

## **BAB 2**

### **TINDAK LANJUT HASIL PEMERIKSAAN DALAM TINJAUAN MANAJEMEN**

#### **2.1. Audit Sektor Publik**

Ada banyak pengertian auditing menurut para ahli, antara lain menurut Arens & Loebbecke (1997:29), audit adalah kegiatan pengumpulan dan evaluasi bukti-bukti dalam rangka penentuan dan pelaporan hasil perbandingan antara kondisi dan kriteria yang telah ditetapkan yang dilakukan oleh pihak yang independen dan memiliki kompetensi. Agoes (2004:4) secara khusus mengacu pada audit laporan keuangan mendefinisikan audit sebagai pemeriksaan yang dilakukan oleh pihak yang independen secara kritis dan sistematis terhadap laporan keuangan dan catatan-catatan maupun bukti-bukti pendukungnya untuk menilai kewajaran laporan keuangan tersebut. Auditing menurut *American Accounting Association Committe on Basic Auditing Concept* (1973) adalah suatu proses yang sistematis dalam menemukan dan melakukan evaluasi bukti-bukti yang dilakukan secara objektif terhadap asersi kejadian ekonomi untuk memastikan tingkat kesesuaiannya dengan kriteria yang ditetapkan kemudian mengkomunikasikan hasilnya kepada para pengguna.

Audit sektor publik adalah kegiatan membandingkan kondisi dan kriteria yang telah ditetapkan terhadap entitas yang menyediakan pelayanan dan penyediaan barang yang pembiayaannya berasal dari penerimaan pajak dan penerimaan negara lainnya (Rai, 2008:29). Bastian (2014:4) dengan mengacu pada audit laporan keuangan mendefinisikan audit pada sektor publik sebagai suatu proses sistematis yang objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu

laporan keuangan organisasi sektor publik. Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 pemeriksaan merupakan suatu proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Audit sektor publik merupakan landasan tata kelola sektor publik yang baik, yang menyediakan penilaian mengenai penggunaan sumber daya publik. Audit juga membantu pemerintah mencapai akuntabilitas dan integritas, meningkatkan operasi, dan menanamkan kepercayaan antara warga dan pemangku kepentingan (Bastian, 2014:77). Informasi yang diperoleh dari hasil audit sektor publik dapat digunakan oleh pihak internal untuk melaksanakan perbaikan. Bagi pihak eksternal informasi hasil audit dapat bermanfaat untuk mengevaluasi pengelolaan sumber daya publik dan penggunaan kewenangan apakah sudah tepat dan sesuai dengan ketentuan, mengevaluasi program yang telah dilaksanakan apakah telah mencapai tujuan, mengevaluasi pelayanan publik apakah telah diselenggarakan secara efektif, efisien, ekonomis, etis, dan berkeadilan (Rai, 2008:30). Dengan demikian pelaksanaan pemeriksaan merupakan suatu hal yang penting untuk memberikan keyakinan bahwa kredibilitas laporan pertanggungjawaban keuangan dan operasional dapat dipertanggungjawabkan (Sari, 2013). Tujuan audit dipertegas dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, yaitu untuk mendukung keberhasilan upaya pengelolaan keuangan negara secara tertib dan taat pada peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Fungsi audit dibedakan menjadi dua jenis, yaitu audit eksternal dan internal. Tujuan audit eksternal adalah untuk memberikan pernyataan pendapat profesional mengenai tingkat kelayakan dan keandalan informasi

dan laporan pertanggungjawaban yang disampaikan oleh manajemen/pemerintah, hasilnya berupa pemberian rekomendasi atas temuan pemeriksaan. Audit intern dilakukan untuk membantu pihak manajemen dalam mengidentifikasi kelemahan-kelemahan, inefisiensi dan kegagalan (*ineffectiveness*) dari berbagai program yang telah dicanangkan oleh organisasi/pemerintah, hasilnya bukan hanya rekomendasi perbaikan terhadap sistem maupun metode, namun termasuk perbaikan yang meniadakan/memperkecil inefisiensi dan mendorong keberhasilan (Ulum, 2012:131). Pada sektor publik, yang melaksanakan fungsi pengawasan intern, yaitu dari Satuan Pemeriksaan Intern (SPI) pada masing-masing organisasi pemerintah, Inspektorat Jenderal Departemen, Unit Pengawas Lembaga Pemerintah Non Departemen, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan Badan Pengawasan Keuangan Pemerintah (BPKP). Fungsi Pengawasan eksternal dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).

Terdapat tiga jenis audit, yaitu audit laporan keuangan, audit kinerja (audit operasional), dan audit dengan tujuan tertentu. Audit laporan keuangan bertujuan untuk memberikan penilaian mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan. Sesuai dengan peraturan perundangan, wewenang untuk melakukan audit atas pengelolaan keuangan negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).

Menurut Ulum (2012:5), audit kinerja (audit operasional) merupakan telaah untuk menilai efisiensi dan efektivitas suatu prosedur atau metode operasi organisasi. Tujuannya untuk mengevaluasi kinerja, mengidentifikasi kesempatan untuk peningkatan, serta membuat rekomendasi untuk perbaikan. Pada sektor publik, selain untuk perbaikan kinerja, audit kinerja

juga bertujuan untuk meningkatkan akuntabilitas publik. Audit kinerja dapat dilakukan oleh BPK dan APIP.

Audit dengan tujuan tertentu menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 merupakan jenis audit bertujuan khusus yang terdiri atas audit investigatif dan audit ketaatan. Audit investigatif merupakan audit yang mencakup lingkup tertentu dengan batas waktu yang tidak dibatasi, lebih khusus pada kasus-kasus yang diperkirakan telah terjadi inefisiensi atau adanya dugaan penyalahgunaan wewenang. Audit investigasi menghasilkan rekomendasi yang tergantung pada tingkat penyimpangan yang diperoleh. Audit investigasi bertujuan untuk mencari temuan lebih dalam berdasarkan temuan dari hasil audit sebelumnya. Audit investigasi juga bertujuan membuktikan kebenaran pengaduan atau informasi masyarakat yang diterima (Bastian, 2011:48). Audit Ketaatan dilakukan dalam rangka penentuan ketaatan auditi terhadap peraturan maupun prosedur yang telah ditetapkan. Audit dengan tujuan tertentu dapat dilakukan oleh BPK dan APIP.

Hasil akhir kegiatan pemeriksaan adalah dengan diterbitkannya Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang memuat temuan pemeriksaan serta saran-saran rekomendasi perbaikan. Bentuk temuan merupakan kertas kerja auditor yang paling kritis, yang mengosolidasikan semua informasi penting yang berkaitan dengan suatu masalah tertentu seperti, pengendalian yang tidak berfungsi, salah saji dalam laporan keuangan, atau adanya inefisiensi yang menonjol (Bastian, 2011:26). Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) merupakan produk akhir dari suatu penugasan audit, tetapi bukan merupakan tujuan akhir proses audit secara keseluruhan. Tujuan akhirnya adalah terjadi proses perbaikan, adanya penertiban administrasi, disempurnakan dan ditingkatkannya kinerja Auditi serta dapat meningkatkan pelayanan dan

kesejahteraan masyarakat (Sidik, 2009). Pelaksanaan rekomendasi hasil pemeriksaan dalam bentuk Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP).

## **2.2. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP)**

Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP) merupakan aktivitas auditi dalam rangka memenuhi rekomendasi auditor yang tertuang dalam hasil pemeriksaan. Pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan sangat penting karena seperti yang dinyatakan dalam pasal 20 dan 22 Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004, bahwa manfaat pemeriksaan ada pada tindak lanjut bukan pada banyaknya jumlah temuan yang dilaporkan. Demikian juga dengan Pernyataan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara BPK RI Nomor 1 Tahun 2007 pada lampiran III PSP 02 paragraf 17 menyatakan bahwa manfaat pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan atau rekomendasi, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian oleh entitas yang diperiksa. Van Gansberghe (2005) juga menyebutkan bahwa pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan sangat relevan dengan pemeriksaan yang berkualitas dan efektif.

Mengacu pada KEP/40/M.PAN/4/2004 dan SE/02.M.PAN/01/2005, yang menjadi indikator kunci dari kinerja pengawasan adalah tindak lanjut hasil pemeriksaan yang efektif. Jika tidak dapat menyelesaikan TLHP maka dianggap seperti telah melakukan pemborosan bagi keuangan maupun sumber daya negara. Setiap TLHP wajib ditindaklanjuti baik oleh kepala Instansi secara konsisten demi mencapai hasil pengawasan yang optimal sebagai upaya perbaikan manajemen pemerintahan.

Tindak lanjut atas rekomendasi dapat berupa pelaksanaan seluruh atau sebagian dari rekomendasi tersebut. Menurut Nurcholis (2007:332), TLHP mencakup tindakan administratif sesuai dengan peraturan perundang-

undangan, tuntutan perbendaharaan atau tuntutan ganti rugi, tuntutan/gugatan perdata, pengaduan perbuatan pidana, dan penyempurnaan kelembagaan, kepegawaian dan ketatalaksanaan. Berdasarkan Peraturan BPK Nomor 2 tahun 2010, rekomendasi auditor dapat ditindaklanjuti dengan cara penyetoran uang/aset ke negara atau melengkapi pekerjaan/barang, dan tindakan administratif berupa pemberian peringatan/teguran/sanksi kepada para penanggung jawab, melengkapi bukti pertanggungjawaban dan melakukan tindakan koreksi atas penatausahaan keuangan dan perbaikan SPI.

Selain diatur di dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, pengelolaan TLHP Badan Pemeriksa Keuangan diatur di dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 mengenai Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: KEP/40/M.PAN/04/2004 mengenai Pedoman Pelaksanaan, Pemantauan, Evaluasi dan Pelaporan TLHP BPK pada Instansi Pemerintah. Sedangkan untuk tindak lanjut hasil pengawasan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah diatur di dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 mengenai Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dan Surat Edaran Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor SE/02/M.PAN/01/2005 mengenai Pelaksanaan TLHP APIP.

TLHP didesain untuk memastikan/memberi pendapat apakah rekomendasi auditor sudah diimplementasikan (Mardiasmo, 2004:209). Pelaksanaan rekomendasi audit merupakan salah satu bentuk dukungan dari auditi terhadap keberhasilan fungsi audit (Schneider, 2009). TLHP yang dilaksanakan oleh auditi berguna sebagai bahan pertimbangan bagi auditor dalam merencanakan audit selanjutnya. Dalam proses penyelesaian TLHP,

auditi dan auditor mempunyai perannya yang masing-masing. Auditi wajib untuk menyampaikan jawaban atau penjelasan yang dilampiri bukti pendukung sebagai bentuk melakukan TLHP setelah menerima hasil pemeriksaan dari auditor. Selanjutnya auditor akan melakukan telaah terhadap jawaban atau penjelasan serta bukti pendukung yang telah disampaikan auditi untuk menentukan status tindak lanjut. Berikut akan dibahas mengenai tanggungjawab auditi dan auditor terkait penyelesaian TLHP, penetapan status tindak lanjut dan jenis tindak lanjut, serta pola pelaksanaan TLHP yang telah berjalan selama ini.

### **2.2.1. Kewajiban Auditi**

Penyelesaian Tindak lanjut atas rekomendasi atau saran yang disampaikan Auditor merupakan tanggung jawab pihak auditi. Ada beberapa tanggung jawab yang perlu dilakukan Auditi sesuai dengan Permenpan Nomor 9 Tahun 2009, yaitu auditi bertanggung jawab melaksanakan rekomendasi hasil pengawasan dan menyerahkan dokumen tindak lanjut sebagai bukti kepada lembaga pemeriksaan serta auditi wajib memberikan penjelasan mengenai perkembangan penyelesaian TLHP kepada lembaga pengawasan, atasannya, dan unit pemantau. Status penyelesaian TLHP diberikan sesuai dengan hasil klarifikasi oleh lembaga pengawasan yang menerbitkan LHP.

Sesuai dengan pasal 34 dalam Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2005, penyelesaian TLHP merupakan kewajiban kepala instansi ataupun pejabat tertentu seperti yang tertera dalam LHP. Dalam pasal 17 dan 18 Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 23 Tahun 2007 juga menegaskan kembali bahwa Di Pemerintah Daerah, pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan dikoordinir oleh Wakil gubernur dan wakil bupati/wakil walikota

dan dilaksanakan selambat-lambatnya 60 hari kalender sejak LHP diterima. Dengan menyelesaikan TLHP, auditi telah ikut serta berperan aktif dalam mendorong terwujudnya tata kelola keuangan negara yang akuntabel dan transparan.

### **2.2.2. Kewajiban Auditor**

Penyelesaian Tindak lanjut atas rekomendasi auditor yang tertuang dalam laporan hasil pemeriksaan merupakan tanggung jawab pihak auditi, namun auditor perlu untuk mendorong efektivitas penyelesaian tindak lanjut temuan audit. Beberapa hal yang perlu dilakukan auditor sesuai dengan PER/05/M.PAN/03/2008, yaitu *pertama*, Auditor harus mengkomunikasikan kepada auditi mengenai tanggung jawab auditi terhadap temuan dan rekomendasi pemeriksaan. Hal ini sebagai bentuk penegasan kepada auditi agar segera melakukan tindakan konkrit.

*Kedua*, auditor melakukan pemantauan terhadap upaya penyelesaian yang dilakukan auditi serta mendorong auditi melaksanakan tindak lanjut hasil pemeriksaan. *Ketiga*, auditor mendokumentasikan data-data yang diperlukan untuk melakukan pemantauan dan pemutakhiran data TLHP yang telah dilaksanakan auditi. Hal ini bertujuan untuk memastikan bahwa auditi telah melakukan rekomendasi auditor.

*Keempat*, auditor membuat laporan mengenai status temuan dan rekomendasi yang belum selesai ditindaklanjuti. Auditor menyampaikan laporan tersebut kepada pihak-pihak yang berkepentingan sesuai dengan ketentuan. Laporan tersebut antara lain memuat temuan dan rekomendasi, sebab-sebab belum ditindaklanjutinya temuan, dan komentar serta rencana auditi untuk menuntaskan temuan.



*Kelima*, apabila suatu temuan mengandung unsur ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan maupun kecurangan, auditor harus bersedia bekerjasama dengan aparat penegak hukum terkait. Auditor wajib memberikan informasi maupun membantu dalam upaya penindaklanjutan temuan tersebut.

Tujuan tindak lanjut audit yang dilakukan oleh auditor menurut Murwanto, Adi & Fajar (2009:57) adalah untuk memastikan bahwa rekomendasi auditor telah dilaksanakan secara memadai dan tepat waktu oleh auditi, untuk melihat dan mengevaluasi perkembangan pelaksanaan tindak lanjut yang masih belum selesai, untuk memantau perbaikan yang telah dilakukan serta melihat hasil dan pengaruhnya bagi auditi, dan untuk memastikan bahwa tidak ada lagi temuan audit sebelumnya yang ditemukan dalam audit yang sedang berlangsung. Jadi upaya penyelesaian TLHP melibatkan peran kedua pihak, yaitu peran auditi dan peran auditor. Jika setiap pihak dapat memenuhi tanggung jawabnya masing-masing maka penyelesaian TLHP yang pada akhirnya mendukung perbaikan kinerja dapat dilaksanakan dengan baik.

### **2.2.3. Penetapan Status dan Jenis Tindak Lanjut**

Penetapan status tindak lanjut merupakan kewenangan masing-masing lembaga audit yang menerbitkan Laporan Hasil Pemeriksaan. Hasil pemeriksaan BPK, status tindak lanjutnya ditetapkan oleh BPK, sedangkan hasil pemeriksaan APIP, status tindak lanjutnya ditetapkan oleh APIP bersangkutan. Auditor akan melakukan telaah atas penjelasan maupun dokumen pendukung yang diterima dari auditi untuk menentukan apakah tindak lanjut telah dilakukan sesuai rekomendasi. Hasil penelaahan

diklasifikasikan sebagai status tindak lanjut, yang terdiri atas status selesai, dalam proses, dan tidak dapat ditindaklanjuti.

Sesuai dengan Permenpan Nomor 9 Tahun 2009, suatu tindak lanjut mendapat status selesai, apabila seluruh saran atau rekomendasi yang dimuat dalam Laporan Hasil Pemeriksaan telah dilaksanakan dan dinilai sesuai dengan saran dan rekomendasi dan disetujui oleh lembaga pengawas yang berwenang. Suatu tindak lanjut dikategorikan sebagai status dalam proses, apabila seluruh atau sebagian saran atau rekomendasi di dalam Laporan Hasil Pemeriksaan yang dilaksanakan atau bukti tindak lanjut yang disampaikan oleh pejabat yang berkompeten melakukan tindak lanjut belum mendapat persetujuan dari lembaga pengawas yang berwenang. Suatu tindak lanjut mendapat status belum ditindaklanjuti, apabila seluruh saran atau rekomendasi yang dimuat dalam Laporan Hasil Pemeriksaan belum dilaksanakan oleh auditi. Untuk status tidak dapat ditindaklanjuti, apabila saran atau rekomendasi yang dimuat dalam Laporan Hasil Pemeriksaan ternyata mengandung kelemahan saran atau rekomendasi yang timbul karena berbagai sebab, sehingga tidak dapat melaksanakan tindak lanjut sesuai dengan saran atau rekomendasi audit.

Ada 5 (lima) jenis tindak lanjut menurut Permenpan Nomor 9 Tahun 2009, yaitu berupa penyetoran ke kas negara/daerah, penyerahan barang/jasa kepada negara, pelimpahan kepada aparat penegak hukum, tindakan administrasi dan hukuman disiplin PNS, serta perbaikan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Jenis-jenis tindak lanjut tersebut merupakan wujud pertanggung jawaban pengelola dalam melaksanakan perbaikan-perbaikan yang diperlukan. Apapun jenis tindak lanjut tersebut tetap harus dilaksanakan oleh pihak yang bertanggung jawab sebagai bentuk ketaatan terhadap ketentuan hukum yang berlaku.

#### **2.2.4. Pola Pelaksanaan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan BPK**

Pelaksanaan tindak lanjut dilakukan oleh masing-masing unit kerja dan pejabat yang kompeten sesuai saran/rekomendasi pemeriksaan. Hasil pelaksanaan TLHP tersebut harus dilaporkan secara terus menerus kepada unit kerja pengawasan yang bertugas melakukan pemantauan dan pencatatan, dalam hal ini adalah Inspektorat di Pemerintah Daerah. Sebagai unit pengawasan, Inspektorat bertugas menghimpun perkembangan penyelesaian TLHP BPK dan berfungsi sebagai mediator dalam menyampaikan atau mendiskusikan perkembangan penyelesaian TLHP instansi dengan pihak BPK.

BPK berkewajiban memantau TLHP yang dilaksanakan auditi apakah sesuai dengan peraturan perundangan-undangan dan standar audit yang berlaku. Dengan demikian BPK melakukan pengawasan kepada instansi auditi yang telah diperiksa dalam hal pelaksanaan tindak lanjut terhadap rekomendasi yang telah diberikan. Pemerintah Daerah sebagai auditi berkepentingan untuk memantau perkembangan TLHP yang dilaksanakan oleh seluruh OPD untuk koordinasi data dan informasi hasil pengawasan dan tindak lanjutnya. Pemantauan tindak lanjut diperlukan untuk mengetahui sejauh mana pelaksanaan tindak lanjut oleh satuan kerja dan menemukan solusi penyelesaian tindak lanjut apabila terdapat kendala di lapangan.

Sesuai dengan ketentuan perundang-undangan, BPK wajib melakukan pemantauan terhadap pelaksanaan TLHP dan menyampaikan hasil pemantauan tersebut dalam bentuk laporan semesteran. Dalam rangka pemantauan TLHP, BPK melaksanakan Rapat Pembahasan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (RPTL) yang dilaksanakan setiap semester. RPTL merupakan forum resmi antara pihak BPK dan pejabat unit pemerintah terkait yang didampingi oleh staf/pejabat Inspektorat, dalam rangka membahas dan

menjelaskan perkembangan TLHP BPK untuk memutuskan status tindak lanjut rekomendasi pemeriksaan. Hasil rapat tersebut dituangkan dalam bentuk risalah rapat yang ditandatangani oleh pejabat instansi dan BPK. Hasil akhir dari RPTL adalah diterbitkannya buku rekapitulasi pemantauan TLHP yang berisi perkembangan penyelesaian TLHP yang kemudian disampaikan kepada Pemerintah Daerah.

Peningkatan penyelesaian TLHP akan memperbaiki kelemahan-kelemahan yang ditemui dalam pemeriksaan dan diharapkan dapat memperbaiki kualitas manajemen Instansi Pemerintah menuju terwujudnya pemerintahan yang baik. Langkah yang ditempuh oleh auditi dan auditor terkait RPTL dan TLHP merupakan bentuk perbaikan kinerja. Oleh sebab itu auditi dan auditor perlu saling bekerja sama untuk meningkatkan kualitas dan RPTL dan jumlah penyelesaian TLHP (Fokus Pengawasan, 2006:16).

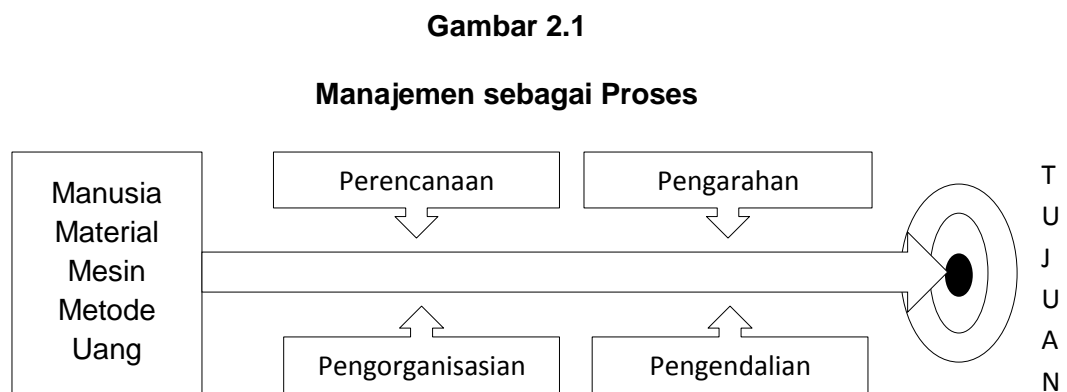
Dalam penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan bukanlah tanpa kendala, dalam penjelasan Permenpan Nomor 9 Tahun 2009, yang menjadi salah satu hambatan adalah kurangnya komitmen kepala instansi pemerintah dalam pelaksanaan TLHP. Demikian juga yang terjadi dengan penyelesaian TLHP Pemerintah Kabupaten Sanggau sesuai dengan data yang ditampilkan pada Bab I pendahuluan, dimana masih terdapat TLHP yang belum selesai. Maka penelitian ini secara khusus akan mengkaji permasalahan yang terjadi dalam proses manajemen penyelesaian TLHP yang dilakukan oleh auditi.

### **2.3. Proses Penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dalam Teori Fungsionalisme Fayol (*Fayol's Functionalism*)**

Manajemen berasal dari kata *to manage* yang artinya mengatur. Tindakan mengatur melalui proses dan dilakukan berdasarkan urutan dari fungsi-fungsi manajemen (Hasibuan, 2014:1). Ada banyak pengertian

manajemen menurut para ahli, antara lain, manajemen menurut Terry (1977:4) adalah suatu proses yang terdiri dari perencanaan, pengorganisasian, pengarahan, dan pengendalian yang dilakukan untuk mencapai tujuan dengan memanfaatkan sumber daya. Dengan makna yang hampir sama, Stoner (1982:25) mengemukakan bahwa manajemen merupakan suatu proses yang terdiri atas upaya perencanaan, pengorganisasian, pengarahan dan pengendalian terhadap aktivitas anggota organisasi dan pemanfaatan sumber daya organisasi lainnya agar tujuan organisasi tercapai. Demikian juga pengertian manajemen yang disampaikan oleh Newport & Trewatha (1976:29) yaitu proses dari kegiatan merencanakan, mengorganisasikan, mengarahkan, dan mengendalikan organisasi untuk mencapai koordinasi manusia dan sumber daya materi secara efektif dan efisien dalam mencapai tujuan.

Ilustrasi manajemen seperti pengertian tersebut dapat dilihat pada gambar berikut.



Sumber: Herujito (2004)

Para pemikir manajemen kontemporer menyatakan bahwa manajemen mempunyai karakteristik utama, yaitu melalui sumber daya organisasi, manajemen merupakan sebuah proses atau serangkaian kegiatan saling berkaitan dan berkelanjutan yang berpusat pada pencapaian tujuan organisasi (Zakiyudin, 2013:10). Pada dasarnya semua jenis manajemen

pada setiap organisasi melalui proses yang sama tetapi mungkin dilakukan dengan cara yang berbeda tergantung pada struktur dan jenis organisasi, karakter orang yang bekerja di dalamnya, budaya, faktor situasional dan ketersediaan sumber daya (Qureshi *et al.*, 2013). Penerapan manajemen disesuaikan dengan konsep, objek yang ditangani dan keberadaan organisasi serta bersifat fleksibel (Yusuf, 2005:7). Proses manajemen tersebut oleh para ahli dibagi ke dalam beberapa fungsi dasar, yang kemudian dikenal dengan sebutan fungsi-fungsi manajemen. Tujuan pembagian tersebut agar sistematika urutan pembahasannya lebih teratur dan supaya lebih mudah dan lebih mendalam saat melakukan analisisnya, serta dapat menjadi pedoman pelaksanaan proses manajemen (Hasibuan, 2014:37).

Fungsi-fungsi manajemen merupakan rangkaian aktivitas dalam manajemen menurut fungsinya masing-masing yang dalam pelaksanaannya mengikuti tahapan-tahapan tertentu. Fungsi-fungsi manajemen yang dikemukakan para ahli tidak sama, hal ini disebabkan oleh latar belakang penulis dan pendekatan yang digunakan tidak sama. Namun demikian memiliki esensi yang sama, yaitu sebuah proses yang memiliki tahapan-tahapan dalam rangka mencapai tujuan organisasi dan setiap tahapan memiliki keterkaitan satu sama lain dalam pencapaian tujuan organisasi (Sule & Saefullah, 2010:8). Secara ringkas, berikut disajikan berbagai pandangan para ahli manajemen mengenai fungsi-fungsi manajemen yang dapat dilihat melalui gambar berikut.

**Gambar 2.2**  
**Pandangan Para Ahli Mengenai Fungsi-fungsi Manajemen**

Richard W. Griffin	George Terry & F.W. Taylor	James A.F Stone	Koontz & O'Donnel	Nickels & Mc Hugh	Henry Fayol	Ernest Dale
PLANNING ORGANIZING						
LEADING	ACTUATING	LEADING	STAFFING DIRECTING	DIRECTING	COMMANDING COORDINATING	STAFFING DIRECTING INNOVATING REPRESENTING
CONTROLLING						

Sumber: Sule & Saefullah, 2010

Dari beberapa pandangan para ahli manajemen mengenai pembagian fungsi-fungsi manajemen di atas, peneliti menggunakan pembagian fungsi manajemen menurut Henry Fayol dengan pertimbangan untuk membahas fungsi koordinasi secara khusus sebagai bagian penting dari tahapan manajemen karena adanya indikasi awal terdapat masalah dalam proses koordinasi di OPD Pemerintah Kabupaten Sanggau. Henry Fayol merupakan salah seorang ahli manajemen yang terkenal dengan teori manajemen klasiknya yang memperhatikan manajemen bagi suatu organisasi yang kompleks. Beliau dikenal dengan sebutan sebagai Bapak Teori Manajemen Operasional Modern, dimana beliau adalah orang pertama yang memperkenalkan proses atau fungsi-fungsi manajemen (Koontz, O'Donnel & Weihrich, 1980). Henry Fayol juga merupakan orang yang pertama kali mencetuskan pendekatan proses, dimana manajemen dilihat sebagai sebuah proses mencapai tujuan melalui aktivitas yang terorganisir. Proses ini merupakan sebuah lingkaran yang terus berhubungan secara terus menerus, dimana fungsi pengawasan berkaitan lagi dengan fungsi perencanaan, dan kemudian akan berlanjut lagi ke fungsi-fungsi lainnya (Koontz, 1961). Hal ini juga menjadi landasan peneliti memilih menggunakan pemikiran Henry Fayol yang memperhatikan proses suatu kegiatan secara khusus.

Henri Fayol mengatakan bahwa teori dan teknik administrasi merupakan dasar pengelolaan organisasi yang kompleks. Dia yakin keberhasilan seorang manajer bukan hanya karena mutu pribadinya, tetapi juga adanya penggunaan metode manajemen yang tepat. Henry Fayol memberikan pandangannya bahwa manajemen itu bukan hanya sekedar keterampilan pribadi tetapi merupakan suatu keterampilan yang dapat diajarkan segera setelah dipahami prinsip-prinsip pokoknya dan teori umumnya yang sudah dirumuskan. Jadi menurut Fayol manajemen mempunyai pola tertentu yang dapat diidentifikasi dan dianalisis (Ratnasari, 2012:61).

Fayol (1977) mengembangkan teori yang memusatkan perhatiannya pada pemecahan masalah-masalah fungsional kegiatan manajerial. Henry Fayol membagi fungsi-fungsi manajemen menjadi lima yang dikenal dengan sebutan *Fayol's Functionalism* atau Teori Fungsionalisme Fayol, yaitu perencanaan (*planning*), pengorganisasian (*organizing*), pemberian perintah (*commanding*), pengkoordinasian (*coordinating*), dan pengendalian (*controlling*). Teori ini memiliki keunggulan dalam mencapai efisiensi organisasi. Kelima fungsi ini saling berkaitan satu dengan yang lainnya karena merupakan bagian integral tugas seorang pemimpin (Gulick, *et al.*, 1937:77). Secara keseluruhan yang disampaikan oleh Henry Fayol menunjukkan bagaimana cara untuk mengelola manajemen perusahaan yang baik yang dikenal dengan 14 (empat belas) prinsip manajemen Fayol, yaitu pembagian tugas, wewenang, disiplin, kesatuan komando, kesatuan dalam pengarahan, kepentingan individu dibawah kepentingan umum, imbalan, sentralisasi, hierarki, susunan, keadilan, stabilitas staff, inisiatif, dan semangat korps (Rokhayati, 2014). Menurut Fayol (1977), prinsip manajemen merupakan dasar dan nilai yang menjadi inti dari keberhasilan



sebuah manajemen yang bersifat fleksibel, artinya perlu disesuaikan dengan kondisi tertentu. Kontribusi yang diberikan Henry Fayol dalam ilmu manajemen yaitu dikenalnya keterampilan manajerial yang dapat diterapkan pada semua jenis kegiatan, berfokus pada organisasi secara keseluruhan, dan munculnya kebutuhan akan pedoman pengelolaan organisasi yang kompleks.

Frederick Winslow Taylor adalah salah seorang ahli manajemen yang hidup sezaman dengan Henry Fayol. Peranan Fayol dapat disejajarkan dengan Taylor, dimana mereka mengemukakan bahwa ada prinsip manajemen yang harus diajarkan dan dipelajari oleh para manajer dan karyawan. Namun, Fayol dan Taylor memiliki fokus perhatian yang berbeda, di mana Fayol menitikberatkan pada manajer tingkat bawah dan tertarik pada organisasi secara total serta memusatkan pada manajemen sedangkan Taylor menitikberatkan pada manajer tingkat menengah dan atas serta fokus pada teknik kerja produksi. Peneliti lebih cenderung memilih untuk menggunakan pendapat Fayol yang memandang organisasi secara total dan berpusat pada manajemen karena penyelesaian TLHP tidak hanya menjadi masalah di OPD namun juga menjadi masalah pada suatu pemerintah daerah maka perlu dilihat secara keseluruhan dan tidak sekedar masalah teknis.

Seorang lagi yang merupakan ahli manajemen yang terkenal dengan teori mengenai peranan manajerial yaitu Henry Mintzberg. Menurut Mintzberg (1995), ada 10 peran pemimpin suatu organisasi yang dikelompokkan dalam 3 kategori yaitu peran *interpersonal* (mengatur sumber daya manusia organisasi) yang terdiri dari *figurehead*, *leader* dan *liasion*. Peran *informational* (mengatur jalannya informasi organisasi) terdiri dari *monitor*, *disseminator* dan *speakperson* serta peran *decisional* (mengatur tindakan pengambilan keputusan) terdiri dari peran *entrepreneur*, *disturbance handler*, *resource*

*allocation* dan *negotiator*. Mintzberg juga mengemukakan strategi dengan unsur 5 P, yaitu perencanaan (*plan*), pola (*patern*), posisi (*position*), prespektif (*prespectife*), dan permainan atau taktik (*play*). Terdapat perbedaan antara Fayol dan Mintzberg dalam memandang peran manajer, jika menurut Fayol semua manajer melakukan fungsi manajemen yang sama yaitu perencanaan, pengorganisasian, pemberian perintah, pengkoordinasian dan pengendalian, sedangkan menurut Mintzberg semua manajer menjalankan semua peranan namun orientasinya berbeda-beda menurut tingkatannya. Mintzberg lebih menekan fungsi seorang pemimpin sedangkan Fayol memandang dengan cara yang lebih luas, namun pemikiran Mintzberg lebih detail mengenai kepemimpinan yang dapat menyempurnakan pemikiran Fayol yang umum.

Dalam penelitian ini, penulis mengkaji proses penyelesaian TLHP yang dilakukan oleh auditi melalui pelaksanaan fungsi-fungsi manajemen menurut Teori Fungsionalisme Fayol (*Fayol Functionalism*) pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintah Kabupaten Sanggau dan menganalisis permasalahan yang dialami dalam proses tersebut. Dalam kajian terhadap masalah selain menggunakan pendapat Fayol, peneliti juga menggunakan teori manajemen menurut ahli lainnya agar diperoleh pemahaman yang lebih luas. Penggunaan Teori Fungsionalisme Fayol (*Fayol Functionalism*) dikarenakan peneliti ingin membahas secara khusus mengenai fungsi koordinasi yang diduga bermasalah di OPD Kabupaten Sanggau dan memandang penyelesaian TLHP secara umum yang tidak hanya melibatkan OPD dan hal teknisnya namun juga pemerintah daerah secara umum serta fokus pada pemecahan masalah-masalah fungsional kegiatan manajerial sesuai dengan fokus pemikiran Fayol. Dalam menjalankan organisasi, seorang manajer, dalam hal ini adalah kepala OPD tentunya menjalankan fungsi-fungsi manajemen untuk mencapai tujuan organisasinya. Secara

khusus pelaksanaan fungsi-fungsi manajemen dalam penelitian ini adalah yang berkaitan dengan proses penyelesaian TLHP.

### **2.3.1. Perencanaan (*Planning*)**

Perencanaan merupakan fungsi utama manajemen, tidak ada yang dapat dilakukan tanpa perencanaan. Dalam rangka mencapai tujuan, organisasi akan membuat rencana apa yang harus dilakukan, bagaimana hal tersebut harus dilakukan, dan siapa yang harus melakukannya (Ramasamy, 2014:7). Menurut Terry & Rue (2013:45), perencanaan (*planning*) adalah kegiatan menentukan tujuan-tujuan yang hendak dicapai selama suatu masa yang akan datang dan apa yang harus diperbuat agar dapat mencapai tujuan-tujuan itu. Sedangkan menurut Hasibuan (2014:43), perencanaan adalah proses penentuan tujuan dan pedoman pelaksanaan berdasarkan alternatif-alternatif pilihan yang ada. Perencanaan berkaitan dengan menentukan kegiatan yang harus dilakukan untuk mencapai tujuan, cara-cara yang harus dilakukan serta kapan hal-hal tersebut dilaksanakan (Zakiyudin, 2013:10).

Menurut Usman (2013:76), perencanaan bermanfaat sebagai standar pelaksanaan dan pengawasan, pemilihan berbagai alternatif terbaik, penyusunan skala prioritas baik sasaran maupun kegiatan, menghemat pemanfaatan sumber daya, membantu menyesuaikan diri dengan perubahan lingkungan, memudahkan koordinasi dengan pihak terkait, mengantisipasi masalah yang akan muncul, dan meningkatkan kinerja. Perencanaan tidak dapat dilepaskan dari unsur pengendalian, termasuk pemantauan, penilaian, dan pelaporan. Dalam pelaksanaan fungsi ini, pengendalian diperlukan agar tidak terjadi penyimpangan.

Menurut Siswanto (2013:42) perencanaan memiliki karakteristik khusus, yaitu perencanaan harus menyangkut masa yang akan datang, dalam

perencanaan terdapat suatu elemen identifikasi pribadi atau organisasi, serta masa yang akan datang, tindakan dan identifikasi pribadi, dan organisasi merupakan unsur yang amat penting dalam setiap perencanaan. Beberapa kegiatan yang terkait dalam fungsi perencanaan menurut Nickels *et al.* (1997), antara lain menetapkan tujuan dan target, menyusun strategi dalam pencapaian tujuan dan target, menetapkan keperluan sumber daya yang akan digunakan, dan membuat standar/indikator keberhasilan yang akan dicapai.

Dalam proses penyelesaian TLHP, organisasi perlu segera membuat perencanaan (*planning*) begitu Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) diterima. Perencanaan tersebut mencakup tujuan/sasaran/target yang hendak dicapai, dalam hal ini adalah status penyelesaian TLHP dan perbaikan manajemen. Perencanaan juga mengandung strategi bagaimana pelaksanaan rekomendasi pemeriksaan agar bisa mencapai tujuan tersebut, yaitu melalui cara atau kegiatan tertentu. Dalam perencanaan juga ditentukan mengenai penggunaan sumber daya yang diperlukan, baik berupa SDM maupun dana, alat, kebijakan dsb. Hal terakhir yang perlu ditetapkan adalah standar/indikator keberhasilan dalam pencapaian target, hal ini bisa berupa jangka waktu tertentu yang diberikan untuk melaksanakan penyelesaian TLHP.

Berbagai upaya organisasi dalam melaksanakan fungsi perencanaan terkait penyelesaian TLHP, antara lain dengan dilakukan diskusi intern yang membahas tujuan/sasaran/target penyelesaian TLHP, penentuan strategi penyelesaian TLHP melalui kegiatan/pekerjaan yang akan dilakukan, mengeluarkan kebijakan organisasi terkait penyelesaian TLHP atau menyusun pedoman yang harus dipatuhi, perencanaan sumberdaya yang akan digunakan untuk mendukung kegiatan, dan pada akhirnya menghasilkan dokumen perencanaan yang berupa perumusan rencana aksi (*action plan*) penyelesaian TLHP. Berdasarkan Peraturan Kepala Sandi Negara Nomor 5

Tahun 2016, rencana aksi (*action plan*) adalah penjelasan atas tindak lanjut yang akan dilakukan organisasi terkait dengan rekomendasi temuan, yang memuat kegiatan-kegiatan yang akan dilakukan dan target waktu penyelesaiannya.

### **2.3.2. Pengorganisasian (*Organizing*)**

*Organizing* berasal dari kata *organize* yang berarti menciptakan struktur dengan bagian-bagian yang terintegrasikan, sehingga hubungan satu sama lain terikat oleh hubungan terhadap keseluruhannya. Organisasi menggambarkan pola-pola, skema, bagan yang menunjukkan garis-garis perintah, kedudukan karyawan, hubungan-hubungan yang ada dan sebagainya (Hasibuan, 2014:118). Organisasi menyediakan semua fasilitas yang diperlukan untuk melakukan pekerjaan, membagi pekerjaan untuk semua kegiatan dan mengatur hubungan otoritas sehingga posisi setiap orang dalam organisasi menjadi jelas (Ramasamy, 2014:17).

Pengorganisasian (*organizing*) menurut Terry dan Rue (2013:58) adalah mengelompokkan dan menentukan berbagai kegiatan penting dan memberikan kewenangan untuk melaksanakan kegiatan-kegiatan tersebut. Hasibuan (2014:40) mendefinisikan pengorganisasian sebagai proses penentuan, pengelompokan, dan pengaturan berbagai aktivitas dalam mencapai suatu tujuan, menempatkan orang-orang, menyediakan sarana-sarana, mendelegasikan wewenang kepada individu-individu yang melakukan aktivitas-aktivitas tersebut. Menurut Arabiun (2014), pengorganisasian merupakan proses menyatukan sumber daya fisik, keuangan dan sumber daya manusia dengan mengembangkan hubungan yang produktif untuk pencapaian tujuan organisasi. Dengan kata lain, pengorganisasian

merupakan usaha memaksimalkan penggunaan sumber daya agar mencapai sasaran yang telah ditentukan.

Stoner, Freeman, dan Gilbert (1995:320) mengemukakan ada 4 (empat) pilar yang menjadi dasar untuk melakukan proses pengorganisasian, yaitu adanya pembagian kerja, adanya pengelompokan pekerjaan, penentuan relasi antar bagian dalam organisasi dan koordinasi. Beberapa kegiatan yang terkait dalam fungsi pengorganisasian menurut Nickels *et al.* (1997), antara lain:

1. Menentukan penggunaan sumber daya, menyusun tugas-tugas yang akan dilakukan, serta menetapkan prosedur yang diperlukan.
2. Menyusun struktur organisasi agar garis wewenang dan tanggungjawab menjadi jelas.
3. Merekrut, menyeleksi, melatih dan mengembangkan SDM.
4. Menempatkan SDM pada posisi yang paling tepat.

Dalam proses penyelesaian TLHP, setelah rencana aksi (*action plan*) disusun maka bagian berikutnya adalah bagaimana pemimpin memastikan bahwa perencanaan yang telah disusun dapat dilaksanakan, yaitu dengan membagi tugas/pekerjaan kepada individu atau kelompok tertentu secara tepat serta mengalokasikan sumber daya yang diperlukan untuk mendukung pelaksanaannya. Pembagian tugas selalu disertai dengan pendelegasian wewenang dan tanggungjawab dalam batas-batas tertentu. Dalam proses *organizing*, tentunya pemimpin memberikan tugas kepada seseorang atau unit kerja tertentu yang lebih menguasai permasalahan yang dimaksud sesuai dengan bidang tugas dan tanggungjawabnya serta kompetensi yang dimiliki.

### 2.3.3. Pemberian Perintah (*Commanding*)

Pemberian perintah (*commanding*) adalah memberikan arahan kepada bawahan dalam melaksanakan suatu tugas atau pekerjaan baik secara lisan maupun tertulis (Kusnadi, *et al.*, 2002:249). Pemberian perintah dilakukan oleh pemimpin kepada bawahannya dalam rangka mengatur bawahannya agar dapat melakukan suatu pekerjaan sesuai dengan perencanaan yang telah ditentukan sebelumnya. Kinerja aktual dari pekerjaan dimulai dengan fungsi ini karena akan membuat membuat pekerja belajar teknik untuk melakukan pekerjaan yang ditugaskan kepada mereka (Ramasamy, 2014:7).

Pemberian perintah (*Commanding*) merupakan bagian dari fungsi pengarahan dalam manajemen umum, ada beberapa hal pokok dalam fungsi ini, yaitu berkaitan tingkah laku manusia, hubungan manusiawi, komunikasi dan kepemimpinan (Hasibuan, 2014:184). Dalam hal ini, manajer memainkan peran penting dalam mendukung keberhasilan pengelolaan organisasi yang melibatkan bakat, keterampilan manajerial dan perilaku manajer (Naeemullah *et al.*, 2010). Suatu tugas atau pekerjaan mempunyai rencana dan standar tertentu yang harus dicapai oleh pelaksana, oleh sebab itu selain memberikan perintah pemimpin juga perlu memberi penjelasan secara utuh dan menyeluruh terhadap tugas yang diberikannya tersebut. Untuk pekerjaan atau tugas penting sebaiknya pemberian perintah dalam bentuk tertulis dan didokumentasikan dengan baik agar dapat dipertanggungjawabkan jika terjadi penyimpangan.

Dalam proses penyelesaian TLHP, fungsi Pemberian perintah (*commanding*) yang perlu dilakukan oleh pemimpin antara lain, menjelaskan kepada bawahan bagaimana melaksanakan tugas-tugas yang diberikan, memberikan bimbingan ataupun konsultasi jika diperlukan, menjelaskan

kewajiban pelaksanaan peraturan perundangan dan manfaat pelaksanaan rekomendasi pemeriksaan, dan memberikan motivasi kepada bawahan.

#### **2.3.4. Pengkoordinasian (*Coordinating*)**

Pengkoordinasian merupakan proses memadukan dan menyelaraskan tujuan dan aktivitas dari berbagai bagian/fungsi/unit dalam suatu organisasi untuk mencapai tujuan yang efisien (Sugandha, 1991:25). Setiap organisasi pada umumnya mempunyai unit-unit kecil yang bertanggung jawab terhadap kegiatan khusus agar kinerja dalam bagian tersebut dapat berkinerja optimal. Koordinasi adalah fungsi yang harus dilakukan oleh seorang manajer agar terdapat suatu komunikasi atau kesesuaian dari berbagai kepentingan dan perbedaan kepentingan sehingga tujuan perusahaan dapat tercapai (Kusnadi, *et al.*, 2002:249). Koordinasi juga merupakan upaya untuk penyamakan persepsi agar usaha individu maupun kelompok dapat selaras dan memberikan kontribusi yang jelas dan terarah.

Kebutuhan koordinasi sangat bergantung kepada sifat dan kebutuhan komunikasi dari tugas yang dikerjakan, khususnya terhadap tugas maupun lingkungan yang mudah mengalami perubahan. Kusnadi, *et al.* (2012:250) menyatakan agar koordinasi juga dipandang sebagai tugas mengolah informasi karena dalam koordinasi mengandung unsur komunikasi dan kunci utama komunikasi adalah adanya informasi yang efektif. Secara tidak langsung koordinasi sangat bergantung pengolahan informasi, semakin besar derajat ketidakpastian tugas yang dikoordinasikan maka akan semakin besar pula kebutuhan akan informasi.

Keefektifan suatu proses koordinasi menurut Handoko (2003:199) tergantung pada hirarki manajerial, yaitu adanya ketegasan garis wewenang dalam struktur organisasi sehingga arus informasi dapat difasilitasi dengan



baik. Koordinasi juga akan efektif jika rencana dan tujuan telah disusun dengan baik, sehingga aktivitas-aktivitas pekerjaan dapat dilakukan dengan arahan yang jelas. Untuk organisasi yang memiliki banyak unit kerja maka diperlukan semakin banyak informasi untuk memperlancar pencapaian tujuan dan dengan demikian maka potensi koordinasi perlu ditingkatkan, baik secara vertikal (dari atas ke bawah dalam suatu rentang komando) maupun lateral (kontak langsung antar individu dari unit yang berbeda).

Penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan tidak hanya dapat diselesaikan oleh seseorang atau sebuah unit tertentu saja, namun terkadang juga melibatkan unit-unit lain, oleh sebab itu diperlukan adanya arus informasi antar pihak untuk dapat menyamakan persepsi maupun upaya dalam mencapai tujuan melalui koordinasi. Dalam proses penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, koordinasi sangat diperlukan baik antar unit kerja di intern instansi maupun dengan pihak ektern instansi, seperti instansi lain, lembaga pengawasan dan kontraktor. Dalam hal pelaksanaan koordinasi di instansi masing-masing, maka peran pemimpin sangat diutamakan dalam memberi arahan maupun mengatur pelaksanaan proses koordinasi tersebut.

### **2.3.5. Pengendalian (*Controlling*)**

Fungsi pengendalian (*controlling*) merupakan fungsi terakhir dari proses manajemen dan sangat penting serta sangat menentukan pelaksanaan proses manajemen. Pengendalian dilakukan sebelum proses, saat proses, dan setelah proses sampai hasil akhir diketahui (Hasibuan, 2014:241). Pengendalian merupakan proses dalam memantau, menilai, dan melaporkan penyempurnaan pelaksanaan kegiatan dengan mengusulkan tindakan-tindakan korektif yang diperlukan agar mencapai tujuan sesuai

dengan yang telah direncanakan (Usman, 2013:534). Pengendalian (*controlling*) mencakup aktivitas manajer untuk mengukur apakah hasil yang dicapai sesuai dengan yang direncanakan (Manulang, 2013:117). Untuk memastikan bahwa aktuasi sesuai dengan rencana, maka harus melakukan analisis terhadap pelaksanaan dan setelah itu harus mengajukan beberapa langkah-langkah perbaikan jika pelaksanaannya tidak berjalan sesuai rencana (Mitja, 2011).

Terry & Rue (2013:73) menambahkan bahwa pengendalian (*controlling*) selain mengukur pelaksanaan dengan tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya, juga menentukan penyebab penyimpangan yang terjadi dan melakukan tindakan korektif yang diperlukan. Ukar & Mili (2015) menyebutkan bahwa pengendalian merupakan penilaian kemajuan tugas-tugas yang diberikan dengan membandingkan hasil dan sasaran secara teratur dan menyesuaikan kegiatan dengan hasil pemantauan. Koontz, *et al.* (1980:721) menyebutkan, "*Controlling is the measurement and correction of the performance of subordinates in order to make sure that enterprise objectives and the plans devised to attain them are accomplished*".

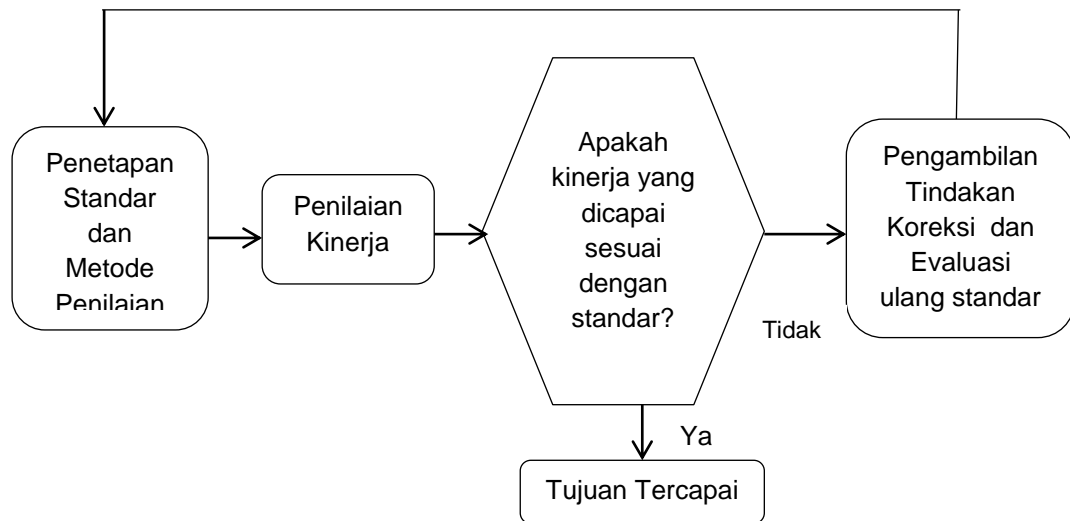
Beberapa kegiatan yang terkait dalam fungsi pengendalian menurut Nickels *et al.* (1997), antara lain melakukan evaluasi terhadap keberhasilan pencapaian tujuan berdasarkan standar/indikator yang telah ditetapkan sebelumnya, melakukan tindakan koreksi jika ditemukan penyimpangan, dan mengupayakan tindakan perbaikan sebagai solusi dari setiap masalah yang ditemukan. Fungsi pengendalian tidak hanya untuk memastikan agar kegiatan berjalan sesuai dengan yang direncanakan diawal, akan tetapi juga agar sesuai dengan perubahan lingkungan. Ada 5 (lima) tahapan dalam pelaksanaan pengendalian menurut Zakiyudin (2013), yaitu menetapkan standar, menentukan bagaimana mengukur pelaksanaan kegiatan, mengukur

pelaksanaan kegiatan, membandingkan pelaksanaan kegiatan dengan standar, menganalisis penyimpangan yang terjadi serta pengambilan tindakan koreksi jika diperlukan.

Standar merupakan suatu satuan pengukuran yang digunakan sebagai acuan dalam rangka penilaian hasil-hasil tertentu. Ada 3 macam bentuk standar umum, yaitu standar fisik berupa jumlah barang/jasa, dan jumlah konsumen, standar moneter berupa biaya-biaya/pendapatan, dan standar waktu berupa kecepatan atau batas waktu. Menentukan pengukuran atas suatu kegiatan harus dilakukan secara tepat, misalnya berapa kali pengukuran dilaksanakan (per jam, per hari, per minggu/per bulan, dsb), bentuk pengukuran (laporan tertulis, inspeksi visual, melalui telepon, dsb), dan pihak-pihak yang terlibat. Cara mengukur pelaksanaan kegiatan antara lain dengan melakukan pengamatan langsung, melihat laporan, otomatisasi metode-metode, dan pengujian. Bentuk tindakan koreksi, antara lain mengubah standar, mengubah pengukuran pelaksanaan dan mengubah cara menganalisa dan menginterpretasikan penyimpangan-penyimpangan.

Langkah-langkah dalam proses pengawasan secara sederhana diterangkan melalui gambar berikut.

**Gambar 2.3**  
**Proses Pengendalian**



Sumber: Sule & Saefullah, 2010

Pengendalian dilaksanakan oleh pemimpin dengan menilai kinerja bawahannya dalam melaksanakan tugas-tugas yang telah diberikan. Pemimpin melakukan pengendalian bukan hanya pada akhir kegiatan tetapi telah dimulai sejak awal dan dalam proses pengerjaan, hingga menuntut pertanggungjawaban pada akhir kegiatan. Dalam hal penyelesaian TLHP, maka pemimpin perlu memantau pekerjaan bawahannya sudah sejauh mana proses penyelesaian dilakukan, memeriksa apakah sesuai dengan rencana dan jika ditemui kendala-kendala maka mengupayakan mencari solusi yang terbaik.

#### **2.4. Kerangka Pemikiran**

Rekomendasi hasil pemeriksaan memiliki manfaat yang sangat penting untuk perbaikan kinerja organisasi auditi. Oleh sebab itu sangat penting untuk segera dilaksanakan oleh auditi. Pelaksanaan TLHP juga didukung dengan peraturan perundang-undangan yang mewajibkan auditi menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan. Adanya fenomena belum

optimalnya penyelesaian TLHP yang terjadi di Pemerintah Kabupaten Sanggau menunjukkan bahwa adanya indikasi masalah yang dialami auditi dalam proses penyelesaian TLHP. Hal inilah yang mendorong peneliti untuk menganalisis permasalahan yang terjadi melalui kajian dari sisi proses penyelesaian TLHP.

Dalam ilmu manajemen, suatu organisasi akan berusaha mencapai tujuannya dengan mengelola berbagai sumber daya yang dimilikinya, dalam penelitian ini, penyelesaian TLHP menjadi tujuan yang seharusnya dicapai oleh auditi. Secara lebih rinci, penelitian ini akan menganalisis proses penyelesaian TLHP yang dilakukan oleh auditi melalui pelaksanaan fungsi-fungsi manajemen menurut Teori Fungsionalisme Fayol (*Fayol's Functionalism*), yaitu bagaimana fungsi perencanaan (*planning*), fungsi pengorganisasian (*Organizing*), fungsi pemberian perintah (*Commanding*), fungsi pengkoordinasian (*coordinating*) dan fungsi pengendalian (*Controlling*) dilakukan. Melalui hasil analisis tersebut maka dapat diketahui permasalahan yang dialami auditi di Pemerintah Kabupaten Sanggau dalam proses penyelesaian TLHP yang belum optimal, sehingga melalui hasil penelitian ini dapat diberikan saran perbaikan untuk percepatan TLHP dimasa mendatang dan pada akhirnya terjadi perbaikan kinerja organisasi auditi. Secara ringkas, kerangka pemikiran peneliti dijelaskan dalam gambar 2.4.

**Gambar 2.4**  
**Kerangka Pemikiran**

