

**PERAN APARAT PENGAWASAN INTERN
PEMERINTAH DALAM PENINGKATAN
KUALITAS AKUNTABILITAS
KEUANGAN NEGARA**

Oleh:

Yohanes Indrayono

Dosen Tetap Fakultas Ekonomi, Universitas Pakuan

A. Latar belakang masalah

Setelah lima tahun berturut-turut Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) memberikan opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) atau *disclaimer opinion*, BPK memberikan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2009. Peningkatan kualitas opini LKPP tersebut tidak lepas dari perbaikan pertanggungjawaban keuangan negara yang telah dilakukan pemerintah sesuai dengan rekomendasi BPK (BPK, I, 2010). Meskipun telah mengalami peningkatan kualitas pada tahun 2009, namun dapat dikatakan bahwa akuntabilitas keuangan negara oleh instansi pemerintah pusat dan daerah secara umum masih kurang memadai, sehingga masih mendapatkan nilai rapor merah.

Pada semester I tahun 2010 BPK telah selesai melakukan pemeriksaan keuangan atas 79 Laporan Keuangan Kementerian Lembaga (LKKL) dan 348 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun 2009. Hasil audit BPK tersebut yaitu sebanyak 44 LKKL

atau 57% mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), 26 LKKL (33%) mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), dan 8 LKKL (10%) mendapat Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Sementara itu, jumlah LKKL yang mendapat opini WTP pada tahun 2008 sebanyak 34 LKKL atau 41% dari jumlah LKKL yang diaudit dan tahun 2007 sebanyak 15 LKKL atau 19% dari jumlah LKKL yang diaudit (BPK, I, 2010). Berdasarkan data tersebut dapat dikatakan bahwa laporan keuangan kementerian dan lembaga telah mengalami peningkatan kualitas sejak tahun 2007 sampai dengan tahun 2009, tetapi hal itu masih belum memuaskan.

Yang sangat memprihatinkan adalah kualitas akuntabilitas keuangan oleh pemerintah daerah. Berdasarkan laporan hasil pemeriksaan keuangan oleh BPK, dari pemeriksaan terhadap 348 LKPD tahun 2009 hanya sebanyak 14 LKPD atau sebesar 4% yang mendapatkan opini WTP. Sisanya, 259 LKPD atau 74% mendapat opini WDP, 30 LKPD atau 9 % mendapat opini Tidak Wajar (TW), dan 45 LKPD atau 13% mendapat opini TMP (BPK, II, 2010).

Selain memberikan pendapat atas laporan keuangan entitas-entitas, BPK juga melaporkan hasil reviu terhadap kecukupan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan melaporkan penyimpangan-penyimpangan yang terjadi, hasil audit kinerja terhadap beberapa entitas tertentu dan hasil audit tujuan tertentu. Berdasarkan hasil reviu atas sistem

pengendalian intern entitas pemerintah daerah, BPK menyatakan bahwa masih banyaknya opini TMP dan TW yang diberikan oleh BPK menunjukkan efektivitas SPI masih jauh dari memadai, karena masih banyak terdapat opini TMP dan TW pada LKPD berdasarkan audit BPK. Kelemahan pengendalian intern atas pemerintah daerah sebagian besar disebabkan belum memadainya unsur lingkungan pengendalian dan kegiatan pengendalian (BPK, II, 2010). Selain itu, meskipun hanya 10% LKPP yang mendapat opini TMP dan 90% lainnya sudah mendapat opini WTP dan WDP yang mengindikasikan bahwa SPIP kementerian dan lembaga sudah memadai, namun hal itu masih dapat ditingkatkan dan setidaknya harus dipertahankan. Kelemahan SPI yang terjadi adalah pada unsur aktivitas pengendalian, yaitu belum memadainya pengendalian fisik atas aset, pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian, akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya, dan belum memadainya dokumentasi atas sistem pengendalian intern, transaksi dan kejadian penting (BPK, I, 2010).

Berdasarkan hasil pemeriksaan keuangan pada pemerintah daerah oleh BPK, ditemukan di pemerintah daerah pada tahun 2009 terjadi 4.708 kasus penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku senilai Rp3,55 triliun. Dari jumlah tersebut terjadi 1.785 kasus penyimpangan administrasi yang tidak melibatkan nilai Rupiah dan 1.246 kasus kerugian daerah senilai Rp306 milyar, 277 kasus potensi kerugian daerah senilai Rp2,25 triliun, dan kekurangan penerimaan 905 kasus senilai Rp497 milyar. Selain itu,

berdasarkan pemeriksaan keuangan pada kementerian/lembaga ditemukan 650 kasus penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku senilai Rp4,98 trilyun. Dari jumlah tersebut terjadi 245 kasus penyimpangan administrasi yang tidak melibatkan nilai Rupiah, 172 kasus kerugian negara senilai Rp80 milyar, 59 kasus potensi kerugian negara senilai Rp2.31 trilyun, dan 112 kasus kekurangan penerimaan senilai Rp2,25 trilyun. (BPK, I, 2010). Berdasarkan hal tersebut terbukti bahwa secara umum kepatuhan pemerintah pusat dan pemerintah daerah terhadap peraturan perundangan-undangan yang berlaku sangat perlu ditingkatkan.

Menteri Keuangan menyampaikan bahwa realisasi belanja K/L semester I tahun 2011 diperkirakan mencapai 26,0% dari pagu APBN, lebih rendah dibandingkan kinerja realisasi penyerapan anggaran periode yang sama tahun 2010 yang sebesar 29,2%. Terdapat beberapa instansi pemerintah yang mempunyai daya serap anggaran yang tinggi antara 37,5% sampai 43,6% di antaranya adalah LAN, POLRI, LIPI, Ombudsman RI, Kemenhan, BSN, DKN, BKKBN, BPKP dan KPU. Namun demikian, terdapat 46 kementerian/lembaga yang mempunyai daya serap di bawah rata-rata nasional, di antaranya terdapat tiga kementerian/lembaga yang mempunyai daya serap paling rendah, yaitu Kementerian ESDM, LSN dan Kementerian PDT (detikFinance, 4 Juli 2011). Penyerapan anggaran oleh suatu kementerian/lembaga dapat mencerminkan seberapa besar pencapaian kinerja

instansi tersebut dari target kinerja yang telah ditetapkan untuk tahun anggaran yang bersangkutan. Seyogyanya penyerapan anggaran oleh kementerian/ lembaga pada semester I tahun anggaran tertentu berkisar pada angka 50%, sehingga tidak terjadi pengeluaran anggaran yang membengkak pada akhir tahun yang dapat mengurangi kualitas hasil dari rencana kegiatan secara keseluruhan. Faktor-faktor penyebab dari rendahnya penyerapan anggaran pada semester I tahun 2011 tersebut karena beberapa faktor, yakni implementasi Inpres No 7 tahun 2011 tentang Penghematan Belanja Kementerian/Lembaga tahun 2011 dan proses penyesuaian terhadap pelaksanaan Perpres No 54 tahun 2010 tentang Pengadaan Barang dan Jasa (detikFinance, 4 Juli 2011).

Kepala Unit Kerja Presiden bidang Pengawasan dan Pengendalian Pembangunan (UKP4) Kuntoro Mangkusubroto menyatakan dari 34 menteri Kabinet Indonesia Bersatu (KIB) jilid 2, sebanyak 17 menteri atau 50% dinilai memiliki kinerja buruk dan kurang rajin sehingga roda pemerintahan pun tidak berjalan efektif. Pernyataan Kuntoro itu tentu saja mengagetkan berbagai pihak, termasuk para menteri dan pemimpin lembaga yang mendapatkan nilai rapor merah. Terlebih pada Januari 2011, UKP4 juga telah melaporkan nilai rapor merah para menteri mengenai kinerja mereka pada tahun 2010. Saat itu disebut-sebut ada 4-5 menteri yang rapornya merah. Bila pada Juli 2011 kemudian meningkat jadi 17 menteri, tentu hal itu merupakan penurunan drastis (detikNews, 11 Juli 2011).

Presiden RI mengatakan dalam sambutannya pada Musrenbangnas RPJMN 2010-2014 di PRJ-Jakarta bahwa strategi pembangunan ekonomi Indonesia yang telah ditetapkan oleh pemerintah pada tahun 2004, yaitu *pro-growth*, *pro-job*, dan *pro-poor* masih tetap berlaku (Sekretariat Negara RI, 2009). Untuk strategi *pro-growth*, pemerintah telah menetapkan target pertumbuhan pada tahun 2014 sebesar 7%. Jika tercapai target pertumbuhan ekonomi tersebut, maka target penyediaan lapangan kerja bagi seluruh masyarakat akan tercapai dan tingkat pengangguran berkurang (*pro-job*). Dengan pencapaian target pertumbuhan ekonomi yang terjadi dan peningkatan pendapatan masyarakat karena tersedianya lapangan kerja, maka penerimaan negara dari pajak yang diperoleh semakin besar. Dengan semakin besarnya dana yang tersedia dalam APBN maka jumlah dana tersebut akan dialokasikan untuk pendidikan, kesehatan, dan UMKM menjadi semakin besar, sehingga kebijakan *pro-poor* akan tercapai. Meskipun telah terjadi realisasi pertumbuhan ekonomi di atas 6% pada tahun 2010 dan ditargetkan menjadi 6,7% tahun 2012, namun banyak kalangan berpendapat bahwa angka pertumbuhan tersebut tidak berkualitas, artinya pertumbuhan ekonomi yang tinggi tersebut menghasilkan jumlah lapangan kerja yang lebih kecil dari seharusnya.

Sebagai upaya meningkatkan kualitas akuntabilitas keuangan negara pada kementerian/lembaga/pemerintah daerah yang sampai dengan saat ini masih jauh dari harapan, pemerintah dalam ini Presiden sebagai pemimpin tertinggi

pemerintahan perlu mengeluarkan kebijakan berupa peraturan perundang-undangan guna mempercepat peningkatan kualitas akuntabilitas keuangan negara. Untuk itu, Presiden mengeluarkan Instruksi Presiden Nomor 4 tahun 2011 tentang Percepatan Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara.

Masih rendahnya tingkat kualitas akuntabilitas keuangan negara oleh kementerian/lembaga/pemerintah daerah berusaha diatasi oleh pemerintah dengan pengeluaran kebijakan di bidang pengawasan, yaitu di antaranya dengan mengeluarkan Instruksi Presiden Nomor 4 Tahun 2011 tentang Percepatan Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara.

Artikel ini akan membahas mengenai bagaimana peran **aparatus pengawasan internal pemerintah (APIP)** yang terdiri atas inspektorat jenderal kementerian, inspektur utama/inspektur lembaga pemerintah non kementerian, serta inspektorat provinsi/kabupaten/kota dalam peningkatan akuntabilitas keuangan negara. Selain itu, mengidentifikasi langkah strategis yang harus dilakukan oleh APIP untuk melakukan pengawasan atas kualitas akuntabilitas keuangan negara pada kementerian/lembaga/pemerintah daerah. Hasil pembahasan dalam makalah ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi APIP dalam menjalankan peran penting sesuai Inpres Nomor 4 tahun 2011 untuk memberikan saran dalam rangka meningkatkan kualitas akuntabilitas keuangan negara pada kementerian/lembaga/pemerintah daerah.

Tinjauan teori

Teori-teori pokok yang terkait dengan akuntabilitas keuangan negara di antaranya adalah sebagai berikut:

1. Teori agen (*agency theory*)

Agency theory (Jensen dan Meckling, 1976) menggunakan asumsi bahwa terjadi tujuan yang berbeda antara *principal* (pemberi amanat) dengan *agent* (penerima amanat) dan terjadi ketidaxselarasan informasi (*information asymmetry*) di antara kedua belah pihak tersebut. Dalam kehidupan bernegara, rakyat sebagai pemberi amanat (*principal*) mempunyai tujuan untuk dapat hidup sejahtera, sedangkan para aparat/penyelenggara pemerintahan sebagai penerima amanat (*agent*) dari rakyat tersebut seringkali bertindak untuk kepentingan individu mereka. Selain itu, seringkali terjadi *information asymmetry* yang timbul karena rakyat sebagai *principal* membutuhkan informasi tertentu yang berbeda dengan informasi yang dihasilkan oleh penyelenggara pemerintahan sebagai *agent*.

Di Indonesia, rakyat telah memiliki tujuan nasional yang terdapat dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945. Tujuan nasional tersebut dituangkan dalam Garis-garis Besar Haluan Negara (GBHN) yang ditetapkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR) pada pemerintahan sebelum tahun 2004. Berdasarkan UUD 45 Perubahan, mulai tahun 2004 GBHN sudah tidak ada lagi, dan diganti dengan Rencana Pembangunan Jangka Panjang (RPJP) 2005-2025. Berdasarkan hal tersebut, RPJP 2005-2025 pada

hakekatnya merupakan janji pemerintah sebagai *agent* untuk menjalankan amanat yang diberikan oleh *principal*-nya yaitu rakyat, untuk mencapai tujuan pemerintah dalam memuaskan kepentingan *principal* tersebut. Pemerintah menyadari bahwa pencapaian tujuan sebagaimana yang telah ditetapkan dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM) 2005-2009 dan pada tahun kedua RPJM 2010-2014 belum tercapai secara optimal. Oleh karena itu, pemerintah berusaha menguatkan dan mempercepat kinerja pemerintahan antara lain dengan mengeluarkan peraturan-peraturan di bidang pengawasan guna memperkuat sistem pengendalian intern pemerintah, melakukan reformasi birokrasi, mempercepat peningkatan kualitas akuntabilitas keuangan negara, serta meningkatkan upaya pencegahan dan pemberantasan korupsi.

2. Tata kelola yang baik (*good governance*)

Andrews (2010) menyatakan bahwa pada prinsipnya, *good governance* dapat digunakan untuk menggambarkan *effective government* (pemerintahan yang efektif). Indikator yang digunakan kebanyakan menyoroti mengenai ciri dasar dari suatu pemerintahan dan dikaitkan dengan *outcomes* yang dianggap penting bagi pembangunan. *World Governance Indicators (WGI)* mengemukakan suatu ukuran yaitu “*government effectiveness*”. Menurut *WGI*, suatu pemerintahan yang efektif adalah pemerintahan yang kecil dan tugasnya terbatas, diwujudkan dalam misi dan proses serta memperoleh pendapatan yang terbatas terutama dari

sumber-sumber domestik; memiliki pegawai yang berkualitas tinggi untuk menjalankan program-program yang penting serta menyediakan pelayanan secara efisien dan efektif melalui proses-proses partisipatif dan pengelolaan keuangan yang formal, ketat, efisien dan berdasarkan target yang jelas; memunyai sikap responsif yang tinggi terhadap perubahan kebutuhan masyarakat, yang dilaksanakan melalui transparansi, desentralisasi, dan bebas dari kepentingan politik yang diterapkan secara konsisten, meskipun selama terjadi ketidakstabilan politik, tanpa mengancam (bahkan mendukung) sektor swasta.

Selanjutnya, dalam artikel yang ditulis oleh Bradley dan Bradley (2010), Sekretaris Jenderal PBB Kofi Annan berpendapat pada tahun 1997 bahwa *good governance* dan *sustainable development* tidak dapat dipisahkan. Selanjutnya, Bradley dan Bradley (2010) juga mengutip Article 9.3 of the Cotonou Agreement yang mendefinisikan ‘*good governance*’ sebagai:

“the transparent and accountable management of human, natural, economic and financial resources for the purpose of equitable and sustainable development. It entails clear decision-making procedures at the level of public authorities transparent and accountable institutions, the primacy of the rule of law in the management of resources and capacity building for elaborating and implementing measures aiming in particular at preventing and combating corruption.”

Hope (2009) berpendapat bahwa *good governance* penting bagi transformasi ekonomi di negara-negara sedang berkembang. Namun demikian, banyak negara sedang berkembang yang kekurangan kapasitas meskipun mempunyai keinginan untuk mencapai dan mempertahankan suatu iklim *good governance*. Berdasarkan studi empiris dari kerjasama pembangunan dan teknik menunjukkan bahwa kapasitas lokal, institusi, dan sumber daya manusia adalah penting untuk mencapai pembangunan dan pengurangan tingkat kemiskinan secara berkelanjutan. Oleh karena itu, fokus pada *good governance* telah meningkatkan pentingnya *capacity development*. Saat ini telah diakui dalam literatur-literatur bahwa *good governance* dapat dicapai dengan sebaik-baiknya dan dipertahankan dalam lingkungan yang telah mengembangkan kapasitas manusia dan institusi.

3. Akuntabilitas (*accountability*)

Kim (2009) berpendapat bahwa *accountability* menunjukkan salah satu karakteristik pokok dari *good governance*, yaitu pada dasarnya adalah kewajiban untuk melaksanakan sebagaimana yang diharapkan atau berani menanggung konsekuensi atas kegagalan yang terjadi. Koppell (2005) berpendapat bahwa aspek utama dari *accountability* adalah *transparency*, *liability*, *controllability*, *responsibility*, and *responsiveness*. Aspek-aspek tersebut dapat dijelaskan dengan beberapa pertanyaan untuk menentukan *accountability*, yaitu apakah:

- a. organisasi mengungkapkan fakta mengenai kinerjanya (untuk *transparency*);
- b. organisasi berani menghadapi konsekuensi dari kinerjanya (untuk *liability*);
- c. organisasi mengerjakan apa yang diinginkan oleh prinsipalnya, yaitu DPR, presiden, dan masyarakat (untuk *controllability*);
- d. organisasi taat pada peraturan perundangan-undangan (untuk *responsibility*); dan
- e. organisasi dapat memenuhi harapan yang sesungguhnya sesuai dengan permintaan atau kebutuhan (untuk *responsiveness*).

Oleh karena itu, dalam hal akuntabilitas perlu ditentukan hal-hal penting berikut ini:

- a. siapa yang bertanggung jawab dan bertanggung jawab kepada siapa;
- b. apa yang dipertanggungjawabkan untuk diperhitungkan;
- c. melalui proses apa akuntabilitas diyakini dapat dilaksanakan;
- d. dengan standar apa perilaku bertanggung jawab akan dinilai;
- e. pengaruh potensial apa yang akan ditemui jika standar tersebut dapat dicapai (Mulgan 2004, 2008; Mashaw 2006).

Kim (2009) berpendapat bahwa pada negara-negara yang sedang berkembang, arti mendasar dari akuntabilitas bagi pejabat publik adalah ketaatan terhadap hukum dan peraturan, tetapi kewajiban hukum tersebut hanya merupakan dasar untuk melangkah lebih

lanjut. Tingkat selanjutnya adalah penekanan pada perilaku etis para pejabat publik dalam melaksanakan pelayanan publik. Sampai dengan tingkat ini, sanksi karena kesalahan dan atau kegagalan biasanya menggambarkan *image* dari *accountability* di banyak negara berkembang. Dengan kata lain, *legality* dan *liability* merupakan dasar dari arti akuntabilitas di negara-negara tersebut dan dalam masyarakat ekonomi tradisional. Tetapi pada waktu masyarakat menjadi matang dan demokratis, diperlukan tingkat akuntabilitas yang lebih tinggi tingkatannya. Hanya sekedar mematuhi hukum tidaklah cukup bagi para pejabat publik. Pejabat publik harus memenuhi semua persyaratan pelaporan sampai dengan kebijakan dan prosedur yang terkait, meskipun tindakan mereka adalah taat hukum. Dengan kata lain, pejabat publik harus bertindak lebih jauh dari apa yang dituntut oleh aturan hukum dan etika. Lagipula, akuntabilitas bukan merupakan konsep yang tetap, tetapi berkembang sejalan dengan kemajuan suatu negara. Oleh karena itu, pejabat publik harus mengembangkan secara lebih luas dan lebih maju tingkatan kebijakan dan prosedur yang berhubungan dengan *public accountability*. Contohnya, kebijakan dan sistem yang terintegrasi secara baik harus disusun untuk mendukung *answerability* dan *responsiveness* serta dimensi lain dari *accountability*. Pada tingkatan yang lebih maju, suatu *accountability regime* harus dikembangkan dan akuntabilitas harus ditanamkan secara mendalam pada budaya organisasi yang mencerminkan kinerja dan pembangunan tingkat

Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Dalam
Peningkatan Kualitas Akuntabilitas
Keuangan Negara

tinggi. Perkembangan akuntabilitas diikhtisarkan dalam tabel I.

Tabel 1.
Tahap Perkembangan Tingkat Akuntabilitas

Taha p	Aspek	Kondisi	Jenis Akuntabilitas
I	<i>Legality</i>	Pejabat publik taat terhadap hukum dan peraturan perundangan-undangan	<i>Individual accountability</i>
II	<i>Liability</i>	Pejabat publik sadar akan kewajibannya untuk menyediakan pelayanan sebaik-baiknya kepada publik dan berperilaku etis	<i>Accountability image (organizational accountability)</i>
III	<i>Answerability</i> dan	Kebijakan, sistem, dan	<i>Public accountability</i>

Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Dalam
Peningkatan Kualitas Akuntabilitas
Keuangan Negara

	<i>responsiveness</i>	prosedur akuntabilitas yang terintegrasi pada semua organisasi publik	
IV	<i>Accountability culture</i>	Akuntabilitas menjadi budaya masyarakat dan negara	<i>Accountability regime</i>

Sebagaimana diketahui berdasarkan fakta bahwa institusi-institusi keuangan ternama di Amerika Serikat yang telah menerapkan *internal control system* secara baik dan melaksanakan *good corporate governance* mengalami kebangkrutan dan menyebabkan terjadinya krisis keuangan global pada tahun 2008-2009. Tidak satupun institusi yang mengalami kebangkrutan tersebut yang mendapat opini selain *unqualified opinion* (WTP) oleh para auditor independen, serta tidak ditemukan kelemahan sistem pengendalian intern mereka. Banyak ahli mempertanyakan efektivitas *internal control system* yang ternyata tidak dapat mencegah terjadinya kebangkrutan pada institusi-institusi yang menerapkan sistem tersebut secara memadai. Institute of Internal Auditors (IIA) juga telah mengidentifikasi penyebab tidak berhasilnya sistem tersebut mencegah kebangkrutan karena auditor kurang menitikberatkan

pelaksanaan reviu terhadap lingkungan pengendalian pada institusi-institusi tersebut. Dalam “Auditing the Control Environment” yang dikeluarkan oleh IIA pada April 2011 menyatakan bahwa: *“Most of the well-publicized failures (including not only Enron and WorldCom, but also the governance failures that led to the 2008 financial crisis) were, at least in part, the result of weak control environments”*.

IIA juga memberikan contoh prosedur-prosedur audit yang menggunakan tujuh prinsip dasar untuk tujuan menilai lingkungan pengendalian. Tujuh prinsip dasar tersebut adalah:

- a. *Integrity and Ethical Values*
Basic principle: Sound integrity and ethical values, particularly of senior management, are developed and set the standard of conduct for doing business.
 - b. *Importance of Board*
Basic principle: The board understands and exercises oversight responsibility related to financial reporting, applicable laws and regulations, operating effectiveness and efficiency, and related internal control.
 - c. *Management’s Philosophy and Operating Style*
Basic principle: Management’s philosophy and operating style support achieving effective internal control.
 - d. *Organizational Structure*
Basic principle: The organization’s organizational structure supports effective internal control
 - e. *Commitment to Competence*
-

Basic principle: The organization retains individual competent in financial reporting, internal control, and risk management, and related oversight roles.

f. *Authority and Responsibility*

Basic principle: Management and employees are assigned appropriate levels of authority and responsibility to facilitate effective internal control.

g. *Human Resources*

Basic principle: HR policies and practices are designed and implemented to facilitate effective internal control.

Tinjauan peraturan perundang-undangan

Peraturan perundang-undangan penting yang terkait dengan akuntabilitas keuangan negara di antaranya adalah sebagai berikut:

1. Inpres Nomor 4 tahun 2011

Instruksi Presiden Nomor 4 Tahun 2011 tentang Percepatan Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara memerintahkan kepada Para Menteri Kabinet Indonesia Bersatu II, Sekretaris Kabinet, Kepala Unit Kerja Presiden Bidang Pengawasan dan Pengendalian Pembangunan, Kepala Kepolisian Negara Republik Indonesia, Jaksa Agung, Panglima Tentara Nasional Indonesia, Kepala Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Pimpinan Kesekretariatan Lembaga Negara, para Gubernur, dan para Bupati/Walikota untuk:

- a. Meningkatkan kualitas akuntabilitas keuangan negara melalui pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel serta lebih

mengefektifkan pengawasan intern di lingkungan masing-masing.

- b. Mempercepat penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) untuk terwujudnya pelaksanaan kegiatan instansi pemerintah yang efisien dan efektif, pelaporan keuangan yang dapat diandalkan, pengelolaan aset negara yang tertib dan akuntabel, serta ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.
- c. Mengintensifkan peran aparat pengawasan intern pemerintah di lingkungan masing-masing dalam memberikan keyakinan yang memadai atas terselenggaranya SPIP, memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, serta meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah (Inpres Nomor 11, 2011).

Secara umum, hasil pengawasan APIP yang diharapkan berdasarkan Instruksi Presiden Nomor 4 tahun 2011 tentang Percepatan Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara adalah melakukan pengawasan terhadap tata kelola pemerintahan yang baik (*good government governance*) sebagaimana tersirat dalam diktum keempat huruf a. pada Instruksi presiden tersebut. Perwujudan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) dapat dicapai dengan hasil pengawasan berupa:

- a. Meningkatnya pemahaman terhadap akuntabilitas keuangan negara

- b. Meningkatnya kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan
- c. Meningkatnya kualitas penyelenggaraan SPIP.
- d. Meningkatnya penyerapan anggaran berdasarkan atas rekomendasi langkah-langkah strategis percepatan penyerapan anggaran
- e. Tercapainya tujuan program-program strategis nasional yang mendapat perhatian publik dan menjadi isu terkini
- f. Meningkatnya kualitas laporan keuangan.

2. PP Nomor 60 tahun 2008

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), dinyatakan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah adalah sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah, merupakan 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. SPIP terdiri atas unsur: lingkungan pengendalian; penilaian risiko; kegiatan pengendalian; informasi dan komunikasi; dan pemantauan pengendalian intern yang dilaksanakan menyatu dan menjadi bagian integral dari kegiatan Instansi Pemerintah. Tujuan yang ingin dicapai oleh pemerintah dengan ditetapkannya PP Nomor 60 tahun

2008 tentang SPIP, adalah terwujudnya pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel oleh menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota.

PP tersebut ditetapkan berdasarkan pertimbangan untuk melaksanakan ketentuan Pasal 58 ayat (2) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, yang menyatakan bahwa dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku Kepala Pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah.

3. PerMen PAN Nomor: Per/15/M.Pan/7/2008

Dalam arah dan kebijakan reformasi birokrasi sesuai Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: Per/15/M.Pan/7/2008 Tentang Pedoman Umum Reformasi Birokrasi dinyatakan bahwa visi reformasi birokrasi adalah terciptanya tata kelola pemerintahan yang baik tahun 2025 (MenegPAN, 2008). Latar belakang reformasi birokrasi adalah:

- a. Praktek korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN) masih berlangsung hingga saat ini
- b. Tingkat kualitas pelayanan publik yang belum mampu memenuhi harapan publik
- c. Tingkat efisiensi, efektivitas dan produktivitas yang belum optimal dari birokrasi pemerintahan

- d. Tingkat transparansi dan akuntabilitas birokrasi pemerintahan yang masih rendah
- e. Tingkat disiplin dan etos kerja pegawai yang masih rendah.

Oleh karena itu reformasi birokrasi ditujukan untuk membangun/ membentuk: birokrasi yang bersih; birokrasi yang efisien, efektif dan produktif; birokrasi yang transparan; birokrasi yang melayani masyarakat; birokrasi yang akuntabel.

Peningkatan kualitas akuntabilitas keuangan negara (sesuai Inpres Nomor 4 tahun 2011) dan aksi pencegahan dan pemberantasan korupsi (sesuai Inpres Nomor 9 tahun 2011) yang dilaksanakan oleh kementerian/lembaga/pemda di lingkungannya masing-masing akan mewujudkan terbentuknya birokrasi yang berkualitas yang sedang dibangun/dibentuk dengan reformasi birokrasi.

Selain itu, dalam reformasi birokrasi terdapat 9 (sembilan) program yang harus dilaksanakan oleh kementerian/lembaga/pemda yaitu: arahan strategi; manajemen perubahan; penataan sistem; penataan organisasi; penataan tata laksana; penataan sistem manajemen SDM; penguatan unit organisasi; penyusunan peraturan perundang-undangan; pengawasan internal.

Secara umum keberhasilan dari pengawasan yang dilakukan oleh APIP terhadap kualitas akuntabilitas keuangan negara adalah memberikan rekomendasi menaikkan kualitas akuntabilitas keuangan negara oleh kementerian/lembaga/pemerintah daerah. Indikator

**Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Dalam
Peningkatan Kualitas Akuntabilitas
Keuangan Negara**

keberhasilan dari pengawasan yang dilakukan APIP berdasarkan jenis-jenis pengawasan yang dilakukan sesuai Inpres Nomor 4 tahun 2011 dijelaskan pada tabel 2.

Tabel 2.
Tugas Pengawasan dan Indikator Keberhasilan Hasil
Pengawasan APIP

No	Tugas Pengawasan	Indikator Keberhasilan	Ukuran
1	Pengawasan terhadap pengelolaan keuangan negara/daerah	Pengelolaan anggaran sesuai dengan peraturan yang berlaku	Temuan BPK mengenai terjadinya penyimpangan administrasi dan non administrasi
2	Pengawasan dalam kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan	<ul style="list-style-type: none">• Meningkatkan pemahaman pejabat dan pegawai atas peraturan perundang-undangan• Pelaksanaan tugas dan fungsi sesuai peraturan	Temuan BPK mengenai terjadinya penyimpangan administrasi dan non administrasi

Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Dalam Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara

		perundang-undangan	
3	Reviu terhadap penyusunan laporan keuangan	Peningkatan kualitas laporan keuangan	Opini laporan keuangan WTP
4	Evaluasi terhadap penyerapan anggaran kementerian/ lembaga/pemerintah daerah	Penyerapan anggaran sesuai dengan target kinerja yang telah ditetapkan	Daya serap anggaran relatif merata setiap bulan dan mencapai tingkat 50% dari pagu anggaran pada semester I
5	Audit tujuan tertentu terhadap program-program strategis nasional yang mendapat perhatian publik dan menjadi isu terkini	Terselenggaranya audit tujuan tertentu atas program strategis nasional yang mendapatkan perhatian publik dan isu terkini	Pemanfaatan rekomendasi audit tujuan tertentu
6	Evaluasi terhadap efektivitas Sistem Pengendalian Intern	Terselenggaranya sistem pengendalian intern	Sistem pengendalian intern yang memadai

		pemerintah (SPIP) sesuai PP 60/2008	(berdasarkan hasil evaluasi)
--	--	-------------------------------------------	------------------------------------

Pembahasan

1. Kondisi kualitas pengelolaan keuangan negara
Sampai dengan saat ini dipandang bahwa pengelolaan keuangan negara oleh kementerian/lembaga/pemerintah daerah masih rendah. Berdasarkan teori, akuntabilitas yang baik (Koppell, 2005) harus memenuhi kriteria aspek-aspek: *transparency*, *liability*, *controllability*, *responsibility*, dan *responsiveness*.

Belum tercapainya transparansi yang optimal dalam akuntabilitas keuangan negara terbukti bahwa menurut laporan BPK (BPK, I, 2010) masih banyak laporan keuangan kementerian/lembaga/pemda yang mendapat opini audit *disclaimer* atau Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Sebanyak 8 (LKKL) atau 10% dan 45 LKPD atau 13% tahun anggaran 2009 yang memperoleh opini TMP. Opini TMP diberikan oleh BPK karena auditor BPK tidak dapat memperoleh keyakinan mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan berdasarkan Standar Akuntansi Sektor Publik, yang disebabkan oleh satu atau lebih alasan berikut ini:

- a. Dalam melaksanakan pengujian, auditor dibatasi *scope*-nya oleh *auditee* sehingga tidak dapat menjalankan prosedur audit atas satu atau lebih *account* dalam laporan keuangan.
- b. Berdasarkan reviu atas sistem pengendalian intern *auditee* diperoleh hasil bahwa sistem pengendalian

intern tidak memadai atau sangat lemah sehingga auditor tidak mungkin dapat meyakini kewajaran banyak *account* dalam laporan keuangan atau seluruh laporan keuangan *auditee*.

Masih rendahnya tingkat *liability* dalam akuntabilitas keuangan negara terbukti bahwa menurut laporan BPK (BPK, I, 2010) masih banyak laporan keuangan kementerian/lembaga/pemda yang mendapat opini audit *qualified opinion* (Wajar Dengan Pengecualian/WDP) dan *adverse opinion* (Tidak Wajar/TW). Sebanyak 26 LKKL (33%) mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), 259 LKPD atau 74% mendapat opini WDP, dan 30 LKPD atau 9 % mendapat opini Tidak Wajar (TW).

Opini WDP diberikan oleh BPK karena berdasarkan pengujian yang dilakukan terhadap *auditee*, terdapat satu atau beberapa *account* laporan keuangan yang tidak sesuai dengan Standar Akuntansi Sektor Publik, namun tidak mempengaruhi kewajaran laporan keuangan *auditee* secara keseluruhan. Opini TW diberikan oleh BPK karena berdasarkan pengujian telah dilakukan terhadap laporan keuangan *auditee*, terdapat satu, beberapa, atau seluruh *account* laporan keuangan yang tidak sesuai dengan Standar Akuntansi Sektor Publik.

Berdasarkan hal tersebut di atas dapat dikatakan bahwa pengelolaan keuangan negara oleh kementerian/lembaga/pemerintah daerah tidak sesuai dengan peraturan yang berlaku yaitu Standar Akuntansi Sektor Publik, sehingga aspek *liability* pada kementerian/ lembaga/pemerintah belum maksimal.

Penyerapan anggaran yang rendah secara umum dapat dipadankan dengan tingkat kinerja yang rendah. Realisasi belanja K/L semester I tahun 2011 diperkirakan mencapai 26,0% dari pagu APBN, lebih rendah dibandingkan kinerja realisasi penyerapan anggaran periode yang sama tahun 2010 yang sebesar 29,2% (detikFinance, 4 Juli 2011). Tingkat penyerapan anggaran semester I suatu tahun anggaran dapat dikatakan baik jika berkisar angka 50% dari pagu anggaran yang disediakan. Selain itu, hasil evaluasi yang dilakukan oleh UKP 4 yang bekerja atas perintah presiden sebagai salah satu *principal* dari kementerian dan lembaga untuk menilai kinerja mereka, program pemerintah baru dijalankan rata-rata pencapaian sebesar 50% dari target yang ditetapkan atau mendapat nilai rapor merah (detikNews, 11 Juli 2011). Berdasarkan fakta-fakta tersebut, dapat dikatakan bahwa aspek *controllability* yaitu bekerja sesuai harapan dari prinsipalnya (DPR, Presiden, masyarakat) masih rendah.

Selain itu, hasil pemeriksaan BPK pada tahun anggaran 2009 atas kementerian/lembaga terdapat ditemukan 650 kasus penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku senilai Rp4,98 trilyun dan 4.708 kasus penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku senilai Rp3,55 trilyun pada pemerintah daerah (BPK, I, 2010). Berdasarkan hal tersebut dapat dikatakan bahwa aspek *responsibility* yaitu ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan pada kementerian/lembaga/pemerintah masih rendah, karena masih banyaknya penyimpangan yang terjadi.

Keberhasilan kementerian/lembaga/pemda dalam pencapaian tujuan program-program strategis nasional yang mendapat perhatian publik dan menjadi isu terkini, masih rendah. Pada tingkatan daerah, misalnya kemacetan lalu lintas di Jabodetabek semakin parah terjadi, dan tidak ada tanda-tanda dapat diatasi. Dalam tingkat nasional, program ketahanan pangan masih mengandalkan impor beras dan bahan pangan lain, tanpa ada terlihat tanda-tanda tercapainya swasembada pangan. Kegagalan kementerian/lembaga/pemda dalam memuaskan publik dengan pelaksanaan program strategis pemerintah masih rendah. Hal ini menunjukkan bahwa aspek *responsiveness* atas akuntabilitas keuangan negara masih rendah.

2. Upaya peningkatan peran pengawasan oleh APIP

Sebagaimana diuraikan sebelumnya, bahwa peran APIP dalam pengawasan terhadap akuntabilitas keuangan negara tidak hanya terdapat pada Inpres Nomor 4 tahun 2011, tetapi terdapat juga dalam PP Nomor 60 tahun 2008 tentang SPIP. Selain itu, dalam upaya pemerintah melakukan reformasi birokrasi, pada PerMen PAN Nomor: Per/15/M.Pan/7/2008 Tentang Pedoman Umum Reformasi Birokrasi salah satu tujuannya adalah untuk mewujudkan birokrasi yang akuntabel. Sehingga kalau kita bicara mengenai kualitas akuntabilitas keuangan negara sesuai Inpres Nomor 4 tahun 2011, kita juga harus mengaitkan dengan peraturan perundang-undangan lainnya antara lain adalah PP Nomor 60 tahun 2008 tentang SPIP dan PerMen PAN Nomor: Per/15/M.Pan/7/2008.

Saat ini APIP sangat sibuk dengan melaksanakan semua penugasan-penugasan tersebut selain melaksanakan penugasan-penugasan lainnya yang juga sangat penting dan dituntut baik dari segi kuantitas maupun kualitas. Sebagaimana kita ketahui bahwa sumber daya APIP adalah terbatas ditambah lagi dengan *stakeholders* yang selalu menghendaki hasil pengawasan APIP secara segera, akibatnya APIP seringkali tidak dapat memenuhi keinginan *stakeholders* terutama dari segi kualitas dan terpaksa hanya mengutamakan kuantitas hasil pengawasan.

Penugasan APIP seringkali tumpang tindih satu sama lain, kegiatan pengawasan yang sama dilaksanakan oleh personil yang berbeda. Sebagai contoh: untuk tujuan pelaporan keuangan yang baik, APIP melakukan reviu terhadap sistem informasi daerah (SIMDA), melakukan reviu atas penyelenggaraan SPI (lima unsur pengendalian) mengenai akuntabilitas keuangan suatu kegiatan/fungsi yang terkait dengan pelaporan keuangan, dan memberikan saran perbaikan mengenai penataan sistem, organisasi, tatalaksana dalam rangka reformasi birokrasi. Padahal dimungkinkan suatu penugasan tertentu yang dilaksanakan oleh APIP dapat ditujukan untuk memenuhi berbagai kepentingan pelaporan. Dalam contoh di atas, kegiatan reviu atas SIMDA ditujukan juga untuk pelaporan atas pengawasan penyelenggaraan SPIP dan sekaligus pengawasan terhadap pelaksanaan reformasi birokrasi.

Guna mewujudkan hal tersebut, terlebih dahulu harus diidentifikasi kegiatan-kegiatan pengawasan

apa saja yang dapat diperlakukan untuk memenuhi tujuan berbagai penugasan. Karena sifatnya yang mendasar, revidi atas penyelenggaraan SPIP mempunyai posisi strategis yang mempengaruhi keberhasilan pencapaian tujuan tugas pengawasan lainnya dalam meningkatkan kualitas akuntabilitas keuangan negara dan pada akhirnya dapat meningkatkan terwujudnya tata kelola pemerintahan yang baik (*good government governance*). Keberhasilan penyelenggaraan SPIP oleh kementerian/lembaga/pemda akan menyebabkan keberhasilan peningkatan akuntabilitas keuangan negara dan keberhasilan reformasi birokrasi.

Banyaknya penugasan APIP sesuai dengan program kerja pengawasan tahunan (PKPT) maupun non-PKPT menuntut perlunya penetapan skala prioritas dalam pelaksanaan penugasan pengawasan oleh APIP secara keseluruhan. Prioritas penugasan adalah sebagai berikut:

- a. Audit tujuan tertentu terhadap program-program strategis nasional yang mendapat perhatian publik dan menjadi isu terkini. Hal ini perlu dijadikan prioritas dari semua penugasan pengawasan oleh APIP dalam rangka menciptakan *quick wins* dari peran APIP dalam mewujudkan *good government governance*.
- b. Kegiatan pengawasan yang dapat memenuhi berbagai tujuan pengawasan lainnya, dalam hal ini revidi terhadap penyelenggaraan SPIP. Jika revidi terhadap penyelenggaraan SPIP oleh APIP dilaksanakan secara optimal, akan tercipta penyelenggaraan SPIP yang memadai, sehingga pada

akhirnya akan terwujud akuntabilitas keuangan negara yang berkualitas dan tercapainya tujuan reformasi birokrasi.

Meskipun unsur-unsur pengendalian dalam SPIP merupakan satu kesatuan yang terintegrasi, namun lingkungan pengendalian merupakan unsur dasar yang membawa pengaruh penting bagi unsur pengendalian lainnya. Oleh karena itu, perhatian utama tugas pengawasan terhadap penyelenggaraan SPIP sudah seharusnya terletak pada pengawasan atas unsur lingkungan pengendalian.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan uraian sebelumnya dapat ditarik simpulan sebagai berikut:

1. Inpres Nomor 4 tahun 2011 tentang Percepatan Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara pada dasarnya merupakan penegasan atau penguatan (dapat dijadikan dasar yang *valid*) bagi penugasan APIP selama ini dalam rangka audit, reviu, evaluasi, dan audit tujuan tertentu untuk memberikan rekomendasi mengenai peningkatan kualitas akuntabilitas keuangan negara pada kementerian/lembaga/pemerintah daerah.
2. Pemerintah mengeluarkan tiga peraturan perundang-undangan yang saling berkaitan mengenai peningkatan kualitas akuntabilitas keuangan negara yang memberikan peran pada APIP, yaitu:
 - a. PP Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP);

- b. Inpres Nomor 4 tahun 2011 tentang Percepatan Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara;
- c. PerMen PAN Nomor: Per/15/M.Pan/7/2008 Tentang Pedoman Umum Reformasi Birokrasi.

Penugasan berdasarkan tiga peraturan perundang-undangan tersebut dan penugasan APIP lainnya harus dilaksanakan seluruhnya oleh APIP dengan sumber daya dan waktu yang tersedia. Pelaksanaan peran APIP di bidang pengawasan untuk peningkatan kualitas akuntabilitas keuangan negara masih tumpang tindih yang menyebabkan pemanfaatan sumber daya yang dimiliki oleh APIP menjadi *overload*. Hal ini dapat menyebabkan terjadinya penurunan kualitas hasil pengawasan APIP.

- 3. Keberhasilan reviu terhadap penyelenggaraan SPIP berdasarkan PP Nomor 60 tahun 2011 merupakan dasar dari keberhasilan penugasan pengawasan lainnya sesuai Inpres Nomor 4 tahun 2011 dan PerMen PAN Nomor: Per/15/M.Pan/7/2008. Kualitas akuntabilitas keuangan negara dan reformasi birokrasi dapat efektif jika tercipta penyelenggaraan SPIP yang efektif pada kementerian/lembaga/ pemerintah daerah.

A. SARAN

Untuk mencapai hasil pengawasan APIP yang optimal perlu ditetapkan prioritas penugasan sebagai berikut:

- a. Sebagai prioritas pertama adalah tugas pengawasan yang merupakan *quick wins* bagi

APIP dalam memberikan rekomendasi mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (*good government governance*). Penugasan audit tujuan tertentu terhadap program-program strategis nasional yang mendapat perhatian publik dan menjadi isu terkini merupakan *quick wins* bagi kementerian/LPNK/pemda yang dapat mendorong keberhasilan tugas-tugas pokok lainnya.

- b. Sebagai prioritas kedua adalah penugasan reviu atas penyelenggaraan SPIP pada kementerian/lembaga/pemerintah daerah. Karena kegiatan pengawasan ini dapat memenuhi berbagai tujuan pengawasan lainnya, yaitu mewujudkan akuntabilitas keuangan negara yang berkualitas dan tercapainya tujuan reformasi birokrasi.

Selain itu, dalam pengawasan terhadap penyelenggaraan SPIP pada kementerian/lembaga/pemda APIP sebaiknya menitikberatkan pada perbaikan lingkungan pengendalian (*control environment*). Agar diperoleh hasil yang lebih baik, dalam reviu terhadap SPIP, APIP sebaiknya menggunakan pedoman *assessment* SPIP khususnya mengenai unsur lingkungan pengendalian dengan mengadopsi “Auditing the Control Environment” yang dikeluarkan oleh IIA pada April 2011 dengan berbagai penyesuaian yang perlu.

DAFTAR PUSTAKA

- Andrews, Matt (2010), “Good Government Means Different Things In Different Countries”, *Governance*, Jan, pp 7-35
- Badan Pemeriksa Keuangan RI (I, 2010), “Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2010”.
- Badan Pemeriksa Keuangan RI (II, 2010), “Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2010”.
- Bradley, Nikki Slocum. dan Bradley, Andrew. (2010), “Is The EU’s Governance ‘Good’? An Assessment Of Eu Governance In Its Partnership With Acp States”, *Third World Quarterly*, Vol. 31, No. 1, Pp 31–49
- detikFinance, 4 Juli 2011, “Ini Dia 3 Kementerian/Lembaga Termalas”, www.detik.com
- detikNews, 11 Juli 2011, “50 Persen Menteri Membre, Apa yang Salah?”, www.detik.com
- Hope, Kempe Ronald, Sr. (2009), “Capacity Development for Good Governance in Developing Countries: Some Lessons from the Field”, *Intl Journal of Public Administration*, 32: pp 728–740
- Institute of Internal Auditors (2011), “Auditing the Control Environment”, IIA. April 2011.

- Jensen, M., and Meckling, W. (1976), “Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure”, *Journal of Financial Economics*, 3: 305-360, (1976)
- Kaufmann, Daniel., Kraay, Aart., dan Mastruzzi, Massimo. (2009), “Governance Matters VIII: Aggregate and Individual Governance Indicators 1996–2008”, *Policy Research Working Paper 4978*, The World Bank Development Research Group, June 2009.
- Kim, Pan Suk (2009), “Enhancing Public Accountability for Developing Countries: Major Constraints and Strategies”, *The Australian Journal of Public Administration*, vol. 68, no. S1, pp. S89–S100
- Koppell, J. (2005), “Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of Multiple Accountabilities Disorder”, *Public Administration Review*, pp. 94–108
- Mashaw, J.L. (2006), “In Public Accountability: Designs, Dilemmas and Experiences”, *Accountability and Institutional Design*, pp. 115–156.
- Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (2011), Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 11 Tahun 2011

Tentang Kriteria Dan Ukuran Keberhasilan
Reformasi Birokrasi

Mulgan, R. (2008), “Public Sector Reform in New Zealand: Issues of Public Accountability”, *Public Administration Quarterly*, 32(1), pp 1–32.

OECD [Organisation for Economic Cooperation and Development], 2002, “*Public Sector Transparency and Accountability: Making It Happen*”, Paris: OECD.

Pusat Bahasa Departemen Pendidikan Nasional, “Kamus Bahasa Indonesia”, Jakarta, (2008)

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

Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2007 Tentang Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional Tahun 2005 – 2025

Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Republik Indonesia, Instruksi Presiden Nomor 4 Tahun 2011 tentang Percepatan Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara.

Sekretariat Negara Republik Indonesia (2009), “Sambutan Presiden RI pada Musrenbangnas RPJMN 2010-2014, PRJ-Jakarta”, Jumat, 11 Desember 2009

**Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Dalam
Peningkatan Kualitas Akuntabilitas
Keuangan Negara**
