

Analysis of Internal Audit Effectiveness in Indonesia Smart Program (PIP) Using the Management Control Systems Framework

Rina Istiani¹

Vishnu Juwono²

^{1,2}Faculty of Administration Sciences, Universitas Indonesia, Indonesia

*Correspondences : resti.amelia.putri-2024@feb.unair.ac.id

ABSTRACT

Internal audit plays an important role in ensuring the effectiveness of Indonesia Smart Program as a government assistant programs, particularly in achieving accountability and target accuracy. However, audit findings indicate several weaknesses in its implementation. This study aims to analyze the effectiveness of internal audit using the Management Control Systems framework. A descriptive qualitative approach with a case study method was employed, using in-depth interviews and document analysis. The analysis was based on the dimensions of result control, action control, personnel control, and cultural control. The findings show that the internal audit system has comprehensive control structures, but its implementation is not yet optimal. Performance measurement remains output-oriented, action control tends to be bureaucratic, auditor capacity is limited, and value internalization is uneven. Overall, internal audit effectiveness is moderately effective but requires improvement in outcome orientation, control flexibility, auditor competence, and organizational culture.

Keywords: Internal Audit; Effectiveness; Management Control Systems; Public Sector

Analisis Efektivitas Pengawasan Internal Program Indonesia Pintar (PIP) melalui Kerangka Management Control Systems

ABSTRAK

Pengawasan internal memiliki peran penting dalam memastikan efektivitas pelaksanaan Program Indonesia Pintar sebagai salah satu program bantuan pemerintah, khususnya dalam menjamin akuntabilitas dan ketepatan sasaran. Namun, berbagai temuan audit menunjukkan masih adanya kelemahan dalam implementasinya. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis efektivitas pengawasan internal menggunakan kerangka Management Control Systems. Penelitian menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif dengan metode studi kasus melalui wawancara mendalam dan telaah dokumen. Analisis dilakukan berdasarkan dimensi result control, action control, personnel control, dan cultural control. Hasil menunjukkan bahwa sistem pengawasan telah memiliki struktur pengendalian yang lengkap, namun implementasinya belum optimal. Pengukuran kinerja masih berorientasi pada output, pengendalian tindakan cenderung birokratis, kapasitas auditor masih terbatas, dan internalisasi nilai organisasi belum merata. Secara keseluruhan, efektivitas pengawasan internal tergolong cukup efektif, namun memerlukan penguatan pada aspek outcome, fleksibilitas pengendalian, kompetensi auditor, dan budaya organisasi.

Kata Kunci Internal Audit; Effectiveness; Management Control Systems; Public Sector

Artikel dapat diakses : <https://ejournal1.unud.ac.id/index.php/akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 36 No. 6

Denpasar, 30 Juni 2026

Hal. 1257-1271

DOI:

10.24843/EJA.2026.v36.i06.p06

PENGUTIPAN:

Istiani, R., & Juwono, V. (2026). Analysis of Internal Audit Effectiveness in Indonesia Smart Program (PIP) Using the Management Control Systems Framework *E-Jurnal Akuntansi*, 36(6), 1257-1271

RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:

27 Januari 2026

Artikel Diterima:

24 Maret 2026

PENDAHULUAN

Pendidikan memiliki peran strategis dalam pembangunan sumber daya manusia sekaligus menjadi instrumen penting untuk memperluas kesempatan sosial dan mengurangi kesenjangan. Indonesia memiliki keragaman sosial, ekonomi, dan geografis sehingga akses Pendidikan yang merata menjadi prasyarat bagi terwujudnya keadilan sosial. komitmen negara terhadap Pendidikan terlihat dari amanat UUD 1945 pasal 31 dan Undang-Undang Nomor 20 tahun 2003 yang menetapkan alokasi anggaran Pendidikan minimal 20% dari APBN dan APBD, serta perluasan kebijakan wajib belajar hingga 13 tahun. Namun, meskipun kerangka kebijakan telah disusun secara komprehensif, implementasinya masih menghadapi berbagai kendala. Terutama terkait kondisi anak usia sekolah yang tidak melanjutkan Pendidikan, yaitu sekitar 29,21% pada tahun 2023 dan menurun menjadi sekitar 20% pada tahun 2024 dengan tingkat ketidaklanjutan paling tinggi pada jenjang Pendidikan menengah. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa persoalan akses Pendidikan masih menjadi tantangan mendasar dalam sistem pendidikan nasional.

Analisis terhadap faktor penyebab menunjukkan bahwa dimensi ekonomi merupakan determinan dominan dalam fenomena putus sekolah. Sekitar 70% kasus putus sekolah berkaitan langsung dengan keterbatasan finansial keluarga (Aktivis Peneleh, 2025). Temuan tersebut diperkuat oleh penelitian Nurul Jannah et al.(2025) yang mengidentifikasi faktor ekonomi sebagai variabel utama yang mempengaruhi keputusan anak untuk tidak melanjutkan pendidikan. Meskipun pemerintah telah mengurangi beban biaya operasional pendidikan, biaya personal seperti transportasi, perlengkapan sekolah, serta kebutuhan pendukung lainnya tetap menjadi hambatan signifikan (Repositori Puslitjakdikbud Balitbang, 2018). Kondisi ini menunjukkan bahwa kebijakan pembiayaan pendidikan belum sepenuhnya mampu mengatasi hambatan akses pada tingkat rumah tangga. Sebagai respons terhadap permasalahan tersebut, pemerintah menginisiasi berbagai program bantuan pendidikan yang ditujukan untuk mengurangi beban ekonomi keluarga termasuk Program Indonesia Pintar (PIP). Program bantuan ini dirancang dengan pendekatan *direct benefit transfer* kepada peserta didik dari keluarga kurang mampu. Skema tersebut bertujuan untuk menjamin keberlanjutan pendidikan melalui pemenuhan kebutuhan personal siswa yang tidak tercakup dalam pembiayaan operasional sekolah. Program ini menjadi salah satu instrumen kebijakan utama dalam menekan angka putus sekolah serta meningkatkan partisipasi pendidikan.

Besarnya komitmen pemerintah tercermin dalam alokasi anggaran yang terus meningkat. Dalam periode 2021 hingga 2024, anggaran program bantuan pendidikan menunjukkan tren peningkatan signifikan hingga mencapai lebih dari Rp13 triliun pada tahun 2024. Besaran bantuan yang diberikan disesuaikan dengan jenjang pendidikan, yang mencerminkan adanya diferensiasi kebutuhan antar kelompok penerima. Skala anggaran tersebut mengindikasikan bahwa program bantuan pendidikan merupakan salah satu prioritas utama dalam kebijakan publik di sektor pendidikan. Peningkatan alokasi anggaran tidak secara otomatis menjamin efektivitas implementasi program. Data empiris menunjukkan bahwa angka putus sekolah masih terjadi secara konsisten, terutama pada jenjang pendidikan menengah. Kondisi ini mengindikasikan adanya kesenjangan antara

input kebijakan berupa anggaran dengan *outcome* yang diharapkan. Permasalahan tidak lagi terletak pada desain kebijakan, melainkan pada efektivitas implementasi dan tata kelola program.

Temuan pengawasan internal memberikan gambaran yang lebih mendalam terkait akar permasalahan. Sebagian besar temuan audit berada pada aspek Sistem Pengendalian Intern. Dominasi temuan pada aspek ini menunjukkan adanya kelemahan struktural dalam mekanisme pengendalian organisasi. Permasalahan mencakup tidak optimalnya pelaksanaan prosedur operasional standar, lemahnya monitoring rutin, serta keterbatasan dokumentasi pelaporan. Kelemahan tersebut berdampak pada terbatasnya kualitas informasi yang digunakan dalam pengambilan keputusan. Permasalahan yang sama juga tercermin dalam laporan audit eksternal. Pola temuan berulang ditemukan pada berbagai tahapan program, mulai dari perencanaan, penetapan penerima, penyaluran, hingga monitoring dan evaluasi. Pola berulang menunjukkan bahwa mekanisme pengawasan internal belum mampu berfungsi secara optimal sebagai sistem deteksi dini. Dalam kondisi ideal, temuan yang bersifat berulang seharusnya dapat diidentifikasi dan dimitigasi oleh aparat pengawas internal sebelum menjadi temuan auditor eksternal. Fakta empiris menunjukkan bahwa fungsi tersebut belum berjalan secara efektif.

Kajian terdahulu menunjukkan bahwa efektivitas audit internal dipengaruhi oleh berbagai faktor organisasi dan individu. Turetken et al. (2020) melalui *Systematic Literature Review* menyusun kerangka operasional efektivitas audit internal dengan mengidentifikasi indikator pengukuran dan faktor-faktor yang mempengaruhinya, sementara Khanam(2024) menggunakan pendekatan kuantitatif melalui 152 kuesioner pada bank swasta dan bank milik negara di Bangladesh dengan analisis *structural equation modelling*; temuannya menunjukkan bahwa independensi auditor internal dan kualitas audit internal berpengaruh terhadap efektivitas audit internal. Berbeda dengan dua kajian tersebut, Malmi and Brown (2008) tidak secara khusus membahas audit internal melainkan kerangka *Management Control Systems* sebagai paket yang melihat pengendalian organisasi sebagai gabungan berbagai mekanisme control yang saling berkaitan, seperti *planning control*, *cybernetic control*, *reward and compensation control*, *administrative control* dan *cultural control*.

Kajian dari *Indonesia Corruption Watch* menunjukkan bahwa program bantuan pemerintah juga memiliki tingkat kerentanan yang tinggi terhadap penyalahgunaan. Proporsi kasus korupsi pada sektor pendidikan yang melibatkan program bantuan menunjukkan tren yang signifikan. Temuan ini menegaskan bahwa kelemahan dalam pengawasan internal tidak hanya berdampak pada inefisiensi, tetapi juga meningkatkan risiko *fraud* dalam pengelolaan anggaran publik. Kondisi tersebut menempatkan pengawasan internal sebagai elemen kunci dalam menentukan keberhasilan program bantuan pemerintah. Dalam perspektif *Management Control Systems*, pengawasan merupakan bagian integral dari sistem pengendalian organisasi yang bertujuan untuk memastikan keselarasan antara tujuan strategis dan implementasi operasional. Merchant dan Stede (2017) mengemukakan bahwa efektivitas pengendalian organisasi ditentukan oleh integrasi antara pengendalian hasil

(*result control*), pengendalian tindakan (*action control*), serta pengendalian berbasis budaya dan personal.

Dalam konteks empiris, implementasi elemen-elemen tersebut belum sepenuhnya berjalan optimal. Keterbatasan kompetensi auditor, restrukturisasi organisasi, serta keterbatasan sumber daya manusia menunjukkan adanya kelemahan pada aspek *personal control*. Ketidaksesuaian prosedur operasional menunjukkan kelemahan pada *action control*. Ketidaktercapaian tujuan program menunjukkan adanya keterbatasan pada *result control*. Ketidakseimbangan antar elemen pengendalian tersebut berpotensi menurunkan efektivitas pengawasan secara keseluruhan. Penelitian terdahulu mengenai efektivitas pengawasan internal sebagian besar berfokus pada faktor-faktor umum seperti independensi auditor, kompetensi, serta dukungan manajemen. Kajian tersebut belum secara spesifik mengkaji bagaimana aparat pengawas internal pemerintah menjalankan fungsi pengawasan pada program prioritas dengan pendekatan sistem pengendalian manajemen yang komprehensif. Keterbatasan ini menunjukkan adanya *research gap* yang relevan untuk dikaji lebih lanjut.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini difokuskan pada analisis efektivitas pengawasan internal dalam pelaksanaan program bantuan pemerintah dengan menggunakan kerangka *Management Control Systems*. Pendekatan ini memungkinkan analisis yang lebih komprehensif terhadap berbagai dimensi pengendalian organisasi. Fokus penelitian diarahkan pada peran aparat pengawas internal dalam memastikan tercapainya tujuan program secara efektif, efisien, dan akuntabel. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi teoritis dalam pengembangan kajian pengendalian manajemen sektor publik serta kontribusi praktis dalam penguatan sistem pengawasan program pemerintah.

Penelitian ini diarahkan untuk menjawab pertanyaan berikut:

1. Bagaimana Efektivitas pengawasan internal terhadap Program Indonesia Pintar ditinjau dari dimensi *result control*, *action control*, *personal control* dan *cultural control*?
2. Faktor apa saja yang menjadi penghambat utama dalam efektivitas pengawasan internal terhadap Program Indonesia Pintar?

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dikembangkan dalam kerangka paradigma post-positivisme yang menempatkan realitas sosial sebagai konstruksi yang bersifat kompleks, kontekstual, serta tidak sepenuhnya dapat dijelaskan melalui pendekatan objektivistik yang rigid. Dalam paradigma ini, efektivitas pengawasan internal dipahami sebagai fenomena yang terbentuk melalui interaksi antara struktur kebijakan, mekanisme organisasi, serta praktik aktor yang terlibat di dalamnya. Pendekatan ini memungkinkan peneliti untuk tidak hanya mengidentifikasi aspek formal dari sistem pengawasan, tetapi juga mengungkap dinamika substantif yang mempengaruhi bagaimana pengawasan tersebut dijalankan dan dimaknai dalam praktik. Sejalan dengan kerangka tersebut, penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif yang berorientasi pada eksplorasi mendalam terhadap proses, makna, dan relasi yang membentuk efektivitas pengawasan internal dalam program bantuan pemerintah. Pendekatan ini dipilih karena

mampu menjelaskan fenomena secara komprehensif dengan mempertimbangkan konteks kelembagaan serta pengalaman empiris para aktor yang terlibat. Fokus analisis tidak berhenti pada deskripsi prosedural, melainkan diarahkan pada upaya memahami kesenjangan antara desain normatif pengawasan dengan realitas implementasinya, termasuk faktor-faktor struktural, organisasional, dan perilaku yang mempengaruhi efektivitas tersebut.

Strategi penelitian yang digunakan adalah studi kasus, dengan pertimbangan bahwa fenomena efektivitas pengawasan internal memiliki karakteristik yang sangat kontekstual dan tidak dapat dipisahkan dari lingkungan institusional tempat fenomena tersebut berlangsung. Studi kasus memungkinkan eksplorasi yang mendalam terhadap praktik pengawasan yang dilakukan oleh Inspektorat Jenderal dalam mengawasi program bantuan pemerintah, sekaligus memberikan ruang untuk mengintegrasikan berbagai sumber data dalam satu kerangka analisis yang utuh. Melalui pendekatan ini, penelitian dapat mengkaji secara simultan hubungan antara kebijakan, struktur organisasi, serta praktik operasional dalam membentuk efektivitas pengawasan. Pengumpulan data dilakukan melalui kombinasi wawancara mendalam dan analisis dokumen sebagai bentuk triangulasi metodologis. Wawancara dilakukan secara semi-terstruktur untuk memperoleh data yang bersifat reflektif dan kontekstual, dengan tetap menjaga konsistensi terhadap fokus penelitian. Teknik ini memungkinkan peneliti menggali pengalaman, persepsi, serta interpretasi informan terkait praktik pengawasan yang berlangsung. Proses wawancara dilakukan secara iteratif, di mana temuan awal digunakan untuk memperdalam eksplorasi pada tahap berikutnya hingga diperoleh pemahaman yang komprehensif dan mencapai titik kejenuhan data.

Pemilihan informan dilakukan secara purposive dengan mempertimbangkan tingkat keterlibatan, posisi strategis, serta relevansi pengetahuan terhadap Proses pengawasan Program Indonesia Pintar. Informan terdiri atas berbagai aktor yang memiliki peran dalam perencanaan, pelaksanaan, dan evaluasi pengawasan yang terkait dengan implementasi program. Keberagaman informan dimaksudkan untuk memperoleh perspektif yang komprehensif dan menghindari bias tunggal dalam interpretasi data. Profil informan dapat dilihat dalam tabel 1.

Tabel 1. Profil informan penelitian

Kode	Posisi	Jumlah Informan	Durasi Wawancara
I-1	Pimpinan/Inspektur	1	45 menit
I-2	Pengendali Mutu	1	30 menit
I-3	Pengendali Teknis	1	30 menit
I-4	Ketua Tim	1	30 menit
I-5	Anggota Tim	1	45 menit
I-6	Staf Administrasi	1	30 menit

Sumber: Data Penelitian, 2026

Analisis dokumen dilakukan terhadap berbagai sumber resmi yang berkaitan dengan pelaksanaan pengawasan dan program bantuan pemerintah, termasuk laporan hasil audit, pedoman teknis, regulasi, serta dokumen administratif lainnya. Dokumen diposisikan sebagai representasi dari kerangka

normatif yang menjadi acuan dalam pelaksanaan pengawasan. Melalui analisis ini, peneliti dapat mengidentifikasi standar, prosedur, serta indikator kinerja yang digunakan dalam sistem pengawasan, sekaligus membandingkannya dengan praktik empiris yang terjadi di lapangan. Pendekatan ini memungkinkan identifikasi kesenjangan antara apa yang dirancang dalam kebijakan dan apa yang diimplementasikan dalam praktik. Kisi-kisi analisis dikembangkan berdasarkan empat dimensi MCS sebagaimana ditunjukkan dalam tabel 2.

Tabel 2. Kisi-Kisi Operasionalisasi Analisis

Dimensi MCS	Fokus Analisis	Indikator Utama	Sumber Data
<i>Result Control</i>	Kejelasan hasil yang diharapkan dan kemampuan mengukur hasil yang dapat dikendalikan.	Kejelasan target pengawasan; indikator 3E; ketepatan sasaran, jumlah, waktu, dan pemanfaatan; mekanisme tindak lanjut; <i>feedback loop</i> .	Wawancara, PKPT, pedoman audit, laporan kinerja, dokumen tindak lanjut.
<i>Action Control</i>	Pengendalian perilaku auditor melalui prosedur, pembatasan, revidi, dan akuntabilitas tindakan.	Pembagian tugas; otorisasi berjenjang; PKA/KKA; revidi PT/PM/Inspektur; ekspose; kepatuhan SOP dan kode etik.	Wawancara, PKA, KKA, pedoman audit, <i>routing slip</i> , laporan hasil audit.
<i>Personnel Control</i>	Kesesuaian kompetensi, penempatan, pelatihan, dan dukungan sumber daya auditor.	Seleksi auditor; penempatan berbasis kompetensi; pelatihan teknis; mentoring; kecukupan SDM, waktu, dan anggaran.	Wawancara, data SDM, sertifikasi, dokumen pelatihan, PKPT, laporan kinerja.
<i>Cultural Control</i>	Nilai, norma, dan budaya organisasi yang membentuk perilaku pengawasan.	Kode etik; pakta integritas; <i>tone at the top</i> ; SMAP; survei kepatuhan; forum pembelajaran; <i>lesson learned</i> .	Wawancara, kode etik, pakta integritas, dokumen SMAP, hasil survei, notulen/forum ekspose.

Sumber: Data Penelitian, 2026

Analisis data dilakukan secara simultan dengan proses pengumpulan data menggunakan model interaktif yang dikembangkan oleh Miles Matthew B. et al., (2014). Proses ini diawali dengan kondensasi data melalui seleksi, penyederhanaan, dan pengkodean data berdasarkan relevansinya dengan fokus penelitian. Pengkodean dilakukan secara sistematis dengan mengacu pada dimensi dalam kerangka *Management Control Systems*, yang meliputi *result control*, *action control*, *personnel control*, dan *cultural control*. Kerangka ini digunakan sebagai alat analisis untuk mengorganisasi data sekaligus mengarahkan interpretasi terhadap temuan empiris. Tahap selanjutnya adalah penyajian data dalam bentuk narasi analitis yang terstruktur, yang memungkinkan identifikasi pola, hubungan, serta inkonsistensi dalam data. Penyajian ini tidak hanya bersifat deskriptif, tetapi

juga interpretatif, dengan mengaitkan temuan empiris dengan kerangka konseptual yang digunakan. Dalam proses ini, perangkat lunak analisis kualitatif seperti NVivo dimanfaatkan untuk meningkatkan ketepatan dalam pengelolaan data, memfasilitasi pengkodean, serta memvisualisasikan hubungan antar kategori analisis.

Penarikan kesimpulan dilakukan secara iteratif dengan mempertimbangkan konsistensi temuan antar sumber data. Validitas penelitian dijaga melalui triangulasi sumber dan metode, serta melalui proses konfirmasi kepada informan untuk memastikan keabsahan interpretasi yang dihasilkan. Analisis juga dilakukan dengan mengaitkan temuan lapangan dengan kerangka teoritis, sehingga menghasilkan sintesis antara data empiris dan konstruksi konseptual. Kisi-kisi analisis dalam penelitian ini dikembangkan berdasarkan dimensi utama dalam kerangka *Management Control Systems* sebagai instrumen analitis untuk menilai efektivitas pengawasan internal. Dimensi *result control* digunakan untuk mengevaluasi orientasi pengawasan terhadap pencapaian target dan hasil yang terukur. Dimensi *action control* difokuskan pada kepatuhan terhadap prosedur operasional serta mekanisme pengendalian aktivitas. Dimensi *personnel control* mengkaji aspek kompetensi, penempatan, dan pengembangan sumber daya manusia dalam fungsi pengawasan. Dimensi *cultural control* menyoroti nilai, norma, dan budaya organisasi yang membentuk perilaku aparat pengawas.

Melalui integrasi antara pendekatan metodologis dan kerangka konseptual tersebut, penelitian ini dirancang untuk menghasilkan analisis yang tidak hanya bersifat deskriptif, tetapi juga kritis dan evaluatif terhadap efektivitas pengawasan internal. Pendekatan ini memungkinkan identifikasi terhadap akar permasalahan yang bersifat sistemik, sekaligus memberikan landasan yang kuat bagi pengembangan rekomendasi dalam penguatan tata kelola program bantuan pemerintah.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis efektivitas pengawasan internal yang dilakukan oleh Inspektorat Jenderal dalam pelaksanaan program bantuan pemerintah melalui pendekatan *Management Control Systems*. Berdasarkan hasil wawancara mendalam, efektivitas pengawasan tidak semata ditentukan oleh keberadaan mekanisme pengendalian, tetapi oleh sejauh mana sistem tersebut dioperasionalkan secara konsisten, terintegrasi, dan mampu mempengaruhi perilaku organisasi. Temuan menunjukkan bahwa meskipun struktur pengendalian telah tersedia secara formal, efektivitasnya masih menunjukkan variasi antar dimensi, yang berdampak pada belum optimalnya fungsi pengawasan dalam menjamin tercapainya tujuan program.

Pada dimensi *result control*, hasil penelitian menunjukkan bahwa organisasi telah memiliki kerangka pengendalian berbasis hasil yang relatif jelas dan terdokumentasi. Informan (I-1) menegaskan bahwa "*target tertuang dalam pedoman audit dan PKPT, termasuk sasaran audit yang ingin dicapai*", yang menunjukkan bahwa organisasi telah menetapkan arah dan ekspektasi kinerja secara formal. Selain itu, indikator keberhasilan juga telah dirumuskan, di mana "*indikatornya kualitas temuan audit dan bagaimana penyelesaian tindak lanjutnya*" (I-2).

Kejelasan ini mengindikasikan bahwa secara konseptual organisasi telah memenuhi elemen utama *result control*, yaitu adanya definisi hasil yang diharapkan dan ukuran kinerja yang dapat digunakan sebagai dasar evaluasi.

Komunikasi target kepada auditor juga dilakukan melalui berbagai mekanisme seperti sosialisasi pedoman, pelatihan kantor sendiri, serta pembekalan sebelum penugasan. Informan (I-1) menyatakan bahwa "*komunikasi dilakukan melalui sosialisasi pedoman program, Pelatihan Kantor Sendiri (PKS), dan menghadirkan narasumber yang kompeten terkait program yang akan diaudit*", yang menunjukkan adanya upaya untuk membangun kesamaan pemahaman di antara auditor. Dalam kerangka MCS, kondisi ini mencerminkan upaya organisasi dalam menciptakan *goal congruence*, yaitu keselarasan antara tujuan organisasi dan tindakan individu. Namun demikian, analisis lebih lanjut menunjukkan bahwa efektivitas *result control* masih terbatas pada aspek pengukuran yang bersifat administratif. Pengukuran kinerja masih didominasi oleh indikator kuantitatif seperti jumlah temuan audit dan tingkat penyelesaian tindak lanjut, sebagaimana diungkapkan bahwa "*evaluasi dilakukan dengan melihat berapa jumlah temuan dan berapa yang ditindaklanjuti*" (wawancara dengan (I-3)). Mekanisme evaluasi melalui forum ekspose memang memberikan ruang untuk diskusi dan validasi hasil audit, namun tetap berfokus pada output audit, bukan pada *outcome* pengawasan.

Kondisi ini menunjukkan bahwa *result control* belum sepenuhnya mampu menangkap dampak pengawasan terhadap perbaikan tata kelola program. Temuan ini sejalan dengan Felício et al. (2021) yang menyatakan bahwa organisasi sektor publik cenderung menggunakan sistem pengendalian untuk memastikan kepatuhan administratif, bukan untuk mendorong kinerja substantif. Dengan demikian, meskipun struktur *result control* telah tersedia, efektivitasnya dalam mendorong perubahan sistemik masih terbatas. Pada dimensi *action control*, hasil penelitian menunjukkan bahwa organisasi telah memiliki mekanisme pengendalian perilaku yang relatif kuat melalui pembagian tugas yang jelas, sistem otorisasi berjenjang, serta prosedur audit yang terdokumentasi. Informan (I-4) menyatakan bahwa "*setiap personil memiliki peran masing-masing sesuai jenjang dan ada mekanisme review berjenjang dari Ketua Tim (KT), Pengendali Teknis (PT) sampai Pengendali Mutu (PM)*". Hal ini menunjukkan bahwa organisasi telah membangun sistem kontrol berlapis untuk memastikan kualitas hasil audit.

Pengendalian juga dilakukan melalui pengaturan akses dan otorisasi, di mana "*pengaturan akses tertuang dalam Program Kerja Audit (PKA) dan yang berwenang memberikan persetujuan adalah PT ke atas*" (wawancara dengan I-1). Selain itu, seluruh tahapan audit terdokumentasi dalam kertas kerja audit baik dalam bentuk fisik maupun digital, sebagaimana diungkapkan bahwa "*dokumentasi dilakukan dalam Kertas Kerja Audit (KKA), baik hardcopy maupun sistem digital*". Keberadaan dokumentasi ini menunjukkan bahwa organisasi telah mengembangkan *audit trail* yang mendukung transparansi dan akuntabilitas. Namun demikian, temuan menunjukkan bahwa *action control* masih memiliki kecenderungan reaktif. Informan menjelaskan bahwa "*jika ada ketidaksesuaian, dalam forum ekspose bisa dianulir atau dibuat laporan susulan*". Hal ini menunjukkan bahwa mekanisme kontrol belum sepenuhnya mampu mencegah kesalahan sejak awal, melainkan lebih berfungsi sebagai alat koreksi setelah deviasi terjadi. Dalam perspektif MCS, kondisi ini menunjukkan bahwa *action control* belum sepenuhnya

efektif sebagai mekanisme pencegahan. Temuan ini sejalan dengan Flassak et al. (2023) yang menekankan bahwa efektivitas pengendalian tindakan sangat bergantung pada konsistensi implementasi, bukan hanya keberadaan prosedur formal. Dengan demikian, meskipun desain sistem telah memadai, efektivitasnya masih dipengaruhi oleh kualitas pelaksanaan di lapangan.

Pada dimensi *personnel control*, hasil penelitian menunjukkan bahwa organisasi telah mengembangkan sistem pengelolaan sumber daya manusia yang cukup terstruktur. Proses seleksi auditor dilakukan berdasarkan standar nasional serta mempertimbangkan rekam jejak dan prestasi kerja, sebagaimana dinyatakan bahwa *"proses seleksi mengikuti standar BPKP dan Menpan RB serta melihat rekam jejak"* (wawancara dengan I-6). Penempatan auditor dilakukan melalui pendekatan manajemen talenta yang didukung oleh database kompetensi berbasis sertifikasi, di mana *"penempatan auditor disesuaikan dengan keahlian melalui database kompetensi"* (I-6). Selain itu, terdapat kebijakan rotasi auditor secara berkala yang bertujuan menjaga independensi dan objektivitas. Program pengembangan kompetensi juga dilakukan melalui pelatihan formal dan informal, termasuk pelatihan kantor sendiri serta diskusi dalam forum ekspose. Informan (I-5) menyatakan bahwa *"dalam ekspose terjadi sharing knowledge antara senior dan junior"*, yang menunjukkan adanya mekanisme pembelajaran organisasi.

Namun demikian, temuan menunjukkan bahwa keterbatasan sumber daya manusia masih menjadi kendala utama. Informan (I-1) menyebutkan bahwa *"alokasi SDM ditentukan melalui Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT) dan dalam kondisi tertentu dapat dilakukan pengurangan personel atau sasaran"*. Kondisi ini menunjukkan adanya ketidakseimbangan antara kapasitas sumber daya dan kebutuhan pengawasan. Temuan ini konsisten dengan Alqudah et al. (2023) yang menyatakan bahwa efektivitas audit internal sangat dipengaruhi oleh kompetensi, kapasitas, dan dukungan organisasi terhadap auditor. Selain itu, Dyhati et al. (2022) menegaskan bahwa integritas, objektivitas, dan dukungan manajemen merupakan faktor kunci dalam meningkatkan efektivitas pengawasan internal. Dengan demikian, meskipun *personnel control* telah dirancang secara sistematis, keterbatasan kapasitas masih menjadi faktor pembatas efektivitas pengawasan. Pada dimensi *cultural control*, hasil penelitian menunjukkan bahwa organisasi telah mengembangkan berbagai instrumen formal untuk membangun budaya integritas. Informan (I-1) menyatakan bahwa *"seluruh ASN wajib menandatangani pakta integritas dan organisasi telah menerapkan SMAP ISO 37001"*. Selain itu, terdapat mekanisme monitoring melalui survei kepatuhan yang dilakukan secara anonim, di mana *"survei dilakukan tanpa diketahui tim audit untuk menilai kepatuhan"* (wawancara dengan I-6). Budaya pembelajaran juga dikembangkan melalui berbagai kegiatan seperti pelatihan, PKS, dan forum ekspose antar tim. Hal ini menunjukkan bahwa organisasi telah berupaya membangun *learning organization* dalam fungsi pengawasan. Namun demikian, efektivitas *cultural control* sangat bergantung pada internalisasi nilai dalam perilaku sehari-hari. Variasi dalam implementasi menunjukkan bahwa budaya organisasi masih dalam tahap penguatan.

Temuan ini sejalan dengan Einhorn et al. (2024) yang menegaskan bahwa efektivitas sistem pengendalian sangat dipengaruhi oleh hubungan antara budaya organisasi dan mekanisme kontrol formal. Dengan demikian, *cultural control* tidak

hanya berfungsi sebagai pelengkap, tetapi sebagai faktor kunci dalam menentukan keberhasilan sistem pengendalian secara keseluruhan. Secara keseluruhan, hasil penelitian menunjukkan bahwa efektivitas pengawasan internal merupakan hasil dari interaksi antara keempat dimensi dalam kerangka *Management Control Systems*. Keempat dimensi tersebut telah tersedia secara struktural, namun belum sepenuhnya terintegrasi secara optimal. Ketidakseimbangan antar dimensi menunjukkan bahwa permasalahan utama tidak terletak pada desain sistem, melainkan pada implementasi dan integrasi antar komponen pengendalian. Temuan ini memperkuat argumen Arbaoui & Oubouali (2020) bahwa keberhasilan implementasi MCS dalam sektor publik sangat dipengaruhi oleh faktor institusional, manajerial, dan kultural. Selain itu, keselarasan antara sistem pengendalian dan strategi organisasi juga menjadi faktor penting dalam menentukan efektivitas pengawasan sebagaimana dikemukakan oleh Fitz Verploegh et al. (2025).

Selanjutnya temuan dari wawancara dengan informan pada level Pengendali Mutu (PM) dan Pengendali Teknis (PT) memberikan perspektif yang lebih operasional dan teknis terhadap bagaimana pengawasan internal dijalankan dalam praktik. Berbeda dengan perspektif pimpinan yang lebih strategis, informan pada level ini menggambarkan implementasi pengawasan secara langsung di lapangan, termasuk mekanisme kerja, alur pengendalian, serta dinamika yang terjadi selama proses audit. Hal ini menjadi penting karena efektivitas pengawasan internal tidak hanya ditentukan oleh desain sistem, tetapi oleh bagaimana sistem tersebut dijalankan secara nyata oleh pelaksana teknis. Secara umum, hasil wawancara menunjukkan bahwa sistem pengendalian telah terstruktur dengan baik, ditandai dengan adanya pedoman formal, pembagian tugas yang jelas, serta mekanisme evaluasi yang terdokumentasi. Namun demikian, dalam implementasinya masih terdapat variasi dalam konsistensi pelaksanaan dan kedalaman pengendalian. Dalam perspektif *Management Control Systems*, kondisi ini mengindikasikan bahwa organisasi telah memiliki elemen pengendalian yang lengkap, tetapi efektivitasnya sangat bergantung pada integrasi antar dimensi dan kualitas implementasi di tingkat operasional.

Untuk memperoleh gambaran yang lebih sistematis, hasil wawancara tersebut dipetakan ke dalam dimensi-dimensi dalam kerangka *Management Control Systems* pada Tabel 3. Berdasarkan pemetaan tersebut, analisis menunjukkan bahwa pada dimensi result control, organisasi telah mengembangkan sistem pengukuran kinerja yang relatif lebih maju dibandingkan temuan sebelumnya. Hal ini terlihat dari penggunaan pendekatan 3E (efektivitas, efisiensi, ekonomis) serta penekanan pada ketepatan sasaran, jumlah, dan pemanfaatan bantuan. Pendekatan ini menunjukkan bahwa pengawasan tidak hanya berfokus pada kepatuhan administratif, tetapi mulai mengarah pada evaluasi kinerja program secara substantif. Selain itu, penggunaan sistem monitoring berbasis teknologi seperti Simontila (aplikasi monitoring tindak lanjut) menunjukkan adanya mekanisme feedback loop dalam pengendalian. Temuan audit tidak hanya berhenti pada identifikasi masalah, tetapi dilanjutkan dengan pemantauan tindak lanjut secara berkelanjutan. Dalam perspektif MCS, hal ini menunjukkan adanya pergeseran menuju adaptive control system, di mana hasil

pengawasan digunakan sebagai dasar perencanaan pengawasan berikutnya melalui pemetaan risiko.

Tabel 3. Peta Analisis Wawancara Informan PM & PT

Dimensi MCS	Indikator	Temuan Empiris	Interpretasi MCS	Implikasi Efektivitas
Result Control	Kejelasan target	Target ada dalam PKPT & RKA-K/L	<i>High formalization</i>	Arah jelas, tapi belum menjamin dampak
	Komunikasi target	Sosialisasi internal	<i>Top-down control</i>	Internalisasi belum tentu merata
	Metrik	3E + tepat sasaran/jumlah/pemanfaatan	<i>Performance-based control</i>	Lebih maju dari sekadar output
	Konsistensi	Simontila + risk mapping	<i>Adaptive control</i>	Ada feedback system
Action Control	Pembagian tugas	Berdasarkan jenjang (PT, KT, AT)	<i>Strong structural control</i>	Mengurangi ambiguity
	Otorisasi	Review berjenjang sampai Inspektur	<i>Hierarchical control</i>	Kuat tapi birokratis
	Dokumentasi	Digital + sistem	<i>Transparency</i>	Mendukung akuntabilitas
	SOP	IA-CM + pedoman audit	<i>Standardized control</i>	Tingkatkan legitimasi
Personnel Control	Seleksi	Berdasarkan kompetensi & risiko	<i>Competency alignment</i>	Mendukung kualitas
	Penempatan	Berbasis database kompetensi	<i>Fit person-job</i>	Efisiensi meningkat
	Pelatihan	Tidak spesifik PIP	<i>Skill gap</i>	Risiko kualitas audit
Cultural Control	Kode etik	Sosialisasi + sanksi tegas	<i>Compliance culture</i>	Kurangi moral hazard
	Leadership	WBK/WBBM, WBS	<i>Tone at the top</i>	Penguatan legitimasi
	Learning	<i>Risk-based learning</i>	<i>Adaptive organization</i>	Perbaikan berkelanjutan

Sumber: Data Penelitian

Temuan ini sejalan dengan Felício et al. (2021) yang menekankan bahwa sistem pengendalian yang efektif dalam sektor publik harus mampu mengintegrasikan pengukuran kinerja dengan proses pembelajaran organisasi. Pada dimensi *action control*, temuan menunjukkan bahwa organisasi telah memiliki struktur pengendalian yang sangat kuat melalui mekanisme review berjenjang. Setiap hasil audit harus melalui proses validasi dari anggota tim hingga inspektur, yang menunjukkan adanya kontrol hierarkis yang ketat. Selain itu, penggunaan standar seperti IA-CM menunjukkan bahwa organisasi telah mengadopsi praktik pengawasan yang berbasis standar internasional. Namun demikian, kontrol yang terlalu berjenjang juga memiliki implikasi terhadap fleksibilitas organisasi. Struktur yang birokratis berpotensi memperlambat proses

pengambilan keputusan dan mengurangi responsivitas terhadap dinamika lapangan. Hal ini menunjukkan bahwa efektivitas *action control* tidak hanya ditentukan oleh kekuatan struktur, tetapi oleh keseimbangan antara kontrol dan fleksibilitas. Temuan ini relevan dengan Flassak et al. (2023) yang menegaskan bahwa sistem pengendalian harus mampu beradaptasi dengan konteks kerja agar tetap efektif.

Pada dimensi *personnel control*, temuan menunjukkan bahwa organisasi telah memiliki sistem yang baik dalam hal seleksi dan penempatan auditor berbasis kompetensi. Hal ini menunjukkan adanya alignment antara kapasitas individu dan kebutuhan organisasi. Namun demikian, tidak adanya pelatihan spesifik terkait audit program bantuan menunjukkan adanya gap dalam pengembangan kompetensi. Dalam konteks program yang kompleks seperti bantuan pemerintah, kompetensi umum tidak selalu cukup untuk menghasilkan audit yang mendalam. Hal ini menunjukkan bahwa *personnel control* masih memerlukan penguatan pada aspek spesialisasi. Temuan ini sejalan dengan Alqudah et al. (2023) yang menekankan pentingnya kompetensi spesifik dalam meningkatkan efektivitas audit. Pada dimensi *cultural control*, temuan menunjukkan bahwa organisasi memiliki budaya kepatuhan yang kuat, yang didukung oleh sistem kode etik, sanksi, serta komitmen pimpinan. Peran pimpinan sebagai *tone at the top* terlihat dari keterlibatan aktif dalam program integritas seperti WBK/WBBM dan sistem pelaporan pelanggaran. Selain itu, adanya budaya pembelajaran berbasis risiko menunjukkan bahwa organisasi telah mengembangkan mekanisme *learning organization*. Hal ini memperkuat efektivitas pengendalian karena memungkinkan organisasi untuk terus beradaptasi dan memperbaiki sistemnya. Temuan ini sejalan dengan Einhorn et al. (2024) yang menyatakan bahwa budaya organisasi merupakan faktor kunci dalam menentukan keberhasilan implementasi MCS. Secara keseluruhan, temuan dari informan PM dan PT menunjukkan bahwa sistem pengendalian telah berkembang menuju sistem yang lebih adaptif dan berbasis risiko. Namun demikian, efektivitasnya masih dipengaruhi oleh faktor implementasi, keseimbangan struktur dan fleksibilitas, serta penguatan kompetensi sumber daya manusia. Dalam konteks penelitian ini, efektivitas pengawasan internal dapat dikategorikan sebagai sistem yang *functionally established but not fully optimized*, di mana sistem telah berjalan tetapi belum mencapai tingkat efektivitas yang optimal.

SIMPULAN

Penelitian ini menyimpulkan bahwa efektivitas pengawasan internal terhadap Program Indonesia Pintar, jika dianalisis melalui kerangka *Management Control Systems*, berada pada tingkat cukup efektif namun belum optimal. Temuan utama menunjukkan tiga hal. Pertama, *result control* telah didukung oleh target, pedoman, dan mekanisme pemantauan seperti Simontila, namun pengukuran kinerja masih lebih banyak menilai *output* dibandingkan *outcome* pengawasan. Kedua *action control* relatif kuat melalui reviu berjenjang, otorisasi, dan dokumentasi audit, tetapi struktur yang terlalu hierarkis berisiko memperlambat respons dan membuat pengendalian lebih reaktif daripada preventif. Ketiga, *personnel control* dan *cultural control* telah dibangun melalui seleksi, penempatan, pelatihan, kode etik, pakta integritas, dan forum pembelajaran, namun masih

memerlukan penguatan pada kompetensi audit program bantuan dan budaya pembelajaran berbasis pola temuan berulang. Pertanyaan penelitian kedua terjawab dengan ditemukannya enam faktor utama yang menghambat efektivitas pengawasan internal, yaitu belum kuatnya indikator yang berorientasi pada outcome, belum optimalnya pemanfaatan instrumen pengukuran, belum terintegrasinya dokumentasi dan otorisasasi aduit secara menyeluruh, adanya kontrol hierarkis yang berpotensi mengurangi fleksibilitas, belum meratanya kompetensi dan ketersediaan auditor, serta learning culture yang belum sepenuhnya diarahkan pada analisis pola temuan berulang. Dengan demikian, efektivitas pengawasan internal tidak hanya ditentukan oleh kelengkapan desain sistem, melainkan oleh kualitas implementasi dan kemampuan organisasi dalam menyelaraskan seluruh elemen pengendalian secara konsisten dan adaptif.

Secara teoretis, penelitian ini memperluas penggunaan kerangka *Management Control Systems* dalam konteks pengawasan internal sektor publik, khususnya pada program bantuan pendidikan. Temuan penelitian menunjukkan bahwa kerangka Merchant dan Van der Stede tidak hanya relevan untuk menilai desain kontrol, tetapi juga untuk membaca ketidakseimbangan antardimensi kontrol yang dapat menjelaskan mengapa temuan audit tetap berulang meskipun prosedur formal telah tersedia. Penelitian ini juga menegaskan pentingnya melihat MCS sebagai paket pengendalian yang saling berhubungan, bukan sebagai dimensi yang berdiri sendiri.

1. Inspektorat Jenderal perlu memperkuat indikator outcome dalam PKPT dan laporan hasil pengawasan, misalnya penurunan temuan berulang, perbaikan akurasi data penerima, percepatan aktivasi rekening, dan peningkatan kualitas tindak lanjut.
2. Mekanisme reviu berjenjang perlu dilengkapi dengan analisis akar masalah yang lebih terstruktur agar forum ekspose tidak hanya memvalidasi kelengkapan dokumen, tetapi juga menghasilkan rekomendasi sistemik untuk perbaikan tata kelola PIP.
3. Organisasi perlu mengembangkan modul pelatihan spesifik untuk audit program bantuan pendidikan, mencakup tata kelola data penerima, mekanisme penyaluran perbankan, risiko *fraud* di satuan pendidikan, serta pemanfaatan data digital dalam pengawasan.
4. *Learning culture* perlu diperkuat melalui forum *lesson learned* lintas penugasan yang secara khusus membahas pola temuan berulang dan menghasilkan agenda perbaikan yang dapat dipantau melalui sistem tindak lanjut.

Penelitian ini memiliki keterbatasan pada penggunaan pendekatan kualitatif dengan studi kasus yang berfokus pada satu unit organisasi, sehingga generalisasi temuan perlu dilakukan secara hati-hati. Selain itu, keterbatasan jumlah informan dan ketergantungan pada data wawancara berpotensi mempengaruhi kedalaman perspektif yang diperoleh. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya disarankan untuk menggunakan pendekatan yang lebih komprehensif, seperti kombinasi metode kualitatif dan kuantitatif atau perluasan objek penelitian pada berbagai instansi, guna memperoleh gambaran yang lebih

luas mengenai efektivitas pengawasan internal. Selain itu, pengembangan indikator pengukuran yang lebih berorientasi pada *outcome* serta kajian mendalam mengenai kompetensi auditor dan budaya organisasi juga diperlukan untuk memperkuat analisis efektivitas pengawasan di masa mendatang.

REFERENSI

- Alqudah, H., Amran, N. A., Hassan, H., Lutfi, A., Alessa, N., & ... (2023). Examining the critical factors of internal audit effectiveness from internal auditors' perspective: Moderating role of extrinsic rewards. In *Heliyon*. cell.com. [https://www.cell.com/heliyon/fulltext/S2405-8440\(23\)07705-8](https://www.cell.com/heliyon/fulltext/S2405-8440(23)07705-8)
- Dyhati, A. S., Wahyudi, T., & Azwardi. (2022). The Effect of Integrity, Objectivity and Management Support on the Effectiveness of Internal Audit of The Government Sector in The Covid-19 Pandemic Condition. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 8(4), 197–218. <https://doi.org/10.32602/jafas.2022.033>
- Einhorn, S., Fietz, B., Guenther, T. W., & Guenther, E. (2024). The relationship of organizational culture with management control systems and environmental management control systems. In *Review of Managerial Science* (Vol. 18, Number 8). Springer Berlin Heidelberg. <https://doi.org/10.1007/s11846-023-00687-0>
- Felício, T., Samagaio, A., & Rodrigues, R. (2021). Adoption of management control systems and performance in public sector organizations. *Journal of Business Research*, 124(June 2020), 593–602. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.10.069>
- Fitz Verploegh, R., Budding, T., & Wassenaar, M. (2025). The relationship between management control systems and strategy: how management control systems are designed and used in the public policy context of Dutch ministries. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 37(6), 302–323. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2025-0002>
- Flassak, K., Haag, J., Hofmann, C., Lechner, C., Schwaiger, N., & Zacherl, R. (2023). Working from home and management controls. In *Journal of Business Economics* (Vol. 93, Numbers 1–2). Springer Berlin Heidelberg. <https://doi.org/10.1007/s11573-022-01123-7>
- Khanam, Z. (2024). Effectiveness of internal auditing from the lens of internal audit factors: empirical findings from the banking sector of Bangladesh. *Journal of Financial Crime*. <https://doi.org/10.1108/JFC-11-2023-0299>
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Merchant, K. A., & Stede, W. A. Van Der. (2017). *SPM Management Control Systems Performance Measurement, Evaluation, and Incentives Fourth Edition*.
- Nurul Jannah, Aswasulasikin, & Shomedran. (2025). Analisis Faktor-faktor Penyebab Tingginya Angka Putus Sekolah (Studi Kasus di Desa Tanjung Baru

- Petai, Ogan Ilir). *Jurnal Sosial Humaniora Dan Pendidikan*, 4(2), 531–544.
<https://doi.org/10.55606/inovasi.v4i2.4134>
- Oubouali, Y. (2020). *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit Implementation of Management Control Systems in Public Sector Organizations: The Case of Moroccan Universities*. 4, 46–65. www.revuecca.com
- Miles Matthew B., Hubberman A. Michael, & Saldana Johny. (2014). *Qualitative-Data-Analysis miles n hubberman*. SAGE Publications, Inc., (3rd edition).
- Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*.
<https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>