

Pengendalian Intern dan Pemberantasan Korupsi

Oleh: Ii Baihaqi Mustafa *)

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara Pasal 55 ayat (4) dan Pasal 56 ayat (4), yang kemudian diatur dalam Pasal 25 Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006, tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah, Menteri/Pimpinan Lembaga, Gubernur/Bupati/Walikota dan Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang dalam menyampaikan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan, harus disertai dengan pernyataan tanggung jawab. Pernyataan tanggung jawab tersebut selain harus menyatakan bahwa laporan keuangan itu isinya telah menyajikan informasi pelaksanaan anggaran dan posisi keuangan secara layak sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan, juga harus menyatakan bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai.

Pernyataan tanggung jawab bahwa laporan keuangan telah disusun berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai, berarti pemberi pernyataan (Menteri/Pimpinan Lembaga, Gubernur/Bupati/Walikota dan Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang) memberikan keyakinan yang memadai kepada pengguna laporan keuangan tentang (1) keandalan pelaporan keuangan, (2) efektivitas dan efisiensi operasi, dan (3) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Pernyataan tersebut memiliki makna dan tanggung jawab yang besar bagi pemberi pernyataan, terutama dalam hubungannya mendukung upaya pemerintah memberantas berbagai bentuk korupsi. Betulkah ada keterkaitan antara pengendalian intern dengan korupsi?

Pengendalian Intern atau Pengendalian Manajemen

Dalam sektor swasta, pengendalian intern (*internal control*) pada awalnya lebih menekankan kepada pengendalian akuntansi keuangan, untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang keandalan pelaporan keuangan. Dalam sektor

publik, sistem pengendalian itu diperlukan tidak hanya untuk pengendalian dalam akuntansi keuangan, tetapi juga untuk memberikan jaminan dilaksanakannya strategi organisasi secara efektif dan efisien sehingga tujuan organisasi dapat dicapai. Oleh karena itu dalam sektor publik, sistem pengendalian dalam suatu organisasi lebih dikenal dengan pengendalian manajemen (*management control*).

Menurut *General Accounting Office* (GAO) dalam "*Comprehensive Audit Manual*" (seperti dikutip Sawyer, 1988:100) pengendalian manajemen adalah beberapa cara atau alat yang digunakan oleh manajemen dalam melaksanakan fungsi pengendalian dalam mencapai tujuan entitas, yaitu (1) organisasi, (2) kebijakan-kebijakan (*policies*), (3) prosedur-prosedur, (4) pegawai, (5) akuntansi, (6) anggaran, (7) pelaporan, dan (8) reвью intern (*internal review*).

Pengendalian manajemen menurut Mardiasmo (2004:45) adalah untuk memberikan jaminan dilaksanakannya strategi organisasi secara efektif dan efisien sehingga tujuan organisasi dapat dicapai. Pengendalian manajemen meliputi beberapa aktivitas, yaitu: (1) perencanaan, (2) koordinasi antar berbagai bagian dalam organisasi, (3) komunikasi informasi, (4) pengambilan keputusan, (5) memotivasi orang-orang dalam organisasi agar berperilaku sesuai dengan tujuan organisasi, (6) pengendalian, dan (7) penilaian kinerja.

Suatu audit atas laporan keuangan perusahaan akan didasarkan kepada hasil evaluasi pengendalian intern. Didorong oleh terjadinya berbagai kegagalan audit pada perusahaan-perusahaan di Amerika Serikat terutama yang sudah *go public*, maka pengendalian intern dalam sektor swasta yang semula menekankan kepada pengendalian akuntansi keuangan, kemudian berkembang ke arah pengertian pengendalian intern yang lebih luas.

Dalam usaha mengembangkan pengertian pengendalian intern itu, lahirlah suatu grup studi dari berbagai organisasi profesi akuntansi dan audit di Amerika Serikat yaitu *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), *American Accounting Association* (AAA), *The*

Institute of Internal Auditors (IIA), Institute of Management Accountants (IMA), dan Financial Executives Institute (FEI), yang dikenal dengan The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the Treadway Commission. Grup studi yang populer dengan nama COSO ini, pada September 1992 menyampaikan laporan dengan judul “*Internal Control – Integrated Framework*”.

Dalam laporan itu COSO memberikan suatu kerangka kerja pengendalian intern umum yang didesain untuk memuaskan kebutuhan semua kelompok yang berhubungan dengan pengendalian intern, yaitu manajemen entitas, auditor ekstern dan intern, manajemen keuangan, akuntan manajemen, serta pemegang otoritas (pasar modal). Tujuan pengendalian intern menjadi luas, mencakup tidak hanya untuk menjamin keandalan pelaporan keuangan, tetapi juga untuk efektivitas dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Lengkapnya rumusan pengendalian intern menurut COSO (COSO, 1992:9) adalah

“Internal control is process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in following categories:

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

Dengan adanya definisi pengendalian intern yang lebih luas dari COSO itu, maka secara fundamental terdapat titik temu antara pengendalian intern yang selama ini berkembang dalam sektor swasta, dengan pengendalian manajemen yang terutama berkembang dalam sektor publik. Menurut GAO apabila pengendalian intern itu merupakan bagian integral dari sistem yang digunakan oleh manajemen yang tidak terbatas pada aspek keuangan saja, maka pengendalian intern itu memiliki pengertian yang sama dengan pengendalian manajemen (GAO, 1990:9).

“The ultimate responsibility for good internal controls rests with management. Internal controls should not be looked upon as separate, specialized systems within an agency. Rather, they should be recognized as an integral part of each system that management uses to regulate and guide its operations. In this sense, internal controls are management controls.”

Di Amerika Serikat, konsep-konsep COSO mengenai pengendalian intern ini telah diadopsi oleh banyak organisasi swasta, dan banyak entitas pemerintahan (Tunggal, 2000:29). Demikian pula hal ini terjadi di Indonesia. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) mengadopsi definisi pengu-

dalian intern dari COSO, seperti dinyatakan dalam PSA No. 69 (IAI, 2001:319.2), yaitu: “Pengendalian intern adalah suatu proses – yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personil lain entitas – yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan berikut ini: (a) keandalan pelaporan keuangan, (b) efektivitas dan efisiensi operasi, dan (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.”

Pemerintah RI melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 59 / PMK .06 / 2005, tanggal 20 Juli 2005 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat, dengan sedikit penyesuaian dalam susunan tujuannya, juga mengadopsi definisi pengendalian intern dari COSO. Dalam Peraturan Menteri Keuangan itu, pengendalian intern didefinisikan dengan “suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah”. Dengan demikian baik sektor swasta maupun sektor pemerintah di Indonesia, mengadopsi pengertian pengendalian intern menurut COSO.

Komponen Pengendalian Intern

Pengendalian intern sebagaimana didefinisikan oleh COSO, terdiri atas lima komponen yang saling terkait, yaitu:

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

Komponen pertama, lingkungan pengendalian adalah tindakan, kebijakan, dan prosedur yang merefleksikan seluruh sikap top manajemen, dewan komisaris, dan pemilik entitas tentang pentingnya pengendalian dalam suatu entitas, yang mencakup

- a. Integritas dan nilai etika (*integrity and ethical values*);
- b. Komitmen terhadap kompetensi (*commitment to competence*);
- c. Partisipasi dewan komisaris atau komite audit (*Board of Directors or Audit Committee participation*);
- d. Filosofi dan gaya operasi manajemen (*management’s philosophy and operating style*);
- e. Struktur organisasi (*organizational structure*);
- f. Pemberian otoritas dan tanggung jawab

- (*assignment of authority and responsibility*);
 g. Kebijakan dan praktik sumber daya manusia (*human resource policies and practices*).

Komponen kedua penaksiran risiko dalam sistem pengendalian intern adalah usaha manajemen untuk mengidentifikasi dan menganalisis risiko yang relevan dalam menyiapkan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi keuangan.

Komponen ketiga, aktivitas pengendalian adalah kebijakan dan prosedur yang dibangun oleh manajemen untuk mencapai tujuan laporan keuangan yang obyektif. Aktivitas pengendalian dapat digolongkan dalam pemisahan tugas yang memadai, otorisasi yang tepat atas transaksi dan aktivitas, pendokumentasian dan pencatatan yang cukup, pengawasan aset antara catatan dan fisik, serta pemeriksaan independen atas kinerja.

Komponen keempat informasi dan komunikasi dalam pengendalian intern adalah metode yang dipergunakan untuk mengidentifikasi, mengumpulkan, mengklasifikasi, mencatat dan melaporkan semua transaksi entitas, serta untuk memelihara akuntabilitas yang berhubungan dengan aset. Transaksi-transaksi harus memuatkan dalam hal eksistensi, kelengkapan, ketepatan, klasifikasi, tepat waktu, serta dalam *posting* dan mengikhtisarkan.

Komponen kelima pemantauan kegiatan pengendalian intern secara periodik harus dipantau oleh manajemen. Pemantauan meliputi penilaian atas kualitas kinerja pengendalian intern

untuk menentukan apakah operasi pengendalian memerlukan modifikasi atau perbaikan.

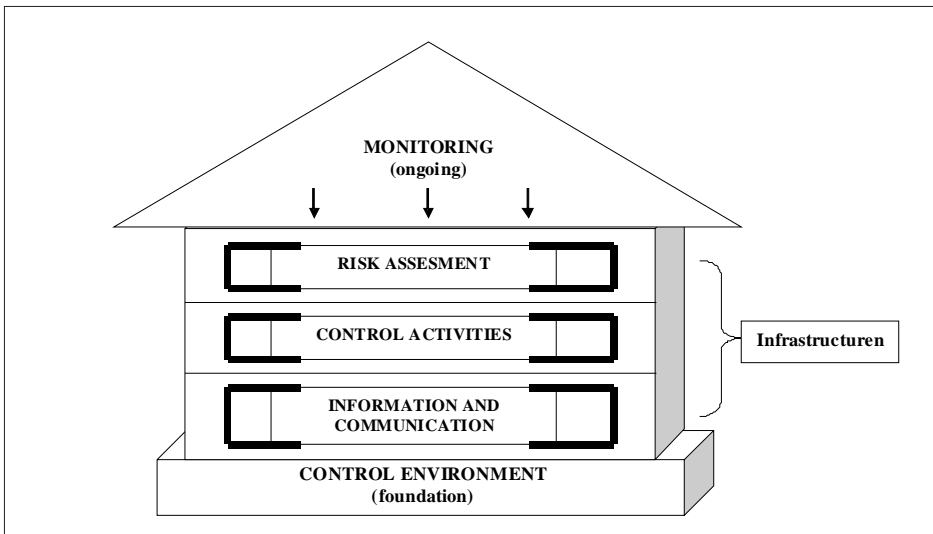
Fondasi Pengendalian Intern

Kerangka pengendalian intern menurut COSO tidak hanya mempertimbangkan penilaian atas pengendalian keras (*hard controls*) seperti pemisahan tugas, pengawasan aset, sistem pencatatan dan pemantauan kegiatan, tetapi juga mempertimbangkan pengendalian lunak (*soft controls*) seperti integritas dan nilai etis, komitmen terhadap kompetensi, serta filosofi dan gaya operasi manajemen. COSO menekankan pengendalian intern kepada penyebab akar yang sistemik (*systemic root causes*), berfokus pada pelanggan (*customer-focused*), dan berorientasi pada hasil (*outcome oriented*).

Pengendalian intern tidak mungkin efektif melalui keempat komponen (penaksiran risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan), tanpa lingkungan pengendalian yang efektif. Menurut COSO, lingkungan pengendalian merupakan **fondasi** bangunan sistem pengendalian intern. Begitu juga menurut Larry F. Konrath (dalam *Auditing, Concept and Applications, a Risk Analyses Approach*, 1999:208), lingkungan pengendalian sebagai fondasi seperti diilustrasikannya dalam Gambar 1.

Seperti halnya COSO dan Konrath, Arens juga sependapat tentang lingkungan pengendalian merupakan faktor utama pengendalian intern.

Lingkungan Pengendalian Sebagai Fondasi



Gambar 1
 Sumber: Larry F. Konrath, (1999:208)

Menurut Arens, lingkungan pengendalian adalah **payung** yang memayungi keempat komponen pengendalian intern lainnya (Arrens, 1997:294), seperti dapat dilihat dalam Gambar 2.

Perumpamaan lingkungan pengendalian sebagai fondasi dari pengendalian intern oleh COSO dan Konrath, serta perumpamaan sebagai payung oleh Arens, tentunya bukan tanpa makna. Lihat saja Gambar 1 dari Konrath yang mirip “bangunan rumah”, tentunya rumah akan cepat roboh, apabila fondasinya tidak kuat. Begitu juga perumpamaan lingkungan pengendalian intern oleh Arens dalam Gambar 2 “payung”. Tanpa payung tidak dapat terlindung dari terik matahari, atau dari guyuran hujan apabila terjadi perubahan cuaca.

Lingkungan Pengendalian sebagai Payung

Pengendalian Intern dan Kecurangan

Adakah hubungan pengendalian intern dengan korupsi? Hasil survei yang dilakukan oleh KPMG dalam “*KPMG, 1998 Fraud Survey*”, (New York: KPMG, 1998, sebagaimana dikutip Tunggal, 2000:103) menunjukkan, bahwa dari jawaban responden lemahnya pengendalian intern merupakan penyebab tertinggi terjadinya kecurangan (*fraud*). Kemudian disusul oleh manajemen yang mengabaikan pengendalian intern. Lengkapnya urutan penyebab terjadinya kecurangan berdasarkan jawaban responden sebagai berikut:

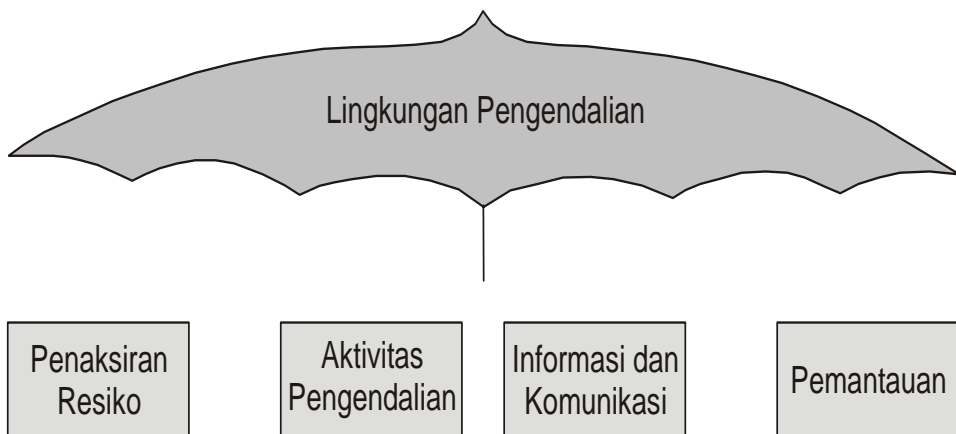
- a. Lemahnya pengendalian intern;
- b. Manajemen mengabaikan pengendalian intern;
- c. Kolusi di antara para pegawai dan pihak

- ketiga;
- d. Kolusi di antara para pegawai, atau manajemen;
- e. Kurangnya pengendalian terhadap manajemen oleh komisaris;
- f. Lemah atau tidak adanya kebijakan etika korporasi.

Untuk jelasnya hasil survei KPMG yang dilaksanakan tahun 1994 dan tahun 1998 dapat dilihat dari Gambar 3.

Membangun Akhlak

Hasil survei oleh KPMG itu dengan jelas menunjukkan, keterkaitan antara pengendalian intern dengan kecurangan. Menurut hasil survei lemahnya pengendalian intern merupakan penyebab utama terjadinya kecurangan. Berikutnya kecurangan terjadi karena manajemen mengabaikan pengendalian intern, dan bagaimana pun baiknya pengendalian intern, kalau terjadi kolusi, maka semua pertahanan dan pencegahan akan jebol, dan kecurangan akan tetap terjadi. Kolusi bisa terjadi di antara pegawai, di antara pimpinan, di antara pegawai dengan pimpinan, dan diantara pimpinan dan atau para pegawai dengan pihak ketiga seperti dengan para rekanan. Kecurangan adalah unsur utama perbuatan korupsi. Usaha untuk meningkatkan dan membangun sistem pengendalian intern, merupakan salah satu upaya dalam mencegah terjadinya kecurangan atau korupsi. Oleh karena itu, Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dalam Pasal 58, dengan sangat tepat mengamanatkan kepada Presiden RI selaku Kepala Pemerintahan, agar mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh, untuk meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas



Gambar 2
Sumber: Alvin A. Arens, (1997:294)

pengelolaan keuangan negara.

Dalam sistem pengendalian intern selain pengendalian keras (*hard controls*), perlu diperhatikan pengendalian lunak (*soft controls*), seperti lingkungan pengendalian sebagai fondasi pengendalian intern. Sebab bagaimana pun baiknya manajemen melakukan sistem pengendalian dalam penaksiran risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta peman-tauan, namun apabila fondasi sumber daya manusianya sebagai pelaksana dari sistem itu tidak memiliki integritas, nilai etika, moral, dan akhlak, maka pengendalian intern tidak akan berfungsi dengan efektif untuk mencegah terjadinya kecurangan atau korupsi. Ibarat bangunan rumah, fondasi yang tidak kuat, akan mengakibatkan bangunan tidak kuat pula, yang pada akhirnya bangunan itu akan mudah runtuh bila diterpa angin kencang atau badai. Oleh karena itu, dalam membangun sistem pengendalian intern, sudah seharusnya memperhatikan juga pembangunan integritas, nilai etika, dan moral

sumber daya manusia pelaksanaannya. Dengan kata lain, membangun akhlak sumber daya manusia merupakan bagian integral dalam kerangka membangun sistem pengendalian intern.

*) Penulis adalah anggota Komite Audit di salah satu BUMN.

Daftar Pustaka

Arens, Alvin A & Loebbecke, James K.. 1997. *Auditing, an Integrated Approach*. Seventh Edition. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 1992.. *Internal Control – Integrated Framework (COSO Report)*.

General Accounting Office. 1990. *Assessing Internal Controls in Performance Audits*. Washington, D.C.: GAO.

Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.

Mardiasmo. 2004. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.

Messier Jr., William F. Steven M. Glover , dan Douglas F. Prawitt. 2006. *Auditing & Assurance Services A Systematic Approach*. Edisi Bahasa Indonesia. Jakarta: Salemba Empat. Jilid I dan II.

Mustafa, Ii Baihaqi. 2005. *Tujuh Tulisan Pilihan – Akuntansi, Auditing, dan Akuntabilitas*. Jakarta: Multipro.

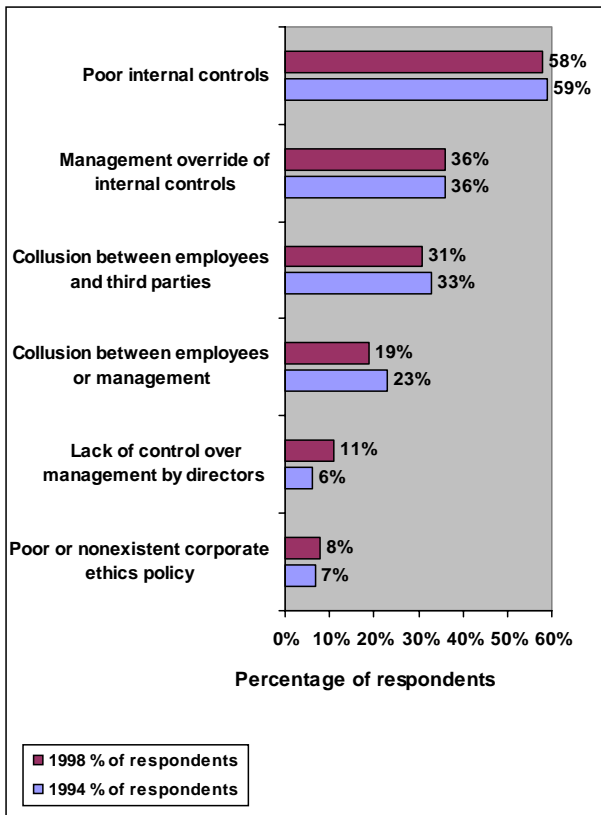
Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.

Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 Tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.

Sawyer, Lawrence B. 1988. *Sawyer’s Internal Auditing*. Third Edition. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Inc.

Tunggal, Amin Widjaja. 2000. *COSO – Based Auditing*. Jakarta: Harvarindo.

Penyebab Terjadinya Kecurangan (Fraud)



Gambar 3
 Sumber: KPMG, 1998 Fraud Survey (Tunggal, 2000:103)