

**ANALISIS SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL DAN
RISIKO DALAM SIKLUS PENGGAJIAN KARYAWAN
MENGUNAKAN PENDEKATAN COSO**

Iradhati Salsabila¹⁾, Ludovicus Sensi Wondabio²⁾

¹Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Program Studi Magister Akuntansi Jakarta, Universitas Indonesia

E-mail: iradhatis@gmail.com

²Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Program Studi Magister Akuntansi Jakarta, Universitas Indonesia

E-mail: Lwondabio@gmail.com

Abstract

The purpose of this study was to analyze the internal control system conditions of Hospital X on the payroll cycle using COSO control principles and to identify the application of COSO Enterprise Risk Management on Hospital X's payroll cycle. This study used primary data. The research approach used in this study is a qualitative approach. This research method uses Internal Control Questionnaires, interviews and documentation. In this study, the questionnaire used was specific in the form of an internal control questionnaire. The instruments used in this internal control questionnaire were developed based on COSO's internal control components which consist of seventeen existing principles. The results of this study indicate that both in terms of planning and implementation of internal control at Hospital X is quite good. The policies issued are complete enough as a basic reference, especially for the clinical field of hospitals. However, in the payroll cycle itself, internal control has not gone well. This is indicated by the absence of specific policies made as a reference for the implementation of internal control over the payroll cycle, especially for the two divisions that directly supervise the payroll process, namely the HR department and the finance department. Likewise with the risk management of hospital X. Hospital X has actively developed a risk register that is in accordance with the COSO framework. However, just like the internal control, the risk management payroll cycle has not been carried out.

Keywords : Internal Control System Analysis, Risk, Employee Payroll Cycle, COSO

1. PENDAHULUAN

Dewasa ini, rumah sakit menjadi salah satu organisasi yang vital dan dibutuhkan oleh banyak orang. Terlebih setelah adanya virus COVID-19 yang menyebar di seluruh dunia, kebutuhan akan fasilitas kesehatan seperti rumah sakit dan tenaga kesehatan seperti dokter dan perawat menjadi sangat tinggi. Pada tahun 2021, Badan Pusat Statistik mencatat bahwa jumlah rumah sakit yang terdaftar dan aktif beroperasi di Indonesia berjumlah sebanyak 3.112 unit (BPS, 2021). Jumlah ini naik sebesar 5,17% dari tahun 2020 yang tercatat memiliki 2.959 unit rumah sakit. Jumlah ini terbagi menjadi dua, yaitu rumah sakit umum sebanyak 2.514 unit dan rumah sakit khusus sebanyak 598 unit. Badan Pusat Statistik juga mencatat jumlah rumah sakit pada Provinsi Lampung sebanyak 156 rumah sakit, dan pada Kabupaten A tercatat memiliki 7 rumah sakit. Dari jumlah rumah sakit yang telah tercatat, belum tentu seluruh rumah sakit memberikan kualitas pelayanan yang baik, baik kepada pasien maupun karyawan yang bekerja pada rumah sakit tersebut. Rumah sakit diberikan penilaian melalui akreditasi, yang salah satunya diberikan oleh Komite Akreditasi Rumah Sakit (KARS). Lembaga yang berada dibawah Kementerian Kesehatan. Dalam akreditasi ini, terdapat lima tingkatan akreditasi yang diberikan kepada Rumah Sakit. Yaitu, tidak lulus akreditasi, akreditasi tingkat dasar, akreditasi tingkat madya, akreditasi tingkat utama, dan akreditasi tingkat paripurna. Dimana penilaian ini

berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan oleh KARS. Menurut Undang-Undang nomor 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit, memberikan definisi rumah sakit adalah institusi pelayanan kesehatan yang menyelenggarakan pelayanan kesehatan secara paripurna yang menyediakan pelayanan rawat inap, rawat jalan, dan gawat darurat (Indonesia, 2009).

Dalam pasal 1 Undang-Undang RI nomor 13 tahun 2003, disebutkan bahwa upah/gaji adalah hak pekerja yang diterima dan dinyatakan dalam bentuk uang sebagai imbalan dari pengusaha atau pemberi kerja kepada pekerja yang ditetapkan dan dibayarkan menurut suatu perjanjian kerja, kesepakatan, atau peraturan perundang-undangan, termasuk tunjangan bagi pekerja dan keluarganya atas suatu pekerjaan dan/atau jasa yang telah atau akan digunakan. Gaji diberikan kepada karyawan dari sebuah organisasi tergantung dari kualitas dan kinerja dari karyawan tersebut. Gaji merupakan hal penting bagi pekerja karena gaji merupakan nilai dari hasil pekerjaan baik diantara karyawan perusahaan, keluarga, dan juga keluarga pekerja tersebut. Jumlah gaji pekerja ini akan memperlihatkan tingkat kehidupan, dan status mereka (Handoko, 2001).

Sistem pengendalian internal adalah suatu kebijakan dan prosedur yang akan menjaga organisasi dari penyalahgunaan, menjamin bahwa informasi yang diberikan oleh organisasi akurat dan memastikan bahwa peraturan pemerintah dipatuhi sesuai dengan mestinya (Warren dkk., 2005). Sistem pengendalian internal dalam siklus penggajian menjadi sangat penting untuk memelihara dan menjaga karyawan dalam mempertahankan motivasi kerja di rumah sakit. Sistem pengendalian internal diharapkan memiliki ketelitian dan ketepatan yang tinggi untuk menghindari adanya konflik antara karyawan dan rumah sakit dan juga untuk melakukan pengecekan terhadap sistem akuntansi penggajian.

Dalam mengevaluasi sistem pengendalian internal, prinsip yang akan digunakan adalah kerangka pengendalian internal yang dikeluarkan oleh *The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* COSO (2017) yang telah memberikan penjabaran tentang delapan komponen dalam pengendalian internal dalam tujuannya untuk mencapai tujuan organisasi secara efektif. Dari uraian di atas, penelitian ini akan menganalisis dan mengevaluasi sistem pengendalian internal dan memberikan usulan dari hal-hal yang sekiranya perlu diperbaiki dari sistem pengendalian internal khususnya pada siklus penggajian Rumah Sakit X dengan menggunakan prinsip pengendalian internal, COSO ERM yang dikeluarkan oleh *The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (COSO).

2. METODE PENELITIAN

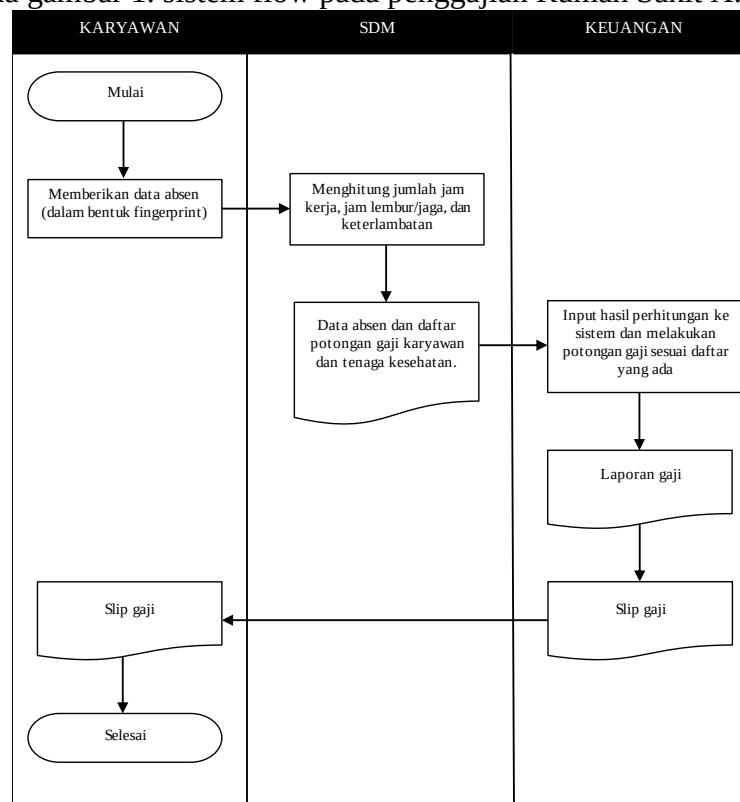
Penelitian ini menggunakan data primer. Data primer adalah data baru yang langsung diberikan kepada pengumpul data (Saunders dkk., 2018) Pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif. Metode penelitian ini menggunakan *Internal Control Questionnaires*, wawancara dan dokumentasi. Pada penelitian ini, kuesioner yang digunakan spesifik berupa kuesioner pengendalian internal. Instrumen yang digunakan dalam kuesioner pengendalian internal ini dikembangkan berdasarkan komponen pengendalian internal COSO yang terdiri dari tujuh belas prinsip yang telah ada. Kuesioner ini dibuat untuk menilai apakah pengendalian pada organisasi telah sesuai dengan *framework* yang telah dikeluarkan oleh (COSO, 2013). Penggunaan kuesioner pengendalian internal ini akan berguna dalam menentukan status pada kepatuhan organisasi terhadap penggunaan COSO sebagai pedoman yang digunakan dan memahami apakah ada bagian dari pengendalian internal yang memerlukan perbaikan. Hasil dari kuesioner ini akan menjadi bahan penilaian dan evaluasi dari pengendalian internal organisasi.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1. Analisis Proses Pembayaran Gaji Karyawan Rumah Sakit X

Dalam menjalankan operasionalnya, sebuah organisasi sudah seharusnya memiliki sistem manajemen yang baik. Dari keseluruhan sistem yang ada di organisasi, salah satu sistem yang penting adalah siklus penggajian. Dimana siklus ini berhubungan langsung dengan kinerja karyawan yang ada pada sebuah organisasi. Sistem pembayaran gaji ini harus dilakukan secara objektif sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan oleh organisasi. Dalam menjalankan siklus penggajian, Rumah Sakit X melibatkan dua fungsi, yaitu SDM dan juga keuangan. Kedua bidang ini melakukan koordinasi untuk saling memberikan data yang dibutuhkan pada siklus penggajian. Koordinasi dan kegiatan siklus penggajian diantara kedua bidang ini masih dilakukan secara manual tanpa bantuan sistem.

Dalam sistem penggajian pada Rumah Sakit X, gaji dibayarkan setiap satu bulan sekali melalui rekening bank yang telah ditetapkan oleh rumah sakit. Pembayaran gaji ini dilakukan tepatnya pada tanggal 28 setiap bulan melalui rekening bank yang telah ditetapkan oleh rumah sakit dan langsung di monitor oleh bagian keuangan. Gaji karyawan dan tenaga kesehatan Rumah Sakit X ditetapkan berdasarkan golongan pendidikan setiap karyawan dan tenaga kesehatan. Jumlah gaji yang dibayarkan setiap bulan terdiri dari gaji pokok, tunjangan, insentif, dan juga potongan yang disesuaikan dengan kinerja masing-masing karyawan setiap bulan. Potongan gaji ini dihitung berdasarkan kehadiran dan ketepatan waktu pada setiap absensi, seperti tampak pada gambar 1. sistem flow pada penggajian Rumah Sakit X:



Gambar 1. Data Flow Diagram Proses Penggajian Rumah Sakit X

Dari penggambaran siklus penggajian di atas, berikut dijabarkan proses penggajian yang dilakukan oleh bidang SDM dan juga bidang keuangan Rumah Sakit X:

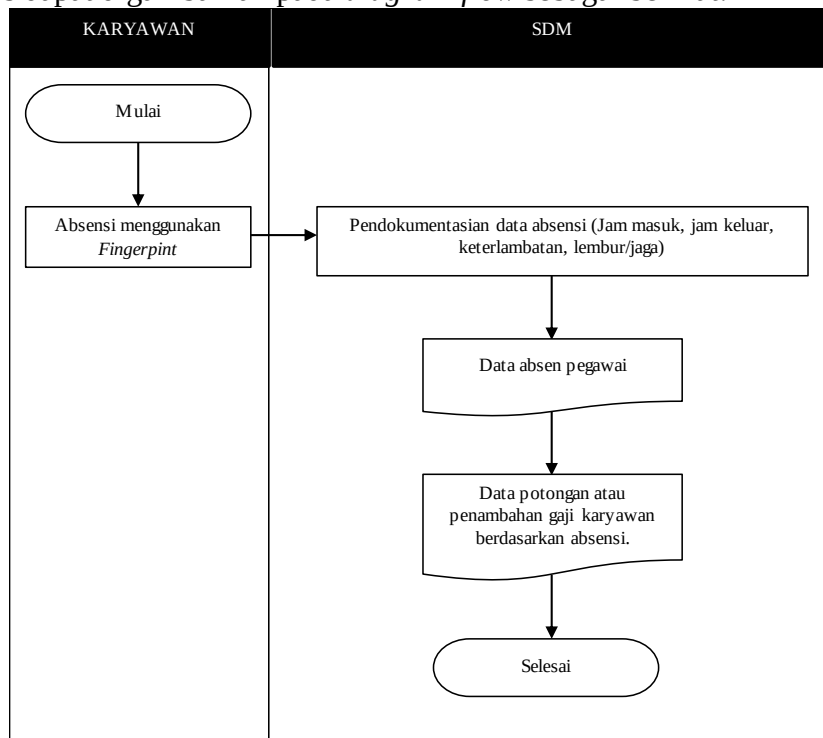
1) Bidang Sumber Daya Manusia

Dalam siklus penggajian, bagian SDM Rumah Sakit X bertanggung jawab penuh atas dokumentasi absensi dan ketepatan waktu dan juga penentuan potongan gaji yang

diterima oleh karyawan dan tenaga kesehatan. Lalu daftar potongan gaji tersebut akan diberikan kepada bagian keuangan. Berikut adalah rincian prosedur siklus penggajian yang dilakukan oleh Bagian SDM:

- Bagian SDM mendokumentasikan absensi dan waktu kehadiran karyawan dan tenaga kesehatan Rumah Sakit X yang datanya berasal dari *fingerprint*. Data yang didapatkan oleh bagian SDM adalah jam kedatangan dan kepulangan, data kehadiran karyawan, dan jumlah jam lembur atau jaga (bagi tenaga kesehatan).
- Dengan data dokumentasi absensi dan waktu hadir, SDM akan membuat daftar potongan gaji yang diberikan kepada karyawan atau tenaga kesehatan.
- SDM juga bertanggung jawab memberikan daftar karyawan yang mengalami kenaikan atau penurunan jabatan. Hal ini disiapkan oleh SDM untuk penambahan atau pengurangan gaji.
- Melakukan pendataan dengan interval waktu satu bulan sekali sebelum data tersebut diserahkan kepada bagian keuangan.

Proses diatas dapat digambarkan pada *diagram flow* sebagai berikut:



Gambar 2. Data Flow Diagram Proses Absensi Pada Siklus Penggajian

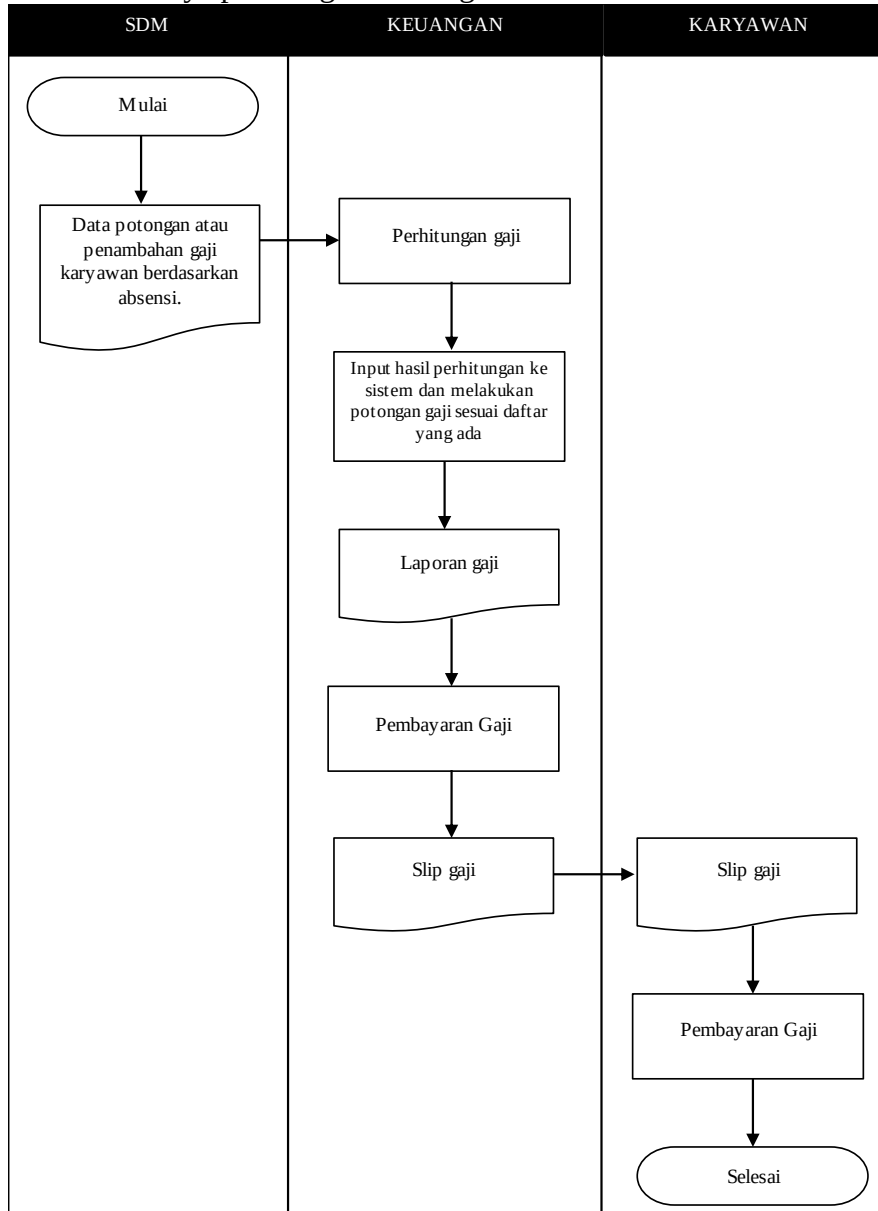
2) Bidang Keuangan

Selanjutnya, setelah dilakukan pendataan dan perhitungan potongan gaji, SDM akan memberikan data tersebut kepada bagian keuangan untuk diproses sebelum pencairan gaji. Berikut adalah prosedur siklus penggajian yang dilakukan oleh bagian keuangan Rumah Sakit X:

- Setelah menerima data yang direkap oleh bagian SDM, bagian keuangan akan memasukkan data tersebut ke dalam sistem yang dapat diakses oleh bagian keuangan.
- Gaji akan disesuaikan dengan perubahan-perubahan (potongan atau penambahan nominal) dari data yang diberikan dari bagian SDM. Sedangkan untuk gaji yang tidak mengalami perubahan akan dibayarkan sesuai nilainya.

- c. Melakukan penginputan nilai gaji yang telah dihitung ke dalam sistem untuk pencatatan oleh bagian keuangan.
- d. Pembayaran dilakukan oleh bagian keuangan melalui transfer bank yang telah ditetapkan oleh Rumah Sakit.
- e. Untuk karyawan baru yang belum memiliki rekening, maka gaji akan dibayarkan secara tunai.
- f. Setelah pembayaran gaji dilakukan, slip gaji akan dikirimkan secara otomatis melalui e-mail masing-masing penerima gaji. Dan untuk karyawan yang menerima pemberian gaji secara tunai akan diberikan slip gaji secara langsung.

Pada gambar 3, digambarkan dengan detail *diagram flow* siklus penggajian Rumah Sakit X khususnya pada bagian keuangan:



Gambar 3. Data Flow Diagram Proses Pembayaran Gaji Oleh Bagian Keuangan

Dari gambar 2 dan gambar 3 di atas, terlihat bahwa Sebagian besar proses penggajian dari Rumah sakit X dilakukan oleh bagian keuangan. Bagian SDM hanya berfokus pada pengumpulan data absensi yang berkaitan dengan total pemotongan atau

penambahan gaji karyawan/tenaga kesehatan. Proses penginputan total gaji kedalam sistem juga dilakukan oleh bagian keuangan yang dimana sistem ini masih belum bisa diakses oleh bagian SDM secara langsung. Sehingga pada akhir bulan, laporan harus diberikan oleh bagian keuangan kepada bagian SDM untuk dilakukan pengecekan apakah gaji sudah diberikan dengan nilai yang sesuai atau tidak.

3.2. Analisis Pengendalian Internal Berdasarkan COSO *Internal-Control Integrated*

Framework pada Siklus Penggajian di Rumah Sakit X

Dari hasil observasi yang dilakukan, Direktur dan Manajer SDM dari Rumah Sakit X memberikan penjelasan secara rinci mengenai pengendalian internal berkaitan dengan siklus penggajian dari Rumah Sakit X yang dibantu dengan *Internal Control Questionnaire* yang telah disiapkan dan juga wawancara. Berikut adalah hasil analisis pengendalian internal berdasarkan pendekatan COSO *Internal-Control Integrated Framework*:

No	Objektif Pengendalian	Aktivitas Pengendalian
A. Hiring Personnel		
A1.	Penambahan ke berkas utama penggajian mewakili karyawan yang dianggap valid.	Kepala bagian secara berkala meninjau daftar karyawan yang ada saat ini di dalam departemen mereka dan memberitahukan departemen personalia tentang perubahan yang diperlukan.
		Perubahan yang tercatat pada berkas utama penggajian dibandingkan dengan dokumen sumber yang diotorisasi untuk memastikan bahwa perubahan tersebut diinput secara akurat.
		Perubahan signifikan pada berkas utama penggajian disetujui oleh manajemen.
A2.	Semua karyawan baru ditambahkan ke berkas utama penggajian.	Kepala bagian secara berkala meninjau daftar karyawan yang ada saat ini di dalam departemen mereka dan memberitahukan departemen personalia tentang perubahan yang diperlukan.
		Permintaan untuk mengubah data berkas utama penggajian dicatat; catatan tersebut ditinjau untuk memastikan bahwa semua perubahan yang diminta diproses tepat waktu.
B. Terminating Personnel		
B1.	Karyawan yang diberhentikan dihapus dari berkas utama penggajian	Kepala bagian secara berkala meninjau daftar karyawan yang ada saat ini di dalam departemen mereka dan

No	Objektif Pengendalian	Aktivitas Pengendalian
		memberitahukan departemen personalia tentang perubahan yang diperlukan
		Permintaan untuk mengubah data master file penggajian dicatat; log ditinjau untuk memastikan bahwa semua perubahan yang diminta diproses tepat waktu.
B2.	Karyawan hanya diberhentikan sesuai dengan persyaratan undang-undang dan serikat pekerja	Kepatuhan terhadap kebijakan dan prosedur pemutusan hubungan kerja karyawan, termasuk kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan persyaratan serikat pekerja, dipantau oleh manajemen.
		Manajemen memonitor kepatuhan terhadap semua kebijakan signifikan mengenai personalia dan kompensasi. Semua pengecualian terhadap kebijakan dan prosedur personalia dan kompensasi yang dicatat diangkat ke tingkat yang tepat dalam entitas dan diupayakan penyelesaiannya.
B3.	Penghapusan dari berkas utama penggajian mewakili penghentian yang dianggap sah.	Kepala bagian secara berkala meninjau daftar karyawan yang ada saat ini di dalam departemen mereka dan memberitahukan departemen personalia tentang perubahan yang diperlukan.
		Perubahan yang tercatat pada berkas utama penggajian dibandingkan dengan dokumen sumber yang diotorisasi untuk memastikan bahwa perubahan tersebut diinput secara akurat.
		Perubahan signifikan pada berkas utama penggajian disetujui oleh manajemen.
C. Accuracy Time		
C1.	Data waktu dan kehadiran yang dicatat mencerminkan waktu kerja yang sebenarnya dan diotorisasi	Laporan gaji dan penggajian per jam (termasuk informasi kompensasi dan pemotongan) ditinjau dan disetujui oleh manajemen sebelum pencairan.

No	Objektif Pengendalian	Aktivitas Pengendalian
		Pengecualian pencatatan waktu dan kehadiran berdasarkan standar yang ditetapkan oleh manajemen diidentifikasi, dipantau, dan di koreksi.
		Jam kerja lembur dan pembayaran untuk lembur tersebut diotorisasi oleh manajemen untuk semua karyawan bergaji yang dibayar untuk lembur.
		Karyawan per jam mencatat waktu kerja dengan menggunakan jam waktu; kartu waktu karyawan disetujui oleh manajemen.
C2.	Semua waktu kerja adalah informasi	Waktu yang dilaporkan oleh karyawan direkonsiliasi secara teratur antara kartu jam/waktu dan laporan penggajian.
		Semua pertanyaan penggajian ditindaklanjuti oleh orang yang independen dari proses persiapan dan pencairan gaji.
		Kartu waktu dikumpulkan untuk penginputan data dan data input batch (<i>total hash</i>) diseimbangkan; batch yang tidak seimbang segera dikoreksi.
C3.	Waktu kerja diinput dan diproses secara akurat	Waktu yang dilaporkan oleh karyawan direkonsiliasi secara teratur antara kartu jam/waktu dan laporan penggajian.
		Data input penggajian di edit dan divalidasi; kesalahan yang teridentifikasi segera diperbaiki.
C4.	Waktu kerja diproses tepat waktu	Waktu yang dilaporkan oleh karyawan direkonsiliasi secara teratur antara kartu jam/waktu dan laporan penggajian.
		Kepatuhan terhadap jadwal pemrosesan pencairan gaji dipantau oleh manajemen.
D. Calculating Payroll		
D1.	Penggajian dicatat pada	Transaksi penggajian pada, sebelum,

No	Objektif Pengendalian	Aktivitas Pengendalian
	periode yang sesuai	atau setelah akhir periode akuntansi diteliti dan/atau direkonsiliasi untuk memastikan pencatatan yang lengkap dan konsisten dalam periode akuntansi yang sesuai.
		Kepatuhan terhadap jadwal pemrosesan pencairan gaji dipantau oleh manajemen.
D2.	Penggajian (Termasuk kompensasi dan pemotongan) dihitung dan dicatat secara akurat.	Laporan gaji dan penggajian per jam (termasuk informasi kompensasi dan pemotongan) ditinjau dan disetujui oleh manajemen sebelum pencairan.
		<i>Standard programmed algorithms</i> melakukan penghitungan penggajian yang signifikan
		Jam kerja lembur dan pembayaran untuk lembur tersebut diotorisasi oleh manajemen untuk semua karyawan bergaji yang dibayar untuk lembur.
		Catatan penggajian yang terperinci menunjukkan semua data terkait yang menggambarkan penggajian (termasuk total kompensasi, pajak penghasilan terkait, dan pemotongan lainnya) dan saldo terkait direkonsiliasi, secara tepat waktu, ke akun buku besar atau entri oleh orang yang tidak memiliki akses tidak terbatas ke kas. Semua item rekonsiliasi diselidiki dan dibersihkan secara tepat waktu.
E. Disbursing Payroll		
E1.	Pengeluaran gaji dan biaya penggajian yang tercatat berhubungan dengan waktu kerja aktual	Laporan gaji dan penggajian per jam (termasuk informasi kompensasi dan pemotongan) ditinjau dan disetujui oleh manajemen sebelum pencairan.
		Waktu yang dilaporkan oleh karyawan direkonsiliasi secara teratur antara kartu jam/waktu dan laporan penggajian.

No	Objektif Pengendalian	Aktivitas Pengendalian
		Jam kerja lembur dan pembayaran untuk lembur tersebut diotorisasi oleh manajemen untuk semua karyawan bergaji yang dibayar untuk lembur.
E2.	Gaji diberikan kepada karyawan yang sesuai	Semua pertanyaan penggajian ditindaklanjuti oleh orang yang independen dari proses persiapan dan pencairan gaji.
		Akses ke rekening transfer bank penggajian dibatasi hanya untuk personil yang berwenang.
		Karyawan menandatangani kas yang diterima; kepatuhan dipantau oleh manajemen.
F. Maintaining Payroll Masterfiles		
F1.	Semua perubahan yang berlaku pada berkas utama penggajian diinput dan diproses	Kepala bagian secara berkala meninjau daftar karyawan yang ada saat ini di dalam departemen mereka dan memberitahukan departemen personalia tentang perubahan yang diperlukan.
		Permintaan untuk mengubah data berkas utama penggajian dicatat; catatan tersebut ditinjau untuk memastikan bahwa semua perubahan yang diminta diproses tepat waktu.
F2.	Perubahan pada berkas utama penggajian yang akurat	Data berkas utama penggajian diedit dan divalidasi; kesalahan yang teridentifikasi segera dikoreksi.
F3.	Data berkas utama penggajian tetap relevan	Data berkas utama penggajian ditinjau secara berkala untuk keakuratan dan ketepatan yang berkelanjutan.
		Variasi antara berkas utama penggajian dan sistem pencatatan waktu diselidiki dan tindakan yang tepat diambil jika perlu.

Dari hasil penilaian pada tabel di atas, dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal pada rumah sakit X baik secara keseluruhan, maupun hanya dari aspek siklus penggajian masih belum baik. Dari keenam objek pengendalian pada siklus penggajian, Rumah Sakit X telah melakukan pengendalian internal yang baik pada saat proses *hiring* karyawan dan

memberhentikan karyawan. Proses ini telah dilakukan dengan baik oleh bagian SDM dengan otorisasi dari pihak manajemen Rumah Sakit X. Menurut Mulyadi (2007), proses *hiring* dan pemberhentian karyawan akan memberikan dokumen yang digunakan untuk proses penggajian lebih lanjut. Ketika proses *hiring* dan pemberhentian karyawan dilakukan dengan baik, maka akan meningkatkan keakuratan dalam proses penggajian. Kepala bagian SDM Rumah sakit X menyatakan bahwa proses rekrutmen dan pemberhentian karyawan dan tenaga kesehatan melalui proses yang telah disetujui oleh direktur Rumah Sakit.

Proses berikutnya yaitu data absensi (*accuracy time*) dilakukan sepenuhnya oleh bagian SDM. Pada gambar 2, terlihat proses pengumpulan data absensi didapatkan dari *fingerprint* absensi. Dari proses ini, maka akan didapatkan data lembur, jaga, keterlambatan, dan ketidakhadiran. Dari data ini maka bagian SDM akan mendapatkan nominal potongan atau penambahan gaji dari masing-masing karyawan. Nominal ini nantinya akan ditinjau langsung oleh direktur Rumah Sakit X sebelum diberikan kepada bagian keuangan untuk diinput ke dalam sistem.

Permasalahan pada siklus penggajian Rumah Sakit X muncul karena adanya keterbatasan sistem yang dimiliki Rumah Sakit X khususnya pada proses otorisasi gaji yang akan dibayarkan. Jika dilihat pada gambar 5.2 dan gambar 5.3, dapat terlihat bahwa belum adanya proses verifikasi yang dilakukan untuk mengecek apakah nominal dari gaji yang akan dibayarkan telah sesuai dengan perhitungan yang ada. Proses tersebut juga menunjukkan bahwa terdapat dua pihak yang terpisah dalam perhitungan gaji secara total dan potongan atau penambahan gaji. Proses yang terpisah ini memungkinkan terjadinya kesalahan pemberian gaji dikarenakan akan sulit untuk memastikan apakah nominal yang diberikan sudah sesuai dengan masing-masing perhitungan atau tidak. Tabel 5.1 juga memberikan gambaran bahwa otorisasi direktur hanya dilakukan pada daftar potongan atau penambahan gaji yang yang disusun oleh bagian SDM. Hal ini terjadi dikarenakan direktur tidak lagi mengecek nominal gaji pokok dari karyawan dan juga tenaga kesehatan. Dengan nominal gaji pokok yang tidak berubah, maka otorisasi dilakukan pada nominal yang berubah secara berkala.

Beberapa permasalahan yang disebutkan karena belum adanya kesadaran yang tinggi mengenai pentingnya pengendalian internal khususnya pada manajemen rumah sakit. Organisasi seperti rumah sakit memang akan memiliki fokus yang lebih besar pada pengendalian internal pada bagian operasional klinis rumah sakit. Mengingat bahwa rumah sakit memberikan pelayanan langsung kepada pasien. Hal ini juga ditegaskan oleh pernyataan dari direktur rumah sakit yang menyatakan,

“Rumah sakit saat ini memang sedang berfokus pada peningkatan pelayanan klinis rumah sakit. Untuk bagian pelayanan, baik pemahaman risiko dan audit sudah berjalan dengan baik. Namun memang untuk manajemen sendiri, banyak kekurangan yang harus dibenahi khususnya dari segi sistem yang ada pada internal rumah sakit. Baik itu sistem keuangan, manajemen SDM, dan lain-lain” – Direktur Rumah Sakit X.

Khususnya pada siklus penggajian, Direktu Rumah Sakit X mengakui bahwa belum memiliki fokus untuk melakukan implementasi pengendalian internal siklus penggajian. Pada siklus penggajian yang dilakukan rumah sakit X, mayoritas proses yang dilakukan berada pada divisi keuangan seperti proses pencatatan, proses pengecekan data, dan lain-lain. Namun, rumah sakit X secara bertahap sedang melakukan pembenahan pada sistem secara total. Ada beberapa rencana yang telah disusun untuk membenahi sistem penggajian yang ada di rumah sakit X. Namun memang dalam implementasinya, perubahan ini tidak bisa dengan cepat dilakukan karena adanya kekurangan sumber daya dan juga fasilitas yang tersedia. Hingga saat ini, rumah sakit sedang banyak melakukan berbagai pelatihan kepada bidang SDM khususnya pada bagian penggajian untuk meningkatkan kemampuan dan pengetahuan karyawan dalam menjaga siklus

penggajian rumah sakit agar berjalan dengan lancar dan meminimalisir adanya kesalahan pada saat berjalannya proses penggajian karyawan.

5.3. Analisis Risiko pada Siklus Penggajian di Rumah Sakit X

Rumah Sakit X dalam menjalankan kegiatan operasionalnya, sudah melakukan prosedur manajemen risiko pada setiap fungsinya. Kesadaran Rumah Sakit X mengenai manajemen risiko sudah baik, mengingat bahwa sebagai fasilitas kesehatan banyak risiko yang mengikuti di belakang jalannya operasional rumah sakit, khususnya risiko-risiko klinis yang berhubungan langsung dengan pasien atau tenaga kesehatan. Rumah sakit X pun telah memiliki *risk register* untuk operasional rumah sakit dan selalu diperbaharui setiap tahunnya. Pada *risk register* terbaru, terdapat beberapa jenis risiko yang dinilai, yaitu risiko operasional, risiko keuangan, risiko strategis, risiko reputasi, dan risiko kepatuhan. Dalam *risk register* tersebut, Rumah Sakit X memberikan secara rinci hal-hal yang berkaitan dengan penilaian risiko, yaitu:

1. Risiko yang dihadapi
2. Dampak yang akan dialami oleh rumah sakit ketika risiko terjadi
3. Nilai probabilitas terjadi
4. Nilai seberapa besar dampak yang akan terjadi
5. Kriteria dari risiko tersebut (rendah, sedang, tinggi, atau sangat tinggi)
6. Rekomendasi tindakan pencegahan
7. Tindakan pengendalian
8. *Person In Charge* dari pengendalian risiko

Dari *risk register* yang telah dibuat oleh Rumah Sakit, maka secara keseluruhan, kesadaran organisasi mengenai pentingnya manajemen risiko telah tersampaikan dan disiapkan dengan baik oleh pihak manajemen.

Namun, terdapat beberapa fungsi yang belum teridentifikasi risikonya salah satunya adalah pada fungsi penggajian atau *payroll*. Dua bagian rumah sakit yang bertanggung jawab langsung kepada sistem penggajian organisasi yaitu bidang SDM dan juga bidang keuangan belum menerapkan manajemen risiko pada prosesnya. Hal ini menyebabkan adanya ketidakpastian mengenai risiko apa saja yang dapat terjadi dari siklus penggajian tersebut. Mengingat banyak prosedur dari penggajian di Rumah Sakit X yang masih dilakukan secara manual atau tidak menggunakan sistem terintegrasi antara bagian SDM dan bagian keuangan.

a. Analisis Risiko Berdasarkan COSO Enterprise Risk Management pada Siklus Penggajian di Rumah Sakit X

Komponen Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Indikator Penilaian Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Hasil Penelitian
<i>Governance and Culture</i>	Dewan direksi dan pengawas organisasi memberikan pengawasan dan dukungan yang efektif kepada manajemen untuk implementasi dan pencapaian strategi organisasi.	Sebagai organisasi yang bergerak di industri kesehatan, Dewan direksi dan pengawas Rumah Sakit X telah memberikan dukungan pada pengimplementasian manajemen risiko rumah sakit untuk pencapaian strategi organisasi. Hal

Komponen Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Indikator Penilaian Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Hasil Penelitian
		ini dengan telah dibuatnya <i>risk register</i> yang juga ditandatangani oleh Direktur Rumah Sakit X.
	Untuk memastikan pelaksanaan pencapaian tujuan dan target strategis, struktur organisasi harus ditetapkan bersama dengan uraian tugas yang memadai, tanggung jawab atau hubungan yang jelas, dan pembagian kerja.	Rumah sakit telah menetapkan struktur organisasi secara jelas dan juga uraian tanggung jawab yang diberikan kepada masing-masing anggota organisasi. Struktur organisasi ini dibuat berdasarkan kebutuhan rumah sakit khususnya dalam mencapai tujuan yang telah dibuat dan juga memberikan pelayanan yang optimal.
	Budaya organisasi harus ditetapkan, dikembangkan, dan dipraktikkan sejalan dengan strategi dan tujuan atau sasaran organisasi yang diinginkan.	Rumah Sakit X telah memiliki <i>core value</i> yang dibuat sesuai dengan strategi dan tujuan Rumah Sakit. <i>Core value</i> ini menjadi dasar pada pelaksanaan aktivitas Rumah Sakit, baik dari segi pelayanan medis tapi juga pada bagian manajemen dan administrasi.
	Kemampuan untuk menarik, memelihara, dan mempertahankan karyawan dengan kemampuan, pengetahuan, keterampilan, dan kontribusi yang unggul	Rumah Sakit X secara berkala memberikan pelatihan, baik kepada tenaga kesehatan tetapi juga karyawan pada manajemen rumah sakit. Pelatihan ini diharapkan agar sumber daya

Komponen Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Indikator Penilaian Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Hasil Penelitian
	bagi organisasi.	manusia yang ada di Rumah Sakit X (tenaga medis maupun non-tenaga medis) dapat terus memberikan pelayanan dengan kompetensi yang unggul dan selalu memiliki kompetensi yang sesuai dengan perkembangan zaman. Sehingga pelayanan yang diberikan tetap optimal.
Strategy and Objective-Setting	Organisasi harus melakukan analisis terhadap konteks bisnis atau lingkungan bisnis di mana ia beroperasi untuk menentukan dampak potensial dari lingkungan tersebut (risiko bisnis) terhadap profil risikonya.	Rumah sakit X telah melakukan analisis konteks bisnis dan lingkungan usaha. Rumah sakit X juga telah mengidentifikasi dampak-dampak potensial atau risiko bisnis pada profil risiko rumah sakit. Hal ini dapat dilihat pada penilaian yang tercatat pada <i>risk register</i> rumah sakit. Namun, secara khusus pada siklus penggajian, Rumah Sakit X belum melakukan analisis secara rinci mengenai dampak potensial atau risiko bisnis. Karena Rumah Sakit X belum melakukan penilaian risiko terhadap siklus penggajian.
	Menetapkan selera risiko diperlukan untuk memelihara,	Secara keseluruhan operasional rumah sakit, Rumah Sakit X telah

Komponen Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Indikator Penilaian Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Hasil Penelitian
	menciptakan, dan mewujudkan nilai bagi organisasi baik di tingkat entitas maupun di tingkat yang lebih rendah.	memiliki <i>risk appetite</i> untuk menjalankan bisnisnya. Terkhusus pada risiko-risiko klinis. Begitu pula untuk bagian non-klinis, rumah sakit telah menyediakan <i>risk appetite</i> meskipun tidak semua fungsi memilikinya. Siklus penggajian rumah sakit belum memiliki <i>risk appetite</i> yang jelas apa dasar minimum risiko pada siklus penggajian.
	Penting untuk menentukan dan menilai strategi pencapaian tujuan organisasi sambil mempertimbangkan potensi efek negatif.	Dalam menjalankan operasionalnya, rumah sakit secara keseluruhan terus melakukan evaluasi terhadap strategi yang dilakukan untuk mencapai tujuannya. Hal tersebut juga dilakukan dalam siklus penggajian. Meskipun risiko belum sepenuhnya diidentifikasi secara rinci, namun evaluasi kinerja secara berkala dilakukan.
	Tujuan dan sasaran organisasi harus dikembangkan sambil memperhitungkan risiko terkait.	Rumah Sakit X telah mempertimbangkan risiko dalam membuat tujuan dan sasaran organisasi. Sehingga rumah sakit bisa dengan baik mencapai tujuan dan sasarannya. Untuk siklus penggajian sendiri, dengan belum

Komponen Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Indikator Penilaian Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Hasil Penelitian
		adanya risiko yang diidentifikasi, disebutkan oleh Rumah Sakit bahwa selama pemberian gaji dilakukan dengan benar maka tidak ada kendala. Namun risiko secara keseluruhan belum ditentukan.
<i>Performance</i>	Risiko yang mempengaruhi seberapa baik kinerja strategi dan tujuan organisasi harus diidentifikasi.	Seperti yang ada pada <i>risk register</i> , rumah sakit telah mengidentifikasi risiko-risiko yang berkaitan dengan operasional rumah sakit baik risiko klinis maupun non-klinis. Risiko-risiko ini telah diidentifikasi untuk meningkatkan kinerja dan pelayanan rumah sakit. Namun rumah sakit X, khususnya pada bagian SDM dan keuangan, belum secara rinci mengidentifikasi risiko-risiko yang berkaitan dengan siklus penggajian.
	Mengidentifikasi risiko yang perlu diprioritaskan untuk mitigasi.	Dalam penilaian risiko, rumah sakit telah secara rinci memberikan ranking risiko mana yang harus diprioritaskan (sangat tinggi) sehingga mitigasinya dapat didahulukan. Seperti pada indikator sebelumnya, khusus pada siklus penggajian,

Komponen Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Indikator Penilaian Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Hasil Penelitian
		Rumah Sakit yang belum mengidentifikasi risiko belum bisa menentukan prioritas risiko yang harus didahulukan mitigasinya.
	Harus memutuskan bagaimana menanggapi risiko, terutama risiko signifikan yang diprioritaskan.	Rumah sakit telah menentukan rekomendasi penanganan dari risiko-risiko yang telah diidentifikasi pada <i>risk register</i> . Khususnya untuk menangani risiko yang bersifat prioritas. Pada siklus penggajian sendiri, rumah sakit belum memberikan apa saja respon yang dapat diberikan kepada risiko-risiko yang ada karena risiko pada fungsi ini belum teridentifikasi, baik dari bagian SDM maupun bagian keuangan.
	Harus mempraktekkan respons risiko yang dipilih dan langkah-langkah mitigasi yang diyakini cukup untuk mengurangi dampak dan kemungkinan bahwa risiko akan terwujud.	Risiko-risiko yang telah teridentifikasi dan telah diberikan rekomendasi penanganan, telah melakukan pengimplementasian sesuai dengan rekomendasi tersebut. Penanganan risiko dilakukan oleh <i>person in charge</i> yang juga telah ditetapkan di dalam <i>risk register</i> dan dibantu dengan anggota rumah sakit. Dalam siklus penggajian,

Komponen Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Indikator Penilaian Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Hasil Penelitian
		meskipun risiko belum teridentifikasi dan belum secara rinci terdapat rekomendasi penanganan risiko, namun baik bagian SDM dan bagian keuangan rumah sakit telah berusaha untuk mengurangi kemungkinan-kemungkinan adanya kesalahan yang dapat terjadi dalam proses operasionalnya.
	Tampilan portofolio metodologi dan sistem pemantauan risiko harus dikembangkan.	Rumah sakit X sudah mulai mengembangkan sistem dalam pemantauan risiko. Namun, pada pengimplementasian, sistem tersebut belum dapat digunakan oleh rumah sakit karena masih banyak penyesuaian dan kendala yang dihadapi Rumah Sakit X. Sehingga pemantauan risiko melalui sistem pun belum dapat terlaksana.
<i>Review and Revision</i>	Harus terus memantau dan menilai dinamika perubahan signifikan yang harus diramalkan oleh organisasi.	Dalam menjalankan manajemen risiko, Rumah Sakit X telah secara berkala melakukan perubahan pada <i>risk register</i> Rumah Sakit. <i>Risk Register</i> terbaru yang dimiliki rumah sakit adalah dibuat pada tahun 2022, menyesuaikan dengan

Komponen Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Indikator Penilaian Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Hasil Penelitian
		kebutuhan dari rumah sakit. Pada pelaksanaan siklus penggajian, perubahan-perubahan substansial diawasi oleh rumah sakit dan ketika terjadi sebuah risiko, rumah sakit langsung mengambil langkah untuk mencegah risiko tersebut semakin merugikan rumah sakit. Namun, pengamatan tersebut belum dilakukan secara tertulis karena identifikasi risiko pada siklus penggajian belum dilakukan.
	Meninjau kinerja dan risikonya merupakan langkah penting dalam mempraktikkan strategi dan mencapai tujuan dan sasaran organisasi.	Secara umum, rumah sakit telah mengkaji kinerja, risiko serta langkah strategis dalam pencapaian tujuan organisasi.
	ERM ini membutuhkan pemeliharaan atau perbaikan.	Rumah sakit secara rutin melakukan perbaikan dalam penyempurnaan sistem manajemen risiko ini. Karena risiko rumah sakit yang semakin lama semakin berkembang (baik risiko klinis, maupun non-klinis), maka rumah sakit selalu berupaya untuk memperbaiki sistem ini untuk memberikan pelayanan yang optimal. Begitu pula dengan siklus penggajian yang

Komponen Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Indikator Penilaian Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Hasil Penelitian
		ada di Rumah Sakit X.
<i>Information, Communication and Reporting</i>	Untuk mendukung ERM harus memanfaatkan dan mengembangkan teknologi dan sistem informasi yang memadai.	Rumah sakit X telah memiliki beberapa sistem yang digunakan untuk operasional rumah sakit. Namun, sistem yang terintegrasi masih berpusat pada sistem pelayanan medis. Pada siklus penggajian, rumah sakit masih menggunakan prosedur manual dalam pengerjaannya.
	Untuk mendukung ERM, saluran komunikasi organisasi harus digunakan.	Pada siklus penggajian, belum ada sistem yang secara langsung digunakan untuk mengintegrasikan bagian SDM dan Bagian keuangan dalam hal siklus penggajian. Seluruh tanggung jawab antara kedua bagian masih dilakukan secara masing-masing.
	Pelaporan kinerja, risiko, dan budaya yang efektif serta penyebaran informasi diperlukan di semua tingkat organisasi.	Pelaporan yang dilakukan, khususnya pada siklus penggajian belum dilakukan secara optimal. Hal ini terjadi akibat belum adanya sistem yang mengintegrasikan kedua bagian yang bertanggung jawab pada siklus penggajian. Komunikasi dilakukan masih secara manual dan dilakukan jika salah satu bagian

Komponen Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Indikator Penilaian Manajemen Risiko berdasarkan Pendekatan COSO ERM	Hasil Penelitian
		meminta laporan tersebut.

Dari penilaian risiko yang telah dilakukan, Rumah Sakit X secara umum telah melakukan penilaian risiko secara baik. Terdapat beberapa poin dari COSO ERM yang belum dilakukan oleh rumah Sakit X dalam pengimplementasian COSO ERM. Namun, terkhusus pada fungsi penggajian, Rumah Sakit belum melakukan manajemen risiko dengan baik. Hal ini ditandai dengan belum adanya pengidentifikasian risiko yang dilakukan dalam pelaksanaan siklus penggajian oleh kedua bagian yang bertanggung jawab dalam siklus ini. Hampir sama dengan alasan yang ada pada kurangnya pengendalian internal yang ada di siklus penggajian, pada saat ini rumah sakit masih berfokus kepada meningkatkan implementasi manajemen risiko pada bagian klinis rumah sakit. Hal ini dilakukan mengingat rumah sakit memberikan pelayanan secara langsung kepada pasien dan memiliki risiko klinis yang tinggi. Hal ini didukung oleh pernyataan dari direktur rumah sakit sendiri.

4. KESIMPULAN

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui bagaimana implementasi framework COSO baik dari pengendalian internal dan manajemen risiko pada siklus penggajian Rumah Sakit X sehingga dapat diberikan rekomendasi untuk mengoptimalkan sistem pengendalian internal dan manajemen risiko pada siklus penggajian tersebut. Penelitian ini dilakukan berdasarkan keterangan dari Direktur Rumah Sakit X dan juga Kepala bagian SDM yang menyatakan bahwa sering adanya kesalahan dalam pemberian gaji kepada karyawan maupun tenaga kesehatan dari rumah sakit X.

Hasil penelitian ini menunjukkan baik dari sisi perencanaan maupun implementasi dari pengendalian internal di Rumah Sakit X sudah cukup baik. Kebijakan-kebijakan yang dikeluarkan sudah cukup lengkap sebagai dasar acuan, khususnya untuk bidang klinis rumah sakit. Namun, pada siklus penggajian sendiri pengendalian internal belum berjalan dengan baik. Hal ini ditunjukkan dengan belum adanya secara spesifik kebijakan yang dibuat sebagai acuan untuk pelaksanaan pengendalian internal siklus penggajian khususnya kepada dua bagian yang membawahi langsung proses penggajian, yaitu bagian SDM dan bagian keuangan.

Begitu pula dengan manajemen risiko dari rumah sakit X. Rumah sakit X telah secara aktif mengembangkan risk register yang sudah sesuai dengan framework COSO. Hal ini membuktikan bahwa rumah sakit X telah memiliki kesadaran untuk menjalankan roda organisasi dengan mengedepankan manajemen risiko. Namun, sama seperti pengendalian internalnya, untuk siklus penggajian manajemen risiko belum dilakukan. Belum ada identifikasi risiko secara khusus untuk mengurangi kemungkinan terjadinya kesalahan bayar pada penggajian karyawan atau tenaga kesehatan. Hal ini dikhawatirkan akan mempengaruhi kinerja karyawan atau tenaga kesehatan jika risiko-risiko yang besar terjadi.

DAFTAR PUSTAKA

BPS. (2021). *Jumlah Rumah Sakit yang Terdaftar dan Aktif Beroperasi di Indonesia*. Badan

Pusat Statistik.

COSO. (2013). *Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary*. COSO. USA: COSO Board.

COSO. (2017). *Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance*. USA: COSO Board.

Handoko, H. (2001). *Manajemen Personalia dan Sumber Daya Manusia*. BPFE Yogyakarta.

Indonesia. (2009). *Undang-Undang nomor 44 Tahun 2009 tentang Rumah Sakit*. Sekretariat Negara.

Mulyadi. (2007). *Sistem Perencanaan Dan Pengendalian*. Salemba Empat.

Saunders, M. N. K., Lewis, P., & Thornhill, A. (2018). *Research Methods for Business Students* (8 ed.). Pearson.

Warren, Reeve, & Fess. (2005). *Pengantar Akuntansi* (Edisi 21). Salemba Empat.