

Dr. DADANG SUWANDA, S.E., M.M., M.Ak., Ak., CA.  
IKA AGUSTINA, SE., M.Si.  
ANINDITA PRIMASTUTI, S.E., M.E.

# PRAKTIKUM

# PENGENDALIAN INTERN

# MODUL 1



cendekia



## **PRAKTIKUM PENGENDALIAN INTERN MODUL 1**

Copyright © 2023, Dadang Suwanda, Ika Agustina,  
Anindita Primastuti

ISBN 978 625 5466 38 5 (Jilid Lengkap)  
ISBN 978 625 5466 39 2

Penulis : Dr. Dadang Suwanda, S.E.,  
M.M., M.Ak., Ak., AC.  
Ika Agustini, S.E., M.Si.  
Anindita Primastuti, S.E., M.E.  
Editor : Yudi Pihanto Santoso, S.E.  
Layout & Desain Cover : Gede Lanang Nur Baihaqi

Cetakan Pertama, Maret 2023

Diterbitkan oleh **CV CENDEKIA PRESS**  
NIB: 8120107982776  
Komp. GBA Barat Blok C-4 No. 7 Bandung  
Hotline: +6282127441400  
Email: [publisher@cendekiapress.com](mailto:publisher@cendekiapress.com)  
Website: [www.cendekiapress.com](http://www.cendekiapress.com)

Anggota IKAPI

Semua hak dilindungi oleh Penulis, dan hak penerbitan di CV Cendekia Press. Dilarang memperbanyak artikel ini dalam bentuk apa pun dan dengan cara apa pun tanpa izin tertulis dari Penerbit.

# KATA PENGANTAR

Assalamualaikum warahmatullah wabarakatuh.

Sistem pengendalian intern diselenggarakan untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa penyelenggaraan suatu kegiatan dapat mencapai tujuannya secara efisien dan efektif, melaporkan pengelolaan keuangan negara secara andal, mengamankan aset negara dan mendorong ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Penyelenggaraan sistem pengendalian intern menjadi tanggung jawab Menteri/Pimpinan Lembaga, Gubernur dan Bupati/Walikota di lingkungan masing-masing.

Untuk memperkuat dan menunjang efektivitas sistem pengendalian intern diperlukan pengawasan dan pembinaan dari lembaga pengawasan. Pengawasan intern yang dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), yang terdiri atas Inspektorat Jenderal Kementerian/Lembaga, Inspektorat Daerah Provinsi/Kabupaten /Kota, dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Sedangkan pembinaan penyelenggaraan SPIP menjadi tanggung jawab BPKP, seperti yang tercantum dalam pasal 59 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

Modul praktikum pengendalian intern ini bertujuan menjelaskan tentang bagaimana tahapan dan proses penyelenggaraan SPIP bagi instansi pemerintah pusat dan daerah. Modul ini diharapkan dapat menjadi acuan bagi praja dan mahasiswa serta pembaca lainnya.

Modul ini merupakan modul ke 1 dari buku paket praktikum pengendalian intern yang berjumlah 3 (tiga) buku. Modul 1 ini menginformasikan tentang konsep umum, penyelenggaraan, keterkaitan

unsur-unsur SPIP serta Unsur 1 (pertama) SPIP yaitu lingkungan pengendalian.

Meskipun modul ini telah disusun dengan usaha yang maksimal, kami menyadari perbaikan terus menerus masih perlu dilakukan. Untuk itu, kami mengharapkan saran perbaikan untuk menjadikan modul ini lebih bermanfaat.

Akhir kata, kami mengucapkan terimakasih kepada semua pihak yang telah berkontribusi atas terbitnya modul ini. Semoga buku ini bermanfaat dan menjadi sarana ibadah bagi kita semua.

Wasalamualaikum warahmatullah wabarakatuh.

Jatinangor, Januari 2023

**Dr. Dadang Suwanda, S.E., M.M., M.Ak., Ak., CA.**

**Ika Agustina. SE., M.Si.**

**Anindita Primastuti, SE., M.E.**

# DAFTAR ISI

<b>KATA PENGANTAR</b>	iii
<b>DAFTAR ISI</b>	v
<b>DAFTAR GAMBAR</b>	viii
<b>BAB I    PENDAHULUAN</b>	1
A. Latar Belakang	1
B. Kompetensi Dasar	2
C. Indikator Keberhasilan	3
D. Sistematika Modul.	3
E. Metode Pembelajaran	5
<b>BAB II    KONSEP SISTEM PENGENDALIAN INTERN           PEMERINTAH (SPIP)</b>	7
A. Latar Belakang SPIP	7
B. Perkembangan SPIP	10
C. Pengertian dan Tujuan SPIP	14
D. Unsur-Unsur SPIP	16
E. Integrasi SPIP	22
F. Latihan Soal	25

<b>BAB III</b>	<b>PENYELENGGARAAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH</b>	27
	A. Prinsip Dalam Penyelenggaraan SPIP.	27
	B. Tahapan Penyelenggaraan SPIP.	29
	C. Penyelenggaraan SPIP Tingkat Entitas	40
	D. Penyelenggaraan SPIP Tingkat Aktivitas	44
	E. Lingkup Penyelenggaraan SPIP	49
	F. Siklus Penyelenggaraan SPIP	51
	G. Control Self Assessment (CSA)	54
	H. Latihan soal	56
<b>BAB IV</b>	<b>KETERKAITAN UNSUR-UNSUR DALAM SPIP</b>	57
	A. Struktur Penyelenggaraan SPIP	57
	B. Hubungan Antar Sub Unsur SPIP	59
	C. Pelaksanaan Unsur dan Sub Unsur SPIP	61
	D. Ilustrasi Pelaksanaan Unsur dan Sub Unsur Penyelenggaraan SPIP.	64
	E. Latihan Soal	65
<b>BAB V</b>	<b>LINGKUNGAN PENGENDALIAN</b>	67
	A. Penegakan Integritas dan Nilai Etika.	68
	B. Komitmen pada Kompetensi	71
	C. Kepemimpinan yang Kondusif	74
	D. Pembentukan Struktur Organisasi yang Sesuai Dengan Kebutuhan	79
	E. Pendelegasian Wewenang dan Tanggungjawab yang Tepat	85
	F. Penyusunan dan Penerapan Kebijakan Sumber Daya Manusia (SDM)	89
	G. Perwujudan Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah yang Efektif	92
	H. Hubungan Kerja yang Baik Dengan Instansi Pemerintah Lain Terkait	96
	I. Latihan Soal	101
	<b>DAFTAR PUSTAKA</b>	103
	<b>GLOSARIUM</b>	105
	<b>INDEK</b>	107
	<b>TENTANG PENULIS</b>	109

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1.	Kubus SPIP	14
Gambar 2.2.	Keterkaitan Unsur-Unsur SPIP	19
Gambar 2.3.	Hubungan Antar Unsur SPIP	23
Gambar 3.1.	Tahap Penyelenggaraan SPIP	29
Gambar 3.2.	Tahap Pemahaman	31
Gambar 3.3.	Hubungan Lingkungan Pengendalian dan Penilaian Risiko	42
Gambar 3.4.	Implementasi Informasi dan Komunikasi	43
Gambar 3.5.	Pemantauan	44
Gambar 3.6.	Siklus Penyelenggaraan SPIP	51
Gambar 4.1.	Struktur Penyelenggaraan SPIP	58
Gambar 4.2.	Contoh Hubungan Antar Sub Unsur SPIP	60
Gambar 5.1.	Parameter Penerapan Pendelegasian Wewenang dan Tanggung Jawab	88



## **BAB I**

# **PENDAHULUAN**

### **A. Latar Belakang**

Sistem pengendalian intern adalah 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.

Sistem pengendalian intern pemerintah, yang selanjutnya disingkat SPIP adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pengawasan Intern adalah seluruh proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik.

SPIP ini bertujuan memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektifitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan

pemerintahan negara, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. SPIP juga membantu manajemen dalam mengendalikan dan memastikan keberhasilan kegiatan organisasi dan menciptakan pengawasan melekat,

Penerapan SPIP di lingkungan pemerintah daerah merupakan kewajiban yang harus dilaksanakan oleh kepala daerah dan seluruh kepala OPD sesuai Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Penyelenggaraan SPIP dibagi atas beberapa tahapan kegiatan, sejak tahap persiapan, tahap pelaksanaan, sampai dengan tahap pelaporan. Setiap tahapan penyelenggaraan SPIP yang diatur dengan mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Peraturan Kepala BPKP Nomor: PER-1326/K/LB/2009 tentang Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Penyelenggaraan SPIP sesuai tahapan tersebut dilaksanakan pada tingkat entitas dan tingkat aktivitas.

Secara khusus Undang-Undang (UU) Nomor 1 Tahun 2004 pasal 58 ayat 1 dan 2 menyebutkan bahwa dalam rangka peningkatan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku kepala pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh, yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah. Dalam penjelasan pasal-pasalnya menyebutkan:

1. Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara, menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang perbendaharaan.
2. Menteri/Pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran menyelenggarakan sistem pengendalian intern di instansi pemerintahnya masing-masing.
3. Gubernur, Bupati, dan Walikota mengatur lebih lanjut dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan daerah yang dipimpinnya.

## **B. Kompetensi Dasar**

Setelah mempelajari modul penyelenggaraan SPIP ini, pembaca diharapkan dapat memahami penyelenggaraan SPIP yang integratif pada instansi pemerintah

## C. Indikator Keberhasilan

Setelah mengikuti proses pembelajaran, pembaca diharapkan mampu menjelaskan:

1. Pengertian sistem pengendalian intern pemerintah.
2. Pengertian sistem pengendalian intern yang terintegrasi dalam pelaksanaan tugas dan fungsi instansi.
3. Konsep penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah.
4. Keterkaitan unsur-unsur dalam SPIP.
5. Pengertian unsur lingkungan pengendalian dan sub unsurnya.
6. Menanamkan kepedulian semua jajaran dalam organisasi terhadap SPIP.
7. Melakukan analisis atas tujuan yang dipilih untuk dibangun pengendaliannya.
8. Melakukan penilaian atas lingkungan pengendalian organisasi.
9. Melakukan penilaian risiko.
10. Melakukan penilaian atas pengendalian yang ada/terpasang.
11. Menyusun rencana tindak pengendalian.

## D. Sistematika Modul.

Sistematika modul I praktikum pengendalian intern terbagi dalam :

### **Bab I      Pendahuluan**

Pada bab ini, pembaca mendapatkan penjelasan informasi tentang latar belakang, kompetensi dasar dan indikator keberhasilan, gambaran ringkas materi pembelajaran, dan metodologi pembelajaran

### **Bab II     Konsep Sistem Pengendalian Instansi Pemerintah.**

Bab ini membahas latar belakang, perkembangan SPIP, pengertian dan tujuan SPIP, unsur-unsur SPIP dan integrasi SPIP

### **Bab III    Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.**

Bab ini membahas prinsip dalam penyelenggaraan SPIP, tahapan penyelenggaraan SPIP, penyelenggaraan SPIP tingkat entitas, penyelenggaraan SPIP tingkat aktivitas, lingkup penyelenggaraan SPIP, siklus penyelenggaraan SPIP, *Control Self Assessment* (CSA).

**Bab IV Keterkaitan Unsur-Unsur Dalam SPIP.**

Bab ini membahas penyelenggaraan SPIP, hubungan antar sub unsur SPIP, pelaksanaan unsur dan sub unsur SPIP dan ilustrasi pelaksanaan unsur dan sub unsur penyelenggaraan SPIP.

**Bab V Lingkungan Pengendalian.**

Bab ini membahas sub unsur lingkungan pengendalian yaitu peegakan integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi (pakta intregritas), kepemimpinan yang kondusif, pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, penyusunan dan penerapan kebijakan pembinaan sumber daya manusia, perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif dan hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

Sistematika modul II praktikum pengendalian intern terbagi dalam:

**Bab I Penilaian Risiko.**

Pada bab ini, pembaca mendapatkan penjelasan informasi tentang pra kondisi penilaian risiko, penetapan kriteria penilaian risiko, langkah kerja penilaian risiko, pelaporan penilaian risiko

**Bab II Kegiatan Pengendalian.**

Bab ini dibahas tentang reuiu atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan, pembinaan sumber daya manusia, pengendalian atas pengelolaan sistem informasi, pengendalian fisik atas aset, penetapan dan reuiu atas indikator dan ukuran kinerja, pemisahan fungsi, otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting, pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian, pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya, dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting.

**Bab III Informasi dan Komunikasi**

Bab ini membahas tentang informasi dan komunikasi yang efektif

**Bab IV Pemantauan Pengendalian Intern.**

Bab ini membahas tentang pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah dan penyelesaian tindak lanjut hasil audit atau reuiu lainnya.

Sistematika Modul III Praktikum Pengendalian Intern terbagi dalam :

- Bab I Tahap Persiapan dan Penanaman Kepedulian terhadap SPIP.**  
Bab ini membahas pra kondisi penilaian risiko, penilaian risiko, pelaporan risiko, pelaporan penilaian risiko.
- Bab II Tahap Penilaian atas Sistem Pengendalian Yang Ada.**  
Bab ini membahas keluaran yang diharapkan, langkah kerja tahap persiapan dan tahap pelaksanaan penilaian sistem pengendalian yang ada.
- Bab III Tahap Penyusunan Rencana Tindak Pengendalian Yang Ada.**  
Bab ini membahas keluaran yang diharapkan. langkah kerja penyusunan rencana tindak pengendalian yang ada.

## E. Metode Pembelajaran

Metode pembelajaran yang digunakan, yaitu:

- a. **Ceramah**  
Dosen menjelaskan tentang konsepsi keintegrasian sistem pengendalian intern dan penerapannya di instansi pemerintah.
- b. **Diskusi dan Tanya Jawab**  
Dosen dan praja bertanya jawab untuk mendalami konsep keintegrasian sistem pengendalian intern.
- c. **Latihan**  
Praja berlatih untuk menyelesaikan beberapa kasus terkait dengan penerapan sistem pengendalian intern yang integratif bagi instansi pemerintah di Indonesia.



## BAB II

# KONSEP SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH (SPIP)

### A. Latar Belakang SPIP

Sampai saat ini, peran sistem pengendalian intern di lingkungan instansi pemerintah mendapat perhatian luas dari para auditor intern, auditor ekstern, penyusun laporan keuangan, asosiasi profesi, dan badan-badan legislatif serta para birokrat. Salah satu isu yang menjadi perhatian adalah banyaknya kejadian yang terkait dengan kegagalan sistem pengendalian intern dalam pengelolaan bisnis dan pemerintahan.

Di lingkungan pemerintahan, permasalahan yang menjadi isu nasional antara lain, pertama adalah masih ada opini tidak memberikan pendapat (*disclaimer*) dan tidak wajar (*adverse*) oleh BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah. Opini ini dapat mengakibatkan menurunnya kepercayaan publik terhadap kemampuan pemerintah dalam mengelola keuangan negara. Kedua adalah masalah penyerapan anggaran yang relatif rendah serta lambat oleh pemerintah pusat dan daerah. Hal ini akan menghambat laju pertumbuhan ekonomi, khususnya di sektor riil, dan yang pada akhirnya akan menghambat upaya pemerintah dalam meningkatkan kesempatan kerja dan menekan tingkat kemiskinan. Isu lainnya yang masih mendapat perhatian publik adalah isu tentang korupsi.

Banyak pihak berpendapat bahwa salah satu penyebab terjadinya permasalahan tersebut di atas adalah karena kelemahan sistem pengendalian intern. Di lingkungan pemerintahan, opini *disclaimer* disebabkan tidak memadainya kompetensi sumber daya manusia pengelola keuangan negara, khususnya di bidang akuntansi. Sedangkan tingginya tingkat korupsi, terutama disebabkan oleh pemberantasan korupsi yang masih bertumpu pada penindakan (*represi*) daripada pencegahan (*preventif*) yang mencakup pengelolaan risiko dan kegiatan pengendalian.

Kelemahan penyelenggaraan sistem pengendalian intern juga terjadi karena masih banyak dijumpai keterbatasan dan hambatan dalam pelaksanaannya, yaitu:

1. Pimpinan instansi pemerintah masih belum sepenuhnya menyadari pentingnya sistem pengendalian intern.
2. Perspektif pimpinan instansi pemerintah dan auditor atau evaluator terhadap pelaksanaan sistem pengendalian intern belum sepenuhnya mendukung terciptanya lingkungan pengendalian yang memadai.
3. Kesalahan-kesalahan yang terjadi dilakukan oleh personil, baik secara sengaja maupun tidak disengaja.

Selain itu, dalam upaya meningkatkan pengelolaan keuangan negara yang bersih di lingkungan pemerintahan, pemerintah telah melakukan reformasi di bidang keuangan negara, yaitu dengan menetapkan tiga paket perundang-undangan di bidang keuangan negara, yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab dan Pengelolaan Keuangan Negara. Disamping itu, dalam rangka otonomi daerah, pemerintah telah menerbitkan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, yang telah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah, yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 yang kemudian diubah lagi dengan Undang Undang Nomor 1 Tahun 2020. Reformasi di bidang keuangan negara tersebut membawa implikasi pada pengelolaan keuangan negara yang terdesentralisasi dan diwujudkan dalam suatu sistem yang transparan, akuntabel, dan terukur. Untuk mewujudkan hal tersebut di atas, maka diperlukan suatu sistem pengendalian intern yang dapat memberikan keyakinan

yang memadai atas tercapainya tujuan instansi secara efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Secara khusus, dalam Undang-Undang (UU) Nomor 1 Tahun 2004 pasal 58 ayat 1 dan 2 menyebutkan bahwa dalam rangka peningkatan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, presiden selaku kepala pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh, yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah. Dalam penjelasan pasal-pasalnya menyebutkan:

1. Menteri keuangan selaku bendahara umum negara, menyelenggarakan sistem pengendalian intern di bidang perbendaharaan.
2. Menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran menyelenggarakan sistem pengendalian intern di instansi pemerintahnya masing-masing.
3. Gubernur, bupati, dan walikota mengatur lebih lanjut dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan daerah yang dipimpinnya.

Selanjutnya, dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, pada pasal 33 ayat 1 menyebutkan bahwa untuk meningkatkan keandalan laporan keuangan dan kinerja sebagaimana diatur dalam peraturan pemerintah tersebut, setiap entitas pelaporan dan akuntansi wajib menyelenggarakan sistem pengendalian intern sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang terkait.

Terbitnya PP No 60 Tahun 2008 tentang SPIP, selain sebagai amanah dari reformasi di bidang keuangan negara, juga ditujukan untuk mengatasi permasalahan di atas yang dihadapi oleh pemerintah. Melalui perbaikan SPIP secara berkelanjutan diharapkan pada akhirnya akan meningkatkan keandalan pelaporan keuangan pemerintah, efisiensi dan efektivitas kegiatan dan ketaatan pada peraturan. Selain itu, perbaikan sistem pengendalian intern dapat menciptakan iklim yang kondusif untuk mencegah KKN serta akan memperkuat akuntabilitas penyelenggaraan negara yang bermuara pada tata kelola pemerintahan yang baik.

## B. Perkembangan SPIP

### 1. Perkembangan Pengendalian Intern Sektor Publik di Luar Negeri.

Perkembangan sistem pengendalian intern sektor publik dipengaruhi oleh perkembangan di sektor korporasi. Tahun 1992, *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, grup studi yang populer dengan nama COSO, pada September 1992 menyampaikan laporan dengan judul "*Internal Control – Integrated Framework*".

COSO memberikan suatu kerangka kerja pengendalian intern secara umum, yang didesain untuk memuaskan kebutuhan semua kelompok yang berhubungan dengan sistem pengendalian intern, yaitu manajemen entitas, auditor ekstern dan intern, manajemen keuangan, akuntan manajemen, dan pemegang otoritas (pasar modal). Tujuan sistem pengendalian intern menjadi luas, mencakup tidak hanya untuk menjamin keandalan pelaporan keuangan, tetapi juga untuk efektivitas dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Menurut COSO, sistem pengendalian intern terdiri dari lima komponen utama yang saling berkaitan. Komponen ini bersumber dari cara manajemen (pimpinan) menyelenggarakan tugasnya dan oleh karena itu komponen ini menyatu (*built in*) dan terjalin (*permeated*) dalam proses bisnis. COSO merumuskan lima komponen tersebut sebagai:

- a. Lingkungan pengendalian (*control environment*).
- b. Penilaian risiko (*risk assessment*).
- c. Aktivitas pengendalian (*control activities*).
- d. Informasi dan komunikasi (*information and communication*).
- e. Pemantauan (*monitoring*).

Dengan mengacu pada sistem pengendalian intern yang dikembangkan COSO tersebut, untuk sektor publik, *General Accounting Office (GAO)* pada tahun 1999 mendefinisikan sistem pengendalian intern sebagai berikut:

An integral component of an organization's management that provides reasonable assurance that the following objectives are being achieved:

- a. *Effectiveness and efficiency of operations.*
- b. *Reliability of financial reporting.*
- c. *Compliance with applicable laws and regulations.*

Pada tahun 2001, *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), yaitu suatu Komite Internasional di bidang pengembangan *internal control* sektor publik yang beranggotakan Bolivia, Perancis, Hongaria, Lithuania, Belanda, Rumania, United Kingdom, United States of America, dan Belgia (sebagai Ketua Komite), serta negara-negara berkembang, membuat *exposure draft* yang berjudul "*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*", yakni penerapan konsep pengendalian intern untuk sektor publik. Menurut *INTOSAI Internal Control Standards Committee*, dalam *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, Budapest 2004, sistem pengendalian intern didefinisikan sebagai:

"An integral process that effected by an entity's management and personnel and is designed to address risk and to provide reasonable assurance that in pursuit of the entity's mission, the following general objectives are being achieved:

- a. *Executing orderly, ethical, economical, efficient and effective operations.*
- b. *Fulfilling accountability obligations.*
- c. *Complying applicable laws and regulations and*
- d. *Safeguarding resources againts loss, misuse and damage."*

Selanjutnya, *Institute of Internal Auditors* (IIA) mendefinisikan *internal control* sebagai:

"Any action taken by management, the board, and other parties to enhance risk management and increase the likelihood that established objectives and goals will be achieved. Management plans, organizes, and directs the performance of sufficient actions to provide reasonable assurance that objectives and goals will be achieved "

## 2. Perkembangan Pengendalian Intern Sektor Publik di Indonesia

### a. Pengawasan melekat

Konsep pengendalian manajemen di Indonesia banyak merujuk kepada *Comprehensive Audit Manual GAO* yang membahas 8 (delapan) elemen pengendalian manajemen. Konsep pengawasan melekat adalah salah satunya. Pengawasan melekat menempatkan pengendalian sebagai bagian dari serangkaian kegiatan yang bersifat sebagai pengendalian yang terus menerus dilakukan oleh atasan langsung terhadap bawahannya secara preventif dan represif agar pelaksanaan tugas bawahan berjalan secara efektif dan efisien sesuai dengan rencana kegiatan dan peraturan-peraturan yang berlaku.

Istilah pengawasan melekat digunakan secara formal untuk pertama kalinya dalam Inpres Nomor 15 Tahun 1983 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengawasan. Dalam pasal 3 ayat (1) lampiran Inpres tersebut menyebutkan bahwa pimpinan semua organisasi pemerintah "...menciptakan pengawasan melekat dan meningkatkan mutunya di dalam lingkungan tugasnya masing-masing". Dalam ayat (3) pasal 1 Inpres tersebut, menyebutkan bahwa pengawasan melekat harus dilakukan oleh atasan terhadap bawahannya, sekalipun terdapat aparat pengawasan fungsional. Materi pasal 1 tersebut ditempatkan di bawah Bab II yang berjudul Pengawasan Atasan Langsung. Dengan demikian, menurut Inpres No.15/1983, pengawasan melekat dinyatakan sebagai pengawasan oleh atasan langsung (supervisi).

Penyetaraan pengawasan melekat dengan supervisi terdapat pula dalam Instruksi Presiden No.1 Tahun 1989 tentang Pedoman Pengawasan Melekat. Dalam Inpres No.1 Tahun 1989 diberikan definisi bahwa pengawasan melekat adalah serangkaian kegiatan yang bersifat sebagai pengendalian yang terus menerus, dilakukan oleh atasan langsung terhadap bawahannya secara preventif dan represif agar pelaksanaan tugas bawahan tersebut berjalan efektif dan efisien sesuai dengan rencana kegiatan dan peraturan/ perundang-undangan yang berlaku.

Inpres No.15 Tahun 1983 dan Inpres No.1 Tahun 1989 serta Petunjuk Pelaksanaan Pengawasan Melekat yang diterbitkan oleh MenPAN, menetapkan enam sarana pelaksanaan pengawasan oleh atasan langsung, yaitu:

- 1) Penciptaan struktur organisasi.
- 2) Penyusunan kebijakan pelaksanaan.
- 3) Penyusunan rencana kerja.
- 4) Penyusunan prosedur kerja.
- 5) Penyelenggaraan pencatatan dan pelaporan.
- 6) Pembinaan personil.

Keenam sarana tersebut akan mewujudkan fungsi pengendalian intern yang baik. Apabila di dalam penyusunan keenam sarana tersebut dipertimbangkan aspek melekat dalam manajemen (*built in control*) dengan baik, maka pengawasan secara langsung oleh atasan kepada bawahannya akan dapat dikurangi intensitasnya.

Dalam Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor Kep/46/M.PAN/4/2004 tersebut pengertian waskat adalah pengawasan melekat yang merupakan padanan istilah pengendalian manajemen atau pengendalian intern, dan selanjutnya disebut WASKAT, yaitu segala upaya yang dilakukan dalam suatu organisasi untuk mengarahkan seluruh kegiatan agar tujuan organisasi dapat dicapai secara efektif, efisien dan ekonomis, segala sumber daya dimanfaatkan dan dilindungi, data dan laporan dapat dipercaya dan disajikan secara wajar, serta ditaatinya segala ketentuan yang berlaku.

Selanjutnya, syarat-syarat keberhasilan waskat ditetapkan sebagai berikut:

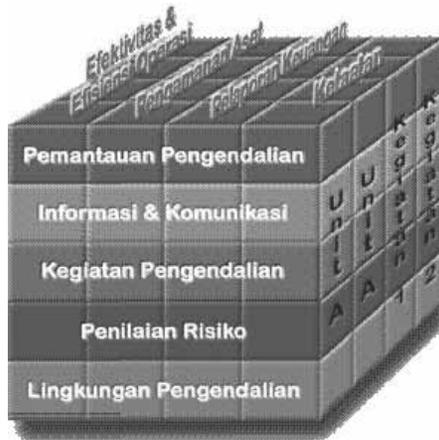
- 1) Lingkungan pengendalian manajemen yang kondusif.
- 2) Kemampuan memprediksi dan mengantisipasi risiko.
- 3) Aktivitas pengendalian yang memadai.
- 4) Informasi dan komunikasi yang efektif.
- 5) Adanya pemantauan, evaluasi, dan tindak lanjut.
- 6) Faktor manusia dan budaya.

## **b. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)**

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah mendefinisikan sistem pengendalian intern pemerintah sebagai proses yang integrasi 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.

Definisi tersebut digambarkan sebagai kubus berikut, yaitu:



**Gambar 2.1.**  
Kubus SPIP

Gambar kubus di atas mencerminkan 3 (tiga) sisi, yaitu 5 (lima) unsur sistem pengendalian intern, tujuan organisasi yang terbagi dalam 4 (empat) kategori, dan 2 (dua) lingkup penerapan. Gambar tersebut juga memberikan pemahaman bahwa kelima unsur tersebut dapat berlaku pada tingkat organisasi secara keseluruhan atau hanya pada fungsi/aktivitas tertentu.

Penerapan pada tingkat organisasi terutama akan melibatkan pimpinan, dan penerapan pada tingkat aktivitas akan melibatkan para pegawai. Semua itu dilakukan dalam rangka mencapai 4 tujuan organisasi, yaitu efisiensi dan efektivitas, pengamanan aset, keandalan laporan keuangan, dan ketaatan pada peraturan.

### C. Pengertian dan Tujuan SPIP

Pengertian SPIP sesuai dengan PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP adalah:

“Proses yang integral pada kegiatan dan tindakan 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, serta ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan”.

Pengertian tersebut mengarahkan pada empat tujuan yang ingin dicapai dengan dibangunnya SPIP, yaitu:

**1. Kegiatan yang efektif dan efisien.**

Kegiatan instansi pemerintah dikatakan efektif bila telah ditangani sesuai dengan rencana dan hasilnya telah sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Oleh karena itu, pengendalian harus dirancang agar efektif untuk menjaga tercapainya tujuan. Sedangkan, efisien biasanya dikaitkan dengan pemanfaatan aset untuk mendapatkan hasil. Kegiatan instansi pemerintah dikatakan efisien bila mampu menghasilkan produksi yang berkualitas tinggi (pelayanan prima), dengan bahan baku (sumber daya) yang sesuai dengan standar.

**2. Laporan keuangan yang dapat diandalkan.**

Tujuan ini didasarkan pada pemikiran utama bahwa informasi sangat penting untuk pengambilan keputusan. Agar keputusan yang diambil tepat sesuai dengan kebutuhan, maka informasi yang disajikan harus andal/layak dipercaya, dalam arti menggambarkan keadaan yang sebenarnya. Karena jika laporan yang tersaji tidak memadai dan tidak benar, maka akan menyesatkan dan dapat mengakibatkan pengambilan keputusan yang salah serta merugikan organisasi.

**3. Pengamanan aset negara.**

Aset negara diperoleh dengan membelanjakan uang yang berasal dari masyarakat, terutama dari penerimaan pajak dan bukan pajak, yang harus dimanfaatkan untuk kepentingan negara. Pengamanan aset terhadap kelalaian dalam pengamanan aset akan berakibat pada mudahnya terjadi pencurian, penggelapan, dan bentuk manipulasi lainnya. Kejadian terhadap aset tersebut dapat merugikan instansi pemerintah yang pada akhirnya juga akan merugikan masyarakat sebagai pengguna jasa. Upaya pengamanan aset ini antara lain dapat dilakukan melalui kegiatan pengendalian, seperti pembatasan akses penggunaan aset, data dan informasi, penyediaan petugas keamanan, dan sebagainya.

#### **4. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan**

Setiap kegiatan dan transaksi merupakan suatu perbuatan hukum. Oleh karena itu, pelaksanaan transaksi atau kegiatan harus taat terhadap kebijakan, rencana, prosedur, dan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pelanggaran terhadap aspek hukum dapat mengakibatkan tindakan pidana maupun perdata berupa kerugian, misalnya berupa tuntutan oleh aparat maupun masyarakat

Keempat tujuan tersebut di atas tidak perlu dicapai secara khusus atau terpisah-pisah. Dengan kata lain, instansi pemerintah tidak harus merancang secara khusus pengendalian untuk mencapai satu tujuan. Suatu kebijakan atau prosedur dapat saja dikembangkan untuk dapat mencapai lebih dari satu tujuan pengendalian. Sebagai contoh, kegiatan penyusunan dan penyampaian laporan keuangan dan kinerja per triwulan, bukan saja dimaksudkan untuk memenuhi kewajiban atas tujuan kepatuhan pada peraturan sebagaimana diamanatkan dalam PP Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, tetapi juga dilakukan untuk mencapai tujuan keandalan laporan keuangan dan berguna bagi pimpinan instansi pemerintah terkait penilaian efisiensi dan efektivitas kegiatan.

### **D. Unsur-Unsur SPIP**

Sesuai dengan PP Nomor 60 Tahun 2008, SPIP terdiri dari lima unsur, yaitu:

#### **1. Lingkungan pengendalian.**

Kondisi dalam instansi pemerintah yang dapat membangun kesadaran semua personil akan pentingnya pengendalian intern dalam menjalankan aktivitas yang menjadi tanggung jawabnya. Pimpinan dan pegawai instansi pemerintah perlu memiliki sikap perilaku yang positif, mendukung pengendalian intern, dan memiliki manajemen yang bersih. Pimpinan harus menyampaikan pesan bahwa nilai-nilai integritas dan etis tidak boleh dikompromikan. Pimpinan juga harus menunjukkan suatu komitmen terhadap kompetensi/kemampuan pegawainya serta menggunakan kebijakan dan praktik yang baik atas pembinaan sumber daya manusia. Pimpinan juga harus memiliki kepemimpinan yang kondusif guna mendukung

pengendalian intern yang efektif. Di samping itu, instansi pemerintah juga harus memiliki struktur organisasi dan metode pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang dapat memberikan kontribusi terhadap efektivitas pengendalian intern. Instansi pemerintah juga harus memiliki hubungan kerja yang baik dengan badan legislatif serta auditor internal dan eksternal.

## **2. Penilaian risiko**

Kegiatan penilaian atas kemungkinan adanya kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah, yang meliputi kegiatan identifikasi dan kegiatan analisis risiko. Pertama-tama, Pimpinan perlu menetapkan tujuan yang jelas dan konsisten baik untuk tingkatan instansi maupun untuk tingkatan kegiatan pendukungnya. Setelah itu, dilakukan identifikasi risiko secara menyeluruh, baik risiko dari sumber internal maupun eksternal, yang dapat mempengaruhi kemampuan instansi pemerintah dalam mencapai tujuannya. Setelah risiko-risiko teridentifikasi, instansi pemerintah perlu melakukan analisis risiko dan mengembangkan pendekatan yang memadai untuk mengelola risiko-risiko tersebut. Selain itu, dalam penilaian risiko diperlukan suatu mekanisme untuk mengidentifikasi perubahan yang dapat mempengaruhi kemampuan instansi pemerintah tersebut dalam mencapai visi, misi, dan tujuannya.

## **3. Kegiatan pengendalian**

Tindakan yang diperlukan untuk mengatasi risiko melalui penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur. Untuk memastikan adanya kepatuhan terhadap arahan pimpinan yang sudah ditetapkan, maka perlu dikembangkan kebijakan, prosedur, teknik, dan mekanisme pengendalian yang memadai dan diterapkan untuk setiap kegiatan sebagaimana mestinya. Kebijakan dan prosedur yang ada haruslah berkaitan dengan kegiatan instansi pemerintah. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:

- a. Semua tujuan yang relevan dan risiko untuk masing-masing kegiatan penting sudah diidentifikasi pada saat pelaksanaan penilaian risiko.
- b. Pimpinan instansi pemerintah telah mengidentifikasi tindakan dan kegiatan pengendalian yang diperlukan untuk menangani risiko tersebut dan memberikan arahan penerapannya.

Kegiatan pengendalian yang teridentifikasi tersebut harus diterapkan dengan mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

- a. Kegiatan pengendalian yang diatur dalam pedoman pelaksanaan kebijakan dan prosedur sudah diterapkan dengan tepat dan memadai.
- b. Pegawai dan atasannya memahami tujuan dari kegiatan pengendalian tersebut.
- c. Petugas pengawas mereviu berfungsinya kegiatan pengendalian yang sudah ditetapkan dan selalu waspada terhadap adanya kegiatan pengendalian yang berlebihan.
- d. Terhadap penyimpangan, masalah dalam penerapan, atau informasi yang membutuhkan tindak lanjut, telah diambil tindakan secara tepat waktu.

Kegiatan pengendalian secara berkala dievaluasi untuk memastikan bahwa kegiatan-kegiatan tersebut masih sesuai dan berfungsi sebagaimana diharapkan.

#### **4. Informasi dan komunikasi.**

Informasi adalah data yang telah diolah yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Sedangkan komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan simbol atau lambang tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik. Untuk mengidentifikasi dan mencatat informasi operasional dan keuangan yang penting terkait dengan peristiwa internal dan eksternal diperlukan sistem informasi. Informasi tersebut dikomunikasikan kepada pimpinan dan pihak lain di lingkungan instansi pemerintah dalam bentuk yang memungkinkan pihak tersebut melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya secara efisien dan efektif. Pimpinan instansi pemerintah perlu memastikan bahwa komunikasi internal dan eksternal telah terjalin dengan efektif. Selain itu juga perlu dipastikan bahwa komunikasi eksternal yang efektif tersebut terjalin dengan kelompok-kelompok yang dapat mempengaruhi pencapaian visi, misi, dan tujuan. Instansi pemerintah dapat menggunakan berbagai bentuk komunikasi yang sesuai dengan kebutuhan. Sedangkan dalam upaya meningkatkan komunikasi secara berkesinambungan, maka instansi pemerintah perlu mengelola, mengembangkan, dan memperbaiki sistem informasinya.

## 5. Pemantauan pengendalian intern

Proses penilaian atas mutu kinerja sistem pengendalian intern dan proses yang memberikan keyakinan, bahwa temuan audit dan evaluasi lainnya segera ditindaklanjuti. Pemantauan pengendalian intern menilai kualitas kinerja pengendalian intern instansi pemerintah secara terus-menerus sebagai bagian dari proses pelaksanaan kegiatan sehari-hari. Selain itu, evaluasi terpisah terhadap pengendalian intern dilakukan secara berkala dan kelemahan yang ditemukan diteliti lebih lanjut. Perlu ada prosedur untuk memastikan bahwa seluruh temuan audit dan reviu lainnya segera dievaluasi, ditentukan tanggapan yang tepat, dan dilaksanakan tindakan perbaikannya. Keterkaitan kelima unsur sistem pengendalian intern dapat dilihat pada Gambar 2.2. Gambar tersebut menjelaskan bahwa kelima unsur pengendalian intern merupakan unsur yang terjalin erat satu dengan yang lainnya. Proses pengendalian menyatu pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai. Oleh karena itu, yang menjadi fondasi dari pengendalian adalah orang-orang (SDM) di dalam organisasi yang membentuk lingkungan pengendalian yang baik dalam mencapai sasaran dan tujuan yang ingin dicapai instansi pemerintah.



Gambar 2.2.  
Keterkaitan Unsur-Unsur SPIP

Penyelenggaraan unsur lingkungan pengendalian (delapan sub unsur) yang baik akan meningkatkan suasana lingkungan yang nyaman yang akan menimbulkan kepedulian dan keikutsertaan seluruh pegawai. Untuk mewujudkan lingkungan pengendalian yang demikian diperlukan komitmen bersama dalam melaksanakannya. Komitmen ini juga merupakan hal yang amat penting bagi terselenggaranya unsur-unsur SPIP lainnya.

Dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 yang menjadi sub unsur pertama dari lingkungan pengendalian adalah pembangunan integritas dan nilai etika organisasi dengan maksud agar seluruh pegawai mengetahui aturan untuk berintegritas yang baik dan melaksanakan kegiatannya dengan sepenuh hati dengan berlandaskan pada nilai etika yang berlaku untuk seluruh pegawai tanpa terkecuali. Integritas dan nilai etika tersebut perlu dibudayakan, sehingga akan menjadi suatu kebutuhan bukan keterpaksaan. Oleh karena itu, budaya kerja yang baik pada instansi pemerintah perlu dilaksanakan secara terus menerus tanpa henti.

Selanjutnya, dibuat pernyataan bersama untuk melaksanakan integritas dan nilai etika tersebut dengan menuangkannya pada suatu pernyataan komitmen untuk melaksanakan integritas. Pernyataan ini berupa pakta (pernyataan tertulis) tentang integritas yang berisikan komitmen untuk melaksanakan integritas, nilai etika dan kompetensi yang merupakan kewajiban pegawai di bidangnya masing-masing.

Komitmen yang dilaksanakan secara periodik tersebut perlu dipantau dan dalam pelaksanaannya perlu diimbangi dengan adanya kepemimpinan yang kondusif sebagai pemberi teladan untuk dituruti seluruh pegawai. Agar dapat mendorong terwujudnya hal tersebut, maka diperlukan aturan kepemimpinan yang baik. Aturan tersebut perlu disosialisasikan kepada seluruh pegawai untuk diketahui bersama.

Demikian juga, struktur organisasi perlu dirancang sesuai dengan kebutuhan dengan pemberian tugas dan tanggung jawab kepada pegawai dengan tepat. Terhadap struktur yang telah ditetapkan, perlu dilakukan analisis secara berkala tentang bentuk struktur yang tepat. Disamping itu, keberadaan pemeriksa/pengawas intern perlu ditetapkan dan diberdayakan secara tepat agar dapat berperan secara efektif. Hal lainnya yang perlu dibangun dalam pe-

nyelenggaraan lingkungan pengendalian yang baik adalah menciptakan hubungan kerja sama yang baik diantara instansi pemerintah yang terkait.

Untuk membangun kondisi yang nyaman sebagaimana diuraikan di atas, maka lingkungan pengendalian yang baik harus memiliki kepemimpinan yang kondusif. Kepemimpinan yang kondusif diartikan sebagai situasi dimana pemimpin selalu mengambil keputusan dengan mendasarkan pada data hasil penilaian risiko. Berdasarkan kepemimpinan yang kondusif inilah, maka muncul kewajiban bagi pimpinan untuk menyelenggarakan penilaian risiko di instansinya. Penilaian risiko dengan dua sub unsurnya, dimulai dengan melihat kesesuaian antara tujuan kegiatan yang dilaksanakan instansi pemerintah dengan tujuan sarannya, serta kesesuaian dengan tujuan strategik yang ditetapkan pemerintah. Setelah penetapan tujuan, instansi pemerintah melakukan identifikasi atas risiko intern dan ekstern yang dapat mempengaruhi keberhasilan pencapaian tujuan tersebut, kemudian menganalisisnya untuk mendapatkan risiko yang memiliki *probability* kejadian dan dampak yang sangat tinggi sampai dengan risiko yang sangat rendah.

Berdasarkan hasil penilaian risiko dilakukan respon atas risiko dan membangun kegiatan pengendalian yang tepat (sebelas sub unsur). Dengan kata lain, kegiatan pengendalian dibangun dengan maksud untuk merespon risiko yang dimiliki instansi pemerintah dan memastikan bahwa respon tersebut efektif. Seluruh penyelenggaraan unsur SPIP tersebut haruslah dilaporkan dan dikomunikasikan (dua sub unsur) serta dilakukan pemantauan (tiga sub unsur) secara terus-menerus guna perbaikan yang berkesinambungan.

Gambar 2.2 juga memberikan pemahaman, bahwa kelima unsur SPIP tersebut dapat berlaku baik pada tingkat instansi secara keseluruhan maupun pada fungsi/aktivitas tertentu saja. Sebagai contoh, pada unsur lingkungan pengendalian terdapat kode etik yang berlaku bagi seluruh pegawai di organisasi. Namun demikian adanya standar kompetensi berupa sertifikasi panitia pengadaan untuk pegawai tertentu hanya berlaku bagi pelaksanaan fungsi/aktivitas pengadaan.

## E. Integrasi SPIP

Sistem pengendalian intern sangat efektif apabila dibangun ke dalam infrastruktur organisasi dan menjadi bagian dari esensi organisasi yang dikenal dengan istilah "*built in*". Di instansi pemerintah sistem pengendalian intern menjadi bagian integral dalam setiap tindakan yang dilakukan seluruh tingkatan manajemen saat melaksanakan program dan kegiatannya.

Kelima unsur SPIP harus terintegrasi dalam tindakan/kegiatan tersebut dan memiliki hubungan antar unsur. Kondisi lingkungan pengendalian akan mempengaruhi penilaian risiko yang dimiliki auditan. Makin baik lingkungan pengendalian suatu organisasi, makin rendah probabilitas terjadinya risiko, terutama risiko yang bersumber dari internal organisasi. Jika demikian, maka kegiatan pengendalian yang diperlukan juga tidak terlalu banyak. Demikian pula dengan pemantauan pengendalian yang harus dilakukan. Pemantauan terutama akan dilakukan atas tujuan atau kegiatan yang paling berisiko tinggi. Untuk melaksanakan keempat unsur tersebut, diperlukan sistem informasi dan komunikasi yang andal.

Hubungan semua unsur itu digambarkan dengan piramida berikut.



**Gambar 2.3.**  
Hubungan Antar Unsur SPIP

Berikut ini contoh penerapannya :

Pemerintah daerah “Tegar Beriman” ingin mewujudkan tujuan peningkatan kualitas pengelolaan dan administrasi keuangan yang sarasanya adalah mencapai opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan.

Hasil penilaian terhadap kondisi lingkungan pengendalian di pemerintah daerah tersebut menunjukkan kelemahan-kelemahan berikut.

1. Rendahnya penegakan integritas dan etika yang ditandai dengan belum dimilikinya aturan perilaku/kode etik dan belum ada mekanisme penegakannya.
2. Lemahnya komitmen terhadap kompetensi yang ditandai dengan proses seleksi pegawai yang belum berdasarkan kompetensi dan pelatihan sebelum menduduki jabatan penting yang belum dilakukan secara memadai.
3. Kebijakan dan prosedur pengembangan SDM belum lengkap serta belum dipahami oleh para pegawai.

Berdasarkan hasil penilaian kondisi lingkungan pengendalian, risiko yang pernah timbul dan memperhatikan faktor-faktor risiko lainnya, hasil identifikasi risiko menunjukkan 10 butir prioritas risiko yang harus ditangani (sesuai urutan skor risiko) sebagai berikut.

1. Kesalahan penyajian saldo persediaan.
2. Perbedaan (selisih) fisik kas dengan catatan/laporan.
3. Kondisi fisik aset (baik, rusak ringan, dan rusak berat) yang tidak dimutakhirkan.
4. Penerimaan/pendapatan yang tidak disetor dan dilaporkan ke kas daerah.
5. Aset tidak didukung bukti kepemilikan yang sah.
6. Aset tidak dapat ditelusuri keberadaannya.
7. Kesalahan pembayaran oleh Pejabat Pembuat Komitmen Organisasi Pemerintah Daerah (OPD) dan Bendaharawan Umum Daerah.
8. Keterlambatan penyampaian pertanggungjawaban bansos dan hibah.
9. Kekurangan fisik pekerjaan.
10. Kesalahan penyajian saldo piutang.

Hasil evaluasi terhadap kebijakan dan prosedur yang ada, sebagai bentuk pengendalian atas risiko-risiko tersebut di atas, menunjukkan fakta berikut.

1. Kebijakan akuntansi persediaan masih bersifat umum, belum mengatur format dan tata cara pengelolaan termasuk metode penilaian persediaan yang konsisten.
2. Kebijakan akuntansi untuk pengelolaan kas belum mengatur tentang pemindah bukuan.
3. Pemutakhiran data aset melalui inventarisasi fisik tidak dilakukan secara berkala.
4. Kebijakan tentang sumber pendapatan, retribusi, dan pajak daerah dan peninjauan secara berkala atas penetapan target pendapatan belum dilakukan secara memadai.
5. Pelaksanaan *Memorandum of Understanding* (MOU) antara Pemda dengan Badan Pertanahan Nasional untuk kerjasama penyelesaian sertifikat serta pelaksanaan MOU dengan Samsat untuk kerjasama proses penyelesaian sertifikat kepemilikan kendaraan, belum berjalan memadai.
6. Pencatatan identitas/spesifikasi aset di dalam kartu inventaris barang yang tidak lengkap.
7. Rendahnya pemahaman dan persamaan persepsi tentang proses verifikasi dan bukti-bukti yang sah dan kompeten.
8. Belum efektifnya kegiatan monitoring evaluasi (monev) atas pelaksanaan dan pertanggungjawaban bansos.
9. Belum adanya kebijakan *punishment* terhadap penyedia jasa (pemborong dan pengawas) yang tidak patuh.
10. Kebijakan akuntansi mengenai umur (*aging*) dan *net realization value* belum ada serta kurangnya pemahaman dan kompetensi SDM pada OPD penghasil tentang pengakuan piutang.

Berdasarkan informasi di atas dan identifikasi atas informasi pengendalian dan komunikasi serta pemantauannya dikembangkan rencana tindak pengendalian sebagaimana tercantum dalam lampiran modul.

Penyelenggaraan SPIP tidak berhenti di penyusunan rencana tindak pengendalian, namun bagian yang terpenting adalah implementasi dari rencana tindak pengendalian tersebut. Rencana tindak tersebut harus dikomunikasikan dan dipantau efektivitasnya.

## F. Latihan Soal

1. Uraikan latar belakang pentingnya membangun sistem pengendalian intern yang memadai?
2. Sebutkan dasar peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar pelaksanaan pengelolaan keuangan?
3. Sebutkan nama-nama pejabat yang mempunyai kewajiban menyelenggaraan sistem pengendalian intern di lingkungannya?
4. Jelaskan perbedaan pengertian sistem pengendalian intern sektor publik yang dikembangkan oleh INTOSAI dan COSO?
5. Sebutkan 6 (enam) sarana penting untuk mendukung pelaksanaan pengawasan atasan langsung?
6. Sebutkan syarat-syarat keberhasilan untuk pelaksanaan waskat?
7. Uraikan hal-hal penting dari definisi sistem pengendalian intern menurut PP 60 Tahun 2008?
8. Jelaskan tujuan yang ingin dicapai dengan dibangunnya SPIP?
9. Jelaskan hubungan antar kelima unsur SPIP?



## **BAB III**

# **PENYELENGGARAAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH**

### **A. Prinsip Dalam Penyelenggaraan SPIP.**

Konsep dasar pengendalian memandang bahwa sistem pengendalian intern bukan suatu kejadian atau keadaan yang terjadi sesaat dan mandiri, akan tetapi merupakan suatu rangkaian tindakan yang mencakup seluruh kegiatan instansi yang dilakukan untuk mendapatkan keyakinan yang wajar bahwa tujuan akan dicapai. Tindakan-tindakan ini melekat dan melingkupi ke dalam cara manajemen dan personil dalam menjalankan kegiatannya. Konsep dasar tersebut memberikan prinsip umum yang harus diperhatikan dalam menerapkan SPIP yaitu:

1. Sistem pengendalian intern sebagai proses yang integral dan menyatu dengan instansi atau kegiatan lain secara terus menerus. Sistem pengendalian intern adalah suatu rangkaian tindakan dan aktivitas yang terjadi pada seluruh kegiatan instansi dan berjalan secara terus menerus. Sistem pengendalian intern merupakan bagian dari suatu instansi, karenanya merupakan bagian integral dari setiap sistem yang digunakan manajemen untuk mengatur kegiatannya, mengarahkan sistem pengendalian intern akan efektif apabila dibangun ke dalam infrastruktur suatu instansi dan menjadi bagian

dari organisasi yang dikenal dengan istilah "*built-in*". Pengertian *built-in* adalah suatu proses yang terintegrasi dengan kegiatan, dalam artian bukan sesuatu yang ditambahkan pada kegiatan yang selama ini ada dan akan menyatu dengan pelaksanaan fungsi manajemen, mulai dari perencanaan sampai evaluasi.

2. Sistem pengendalian intern dipengaruhi oleh manusia.  
Sistem pengendalian intern dipengaruhi oleh manajemen dan personil dalam suatu instansi. Sering dijumpai dalam praktik bahwa suatu instansi memiliki pedoman (*manual*) pengendalian yang baik, akan tetapi tidak dilaksanakan sebagaimana mestinya. Akibatnya, pengendalian yang telah dirancang tersebut tidak memberikan kontribusi positif bagi instansi. Efektivitas sistem pengendalian intern sangat bergantung pada manusia yang melaksanakannya. Manajemen menetapkan tujuan, merancang dan melaksanakan mekanisme pengendalian, memantau serta mengevaluasi pengendalian. Selanjutnya, seluruh pegawai dalam instansi memegang peranan penting untuk melaksanakan sistem pengendalian intern secara efektif.
3. Sistem pengendalian intern memberikan keyakinan yang memadai, bukan keyakinan yang mutlak.  
Perancangan suatu sistem pengendalian intern didasarkan pada pertimbangan biaya–manfaat. Selain itu, betapa pun baiknya perancangan dan pengoperasian suatu sistem pengendalian intern dalam suatu instansi, tidak dapat memberikan jaminan keyakinan yang mutlak bahwa tujuan instansi dapat tercapai. Hal ini disebabkan kemungkinan pencapaian tujuan tetap dipengaruhi oleh keterbatasan yang melekat dalam seluruh sistem pengendalian intern, seperti kesalahan manusia, pertimbangan yang keliru, dan adanya kolusi.
4. Sistem pengendalian intern diterapkan sesuai dengan kebutuhan ukuran, kompleksitas, sifat, tugas dan fungsi instansi pemerintah.  
Sistem pengendalian intern dirancang untuk membantu instansi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Dengan demikian, bentuk, luasan dan kedalaman pengendalian akan tergantung pada tujuan dan ukuran instansi, serta sesuai dengan kebutuhan dan ciri kegiatan serta lingkungan yang melingkupinya, karakter operasi dan lingkungan dimana kegiatan instansi dilaksanakan. Dengan konsep ini, tidak ada pengendalian generik yang dimiliki suatu instansi yang langsung dapat ditiru dan diterapkan pada instansi

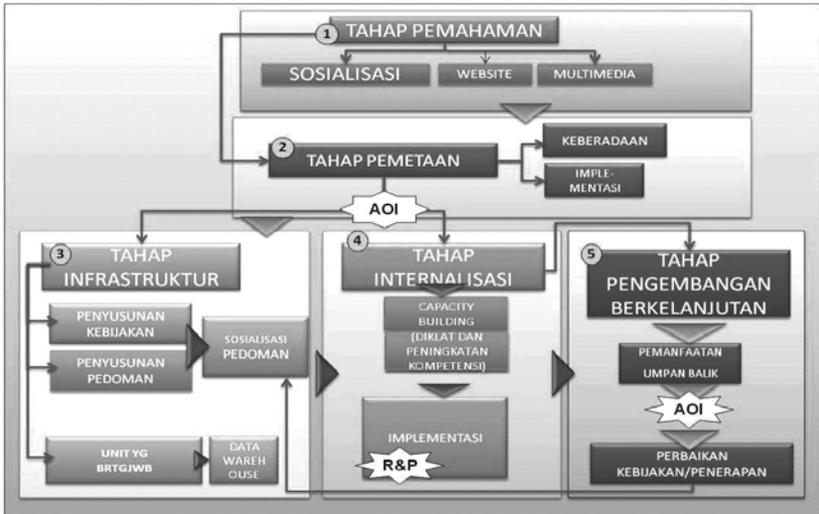
lain. Sejalan dengan pemahaman tersebut, PP Nomor 60 Tahun 2008 juga menyebutkan bahwa sistem pengendalian intern dalam penerapannya harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan serta mempertimbangkan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah.

## B. Tahapan Penyelenggaraan SPIP.

Penyelenggaraan SPIP baik tingkat instansi maupun tingkat aktivitas, secara menyeluruh dapat dibagi dalam tiga tahapan besar yaitu:

1. Persiapan, terdiri dari tahap pemahaman dan tahap pemetaan. Tahap pemahaman mencakup penyusunan peraturan/kebijakan untuk penyelenggaraan SPIP, pembentukan satuan tugas (satgas) penyelenggaraan SPIP, pelaksanaan sosialisasi SPIP bagi seluruh pegawai, dan pelaksanaan pendidikan dan pelatihan (diklat) bagi satgas penyelenggaraan SPIP. Tahap selanjutnya adalah tahap pemetaan untuk memotret keberadaan SPIP yang sedang berjalan.
2. Pelaksanaan, mencakup tahap pembangunan infrastruktur, pelaksanaan kegiatan internalisasi dan pengembangan berkelanjutan.
3. Pelaporan, mencakup penyusunan laporan atas seluruh kegiatan dalam penyelenggaraan SPIP.

Untuk lebih jelasnya tahapan penyelenggaraan tersebut dapat dilihat pada Gambar 3.1. berikut ini,



**Gambar 3.1.**  
Tahap Penyelenggaraan SPIP

Penjelasan lebih lanjut atas tahapan penyelenggaraan SPIP adalah sebagai berikut:

### **1. Tahap Persiapan.**

Tahap persiapan merupakan tahap awal dalam menyelenggarakan SPIP.

#### **a. Penyusunan Peraturan.**

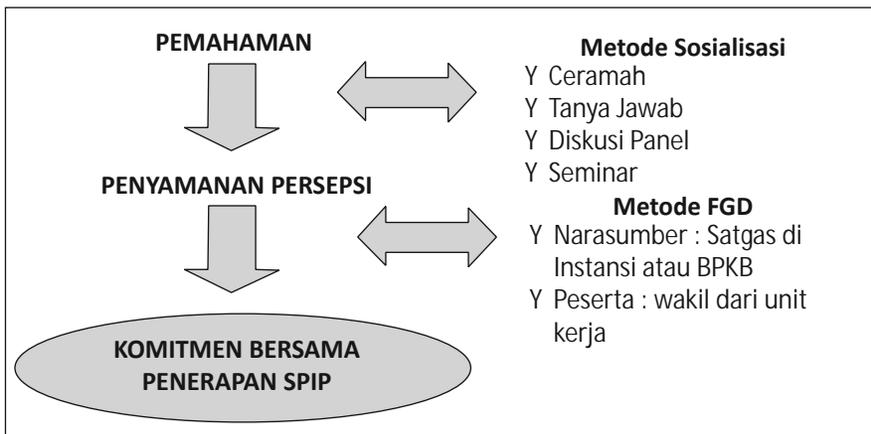
Pada tahap ini, sesuai dengan amanat Pasal 60 PP Nomor 60 Tahun 2008, ketentuan penyelenggaraan SPIP di lingkungan pemerintah daerah diatur lebih lanjut dengan Peraturan Kepala Daerah (Perkada) dengan berpedoman pada PP Nomor 60 Tahun 2008. Peraturan ini antara lain memuat strategi penyelenggaraan SPIP yang mengatur penganggaran penggunaan sarana dan prasarana serta sumber daya manusia dan metode penyelenggaraannya. Atas dasar perkada tersebut dibentuk Satgas Penyelenggaraan SPIP di tingkat pemerintah daerah dan tingkat satuan kerja yang ada. Seluruh personil yang terlibat dalam satgas sebelum melaksanakan tugasnya perlu mendapatkan diklat SPIP setelah sosialisasi SPIP terlebih dahulu. Untuk kementerian dan lembaga, penyusunan kebijakan untuk penyelenggaraan SPIP dapat dilakukan sesuai dengan kebutuhan. Namun demikian, disarankan untuk tetap membentuk Satgas SPIP.

#### **b. Pembentukan Satuan Tugas (Satgas) Penyelenggaraan SPIP.**

Satgas Penyelenggara SPIP terdiri dari pejabat yang mewakili seluruh unit kerja yang ada, baik unit kerja teknis maupun pendukung. Satgas memegang peranan penting dalam pelaksanaan seluruh tahapan penyelenggaraan SPIP. Secara umum, tugas dari satgas penyelenggaraan SPIP di masing-masing instansi pemerintah adalah sebagai koordinator dalam melaksanakan keseluruhan tahapan penyelenggaraan SPIP dan memfasilitasi seluruh kebutuhan atas pedoman dan materi yang diperlukan untuk melaksanakan SPIP. Dari uraian tugas tersebut, jelas terlihat bahwa satgas penyelenggaraan SPIP tersebut bertugas mengawal seluruh tahapan penyelenggaraan SPIP, dengan terlebih dahulu berkoordinasi dengan BPKP sebagai instansi pembina SPIP.

## 2. Tahap Pemahaman (*Knowing*).

Tahap pemahaman adalah tahap untuk membangun kesadaran (*awareness*) dan menyamakan persepsi. Dalam konteks organisasi, persamaan persepsi bertujuan agar setiap individu dalam organisasi memiliki pemahaman yang sama atas segala hal yang akan dilaksanakannya. Hal ini juga berlaku dalam konteks penyelenggaraan SPIP, karena instansi pemerintah merupakan organisasi yang terdiri dari sekumpulan individu dengan persepsi dan pikiran yang berbeda, maka persepsi mengenai SPIP di seluruh tingkatan pejabat dan pegawai. perlu disamakan. Efektivitas penyelenggaraan SPIP sangat bergantung pada keberhasilan dari pelaksanaan tahap pemahaman dan penyamaan persepsi. Oleh karena itu, pada tahapan ini perlu dibangun kesadaran mengenai manfaat dan peran penting SPIP bagi instansi pemerintah, sehingga akan terbangun komitmen bersama sebagai landasan penyelenggaraan SPIP (Gambar 3.2).



**Gambar 3.2.**  
Tahap Pemahaman

Upaya untuk meningkatkan pemahaman SPIP dapat dilakukan melalui sosialisasi yang melibatkan seluruh tingkatan pejabat dan pegawai. Beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam pelaksanaan sosialisasi antara lain:

- a. Sosialisasi dapat dilaksanakan oleh satgas penyelenggaraan SPIP di instansi yang bersangkutan.
- b. Sosialisasi dapat juga dilaksanakan oleh instansi pembina penyelenggaraan SPIP atau instansi pemerintah lainnya yang berkompeten setelah berkoordinasi dengan instansi pembina penyelenggaraan SPIP.

Beberapa metode sosialisasi yang dapat digunakan, antara lain ceramah, tanya jawab, diskusi panel, atau seminar. Penggunaan metode sosialisasi disesuaikan dengan kebutuhan dan kelebihan dari masing-masing metode tersebut. Misalnya, ceramah dan tanya jawab adalah metode dengan tingkat interaksi yang lebih rendah dibandingkan diskusi panel dan seminar. Penggunaan metode juga disesuaikan dengan sasaran melakukan sosialisasi ke praja . Sebagai acuan umum, jika pengetahuan praja cukup memadai, maka gunakan metode sosialisasi yang tingkat interaksinya lebih tinggi, seperti diskusi panel. Selain sosialisasi, pada tahap pemahaman ini perlu juga dilakukan diseminasi berbagai informasi yang relevan terkait penyelenggaraan SPIP. Media yang dapat digunakan, antara lain internet dan multimedia. Metode ini memiliki cakupan yang lebih luas untuk menyampaikan informasi tentang SPIP. Instansi pemerintah melalui satgas penyelenggaraan SPIP harus selalu melakukan pemutakhiran materi melalui situs- situs (*websites*) dari instansi pembina atau situs lain yang relevan secara berkelanjutan.

Tahap pemahaman melalui sosialisasi kemudian diperkuat dengan melakukan penyamaan persepsi. Metode yang paling efektif untuk tahapan ini adalah melalui diskusi kelompok atau *Focus Group Discussion (FGD)*. Satgas penyelenggaraan SPIP di instansi pemerintah yang bersangkutan dapat menjadi fasilitator dari diskusi ini antara lain:

- a. Memandu *FGD*. Praja diskusi adalah wakil dari seluruh unit kerja yang ada dan seluruh anggota Satgas penyelenggaraan SPIP.
- b. Menyiapkan materi diskusi yang diarahkan pada pemahaman atas semua unsur SPIP termasuk sub unsur, butir-butir, dan hal-hal yang menjadi perhatian dalam daftar uji.
- c. Memberikan contoh-contoh penyelenggaraan dari masing- masing unsur sebagaimana disajikan pada bab sebelumnya. Jika dipandang perlu, instansi pemerintah dapat mengundang pihak yang dipandang kompeten atau instansi pembina SPIP sebagai nara sumber. Diharapkan dengan adanya *FGD* dan contoh yang relevan dengan kondisi instansi pemerintah yang bersangkutan, maka akan diperoleh kesamaan persepsi yang lebih baik diantara sesama pejabat dan pegawai. Dengan demikian, komitmen bersama untuk menerapkan SPIP dalam instansi pemerintah akan dapat diperoleh dengan lebih baik.

### 3. Tahap Pemetaan (*Mapping*).

Tahap pemetaan adalah tahap diagnosis awal yang dilakukan sebelum penyelenggaraan SPIP untuk mengetahui kondisi sistem pengendalian intern pada instansi pemerintah. Penilaian terhadap kondisi sistem pengendalian intern yang ada mencakup keberadaan kebijakan dan prosedur dan implementasi dari kebijakan dan prosedur tersebut terkait penyelenggaraan sub unsur-sub unsur SPIP. Kebijakan dan prosedur tersebut harus sejalan dengan ketentuan yang lebih tinggi. Pada tahap ini, data sebagai dasar untuk melakukan pemetaan dapat diperoleh, misalnya melalui kuesioner dan *focus group discussion (FGD)*. Data yang diperoleh tersebut harus dilakukan uji silang (*cross check*) untuk memastikan validitasnya dengan melakukan wawancara, reviu dokumen secara sepintas (*walkthrough test*) dan observasi/pengamatan atas berjalannya sistem pengendalian intern. Peran aktif para pegawai dari seluruh tingkatan pada saat pengumpulan data sangat diperlukan untuk memperoleh gambaran yang menyeluruh mengenai kondisi sistem pengendalian intern baik pada tingkat instansi maupun pada tingkat kegiatan. Pada tahap pemetaan ini diharapkan akan teridentifikasi sub unsur SPIP yang telah diterapkan, sub unsur SPIP yang penerapannya belum memadai, dan sub unsur SPIP yang belum diterapkan untuk dijadikan dasar dalam menyusun rencana tindak penyelenggaraan SPIP. Hasil pemetaan dituangkan dalam dokumen peta sistem pengendalian intern, yang memuat hal-hal yang harus diperbaiki (*areas of improvement*). Tahap pemetaan ini, merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari penyelenggaraan SPIP.

### 4. Tahap Pelaksanaan.

Tahap pelaksanaan merupakan langkah penyelenggaraan SPIP yang perlu dilakukan oleh instansi pemerintah dengan berdasarkan pada hasil (*area of improvement*) dari tahap pemetaan. Tahap pelaksanaan mencakup tahap pembangunan infrastruktur, tahap internalisasi (*norming*), dan tahap pengembangan berkelanjutan (*performing*).

- a. Tahap pembangunan infrastruktur, dilakukan terhadap sub unsur SPIP yang belum ada infrastrukturnya atau infrastruktur yang ada belum memadai. Terhadap sub unsur SPIP yang belum ada infrastrukturnya atau infrastruktur yang ada belum memadai (*area of improvement*), maka setiap instansi pemerintah harus

mengembangkan dan membuat rencana aksi, membangun infrastruktur yang perlu dimiliki atau memperbaiki infrastruktur yang ada. Pada tahapan ini, *area of improvement* yang dihasilkan di tahap pemetaan terkait infrastruktur yang perlu dibangun dan diperbaiki dibahas oleh wakil unit kerja dan satgas. Kemudian, untuk mengetahui infrastruktur mana yang perlu dibangun atau perlu diperbaiki, maka terhadap *areas of improvement* di atas dapat dilakukan penilaian risiko. (Untuk penilaian risiko disini dapat mengacu pada sub unsur terkait penilaian risiko sebagai bagian yang tidak terpisahkan. Dari hasil penilaian risiko akan dapat diketahui tingkatan prioritas dari setiap sub unsur yang memerlukan pembangunan atau perbaikan infrastruktur. Berdasarkan prioritas tersebut, instansi pemerintah dapat menyusun kebijakan-kebijakan pendukung penyelenggaraan SPIP dilengkapi dengan prosedur penyelenggaraan sub unsur-sub unsur SPIP. Penyusunan kebijakan tersebut harus memperhatikan peraturan yang lebih tinggi. Selanjutnya, unit kerja di instansi pemerintah yang bertanggung jawab atas area-area yang sistem pengendaliannya perlu dibangun atau diperbaiki, dapat membentuk tim penyusun kebijakan dan prosedur penyelenggaraan SPIP. Sebaiknya, dibentuk suatu tim yang terdiri dari pejabat atau pegawai yang mewakili unit kerja, yang bertanggung jawab untuk melaksanakan kebijakan dan prosedur yang akan disusun serta yang mewakili unit kerja yang memiliki hubungan kerja sehari-hari dengan unit kerja pelaksana kebijakan dan prosedur. Jika dipandang perlu, tim dapat didampingi oleh narasumber yang dipandang kompeten dalam bidang yang prosedurnya akan disusun. Pimpinan instansi pemerintah menetapkan unit kerja yang bertanggung jawab untuk menerapkan kebijakan dan prosedur yang telah disusun. Untuk mendukung kelancaran penerapannya, pegawai perlu dipersiapkan melalui pengembangan kompetensi pegawai agar dapat memenuhi standar kompetensi yang diharapkan. Pengembangan kompetensi pegawai dapat dilakukan dengan mengikutsertakan pegawai pada program pendidikan dan pelatihan yang relevan, terutama kepada pegawai-pegawai kunci yang dapat menjadi penggerak percepatan penerapan kebijakan dan prosedur yang baru disusun. Infrastruktur yang

terbangun atau hasil penyusunan kebijakan dan prosedur harus dikomunikasikan kepada seluruh pegawai melalui kegiatan sosialisasi dan diadministrasikan dengan baik oleh unit kerja yang bertanggung jawab. Jika dimungkinkan dimasukkan dalam suatu tempat atau sistem yang menyimpan seluruh dokumentasi, terkait aktivitas penyelenggaraan SPIP (*data warehouse*).

- b. Tahap internalisasi (*norming*) dilakukan di setiap sub unsur SPIP yang telah memiliki infrastruktur, tetapi belum diterapkan secara memadai.

Terhadap setiap sub unsur SPIP yang telah dimiliki tetapi belum diterapkan secara memadai, maka instansi pemerintah harus mengembangkan dan menerapkan rencana tindak untuk melakukan internalisasi atas sub unsur tersebut. Internalisasi adalah suatu proses yang dilakukan instansi pemerintah untuk membuat kebijakan dan prosedur menjadi suatu kegiatan operasional sehari-hari dan ditaati oleh seluruh pejabat atau pegawai. Hal ini dapat juga meliputi penerapan perubahan, yaitu mengubah kebiasaan lama, bagaimana menyelesaikan pekerjaan dalam instansi, dan apabila berhasil akan menghasilkan komitmen baru, penguatan sumber daya manusia, dan ikatan yang lebih kuat antara instansi dan masyarakat yang dilayaninya. Pada tahap ini, dilakukan implementasi unsur-unsur SPIP, yang diawali dari sosialisasi kebijakan, prosedur dan pedoman yang baru dibangun dalam tahap infrastruktur atau yang belum berjalan secara efektif. Pendekatan penerapan dapat dilakukan baik secara parsial terhadap unit tertentu maupun secara menyeluruh dalam instansi pemerintah bersangkutan.

Untuk memastikan bahwa implementasi kebijakan atau prosedur atau pedoman (tergantung sub unsurnya) telah dilaksanakan sebagaimana yang diinginkan, instansi pemerintah harus melakukan pelatihan untuk meningkatkan kompetensi dan kapasitas seluruh personil dalam melaksanakan prosedur. Selain itu, pejabat atau atasan harus melakukan supervisi dari atas pelaksanaannya. Perbaikan dan penyempurnaan segera dapat dilakukan sesuai dengan arahan dari pejabat yang melakukan supervisi.

Implementasi dari infrastruktur tersebut harus diyakinkan telah dilaksanakan secara memadai. Pelaksanaannya menggunakan berbagai teknik internalisasi yang relevan dengan penerapannya yang telah dibangun dalam tahap sebelumnya. Dokumentasi pelaksanaan berupa laporan pelaksanaan kegiatan harus dibuat untuk bahan evaluasi dalam tahap pengembangan berkelanjutan.

- c. Tahap pengembangan berkelanjutan (*performing*) jika setiap sub unsur telah memiliki infrastruktur yang memadai.

Setiap infrastuktur yang ada dan telah diimplementasikan ke dalam instansi pemerintah harus tetap dipelihara dan dikembangkan secara berkelanjutan dengan melibatkan seluruh tingkatan pegawai. Agar infrastruktur yang ada tetap dapat memberikan manfaat yang optimal terhadap pencapaian tujuan instansi, maka pada tahap ini perlu dilakukan proses pemanfaatan umpan balik yang diperoleh dari berbagai bentuk pemantauan penyelenggaraan SPIP. Kegiatan pemantauan dapat dilakukan oleh setiap tingkat pimpinan di masing-masing bagian/bidang dengan pendekatan setiap permasalahan atau penyimpangan infrastruktur secara cepat dan tepat diketahui dan diambil tindakan perbaikannya. Pelaksanaan pemantauan dapat dilaksanakan, antara lain melalui kegiatan pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut hasil audit dan reuiu lainnya. *Output* dari kegiatan ini adalah laporan hasil pemantauan atau evaluasi yang dilakukan.

Secara khusus, salah satu metode pemantauan dapat dilakukan dengan menggunakan metode penilaian sendiri (*self assessment*). Metode ini merupakan suatu proses penilaian atau pengujian efektivitas sistem pengendalian intern untuk menjamin tercapainya sasaran. Penilaian sendiri adalah sarana untuk melibatkan manajemen dan semua pegawai secara aktif terlibat dalam evaluasi dan pengukuran efektivitas sistem pengendalian intern.

Pada prinsipnya pelaksanaan penilaian sendiri menjadi tanggung jawab dari pejabat di unit kerja. Penilaian sendiri yang dilakukan oleh personil yang bertanggung jawab atas suatu unit atau fungsi tertentu akan menentukan efektivitas pengendalian atas kegiatan-kegiatan yang mereka lakukan.

Hasil evaluasi kemudian dihimpun dan akan dijadikan bahan pertimbangan manajemen dalam menetapkan efektivitas sistem pengendalian intern. Rekomendasi dari hasil pemantauan dan evaluasi harus dimanfaatkan oleh instansi pemerintah yang bersangkutan. Semua saran terkait perbaikan sistem pengendalian harus segera ditindaklanjuti. Saran tersebut dapat:

- 1) Terkait dengan perlunya penyempurnaan infrastruktur. Jika demikian, pejabat unit kerja yang terkait, harus menyempurnakannya dan melakukan sosialisasi atas hasil penyempurnaan tersebut untuk memperlancar tahapan internalisasi.
- 2) Terkait implementasi infrastruktur yang belum diterapkan secara memadai. Jika saran terkait dengan kompetensi pelaku infrastruktur yang belum memadai, maka unit kerja terkait harus segera melakukan kegiatan peningkatan kapasitas sumber daya manusia.  
Dalam melaksanakan penilaian sendiri, instansi pemerintah dapat mengacu pada penilaian sendiri sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari pelaksanaan penyelenggaraan SPIP.

## 5. Tahap Pelaporan

Penyelenggaraan SPIP merupakan proses yang berkelanjutan dan bersifat *never ending process*, sehingga melampaui batas tahun anggaran. Berdasarkan sifat kegiatan tersebut, maka dalam rangka pengadministrasian proses penyelenggaraan SPIP, perlu disusun laporan sebagai bentuk pertanggungjawaban atas segala pelaksanaan penyelenggaraan SPIP.

Laporan ini bersifat periodik dan melaporkan secara keseluruhan mengenai kegiatan-kegiatan yang telah dilaksanakan dalam rangka penyelenggaraan SPIP secara keseluruhan. Laporan ini merupakan hasil kompilasi dan analisis dari dokumentasi penyelenggaraan semua sub unsur SPIP dalam suatu kurun waktu tertentu (misalkan: bulanan, tri wulan, semesteran dll).

Laporan tersebut memuat informasi antara lain:

### a. Pelaksanaan kegiatan.

Menjelaskan persiapan dan pelaksanaan kegiatan serta tujuan pelaksanaan kegiatan dari semua tahapan penyelenggaraan, mulai dari tahap pemahaman sampai dengan pemantauan berkelanjutan.

- b. Hambatan kegiatan.  
Apabila ditemukan hambatan-hambatan dalam pelaksanaan kegiatan yang menyebabkan tidak tercapainya target kegiatan tersebut, agar dijelaskan sebab-sebab terjadinya hambatan kegiatan.
- c. Saran.  
Saran diberikan berkaitan dengan adanya hambatan pelaksanaan kegiatan dan dicarikan saran pemecahan masalah agar tidak berulangnya kejadian serupa dan guna peningkatan pencapaian tujuan. Saran yang diberikan agar yang realistis dan benar-benar dapat dilaksanakan.
- d. Tindak lanjut atas saran periode sebelumnya.  
Pada bagian ini, dilaporkan tindak lanjut yang telah dilakukan atas saran yang telah diberikan pada kegiatan periode sebelumnya.

Laporan keseluruhan penyelenggaraan merupakan kompilasi dari laporan-laporan kegiatan terkait penyelenggaraan sub unsur SPIP yang disusun secara periodik, yang meliputi pelaksanaan kegiatan:

- a. Pemahaman, yang mencakup:
  - 1) Kegiatan sosialisasi (ceramah, diskusi, seminar, rapat kerja, dan *focus group discussion*) mengenai pentingnya penerapan komunikasi yang efektif.
  - 2) Kegiatan penyampaian pemahaman melalui *website*, multimedia, literatur dan media lainnya.
- b. Hasil pemetaan infrastruktur dan penerapan, yang mencakup:
  - 1) Pentingnya penerapan komunikasi yang efektif menurut persepsi pegawai dan bagaimana penerapannya.
  - 2) Persiapan penyusunan kebijakan, pedoman, mekanisme komunikasi yang efektif.
  - 3) Masukan atas rencana tindak yang tepat untuk internalisasi penerapan komunikasi yang efektif.
- c. Kegiatan pembangunan infrastruktur, yang mencakup :
  - 1) Penyusunan kebijakan, prosedur, pedoman, mekanisme komunikasi intern.
  - 2) Penyusunan kebijakan, prosedur, pedoman, mekanisme komunikasi ekstern.
  - 3) Kebijakan, prosedur, pedoman, mekanisme atas penyediaan dan pemanfaatan berbagai bentuk dan sarana komunikasi.

- d. Pelaksanaan internalisasi yang mencakup kegiatan dalam rangka pemantapan penerapan sistem pengendalian intern dalam kegiatan operasional di lingkungan instansi pemerintah masing-masing.
- e. Pengembangan berkelanjutan yang mencakup kegiatan pemantauan, usaha meningkatkan kualitas komunikasi yang efektif, baik kepada internal maupun eksternal, serta usaha meningkatkan kualitas sarana komunikasi.

Dalam rangka pengadministrasian kegiatan SPIP, perlu disusun laporan sebagai bentuk pertanggungjawaban penyelenggaraan SPIP oleh setiap OPD. OPD membuat laporan penyelenggaraan SPIP dan menyampaikannya kepada bupati melalui sekretaris daerah yang ditembuskan kepada inspektur daerah kabupaten/kota. Laporan penyelenggaraan SPIP disusun untuk seluruh tahapan penyelenggaraan SPIP, yang antara lain memuat:

- a. Pelaksanaan kegiatan, menjelaskan persiapan dan pelaksanaan kegiatan, serta tujuan pelaksanaan kegiatan pada setiap tahapan penyelenggaraan.
- b. Hambatan kegiatan, membahas hambatan pelaksanaan kegiatan yang berakibat pada tidak tercapainya target kegiatan tersebut.
- c. Saran perbaikan, berisi saran untuk mengatasi hambatan agar permasalahan tersebut tidak terulang dan saran dalam upaya peningkatan pencapaian tujuan.
- d. Tindak lanjut atas saran pada periode sebelumnya. Perlu adanya laporan penyelenggaraan SPIP yang disampaikan kepada kepala daerah setiap triwulan melalui sekretaris daerah. Keseluruhan proses tahapan penyelenggaraan SPIP sejak persiapan, pelaksanaan, dan pelaporan baik pada tingkat entitas maupun tingkat aktivitas disajikan secara lengkap.

Pada tahap pelaporan, pejabat instansi pemerintah dari pejabat level bawah sampai level atas, menyusun dan membuat laporan atas pelaksanaan program dan kegiatan dengan membuat laporan keuangan dan laporan penggunaan sumberdaya yang digunakan, serta laporan kinerja jajaran pejabat dan jajaran staf instansi pemerintah dan pemerintah daerah, hal ini guna dapat dijadikan bahan pertimbangan untuk dilakukan kebijakan-kebijakan yang akan dilakukan ditahun tahun kemudian. Sebagai bahan evaluasi pelaksanaan tugas pokok dan fungsi, dan manfaat bagi semua jajaran aparatur pemerintah dan pemerintah daerah.

## C. Penyelenggaraan SPIP Tingkat Entitas

### 1. Pengertian

Sesuai definisinya, penyelenggaraan SPIP harus dilakukan baik pada tingkat entitas maupun aktivitas. Dalam COSO Framework 2013, sistem pengendalian intern dapat diterapkan berdasarkan konteks pemenuhan kewajiban hukum atau regulasi, model operasi/kegiatan, struktur organisasi/entitas, atau kombinasi ketiganya.

Pengendalian entitas adalah pengendalian yang memiliki pengaruh kuat dalam mendorong berjalannya unsur pengendalian lainnya. Pengendalian tingkat entitas mencakup penentuan ekspektasi instansi pemerintah atas lingkungan pengendalian yang diharapkan. Pengendalian tingkat entitas menunjukkan seberapa baik pimpinan instansi pemerintah menciptakan lingkungan pengendalian yang memotivasi seluruh pegawainya untuk menaati kebijakan dan kegiatan pengendalian yang ditetapkan. Pengendalian tingkat entitas dapat digunakan untuk memantau sampai seberapa jauh ekspektasi tersebut dipenuhi.

Menurut Dan Olden, pengendalian tingkat entitas beroperasi untuk keseluruhan organisasi. Terkait pelaporan keuangan, pengendalian tingkat entitas umumnya berhubungan dengan unsur lingkungan pengendalian, penilaian risiko, informasi dan komunikasi serta pemantauan.

Berdasarkan Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor PER- 1326/K/LB/2009 tanggal 7 Desember 2009 tentang Pedoman Teknis Umum Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, pengertian tingkat instansi pemerintah adalah organisasi pemerintah sebagai penyelenggara pemerintahan pusat dan pemerintahan daerah, yaitu kementerian, lembaga, pemerintah daerah termasuk seluruh satuan kerja yang mandiri yang ada di lingkungan kementerian, lembaga, pemerintah daerah.

Efektivitas sistem pengendalian intern pada tingkat instansi akan mempengaruhi efektivitas pengendalian pada tingkat aktivitas. Contoh, kebijakan kepegawaian mengenai rekrutmen mempengaruhi lingkungan pengendalian yang ada pada tingkat instansi. Kebijakan ini secara luas berpengaruh pada bagaimana pengendalian dilaksanakan dan diterapkan di instansi. Unit kerja yang melaksanakan rekonsiliasi penggunaan anggaran, sebagai bentuk pengendalian pada tingkat aktivitas, tidak akan memperoleh hasil yang memadai jika yang melaksanakan adalah

personil yang direkrut tanpa memperhatikan standar kompetensi yang ditetapkan.

## 2. Jenis Pengendalian

Mengingat karakteristiknya, pengendalian tingkat entitas didominasi unsur lingkungan pengendalian. Unsur lingkungan pengendalian merupakan “*tone at the top*” dari pimpinan untuk terciptanya suasana pengendalian yang kondusif bagi seluruh pegawai dan pejabat pada semua unit kerja yang ada di instansi pemerintah.

Beberapa jenis pengendalian tingkat entitas antara lain:

- a. Komunikasi dan penegakan integritas dan nilai etika.
- b. Struktur organisasi yang mendorong efisiensi dan efektivitas.
- c. Delegasi wewenang dan tanggung jawab yang tepat.
- d. Kebijakan rekrutmen, pelatihan, dan promosi pegawai.
- e. Kebijakan dan prosedur untuk mencegah atau mendeteksi *fraud*.

Namun demikian, ada pandangan lain yang menyatakan bahwa, sesuai dengan filosofi gambar kubus COSO, pada tingkat entitas ke semua unsur pengendalian intern harus ada pada tingkat entitas (meskipun disadari bahwa unsur lingkungan pengendalian adalah unsur yang sangat penting). Tema-tema umum terkait pengendalian entitas adalah *governance*, lingkungan pengendalian, penilaian risiko, pemantauan, informasi dan pengendalian, *fraud* dan *override*, serta peran dan tanggung jawab

## 3. Penyelenggaraan SPIP Pada Tingkat Entitas

Berdasarkan Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor PER- 1326/K/LB/2009 tanggal 7 Desember 2009 tentang Pedoman Teknis Umum Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, proses penyelenggaraan pada tingkatan entitas diuraikan sebagai berikut:

- a. Pada tingkat instansi, setelah melaksanakan berbagai kegiatan dalam tahap pemahaman, bisa dimulai dengan menilai kondisi sistem pengendalian yang ada. Penilaian dilakukan terhadap keberadaan dan implementasi unsur lingkungan pengendalian. Hasil pemetaan akan menunjukkan sub unsur yang telah diterapkan atau yang penerapannya belum memadai atau sub unsur yang belum diterapkan.



**Gambar 3.3.**

Hubungan Lingkungan Pengendalian dan Penilaian Risiko

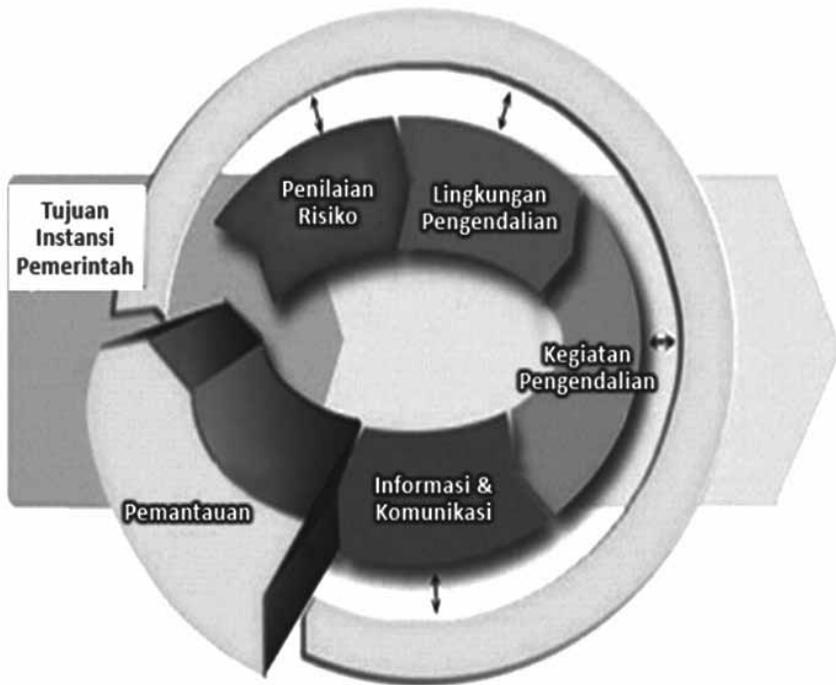
- b. Hasil pemetaan atas kondisi lingkungan pengendalian dijadikan dasar dalam melakukan penilaian risiko. Kondisi lingkungan pengendalian dapat mempengaruhi proses penilaian risiko. Instansi pemerintah yang memiliki tingkat penegakan integritas dan etika yang tinggi akan lebih sensitif terhadap risiko-risiko yang terkait dengan pencapaian tujuan. Sebaliknya, kondisi lingkungan pengendalian yang belum memadai meningkatkan kemungkinan terjadinya risiko yang berasal dari intern instansi.
- c. Dasar pemikiran sistem pengendalian intern adalah mengidentifikasi risiko dalam pencapaian tujuan instansi dan mengelola risiko tersebut. Sehingga, penetapan tujuan dan sasaran merupakan pra-kondisi bagi sistem pengendalian intern. Instansi pemerintah harus menetapkan tujuan, baik pada tingkat instansi maupun pada tingkat kegiatan.
- d. Proses selanjutnya adalah penilaian risiko. Hal ini dilakukan terhadap tujuan kegiatan, sebagai dasar penentuan kebijakan dan prosedur untuk mengelola risiko. Pelaksanaan rinci dari proses penilaian risiko dapat dilakukan dengan mengacu pada kebijakan atau pedoman penilaian risiko yang harus dibuat oleh pimpinan instansi pemerintah.
- e. Proses berikutnya adalah analisis terhadap hasil pemetaan atas kebijakan dan prosedur yang berisi kegiatan pengendalian yang dipandang dapat mengurangi timbulnya risiko atau meminimalkan dampaknya. Pemetaan dilakukan dengan memperhatikan ketentuan perundang-undangan yang mengatur pelaksanaan kegiatan instansi pemerintah. Pemetaan juga dilakukan atas kecukupan prosedur operasi standar yang telah dimiliki instansi pemerintah untuk meminimalkan risiko. Instansi pemerintah dapat menerapkan kategori kegiatan pengendalian yang relevan dan dipandang tepat untuk meminimalkan risiko.

- f. Hasil pemetaan dapat memberi simpulan bahwa instansi pemerintah perlu membangun dan mengembangkan kebijakan dan prosedur pengendalian. Di dalam mengembangkan kegiatan pengendalian, instansi pemerintah harus mencapai keseimbangan yang tepat. Kegiatan pengendalian untuk deteksi harus seimbang dengan pengendalian yang bersifat preventif.



**Gambar 3.4.**  
Implementasi Informasi dan Komunikasi

- g. Dengan melakukan penilaian risiko dan merumuskan kebijakan serta kegiatan pengendalian yang tepat, pimpinan dapat menentukan jenis informasi yang perlu dikomunikasikan kepada pihak yang membutuhkan. Sistem pengendalian intern, semua transaksi dan kejadian penting lainnya didokumentasikan dengan jelas oleh pegawai yang diberi tanggung jawab untuk melakukannya. Pimpinan instansi pemerintah harus memastikan secara periodik bahwa penerimaan dan penyampaian informasi dilakukan tepat waktu, mencukupi, dan sesuai dengan kebutuhan pemakainya. Hal ini juga membutuhkan bentuk dan sarana komunikasi yang tepat, yang dipandang paling efektif, dalam menyampaikan informasi yang berkualitas. Pimpinan instansi juga harus memantau bahwa jaringan komunikasi tetap terbuka dan berfungsi setiap saat untuk menyalurkan informasi positif maupun negatif. Bila pemantauan sistem pengendalian intern tidak berfungsi, maka pimpinan instansi pemerintah akan sulit mendapatkan informasi yang akurat atas kegiatan pengendalian intern yang telah dilaksanakan. Pemantauan pengendalian intern yang efektif akan membantu pimpinan instansi, karena memberikan kesempatan untuk mengoreksi masalah dalam kegiatan pengendalian dan mengendalikan risikonya sebelum kejadian yang tidak diharapkan terjadi. Gambar proses pemantauan dan keterkaitan dengan unsur lain terlihat pada gambar 3.5.



**Gambar 3.5.**  
Pemantauan

## D. Penyelenggaraan SPIP Tingkat Aktivitas

### 1. Pengertian

Pengendalian tingkat aktivitas berkaitan dengan transaksi atau kejadian khusus. Oleh karena itu, pengendalian ini sering juga disebut sebagai *process level control*. Pengendalian ini merujuk pada kebijakan dan prosedur guna meminimalkan risiko khusus terkait dengan transaksi atau kegiatan spesifik. Beberapa pengendalian dapat berlaku secara baku untuk semua unit kerja di wilayah tertentu. Namun tidak tertutup kemungkinan bahwa pengendalian lainnya berlaku untuk proses tertentu saja.

Merujuk pada pengertian tersebut, nampak jelas bahwa tiap instansi pemerintah yang memiliki kegiatan utama yang berbeda akan memiliki pengendalian tingkat aktivitas yang berbeda. Untuk kegiatan yang merupakan tugas dan fungsi, seperangkat kebijakan dan prosedur akan dikembangkan secara berbeda antar instansi pemerintah. Meskipun demikian, untuk Negara Indonesia, pada tingkatan transaksi pengelolaan

keuangan, terdapat beberapa kebijakan yang mengatur secara baku bagaimana melaksanakan sebuah transaksi.

Berdasarkan Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor PER- 1326/K/LB/2009 tanggal 7 Desember 2009 tentang Pedoman Teknis Umum Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, aktivitas adalah seluruh kegiatan sesuai dengan tugas dan fungsi yang dilakukan di instansi pemerintah tersebut, baik yang merupakan implementasi dari kebijakan yang telah ditetapkan oleh instansi pemerintah yang lebih tinggi maupun implementasi atas kebijakan yang ditetapkan instansi itu sendiri.

## **2. Pengendalian**

Meskipun jenis pengendalian tingkat aktivitas bergantung pada karakteristik kegiatan atau transaksi yang dilakukan, terdapat beberapa jenis pengendalian tingkat aktivitas yang bersifat umum. Jenis pengendalian tersebut antara lain:

- a. Pemisahan fungsi.
- b. Otorisasi transaksi.
- c. Pencatatan transaksi.
- d. Akuntabilitas sumber daya dan pencatatan.
- e. Dokumentasi atas sistem pengendalian intern dan transaksi penting.

Jenis pengendalian lainnya yang juga harus terpasang dan bekerja secara efektif adalah pengendalian yang secara spesifik terkait dengan kegiatan atau transaksi yang menjadi tugas utama instansi pemerintah. Hal ini berarti dalam suatu pelaksanaan transaksi atau kegiatan tertentu, pengendalian yang umum dan spesifik harus terpasang. Contoh berikut menunjukkan hal tersebut, ada pengendalian spesifik berupa kartu kendali, namun pengendalian tingkat aktivitas yang sifatnya umum juga terpasang, yaitu otorisasi dan pencatatan transaksi.

Contoh, perlu dibuat pengendalian berupa penggunaan kartu kendali perjalanan dinas per pegawai yang akan memperoleh penugasan dinas luar. Kartu kendali ini dibukukan saat pengajuan uang muka biaya perjalanan dinas. Dengan dilaksanakannya prosedur ini, akan dapat diminimalkan risiko terjadinya pengajuan biaya perjalanan dinas ganda. Jika memang tidak ada pengajuan yang sama atas nama pegawai tersebut pada tanggal yang sama, maka pengajuan biaya dapat diotorisasi dan disetujui oleh pimpinan yang bertanggung jawab.

### 3. Penyelenggaraan SPIP Pada Tingkat Aktivitas

Untuk tingkat aktivitas dapat digunakan pendekatan analisis *value chain*, yaitu dengan mengenal aktivitas utama dan aktivitas pendukung. Setiap instansi memiliki *value chain* yang berbeda sehingga rancangan pengendalian pada tingkat aktivitas akan berbeda. Dengan demikian, instansi pemerintah harus terlebih dahulu menentukan kegiatan yang termasuk kegiatan utama yang dipandang penting dalam mencapai tujuan/sasaran tingkat instansi pemerintah, dan yang termasuk kategori kegiatan penunjang.

Setelah itu, instansi pemerintah juga menetapkan tujuan dari kegiatan-kegiatan utama, yang dilanjutkan dengan proses penilaian risiko pada tingkat kegiatan. Proses penyelenggaraan SPIP selanjutnya sama dengan penyelenggaraan pada tingkat instansi pemerintah, yaitu dengan merumuskan kegiatan pengendalian yang dapat meminimalkan risiko, membangun sistem informasi dan komunikasi, dan melakukan pemantauan berkelanjutan.

Berikut ini diberikan contoh penyelenggaraan SPIP pada tingkat aktivitas. layanan perizinan *on line* di salah satu satuan kerja suatu kementerian.

Berdasarkan hasil *assessment* atas kondisi lingkungan pengendalian yang ada di lingkungan satuan kerja tersebut, perlu dilakukan rencana perbaikan lingkungan pengendalian sebagai berikut.

- a. Perlu dibuat aturan perilaku yang berlaku bagi seluruh pejabat dan pegawai dan memuat larangan interaksi langsung dalam memberikan layanan perizinan.
- b. Menyusun standar kompetensi bagi tiap pejabat dan pegawai.
- c. Menyusun program pelatihan terkait memenuhi standar kompetensi.
- d. Disusunnya kebijakan penerapan manajemen risiko.

Salah satu tujuan dari suatu kementerian adalah perbaikan iklim usaha perdagangan luar negeri. Salah satu sasarannya adalah meningkatnya jumlah dan ketepatan waktu layanan perizinan *on line* perdagangan luar negeri.

Melalui serangkaian *focus group discussion* dengan praja dari personil yang kompeten, berhasil diidentifikasi dan dianalisis risiko-risiko sebagai berikut.

- a. Perubahan data atau program yg tak sah.
- b. *Shutdown* dari program aplikasi layanan *on line*.
- c. Keengganan pemohon menggunakan layanan *on line*.
- d. Kesalahan *input* data.
- e. Kesalahan *upload* dokumen persyaratan.

Kebijakan dan prosedur yang telah terpasang pada satuan kerja ini sebagai berikut.

- a. Pembatasan akses ke ruang *database/server*, hanya dilakukan dengan penggunaan *password*.
- b. Sudah ada kebijakan untuk larangan *log in* pada sistem operasi bagi pengguna aplikasi.
- c. Sudah dibuatkan *firewall* untuk mencegah *hacker*.

Setelah melakukan evaluasi atas efektivitas pengendalian yang telah ada, masih diperlukan pengendalian berikut.

- a. Kebijakan tentang penggunaan ID/badge untuk memasuki ruangan dan alarm tatkala terjadi akses oleh orang yang tidak berwenang.
- b. Prosedur untuk membuat register dalam mencatat semua upaya perubahan dan pelanggaran keamanan.
- c. Prosedur untuk memantau aktivitas *web server* oleh para pengguna aplikasi.
- d. Kebijakan tentang pengembangan *disaster recovery plan*.
- e. Penyusunan regulasi yang mewajibkan pemohon menggunakan layanan *on line*.

Seluruh rencana penyempurnaan dan pengembangan pengendalian, sebagaimana menyebutkan dalam pengendalian yang diperlukan untuk meminimalkan risiko, dikomunikasikan kepada berbagai pihak yang berkepentingan. Nama-nama informasi pengendalian, bentuk komunikasi, pihak yang dikomunikasikan, dan saat pengomunikasian tersaji dalam tabel berikut.

**Tabel 3.1.**  
Informasi Pengendalian, Bentuk, dan Sarana Komunikasi

NO	Nama Informasi Pengendalian	Bentuk/Sarana Komunikasi	Ditujukan Kepada	Waktu
	2	3	4	5
1.	Kebijakan pembatasan akses kepada ruang database/server.	Surat edaran, via jaringan intranet /email.	Seluruh pejabat dan pegawai.	Segera setelah kebijakan ditetapkan.

2.	Kebijakan larangan masuk bagi yang bukan programmer database admin.	Surat edaran, papan pengumuman di pintu masuk.	Seluruh pejabat dan pegawai.	Segera setelah kebijakan ditetapkan.
3.	Kebijakan larangan log in pada sistem operasi bagi pengguna aplikasi.	Surat edaran, via jaringan intranet/ email.	Seluruh pejabat dan pegawai	Segera setelah kebijakan ditetapkan.
4.	Prosedur register untuk mencatat semua upaya perubahan dan pelanggaran keamanan.	Surat edaran, via jaringan intranet /email.	Pejabat/ petugas yang terkait dengan pengembangan dan pengamanan aplikasi INATRADE.	Segera setelah prosedur dibuat.
5.	Prosedur pembuatan firewall dan pemantauan aktivitas web server.	Surat edaran, via jaringan intranet/ email.	Pejabat/ petugas yang terkait dengan pengembangan dan pengamanan aplikasi INATRADE.	Segera setelah prosedur dibuat.
6.	Prosedur <i>Disaster/Bussiness Recovery Plan</i> .	Surat edaran, via jaringan intranet/ email	Pejabat/ petugas yang terkait dengan pengembangan dan pengamanan aplikasi INATRADE.	Segera setelah prosedur dibuat.
7.	Regulasi pelayanan <i>online</i>	Surat edaran, via jaringan intranet/ email, situs/laman.	Pejabat/ petugas terkait dengan pelayanan perizinan masyarakat usaha.	Segera setelah regulasi ditetapkan.

Monitoring dilakukan oleh satuan kerja secara berjenjang. Supervisi, uji, dan rekonsiliasi atas berjalannya pengendalian dilakukan dalam unit kerja oleh pejabat-pejabat struktural sesuai jenjang eselonisasi, waktu dan frekuensi pemantauan dilakukan sesuai dengan tingkat risiko.

Evaluasi terpisah dilakukan oleh inspektorat jenderal kementerian melalui berbagai penugasan pengawasan internal. Inspektorat saat

melakukan audit, sesuai standar audit, diwajibkan untuk melakukan evaluasi atas efektivitas sistem pengendalian intern. Evaluasi dilakukan secara menyeluruh atas kelima unsur SPIP yang ada pada auditee atau aktivitas yang diaudit.

## **E. Lingkup Penyelenggaraan SPIP**

Sebagaimana diuraikan pada proses penyelenggaraan SPIP, instansi pemerintah harus mempertimbangan dan mendefinisikan dengan jelas akan menerapkan SPIP pada tingkat mana. Misalnya, unsur dan sub unsur apa saja yang dapat diterapkan pada tingkat instansi pemerintah dan apa yang dapat diterapkan pada tingkat aktivitas.

Kewajiban menerapkan penyelenggaraan SPIP secara utuh setiap unsur dan semua sub unsurnya berada pada tingkat kementerian/ lembaga dan pemerintah daerah. Untuk itu menteri/pimpinan lembaga, gubernur, bupati, walikota dapat membuat berbagai kebijakan untuk penyelenggaraan SPIP di lingkungan masing-masing dengan mengacu pada ketentuan di atasnya yang sudah sejalan dengan SPIP.

Misalnya, untuk mewujudkan lingkungan pengendalian yang memadai, maka pada tingkat instansi, berdasarkan hasil tahap pemetaan seluruh kementerian/ lembaga dan pemerintah daerah perlu menyusun berbagai perangkat infrastruktur yang mencakup:

1. Penegakan integritas dan etika.
2. Komitmen terhadap kompetensi.
3. Kepemimpinan yang kondusif.
4. Struktur organisasi yang sesuai kebutuhan.
5. Kebijakan yang sehat tentang pembinaan SDM.
6. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat.
7. Peran APIP yang efektif.
8. Hubungan kerja yang baik.

Sementara itu, seluruh satuan kerja tingkat pusat maupun satuan kerja perangkat daerah (SKPD) merupakan bagian dari lingkungan kerja Kementerian/LPND atau pemerintah daerah wajib menyelenggarakan SPIP sesuai dengan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah tersebut. Hal itu dikarenakan unit kerja tersebut lebih bersifat sebagai pelaksana teknis atau penerus kebijakan yang telah dibuat di tingkat kementerian/ lembaga, pemerintah daerah di atasnya.

Dengan demikian, di setiap unit kerja mandiri di bawah kementerian/ lembaga dan pemerintah daerah, kelima unsur SPIP wajib diselenggarakan sesuai dengan tugas pokok, fungsi dan kewenangannya, akan tetapi tidak seluruh sub unsur SPIP relevan untuk diterapkan seutuhnya.

Contoh, sub unsur SPIP yang tidak relevan untuk dibangun sesuai dengan kewenangan dan tupoksi unit kerja Eselon I, II, III mandiri serta satuan kerja pemerintah daerah di bawah kementerian/ lembaga dan pemerintah daerah adalah:

1. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan, yang dibentuk oleh eksekutif dan legislatif (di daerah dengan peraturan daerah).
2. Kebijakan yang sehat tentang pembinaan SDM, misalnya rekrutmen, orientasi, penempatan, promosi, diklat, pemberhentian sampai pensiun, merupakan fungsi bagian kepegawaian di lingkungan instansi.
3. Perwujudan peran APIP yang efektif merupakan fungsi inspektorat/ aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) yang pembentukannya merupakan kewenangan dari menteri/pimpinan lembaga atau kepala daerah.

Sebagai suatu sistem, maka sistem pengendalian intern di lingkungan instansi pemerintah saling memiliki keterkaitan, dimana terdapat unit kerja instansi pemerintah yang berfungsi sebagai regulator disamping sebagai penyelenggara SPIP, dan sisi lain terdapat unit kerja instansi pemerintah yang hanya berfungsi sebagai pelaksana kebijakan. Keseluruhan penyelenggaraan oleh instansi pemerintah akan membentuk sistem pengendalian intern pada tingkat nasional.

Selanjutnya diperlukan penataan kembali secara nasional untuk mewujudkan sistem pengendalian intern pemerintah Indonesia. Hasil pemantauan berkelanjutan dari penyelenggaraan SPIP seluruh instansi pemerintah diharapkan dapat memberikan masukan bagi penyempurnaan perumusan kebijakan pada tingkat nasional, yaitu penyempurnaan undang-undang atau peraturan pemerintah atau peraturan daerah yang mendukung terciptanya sistem pengendalian yang efektif sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 serta penguatan akuntabilitas penyelenggara negara (Presiden).



penilaian lingkungan pengendalian, risiko, dan kecukupan kegiatan pengendalian yang dimiliki. Dari hasil penilaian tersebut, di dalam dokumen ini juga dimuat rencana tindak untuk penyusunan kebijakan dan prosedur yang diperlukan untuk mengendalikan risiko, rencana pengomunikasian, dan pemantauannya.

Penjelasan umum dari tiap tahapan siklus tersebut diuraikan sebagai berikut.

Tahap analisis tujuan dilakukan dengan menganalisis pernyataan tujuan/ sasaran yang tercantum dalam dokumen perencanaan organisasi. Analisis dilakukan dengan tujuan untuk memperoleh informasi tujuan/ sasaran instansi/unit kerja/kegiatan saat ini yang sebenarnya. *Output* yang diharapkan dari tahapan ini adalah daftar tujuan/ sasaran instansi/unit kerja/kegiatan yang sudah terkonfirmasi. Apabila terdapat perbedaan tujuan/sasaran antara aktual dan formal, tahapan ini harus mampu menghasilkan informasi/saran kepada pimpinan instansi untuk menjadi bahan masukan perbaikan dokumen perencanaan. Dengan memahami tujuan yang hendak dicapai, organisasi dapat mengidentifikasi risiko yang dihadapi, yaitu segala kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan instansi.

Perumusan lingkungan pengendalian yang diharapkan bertujuan untuk mengevaluasi kondisi lingkungan pengendalian yang ada pada organisasi dibandingkan dengan “kondisi ideal” yang diharapkan sehingga diperoleh gambaran mengenai celah lingkungan pengendalian sebagai dasar rekomendasi kepada manajemen dalam rangka perbaikan lingkungan pengendalian. Atas dasar itu, *output* yang diharapkan dari tahapan penilaian atas lingkungan pengendalian ini adalah peta kondisi lingkungan pengendalian yang ada beserta area yang membutuhkan perbaikan.

Instansi pemerintah perlu melakukan identifikasi dan analisis (penilaian) risiko secara berkala. Hal ini dikarenakan risiko dapat mengalami perubahan seiring dengan lingkungan internal maupun eksternal yang selalu berubah. Jika instansi sudah melakukan penilaian risiko, lakukan penilaian kembali terhadap risiko yang sudah teridentifikasi, dan lakukan identifikasi terhadap risiko lain yang mungkin muncul. Penilaian risiko dilakukan dengan mengidentifikasi kejadian yang mungkin mengganggu pencapaian tujuan dan menganalisis tingkat kemungkinan terjadinya risiko serta tingkat dampak dari risiko tersebut. *Output* dari kegiatan

penilaian risiko adalah peta risiko yang memuat urutan risiko sesuai prioritas yang harus ditangani.

Evaluasi atas kegiatan pengendalian yang ada/terpasang pada dasarnya merupakan tahapan untuk menilai apakah kegiatan pengendalian telah dibangun secara memadai untuk mengatasi risiko atau belum. Penilaian terhadap kegiatan pengendalian yang ada mencakup keberadaan kebijakan dan prosedur yang dimiliki instansi pemerintah terkait penyelenggaraan sistem pengendalian intern. Selain tentang keberadaan, hal penting lain yang harus dinilai adalah implementasi dari kebijakan dan prosedur tersebut.

Berdasarkan penilaian ketepatan rancangan pengendalian dan efektivitas pengendalian, celah pengendalian akan dapat diketahui. Celah pengendalian adalah kondisi yang terjadi apabila risiko sesuai prioritas tidak memiliki pengendalian atau pengendalian yang ada tidak mencukupi untuk membawa risiko kepada tingkat sisa risiko (*residual risk*) yang berada dalam tingkat selera risiko manajemen. Atas risiko tersebut, lebih lanjut, akan dirumuskan perbaikan atau revisi kegiatan pengendaliannya. Rumusan ini dituangkan dalam dokumen Rencana Tindak Pengendalian (RTP).

Informasi dalam sistem pengendalian intern dapat berupa:

1. Informasi tentang paparan dan tren risiko yang terjadi.
2. Informasi yang merupakan bagian atau sebagai bentuk dari kegiatan pengendalian.
3. Informasi yang dibutuhkan dalam rangka untuk menjalankan pengendalian.

Dalam RTP, keseluruhan informasi tersebut dituangkan cara pengkomunikasiannya untuk mendukung berjalannya pengendalian.

Dokumen RTP perlu memuat mekanisme pemantauan yang akan dijalankan. Hal ini untuk memastikan bahwa pengendalian yang telah dirancang dilaksanakan dan berjalan secara efektif. Pemantauan diharapkan dapat memberikan informasi mengenai beberapa hal berikut :

1. Realisasi pelaksanaan perbaikan/penyempurnaan kebijakan, prosedur atau infrastruktur lainnya.
2. Kegiatan/proses manajemen yang masih bermasalah meskipun telah dirancang mekanisme pengendalian di dalamnya.
3. Infrastruktur pengendalian yang tidak dapat berjalan dengan baik.

4. Penyebab dan akibat permasalahan.
5. Tindakan yang diperlukan jika berdasarkan hasil pemantauan diperoleh kesimpulan bahwa diperlukan penyempurnaan lebih lanjut.

Kegiatan pemantauan dapat dilakukan oleh setiap tingkat pimpinan di masing-masing bagian/bidang. Penyelenggaraan SPIP dilakukan setelah perencanaan ditetapkan, baik perencanaan jangka menengah (sesuai periode rencana strategis), maupun jangka pendek (tahunan). Siklus penyelenggaraan SPIP dilaksanakan untuk semua tujuan/sasaran yang tercantum dalam dokumen perencanaan tersebut. Siklus ini dilaksanakan secara berkelanjutan mulai dari tingkat puncak (kementerian/lembaga/pemda) sampai tingkat aktivitas/kegiatan.

Pelaksanaan siklus penyelenggaraan SPIP dapat dilakukan dengan berbagai pendekatan. Salah satu pendekatan yang cukup efektif dan efisien adalah dengan *Control Self Assessment (CSA)*.

## **G. Control Self Assessment (CSA)**

CSA adalah suatu proses penilaian diri sendiri tentang efektifitas pengendalian yang ada untuk memberi keyakinan bahwa tujuan/sasaran organisasi akan tercapai. Penilaian sendiri merujuk upaya yang melibatkan manajemen dan karyawan secara aktif terlibat dalam evaluasi dan pengukuran efektifitas pengendalian. Pendekatan ini dapat dilakukan dengan melibatkan auditor internal atau konsultan, namun tetap dalam koridor bahwa manajemen atau pimpinan instansi adalah pihak yang bertanggung jawab untuk menilai sendiri efektifitas pengendalian yang berlangsung dalam organisasi yang dipimpinnya. Pihak ketiga (auditor internal atau konsultan) berperan sebagai fasilitator untuk menggali ide dan mengakselerasi proses CSA.

Metode atau pendekatan CSA menurut Larry Hubbard (2005) dibagi atas tiga pendekatan, yaitu:

1. *Workshop*.
2. Survei.
3. Analisis manajemen.

Pendekatan *workshop* adalah pertemuan yang difasilitasi oleh fasilitator untuk menilai risiko terkait dengan tujuan yang akan dicapai. Agar metode *workshop* CSA dapat berhasil dengan baik, fasilitator

perlu memperhatikan aktifitas yang menentukan keberhasilan CSA sebagai berikut.

1. Mengatur lokasi dan suasana yang kondusif.
2. Menjelaskan manfaat *workshop* bagi para pegawai atau *What Is It For Me* (WIFM).
3. Menetapkan aturan dasar.
4. Menjaga agar pegawai taat pada kesepakatan awal.
5. Pengaturan tingkah laku.
6. Menjaga suasana agar pegawai tetap antusias.
7. Penuangan hasil kesepakatan dalam notulen.

Dianjurkan juga menunjuk seorang notulis pada pelaksanaan *workshop*, untuk:

1. Mencatat waktu.
2. Meringkas hasil diskusi yang terjadi (analisis risiko, daftar pengendalian yang ada, saran tindakan, dsb).
3. Menyediakan ringkasan tiap seksi kepada fasilitator.
4. Mengingatkan fasilitator hal-hal yang harus didiskusikan.

Survei adalah metode CSA dengan memberikan kuesioner kepada responden. Pendekatan survei biasanya dilakukan apabila budaya organisasi masih belum terbuka terhadap kritik-kritik dan saran-saran terutama atas hal-hal yang sifatnya masih sensitif dan tabu untuk didiskusikan. Secara umum, metode survei dapat lebih dipilih dibanding metode *workshop* dalam kondisi berikut.

1. Budaya organisasi yang belum siap untuk mendiskusikan hal-hal yang sifatnya sensitif pada pertemuan terbuka.
2. Susah untuk mengumpulkan pegawai bersama-sama dalam suatu pertemuan
3. Adanya keterbatasan dana sehingga dipilih metode dengan biaya murah.
4. Keahlian sebagai fasilitator belum dimiliki oleh internal auditor.
5. Ruang lingkup penilaian sendiri atas organisasi terlalu luas dan informasi dibutuhkan cepat.

Dalam pendekatan survei, pegawai atau responden akan mengisi kuesioner yang telah dirancang oleh fasilitator. Responden biasanya mengisi kuesioner tanpa menyebutkan nama, agar pengisian kuesioner dapat dilakukan dengan jujur dan apa adanya. Hasil kuesioner tersebut kemudian digunakan oleh pimpinan dalam menilai pengendalian internnya.

Metode ketiga CSA adalah analisis manajemen. Pendekatan ini memang tidak sepopuler pendekatan *workshop* dan survei. Pendekatan ini intinya adalah analisis yang dihasilkan oleh manajemen berdasarkan diskusi, reviu, atau kuesioner dalam rangka mendukung suatu opini/pendapat tertentu atau membuat kesimpulan atas suatu permasalahan tertentu.

Dari ketiga metode CSA tersebut di atas, yang paling populer dan direkomendasikan oleh *The Institute of Internal Auditor* (IIA) adalah metode *workshop*. Jika budaya organisasi tidak mendukung metode *workshop*, maka metode survei dan analisis manajemen dapat digunakan.

## H. Latihan soal

1. Jelaskan prinsip umum yang harus diperhatikan dalam menerapkan SPIP ?
2. Jelaskan tahapan penyelenggaraan SPIP baik pada tingkatan instansi maupun pada tingkat aktivitas/kegiatan?
3. Uraikan pengertian pengendalian tingkat entitas?
4. Sebutkan jenis-jenis pengendalian tingkat entitas?
5. Jelaskan hubungan antara kondisi lingkungan pengendalian dan penilaian risiko?
6. Jelaskan proses penyelenggaraan sistem pengendalian intern tingkat entitas?
7. Jelaskan pengertian pengendalian tingkat aktivitas?
8. Uraikan jenis-jenis pengendalian tingkat aktivitas yang umumnya ada?
9. Uraikan proses penyelenggaraan SPIP tingkat aktivitas?
10. Uraikan siklus penyelenggaraan SPIP?

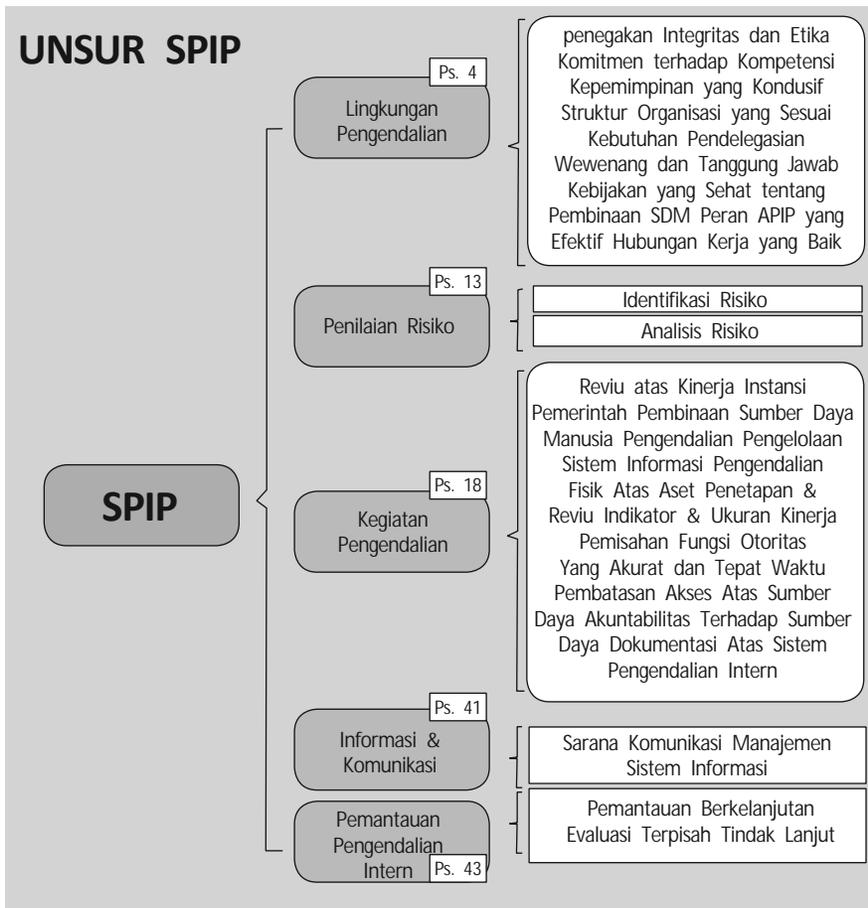
## BAB IV

# KETERKAITAN UNSUR-UNSUR DALAM SPIP

### A. Struktur Penyelenggaraan SPIP

Struktur unsur SPIP secara keseluruhan memandu penerapan atau penyelenggaraan SPIP. Untuk penyelenggaraannya SPIP terdiri dalam dua bagian besar yaitu yang bersifat umum dan penyelenggaraan sub unsur SPIP. Struktur SPIP tersebut harus digunakan dalam satu kesatuan yang tidak terpisahkan. Struktur SPIP memberikan gambaran umum dan panduan (*guideline*) dalam penyelenggaraan SPIP secara keseluruhan, yang menekankan pada prinsip penyelenggaraan yang integratif dan memiliki keterkaitan antar unsur dan sub unsur. Struktur unsur SPIP ini harus dipelajari terlebih dahulu sebelum menerapkan sub unsur SPIP. Sub unsur SPIP memberikan gambaran yang lebih rinci dari penyelenggaraan suatu sub unsur SPIP. Instansi pemerintah penyelenggara SPIP harus menggunakan struktur unsur SPIP, baik untuk penyelenggaraan di tingkat instansi maupun di tingkat aktivitas. Selain itu, secara khusus juga akan dibahas pembahasan pemetaan dan penilaian sendiri yang penggunaannya tidak terpisahkan dari unsur dan sub unsur penyelenggaraan SPIP. Pemetaan digunakan untuk mengetahui kondisi pengendalian intern yang ada. Sedangkan penilaian sendiri digunakan

untuk memantau berjalannya penyelenggaraan SPIP yaitu sejak tahap awal penyelenggaraan SPIP yang dimulai dari pemberian pemahaman dan pemetaan, dilanjutkan dengan pengembangan infrastruktur, internalisasi sampai perbaikan berkelanjutan. Untuk memudahkan dalam menggambarkan struktur unsur SPIP, dapat dilihat pada struktur penyelenggaraan SPIP di bawah ini (gambarl 4.1).



**Gambar 4.1.**  
Struktur Penyelenggaraan SPIP

Jika berdasarkan hasil pemetaan diperlukan upaya perbaikan atas struktur organisasi untuk memberikan: kejelasan wewenang dan tanggung jawab, kejelasan hubungan dan jenjang pelaporan intern, serta kejelasan saluran komunikasi agar operasi kegiatan dan pengendaliannya dapat berjalan lancar, maka sebagai acuan dipakai penyelenggaraan SPIP

sub unsur struktur organisasi. Jika suatu instansi pemerintah ingin melakukan penilaian risiko, maka sebagai acuan dipakai sub unsur identifikasi risiko dan analisis risiko. Dalam rangka meminimalkan risiko, instansi pemerintah perlu menetapkan kegiatan pengendalian berupa dokumentasi SPI, maka sebagai acuan dipakai sub unsur dokumentasi. Jika suatu instansi pemerintah bermaksud menyelenggarakan komunikasi yang efektif, sub unsur sistem informasi dan sub unsur komunikasi yang efektif dapat dijadikan sebagai acuan dan referensi.

## **B. Hubungan Antar Sub Unsur SPIP**

Meskipun sub unsur dibuat secara terpisah, akan tetapi dalam penggunaannya harus tetap memperhatikan keintegrasian SPIP. Kelima unsur SPIP yang dijabarkan dalam 25 sub unsur harus dilaksanakan menyatu dan menjadi bagian integral dengan kegiatan instansi pemerintah. Instansi pemerintah dapat menggunakan 25 sub unsur sebagai acuan dalam menyelenggarakan SPIP.

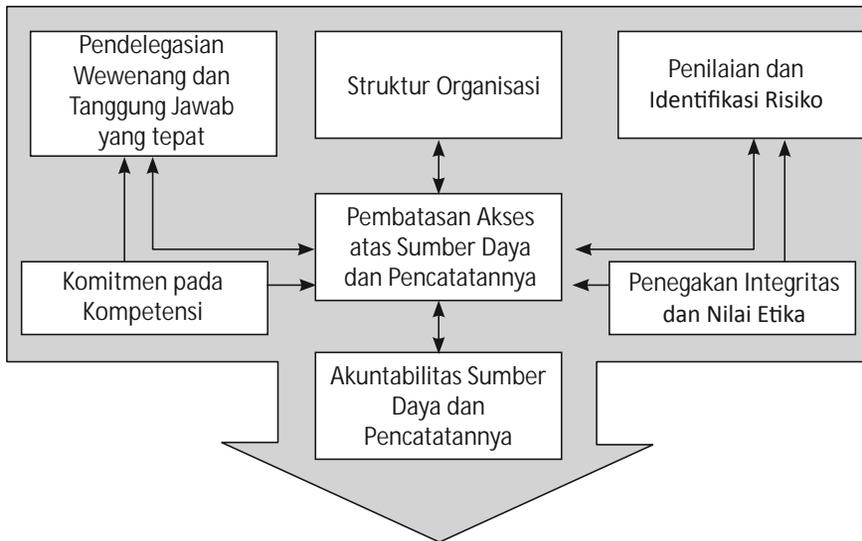
Untuk mencapai tujuan pengendalian, SPIP dilaksanakan secara integral atas kelima unsur dan melekat (*built-in*) pada setiap kegiatan dan entitas. Oleh karena itu, dalam penggunaan sub unsur, instansi pemerintah perlu memperhatikan keterkaitannya dengan sub unsur yang lain, yang memiliki keterkaitan secara langsung. Hal ini harus dipertimbangkan oleh pimpinan instansi pemerintah dalam mengembangkan kebijakan dan prosedur terkait sub unsur tertentu.

Berikut ini dicontohkan penggunaan penyelenggaraan SPIP sub unsur pembatasan akses atas sumber daya dan keterkaitannya dengan sub unsur lain. Bila pada suatu instansi pemerintah, diidentifikasi adanya risiko kehilangan aset, kehilangan peralatan dan inventaris, kehilangan hasil penelitian yang strategik, yang berpotensi menghambat pencapaian tujuan instansi pemerintah, maka untuk meminimalkan risiko kehilangan sumber daya tersebut, instansi pemerintah dapat menerapkan kegiatan pengendalian berupa pembatasan akses atas sumber daya. Untuk itu, instansi pemerintah dapat menggunakan sub unsur pembatasan akses atas sumber daya sebagai acuan dalam membangun kebijakan dan prosedur dan internalisasinya. Selain memperhatikan ketentuan peraturan yang lebih tinggi, instansi pemerintah perlu mempertimbangkan juga penggunaan sub unsur lainnya, seperti:

1. Sub unsur identifikasi risiko, sehingga risiko kehilangan sumber daya merupakan hasil identifikasi.
2. Sub unsur penilaian risiko, sehingga dapat diperoleh gambaran, bahwa risiko atas kehilangan sumber daya merupakan risiko utama yang berpotensi menghambat pencapaian tujuan instansi pemerintah.
3. Sub unsur struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan, sehingga pembatasan akses yang akan dilakukan telah memperhatikan struktur organisasi secara tepat.
4. Sub unsur pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, agar pembatasan akses dapat dilakukan secara berjenjang sesuai dengan wewenang dan tanggung jawab.
5. Sub unsur komitmen terhadap kompetensi, agar delegasi wewenang dan tanggung jawab yang diberikan kepada pegawai telah memperhatikan kompetensi pegawai yang ditunjuk.
6. Sub unsur penegakan integritas dan etika, agar tidak ada penyalahgunaan wewenang oleh petugas yang memiliki akses.
7. Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya, bahwa pembatasan sumber daya perlu dinilai pertanggungjawaban dan akuntabilitasnya.
8. Sub unsur informasi dan sub unsur komunikasi yang efektif, untuk mengkomunikasikan informasi atas efektivitas pembatasan akses.
9. Sub unsur pemantauan berkelanjutan, untuk memastikan dan mengarahkan agar pembatasan akses telah berjalan dengan efektif.

Dalam pengembangannya, pembatasan akses ini diselenggarakan secara terintegrasi dengan sub unsur lainnya, menyatu dengan kegiatan operasional pengelolaan sumber daya pada suatu instansi pemerintah, sehingga kebijakan beberapa sub unsur sistem pengendalian intern yang terkait dapat dirumuskan dalam satu atau beberapa kebijakan. Dengan kata lain, satu kebijakan dapat mengatur beberapa sub unsur SPIP.

Uraian contoh tersebut di atas dapat digambarkan sebagai berikut:



**Gambar 4.2.**  
Contoh Hubungan Antar Sub Unsur SPIP

### C. Pelaksanaan Unsur dan Sub Unsur SPIP

Penggunaan struktur unsur dan sub unsur SPIP secara umum mengacu pada tahapan penyelenggaraan SPIP. Pada tahap pelaksanaan, instansi pemerintah melakukan pemetaan atas kondisi sistem pengendalian intern yang sudah dimilikinya dengan mengacu pada pemetaan. Jika dari hasil pemetaan diperlukan pembangunan infrastruktur, internalisasi sub unsur tertentu, ataupun pengembangan berkelanjutan, maka instansi pemerintah menggunakan sub unsur sesuai dengan sub unsur yang diperlukan.

Di tingkat instansi (entitas), tingkat kementerian/lembaga dan pemerintah daerah, seluruh pedoman SPIP relevan untuk diterapkan, karena seluruh unsur dan sub unsur SPIP wajib diselenggarakan sepenuhnya secara efektif. Sedangkan, di tingkat unit kerja mandiri di bawah kementerian/lembaga dan satuan kerja di bawah pemerintah daerah propinsi/kabupaten/kota dapat digunakan sub unsur SPIP yang relevan dengan tugas pokok, fungsi dan kewenangannya yang mengacu pada kebijakan teknis yang dibuat di tingkat kementerian/lembaga atau pemerintah daerah propinsi/kabupaten/kota di atasnya.

Untuk membantu memahami hal tersebut, berikut diberikan acuan yang dapat digunakan bagi instansi pemerintah untuk menentukan pedoman sub unsur yang akan digunakan.

### **1. Penggunaan 8 (delapan) sub unsur terkait lingkungan pengendalian yang kondusif**

Untuk mewujudkan lingkungan pengendalian yang kondusif, maka pada tingkat instansi kementerian, lembaga, pemerintah provinsi, kabupaten perlu membangun infrastruktur struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan, kebijakan yang sehat atas pembinaan SDM, perwujudan peran APIP yang efektif. Untuk itu, pada tingkat instansi tersebut pedoman sub unsur kebijakan yang sehat tentang pembinaan SDM, pedoman sub unsur struktur organisasi yang sesuai kebutuhan, pedoman sub unsur peran APIP yang efektif, relevan untuk diterapkan. Meskipun demikian, ketiga sub unsur tersebut di atas tidak sepenuhnya relevan untuk diterapkan secara utuh pada semua unit kerja, akan tetapi hanya relevan seutuhnya pada unit kerja teknis tertentu, seperti perwujudan peran APIP yang efektif hanya relevan untuk diterapkan pada unit kerja pengawasan intern (Unit APIP/Inspektorat). Demikian halnya dengan sub unsur pembentukan struktur organisasi yang sesuai kebutuhan kurang relevan untuk diterapkan sepenuhnya pada unit kerja sebagai pelaksana kebijakan, dan pedoman sub unsur kebijakan yang sehat tentang pembinaan SDM sangat relevan untuk dibangun seutuhnya pada unit kerja yang memiliki kewenangan pembinaan pegawai, sejak rekrutmen, orientasi, promosi, penempatan sampai dengan pemberhentian.

### **2. Penggunaan 2 (dua) sub unsur terkait penilaian risiko**

Unsur penilaian risiko terhadap risiko dapat diterapkan seluruhnya baik pada tingkat instansi, yaitu kementerian/lembaga dan pemerintah daerah maupun pada tingkat aktivitas di setiap unit kerja mandiri sampai ke kegiatan, serta satuan kerja pemerintah daerah di bawah provinsi, kabupaten dan kota sampai ke kegiatan.

### **3. Penggunaan 11 (sebelas) sub unsur terkait kegiatan pengendalian**

Dari hasil identifikasi dan penilaian risiko, dilakukan kegiatan pengendalian untuk mengelola, meminimalkan, dan menangani risiko. Kegiatan pengendalian yang akan dipasang tersebut dilekatkan pada kegiatan, dan diterapkan sesuai dengan kebutuhan, fleksibilitas dalam penyelenggaraan dengan mempertimbangkan ukuran, kompleksitas, sifat, tugas dan fungsi instansi pemerintah. Untuk itu, instansi pemerintah dapat mengembangkan berbagai mekanisme, praktik detil dalam suatu prosedur kegiatan yang juga mengatur pengendaliannya, dengan mengacu pada pedoman sub unsur terkait aktivitas pengendalian yang relevan dengan hasil penilaian risiko.

### **4. Penggunaan 2 (dua) sub unsur terkait informasi dan komunikasi yang efektif**

Sub unsur informasi dan komunikasi yang efektif dapat diterapkan seluruhnya baik pada tingkat instansi kementerian, lembaga, pemerintah provinsi, kabupaten dan kota, maupun pada tingkat aktivitas pada setiap unit kerja mandiri sampai ke kegiatan serta satuan kerja pemerintah daerah di bawah provinsi, kabupaten dan kota sampai ke kegiatan. Komunikasi yang efektif agar informasi mengalir ke segala arah, sehingga setiap pihak dapat melaksanakan sistem pengendalian intern dan tanggung jawab operasional secara efisien dan efektif. Dalam rangka menerapkan aktivitas pengendalian di atas, berbagai kebijakan, prosedur dan pedoman, dibangun dan dilaksanakan oleh unit kerja instansi pemerintah.

### **5. Penggunaan 3 (tiga) sub unsur terkait pemantauan pengendalian intern**

Sub unsur terkait pemantauan berupa pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah dan tindak lanjut, dapat diterapkan seluruhnya baik pada tingkat instansi kementerian, lembaga, pemerintah provinsi, kabupaten dan kota, maupun pada tingkat aktivitas pada setiap unit kerja di bawah kementerian, lembaga dan satuan kerja pemerintah daerah di bawah provinsi, kabupaten dan kota, untuk memastikan apakah sistem pengendalian intern berjalan dengan efektif. Untuk itu, perlu dilakukan pemantauan serta dilakukan upaya perbaikan berkelanjutan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah dan tindak lanjut.

Demikian halnya dengan pemetaan dan penilaian sendiri sangat relevan untuk diterapkan baik pada setiap tingkat instansi kementerian, lembaga, pemerintah provinsi, kabupaten dan kota maupun pada tingkat aktivitas unit kerja.

## **D. Ilustrasi Pelaksanaan Unsur dan Sub Unsur Penyelenggaraan SPIP**

### **1. Penyelenggaraan SPIP**

Suatu instansi pemerintah ingin memperoleh gambaran bagaimana menyelenggarakan SPIP secara umum, maka acuan umum yang dipakai adalah unsur penyelenggaraan SPIP, sehingga penyelenggaraan SPIP oleh instansi pemerintah menjadi lebih terarah.

### **2. Pemetaan penyelenggaraan SPIP**

Sebelum menerapkan SPIP, instansi pemerintah perlu memperoleh gambaran mengenai kondisi penyelenggaraan SPIP di unit kerjanya serta infrastruktur apa saja yang harus diperbaiki dan diterapkan. Untuk tujuan tersebut, maka acuan yang diperlukan adalah pemetaan SPIP, dengan demikian, dapat diketahui kondisi penyelenggaraan SPIP yang ada dan yang seharusnya ada di instansi pemerintah, serta perbaikan/penyediaan infrastruktur yang diperlukan (*area of improvement*).

### **3. Membangun infrastruktur**

Setelah melakukan pemetaan, instansi pemerintah bermaksud untuk pembangunan infrastruktur SPIP terkait perilaku dan kebijakan tentang pendelegasian wewenang dan tanggung jawab, maka yang diperlukan adalah sub unsur penegakan integritas dan etika dan sub unsur pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat.

### **4. Penilaian risiko dan aktivitas pengendalian**

Suatu instansi pemerintah, jika hendak melaksanakan penilaian risiko dan merancang aktivitas pengendalian yang diperlukan, maka dapat menggunakan sub unsur identifikasi risiko dan sub unsur analisis risiko. Atas hasil penilaian risiko perlu dirancang aktivitas pengendaliannya, misalnya, terhadap risiko tidak terukurnya kualitas pelayanan, maka

aktivitas pengendaliannya berupa penetapan indikator kinerja dan pemantauan. Dalam hal ini instansi pemerintah dapat menggunakan sub unsur penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja.

## **5. Informasi dan komunikasi**

Agar setiap pihak dapat melaksanakan pengendalian intern dan tanggung jawab operasional secara efisien dan efektif, jika instansi pemerintah bermaksud mengembangkan sistem informasi dan komunikasi yang diperlukan, untuk tujuan tersebut, instansi pemerintah dapat menggunakan sub unsur sistem informasi dan sub unsur komunikasi yang efektif.

## **6. Pemantauan**

Untuk memantau apakah sistem pengendalian intern sudah berjalan dengan efektif serta upaya perbaikan yang perlu dilakukan, maka instansi pemerintah perlu menggunakan pemantauan yang terdiri dari sub unsur pemantauan berkelanjutan dan sub unsur evaluasi terpisah.

## **E. Latihan Soal**

1. Jelaskan 5 unsur dan sub unsur pelaksanaan SPIP?
2. Jelaskan hubungan unsur dan sub unsur pelaksanaan SPIP?
3. Gambarkan hubungan antar sub unsur SPIP?
4. Apa saja persyaratan untuk mewujudkan lingkungan pengendalian yang kondusif, maka pada tingkat instansi kementerian, lembaga, pemerintah daerah?
5. Apa saja sub unsur yang terkait dengan penilaian risiko?
6. Apa saja sub unsur yang terkait dengan kegiatan pengendalian?
7. Apa saja sub unsur yang terkait dengan informasi dan komunikasi yang efektif?
8. Sebutkan tahapan pelaksanaan unsur dan sub unsur penyelenggaraan SPIP?
9. Jelaskan apa yang dimaksud pemetaan penyelenggaraan SPIP?



## BAB V

# LINGKUNGAN PENGENDALIAN

Lingkungan pengendalian adalah unsur pertama dalam SPIP sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang SPIP. Peraturan tersebut mewajibkan pimpinan instansi pemerintah untuk menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya. Hal ini merupakan komponen yang sangat penting dan menjadi unsur dasar di dalam SPIP.

Lingkungan pengendalian merupakan unsur yang sangat penting dalam sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP), karena memberikan dorongan untuk terciptanya dan terpeliharanya perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerja instansi pemerintah. Salah satu sub unsur lingkungan pengendalian adalah komitmen terhadap kompetensi. Komitmen terhadap kompetensi mendorong pencapaian tujuan organisasi secara lebih baik, karena fungsi-fungsi yang ada diisi oleh sumber daya manusia yang mempunyai keahlian, pengetahuan, dan sikap yang diperlukan untuk penyelesaian suatu kegiatan secara optimal.

Kemampuan pimpinan untuk menciptakan dan memelihara lingkungan kerja yang kondusif akan menjadi motivasi kuat bagi para pegawai untuk

memberikan yang terbaik dalam pelaksanaan pekerjaannya. Sebaliknya, pimpinan yang tidak/kurang kompeten dalam menciptakan lingkungan yang positif akan berpotensi mempengaruhi pegawai untuk melakukan hal-hal negatif yang dapat merugikan instansinya.

Lingkungan pengendalian memiliki beberapa sub unsur yang menjadi pilar utama atau pilar dasar dalam mencapai tujuan SPIP yaitu operasional yang efektif dan efisien, pelaporan yang andal, keamanan aset dan instansi pemerintah untuk mematuhi ketentuan yang berlaku. Sub unsur lingkungan pengendalian terdiri dari:

1. Penegakan integritas dan nilai etika.
2. Komitmen terhadap kompetensi (pakta integritas).
3. Kepemimpinan yang kondusif.
4. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan.
5. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat.
6. Penyusunan dan penerapan kebijakan pembinaan sumber daya manusia.
7. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif.
8. Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

Uraian dari sub unsur lingkungan dapat dijelaskan secara lengkap sebagai berikut :

## **A. Penegakan Integritas dan Nilai Etika.**

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, pasal 4 mengatur tentang lingkungan pengendalian. Peraturan tersebut menyebutkan bahwa pimpinan instansi pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan SPIP dalam lingkungan kerjanya, diantaranya dilaksanakan melalui penegakan integritas dan nilai etika.

Secara konseptual, integritas dan nilai etika sangat jelas memberikan pengaruh positif pada organisasi dan individu. Hal yang lebih penting adalah bagaimana integritas dan nilai etika dapat diwujudkan dan ditegakkan. Penegakan integritas dan nilai etika adalah menerjemahkan integritas dan nilai etika ke dalam suatu kode etik atau aturan perilaku, serta menerapkannya secara konsisten dalam kegiatan sehari-hari.

Kode etik merupakan terjemahan Bahasa Inggris, *code of ethic*. *Code* berasal dari Bahasa Latin *codex*. *Codex* adalah sekumpulan dokumen yang berisi peraturan atau undang-undang. Kode etik atau aturan perilaku merupakan serangkaian pernyataan nilai dan perilaku yang diharapkan dari individu anggota organisasi pada saat mereka bekerja yang akan menjadi sarana dalam penegakan integritas dan nilai etika. Kode etik atau aturan perilaku merupakan muara dari nilai etika, suatu proses dan upaya memilih antara pilihan yang benar dan salah, yang adil dan tidak adil, patut dan tidak patut, pilihan antara tujuan dengan cara mencapainya, pilihan antara kepentingan pribadi dengan perusahaan, atau pilihan antara beberapa kepentingan.

Penegakan integritas dan nilai etika secara berkelanjutan oleh instansi pemerintah dan penyelenggara negara secara memadai adalah salah satu jaminan terbaik untuk mencapai pondasi bagi lingkungan pengendalian dalam SPIP. Kuatnya integritas dan nilai etika juga secara langsung akan memperbaiki peningkatan pelayanan publik dan kinerja, yang pada gilirannya mendukung tercapainya *good governance*.

Penegakan integritas dan nilai etika diawali dengan pemahaman bersama melalui langkah sosialisasi dengan media yang ada, yang selanjutnya dilaksanakan pemetaan. Pembangunan infrastruktur untuk pelaksanaan dan penerapannya harus menjadi komitmen bersama instansi pemerintah dan dilaksanakan secara konsisten. Sementara pengembangan berkelanjutan merupakan langkah agar secara kontinu aturan perilaku termonitor pelaksanaannya sehingga setiap kelemahan dapat dirumuskan rencana tindak yang tepat. Disadari sepenuhnya bahwa proses penegakan integritas dan nilai etika tidaklah mudah. Kata bijak mengatakan bahwa penegakan integritas tidak semudah membalik telapak tangan. Faktor penting keberhasilan antara lain:

1. *Leadership* yang kuat, pemimpin yang berpengaruh kuat pada tercapainya integritas dan nilai etika, baik melalui upaya yang diciptakannya maupun teladan yang dijalankannya.
2. Dukungan seluruh pegawai, pemimpin yang kuat tidak ada artinya bila tidak didukung segenap anggota instansi pemerintah untuk secara sadar bersama-sama mendukung tegaknya integritas dan nilai etika.
3. Konsistensi pelaksanaan penegakan, konsistensi dalam penerapan dan penegakan sangat diperlukan sehingga tidak ada persepsi standar

ganda oleh individu anggota instansi pemerintah. Setiap tindakan penegakan harus memunculkan komitmen baru untuk penegakan kode etik atau aturan perilaku.

Komitmen ketiga hal di atas akan membentuk komitmen kuat karena diperoleh dari pemimpin dan segenap anggota instansi pemerintah. Konsistensi pelaksanaan penegakan oleh pimpinan instansi pemerintah akan menjadi teladan bagi semua pegawai dengan perilaku yang sama antara nilai yang disepakati dengan perilaku yang diterapkan pada setiap kondisi. Konsistensi juga menyangkut penegakan, yaitu perlakuan sama bagi semua orang tanpa terkecuali atas terjadinya pelanggaran aturan.

Keberhasilan penegakan integritas dan nilai etika secara bersama dengan sub unsur lingkungan pengendalian lainnya akan memperkuat sistem pengendalian intern di lingkungan instansi pemerintah.

Parameter penerapan penegakan integritas dan nilai etika adalah sebagai berikut:

1. Instansi pemerintah telah menyusun dan menerapkan aturan perilaku serta kebijakan lain yang berisi tentang standar perilaku etis, praktik yang dapat diterima, dan praktik yang tidak dapat diterima termasuk benturan kepentingan.
2. Suasana etis dibangun pada setiap tingkat pimpinan instansi pemerintah dan dikomunikasikan di lingkungan instansi pemerintah yang bersangkutan.
3. Pekerjaan yang terkait dengan masyarakat, anggota badan legislatif, pegawai, rekanan, auditor, dan pihak lainnya dilaksanakan dengan tingkat etika yang tinggi.
4. Tindakan disiplin yang tepat dilakukan terhadap penyimpangan atas kebijakan dan prosedur atas pelanggaran aturan perilaku.
5. Pimpinan instansi pemerintah menjelaskan dan mempertanggungjawabkan adanya intervensi atau pengabaian atas pengendalian intern.
6. Pimpinan instansi pemerintah menghapus kebijakan atau penugasan yang dapat mendorong perilaku tidak etis.

Parameter ini dimaksudkan untuk memberikan acuan praktis bagi pimpinan instansi pemerintah dalam menciptakan dan melaksanakan sistem pengendalian intern, khususnya pada unsur lingkungan pengendalian dengan sub unsur penegakan integritas dan nilai etika di lingkungan instansi yang dipimpinnya.

Hal-hal yang dicakup dalam adalah acuan mendasar yang berlaku secara umum bagi seluruh instansi pemerintah, yang minimal harus dipenuhi dalam penegakan integritas dan nilai etika, serta tidak mengatur secara spesifik bagi instansi tertentu. Instansi pemerintah hendaknya dapat mengembangkan lebih jauh langkah-langkah yang perlu diambil sesuai dengan kebutuhan organisasi, dengan tetap mengacu dan tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, indikator keberhasilan penerapan sub unsur penegakan integritas dan nilai etika adalah sebagai berikut:

1. Tersusun, tersosialisasi dan diterapkannya aturan perilaku yang komprehensif dan langsung mengatur hal-hal yang krusial.
2. Setiap tingkatan pimpinan telah memberikan keteladanan penerapan aturan perilaku dalam tutur kata maupun tindakan nyata.
3. Telah terlaksananya penegakan disiplin penerapan aturan etika secara konsisten, adil, dan transparan.
4. Diterapkannya sistem yang transparan dalam hal terdapat intervensi, *waiver* (pengabaian), ataupun pengecualian implementasi SPI.
5. Terciptanya suasana kerja yang sehat untuk mendukung tumbuhnya perilaku etis, sebaliknya tidak terdapat suasana yang mendorong perilaku tidak etis.

Penerapan sub unsur penegakan integritas dan nilai etika pada dasarnya ditandai dengan adanya suatu aturan perilaku yang dikomunikasikan kepada seluruh individu organisasi dan dilaksanakan penegakannya.

## **B. Komitmen pada Kompetensi**

Komitmen terhadap kompetensi dapat terwujud apabila pimpinan instansi pemerintah memiliki kemampuan manajerial dan pengalaman teknis yang luas dalam pengelolaan instansi pemerintah. Hal ini memungkinkan organisasi untuk menyusun dan menerapkan kebijakan yang mendorong adanya standar kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam instansi pemerintah. Untuk mempertahankan dan meningkatkan kompetensi, organisasi menyelenggarakan pelatihan dan pembimbingan secara berkelanjutan.

Komitmen terhadap kompetensi berarti adanya kemauan/kesadaran (janji) bagi pimpinan dan pegawai suatu instansi pemerintah untuk

bersama-sama dan bertanggung jawab akan bertindak (perilaku) guna mewujudkan visi, misi, dan tujuan instansinya, dengan melakukan tugas/jabatan sesuai dengan peran dan fungsinya yang sebanding dengan pengetahuan, serta keahliannya.

Penerapan komitmen terhadap kompetensi dalam suatu instansi akan membentuk kepedulian setiap orang untuk menghargai peran dan fungsinya, serta dapat tetap berinteraksi secara berkelanjutan dalam upaya peningkatan kinerja. Beberapa perilaku yang harus dimiliki setiap orang dalam instansi pemerintahan untuk menerapkan komitmen terhadap kompetensi antara lain:

1. Adanya pemahaman yang sama mengenai kompetensi, yaitu pengetahuan, keahlian, dan perilaku.
2. Adanya komunikasi yang efektif antara pegawai dan pimpinan.
3. Adanya saling pengertian dan penghargaan tentang posisi dan peran masing-masing.
4. Keinginan/kemauan/kesadaran untuk melaksanakan tugas dengan sebaik-baiknya, sesuai dengan kompetensi masing-masing.
5. Kemauan untuk dibimbing dan membimbing setiap pelaksanaan tugas.
6. Kemauan untuk mengembangkan diri melalui pendidikan dan pelatihan.
7. Dukungan atas perkembangan pegawai.
8. Berikan keteladanan, dengan menunjukkan kualitas terbaik.

Variabel yang harus diperhatikan dalam pemenuhan komitmen pada kompetensi adalah sebagai berikut:

1. Pimpinan instansi pemerintah telah mengidentifikasi dan mendefinisikan tugas-tugas yang dibutuhkan untuk menjalankan pekerjaan tertentu dan mengisi berbagai posisi.
2. Analisis pengetahuan, keahlian, dan kemampuan yang dibutuhkan dari seorang pegawai untuk melaksanakan tugas yang diembannya.
3. Pelatihan dan bimbingan untuk membantu pegawai mempertahankan dan meningkatkan kompetensi dalam pekerjaannya.

Tanggung jawab pimpinan instansi pemerintah dalam meyakinkan komitmennya terhadap kompetensi harus dimulai dengan menetapkan kebijakan-kebijakan dalam sumber daya manusia dan praktiknya, yaitu :

1. Menetapkan persyaratan tingkat pengetahuan dan keahlian dari tiap kedudukan di organisasi.
2. Melakukan verifikasi atas kualifikasi tiap calon yang akan menduduki suatu jabatan.
3. Hanya mengangkat dan mempromosikan orang-orang yang memiliki pengetahuan dan keahlian yang dipersyaratkan.
4. Membangun program-program pelatihan yang membantu para pegawai meningkatkan pengetahuan dan keahlian mereka.

Parameter penerapan komitmen pada kompetensi adalah sebagai berikut:

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

Penerapan komitmen terhadap kompetensi, terlihat dari adanya indikator sebagai berikut:

1. Pelaksanaan rekrutmen pegawai sesuai dengan kompetensi yang dibutuhkan oleh instansi pemerintah.
2. Penempatan pegawai pada posisi tertentu berdasarkan kompetensi yang dipersyaratkan.
3. Komplain atau keluhan terhadap kurangnya kompetensi dalam pelaksanaan tugas tidak signifikan.
4. Tersusun dan terlaksananya program pendidikan dan pelatihan yang terstruktur dan sistematis.
5. Tersedianya pedoman evaluasi untuk komitmen terhadap kompetensi.
6. Adanya proses evaluasi yang terstruktur dan berkesinambungan.

Tujuan akhir dari penerapan sub unsur komitmen terhadap kompetensi sebagai salah satu sub unsur dari unsur lingkungan pengendalian dalam SPIP adalah terimplementasikannya prinsip penempatan orang yang tepat pada tempat yang tepat, yaitu *the right man on the right*

*place*, melalui identifikasi kegiatan, penetapan standar kompetensi setiap jabatan, prosedur pelaksanaan pekerjaan, peningkatan kompetensi pegawai, serta pengangkatan pemimpin organisasi yang kompeten.

Tujuan tersebut dapat dicapai bila pimpinan instansi pemerintah telah memiliki kemampuan manajerial dan pengalaman teknis yang luas dalam pengelolaan instansi pemerintah, sehingga dapat mengarahkan instansi untuk mencapai sasaran sebagai berikut :

1. Teridentifikasinya seluruh kegiatan yang dibutuhkan melalui proses analisis tugas. pelaksanaan pengawasan. penetapan dan pemutakhiran uraian jabatan untuk mengidentifikasi dan mendefinisikan tugas-tugas khusus.
2. Tersusunnya standar kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi berdasarkan pengetahuan, keahlian, dan kemampuan yang diperlukan, telah diinformasikan kepada pegawai, serta telah diterapkan *fit and proper test*.
3. Terselenggaranya pelatihan dan pembimbingan yang berkesinambungan untuk seluruh pegawai guna mempertahankan dan meningkatkan kompetensi yang didasarkan program pelatihan yang memadai.
4. Terlaksananya proses pembimbingan oleh pimpinan kepada pegawai untuk mencapai peningkatan kinerja.
5. Terlaksananya penilaian kinerja yang didasarkan pada faktor penting pekerjaan untuk masing-masing pegawai.

Penerapan sub unsur komitmen terhadap kompetensi pada dasarnya ditandai dengan adanya kesadaran akan perlunya kompetensi dalam setiap penugasan penyelenggaraan pemerintahan, baik pimpinan maupun pegawai. Kesadaran dimaksud seharusnya diwujudkan dalam bentuk kebijakan dan prosedur terkait dengan komitmen terhadap kompetensi yang harus dipahami oleh seluruh pegawai, sehingga dapat diimplementasikan.

### **C. Kepemimpinan yang Kondusif**

Salah satu sub unsur yang sangat penting pada lingkungan pengendalian dalam SPIP adalah kepemimpinan yang kondusif. Meskipun sistem pengendalian intern suatu organisasi telah dirancang secara baik, namun tidak akan bekerja dengan baik apabila manajemen melakukan intervensi terhadap sistem pengendalian intern, dengan tujuan untuk

mengambil keuntungan pribadi. Tindakan ini dikenal dengan nama *management override*, seperti niat manajemen untuk merekayasa laporan untuk seolah-olah meningkatkan kinerja organisasi, atau menutupi kecurangan yang telah dilakukannya.

Kepemimpinan yang kondusif diperlukan sebagai upaya untuk mempengaruhi perilaku orang lain agar dapat mengikuti kehendaknya dalam rangka mencapai tujuan bersama. Dalam konteks membangun, mengembangkan dan mengimplementasikan sistem pengendalian intern pemerintah, maka kepemimpinan adalah suatu proses mempengaruhi aktivitas-aktivitas individu dan atau kelompok untuk menciptakan iklim kerja yang memungkinkan menerapkan unsur-unsur sistem pengendalian intern, yang terdiri dari lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan.

Kepemimpinan yang kondusif juga diperlukan untuk mencegah terjadinya risiko internal, seperti sumber daya manusia yang tidak kompeten, peralatan yang tidak memadai, kebijakan dan prosedur yang tidak jelas, suasana kerja yang tidak kondusif, serta adanya kolusi yang membuat sistem pengendalian intern tidak bekerja dengan baik.

Kepemimpinan yang kondusif didasarkan pada konsep *tone at the top*, yaitu pemimpin memberikan keteladanan (*lead by example*) kepada bawahannya, melalui berbagai kebijakan yang mendukung terlaksananya SPIP secara efektif. Pasal 4 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 mengatur bahwa kepemimpinan yang kondusif sekurang-kurangnya ditunjukkan dengan mempertimbangkan risiko dalam pengambilan keputusan, menerapkan manajemen berbasis kinerja, mendukung fungsi tertentu dalam penerapan SPIP, melindungi atas aset dan informasi dari akses dan penggunaan yang tidak sah, melakukan interaksi secara intensif dengan pejabat pada tingkatan yang lebih rendah, serta merespon secara positif terhadap pelaporan yang berkaitan dengan keuangan, penganggaran, program, dan kegiatan.

Kepemimpinan yang kondusif adalah kepemimpinan yang mampu menggerakkan anggota organisasi untuk melaksanakan program dan kegiatan dalam rangka pencapaian tujuan organisasi. Dengan kata lain, kepemimpinan yang kondusif adalah kepemimpinan yang efektif dalam mengarahkan seluruh sumber daya dan potensi organisasi, termasuk dalam situasi organisasi melakukan perubahan dalam rangka mencapai kinerja yang lebih baik.

Efektivitas kepemimpinan merupakan kemampuan untuk membuat perubahan. Seorang pemimpin yang efektif mempunyai karakteristik:

1. Memotivasi anggotanya agar bekerja secara efektif dan efisien.
2. Menjadikan komunikasi sebagai dasar untuk pencapaian tujuan organisasi.
3. Berpikir secara garis besar dan dikelilingi oleh orang yang mampu menjabarkan pemikirannya.
4. Selalu mempunyai ide untuk mencapai visi organisasi.

Kemampuan yang harus dimiliki oleh pemimpin yang efektif, adalah sebagai berikut:

1. *Technical skills*  
Terdiri dari profesi atau pengetahuan mengenai fungsi khusus dan keahlian untuk menggunakan alat dan teknik suatu fungsi atau profesi.
2. *Human skills*  
Mempunyai pemahaman terhadap perasaan, perilaku, dan sikap diri sendiri atau orang lain, dan menggunakannya untuk berkomunikasi, serta bertindak secara cerdas.
3. *Conceptual skills*  
Kemampuan untuk melihat organisasi secara menyeluruh dan bagaimana berbagai pihak bergantung satu sama lain dalam bertindak. Kemampuan ini digunakan untuk membuat keputusan yang bijaksana.

Dalam konteks penerapan SPIP, kepemimpinan yang diperlukan adalah kepemimpinan yang mampu membawa perubahan atau *transformational leaders*, karena penerapan SPIP akan membawa perubahan sikap dan perilaku setiap anggota organisasi.

*Transformational leaders* mempunyai karakteristik sebagai berikut:

1. Suatu perasaan mendalam mengenai tujuan pribadi dan tekad untuk merealisasikan tujuan tersebut.
2. Kemauan yang kuat untuk bertanggung jawab dan merealisasikan sesuatu tanpa sikap sebagai atasan secara berlebihan.
3. Penampilan sosial yang kuat dan kemampuan untuk berkomunikasi yang baik, disertai dengan perilaku yang tidak biasa.
4. Mempunyai sensitivitas terhadap perasaan orang lain dan kemampuan untuk berhubungan dengan orang lain secara pribadi.

5. Kemauan untuk mengambil risiko pribadi dan membuat pengorbanan dalam rangka merealisasikan visi.

Variabel yang harus diperhatikan dalam filosofi dan gaya kepemimpinan instansi pemerintah adalah:

1. Sikap pimpinan terhadap risiko pengambilan keputusan.
2. Penggunaan manajemen berbasis kinerja.
3. Mutasi (*turnover*) pegawai di bidang yang membutuhkan keterampilan khusus.
4. Sikap pimpinan instansi pemerintah terhadap fungsi-fungsi akuntansi, sistem informasi manajemen, operasi personalia, monitoring, auditor internal, dan eksternal, serta evaluasi.
5. Pengamanan instansi pemerintah terhadap aset dan informasi berharga dari akses atau penggunaan yang tidak berhak.
6. Pimpinan pusat instansi pemerintah berinteraksi secara intensif dengan pemimpin wilayah yang berada di tempat lain.
7. Pimpinan memiliki respon yang baik terhadap laporan keuangan, anggaran, dan operasional/program.

Bidang-bidang yang rawan dipengaruhi oleh pemegang kekuasaan adalah:

1. Menyetujui dan memantau misi organisasi dan perencanaan strategis.
2. Membangun, mempraktikkan, dan memantau nilai-nilai, serta kode etik organisasi.
3. Mengawasi keputusan dan tindakan para manajer senior.
4. Membangun kebijakan tingkat tinggi dan struktur organisasi.
5. Meyakinkan dan memberikan akuntabilitas kepada para *stakeholder*.
6. Membangun keseluruhan gaya manajemen (*management style*), filosofi manajemen, dan kondisi yang kondusif.
7. Mengarahkan pengawasan manajemen terhadap proses-proses organisasi utama (*key business processes*).

Kepemimpinan sangat bergantung pada jenis atau gaya kepemimpinan yang dianut oleh manajemen tersebut. Pengembangan kepemimpinan yang kondusif, sangat terkait dengan gaya kepemimpinan yang dianut manajemen.

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

Beberapa gaya kepemimpinan yang dikenal adalah sebagai berikut:

1. Gaya otokratik, pada umumnya memberikan perintah dan meminta bawahannya untuk mematuhi.
2. Gaya demokratik, pada umumnya meminta masukan kepada para bawahan/stafnya terlebih dahulu sebelum mengambil keputusan.
3. Gaya bebas terkendali, memposisikan dirinya sebagai seorang konsultan bagi bawahan/stafnya, dan cenderung memberikan kewenangan kepada stafnya untuk mengambil keputusan.

Setiap aspek pada lingkungan pengendalian dipengaruhi oleh filosofi manajemen dan gaya kepemimpinan yang diterapkan pada waktu membuat keputusan. Dalam hal ini, menyangkut aspek-aspek perilaku pimpinan pada setiap tingkatan/unit pada instansi pemerintah.

Tujuan akhir (*ultimate goal*) dari penerapan sub unsur kepemimpinan yang kondusif sebagai salah satu sub unsur dari unsur lingkungan pengendalian dalam SPIP adalah terimplementasikannya pola kepemimpinan yang kondusif, melalui sikap pimpinan yang mempertimbangkan risiko, menerapkan manajemen berbasis kinerja, mendukung seluruh fungsi, melindungi sumber daya, berinteraksi intensif, serta bersikap positif dan responsif.

Tujuan tersebut dapat dicapai melalui sasaran sebagai berikut :

1. Pimpinan mengambil keputusan setelah menganalisis risiko dan menentukan pengelolaan risiko tersebut.
2. Diterapkannya manajemen berbasis kinerja sehingga kinerja setiap individu terkait dengan visi, misi organisasi, dan dapat diukur/ diperbandingkan dengan targetnya.
3. Pimpinan memiliki komitmen kuat terhadap fungsi pencatatan dan pelaporan keuangan, manajemen informasi, pengelolaan pegawai, dan pengawasan.
4. Pimpinan melindungi aset dan informasi dari akses dan penggunaan yang tidak sah, melalui penerapan manajemen aset, dan informasi yang memadai.
5. Melakukan interaksi secara intensif dengan pejabat pada tingkatan yang lebih rendah, serta tidak adanya mutasi pegawai berlebihan di fungsi kunci, yang tidak sesuai dengan pola mutasi.
6. Merespon secara positif terhadap pelaporan yang berkaitan dengan keuangan, penganggaran, program, dan kegiatan.

Penerapan sub unsur kepemimpinan yang kondusif dapat memberikan manfaat sebagai berikut :

1. Kepemimpinan dapat memberikan keteladanan (*tone at the top*) dalam berbagai hal, termasuk penerapan aturan etika, ketaatan terhadap perundang-undangan, dan kegiatan operasional sehari-hari.
2. Gaya kepemimpinan dapat membentuk pola, corak, jiwa, ataupun *style* organisasi secara keseluruhan.
3. Kepemimpinan dapat menumbuhkan motivasi dan penegakan disiplin bagi seluruh jajaran manajemen dan anggota organisasi.
4. Gaya kepemimpinan yang efektif dapat menjadi penggerak (*generator*) kinerja organisasai secara keseluruhan, yang dibangun dari kinerja individu secara akumulatif.
5. Menjalin dan menumbuhkan suasana harmonis dan komunikatif dalam kehidupan berorganisasi.

#### **D. Pembentukan Struktur Organisasi yang Sesuai Dengan Kebutuhan**

Lingkungan pengendalian yang baik adalah lingkungan yang seluruh sub unsur pengendaliannya dapat berjalan secara efektif, termasuk sub unsur pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan. Struktur organisasi sangat penting karena merupakan infrastruktur dasar bagi instansi pemerintah untuk menjalankan tugas dan fungsinya. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan diharapkan dapat memberikan kepastian ruang gerak bagi seluruh sumber daya manusia yang dimiliki instansi dalam mencapai kinerja yang diharapkan, serta sebagai sarana pendistribusian sumber daya lainnya

Stephen P. Robbins (2002) menyebutkan struktur organisasi merupakan gambaran yang menjelaskan bagaimana tugas kerja akan dibagi, dikelompokkan, dan dikoordinasikan secara formal. Struktur organisasi, dapat pula diartikan sebagai cara bagi organisasi untuk mengatur orang-orang yang berada (bekerja) di dalamnya, termasuk jenis pekerjaannya, sehingga pekerjaan-pekerjaan yang ada dapat dilaksanakan dengan baik dan tujuan organisasi dapat dicapai secara efektif. Lebih lanjut, agar susunan organisasi tampak jelas, mudah dilihat dan dibaca oleh siapapun, maka struktur organisasi perlu digambarkan dalam bentuk grafis yang dinamakan bagan organisasi.

Struktur organisasi lebih lanjut tidak sekedar kotak di dalam bagan, tetapi juga menunjukkan pola interaksi dan koordinasi yang menghubungkan komponen teknologi, tugas, dan manusia dari organisasi untuk meyakinkan bahwa organisasi tersebut mencapai tujuan.

Stephen P. Robbins (2002), menyebutkan ada beberapa elemen penting yang perlu diperhatikan ketika mendesain struktur organisasi, yaitu:

1. Spesialisasi pekerjaan (*work specialization*).  
Spesialisasi pekerjaan ini bermakna bahwa organisasi memperhatikan pembagian pekerjaan berdasarkan keahlian khusus yang dimiliki oleh karyawannya, dan pekerjaan yang ditangani biasanya dilakukan berulang-ulang.
2. Departementalisasi (*departmentalization*).  
Departementalisasi merupakan pengelompokan pekerjaan sehingga tugas-tugas yang sama dapat dikoordinasikan secara baik.
3. Rantai perintah (*chain of command*).  
Rantai perintah merupakan garis kewenangan yang tidak terputus, dari puncak organisasi ke eselon yang paling bawah, dan menjelaskan siapa melapor kepada siapa.
4. Rentang kendali (*span of control*).  
Rentang kendali adalah pertimbangan yang menyangkut seberapa banyak seorang manajer dapat memimpin dan mengendalikan bawahan secara efektif dan efisien.
5. Sentralisasi dan Desentralisasi.  
Sentralisasi mengacu pada terpusatnya pengambilan keputusan di titik tunggal dalam organisasi. Sebaliknya, semakin banyak bawahan yang memberikan masukan atau yang memiliki kewenangan untuk membuat keputusan, maka semakin terdesentralisasi organisasi ini.
6. Formalisasi.  
Formalisasi mengacu pada suatu tingkat di mana pekerjaan dalam organisasi distandarkan. Jika suatu pekerjaan sangat terformalisasi, pekerjaan tersebut memiliki sedikit kewenangan dalam menentukan kegiatan apa yang harus dilaksanakan dan bagaimana seharusnya melakukannya.

Ada tiga desain struktur organisasi yang sering digunakan. Desain tersebut meliputi struktur sederhana, birokrasi dan struktur matriks.

### **1. Struktur Sederhana.**

Struktur sederhana tidak kompleks, karena memiliki tingkat departementalisasi yang rendah, rentang kendali yang luas, dan formalisasi yang rendah. Kekuatan struktur ini adalah cepat, fleksibel, tidak mahal penerapannya, dan memiliki pertanggungjawaban yang jelas. Kelemahan struktur ini adalah sukar diterapkan, kecuali pada organisasi-organisasi kecil.

### **2. Birokrasi.**

Birokrasi dicirikan dengan padatnya tugas-tugas operasional rutin yang harus dicapai, melalui spesialisasi, peraturan, dan perundang-undangan yang sangat formal, tugas-tugas yang dikelompokkan ke dalam departemen-departemen fungsional, kekuasaan yang tersentralisasi, lingkup rentang kendali yang sempit, dan pengambilan keputusan yang mengikuti rantai perintah. Kekuatan utama birokrasi terletak pada kemampuannya untuk melakukan aktivitas yang telah terstandarisasi dengan sangat efisien. Kelemahan birokrasi adalah bahwa spesialisasi menciptakan konflik-konflik pada sub unit.

### **3. Struktur Matriks.**

Pada dasarnya, matriks menggabungkan dua bentuk departementalisasi antara fungsi dan produk. Kekuatan matriks terletak pada kemampuannya untuk mempermudah koordinasi ketika organisasi memiliki banyak kegiatan yang sangat kompleks dan saling tergantung. Kelemahan utama struktur matriks terletak pada kekacauan yang ditimbulkannya, memicu terjadinya adu kekuasaan, dan tekanan pada individu.

Faktor-faktor yang mempengaruhi bentuk struktur organisasi berbeda antar organisasi, yaitu:

#### **1. Strategi.**

Struktur organisasi merupakan alat untuk membantu manajemen dalam mencapai tujuannya. Karena tujuan tersebut berasal dari strategi, maka pembentukan struktur harus mengikuti strategi.

#### **2. Ukuran Organisasi.**

Semakin luas tugas dan fungsi, maka akan semakin besar organisasi yang dibentuk.

### 3. Teknologi.

Istilah teknologi mengarah kepada bagaimana suatu organisasi mentransfer sumber daya menjadi produk atau jasa, dengan peran teknologi sebagai alat bantu yang mempengaruhi beroperasinya organisasi.

### 4. Lingkungan.

Organisasi berinteraksi dengan lingkungan yang tidak menentu. Ada organisasi yang menghadapi lingkungan yang statis, sementara organisasi lainnya menghadapi lingkungan yang dinamis. Dengan adanya lingkungan yang berubah, organisasi harus menyesuaikan dengan lingkungannya agar mereka dapat mempertahankan eksistensi dan meningkatkan keefektifannya. Oleh karena itu, organisasi harus mampu merespon lingkungan dimana mereka berada.

Pembentukan organisasi dapat juga dilakukan untuk mewadahi aktivitas yang bersifat sementara (*ad hoc*), hal ini dapat diterapkan pada kondisi dimana institusi menganggap perlu adanya unit kerja baru yang bersifat mendesak.

Dalam konteks seperti ini, maka evaluasi secara berkala atas efektivitas organisasi dimaksud perlu dilakukan guna memastikan bahwa keberadaannya memang masih diperlukan. Di sisi lain, perlu juga dipahami bahwa fungsi organisasi yang bersifat *ad hoc* ini janganlah mengambil alih tugas operasional secara dominan, sehingga perlu adanya evaluasi berkelanjutan. Struktur organisasi adalah hal yang penting bagi organisasi/institusi untuk memberikan kepastian ruang gerak bagi seluruh sumber daya manusia yang dimiliki, dalam mencapai kinerja yang diharapkan. Struktur organisasi juga merupakan sarana distribusi sumber daya organisasi lainnya, seperti peralatan, keuangan, dan informasi.

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

Perancangan struktur organisasi hendaknya didasarkan pada ukuran dan sifat kegiatan, kejelasan wewenang dan tanggung jawab, serta

pertimbangan efisiensi sumber daya yang tersedia. Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam struktur organisasi adalah:

1. Kesesuaian struktur organisasi dengan sifat operasionalnya.
2. Kewenangan dan tanggung jawab yang penting telah didefinisikan dan dikomunikasikan ke seluruh unit kerja instansi pemerintah.
3. Pola hubungan pelaporan internal telah disusun secara memadai dan jelas.
4. Pimpinan secara periodik mengevaluasi struktur organisasi dan melakukan perubahan, jika dibutuhkan dalam merespon perubahan kondisi.
5. Instansi memiliki jumlah pegawai yang memadai, khususnya dalam posisi jajaran pimpinan.

Struktur organisasi suatu entitas yang efektif dapat memberikan pendelegasian wewenang dan tanggung jawab, pemberdayaan dan akuntabilitas, serta jalur pelaporan yang sesuai. Struktur organisasi menyatakan bidang kewenangan dan tanggung jawab penting dari suatu entitas. Pemberdayaan dan akuntabilitas berhubungan dengan cara pendelegasian kewenangan dan tanggung jawab ini di seluruh organisasi. Tidak akan ada pemberdayaan atau akuntabilitas tanpa suatu bentuk pelaporan. Oleh karena itu, perlu didefinisikan mengenai jalur pelaporan yang sesuai. Dalam kondisi tertentu, jalur pelaporan lainnya mungkin dapat ditambahkan, seperti dalam kasus dimana manajemen terlibat pada suatu pelanggaran. Struktur organisasi mencakup suatu unit internal audit yang independen dari manajemen, dan melaporkan langsung kepada tingkat kewenangan tertinggi dalam organisasi.

Struktur organisasi suatu entitas memfasilitasi pola kerja dari aktivitas-aktivitas dalam entitas untuk mencapai tujuan yang direncanakan, dilaksanakan, dikendalikan, dan dimonitor. Aktivitas itu mungkin berkaitan dengan apa yang kadang-kadang disebut sebagai rantai nilai-nilai: *inbound (receiving) activities*, operasi atau produksi, *outbound (shipping)*, pemasaran, penjualan dan pelayanan.

Hal-hal tersebut dapat berfungsi sebagai pendukung yang berkenaan dengan administrasi, sumber daya manusia, atau pengembangan teknologi.

Aspek penting yang relevan dalam menetapkan suatu struktur organisasi, meliputi penetapan bidang-bidang kunci kewenangan dan tanggung jawab, serta menetapkan jalur penting pelaporannya.

Contohnya, akses dari satuan pengawasan internal harus tak terbatas terhadap pejabat tinggi perusahaan, tetapi tidak bertanggung jawab langsung dalam menyiapkan laporan keuangan. Kewenangannya cukup untuk meyakinkan ketepatan audit dan untuk menindaklanjuti temuan-temuan serta rekomendasi-rekomendasinya.

Ketepatan suatu struktur organisasi bergantung pada ukuran dan sifat aktivitasnya. Organisasi yang besar dengan banyak divisi, mungkin tepat menggunakan organisasi yang terstruktur, termasuk jalur pelaporan formal dan tanggung jawabnya, akan tetapi, hal ini mungkin kurang tepat pada organisasi yang kecil, karena dapat menghalangi arus informasi. Apa pun strukturnya, aktivitas suatu entitas akan diorganisasikan sesuai dengan strategi-strategi yang dirancang untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu.

Tujuan akhir (*ultimate goal*) dari penyelenggaraan sub unsur pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan, yang merupakan salah satu sub unsur dari unsur lingkungan pengendalian dalam SPIP adalah terciptanya suatu struktur dan sistem pengorganisasian sesuai dengan peraturan perundang-undangan. efektif dan efisien. terdapat kejelasan kewenangan, tanggung jawab, hubungan dan jenjang pelaporan. fleksibel dan dinamis, serta personil organisasi yang sesuai. Tujuan tersebut dapat dicapai melalui sasaran sebagai berikut :

1. Struktur organisasi sesuai dengan ukuran dan sifat kegiatan. mampu memfasilitasi arus informasi. serta faktor pertimbangan dalam menentukan tingkat sentralisasi/ desentralisasi telah ditetapkan.
2. Struktur organisasi memberikan kejelasan wewenang dan tanggung jawab. Pimpinan dan bawahan memahami pengendalian intern/ tanggung jawabnya.
3. Organisasi dapat memberikan kejelasan hubungan dan jenjang pelaporan intern, dipahami pegawai, serta saluran komunikasi dapat berjalan lancar.
4. Terlaksananya evaluasi dan penyesuaian secara periodik terhadap struktur organisasi sehubungan dengan perubahan lingkungan strategis.
5. Jumlah pegawai terutama untuk posisi pimpinan sesuai dengan kebutuhan, pimpinan memiliki waktu yang cukup untuk organisasi, pegawai tidak bekerja lembur secara berlebihan, serta pimpinan tidak merangkap tugas dan tanggung jawab bawahannya lebih dari satu orang.

Manfaat penyelenggaraan sub unsur pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan adalah:

1. Lancarnya arus informasi sehingga dapat mendukung proses pengambilan keputusan oleh manajemen, serta meningkatkan efisiensi operasi organisasi.
2. Efektivitas dan efisiensi operasi sebagai hasil dari ketepatan tingkat sentralisasi/desentralisasi yang ditetapkan.
3. Dapat menghindarkan terjadinya konflik antar anggota organisasi, sebagai hasil dari kejelasan pembagian tugas, wewenang, dan tanggung jawab diantara anggota organisasi.
4. Tumbuhnya mekanisme saling uji (*check and recheck*) yang efektif antar bagian dan antar anggota organisasi.
5. Tumbuhnya mekanisme *learning and growth* dalam kehidupan organisasi sehari-hari.

## **E. Pendelegasian Wewenang dan Tanggungjawab yang Tepat**

Penyelenggaraan SPIP harus dilandasi oleh lingkungan pengendalian yang baik dalam rangka peningkatan suasana lingkungan yang nyaman sehingga menimbulkan kepedulian dan keikutsertaan seluruh pegawai. Selain integritas, kompetensi, dan komitmen, hal lainnya yang harus menjadi landasan penting bagi upaya penciptaan lingkungan pengendalian yang baik, adalah pembentukan struktur organisasi sesuai dengan kebutuhan dan pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat.

Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat oleh setiap unsur manajemen dan pegawai dalam organisasi, akan membuat pelaksanaan tugas dan fungsi organisasi menjadi lebih lancar dan cepat. Kejelasan delegasi wewenang dan tanggung jawab akan mendorong tercapainya keputusan yang lebih baik dan menghindarkan terjadinya konflik dalam organisasi. Pada akhirnya, hal ini diharapkan akan menimbulkan suasana yang kondusif bagi berjalannya SPIP sehingga tujuan organisasi dapat tercapai secara efektif.

Oleh karena itu, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab hendaknya ditata secara berjenjang dengan mempertimbangkan tingkatan risiko dari masing-masing pendelegasian dan kapasitas staf yang menerima pendelegasian tersebut. Kewenangan dapat didelegasikan

kepada staf di tingkat yang lebih rendah, namun akuntabilitasnya harus terdefinisikan dengan jelas karena tanggung jawab akhir tetap ada pada tangan pimpinan organisasi.

Memahami suatu konsep tentunya harus didahului dengan pengertian terhadap istilah-istilah yang berkaitan dengan konsep tersebut. Berkaitan dengan penyelenggaraan SPIP ini, terdapat tiga istilah utama yang perlu dipahami, yaitu delegasi, wewenang, dan tanggung jawab.

Dalam pemerintahan, pengertian wewenang (kewenangan) terkadang dipertukarkan dengan istilah kekuasaan (*power*), padahal keduanya memiliki arti yang berlainan. Kekuasaan menunjuk pada kemampuan untuk mencapai tujuan tertentu, sedangkan wewenang menunjuk pada legitimasi dalam mengelola kekuasaan. Wewenang merupakan salah satu bentuk kekuasaan, yaitu kekuasaan sah, sedangkan tanggung jawab adalah keharusan untuk memroses sesuatu yang diemban sesuai dengan kriteria yang ditetapkan. Tanggung jawab tidak hanya berkaitan dengan wewenang yang diterima, tetapi juga segala tugas yang diemban yang diberikan tanpa wewenang sekalipun.

Delegasi, artinya menugaskan/menyerahkan/memberikan dan terkadang diartikan mengalokasikan atau mendistribusikan. Dengan demikian, dalam penyelenggaraan SPIP ini, pendelegasian wewenang didefinisikan sebagai “proses pengalokasian wewenang kepada orang lain secara sah untuk melakukan berbagai aktivitas yang ditujukan untuk pencapaian tujuan organisasi.”

Perbedaan antara wewenang dan tanggung jawab adalah bahwa wewenang dapat didelegasikan, sedangkan tanggung jawab tidak dapat didelegasikan. Penerima delegasi bertanggung jawab hanya sebatas tugas yang didelegasikan kepadanya, tanggung jawab akhir tetap berada pada pemberi delegasi.

Mengapa pendelegasian itu penting, dan mengapa wewenang harus didelegasikan. Tugas seorang pemimpin adalah memanfaatkan sumber daya manusia secara efektif untuk mencapai tujuan organisasi, bukan mengerjakan semua pekerjaan sendirian. Dengan demikian, pemimpin akan mempunyai banyak waktu untuk mengerjakan tugas-tugas manajemen yang sulit dan kompleks, sekaligus dapat meningkatkan produktivitas karyawan serta mengembangkannya. Makna/pentingnya delegasi karena:

1. Keterbatasan yang dimiliki oleh seorang atasan, baik keterbatasan waktu, pengetahuan, perhatian, dan lain-lain.

2. Merupakan konsekuensi logis dari semakin besarnya organisasi.
3. Pemimpin hanya dapat bekerja bersama dan bekerja melalui orang lain, sesuatu yang hanya dapat diwujudkan melalui pendelegasian.
4. Pemimpin mempercayakan tugas, wewenang, hak, tanggung jawab, kewajiban, dan pertanggungjawaban, yang sekaligus “menuntut” adanya hasil kerja yang pasti dari bawahan.
5. Memungkinkan sub bagian atau bawahan mempelajari sesuatu yang baru dan memperoleh kesempatan untuk melakukan sesuatu yang baru tersebut (pengembangan kapasitas bawahan).

Pentingnya pendelegasian wewenang juga untuk mendorong setiap orang dan tim untuk menggunakan inisiatif saat menjawab serta memecahkan masalah sesuai dengan batas kewenangannya. Dengan demikian, pengambilan keputusan dapat dilakukan lebih cepat.

Beberapa variabel yang harus diperhatikan dalam pembagian wewenang dan tanggung jawab adalah sebagai berikut:

1. Penetapan tanggung jawab dan pendelegasian otoritas sejalan dengan tujuan dan sasaran, fungsi operasi, peraturan, termasuk sistem informasi dan perubahan (*assignment and delegation*).
2. Hubungan pengendalian dengan standar dan prosedur, termasuk uraian pekerjaan pegawai (*control-related standards and procedures*).
3. Jumlah personil yang memadai, terutama terkait dengan fungsi proses data dan akuntansi, dengan tingkat kemampuan yang sesuai dengan ukuran, sifat, dan kompleksitas dari aktivitas dan sistem (*quantity and quality of people*).

Tujuan akhir dari penerapan sub unsur pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat dalam SPIP adalah diterapkannya sistem pendelegasian wewenang dan tanggung jawab kepada tiap tingkatan manajemen dan pegawai. Tujuan tersebut dapat dicapai melalui sasaran sebagai berikut:

1. Wewenang telah diberikan secara tepat sesuai dengan tingkat tanggung jawabnya (dari pimpinan hingga pegawai), telah dikomunikasikan, serta diterapkannya prosedur yang efektif untuk memantau hasil kewenangan yang didelegasikan dan tanggung jawabnya.
2. Pegawai yang diberi wewenang memahami bahwa wewenang dan tanggung jawab yang diberikan terkait dengan pihak lain, yang terindikasikan dengan uraian tugas secara jelas, menunjukkan tingkat

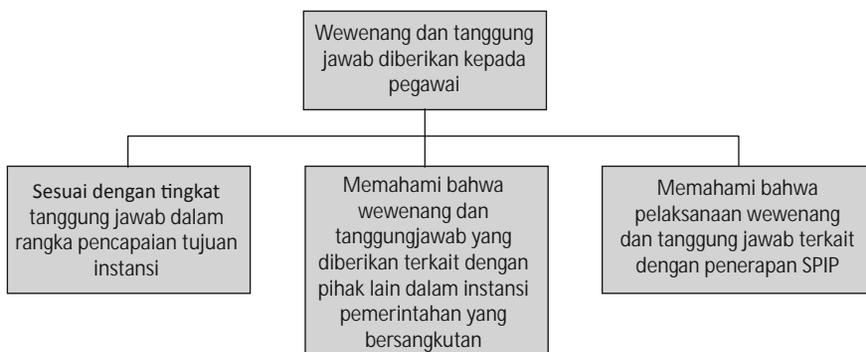
wewenang yang didelegasikan dan tanggung jawabnya, serta uraian tugas dan evaluasi kinerja merujuk pada pengendalian intern terkait tugas, tanggung jawab, dan akuntabilitas.

3. Pegawai telah memahami bahwa pelaksanaan wewenang dan tanggung jawabnya terkait dengan penerapan SPIP, yang terindikasikan dengan pegawai telah diberdayakan untuk mengatasi masalah atau melakukan perbaikan, serta terdapat keseimbangan antara pendelegasian kewenangan yang diterima dengan keterlibatan pimpinan yang lebih tinggi.

Manfaat yang dapat diperoleh organisasi dengan menerapkan sub unsur pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat adalah:

1. Agar pekerjaan keorganisasian dapat berjalan dengan baik.
2. Memastikan tanggung jawab tugas setiap individu dalam suatu organisasi berfungsi secara normal.
3. Penyelesaian pekerjaan akan dapat dilakukan lebih cepat, jika pelimpahan wewenang berjalan efektif.
4. Mendorong tercapainya keputusan yang lebih baik dalam berbagai hal.
5. Menghindarkan terjadinya konflik dalam organisasi.
6. Terjadinya keseimbangan wewenang antar manajemen yang setingkat dan distribusi wewenang antar manajemen vertical.

Parameter di atas adalah kriteria minimum yang sebaiknya dipenuhi. Selanjutnya, parameter di atas sesungguhnya merupakan kriteria tunggal yang seharusnya dipenuhi. Penjabaran menjadi tiga kriteria di atas harus dimaknai sebagai kriteria bertingkat yang dapat digambarkan pada ilustrasi di bawah ini:



**Gambar 5.1.**

Parameter Penerapan Pendelegasian Wewenang dan Tanggung Jawab

Ketiga parameter tersebut dapat diuraikan lebih lanjut ke dalam indikator-indikator sebagai berikut:

1. Penerima wewenang adalah pegawai yang tepat sesuai dengan tingkat tanggung jawabnya dalam rangka pencapaian tujuan instansi.
  - a. Adanya penetapan wewenang dan tanggung jawab yang jelas.
  - b. Penetapan wewenang dan tanggung jawab dikomunikasikan kepada semua pegawai.
  - c. Tanggung jawab pimpinan instansi sesuai dengan kewenangannya dan bertanggung jawab atas keputusan yang diambilnya.
  - d. Adanya prosedur yang efektif untuk memantau hasil kewenangan dan tanggung jawab yang diberikan.
2. Keterkaitan dengan pihak lain dalam instansi pemerintahan yang bersangkutan
  - a. Adanya uraian tugas yang jelas menunjukkan tingkat kewenangan dan tanggung jawab yang didelegasikan pada jabatan yang bersangkutan.
  - b. Uraian tugas dan evaluasi kinerja merujuk pada pengendalian intern terkait tugas, tanggung jawab, dan akuntabilitas.
3. Keterkaitan dengan SPIP
  - a. Pegawai diberdayakan untuk mengatasi masalah atau melakukan perbaikan, sesuai dengan wewenang dan tanggung jawabnya.
  - b. Terdapat keseimbangan antara pendelegasian wewenang yang diterima dengan keterlibatan pimpinan yang lebih tinggi.

Dalam penerapannya, indikator-indikator tersebut dapat dilengkapi, sesuai dengan karakteristik masing-masing instansi, baik fungsi, sifat, tujuan, maupun kompleksitasnya.

## **F. Penyusunan dan Penerapan Kebijakan Sumber Daya Manusia (SDM)**

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), kebijakan dapat berarti:

1. Rangkaian konsep dan asas yang menjadi garis besar dan dasar rencana dalam pelaksanaan suatu pekerjaan, kepemimpinan, dan cara bertindak mengenai pemerintahan, organisasi, dan sebagainya.

2. Pernyataan cita-cita, tujuan, prinsip, atau maksud sebagai garis pedoman untuk manajemen dalam usaha mencapai sasaran.
3. Garis haluan.

Dengan demikian, penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia dapat diartikan sebagai suatu rangkaian konsep beserta pelaksanaannya secara nyata tentang bagaimana mengatur potensi yang dimiliki oleh individu dalam organisasi, untuk dapat digunakan secara maksimal mencapai tujuan organisasi.

Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia dilaksanakan dengan memperhatikan sekurang-kurangnya hal-hal sebagai berikut:

1. Penetapan kebijakan dan prosedur sejak rekrutmen sampai dengan pemberhentian pegawai, antara lain terkait dengan penetapan formasi, pola rekrutmen, program orientasi atau pelatihan prajabatan, pendidikan dan pelatihan, evaluasi, konseling, promosi, kompensasi/penggajian, tindakan koreksi terhadap pegawai/penegakan disiplin, dan pemberhentian pegawai.
2. Penelusuran latar belakang calon pegawai dalam proses rekrutmen.
3. Supervisi periodik yang memadai terhadap pegawai, untuk memastikan bahwa pegawai instansi pemerintah menjalankan tugas kewajibannya sesuai dengan standar mutu dan prosedur kerja yang telah ditetapkan.

Sub unsur penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia bersama-sama dengan sub unsur lainnya dalam unsur lingkungan pengendalian menentukan efektivitas pengendalian intern secara keseluruhan karena lingkungan pengendalian menciptakan "atmosfir" yang mempengaruhi keseluruhan organisasi dan individu dalam organisasi dalam melakukan aktivitas dan melaksanakan tanggung jawab atas pengendalian yang menjadi bagiannya.

Penyelenggaraan sub unsur penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia ditujukan bagi terwujudnya penerapan kebijakan manajemen dan praktik pembinaan SDM yang sehat, sejak tahap rekrutmen sampai dengan pemberhentian pegawai, serta terwujudnya penerapan sistem supervisi kepegawaian yang memadai, yang memungkinkan memperoleh pegawai dengan pengetahuan dan kompetensi, serta memiliki integritas dan etika yang

dipersyaratkan untuk dapat melaksanakan tanggung jawabnya dalam rangka mencapai tujuan organisasi, pada saat ini maupun pada masa yang akan datang.

Parameter penerapan sub unsur penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan SDM sebagai cerminan bahwa sub unsur tersebut telah diselenggarakan meliputi:

1. Penetapan kebijakan dan prosedur sejak rekrutmen sampai dengan pemberhentian pegawai. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
  - a. Pimpinan instansi pemerintah mengkomunikasikan kepada pengelola pegawai mengenai kompetensi pegawai baru yang diperlukan atau berperan serta dalam proses penerimaan pegawai.
  - b. Instansi pemerintah sudah memiliki standar atau kriteria rekrutmen dengan penekanan pada pendidikan, pengalaman, prestasi, dan perilaku etika.
  - c. Uraian dan persyaratan jabatan sesuai dengan standar yang ditetapkan oleh instansi yang berwenang.
  - d. Terdapat program orientasi bagi pegawai baru dan program pelatihan berkesinambungan untuk semua pegawai.
  - e. Promosi, remunerasi, dan pemindahan pegawai didasarkan pada penilaian kinerja.
  - f. Penilaian kinerja didasarkan pada tujuan dan sasaran dalam rencana strategis instansi pemerintah bersangkutan.
  - g. Nilai integritas dan etika, termasuk kriteria dalam penilaian kinerja.
  - h. Pegawai diberikan umpan balik dan pembimbingan untuk meningkatkan kinerja serta diberikan saran perbaikan.
  - i. Sanksi disiplin atau tindakan pembimbingan diberikan atas pelanggaran kebijakan atau kode etik.
  - j. Pemberhentian pegawai dilakukan sesuai dengan ketentuan perundang- undangan.
2. Penelusuran latar belakang calon pegawai dalam proses rekrutmen. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
  - a. Calon pegawai yang sering berpindah pekerjaan diberi perhatian khusus.
  - b. Standar penerimaan pegawai harus mensyaratkan adanya investigasi atas catatan kriminal calon pegawai.

- c. Referensi dan atasan calon pegawai di tempat kerja sebelumnya harus dikonfirmasi.
  - d. Ijazah pendidikan dan sertifikasi profesi harus dikonfirmasi.
3. Supervisi periodik yang memadai terhadap pegawai. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
- a. Pimpinan instansi pemerintah memberikan panduan, penilaian, dan pelatihan di tempat kerja kepada pegawai untuk memastikan ketepatan pelaksanaan pekerjaan, mengurangi kesalahpahaman, serta mendorong berkurangnya tindakan pelanggaran.
  - b. Pimpinan instansi pemerintah memastikan bahwa pegawai memahami dengan baik tugas, tanggung jawab, dan harapan pimpinan instansi pemerintah.

## G. Perwujudan Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah yang Efektif

Peran APIP dalam instansi pemerintah adalah melaksanakan fungsi sebagai auditor intern. Definisi audit intern yang dikembangkan oleh organisasi internal auditor internasional (IIA) adalah sebagai berikut: *"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes"* (IIA, 1999)."

Sesuai dengan definisi tersebut, untuk mewujudkan peran yang efektif, APIP dituntut untuk melakukan pendekatan dan praktik *internal auditing* yang modern, berorientasi ke pencapaian tujuan organisasi, melalui kegiatan:

1. Pemberian kepastian, keyakinan, dan penjaminan yang memadai (*assurance*) dengan melakukan kegiatan, antara lain audit, review, penilaian, evaluasi, verifikasi, pengujian, dan pemantauan atau monitoring,
2. Konsultasi (*consulting*) untuk pemberian solusi atas berbagai permasalahan dalam pencapaian tujuan organisasi, dengan melakukan kegiatan, antara lain sosialisasi, bimbingan, pendampingan, pemberian saran/petunjuk (*advice*)/konsultasi, melakukan pelatihan (*training*), dan survei.

Tidak ada perbedaan yang mutlak antara pekerjaan *assurance* dan konsultasi, namun keduanya berkaitan erat. Setidaknya, pekerjaan *assurance* digunakan untuk mengidentifikasi kebutuhan pekerjaan konsultasi sebagai bagian yang direkomendasikan, sementara pekerjaan konsultasi memberikan kontribusi atas meningkatnya kepastian - *assurance*. Organisasi internal auditor internasional (IIA), menegaskan bahwa dalam melaksanakan penugasan konsultasi, auditor harus mengupayakan perbaikan melalui pemberian masukan, saran, dan rekomendasi yang berkualitas (spesifik, dapat diterapkan – *applicable*, dengan manfaat yang lebih besar daripada biaya). Namun, hal tersebut tidak boleh mempengaruhi obyektivitas dan pengambilan keputusan tetap merupakan fungsi manajemen.

IIA juga memberikan gambaran perbedaan antara *assurance* dan *consulting* sebagai berikut:

1. Jasa *assurance* merupakan penilaian yang obyektif, untuk memberikan pendapat/simpulan yang independen, atas manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola. Sifat dan lingkup kegiatan *assurance* ditentukan oleh internal auditor. Dalam penugasan, *assurance* umumnya melibatkan tiga pihak, yaitu: seorang atau sekelompok orang yang terlibat secara langsung/pelaku atas suatu proses/sistem/kejadian, seorang atau sekelompok internal auditor yang membuat penilaian, dan seorang atau sekelompok pengguna jasa penilaian auditor
2. Jasa-jasa *consulting* lebih bersifat pemberian saran dan pada umumnya dilakukan berdasarkan permintaan khusus klien. Sifat dan lingkup penugasan konsultasi bergantung pada perjanjian yang ditugaskan oleh klien, bertujuan untuk meningkatkan nilai tambah dan perbaikan tata kelola organisasi, manajemen risiko, dan proses pengendalian. Umumnya, kegiatan *consulting* melibatkan dua pihak, yaitu internal auditor sebagai pemberi saran dan klien sebagai penerima saran.

Perwujudan peran APIP yang efektif, merupakan bagian dari penyelenggaraan SPIP yang dibangun oleh manajemen instansi pemerintah sebagai unsur lingkungan pengendalian. Dari sudut pandang sistem pengendalian, APIP membantu manajemen untuk melaksanakan pemantauan atas sistem pengendalian intern melalui penilaian independen.

Dalam siklus pengendalian intern, manajemen melakukan pemantauan atas berjalannya seluruh sistem pengendalian intern, melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit. Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, *reviu*, dan pengujian efektivitas sistem pengendalian intern. Kegiatan evaluasi terpisah tersebut dapat dilakukan oleh APIP atau pihak eksternal pemerintah. APIP mempunyai fungsi yang strategis dalam membantu manajemen instansi pemerintah melaksanakan fungsi penilaian yang independen, melalui audit, *reviu*, evaluasi, pemantauan, dan pengawasan lain.

Pada akhirnya, perwujudan peran APIP yang efektif merupakan kewajiban dari pimpinan instansi pemerintah, sebagai bagian dari upaya menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian, agar menimbulkan perilaku positif dan kondusif, untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya.

Tujuan peran APIP yang efektif adalah membantu manajemen di lingkungan instansi pemerintah mencapai tujuan organisasi secara taat, hemat, efektif, dan efisien, dengan memberikan nilai tambah dan meningkatkan operasi organisasi. APIP dengan suatu pendekatan keilmuan yang sistematis, melakukan evaluasi, dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian, serta proses tata kelola di lingkungan instansi pemerintah.

Perwujudan peran APIP yang efektif tersebut, ditandai dengan dilaksanakannya masukan, dan/atau saran, hasil pengawasan berkualitas (spesifik, dapat diterapkan/*applicable* dengan manfaat yang lebih besar daripada biaya), yang memberikan peningkatan efektivitas manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola, sehingga instansi pemerintah dapat mencapai tujuan organisasi secara taat, hemat, efektif, dan efisien.

Tujuan perwujudan peran APIP yang efektif tersebut memiliki pengertian yang sama dengan *Internal Auditing*, yaitu suatu kegiatan *assurance* dan *consulting* (konsultasi), yang dilaksanakan secara independen dan obyektif, dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi. *Internal Auditing* membantu organisasi mencapai tujuannya, melalui suatu pendekatan keilmuan yang sistematis, untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola.

Tujuan audit internal tersebut telah sesuai dengan maksud pasal 11 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, yang menyebutkan bahwa perwujudan peran APIP yang efektif, sekurang-kurangnya:

1. Memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, serta efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah.
2. Memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah.
3. Memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah.

Manfaat yang dapat diperoleh organisasi dengan menerapkan sub unsur perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif adalah :

1. Dapat memberikan jaminan kualitas (*quality assurance*) atas akuntabilitas pengelolaan keuangan negara kepada pimpinan pemerintahan pusat dan daerah. Untuk itu, peran APIP diharapkan lebih dari sekedar *watchdog* menjadi jasa pemberian keyakinan (*assurance*) dan konsultasi (*consulting*) di bidang manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola atas tugas dan fungsi instansi pemerintah.
2. Berfungsi sebagai pendorong (*trigger*) bagi instansi pemerintah dalam membangun dan mengimplementasikan SPIP secara efektif dan efisien.
3. Memberikan klarifikasi penyeimbang (*check and balance*) terhadap hasil pemeriksaan BPK, selaku pemeriksa ekstern pemerintah. APIP diharapkan dapat berperan sebagai pendamping (*counterpart*) sekaligus koordinator di lingkungan instansi pemerintah terkait, dalam menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK.

Perwujudan peran APIP yang efektif, pada dasarnya ditandai dengan adanya pelaksanaan masukan dan/atau saran hasil pengawasan berkualitas (spesifik, dapat diterapkan/*applicable*, dengan manfaat yang lebih besar daripada biaya), yang memberikan peningkatan efektivitas manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola, sehingga instansi pemerintah dapat mencapai tujuan organisasi secara efektif, efisien, taat, dan hemat.

Untuk mewujudkan peran APIP yang efektif, selain mempertimbangkan daftar uji, pimpinan instansi pemerintah (pusat/daerah atau pimpinan APIP) perlu mempertimbangkan praktik pengawasan intern yang baik dan berlaku umum, serta penjelasan umum Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, yang menyebutkan bahwa lingkup pengaturan

pengawasan intern mencakup kelembagaan, lingkup tugas, kompetensi sumber daya manusia, kode etik, standar audit, pelaporan, serta telaahan seawat, guna memelihara dan meningkatkan profesionalisme praktik pengawasan intern.

Mengacu pada pasal 11 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, dan daftar ujinya, beberapa parameter yang dapat dipergunakan dalam menilai keberhasilan penerapan sub unsur perwujudan peran APIP yang efektif, antara lain:

1. Di dalam instansi pemerintah, terdapat mekanisme untuk memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
  - a. APIP yang independen, melakukan pengawasan atas kegiatan instansi pemerintah.
  - b. APIP membuat laporan hasil pengawasan, setelah melaksanakan tugas pengawasan.
  - c. Untuk menjaga mutu hasil pemeriksaan APIP, secara berkala dilaksanakan telaahan seawat.
2. Di dalam instansi pemerintah terdapat mekanisme peringatan dini dan peningkatan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah.
3. Di dalam instansi pemerintah, terdapat upaya memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan (*good governance*) tugas dan fungsi instansi pemerintah.

## **H. Hubungan Kerja yang Baik Dengan Instansi Pemerintah Lain Terkait**

Penyelenggaraan SPIP harus dilandasi oleh lingkungan pengendalian yang baik dalam rangka peningkatan suasana lingkungan yang nyaman sehingga menimbulkan kepedulian dan keikutsertaan seluruh pegawai. Selain integritas, kompetensi, dan kepemimpinan yang kondusif, hal lainnya yang harus menjadi landasan penting bagi upaya penciptaan lingkungan pengendalian yang baik, adalah pembentukan struktur organisasi sesuai dengan kebutuhan. Peran (APIP) yang efektif akan membantu percepatan pencapaian tujuan instansi pemerintah. Faktor

penting lainnya adalah bahwa lingkungan pengendalian yang baik membutuhkan hubungan kerja yang baik dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan kerja instansi pemerintah tersebut.

Hubungan kerja yang baik dengan semua pihak yang memiliki keterkaitan dengan tugas fungsi suatu instansi pemerintah akan memperlancar pelaksanaan seluruh program dan kegiatan yang telah dicanangkan untuk mencapai tujuan dan sasarannya. Oleh karena itu, semua instansi pemerintah harus merumuskan kebijakan dan prosedur yang memadai guna memastikan adanya hubungan kerja yang baik dengan semua pihak, terutama dengan instansi pemerintah terkait.

Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait merupakan hubungan antar instansi pemerintah dalam rangka sinkronisasi dan harmonisasi pelaksanaan program dan kegiatan Organisasi Perangkat Daerah (OPD). Hubungan kerja yang baik tersebut diciptakan melalui koordinasi dan kerja sama yang konstruktif dan berkesinambungan di antara instansi pemerintah. Koordinasi dan kerja sama sesama OPD tersebut, dimulai sejak tahap perencanaan program/kegiatan melalui media musyawarah perencanaan pembangunan (musrenbang) sampai dengan tahap pelaporan keuangan, yaitu dengan adanya rekonsiliasi realisasi anggaran antara instansi pemerintah dengan KPPN Kementerian Keuangan.

Koordinasi, menurut E. F. L. Brech dalam bukunya, *The Principle and Practice of Management*, adalah mengimbangi dan menggerakkan tim dengan memberikan lokasi kegiatan pekerjaan yang cocok kepada masing-masing dan menjaga agar kegiatan itu dilaksanakan dengan keselarasan yang semestinya di antara para anggota itu sendiri. Menurut G. R. Terry dalam bukunya, *Principle of Management*, koordinasi adalah suatu usaha yang sinkron/teratur untuk menyediakan jumlah dan waktu yang tepat dan mengarahkan pelaksanaan untuk menghasilkan suatu tindakan yang seragam dan harmonis pada sasaran yang telah ditentukan.

Menurut tinjauan manajemen, koordinasi menurut Terry meliputi :

1. Jumlah usaha, baik secara kuantitatif maupun secara kualitatif.
2. Waktu yang tepat dari usaha-usaha tersebut.
3. *Directing* atau penentuan arah usaha-usaha tersebut. Koordinasi dibedakan atas:

- a. Koordinasi vertikal, yaitu tindakan-tindakan atau kegiatan penyatuan, pengarahan yang dijalankan oleh atasan terhadap kegiatan unit-unit/ satuan kerja yang ada di bawah wewenang dan tanggung jawabnya.
- b. Koordinasi horizontal, yaitu tindakan-tindakan atau kegiatan penyatuan, pengarahan yang dijalankan terhadap kegiatan dalam tingkat organisasi yang setingkat.

Koordinasi horizontal terbagi :

- 1) *Interdisciplinary*, yaitu koordinasi dalam rangka mengarahkan, menyatukan tindakan, mewujudkan, menciptakan disiplin antara unit yang satu dengan unit yang lain secara intern maupun ekstern pada unit-unit yang sama tugasnya.
- 2) *Inter-related*, yaitu koordinasi antar badan (instansi). Unit-unit yang fungsinya berbeda, tetapi instansinya saling berkaitan secara intern-ekstern yang setingkat.

Cara mengadakan koordinasi :

1. Memberikan keterangan langsung dan secara bersahabat. Keterangan mengenai pekerjaan saja tidak cukup, karena tindakan yang tepat harus diambil untuk menciptakan dan menghasilkan koordinasi yang diharapkan.
2. Mensosialisasikan tujuan kepada para anggota, agar tujuan tersebut berjalan secara bersama, tidak sendiri-sendiri.
3. Mendorong anggota untuk bertukar pikiran, mengemukakan ide, dan lain-lain.
4. Mendorong anggota untuk berpartisipasi dalam tingkat perumusan dan penciptaan sasaran.

Menurut Henry Mintzberg, dalam bukunya *Structure in Fives*, mekanisme koordinasi dapat menjelaskan cara fundamental bagaimana organisasi melakukan koordinasi atas tugas- tugasnya, yakni dengan cara:

1. *Mutual adjustment*, yang dicapai dengan proses sederhana, yaitu komunikasi informal.
2. Supervisi langsung, yang dicapai dengan memiliki seseorang yang bertanggung jawab atas pekerjaan yang lainnya, dan memberikan instruksi pada yang lain, serta memonitor hasil tindakan mereka.
3. Melakukan standarisasi atas proses kerja.
4. Melakukan standarisasi atas *output* bilamana hasil dari pekerjaan dapat dispesifikasi.

5. Melakukan standarisasi atas keterampilan.  
Tujuan akhir (*ultimate goal*) dari hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait, yang merupakan salah satu sub unsur dari unsur lingkungan pengendalian dalam SPIP adalah terciptanya hubungan kerja yang baik dengan lingkungan di luar organisasi, termasuk OPD lainnya sehingga tercipta kondisi yang saling mendukung, adanya mekanisme saling uji, dan saling berkoordinasi antar OPD.

Tujuan tersebut dapat dicapai melalui sasaran-sasaran sebagai berikut:

1. Terciptanya hubungan kerja yang baik dengan OPD yang melaksanakan fungsi pengelolaan anggaran, akuntansi dan perbendaharaan, serta melakukan pembahasan secara berkala tentang pelaporan keuangan dan anggaran, pengendalian intern, serta kinerja.
2. Terciptanya hubungan kerja yang baik dengan lingkungan di luar organisasi, termasuk OPD lainnya yang melaksanakan tanggung jawab pengendalian yang bersifat lintas sektoral.
3. Terwujudnya mekanisme saling uji antar instansi pemerintah terkait.

Manfaat yang dapat diperoleh organisasi dengan menerapkan sub unsur hubungan kerja yang baik adalah :

1. Dipandang dari sisi organisasi pemerintahan secara keseluruhan bermanfaat bagi terpeliharanya keselarasan aktivitas seluruh organisasi pemerintahan.
2. Meningkatkan fungsi koordinasi dan menghindarkan terjadinya konflik antar organisasi pemerintah.
3. Disfungsionalisasi suatu organisasi dalam sistem pemerintahan secara keseluruhan.
4. Dengan terciptanya hubungan yang harmonis dengan instansi pemerintah yang melaksanakan tanggung jawab pengendalian yang bersifat lintas sektoral akan dapat membantu setiap organisasi pemerintahan untuk dapat menyelesaikan setiap permasalahan/kesulitan dalam penerapan SPIP.
5. Tersedianya data akuntabilitas setiap instansi pemerintah (pusat dan daerah) yang valid, akurat, dan tepat waktu sehingga dapat mendukung penyusunan laporan keuangan instansi pemerintah berbasis *President's Accountability Systems (PASs)*.
6. Dengan adanya mekanisme saling uji, maka akan diperoleh data yang lebih akurat yang terkait dengan data pada dua atau lebih instansi yang berbeda.

Dalam menyelenggarakan SPIP pada sub unsur “Hubungan Kerja yang Baik dengan Instansi Pemerintah Terkait”, terdapat faktor-faktor utama atau hal-hal penting yang dipertimbangkan sebagai penentu berfungsinya pengendalian intern. Sebagai ukuran keberhasilan pelaksanaan penyelenggaraan, perlu ditetapkan parameter-parameter kunci. Parameter penerapan dari sub unsur “Hubungan Kerja yang Baik dengan Instansi Pemerintah Terkait” adalah :

1. Instansi pemerintah memiliki hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah yang mengelola anggaran, akuntansi dan perbendaharaan, serta melakukan pembahasan secara berkala tentang pelaporan keuangan dan anggaran, pengendalian intern, serta kinerja.
2. Pimpinan instansi pemerintah memiliki hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah yang melaksanakan tanggung jawab pengendalian yang bersifat lintas instansi.

Salah satu cara untuk memenuhi parameter tersebut adalah melalui kegiatan rekonsiliasi (data keuangan dan non keuangan) antar IP, musyawarah perencanaan pembangunan (musrenbang) dan pelaksanaan rapat koordinasi (rakor) oleh kementerian koordinator sehingga tercipta mekanisme saling uji dan saling berkoordinasi. kondisi yang saling mendukung serta hubungan baik dengan OPD yang melaksanakan fungsi pengendalian, dengan rincian sebagai berikut:

1. Rekonsiliasi.  
Rekonsiliasi yang dimaksud antara lain adalah rekonsiliasi keuangan dan rekonsiliasi tindak lanjut temuan hasil pemeriksaan. Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, dalam pasal 33 menyebutkan bahwa sistem pengendalian intern yang andal harus diciptakan prosedur rekonsiliasi antara transaksi keuangan yang diakuntansikan oleh Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran dengan data transaksi keuangan yang diakuntansikan oleh Bendahara Umum Negara/Daerah.
2. Musyawarah perencanaan pembangunan.  
Musrenbang adalah forum berbagai pihak terbuka yang secara bersama mengidentifikasi dan menentukan prioritas kebijakan pembangunan. Kegiatan ini berfungsi sebagai proses negosiasi, rekonsiliasi, dan harmonisasi perbedaan antar OPD sekaligus mencapai

konsensus bersama mengenai prioritas kegiatan pembangunan berikut anggarannya.

3. Rapat koordinasi (Rakor).  
Rakor adalah kegiatan pembahasan bersama atau suatu usaha kerja sama antar OPD sehingga terdapat saling mengisi, saling membantu dan saling melengkapi dalam rangka sinkronisasi untuk menghasilkan suatu tindakan yang seragam dan harmonis pada sasaran yang telah ditetapkan.
4. Forum komunikasi pemerintah daerah (Forkompemda).
5. Hubungan kerja yang baik antara eksekutif dan legislatif.
6. Kerja sama antar daerah pada tingkat regional.

Penerapan hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait pada dasarnya ditandai dengan adanya kebijakan pimpinan untuk menerapkan hubungan kerja dengan instansi pemerintah lain sehingga tercipta mekanisme saling uji.

## I. Latihan Soal

1. Jelaskan apa yang dimaksud dengan lingkungan pengendalian?
2. Jelaskan secara ringkas 8 sub unsur lingkungan pengendalian?
3. Sebutkan faktor penting untuk penegakan integritas dari nilai etika?
4. Apa saja parameter penerapan penegakkan integritas dan nilai etika?
5. Variabel apa saja yang harus diperhatikan dalam pemenuhan komitmen pada kompetensi?
6. Apa saja karakteristik yang harus dimiliki seorang pemimpin yang efektif?
7. Kemampuan apa saja yang harus dimiliki oleh pemimpin yang efektif?
8. Tujuan dapat dicapai melalui sasaran pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan. Jelaskan pernyataan tersebut?
9. Sebutkan elemen penting yang perlu diperhatikan ketika mendesain struktur organisasi?
10. Sebutkan faktor yang mempengaruhi bentuk struktur organisasi berbeda antar organisasi?
11. Sebutkan manfaat penyelenggaraan sub unsur pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan?

12. Sebutkan variabel yang harus diperhatikan dalam pembagian kewenangan dari tanggung jawab?
13. Sebutkan manfaat yang diperoleh dengan menerapkan pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat?
14. Gambarkan parameter penerapan pendelegasian wewenang dan tanggung jawab?
15. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan SDM, sekurang-kurangnya memperhatikan tentang apa?
16. Peran apa saja yang bisa diberikan oleh AP/IP? dan manfaat apa yang akan didapat?
17. Sebutkan tujuan dari hubungan kerja yang baik dengan instansi serta apa saja manfaatnya?

## DAFTAR PUSTAKA

- AS/NZS 4360:2004, *Australian/New Zealand Standard Risk Management, Joint Technical Committee OB-007 Risk Management*, 31 Agustus 2004.
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, *Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia*, Jakarta, 2014.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, *Pedoman Teknis Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*, Jakarta, 2009.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, *Pedoman Bimbingan Teknis Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah bagi Fasilitator*, Jakarta, 2013.
- Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, *Modul Tata Kepemerintahan Yang Baik*, Jakarta, 2007.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, *Pedoman Penyusunan Desain Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Instansi Pemerintah*, Jakarta, 2011.
- Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission, *Internal Control- Integrated Framework (Framework, Including Executive Summary)*, September 1992.

- Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission, *Internal Control – Integrated Framework 2013*. Mei 2013.
- International Federation of Accountants (IFAC), *Effective Governance, Risk Management, and Internal Control, IFAC Policy Position 7*, December 2012.
- INTOSAI, *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, Brussels, 2004.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 191/PMK.09/2008 tentang *Penerapan Manajemen Risiko di Lingkungan Departemen Keuangan*.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. PPM-Manajemen, Manajemen Risiko Terintegrasi, Modul Pelatihan*, 2009.
- Pusdiklatwas BPKP, *Akuntabilitas Instansi Pemerintah*, Modul Diklat Sertifikasi JFA Tingkat Pembentukan Auditor Anggota Tim, Edisi Keenam, Jakarta, 2011.
- Pusdiklatwas BPKP, *Sistem Pengendalian Manajemen*, Modul Diklat Sertifikasi JFA Tingkat Ahli, Edisi Keenam, Jakarta, 2009.
- Ramos, Michael J., *How to comply with Sarbanes-Oxley Section 404: Assessing the effectiveness of internal control*. E John Wiley & Sons Inc. New Jersey, USA., 2nd edition, 2006.
- Suwanda Dadang, Dailibas, 2014, *Panduan Lengkap Sistem Pengendalian intern*, Jakarta, Penerbit: PPM
- The Institute of Internal Auditors, *Internal Audit, Assurance and Consultancy*, The IIA Research Foundation, 2009.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang *Perbendaharaan Negara*.
- Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang *Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara*.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2004 tentang *Keuangan Negara*.

## TENTANG PENULIS



**Dr. DADANG SUWANDA, S.E., M.M., M.Ak., Ak., CA.** memulai pekerjaan pada Direktorat Jenderal Pengawasan Keuangan Negara Departemen Keuangan pada Februari 1983, Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Barat, Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Barat, dan BPKP Pusat. Diperbantukan pada Inspektorat Jenderal Kementerian Dalam Negeri sejak 2005 sampai 2013 sebagai Auditor Ahli Madya serta berbagai jabatan struktural, yaitu Kepala Bagian Administrasi dan Tata Usaha Pengaduan, Kepala Bagian Umum, Kepala Bagian Evaluasi Laporan dan Hasil Pengawasan serta terakhir sebagai pejabat eselon IIA menjadi Inspektur Wilayah III. Pernah pula diperbantukan pada Yayasan Purna Bakti sebagai Staf Ahli dan Direktur Umum pada PT. Selaras Griya Adigunatama (pengelola Pasar Induk Tanah Tinggi Tangerang). Sejak 2007 sampai sekarang, pengajar/widyaiswara tidak tetap pada Badan Diklat/Pusat Pengembangan SDM Kementerian Dalam Negeri. Sejak Agustus 2013 sampai sekarang sebagai Dosen Tetap di IPDN dengan spesifikasi pada Bidang Keuangan, Audit dan Akuntansi Pemerintah Daerah. Sejak Oktober 2018 sampai September 2021 menjabat sebagai

Kepala Pusat Penjaminan Mutu Penelitian dan Pengabdian Masyarakat. Sejak September 2021 sampai sekarang menjabat sebagai kepala SPI (Satuan Pengawas Intern). Aktif sebagai pembicara dan narasumber pada acara pelatihan, seminar, dan workshop tingkat nasional dan daerah yang berkaitan dengan penyelenggaraan pemerintah daerah. Tim penyusun modul di Deputi Pelayanan Publik Kementerian PAN RB pada 2019. Sejak 2019 sampai 2021 menjadi Staf Ahli Sekretaris Jenderal Dewan Perwakilan Daerah Republik Indonesia (DPD-RI).

Sejak 2003 sampai sekarang sering menjadi saksi ahli di Pengadilan Negeri, Pengadilan Tinggi terkait tindak pidana korupsi (Tipikor) maupun di Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN).

### Buku-Buku yang Telah Dipublikasikan

No	Judul	Penerbit	Tahun
1	Strategi Mendapatkan Opini WTP Laporan Keuangan Pemda	PPM Jakarta	2013
2	Optimalisasi Pengelolaan Aset/Barang Milik Daerah	PPM Jakarta	2013
3	Panduan Praktis Implementasi Penyelenggaraan SPIP Pemerintah Daerah	PPM Jakarta	2013
4	Menyusun Standard Operating Procedures Lembaga Pemerintah Berbasis SPIP	PPM Jakarta	2014
5	Dana Hibah dan Bantuan Sosial	PPM Jakarta	2014
6	Kebijakan Akuntansi Berbasis Akrual Berpedoman pada SAP	PT Remaja Rosdakarya Bandung	September 2014
7	Sistem Akuntansi Akrual Pemerintah Daerah Berpedoman SAP Berbasis Akrual	PPM Jakarta	2015
8	Bagan Akun Standar Sistem Akuntansi Aktual Pemerintah Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Juni 2015

No	Judul	Penerbit	Tahun
9	Factors Affecting Quality Of Local Government's Financial Statements	Lambert Academic Publishing Saabrucken Germany	Juli 2015
10	Dasar-Dasar Akuntansi Akrual Pemerintah Daerah	PT Ghalia Indonesia	Maret 2016
11	Penguatan Pengawasan DPRD untuk Pemerintahan Daerah yang Efektif	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Maret 2016
12	Optimalisasi Fungsi Penganggaran DPRD dalam Penyusunan PERDA APBD	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Mei 2016
13	Peningkatan Fungsi DPRD dalam Penyusunan Perda yang Responsif	PT Remaja Rosdakarya Bandung	September 2016
14	Peran Pengawasan DPRD Terhadap LKPJ dan LPP APBD/LKPD <i>Audited</i> Serta TLHP BPK	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Januari 2017
15	Panduan Penerapan Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Februari 2017
16	Panduan Penerapan Kebijakan Akuntansi Akrual Pemerintah Daerah	Penerbit Ghalia Bogor	2017
17	Reviu Rencana Kerja Anggaran Pemerintah Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Januari 2018
18	Manajemen Risiko Pengelolaan Keuangan Daerah sebagai Upaya Peningkatan Transparansi dan Akuntabilitas Publik	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Mei 2019
19	Good Governance Pengelolaan Keuangan Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	September 2019

No	Judul	Penerbit	Tahun
20	Manual Aplikasi Sistem Informasi Keuangan Daerah Berbasis Akrual (e-KEUDA)	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2019
21	Forum Konsultasi Publik	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Januari 2020
22	Sistem Informasi Pelayanan Publik	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Januari 2020
23	Dasar-Dasar Akuntansi Pemerintah Daerah Berbasis Akrual	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Februari 2020
24	Teknis Penyusunan Komponen Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Maret 2020
25	Panduan Penyusunan Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD)	Putra Galuh Publisher	Agustus 2020
26	Pedoman Pelaksanaan Reviu Laporan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (LPPD)	PT Remaja Rosdakarya Bandung	September 2020
27	Panduan Teknik Aplikasi Sistem Informasi Barang E-KEUDA	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Desember 2020
28	Mal Pelayanan Publik Percepatan peningkatan Kualitas Inovasi Layanan Masyarakat	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Januari 2021
29	Penyusunan Standar Pelayanan Publik	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Februari 2021
30	Reviu RPJMD dan Restra SKPD	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Agustus 2021

No	Judul	Penerbit	Tahun
31	Kodifikasi Peraturan Desa: Penyelenggaraan Pemerintahan dan Kewenangan Desa	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2021
32	Kodifikasi Peraturan Desa: Pembangunan Desa serta Pengadaan Barang dan Jasa Desa	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2021
33	Kodifikasi Peraturan Desa: Administrasi dan Aset Desa	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2021
34	Kodifikasi Peraturan Desa: Pengelolaan dan Pengawasan Keuangan Desa	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2021
35	Kodifikasi Peraturan Desa: Pengelolaan Dana Desa	PT Remaja Rosdakarya Bandung	November 2021
36	Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah untuk Mendapatkan Opini WTP dari BPK	CV Cendekia Bandung	Februari 2022
37	Strategi Manajemen Keuangan Daerah Berbasis Risiko dalam Meningkatkan Akuntabilitas dan Transparansi Sektor Publik	CV Cendekia Bandung	Februari 2022
38	Grand Design Pembangunan Kependudukan	CV Bimedia Bandung	April 2022
39	Inovasi Pelayanan pada Organisasi Publik	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Juni 2022
40	Optimalisasi Pengelolaan Barang Milik Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Agustus 2022

No	Judul	Penerbit	Tahun
41	Inovasi Pelayanan Melalui Mal Pelayanan Publik	CV Bimedia Bandung	September 2022
42	Government and Financial Management Papers	CV Bimedia Bandung	Oktober 2022

### Publikasi Jurnal Internasional yang Ditulis

No	Judul	Issue	Publisher	Index	Website
1	Factors Affecting Quality of Local Government Financial Statement To Get Unqualified Opinion (WTP) of Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK)	Volume 6 No 4 Tahun 2015	Jurnal The International Institute of Science, Technology and Education (IISTE)	OJS	<a href="https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/19978">https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/19978</a>
2	Regional Performance Allowances Instrument Improving Performance of Government Employees	Volume 7, Issue 4, April 2019	International Journal of Economics, Commerce and Management (IJECM), United Kingdom	OJS	<a href="http://ijecm.co.uk/volume-vii-issue-4/">http://ijecm.co.uk/volume-vii-issue-4/</a>
3	Integrated Career Pattern Hope of Bureaucration In The Future	Volume 8, Issue 05 May 2019	International Journal of Scientific & Technology Research (IJSTR)	Terindeks Scopus	<a href="http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-0419-20153">http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-0419-20153</a>
4	The Effect of Sectoral Economic On Employment Absorption and Poverty Level In The West Nusatenggara Province	Volume 9, Issue 01, Januari 2020	International Journal of Scientific & Technology Research (IJSTR)	Terindeks Scopus	<a href="http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-0120-27987">http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-0120-27987</a>

5	Recruitment of Prospective Civil Servants Towards World Class Bureaucracy In Indonesia	Volume 9, Issue 01 May 2020	International Journal of Scientific & Technology Research (IJSTR)	Terindeks Scopus	<a href="http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-1219-26368">http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-1219-26368</a>
6	Idea Formats for Selection Regional Heads in The Future as a Democracy setherment Requitement in Indonesia	Volume 10, Juni 2020	International Journal of Scientific and Research publication	OJS	<a href="http://www.ijsrp.org/research-paper-0620.php?rp=P10210090#citation">http://www.ijsrp.org/research-paper-0620.php?rp=P10210090#citation</a>
7	The Fiscal Capacity of The Autonomous Region (DOB) In Increasing Economic Growth and Eradication of The Poor	Volume 12, Nomor 1, Mei 2020	Jurnal Bina Praja Research and Development Agency Minister of Home Affairs Republic of Indonesia	Sinta 2	<a href="http://jurnal.kemendagri.go.id/index.php/jbp/article/view/681">http://jurnal.kemendagri.go.id/index.php/jbp/article/view/681</a>
8	Decentralization of Fiscall Asymmetric for Community Well Being: Evidence From Aceh Propinice, Indonesia	Volume 12, Issue No 06, 2020	Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems	Terindeks Scopus	<a href="https://www.jardcs.org/abstract.php?id=5933">https://www.jardcs.org/abstract.php?id=5933</a>
9	Risk Management Solution in Local Government Financial Management	Volume 27 No 3 Tahun 2020	Ayer Journal	Scopus Q2	<a href="http://ayerjournal.com/index.php/ayer/article/view/116">http://ayerjournal.com/index.php/ayer/article/view/116</a>
10	Regional Government Management Control in The Implementation of Risk Governance	Volume 12 No 3 tahun 2020	Oceanide Jounal	Scopus Q3	<a href="http://oceanidenetne.net/index.php/o/article/view/68">http://oceanidenetne.net/index.php/o/article/view/68</a>
11	Performance Model of Auditors and Supervisors in the Inspectorates Government Indonesia	Volume 63 Issue no. 3 tahun 2020	Solid State Technology	Scopus Q4	<a href="http://www.solidstate technology.us/index.php/JST/article/view/4272">http://www.solidstate technology.us/index.php/JST/article/view/4272</a>
12	Human Resource Development in Local Governments: Increased Transparency and Public Accountability	Volume 8 No 1 tahun 2021	Jurnal of Asian Finance, Economics and Business	Scopus Q2	<a href="http://www.koreascience.or.kr/article/JAKO202100569475376.view?orgId=kodisa">www.koreascience.or.kr/article/JAKO202100569475376.view?orgId=kodisa</a>

13	The Implementation of Performance-Based Budgeting Through A money Follow Program in Impressing Budget Corruption	Volume 21 No 2 tahun 2021	Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi	Sinta 4	<a href="http://ji.unbari.ac.id/index.php/ilmiah/article/view/1576">http://ji.unbari.ac.id/index.php/ilmiah/article/view/1576</a>
14	Kepemimpinan dalam Peningkatan Kualitas Pelayanan Publik di Daerah	Volume 21 No 3 tahun 2021	Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi	Sinta 4	<a href="http://ji.unbari.ac.id/index.php/ilmiah/article/view/1751">http://ji.unbari.ac.id/index.php/ilmiah/article/view/1751</a>
15	Leadership in the Quality Public Service Improvement	Volume 6 tahun 2021	Jurnal Linguistic and Culture Review	Scopus Q4	<a href="https://lingcure.org/index.php/journal/article/view/2027">https://lingcure.org/index.php/journal/article/view/2027</a>
16	The Suistainability of Papua and West Papua Special Autonomy Fund (SAF) in Assymmentric Decentralization	Volume 6 No. 4 tahun 2022	Journal of Pasifive School Psychology	Scopus Q2	<a href="http://www.journalppw.com/index.php/jpsp/article/view/6971">http://www.journalppw.com/index.php/jpsp/article/view/6971</a>
17	Optimalisasi Penilaian Pajak Korporasi untuk Meningkatkan Penerimaan Pendapatan Negara	Volume 6 No. 2 tahun 2022	Journal of Economics and Business	Sinta 3	<a href="http://ekonomi.unbari.ac.id/index.php/ojsekonomis/article/view/688">http://ekonomi.unbari.ac.id/index.php/ojsekonomis/article/view/688</a>
18	Ketidakpatuhan Wajib Pajak dalam Aksi Korporasi yang Berpotensi Menurunkan Penerimaan Pajak	Volume 6 No. 2 tahun 2022	Journal of Economics and Business	Sinta 3	<a href="http://ekonomi.unbari.ac.id/index.php/ojsekonomis/article/view/689">http://ekonomi.unbari.ac.id/index.php/ojsekonomis/article/view/689</a>

## Publikasi Prosiding yang Ditulis

No	Judul
1	<i>The effect of asset management to increase the local government financial reports</i> (2015, Universiti Selangor Malaysia).
2	<i>Fiscal reform (taxation) on local government and the new administrative duties</i> (2015, 1st APG/Asian Public government forum on local finance management – OECD/the Organization for Economic Co-operation and Development.

## Publikasi Artikel Nasional

No	Judul
1	<i>Strategi Pemda meraih opini WTP</i> , Majalah Triwulanan Edisi Khusus HUT ke 30 Warta Pengawasan BPKP, Maret 2014
2	<i>Reformasi Fiskal (Perpajakan) Pada Pemerintah Daerah Dan Tugas Administrasi Yang Baru</i> , Jurnal Ekonomi dan Keuangan Publik, IPDN. Juni 2015
3	<i>Mewujudkan Tujuan Desentralisasi</i> , Media online Amunisi News. <a href="http://amunisinews.com">http://amunisinews.com</a> . Oktober 2017
4	<i>Dari Buku hingga Asas Desentralisasi</i> , Media online Amunisi News. <a href="http://amunisinews.com">http://amunisinews.com</a> . Oktober 2017
5	<i>Konseptor Administrasi Pemerintah Daerah</i> , Media online Harnas News. <a href="http://harnasnews.com">http://harnasnews.com</a> . Oktober 2017
6	<i>Menilik Problematika Pengelolaan Keuangan Daerah Dan Desa, deteksi online</i> , <a href="http://deteksionline.com">http://deteksionline.com</a> , November 2017.
7	<i>Aset Daerah Harus Cermat dalam Pengelolaan</i> , Fakta Hukum. <a href="http://www.faktahukum.co.id/dadang-suwanda-aset-daerah-harus-cermat-dalam-pengelolaan/">http://www.faktahukum.co.id/dadang-suwanda-aset-daerah-harus-cermat-dalam-pengelolaan/</a> November 2017
8	<i>Problematika Pengelolaan Keuangan Daerah Dan Desa</i> , Media online Harnas News. <a href="http://harnasnews.com">http://harnasnews.com</a> . Desember 2017
9	<i>Lampu Kuning Keuangan Pemerintah Daerah</i> , Opini koran Tempo 8 Februari 2021. <a href="https://koran.tempo.co/read/462159/lampu-kuning-keuangan-pemerintahan-daerah">https://koran.tempo.co/read/462159/lampu-kuning-keuangan-pemerintahan-daerah</a>



**IKA AGUSTINA, S.E.,M.SI.**, Lahir di Banda Aceh, 1 Agustus 1975 adalah alumni Program Studi Akuntansi STIE PASUNDAN Bandung, lulus pada tahun 2000 (S1) dan Magister Administrasi Pemerintahan Daerah (MAPD IPDN) Jatinangor di Sumedang pada Tahun 2015 (S2). Karir nya sebagai Pegawai Negeri Sipil (PNS) diawali pada tahun 2000 di Institut Pemerintahan Dalam Negeri (IPDN) ditempatkan pada bagian Keuangan IPDN, tahun 2013 pindah ke bagian pelatihan IPDN dan di tahun 2017 ditempatkan pada Fakultas Manajemen Pemerintahan hingga bulan Oktober 2018 diangkat menjadi Fungsional Dosen pada Fakultas Manajemen Pemerintahan Prodi Keuangan Publik. Lulus Sertifikasi Dosen pada tahun 2021 bidang ilmu Ekonomi Pembangunan. Mengikuti Training of Trainer Substantif Akuntansi Pemerintahan bagi Dosen/ Tenaga Pengajar Sekolah Tinggi Pemerintahan Dalam Negeri Tahun 2005, Penyegaran Bendahara Pengeluaran bagi Pegawai Departemen dalam Negeri pada Pusat Pendidikan dan Pelatihan Anggaran, Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, Departemen Keuangan bekerja sama dengan Badan Pendidikan dan pelatihan Departemen Dalam Negeri di Jakarta tahun 2007, Pendidikan dan Pelatihan Pengembangan Perilaku Aparatur dalam Mencegah Penyalahgunaan Keuangan Negara di Badan Pendidikan dan Pelatihan Departemen Dalam Negeri tahun 2008, Peserta kegiatan Harmonisasi dan Sinkronisasi Penyusunan Rencana Kerja Anggaran Institut Pemerintahan Dalam Negeri tahun 2010, Mengikuti Pelatihan Pengembangan Ketrampilan Dasar Teknik Instruksional (PEKERTI) Angkatan I tahun 2021. Bimtek Keuangan Daerah Terpadu (Perencanaan, Penganggaran, Penatausahaan, Perbendaharaan, Perpajakan, dan Pelaporan Keuangan Daerah) Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Airlangga tahun 2021 dan Tim Auditor Pada Satuan Pengawas Internal (SPI) Institut Pemerintahan dalam Negeri tahun 2019 hingga sekarang.



**ANINDITA PRIMASTUTI, S.E., M.E.**, lahir di Jakarta tahun 1982, Dosen pada Program Studi Keuangan Publik Fakultas Manajemen Pemerintahan IPDN ini menempuh pendidikan S1 di Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Keuangan dan Perbankan Indonesia jurusan Akuntansi, S2 MPKP Universitas Indonesia konsentrasi Keuangan Negara dan Daerah, sekarang dalam masa studi S3 di Ilmu Pemerintahan. Jabatan yang pernah diemban Sekretaris Prodi Manajemen Keuangan (2011-2019), Kaprodi Manajemen Pemerintahan (2019-2020), Ketua Gugus Kendali Mutu FMP (2021-s.d. sekarang), Koordinator Prodi Keuangan Publik (2021-2022).