



## **ANALISIS PENERAPAN UNSUR LINGKUNGAN PENGENDALIAN SPIP DI LINGKUNGAN PEMERINTAH KABUPATEN KUTAI KARTANEGARA<sup>1</sup>**

### ***ANALYSIS TOWARDS THE IMPLEMENTATION OF CONTROL ENVIRONMENT EVALUATION (SPIP) IN THE GOVERNMENT OF KUTAI KARTANEGARA<sup>2</sup>***

**Kemal Hidayah dan Rustan A.**

PKP2A III Lembaga Administrasi Negara  
Jl. H.M Ardans No. 36 (Ring Road III) Samarinda-Kalimantan Timur  
Email: hidayahkemal@yahoo.com  
rustanamarullah8@gmail.com

#### ***Abstract***

*This study aims to look at the application of one of the elements of SPIP, Control Environment Evaluation, especially the Policy Formulation Element and Implementation of a Good Policy On Human Resource Development in the government of Kutai Kartanegara. By adopting the survey mechanism and data processing of BPKP, the study found that there are sub-elements that are categorized as "inadequate" namely acceptance and retention of employees based on the principles of integrity, competence required, and evaluation of employee performance and compensation for performance. Therefore, the Government of Kutai Kartanegara need to make extra efforts to create the more productive human resource development, competence and appreciation oriented on the performance of employees.*

**Keywords :** *Control Environment, SPIP, Government of Kutai Kartanegara Regency*

#### **Abstrak**

Kajian ini bertujuan untuk melihat penerapan salah satu unsur SPIP yaitu unsur lingkungan pengendalian, khususnya pada elemen Penyusunan dan Penerapan Kebijakan Yang Sehat Tentang Pembinaan Sumber Daya Manusia di Lingkungan Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara. Dengan mengadopsi mekanisme survey dan pengolahan data dari BPKP, kajian ini menemukan bahwa masih terdapat sub elemen yang dikategorikan "tidak memadai" yaitu, penerimaan dan retensi pegawai didasarkan pada prinsip-prinsip integritas, dan

---

1 Naskah diterima pada 19 Januari 2015, revisi pertama pada 16 Maret 2015, disetujui terbit pada 30 Maret 2015

2 Dikembangkan dari hasil kajian antara PKP2A III LAN & BALITBANGDA KAB. Kutai Kartanegara, Tahun 2014



kompetensi yang diperlukan dan evaluasi kinerja pegawai dan kompensasi atas kinerja. Oleh karena itu, Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara perlu melakukan upaya-upaya ekstra untuk menciptakan pembinaan SDM aparatur yang lebih produktif, berorientasi pada kompetensi dan penghargaan terhadap prestasi kerja pegawai.

**Kata Kunci :** Lingkungan Pengendalian, SPIP, Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara

## A. PENDAHULUAN

Mengapa satu organisasi dapat berjalan dan bekerja secara lebih sistematis, optimal, dan berkembang dibandingkan organisasi yang lain?. Salah satu jawabannya adalah karena adanya mekanisme pengendalian internal dalam organisasi yang berupaya menjaga dan mengarahkan organisasi sesuai dengan tujuan, strategi, serta nilai organisasi. Hal ini sesuai dengan pendapat Cohen, dkk (2008:129) bahwa pengendalian bukan masalah mengetahui dan mengarahkan segala sesuatu yang terjadi dalam organisasi. Selain itu, pengendalian juga bukan berarti menghindari semua kesalahan. Pengendalian adalah kemampuan untuk mengarahkan perilaku organisasi agar dapat menyesuaikan diri dengan strategi, tujuan, serta nilai-nilai organisasi. Pengendalian tidak mencegah orang untuk melakukan kesalahan tetapi menciptakan lingkungan yang mendorong mereka agar melakukan hal yang benar.

Sebelumnya, dalam dunia birokrasi mekanisme pengendalian internal dikenal dengan istilah Pengawasan Melekat (Waskat) yang bersifat statis dan berdiri sendiri, kemudian berkembang menjadi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang lebih dinamis dan terintegrasi. Sebagaimana dalam Penjelasan

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 disebutkan bahwa terciptanya SPIP ini dilatarbelakangi oleh penyelenggaraan kegiatan pada suatu instansi pemerintah, mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, sampai dengan pertanggungjawaban, harus dilaksanakan secara tertib, terkendali, serta efisien dan efektif. Sehingga dibutuhkan suatu sistem yang dapat memberi keyakinan memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan pada suatu instansi pemerintah dapat mencapai tujuannya secara efisien dan efektif, melaporkan pengelolaan keuangan negara secara andal, mengamankan aset negara, dan mendorong ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sistem ini dikenal sebagai Sistem Pengendalian Intern yang dalam penerapannya harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan serta mempertimbangkan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah tersebut.

Namun demikian, hingga saat ini sistem pengendalian internal tersebut masih dianggap belum berjalan. Masih seringnya diberitakan kejadian berupa laporan keuangan pemerintah yang masih banyak mendapatkan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) serta Disclaimer (lihat Tabel 1), aset pemerintah yang



belum terkelola dengan baik, masih banyaknya komplain atas pelayanan pemerintah, masih banyaknya aparat pemerintah yang melanggar peraturan (penggelapan pajak, penyuaipan, pencurian informasi, dan penyalahgunaan aset negara),

penggunaan sumber daya yang kurang efektif dan efisien, serta masih banyaknya program pemerintah yang belum menyentuh persoalan dasar masyarakat<sup>3</sup> menjadi bukti bahwa internalisasi SPIP perlu dilakukan secara mendasar dan besar-besaran.

Tabel. 1 Perkembangan Opini LKPD Tahun 2008 s.d 2012

LKPD (Tahun)	OPINI								JUMLAH
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
2008	13	3%	323	67%	31	6%	118	24%	485
2009	15	3%	330	65%	48	10%	111	22%	504
2010	34	7%	341	65%	26	5%	121	23%	522
2011	67	13%	349	67%	8	1%	100	19%	524
2012	113	27%	267	64%	4	1%	31	8%	415

Sumber : IHPSI Tahun 2013, BPK

SPIP diharapkan dapat menjadi alat untuk antisipasi dan deteksi dini (*built in control*) terhadap ketidaksesuaian atau celah pelanggaran yang mungkin timbul dalam organisasi. Ketika *internal control system* yang dijabarkan dalam SPIP bekerja secara otomatis melakukan fungsi pengawasan, maka setiap insan birokrasi pemerintah suka tidak suka akan bekerja "*under control*". Selanjutnya, apabila kondisi ini dipertahankan maka terciptalah *internal control culture*, artinya sistem pengendalian intern menjadi bagian dari budaya organisasi pemerintahan di Indonesia<sup>4</sup>. Dengan berbudaya SPIP, pendekatan yang digunakan dalam pengawasan berbasis pada *soft control* dimana unsur manusia (SDM) menjadi subjek aktif, disamping pula *hard*

*control* yang mengandalkan keberadaan peraturan dan pimpinan menjadi unsur utama. Dengan SPIP ini nantinya dapat tercipta sistem yang akan mencegah terjadinya tindakan yang dapat merugikan keuangan negara, dan walaupun tindakan tersebut akhirnya terjadi, hal tersebut dapat terdeteksi sejak dini.

Sebagai daerah yang memiliki nilai Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) paling besar jika dibandingkan dengan kabupaten lainnya yang berada di Provinsi Kalimantan Timur, Kabupaten Kutai Kartanegara (Kukar) dituntut untuk lebih meningkatkan pengendalian terhadap pengelolaan anggarannya. Meningkatnya kualitas pengelolaan keuangan di Kukar telah dibuktikan dengan diberikannya opini WTP oleh

3 Rizal (2013); Riyanto (2013)

4 Nugraha dalam Syukriy (2009)



BPK terhadap LKPD Kabupaten Kutai Kartanegara tahun 2012. Menurut Ketua BPK RI, Rizal Djali WTP ini berhasil didapat melalui upaya pembinaan sumber daya manusia

(SDM) yang dilakukan berkali-kali, dan secara teknis BPKP memberikan bimbingan khusus, dengan menurunkan 20 orang yang di datangkan dari Jakarta.<sup>5</sup>

**Tabel. 2** Opini BPK Terhadap LKPD Kabupaten Kutai Kartanegara Tahun 2008 s.d 2012

Tahun	2008	2009	2010	2011	2012
<b>Opini BPK</b>	Tidak Memberikan Pendapat (TMP)	Tidak Memberikan Pendapat (TMP)	Tidak Memberikan Pendapat (TMP)	Tidak Memberikan Pendapat (TMP)	Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)

Sumber : IHPS I Tahun 2013, BPK

Keberhasilan Kabupaten Kutai Kartanegara meraih opini WTP jelas bukan berarti harus mengendorkan sistem pengendalian intern yang ada, mengingat masih banyak hal yang menjadi pekerjaan rumah bagi Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara khususnya dalam pengelolaan anggaran. Perlunya perbaikan dan peningkatan sistem pengendalian intern ini terlihat dari realisasi serapan anggaran Kabupaten Kutai Kartanegara dimana masih sering terjadi SILPA maupun defisit yang relatif besar. Pada tahun 2009 Kabupaten Kutai Kartanegara mengalami defisit anggaran sebesar 36% atau sebesar 1,3 triliun dan kelebihan anggaran sebesar 30,3% atau sebesar 1,7 triliun di tahun 2011. Angka tersebut bukanlah angka yang kecil jika dibandingkan dengan APBD kabupaten lainnya yang berada di Provinsi Kalimantan Timur, yang rata-rata bernilai 2 triliun. Apabila setiap SKPD yang ada di Kabupaten Kutai Kartanegara melakukan pengendalian yang lebih maksimal terhadap

pengelolaan keuangan, maka penekanan terhadap nilai SILPA dan defisit anggaran dapat dilakukan.

Sebagai unsur pertama dalam SPIP, lingkungan pengendalian memegang peranan yang sangat penting karena akan menentukan keberlangsungan pelaksanaan keempat unsur lainnya. Efektivitas pengendalian intern dipengaruhi oleh kondisi dalam instansi, sehingga pimpinan instansi pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara lingkungan dalam keseluruhan organisasi yang dapat menimbulkan perilaku positif dan mendukung terhadap pengendalian intern dan manajemen yang sehat.

Dalam menerapkan unsur SPIP tersebut, pimpinan instansi pemerintah bertanggung jawab untuk mengembangkan kebijakan, prosedur, dan praktek detail untuk menyesuaikan dengan kegiatan instansi pemerintah dan untuk memastikan bahwa unsur tersebut telah menyatu dan menjadi bagian integral dari kegiatan instansi pemerintah. Berdasarkan hasil kajian

5 [http://www.kutaikartanegarakab.go.id/index.php/read/sejarah\\_pertama\\_kali\\_di\\_kaltim\\_kukar\\_raih\\_opini\\_wtp/](http://www.kutaikartanegarakab.go.id/index.php/read/sejarah_pertama_kali_di_kaltim_kukar_raih_opini_wtp/)



terhadap efektivitas pelaksanaan SPIP khususnya unsur lingkungan pengendalian di lingkungan Pemerintah Kabupaten Kutai

Kartanegara yang dilaksanakan oleh PKP2A III LAN dan Balitbangda Kutai Kartanegara Tahun 2014 diperoleh hasil secara umum sebagai berikut:

**Tabel 3.** Hasil Penilaian Umum Penyelenggaraan Lingkungan Pengendalian

No	Elemen Lingkungan Pengendalian	Hasil Penilaian Umum
1	Penegakan Integritas dan Nilai Etika	3 (Cukup Memadai)
2	Komitmen Terhadap Kompetensi	3 (Cukup Memadai)
3	Kepemimpinan Yang Kondusif	3 (Cukup Memadai)
4	Pembentukan Struktur Organisasi yang Sesuai Dengan Kebutuhan	3 (Cukup Memadai)
5	Pendelegasian Wewenang dan Tanggung Jawab yang Tepat	3 (Cukup Memadai)
6	Penyusunan dan Penerapan Kebijakan yang Sehat Tentang Pembinaan Sumber Daya Manusia	2 (Kurang Memadai)
7	Perwujudan Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah yang Efektif	3 (Cukup Memadai)
8	Hubungan Kerja yang Baik Dengan Instansi Pemerintah Terkait	3 (Cukup Memadai)
<b>Total Penyelenggaraan Lingkungan Pengendalian</b>		<b>3 (Cukup Memadai)</b>

Berdasarkan hasil penilaian umum tersebut, dapat disimpulkan bahwa penyelenggaraan unsur lingkungan pengendalian oleh Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara sudah Cukup Memadai. Kesimpulan ini menunjukkan bahwa Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara cukup mampu menciptakan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya. Meskipun demikian, terdapat elemen yang masih memerlukan peningkatan yaitu elemen Penyusunan dan Penerapan Kebijakan Yang Sehat Tentang Pembinaan Sumber Daya Manusia. Hasil penilaian pada elemen ini secara umum menunjukkan bahwa pelaksanaannya masih berada pada kategori Kurang Memadai.

### Rumusan Masalah Penelitian

Menindaklanjuti hasil tersebut, artikel ini akan memfokuskan penelitian terhadap elemen yang masih memerlukan pembenahan secara signifikan yaitu elemen Penyusunan dan Penerapan Kebijakan Yang Sehat Tentang Pembinaan Sumber Daya Manusia. Dengan demikian, diharapkan seluruh elemen dalam unsur lingkungan pengendalian berada pada level minimal Cukup Memadai. Adapun rumusan masalah dari penelitian ini adalah komponen-komponen apa saja yang masih memerlukan pembenahan atas elemen Penyusunan dan Penerapan Kebijakan Yang Sehat Tentang Pembinaan Sumber Daya Manusia di lingkungan Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara?.



## B. METODE PENELITIAN

### 1. Teknik Pengumpulan Data

Kajian ini menggunakan data primer yang diperoleh dengan menyebarkan kuesioner kepada responden pada 10 SKPD terpilih. Kuesioner diisi oleh responden dengan pendekatan CSA (*Control Self Assessment*) dan berisi pertanyaan-pertanyaan yang diadopsi dari kuesioner survei persepsi SPIP/ CEE yang dikeluarkan oleh BPKP (Peraturan Kepala BPKP Nomor PER-500/K/2010 tentang Pedoman Penerapan SPIP di Lingkungan Instansi Pemerintah). Selain mengumpulkan data primer, kajian ini juga menggunakan data sekunder yang dikumpulkan melalui kajian sebelumnya, jurnal, dan data-data yang terkait dengan fokus kajian ini.

### 2. Alat Analisis

Kajian ini merupakan kajian deskriptif kualitatif dengan mencoba meng-*capture* realita yang terjadi di lapangan, kemudian melakukan analisis secara mendalam untuk kemudian memberikan rekomendasi dan solusi alternatif terhadap permasalahan yang ditemukan. Adapun teknik pengolahan data dilakukan dengan melakukan rekapitulasi hasil persepsi responden menggunakan aplikasi *Microsoft Excel* yang telah diformat oleh BPKP ke dalam tingkat penilaian bertingkat secara dominasi yaitu, 4 (Memadai), 3 (Cukup Memadai), 2 (Kurang Memadai), dan 1 (Tidak Memadai).

### 3. Pemilihan Sampel SKPD dan Responden

Kriteria penentuan sampel didasarkan para persentase penyerapan

anggaran dari setiap SKPD di Kabupaten Kutai Kartanegara. Diketahui bahwa jumlah SKPD di Kabupaten Kutai Kartanegara adalah 98 SKPD. Dari jumlah tersebut, kemudian dibuat peringkat/rangking dari penyerapan anggaran per SKPD. Selanjutnya dengan pendekatan *Purposive Sampling* dibuat pilihan SKPD yang akan dijadikan sampel penelitian. 10 SKPD tersebut terdiri dari 3 SKPD dengan realisasi anggaran tertinggi. Selanjutnya adalah 4 SKPD dengan penyerapan anggaran menengah/sedang. Serta 3 SKPD dengan tingkat realisasi anggaran paling rendah. Dari pendekatan pengambilan sampel ini diharapkan dapat mengetahui permasalahan-permasalahan yang dihadapi oleh SKPD terkait.

Dalam rangka menilai unsur SPIP, maka responden yang dipilih terdiri dari pejabat struktural dan fungsional umum secara keterwakilan dan berimbang dengan jumlah minimal 10 responden.

## C. KERANGKA KONSEPTUAL Kebijakan Publik

Kebijakan publik adalah keputusan otoritas negara yang bertujuan mengatur kehidupan bersama. Kebijakan publik pada dasarnya adalah suatu keputusan yang dimaksudkan untuk mengatasi permasalahan tertentu, untuk melakukan kegiatan tertentu, atau untuk mencapai tujuan tertentu, yang dilakukan oleh instansi yang berkewenangan dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan negara dan pembangunan. Dalam kehidupan administrasi negara, secara formal keputusan tersebut lazimnya



dituangkan dalam berbagai bentuk peraturan perundang-undangan (Giyanto, 2009).

Pennen (2005) dalam Suwitri (2010) mendefinisikan kebijakan publik sebagai serangkaian tindakan berupa pilihan untuk melakukan atau tidak melakukan sesuatu dalam rangka mencapai tujuan negara yang merupakan kepentingan publik dengan memperhatikan input yang tersedia, berdasarkan usulan dari seseorang atau sekelompok orang di dalam pemerintahan atau di luar pemerintahan. Kebijakan publik, saat membahasnya tidaklah berada dalam kehampaan nilai. Kebijakan publik berada pada suatu organisasi yang kompleks dan sarat nilai dari lingkungannya.

Lebih lanjut dalam LAN (2005:106) disebutkan bahwa kebijakan publik sebagai keputusan dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan negara tersebut meliputi :

- a. Merupakan kebijakan negara yang berupa pilihan pemerintah untuk dilakukan atau tidak dilakukan;
- b. Bertujuan menghadapi situasi atau permasalahan tertentu yang bermakna “demi kepentingan publik” yakni memperbaiki kualitas kehidupan dan penghidupan publik (adil, makmur, aman, sejahtera);
- c. Didasarkan atau selalu dilandaskan pada peraturan perundang-undangan, yang dikeluarkan oleh lembaga yang berwenang.

Pengawasan sebagai bagian dari proses kebijakan publik diperlukan dalam rangka melakukan evaluasi atas kebijakan yang sedang diimplementasikan. Pengawasan diperlukan agar kesalahan-kesalahan

awal dapat segera diketahui dan dapat dilakukan tindakan perbaikan, sehingga mengurangi resiko yang lebih besar. Selain itu, juga dapat dilakukan tindakan modifikasi terhadap suatu kebijakan apabila hasil monitoring mengharuskan untuk itu (Subarsono, 2006:113-114).

Agar kebijakan publik tidak menyimpang dari kepentingan publik, perlu diciptakan suasana *good governance* dalam administrasi publik. Era *good governance* tidak lagi mempertentangkan kepentingan publik dan privat melainkan mempersatukan kepentingan pemerintah, privat, dan masyarakat menjadi satu kepentingan yaitu kepentingan publik (Suwitri, 2010:138). Senada dengan hal tersebut, disamping harus senantiasa membangun kompetensi dirinya, aparatur pemerintah juga harus mau dan mampu mengubah posisi dan peran (*revitalisasi*) mereka dalam memberikan layanan publik (Widodo, 2007:3).

### **Sistem Pengendalian Intern**

Istilah pengendalian pertama kali didefinisikan pada tahun 1600 masehi sebagai salinan dari sebuah putaran untuk akun yang kualitas dan isinya sama dengan aslinya. Samuel Johnson menyimpulkan pengendalian sebagai daftar atau akun yang dipegang oleh seorang pegawai yang masing-masing dapat diperiksa oleh pegawai lain. L.R. Dicksee (1905) mengatakan bahwa sistem pengecekan internal yang layak bisa menghilangkan kebutuhan akan audit yang terinci. George E. Bennett (1930) mempersempit definisi pengecekan internal sebagai koordinasi dari sistem akun-akun dan prosedur perkantoran



yang berkaitan sehingga seorang karyawan selain mengerjakan tugasnya sendiri juga secara berkelanjutan mengecek pekerjaan karyawan yang lain untuk hal-hal tertentu yang rawan kecurangan (Tunggal, 2013:30).

Setiap kegiatan dalam organisasi memiliki dua tingkatan, yang berada dalam dua sistem. Pertama adalah sistem operasi, yang dirancang untuk memenuhi tujuan yang telah ditetapkan. Yang kedua adalah sistem pengendalian yang dirancang untuk memastikan bahwa tujuan sistem operasi akan tercapai (Tunggal, 2013:2).

Karena banyaknya konsep mengenai pengendalian internal, maka sebuah grup studi bernama The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) yang merupakan komite yang dibentuk oleh organisasi-organisasi profesi di Amerika, antara lain AICPA, Financial Executives Association, Institute of Management Accountants (IMA), Institute of Internal Auditors (IIA) and American Accounting Association (AAA) menstandarkan definisi pengendalian internal. COSO dalam publikasi laporan Internal Control-Integrated Framework (September 1992), memberikan definisi berikut : pengendalian internal dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tujuan dalam hal efektifitas dan efisiensi operasi, keandalan informasi keuangan serta ketaatan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Konsep ini yang mencoba mengaitkan terjadinya perubahan bertahap terhadap sistem pengendalian intern. Konsep ini telah disempurnakan berdasarkan

pengalaman selama menjalankan dan mempelajari sistem pengendalian intern.

Menurut COSO, pengendalian manajemen terdiri lima komponen utama yang saling berkaitan. Komponen tersebut bersumber dari cara manajemen (pimpinan) menyelenggarakan tugasnya. Jika kinerja pimpinan organisasi baik, maka seluruh komponen utama tersebut akan menyatu (*built in*) dan saling menjalin (*permeated*) di dalam proses manajemen. Oleh COSO, lima komponen sistem pengendalian intern dirumuskan sebagai berikut (Tunggal, 2013:38-42):

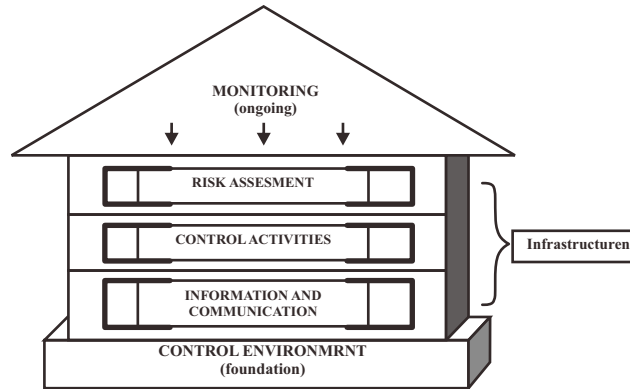
- a. Lingkungan Pengendalian (*control environment*); komponen ini mencakup sikap manajemen di semua tingkatan terhadap operasi secara umum dan konsep pengendalian secara khusus, mencakup : etika, kompetensi, serta integritas dan kepentingan terhadap kesejahteraan organisasi.
- b. Penilaian/Penentuan Resiko (*risk assessment*); komponen ini telah menjadi bagian dari aktivitas audit internal yang terus berkembang, mencakup : penentuan resiko di semua aspek organisasi dan penentuan kekuatan organisasi melalui evaluasi resiko.
- c. Aktivitas Pengendalian (*control activities*); komponen ini mencakup aktivitas yang dulunya dikaitkan dengan konsep pengendalian internal, mencakup : persetujuan, tanggung jawab, dan kewenangan, p e m i s a h a n t u g a s , pendokumentasian, rekonsiliasi, karyawan yang kompeten dan jujur, pemeriksaan internal dan audit internal.



- d. Informasi dan Komunikasi (*information and communication*); komponen ini merupakan bagian penting dari proses manajemen.
- e. Pemantauan (*monitoring*); merupakan evaluasi rasional yang dinamis atas informasi yang

diberikan untuk tujuan manajemen pengendalian.

Kelima komponen pengendalian internal dalam COSO tersebut digambarkan oleh Larry F. Konrath (2002 : 208) dalam Ichsan (2013) sebagai berikut :



Sementara Elder, dkk (2010 : 294) dalam Ichsan (2013) menggambarkan struktur pengendalian internal COSO sebagai berikut :



Menyikapi perkembangan ini, Pemerintah telah mengadopsi struktur pengendalian intern COSO ke dalam Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang ditetapkan dalam bentuk Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

Moeller (2007, 4) dalam Hindriani (2012) menuliskan pengertian internal control menurut COSO:

*“Internal control is a process, affected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance*



*regarding the achievement of objectives in the following categories:*

- *effectiveness and efficiency of operations,*
- *reliability of financial reporting,*
- *compliance with applicable laws and regulations”.*

Menurut Moeller (2007 : 4-5) dalam Hindriani (2012), model *internal*

*control* versi COSO dapat digambarkan sebagai *rubic cube*, dimana penerapan kelima unsurnya saling menguatkan disesuaikan dengan bentuk organisasinya dengan kepatuhan pelaporan operasi keuangan melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan laporan keuangan, pengamanan aset, dan ketaatan peraturan.



Sumber : Situs resmi BPKP Tahun 2015

**Gambar 1.**  
Mekanisme Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

### **Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)**

Indonesia sudah cukup banyak memiliki perangkat hukum untuk mengatur penyelenggaraan prinsip *good governance*. Kesemuanya mengamanatkan kepada presiden untuk mengendalikan langsung penyelenggaraan tata kelola pemerintahan yang baik. Dalam rangka upaya mereformasi bidang keuangan, pemerintah telah mengeluarkan kebijakan di bidang keuangan negara, yaitu Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2004 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab dan Pengelolaan Keuangan Negara. Dengan adanya kebijakan tersebut telah memberikan mandat bahwa pengatur dan penyelenggara Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) untuk mengelola transparansi keuangan negara adalah kepala pemerintahan dan berimplikasi pada pengelolaan keuangan negara yang terdesentralisasi yang diwujudkan dalam suatu sistem yang transparan, akuntabel dan terukur.

Guna mewujudkan itu semua diperlukan suatu kebijakan yang mengatur sistem pengendalian intern



yang dapat memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan instansi secara efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, karenanya pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008. Peraturan ini merupakan adopsi dari konsep struktur pengendalian intern dari COSO.

Penerbitan Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) merupakan wujud komitmen pemerintah untuk meningkatkan manajemen pemerintahan dan menguatkan akuntabilitas instansi pemerintah. SPIP merupakan sistem yang lebih komprehensif dengan menekankan pada pentingnya *soft control* yaitu mengutamakan faktor komitmen pimpinan dan keterlibatan seluruh pejabat serta pegawai.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tersebut, Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Adapun Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

Pengertian SPIP tersebut mengarah pada empat tujuan yang ingin dicapai dengan dibangunnya SPIP, yaitu:

- a. Kegiatan yang efektif dan efisien  
Kegiatan instansi pemerintah dikatakan efektif bila telah ditangani sesuai dengan rencana dan hasilnya telah sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Sedangkan, efisien biasanya dikaitkan dengan pemanfaatan aset untuk mendapatkan hasil. Kegiatan instansi pemerintah dikatakan efisien bila mampu menghasilkan produksi yang berkualitas tinggi (pelayanan prima), dengan bahan baku (sumber daya) yang sesuai dengan standar.
- b. Laporan keuangan yang dapat diandalkan  
Tujuan ini didasarkan pada pemikiran utama bahwa informasi sangat penting untuk pengambilan keputusan. Agar keputusan yang diambil tepat sesuai dengan kebutuhan, maka informasi yang disajikan harus handal/layak dipercaya, dan menggambarkan keadaan yang sebenarnya. Karena jika laporan yang tersaji tidak memadai dan tidak benar, maka akan menyesatkan dan dapat mengakibatkan keputusan yang salah serta merugikan organisasi.
- c. Pengamanan Aset  
Aset diperoleh dengan membelanjakan uang yang berasal dari masyarakat, terutama dari penerimaan pajak dan bukan pajak, yang harus dimanfaatkan untuk kepentingan negara/daerah. Pengamanan aset merupakan isu penting yang mendapat perhatian



serius.

d. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan

Setiap kegiatan dan transaksi merupakan suatu perbuatan hukum. Oleh karena itu, pelaksanaan transaksi atau kegiatan harus taat terhadap kebijakan, prosedur dan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pelanggaran terhadap aspek hukum dapat mengakibatkan tindakan pidana maupun perdata berupa kerugian.

SPIP mencoba meninggalkan pemahaman sistem pengendalian intern yang semula hanya berbasis *accounting control* dan *administrative control* kemudian dapat dipadukan dengan unsur lingkungan pengendalian (*control environment*). Meskipun demikian, SPIP masih tetap mengaitkan tanggung jawab audit dengan laporan keuangan.

Dalam konsep SPIP, kegiatan pengendalian disatukan dalam langkah atau prosedur kerja dalam pelaksanaan suatu kegiatan. Sehubungan dengan hal tersebut, dalam tahap pembangunan sistem pengendalian intern menuntut pengenalan proses manajemen/proses bisnis dan penerapan kegiatan pengendalian yang diciptakan seefektif mungkin, sehingga tidak menambah panjang prosedur kerja.

Adapun tindakan dan kegiatan yang dilakukan ini untuk memberi keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi pemerintah yang optimal. Oleh sebab itu, SPIP dirumuskan secara komprehensif ke dalam lima unsur yakni, (1) Lingkungan Pengendalian; (2) Penilaian Risiko; (3) Kegiatan Pengendalian; (4) Informasi dan Komunikasi; dan (5) Monitoring/

Pemantauan.

a. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian menetapkan corak suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran pengendalian pihak yang terdapat dalam organisasi tersebut. Lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian intern yang lain, menyediakan disiplin dan struktur. Lingkungan pengendalian meliputi penegakan integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, kepemimpinan yang kondusif, pembentukan struktur organisasi yang sesuai kebutuhan, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia, perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif, dan hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

b. Penilaian Risiko

Penilaian risiko diawali dengan penetapan maksud dan tujuan instansi pemerintah yang jelas dan konsisten baik pada tingkat instansi maupun pada tingkat kegiatan. Selanjutnya instansi pemerintah mengidentifikasi secara efisien dan efektif risiko yang dapat menghambat pencapaian tujuan tersebut, baik yang bersumber dari dalam maupun dari luar instansi. Terhadap risiko yang telah diidentifikasi, dianalisis untuk mengetahui pengaruhnya terhadap pencapaian tujuan. Pimpinan instansi pemerintah merumuskan pendekatan manajemen risiko dan



Sumber : <http://spip-penanaman-modal.blogspot.com/>

**Gambar2.**  
Lima Unsur Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)

kegiatan pengendalian risiko yang diperlukan untuk memperkecil risiko.

c. Kegiatan Pengendalian

Kegiatan pengendalian merupakan kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan dilaksanakannya arahan pimpinan instansi pemerintah untuk mengurangi risiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian risiko.

Kegiatan pengendalian yang diterapkan dalam suatu instansi pemerintah dapat berbeda dengan yang diterapkan pada instansi

pemerintah lain. Perbedaan penerapan ini antara lain disebabkan oleh perbedaan visi, misi dan tujuan, lingkungan dan cara beroperasi, tingkat kerumitan organisasi, sejarah dan latar belakang serta budaya, dan risiko yang dihadapi.

d. Informasi dan Komunikasi

Informasi yang berhubungan perlu diidentifikasi, ditangkap dan dikomunikasikan dalam bentuk dan kerangka waktu yang memungkinkan para pihak memahami tanggung jawab. Sistem informasi menghasilkan laporan,



kegiatan usaha, keuangan dan informasi yang cukup untuk memungkinkan pelaksanaan dan pengawasan kegiatan instansi pemerintah. Informasi yang dibutuhkan tidak hanya internal namun juga eksternal. Komunikasi yang efektif harus meluas di seluruh jajaran organisasi dimana seluruh pihak harus menerima pesan yang jelas dari manajemen puncak yang bertanggung jawab pada pengawasan. Semua pegawai harus paham peran mereka dalam sistem pengendalian intern seperti juga hubungan kerja antar individu. Mereka harus memiliki alat yang menyebarkan informasi penting.

e. Monitoring/Pemantauan

Pemantauan sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervisi, perbandingan, rekonsiliasi dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas. Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, *review*, dan pengujian efektivitas sistem pengendalian intern yang dapat dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah atau pihak eksternal pemerintah dengan menggunakan daftar uji pengendalian intern. Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan *review* lainnya harus segera diselesaikan dan dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan *review*

lainnya yang ditetapkan.

### Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Keberhasilan Penerapan SPIP

Fungsi pengendalian manajemen dipengaruhi oleh faktor eksternal dan faktor internal (*internal environments*) organisasi. Lingkungan eksternal khusus dapat merubah sebuah organisasi ke depan dan perbedaan yang ada tersebut berakibat pada desain sistem pengendalian manajemen yang ada. Demikian pula dengan lingkungan internal, dalam mendesain sistem pengendalian manajemen, sangat perlu mempertimbangkan faktor-faktor yaitu struktur organisasi, struktur program, struktur informasi, faktor administratif, faktor perilaku, serta faktor budaya (Bastian, 2014:10-14).

a. Struktur Organisasi

Struktur organisasi menunjuk pada hubungan pelaporan formal di antara manajer dan individu lain dalam entitas. Manajemen menentukan berbagai pertimbangan dalam menetapkan struktur formal yang terbaik. Berbagai pertimbangan tersebut meliputi beberapa pertanyaan seperti divisi tugas yang sesuai, kegiatan yang seharusnya dilakukan oleh staf unit secara khusus, kegiatan yang seharusnya menjadi tanggung jawab di tingkat manajer, keputusan yang seharusnya dibuat pada atau di sekitar pimpinan tertinggi organisasi, dan keputusan yang seharusnya didelegasikan ke tingkat yang lebih bawah.

b. Struktur Program

Keberadaan organisasi sektor publik adalah dalam kerangka pelaksanaan program. Tanggung jawab yang rapi untuk



mengendalikan seluruh program relatif lebih mudah jika setiap program terdapat penanggung jawab program dan sumber daya setiap program terkendali dalam satu arah. Komponen struktur program antara lain tipe program, misi dan dukungan program, administrasi, pembangunan, dan elemen program.

c. Struktur Informasi

Informasi sangat dibutuhkan oleh perencana program dan analis manajer penanggung jawab. Perencana program dan analis memerlukan informasi untuk memudahkan pengambilan keputusan program dan menyediakan dasar perbandingan biaya dan output pada program sejenis. Sedangkan manajer penanggung jawab memerlukan informasi output dan input unit organisasi untuk memudahkan pengendalian pada penerimaan dan pengeluaran.

d. Faktor Administratif

Faktor administratif yang penting adalah struktur penghargaan. Idealnya, manajer dihargai berdasarkan kinerja yang dijalankan dibandingkan dengan kinerja yang diharapkan pada umumnya. Namun demikian, idealitas ini tidak akan dapat dicapai karena dua alasan, yaitu pertama, kinerja penanggung jawab dipengaruhi oleh banyak faktor dan biasanya tidak dapat dipisahkan secara jelas efeknya pada yang lain. Kedua, penanggung jawab didorong untuk mencapai tujuan jangka pendek, bukan jangka panjang. Hal tersebut dilakukan dengan melaporkan apa yang telah

terjadi dan tidak melaporkan apa yang akan terjadi selanjutnya. Hasilnya, penanggung jawab dan manajer termotivasi untuk fokus pada pencapaian program jangka pendek.

e. Faktor Perilaku

Pengendalian manajemen berada di antara interaksi manusia. Perilaku orang-orang dalam organisasi sektor publik menjadi faktor lingkungan yang penting. Oleh karena itu, manajemen harus menuju pada kesesuaian antara tujuan personal, kebutuhan manajer dan para ahli, serta kebutuhan dan tujuan organisasi sektor publik itu sendiri. Dengan kata lain, organisasi sektor publik tidak akan dapat mencapai tujuannya kecuali manajer bekerja dengan harmoni.

f. Faktor Budaya

Setiap organisasi mempunyai budaya, iklim atmosfer, dan rasa yang mendorong untuk bersikap atau tidak. Norma budaya berasal dari tradisi maupun pengaruh eksternal. Norma budaya membantu menjelaskan kenapa dua entitas masing-masing dapat mempunyai sistem pengendalian manajemen yang baik tetapi kenapa yang satu mempunyai pengendalian aktual yang lebih baik dari yang lainnya. Norma tersebar sedikit demi sedikit dengan kebiasaan dan program pelatihan. Norma juga disampaikan oleh manajer, para ahli, dan anggota organisasi yang lain dengan kata-kata, perbuatan, dan bahasa tubuh untuk menunjukkan beberapa perbuatan khusus dapat diterima dan yang lainnya tidak diterima.

Sedangkan, menurut Wibisono



(2006:54), terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi keberhasilan penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), antara lain :

a. Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia adalah merupakan modal utama dan penggerak dalam suatu organisasi, dan merupakan *soft control* dalam penerapan SPIP ini. Sumber daya manusia yang dimaksudkan adalah SDM yang memiliki integritas dan menaati nilai etika. Sumber Daya Manusia yang mempunyai integritas dan menaati etika adalah merupakan komponen penting dalam mendorong agar organisasi dapat berjalan pada relnya. Efektivitas penerapan sistem pengendalian intern sangat dipengaruhi oleh manusia sebagai pelaksananya, yaitu pejabat dan pegawai. Manajemen menetapkan tujuan, merancang dan melaksanakan mekanisme pengendalian, memantau, serta mengevaluasi pengendalian, selanjutnya seluruh pejabat dan pegawai bertanggung jawab atas pelaksanaannya. Efektivitas penerapan sistem pengendalian intern tidak akan tercapai, apabila terjadi kelalaian manusia, pengabaian oleh pejabat dan pegawai, serta adanya kolusi.

b. Komitmen

Komitmen merupakan keterikatan untuk melaksanakan suatu kegiatan (Usman, 2010). Keberhasilan dan kunci sukses tercapainya tujuan organisasi sangat dipengaruhi oleh komitmen dari seluruh pimpinan dan pegawai dalam menjalankan organisasi. Dalam penerapan SPIP, komitmen pimpinan sangat

diharapkan sehingga apapun keputusan maupun kebijakan yang akan diambil terkait dengan perbaikan terhadap pengendalian intern, prosedur dan aturan yang akan dilaksanakan mendapatkan dukungan sepenuhnya dari pimpinan

c. Keteladanan dari Pimpinan

Lingkungan pekerjaan sangat mempengaruhi pembentukan karakter dan budaya kerja dalam suatu organisasi. Dalam suatu kondisi lingkungan yang kondusif, dengan pimpinan yang selalu memberikan contoh perilaku yang positif, selalu mendorong bawahan untuk terbiasa bersikap terbuka, jujur dan disiplin akan memudahkan organisasi dalam pencapaian tujuannya. Keteladanan pimpinan dalam bersikap dan bertingkah laku akan dapat mendorong terciptanya budaya kerja yang selalu mengedepankan nilai-nilai kejujuran, etika dan disiplin.

d. Ketersediaan Infrastruktur

Keberadaan infrastruktur mencakup antara lain : pedoman, kebijakan, dan prosedur yang terintegrasi dengan unsur-unsur SPIP lainnya, sesuai dengan proses bisnis dan karakteristik suatu instansi pemerintah terkait dengan penyelenggaraan SPIP. Keberadaan infrastruktur harus didukung oleh implementasi dari infrastruktur SPIP tersebut.

### **Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) di Lingkungan Instansi Pemerintah**

Untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien,



transparan, dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan dilaksanakan dengan berpedoman pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008.

Pasal 47 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 menyatakan bahwa menteri/pimpinan lembaga, gubernur dan bupati/walikota bertanggung jawab atas efektivitas penyelenggaraan sistem pengendalian intern di lingkungan masing-masing. Berdasarkan pasal ini, tanggung jawab penyelenggaraan SPIP dan keberhasilan penerapan SPIP di daerah sangat tergantung pada komitmen dari kepala daerah masing-masing.

Bagi pemerintah daerah, peningkatan kualitas akuntabilitas keuangan daerah akan tercermin dari opini yang dikeluarkan oleh BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah setiap tahunnya. Dengan diterapkannya SPIP, diharapkan pemerintah daerah dapat meningkatkan opini yang diperolehnya, yang sebelumnya *disclaimer* menjadi Wajar Dengan Pengecualian (WDP) ataupun mendapatkan opini yang tertinggi Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

SPIP berfungsi untuk memberikan arah yang jelas atas tercapainya tujuan organisasi, dengan membangun lima unsur yang ada dalam SPIP tersebut, yaitu Lingkungan Pengendalian, Penilaian Risiko, Kegiatan Pengendalian, Informasi dan Komunikasi, serta Pemantauan. Keberhasilan penerapan SPIP pada suatu daerah tidak terlepas dari kesamaan persepsi dan dukungan dari seluruh jajaran di lingkungannya untuk berkomitmen menerapkan unsur-unsur

dan sub unsur-sub unsur yang termuat di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP. Untuk itu, setiap instansi pemerintah diharapkan sudah memahami tahapan dan langkah-langkah yang harus ditempuh untuk menyukseskan penerapan SPIP di daerahnya.

Upaya membudayakan SPIP tergambar dalam PP SPIP antara lain dalam hal-hal sebagai berikut (Nugraha dalam Syukriy, 2009):

**a. Menjaring SDM yang capable dan berintegritas sebagai modal awal**

Mengingat pentingnya SDM sebagai motor penggerak *internal control*, dalam Pasal 10 PP ini kebijakan SDM sangat diperhatikan melalui penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang SDM dengan memperhatikan penetapan kebijakan dan prosedur sejak rekrutmen sampai dengan pemberhentian pegawai, penelusuran latar belakang calon pegawai proses rekrutmen serta supervisi yang memadai terhadap pegawai.

Hal ini selaras dengan pandangan yang mengatakan pentingnya *the man behind the system*. Secanggih-canggihnya suatu sistem, maka masih tergantung kepada siapa yang menjalankan sistem tersebut. Sistem yang handal bisa rusak oleh beberapa gelintir orang yang menjalankan sistem tersebut. Contoh sudah cukup banyak, salah satunya adalah pelelangan proyek-proyek pemerintah, yang notabene sudah dipayungi peraturan, sistem dan mekanisme kerja yang rinci, namun tetap saja terjadi "sandiwarala lelang", mark up, kualitas pekerjaan yang rendah, kebocoran di sana-



sini, dan sebagainya oleh orang-orang dalam birokrasi pemerintahan sendiri.

Upaya merekrut orang-orang yang berkemampuan baik dan memiliki integritas diharapkan mampu menjaring *good man* untuk menjalankan *good system*. *Internal control culture* hanya dapat tercipta oleh orang-orang yang memang memiliki integritas serta komitmen yang kuat terhadap pencapaian visi, misi dan tujuan organisasi.

**b. Budaya pengendalian intern melalui awareness akan pentingnya berbagai risiko**

PP ini menekankan pentingnya penilaian risiko yang disajikan dalam Pasal 13 s.d. pasal 17 tentang penilaian risiko yang mewajibkan pimpinan instansi pemerintah untuk melakukan penilaian risiko yang mencakup identifikasi dan analisis risiko. Sebagaimana diketahui krisis dunia yang mendera perekonomian global tentu saja berdampak pada perekonomian dan pemerintahan di Indonesia pada umumnya termasuk munculnya berbagai risiko dalam birokrasi pemerintahan. Langkah antisipatif sekaligus proaktif menyikapi dampak krisis harus diambil dengan menerapkan manajemen risiko dalam setiap pengambilan keputusan, jika tidak ingin gagal dalam menjalankan visi, misi dan tujuan organisasi.

Dengan pasal ini, setiap Kementerian/Lembaga (K/L) sudah harus mengidentifikasi dan memetakan berbagai risiko yang dihadapi, melakukan analisis seberapa mungkin risiko tersebut bakal terjadi, sekaligus melakukan

*action plan* untuk mengatasi jika risiko tersebut benar-benar terjadi. Kementerian Kehutanan, misalnya, sudah saatnya melakukan langkah-langkah konkrit untuk mengatasi risiko kebakaran hutan, risiko pembalakan liar, risiko kerusakan hutan sebagai hutan lindung, dsb. Membudayakan manajemen risiko dalam manajemen pemerintahan adalah salah satu bagian membudayakan sistem pengendalian intern pemerintah di Indonesia.

**c. Meningkatkan kualitas proses pengawasan sebagai bagian dari upaya meningkatkan budaya pengendalian intern**

*Pertama*, pengawasan lintas sektoral serta koordinasi antar instansi pemerintah. PP ini mengangkat ide baru dalam mekanisme proses pengawasan yakni pengawasan terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan yang bersifat lintas sektoral serta perlunya koordinasi antar instansi pemerintah.

Selama ini, pemeriksaan cenderung “selesai” pada tataran sektoral artinya setelah diaudit oleh inspektorat di level masing-masing dianggap permasalahan sudah selesai. Padahal beberapa permasalahan yang mengemuka di suatu K/L seringkali terkait dengan beberapa K/L yang lain. Sebagai contoh permasalahan angka kemiskinan dan pengangguran yang belum kunjung surut merupakan permasalahan strategis nasional yang terkait dengan beberapa K/L. Belum lagi masalah ketahanan pangan tentu juga melibatkan beberapa K/L yang saling terkait.



Iniilah perlunya pengawasan lintas sektoral yang belum tersentuh selama ini serta perlunya koordinasi integrasi, dan sinkronisasi antar K/L terkait. Diharapkan, pengawasan terpadu lintas sektoral ini semakin menyadarkan pada pimpinan instansi pemerintah untuk tidak *simplify* permasalahan sehingga mengabaikan akar permasalahan secara nasional. Bisa jadi permasalahan yang muncul di suatu K/L adalah fenomena “gunung es” yang ternyata muncul di seluruh K/L.

Kualitas proses pengawasan yang lebih baik secara langsung akan meningkatkan kualitas pengendalian intern dan pada gilirannya budaya pengendalian intern juga akan meningkat seiring dengan peningkatan kesadaran birokrat pemerintah terhadap hadirnya pengawasan yang holistik, integral dan berkesinambungan. Pengawasan lintas sektoral yang efektif serta adanya koordinasi yang baik akan membangkitkan *internal control culture* di lingkungan instansi pemerintah.

*Kedua*, peningkatan mekanisme proses pengawasan Laporan Keuangan. Spirit PP SPIP untuk meningkatkan kualitas proses pengawasan terjabar dalam Pasal 57, yakni masing-masing inspektorat baik di level pemerintah daerah maupun di tingkat K/L wajib melakukan review secara internal sebelum diaudit oleh pihak auditor eksternal. Secara teoritis, ini baik sekali untuk peningkatan laporan keuangan sekaligus pada gilirannya akan meningkatkan *internal control culture* dalam birokrasi

pemerintahan di Indonesia.

#### **d. Pembinaan Penyelenggaraan SPIP**

Sebagai upaya “membumikan” SPIP, PP ini juga mewajibkan BPKP sebagai auditor presiden untuk melakukan pembinaan penyelenggaraan SPIP meliputi penyusunan pedoman teknis, sosialisasi, pendidikan dan pelatihan SPIP, termasuk pembimbingan dan konsultasi serta peningkatan kompetensi auditor APIP, sebagaimana dinyatakan dalam pasal 59.

#### **Kajian Empiris**

Eko Prihartono (2005) melakukan penelitian mengenai pelaksanaan pengawasan fungsional dalam rangka menuju optimalisasi kerja yang menghasilkan pengawasan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). APIP sangat diperlukan dalam rangka memperbaiki manajemen pemerintah antara lain aspek ketatalaksanaan dan sumber daya manusia aparatur, dan aspek kelembagaan serta dasar penilaian kinerja pimpinan unit kerja, agar suatu temuan yang sama tidak terulang kembali. Dalam pelaksanaan tindak lanjut hasil pengawasan, sesuai dengan peraturan yang berlaku, APIP dapat dijadikan salah satu dasar penilaian kepemimpinan (DP3) serta bahan pertimbangan dalam promosi jabatan.

Komang Sartika Dewi, dkk (2013) melakukan penelitian berjudul Pengaruh Sistem Pengendalian *Intern* Pemerintah dan Pengawasan Keuangan Daerah Terhadap Nilai Informasi Laporan keuangan Pemerintah Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Hasil penelitian menunjukkan



ada pengaruh positif dan signifikan dari (1) Sistem pengendalian *intern* pemerintah dan pengawasan keuangan daerah terhadap nilai informasi laporan keuangan, (2) Sistem pengendalian *intern* pemerintah terhadap pengawasan keuangan daerah, (3) Sistem pengendalian *intern* pemerintah terhadap nilai informasi laporan keuangan, dan (4) Pengawasan keuangan daerah terhadap nilai informasi laporan keuangan pada SKPD di Kabupaten Buleleng.

#### D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil dari 82 kuesioner yang telah masuk pada sampel terpilih diperoleh hasil analisis terkait elemen penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan Sumber Daya Manusia (SDM). Elemen ini pada dasarnya memuat upaya penyusunan kebijakan pengelolaan SDM yang lebih optimal. Pembinaan SDM tersebut meliputi, penetapan formasi, rekrutmen, pelatihan prajabatan,

pelatihan dalam jabatan, pengangkatan dalam pangkat dan jabatan, penilaian prestasi pegawai, serta disiplin. Hal ini penting dilaksanakan karena SDM adalah aset organisasi yang perlu dikelola dengan baik dan merupakan unsur pelaksana tugas pemerintahan sehingga pengelolaan SDM yang sehat, berkeadilan, dan akuntabel menjadi prasyarat penting dalam mewujudkan tata kelola organisasi dan pemerintahan yang berkinerja tinggi.

Elemen penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia ini dibentuk oleh sub-sub elemen pendukung yang terdiri dari, Penetapan kebijakan SDM; Penerimaan dan retensi pegawai didasarkan pada prinsip-prinsip integritas dan kompetensi yang diperlukan; Pelatihan yang cukup bagi para pegawai; dan Evaluasi kinerja pegawai dan kompensasi atas kinerja. Adapun hasil penilaian atas sub-sub elemen penegakan integritas dan nilai etika tersebut tersaji di tabel berikut :

**Tabel 4.** Hasil Penilaian Umum Elemen Penyusunan dan Penerapan Kebijakan yang Sehat Tentang Pembinaan Sumber Daya Manusia

No	Sub Elemen	Hasil Penilaian
1	Penetapan Kebijakan SDM	3 (Cukup Memadai)
2	Penerimaan dan retensi pegawai didasarkan pada prinsip-prinsip integritas dan kompetensi yang diperlukan	1 (Tidak Memadai)
3	Pelatihan yang cukup bagi para pegawai	3 (Cukup Memadai)
4	Evaluasi kinerja pegawai dan kompensasi atas kinerja	1 (Tidak Memadai)
<b>Penilaian Penyusunan dan Penerapan Kebijakan yang Sehat Tentang Pembinaan Sumber Daya Manusia</b>		<b>2 (Kurang Memadai)</b>

Sumber : Hasil Analisis Kajian, 2014

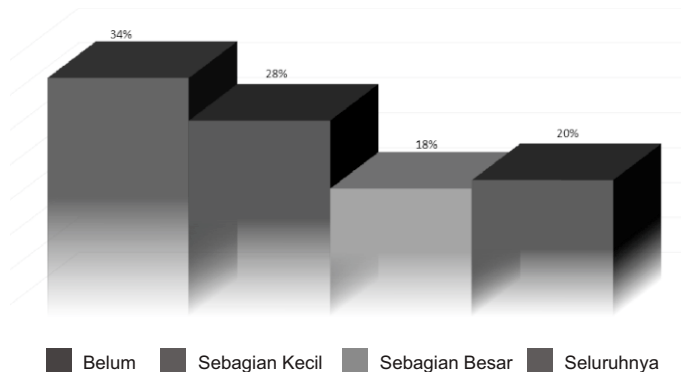


Berdasarkan hasil penilaian umum tersebut, sub elemen penetapan kebijakan SDM dan sub elemen pelatihan yang cukup bagi para pegawai sudah cukup memadai. Hasil ini menunjukkan bahwa Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara sudah cukup baik dalam menetapkan kebijakan SDM serta memperhatikan komponen pelatihan pengembangan kompetensi bagi para pegawainya. Penetapan kebijakan SDM serta pelatihan SDM yang proaktif dapat menjadikan masalah-masalah SDM dengan mudah diantisipasi dan tindakan-tindakan korektif mulai diambil sebelum masalah timbul atau menjadi serius (Handoko, 2001:10).

Sedangkan sub elemen penerimaan dan retensi pegawai didasarkan pada prinsip-prinsip integritas dan kompetensi yang

diperlukan, dan sub elemen evaluasi kinerja pegawai dan kompensasi atas kinerja berada pada kategori tidak memadai. Masih adanya sub-sub elemen yang tidak memadai tersebut terlihat secara jelas dari hasil persepsi responden terhadap beberapa contoh pertanyaan yang diajukan. Hasil ini menunjukkan bahwa hasil kerja organisasi dapat berfluktuatif dengan tujuan organisasi yang ditetapkan, namun dapat pula lebih besar atau bahkan lebih kecil dari harapan (Wibowo, 2013:5). Dari pertanyaan-pertanyaan tersebut dapat dianalisis kebutuhan akan perbaikan dan penyesuaian kebijakan Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara di masa mendatang.

1. Pimpinan telah menetapkan standar rekrutmen pegawai sesuai dengan persyaratan jabatan.



Berdasarkan *chart* di atas diperoleh gambaran umum bahwa sekitar 34% responden berpendapat bahwa pimpinan belum menetapkan standar rekrutmen pegawai sesuai dengan persyaratan jabatan. 24% responden lainnya menyatakan hanya sebagian kecil saja yang telah ditetapkan sebagai standar. Kondisi ini tentu perlu disikapi oleh

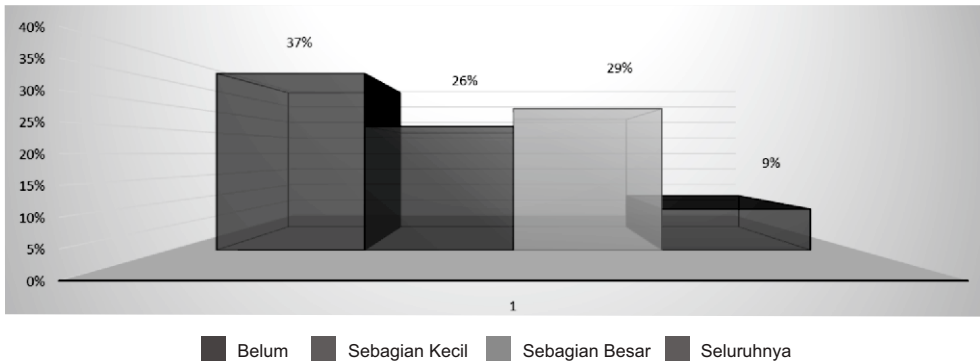
pemerintah daerah dengan membuat standar rekrutmen pegawai beserta standar kompetensi manajerial ataupun standar kompetensi jabatan secara lengkap dan konsekuen. Selain itu, pemetaan atas formasi-formasi jabatan yang disusun perlu terpetakan secara jelas dan sesuai kebutuhan organisasi. Bila seleksi



dilaksanakan dengan tidak tepat, upaya-upaya sebelumnya, seperti analisis jabatan dan perencanaan SDM akan sia-sia. Oleh karena itu, tidaklah berlebihan untuk mengatakan bahwa seleksi yang terstandar adalah kunci sukses

manajemen personalia, dan bahkan sukses organisasi (Handoko, 2001:85).

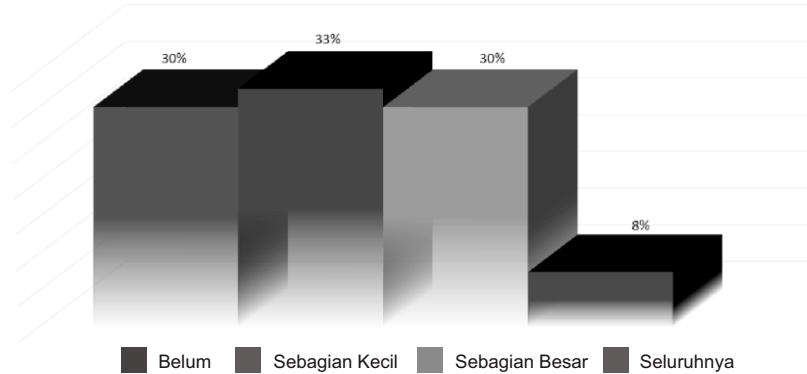
2. Pimpinan telah menetapkan pola mutasi dan promosi pegawai sesuai dengan persyaratan jabatan dan direview secara periodik.



Berdasarkan *chart* di atas, secara umum sekitar 63% responden menganggap bahwa pimpinan belum optimal menetapkan pola mutasi dan promosi pegawai sesuai dengan persyaratan jabatan. Hasil ini tentu perlu disikapi dengan menyusun pola karir yang jelas, termasuk di dalamnya pola mutasi dan promosi pegawai sesuai dengan persyaratan jabatan. Hasil penelitian Balitbangda Kutai Kartanegara bersama PKP2A III LAN (2008) juga menunjukkan bahwa peran Baperjakat belum berfungsi dengan baik dalam berkoordinasi bersama BKD serta memberikan masukan kepada Pejabat Pembina Kepegawaian. Sehingga seringkali sebuah posisi atau jabatan diisi oleh pegawai yang memiliki latar belakang pendidikan dan keterampilan teknis yang kurang relevan dengan kualifikasi yang dibutuhkan oleh organisasi.

Langkah selanjutnya adalah mendorong pimpinan untuk menetapkan pola mutasi dan promosi pegawai sesuai dengan persyaratan jabatan. Kemudian perlu juga untuk membentuk kelompok kerja untuk melaksanakan evaluasi dan review atas pelaksanaan pola mutasi dan promosi pegawai yang telah dijalankan. Selain itu, kelengkapan dan ketepatan informasi dan fakta-fakta yang lengkap mengenai setiap pegawai, kedudukan, dan pekerjaan atau tugasnya serta kompetensi yang dibutuhkan di dalam suatu organisasi sangat diperlukan (Hadi, 2006:32).

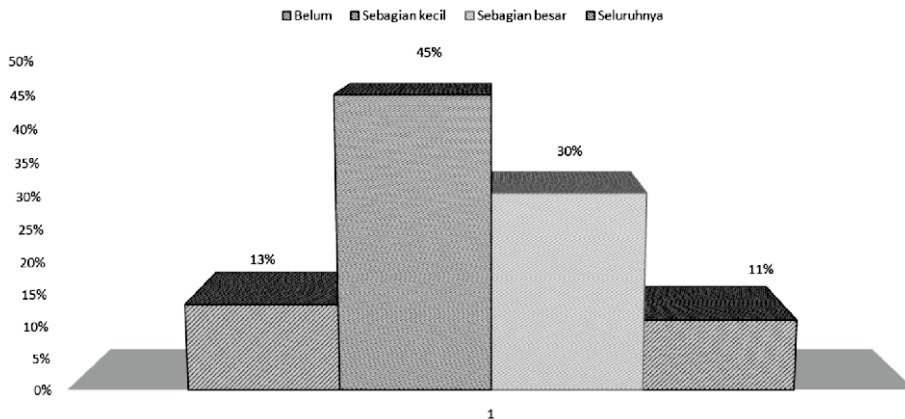
3. Instansi telah menempatkan SDM pada posisi kunci melalui *fit and proper test* dan *Management Assessment Center* (MAC).



Penggunaan *fit and proper test* dan *Management Assessment Center* (MAC) dalam seleksi penempatan SDM pada posisi kunci menurut responden 30% menganggap belum dilakukan, 33% mengatakan bahwa hanya sebagian kecil saja yang melakukan *fit and proper test*. Berkaca dari hasil ini maka perlu diupayakan penetapan regulasi yang mengatur tentang penempatan SDM pada posisi kunci melalui *fit and proper test* dan *Management Assessment Center* (MAC). Selain itu, mendorong komitmen atau *political will* pimpinan agar dalam penempatan SDM pada posisi kunci harus melalui *fit and proper test* dan *Management Assessment Center* (MAC). Perusahaan-perusahaan

besar telah melakukan serangkaian tes sebelum menempatkan seseorang pada suatu jabatan, sebab organisasi memerlukan pegawai yang berkompeten, memiliki pengalaman, serta unggul. Hal ini terlihat pada kenyataan bahwa SDM handal tersebut akan memerlukan waktu penyesuaian diri/adaptasi yang lebih pendek dengan keadaan baru, dibandingkan dengan masa penyesuaian diri yang agak lama bagi SDM yang belum berpengalaman sama sekali atau tidak kompeten (Saydam, 2005:226).

4. Setiap pegawai telah mendapatkan kesempatan yang cukup untuk mengikuti program pendidikan dan pelatihan.



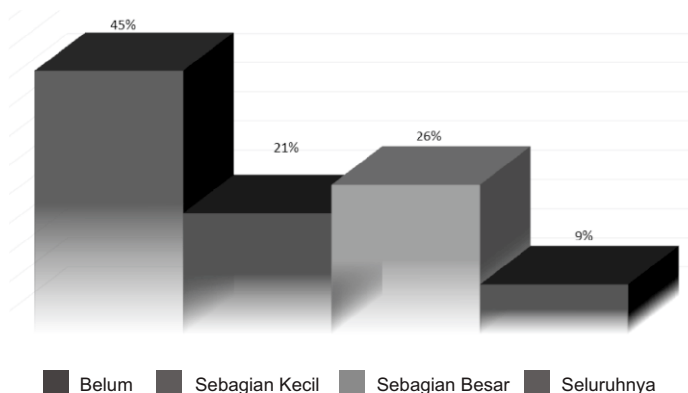


Berdasarkan chart diatas, 45% responden menganggap bahwa baru sebagian kecil saja pegawai yang telah mendapatkan kesempatan yang cukup untuk mengikuti program pendidikan dan pelatihan, bahkan 13% responden menganggap bahwa setiap pegawai belum mendapatkan kesempatan yang cukup untuk mengikuti program diklat. Hasil ini perlu dibenahi dengan mendorong agar pimpinan memberlakukan penerapan pendidikan dan pelatihan minimal satu kali bagi setiap pegawai pertahunnya atau minimal 80 jam pelajaran dalam satu tahun. Selain itu, pemerintah daerah perlu merancang pemetaan komponen pendidikan dan pelatihan bagi seluruh aparaturnya. Jenis pendidikan dan pelatihan yang dapat diikuti sebaiknya dapat dijelaskan secara detail serta selaras dengan tujuan organisasi, hal ini penting mengingat selama ini tidak semua jenis pendidikan dan pelatihan yang diberikan didasarkan pada kebutuhan riil pengembangan kapasitas dan kompetensi pegawai. Upaya maupun inovasi pemerintah daerah dalam rangka pengembangan kapasitas

pegawainya juga perlu didorong, baik melalui penerapan sistem online *training system*, *e-learning*, mekanisme penugasan kerja, maupun langkah-langkah lainnya. Merupakan kenyataan bahwa anggaran yang harus disediakan untuk membiayai kegiatan kediklatan adalah beban organisasi. Oleh karena itu, perlu adanya jaminan bahwa kegiatan diklat tersebut sudah nyata-nyata diperlukan. Penentuan kebutuhan itu mutlak perlu didasarkan pada analisis yang tepat. Analisis kebutuhan tersebut harus mampu mendiagnosa paling sedikit dua hal, yaitu masalah-masalah yang dihadapi saat ini, dan berbagai tantangan baru yang diperkirakan akan timbul di masa mendatang (Siagian, 2007:186).

Evaluasi kinerja pegawai dan kompensasi atas kinerja secara umum telah menghasilkan penilaian tidak memadai. Kesimpulan ini diperoleh dari hasil analisis secara akumulasi dari pertanyaan-pertanyaan pendukung berikut :

1. Sistem penilaian kinerja dan sistem penghargaan (*reward*) telah

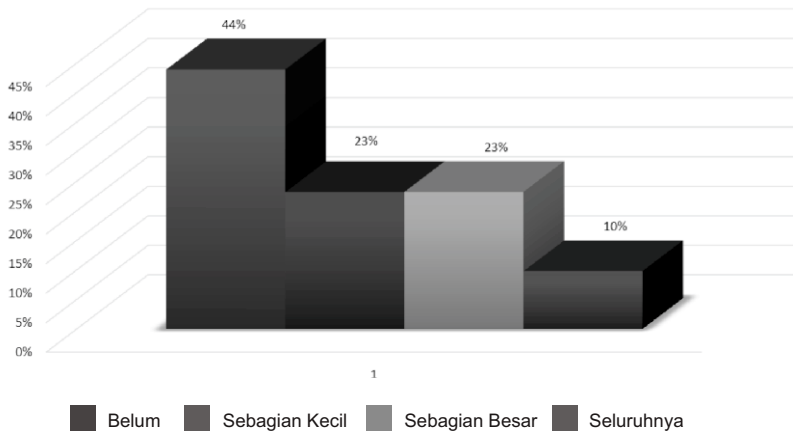




Dari bagan di atas, 45% responden menyatakan bahwa sistem penilaian kinerja dan *reward system* belum diterapkan sesuai ketentuan, dan 21% mengatakan hanya sebagian kecil saja yang telah menerapkan. Persepsi responden ini perlu disikapi dengan memantau dan mengevaluasi pelaksanaan sistem penilaian kinerja dan sistem penghargaan (*reward*) agar sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Selain itu, juga perlu dipersiapkan instrumen pendukung sistem penilaian kinerja dan sistem

penghargaan (*reward*) yang terdokumentasikan dengan baik. Penilaian kinerja yang tepat dapat dilakukan dengan cara memastikan bahwa persyaratan yang diinginkan oleh pelanggan telah terpenuhi, mengusahakan standar kinerja untuk menciptakan perbandingan, juga menetapkan arti penting masalah kualitas dan menentukan apa yang perlu menjadi prioritas perhatian (Wibowo, 2013:230).

2. Instansi telah memberikan berbagai penghargaan atas kinerja dan produktivitas pegawai/unit kerja.



Berdasarkan chart di atas, ternyata instansi di Kutai Kartanegara belum memberikan penghargaan atas kinerja dan produktivitas pegawai/unit kerja. Hal ini disampaikan oleh 44% responden. Kondisi ini tentu perlu segera ditindaklanjuti dengan mempersiapkan dan menyusun instrumen pengukuran kinerja dan produktivitas pegawai/ unit kerja, serta memberikan penghargaan kepada pegawai dengan kinerja dan produktivitas pegawai/unit kerja tertinggi secara periodik. Dengan

demikian diharapkan optimalisasi kinerja individu maupun tim dapat ditingkatkan dan terus dapat dipertahankan pada level terbaik. Hubungan antara penghargaan dan kepuasan pegawai tidak mudah dipahami secara sempurna dan sifatnya tidak statis, namun penghargaan diharapkan dapat meningkatkan motivasi pegawai karena merasa bahwa pekerjaannya dihargai sehingga meningkatkan kinerja pegawai (Wibowo, 2013:364).

Berbagai langkah tindak lanjut



yang ditawarkan diatas sebaiknya dapat segera dilaksanakan atau diejawantahkan secara lebih lengkap dan teknis oleh pimpinan daerah atau pimpinan SKPD dengan disertai pengawasan yang optimal. Dengan demikian, diharapkan peningkatan pencapaian atas unsur lingkungan pengendalian sebagai bagian dari SPIP dapat diwujudkan. Pencapaian yang optimal dan memadai atas seluruh unsur dalam SPIP akan mencerminkan komitmen, akuntabilitas, integritas, dan profesionalitas Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara yang tinggi.

## E. PENUTUP

### Kesimpulan

Berdasarkan hasil penilaian umum, dapat disimpulkan bahwa hasil penilaian umum elemen penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia oleh Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara masih kurang memadai. Kesimpulan ini menunjukkan bahwa Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara perlu melakukan upaya-upaya ekstra untuk menciptakan pembinaan SDM aparatur yang lebih produktif, berorientasi pada kompetensi dan penghargaan terhadap prestasi kerja pegawai.

### Rekomendasi

Beberapa upaya yang perlu ditingkatkan untuk meningkatkan kategori sub elemen yang masih tidak memadai di antaranya adalah penetapan standar rekrutmen pegawai sesuai dengan persyaratan jabatan, penetapan pola mutasi dan promosi pegawai sesuai dengan persyaratan jabatan dan direview secara periodik,

penempatan SDM pada posisi kunci melalui *fit and proper test* dan *Management Assessment Center* (MAC), pemberian kesempatan yang cukup bagi pegawai untuk mengikuti program pendidikan dan pelatihan, kebijakan dan prosedur pengelolaan SDM perlu disosialisasikan kepada seluruh pegawai secara optimal, serta SKPD perlu didorong agar memiliki sistem penilaian kinerja dan sistem penghargaan (*reward*) yang berbasis pada kinerja dan produktivitas pegawai/unit kerja.

Tantangan yang dihadapi adalah penilaian secara utuh penerapan SPIP di Kabupaten Kutai Kartanegara pada dimensi atau unsur yang lainnya masih perlu dilakukan, sehingga dapat terbaca secara menyeluruh efektivitas penerapan SPIP oleh Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara.

## F. DAFTAR PUSTAKA

- Balitbangda dan PKP2A III LAN. (2008). *Kajian Reposisi dan Rekrutmen CPNS di Lingkungan Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara*. Pemkab. Kukar. Tenggarong
- Bastian, Indra. (2014). *Sistem Pengendalian Manajemen Sektor Publik*. Salemba Empat. Jakarta
- BPK RI. (2013). *Ikhtisar Hasil pemeriksaan Semester I Tahun 2013 (Buku II Pemeriksaan Laporan Keuangan)*. BPK RI. Jakarta
- Cohen, Steven., William Eimicke, dan Tanya Heikkila. (2008). *Menjadi Manajer Publik Efektif*. PPM. Jakarta
- Dewi, KS., Wayan Cipta, I Wayan



- Bagia. (2014). *Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Pengawasan Keuangan Daerah Terhadap Nilai Informasi Laporan keuangan Pemerintah Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD)*. e-Journal Bisma Universitas Pendidikan Ganesha Jurusan Manajemen Volume 2 Tahun 2014. Tersedia online <http://ejournal.undiksha.ac.id>. Diakses tanggal 17 Maret 2015
- Giyanto, Bambang. (2009). *Kewenangan Pejabat Publik Pengganti Dalam Pengambilan Keputusan Kebijakan Publik*. *Jurnal Borneo Administrator*, Vol.5 No.1 Tahun 2009, hal. 1507-1530. PKP2A III LAN. Samarinda
- Hadi, Prapto. (2006). *Manajemen PNS Dalam Kerangka NKRI*. Badan Kepegawaian Negara. Jakarta
- Handoko, Hani. (2001). *Manajemen Personalial dan Sumber Daya Manusia*. BPFE. Yogyakarta
- Hindriani, Nuning., Imam Hanafi, Tjahjanulin Domai. (2012). *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dalam Perencanaan dan Pelaksanaan Anggaran di Daerah (Studi Pada Dinas Kesehatan Kabupaten Madiun)*. *Jurnal Wacana – Vol. 15 No. 3*, hal. 1-9
- Ichsan, Muhammad. (2013). Tersedia online <http://www.scoresociety.com/component/content/article/36-tulisan/65-meningkatkan-kualitas-sistem-pengendalian-intern-pemerintah?format=pdf>. Diakses tanggal 22 Juni 2013
- Kutai Kartanegara. (2013). *Sejarah Pertama Kali di Kaltim, Kukar Raih Opini WTP*. Bagian Humas dan Protokol Sekretariat Kabupaten Kukar. Tersedia online [http://www.kutakartanegara.kab.go.id/index.php/read/sejarah\\_pertama\\_kali\\_di\\_kaltim\\_kukar\\_raih\\_opini\\_wtp/](http://www.kutakartanegara.kab.go.id/index.php/read/sejarah_pertama_kali_di_kaltim_kukar_raih_opini_wtp/). Diakses tanggal 24 Februari 2013
- Lembaga Administrasi Negara. (2005). *Sistem Administrasi Negara Republik Indonesia*. LAN. Jakarta
- Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)
- Prihartono, Eko. (2005). *Pelaksanaan Pengawasan Fungsional Dalam Rangka Menuju Optimalisasi Kerja*. Tesis. Universitas Diponegoro. Semarang
- Riyanto, Ayi. (2013). *Sosialisasi SPIP PP No. 60 Tahun 2008*. Tersedia online <http://babel.bkkbn.go.id/info-program/Documents/AYI.pdf>. Diakses tanggal 24 Februari 2013
- Rizal, Muhammad. (2013). *Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Pada Balai Besar Pengawas Obat dan Makanan Samarinda*. Tersedia online <http://download.portalgarud>



- a.org/article.php?article=184092&val=6384&title=PENERAPAN%20SISTEM%20PENGENDALIAN%20INTERN%20PEMERINTAH%20%20(SPIP)%20PADA%20BALAI%20BESAR%20PENGAJAWAS%20OBAT%20DAN%20MAKANAN%20SARIN. Diakses tanggal 3 Januari 2015
- Saydam, Gouzali. (2005). *Manajemen Sumber Daya Manusia: Suatu Pendekatan Mikro*. Djambatan. Jakarta
- Siagian, Sondang P. (2007). *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Bumi Aksara. Jakarta
- Situs resmi BPKP. (2015). Tersedia online <http://www.bpkp.go.id/spip/konten/400/Sekilas-SPIP.bpkp>. Diakses tanggal 26 Maret 2015
- SPIP. (2015). Tersedia online <http://spip-penanaman-modal.blogspot.com/>. Diakses tanggal 26 Maret 2015
- Suwitri, Sri. (2010). *Administrasi Negara, Kebijakan Publik: Reformasi dan Transformasi. Dalam Buku Revitalisasi Administrasi Negara: Reformasi Birokrasi Dan E-Governance*. Rajawali Press. Jakarta
- Subarsono, (2006). *Analisis Kebijakan Publik: Konsep, Teori, dan Aplikasi*. Pustaka Pelajar. Yogyakarta
- Syukriy. (2009). *PP No. 60 Tahun 2008 Tentang SPIP, Upaya Membentuk internal Control Culture*. Tersedia online <https://syukriy.wordpress.com/2009/02/21/pp-602008-tentang-spip-upaya-membentuk-internal-control-culture/>. Diakses tanggal 3 Januari 2015
- Tunggal, Amin Widjaja. (2013). *Pengendalian Internal Mencegah dan Mendeteksi Kecurangan*. Harvarindo. Jakarta
- Wibisono, Dermawan. (2006). *Manajemen Kinerja Konsep, Desain, dan Teknik Meningkatkan Daya Saing Perusahaan*. Erlangga. Jakarta
- Wibowo. (2013). *Manajemen Kinerja*. Rajawali Press. Jakarta
- Widodo, Joko. (2007). *Analisis Kebijakan Publik: Konsep dan Aplikasi Analisis Proses Kebijakan Publik*. Bayumedia Publishing. Malang