

Dr. DADANG SUWANDA, S.E., M.M., M.Ak., Ak., CA.
Dr. TUN HUSENO, S.E., M.Si.
ELJAWATI, S.Sos., M.M.

PRAKTIKUM

PENGENDALIAN INTERN



MODUL 2

cendekia



PRAKTIKUM PENGENDALIAN INTERN MODUL 2

Copyright © 2023, Dadang Suwanda, Tun Huseno, Eljawati

ISBN 978 625 5466 38 5 (Jilid Lengkap)

ISBN 978 625 5466 40 8

Penulis : Dr. Dadang Suwanda, S.E.,
M.M., M.Ak., Ak., AC.
Dr. Tun Huseno, S.E., M.Si.
Eljawati, S.Sos., M.M..

Editor : Yudi Prihanto Santoso, S.E.

Layout & Desain Cover : Gede Lanang Nur Baihaqi

Cetakan Pertama, April 2023

Diterbitkan oleh **CV CENDEKIA PRESS**

NIB: 8120107982776

Komp. GBA Barat Blok C-4 No. 7 Bandung

Hotline: +6282127441400

Email: publisher@cendekiapress.com

Website: 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 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 2 dari buku paket praktikum pengendalian intern yang berjumlah 3 (tiga) buku. Modul 2 ini menginformasikan Unsur 2 (kedua), 3 (ketiga), 4 (keempat) dan 5 (kelima)

dari SPIP yaitu tentang penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan dan pemetaan pengendalian intern.

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, Februari 2023

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

Dr. Tun Huseno, SE., M.Si.,

Eljawati, S.Sos., M.M.,

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR	iii
DAFTAR ISI	v
DAFTAR GAMBAR	vii
DAFTAR TABEL	viii
BAB I PENILAIAN RISIKO	1
A. Pendahuluan	1
B. Pra Kondisi Penilaian Risiko	2
C. Penetapan Kriteria Penilaian Risiko	5
D. Langkah Kerja Penilaian Risiko	17
E. Pelaporan Penilaian Risiko	22
F. Latihan Soal	23
BAB II KEGIATAN PENGENDALIAN	25
A. Reviu Atas Kinerja Instansi Pemerintah yang Bersangkutan	26
B. Pembinaan Sumber Daya Manusia	29
C. Pengendalian Atas Pengelolaan Sistem Informasi	32
D. Pengendalian Fisik Atas Aset	42
E. Penetapan dan Reviu Atas Indikator dan Ukuran Kinerja	44

F.	Pemisahan Fungsi	46
G.	Otorisasi Atas Transaksi dan Kejadian yang Penting	52
H.	Pencatatan yang Akurat dan Tepat Waktu atas Transaksi dan Kejadian	54
I.	Pembatasan Akses Atas Sumber Daya dan Pencatatannya	57
J.	Akuntabilitas Terhadap Sumber Daya dan Pencatatannya	66
K.	Dokumentasi yang Baik Atas Sistem Pengendalian Intern Serta Transaksi dan Kejadian Penting	69
L.	Latihan Soal	72
BAB III	INFORMASI DAN KOMUNIKASI	73
A.	Informasi	74
B.	Komunikasi Yang Efektif	77
C.	Latihan Soal	84
BAB IV	PEMANTAUAN PENGENDALIAN INTERN	85
A.	Pemantauan Berkelanjutan	86
B.	Evaluasi Terpisah	91
C.	Penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Audit atau Reviu Lainnya	97
D.	Latihan Soal	98
	DAFTAR PUSTAKA	99
	TENTANG PENULIS	101

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1. Siklus Pembinaan SDM	30
Gambar 3.1. Proses Komunikasi	78

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1.	Dampak Risiko Skala 3 (Tiga)	12
Tabel 1.2.	Dampak Risiko Skala 5 (lima)	12
Tabel 1.3.	Kemungkinan Terjadinya Risiko Skala 3 (Tiga)	13
Tabel 1.4.	Kemungkinan Terjadinya Risiko Skala 5 (Lima)	13
Tabel 1.5.	Matrik Risiko Skala 3 (Tiga)	14
Tabel 1.6.	Matrik Risiko skala 5 (Lima)	15
Tabel 1.7.	Teknik Identifikasi Risiko	19
Tabel 1.8.	Faktor Penyebab Terjadinya Risiko	19

BAB I

PENILAIAN RISIKO

A. Pendahuluan

Unsur kedua dalam SPIP adalah penilaian risiko. Secara definisi penilaian risiko merupakan kegiatan penilaian atas kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah.

Instansi pemerintah daerah adalah perangkat Negara Kesatuan Republik Indonesia yang menurut peraturan terdiri dari perangkat pemerintahan provinsi, perangkat pemerintahan kabupaten/kota dan lembaga/badan lainnya yang dibiayai dari anggaran daerah/negara. Pimpinan instansi pemerintah daerah wajib melakukan penilaian risiko. Penilaian risiko terdiri dari identifikasi risiko dan analisis risiko.

Dalam penilaian risiko, pimpinan instansi pemerintah terlebih dahulu menetapkan tujuan, yang terdiri dari tujuan tingkat pemerintah daerah dan tujuan pada tingkat kegiatan dengan berpedoman pada peraturan.

Dalam lingkup pemerintah daerah terdiri dari pemerintah provinsi dan pemerintah kabupaten/kota. Sedangkan yang dimaksud dengan instansi pemerintah terdiri dari dinas/badan/kantor dan sebagainya. Penyebutan nama instansi daerah disesuaikan dengan ketentuan yang berlaku dalam bentuk peraturan daerah yang dikeluarkan oleh masing-

masing pemerintah daerah, berbagai macam bentuk penamaan seperti organisasi pemerintah daerah (OPD), satuan kerja pemerintah daerah (SKPD) dan lain sebagainya.

Tahap penilaian risiko (*risk assessment*) merupakan tahap awal dalam pembangunan infrastruktur pengendalian. Melalui penilaian risiko dapat diketahui risiko yang dihadapi unit kerja, untuk kemudian ditetapkan kebijakan respon terhadap risiko (*mitigate, avoid, transfer, share*), serta kegiatan pengendalian yang diperlukan. Risiko diidentifikasi pada konteks terkait tujuan entitas maupun aktivitas. Agar risiko tersebut dapat diidentifikasi dengan baik, maka perlu terlebih dahulu dipahami proses bisnis/kegiatan organisasi.

B. Pra Kondisi Penilaian Risiko

Penilaian risiko pada dasarnya merupakan kegiatan untuk mengidentifikasi kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah. Konsepsi ini menuntut adanya pra kondisi agar proses identifikasi dan analisis risiko dapat dilaksanakan secara efisien dan efektif yaitu :

1. Karakteristik Penilaian Risiko Menurut PP Nomor 60 Tahun 2008

Sesuai dengan Pasal 13 ayat (2) PP 60/2008, penilaian risiko meliputi dua kegiatan pokok yaitu (a) identifikasi dan (b) analisis risiko. Proses penilaian risiko, sesuai ayat (3), didahului dengan penetapan tujuan baik tujuan di tingkat instansi pemerintah maupun tujuan di tingkat kegiatan. Pemisahan penetapan tujuan ini akan menjadi acuan atau kriteria dalam menilai risiko karena penilaian risiko adalah **“kegiatan penilaian atas kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran pemerintah”**.

Tujuan Instansi pemerintah biasanya ditetapkan dalam rencana strategis (Renstra) dan rencana kinerja tahunan (RKT) K/L atau rencana strategis daerah (Renstrada) dan rencana kerja daerah di pemerintah daerah. Mengingat bahwa Renstra dan RKT tersebut hanya dilaksanakan melalui unit organisasi K/L dan pemerintah daerah sehingga pelaksanaannya konsisten dengan tujuan dalam Renstra dan RKT instansi pemerintah pusat dan daerah, maka tujuan dan sasaran instansi pemerintah dibagi

menjadi tiga tingkatan sesuai dengan konteksnya yaitu konteks strategis, konteks organisasional dan konteks operasional.

2. Eksistensi Desain Penyelenggaraan SPIP

Kegiatan penilaian risiko dalam praktiknya dilakukan terhadap tindakan dan/atau kegiatan-kegiatan yang telah diidentifikasi dalam desain penyelenggaraan SPIP suatu Kementerian/Lembaga (K/L) atau pemerintah daerah (pemda). Oleh karena itu, adanya desain penyelenggaraan SPIP, selain menjadi prasyarat penilaian risiko terhadap semua kegiatan oleh suatu unit organisasi, juga menjadi bahan manajemen untuk mengendalikan semua unit organisasi yang diwajibkan oleh pimpinan K/L/Pemerintah daerah untuk menyelenggarakan SPIP.

Desain penyelenggaraan SPIP diharapkan telah memuat tujuan instansi pemerintah yang sesuai dengan konteks risiko, unit organisasi yang secara mandiri wajib menyelenggarakan SPIP, kegiatan utama unit organisasi maupun *quick win* penyelenggaraan SPIP, adalah :

a. Rumusan tujuan sesuai konteks risiko.

Pelaksanaan penilaian risiko dimulai dari penetapan tujuan dan sasaran instansi pemerintah sesuai dengan konteks penilaian risiko atau konteks risiko. Tujuan dan sasaran yang telah diselaraskan selanjutnya akan menjadi acuan pemikiran dan media penyamaan persepsi dalam pelaksanaan penilaian risiko sebagai berikut:

- 1) Tujuan instansi pemerintah telah ditetapkan dalam renstra K/L atau Pemda.
- 2) Instansi pemerintah telah menetapkan prioritas tujuan yang akan dicapai yaitu salah satu atau gabungan dari pengamanan aset, kepatuhan pada peraturan perundang-undangan, keandalan laporan keuangan dan efisiensi dan efektivitas operasi. Hal ini dengan sendirinya akan menjadi tujuan pada unit kerja eselon I dan II instansi pemerintah tersebut.
- 3) Tujuan tersebut sudah memenuhi syarat: *Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Timeframe* (SMART) dan telah selaras dengan visi, misi dan indikator kinerja. Misalnya Renstra dan RKT Unit Organisasi harus selaras dengan Renstra dan RKT K/L dan Pemda, atau tujuan dalam RKA K/L dan pemerintah daerah yang harus selaras dengan tujuan dalam RKP.

- b. Identifikasi kegiatan utama instansi pemerintah.
- Instansi pemerintah juga wajib menetapkan tujuan pada tingkat kegiatan dalam hal ini sasaran kegiatan. Prasyarat ini diwajibkan untuk semua kegiatan utama instansi pemerintah atau kegiatan pendukung jika dianggap perlu. Secara khusus, lampiran PP Nomor 60 Tahun 2008, antara lain memberikan prasyarat yang harus diperhatikan dalam menetapkan tujuan pada tingkat kegiatan yaitu:
- 1) Harus berdasarkan pada tujuan dan rencana strategis instansi pemerintah.
 - 2) Harus saling melengkapi, saling menunjang dan tidak bertentangan satu dengan lainnya.
 - 3) Relevan dengan seluruh kegiatan utama instansi pemerintah.
 - 4) Mempunyai unsur kriteria pengukuran.
 - 5) Didukung sumber daya instansi pemerintah yang cukup.

Apabila terdapat kegiatan yang tidak memenuhi persyaratan di atas, misalnya kegiatan di RKA K/L dan pemerintah daerah yang tidak selaras dengan kegiatan menurut tugas dan fungsi instansi pemerintah atau tidak selaras dengan renstra instansi pemerintah, maka untuk kepentingan penilaian risiko atau penerapan unsur SPIP lainnya, kegiatan yang tidak selaras tersebut untuk sementara dimasukkan sebagai kegiatan *ad-hoc* di organisasi yang bersangkutan.

3. Data Awal Kelemahan Pengendalian Intern

Sebelum penilaian risiko dilakukan oleh suatu unit organisasi, identifikasi tentang kelemahan SPIP dapat saja telah dilakukan, baik oleh internal maupun eksternal organisasi, melalui *Diagnostic Assessment* (DA) maupun oleh audit BPK. Kelemahan-kelemahan SPIP hasil DA maupun temuan hasil audit atau reviu dari BPK atau APIP perlu dianalisis agar penilaian risiko efektif dan efisien. Identifikasi kelemahan pengendalian intern ini dimaksudkan untuk memberikan data awal terhadap risiko yang harus diidentifikasi atau menilai bagaimana pengaruhnya pada saat dilakukan analisis risiko. Kelemahan suatu pengendalian pada aspek kegiatan tertentu akan dinilai bagaimana pengaruhnya terhadap nilai dampak atau nilai kemungkinannya.

Diagnostic Assessment juga menghasilkan area perbaikan (*Areas of Improvement*, disingkat AOI). Area perbaikan ini tidak hanya menunjuk ke arah infrastruktur atau unsur SPIP yang akan diperbaiki tetapi juga

menunjuk ke unit organisasi mana yang akan diperbaiki termasuk mengidentifikasi di dalamnya sub unsur lingkungan pengendalian.

Ke mana pun arahnya, karena perbaikan secara operasional akan memerlukan perencanaan dan penganggaran kinerja dan perencanaan akan berbasis kegiatan, maka perbaikan yang direkomendasikan dalam AOI mau tidak mau harus memilih dari “kegiatan utama” yang ada di unit organisasi atau mengusulkan “kegiatan utama tambahan” agar tersedia anggarannya.

Jika AOI terletak pada unsur lingkungan pengendalian, penilaian risiko tetap dilakukan dengan memperhatikan dampak kelemahan lingkungan pengendalian tersebut terhadap risiko yang dihadapi instansi pemerintah.

Hal yang sama diterapkan terhadap adanya AOI yang didasarkan pada laporan hasil pemeriksaan BPK, yang terkait, baik langsung maupun tidak langsung, dengan SPIP. Tindak lanjut atas temuan tersebut perlu dilakukan dalam kerangka pikir SPIP, dalam hal ini, instansi pemerintah menentukan keterkaitan temuan dimaksud dengan kegiatan utama yang ada. Misalnya, temuan PNBPN terkait terutama dengan kegiatan pelayanan oleh unit teknis (direktorat jenderal), bukan dengan penyajian Piutang PNBPN di laporan keuangan, sehingga unit yang menanganinya terutama adalah unit teknis (direktorat jenderal), bukan unit kesekretariatan (sekretariat jenderal).

C. Penetapan Kriteria Penilaian Risiko

Dalam bab sebelumnya telah dijelaskan bahwa penilaian risiko dimungkinkan dengan penetapan tujuan dan identifikasi atas kelemahan pengendalian. Pemahaman tentang tujuan akan memudahkan penetapan konteks dan penetapan kriteria yang menjadi acuan dalam identifikasi dan analisis risiko.

1. Penetapan Konteks Risiko

Tujuan instansi pemerintah sebagaimana tertuang dalam Desain Penyelenggaraan SPIP harus ditempatkan pada konteksnya untuk mempermudah penilaian risiko. Dalam penilaian risiko, konteks ini dibagi menjadi konteks strategis, konteks organisasional dan konteks operasional. Tindakan dan kegiatan yang diidentifikasi pada Desain Penyelenggaraan SPIP harus ditempatkan pada tiga konteks di atas.

a. **Penetapan konteks strategis/eksternal .**

Pencapaian tujuan suatu instansi pemerintah tidak dapat dilepaskan dari tindakan yang bersifat strategis yang tidak tercermin dalam kegiatan teknis operasional di tingkat bawah namun sangat berpengaruh terhadap keberadaan dan kelangsungan suatu instansi pemerintah. Tindakan yang biasanya menjadi tugas pimpinan instansi pemerintah tersebut harus dipetakan dengan baik pada konteks strategis untuk mempermudah proses penilaian risikonya.

1) Prinsip dan tujuan penetapan konteks strategis.

Penetapan konteks strategis pada prinsipnya merupakan pernyataan peran suatu instansi pemerintah di lingkungannya. Pernyataan peran instansi dinyatakan dalam pernyataan visi dan misi, tujuan dan sasaran yang dibangun setelah menganalisis lingkungan eksternal dan internal. Tujuan yang ditetapkan tersebut harus spesifik, terukur, dapat dicapai, relevan dan terikat waktu.

Dalam konteks penilaian risiko, penetapan konteks strategis di samping bertujuan untuk membatasi ruang lingkup, kriteria dan struktur penilaian risiko, juga untuk memudahkan komunikasi pimpinan instansi pemerintah dengan seluruh pegawainya.

2) *Output* penetapan konteks strategis.

Output penetapan konteks strategis adalah deskripsi tentang aktivitas strategis, *outcome* yang diinginkan dari aktivitas strategis, faktor-faktor kritis di dalam lingkungan, pemangku kepentingan (*stakeholder*) internal dan eksternal, serta kriteria evaluasi risiko.

3) Langkah utama penetapan konteks strategis.

Langkah utama untuk mendapatkan konteks strategis adalah sebagai berikut:

a) Dapatkan rumusan tentang aktivitas strategis instansi pemerintah dan hasil *outcome* yang diharapkan dari pelaksanaan aktivitas strategis tersebut.

b) Dapatkan analisis lingkungan yang mencakup analisis SWOT tentang politik, sosial, ekonomi, hukum, teknologi dan faktor lainnya yang mempengaruhi peran dan fungsi organisasi.

c) Dapatkan informasi tentang lingkungan yang mempengaruhi pelaksanaan peran dan fungsi strategis yang meliputi

anggaran, ruang lingkup, waktu, lokasi, *input*, *output*, *outcome*, pihak terkait, peraturan yang relevan dengan peran strategis organisasi.

- d) Dapatkan informasi tentang prosedur yang diterapkan dalam melaksanakan tindakan strategis, instrumen-instrumen yang digunakan dan pengendalian yang ada.
- e) Dapatkan ikhtisar *Area of Improvement* (AOI)/Temuan BPK/APIP/informasi pengelola kegiatan dan informasi lainnya yang berkaitan dengan pengendalian intern.
- f) Tuangkan langkah-langkah di atas dalam kertas kerja.

b. Penetapan konteks organisasional.

Tujuan suatu K/L dan Pemda secara operasional dicapai melalui akumulasi pencapaian tujuan organisasional unit organisasi atau satuan kerja yang ada di lingkungannya. Tujuan organisasi tersebut dicapai melalui pencapaian kegiatan operasional yang dilaksanakan melalui tindakan manajemen unit organisasi tingkat menengah. Tindakan yang menjadi tanggung jawab pimpinan unit organisasi (instansi pemerintah tingkat menengah) tersebut harus dipetakan dengan baik pada konteks organisasional untuk mempermudah proses penilaian risikonya.

1) Prinsip penetapan konteks organisasional.

Tujuan instansi pemerintah secara teknis operasional diwujudkan dalam rumusan misi, tujuan dan sasaran sebagaimana tertuang dalam renstra dan rencana kinerja tahunan (RKT). Rumusan tujuan harus spesifik, terukur, dapat dicapai, relevan dan terikat waktu (SMART) dan selaras dengan tujuan organisasi.

Tujuan penetapan konteks organisasional adalah untuk memastikan ruang lingkup proses penilaian risiko yang akan dilakukan oleh suatu unit organisasi dalam kaitannya dengan tugas-tugas atau tindakan yang bersifat manajerial.

2) *Output* penetapan konteks organisasional.

Output penetapan konteks organisasional adalah rumusan misi, tujuan dan sasaran organisasi, pemahaman proses operasional (*business process*) tindakan manajemen untuk mencapai misi tujuan dan sasaran, serta penetapan struktur analisis dan kriteria evaluasi risiko terhadap tujuan unit organisasi dalam konteks organisasional dimaksud.

3) Langkah kerja penetapan konteks organisasional.
Langkah kerja penetapan konteks organisasional adalah sebagai berikut:

- a) Dapatkan rumusan misi dan tujuan unit organisasi sebagaimana tertuang dalam Renstra, RKT, RKA-KL, DIPA termasuk indikator sarasannya.
- b) Lakukan analisis bahwa tujuan dan sasaran unit organisasi tersebut selaras dengan misi dan tujuan instansi pemerintah.
- c) Lakukan analisis bahwa indikator sasaran memenuhi persyaratan SMART.
- d) Dalam hal ditemukan adanya tujuan yang belum SMART dan belum selaras dengan visi dan misi lakukan perbaikannya sebelum melakukan identifikasi dan analisis risiko.
- e) Dapatkan definisi dan tujuan kegiatan sebagaimana tertuang dalam Kebijakan dan *Standard Operating Procedures* (KSOP).
- f) Dapatkan informasi tentang lingkungan yang mempengaruhi pelaksanaan kegiatan strategis yang meliputi anggaran, ruang lingkup, waktu, lokasi, input, *output*, outcome, pihak terkait, ketentuan/peraturan yang relevan, serta sarana dan prasarana yang dibutuhkan.
- g) Dapatkan ikhtisar *Areas of Improvement* (AOI) yang terkait dengan unit yang bersangkutan dan temuan BPK/APIP/informasi pengelola/lainnya yang berkaitan dengan kelemahan pengendalian intern pada unit tersebut dan lakukan langkah-langkah kerja sebagai berikut:
 - (1) Nilai dan kemungkinan pengaruhnya terhadap peristiwa risiko karena ketiadaan infrastruktur (*hard control*) dan terhadap dampak pencapaian tujuan instansi pemerintah.
 - (2) Nilai pengaruhnya terhadap dampak dan kemungkinannya berdasarkan pada aspek kekuatan atau kelemahan lingkungan pengendalian berdasarkan aspek manusia yang menjalankannya (*soft control*).
- h) Tuangkan langkah-langkah di atas dalam kertas kerja.

c. Penetapan konteks operasional.

Kegiatan instansi pemerintah pada tingkatan yang lebih rendah merupakan kegiatan yang bersifat teknis operasional yang dilaksanakan sesuai dengan tugas dan fungsi yang telah ditetapkan. Kegiatan

pada tingkatan ini dapat berupa kegiatan yang bersifat substansi sesuai dengan karakteristik unit yang bersangkutan maupun kegiatan dukungan yang bersifat generik.

1) Prinsip penetapan konteks operasional.

Tahap ini dilakukan untuk memastikan bahwa tujuan pada tingkat kegiatan mempunyai kriteria pengukuran, mengidentifikasi sumber daya, pihak yang bertanggung jawab dan para pihak terkait.

Tujuan penetapan konteks operasional adalah untuk memastikan ruang lingkup proses penilaian risiko yang akan dilakukan oleh suatu unit organisasi dalam kaitannya dengan tugas-tugas teknis suatu organisasi.

2) *Output* penetapan konteks operasional.

Tahap ini adalah rumusan sasaran dan tujuan, pemahaman proses operasional kegiatan teknis operasional serta penetapan struktur analisis dan kriteria evaluasi risiko untuk kegiatan operasional dimaksud.

3) Langkah kerja penetapan konteks operasional.

Langkah kerja penetapan konteks operasional adalah sebagai berikut:

- a) Dapatkan daftar setiap kegiatan teknis sebagaimana tertuang dalam renstra, RKT, RKA-KL, DIPA termasuk indikator sasarannya.
- b) Dapatkan definisi dan tujuan kegiatan masing-masing kegiatan tersebut pada butir 1) sebagaimana tertuang dalam Kebijakan dan *Standard Operating Procedure* (KSOP).
- c) Dapatkan informasi tentang lingkungan yang mempengaruhi pelaksanaan kegiatan teknis operasional yang meliputi anggaran, ruang lingkup, waktu, lokasi, input, *output*, pihak terkait, ketentuan/peraturan yang relevan, serta sarana dan prasarana yang dibutuhkan.
- d) Dapatkan ikhtisar *Areas of Improvement* (AOI) atau temuan BPK/APIP/informasi pengelola lainnya yang berkaitan dengan kelemahan pengendalian intern pada kegiatan operasional tersebut dan lakukan langkah- langkah kerja sebagai berikut:
 - (1) Nilai pengaruh dan kemungkinan terhadap peristiwa risiko karena ketiadaan infrastruktur (*hard control*) dan terhadap dampak pencapaian tujuan instansi pemerintah.

- (2) Nilai pengaruhnya terhadap dampak dan kemungkinannya berdasarkan pada aspek kekuatan atau kelemahan lingkungan pengendalian berdasarkan aspek manusia yang menjalankannya (*soft control*).
- e) Tuangkan langkah-langkah di atas dalam kertas kerja.

4. Penetapan Struktur Analisis dan Kriteria Penilaian Risiko.

Sesuai PP 60 Tahun 2008, pimpinan instansi pemerintah menetapkan strategi operasional yang konsisten dan strategi manajemen terintegrasi dengan rencana penilaian risiko. Strategi operasional diwujudkan untuk menentukan kriteria evaluasi yang akan dianalisis sesuai dengan struktur analisis. Struktur analisis risiko dan kriteria evaluasi risiko diharapkan akan menuntun para pihak yang terlibat dalam penilaian risiko mempunyai sudut pandang dan ukuran yang sama.

Hal – hal yang perlu diperhatikan dalam penetapan struktur analisis dan kriteria penilaian risiko, antara lain:

- a. Kriteria evaluasi risiko harus menggambarkan kriteria pengukuran keberhasilan (*successful measures*) pencapaian tujuan organisasi sehingga dapat pula menjadi landasan pengukuran dampak dan kemungkinan terjadinya risiko.
- b. Dasar perumusan yaitu aspek operasional, teknis, keuangan, hukum, regulasi, ketaatan pada etika, sosial, lingkungan, kemanusiaan, citra, reputasi, pelayanan publik, atau kriteria lainnya.
- c. Tujuan, sasaran, kebijakan internal instansi dan kepentingan pemangku kepentingan.
- d. Persepsi dari pemangku kepentingan serta ketentuan yang berlaku pada instansi.

Berdasarkan aspek-aspek tersebut, selanjutnya dirumuskan dalam skala dampak, skala kemungkinan dan definisi kategori risiko.

a. Penetapan struktur analisis risiko.

Struktur analisis risiko perlu diperoleh untuk mendapatkan pemahaman tentang aspek yang akan dibangun meliputi sumber, dampak dan pihak terkena dampak atas kegiatan yang dinilai risikonya.

Sesuai sifat organisasi pemerintahan dan untuk kemudahan implementasi SPIP secara keseluruhan, struktur analisis risiko

diterapkan untuk tindakan dan kegiatan dalam tiga konteks risiko yaitu konteks strategis, konteks organisasional dan konteks tingkat operasional. penyusunan disain penyelenggaraan SPIP dibuat dengan memperkirakan konsistensi penilaian risiko ini sekaligus dengan kegiatan pengendalian.

Sumber risiko disusun untuk mendapatkan pemahaman tentang aspek-aspek dimana risiko tersebut berasal yang dapat berupa 5 M (*Man, Money, Machine, Method, Material*), yang dalam bahasa operasional diartikan sebagai Sumber Daya Manusia (SDM), anggaran, sarana dan prasarana, prosedur, serta pengguna dan para pihak yang terkait.

Dampak risiko diidentifikasi untuk mengetahui pengaruh atau akibat yang ditimbulkan seandainya peristiwa yang menghambat pencapaian tujuan tersebut terjadi.

Pihak yang terkena dampak diidentifikasi agar penilai mendapatkan gambaran bagaimana pengaruh dampak tersebut kepada pihak-pihak yang berkaitan dengan pelaksanaan tugas dan fungsi.

Pembedaan konteks risiko pada tingkat strategis, organisasional dan operasional juga mengarahkan penilai risiko mengidentifikasi sumber, dampak dan pihak yang terkena dampak risiko.

b. Penetapan kriteria penilaian risiko.

Risiko yang sudah diidentifikasi harus dikategorikan untuk menentukan strategi operasional pelaksanaan penilaian risiko selanjutnya. Kriteria evaluasi risiko yaitu keputusan mengenai tingkat risiko yang dapat diterima dan/atau mengenai tingkat risiko yang dapat ditoleransi dan yang mana harus segera ditangani harus ditetapkan pada awal kegiatan penilaian risiko. Kriteria evaluasi dapat dikembangkan lebih lanjut sesuai dengan efektivitas penanganan risiko.

1) Skala dampak risiko.

Risiko, sebelum ditangani harus dianalisis atau dievaluasi. Kriteria penilaian risiko atau kriteria evaluasi risiko terdiri dari tiga komponen yaitu dampak, probabilitas dan gabungan dampak-probabilitas. Ketiga hal ini harus ditetapkan untuk lebih mengarahkan analisis risiko.

Kriteria penilaian terhadap tingkat konsekuensi atau dampak risiko dapat dipilih (skala tiga atau skala lima) dan dibuatkan deskripsinya untuk menjamin konsistensi dalam analisis risiko.

Dalam skala tiga, jenjang dan deskripsi dampak diilustrasikan sebagai berikut:

Tabel 1.1.
Dampak Risiko Skala 3 (Tiga)

No	Dampak	Deskripsi
1	Rendah	Pengaruh terhadap strategi dan aktivitas operasi rendah
		Pengaruhnya terhadap kepentingan para pemangku kepentingan rendah
2	Sedang	Pengaruh terhadap strategi dan aktivitas operasi sedang
		Pengaruhnya terhadap kepentingan para pemangku kepentingan sedang
3	Tinggi	Pengaruh terhadap strategi dan aktivitas operasi tinggi
		Pengaruhnya terhadap kepentingan para pemangku kepentingan tinggi

Dalam skala lima, jenjang dan deskripsi dampak diilustrasikan sebagai berikut:

Tabel 1.2.
Dampak Risiko Skala 5 (lima)

No	Konsekuensi /Dampak	Kualitas Pelayanan
1	Tidak signifikan	Pada prinsipnya, defisiensi atau tidak adanya pelayanan rendah, tanpa ada komentar
2	Kurang signifikan	Pelayanan dianggap memuaskan oleh masyarakat umum, tetapi pegawai instansi mewaspadaai adanya defisiensi
3	Sedang	Pelayanan dianggap kurang memuaskan oleh masyarakat umum dan pegawai organisasi
4	Signifikan	Masyarakat umum menganggap pelayanan organisasi tidak memuaskan

5	Sangat signifikan /berbahaya/ katastropik	Pelayanan turun sangat jauh di bawah standar yang diterima
---	--	--

- 2) Skala kemungkinan terjadinya risiko.
Kriteria penilaian terhadap tingkat atau kemungkinan terjadinya (probabilitas) risiko harus dipilih (skala tiga atau skala lima) dan dibuatkan deskripsinya untuk menentukan konsistensi penilaian risiko.
Jika menggunakan skala tiga (tinggi, sedang dan rendah) maka skala dan deskripsi kemungkinan terjadinya risiko adalah sebagai berikut:

Tabel 1.3.
Kemungkinan Terjadinya Risiko Skala 3 (Tiga)

No	Kemungkinan	Deskripsi
1	Rendah	Tidak pernah (jarang terjadi)
2	Sedang	Kemungkinan terjadinya sedang
3	Tinggi	Kemungkinan tinggi terjadi/ hampir pasti terjadi

Jika menggunakan skala lima (Sangat signifikan, signifikan, sedang, kurang signifikan dan tidak signifikan) maka skala dan deskripsi kemungkinan terjadinya risiko adalah sebagai berikut :

Tabel 1.4.
Kemungkinan Terjadinya Risiko Skala 5 (Lima)

No	Kemungkinan	Kejadian berulang (Frekuensi)	Kejadian tunggal (Probabilitas)	Skala Nilai
1	Sangat	Kemungkinan terjadi > 25 tahun ke depan	Diabaikan	1
			Probabilitas sangat kecil, mendekati nol	
2	Jarang	Mungkin terjadi sekali dalam 25 tahun	Kecil kemungkinan tetapi tidak diabaikan	2
			Probabilitas rendah, tetapi lebih besar dari pada nol	

No	Kemungkinan	Kejadian berulang (Frekuensi)	Kejadian tunggal (Probabilitas)	Skala Nilai
3	Kadang-kadang	Mungkin terjadi sekali dalam 10 tahun	Kemungkinan kurang dari pada 50%, tetapi masih cukup besar	3
			Probabilitas kurang dari pada 50%, tetapi masih cukup tinggi	
4	Sering	Mungkin terjadi kira-kira sekali dalam setahun	Mungkin tidak terjadi atau peluang 50/50	4
5	Sangat Sering	Dapat terjadi beberapa kali dalam setahun	Kemungkinan terjadi > 50%	5

3) Matriks risiko/skala risiko.

Matriks risiko atau skala risiko berfungsi sebagai dasar atau *template* untuk penyusunan peta risiko sekaligus sebagai sarana untuk membuat kesepakatan atas area risiko yang dapat diterima (*acceptable*) atau area tidak dapat diterima (*unacceptable*).

Matriks ini dibuat konsisten dengan skala yang dipilih yaitu merupakan kombinasi matriks 3x3 atau 5x5. Penyusunan skala risiko dalam matriks tersebut akan menentukan sifat tindakan atau strategi penanganan risiko dalam kegiatan pengendalian. Matriks risiko dibuat sesuai dengan skala dampak dan skala konsekuensi yang diukur sebelumnya. Matriks yang dibuat harus konsisten dengan skala yaitu merupakan kombinasi matriks 3x3 hingga 5x5. Penyusunan skala risiko dalam matriks tersebut akan menentukan sifat tindakan atau strategi penanganan risiko dalam unsur SPIP kegiatan pengendalian.

Dalam skala tiga, matriks peta risiko terdiri dari 9 bidang. Bidang-bidang dengan spesifikasi warna tersebut menjadi dasar menetapkan risiko yang dapat diterima dan tidak dapat diterima. Contoh matriks risiko skala tiga adalah sebagai berikut:

Tabel 1.5.
Matrik Risiko Skala 3 (Tiga)

No	Kemungkinan	Konsekuensi/Dampak		
		Rendah	Sedang	Tinggi
1	Sering	Kuning	Merah	Merah
2	Kadang-kadang	Hijau	Kuning	Merah
3	Jarang	Hijau	Hijau	Kuning

Penetapan area atau bidang yang menjadi prioritas instansi pemerintah disesuaikan dengan selera risiko atau preferensi risiko instansi pemerintah. Dalam gambar di atas **bidang merah** merupakan area yang memiliki sisa risiko yang sangat membutuhkan penanganan prioritas (risiko tidak dapat diterima). Selanjutnya untuk **bidang kuning** menjadi prioritas berikutnya (risiko tidak dapat diterima), sedang pada **bidang hijau** berarti dapat ditoleransi (risiko dapat diterima).

Dalam skala lima, matriks peta risiko terdiri dari 25 bidang. Bidang-bidang dengan spesifikasi warna tersebut menjadi dasar menetapkan risiko yang dapat diterima dan tidak dapat diterima. Contoh matrik risiko skala lima adalah sebagai berikut:

Tabel 1.6.
Matrik Risiko skala 5 (Lima)

No	Kemungkinan	Konsekuensi/Dampak				
		Tidak Signifikan	Kurang Signifikan	Sedang	Signifikan	Katastropik/ Sangat Signifikan
1.	Sangat Sering	Sedang	Tinggi	Sangat Tinggi	Sangat Tinggi	Sangat Tinggi
2.	Sering	Sedang	Sedang	Tinggi	Sangat Tinggi	Sangat Tinggi
3.	Kadang-kadang	Rendah	Sedang	Tinggi	Tinggi	Sangat Tinggi
4.	Jarang	Rendah	Rendah	Sedang	Sedang	Tinggi
5.	Sangat Jarang	Rendah	Rendah	Rendah	Rendah	Tinggi

Pimpinan instansi pemerintah menetapkan area yang menjadi prioritas perhatian sesuai dengan selera risikonya atau preferensinya. Dalam Matriks di atas, area sangat tinggi menunjukkan area yang mempunyai sisa risiko yang sangat tinggi yang berarti membutuhkan penanganan dengan prioritas yang sangat tinggi (risiko tidak dapat diterima). Selanjutnya, untuk area tinggi dan sedang menjadi prioritas penanganan berikutnya (risiko tidak dapat diterima), pada area rendah berarti dapat ditoleransi (risiko dapat diterima).

5. Pemahaman proses operasional (*bussiness process*)

Walau ada di dalamnya, tidak ada pengaturan atau penjelasan yang eksplisit di PP 60 Tahun 2008 tentang pemahaman proses operasional. Namun efektivitas penilaian risiko suatu kegiatan, akan ditentukan oleh tingkat pemahaman penilai tentang proses operasional (*bussiness process*) kegiatan.

Sesuai dengan arah pedoman yaitu penyelenggaraan SPIP melalui pendekatan berdasarkan pemahaman proses operasional yang terjadi dalam pelaksanaan kegiatan, bagian ini akan memberikan acuan dalam memahami proses operasional yang terjadi dan bagaimana mencatat informasi-informasi yang relevan untuk kepentingan identifikasi dan analisis risiko.

- a. Prinsip dan tujuan pemahaman proses operasional.
Dalam melaksanakan penilaian risiko, pemahaman tentang proses operasional suatu kegiatan harus ditetapkan atau dirumuskan terlebih dahulu sebelum mengidentifikasi peristiwa risiko dan menganalisisnya sehingga dapat menghasilkan daftar, status dan peta risiko yang tepat. Perolehan pemahaman atas proses operasional ini ditempatkan secara proporsional sesuai dengan konteks kegiatan.
- b. *Output* pemahaman proses operasional.
Output tahap pemahaman proses operasional adalah suatu kertas kerja yang memuat informasi tentang alur, prosedur, formulir, instrumen pengendalian lainnya dan informasi umum atas suatu kegiatan.
- c. Langkah kerja pemahaman proses operasional.
Langkah kerja untuk mendapatkan *output* di atas adalah sebagai berikut:

- 1) Dapatkan kebijakan/*standard operating procedure* (KSOP) atas suatu kegiatan yang akan dinilai risikonya.
Dalam hal suatu instansi pemerintah belum mempunyai KSOP, dapatkan informasi tentang jalannya proses kegiatan melalui wawancara, telaah dokumen, pengamatan dan pendekatan lainnya yang dipandang perlu.
- 2) Tuangkan atau salin aliran prosedur pelaksanaan kegiatan dalam bagan alir.
- 3) Uraikan atau salin langkah-langkah kerja dan pengendalian yang telah ada atas bagan alir di atas secara naratif.
- 4) Sebutkan formulir dan instrumen lainnya atas kegiatan tersebut.
- 5) Identifikasi dan tuangkan data-data lainnya atas kegiatan yang meliputi: anggaran, ruang lingkup, waktu, lokasi, input, *output*, pihak terkait, ketentuan/peraturan yang relevan dan sarana dan prasarana yang terkait.
- 6) Tuangkan langkah-langkah di atas dalam kertas kerja.

D. Langkah Kerja Penilaian Risiko

Penilaian risiko terdiri dari dua jenis kegiatan yaitu identifikasi risiko dan analisis peristiwa yang mungkin menghambat pencapaian tujuan di tingkat instansi pemerintah dan tujuan di tingkat kegiatan. Bab ini akan menguraikan langkah kerja dalam proses mengidentifikasi peristiwa risiko, menganalisis risiko dan menghasilkan peta risiko. Penerapan langkah-langkah berlaku setiap tindakan dan kegiatan yang telah diidentifikasi dalam Desain Penyelenggaraan SPIP dan diklasifikasikan sesuai konteks risiko, adalah :

1. Identifikasi risiko

Sebagai salah satu unsur penilaian risiko, identifikasi risiko dilakukan untuk menggali kejadian-kejadian dalam pelaksanaan tindakan dan kegiatan yang mungkin dapat menghambat pencapaian tujuan. Langkah-langkah berikut ini memberi panduan untuk menggali informasi tentang pemilik risiko, penyebab, pengendalian risiko yang sudah ada dan penetapan sisa risiko. Melalui tahapan ini, akan disusun suatu daftar risiko yang memuat informasi sisa risiko.

a. Prinsip identifikasi risiko.

Risiko selalu ada dan melekat dalam setiap kegiatan instansi

pemerintah. Namun demikian, para pelaksana kegiatan umumnya kurang menyadari risiko tersebut sehingga tidak dapat mengantisipasi kegiatan pengendalian secara tepat.

Dalam rangka menjamin perolehan identifikasi risiko yang akurat, penilaian risiko harus menggunakan metodologi yang tepat dan melibatkan para pemilik risiko yang terkait dengan kegiatan yang dinilai risikonya. Metodologi yang tepat akan mengarahkan ketepatan proses penilaian, sedang keterlibatan para pemilik risiko penting karena mereka yang mengerti kegiatan dan menjadi pihak yang terkena dampak atas kegagalan pencapaian tujuan.

b. *Output* identifikasi risiko.

Output identifikasi risiko adalah daftar risiko yang memuat informasi tentang peristiwa risiko, pemilik risiko, penyebab risiko, kegiatan pengendalian risiko yang sudah ada dan sisa risiko setiap tindakan atau kegiatan yang dinilai risikonya.

c. Langkah kerja identifikasi risiko.

Langkah kerja utama untuk mendapatkan daftar risiko untuk masing-masing tindakan dan kegiatan adalah sebagai berikut:

- 1) Libatkan para pihak yang melaksanakan dan terkait dengan jalannya kegiatan yang dinilai risikonya.
- 2) Pastikan bahwa orang-orang yang terlibat tersebut mempunyai pengetahuan mengenai tujuan kegiatan serta tugas dan fungsi instansinya.
- 3) Berdasarkan pemahaman tentang tujuan kegiatan, proses bisnis dan pengendaliannya dan AOI/temuan audit. Lakukan identifikasi risiko yang meliputi, peristiwa risiko, pemilik risiko, sumber dan uraian penyebab risiko, pengendalian yang ada serta sisa risiko.
- 4) Lakukan wawancara, evaluasi dokumen, pengamatan dan pendekatan lainnya untuk menggali peristiwa risiko yang ada dalam pelaksanaan suatu kegiatan.
- 5) Buatlah catatan-catatan tentang peristiwa risiko yang berhasil diidentifikasi.
- 6) Adakan rapat internal (diskusi panel atau *Focus Group Discussion* (FGD)) untuk mematangkan pengidentifikasian risiko dengan pendekatan proses bisnis berdasarkan informasi yang tertuang dalam identifikasi risiko.

- 7) Konfirmasikan ulang catatan-catatan yang berkaitan dengan risiko yang telah teridentifikasi dan mintakan masukan atas risiko-risiko baru yang sebelumnya belum teridentifikasi.

Metode dan teknik identifikasi dapat juga dilakukan melalui teknik identifikasi risiko sebagaimana tabel di bawah:

Tabel 1.7.
Teknik Identifikasi Risiko

No.	Metode (PP60)	Teknik Identifikasi	Keterangan
1.	Kualitatif	<i>Brainstroming</i>	P
2	Kualitatif-Kuantitatif	<i>Facilitated Workshop</i>	P
3	Prakiraan dan Perencanaan Strategis	<i>What-if case scenario analysis</i>	P
4	Pemeringatan	<i>Check List</i>	R
5	Pembahasan Pimpinan	<i>Prioritising</i>	R/R
6	Hasil DA/Temuan Audit/Evaluasi	<i>Daftar Potensi Risiko</i>	R

P = Prospektif; R = Retrospektif

- 8) Dapatkan informasi tambahan yang sah (valid)/Identifikasi informasi/ dokumen yang mendukung (SOP, laporan hasil audit/ evaluasi, pemberitaan dalam media masa) bahwa risiko- risiko dimaksud memang mungkin akan terjadi.
- 9) Tentukan pemilik risiko atas peristiwa yang kemungkinan dapat menghambat pencapaian tujuan yang telah berhasil diidentifikasi dalam tahapan di atas.
- 10) Identifikasi faktor penyebab terjadinya risiko dengan panduan sebagai berikut:

Tabel 1.8.
Faktor Penyebab Terjadinya Risiko

No.	Pertanyaan
1.	Apa penyebab atau sumber risiko?
2	Apa Konsekuensi yang mungkin terjadi? <ol style="list-style-type: none"> Apakah meningkatkan atau menurunkan efektivitas pencapaian tujuan? Apakah Dana, SDM, atau Waktu membuat pencapaian tujuan lebih atau kurang efektif? Apa yang membuat <i>stakeholder</i> mempengaruhi pencapaian tujuan? Adakah mengarah pada manfaat tambahan?

3	Apakah pengaruh risiko terhadap pencapaian tujuan?
4	Kapan, di mana, mengapa dan bagaimana kemungkinan terjadinya risiko?
5	Siapa pihak yang terlibat atau yang dapat dampak risiko?
6	Apakah kegiatan pengendalian atau tindakan penanganan sudah ada?
7.	Apakah dapat membuat design pengendalian tidak efektif mengendalikan risiko?

- 11) Identifikasi kegiatan pengendalian yang sudah ada berkaitan dengan peristiwa risiko.
- 12) Tentukan sisa risiko atas peristiwa risiko jika dihadapkan dengan pengendalian yang sudah ada. Kriteria evaluasi kegiatan pengendalian sehingga dapat menentukan sisa risiko adalah sebagai berikut:
 - Sisa risiko = peristiwa risiko.
Dalam hal pengendalian yang ada tidak memadai yaitu belum dapat menghilangkan risiko yang ada.
 - Sisa Risiko = Tidak Ada.
Dalam hal pengendalian yang ada memadai artinya sudah dapat menghilangkan risiko yang ada.
- 13) Tuangkan langkah-langkah di atas dalam kertas kerja.

6. Analisis risiko

Analisis risiko merupakan langkah untuk menentukan nilai dari suatu sisa risiko yang telah diidentifikasi dengan mengukur nilai kemungkinan dan dampaknya. Berdasarkan hasil penilaian tersebut, suatu sisa risiko dapat ditentukan tingkat dan status risikonya sehingga dapat dihasilkan suatu informasi untuk menciptakan desain pengendaliannya.

a. Prinsip analisis risiko.

Sisa risiko yang telah diidentifikasi harus dianalisis berdasarkan informasi yang akurat sehingga dapat diperoleh nilai kemungkinan dan dampak yang tepat. Ketepatan penilaian ini penting karena hasil yang diperoleh akan menentukan prioritas penanganannya. Dalam penilaian dibutuhkan adanya data-data kejadian pada tahun-tahun sebelumnya serta data prediksi untuk kejadian pada masa yang akan datang. Karenanya proses ini membutuhkan proses analisis informasi dan peran serta pelaksana kegiatan yang sangat memahami proses operasionalnya dan bila dimungkinkan juga melibatkan para pihak yang terlibat.

b. *Output* analisis risiko.

Output analisis risiko adalah status dan peta risiko. Status risiko adalah suatu daftar yang memuat informasi tentang sisa risiko, referensi dan nilai kemungkinan, referensi dan nilai dampaknya, serta tingkat dan penjelasannya sesuai dengan urutan mulai dari sisa risiko dengan tingkat risiko terbesar sampai dengan tingkat terkecil (*descend* atau dari Z ke A). Sedangkan peta risiko adalah suatu penggambaran dari masing-masing sisa risiko secara visual sesuai dengan nilainya dalam matrik peta risiko sehingga akan diperoleh informasi pada area mana sisa risiko tersebut berada.

c. Langkah kerja analisis risiko.

Langkah kerja utama untuk mendapatkan status dan peta risiko tersebut merupakan gabungan penilaian efektifitas lingkungan pengendalian sebagai berikut:

1) Analisis efektivitas lingkungan pengendalian.

Hasil *Diagnostic Assessment* berupa *Areas of Improvement* (AOI) dan temuan BPK/APIP/informasi pengelola/lainnya atas unsur lingkungan pengendalian dan kelemahan pengendalian intern harus dianalisis karena merupakan sumber risiko yang dapat mempengaruhi tujuan instansi pemerintah, baik pada tingkat instansi maupun pada tingkat kegiatan. Karakteristik integral spip dari lingkungan pengendalian, bukan hanya melihat pengaruh eksistensi kebijakan terkait sub-sub unsur lingkungan pengendalian terhadap risiko pencapaian tujuan tetapi juga pengaruh aspek *hard control* dan *soft control* lingkungan pengendalian terhadap pencapaian tujuan instansi pemerintah.

2) Melaksanakan prosedur analisis risiko.

Langkah-langkah analisis risiko dalam rangka mendapatkan status dan peta risiko sebagai berikut:

- a) Dapatkan sisa risiko berdasarkan hasil proses identifikasi risiko yang telah dilakukan.
- b) Lakukan penilaian atas sisa risiko tersebut dengan menggunakan kriteria penilaian atau referensi.
- c) Lakukan penilaian kembali dengan memperhatikan pengaruh AOI dan temuan BPK/APIP terhadap nilai kemungkinan dan dampaknya.
- d) Hitung tingkat risiko dengan mengalikan nilai kemungkinan dan nilai dampaknya.

- e) Berikan penjelasan tingkat risiko tersebut secara kualitatif sehingga akan menggambarkan status risiko tersebut.
- f) Klasifikasikan risiko berdasarkan tingkatan preferensi instansi pemerintah yaitu tingkat tinggi (*unacceptable*) dan tingkat rendah (*acceptable*).
- g) Tuangkan langkah-langkah di atas dalam kertas kerja.
- h) Petakan hasil peta risiko.

E. Pelaporan Penilaian Risiko

Sebagai panduan dalam penyelesaian kegiatan penilaian risiko, pada bagian ini akan diuraikan materi mengenai pelaporan hasil penilaian risiko yang menyangkut muatan dan format laporan hasil penilaian risiko.

1. Muatan laporan

Laporan hasil penilaian risiko harus memenuhi kriteria: (a), lengkap yaitu memuat informasi tentang risiko yang memerlukan prioritas penanganan secara menyeluruh, (b) akurat yaitu risiko atas kegiatan yang dilaporkan tepat berkaitan kegiatan yang memang memerlukan penanganan, (c) informatif yaitu memberikan hasil yang jelas dan mudah ditindaklanjuti.

Sehubungan hal tersebut, laporan minimal harus memuat hal-hal sebagai berikut:

- a. Pemilik risikonya.
- b. Ruang lingkup
- c. Daftar risiko, status dan peta risiko
- d. Saran terhadap prioritas pengendaliannya.

Laporan tersebut selanjutnya akan menjadi dasar bagi pemilik risiko, dalam hal ini adalah pimpinan instansi pemerintah atau penanggung jawab kegiatan untuk menetapkan langkah-langkah pengendaliannya.

2. Format Laporan

Laporan hasil penilaian risiko perlu disajikan dengan format yang seragam dengan tujuan untuk menjamin bahwa muatan yang harus dilaporkan dapat diinformasikan dengan baik. Format laporan disesuaikan dengan praktek yang biasa berlaku di K/L/Pemerintah daerah.

F. Latihan Soal

1. Sebutkan definisi penilaian risiko secara umum?
2. Apa saja konsep pra kondisi agar proses identifikasi dan analisis risiko dapat dilaksanakan secara efisien dan efektif?
3. Apa yang harus dibuat dalam melakukan kegiatan utama maupun penyelenggaraan SPIP?
4. Apa yang perlu dilakukan dalam menetapkan kriteria penilaian risiko?
5. Apa saja rincian dalam penetapan konteks strategi/eksternal?
6. Apa saja rincian dalam penetapan konteks organisasional?
7. Apa saja rincian dalam penetapan konteks operasional?
8. Apa saja yang perlu dipersiapkan dalam penetapan struktur analisis dan kriteria penilaian risiko?
9. Apa saja yang perlu dipersiapkan dalam melakukan langkah kerja penilaian risiko?
10. Apa saja isi muatan dan format laporan hasil penelitian risiko?

BAB II

KEGIATAN PENGENDALIAN

Unsur sistem pengendalian intern yang ketiga adalah kegiatan pengendalian. Kegiatan pengendalian intern adalah kebijakan dan prosedur yang dapat membantu memastikan dilaksanakannya arahan pimpinan instansi pemerintah untuk mengurangi risiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian risiko.

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

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

Kegiatan pengendalian yang diterapkan dalam suatu instansi pemerintah dapat berbeda dengan yang diterapkan pada instansi pemerintah lain. Perbedaan penerapan ini antara lain disebabkan oleh perbedaan:

1. Visi, misi dan tujuan.
2. Lingkungan dan cara beroperasi.
3. Tingkat kerumitan organisasi.
4. Sejarah atau latar belakang serta budaya.
5. Risiko yang dihadapi.

Pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, serta sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan. Dalam pelaksanaannya, unsur kegiatan pengendalian memiliki beberapa sub unsur, sebagai berikut:

1. Reviu atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan.
2. Pembinaan sumber daya manusia.
3. Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi.
4. Pengendalian fisik atas aset.
5. Penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja.
6. Pemisahan fungsi.
7. Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting.
8. Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian.
9. Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya.
10. Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya.
11. Dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting.

Pelaksanaan unsur pengendalian tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

A. Reviu Atas Kinerja Instansi Pemerintah yang Bersangkutan

Kegiatan tersebut merupakan salah satu sub unsur dari unsur kegiatan pengendalian. Reviu adalah penelaahan ulang bukti-bukti suatu kegiatan, untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan, standar, rencana, atau norma yang telah ditetapkan.

Kinerja instansi pemerintah adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian sasaran ataupun tujuan instansi pemerintah sebagai penjabaran dari visi, misi dan strategi instansi pemerintah yang mengindikasikan tingkat keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan kegiatan, sesuai dengan program dan kebijakan yang ditetapkan.

Reviu kinerja merupakan kegiatan penelaahan kembali capaian kinerja instansi pemerintah, dengan cara membandingkan kinerja dengan tolok ukur kinerja yang telah ditetapkan. Tolok ukur kinerja antara lain berbentuk target, anggaran, prakiraan dan kinerja periode yang lalu.

Reviu atas kinerja instansi pemerintah dapat dilakukan melalui dua tingkatan, yaitu:

1. Reviu pada tingkat pimpinan

Kegiatan tersebut merupakan upaya pimpinan instansi pemerintah memantau pencapaian kinerja instansi pemerintah tersebut dibandingkan dengan rencana sebagai tolok ukur dengan memperhatikan hal-hal berikut:

- a. Pimpinan instansi pemerintah terlibat dalam penyusunan rencana strategis dan rencana kerja tahunan.
- b. Pimpinan instansi pemerintah terlibat dalam pengukuran dan pelaporan hasil yang dicapai.
- c. Pimpinan instansi pemerintah secara berkala mereviu kinerja dibandingkan rencana.
- d. Inisiatif signifikan dari instansi pemerintah dipantau pencapaian targetnya dan tindak lanjut yang telah diambil.

2. Reviu Manajemen pada Tingkat Kegiatan

Pimpinan instansi pemerintah mereviu kinerja dibandingkan tolok ukur kinerja, dengan mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

- a. Pimpinan instansi pemerintah pada setiap tingkat kegiatan mereviu laporan kinerja, menganalisis kecenderungan (*trend*) dan mengukur hasil dibandingkan dengan target, anggaran, prakiraan dan kinerja periode yang lalu.
- b. Pejabat pengelola keuangan dan pejabat pelaksana tugas operasional, mereviu serta membandingkan kinerja keuangan, anggaran dan operasional dengan hasil yang direncanakan atau diharapkan.
- c. Kegiatan pengendalian yang tepat telah dilaksanakan, antara lain rekonsiliasi dan pengecekan ketepatan informasi melalui pengamatan operasi lapangan.

Pimpinan pada tingkat kegiatan adalah penanggung jawab untuk masing-masing kegiatan, yang kedudukannya berada di bawah tingkat pimpinan instansi pemerintah, sampai dengan tingkat yang terendah.

Tujuan dilakukan reviu adalah untuk mengetahui apakah hasil pencapaian kinerja instansi pemerintah telah sesuai dengan tolok ukur yang telah ditentukan dan sesuai dengan peraturan. Reviu dilakukan terhadap seluruh kegiatan instansi pemerintah, yang meliputi kinerja kegiatan, kinerja program, kinerja kebijakan, penganggaran, keuangan dan pelaporan.

Tujuan tersebut dapat dicapai melalui sasaran sebagai berikut :

1. Tersusun, tersosialisasi dan diterapkannya kebijakan dan prosedur yang berkaitan dengan reviu atas kinerja Instansi pemerintah.
2. Tertanganinya risiko semua tujuan yang relevan dan kegiatan penting lainnya.
3. Terlaksananya kegiatan pengendalian instansi pemerintah dengan efisien dan efektif.

Manfaat dari sub unsur ini antara lain membantu dan memastikan bahwa arahan dari pimpinan instansi pemerintah telah dilaksanakan, sesuai dengan kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan.

Parameter penerapan sub unsur reviu atas kinerja instansi pemerintah adalah sebagai berikut:

1. Reviu pada tingkat puncak–pimpinan instansi pemerintah memantau pencapaian kinerja instansi pemerintah tersebut dibandingkan dengan rencana sebagai tolok ukur kinerja. Hal- hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Pimpinan instansi pemerintah terlibat dalam penyusunan rencana strategis dan rencana kerja tahunan.
 - b. Pimpinan instansi pemerintah terlibat dalam pengukuran dan pelaporan hasil yang dicapai.
 - c. Pimpinan instansi pemerintah secara berkala mereviu kinerja dibandingkan dengan rencana.
 - d. Inisiatif signifikan dari instansi pemerintah dipantau pencapaian targetnya dan tindak lanjut yang telah diambil.
2. Reviu manajemen pada tingkat kegiatan–pimpinan instansi pemerintah mereviu kinerja dibandingkan dengan tolok ukur kinerja. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Pimpinan instansi pemerintah pada setiap tingkatan kegiatan mereviu laporan kinerja, menganalisis kecenderungan dan mengukur hasil dibandingkan dengan target, anggaran, prakiraan dan kinerja periode yang lalu.

- b. Pejabat pengelola keuangan dan pejabat pelaksana tugas operasional mereviu serta membandingkan kinerja keuangan, anggaran dan operasional dengan hasil yang direncanakan atau diharapkan.
- c. Kegiatan pengendalian yang tepat telah dilaksanakan, antara lain seperti rekonsiliasi dan pengecekan ketepatan informasi.

B. Pembinaan Sumber Daya Manusia

Sub unsur pembinaan sumber daya manusia (SDM) merupakan sub unsur kedua pada unsur kegiatan pengendalian. Pimpinan instansi pemerintah dalam melakukan pembinaan sumber daya manusia harus sekurang-kurangnya:

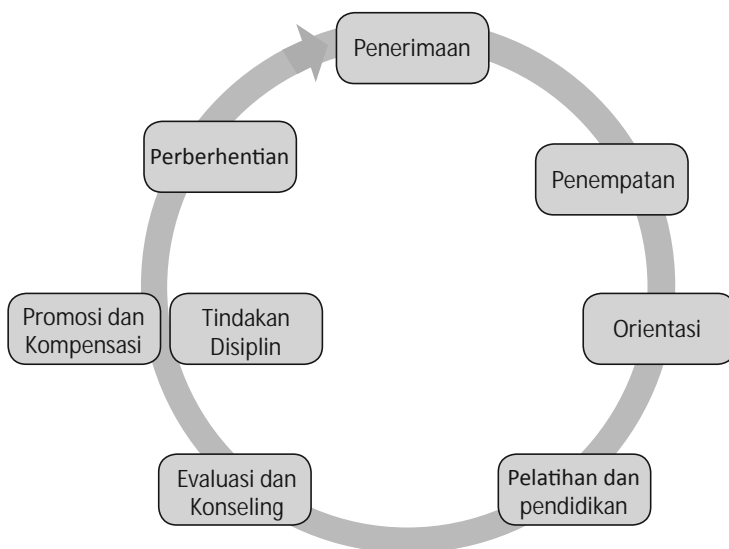
1. Mengkomunikasikan visi, misi, tujuan, nilai dan strategi instansi kepada pegawai.
2. Membuat strategi perencanaan dan pembinaan sumber daya manusia yang mendukung pencapaian visi dan misi.
3. Membuat uraian jabatan, prosedur rekrutmen, program pendidikan dan pelatihan pegawai, sistem kompensasi, program kesejahteraan dan fasilitas pegawai, ketentuan disiplin pegawai, sistem penilaian kinerja, serta rencana pengembangan karir.

Pembinaan SDM adalah pembinaan terhadap semua orang yang tergabung dalam suatu organisasi, baik pimpinan, staf, atasan, bawahan, pegawai tetap, pegawai tidak tetap dan seterusnya, yang dengan peran dan sumbangannya masing-masing akan mempengaruhi tercapainya tujuan organisasi. Perlu digarisbawahi, istilah SDM digunakan di sini sebab makna SDM secara substansial lebih luas dari pada kata pegawai, staf, atau personel.

Untuk memperoleh kualitas SDM sesuai dengan kebutuhan instansi, maka perlu disusun suatu desain pengelolaan SDM, mulai dari menetapkan visi dan misi yang akan dicapai dalam kurun waktu tertentu. Visi dan misi tersebut dijabarkan ke dalam kegiatan yang dilaksanakan oleh SDM. Dengan kualifikasi tertentu. Proses ini dimulai dari tahap penerimaan pegawai sesuai dengan kebutuhan. Pegawai yang baru direkrut diberi orientasi kerja agar memahami bidang pekerjaannya. Pendidikan pelatihan diberikan secara berkala untuk meningkatkan kemampuan kerja. Evaluasi dan konseling pegawai dilakukan untuk memastikan setiap pegawai

berada pada kemampuan optimal. Tindakan disiplin dikenakan kepada pegawai yang melakukan pelanggaran terhadap aturan yang berlaku dan promosi/kompensasi diberikan kepada pegawai yang taat aturan dan berkinerja baik. Pengabdian pegawai berakhir pada saat diberhentikan, baik karena sudah memenuhi usia purnabakti, diberhentikan dengan hormat, maupun diberhentikan tidak dengan hormat. Siklus ini dirancang sesuai dengan konsep pengendalian internal instansi pemerintah dan jika dilaksanakan dengan baik akan mengurangi risiko kegagalan sampai pada tingkat minimal.

Siklus tersebut dapat dilihat pada gambar berikut:



Gambar 2.1.
Siklus Pembinaan SDM

Dalam upaya meningkatkan kinerja organisasi/instansi dan kompetensi Pegawai Negeri Sipil (PNS) dalam melaksanakan tugasnya, pembinaan PNS merupakan kegiatan penting, yang dimulai sejak saat diterima menjadi PNS sampai dengan pemberhentian atau pensiun. Pembinaan dilaksanakan berdasarkan perpaduan antara sistem prestasi kerja dan sistem karir yang dititikberatkan pada sistem prestasi kerja. Kebijakan pembinaan PNS berada di tangan presiden dan dilaksanakan secara menyeluruh, sedangkan dalam pelaksanaannya dilimpahkan pada menteri/ketua LPNK/sekretaris provinsi/kabupaten/kota. Saat ini, para pejabat dan instansi yang secara fungsional mempunyai kewenangan dan hubungan fungsional dalam pembinaan PNS.

Tujuan dari penyelenggaraan SPIP unsur kegiatan pengendalian sub unsur pembinaan SDM adalah:

1. Tersalurkannya visi, misi, tujuan, nilai dan strategi instansi kepada pegawai.
2. Tersusunnya strategi perencanaan dan pembinaan sumber daya manusia yang mendukung pencapaian visi dan misi.
3. Tersusunnya uraian jabatan, prosedur rekrutmen, program pendidikan dan pelatihan pegawai, sistem kompensasi, program kesejahteraan dan fasilitas pegawai, ketentuan disiplin pegawai, sistem penilaian kinerja, serta rencana pengembangan karir.

Manfaat dari penyelenggaraan SPIP sub unsur pembinaan SDM pada unsur kegiatan pengendalian adalah agar dapat memberikan keyakinan kepada manajemen bahwa pegawai yang ada telah dikelola dan dimanfaatkan dengan baik sehingga dapat memberikan kontribusi yang nyata dalam mencapai tujuan organisasi secara efektif, efisien dan sesuai dengan peraturan.

Parameter penerapan sub unsur pembinaan sumber daya manusia adalah sebagai berikut:

1. Pemahaman bersama atas visi, misi, tujuan, nilai dan strategi instansi pemerintah telah tercermin dalam rencana strategis, rencana kerja tahunan dan pedoman panduan kerja lainnya, serta telah dikomunikasikan secara jelas dan konsisten kepada seluruh pegawai.
2. Instansi pemerintah memiliki strategi pembinaan sumber daya manusia dalam bentuk rencana kerja tahunan dan dokumen perencanaan sumber daya manusia lainnya, yang meliputi kebijakan, program dan praktik pengelolaan pegawai yang akan menjadi panduan bagi instansi pemerintah tersebut.
3. Instansi pemerintah memiliki strategi perencanaan sumber daya manusia yang spesifik dan eksplisit, yang dikaitkan dengan keseluruhan rencana strategis dan yang memungkinkan dilakukannya identifikasi kebutuhan pegawai baik pada saat ini maupun di masa mendatang.
4. Instansi pemerintah telah memiliki persyaratan jabatan dan menetapkan kinerja yang diharapkan untuk setiap posisi pimpinan.
5. Pimpinan instansi pemerintah membangun kerja sama tim, mendorong penerapan visi instansi pemerintah dan mendorong adanya umpan balik dari pegawai.

6. Sistem manajemen kinerja instansi pemerintah mendapat prioritas tertinggi dari pimpinan instansi pemerintah yang dirancang sebagai panduan bagi pegawai dalam mencapai visi dan misi yang telah ditetapkan.
7. Instansi pemerintah telah memiliki prosedur untuk memastikan bahwa pegawai dengan kompetensi yang tepat yang direkrut dan dipertahankan.
8. Pegawai telah diberikan orientasi, pelatihan dan kelengkapan kerja untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawab, meningkatkan kinerja, meningkatkan kemampuan, serta memenuhi tuntutan kebutuhan organisasi yang berubah-ubah.
9. Sistem kompensasi cukup memadai untuk mendapatkan, memotivasi dan mempertahankan pegawai serta insentif dan penghargaan disediakan untuk mendorong pegawai melakukan tugas dengan kemampuan maksimal.
10. Instansi pemerintah memiliki program kesejahteraan dan fasilitas untuk meningkatkan kepuasan dan komitmen pegawai.
11. Pengawasan atasan dilakukan secara berkesinambungan untuk memastikan bahwa tujuan pengendalian intern dapat dicapai.
12. Pegawai diberikan evaluasi kinerja dan umpan balik yang bermakna, jujur dan konstruktif untuk membantu pegawai memahami hubungan antara kinerjanya dan pencapaian tujuan instansi pemerintah.
13. Pimpinan instansi pemerintah melakukan kaderisasi untuk memastikan tersedianya pegawai dengan kompetensi yang diperlukan.

C. Pengendalian Atas Pengelolaan Sistem Informasi

Kegiatan pengendalian merupakan suatu tindakan yang diperlukan untuk mengatasi risiko, penetapan, serta pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi risiko telah dilaksanakan secara efektif. Kegiatan pengendalian dirancang dan dikembangkan berdasarkan hasil penilaian risiko yang telah dilakukan.

Sistem informasi diperlukan untuk mendukung pelaksanaan kegiatan tugas dan fungsi instansi pemerintah, serta untuk pemrosesan data akuntansi dan kinerja. Akurasi dan ketepatan waktu pengambilan keputusan pimpinan instansi pemerintah dapat ditingkatkan dengan

bantuan teknologi komputer. Oleh karena itu, sistem informasi yang dikembangkan instansi pemerintah idealnya berbasis teknologi komputer.

Jenis dan kompleksitas sistem informasi yang dijalankan di instansi pemerintah berbeda-beda dan dapat dikelompokkan menjadi sistem informasi yang sederhana dan sistem informasi yang canggih. Dalam kelompok pertama, termasuk penggunaan sistem informasi yang bersifat manual dan penggunaan komputer yang berdiri sendiri, dengan aplikasi yang sederhana. Dalam kelompok kedua, termasuk sistem informasi berbasis komputer, menggunakan jaringan *Local Area Network* (LAN) dan/atau *Wide Area Network* (WAN), dengan penggunaan aplikasi-aplikasi dalam jumlah yang relatif besar dan kompleks.

Penerapan sistem informasi di suatu instansi pemerintah, dipengaruhi pula oleh sifat khusus instansi pemerintah. Instansi pemerintah yang kegiatan utamanya sangat bergantung pada informasi yang cepat dan akurat akan menjadikan sistem informasi sebagai bagian dari kegiatan penting, sedangkan instansi pemerintah yang kegiatan utamanya tidak bergantung pada sistem informasi akan menjadikan sistem informasi sebagai kegiatan pendukung.

Pengelolaan sistem informasi berbasis teknologi komputer memiliki risiko, antara lain:

1. *Garbage in garbage out* (GIGO).

Akurasi *output* yang dihasilkan sangat bergantung pada akurasi *input* dan ketepatan aplikasi yang memproses *input* tersebut. Hal ini merupakan konsekuensi dari prinsip *garbage in garbage out* (GIGO). Kesalahan *input* secara otomatis akan menghasilkan *output* yang salah pula.

2. Jejak transaksi.

Beberapa sistem komputer dirancang sedemikian rupa sehingga jejak transaksi yang lengkap hanya ada dalam jangka waktu yang pendek, atau dalam bentuk yang hanya dapat dibaca dengan komputer.

3. Pemrosesan transaksi secara seragam.

Dengan instruksi pemrosesan yang sama, maka komputer akan meminimalisasi kesalahan klerikal. Namun, apabila aplikasi program komputer ataupun perangkat keras yang digunakan tidak tepat,

maka akan menghasilkan *output* yang salah, yang kemungkinan akan terjadi dalam cakupan (*magnitude*) yang besar.

4. Inisiasi atau pengerjaan selanjutnya oleh komputer.

Transaksi tertentu secara otomatis akan diinisiasi oleh sistem komputer atau prosedur tertentu yang diperlukan untuk melaksanakan transaksi secara otomatis dapat dilakukan oleh sistem komputer. Otorisasi manajemen atas transaksi tersebut mungkin dilakukan secara implisit melekat dalam desain sistem komputer.

5. Potensi kesalahan dan penyimpangan.

Pegawai memiliki potensi untuk dapat mengakses data atau mengubah data, tanpa meninggalkan bukti fisik yang kasat mata. Berkurangnya keterlibatan manusia dalam menangani transaksi dapat mengurangi pengamatan atas kesalahan dan penyimpangan. Kesalahan dan penyimpangan yang terjadi selama perancangan atau perubahan program aplikasi, bisa jadi tidak dapat terdeteksi dalam jangka waktu yang lama.

Pimpinan instansi pemerintah harus mengembangkan rencana pengamanan sistem informasi dan membangun kesadaran seluruh pegawai bahwa pengamanan sistem informasi adalah tanggung jawab bersama, bukan hanya tanggung jawab unit kerja atau pejabat yang bertugas mengembangkan program dan pengamanan sistem informasi saja.

Kegiatan pengendalian atas pengelolaan sistem informasi, dilakukan untuk memastikan akurasi dan kelengkapan informasi, yang meliputi pengendalian umum dan pengendalian aplikasi, yaitu berupa :

1. Pengendalian umum

Pengendalian umum meliputi struktur, kebijakan dan prosedur yang berlaku terhadap seluruh operasional sistem komputer instansi pemerintah. Pengendalian umum berkaitan dengan seluruh aktivitas komputer, seperti yang terkait dengan rencana instansi pemerintah atas aktivitas pemrosesan data dan pemisahan fungsi.

Kegiatan pengendalian umum meliputi:

a. Pengamanan sistem informasi.

Pengendalian intern yang baik atas sistem informasi mensyaratkan adanya upaya yang dilakukan untuk memproteksi *file* dan program dari pengungkapan yang tidak diotorisasi dan dari kerusakan/kehancuran yang diakibatkan oleh kecelakaan. Instansi pemerintah harus mengidentifikasi semua kemungkinan ancaman atau bahaya terhadap peralatan dan operasi pemrosesan data.

Pengamanan sistem informasi sekurang-kurangnya mencakup kegiatan:

- 1) Pelaksanaan penilaian risiko secara periodik yang komprehensif.
- 2) Pengembangan rencana yang secara jelas menggambarkan program pengamanan, serta kebijakan dan prosedur yang mendukungnya.
- 3) Penetapan organisasi untuk mengimplementasikan dan mengelola program pengamanan.
- 4) Penguraian tanggung jawab pengamanan secara jelas.
- 5) Implementasi kebijakan yang efektif atas sumber daya manusia terkait dengan program pengamanan.
- 6) Pemantauan efektivitas program pengamanan dan melakukan perubahan program pengamanan jika diperlukan.
- 7) Lokasi penyimpanan yang aman.
- 8) Rencana pemulihan setelah bencana (*disaster recovery plan*).

b. Pengendalian atas akses.

Instansi pemerintah harus melakukan pengendalian atas akses terhadap sistem komputer untuk mencegah penyalahgunaan sistem informasi dan menjaga keamanan *hardware, software*, maupun perangkat terkait lainnya dari penggunaan yang tidak sah. Hanya orang-orang tertentu yang diotorisasi, yang dapat masuk ke dalam lingkungan sistem informasi dan melakukan akses terhadap sistem. Pengendalian atas akses, sekurang-kurangnya mencakup kegiatan:

- 1) Mengklasifikasikan sumber daya sistem informasi berdasarkan kepentingan dan sensitivitasnya.
- 2) Mengidentifikasi pengguna yang berhak dan otorisasi akses ke informasi dengan pengendalian logis, untuk mencegah dan mendeteksi akses yang tidak diotorisasi.

- 3) Pemantauan atas akses ke sistem informasi, investigasi atas pelanggaran, serta tindakan perbaikan dan penegakan disiplin.

Pengendalian keamanan fisik (*physical security control*) adalah pembatasan akses terhadap sumber daya informasi secara fisik, misalnya dengan memakai kartu akses ruangan untuk memasuki suatu ruangan penyimpanan komputer.

Pengendalian keamanan logis (*logical security control*) adalah pembatasan akses terhadap sumber daya informasi dengan menggunakan logika komputer, misalnya melalui penggunaan kode akses (*password*) untuk memasuki suatu sistem jaringan komunikasi.

c. Pengendalian atas pengembangan dan perubahan perangkat lunak aplikasi.

Instansi pemerintah harus mengendalikan pengembangan dan perubahan perangkat lunak aplikasi, sekurang- kurangnya mencakup kegiatan:

- 1) Otorisasi atas fitur pemrosesan sistem informasi dan modifikasi program.
- 2) Pengujian dan persetujuan atas seluruh perangkat lunak yang baru dan yang dimutakhirkan.
- 3) Penetapan prosedur untuk memastikan terselenggaranya pengendalian atas kepastakaan perangkat lunak.
Prosedur untuk memastikan terselenggaranya pengendalian atas kepastakaan perangkat lunak (*software libraries*), termasuk di dalamnya adalah pemberian label, pembatasan akses dan penggunaan kepastakaan perangkat lunak yang terpisah.

d. Pengendalian atas perangkat lunak sistem.

Pengendalian atas perangkat lunak sistem, sekurang- kurangnya mencakup kegiatan:

- 1) Pembatasan akses ke perangkat lunak sistem berdasarkan tanggung jawab pekerjaan dan dokumentasi atas otorisasi akses.
- 2) Pengendalian dan pemantauan atas akses dan penggunaan perangkat lunak sistem.
- 3) Pengendalian atas perubahan yang dilakukan terhadap perangkat lunak sistem.

e. Pemisahan tugas.

Dalam sistem informasi berbasis komputer, prosedur yang dilakukan oleh pegawai yang berbeda dalam sistem informasi manual mungkin akan digabung ke dalam fungsi pemrosesan yang ada di komputer. Oleh karena itu, pegawai yang memiliki akses ke komputer akan mempunyai kesempatan yang besar untuk melakukan kecurangan. Pemisahan tugas, mensyaratkan bahwa kewenangan dan tanggung jawab dalam pengelolaan sistem informasi harus secara jelas dibagi ke dalam beberapa fungsi berikut: (1) sistem analis aplikasi dan programmer, (2) operator komputer, (3) programmer sistem, (4) otorisasi transaksi, (5) pemelihara *file* perpustakaan sistem dan (6) pengendali data.

Pengendalian pemisahan tugas sekurang-kurangnya mencakup kegiatan:

- 1) Identifikasi tugas yang tidak dapat digabungkan dan penetapan kebijakan untuk memisahkan tugas tersebut.
- 2) Penetapan pengendalian akses untuk pelaksanaan pemisahan tugas.
- 3) Pengendalian atas kegiatan pegawai, melalui penggunaan prosedur, supervisi dan reuiu.

f. Kontinuitas pelayanan.

Instansi pemerintah harus memiliki rencana untuk kejadian tidak terduga (*contingency plan*), seperti langkah pengamanan apabila terjadi kebakaran, sabotase, bencana alam (seperti gempa bumi dan banjir) dan terorisme, untuk menjaga agar kegiatan pelayanan instansi tidak terganggu.

Rencana tersebut sebaiknya memuat hal-hal seperti:

- 1) Struktur organisasi.
- 2) Tugas dan tanggung jawab semua pihak yang terkait dengan sistem informasi.
- 3) Struktur dokumentasi.
- 4) Uji coba dan pelaksanaan rencana.
- 5) Identifikasi sumber daya penting.
- 6) Pemantauan dan pelaporan atas ketersediaan sumber daya penting tersebut.
- 7) Prosedur alternatif dan prinsip *back-up* dan pemulihan data.

Kegiatan untuk menjaga kontinuitas pelayanan, sekurang-kurangnya mencakup:

- 1) Penilaian, pemberian prioritas dan pengidentifikasian sumber daya pendukung atas kegiatan komputerisasi yang kritis dan sensitif.
- 2) Pencegahan dan meminimalisasian potensi kerusakan dan terhentinya operasi komputer.
- 3) Pengembangan dan pendokumentasian rencana komprehensif untuk mengatasi kejadian tidak terduga.
- 4) Pengujian secara berkala atas rencana untuk mengatasi kejadian tidak terduga dan melakukan penyesuaian, jika diperlukan.

Contoh langkah pencegahan dan meminimalisasian potensi kerusakan dan terhentinya operasi komputer, antara lain melalui penggunaan prosedur *back-up* data dan program, penyimpanan *back-up* data di tempat lain, pengendalian atas lingkungan, pelatihan staf, serta pengelolaan dan pemeliharaan perangkat keras.

2. Pengendalian Aplikasi

Pengendalian aplikasi, meliputi struktur, kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk membantu memastikan kelengkapan, keakuratan, otorisasi, serta keabsahan semua transaksi selama pemrosesan aplikasi.

Pengendalian aplikasi berkaitan dengan pekerjaan pemrosesan tertentu yang dilakukan pada fasilitas komputer, yang berhubungan dengan *input* data, *file*, program dan *output* aplikasi komputer tertentu, bukan sistem komputer secara umum. Tujuan utama pengendalian aplikasi adalah untuk menjaga keakuratan *output* sistem, *file* data dan catatan-catatan transaksi/kejadian.

Pengendalian aplikasi terdiri atas:

a. Pengendalian otorisasi.

Pengendalian otorisasi sekurang-kurangnya mencakup:

- 1) Pengendalian terhadap dokumen sumber.
- 2) Pengesahan atas dokumen sumber.
- 3) Pembatasan akses ke terminal entri data.
- 4) Penggunaan *file* induk dan laporan khusus untuk memastikan bahwa seluruh data yang diproses telah diotorisasi.

Laporan khusus di atas adalah laporan yang mengungkapkan

hal-hal yang tidak normal, seperti rekening piutang karyawan yang bersaldo kredit dan tanggal surat keputusan suatu permohonan yang mendahului tanggal surat permohonannya.

b. Pengendalian kelengkapan.

Pengendalian kelengkapan, dirancang untuk mengatasi risiko tidak lengkapnya laporan yang dihasilkan oleh sistem informasi, karena tidak semua data telah dientri ke dalam sistem informasi.

Pengendalian kelengkapan, sekurang-kurangnya mencakup:

- 1) Pengentrian dan pemrosesan seluruh transaksi yang telah diotorisasi ke dalam komputer.
- 2) Pelaksanaan rekonsiliasi data untuk memverifikasi kelengkapan data.

c. Pengendalian akurasi.

Pengendalian akurasi dirancang untuk mengatasi risiko kesalahan pada *output* (laporan) yang dihasilkan sistem informasi (tidak akurat), karena kesalahan (ketidakakuratan) data yang dientri.

Pengendalian akurasi, sekurang-kurangnya mencakup:

- 1) Penggunaan desain entri data untuk mendukung akurasi data.
- 2) Pelaksanaan validasi data untuk mengidentifikasi data yang salah.
- 3) Pencatatan, pelaporan, investigasi dan perbaikan data yang salah dengan segera.
- 4) Reviu atas laporan keluaran untuk mempertahankan akurasi dan validitas data.

Dalam merancang entri data agar diperhatikan fitur yang mendukung akurasi data. Misalnya, untuk tipe/jenis *field* (kolom) yang sudah terstandarisasi, seperti unit organisasi, pengentrian dilakukan dengan memasukkan nomor kode organisasi dan komputer secara otomatis akan menampilkan nama unit organisasi.

Pelaksanaan validasi data dapat dilakukan melalui suatu program (disebut *program edit*), yang menggunakan komputer untuk mengecek validitas dan akurasi entri data sebelum data diproses.

Pengendalian (berupa reviu) atas laporan keluaran, dilakukan oleh pegawai yang mengendalikan data dan oleh pemakai laporan keluaran. Pegawai dimaksud harus mereviu kewajaran

dan kelayakan seluruh keluaran dan harus melakukan rekonsiliasi terhadap total keluaran dengan total *input* yang berkaitan.

d. Pengendalian terhadap keandalan pemrosesan dan *file data*.

Pengendalian terhadap keandalan pemrosesan dan *file data*, sekurang-kurangnya mencakup:

- 1) Penggunaan prosedur yang memastikan bahwa hanya program dan *file data* versi terkini yang digunakan selama pemrosesan.
- 2) Penggunaan program yang memiliki prosedur untuk memverifikasi kesesuaian versi *file* komputer yang digunakan selama pemrosesan.
- 3) Penggunaan program yang memiliki prosedur untuk mengecek *internal file header labels* sebelum pemrosesan.
- 4) Penggunaan aplikasi yang mencegah perubahan *file* secara bersamaan.

Kebijakan dan prosedur pengendalian terhadap pengelolaan sistem informasi harus dibuat secara tertulis dan diinformasikan kepada seluruh pegawai. Dalam mengembangkan aktivitas pengendalian atas pengelolaan sistem informasi, instansi pemerintah harus tetap mempertimbangkan prinsip biaya manfaat (*cost and benefit*). Dengan prinsip ini, aktivitas pengendalian yang dibangun seharusnya memberikan manfaat yang lebih besar dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan.

Bagi instansi pemerintah yang belum memiliki sistem informasi berbasis teknologi komputer, aktivitas pengendalian atas pengelolaan sistem informasi, setidaknya-tidaknya meliputi:

1. Pengecekan ulang atas data masukan (dokumen sumber).
2. Pencatatan dilaksanakan dalam nomor yang berurutan.
3. Penyimpangan (pengecualian dan pelanggaran) yang diindikasikan dari kegiatan pengendalian lainnya (seperti hasil audit intern atau ekstern) harus diuji dan ditindaklanjuti dengan segera.
4. Akses ke data dan *file* dikendalikan dengan cara tertentu, seperti penggunaan *password*.

Tujuan pengendalian atas pengelolaan sistem informasi adalah:

1. Meningkatkan akurasi *input*, proses dan *output* dari pengelolaan sistem informasi.
2. Meningkatkan pengamanan data.
3. Menekan risiko kesalahan pengelolaan sistem informasi.

Jika pengendalian atas sistem informasi dilakukan secara memadai, maka instansi pemerintah akan memperoleh manfaat sebagai berikut:

1. Peningkatan kualitas pengambilan keputusan.
2. Produktivitas kinerja operasional dan keuangan.
3. Tercapainya tujuan pengendalian.

Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi dilakukan untuk memastikan akurasi dan kelengkapan informasi. Pengendalian dilakukan melalui pengendalian umum dan pengendalian aplikasi. Parameter penerapan pengendalian atas pengelolaan sistem informasi adalah sebagai berikut:

Indikator keberhasilan penerapan pengendalian atas pengelolaan sistem informasi, yang meliputi indikator *output* dan *outcome*, adalah sebagai berikut:

1. Indikator *output*.
 - a. Pelaksanaan penilaian risiko atas pengelolaan sistem informasi.
 - b. Dokumen pengamanan, berisi aturan mengenai:
 - 1) Rencana program pengamanan dan kebijakan serta prosedur yang mendukungnya.
 - 2) Organisasi yang mengimplementasikan dan mengelola program pengamanan.
 - 3) Uraian tanggung jawab pengamanan.
 - 4) Kebijakan efektif atas pegawai yang terkait program pengamanan.
 - c. Pelaksanaan pemantauan efektivitas program pengamanan.
 - d. Pelaksanaan penilaian kelayakan kebijakan pengamanan.
 - e. Pelaksanaan tindakan korektif.
 - f. Dokumen berisi kebijakan, prosedur dan tingkatan akses terhadap sistem informasi.
 - g. Pelaksanaan pemantauan atas penerapan kebijakan dan prosedur akses.
 - h. Pelaksanaan otorisasi dan akses atas:
 - 1) Pengembangan dan perubahan perangkat lunak aplikasi.
 - 2) Dokumen sumber.
 - 3) *Entry data*.
 - 4) Desain data *entry*.
 - i. Program *contingency plan* telah disusun.

2. Indikator *outcome*.
 - a. Kebijakan dan prosedur pengendalian yang diatur dalam suatu pedoman telah diterapkan dengan tepat.
 - b. Seluruh pegawai memahami tujuan dari kegiatan pengendalian atas pengelolaan sistem informasi.
 - c. Sistem informasi berfungsi secara optimal.
 - d. Pelaporan yang handal.
 - e. Tidak terdapat gangguan dalam pelayanan instansi pemerintah yang disebabkan oleh tidak berfungsinya sistem informasi.

D. Pengendalian Fisik Atas Aset

Dalam pasal 34 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 disebutkan bahwa pimpinan instansi pemerintah wajib melaksanakan pengendalian fisik atas aset. Tujuan pengamanan fisik atas aset yang dimiliki oleh instansi pemerintah adalah agar aset tersebut aman dari risiko hilang, rusak, atau digunakan oleh pihak lain tanpa hak. Untuk itu, pimpinan instansi pemerintah harus menetapkan kebijakan dan prosedur pengamanan fisik, mengimplementasikan serta mengkomunikasikan kepada seluruh pegawai.

Untuk mencapai tujuan pengamanan fisik atas aset, diperlukan pedoman teknis sebagai penjabaran lebih lanjut dari pedoman teknis penyelenggaraan SPIP.

Parameter penerapan pengendalian fisik atas aset adalah sebagai berikut:

1. Pimpinan instansi pemerintah menetapkan, mengimplementasikan dan mengkomunikasikan rencana identifikasi, kebijakan dan prosedur pengamanan fisik aset kepada seluruh pegawai. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Kebijakan dan prosedur pengamanan fisik aset telah ditetapkan, diimplementasikan dan dikomunikasikan kepada seluruh pegawai.
 - b. Instansi pemerintah telah mengembangkan rencana untuk mengidentifikasi dan mengamankan aset infrastruktur.
 - c. Aset yang berisiko hilang, dicuri, rusak, digunakan tanpa hak, seperti uang tunai, surat berharga, perlengkapan, persediaan dan peralatan, secara fisik diamankan dan akses ke aset tersebut dikendalikan.

- d. Aset, seperti uang tunai, surat berharga, perlengkapan, persediaan dan peralatan, secara periodik dihitung dan dibandingkan dengan catatan pengendalian. Setiap perbedaan diperiksa secara teliti.
 - e. Uang tunai dan surat berharga yang dapat diuangkan, dijaga dalam tempat terkunci dan akses ke aset tersebut secara ketat dikendalikan.
 - f. Formulir, seperti blangko cek dan Surat Perintah Membayar/ Surat Perintah Pencairan Dana, diberi nomor urut tercetak (*prenumbered*), secara fisik diamankan dan akses ke formulir tersebut dikendalikan.
 - g. Penanda tangan cek mekanik dan stempel tanda tangan secara fisik dilindungi dan aksesnya dikendalikan dengan ketat.
 - h. Peralatan yang berisiko dicuri, diamankan dengan dilekatkan atau dilindungi dengan cara lainnya.
 - i. Identitas aset dilekatkan pada mebel, peralatan dan inventaris kantor lainnya.
 - j. Persediaan dan perlengkapan disimpan di tempat yang aman secara fisik dan dilindungi dari kerusakan.
 - k. Seluruh fasilitas dilindungi dari api dengan menggunakan *alarm* kebakaran dan sistem pemadaman kebakaran.
 - l. Akses ke gedung dan fasilitas dikendalikan dengan pagar, penjaga, atau bentuk pengendalian lainnya.
 - m. Akses ke fasilitas di luar jam kerja dibatasi dan dikendalikan.
2. Pimpinan instansi pemerintah menetapkan, mengimplementasikan dan mengkomunikasikan rencana pemulihan setelah bencana (*disaster recovery plan*) kepada seluruh pegawai.
- Setiap pimpinan instansi pemerintah harus menetapkan dan mengembangkan parameter penerapan SPIP dengan mengacu kepada Daftar Uji Pengendalian Intern Pemerintah dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, yang disesuaikan dengan situasi, kondisi dan risiko masing-masing instansi pemerintah.

E. Penetapan dan Reviu Atas Indikator dan Ukuran Kinerja

Penetapan indikator dan ukuran kinerja ditetapkan untuk tingkat instansi pemerintah, kegiatan dan pegawai. Penetapan indikator dan ukuran kinerja untuk tingkat instansi pemerintah, dimulai dengan kontrak manajemen, yaitu suatu bentuk kesepakatan sasaran dan target kinerja yang hendak dicapai. Kesepakatan ini akan menjadi suatu bentuk pengawasan terhadap proses pencapaian tujuan instansi pemerintah. Kesepakatan kinerja dalam kontrak manajemen dibuat antara pimpinan/pejabat dan pegawai dengan atasan langsungnya dalam suatu instansi pemerintah.

Indikator dan ukuran kinerja yang tertuang dalam kesepakatan kontrak manajemen instansi pemerintah harus selaras antara indikator dengan ukuran kinerja tingkat instansi pemerintah dengan tingkat unit kerja organisasi dan pegawai. Indikator dan ukuran kinerja utama pada setiap tingkatan unit kerja organisasi, meliputi indikator dan ukuran kinerja keluaran (*output*) dan hasil (*outcome*), dengan uraian sebagai berikut:

1. Indikator dan ukuran kinerja utama pada tingkat Kementerian Negara/kementerian/LPND/PemerintahProvinsi/PemerintahKabupaten/Pemerintah Kota, sekurang-kurangnya adalah indikator hasil (*outcome*) sesuai dengan kewenangan, tugas dan fungsi.
2. Indikator dan ukuran kinerja utama pada unit organisasi setingkat Eselon I adalah indikator hasil (*outcome*) dan atau keluaran (*output*) yang setingkat lebih tinggi dari keluaran (*output*) unit kerja di bawahnya.
3. Indikator dan ukuran kinerja utama pada unit organisasi setingkat Eselon II/Satuan Kerja/SKPD/unit kerja mandiri, sekurang-kurangnya adalah indikator keluaran (*output*).

Kegiatan pengendalian merupakan kegiatan organisasi untuk meyakinkan bahwa tujuan dan sasaran yang dituju akan tercapai. Kegiatan ini dilakukan organisasi setelah dilaksanakan penilaian risiko, yang diperkirakan menghambat tercapainya tujuan dalam jabaran indikator dan ukuran kinerja, yang disesuaikan dengan karakteristik instansi pemerintah dan diutamakan pada kegiatan-kegiatan utama. Hal ini perlu dipertimbangkan, mengingat jenis dan jumlah risiko yang

dihadapi akan sangat mempengaruhi penetapan target kinerja dari indikator dan ukuran kinerja yang ditetapkan.

Selanjutnya, indikator dan ukuran kinerja dalam kontrak manajemen ditetapkan dalam Surat Keputusan Pimpinan Instansi (Penetapan Kinerja/ Tapkin). Pelaksanaan pencapaian atas target indikator dan ukuran kinerja harus dilakukan dengan urutan prioritas dan dipantau secara berkala. Hasil pemantauan akan memperlihatkan hambatan pencapaian kinerja sehingga perlu dilakukan upaya untuk mengatasi permasalahan yang ada.

Kegiatan pengendalian dirancang dengan keharusan mempertimbangkan efektivitas pengendalian yang ada, berdasarkan kondisi lingkungan pengendalian secara umum, sehingga tidak terjadi *undercontrol* atau *overcontrol*. Kegiatan pengendalian juga harus diusahakan agar sedapat mungkin bentuk kegiatan pengendalian bersifat variatif, yaitu preventif dan detektif. Oleh karena itu, penetapan indikator dan ukuran kinerja juga harus bersifat preventif dan detektif.

Tujuan penetapan indikator dan ukuran kinerja sebagai alat untuk mengukur pencapaian suatu tujuan dan kegiatan instansi pemerintah, mengevaluasi dan memantau kinerja Instansi pemerintah.

Manfaat indikator dan ukuran kinerja yang tepat antara lain:

1. Keberhasilan instansi pemerintah menjadi lebih terukur.
2. Pengelolaan sumber daya menjadi lebih efisien dan efektif.
3. Perbaikan kinerja secara berkelanjutan dapat dilakukan dengan mengukur pencapaian kemajuan target dari waktu ke waktu dan penentuan tindakan korektif yang diperlukan.
4. Sebagai bentuk akuntabilitas kinerja atas tujuan, kegiatan dan tugas yang dijalankan.

Parameter penerapan sub unsur penetapan dan parameter penerapan adalah sebagai berikut:

1. Ukuran dan indikator kinerja ditetapkan untuk tingkat instansi pemerintah, kegiatan dan pegawai.
2. Instansi pemerintah mereviu dan melakukan validasi secara periodik atas ketetapan dan keandalan ukuran dan indikator kinerja.
3. Faktor penilaian pengukuran kinerja dievaluasi untuk meyakinkan bahwa faktor tersebut seimbang dan terkait dengan misi, sasaran dan tujuan serta mengatur insentif yang pantas untuk mencapai tujuan dengan tetap memperhatikan peraturan.

4. Data capaian kinerja dibandingkan secara terus-menerus dengan sasaran yang ditetapkan dan selisihnya dianalisis lebih lanjut.

Dokumentasi ini merupakan bahan dukungan bagi penyusunan laporan berkala dan tahunan. Kegiatan pendokumentasian menjadi tanggung jawab pelaksana kegiatan, yang hasilnya disampaikan kepada pimpinan instansi pemerintah sebagai bentuk akuntabilitas, melalui Satuan Tugas Penyelenggaraan SPIP di instansi pemerintah terkait.

F. Pemisahan Fungsi

Konsep “pemisahan fungsi” didasarkan pada risiko yang melekat pada kegiatan manusia sebagai individu, dalam melaksanakan kegiatan operasional dalam instansi pemerintah, seperti terjadinya kesalahan dalam membuat kebijakan atau mengotorisasi/menyetujui transaksi karena tidak akuratnya data, kesalahan melakukan pencatatan, bahkan keतेledoran dalam melakukan tanggung jawab penyimpanan aset berharga yang berakibat hilangnya/rusaknya aset tersebut, yang paling parah adalah adanya kecenderungan untuk melakukan kolusi. Untuk mencegah atau mengurangi terjadinya hal yang demikian, maka kegiatan pengendalian yang harus dilakukan dalam penerapan sistem pengendalian yang efektif adalah adanya pemisahan fungsi terhadap aspek utama transaksi atau kejadian penting dalam instansi pemerintah.

Pemisahan fungsi, didasarkan pada konsep sebagaimana diperoleh dari kamus perbendaharaan dari *Information System Audit and Control Association (ISACA)* bahwa “*a basic internal control that prevents or detects errors and irregularities by assigning to separate individuals responsibility for initiating and recording transactions and custody of assets to separate individuals*”. Sementara kamus Wikipedia menyatakan bahwa: *separation of duties is the concept of having more than one person required to complete a task*. Sementara R.A. Botha and J.H.P. Eloff dari IBM menyatakan bahwa konsep pemisahan tugas adalah prinsip mengamankan yaitu *separation of duty, as a security principle, has as its primary objective the prevention of fraud and errors. This objective is achieved by disseminating the tasks and associated privileges for a specific business process among multiple users. This principle is demonstrated in the traditional example of separation of duty found in the requirement of two signatures on a check.*

Mengacu kepada ketiga konsep di atas maka pemisahan tugas adalah adanya otorisasi atas kejadian/transaksi, khususnya yang terkait aset (uang/barang), proses pencatatan transaksi dan penyimpanan asetnya tidak dilakukan oleh satu orang dengan tujuan mencegah terjadinya kesalahan atau kecurangan. Oleh karena adanya keterbatasan sifat dan perilaku dari orang akan berpengaruh kepada kesalahan (manusiawi) dalam membuat suatu keputusan/pertimbangan (otorisasi), kesalahan/kecurangan dalam pencatatan dan penyimpanannya, maka untuk menciptakan pengendalian intern yang memadai, harus ada pemisahan tugas/pekerjaan kepada beberapa orang yang berbeda untuk melaksanakan proses terkait dengan transaksi atau kejadian utama di dalam suatu organisasi. Dengan demikian, terdapat saling mengecek guna mencegah terjadinya kesalahan dan/atau kecurangan.

Pemisahan tugas dalam setiap struktur organisasi akan berbeda karena bergantung pada ukuran, sifat dan jenis usahanya. Salah satu konsep pemisahan tugas, dikategorikan ke dalam empat fungsi terhadap proses suatu transaksi/kejadian utama dari awal sampai akhir, yaitu: adanya otorisasi, penyimpanan, pencatatan dan rekonsiliasi. Untuk perancangan dan pelaksanaan sistem yang sempurna, maka sebaiknya satu orang tidak menangani lebih dari satu fungsi tersebut.

Istilah pemisahan tugas sudah dikenal dalam sistem akuntansi keuangan. Beberapa perusahaan dengan semua ukuran telah memahami bahwa tidak mungkin menyatukan tugas dalam memproses suatu transaksi atau kejadian penting hanya pada satu orang untuk melakukan antara lain: penerimaan cek dengan yang mengotorisasi penghapusan piutang, penyimpanan kas dengan rekonsiliasi bank, menyetujui kartu absensi dengan pemegang cek pembayaran.

Istilah pemisahan tugas dan pemisahan fungsi juga telah digunakan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (APBN/APBD) dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang menyebutkan bahwa Presiden membagi tugas Menteri Keuangan sebagai *Chief Financial Officer* dan Menteri/Pimpinan Lembaga sebagai *Chief Operational Officer* dengan alasan untuk:

“meningkatkan akuntabilitas dan menjamin terselenggaranya saling uji (*check and balance*) dalam proses pelaksanaan anggaran perlu dilakukan pemisahan secara tegas antara pemegang kewenangan administratif dengan kewenangan kebendaharaan (fungsi pembayaran).”

Pada pemerintah daerah, maka Undang-Undang dimaksud ditindaklanjuti dengan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 yang diperbaharui dengan No 12 tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah (APBD), yang mengatur pemisahan kewenangan, yaitu bahwa pelaksanaan atas penguasaan keuangan oleh Gubernur/Bupati/Walikota harus dilaksanakan oleh Kepala Satuan Kerja Pengelolaan Keuangan Daerah (SKPKD) sebagai Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) dan Pengguna Anggaran/Barang adalah Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah.

“Pemisahan fungsi yang demikian memberikan kejelasan dalam pembagian wewenang dan tanggung jawab, terlaksananya mekanisme *checks and balances*, serta mendorong upaya peningkatan profesionalisme penyelenggaraan tugas pemerintahan.”

Berdasarkan uraian di atas, pemisahan tugas dalam perancangan sistem pengendalian intern pada instansi pemerintah pusat dan pemerintah provinsi/kabupaten/kota diarahkan pada fungsi penyelesaian (proses) atas transaksi atau kegiatan penting. Sesuai dengan tujuannya, sistem pengendalian intern pemerintah dibangun terhadap sistem pengelolaan keuangan negara (APBN/APBD) yang akuntabel dan transparan, maka konsep pemisahan tugas dalam pedoman ini akan disebut sebagai pemisahan fungsi dan secara khusus terkait dengan pengelolaan keuangan negara (APBN/APBD)

Hal ini sesuai dengan ketentuan pasal 36 ayat (1) dan ayat (2) beserta penjelasan PP 60 Tahun 2008 bahwa:

“Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan pemisahan fungsi untuk mengurangi risiko terjadinya kesalahan, pemborosan atau kecurangan, yang dalam pelaksanaannya pimpinan instansi pemerintah harus menjamin bahwa seluruh aspek utama transaksi atau kejadian tidak dikendalikan oleh satu orang”

Transaksi atau kejadian penting dalam instansi pemerintah terkait dengan pengelolaan keuangan negara adalah kejadian yang timbul dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah yang berdampak pada penerimaan dan pengeluaran keuangan negara (APBN/APBD).

Transaksi atau kejadian penting dimaksud, terutama terdapat antara lain dalam pengelolaan SDM, pengelolaan uang dan barang/jasa, serta pengelolaan utang/piutang.

Aspek utama transaksi atau kejadian dalam, melakukan pemisahan fungsi sehingga dapat memenuhi efektifitas sistem pengendalian intern dan sesuai dengan ketentuan PP 60 Tahun 2008 akan meliputi fungsi-fungsi sebagai berikut, otorisasi, persetujuan, pemrosesan dan pencatatan, pembayaran dan penerimaan dana, penyimpanan dan penanganan aset, revidu dan audit.

Otorisasi adalah keputusan yang dilaksanakan oleh orang yang berwenang terhadap kebijakan yang ditetapkan atas suatu transaksi atau kejadian yang bersifat umum dan khusus. Persetujuan (*approval*) adalah tindak lanjut atas otorisasi yang telah dilaksanakan terhadap transaksi atau kejadian yang bersifat umum dan bersifat khusus,

Pemrosesan dan pencatatan, adalah kegiatan untuk merealisasikan transaksi atau kejadian yang telah diotorisasi, untuk kemudian dicatat secara berkala (harian/bulanan) atau *diinput* ke dalam suatu program aplikasi, sebagai akuntabilitas atas transaksi/kejadian yang telah direalisasikan, termasuk pencatatan atas pembayaran dan penerimaan dana atas realisasi transaksi/kejadian.

Pembayaran atau penerimaan dana kegiatan/proses yang dilakukan karena adanya realisasi transaksi/kejadian yang telah diotorisasi. Penyimpanan dan penanganan aset adalah cara atau metode yang digunakan untuk melakukan pengamanan atas aset yang timbul dari adanya transaksi/kejadian yang telah diotorisasi. Audit merupakan proses pengujian atas transaksi/kejadian apakah benar terjadi, telah dicatat dan telah dipertanggungjawabkan dengan tepat, termasuk dalam proses ini adalah: kas opname, rekonsiliasi bank dan pengujian fisik atas barang milik negara/daerah (BMN/BMD). Revidu merupakan proses membandingkan kinerja dengan tolok ukur kinerja yang ditetapkan.

Tujuan akhir (*ultimate goal*) dari penerapan sub unsur "pemisahan fungsi" dari kegiatan pengendalian adalah terimplementasikannya pemisahan fungsi dalam pengelolaan keuangan Negara (APBN/APBD), sehingga tercipta adanya kegiatan saling uji (*check and balances*) secara otomatis dari beberapa orang yang berbeda terhadap satu transaksi/kejadian yang sama untuk seluruh aspek pengelolaan keuangan Negara (APBN/APBD), sehingga akan mengurangi kesempatan terjadinya kolusi yang berdampak pada kerugian negara.

Tujuan tersebut dapat dicapai dengan sasaran sebagai berikut :

1. Pimpinan instansi pemerintah menetapkan kebijakan yang menjamin bahwa seluruh aspek utama transaksi atau kejadian tidak dikendalikan oleh satu orang.
2. Pegawai dan atasannya memahami pentingnya pemisahan fungsi dalam melaksanakan kegiatan organisasi khususnya dalam menangani transaksi atau kejadian penting.
3. Penerapan pemisahan fungsi kepada orang yang berbeda untuk melaksanakan pengendalian setiap aspek utama transaksi atau kejadian.
4. Penerapan pemisahan tugas kepada orang yang berbeda untuk menangani transaksi atau kejadian penting, mengotorisasinya, menyetujuinya, mencatatnya dan melakukan pembayaran atau penerimaan uangnya, serta menyimpan aset atas transaksi tersebut.
5. Penerapan pemisahan fungsi kepada orang yang berbeda untuk melaksanakan secara terpisah penyimpanan uang tunai, surat berharga dan aset berisiko tinggi lainnya.
6. Pelaksanaan rekonsiliasi, konfirmasi dan pengujian fisik secara berkala sesuai dengan kebijakan yang harus ditetapkan dan dilaksanakan oleh orang yang berbeda dari orang yang menangani atau menyimpan aset tersebut.
7. Pengawas yang ditugaskan telah mereviu berfungsinya kegiatan pemisahan fungsi dalam sistem pengendalian intern dan terhadap penyimpangan atau timbulnya masalah dalam penerapannya telah diambil tindak lanjut secara tepat waktu.

Parameter penerapan kegiatan pemisahan fungsi dalam penerapan sistem pengendalian intern yang memadai, sesuai dengan pasal 18 ayat 3 (f) PP 60 Tahun 2008 adalah tersusun dan terlaksananya kebijakan mengenai pemisahan fungsi/tugas terhadap aspek utama transaksi atau kejadian sehingga mekanisme saling uji (*check and balances*) secara sistem dan terkendali oleh beberapa orang sesuai dengan tanggung jawabnya untuk mengurangi kesempatan terjadinya kolusi.

Pengendalian atas setiap aspek utama transaksi atau kejadian, harus diberikan kepada beberapa orang berbeda sesuai dengan kompetensinya, dengan diberikan batasan tanggung jawab atas tugasnya, sehingga tidak seorangpun diperbolehkan mengendalikan seluruh aspek utama transaksi atau kejadian.

Proses penyelenggaraan suatu transaksi atau kejadian penting dari awal sampai akhir, telah diberikan kepada orang yang berbeda untuk melaksanakan masing-masing fungsi otorisasi, memberikan persetujuan (*approvals*), melaksanakan proses transaksi/kejadian tersebut, pencatatan, pembayaran atau penerimaan dana dan penyimpanan dan penanganan aset atas hasil transaksi/kejadian, serta revidu dan audit.

Penanganan aset berharga dan berisiko tinggi, seperti orang yang menyimpan "uang tunai", seharusnya terpisah dari orang yang menangani penyimpanan "surat berharga (deposito, saham/obligasi)" maupun orang yang menangani aset berisiko tinggi lainnya (seperti: emas, berlian, atau aset tetap yang berisiko sangat tinggi terhadap kerusakan/kecurian). Terdapat mekanisme rekonsiliasi/konfirmasi terhadap "saldo bank, hak atau kewajiban yang berdampak kepada nilai uang". Rekonsiliasi/ konfirmasi harus dilakukan oleh orang yang tidak menangani (independen) dari kegiatan pengelolaan/ penanganan atas "saldo bank, saldo piutang dan saldo utang." Termasuk dalam kegiatan ini adalah melakukan penghitungan/ pengujian fisik secara berkala terhadap saldo kas atau aset tetap.

Dengan terlaksananya kebijakan "pemisahan fungsi" maka keberhasilan penerapan SPIP dapat ditunjukkan dengan parameter sebagai berikut:

1. Tidak seorangpun diperbolehkan mengendalikan seluruh aspek utama transaksi atau kejadian.
2. Tanggung jawab dan tugas atas transaksi atau kejadian dipisahkan di antara pegawai berbeda yang terkait dengan otorisasi, persetujuan, pemrosesan dan pencatatan, pembayaran atau penerimaan dana, revidu dan audit, serta fungsi-fungsi penyimpanan dan penanganan aset.
3. Tugas dilimpahkan secara sistematis ke sejumlah orang untuk memberikan keyakinan adanya *checks and balances*.
4. Jika memungkinkan, tidak seorangpun diperbolehkan menangani sendiri uang tunai, surat berharga dan aset berisiko tinggi lainnya.
5. Saldo bank direkonsiliasi oleh pegawai yang tidak memiliki tanggung jawab atas penerimaan, pengeluaran dan penyimpanan kas.
6. Pimpinan instansi pemerintah mengurangi kesempatan terjadinya kolusi karena adanya kesadaran bahwa kolusi mengakibatkan ketidakefektifan pemisahan fungsi.

G. Otorisasi Atas Transaksi dan Kejadian yang Penting

Kegiatan pengendalian harus dikembangkan pada kegiatan pokok instansi pemerintah dan didasarkan pada hasil penilaian risiko yang telah dilakukan. Hal ini juga berlaku bagi otorisasi sebagai salah satu sub unsur dari kegiatan pengendalian. Kebijakan dan prosedur terkait otorisasi harus dikembangkan atas kejadian dan transaksi penting dalam instansi pemerintah.

Otorisasi adalah pelaksanaan kewenangan oleh pejabat tertentu di lingkungan pemerintah untuk mengizinkan atau tidak mengizinkan suatu tindakan di dalam lingkungan birokrasi pemerintah yang berakibat pada perubahan, baik yang secara hukum mengikat maupun yang tidak mengikat instansi pemerintah tersebut. Hal ini memberi makna bahwa otorisasi hanya dapat dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang dan dikeluarkan dalam bentuk dokumen persetujuan, serta memiliki dampak bagi transaksi maupun pelaku transaksi itu sendiri.

Otorisasi pada prinsipnya dimaksudkan untuk meyakini hanya transaksi dan kejadian sah yang dijalankan sesuai dengan kebijakan yang ditetapkan manajemen. Mengotorisasi dan menjalankan transaksi atau kejadian penting hanya boleh dilakukan oleh pegawai yang ditunjuk dalam lingkup kewenangannya.

Prosedur otorisasi harus didokumentasikan dan secara jelas dikomunikasikan kepada pimpinan dan pegawai. Prosedur otorisasi harus meliputi kondisi khusus dan persyaratan yang menjadi dasar otorisasi dibuat. Mengikuti ketentuan otorisasi berarti pegawai bertindak sesuai dengan arahan dan dalam batasan yang ditetapkan oleh manajemen.

Otorisasi yang secara spesifik memuat kondisi dan syarat otorisasi dikomunikasikan secara jelas kepada pimpinan dan pegawai instansi pemerintah dan adanya persyaratan otorisasi yang sejalan dengan arahan dan dalam batasan yang ditetapkan oleh ketentuan.

Terdapat dua jenis otorisasi yang umumnya dilakukan, yaitu:

1. Otorisasi umum, yaitu otorisasi yang bersifat menyeluruh yang diterapkan pada tatanan organisasi dimana manajemen menetapkan kebijakan organisasi untuk diikuti.
2. Otorisasi khusus, yaitu otorisasi yang berhubungan dengan transaksi individual yang bersifat lebih spesifik.

Oleh karena itu, kebijakan dan prosedur yang dibangun juga harus disesuaikan dengan lingkup otorisasi yang dicakup. Pada tingkatan otorisasi umum yang mencakup tatanan seluruh organisasi, kebijakan dan prosedur otorisasi bersifat umum. Setiap instansi pemerintah memiliki kebijakan dan prosedur otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting yang bersifat umum dan khusus bergantung pada karakteristik dan sifat barang/jasa yang dihasilkan.

Transaksi dan kejadian yang penting dalam instansi pemerintah terkait dengan pengelolaan keuangan negara adalah kejadian yang timbul dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah yang berdampak pada penerimaan dan pengeluaran keuangan negara (APBN/APBD). Transaksi dan kejadian yang penting dimaksud, terutama terdapat antara lain dalam pengelolaan SDM, pengelolaan uang dan barang/jasa, serta pengelolaan utang/piutang. Contoh kejadian penting adalah:

1. Penggantian manajemen pemerintahan selama tahun berjalan.
2. Kesalahan manajemen terdahulu yang telah dikoreksi oleh manajemen baru.
3. Komitmen atau kontinjensi yang tidak dapat disajikan pada neraca.
4. Penggabungan atau pemekaran entitas tahun berjalan.
5. Kejadian yang mempunyai dampak sosial, misalnya adanya pemogokan yang harus ditanggulangi pemerintah.

Tujuan dari penerapan sub unsur otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting adalah:

1. Terimplementasikannya prinsip bahwa pimpinan instansi pemerintah menetapkan dan mengkomunikasikan syarat dan ketentuan otorisasi kepada pegawai.
2. Terwujudnya pengendalian yang dapat memberikan keyakinan bahwa hanya transaksi dan kejadian yang valid yang diproses dan dientri.
3. Terwujudnya pengendalian yang dapat memberikan keyakinan bahwa transaksi dan kejadian signifikan yang dientri adalah hanya yang telah diotorisasi dan dilaksanakan hanya oleh pegawai, sesuai dengan lingkup otoritasnya.

Manfaat yang dapat diperoleh organisasi dengan menerapkan sub unsur otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting adalah :

1. Adanya tanggung jawab terhadap tugas yang diberikan.
2. Adanya pengendalian atas aktivitas-aktivitas.
3. Tidak terjadinya duplikasi tugas dan dokumen.
4. Adanya wewenang untuk melakukan pekerjaan.
5. Tidak terjadinya pemborosan yang dilakukan.
6. Adanya instruksi yang jelas.
7. Adanya upaya dukungan dalam penjagaan mutu produk dan layanan.

Penerapan otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting terlihat dari adanya parameter sebagai berikut :

1. Terdapat pengendalian untuk memberikan keyakinan bahwa hanya transaksi dan kejadian yang valid diproses dan dientri, sesuai dengan keputusan dan arahan pimpinan instansi pemerintah.
2. Terdapat pengendalian untuk memastikan bahwa hanya transaksi dan kejadian signifikan yang dientri adalah yang telah diotorisasi dan dilaksanakan hanya oleh pegawai sesuai dengan lingkup otoritasnya.
3. Otorisasi yang secara spesifik memuat kondisi dan syarat otorisasi dikomunikasikan secara jelas kepada pimpinan dan pegawai instansi pemerintah.
4. Terdapat persyaratan otorisasi yang sejalan dengan arahan dan dalam batasan yang ditetapkan oleh ketentuan peraturan.

H. Pencatatan yang Akurat dan Tepat Waktu Atas Transaksi dan Kejadian

Kegiatan pengendalian intern, merupakan kebijakan dan prosedur yang dapat membantu memastikan dilaksanakannya arahan pimpinan instansi pemerintah untuk mengurangi risiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian risiko. Pengalaman empiris di lapangan, menunjukkan bahwa terjadinya penyimpangan, kecurangan, atau bahkan korupsi, salah satu penyebabnya adalah adanya penundaan pencatatan atas transaksi dan kejadian. Terlebih lagi, jika penundaan pencatatan dilakukan dalam waktu yang cukup lama akan menimbulkan peluang yang lebih besar terjadinya manipulasi transaksi/kejadian, yang pada gilirannya akan dapat menimbulkan kerugian keuangan negara/daerah.

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, *transaksi* diartikan sebagai

persetujuan jual beli (perdagangan) antara dua pihak. *Transaksi* bisa juga diartikan pelunasan (pembayaran) (seperti di bank), sedangkan *kejadian* dapat diartikan sebagai suatu peristiwa yang benar-benar terjadi. Adapun *akurat* berarti teliti, seksama, cermat, tepat benar.

Pencatatan transaksi dikatakan akurat apabila telah diklasifikasikan dengan layak dan dikelompokkan dengan benar. Pengklasifikasian secara layak dan pencatatan telah dilaksanakan atas keseluruhan siklus transaksi/kejadian yang meliputi otorisasi, inisiasi, pemrosesan dan pengklasifikasian dalam catatan ringkas. Pengklasifikasian yang layak atas setiap transaksi dan kejadian mencakup pengorganisasian yang baik atas dokumen asli, catatan-catatan ringkas dan dokumen lain yang mendukung penyusunan laporan. Oleh karena itu, harus ada standar pengelompokan data kode atau bagan perkiraan standar. Bagan Perkiraan Standar adalah daftar perkiraan buku besar yang ditetapkan dan disusun secara sistematis untuk memudahkan perencanaan, pelaporan anggaran, pembukuan dan pelaporan keuangan pemerintah.

Pencatatan dikatakan tepat waktu apabila transaksi/kejadian segera dicatat sehingga tetap terjaga relevansi nilai-nilai serta kegunaannya bagi manajemen dalam mengendalikan operasi dan mengambil keputusan.

Adapun lingkup pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian, meliputi:

1. Transaksi dan kejadian yang menyangkut akuntansi keuangan.
2. Transaksi dan kejadian yang menyangkut akuntansi dan pengelolaan barang milik negara.
3. Transaksi dan kejadian operasional lainnya.

Pengertian dari pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas seluruh kejadian dan transaksi adalah pencatatan yang memenuhi unsur-unsur sebagai berikut:

1. Pencatatan yang didukung dengan bukti-bukti yang valid, andal dan relevan.
2. Pencatatan yang lengkap dan terhindar dari kesalahan penulisan, misalnya besaran jumlah, nilai, tanggal dan sebagainya
3. Pencatatan yang dalam proses pelaksanaannya menaati/mengikuti sistem-prosedur pencatatan yang telah ditetapkan.

Transaksi dan kejadian harus diklasifikasikan dengan tepat dan segera dicatat sehingga terjaga relevansinya, bernilai dan berguna bagi manajemen dalam mengendalikan operasi dan mengambil keputusan.

Seluruh transaksi dan kejadian harus dicatat dan dilaporkan dengan benar dan tepat waktu, yaitu dilakukan pencatatan segera setelah transaksi terjadi. Hal ini sangat penting karena penundaan pencatatan, apalagi dalam waktu yang cukup lama, akan menimbulkan peluang yang lebih besar bagi petugas terkait untuk memanipulasi transaksi tersebut. Pengendalian yang efektif atas ketepatan waktu pencatatan transaksi perlu dilakukan, antara lain melalui pengecekan secara mendadak di lapangan. Kegiatan inspeksi mendadak ini dilakukan dalam rangka pengawasan/ pengendalian untuk tujuan preventif, detektif dan korektif.

Untuk kelancaran dan efektivitas penyelenggaraan kegiatan pengendalian melalui pencatatan yang akurat dan tepat waktu tersebut, perlu dituangkan dalam bentuk kebijakan pimpinan secara tertulis, yang dilengkapi uraian prosedur yang harus dilaksanakan.

Tujuan dari penyelenggaraan pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian adalah untuk menjamin tersedianya informasi yang relevan dan terpercaya untuk pengambilan keputusan. Manfaat penyelenggaraan pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian, adalah:

1. Terciptanya klasifikasi dan pencatatan yang tepat untuk seluruh siklus transaksi atau kejadian, yang mencakup otorisasi, pelaksanaan, pemrosesan dan klasifikasi akhir dalam pencatatan ikhtisar.
2. Terlaksananya pencatatan atas transaksi dan kejadian yang diklasifikasi dengan tepat dan dicatat dengan segera sehingga tetap relevan, bernilai dan berguna bagi jajaran pimpinan dalam mengendalikan kegiatan dan mengambil keputusan.
3. Adanya pengendalian melalui verifikasi yang tepat atas transaksi dan kejadian, mencakup organisasi dan informasi pada dokumen sumber, serta pencatatan ikhtisar sebagai pelaporan.
4. Tersedianya data/informasi yang akurat dan relevan sebagai bahan pelaporan.
5. Pelaporan yang andal dan valid sebagai bahan pengambilan keputusan manajemen.

Parameter penerapan keberhasilan pelaksanaan penyelenggaraan sub unsur ini, terdapat beberapa parameter penerapan, yaitu:

1. Transaksi dan kejadian diklasifikasikan dengan tepat dan dicatat dengan segera sehingga tetap relevan, bernilai dan berguna bagi pimpinan instansi pemerintah dalam mengendalikan kegiatan dan dalam pengambilan keputusan.

2. Klasifikasi dan pencatatan yang tepat dilaksanakan untuk seluruh siklus transaksi atau kejadian yang mencakup otorisasi, pelaksanaan, pemrosesan dan klasifikasi akhir dalam pencatatan ikhtisar.

I. Pembatasan Akses Atas Sumber Daya dan Pencatatannya

Dalam pasal 18 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 juga ditetapkan bahwa pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan. Kegiatan pengendalian tersebut diantaranya dilaksanakan melalui pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, yang merupakan sub unsur kegiatan pengendalian yang ke-9.

Kegiatan pengendalian berupa pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, melekat (*built in*) dalam rangkaian atau siklus yang menyatu dengan kegiatan/operasional pengelolaan sumber daya di lingkungan instansi pemerintah pusat dan daerah.

Penetapan pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, bertujuan untuk menghindari/mengurangi penggunaan sumber daya yang ada oleh pihak yang tidak berwenang. Kegiatan pengendalian berupa pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, juga berkaitan dengan sub unsur akuntabilitas atas sumber daya dan pencatatannya.

Pembatasan akses dilakukan atas sumber daya yang menjadi tanggung jawab instansi pemerintah, yaitu sejak suatu sumber daya tersedia di lingkungan instansi pemerintah, dalam arti sejak sumber daya tersebut diserahkan pengelolaannya dari pihak tertentu di luar instansi pemerintah, atau dari panitia pengadaan, kepada instansi pemerintah yang bersangkutan, sampai sumber daya tersebut habis pemanfaatannya, untuk kegiatan instansi atau dipindahtangankan (diserahkan, dihapuskan, atau ditukarkan) kepada pihak lain di luar instansinya.

Kegiatan pengendalian difungsikan dalam rangka mengatasi risiko-risiko yang mungkin akan menghambat pencapaian tujuan instansi pemerintah.

Untuk itu, sumber daya dan pencatatan yang menjadi fokus perhatian kegiatan pengendalian sub unsur ini adalah sumber daya dan pencatatan yang digunakan dalam rangka mencapai tujuan instansi pemerintah.

Penyelenggaraan kegiatan pengendalian pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, sekurang- kurangnya memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. Diutamakan pada kegiatan pokok instansi pemerintah.
2. Harus dikaitkan dengan proses penilaian risiko.
3. Disesuaikan dengan sifat khusus instansi pemerintah.
4. Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan secara tertulis.
5. Prosedur harus dilaksanakan sesuai dengan yang ditetapkan secara tertulis.
6. Dievaluasi secara teratur untuk memastikan bahwa pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya tersebut masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan.

Untuk mengetahui ruang lingkup “pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya”, berikut diberikan pengertian mengenai akses dan sumber daya.

Akses adalah *(a) means of approaching something or somebody or entering a place, (b) opportunity or right to use something or approach somebody*. Definisi lain dari akses termasuk *means or right of using, reaching or obtaining*.

Akses diartikan sebagai cara atau peluang untuk mendekati sesuatu atau memasuki tempat tertentu. Akses juga dapat dimaknai sebagai hak untuk menggunakan sesuatu. Singkatnya, akses dapat dikatakan sebagai peluang atau hak menggunakan/ memperoleh sesuatu, atau memasuki sesuatu tempat.

Dari terminologi di atas, pembatasan akses adalah membatasi agar hanya pihak tertentu yang dapat menggunakan/ memperoleh sesuatu, atau memasuki sesuatu tempat.

Pembatasan akses dimaksudkan untuk melindungi, mencegah akses dan penggunaan sesuatu dari pihak yang tidak berwenang. Jika pembatasan akses didisain dengan baik, dapat mengurangi risiko-risiko seperti kesalahan, kecurangan, pemborosan, penyalahgunaan, kecurian atau perubahan/ perpindahan tangan yang tidak sah.

Selanjutnya, sumber daya memiliki konsep yang luas, yaitu sesuatu yang berguna (*useful*) dan bernilai (*valuable*), mengandung konsep kelangkaan. Sesuatu yang tak diketahui kegunaannya, atau sesuatu yang diketahui kegunaannya, tetapi tersedia dalam jumlah banyak dibandingkan permintaannya, adalah bukan termasuk dalam pengertian sumber daya. Dari definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa pembatasan akses atas sumber daya adalah pembatasan atas kesempatan, hak untuk menggunakan, atau memperoleh sesuatu yang berguna, atau bernilai. Pembatasan akses tidak hanya dilakukan atas sumber daya saja, tetapi pembatasan akses juga dilakukan atas pencatatan sumber daya.

Di lingkungan instansi pemerintah, pada umumnya sumber daya merupakan segala sarana pendukung yang diberikan kepada pegawai atau unit kerja organisasi, dalam rangka memperlancar pelaksanaan tugas yang telah dibebankan kepadanya. Sumber daya di lingkungan instansi pemerintah, biasanya mencakup 5 M (*man, money, machine, material, method*), baik yang berwujud fisik (*tangible aset*), seperti sumber daya manusia, dana, surat berharga, dokumen kepemilikan aset, sarana prasarana (seperti peralatan, gedung, tanah, mesin), sumber daya alam, bahan, persediaan, alat tulis, maupun yang tidak berwujud (*intangible aset*), seperti hak cipta, hasil penelitian, metode dan tata kerja, sistem aplikasi, informasi dan sebagainya.

Sumber daya dalam konteks bernegara, memiliki cakupan yang luas, dapat berupa SDM aparatur pemerintah, sumber daya alam, peralatan, uang, persediaan, bahan, serta kekuasaan hukum dan politik.

Dari pengertian di atas, maka pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya dapat diartikan sebagai bentuk pengendalian, dengan cara membatasi peluang atau hak menggunakan atau memasuki sesuatu tempat, yang dimaksudkan untuk melindungi dan mencegah perolehan, penggunaan atas peralatan, persediaan, surat-surat berharga, uang, sumber daya manusia, sumber daya alam, metode kerja, informasi, dokumen kepemilikan aset, pencatatan dan harta lainnya, dari pihak yang tidak berwenang.

Dalam konteks SPIP ini, pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya dilakukan dalam ruang lingkup pengelolaan kegiatan untuk mencapai tujuan instansi pemerintah. Pembatasan akses secara tepat, diharapkan dapat mendukung pencapaian tujuan instansi pemerintah melalui pengamanan aset, pelaporan keuangan yang handal, mendukung

kegiatan/operasional yang efisien dan efektif dan kepatuhan terhadap peraturan.

Berkaitan dengan pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, dalam pasal 39 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, menyebutkan bahwa:

1. Pimpinan instansi pemerintah wajib membatasi akses atas sumber daya dan pencatatannya.
2. Pimpinan instansi pemerintah wajib memberikan akses hanya kepada pegawai yang berwenang dan melakukan reviu atas pembatasan tersebut secara berkala.

Akses atas sumber daya dan pencatatan, dibatasi kepada orang yang diberi kewenangan untuk bertanggung jawab atas pengamanan dan penggunaan sumber daya. Pembatasan akses dibuktikan dengan adanya kewenangan dan tanggung jawab yang diberikan hanya kepada pejabat/ pegawai/petugas tertentu, yang dilengkapi dengan penggunaan alat pengamanan fisik (seperti kunci, pagar keliling bangunan, tanda pengenal tertentu, penjagaan pintu masuk gedung/ruangan oleh petugas keamanan), *password*, PIN (*Personal Identification Number*), pengisian formulir/catatan pemakaian, serta penunjukan hanya kepada petugas tertentu untuk melakukan penyimpanan, pencatatan dan pemindahan sumber daya.

Pelaksanaan pembatasan akses atas sumber daya diharapkan dapat mengurangi risiko penggunaan tanpa otorisasi, atau kehilangan aset negara, dalam rangka melaksanakan arahan pimpinan untuk mencapai tujuan organisasi. Tingkat pembatasan yang akan diterapkan, bergantung pada kerawanan sumber daya, risiko kehilangan, serta penggunaan yang tidak sesuai dan seyogyanya dilakukan penilaian secara periodik.

Infrastruktur kegiatan pengendalian berupa pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, dibangun dalam dua tingkatan, yaitu tingkat entitas, yang bersifat kebijakan untuk suatu instansi/unit kerja dan tingkat aktivitas yang bersifat prosedural. Kebijakan dimaksudkan untuk mengarahkan apa yang seharusnya dikerjakan, berfungsi sebagai dasar dalam penetapan berbagai prosedur-prosedur sebagai rincian dari suatu kebijakan.

Langkah umum kegiatan pengendalian pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, setidaknya mencakup:

1. Identifikasi sumber daya dan pencatatannya yang diperlukan/digunakan oleh instansi pemerintah, berdasarkan nilai aset, kemudahan dipindahkan dan kemudahan ditukarkan.
2. Identifikasi tingkat pembatasan akses yang diperlukan untuk setiap jenis sumber daya dan pencatatannya.
3. Penentuan tingkat pembatasan secara tepat dengan mempertimbangkan faktor-faktor seperti nilai aset, kemudahan dipindahkan, kemudahan ditukarkan dan peraturan yang terkait dengan pengelolaan sumber daya tersebut.
4. Penetapan pembatasan akses penggunaan sumber daya dan pencatatannya.
5. Penetapan pembatasan akses penyimpanan sumber daya dan pencatatannya. serta
6. Evaluasi periodik atas profil dari pegawai yang memiliki akses untuk menggunakan maupun menyimpan sumber daya dan pencatatannya, atau pihak lain yang aksesnya dibatasi, maupun evaluasi atas risiko akibat penerapan pembatasan akses tersebut bagi kelancaran operasional organisasi.

Untuk itu, diperlukan kebijakan dan prosedur pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya yang ditetapkan sesuai dengan ukuran, kompleksitas, serta sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan, serta mempertimbangkan efektivitas kegiatan pengendalian. Hal tersebut dimaksudkan agar pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya yang dibangun tersebut, tidak terlalu longgar, atau terlalu ketat, yang justru akan menghambat kelancaran kegiatan instansi pemerintah.

Dalam membangun kegiatan pengendalian sub unsur pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, pimpinan hendaknya telah mempertimbangkan aspek berikut:

1. Preventif

Untuk mencegah terjadinya akses yang tidak sah atas sumber daya dan pencatatannya.

Misalnya:

- a. Memberikan akses hanya kepada bendahara untuk menggunakan/mengubah/mengganti kode/menyimpan kunci brankas dan untuk menyimpan, atau mengeluarkan kas.

- b. Memberikan akses hanya kepada pegawai gudang untuk membuka dan untuk mengeluarkan barang dari gudang persediaan,
- c. Memberikan tanggung jawab kepada pimpinan petugas keamanan (*security*) untuk menjaga keamanan kantor dan memberikan kewenangan kepada petugas keamanan untuk mewajibkan tamu/orang untuk memberikan/ meninggalkan tanda identitasnya dan memakai tanda pengenal yang dikeluarkan oleh instansi pemerintah, sebelum memasuki areal ruangan kantor. Selanjutnya, memberikan kewenangan kepada petugas keamanan untuk melarang tamu/orang memasuki areal ruangan kantor tanpa tanda pengenal kantor tersebut.
- d. Menetapkan hanya kepada pegawai tertentu untuk mengelola pencatatan dan kepada pejabat tertentu untuk dapat mengakses pencatatan sesuai dengan tugas, kewenangan dan tanggung jawabnya.
- e. Memberikan akses hanya kepada pejabat struktural secara bertingkat untuk mengelola/menggunakan SDM yang berada di bawah kewenangan dan tanggung jawabnya.
- f. Memberikan akses hanya kepada petugas/pegawai/bagian umum untuk mengelola kendaraan dinas kantor, termasuk penyimpanan fisik kendaraan dan kuncinya.

2. Detektif

Untuk melacak dan menemukan terjadinya/penyalahgunaan akses yang tidak sah atas sumber daya dan pencatatannya,

Misalnya:

- a. Melakukan reviu periodik/evaluasi berkala.
- b. Melakukan identifikasi terhadap profil pegawai yang diberikan akses untuk menggunakan, atau menyimpan sumber daya, untuk menilai ketepatan pemberian akses tersebut, dengan melihat/menilai tanggung jawab petugas tersebut dan dampaknya terhadap operasional organisasi secara keseluruhan.
- c. Melakukan cek fisik, dengan membandingkan fisik sumber daya dengan catatan dasar secara mendadak, diadakan rekonsiliasi antara data sumber daya di bagian akuntansi dengan pencatatan dasarnya.

3. Korektif

Untuk melakukan perbaikan atas kelemahan pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya. Untuk itu, terhadap pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatan, harus dievaluasi secara periodik terhadap profil dari pengguna yang memiliki akses atau yang aksesnya dibatasi, untuk mengetahui efektivitas dan efisiensi pelaksanaan kegiatan pengendalian sub unsur pembatasan terhadap akses sumber daya tersebut.

Pada akhirnya, penyelenggaraan kegiatan pengendalian sub unsur pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya merupakan kewajiban dari pimpinan instansi pemerintah sebagai bagian dari upaya menerapkan kegiatan pengendalian atas hasil penilaian risiko terhadap terjadinya akses atas sumber daya dan pencatatannya yang tidak sah.

Sumber daya dan pencatatan yang dimiliki instansi pemerintah merupakan aset yang berharga untuk membantu organisasi mencapai tujuannya. Pimpinan instansi pemerintah harus mengembangkan kebijakan dan prosedur, untuk memastikan bahwa sumber daya dan pencatatan telah digunakan dengan baik. Risiko atas penggunaan tanpa otorisasi atau kehilangan, dikendalikan dengan pembatasan akses ke sumber daya dan pencatatannya, hanya untuk pegawai yang mempunyai wewenang, telah dilakukan dengan tepat.

Tujuan dilakukannya pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya adalah:

1. Mengurangi risiko penggunaan tanpa otorisasi atau kehilangan aset negara.
2. Mengurangi peluang bagi petugas terkait untuk memanipulasi transaksi.

Dengan dilaksanakan pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, instansi pemerintah akan memperoleh manfaat berupa kepastian adanya penggunaan sumber daya dan pencatatan yang baik, yang pada akhirnya akan membantu pencapaian sasaran, sesuai dengan arahan pimpinan.

Tujuan akhir pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya adalah tercapainya pengamanan aset dan keandalan pelaporan sumber daya, yang dapat mendorong operasi yang efektif dan efisien, serta

kepatuhan terhadap peraturan. Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, ditetapkan sebagai berikut:

1. Risiko atas penggunaan secara tidak sah/tanpa otorisasi atau kehilangan, dikendalikan dengan pembatasan akses ke sumber daya dan catatan dan hanya untuk pegawai yang mempunyai wewenang.
2. Penetapan pembatasan akses untuk penyimpanan secara periodik direviu, dipelihara dan diperbarui. Sumber daya sering dibandingkan dengan catatannya dan dilakukan evaluasi sejauh mana tingkat pembatasan akses berfungsi mengurangi kerawanan sumber daya terhadap risiko kesalahan, kecurangan, pemborosan, penyalahgunaan, kecurian, atau perubahan yang tidak sah.
3. Pimpinan instansi pemerintah telah mempertimbangkan faktor-faktor, seperti nilai aset, kemudahan untuk dibawa/dipindahkan dan kemudahan untuk dipertukarkan, ketika menentukan tingkat pembatasan akses yang tepat.

Sebagai bagian dari penugasan dan pembaruan pembatasan akses atas sumber daya dan pembatasan akses atas pencatatan sumber daya tersebut, pimpinan mengkomunikasikan tanggung jawab setiap pegawai agar mereka sadar akan tugasnya, sehingga pegawai dapat menyimpan dan menggunakan sumber daya dengan baik.

Dalam menerapkan sub unsur pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, pimpinan instansi pemerintah memberikan akses hanya kepada pegawai yang berwenang dan melakukan reviu atas pembatasan tersebut secara berkala. Terdapat beberapa hal yang perlu dipertimbangkan sebagai berikut:

1. Risiko penggunaan secara tidak sah atau kehilangan dikendalikan dengan membatasi akses ke sumber daya dan pencatatannya hanya kepada pegawai yang berwenang.
2. Penetapan pembatasan akses untuk penyimpanan secara periodik direviu dan dipelihara.
3. Pimpinan Instansi Pemerintah mempertimbangkan faktor-faktor seperti nilai aset, kemudahan dipindahkan, kemudahan ditukarkan ketika menentukan tingkat pembatasan akses yang tepat.

Indikator keberhasilan kegiatan pengendalian ini adalah bagaimana akses atas sumber daya dan pencatatan sumber daya, dibatasi dan dilaksanakan sesuai dengan prosedur tertulis yang telah ditetapkan.

Indikator hasil dari sub unsur ini berupa tercapainya pengamanan sumber daya dan keandalan pelaporan sumber daya, karena tidak terjadi penggunaan secara tidak sah atau kehilangan sumber daya, disertai dengan pencatatan sumber daya yang dapat diandalkan di lingkungan instansi pemerintah.

Indikator keberhasilan penyelenggaraan sub unsur pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya adalah sebagai berikut:

1. Risiko atas penggunaan secara tidak sah/tanpa otorisasi, atau kehilangan, dapat dikendalikan dengan pembatasan akses ke sumber daya dan catatan hanya untuk pegawai yang mempunyai wewenang, diindikasikan dengan:
 - a. Adanya kebijakan tertulis pembatasan akses ke sumber daya dan pencatatannya hanya kepada pegawai yang berwenang.
 - b. Adanya prosedur tertulis pembatasan akses atas jenis-jenis sumber daya tertentu dan pencatatannya.
 - c. Pegawai yang berwenang dan atasannya telah memahami kebijakan, prosedur, serta tujuan pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya.
 - d. Terlaksananya kebijakan dan prosedur akses atas sumber daya dan pencatatannya, hanya oleh pegawai yang berwenang, sesuai dengan kebijakan dan prosedur yang ditetapkan secara tertulis.
2. Penetapan pembatasan akses untuk penyimpanan secara periodik direviu, dipelihara dan diperbarui, indikatornya adalah:
 - a. Telah terselenggaranya evaluasi/reviu secara periodik, untuk memastikan bahwa pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya tersebut masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan.
 - b. Sumber daya sering dibandingkan dengan catatannya dan dilakukan penilaian sejauh mana tingkat pembatasan akses telah berfungsi untuk mengurangi kerawanan sumber daya terhadap risiko kesalahan, kecurangan, pemborosan, penyalahgunaan, kecurian, atau perubahan yang tidak sah.
 - c. Atas penyimpangan dalam penggunaan pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya telah diambil tindakan yang tepat.

3. Pimpinan instansi pemerintah telah mempertimbangkan faktor-faktor, seperti nilai aset, kemudahan untuk dibawa/ dipindahkan dan kemudahan untuk dipertukarkan, ketika menentukan tingkat pembatasan akses yang tepat, dengan memperhatikan peraturan yang berlaku.

J. Akuntabilitas Terhadap Sumber Daya dan Pencatatannya

Kegiatan pengendalian adalah tindakan yang diperlukan untuk mengatasi risiko, serta penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi risiko telah dilaksanakan secara efektif. Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan, serta dilaksanakan untuk membantu meyakinkan bahwa tindakan-tindakan yang diidentifikasi oleh manajemen diperlukan untuk pencapaian tujuan secara efektif. Sebagai salah satu sub unsur dari kegiatan pengendalian, maka akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya juga merupakan penetapan serta pelaksanaan kebijakan dan prosedur, dalam rangka mengatasi risiko guna membantu meyakinkan manajemen dalam pencapaian tujuan secara efektif.

Secara sempit, akuntabilitas dapat diartikan sebagai kemampuan untuk memberi jawaban kepada otoritas lebih tinggi atas tindakan seseorang atau sekelompok orang, sedangkan pengertian sumber daya adalah segala sesuatu yang berguna dan bernilai. Dalam konteks bernegara, sumber daya umumnya berupa sumber daya manusia (aparatur pemerintah), sumber daya alam, sarana dan prasarana dana, serta metode kerja. Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya dapat diartikan sebagai perwujudan pertanggungjawaban seseorang atau unit organisasi dalam mengelola sumber daya yang telah diberikan dan dikuasai dalam rangka pencapaian tujuan, melalui suatu media berupa laporan akuntabilitas secara periodik. Pembahasan selanjutnya dalam pedoman ini, akuntabilitas sumber daya manusia dikecualikan mengingat segala sesuatu yang terkait dengan hal tersebut dibahas dalam pedoman teknis sub unsur tersendiri.

Penyelenggaraan kegiatan pengendalian berupa akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya, perlu memperhatikan sekurang-kurangnya hal-hal sebagai berikut:

1. Diutamakan pada kegiatan pokok instansi pemerintah.
2. Harus dikaitkan dengan proses penilaian risiko.
3. Disesuaikan dengan sifat khusus instansi pemerintah.
4. Ditetapkan dalam kebijakan dan prosedur secara tertulis.
5. Prosedur yang telah ditetapkan harus dilaksanakan sesuai dengan yang ditetapkan secara tertulis.
6. Dievaluasi secara teratur untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan.

Dalam menyelenggarakan kegiatan pengendalian berupa akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya, harus mempertimbangkan kecukupan pengendalian tersebut dihubungkan dengan proses penilaian risiko. Risiko yang umum timbul terkait dengan sumber daya, antara lain penyalahgunaan dan penggunaan sumber daya yang tidak tepat.

Penyelenggaraan akuntabilitas tersebut sedapat mungkin meliputi pengendalian yang bersifat preventif dan detektif. Setelah terdeteksi adanya penyimpangan atau kelemahan, harus dilakukan tindakan pengendalian yang bersifat korektif untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa tujuan organisasi dapat tercapai.

Namun demikian, harus diperhatikan bahwa penyelenggaraan akuntabilitas harus mencapai keseimbangan yang tepat antara kecukupan pengendalian atas risiko yang dihadapi dengan kelancaran kegiatan instansi pemerintah yang mungkin terganggu karena adanya pengendalian yang berlebih.

Dalam pelaksanaannya, penyelenggaraan kegiatan pengendalian yang terkait dengan akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya dapat bersinggungan dengan sub unsur kegiatan pengendalian lainnya. Suatu bentuk pengendalian yang dibangun suatu instansi pemerintah mungkin dapat meliputi lebih dari satu penyelenggaraan sub unsur kegiatan pengendalian. Sub unsur kegiatan pengendalian yang sangat erat kaitannya dengan sub unsur akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya adalah sub unsur pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya.

Penyelenggaraan SPIP bertujuan 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. Setiap unsur dan sub unsur pengendalian harus ditujukan untuk keempat hal

tersebut. Efektivitas penyelenggaraan unsur dan sub unsur pengendalian ikut menentukan efektivitas pencapaian tujuan organisasi.

Tujuan antara yang ingin dicapai dan manfaat yang dapat diperoleh dari penyelenggaraan sub unsur akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya adalah:

1. Terwujudnya pertanggungjawaban atas sumber daya.
2. Tersedianya umpan balik bagi perbaikan.

Tujuan antara tersebut dapat dicapai melalui pencapaian sasaran sebagai berikut:

1. Terselenggaranya kebijakan dan prosedur dalam rangka pelaksanaan kegiatan pengendalian, yang dilakukan oleh pegawai yang bertanggung jawab terhadap penyimpanan sumber daya dan pencatatannya.
2. Terselenggaranya kebijakan dan prosedur dalam rangka pelaksanaan revidu atas kegiatan pengendalian tersebut di atas secara berkala.

Parameter penerapan sub unsur akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya sebagai cerminan bahwa sub unsur tersebut telah diselenggarakan adalah pimpinan instansi pemerintah menugaskan pegawai yang bertanggung jawab terhadap penyimpanan sumber daya dan pencatatannya serta melakukan revidu atas penugasan tersebut secara berkala. Hal- hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:

1. Pertanggungjawaban atas penyimpanan, penggunaan dan pencatatan sumber daya ditugaskan pegawai khusus.
2. Penetapan pertanggungjawaban akses untuk penyimpanan sumber daya secara periodik direvidu dan dipelihara.
3. Perbandingan berkala antara sumber daya dengan pencatatan akuntabilitas dilakukan untuk menentukan kesesuaiannya dan, jika tidak sesuai, dilakukan audit.
4. Pimpinan instansi pemerintah menginformasikan dan mengkomunikasikan tanggung jawab atas akuntabilitas sumber daya dan catatan kepada pegawai dalam organisasi dan meyakinkan bahwa petugas tersebut memahami tanggung jawabnya.

Namun demikian, perlu diperhatikan bahwa penerapan parameter dimaksud harus sejalan dengan risiko yang ingin dikendalikan.

K. Dokumentasi yang Baik atas Sistem Pengendalian Intern Serta Transaksi dan Kejadian Penting

Terkait dengan pedoman dokumentasi ini, pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan dokumentasi yang baik atas SPIP serta transaksi dan kejadian penting. Dalam menyelenggarakan dokumentasi yang baik tersebut, pimpinan instansi pemerintah wajib memiliki, mengelola, memelihara dan secara berkala memutakhirkan dokumentasi yang mencakup seluruh SPIP serta transaksi dan kejadian penting.

Dokumentasi atas SPIP mencakup identifikasi, penerapan dan evaluasi atas tujuan dan fungsi instansi pemerintah pada tingkat kegiatan serta pengendaliannya yang tercermin dalam kebijakan administratif, pedoman akuntansi dan pedoman lainnya.

Dokumentasi diartikan sebagai suatu proses pemberian bukti, atau bahan/materi yang digunakan dalam berkomunikasi dan pemberian dokumen. Kadang-kadang, dokumentasi juga diartikan sebagai pemberian alat-alat yang bertujuan untuk mengenali dokumen, atau bidang pembahasan yang diperuntukkan dalam mempelajari dokumen atau sumber rujukan (referensi).

Dokumentasi bila dikelompokkan dalam bidang pendokumentasian dapat dibagi menjadi:

1. Dokumentasi keilmuan (*scientific documentation*).
2. Dokumentasi teknis (*technical documentation*), seperti dokumentasi perangkat lunak (*software documentation*) dan ciri-ciri produk (*product specification*).
3. Dokumentasi hukum (*legal documentation*).
4. Dokumentasi administratif (*administrative documentation*).
5. Dokumentasi sejarah (*historical documentation*).

Dokumentasi yang dikenal umum sebagai dokumen adalah tiap material/bahan (seperti tulisan, video, suara/audio, atau kombinasi diantaranya), yang digunakan dalam menjelaskan suatu atribut atau ciri dari suatu obyek, suatu sistem, atau suatu prosedur.

Keberagaman pendokumentasian dalam sistem pengendalian intern dari suatu instansi pemerintah akan bergantung pada faktor-faktor intern

dan ekstern yang mempengaruhi instansi pemerintah. Organisasi yang lebih besar, biasanya memiliki dokumentasi berupa pedoman-pedoman resmi yang tertulis tentang kebijakan, bagan organisasi, uraian pekerjaan, perintah operasi/pelaksanaan, alur sistem informasi dan seterusnya. Organisasi yang lebih kecil, umumnya memiliki dokumentasi berupa pedoman tertulis yang jauh lebih sedikit dan simpel.

Pengendalian intern yang efektif tidak selalu dicerminkan oleh adanya pendokumentasian yang baik. Banyak organisasi atau instansi yang memiliki sistem pengendalian intern efektif, namun tidak terdokumentasikan dengan baik. Sebaliknya, pendokumentasian yang baik akan berfungsi sebagai alat bantu yang efektif dalam mengevaluasi sistem pengendalian intern, sehingga evaluasi dapat berjalan lebih efisien. Selain itu, pendokumentasian yang baik akan menjadikan lebih mudah dalam menjelaskan bagaimana bekerjanya suatu sistem pengendalian intern dan untuk melakukan modifikasi/perubahan ketika diperlukan.

Sifat dan luasnya dokumentasi biasanya menjadi lebih bersifat substantif (dapat dirinci) ketika pernyataan tentang sistem atau evaluasi dibuat untuk pihak-pihak tambahan.

Tujuan penerapan sub unsur dokumentasi yang baik atas SPIP serta transaksi dan kejadian penting adalah terselenggaranya dokumentasi yang baik atas SPIP serta transaksi dan kejadian penting.

Tujuan tersebut dapat dicapai melalui sasaran bahwa pimpinan instansi pemerintah wajib memiliki, mengelola, memelihara dan secara berkala memutakhirkan dokumentasi, yang mencakup seluruh SPIP, serta transaksi dan kejadian penting.

Penerapan sub unsur dokumentasi yang baik atas SPIP serta transaksi dan kejadian penting dapat memberi manfaat sebagai berikut :

1. Meningkatkan keandalan dari pengendalian intern. Dokumentasi atas kebijakan dan prosedur pengendalian intern akan lebih menjadikan andalnya suatu SPIP. Tanpa dokumentasi yang cukup atas kebijakan dan prosedur pengendalian, keandalan suatu SPIP akan bergantung pada konsistensi sikap dan kemampuan perseorangan yang melaksanakan prosedur pengendaliannya. Dengan demikian, keandalan SPIP dapat berubah-ubah sepanjang waktu. Dokumentasi atas kebijakan dan prosedur pengendalian yang baik akan mengurangi keberagaman dalam keandalan SPIP tersebut, karena dokumentasi yang baik akan memudahkan terpeliharanya

konsistensi dan pemenuhan kriteria kebutuhan pengendalian oleh siapa pun yang ditugaskan untuk melaksanakannya. Terlebih lagi, bila dinyatakan secara jelas parameter (batasan-batasan) ukuran dari suatu prosedur pengendalian yang harus dilakukan.

2. Memungkinkan pemantauan yang efektif. Manajemen diwajibkan untuk melaporkan perubahan-perubahan yang material/berpengaruh besar dalam pengendalian intern secara berkala. Dokumentasi yang baik memberi wadah untuk melakukan hal ini. Dokumentasi yang baik ini dapat merupakan refleksi (gambaran yang muncul) dari sistem pengendalian intern. Seperti ketika seseorang melihat bayangan dirinya dalam cermin, maka orang tersebut akan melihat secara jelas gambaran dari bayangan dirinya dalam cermin tersebut. Dengan gambaran tersebut, orang itu dapat menilai seberapa baik tampilan dirinya dan menjadi alat baginya dalam memperbaiki tampilan dirinya tersebut.

Demikian halnya dengan dokumentasi yang baik, tentunya dapat digunakan sebagai alat pemantauan yang efektif untuk menilai seberapa baik atau seberapa efektifnya sistem pengendalian yang berjalan dibandingkan dengan efektivitas yang diinginkan. Suatu SPIP yang terdokumentasi dengan memadai tentunya dapat dilihat seberapa baik tampilannya dari pendokumentasian yang dilaksanakan. Dengan demikian dokumentasi yang baik tentunya memungkinkan pemantauan yang efektif atas pelaksanaan dari SPIP yang dijalankan.

Dokumentasi juga memberi wadah (memfasilitasi) bagi manajemen untuk menilai efektivitas sistem pengendalian intern, dengan memberikan landasan dalam:

1. Mengevaluasi efektivitas dari rancangan sistem pengendalian intern yang diinginkan.
2. Merencanakan untuk menguji efektivitas pengoperasian.

Sebagai ukuran keberhasilan pelaksanaan penyelenggaraan sub unsur ini, terdapat beberapa parameter penerapan sebagai berikut:

1. Terdapat dokumentasi tertulis yang mencakup sistem pengendalian intern instansi pemerintah dan seluruh transaksi dan kejadian penting.
2. Dokumentasi tersedia setiap saat untuk diperiksa.
3. Dokumentasi atas sistem pengendalian intern mencakup identifikasi, penerapan dan evaluasi atas tujuan dan fungsi instansi pemerintah

pada tingkatan kegiatan, serta pengendaliannya yang tercermin dalam kebijakan administratif, pedoman akuntansi dan pedoman lainnya.

4. Dokumentasi atas sistem pengendalian intern mencakup dokumentasi yang menggambarkan sistem informasi otomatis, pengumpulan dan penanganan data, serta pengendalian umum dan pengendalian aplikasi.
5. Terdapat dokumentasi atas transaksi dan kejadian penting yang lengkap dan akurat sehingga memudahkan penelusuran transaksi dan kejadian penting sejak otorisasi, inisiasi, pemrosesan, hingga penyelesaian.
6. Terdapat dokumentasi, baik dalam bentuk cetakan maupun elektronik, yang berguna bagi pimpinan instansi pemerintah dalam mengendalikan kegiatannya dan bagi pihak lain yang terlibat dalam evaluasi dan analisis kegiatan.
7. Seluruh dokumentasi dan catatan dikelola dan dipelihara secara baik, serta dimutakhirkan secara berkala.

L. Latihan Soal

1. Apa saja faktor penyebab kegiatan pengendalian dari suatu instansi dapat berbeda-beda?
2. Penyelenggaraan kegiatan pengendalian intern disesuaikan dengan ukuran, kompleksitas, sifat dari tugas dan fungsi instansi. Sebutkan 11 unsur pengendalian intern yang saudara ketahui?
3. Jelaskan dua tingkatan yang harus diantisipasi pada saat melakukan review atas kinerja instansi pemerintah?
4. Jelaskan tujuan dari penyelenggaraan SPIP unsur kegiatan pengendalian sub unsur pembinaan SDM?
5. Apa saja risiko yang mungkin dialami pada tahap pengelolaan sistem informasi?
6. Jelaskan parameter penerapan pengendalian fisik atas aset yang kemungkinan muncul?
7. Jelaskan tujuan dari penerapan sub unsur otorisasi atas transaksi dari kejadian yang penting?

BAB III

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.

A. Informasi

Dalam konsep klasik, informasi diartikan sebagai data yang telah diolah dan dapat digunakan untuk pengambilan keputusan. Romney and Steinbart (2006) mendefinisikan informasi dengan: "*data that have been organized and processed to provide meaning to a user*" (data yang diorganisasikan dan diproses untuk menyediakan pemaknaan kepada pengguna). Konsep ini dengan jelas menegaskan bahwa sumber dasar informasi adalah data. Dengan demikian, informasi selalu berkaitan dengan data, baik data keuangan maupun non keuangan yang kemudian diolah agar lebih bermakna bagi penggunanya.

Dengan perkembangan dunia yang semakin kompleks, kebutuhan suatu organisasi tidak saja terhadap data dan informasi, tetapi sudah mengarah kepada pengetahuan (*knowledge*), *wisdom* dan bahkan *action*. Data dan informasi menjadi kurang berdaya guna apabila tidak ditransformasikan menjadi sesuatu yang lebih bermakna, yaitu sebagai *knowledge* dan tindakan.

Dalam perkembangan sekarang, informasi dimaknai sangat luas karena tidak saja menyangkut data, tetapi juga berkaitan dengan *constraint, communication, control, data, form, instruction, knowledge, meaning, mental stimulus, pattern, perception dan representation*. Dengan demikian, data hanyalah salah satu sumber atau aspek dari suatu informasi.

Dalam pengelolaan dan penyajiannya, informasi membutuhkan suatu sistem atau metode yang sistematis agar informasi dapat tersedia dalam rincian yang memadai serta bentuk dan waktu yang tepat. Romney and Steinbart mendefinisikan sistem sebagai: "*a set of two or more interrelated components that interact to achieve a goal*" (satu perangkat yang terdiri dari dua komponen atau lebih yang saling berhubungan dan saling berinteraksi dalam rangka mencapai suatu tujuan). Dalam kaitannya dengan informasi, maka sistem informasi merupakan satu perangkat yang terdiri dari beberapa komponen yang saling berinteraksi untuk menghasilkan informasi dalam rangka mendukung pencapaian tujuan.

Pengembangan sistem informasi dalam suatu instansi pemerintah menjadi suatu kewajiban, sebagaimana disebutkan dalam pasal 42 ayat (2) huruf b Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008. Pasal ini

mengamanatkan kepada pimpinan instansi pemerintah untuk mengelola, mengembangkan dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus.

Penerapan unsur informasi dalam suatu instansi pemerintah akan dianggap berhasil apabila telah mampu menjaring informasi yang relevan dan dapat diandalkan, baik berupa informasi keuangan maupun non keuangan yang berhubungan dengan peristiwa eksternal serta internal. Selanjutnya, informasi tersebut disajikan dalam rincian yang memadai serta dalam bentuk dan waktu yang tepat sehingga memungkinkan aparat instansi pemerintah untuk memanfaatkannya dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya secara efisien dan efektif. Untuk itu, parameter penerapan unsur informasi adalah sebagai berikut:

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

Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:

- a. Informasi internal yang penting dalam mencapai tujuan instansi pemerintah, termasuk informasi yang berkaitan dengan faktor-faktor keberhasilan yang kritis, sudah diidentifikasi dan secara teratur dilaporkan kepada pimpinan instansi pemerintah.
 - b. Instansi pemerintah sudah mendapatkan dan melaporkan kepada pimpinan semua informasi eksternal relevan, yang dapat mempengaruhi tercapainya misi, maksud dan tujuan instansi pemerintah, terutama yang berkaitan dengan perkembangan peraturan perundang-undangan serta perubahan politik dan ekonomis.
 - c. Pimpinan instansi pemerintah di semua tingkatan telah memperoleh informasi internal dan eksternal yang diperlukan.
2. Informasi terkait sudah diidentifikasi, diperoleh dan didistribusikan kepada pihak yang berhak dengan rincian yang memadai, bentuk dan waktu yang tepat, sehingga memungkinkan mereka dapat melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya secara efektif dan efisien. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Pimpinan instansi pemerintah sudah menerima informasi hasil analisis yang dapat membantu dalam mengidentifikasi tindakan khusus yang perlu dilaksanakan.

- b. Informasi sudah disiapkan dalam bentuk rincian yang tepat sesuai dengan tingkatan pimpinan instansi pemerintah.
- c. Informasi yang relevan diringkas dan disajikan secara memadai sehingga memungkinkan dilakukan pengecekan secara rinci sesuai dengan keperluan.
- d. Informasi disediakan tepat waktu agar dapat dilaksanakan pemantauan kejadian, kegiatan dan transaksi sehingga memungkinkan dilakukan tindakan korektif secara cepat.
- e. Pimpinan yang bertanggung jawab terhadap suatu program sudah menerima informasi operasional dan keuangan untuk membantu mengukur dan menentukan pencapaian rencana kinerja strategis, tahunan dan target instansi pemerintah sehubungan dengan pertanggungjawaban penggunaan sumber daya.
- f. Informasi operasional sudah disediakan bagi pimpinan instansi pemerintah sehingga mereka dapat menentukan apakah pelaksanaan program sudah sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
- g. Informasi keuangan dan anggaran yang memadai sudah disediakan guna mendukung penyusunan pelaporan keuangan internal dan eksternal.

B. Komunikasi Yang Efektif

Salah satu sub unsur dalam informasi dan komunikasi pada sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) adalah komunikasi (pasal 41 dan 42 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008). Komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan simbol atau lambang tertentu, baik secara langsung maupun tidak langsung, untuk mendapatkan umpan balik. Dalam daftar uji SPIP, pimpinan instansi pemerintah harus memastikan terjalinnya komunikasi internal dan eksternal yang efektif.

Komunikasi intern adalah komunikasi yang terjadi dalam organisasi instansi pemerintah, yakni komunikasi dari atasan kepada bawahan, komunikasi dari bawahan kepada atasan dan komunikasi antar pegawai.

Komunikasi ekstern adalah komunikasi yang terjadi antara para pihak di dalam instansi pemerintah dengan pihak di luar instansi pemerintah (ekstern). Hal ini mencakup komunikasi dengan masyarakat

dan *stakeholders* (para pemangku kepentingan) lainnya, yang dapat memberikan masukan terhadap kualitas pelayanan dan pengendalian intern instansi tersebut.

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

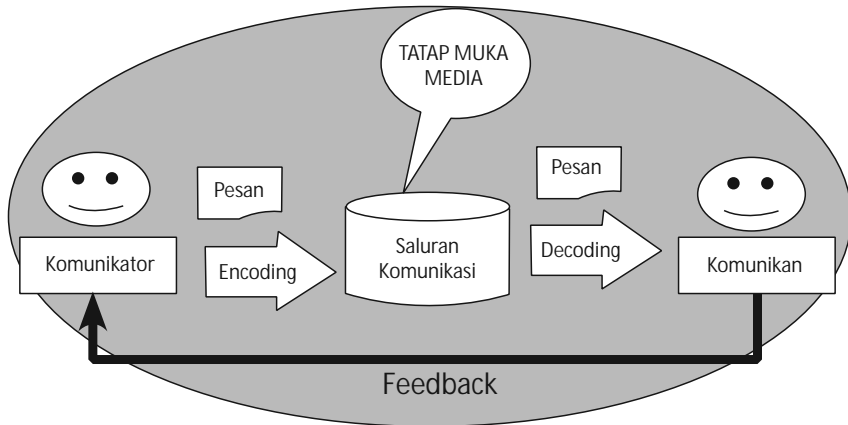
Pimpinan instansi pemerintah harus memastikan terjalinnya komunikasi internal dan eksternal yang efektif, terutama yang memberikan dampak signifikan terhadap program, proyek, operasi dan kegiatan lainnya, termasuk penganggaran dan pendanaannya.

Komunikasi yang diterjemahkan dari kata *communication*, berasal dari bahasa latin *communis* yang berarti *common* (biasa atau umum). Komunikator (pihak yang menyampaikan informasi) berusaha menciptakan suatu *commonness* (kondisi umum atau biasa) dengan si komunikan (penerima informasi). Dengan demikian, *communication can be defined as the transmission of information and understanding through the use of common symbols*. (Komunikasi dapat didefinisikan sebagai transmisi informasi dan pemahaman melalui penggunaan simbol-simbol biasa atau umum). Simbol-simbol tersebut dapat dalam bentuk verbal (lisan) dan nonverbal (tulisan, gerak tubuh, simbol lain). Secara sederhana, komunikasi adalah pentransferan dan pemahaman makna. Pentransferan makna memiliki pengertian penyampaian makna dari seseorang kepada orang lain. Makna yang diterima dari pentransferan tanpa pemahaman atau pengertian yang sama akan menjadi sia-sia. Oleh karena itu, pemahaman atas makna menjadi penting dalam komunikasi.

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

1. Sumber komunikasi (komunikator).
2. Pengkodean (*encoding*).
3. Pesan.
4. Saluran.
5. Pendekodean (*decoding*).
6. Penerima (komunikan).
7. Umpan balik (*feedback*).

Ketujuh bagian dari suatu proses komunikasi dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 3.1.
Proses Komunikasi

Sumber komunikasi atau biasanya disebut komunikator, mengawali proses komunikasi dengan pesan yang dikemas dengan pengkodean tertentu berupa simbol-simbol pesan adalah informasi yang dikomunikasikan. Pesan tersebut dapat disampaikan secara lisan (oral), yaitu kita berbicara, melalui tulisan, lukisan, gerakan isyarat, gerakan tangan atau lengan, ungkapan pada wajah atau simbol lain, yang semuanya disampaikan dengan kemasan pendekodean tertentu. Pendekodean dimaksud sangat dipengaruhi oleh beberapa hal, yaitu: keterampilan, sikap, pengetahuan dan sistem sosial budaya. Pengemasan suatu pesan melalui pengkodean memberikan kontribusi yang berarti atas keberhasilan suatu komunikasi. Penyampaian pesan melalui sikap yang tidak menyenangkan, misalnya dengan emosi yang meluap-luap dapat memungkinkan penerima pesan akan salah mengartikan. Demikian pula, seorang komunikator yang menyampaikan pesan dengan menggunakan istilah yang tidak lazim dipahami oleh penerima pesan dapat mempengaruhi penyampaian pesan tersebut.

Selanjutnya, pesan disampaikan melalui berbagai saluran yang disebut media penyaluran pesan. Penyaluran pesan biasanya dibagi ke dalam dua bentuk, yaitu: saluran formal dan saluran informal. Saluran formal adalah media penyampaian yang dilakukan melalui jaringan otoritas di dalam organisasi. Pimpinan yang menginginkan

pegawai di bawahnya untuk melakukan beberapa tugas, biasanya mengkomunikasikan permintaan tersebut melalui suatu jaringan kerja formal. Selain itu, jaringan kerja formal juga mencakup proses komunikasi sebagai akuntabilitas dari bawahan kepada atasan yang lebih tinggi. Saluran informal adalah saluran yang tidak resmi tempat berlalunya informasi dalam suatu organisasi. Jaringan komunikasi informal tidak dikendalikan oleh manajemen. Saluran pesan pribadi atau sosial biasanya menggunakan saluran informal dalam organisasi.

Sebelum pesan diterima, komunikasi harus menerjemahkan simbol-simbol yang diterima ke dalam suatu ragam yang dapat dipahami oleh komunikasi. Inilah yang disebut sebagai pendekodean pesan. Sebagaimana pada tahap pengkodean, pendekodean pun dipengaruhi oleh keterampilan, sikap, pengetahuan dan sistem sosial budaya,

Tahapan terakhir dari proses komunikasi adalah umpan balik. Tahap ini merupakan pengecekan atas keberhasilan penransferan pesan dimaksud. Tahap ini penting untuk mengetahui apakah komunikasi yang dilakukan sudah efektif atau belum, terlebih lagi dalam suatu organisasi. Tahapan ini sangat penting dalam kegiatan organisasi. Sebagai contoh, pada instansi pemerintah, peran monitoring dan reuiu pelaksanaan tugas oleh atasan merupakan salah satu media umpan balik atas keberhasilan komunikasi yang dibuat saat atasan melakukan pengarahan.

Komunikasi yang efektif seharusnya terjadi di segala arah, mengalir dari atas ke bawah, dari bawah ke atas dan lintas unit organisasi, serta mencakup seluruh komponen dan struktur organisasi. Salah satu saluran komunikasi yang paling kritis, adalah komunikasi antara atasan dan bawahan.

Komunikasi dalam pengendalian intern terdiri dari komunikasi intern dan komunikasi ekstern. Komunikasi intern adalah komunikasi yang terjadi dalam organisasi instansi pemerintah, yaitu antar pegawai (komunikasi horizontal), maupun antara atasan dengan pegawai (komunikasi vertikal). Komunikasi vertikal terjadi saat pimpinan memberikan arahan kepada bawahan agar dapat melaksanakan tugas dengan baik dan saat bawahan menyampaikan laporan pelaksanaan tugas. Komunikasi horizontal berlangsung tidak lebih formal daripada komunikasi vertikal. Namun demikian, guna meningkatkan efektivitas komunikasi, pada komunikasi vertikal juga harus disediakan saluran komunikasi yang tak formal.

Komunikasi ekstern adalah komunikasi yang terjadi antara para pihak di dalam instansi pemerintah dengan pihak ekstern. Hal ini mencakup komunikasi dengan masyarakat dan instansi pemerintah lainnya, serta kelompok lainnya yang dapat memberikan masukan terhadap kualitas pengendalian intern instansi tersebut. Dengan demikian, komunikasi eksternal harus dibangun dalam dua arah, bukan hanya berisikan mekanisme bagaimana instansi pemerintah menyampaikan informasi kepada pihak ketiga, tetapi juga menyangkut bagaimana mekanisme penyampaian umpan balik dari pihak ketiga seperti dengan instansi pemerintah lainnya.

Komunikasi bertujuan untuk menyampaikan pesan untuk mendapatkan umpan balik, sehingga komunikasi yang dilakukan efektif. Komunikasi intern bertujuan untuk menciptakan dan mempertahankan sistem pengendalian yang konstruktif dan lingkungan kerja yang kondusif.

Komunikasi yang baik memungkinkan seluruh pimpinan dan pegawai di instansi pemerintah dapat melaksanakan tugas-tugas mereka dengan baik serta aspek pengendalian penting yang terkait dapat berjalan secara memadai. Informasi harus dikomunikasikan oleh pimpinan kepada para pegawainya agar mereka mempunyai dasar perencanaan, agar rencana itu dapat dilaksanakan. Selain itu, pegawai merasa dilibatkan sehingga ikut bertanggung jawab sejak tahap perencanaan sampai dengan pengendalian. Pengorganisasian memerlukan komunikasi dengan bawahan tentang penugasan mereka. Pengarahan mengharuskan pimpinan untuk berkomunikasi dengan bawahannya agar tujuan suatu unit kerja dapat tercapai. Jadi, seorang pimpinan akan dapat melaksanakan fungsi-fungsi manajemen melalui interaksi dan komunikasi dengan pihak lain. Dengan demikian, komunikasi diharapkan akan mempermudah pengambilan keputusan.

Komunikasi ekstern bertujuan untuk memberi informasi tentang proses dan kinerja kegiatan atau layanan kepada masyarakat dengan standar etika yang ditentukan. Tujuan lain dari komunikasi ini adalah untuk mendapatkan masukan terhadap kualitas pengendalian intern pada instansi pemerintah, untuk memastikan apakah pengendalian intern suatu instansi dapat berjalan secara efektif.

Manfaat dari komunikasi yang efektif adalah :

1. Agar seluruh kegiatan dapat berlangsung/dilaksanakan sesuai dengan rencana.

2. Agar seluruh pegawai dalam organisasi dapat saling bekerja sama untuk mencapai tujuan organisasi.
3. Agar dapat saling menerima dan menyampaikan informasi/pesan untuk kelancaran kegiatan.
4. Meningkatkan transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan.
5. Meningkatkan kualitas kegiatan dan layanan publik oleh instansi pemerintah.
6. Meningkatkan kualitas informasi yang diterima masyarakat.
7. Meningkatkan partisipasi masyarakat dalam mendukung kebijakan, program dan kegiatan instansi pemerintah.
8. Mengurangi keluhan dan ketidakpuasan pengguna jasa.
9. Meningkatkan kepercayaan, citra dan reputasi kelembagaan.

Parameter penerapan komunikasi yang efektif menggambarkan bagaimana pelaksanaan kegiatan instansi pemerintah dapat berjalan dengan lancar dan adanya layanan prima kepada masyarakat pengguna jasa.

Secara lebih rinci, sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, berikut ini diuraikan penerapan komunikasi, yaitu :

1. Pimpinan instansi pemerintah harus memastikan terjalannya komunikasi internal yang efektif. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Pimpinan instansi pemerintah sudah memberikan arahan yang jelas kepada seluruh tingkatan organisasi bahwa tanggung jawab pengendalian intern adalah masalah penting dan harus diperhatikan secara serius.
 - b. Tugas yang dibebankan kepada pegawai sudah dikomunikasikan dengan jelas dan sudah dimengerti aspek pengendalian internnya, peranan masing-masing pegawai dan hubungan pekerjaan antar pegawai.
 - c. Pegawai sudah diinformasikan bahwa, jika ada hal yang tidak diharapkan terjadi dalam pelaksanaan tugas, perhatian harus diberikan bukan hanya kepada kejadian tersebut, tetapi juga pada penyebabnya, sehingga kelemahan potensial pengendalian intern dapat diidentifikasi dan diperbaiki sebelum kelemahan tersebut menimbulkan kerugian lebih lanjut terhadap instansi pemerintah.

- d. Sikap perilaku yang dapat dan tidak dapat diterima, serta konsekuensinya sudah dikomunikasikan secara jelas kepada pegawai.
 - e. Pegawai memiliki saluran komunikasi informasi ke atas selain melalui atasan langsungnya dan ada keinginan yang tulus dari pimpinan instansi pemerintah untuk mendengar keluhan sebagai bagian dari proses manajemen.
 - f. Adanya mekanisme yang memungkinkan informasi mengalir ke seluruh bagian dengan lancar dan menjamin adanya komunikasi yang lancar antar kegiatan fungsional.
 - g. Pegawai mengetahui adanya saluran komunikasi informal atau terpisah yang dapat berfungsi apabila jalur informasi normal gagal digunakan.
 - h. Pegawai mengetahui adanya jaminan tidak akan ada tindakan 'balas dendam' (reprisal) jika melaporkan informasi yang negatif, perilaku yang tidak benar, atau penyimpangan.
 - i. Adanya mekanisme yang memungkinkan pegawai menyampaikan rekomendasi penyempurnaan kegiatan dan pimpinan instansi pemerintah memberikan penghargaan terhadap rekomendasi yang baik berupa hadiah langsung atau bentuk penghargaan lainnya.
 - j. Pimpinan instansi pemerintah sering berkomunikasi dengan aparat pengawasan intern pemerintah dan terus melaporkan kepada aparat pengawasan intern pemerintah mengenai kinerja, risiko, inisiatif penting dan kejadian penting lainnya.
2. Pimpinan instansi pemerintah harus memastikan bahwa sudah terjalin komunikasi eksternal yang efektif yang memiliki dampak signifikan terhadap program, proyek, operasi dan kegiatan lain, termasuk penganggaran dan pendanaannya. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
- a. Adanya saluran komunikasi yang terbuka dan efektif dengan masyarakat, rekanan, konsultan dan aparat pengawasan intern pemerintah, serta kelompok lainnya yang dapat memberikan masukan yang signifikan terhadap kualitas pelayanan instansi pemerintah.
 - b. Semua pihak eksternal yang berhubungan dengan instansi pemerintah sudah diinformasikan mengenai kode etik yang berlaku dan juga sudah mengerti bahwa tindakan yang tidak

- benar, seperti pemberian komisi, tidak diperkenankan.
- c. Komunikasi dengan eksternal sangat didorong untuk dapat mengetahui berfungsinya pengendalian intern.
 - d. Pengaduan, keluhan dan pertanyaan mengenai layanan instansi pemerintah, ditindaklanjuti dengan baik karena dapat menunjukkan adanya permasalahan dalam pengendalian.
 - e. Pimpinan instansi pemerintah memastikan bahwa saran dan rekomendasi aparat pengawasan intern pemerintah, auditor dan evaluator lainnya sudah dipertimbangkan sepenuhnya dan ditindaklanjuti dengan memperbaiki masalah atau kelemahan yang diidentifikasi
 - f. Komunikasi dengan badan legislatif, instansi pemerintah pengelola anggaran dan perbendaharaan, instansi pemerintah lain, media dan masyarakat harus berisi informasi sehingga misi, tujuan, risiko yang dihadapi instansi pemerintah lebih dapat dipahami.

Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan instansi pemerintah harus:

1. Menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi.
2. Mengelola, mengembangkan dan memperbarui sistem informasi untuk meningkatkan kegunaan dan keandalan komunikasi informasi secara terus menerus.

Parameter penerapan komunikasi yang efektif, antara lain ditandai dengan prasyarat penyediaan dan pemanfaatan bentuk dan sarana komunikasi secara tepat, akan diuraikan dalam pedoman sub unsur komunikasi ini, sedangkan bagaimana mengelola, mengembangkan dan memperbarui sistem informasi untuk meningkatkan kegunaan dan keandalan komunikasi informasi secara terus-menerus, akan diuraikan dalam pedoman sub unsur informasi.

Parameter penerapan bentuk dan sarana komunikasi yang tepat untuk melaksanakan komunikasi yang efektif, adalah sebagai berikut:

1. Pimpinan instansi pemerintah menggunakan berbagai bentuk dan sarana dalam mengkomunikasikan informasi penting kepada pegawai dan pihak lainnya. Hal ini dapat terlihat dari ada tidaknya kondisi-kondisi sebagai berikut:
 - a. Pimpinan instansi pemerintah sudah menggunakan bentuk dan sarana komunikasi efektif, berupa buku pedoman kebijakan dan

- prosedur, surat edaran, memorandum, papan pengumuman, situs internet dan intranet, rekaman video, *e-mail* dan arahan lisan.
- b. Pimpinan telah melakukan komunikasi dalam bentuk tindakan positif saat berhubungan dengan pegawai di seluruh organisasi dan memperlihatkan dukungan terhadap pengendalian intern.
2. Instansi pemerintah mengelola, mengembangkan dan memperbarui sistem informasi untuk meningkatkan kegunaan dan keandalan komunikasi informasi secara terus-menerus, yang dapat dilihat dari dipenuhinya kondisi-kondisi sebagai berikut:
- a. Manajemen sistem informasi dilaksanakan berdasarkan suatu rencana strategis sistem informasi yang merupakan bagian dari rencana strategis instansi pemerintah secara keseluruhan.
 - b. Adanya mekanisme untuk mengidentifikasi berkembangnya kebutuhan informasi.
 - c. Sebagai bagian dari manajemen informasi, instansi pemerintah telah memantau, menganalisis, mengevaluasi, serta memanfaatkan perkembangan dan kemajuan teknologi untuk dapat memberikan pelayanan lebih cepat dan efisien.
 - d. Pimpinan instansi pemerintah secara terus menerus memantau mutu informasi yang dikelola, diukur dari segi kelayakan isi, ketepatan waktu, keakuratan dan kemudahan aksesnya.
3. Dukungan pimpinan instansi pemerintah terhadap pengembangan teknologi informasi ditunjukkan dengan komitmennya dalam menyediakan pegawai dan pendanaan yang memadai terhadap upaya pengembangan tersebut.

C. Latihan Soal

1. Jelaskan parameter penerapan unsur informasi yang ada?
2. Proses komunikasi merupakan tahap-tahap antara komunikator dengan komunikasi yang menghasilkan pentransferan dan pemahaman makna, gambarkan 7 bagian dari suatu proses komunikasi?
3. Jelaskan manfaat dari komunikasi yang efektif?
4. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan untuk memastikan bahwa sudah terpilih komunikasi eksternal yang efektif?
5. Jelaskan parameter penerapan bentuk dari sarana komunikasi yang tepat untuk melaksakan komunikasi yang efektif?

BAB IV

PEMANTAUAN PENGENDALIAN INTERN

Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan pemantauan terhadap kinerja sistem pengendalian intern pemerintah untuk memastikan bahwa sistem telah berjalan efektif. Pemantauan sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan (*on going monitoring*), evaluasi terpisah (*separate evaluation*), serta tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan revidi lainnya.

Pemantauan merupakan unsur pengendalian intern yang kelima atau terakhir. Pemantauan sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan *revidi* lainnya.

Pemantauan sistem pengendalian intern adalah suatu proses penilaian kualitas kinerja pengendalian intern dalam suatu periode tertentu. Pemantauan pengendalian intern pada dasarnya adalah memastikan bahwa sistem pengendalian intern pada suatu instansi pemerintah berjalan sesuai dengan yang diharapkan dan perbaikan- perbaikan yang diperlukan telah dilaksanakan sesuai dengan perkembangan.

Auditor intern secara berkala memberikan informasi terkait fungsi-fungsi dari pengendalian intern yang menitikberatkan pada evaluasi atas desain dan operasional dari pengendalian intern tersebut. Dengan

demikian, terkait pengembangan sistem pengendalian intern di instansi pemerintah yang berkaitan dengan unsur pemantauan (*monitoring*), pimpinan instansi pemerintah harus memahami bahwa:

1. Penilaian atau evaluasi atas SPIP adalah sesuatu hal yang biasa dilakukan.
2. Pihak yang dapat melakukan penilaian tersebut adalah pihak yang tidak terkait dengan kegiatan dan independen, seperti unit lain dalam organisasi, APIP, konsultan, atau auditor eksternal.

Adapun penjelasan lebih lanjut dari pemantauan pengendalian intern adalah sebagai berikut :

A. Pemantauan Berkelanjutan

Dalam penilaian atas SPIP, fokus perhatian yang besar diarahkan kepada rancangan/desain dan operasional dari pengendalian intern. Rancangan dan operasional dari pengendalian tersebut merupakan tanggung jawab pimpinan instansi pemerintah.

Pimpinan instansi harus mempunyai perhatian serius terhadap kegiatan pemantauan sistem pengendalian intern. Pengendalian intern tidak terlepas dari perkembangan visi dan misi organisasi. Berhubung visi dan misi organisasi berkembang terus, pengendalian intern tidak boleh statis, tetapi juga berkembang mengikuti perkembangan organisasi. Salah satu bentuk pemantauan yang dapat dilakukan adalah pemantauan berkelanjutan.

pemantauan berkelanjutan adalah pengecekan atas mutu kinerja sistem pengendalian intern secara terus menerus dan menyatu dalam kegiatan instansi pemerintah. Hal ini mencakup proses penilaian capaian kualitas pengendalian intern dalam suatu jangka waktu tertentu, memastikan apakah pengendalian intern telah berfungsi seperti yang diharapkan dan memastikan bahwa perbaikan yang dilakukan telah sesuai dengan kebutuhan. Pemantauan harus menilai apakah seluruh tujuan umum yang ditetapkan dalam pengendalian intern telah tercapai.

Pemantauan berkelanjutan mencakup pelaksanaan atau prosedur rutin, seperti: supervisi dan reviu atas transaksi yang terjadi, yang membantu untuk memastikan apakah kegiatan operasional telah sesuai dengan sistem dan prosedur pengendalian intern yang telah ditetapkan. Pemantauan berkelanjutan dibangun dalam kegiatan normal instansi

pemerintah dan bersifat fleksibel, sehingga dapat berfungsi meskipun terjadi perubahan dalam kegiatan normal.

Lebih lanjut, dengan perkembangan teknologi informasi, pemantauan berkelanjutan juga sudah memanfaatkan kemajuan teknologi tersebut, antara lain otomatisasi alat yang secara elektronik melakukan evaluasi terhadap sistem pengendalian atau suatu transaksi.

Untuk melihat sejauh mana efektivitas pemantauan berkelanjutan, maka dilakukan evaluasi terpisah secara berkala. Apabila pemantauan berkelanjutan sudah berjalan efektif, maka evaluasi terpisah digunakan hanya untuk konfirmasi ulang terhadap apa yang sudah dihasilkan pada pemantauan berkelanjutan dan sasaran evaluasi difokuskan pada efektivitas pengendalian intern yang tidak tercakup dalam sasaran pemantauan berkelanjutan.

Setiap orang dalam organisasi bertanggung jawab atas kegiatan pemantauan pengendalian intern walaupun fokusnya tidak sama. Fokus utama bagi pegawai staf adalah memantau bahwa pekerjaan tersebut telah dilaksanakan sebagaimana mestinya. Pimpinan menengah menilai sejauh mana pengendalian berfungsi pada berbagai unit di bawah kendalinya. Sementara pimpinan tertinggi dalam organisasi memusatkan kegiatan pemantauan pada kegiatan utama instansi. Karena fokusnya lebih luas, pimpinan suatu instansi pemerintah perlu menekankan pemantauan pada pencapaian tujuan instansinya.

Pemantauan sistem pengendalian intern bertujuan untuk menilai kinerja sistem tersebut sudah berjalan sebagaimana mestinya. Dengan adanya pemantauan, diharapkan dapat mengidentifikasi kelemahan dari pengendalian yang dirumuskan oleh manajemen, menentukan penyebab gagalnya aktivitas pengendalian, serta pengaruhnya terhadap pencapaian tujuan instansi.

Pemantauan sistem pengendalian intern juga dimaksudkan untuk menilai efisiensi prosedur yang telah ditetapkan manajemen. Prosedur yang tidak efisien akan dikomunikasikan kepada manajemen untuk diperbaiki.

Bila pemantauan berkelanjutan dirancang dan diterapkan dengan baik, instansi pemerintah akan mendapatkan manfaat, yaitu:

1. Dapat mengidentifikasi dan memperbaiki masalah yang berhubungan dengan pengendalian intern.

2. Menghasilkan informasi yang akurat dan terpercaya untuk pengambilan keputusan.
3. Menghasilkan laporan keuangan yang akurat dan tepat waktu.
4. Dapat memberikan penilaian secara berkala terhadap efektivitas pengendalian intern.

Dalam menyelenggarakan SPIP, terdapat faktor-faktor utama atau hal-hal penting yang perlu dipertimbangkan sebagai penentu berfungsinya pengendalian intern. Sebagai parameter penerapan penyelenggaraan perlu diperhatikan hal sebagai berikut

1. Pimpinan instansi pemerintah memiliki strategi untuk meyakinkan bahwa pemantauan berkelanjutan efektif dan dapat memicu evaluasi terpisah pada saat persoalan teridentifikasi atau pada saat sistem berada dalam keadaan kritis, serta pada saat pengujian secara berkala diperlukan. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Strategi pimpinan instansi pemerintah menyediakan umpan balik rutin, pemantauan kinerja dan mengendalikan pencapaian tujuan.
 - b. Adanya strategi pemantauan yang meliputi metode untuk menekankan pimpinan program atau operasional bahwa mereka bertanggung jawab atas pengendalian intern dan pemantauan efektivitas kegiatan pengendalian sebagai bagian dari tugas mereka secara teratur dan setiap hari.
 - c. Adanya strategi pemantauan yang meliputi metode untuk menekankan pimpinan program bahwa mereka bertanggung jawab atas pengendalian intern dan bahwa tugas mereka adalah untuk memantau efektivitas kegiatan pengendalian secara teratur.
 - d. Adanya strategi pemantauan yang mencakup identifikasi kegiatan operasi penting dan sistem pendukung pencapaian misi yang memerlukan reviu dan evaluasi khusus.
 - e. Adanya strategi yang meliputi rencana untuk mengevaluasi secara berkala kegiatan pengendalian atas kegiatan operasi penting dan sistem pendukung pencapaian misi.
2. Dalam proses melaksanakan kegiatan rutin, pegawai instansi pemerintah mendapatkan informasi berfungsinya pengendalian intern secara efektif. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:

- a. Laporan operasional sudah terintegrasi atau direkonsiliasi dengan data laporan keuangan dan anggaran dan digunakan untuk mengelola operasional berkelanjutan, serta pimpinan instansi pemerintah memperhatikan adanya ketidakakuratan atau penyimpangan yang dapat mengindikasikan adanya masalah pengendalian intern.
 - b. Pimpinan yang bertanggung jawab atas kegiatan operasional membandingkan informasi kegiatan atau informasi operasional lainnya yang didapat dari kegiatan sehari-hari dengan informasi yang didapat dari sistem informasi dan menindaklanjuti semua ketidak-akuratan atau masalah lain yang ditemukan.
 - c. Pegawai operasional harus menjamin keakuratan laporan keuangan unit dan bertanggung jawab jika ditemukan kesalahan.
3. Komunikasi dengan pihak eksternal harus dapat menguatkan data yang dihasilkan secara internal atau harus dapat mengindikasikan adanya masalah dalam pengendalian intern. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
- a. Pengaduan rekanan mengenai praktik tidak adil oleh instansi pemerintah harus diselidiki.
 - b. Badan legislatif dan badan pengawas mengkomunikasikan informasi kepada instansi pemerintah mengenai kepatuhan atau hal lain yang mencerminkan berfungsinya pengendalian intern dan pimpinan instansi pemerintah menindaklanjuti semua masalah yang ditemukan.
 - c. Kegiatan pengendalian yang gagal mencegah atau mendeteksi adanya masalah yang timbul harus direviu.
4. Struktur organisasi dan supervisi yang memadai dapat membantu mengawasi fungsi pengendalian intern. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
- a. Pengeditan dan pengecekan otomatis, serta kegiatan penatausahaan digunakan untuk membantu dalam mengontrol keakuratan dan kelengkapan pemrosesan transaksi.
 - b. Pemisahan tugas dan tanggung jawab digunakan untuk membantu mencegah penyelewengan.
 - c. Aparat pengawasan intern pemerintah harus independen dan memiliki wewenang untuk melapor langsung ke pimpinan instansi pemerintah dan tidak melakukan tugas operasional apapun bagi kepentingan pimpinan instansi pemerintah.

5. Data yang tercatat dalam sistem informasi dan keuangan secara berkala dibandingkan dengan aset fisiknya dan jika ada selisih, harus telusuri. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Tingkat persediaan barang, perlengkapan dan aset lainnya sudah dicek secara berkala. selisih antara jumlah yang tercatat dengan jumlah aktual harus dikoreksi dan penyebab selisih tersebut harus dijelaskan.
 - b. Frekuensi perbandingan antara pencatatan dan fisik aktual didasarkan atas tingkat kerawanan aset.
 - c. Tanggung jawab untuk menyimpan, menjaga dan melindungi aset dan sumber daya lain dibebankan kepada orang yang ditugaskan.
6. Pimpinan instansi pemerintah mengambil langkah untuk menindaklanjuti rekomendasi penyempurnaan pengendalian internal yang secara teratur diberikan oleh aparat pengawasan intern pemerintah, auditor dan evaluator lainnya.
7. Rapat dengan pegawai digunakan untuk meminta masukan tentang efektivitas pengendalian intern. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Masalah, informasi dan masukan yang relevan berkaitan dengan pengendalian intern yang muncul pada saat pelatihan, seminar, rapat perencanaan dan rapat lainnya diterima dan digunakan oleh pimpinan untuk mengatasi masalah atau untuk memperkuat sistem pengendalian intern.
 - b. Saran dari pegawai mengenai pengendalian intern harus dipertimbangkan dan ditindaklanjuti sebagaimana mestinya.
 - c. Pimpinan instansi pemerintah mendorong pegawai untuk mengidentifikasi kelemahan pengendalian intern dan melaporkannya ke atasan langsungnya.
8. Pegawai secara berkala diminta untuk menyatakan secara tegas apakah mereka sudah mematuhi kode etik atau peraturan sejenis mengenai perilaku yang diharapkan. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Pegawai secara berkala menyatakan kepatuhan mereka terhadap kode etik.
 - b. Tanda tangan diperlukan untuk membuktikan telah dilaksanakan.
 - c. Fungsi pengendalian intern penting, misalnya rekonsiliasi.

Setiap pimpinan instansi pemerintah wajib menetapkan dan mengembangkan parameter penerapan SPIP, yang disesuaikan dengan situasi, kondisi dan risiko masing-masing instansi pemerintah.

B. Evaluasi Terpisah

Pemantauan sistem pengendalian intern adalah suatu proses penilaian kualitas kinerja pengendalian intern dalam suatu periode tertentu. Pemantauan pengendalian intern itu, pada dasarnya adalah memastikan bahwa sistem pengendalian intern pada suatu instansi pemerintah berjalan sesuai dengan yang diharapkan dan perbaikan yang diperlukan telah dilaksanakan sesuai dengan perkembangan.

Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector INTOSAI mengemukakan mengenai perlunya evaluasi pengendalian intern, dengan menyebutkan bahwa auditor internal secara berkala menyediakan informasi mengenai berfungsi atau tidaknya pengendalian intern, dengan perhatian yang lebih besar pada evaluasi rancangan dan pelaksanaan pengendalian intern.

Penjelasan di atas menunjukkan pentingnya evaluasi pengendalian intern. Oleh karena itu, pimpinan instansi pemerintah harus memahami bahwa:

1. Penilaian atau evaluasi atas SPIP adalah sesuatu hal yang biasa dilakukan.
2. Pihak yang dapat melakukan penilaian tersebut adalah pihak yang tidak terkait dengan kegiatan dan independen, seperti unit lain dalam organisasi, APIP, konsultan, atau auditor eksternal.

Dalam penilaian atas SPIP, fokus perhatian yang besar diarahkan kepada rancangan/desain dan operasional dari pengendalian intern. Rancangan dan operasional dari pengendalian tersebut merupakan tanggung jawab pimpinan instansi pemerintah.

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/O5/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Internal Pemerintah, menyebutkan bahwa evaluasi adalah rangkaian kegiatan membandingkan hasil/prestasi suatu kegiatan dengan rencana, standar, atau norma yang telah ditetapkan dan menentukan faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan atau kegagalan suatu kegiatan dalam mencapai tujuan.

Makna kata “terpisah”, lebih ditekankan pada pelaku evaluasi yang berbeda dari pelaksana kegiatan pengendalian yang dievaluasi. Dengan demikian, evaluasi terpisah adalah kegiatan membandingkan kinerja sistem pengendalian dengan standar yang seharusnya dan dilakukan oleh pihak di luar unit kerja/instansi pemerintah yang melaksanakan sistem pengendalian.

Dalam konteks penyelenggaraan SPIP, pengertian evaluasi terpisah adalah kegiatan membandingkan pelaksanaan SPIP dengan standar yang telah ditentukan dalam daftar uji atau instrumen lain, yang telah ditetapkan pimpinan instansi pemerintah atau pelaksana evaluasi terpisah.

Evaluasi terpisah mencakup penilaian yang dilakukan secara terpisah melalui penilaian sendiri, reviu dan pengujian efektivitas sistem pengendalian intern. Evaluasi terpisah dapat dilakukan pada tiap komponen sistem pengendalian intern.

Evaluasi terpisah ini, dapat dicapai melalui penilaian yang dilakukan oleh instansi pemerintah itu sendiri, aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) atau pihak eksternal yang independen. Penilaian sendiri yang dilaksanakan secara reguler, membantu pimpinan untuk mengetahui lebih awal permasalahan yang sedang terjadi, sehingga dapat meminimalkan dampak atau akibatnya.

Adapun evaluasi yang dilaksanakan oleh pihak independen dapat dilakukan oleh auditor ekstern, konsultan, atau auditor internal yang secara organisasi independen terhadap operasi lembaga yang dievaluasi. Namun, evaluasi yang dilakukan secara independen ini, hendaknya tidak menghilangkan penilaian sendiri yang telah dijadwalkan secara rutin oleh instansi pemerintah.

Frekuensi pelaksanaan evaluasi terpisah merupakan kebijakan manajemen, namun dalam menentukannya, manajemen hendaknya mempertimbangkan hasil pemantauan berkelanjutan, pengendalian yang ada, serta penilaian risiko yang dilakukan, serta kejadian yang ada, baik di dalam maupun di luar instansi tersebut.

Hasil pelaksanaan evaluasi terpisah adalah simpulan mengenai pelaksanaan sistem pengendalian intern dan rekomendasi untuk meningkatkan efektivitasnya. Semua pelaksana evaluasi terpisah akan memberikan rekomendasi untuk perbaikan sistem pengendalian intern. Oleh karena itu, instansi pemerintah harus segera menindaklanjuti rekomendasi penyempurnaan sistem pengendalian, yang diyakini akan meminimalkan terjadinya penyimpangan yang sama di masa datang.

Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya adalah upaya untuk memastikan bahwa temuan audit dan reviu lainnya telah dan segera diselesaikan. Hal ini dilakukan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya yang ditetapkan pimpinan instansi pemerintah.

Sistem pengendalian intern pemerintah diselenggarakan dengan tujuan 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.

Evaluasi terpisah atas sistem pengendalian intern bertujuan untuk menilai kinerja sistem tersebut apakah sudah berjalan sebagaimana mestinya. Dengan adanya evaluasi terpisah, diharapkan dapat mengidentifikasi kelemahan dari pengendalian yang dirumuskan oleh manajemen, menentukan penyebab gagalnya aktivitas pengendalian, serta pengaruhnya terhadap pencapaian tujuan instansi. Evaluasi terpisah juga dimaksudkan untuk menilai efisiensi prosedur yang telah ditetapkan manajemen. Prosedur yang tidak efisien akan dikomunikasikan kepada manajemen untuk diperbaiki.

Selanjutnya, tindak lanjut dilakukan atas setiap rekomendasi yang dihasilkan oleh evaluasi terpisah. Tujuannya adalah untuk memperbaiki dengan segera kelemahan sistem pengendalian intern. Bila evaluasi terpisah dan tindak lanjut rekomendasinya diterapkan dengan baik, instansi pemerintah akan mendapatkan manfaat, yaitu:

1. Menghasilkan informasi yang akurat dan terpercaya untuk pengambilan keputusan.
2. Menghasilkan laporan keuangan yang akurat dan tepat waktu.
3. Meningkatkan efektivitas pengamanan aset.
4. Dipenuhinya ketentuan yang berlaku.
5. Tercapainya tujuan instansi pemerintah.

Dalam menyelenggarakan SPIP, terdapat faktor-faktor utama atau hal-hal penting yang dipertimbangkan sebagai penentu berfungsinya pengendalian intern. Sebagai parameter penerapan penyelenggaraan evaluasi terpisah adalah sebagai berikut:

1. Ruang lingkup dan frekuensi evaluasi pengendalian intern secara terpisah telah memadai bagi instansi pemerintah. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:

- a. Hasil penilaian risiko dan efektivitas pemantauan yang berkelanjutan dipertimbangkan saat menentukan lingkup dan frekuensi evaluasi terpisah.
 - b. Kegiatan evaluasi terpisah seringkali diperlukan pada saat adanya kejadian, misalnya perubahan besar dalam rencana atau strategi manajemen, pemekaran atau penciutan instansi pemerintah, atau perubahan operasional, atau pemrosesan informasi keuangan dan anggaran
 - c. Evaluasi secara berkala dilakukan terhadap bagian dari pengendalian intern secara memadai.
 - d. Evaluasi terpisah dilakukan oleh pegawai yang mempunyai keahlian tertentu yang disyaratkan dan dapat melibatkan aparat pengawasan intern pemerintah atau auditor eksternal.
2. Metodologi evaluasi pengendalian intern instansi pemerintah haruslah logis dan memadai.

Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:

- a. Metodologi yang dipergunakan telah mencakup *self assessment*, dengan menggunakan daftar periksa (*check list*), daftar kuesioner, atau perangkat lainnya.
- b. Evaluasi terpisah tersebut meliputi suatu reviu terhadap rancangan pengendalian intern dan pengujian langsung (*direct testing*) atas kegiatan pengendalian intern.
- c. Dalam instansi pemerintah yang menggunakan sistem informasi berbasis komputer, evaluasi terpisah dilakukan dengan menggunakan teknik audit berbantuan komputer untuk mengidentifikasi indikator inefisiensi, pemborosan, atau penyalahgunaan.
- d. Tim evaluasi terpisah menyusun suatu rencana evaluasi untuk meyakinkan terlaksananya kegiatan tersebut secara terkoordinasi.
- e. Jika proses evaluasi terpisah dilakukan oleh pegawai instansi pemerintah, maka harus dipimpin oleh seorang pejabat dengan kewenangan, kemampuan dan pengalaman memadai.
- f. Tim evaluasi terpisah harus memahami secara memadai mengenai visi, misi dan tujuan instansi pemerintah, serta kegiatannya.
- g. Tim evaluasi terpisah sudah memahami bagaimana pengendalian intern instansi pemerintah seharusnya bekerja dan bagaimana implementasinya.
- h. Tim evaluasi terpisah menganalisis hasil evaluasi dibandingkan dengan kriteria yang sudah ditetapkan.

- i. Proses evaluasi didokumentasikan sebagaimana mestinya.
3. Jika evaluasi terpisah dilaksanakan oleh aparat pengawasan intern pemerintah, maka aparat pengawasan intern pemerintah tersebut harus memiliki sumber daya, kemampuan dan independensi yang memadai. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Aparat pengawasan intern pemerintah memiliki staf dengan tingkat kompetensi dan pengalaman yang cukup.
 - b. Aparat pengawasan intern pemerintah secara organisasi independen dan melapor langsung ke pimpinan tertinggi di dalam instansi pemerintah.
 - c. Tanggung jawab, lingkup kerja dan rencana pengawasan aparat pengawasan intern pemerintah harus sesuai dengan kebutuhan instansi pemerintah yang bersangkutan.
4. Kelemahan yang ditemukan selama evaluasi terpisah segera diselesaikan. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Kelemahan yang ditemukan segera dikomunikasikan kepada orang yang bertanggung jawab atas fungsi tersebut dan atasan langsungnya.
 - b. Kelemahan dan masalah pengendalian intern yang serius segera dilaporkan ke pimpinan tertinggi instansi pemerintah.

Hal-hal penting dalam penerapan tindak lanjut rekomendasi audit dan reviu lainnya, berikut parameter penerapan pelaksanaannya adalah sebagai berikut:

1. Instansi pemerintah sudah memiliki mekanisme untuk meyakinkan ditindaklanjutinya temuan audit atau reviu lainnya dengan segera. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Pimpinan instansi pemerintah segera mereviu dan mengevaluasi temuan audit, hasil penilaian, serta reviu lainnya yang menunjukkan adanya kelemahan dan yang mengidentifikasi perlunya perbaikan.
 - b. Pimpinan instansi pemerintah menetapkan tindakan yang memadai untuk menindaklanjuti temuan dan rekomendasi.
 - c. Tindakan korektif untuk menyelesaikan masalah yang menarik perhatian pimpinan instansi pemerintah dilaksanakan dalam jangka waktu yang ditetapkan.

- d. Dalam hal terdapat ketidaksepakatan dengan temuan atau rekomendasi, pimpinan instansi pemerintah menyatakan bahwa temuan atau rekomendasi tersebut tidak tepat atau tidak perlu ditindaklanjuti.
 - e. Pimpinan instansi pemerintah mempertimbangkan untuk melakukan konsultasi dengan auditor (seperti BPK, aparat pengawasan intern pemerintah dan auditor eksternal lainnya) dan pereriviu jika diyakini akan membantu dalam proses penyelesaian audit.
2. Pimpinan instansi pemerintah tanggap terhadap temuan dan rekomendasi audit dan reuiu lainnya guna memperkuat pengendalian intern. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Pimpinan instansi pemerintah yang berwenang mengevaluasi temuan dan rekomendasi dan memutuskan tindakan yang layak untuk memperbaiki atau meningkatkan pengendalian.
 - b. Tindakan pengendalian intern yang diperlukan, diikuti untuk memastikan penerapannya.
3. Instansi pemerintah menindaklanjuti temuan dan rekomendasi audit dan reuiu lainnya dengan tepat. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Masalah yang berkaitan dengan transaksi atau kejadian tertentu dikoreksi dengan segera.
 - b. Penyebab yang diungkapkan dalam temuan atau rekomendasi diteliti oleh pimpinan instansi pemerintah.
 - c. Tindakan diambil untuk memperbaiki kondisi atau mengatasi penyebab terjadinya temuan.
 - d. Pimpinan instansi pemerintah dan auditor memantau temuan audit dan reuiu, serta rekomendasinya untuk meyakinkan bahwa tindakan yang diperlukan telah dilaksanakan.
 - e. Pimpinan instansi pemerintah secara berkala mendapat laporan status penyelesaian audit dan reuiu sehingga pimpinan dapat meyakinkan kualitas dan ketepatan waktu penyelesaian setiap rekomendasi.

Setiap pimpinan instansi pemerintah harus menetapkan dan mengembangkan parameter penerapan penyelenggaraan SPIP, yang disesuaikan dengan situasi, kondisi dan risiko di masing-masing instansi pemerintah (lihat lampiran PP 60 Tahun 2008 tentang Daftar Uji Pengendalian Intern Pemerintah – Pendahuluan, paragraf ke-6).

C. Penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Audit Atau Reviu Lainnya

1. Instansi pemerintah sudah memiliki mekanisme untuk meyakinkan ditindaklanjutinya temuan audit atau reviu lainnya dengan segera. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Pimpinan instansi pemerintah segera mereviu dan mengevaluasi temuan audit, hasil penilaian dan reviu lainnya yang menunjukkan adanya kelemahan dan yang mengidentifikasi perlunya perbaikan.
 - b. Pimpinan instansi pemerintah menetapkan tindakan yang memadai untuk menindaklanjuti temuan dan rekomendasi.
 - c. Tindakan korektif untuk menyelesaikan masalah yang menarik perhatian pimpinan instansi pemerintah dilaksanakan dalam jangka waktu yang ditetapkan.
 - d. Dalam hal terdapat ketidaksepakatan dengan temuan atau rekomendasi, pimpinan instansi pemerintah menyatakan bahwa temuan atau rekomendasi tersebut tidak tepat atau tidak perlu ditindaklanjuti.
 - e. Pimpinan instansi pemerintah mempertimbangkan untuk melakukan konsultasi dengan auditor (seperti BPK, aparat pengawasan intern pemerintah dan auditor eksternal lainnya) dan pereviu jika diyakini akan membantu dalam proses penyelesaian audit.
2. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah sebagai berikut:
 - a. Masalah yang berkaitan dengan transaksi atau kejadian tertentu dikoreksi dengan segera.
 - b. Penyebab yang diungkapkan dalam temuan atau rekomendasi diteliti oleh pimpinan instansi pemerintah.
 - c. Tindakan diambil untuk memperbaiki kondisi atau mengatasi penyebab terjadinya temuan.
 - d. Pimpinan instansi pemerintah dan auditor memantau temuan audit dan reviu serta rekomendasinya untuk meyakinkan bahwa tindakan yang diperlukan telah dilaksanakan.
 - e. Pimpinan instansi pemerintah secara berkala mendapat laporan status penyelesaian audit dan reviu sehingga pimpinan dapat meyakinkan kualitas dan ketepatan waktu penyelesaian setiap rekomendasi.

D. Latihan Soal

1. Apa yang dimaksud dengan pemantauan pengendalian intern?
2. Apa yang harus dipahami oleh pimpinan instansi terkait dengan pengembangan sistem pengendalian intern yang berkaitan dengan unsur pemantauan (monitoring)?
3. Apa yang dimaksud dengan pemantauan berkelanjutan dan apa manfaatnya?
4. Jelaskan faktor-faktor utama yang perlu dipertimbangkan sebagai penentu berfungsinya pengendalian intern?
5. Apa yang dimaksud dengan evaluasi terpisah dan apa manfaatnya?
6. Jelaskan faktor-faktor utama yang perlu dipertimbangkan sebagai penentu berfungsinya intern sebagai parameter penerapan penyelenggaraan evaluasi terpisah?

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 Bimbingan Teknis Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah bagi Fasilitator*, Jakarta, 2013.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, *Pedoman Teknis Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*, Jakarta, 2009.
- 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 SPIP (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 Akrua Berpedoman pada SAP	PT Remaja Rosdakarya Bandung	September 2014
7	Sistem Akuntansi Akrua Pemerintah Daerah Berpedoman SAP Berbasis Akrua	PPM Jakarta	2015
8	Bagan Akun Standar Sistem Akuntansi Aktual Pemerintah Daerah	PT Remaja Rosdakarya Bandung	Juni 2015

No	Judul	Penerbit	Tahun
9	Faktors 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 Memengaruhi 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
41	Government and Financial Management Papers	CV Bimedia Bandung	Oktober 2022
42	Praktikum Pengendalian Intern Modul 1	CV Cendekia Bandung	Maret 2023

Publikasi Jurnal Internasional yang Ditulis

No	Judul	Issue	Publisher	Index	Website
1	Faktors 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	https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/19978
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	http://ijecm.co.uk/volume-vii-issue-4/
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	http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-0419-20153

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	http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-0120-27987
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	http://www.ijstr.org/paper-references.php?ref=IJSTR-1219-26368
6	Idea Formats for Selection Regional Heads in The Future as a Democracy setherment Requitement in Indonesia	Volume 10, Juni 2020	International Journal of Scientic and Research publication	OJS	http://www.ijrsp.org/research-paper-0620.php?rp=P10210090#citation
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	http://jurnal.kemendagri.go.id/index.php/jbp/article/view/681
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	https://www.jardcs.org/abstract.php?id=5933
9	Risk Management Solution in Local Government Financial Management	Volume 27 No 3 Tahun 2020	Ayer Journal	Scopus Q2	http://ayerjournal.com/index.php/ayer/article/view/116
10	Regional Government Management Control in The Implementation of Risk Governance	Volume 12 No 3 tahun 2020	Oceanide Journal	Scopus Q3	http://oceanidenetne.net/index.php/o/article/view/68
11	Performance Model of Auditors and Supervisors in the Inspectorates Government Indonesia	Volume 63 Issue no. 3 tahun 2020	Solid State Technology	Scopus Q4	http://www.solidstate technology.us/index.php/JSST/article/view/4272

12	Human Resource Development in Local Governments: Inscreased Transparency and Public Accountability	Volume 8 No 1 tahun 2021	Jurnal of Asian Finance, Economics and Business	Scopus Q2	www.koreascience.or.kr/article/JAKO202100569475376.view?orgId=kodisa
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	http://ji.unbari.ac.id/index.php/ilmiah/article/view/1576
14	Kepemimpinan dalam Peningkatan Kualitas Pelayanan Publik di Daerah	Volume 21 No 3 tahun 2021	Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi	Sinta 4	http://ji.unbari.ac.id/index.php/ilmiah/article/view/1751
15	Leadership in the Quality Public Service Improvement	Volume 6 tahun 2021	Jurnal Linguistic and Culture Review	Scopus Q4	https://lingcure.org/index.php/journal/article/view/2027
16	The Sustainability 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	http://www.journalppw.com/index.php/jpsp/article/view/6971
17	Optimalisasi Penilaian Pajak Korporasi untuk Meningkatkan Penerimaan Pendapatan Negara	Volume 6 No. 2 tahun 2022	Journal of Economics and Business	Sinta 3	http://ekonomi.unbari.ac.id/index.php/ojsekonomis/article/view/688
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	http://ekonomi.unbari.ac.id/index.php/ojsekonomis/article/view/689

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. http://amunisinews.com . Oktober 2017
4	<i>Dari Buku hingga Asas Desentralisasi</i> , Media online Amunisi News. http://amunisinews.com . Oktober 2017
5	<i>Konseptor Administrasi Pemerintah Daerah</i> , Media online Harnas News. http://harnasnews.com . Oktober 2017
6	<i>Menilik Problematika Pengelolaan Keuangan Daerah Dan Desa, deteksi online</i> , http://deteksionline.com , November 2017.
7	<i>Aset Daerah Harus Cermat dalam Pengelolaan</i> , Fakta Hukum. http://www.faktahukum.co.id/dadang-suwanda-aset-daerah-harus-cermat-dalam-pengelolaan/ November 2017
8	<i>Problematika Pengelolaan Keuangan Daerah Dan Desa</i> , Media online Harnas News. http://harnasnews.com . Desember 2017
9	<i>Lampu Kuning Keuangan Pemerintah Daerah</i> , Opini koran Tempo 8 Februari 2021. https://koran.tempo.co/read/462159/lampu-kuning-keuangan-pemerintahan-daerah



Dr. TUN HUSENO, SE., M.Si., lahir dipadang Tahun 1961 Lektor Kepala pada Fakultas Manajemen Pemerintahan Institut Pemerintahan Dalam Negeri (IPDN) ditempatkan di IPDN Kampus Sumatera Barat sejak Tahun 2011 sampai sekarang. Penulis memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi (SE) di Universitas Islam Nusantara (UNINUS) Bandung Tahun 1988, dan Magister Sains (M.Si) Magister Ekonomika Pembangunan (MEP) Prodi Keuangan Daerah di Universitas Gajahmada (UGM) Yogyakarta Tahun 2001. Memperoleh Doktor (Dr) Prodi Administrasi Bisnis Fakultas Ilmu Administrasi (FIA) Universitas Brawijaya (UB) Tahun 2007. Penulis juga sebagai Dosen Luar Biasa Pasca Sarjana di Universitas Andalas Padang, dan Prodi Magister Manajemen (MM) ITBHAS Bukittinggi sampai sekarang.

Di samping sebagai Dosen Penulis juga sebagai pemateri isu-isu Strategis Bidang Ekonomi pada pelatihan kepemimpinan administrator dan pelatihan kepemimpinan pengawas di Pusat Pengembangan Sumberdaya Manusia (PPSDM) Kemendagri Regional Bukittinggi dan Badan Peningkatan Sumberdaya Manusia (BPSDM) Provinsi Sumatera Barat.



ELJAWATI, S.Sos., M.M., Dosen Lektor Institut Pemerintahan Dalam Negeri (IPDN) tahun 2016-sampai sekarang, Staff KSA Institut Pemerintahan Dalam Negeri (IPDN) tahun 2000-2001, Staff Pengasuhan Institut Pemerintahan Dalam Negeri (IPDN) tahun 2001-2012, Staff Fakultas FMP Institut Pemerintahan Dalam Negeri (IPDN) tahun 2012-2013, Dosen Asisten Ahli Institut Pemerintahan Dalam Negeri (IPDN) tahun 2013-2016. Menempuh pendidikan S1 di Sekolah Tinggi Ilmu Administrasi (STIA) Bandung tahun 2002-2006, S2 di Sekolah Tinggi Manajemen IMMI (STIMA IMMI) Jakarta tahun 2007-2009.