

BAB II

LANDASAN TEORI

A. Sistem Pengendalian Intern

1. Definisi dan Konsep Pengendalian Intern

Konsep pengendalian intern dikemukakan oleh *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), sebuah komite yang disponsori oleh lima organisasi besar di Amerika Serikat yaitu: *The American Accounting Association (AAA)*, *The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, *Financial Executive Institute (FEI)*, *The Institute Of Internal Auditors (IIA)*, dan *The Institute Of Management Accountants (IMA)*. Dibentuk pada tahun 1985 dengan tujuan awalnya untuk mengidentifikasi faktor-faktor penyebab penggelapan laporan keuangan. Pada tahun 1992 COSO menerbitkan kerangka sistem pengendalian intern atau yang lebih dikenal *COSO Internal Control – Integrated Framework*. Kerangka tersebut begitu populer dan banyak diterapkan oleh banyak organisasi di seluruh dunia. Kerangka tersebut kemudian diperbaharui pada tahun 2013 dengan beberapa penguatan teori terutama terkait prinsip-prinsip penerapan pengendalian intern.

Definisi pengendalian intern (*internal control*) menurut COSO's *Internal Control-Integrated Framework* (2013, 2) yaitu: "A process effected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance".

American Institute of Certified Publik Accountants (AICPA) sebuah lembaga sertifikasi akuntan publik di Amerika (Sawyer 2005, 61) mendefinisikan pengendalian intern meliputi sistem organisasi dan segala cara serta tindakan dalam suatu perusahaan yang saling dikoordinasikan dengan tujuan untuk mengamankan aset, menguji ketelitian dan kebenaran data akuntansi, meningkatkan efisiensi operasi, serta mendorong ketaatan pada kebijakan-kebijakan yang telah digariskan oleh pimpinan.

Menurut Arens (2008, 370) Sistem pengendalian intern terdiri dari beberapa kebijaksanaan dan prosedur spesifikasi yang dirancang untuk memberikan manajemen kepastian yang wajar bahwa sasaran dan tujuan penting bagi perusahaan untuk dipenuhi. Kebijakan dan prosedur ini sering kali disebut pengendalian, dan secara kolektif membentuk pengendalian internal entitas tersebut.

Menurut Mulyadi (2001, 167) Sistem Pengendalian intern meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan kehandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.

Berdasarkan definisi-definisi tersebut, terdapat kesamaan pendapat dari para ahli mengenai pengertian pengendalian intern yaitu merupakan suatu proses yang melibatkan dewan komisaris, manajemen, dan pegawai lainnya dan dirancang untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan organisasi yang berkaitan dengan efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Pengendalian intern hanya dapat memberikan keyakinan yang memadai, bukan keyakinan yang mutlak bagi manajemen dan dewan direksi mengenai pencapaian tujuan entitas. Kemungkinan pencapaian tersebut dipengaruhi oleh keterbatasan yang melekat dalam semua sistem pengendalian intern, seperti kesalahan manusia, pertimbangan yang keliru, dan adanya kolusi.

Efektivitas sistem pengendalian inten sangat bergantung pada manusia yang melaksanakannya. Manajemen menetapkan tujuan, merancang dan melaksanakan mekanisme pengendalian, memantau serta mengevaluasi pengendalian. Selanjutnya,

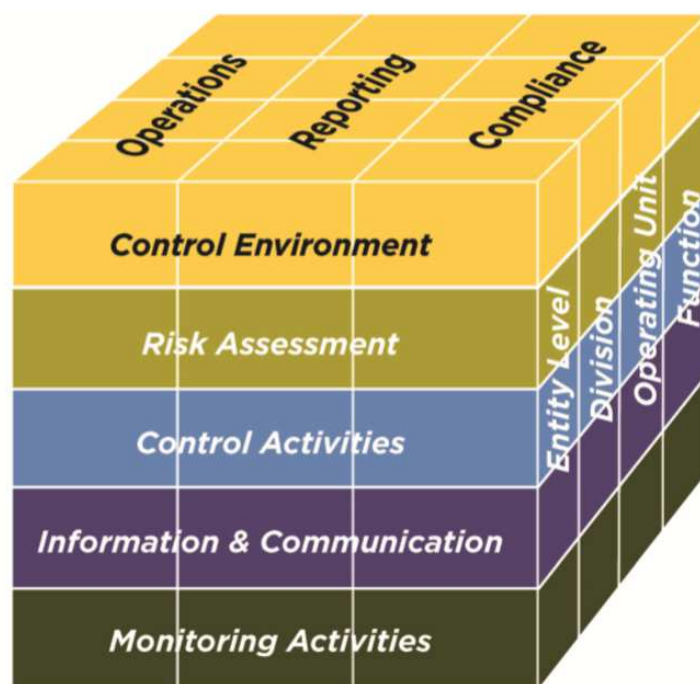
seluruh pegawai dalam instansi memegang peranan penting untuk melaksanakan sistem pengendalian intern secara efektif.

2. Komponen Pengendalian Intern

Menurut COSO *Internal Control – Integrated Framework*, Pengendalian intern terdiri atas lima komponen yaitu: *Control Environment*, *Risk Assessment*, *Control Activities*, *Information and Communication*, and *Monitoring*. Komponen tersebut terdapat dalam COSO *Internal Control – Integrated Framework* yang digambarkan dalam gambar 2.1 berikut:

Gambar 2.1

COSO Internal Control – Integrated Framework



Sumber : COSO *Internal Control – Integrated Framework* 2013

Menurut COSO pengertian masing-masing komponen adalah sebagai berikut :

- a. Lingkungan pengendalian (*control environment*), suasana organisasi yang mempengaruhi kesadaran penguasaan (*control consciousness*) dari seluruh pegawainya. Lingkungan pengendalian ini merupakan dasar dari komponen lain karena menyangkut kedisiplinan dan struktur.

- b. Penilaian resiko (*risk assestment*), adalah proses mengidentifikasi dan menilai resiko-resiko yang dihadapi dalam mencapai tujuan. Setelah teridentifikasi, manajemen harus menentukan bagaimana mengelola/mengendalikannya.
- c. Aktivitas pengendalian (*control activities*), adalah kebijakan dan prosedur yang harus ditetapkan untuk meyakinkan manajemen bahwa semua arahan telah dilaksanakan. Aktivitas pengendalian ini diterapkan pada semua tingkat organisasi dan pengolahan data.
- d. Informasi dan komunikasi (*information and communication*), dua elemen yang dapat membantu manajemen melaksanakan tanggung jawabnya. Manajemen harus membangun sistem informasi yang efektif dan tepat waktu. Hal tersebut antara lain menyangkut sistem akuntansi yang terdiri dari cara-cara dan perekaman (*records*) guna mengidentifikasi, menggabungkan, menganalisa, mengelompokkan, mencatat dan melaporkan transaksi yang timbul serta dalam rangka membuat pertanggung jawaban (akuntabilitas) asset dan utang-utang perusahaan.
- e. Pemantauan (*monitoring*), suatu proses penilaian sepanjang waktu atas kualitas pelaksanaan pengendalian internal dan dilakukan perbaikan jika dianggap perlu.

Statement of Auditing Standards (SAS) mendefinisikan lima komponen pengendalian intern yang saling berkaitan pada pernyataan COSO (Sawyer 2005, 63) yaitu:

- a. Lingkungan pengendalian,
- b. Penentuan risiko,
- c. Aktivitas pengendalian,
- d. Informasi dan komunikasi
- e. Pengawasan.

Komponen-komponen tersebut mencerminkan hal-hal yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan organisasi.

3. Efektivitas Sistem Pengendalian Intern

Efektivitas adalah kemampuan untuk melakukan hal yang tepat atau untuk menyesuaikan sesuatu dengan baik. Hal ini mencakup pemilihan sasaran yang paling tepat dan pemilihan metode yang sesuai untuk mencapai sasaran tersebut (Handoko

1995, 7). Pengendalian Intern yang efektif memungkinkan organisasi untuk mengelola risiko dan ketidakpastian lingkungan dan proses serta dapat memanfaatkan informasi untuk membuat keputusan (COSO 2009, 53). Sehingga dengan menerapkan sistem pengendalian intern yang efektif, dewan direksi dan manajemen memiliki keyakinan yang memadai bahwa:

- a. operasi dijalankan secara efisien,
- b. mengurangi risiko kehilangan,
- c. laporan keuangan diterbitkan sedang dipersiapkan andal,
- d. hukum dan peraturan yang berlaku telah dipenuhi.

COSO telah menyusun prinsip-prinsip pengendalian intern yang efektif yang berjumlah 17, sebagaimana tersaji dalam tabel 2.1 di bawah ini.

Tabel 2.1

Principles of Effective Internal Control

No	Components	Principles
1	Lingkungan Pengendalian	1. Menunjukkan komitmen integritas dan etika nilai-nilai. 2. Latihan tanggung jawab pengawasan. 3. Menetapkan struktur, wewenang dan tanggung jawab. 4. Menunjukkan komitmen untuk kompetensi. 5. Memaksa akuntabilitas.
2	Penilaian Risiko	6. Menentukan tujuan yang cocok 7. Mengidentifikasi dan menganalisis risiko 8. Menilai risiko penipuan. 9. Mengidentifikasi dan menganalisis perubahan yang signifikan
3	Aktivitas Pengendalian	10. Memilih dan mengembangkan kegiatan pengendalian. 11. Memilih dan mengembangkan kontrol umum atas teknologi. 12. Menyebarkan melalui kebijakan dan prosedur.
4	Informasi dan Komunikasi	13. Menggunakan informasi yang relevan 14. Berkomunikasi secara internal 15. Berkomunikasi secara eksternal
5	Pemantauan	16. Melakukan evaluasi berkelanjutan dan / atau terpisah. 17. Mengevaluasi dan berkomunikasi kekurangan.

Sumber: COSO *Internal Control – Integrated Framework 2013*

B. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Mengingat kebutuhan sistem pengendalian intern yang handal untuk instansi pemerintahan, pada tahun 2008, Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (PP 60/2008). Peraturan tersebut diterbitkan mengingat Peraturan Pemerintah tersebut merupakan aturan pelaksanaan dari ketentuan Pasal 58 ayat (2) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (UU 1/2004) yang pada intinya mengatur tentang pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara, termasuk investasi dan kekayaan yang dipisahkan, yang ditetapkan dalam APBN dan APBD. UU 1/2004 sendiri terbit setelah sebelumnya diterbitkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (UU 17/2003).

Dalam ketentuan Pasal 58 ayat (1) UU 1/2004 disebutkan bahwa dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku kepala pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh. Selanjutnya Pasal 58 ayat (2) UU 1/2004 menyebutkan bahwa sistem pengendalian intern sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditetapkan dengan peraturan pemerintah. Oleh karena itu, terbitlah PP 60/2008 untuk melaksanakan ketentuan pasal tersebut.

Sistem Pengendalian Intern dalam Pasal 1 ayat (1) PP 60/2008 didefinisikan sebagai berikut:

Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

PP 60/2008 menjadi pedoman dan acuan bagi seluruh instansi pemerintah di Indonesia untuk menerapkan sistem pengendalian intern, dimana Pasal 2 PP 60/2008 menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) wajib dilaksanakan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara, Menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna dan Gubernur/bupati/walikota.

Sebagaimana halnya dengan unsur-unsur pengendalian intern menurut COSO, Pasal 3 ayat (1) PP 60/2008 beserta penjelasannya menyebutkan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terdiri atas unsur-unsur yang penerapannya dilaksanakan menyatu dan menjadi bagian integral dari kegiatan instansi pemerintah, yaitu:

1. Lingkungan pengendalian, yaitu kondisi dalam Instansi Pemerintah yang memengaruhi efektivitas pengendalian intern;
2. Penilaian risiko, yaitu kegiatan penilaian atas kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran Instansi Pemerintah;
3. Kegiatan pengendalian, yaitu tindakan yang diperlukan untuk mengatasi risiko serta penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi risiko telah dilaksanakan secara efektif;
4. Informasi dan komunikasi
Informasi adalah data yang telah diolah yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah sedangkan komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan simbol atau lambang tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik;
5. Pemantauan pengendalian intern, yaitu proses penilaian atas mutu kinerja Sistem Pengendalian Intern dan proses yang memberikan keyakinan bahwa temuan audit dan evaluasi lainnya segera ditindaklanjuti.

Sesuai amanah PP 60/2008, semua instansi baik di tingkat pusat maupun daerah diwajibkan untuk menyelenggarakan pengendalian intern dalam rangka menuju *good governance*. Kementerian Keuangan menyadari bahwa penerapan sistem pengendalian intern menjadi penopang reformasi keuangan negara yang harus dilaksanakan berdasarkan prinsip-prinsip *good governance*. Optimaslisasi penerapan Sistem Pengendalian Intern di Kementerian Keuangan sendiri telah dimulai pada tahun 2011 dengan diterbitkannya Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 152/KMK.09/2011 tentang Peningkatan Penerapan Pengendalian Intern di Lingkungan Kementerian Keuangan. Pada tahun 2012 KMK tersebut kemudian diubah dengan

KMK Nomor 435/KMK.09/2012 tentang Perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 152/KMK.09/2011 tentang Peningkatan Penerapan Pengendalian Internal di Lingkungan Kementerian Keuangan. Pada tahun 2013 kementerian keuangan menerbitkan KMK Nomor 32/KMK.09/2013 tentang Kerangka Kerja Penerapan Pengendalian Intern dan Pedoman Teknis Pemantauan Pengendalian Intern di Lingkungan Kementerian Keuangan.

Dalam KMK Nomor 32/KMK.09/2013 disebutkan bahwa Kerangka Kerja Penerapan Pengendalian Internal di Lingkungan Kementerian Keuangan adalah kerangka yang digunakan sebagai acuan oleh pimpinan unit eselon I dalam merancang, menerapkan, memantau, mengevaluasi, dan melakukan perbaikan berkelanjutan atas penerapan pengendalian intern pada unit masing-masing di Kementerian Keuangan. Sedangkan tujuan dari penerapan pengendalian intern yang tertuang dalam KMK Nomor 32/KMK.09/2013 adalah “untuk memberikan keyakinan yang memadai terhadap pencapaian tujuan organisasi”.

Adapun manfaat penerapan pengendalian intern yang diharapkan dari penerapan SPIP berdasarkan KMK Nomor 32/KMK.09/2013 yaitu:

1. Meningkatnya efektivitas dan efisiensi operasi;
2. Meningkatnya kualitas tata kelola dan sistem pelaporan;
3. Terjaganya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan perundang- undangan;
4. Meningkatnya pengamanan terhadap aset negara; dan
5. Meningkatnya reputasi organisasi dan kepercayaan para pemangku kepentingan.

Prinsip penerapan pengendalian intern di lingkungan Kementerian Keuangan yang terdapat dalam KMK Nomor 32/KMK.09/2013 adalah sebagai berikut:

1. Mendukung pencapaian tujuan organisasi;
2. Merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari proses organisasi dan pengambilan keputusan khususnya dalam perencanaan strategis;
3. Sistematis, terstruktur, dan tepat waktu;
4. Mempertimbangkan keseimbangan aspek biaya dan manfaat; dan
5. Menjaga kepatuhan terhadap hukum dan peraturan perundang- undangan.

C. Pemantauan Pengendalian Intern

Pada tahun 2009 COSO merilis Pedoman Pemantauan Sistem Pengendalian Internal (*Guidance on Monitoring Internal Control Systems*). Pedoman ini dimaksudkan untuk membantu organisasi memantau efektivitas sistem pengendalian internal mereka dan mengambil tindakan perbaikan yang diperlukan secara tepat waktu. Latar belakang diterbitkannya pedoman ini karena meskipun saat ini banyak organisasi telah melakukan pemantauan pengendalian internal secara efektif, namun informasi yang diberikan seringkali tidak dimanfaatkan (COSO 2009, 1). Sebaliknya dalam kasus lain, seringkali pemantauan yang rutin dan efektif tidak dilakukan, sehingga pengujian tambahan harus dilakukan pada saat menjelang akhir tahun. Hal ini tentu saja akan menambah biaya ekstra. Pedoman ini diharapkan dapat meningkatkan pemantauan pengendalian internal yang lebih efektif dengan biaya yang lebih efisien.

Larry Rittenberg, Ph.D., CIA, CPA, *chairman* COSO, menyatakan bahwa banyak organisasi dapat mencapai efisiensi yang lebih besar dengan melakukan pemantauan proses pengendalian internal yang sedang berlangsung. Pedoman Pemantauan Sistem Pengendalian Internal COSO merupakan upaya untuk membantu organisasi mencapai tujuan tersebut. Pedoman ini disusun sedemikian rupa sehingga mudah diadaptasi oleh setiap organisasi, dan membantu pembaca memahami bahwa pemantauan pengendalian internal yang efektif adalah pemantauan yang berbasis risiko dan sistem sekaligus (COSO 2009, 1).

Sebagaimana disebutkan dalam *COSO Framework*, komponen pemantauan pengendalian intern berguna untuk “memastikan bahwa pengendalian intern berjalan secara efektif”. Hal ini berarti bahwa pemantauan dapat dilakukan saat kegiatan sedang berlangsung dan/atau evaluasi terpisah yang memungkinkan manajemen untuk menentukan apakah komponen lain dari pengendalian intern berfungsi dari waktu ke waktu. Apabila ditemukan adanya kekurangan dalam pengendalian intern, masalah-masalah tersebut diidentifikasi dan dikomunikasikan secara tepat waktu kepada pihak-pihak yang bertanggung jawab untuk mengambil tindakan perbaikan.

Seiring dengan perkembangan organisasi *COSO framework* mengakui adanya perubahan risiko dari waktu ke waktu, begitu pula dengan kebutuhan manajemen untuk

memastikan bahwa sistem pengendalian intern relevan dan mampu mengatasi risiko baru yang muncul. Sehingga pemantauan pengendalian intern harus mampu untuk menilai apakah manajemen mempertimbangkan kembali desain pengendalian ketika risiko berubah, dan memverifikasi pengendalian yang ada telah dirancang untuk mengurangi risiko ke tingkat yang dapat diterima. Pemantauan pengendalian intern harus didasarkan pada analisis fundamental risiko dan pemahaman mengenai bagaimana pengendalian dapat mengelola atau mengurangi risiko tersebut.

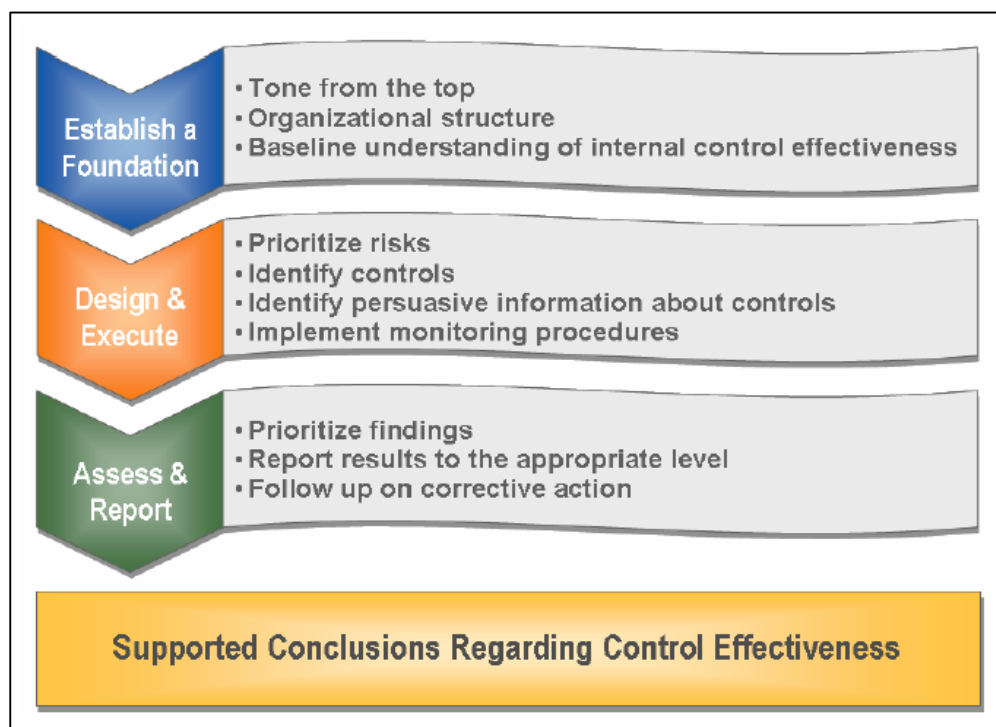
Pemantauan Pengendalian Intern yang efektif dalam *COSO Guidance on Monitoring*, harus melibatkan:

1. membangun landasan yang efektif untuk pemantauan,
2. merancang dan melaksanakan prosedur pemantauan yang diprioritaskan berdasarkan risiko, dan
3. melaporkan hasil, dan menindaklanjuti tindakan korektif jika diperlukan.

Proses pemantauan pengendalian intern ditunjukkan pada gambar 2.2 berikut:

Gambar 2.2

The Monitoring Process



Sumber: *COSO Guidance on Monitoring Internal Control Systems*

Pemantauan pengendalian intern akan berjalan efektif apabila direncanakan dan didukung oleh organisasi. Pembentukan dasar atau landasan untuk pemantauan melibatkan perencanaan dan dukungan organisasi. *Tone from the top* akan mempengaruhi reaksi pegawai terhadap pemantauan sehingga menciptakan lingkungan yang mendukung pengendalian. Organisasi yang menganggap penting peran manajemen dan dewan direksi dalam hal pemantauan akan menciptakan struktur organisasi yang mendukung pengendalian. Selanjutnya perencanaan meliputi juga pentingnya pemahaman mengenai efektivitas pengendalian intern yang merupakan titik awal untuk pemantauan lebih efektif. Pemahaman dari atasan tentang pentingnya pengendalian internal (termasuk *monitoring*).

Tone from the top termasuk dukungan manajemen dan dewan direksi mengenai pentingnya pengendalian intern akan mempengaruhi pegawai dalam melakukan dan bereaksi terhadap pemantauan. Apabila manajemen menunjukkan bagaimana pengendalian efektif serta konsisten mengkomunikasikan harapan-harapan tentang risiko dan pentingnya monitoring, maka akan memberikan jaminan bahwa risiko dikelola dengan baik atau dapat dikurangi.

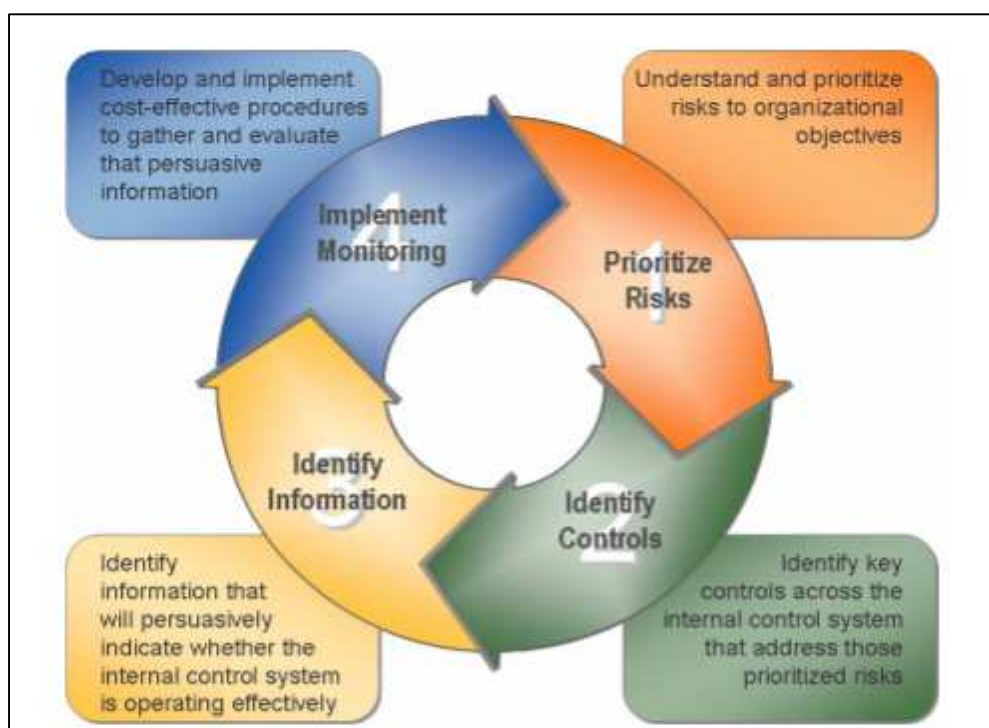
Organisasi yang menganggap penting peran manajemen dan dewan direksi dalam hal pemantauan akan menciptakan struktur organisasi yang mendukung pengendalian serta menggunakan evaluator dengan kemampuan yang tepat, objektivitas dan otoritas. Manajemen memiliki tanggung jawab utama untuk melaksanakan pengendalian intern yang efektif. Dalam kaitannya dengan pemantauan, manajemen harus memahami resiko organisasi serta memperoleh pemahaman tentang bagaimana manajemen mengelola dan mengurangi resiko-resiko yang menghambat tujuan organisasi. Dewan juga memonitor melalui penggunaan fungsi audit internal yang kompeten dan objektif untuk pengendalian yang tidak dapat dipantau secara objektif oleh manajemen. Pengawasan pengendalian intern yang efektif dilakukan oleh evaluator yang kompeten dan tujuan tepat dalam situasi tertentu. Kompetensi mengacu pada pengetahuan evaluator dari proses pengendalian sedangkan objektivitas evaluator mengacu sejauh mana evaluator dapat diharapkan untuk melakukan evaluasi tanpa kekhawatiran tentang konsekuensi kepentingan pribadi.

Pembentukan dasar pemantauan dimulai dengan pemahaman desain sistem pengendalian internal oleh organisasi serta memastikan apakah pengendalian telah dilaksanakan untuk mencapai tujuan pengendalian internal organisasi. Pemahaman dasar tentang efektivitas pengendalian internal merupakan titik awal yang tepat untuk pemantauan lebih efektif dan lebih efisien karena pemantauan yang berfokus pada perubahan mengidentifikasi baik di lingkungan atau dalam sistem pengendalian internal dan kemampuan organisasi untuk mengelola perubahan tersebut dengan benar.

Inti dari pengawasan yang efektif terletak dalam bagaimana organisasi merancang dan melaksanakan prosedur pemantauan dalam mengevaluasi pengendalian atas risiko yang penting untuk tujuan organisasi (COSO 2009, 17). Merancang dan melaksanakan prosedur pemantauan dimulai dari memprioritaskan risiko, mengidentifikasi pemantauan, mengidentifikasi informasi, serta mengimplementasikan pemantauan. Gambar 2.3 menyajikan model untuk membantu merancang dan menerapkan komponen pemantauan.

Gambar 2.3

Logical Monitoring Design Progression



Sumber: COSO *Guidance on Monitoring Internal Control Systems*

Merancang pemantauan yang efektif dimulai dengan pemahaman dan memprioritaskan risiko (*prioritize risks*) untuk mencapai tujuan penting organisasi. Memprioritaskan risiko membantu mengidentifikasi risiko yang cukup berarti untuk menjadi subjek dalam *control monitoring*. Prioritas risiko adalah bagian dari komponen penilaian risiko pengendalian internal. Dalam sistem pengendalian internal yang beroperasi dengan benar, komponen penilaian risiko secara rutin akan mengidentifikasi dan memprioritaskan risiko untuk tujuan organisasi.

Langkah selanjutnya adalah memitigasi risiko penting melalui *key control*. *Key control* penting untuk mendukung kesimpulan mengenai efektivitas sistem pengendalian intern. Dengan mengidentifikasi *key control* manajemen dapat mendeteksi kegagalan yang mungkin akan mempengaruhi tujuan organisasi dan mencegah kegagalan terjadi, sehingga manajemen dapat memfokuskan pemantauan pada area tersebut.

Setelah *key control* dicatat, evaluator mengidentifikasi informasi yang akan mendukung kesimpulan mengenai pelaksanaan pengendalian intern apakah telah berjalan efektif sesuai dengan perencanaan. Dengan mengidentifikasi informasi memungkinkan organisasi untuk mengetahui bagaimana kegagalan bisa terjadi sehingga berguna untuk menentukan prosedur pemantauan serta frekuensi pemantauan yang harus dilaksanakan. Informasi ini kemudian akan mempengaruhi keputusan mengenai jenis, waktu, dan tingkat pemantauan.

Dengan memprioritaskan risiko, mengidentifikasi *key control*, dan mengidentifikasi informasi, organisasi dapat mengimplementasikan prosedur pemantauan untuk mengevaluasi efektivitas pengendalian intern serta mengevaluasi kemampuan sistem untuk mengelola atau mengurangi risiko. Pemantauan melibatkan penggunaan prosedur pemantauan dan/atau evaluasi terpisah untuk mengumpulkan dan menganalisis informasi yang mendukung kesimpulan tentang efektivitas pengendalian internal di semua lima komponen COSO.

Proses monitoring selesai ketika hasilnya disusun dan dilaporkan kepada personil yang tepat. Tahap akhir ini memungkinkan hasil pemantauan baik untuk mengkonfirmasi harapan ditetapkan sebelumnya tentang efektivitas pengendalian

intern, atau mengidentifikasi kekurangan untuk melakukan tindakan korektif. Dengan memprioritaskan dan mengkomunikasikan hasil organisasi dapat menentukan tingkat dimana kekurangan potensial harus dilaporkan serta menentukan tindakan korektif yang harus diambil.

Kekurangan pengendalian harus dilaporkan ke orang langsung bertanggung jawab untuk operasi pengendalian (kecuali dalam kasus dugaan penipuan) dan manajemen yang memiliki tanggung jawab pengawasan dan setidaknya satu tingkat lebih tinggi. Dengan melaporkan sedikitnya dua tingkat ini memberikan informasi yang diperlukan kepada orang yang bertanggung jawab untuk memperbaiki pengendalian dan juga membantu memastikan bahwa orang yang tepat terlibat dalam penilaian tingkat keparahan dan tindak lanjut. Dalam situasi di mana penipuan diduga, pelaporan tidak mungkin terjadi kepada orang langsung bertanggung jawab untuk operasi pengendalian. Ini harus terjadi ke tingkat yang lebih tinggi, termasuk kepada manajemen senior dan dewan yang sesuai.

Laporan kepada pihak eksternal diperlukan untuk memberitahu mengenai efektivitas sistem pengendalian intern yang telah diterapkan organisasi, sehingga berguna untuk menahan pemeriksaan oleh pihak luar yang tidak memiliki pengetahuan implisit manajemen pengendalian, serta memberikan informasi yang cukup untuk membentuk pendapat tentang efektivitas pengendalian intern. Sebuah organisasi mungkin akan bermanfaat untuk membandingkan lingkup program monitoring dengan kebutuhan pihak eksternal, seperti auditor dan regulator, untuk memastikan bahwa semua pihak memahami dan menyetujui persyaratan umum.

D. Menilai Efektivitas Pemantauan Pengendalian Intern

Sistem pengendalian intern yang efektif memungkinkan organisasi untuk mengelola risiko dan ketidakpastian dalam lingkungan mereka serta proses dan informasi yang berguna untuk membuat keputusan. Dengan pemantauan pengendalian intern yang efektif, organisasi dapat mengurangi risiko kerugian, membantu memastikan keandalan laporan keuangan dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan (COSO 2009, 53).

Sebagaimana disebutkan dalam COSO *framework*, komponen pemantauan pengendalian internal bertujuan untuk "memastikan pengendalian internal terus beroperasi secara efektif." Tujuan utama dari pemantauan tercapai ketika organisasi menggunakan cara yang paling efisien yang memungkinkan untuk mengumpulkan dan mengevaluasi informasi persuasif yang tepat mengenai efektivitas sistem pengendalian internal dalam menghadapi risiko yang berarti untuk tujuan organisasi.

Untuk menilai efektivitas pemantauan pengendalian intern, COSO (2009, 53) memberikan pedoman *Assessing the Effectiveness and Efficiency of Monitoring*. Pedoman penilaian efektivitas pemantauan pengendalian intern tersebut berupa 4 pertanyaan yang berkaitan dengan penerapan pemantauan pengendalian intern, sebagai berikut:

1. Apakah organisasi telah mempertimbangkan semua risiko material yang dapat mempengaruhi tujuannya? Sejak berapa lama organisasi telah mendiskusikan risiko yang ditemui terkait dengan operasi, pelaporan keuangan, atau kepatuhan terhadap hukum dan peraturan (pada tingkat detail yang sesuai)? Apakah periode waktu tersebut dapat diterima?
2. Adakah *error* yang diakibatkan dari kegagalan pengendalian terdeteksi secara tepat waktu oleh prosedur pemantauan rutin organisasi? Jika ada, apakah ada perubahan dalam pemantauan yang diharapkan dapat mencegah kegagalan serupa di masa depan?
3. Apakah ada perubahan yang telah terjadi dalam lingkungan organisasi, orang, proses, atau teknologi, dan apakah organisasi telah secara tepat mempertimbangkan dampak dari perubahan tersebut pada pengendalian intern, termasuk kemungkinan perubahan prosedur pemantauan terkait?
4. Apakah hasil dari audit internal, audit eksternal, atau ujian peraturan memberitahukan organisasi tentang efektivitas pengendalian? Apakah laporan tersebut menemukan adanya defisiensi pengendalian yang tidak diidentifikasi oleh pengendalian?

E. Pemantauan Pengendalian Intern di Kementerian Keuangan

Pemantauan Pengendalian Intern digunakan untuk memastikan bahwa sistem pengendalian intern telah diimplementasikan dengan baik. Dalam penjelasan pasal 3 ayat (1) huruf e PP 60/2008 disebutkan bahwa Yang dimaksud dengan “pemantauan pengendalian intern” adalah proses penilaian atas mutu kinerja Sistem Pengendalian Intern dan proses yang memberikan keyakinan bahwa temuan audit dan evaluasi lainnya segera ditindaklanjuti.

Tujuan pemantauan pengendalian intern berdasarkan KMK Nomor 32/KMK.09/2013 adalah:

1. membantu pimpinan unit kerja untuk meningkatkan penerapan pengendalian intern dalam rangka pencapaian tujuan organisasi;
2. memastikan pengendalian utama dijalankan sesuai dengan sistem, prosedur, dan ketentuan perundang-undangan yang berlaku; dan
3. memastikan kecukupan rancangan pengendalian intern.

KMK Nomor 32/KMK.09/2013 menyebutkan pelaksana pemantauan pengendalian intern di Lingkungan Kementerian Keuangan adalah unit kepatuhan internal (UKI), dengan rincian sebagai berikut:

1. Pelaksana pemantauan tingkat eselon I adalah UKI tingkat eselon I (UKI-El), mempunyai lingkup tugas pemantauan pada unit kerja kantor pusat bagi unit eselon I yang memiliki unit vertikal dan lingkup tugas pemantauan pada seluruh unit kerja eselon I bagi unit eselon I yang tidak memiliki unit vertikal.
2. Pelaksana pemantauan tingkat wilayah adalah UKI tingkat wilayah (UKI-W), mempunyai lingkup tugas pemantauan pada unit kerja kantor wilayah.
3. Pelaksana pemantauan tingkat kantor pelayanan (operasional) adalah UKI tingkat kantor pelayanan (UKI-P), mempunyai lingkup tugas pemantauan pada unit kerja kantor pelayanan/operasional.

Sesuai amanat PP 60/2008 Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan pemantauan Sistem Pengendalian Intern. Dalam PP 60/2008 ayat 43 menyebutkan bahwa: “Pemantauan Sistem Pengendalian Intern ...dilaksanakan melalui pemantauan

berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya.” KMK Nomor 32/KMK.09/2013 juga menyatakan bahwa:

Pemantauan adalah salah satu unsur pengendalian intern yang penting dalam rangka memastikan bahwa pengendalian intern terus beroperasi secara efektif dari waktu ke waktu. Pemantauan tersebut dapat dilakukan melalui dua cara, yaitu pemantauan berkelanjutan dan evaluasi terpisah. Pemantauan berkelanjutan dilaksanakan melalui kegiatan pengawasan/ supervisi oleh manajemen yang melekat dalam operasi normal suatu entitas. Evaluasi terpisah pada Kementerian Keuangan dioptimalkan melalui pemantauan pengendalian utama dan pemantauan efektivitas implementasi dan kecukupan rancangan yang dilakukan oleh pelaksana pemantauan pengendalian intern.

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa kegiatan pemantauan pengendalian intern bertujuan memastikan pengendalian internal dilakukan secara efektif. Kegiatan pemantauan tersebut dilakukan dengan dua cara yaitu pemantauan berkelanjutan dan evaluasi terpisah. Pemantauan berkelanjutan (*on going monitoring*) adalah pemantauan atas pengendalian intern yang melekat dalam aktivitas operasi normal suatu entitas, yaitu meliputi aktivitas pengelolaan dan pengawasan rutin, dan tindakan lainnya yang dilaksanakan pemilik pengendalian dalam rangka pelaksanaan tugasnya. Sedangkan pemantauan dengan evaluasi terpisah (*separate evaluation*) dilaksanakan oleh orang yang terlatih dan terpisah dari operasi (auditor internal) atau orang dalam organisasi yang sebagai bagian dari tugas rutinnya bertanggung jawab untuk mengawasi proses atau memantau operasi pengendalian tertentu (pelaksana pemantauan) dengan menggunakan pemantauan pengendalian utama dan pemantauan efektivitas implementasi dan kecukupan rancangan yang dilakukan oleh pelaksana pemantauan pengendalian intern.