efisiensi kegiatan
- Keandalan pelaporan keuangan

- Ketaatan pada peraturan dan ketentuan yang berlaku

Selain COSO, *International Organization of Supreme Audit Institution* (INTOSAI) membuat exposure draft yang berjudul “*Guidelines for internal control Standars for Public Sector*”. Defenisi pengendalian internal menurut INTOSAI yaitu suatu proses integral yang dipengaruhi oleh manajemen organisasi dan pegawai dan dirancang untuk mengatasi risiko dan untuk memberikan jaminan yang memadai dalam mencapai misi organisasi, dengan tercapainya tujuan umum sebagai berikut:

- Terlaksananya kegiatan yang tertib, etis, ekonomis, efisien dan efektif;
- Terpenuhinya kewajiban akuntabilitas;
- Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku;
- Terlindunginya sumber daya dari kehilangan dan penyalahgunaan

Selanjutnya, *Institute of Internal Auditors* (IIA) mendefenisikan pengendalian internal sebagai setiap tindakan yang dibuat oleh manajemen, dewan, dan pihak lain untuk meningkatkan manajemen risiko dan meningkatkan tercapainya tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Manajemen merencanakan,

mengatur dan mengarahkan kinerja yang memadai untuk memberikan jaminan yang masuk akal bahwa tujuan dan sasaran akan tercapai.

Dari defenisi-defenisi pengendalian intern yang dirumuskan diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa pengendalian intern adalah suatu proses yang dituangkan dalam suatu kebijakan dan atau prosedur sebagai suatu alat untuk menjamin tercapainya tujuan suatu organisasi melalui terselenggaranya kegiatan operasional yang efektif dan efisien, tersajinya laporan keuangan yang akuntabel dan andal, dipatuhinya peraturan perundang-undangan dan adanya pengamanan aset. Pengendalian intern diharapkan dapat mencegah terjadinya tindakan-tindakan penyelewengan yang merugikan organisasi.

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) pada tahun 1992 membuat kerangka pengendalian internal terintegrasi. Kemudian pada tahun 2013, COSO memperbaharui kerangka pengendalian internal tersebut. Kerangka pengendalian menurut COSO (1992) terdiri atas 21 prinsip-prinsip yang harus dikembangkan dalam menciptakan

pengendalian internal yang optimal. Sedangkan kerangka pengendalian menurut COSO (2013) terdiri atas 17 prinsip-prinsip yang harus dikembangkan dalam menciptakan pengendalian internal yang optimal.

Kerangka pengendalian internal yang diterapkan di Intansi Pemerintahan di Indonesia mengacu pada kerangka pengendalian internal terintegrasi COSO (1992). Komponen pengendalian internal beserta prinsip-prinsip pengendalian internal menurut COSO (1992) dijabarkan sebagai berikut:

1) **Lingkungan Pengendalian**

Lingkungan Pengendalian adalah kondisi yang mempengaruhi efektivitas pengendalian internal (Stoner, 1995 & Bartol, 1996). Lingkungan Pengendalian merupakan komponen yang paling penting dalam kerangka pengendalian internal. Pengendalian internal tidak akan mungkin efektif tanpa adanya lingkungan pengendalian. Lingkungan pengendalian dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa tujuan entitas sedang dicapai. Lingkungan pengendalian merupakan fondasi bagi seluruh sistem pengendalian internal. Menurut COSO, untuk memahami dan menilai lingkungan

pengendalian harus mempertimbangkan prinsip-prinsip dari lingkungan pengendalian yang terdiri atas: Sub unsur dalam unsur lingkungan pengendalian adalah:

- a. Integritas dan nilai etika
- b. Komitmen terhadap kompetensi
- c. *Tone at the top* (Filosofi dan gaya operasi manajemen)
- d. Struktur organisasi
- e. Kebijakan dan Praktik Sumber Daya Manusia

2) **Penilaian Risiko**

Semua organisasi, terlepas dari ukuran, struktur, sifat atau industri, menghadapi risiko di semua tingkatan di dalam organisasi mereka. Risiko mempengaruhi kemampuan setiap organisasi untuk bertahan, mempengaruhi keberhasilan organisasi dalam persaingan, mempengaruhi keuangan organisasi dan mempengaruhi citra publik yang positif dan mempengaruhi kualitas seluruh produk, layanan dan orang-orang yang ada di dalam organisasi. Manajemen harus menentukan seberapa besar risiko yang dapat diterima dengan hati-hati dan berusaha untuk mengendalikan risiko tersebut. Penilaian risiko adalah tahap awal dalam pembangunan infrastruktur

pengendalian. Penilaian risiko adalah proses mengidentifikasi dan menganalisis yang relevan risiko terhadap pencapaian tujuan entitas dan menentukan respon yang tepat. Penilaian risiko terdiri dari atas:

- a. Identifikasi risiko
- b. Evaluasi risiko
- c. Menilai risiko yang bisa diterima oleh organisasi
- d. Penanganan risiko

3) Kegiatan Pengendalian

Kegiatan pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan untuk mengatasi risiko dan untuk mencapai tujuan entitas. Agar menjadi efektif, aktivitas pengendalian harus sesuai, berfungsi secara konsisten sesuai rencana sepanjang periode dan menjadi efektif, komprehensif, masuk akal dan berkaitan langsung dengan tujuan pengendalian. Kegiatan pengendalian terjadi diseluruh organisasi disemua tingkatan dan dalam semua fungsi. Pimpinan organisasi menetapkan kegiatan pengendalian yang dituangkan dan melekat dalam bentuk kebijakan dan prosedur pelaksanaan kegiatan untuk mengurangi resiko (Pickett, 2010:260) Kegiatan pengendalian terdiri atas:

- a. Prosedur otorisasi dan persetujuan

- b. Pemisahan fungsi
- c. Verifikasi
- d. Rekonsiliasi
- e. Reviu kinerja operasi
- f. Reviu operasi, proses dan kegiatan
- g. Supervisi

4) Informasi dan Komunikasi

Informasi dan komunikasi adalah hal yang esential dalam mewujudkan semua tujuan pengendalian internal. Salah satu tujuan pengendalian internal adalah memenuhi kewajiban akuntabilitas publik. Hal ini bisa dicapai dengan mengembangkan dan memelihara informasi keuangan dan informasi non keuangan yang relevan dan mengkomunikasikan informasi dengan pengungkapan yang adil dalam laporan yang tepat waktu. Informasi dan komunikasi berkaitan dengan kinerja organisasi. Dalam banyak kasus informasi harus disediakan atau dikomunikasikan demi mematuhi aturan hukum dan regulasi yang ditetapkan.

Informasi dibutuhkan dalam semua tingkatan level organisasi dengan tujuan memiliki pengendalian internal yang efektif dan mencapai tujuan entitas. Oleh karena itu semua informasi yang relevan, andal harus diidentifikasi, ditangkap,

dikomunikasikan dalam bentuk dan jangka waktu yang memungkinkan setiap orang dalam entitas melakukan pengendalian internal dan melakukan tanggungjawabnya. Syarat dari informasi yang andal dan relevan yaitu perekaman yang cepat dan klasifikasi transaksi dan peristiwa yang tepat. Transaksi dan peristiwa harus dicatat sesegera mungkin jika informasi tersebut relevan dan penting bagi manajemen dalam pengambilan keputusan. Klasifikasi transaksi dan kegiatan juga diperlukan untuk memastikan bahwa informasi yang tersedia dapat diandalkan untuk manajemen. Kemampuan manajemen dalam membuat keputusan yang tepat dipengaruhi oleh kualitas informasi (sesuai, tepat waktu, terkini, akurat dan dapat diakses).

Informasi adalah dasar untuk komunikasi, yang harus memenuhi harapan kelompok dan individu, memungkinkan mereka untuk melaksanakan tanggung jawab mereka secara efektif. Komunikasi yang efektif harus terjadi di semua arah, mengalir ke bawah, melintasi dan ke atas organisasi, di semua komponen dan seluruh struktur. Salah satu saluran komunikasi yang paling penting adalah antara manajemen dan

stafnya. Manajemen harus selalu mendapat informasi terbaru tentang kinerja, perkembangan, risiko dan berfungsinya pengendalian internal, kegiatan dan masalah lain yang relevan. Dengan cara yang sama, manajemen harus berkomunikasi dengan stafnya terkait informasi apa yang dibutuhkan dan memberikan umpan balik. Manajemen juga harus memberikan komunikasi yang spesifik dan terarah membahas ekspektasi perilaku. Ini termasuk pernyataan yang jelas tentang filosofi dan pendekatan pengendalian internal entitas, dan pendelegasian wewenang.

Komunikasi harus meningkatkan kesadaran tentang pentingnya dan relevansi pengendalian internal yang efektif, mengomunikasikan selera risiko entitas dan toleransi risiko, dan membuat personel sadar akan peran mereka dan tanggung jawab dalam mempengaruhi dan mendukung komponen-komponen pengendalian internal. Selain komunikasi internal, manajemen harus memastikan ada cara yang memadai untuk berkomunikasi pihak eksternal, karena komunikasi eksternal dapat memberikan input yang mungkin memiliki dampak yang sangat signifikan pada sejauh mana organisasi

mencapai tujuannya. Berdasarkan masukan dari komunikasi internal dan eksternal, manajemen harus mengambil tindakan yang diperlukan dan melakukan tindakan tindak lanjut yang tepat waktu.

Informasi tersebut harus relevan dan dapat diandalkan serta disajikan kepada pihak yang tepat secara isi dan tepat waktu, sehingga memungkinkan bersangkutan melaksanakan pengendalian intern dan tanggung jawab operasionalnya (Coderre, 2009).

5) Pemantauan

Pemantauan pengendalian internal ditujukan untuk memastikan bahwa pengendalian dilakukan sesuai tujuan dan dimodifikasi secara tepat untuk mengatasi perubahan yang terjadi. Pemantauan juga harus menilai apakah, dalam mengejar misi entitas, tujuan umum yang ditetapkan dalam definisi pengendalian internal sedang dicapai. Pemantauan Sistem Pengendalian Intern dilakukan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit, dan revaluasi lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan rutin, supervisi, perbandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas. Evaluasi terpisah

diselenggarakan melalui penilaian sendiri, revaluasi, dan pengujian efektivitas sistem pengendalian internal yang dapat dilakukan oleh aparat pengawasan internal atau pihak eksternal dengan menggunakan daftar uji pengendalian internal (Konrath, 1996).

Sistem pengendalian intern yang dibuat oleh COSO menekankan tiga hal yaitu:

a. Sistem pengendalian intern merupakan komponen operasi organisasi atau kegiatan yang terpasang secara terus-menerus (*a continuous built-in component of operations*). Sistem pengendalian intern adalah suatu rangkaian tindakan dan aktivitas yang terjadi pada seluruh kegiatan organisasi dan berjalan secara terus-menerus. Sistem pengendalian intern bukanlah suatu terpisahkan dalam suatu organisasi, melainkan harus dianggap sebagai bagian integral dari setiap sistem yang dipakai manajemen untuk mengatur dan mengarahkan kegiatannya. Sistem pengendalian intern merupakan proses serta menyatu dengan proses dan menyatu dengan kegiatan operasional organisasi serta menjadi dasar bagi pelaksanaan kegiatan. Sistem

pengendalian intern sangat efektif apabila dibangun ke dalam infrastruktur suatu organisasi dan menjadi bagian dari esensi organisasi yang dikenal dengan istilah built in (dibangun di dalam dan menjadi satu kesatuan).

- b. Pengendalian intern dipengaruhi oleh manusia. Sistem pengendalian intern dipengaruhi oleh manajemen dan personil lain dalam suatu organisasi. Sistem pengendalian intern dicapai oleh orang-orang dalam organisasi, melalui apa dilakukan dana dan dikatakan. Orang-orang tersebut menetapkan tujuan organisasi dan membuat mekanisme pengendaliannya. Dalam praktik sering dijumpai bahwa suatu organisasi memiliki pedoman (manual) system pengendalian intern yang baik, namun tidak dilaksanakan sebagaimana mestinya. Akibatnya, system pengendalian intern yang telah dirancang tersebut tidak memberikan kontribusi positif bagi organisasi. Efektivitas system pengendalian intern sangat tergantung kepada manusia yang melaksanakannya. Tanggung jawab berjalannya system pengendalian intern ada pada manajemen. Manajemen menetapkan tujuan, merancang dan

melaksanakan mekanisme pengendalian, memantau serta mengevaluasi pengendalian. Dengan demikian seluruh pegawai dalam organisasi memegang peran penting untuk melaksanakan system pengendalian intern secara efektif.

- c. Pengendalian intern hanya memberikan keyakinan yang memadai, bukan keyakinan yang mutlak. Rancangan suatu system pengendalian intern didasarkan pada pertimbangan biaya-manfaat. Betapapun baiknya rancangan dan pelaksanaan suatu system pengendalian intern dalam suatu organisasi, system itu dapat memberikan jaminan mutlak bahwa tujuan organisasi dapat tercapai. Kemungkinan pencapaian tujuan tetap oleh keterbatasan yang melekat dalam seluruh system pengendalian intern seperti kesalahan manusia, pertimbangan yang keliru dan adanya kolusi.

METODE PENELITIAN

Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis deskriptif kualitatif untuk menganalisis bagaimana konsep dan penerapan sistem

pengendalian intern pemerintah di Indonesia. Metode yang digunakan dalam pencarian data dan informasi yaitu penelitian pustaka dan menelaah data sekunder. Menurut Sekaran (2009), data sekunder adalah data yang diperoleh secara tidak langsung, berupa keterangan yang ada hubungannya dengan penelitian. Data sekunder diperoleh melalui tinjauan kepustakaan serta akses internet dan data online. Selain itu juga data yang diperoleh dari situs resmi Pemerintah Republik Indonesia seperti data dari Badan Perencanaan Nasional (BAPPENAS), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan sumber lainnya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pelaksanaan sistem pengendalian intern dinilai oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) selaku pembina sistem pengendalian intern nasional dan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) di masing-masing Instansi Pemerintahan. Untuk menilai

pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah BPKP menggunakan konsep maturitas. Maturitas (*Maturity*) memiliki arti dikembangkan penuh atau optimal Crawford, L. H., & Cooke-Davis, T. J. (2005). Andersen dan Jessen (2003) menyatakan bahwa konsep maturitas pada organisasi bertujuan mengarahkan organisasi dalam kondisi yang optimal untuk mencapai tujuannya. Menurut IIA (2013) model maturitas menggambarkan tahapan proses yang diyakini akan mengarahkan pada output dan outcome yang lebih baik.

Dengan adanya level maturitas akan lebih mudah menilai capaian pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah secara terukur. Tingkat maturitas/kematangan sistem pengendalian intern terdiri atas enam tingkatan/level yang dimulai dari level nol sampai level lima. Karakteristik tingkat maturitas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah digambarkan dalam tabel berikut:

Tabel 2. Tingkat Kematangan SPIP dan Karakteristiknya

Tingkat	Karakteristik Sistem Pengendalian Intern Pemerintah
Level 0 Belum ada	Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah sama sekali belum memiliki kebijakan dan prosedur yang diperlukan untuk melaksanakan praktek-praktek pengendalian intern

Level 1 Rintisan	Ada praktik pengendalian intern, namun pendekatan risiko dan pengendalian yang diperlukan masih bersifat ad-hoc dan tidak terorganisasi dengan baik tanpa komunikasi dan pemantauan sehingga kelemahan tidak teridentifikasi
Level 2 Berkembang	Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah telah melaksanakan praktik pengendalian intern namun tidak terdokumentasi dengan baik dan pelaksanaannya sangat tergantung pada individu serta belum melibatkan semua unit organisasi. Efektivitas pengendalian belum dievaluasi sehingga banyak terjadi kelemahan yang belum ditangani secara memadai.
Level 3 Terdefinisi	Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah telah melaksanakan praktik pengendalian intern dan terdokumentasi dengan baik. Namun evaluasi atas pengendalian intern dilakukan tanpa dokumentasi yang memadai
Level 4 Terkelola dan Terukur	Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah telah menerapkan pengendalian intern yang efektif, masing-masing personel pelaksana kegiatan selalu mengendalikan kegiatan pada pencapaian tujuan kegiatan itu sendiri maupun tujuan Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah. Telah ada evaluasi formal dan terdokumentasi
Level 5 Optimum	Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah telah menerapkan pengendalian intern yang berkelanjutan, terintegrasi dalam pelaksanaan kegiatan serta didukung oleh pemantauan otomatis dengan menggunakan aplikasi teknologi informasi

Sumber: Modul Penilaian Maturitas SPIP Tahun 2016

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) selaku pembina sistem pengendalian intern nasional dan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) di masing-masing Instansi Pemerintahan melakukan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah. Hasil penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern secara nasional yang dilakukan BPKP sampai dengan Maret 2018 menunjukkan bahwa mayoritas pelaksanaan sistem pengendalian intern

pemerintah di Indonesia masih berada dibawah level tiga dengan karakteristik belum ada/rintisan/masih berkembang. Dari 623 Instansi Pemerintah yang dinilai tingkat kematangan sistem pengendalian internalnya hanya 12,68% yang berada di level tiga keatas. Kondisi ini menunjukkan bahwa pelaksanaan sistem pengendalian intern di Indonesia pada umumnya belum dapat diharapkan kontribusinya dalam memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi. Rincian

hasil penilaian maturitas SPIP sampai dengan Maret 2018 sebagai berikut:

Tabel 3 Hasil Penilaian Maturitas SPIP

K/L/D	Populasi	Belum Dinilai/Dlm Proses	Sudah Dinilai	Tingkat Maturitas				
				L<1	L1	L2	L3	L4
K/L	86	5	81	1	11	48	20	1
Provinsi	34	-	34	-	11	15	8	-
Kab/Kota	508	-	508	24	239	195	50	-
Jumlah	628	5	623	25	261	258	78	1

Sumber: Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)

Sejak diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, terhitung sudah sepuluh tahun peraturan ini berlaku di Indonesia. Namun dampak nyata dari ditetapkannya kebijakan sistem pengendalian intern belum bisa terlihat. Hal ini terlihat dari banyaknya temuan kelemahan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang ditemukan Badan

Pemeriksa Keuangan dalam pemeriksaan tahunannya. Data ikhtisar hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan tahun 2015 hingga tahun 2017 menunjukkan masih banyaknya temuan kelemahan sistem pengendalian intern. Rincian data temuan BPK yang menunjukkan adanya kelemahan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam tiga tahun terakhir (2015-2017) disajikan dalam tabel berikut:

Tabel 3 Data Temuan BPK Terkait Kelemahan SPIP di Indonesia

Tahun	Jumlah Temuan Kelemahan SPI	Persentasi Dari Total Temuan
2015	7,544	48.88
2016	7,661	49.21
2017	7,284	48.57

Sumber: Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester BPK Tahun 2015-2017

Urgensi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam tata kelola pemerintahan Indonesia dan capaian pelaksanaan sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang masih jauh dari target menginisiasi pembuatan tulisan ini. Pertanyaan penting berikutnya yang harus dibahas dalam tulisan ini adalah faktor-faktor apa saja yang dapat membuat pelaksanaan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah belum sesuai target pemerintah. Berikut ini beberapa faktor yang bisa menjadi penyebab belum optimalnya penerapan SPIP di Indonesia:

a. Konten dan konteks Kebijakan

Menurut Grindle (1980) ada dua variabel yang menentukan keberhasilan implementasi kebijakan yaitu *content of policy* (isi kebijakan) dan *context of implementation* (lingkungan implementasi). *Content of policy* (isi kebijakan) mencakup: (1) *Interest Affected* (kepentingan yang dipengaruhi oleh kebijakan); (2) *Type of Benefits* (Tipe manfaat); (3) *Extent of Change Envision* (derajat perubahan yang diinginkan); (4) *Site of Decision Making* (kedudukan pembuat kebijakan); (5) *Program*

Implementer (pelaksana program) (6) *Resources Commitment* (sumber-sumber daya yang digunakan). *Context of implementation* (lingkungan implementasi) mencakup: (1) *Power of Interest and strategy of actor involved* (Kekuasaan, kepentingan dan strategi aktor yang terlibat); (2) *Institution and Regime Characteristic* (karakteristik lembaga penguasa dan rezim yang berkuasa); (3) *Compliance and Responsiveness* (tingkat kepatuhan dan adanya respon dari pelaksana). Grindle (1980) juga menyebutkan keberhasilan kebijakan publik dapat diukur dari proses pencapaian hasil akhir (*outcomes*). Pengukuran kebijakan tersebut dilihat dari dua hal yaitu: (1) Dari prosesnya dengan mempertanyakan apakah kebijakan telah sesuai dengan design yang ditentukan, (2) apakah tujuan tercapai, yang dilihat dari dampaknya pada masyarakat secara individu dan kelompok, tingkat perubahan yang terjadi, serta penerimaan kelompok sasaran dan perubahan yang terjadi.

b. Tidak adanya penerapan sanksi

Hal lain yang juga dapat mempengaruhi implementasi kebijakan sistem pengendalian intern pemerintah yaitu penerapan sanksi. Jika melihat fungsinya yang sangat penting dalam tata kelola pemerintahan, sistem pengendalian intern pemerintah merupakan salah satu kebijakan yang dapat diterapkan dalam jangka waktu yang panjang. Hal ini terlihat jelas bahwa sistem pengendalian intern pemerintah tetap ada dalam Rencana Pemerintah Jangka Panjang (RPJMN) baik RPJMN tahun 2010-2014 maupun 2015-2019. Meskipun kebijakan sistem pengendalian intern pemerintah dilaksanakan sejak tahun 2008 dan masuk dalam RPJMN namun sampai saat ini belum ada sanksi yang diterapkan Pemerintah kepada Instansi Pemerintah yang tidak mematuhi. Kondisi ini tidak seperti kebijakan reformasi birokrasi yang memberikan reward dan punishment dalam bentuk tunjangan kinerja. Maka tak heran jikalau masih banyak Instansi Pemerintahan yang belum melaksanakan SPIP secara memadai. Menurut Nugroho (2012)

kebijakan nasional dapat diterapkan tanpa sanksi apabila pelaksanaannya hanya sampai dengan tahun kedua. Namun jika kebijakan nasional tersebut masih dilaksanakan pada tahun ketiga dan seterusnya maka harus diterapkan secara penuh.

c. Kurang matangnya suatu pertimbangan (judgment)

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 variable lain baik internal maupun eksternal (lingkungan). Dalam kenyataannya, sering dijumpai bahwa beberapa keputusan yang diambil dengan kondisi adanya keterbatasan waktu dan informasi akan memberikan hasil yang kurang efektif dibandingkan dengan apa yang diharapkan (Pusdiklatwas BPKP, 2016).

d. Kesalahan dalam menerjemahkan perintah

Walaupun pengendalian telah didesain sebaik-baiknya, namun kegagalan dapat terjadi disebabkan adanya pegawai yang salah menerjemahkan suatu perintah. Kesalahan dalam menerjemahkan suatu perintah dapat disebabkan ketidaktahuan atau kecerobohan pegawai yang bersangkutan. Kegagalan yang lebih parah lagi terjadi jika kesalahan menerjemahkan perintah dilakukan oleh pimpinan organisasi (Pusdiklatwas BPKP, 2016);

e. Pengabaian manajemen

Sistem pengendalian intern dapat berjalan efektif jika semua pihak atau unsur dalam organisasi mulai dari tingkat tertinggi terendah melaksanakan tugas dan fungsinya sesuai dengan kewenangan dan tanggung jawabnya. Meskipun suatu organisasi memiliki system pengendalian intern yang memadai, pengendalian tersebut tidak akan dapat mencapai tujuannya jika staff atau pemimpin mengabaikan pengendalian (Pusdiklatwas BPKP, 2016). Pengabaian dapat disebabkan adanya kepentingan di luar

kepentingan organisasi seperti kepentingan pribadi pegawai.

f. Adanya kolusi

Kolusi adalah salah satu ancaman dari pengendalian yang efektif. Meskipun pemisahan fungsi telah dilakukan namun jika pegawai melakukan persekongkolan untuk kepentingan pribadi atau kepentingan tertentu selain kepentingan organisasi maka pengendalian yang sebaik apapun tidak akan dapat mendeteksi atau mencegah terjadinya suatu tindakan yang merugikan organisasi (Pusdiklatwas BPKP, 2016) .

Dengan capaian pelaksanaan sistem pengendalian internal yang masih jauh dari optimal dan faktor-faktor yang mempengaruhi implementasi kebijakan sistem pengendalian intern pemerintah diatas maka hal yang perlu didiskusikan adalah kebijakan apa yang perlu dilakukan Pemerintah untuk meningkatkan pelaksanaan pengendalian sistem pengendalian intern pemerintah. Pertanyaan ini tentunya hanya bisa dijawab melalui sebuah penelitian lanjutan.

I. KESIMPULAN

Berdasarkan tulisan diatas dapat disimpulkan bahwa:

1. Kebijakan Sistem Pengendalian intern Pemerintah yang tertuang dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 merupakan sebuah sistem yang diadopsi dari *Commitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (1992)
2. Penerapan sistem pengendalian intern pemerintah masih jauh dari target yang ditetapkan pemerintah dalam RPJMN 2015-2019. Faktor-faktor yang dapat menyebabkan lemahnya pelaksanaan sistem pengendalian internal antara lain: (a) Kelemahan dari segi konten dan konteks Kebijakan, (b) Tidak adanya penerapan sanksi, (c) Kurang matangnya suatu pertimbangan (judgment), (d) Kesalahan dalam menerjemahkan perintah, (e) Pengabaian manajemen, (f) Adanya kolusi.

Daftar Pustaka

Buku

Andersen, E.S., dan Jessen, S.A., 2003, Project Maturity in Organizations, *International Journal of Project Management*, 21, 457-461;

Bartol, Kathryn M. et.al. 1996. *Management: A Pacific Rim Focus*. Sydney: McGraw- Hill Book Company;

Coderre, David. 2009. *Internal Audit Efficiency through Automation*. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey;

Commitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (COSO).(1992). *Internal Control-Integrated Framework*. Durham: Author;

Eric G Flamholtz (1996). *Effective Management Control: Theory and Practice*. Kluwer Academic Publisher. Netherland;

Grindle, Merilee S. *Politics and Policy Implementation in Third World*. New Jersey: Princeton University Press, 1980;

Konrath, Larry F. 1996. *Auditing: Concepts and applications, a risk analysis approach*. (3rd ed.). Minnesota: West Publishing Company;

Nurhayanto. (2013). *Fraud Auditing*. Jakarta. Lembaga Pengembangan Fraud Auditing.

Pickett, K. H. Spencer. 2010. *The Internal auditing handbook*. West Sussex, England: John Wiley & Sons;

Sawyer, L.B., Dittenhofer, M.A., dan Scheiner, J.H., 2006, *Audit Internal Sawyer*, Buku 3, Edisi 5, Jakarta: Salemba Empat.

Simon, Mark R., 1997. *COSO-Based Auditing, Internal Auditor*, 69-73;

Stoner, James A.F., Freeman, Edward R. & Gilbert, Daniel R., Jr. 1995. Management. Engelwood Cliffs: New Jersey: Prentice-Hall, Inc.

Sekaran, Uma, 2009, Metodologi Penelitian untuk Bisnis Buku I ed 4, Jakarta : Salemba Empat.

Sujamto. 1983. Beberapa Pengertian di Bidang Pengawasan. Ghalia Indonesia: Jakarta;

Triyulianto, Tony. (2008). Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) bersama kita bisa menyongsong masa depan BPKP yang lebih cerah. Bulletin Perwakilan BPKP Provinsi Sulawesi Selatan, 4, 3-10;

Walsh, J. and J. Seward (1990). On the efficiency of internal and external corporate control mechanisms. Acad. Manage. Rev. 15, 421-458. Warner, J. (1977).

JURNAL/TULISAN/LAPORAN

Anggella Amudo dan Eno L. Inanga (2009). Evaluation of internal

control systems: A case study from Uganda, International Research Journal of Finance and Economics
Panggabean, Maralus. 2014. Analisis Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Pengawasan Internal dalam Perspektif Chaos Theory di Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan. Disertasi UI: Jakarta;

Pusdiklatwas BPKP (2016). Modul Penilaian Maturitas Sistem pengendalian internal Pemerintah. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP. Bogor;

PERATURAN

Undang-Undang No 1 tahun 2004 tentang Pembendaharaan Negara;
Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah;
Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I BPK Tahun 2015-2017.