

Membangun SPIP: Mencari Model Implementasi Komprehensif

Marno Kastowo, M.E., Ak.

Abstrak

PP 60 Tahun 2008 mewajibkan menteri, kepala lembaga, gubernur, bupati, dan walikota untuk mengimplementasikan SPIP dan menetapkan BPKP sebagai Pembina SPIP. BPKP telah melakukan sosialisasi dan diklat SPIP agar setiap instansi memahami makna SPIP, menyadari pentingnya SPIP, dan mampu mengimplementasikan SPIP. Peserta diklat dan sosialisasi umumnya dapat memahami makna dan arti penting SPIP dalam penyelenggaraan pemerintahan namun belum mengetahui bagaimana cara mengimplementasikan SPIP. Narasumber BPKP umumnya kesulitan untuk menjelaskan langkah praktis implementasi karena materi sosialisasi dan bahan ajar diklat belum mencakup langkah-langkah nyata untuk menerapkan kerangka kerja SPIP secara komprehensif. Tulisan ini berusaha untuk merumuskan panduan praktik implementasi SPIP secara komprehensif melalui studi literatur.

Implementasi SPIP dapat diawali dengan pembangunan falsafah manajemen risiko (lingkungan pengendalian dalam arti sempit), penetapan tujuan organisasi dan tujuan kegiatan, identifikasi dan penilaian risiko, pelaksanaan kegiatan pengendalian, pembangunan mekanisme informasi dan komunikasi yang dapat mengukur dan melaporkan risiko aktual dan biaya yang ditimbulkan, monitoring, dan pengembangan lingkungan pengendalian dalam arti luas. Langkah tersebut diterapkan dari tingkat aktivitas, unit organisasi, dan diintegrasikan untuk entitas organisasi secara menyeluruh. Monitoring dan perbaikan yang berkelanjutan akan menjamin SPIP dapat berfungsi efektif.

Kata Kunci: Implementasi SPIP, SPIP Komprehensif, Sektor Publik

PENDAHULUAN

Krisis ekonomi 1997 menimbulkan kesadaran publik bahwa tanpa pengendalian yang memadai penyelenggaraan pemerintahan mudah terjerumus ke dalam masalah korupsi, kolusi, dan nepotisme. Kesadaran tersebut memperoleh penguatan secara formal dalam pasal 58 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang mewajibkan presiden untuk menyelenggarakan sistem pengendalian intern lingkungan pemerintahan secara menye-

luruh. Untuk melaksanakan amanat undang-undang tersebut presiden menetapkan PP 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang mewajibkan menteri, kepala lembaga, gubernur, bupati, dan walikota untuk mengimplementasikan SPIP di lingkungannya dan menetapkan BPKP sebagai pembina penyelenggaraan SPIP. Sebagai pembina SPIP, BPKP telah melakukan sosialisasi dan diklat teknis agar kementerian, lembaga, dan instansi pemerintahan memahami makna, menyadari arti

penting, dan mulai mengimplementasikan SPIP. Pengalaman penulis menunjukkan bahwa umumnya peserta diklat dan sosialisasi dapat memahami makna dan arti penting SPIP dalam penyelenggaraan pemerintahan tetapi belum memahami cara untuk membangun SPIP secara komprehensif di lingkungan instansi masing-masing.

Materi bahan ajar dan sosialisasi BPKP belum mencakup langkah-langkah nyata untuk membangun SPIP secara komprehensif. Alih-alih mengembangkan panduan praktis implementasi SPIP, BPKP justru lebih dulu mengembangkan alat untuk menilai SPI dalam bentuk *Diagnostic Assesment* yang lebih bermanfaat untuk mengidentifikasi hal-hal yang harus diperbaiki pada setiap unsur pengendalian. Ketidakterediaan pedoman praktis untuk membangun SPIP dapat menyebabkan kebingungan dan menyurutkan semangat kementerian, lembaga, serta pemda untuk segera mengimplementasikan SPIP.

Tulisan ini bertujuan untuk mencari model yang berisi langkah-langkah praktis untuk membangun SPIP secara komprehensif. Suatu model praktis yang dapat dimanfaatkan oleh semua entitas dan aktivitas organisasi dengan tanpa melihat perbedaan ukuran, budaya, dan pengalaman manajemen risiko. Mengingat SPIP pada dasarnya merupakan adopsi dan adaptasi dari konsep pengendalian menurut *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* maka penelitian dilakukan dengan studi literatur mengenai implementasi *COSO's Enterprise Risk Management Integrated Framework* pada sektor privat serta pedoman standar pengendalian intern sektor publik dari INTOSAI. Dari hasil studi tersebut akan dirumuskan suatu

model praktis yang dapat digunakan untuk membangun SPIP secara komprehensif.

PEMBAHASAN

Gambaran Umum SPIP

SPIP merupakan sistem pengendalian yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan daerah. SPIP dilaksanakan menyatu dan menjadi bagian integral dari kegiatan instansi pemerintah. SPIP bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset, dan ketepatan pada peraturan perundang-undangan.

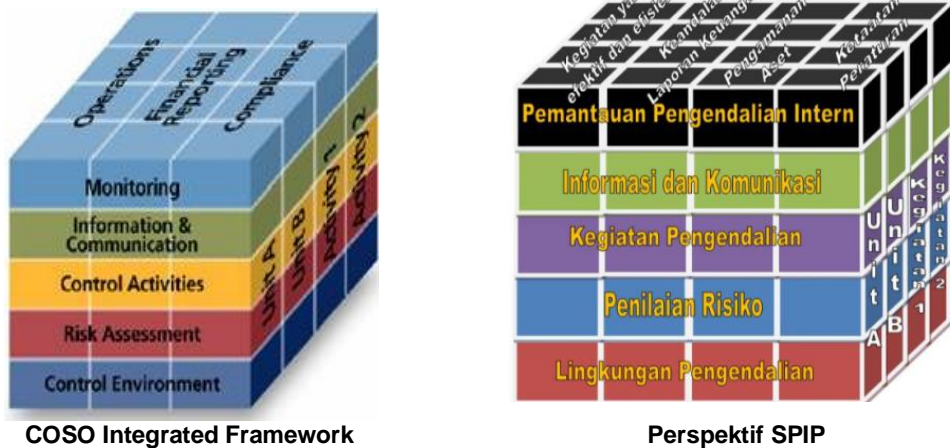
Menurut BPKP (2009), selain untuk melaksanakan amanat UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan PP 60 Tahun 2008 tentang SPIP, implementasi SPIP juga timbul dari kesadaran atas kegagalan pelaksanaan sistem pengendalian yang telah diterapkan sebelumnya dalam mencegah korupsi, kolusi, dan nepotisme dalam penyelenggaraan pemerintahan. Pengendalian intern sebelum SPIP dilakukan mengacu pada Inpres No.15 Tahun 1983 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengawasan, Inpres No. 1 Tahun 1989 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengawasan Melekat, serta Kepmenpan No.93/Menpan/1994 tentang Petunjuk Pengawasan Melekat. Penyebab kegagalan pengendalian tersebut antara lain terjadi karena adanya reduksi makna pengawasan melekat. Pengawasan melekat yang secara ilmiah merupakan pengendalian yang dibangun melekat pada kegiatan (*built in control*) mengalami reduksi makna sebagai pengawasan langsung dari atasan kepada bawahan. Kegagalan juga terjadi karena pengenda-

lian lebih berorientasi pada “*hard factor*” yang bersifat statik. Pengendalian dianggap kuat jika organisasi telah memiliki unsur-unsur pengendalian yang dikelompokkan ke dalam enam sarana: struktur organisasi, kebijakan pelaksanaan, rencana kerja, prosedur kerja, pencatatan dan pelaporan, serta pembinaan personil. Peran faktor manusia yang bersifat dinamik berupa kesadaran dan tanggung jawab semua personil terhadap pentingnya pengendalian dalam organisasi (*soft factor*) belum memperoleh perhatian

yang serius, padahal *soft factor*/aspek dinamik merupakan kunci efektivitas pengendalian karena subjek pengendalian adalah manusia.

SPIP merupakan adopsi konsep pengendalian COSO dengan berbagai penyesuaian untuk diterapkan pada sektor publik di Indonesia. Adopsi dan adaptasi tersebut dapat dilihat dari kemiripan antara COSO *Integrated Framework* dengan perspektif SPIP sebagaimana terlihat dalam Gambar 1 sebagai berikut:

Gambar 1.
COSO Integrated Framework dan Perspektif SPIP



Gambar 1 menunjukkan bahwa untuk mewujudkan operasi yang efektif dan efisien, keandalan laporan keuangan, pengamanan aset, dan ketaatan terhadap peraturan maka setiap aktivitas dan unit organisasi perlu mengimplementasikan lima komponen pengendalian yang integral. Lima komponen tersebut meliputi: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, serta pemantauan pengendalian. Gambar 1 juga menunjukkan bahwa pengamanan aset negara merupakan masalah yang serius sehingga

perlu dinyatakan secara tegas sebagai tujuan implementasi SPIP. SPIP telah menekankan pentingnya aspek dinamik & *soft factor* dalam pengendalian dengan mengakui lingkungan pengendalian sebagai unsur pengendalian.

Sosialisasi dan Diklat SPIP oleh BPKP dan Kelemahannya

Pasal 59 PP 60 Tahun 2008 tentang SPIP telah *menunjuk* BPKP sebagai Pembina penyelenggaraan SPIP. Pembinaan oleh BPKP tersebut dilaksanakan melalui

penyusunan pedoman teknis penyelenggaraan SPIP, sosialisasi SPIP, diklat SPIP, pembimbingan dan konsultasi SPIP, serta peningkatan kompetensi auditor aparat pengawasan intern

pemerintah. BPKP telah merespon tugas tersebut dan menegaskan bahwa penyelenggaraan SPIP akan dilaksanakan dalam tahapan implementasi sebagai berikut:

Gambar 2. Tahap-Tahap Implementasi SPIP



Sesuai dengan tahapan tersebut, BPKP telah aktif memfasilitasi implementasi SPIP dengan melakukan sosialisasi SPIP, menyiapkan alat pemetaan pengendalian (*diagnostic assessment tools*), serta menerbitkan panduan cara pembangunan infrastruktur dan internalisasi setiap unsur SPIP. Untuk mendukung sosialisasi dan pembangunan unsur-unsur SPIP, BPKP melalui Pusdiklat Pengawasan BPKP telah menerbitkan enam modul diklat SPIP, yaitu:

- Modul 1 Gambaran Umum SPIP
- Modul 2 Lingkungan Pengendalian
- Modul 3 Penilaian Risiko
- Modul 4 Kegiatan Pengendalian
- Modul 5 Informasi dan Komunikasi
- Modul 6 Pemantauan Pengendalian Intern.

Modul 1 Gambaran Umum SPIP menguraikan makna dan arti penting SPIP

bagi kementerian/lembaga/instansi pemerintah. Modul 2 sampai dengan Modul 6 menjelaskan unsur dan subunsur SPIP secara rinci, lengkap dengan penjelasan mengenai pembangunan infrastruktur dan internalisasi tiap-tiap subunsur SPIP. Walaupun modul tersebut telah menguraikan secara lengkap cara membangun setiap unsur dan subunsur SPIP namun tidak menyediakan panduan untuk membangun SPIP secara komprehensif.

Membangun SPIP dengan mengimplementasikan semua subunsur pengendalian bukan merupakan hal yang praktis, belum tentu efektif, dan memerlukan sumber daya yang besar. Tidak ada rancangan SPI yang mampu memenuhi kebutuhan semua instansi pemerintah. Pengendalian harus dirancang sesuai dengan sifat aktivitas dan kondisi entitas yang bersangkutan. Modul dan bahan sosialisasi

BPKP tidak memuat langkah praktis untuk membangun SPIP yang bersifat selektif tetapi komprehensif. BPKP juga belum menerbitkan pedoman teknis untuk membangun SPIP secara komprehensif. Hal-hal tersebut menimbulkan kesulitan narasumber BPKP untuk memberikan tunjutan kepada peserta diklat dan sosialisasi yang akan membangun SPIP secara komprehensif di instansi masing-masing. Jika dibiarkan, hal tersebut dapat menyurutkan gairah dan komitmen untuk segera mengimplementasikan SPIP.

Beberapa Model Implementasi Sistem Pengendalian Intern Berbasis COSO yang Komprehensif

“Building-block approach” Ballau dan Heitger

Ballau dan Heitger (2005) menyadari bahwa merubah kultur untuk menerapkan *Entreprise Risk Management* (ERM) secara utuh membutuhkan waktu yang

lama dan biaya yang besar. Oleh karena itu mereka mengemukakan suatu pendekatan untuk mengimplementasikan COSO's *Entreprise Risk Management Integrated Framework* yang dapat diterapkan untuk berbagai ukuran organisasi, berbagai budaya organisasi, dan berbagai pengalaman manajemen risiko yang diberi nama “*building-block approach*”. Pendekatan tersebut memilih unsur-unsur pengendalian secara selektif untuk memulai membangun SPI yang komprehensif.

Kunci pendekatan ini adalah mulai dari tujuan dan risiko organisasi, kemudian melaksanakan semua tahap pengendalian dengan mengambil unsur pengendalian secara selektif. Sistem yang selektif dan komprehensif tersebut dijadikan sebagai pondasi bagi pengembangan pengendalian yang lebih lengkap secara bertahap. Secara garis besar pendekatan Ballau dan Heitger dapat dituangkan dalam tabel sebagai berikut:

Table 1. “building-block approach” Ballau dan Heitger

No	Tahap	Langkah Praktis
1	<i>Internal Enviroment</i>	Mengembangkan falsafah manajemen risiko Menciptakan kultur manajemen risiko Membuat struktur organisasi manajemen risiko
2	<i>Objective Setting</i>	Menetapkan secara tegas tujuan stratejik, strategi, serta tujuan operasional Menentukan selera risiko organisasi secara luas
3	<i>Event Identification</i>	Mengidentifikasi risiko yang mungkin terjadi Mempertimbangkan keterkaitan antar risiko Mengidentifikasi isu pengukuran yang terkait dengan teknik/metodologi yang digunakan
4	<i>Risk Assessment</i>	Memilih teknik penilaian risiko Menilai probabilitas kejadian risiko Menilai dampak biaya dari risiko Membuat peta risiko
5	<i>Risk Response</i>	Mengidentifikasi dan memilih respon untuk setiap risiko Mempertimbangkan respon terpilih pada risiko lain Menyesuaikan peta risiko
6	<i>Control Activities</i>	Membagi risiko Mengurangi risiko Menyesuaikan peta risiko

No	Tahap	Langkah Praktis
7	<i>Information and Communication</i>	Meyakinkan bahwa sistem informasi dapat mengukur dan melaporkan risiko Mengomunikasikan efektivitas manajemen risiko dan biayanya
8	<i>Monitoring</i>	Melaksanakan evaluasi risiko terpisah Mengevaluasi kembali penilaian risiko Memperluas penerapan manajemen risiko

Pembangunan SPI dengan pendekatan Ballau dan Heitger dapat dijelaskan sebagai berikut:

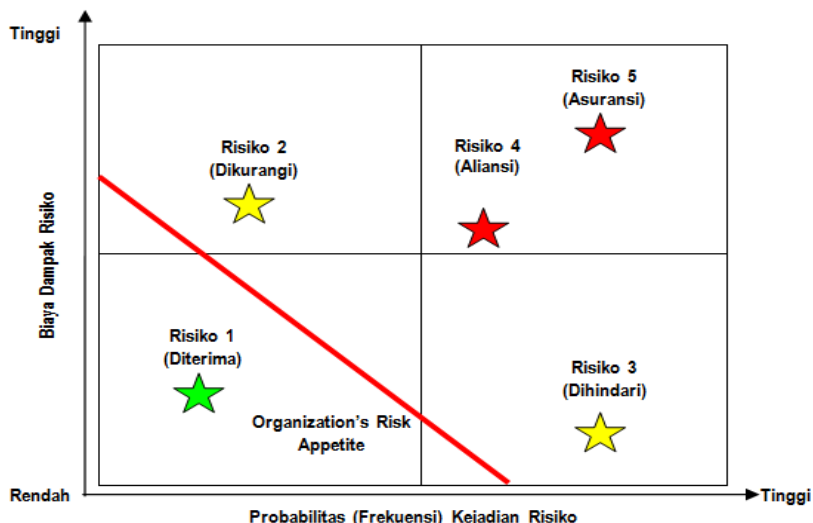
– **Mempersiapkan lingkungan internal untuk penerapan manajemen risiko.**

Organisasi harus memahami selera risiko dari setiap *stakeholder* kunci. Menyelaraskan selera risiko para *stakeholder* menjadi selera risiko organisasi. Organisasi menciptakan kultur manajemen risiko dengan menekankan nilai integritas dan etika pada setiap urusan, menekankan pentingnya komitmen dan kapabilitas pegawai melalui insentif dan pengukuran kinerja, serta mendesain kebijakan dan praktik SDM yang baik. Agar lebih formal, organisasi perlu membuat uraian tanggung jawab untuk manajemen dan pimpinan serta mempertimbangkan adanya komite & manajemen yang menangani urusan risiko.

– **Penetapan tujuan organisasi dan implementasi manajemen risiko**

Organisasi harus menspesifikasi tujuan strategik, tujuan operasional, dan menetapkan strategi untuk mencapai tujuan. Untuk setiap tujuan, organisasi mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi pencapaian tujuan dan risiko yang dapat menghambat pencapaian tujuan; menetapkan metode/teknik untuk menilai dan mengukur risiko, serta melakukan analisis risiko dalam kategori strategik, operasional, pelaporan, & ketaatan. Selanjutnya, organisasi menetapkan metode untuk menganalisis tingkat probabilitas dan dampak suatu risiko serta memetakan risiko berdasarkan dampak dan probabilitas. Pemetaan risiko berdasarkan selera risiko dapat digambarkan sebagai berikut:

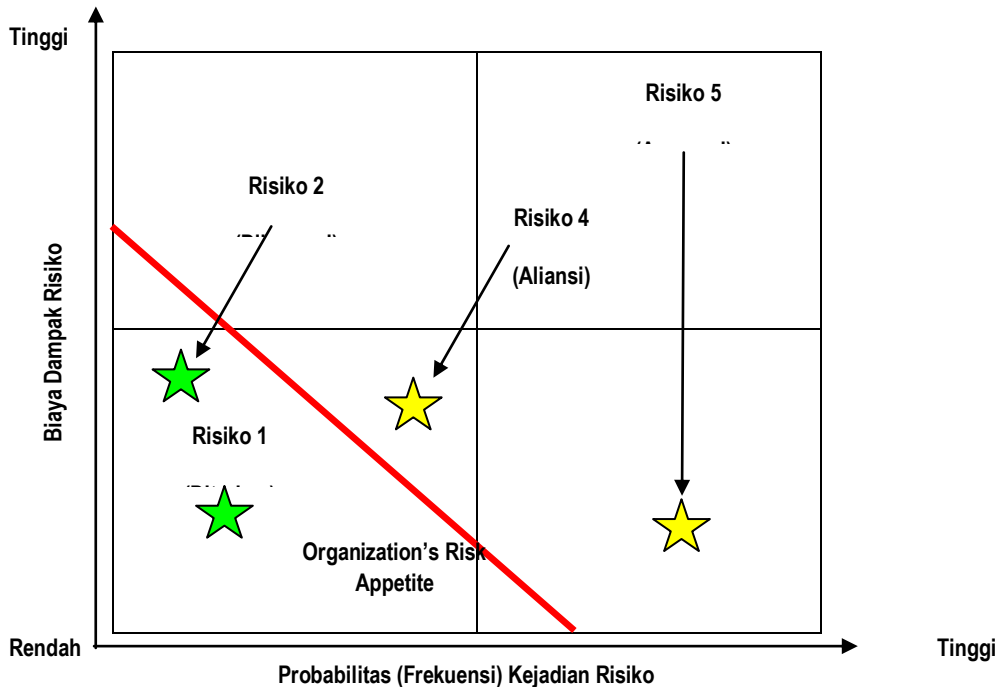
Gambar 2. Pemetaan Risiko dan Selera Risiko



Berdasarkan analisis risiko, organisasi menetapkan respon untuk setiap risiko apakah akan diterima, dihindari, dibagi, atau dikurangi. Organisasi juga harus mempertimbangkan efek respon terha-

dap suatu risiko pada risiko lain dan menyesuaikan peta risiko yang dihasilkan pada tahap penilaian risiko sebagaimana dapat terdapat pada Gambar 3.

Gambar 3 Peta Risiko Disesuaikan dengan Respon terhadap Risiko



– Kegiatan pengendalian

Organisasi yang memilih respon untuk mengurangi risiko harus menetapkan kegiatan pengendalian yang tepat & menghitung biayanya. Biaya untuk mengurangi risiko meliputi semua biaya untuk asuransi, aliansi, & implementasi aktivitas pengendalian. Pelaksanaan respon terhadap risiko biasanya tidak menghilangkan risiko. Oleh karena itu, biaya pengendalian juga mencakup biaya atas risiko residual.

– Informasi dan Komunikasi

Secara minimal, sistem informasi dan komunikasi harus dapat melacak dan

melaporkan informasi kejadian aktual (termasuk yang dapat dihindari organisasi). Sistem informasi harus mampu melaporkan biaya pengendalian aktual untuk ditandingkan dengan estimasinya. Sistem komunikasi harus mampu menjamin pelaporan manajemen risiko di semua jenjang secara tepat waktu sehingga efektivitas dan biaya manajemen risiko selalu tersedia *up to date* bagi pimpinan.

– Pemantauan

Pemantauan merupakan dasar bagi organisasi untuk memutuskan pengembangan lebih lanjut penerapan mana-

jemen risiko. Dengan membandingkan kejadian aktual dan biayanya dengan estimasi risiko dan dampaknya organisasi dapat memperbaiki mutu proses penilaian risiko dan penentuan responnya. Apabila pimpinan dan manajemen sudah nyaman dan merasakan manfaat manajemen risiko yang dijalankan maka kultur dan falsafah risiko yang lebih luas dan lebih mantap dapat dikembangkan untuk seluruh organisasi.

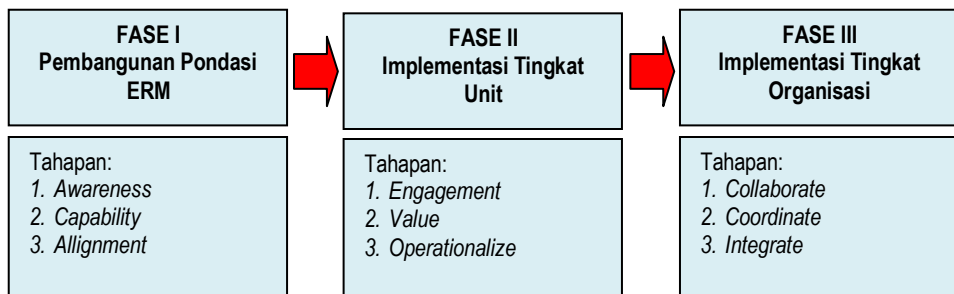
Tiga Fase Implementasi Menurut Institute of Management Accountants

Institute of Management Accountants (2007) menyatakan bahwa implementasi ERM sangat tergantung pada kondisi organisasi. Tidak ada resep khusus yang menjamin kesuksesan implementasi pada setiap organisasi. Pendekatan umum yang sering digunakan adalah membentuk tim ERM untuk memfasilitasi

lokakarya risiko, membantu pimpinan dan unit organisasi memahami risiko, mengumpulkan data seluruh organisasi, dan membantu pelaporan risiko pada pimpinan puncak. Elemen umum dalam implementasi ERM adalah: adanya komitmen pimpinan; kebijakan risiko; pelaporan kepada manajemen dan pimpinan; pengembangan kerangka risiko; pengembangan istilah baku risiko; teknik identifikasi risiko; sarana penilaian risiko; sarana pelaporan dan monitoring risiko; mengintegrasikan risiko dengan uraian tugas / jabatan dan tanggung jawab pegawai; mengintegrasikan risiko dengan fungsi penganggaran; serta mengintegrasikan penilaian risiko ke dalam strategi organisasi.

Menurut IMA, implementasi ERM dapat dikembangkan dalam tiga fase dengan tahapan utama sebagai berikut:

Gambar 4. Tahapan Implementasi ERM



Gambar 4 menunjukkan bahwa implementasi pengendalian secara utuh diawali dengan peletakan pondasi untuk penerapan manajemen risiko, implementasi pada tingkat segmen dan unit organisasi, serta implementasi secara penuh

pada tingkat organisasi. Implementasi dapat dilaksanakan dalam 9 tahap. Kegiatan yang harus dilakukan untuk setiap tahap dapat disajikan secara ringkas dalam tabel berikut ini:

Tabel 2. Tahapan Implementasi ERM menurut IMA

Tahapan	Tujuan Tahapan
<i>Awareness</i>	Membangun visi manajemen risiko, strategi dan kesadaran
<i>Capability</i>	Membangun struktur dasar manajemen risiko, sumber daya, dan model implementasi
<i>Alignment</i>	Menyatukan tujuan melalui komitmen manajemen risiko
<i>Engagement</i>	Melaksanakan komitmen pada area/isu tertentu
<i>Value</i>	Menunjukkan manfaat nyata dari pelaksanaan manajemen risiko
<i>Operationalize</i>	Menerapkan secara penuh ERM pada tingkat unit organisasi
<i>Collaborate</i>	Meningkatkan kolaborasi tim manajemen risiko segmen lain untuk mengatasi keterkaitan antar risiko
<i>Coordinate</i>	Meningkatkan koordinasi antar area/unit organisasi
<i>Integrate</i>	Mengintegrasikan secara penuh ERM dengan perencanaan, manajemen kinerja, manajemen mutu, dan proses manajemen kunci lainnya

Pedoman bagi standar pengendalian internal sector publik INTOSAI 2004

Menurut pedoman standar pengendalian intern untuk sektor publik yang dikeluarkan *International Organization of Supreme Audit Institutions / INTOSAI (2004)*, pengendalian intern merupakan suatu proses integral dinamik yang selalu disesuaikan dengan perubahan yang dihadapi organisasi. Manajemen dan pegawai pada setiap level terlibat dalam proses ini untuk menentukan risiko dan memberikan jaminan yang layak atas pencapaian misi dan tujuan umum entitas organisasi. SPI akan efektif jika bersifat padu/melekat dan menjadi bagian utuh dari aktivitas organisasi.

Pedoman INTOSAI 2004 menegaskan bahwa manajemen, auditor internal, dan pegawai memiliki tanggung jawab terhadap pengendalian; sementara eksternal seperti auditor eksternal, legislator, penerima manfaat, serta rekanan memiliki pengaruh pada pengendalian intern. Pedoman telah menguraikan unsur-unsur pengendalian intern secara rinci. Pedoman tidak menguraikan tahapan implementasi SPI tetapi memberikan contoh berupa matriks untuk menentukan unsur pengendalian intern yang harus diimplementasikan untuk mencapai tujuan tertentu sebagaimana tabel 3 berikut ini.

Tabel 3. Matriks Pengembangan Pengendalian – INTOSAI 2004

Unit Organisasi: Tujuan:				
Lingkungan Pengendalian	Penilaian Risiko	Aktivitas Pengendalian	Informasi dan Komunikasi	Monitoring
Unsur yang relevan	Unsur yang relevan	Unsur yang relevan	Unsur yang relevan	Unsur yang relevan

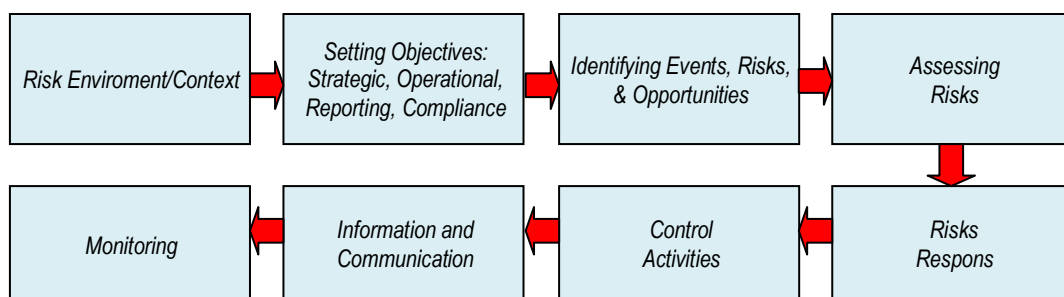
Tabel 3 menunjukkan bahwa unsur lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan monitoring harus diterapkan secara komprehensif mengacu pada tujuan yang akan dicapai organisasi.

Sebagai pelengkap pedoman tersebut, INTOSAI (2004) menerbitkan *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector—Further Information on Entity Risk Management* sebagai kerangka untuk menerapkan prinsip-prinsip *entity risk management* di sektor publik dan sebagai dasar agar aktivitas manajemen risiko dapat dievaluasi.

INTOSAI menganggap penting COSO *Entity Risk Management* karena eksistensi entitas adalah untuk menghasilkan

manfaat bagi pemangku kepentingan. Setiap entitas menghadapi ketidakpastian dan manajemen harus menentukan seberapa jauh ketidakpastian yang dapat diterima dalam menciptakan manfaat bagi pemangku kepentingan (*stakeholders*). Menurut INTOSAI, *entity risk management* merupakan suatu proses yang dipengaruhi oleh pimpinan puncak organisasi, manajemen, & pegawai lain yang diterapkan dalam penentuan strategi dan diterapkan diseluruh entitas, dirancang memajemen risiko sesuai selera risiko entitas, dan untuk memberikan keyakinan yang memadai terhadap pencapaian tujuan organisasi. ERM terdiri dari delapan komponen yang dapat diterapkan dengan tahapan sebagai berikut:

Gambar 4. Tahapan Implementasi Entity Risk Management



Gambar 4 menunjukkan bahwa tahapan ERM dibangun secara lengkap di mulai dari mempersiapkan lingkungan pengendalian yang diperlukan untuk implementasi manajemen risiko, penetapan tujuan, pelaksanaan manajemen risiko dan aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta monitoring. Lingkungan pengendalian yang harus disiapkan untuk implementasi manajemen risiko meliputi falsafah manajemen risiko; selera risiko; pengawasan pimpinan;

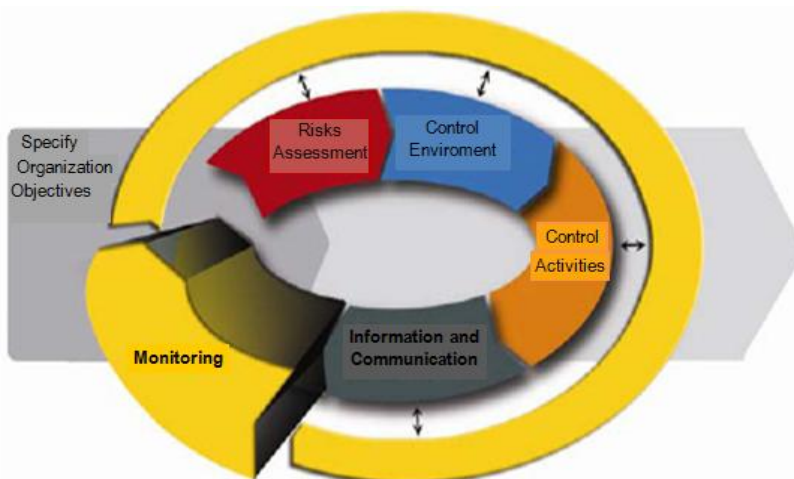
nilai-nilai etik dan integritas; kompetensi staf; dan cara manajemen untuk melimpahkan otoritas dan tanggung jawab, merancang organisasi, serta mengembangkan staff. Setelah lingkungan intern siap, organisasi menerapkan manajemen risiko secara lengkap. Kegiatan pengendalian yang diterapkan meliputi pengendalian preventif, pengendalian direktif, pengendalian detektif, dan pengendalian korektif. Sistem informasi dan komunikasi dibangun untuk menjamin

pencapaian pengendalian intern. Sistem informasi menjamin informasi yang tepat akan sampai pada pimpinan dan orang yang tepat. Komunikasi diperlukan untuk mengarahkan personel pada tanggung jawab dan perilaku yang diharapkan. Monitoring dilaksanakan untuk menjamin bahwa setiap kelemahan akan ditemukan dan diperbaiki terus-menerus sehingga setiap unsur *Entity Risk Management* dapat berfungsi dengan baik.

COSO Guidance on Monitoring Internal Control Systems

Menurut pedoman monitoring sistem pengendalian intern yang diterbitkan COSO (2009), pengendalian yang tidak dimonitor akan melemah dengan berjalannya waktu. Monitoring dibangun untuk meyakinkan bahwa pengendalian internal terus berfungsi secara efektif. Oleh karena itu COSO menghendaki monitoring yang kontinyu sebagaimana gambar 5 sebagai berikut:

Gambar 5. Monitoring Sistem Pengendalian Intern yang Kontinyu



Dengan monitoring yang kontinyu, organisasi mampu mengidentifikasi masalah dalam pengendalian intern secara tepat waktu, menghasilkan informasi yang lebih akurat untuk pengambilan putusan dan pelaporan keuangan, serta selalu dapat mengetahui efektivitas pengendalian intern.

MODEL IMPLEMENTASI SPIP SECARA KOMPREHENSIF

Berdasarkan hasil studi literatur tersebut kita dapat merumuskan suatu

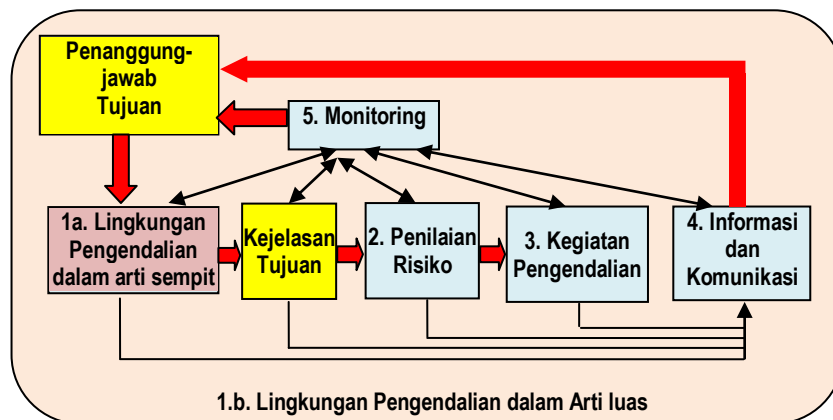
suatu model implementasi SPIP yang sederhana tetapi efektif. Suatu model yang utuh tetapi selektif sehingga cocok untuk berbagai organisasi dan tidak terlalu menghamburkan sumber daya. Dengan berjalannya waktu, bertambahnya pengalaman, serta bertambahnya manfaat yang dirasakan manajemen maka model tersebut akan diperbaiki secara berkelanjutan. Secara garis besar, model yang penulis sarankan adalah sebagai berikut:

1. Implementasi SPIP perlu Menggunakan *Entity Risk Management*

Fokus implementasi SPIP adalah pencapaian tujuan organisasi, bukan penciptaan pengendalian yang lengkap tanpa memperhitungkan biaya manfaat. Agar implementasi tetap fokus pada tujuan, organisasi harus mengimplementasikan pengendalian dalam kerangka manajemen risiko entitas (ERM). Implementasi awal SPIP dimulai dengan memilih secara selektif unsur-unsur pengendalian yang diperlukan untuk memungkinkan jalannya ERM. Organisasi harus mempersiapkan lingkungan pengendalian yang diperlukan untuk pelaksanaan mana-

jemen risiko, menetapkan tujuan secara jelas, mengidentifikasi risiko, menganalisis dan menentukan respon terhadap risiko, membangun kegiatan pengendalian sesuai dengan respon terhadap risiko, membangun sistem informasi dan komunikasi untuk memungkinkan jalannya ERM, serta melakukan monitoring berkelanjutan terhadap jalannya ERM. Agar ERM tersebut menjadi lebih efektif maka lingkungan pengendalian dalam arti luas perlu dilengkapi secara bertahap. Jika hanya memperhatikan komponen SPIP maka implementasi pengendalian intern dapat digambarkan dalam gambar 6 sebagai berikut:

Gambar 6 Implementasi SPIP Komprehensif dengan Menggunakan ERM



Kultur instansi pemerintah sangat berbeda dengan kultur sektor privat. Pada sektor privat, kegagalan menerapkan Enterprise Risk Management dapat berakhir dengan kebangkrutan organisasi, suatu hal yang tidak terjadi pada sektor publik di Indonesia. Oleh karena itu, pihak yang bertanggung jawab terhadap tujuan dan risiko harus ditetapkan secara tegas. Konsekuensi atas kegagalan dan keberhasilan

pencapaian tujuan juga harus dinyatakan secara tegas. Dengan demikian implementasi SPIP dengan kerangka ERM mampu menghadirkan dan menghidupkan unsur-unsur SPIP secara dinamik dalam kegiatan untuk mencapai tujuan organisasi.

Untuk membantu memperjelas keterkaitan tujuan yang akan dicapai dengan unsur-unsur SPIP yang akan diterapkan, instansi pemerintah dapat

menggunakan matriks pada pedoman standar pengendalian intern untuk sektor publik yang dikeluarkan INTOSAI sebagaimana Tabel 3. Agar lebih jelas, matriks tersebut dapat dimodifikasi. Matriks dibuat untuk setiap tujuan lengkap dengan penanggung jawab untuk setiap tujuan.

2. Implementasi Bertahap dari Area Tertentu Sampai Keseluruhan Entitas
Sebagai permulaan, SPIP dibangun pada lingkungan yang kecil (area tertentu/kegiatan tertentu) sehingga tidak terlalu rumit dan tidak memakan biaya yang besar. Implementasi awal tersebut merupakan sarana pembelajaran dan sarana unjuk manfaat. Jika implementasi pada area/kegiatan tertentu telah berhasil maka cakupan implementasi dapat diperluas untuk unit organisasi. Keberhasilan implementasi pada suatu unit organisasi akan membuka mata unit organisasi lain bahwa pengendalian mampu menjamin pencapaian tujuan organisasi. Unit organisasi yang berhasil tersebut dapat menjadi pusat percontohan bagi unit lainnya sehingga pengembangan pada unit-unit berikutnya menjadi lebih mudah. Tahap terakhir adalah implementasi secara penuh untuk tingkat entitas.
3. Monitoring & Perbaikan Berkelanjutan
Manusia merupakan subjek pengendalian. Manusia adalah makhluk yang rasional. Manusia akan terdorong melakukan pengendalian jika sejalan dengan kepentingannya. Jika tidak sejalan dengan kepentingannya maka manusia akan bereaksi terhadap pengendalian sehingga rancangan pengendalian menjadi tidak efektif. Untuk menjamin efektivitas implementasi SPIP

maka monitoring harus dilakukan secara berkelanjutan dan hasil monitoring harus segera ditindaklanjuti.

PENUTUP

Simpulan dan Saran

Implementasi SPIP dapat diawali dengan pelaksanaan *entity risks management* secara lengkap tetapi selektif. Implementasi SPIP dapat diawali dengan pembangunan falsafah manajemen risiko (lingkungan pengendalian dalam arti sempit), penetapan tujuan organisasi dan tujuan kegiatan, identifikasi dan penilaian risiko, pelaksanaan kegiatan pengendalian, pembangunan mekanisme informasi dan komunikasi yang dapat mengukur dan melaporkan risiko aktual dan biaya yang ditimbulkan, pelaksanaan monitoring, dan pengembangan lingkungan pengendalian dalam arti luas. Langkah tersebut mulai diterapkan pada tingkat area/aktivitas, unit organisasi, dan pada akhirnya diintegrasikan untuk organisasi secara menyeluruh. Monitoring dan perbaikan yang berkelanjutan akan menjamin SPIP dapat berfungsi efektif.

Agar peserta sosialisasi dan diklat SPIP mampu mengimplementasikan SPIP pada instansi masing-masing, kami sarankan agar sosialisasi dan diklat SPIP dilengkapi dengan materi mengenai model implementasi SPIP yang komprehensif. Materi tersebut meliputi: Panduan implementasi *entity risk management* yang bersifat selektif tetapi komprehensif, termasuk menggunakan matriks untuk merancang pengendalian yang relevan secara utuh; Tahapan implementasi SPIP dari pembangunan pondasi ERM, implementasi tingkat kegiatan, unit organisasi, dan tingkat entitas secara menyeluruh; serta Monitoring & perbaikan yang berkelanjutan untuk menjamin efektivitas SPIP.

DAFTAR PUSTAKA

- Ballou, Brian and L. Heitger. 2005. *A Building-Block Approach for Implementing COSO's Enterprise Risk Management-Integrated Framework*. Management Accounting Quarterly, Winter 2005, Volume.6, No.2.
- BPKP. 2009. *Modul 1: Gambaran Umum SPIP*. Pusdiklatwas BPKP. Ciawi.
- BPKP. 2009. *Modul 2: Lingkungan Pengendalian*. Pusdiklatwas BPKP. Ciawi.
- BPKP. 2009. *Modul 3: Penilaian Risiko*. Pusdiklatwas BPKP. Ciawi.
- BPKP. 2009. *Modul 4: Kegiatan Pengendalian*. Pusdiklatwas BPKP. Ciawi.
- BPKP. 2009. *Modul 5: Informasi dan Komunikasi*. Pusdiklatwas BPKP. Ciawi.
- BPKP. 2009. *Modul 6: Pemantauan Pengendalian Intern*. Pusdiklatwas BPKP. Ciawi.
- Institute of Management Accountants. 2007. *Enterprise Risk Management: Tools And Techniques For Effective Implementation*. www.imanet.org di akses 27 Juli 2011.
- INTOSAI. 2004. *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. INTOSAI General Secretariat. Vienna.
- INTOSAI. 2004. *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management*. INTOSAI General Secretariat. Vienna.
- Republik Indonesia. 2004. *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara*. Setneg. Jakarta.
- Republik Indonesia. 2008. *Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Instansi Pemerintah*. Setneg. Jakarta.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 2009. *Guidance on Monitoring Internal Control Systems*. www.cpa2biz.com diakses tanggal 27 Juli 2011.