

**EVALUASI PERAN INSPEKTORAT DAERAH SEBAGAI APARAT
PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH**
(STUDI PADA INSPEKTORAT KABUPATEN PASER KALIMANTAN TIMUR)

Aji Kusyanuarto
Magister Akuntansi Universitas Gadjah Mada
ajikusyanuarto01@gmail.com

Rusdi Akbar
Magister Akuntansi Universitas Gadjah Mada
mpt.maksi@gmail.com

INTISARI

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) membawa perubahan besar dalam pelaksanaan peran Aparat Intern pemerintah Indonesia (APIP). Peran APIP yang sebelumnya sebagai pemberi keyakinan saja bertambah menjadi peran konsultansi yang dirancang untuk dapat memberi nilai tambah bagi organisasi. Peran konsultansi yang optimal harus dapat memenuhi empat kriteria yang terdapat dalam Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas APIP. Empat kriteria peran konsultansi tersebut menggunakan metode *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) dalam penilaiannya. Dari empat kriteria penilaian mandiri, Inspektorat Kabupaten Paser baru memenuhi dua kriteria yang ada sehingga peran konsultansi yang dilakukan belum optimal,

Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi faktor-faktor penghambat yang dihadapi Inspektorat Kabupaten Paser dalam pelaksanaan peran konsultansi yang belum optimal. Penelitian ini dilakukan dengan pendekatan kualitatif studi kasus dan metode pengumpulan data dilakukan dengan identifikasi dokumen dan wawancara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor-faktor penghambat tersebut adalah kurangnya pengembangan kompetensi sumber daya manusia (auditor), kurangnya jumlah auditor, pedoman atau kebijakan pengawasan yang masih kurang, dan hubungan antara inspektorat dengan objek pemeriksaan masih kurang kuat.

Kata Kunci: Peran konsultansi, IACM, APIP, Inspektorat Kabupaten Paser

1. Pendahuluan

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara telah membawa implikasi perlunya sistem pengelolaan keuangan negara yang lebih akuntabilitas dan transparan.

Menurut Akbar, Pilcher, dan Perrin (2012), salah satu permasalahan utama akuntabilitas yang dihadapi oleh Pemerintah Indonesia ialah adanya heterogenitas institusi pemerintah (ukuran, aset, populasi, sumber daya manusia, kemampuan keuangan dan kemampuan managerial) yang menyebabkan instansi pemerintah tidak bisa menghasilkan dan menerapkan akuntabilitas pada tingkatan yang sama. Akuntabilitas keuangan menjadi salah satu isu kebijakan yang sangat strategis di Indonesia, sebab salah satu cara untuk mencapai tata kelola pemerintahan yang baik adalah dengan meningkatkan akuntabilitas dan transparan (Sinclair, 1995). Untuk dapat meningkatkan akuntabilitas dan transparansi setiap pejabat pemerintah harus bertanggung jawab memastikan bahwa pengelolaan keuangan negara dilakukan berdasarkan prinsip-prinsip efisiensi, efektivitas, transparansi, akuntabilitas publik, keadilan, dan didukung oleh kualitas sumber daya manusia atau pegawai yang memiliki kemampuan dan pemahaman yang memadai dalam membuat laporan keuangan (Harun, dkk, 2013).

Dengan latar belakang pemikiran tersebut, dibuatlah Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

(SPIP). SPIP adalah proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap tugas dan fungsi penyelenggaraan organisasi dalam rangka memberikan keyakinan bahwa kegiatan telah dilaksanakan secara baik dan efektif untuk dapat mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik.

Salah satu bagian dari pelaksanaan sistem pengendalian internal ialah terwujudnya peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang efektif. APIP adalah instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan internal (*internal audit*) di lingkungan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah, yang terdiri dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Kementerian, Inspektorat/unit pengawasan internal pada Kementerian Negara, Inspektorat Utama/Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Inspektorat/unit pengawasan internal pada Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan unit pengawasan internal pada Badan Hukum Pemerintah lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan (BPKP, 2016).

Peran APIP tidak hanya sebagai pemberi keyakinan (*assurance activities*) saja tetapi juga melakukan kegiatan konsultansi (*consulting activities*) dan kegiatan lainnya yang bisa memberi nilai tambah dan meningkatkan operasional sebuah organisasi. Pemberi keyakinan (*assurance*

activities) ialah pemeriksaan secara objektif dengan tujuan untuk memberikan penilaian yang independen dari manajemen risiko dan kontrol bagi organisasi. Konsultansi (*consulting activities*) ialah pemberian nasehat dan pelayanan yang terkait kepada klien yang sifat dan ruang lingkupnya dapat menambah nilai dan meningkatkan tata kelola organisasi, manajemen risiko dan pengendalian proses tanpa mengambil alih tanggung jawab manajemen (IIA, 2012)

Kondisi APIP saat ini menunjukkan belum terlaksananya peran APIP secara optimal sehingga perlu lebih ditingkatkan lagi efektifitasnya. Hal tersebut dapat dilihat dari hasil penilaian tingkat kapabilitas APIP di seluruh Indonesia yang telah dilaksanakan oleh Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dari tahun 2010 sampai dengan tahun 2016. Penilaian kapabilitas tersebut dilakukan oleh BPKP dengan menggunakan model penilaian yang disebut *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) yang dikembangkan oleh *The Institute of Internal Auditor* (IIA) setelah dilakukan beberapa penyesuaian.

Peraturan Presiden Nomor 2 Tahun 2015 tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) Tahun 2015-2019 menargetkan bahwa sebanyak 85% APIP yang ada di Indonesia sudah mencapai atau berada di level 3 sesuai kriteria penilaian IA-CM. Menindaklanjuti peraturan tersebut, BPKP menerbitkan Peraturan Kepala BPKP Nomor 6 Tahun 2015 tentang *Grand Design* Peningkatan Kapabilitas APIP Tahun 2015-2019

dan Peraturan Kepala BPKP Nomor 16 Tahun 2015 tentang Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas APIP.

Laporan Penilaian Kapabilitas BPKP sampai dengan akhir tahun 2017, diketahui bahwa jumlah APIP di Provinsi Kalimantan Timur yang level kapabilitasnya masih berada pada level 1 sebanyak 4 APIP, 5 APIP berada pada level 2, dan 2 APIP sudah berada pada level 3. Inspektorat Kabupaten Paser merupakan salah satu APIP yang berada di wilayah Provinsi Kalimantan Timur yang berada pada level 1.

Tabel 1. 1 Level Kapabilitas APIP Provinsi Kalimantan Timur Tahun 2017

Provinsi Kalimantan Timur		Level APIP
1	Provinsi Kalimantan Timur	2
2	Kota Balikpapan	3 DC
3	Kabupaten Berau	1
4	Kota Bontang	2
5	Kabupaten Kutai Kartanegara	2
6	Kabupaten Kutai Barat	1
7	Kabupaten Kutai Timur	2 DC
8	Kabupaten Mahakam Hulu	1
9	Kabupaten Paser	1
10	Kabupaten Penajam Paser Utara	2
11	Kota Samarinda	3 DC

Sumber: Laporan Penilaian Kapabilitas APIP

Inspektorat Kabupaten Paser hingga tahun 2017 masih berada di level 1. APIP yang masih berada di level 1 dan 2 menunjukkan bahwa peran APIP masih sebatas sebagai pemberi keyakinan, yang artinya peran APIP dalam kegiatan konsultasi belum berjalan optimal.

Ada empat kriteria peran pemberian konsultasi menurut Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas APIP dengan menggunakan metode IA-CM yang dikategorikan sebagai berikut, (1) telah melaksanakan pemberian konsultasi tanpa mengambil alih tanggung jawab manajemen dan tercantum dalam PKPT, (2) memiliki

internal audit charter/piagam audit yang mengungkapkan jasa pemberian konsultasi dan mencantumkan jenis-jenisnya, (3) pemberian jasa konsultasi memberikan nilai tambah bagi organisasi, dan (4) pernyataan independensi dan objektivitas yang dibuat oleh auditor sehingga kegiatan pemberian konsultasi telah dijamin independensi dan objektivitasnya. Empat kriteria tersebut diberi penilaian dalam bentuk nilai 1 (Terpenuhi), 0,5 (Sebagian), dan 0 (Belum Sama Sekali). Empat kriteria tersebut merupakan penilaian terhadap peran pemberian konsultasi yang optimal.

Tabel 1. 2 Hasil Rincian Penilaian APIP dalam Pemberian Jasa Konsultasi Kabupaten Paser

No.	Uraian/Pernyataan Elemen 1 Peran dan Layanan	Hasil Penilaian Kab. Paser
1.	Telah melakukan penugasan pengawasan berupa pemberian jasa advis tanpa mengambil alih tanggung jawab manajemen (mencakup: pelatihan, <i>reviu</i> pengembangan sistem, penilaian pengendalian mandiri (<i>control self assessment</i>), dan penilaian kerja mandiri, konseling, dan pemberian nasihat).	0,5
2.	Telah memiliki <i>internal audit charter</i> yang mengungkapkan mengenai sifat jasa advis (<i>advisory services</i>) yang dapat diberikan APIP saat ini, dan mencantumkan jenis-jenis <i>advisory services</i> yang dapat dilakukan APIP saat ini.	0,5
3.	Jasa advis yang diberikan memberi nilai tambah bagi organisasi.	0
4.	Telah melaksanakan praktik-praktik yang menjamin bahwa independensi dan objektivitas tidak tercederai	0

Sumber: Penilaian Mandiri (*self assessment*) Inspektorat Kabupaten Paser Tahun 2017

Kegiatan pemberian konsultasi yang dilakukan oleh Inspektorat Kabupaten Paser masih belum utuh atau optimal. Dapat dilihat bahwa untuk kriteria 1 dan 2 mendapat nilai 0,5 (Sebagian) yang berarti APIP hanya melaksanakan kegiatannya saja namun tidak mencantumkan secara terperinci kegiatannya di dalam PKPT dan piagam audit. Sementara untuk kriteria 3 dan 4 masih belum dilaksanakan.

Penelitian yang dilakukan akan berfokus untuk mengevaluasi peran inspektorat daerah khususnya Inspektorat Kabupaten Paser sebagai APIP yang masih belum melaksanakan secara optimal tugas dan fungsinya sebagai pengawas penyelenggaraan pemerintahan daerah. Hasil penilaian mandiri yang dilakukan BPKP menempatkan Inspektorat Kabupaten Paser masih berada pada level 1, yang artinya kapabilitas yang dimiliki Inspektorat Kabupaten Paser masih rendah atau belum optimal.

2. Tinjauan pustaka

2.1 Audit Internal

Audit internal memiliki empat tipe audit yang bisa dilakukan (Kent, et al.,1985), yaitu audit keuangan, audit berdasarkan sistem, audit manajemen dan audit sosial. Penekanan jenis audit yang ada pada saat itu tidak hanya pada audit keuangan, namun juga pada audit manajemen.

Mardiasmo (2005), menjelaskan bahwa menuju APIP yang profesional maka peran fungsi auditor internal sebagai “*watchdog*” yang membantu manajemen

mengawasi kepatuhan pelaksanaan kegiatan telah ditinggalkan. Tujuan akhir dari dilaksanakannya internal auditing ialah untuk memberikan layanan kepada organisasi dalam rangka pencapaian tujuan organisasi, kegiatan penjaminan (*assurance*) dan konsultasi (*consulting*). Auditor internal diharapkan berada pada posisi yang independen dan dituntut memahami situasi organisasi berikut permasalahannya. Paradigma baru atas sistem pengawasan internal sangat berbeda dengan konsep pengawasan tradisional (lama). Konsep pengawasan lama berfokus pada menemukan kesalahan sebanyak mungkin sehingga keberhasilan pemeriksaan dilihat dari aspek kuantitas temuan yang diperoleh. Paradigma baru pengawasan intern mengacu pada dua hal pokok, yakni audit dan konsultasi, serta efektivitas pengelolaan risiko melalui audit berbasis risiko dan tata kelola proses yang baik.

Menurut Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI), definisi audit internal adalah kegiatan yang independen dan objektif dalam bentuk pemberian keyakinan (*assurance activities*) dan konsultasi (*consulting activities*), yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasional sebuah organisasi (auditi). Kegiatan ini membantu organisasi (auditi) mencapai tujuannya dengan cara menggunakan pendekatan yang sistematis dan teratur untuk menilai dan meningkatkan efektivitas dari proses manajemen risiko, kontrol (pengendalian), dan tata kelola (sektor publik) (SAIPI, 2013: 3).

Bastian (2014) menyampaikan bahwa auditor internal sektor publik adalah pihak, baik perorangan maupun unit/lembaga, yang melaksanakan kegiatan audit di lingkungan organisasi atau lembaga yang bergerak di bidang penyediaan barang dan jasa publik, yaitu barang dan jasa yang dibutuhkan oleh khalayak ramai atau masyarakat pada umumnya, seperti jalan raya, rumah, sekolah, rumah sakit, tempat ibadah, pertahanan dan keamanan, dan penerangan.

Sawyer (2005) menyampaikan bahwa peran auditor internal dalam suatu organisasi semakin diperlukan tidak hanya berperan sebagai pengawas kebocoran dan penyelewengan dalam organisasi saja, tetapi juga sebagai penghasil informasi yang tepat dan tidak memihak, serta meningkatkan mutu manajer dalam pengendalian organisasi. Auditor internal bertindak sebagai penilai independen untuk menelaah operasional organisasi dan mengevaluasi kecukupan pengendalian, efisiensi, dan efektivitas, penilaian atas pengamanan aset, serta kepatuhan terhadap peraturan hukum yang berlaku.

2.2 Akuntabilitas

Roberts dan Scapens (1985) menjelaskan akuntabilitas sebagai penyebab adanya hubungan dengan salah satu pihak untuk menjelaskan dan mempertanggungjawabkan atas aksinya. Grey dan Jenkins (1993), menyatakan bahwa akuntabilitas adalah suatu kewajiban memberikan penjelasan dan tanggungjawab atas

kegiatannya kepada mereka yang memberi tanggungjawab tersebut.

Sinclair (1995) menjelaskan bahwa akuntabilitas ialah suatu konsep yang amat bernilai, yang diidam-idamkan, namun sulit untuk dimengerti. Ada lima dimensi akuntabilitas, yaitu akuntabilitas politikal, akuntabilitas publik, akuntabilitas manajerial, akuntabilitas profesional, dan akuntabilitas personal. Akuntabilitas itu seperti bunglon, selalu berubah-ubah tergantung pada ideologi, motif, dan zaman. Namun akuntabilitas memiliki disiplin makna tersendiri dan dapat digunakan diberbagai kondisi dan perspektif.

Brinkerhoff (2003) menyatakan bahwa memaknai konsep akuntabilitas terdapat beberapa hal yang perlu diperhatikan, yaitu: 1) mengenai pertanyaan “apa” dan “mengapa” suatu hal dilakukan; 2) berkenaan dengan insentif atau saksi atas tindakan yang dilakukan; 3) tujuan-tujuan penerapan akuntabilitas, apakah itu dalam kategori keuangan, kinerja, ataupun politik.

Terdapat empat framework akuntabilitas administratif yang diungkapkan dalam penelitian wang (2002), yaitu: 1) *accountability tools*; 2) *accountability contents*; 3) *reason for accountability*; dan 4) *accountability effects*. *Accountability tools* diartikan sebagai prinsip dalam pengambilan keputusan dan pelayanan. *Accountability content* meliputi kepatuhan administrasi, kebijakan hukum dan penggunaan sumber daya yang efisien dalam operasi administrasi. *Reason for accountability* digunakan sebagai strategi administrasi untuk

menanggapi tekanan eksternal. *Accountability effects* mempengaruhi kapasitas pelayanan administrasi dan pengambilan keputusan.

Menurut Mardiasmo (2005), ada dua jenis akuntabilitas publik dilihat dari pihak penerima laporan, yaitu akuntabilitas vertikal dan akuntabilitas horizontal. Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi seperti pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerintah pusat. Akuntabilitas horizontal adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

Menurut lembaga Administrasi Negara (LAN) yang dikutip oleh BPKP, terdapat tiga jenis akuntabilitas, yaitu akuntabilitas keuangan, akuntabilitas manfaat, dan akuntabilitas prosedural.

2.3 Pengawasan di Indonesia

Lembaga pengawasan fungsional di sistem pemerintahan Indonesia ada 2 (dua), yaitu pengawasan eksternal yang merupakan mekanisme di luar eksekutif dalam rangka menegakkan akuntabilitas eksekutif kepada publik, dan pengawasan internal yang diselenggarakan oleh eksekutif untuk menegakkan ketaatan (*compliance*) eksekutif.

Untuk pengawasan eksternal pemerintah dikenal dengan nama Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan untuk pengawasan internal pemerintah lebih dikenal dengan istilah Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang terdiri dari BPKP, Inspektorat Jenderal

Kementerian/LPND, dan Inspektorat Daerah Provinsi/Kabupaten/Kota (BPKP, 2016).

Standar audit APIP pertama diterbitkan oleh Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara (MenPAN) melalui PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Standar Audit APIP yang diterbitkan oleh MenPAN perlu dilakukan pembenahan karena belum dibuat sesuai standar asosiasi profesional berdasarkan PP Nomor 60 Tahun 2008. Hal tersebut dapat terjadi karena pada tahun 2008 di Indonesia belum memiliki asosiasi profesional auditor intern pemerintah.

Pada tahun 2012, Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI) dibentuk dan tahun 2013, AAIPI menerbitkan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI). Dalam definisi audit internal yang diterbitkan SAIPI dimasukkan perubahan peran APIP secara lebih jelas dan terperinci. Standar tersebut memasukkan kegiatan konsultasi sebagai bagian dari tugas dan peran APIP meskipun tidak secara jelas mendefinisikan kegiatan tersebut.

2.4 Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT)

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 23 Tahun 2007 mengatur bahwa setiap program kegiatan pengawasan inspektorat harus dituangkan dalam bentuk Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT). PKPT adalah program kerja pengawasan tahunan inspektorat terhadap penyelenggaraan pemerintahan daerah kabupaten/kota yang harus memenuhi prinsip

keseerasian, keterpaduan, menghindari tumpang tindih dan pemeriksaan berulang-ulang, serta memperhatikan efisiensi dan efektivitas dalam penggunaan sumber daya pengawasan.

PKPT memuat hal-hal pokok yang disyaratkan yaitu ruang lingkup, sasaran pemeriksaan, Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang diperiksa, jadwal pelaksanaan pemeriksaan, jumlah tenaga, anggaran pemeriksaan dan laporan hasil pemeriksaan yang diterbitkan. Penyusunan PKPT juga harus dikoordinasikan dengan APIP agar tidak terjadi tumpang tindih objek pemeriksaan dan pemborosan sumber daya. PKPT ini sangat mutlak sebagai pedoman bagi APIP dalam melakukan pengawasan.

PKPT disusun agar dapat lebih memperhatikan dan berorientasi pada pemberian nilai tambah bagi auditi dalam meningkatkan efektivitas tata kelola, serta difokuskan pada upaya pengawasan pencapaian visi, misi dan tujuan kepala daerah (Permendagri Nomor 23 Tahun 2007).

Dalam melakukan penyusunan rencana kegiatan audit, APIP berpedoman pada SAIPI. Standar pada SAIPI tersebut terbagi atas prinsip dasar, standar umum, standar pelaksanaan, audit intern, dan standar komunikasi audit intern.

2.5 Internal Audit Capability Model (IA-CM)

Salah satu alat yang dipakai untuk mengukur efektivitas peran audit internal di sektor publik adalah Internal Audit Capability Model (IA-CM) atau disebut juga model

kapabilitas audit internal. IA-CM dikembangkan oleh *The Institute of Internal Auditor Research Foundation* (IIARF) sejak tahun 2006 dan diselesaikan menjadi model pada tahun 2009. IA-CM ini juga yang dipakai oleh BPKP untuk melakukan pendekatan penilaian kapabilitas APIP setelah melalui beberapa penyesuaian.

IA-CM merupakan kerangka kerja untuk memperkuat atau meningkatkan kinerja audit internal melalui langkah-langkah yang disusun dalam lima tingkat kapabilitas. Perbaikan dalam proses dan praktik pada setiap tahapnya memberikan dasar untuk naik ke tingkat kapabilitas berikutnya. Rumusan yang mendasari IA-CM ini merupakan proses dan praktik yang tidak dapat ditingkatkan jika tidak dilaksanakan secara terus menerus (Simanjuntak, 2015).

Model IA-CM membagi APIP menjadi lima level kapabilitas, yaitu level 1 (*initial*), level 2 (*infrastructure*), level 3 (*integrated*), level 4 (*managed*), dan level 5 (*optimizing*). Setiap level menggambarkan karakteristik dan kapabilitas unit audit internal pada level tersebut.

3. Metode Penelitian

3.1 Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan studi kasus (*case study*). Menurut Creswell (2014), penelitian kualitatif biasanya dimulai dengan suatu isu atau masalah yang kemudian dikembangkan dalam suatu pola dan teori tertentu ataupun dilakukan secara induktif.

Studi kasus merupakan kajian mendalam tentang peristiwa, lingkungan, dan situasi tertentu yang memungkinkan peneliti mengungkapkan dan memahami sesuatu hal. Dengan menggunakan metode tersebut diharapkan tujuan penelitian dapat tercapai untuk menjawab pertanyaan penelitian, karena studi kasus sesuai dengan pertanyaan penelitian yang diajukan yaitu bagaimana dan mengapa.

Kriteria ini sesuai dengan kondisi penelitian dengan tipe pertanyaan bagaimana dan mengapa, peneliti tidak memegang kendali atas objek penelitian, dan penelitian dengan fokus peristiwa kontemporer. Penelitian ini menggunakan studi kasus untuk mengevaluasi temuan penelitian, yaitu faktor-faktor yang mempengaruhi pelaksanaan konsultasi belum optimal di Inspektorat Kabupaten Paser. Peneliti akan melakukan wawancara mendalam dengan pertanyaan semi terstruktur kepada narasumber untuk mengetahui permasalahan yang timbul karena belum optimalnya peran pemberi kegiatan konsultasi di Inspektorat Kabupaten Paser.

3.2 Sumber Data

Dalam penelitian ini, jenis data yang menjadi informasi digunakan sebagai bahan penelitian ialah data primer dan data sekunder.

1. Data Primer

Data primer adalah data mentah yang langsung diperoleh dari sumber utama guna kepentingan penelitian. Data primer diperoleh langsung melalui wawancara dengan partisipan. Partisipan yang dimaksud dalam hal ini adalah pihak Inspektorat

Kabupaten Paser beserta pihak-pihak lain yang terkait dengan penelitian seperti Inspektorat Kota Samarinda sebagai acuan *benchmarking*, BPKP Perwakilan Provinsi Kalimantan Timur sebagai pihak yang memberikan penilaian mandiri kapabilitas APIP, dan Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Kabupaten Paser.

2. Data Sekunder

Data sekunder adalah data yang diperoleh secara tidak langsung oleh peneliti melalui analisis dokumen dan studi pustaka yang berhubungan dengan permasalahan penelitian.

3.3 Teknik Pengumpulan Data

Sebagai upaya pengungkapan masalah yang diteliti, diperlukan suatu teknik pengumpulan data sehingga data yang diperoleh relevan dengan permasalahan yang diteliti. Pengumpulan data dapat dilakukan dalam beberapa *setting*, sumber, dan berbagai cara (Sugiyono, 2016).

Adapun teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Wawancara

Wawancara ini dilakukan untuk memperoleh informasi-informasi yang terkait dengan penelitian yang dilakukan oleh peneliti. Dalam proses wawancara ini terdiri dari beberapa topik pertanyaan yang diajukan pada proses tanya jawab kepada pihak-pihak yang memiliki keterkaitan dengan penelitian serta memiliki wewenang untuk memberikan data dan informasi. Teknik wawancara yang dilakukan adalah dengan wawancara semi

terstruktur. Prosedur wawancara ini menggunakan pertanyaan terbuka dengan terdapat batasan tema dan alur pembicaraan. Tujuan dari wawancara ini adalah untuk memahami suatu fenomena, fleksibel dan terdapat pedoman wawancara yang dijadikan patokan dalam alur, urutan, dan penggunaan kata. Partisipan atau responden yang akan diwawancarai diantaranya sebagai berikut.

- 1) Pihak Inspektorat Kabupaten Paser yang terdiri dari Inspektur Pembantu Wilayah, Kasubbag Perencanaan Program, dan Ketua Tim Auditor sebagai pihak yang paling mengetahui terkait permasalahan penelitian;
 - 2) Organisasi Perangkat Daerah (OPD) seperti Dinas Pekerjaan Umum, perangkat kecamatan dan desa/kelurahan yang mempunyai hubungan antara auditi dan auditor;
 - 3) Koordinator Pengawas Prolap dan Pembinaan APIP (P3A) BPKP Perwakilan Provinsi Kalimantan Timur sebagai pihak yang melakukan penilaian kapabilitas APIP.
 - 4) Tim peningkatan penilaian kapabilitas APIP Inspektorat Kota Samarinda sebagai pihak yang menjadi acuan *benchmarking*.
2. Analisis Dokumen
- Analisis dokumen dilakukan dengan menganalisa dokumen yang terkait seperti Rencana

Strategis (Renstra) Inspektorat Kabupaten Paser, Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT), Dokumen Pelaksanaan Anggaran (DPA), Laporan kapabilitas APIP, serta peraturan-peraturan lainnya yang terkait dengan kebijakan pelaksanaan pengawasan pada Inspektorat Kabupaten Paser.

3.4 Analisis Data

Analisis data kualitatif terdiri dari serangkaian tugas analitik utama yaitu pengembangan kode, deskripsi dan perbandingan, kategorisasi dan konseptualisasi data, dan pengembangan teori (Hennink dkk, 2011). Tugas analitik ini saling terkait erat tidak hanya dilakukan secara melingkar dimana tugas diulang sepanjang proses analisis, namun tugas juga dilakukan bersamaan dan pada titik-titik yang berbeda dalam analisis. Siklus analitik ini kemudian dihubungkan kembali ke dalam siklus desain asli, karena pengembangan teori diinformasikan oleh konsep dan teori ilmiah dari siklus desain. Temuan induktif dari siklus analitis juga dibandingkan dengan rerangka konseptual asli studi (dikembangkan dalam siklus desain) untuk menumbuhkan konsep atau penjelasan baru terhadap teori yang ada.

3.5 Validitas Data

Validitas merupakan derajat ketepatan antara data yang terjadi pada objek penelitian dengan data yang dapat dilaporkan oleh peneliti. Dengan demikian, data yang valid adalah data “yang tidak berbeda”

antar data yang dilaporkan oleh peneliti dengan data yang sesungguhnya terjadi pada objek penelitian. Bila peneliti membuat laporan yang tidak sesuai dengan apa yang terjadi pada objek, maka data tersebut dapat dinyatakan tidak valid (Sugiyono, 2016).

Validitas data akan di uji dengan menggunakan triangulasi dan *member checking*. Triangulasi adalah teknik pemeriksaan keabsahan suatu data yang memanfaatkan sesuatu diluar data untuk keperluan pembandingan terhadap data tersebut (Creswell 2014). Jenis triangulasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah triangulasi sumber dan triangulasi teknik. Triangulasi sumber dilakukan dengan cara melakukan pengecekan data kepada beberapa sumber data dengan teknik yang sama. Triangulasi teknik dilakukan dengan cara melakukan pengecekan data kepada sumber sama dengan teknik yang berbeda seperti membandingkan data hasil wawancara dengan dokumen terkait.

Member checking adalah proses pengecekan data yang diperoleh peneliti kepada pemberi data. Tujuan *member checking* adalah untuk mengetahui seberapa jauh data yang diperoleh sesuai dengan apa yang diberikan oleh pemberi data, agar informasi yang diperoleh dan akan digunakan dalam penulisan laporan sesuai dengan apa yang dimaksud sumber data (Sugiyono 2016)

4. Hasil dan Pembahasan

4.1 Pelaksanaan Pemberian Konsultasi di Inspektorat Kabupaten Paser

Pelaksanaan kegiatan konsultasi yang dilakukan oleh inspektorat daerah tercantum dalam KPA (*Key Process Area*) APIP pemberian jasa advis (*advisory services*) pada elemen 1 peran dan layanan APIP yang tercantum dalam IA-CM. Pedoman yang dipakai oleh BPKP untuk pelaksanaan penilaian mandiri terhadap APIP ialah Perka BPKP No. 16 Tahun 2015 tentang Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas APIP pada lampiran III Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas APIP secara mandiri. Peran pemberian jasa advis (*advisory services*) mencakup kegiatan pemberian bimbingan teknis, pelatihan, dan masukan/saran sesuai dengan keahlian APIP di bidang pengendalian intern tanpa mengambil alih tugas dan tanggung jawab manajemen. Elemen 1 peran dan layanan APIP terdiri dari 4 (empat) kriteria atau indikator yang saling terkait satu sama lain. Keempat kriteria atau indikator tersebut ialah penugasan pengawasan berupa pemberian jasa advis, pengungkapan sifat jasa advis, pemberian nilai tambah bagi organisasi, dan pelaksanaan praktik independensi dan objektivitas.

1. Penugasan pengawasan berupa pemberian jasa advis

Kriteria atau indikator pertama dalam IA-CM tentang peran konsultasi atau jasa advis ialah telah melakukan penugasan pengawasan berupa pemberian jasa advis tanpa

mengambil alih tanggung jawab manajemen yang tercantum dalam elemen 1 peran dan layanan APIP. Jasa advis yang dimaksud disini mencakup pelatihan, reuiu, pengembangan sistem, penilaian pengendalian mandiri, penilaian kerja mandiri, konseling, dan pemberian nasihat. Inspektorat Kabupaten Paser dalam kriteria atau indikator ini mendapat nilai 0,5 yang berarti bahwa kegiatan penugasan pengawasan telah dilaksanakan dan tertuang dalam PKPT, tetapi untuk program dan kegiatan konsultasi sendiri belum dituangkan secara terperinci sehingga masih menjadi satu dengan penugasan pengawasan lainnya.

Setiap program kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh inspektorat daerah baik provinsi, kota maupun kabupaten harus dituangkan dalam bentuk Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT). Proses pelaksanaan konsultasi di Inspektorat Kabupaten Paser dimulai dengan penyusunan peran konsultasi ke dalam PKPT. Peran konsultasi yang tercantum di dalam PKPT menjadi acuan dasar setiap pelaksanaan kegiatan pengawasan baik kegiatan pemberi keyakinan dan kegiatan pemberian konsultasi. PKPT merupakan dokumen yang wajib dibuat oleh inspektorat sebagai pedoman atau dasar dalam melaksanakan kegiatannya sehari-hari selama setahun ke depan.

PKPT tercantum dalam Permendagri Nomor 23 Tahun 2007. PKPT memuat beberapa hal-hal pokok yang disyaratkan seperti ruang lingkup, sasaran objek pemeriksaan, organisasi atau instansi yang akan diperiksa, jadwal pelaksanaan

pemeriksaan, jumlah tenaga atau SDM yang diperlukan, jumlah anggaran yang akan dialokasikan, dan laporan hasil pemeriksaan yang akan diterbitkan.

Tahap pertama yang dilakukan dalam proses pelaksanaan konsultasi ialah menentukan kegiatan pengawasan yang akan dilaksanakan dan tercantum dalam PKPT, baik kegiatan pemberi keyakinan dan kegiatan pemberian konsultasi. Penentuan kegiatan pengawasan tersebut terutama kegiatan pemberian konsultasi selalu cenderung sama setiap tahunnya. Setiap tahunnya, selama ini penentuan kegiatan yang ada di dalam PKPT Inspektorat Kabupaten Paser selalu sama atau mencontoh kegiatan yang telah dilaksanakan pada tahun sebelumnya. Kegiatan tersebut dapat dilihat pada PKPT Inspektorat Kabupaten Paser Tahun 2016-2017 yang jenisnya selalu sama seperti pemeriksaan reguler, pemeriksaan khusus/kasus, tindak lanjut hasil temuan, reuiu LK, dan evaluasi LAKIP. Untuk kegiatan khusus peran pemberian konsultasi belum secara terperinci di uraikan dalam PKPT. Pemberian konsultasi masih dimasukkan secara umum bersamaan dengan kegiatan pemeriksaan reguler.

2. Pengungkapan jasa advis

Kriteria atau indikator kedua ialah telah memiliki *internal audit charter* yang mengungkapkkan mengenai sifat jasa advis yang dapat diberikan APIP saat ini, dan mencantumkan jenis-jenis jasa advis (*advisory services*) yang dapat dilakukan APIP. Untuk kriteria atau indikator ini, Inspektorat Kabupaten Paser mendapat nilai 0,5

yang berarti bahwa Inspektorat Kabupaten Paser telah membuat dan menyusun *internal audit charter* (IAC) tetapi tidak membuat program dan kegiatan konsultasi yang terperinci di dalamnya sehingga hanya mendapat nilai 0,5 karena baru melaksanakan sebagian indikator kedua. Inspektorat Kabupaten Paser sendiri baru membuat IAC pada tahun 2017, dimana pada tahun-tahun sebelumnya memang belum pernah disusun atau dibuat IAC beserta jenis-jenis jasa advisnya.

Pengungkapan sifat jasa advis yang dilakukan oleh Inspektorat Kabupaten Paser masih sebatas pembuatan IAC secara umum tanpa disertai jenis-jenis jasa advis yang terperinci.

3. Pemberian nilai tambah bagi organisasi

Kriteria atau indikator ketiga yang terdapat dalam elemen 1 peran dan layanan APiP yang terdapat dalam IA-CM ialah jasa advis yang diberikan memberikan memberi nilai tambah bagi organisasi. Nilai tambah bagi organisasi yang dimaksud di sini ialah mekanisme pemberian jasa advis dilakukan sudah sesuai dengan panduan/pedoman atau SOP yang ada sehingga bisa memberikan rekomendasi yang dapat memberikan nilai tambah bagi organisasi.

Inspektorat Kabupaten Paser masih belum mendapat nilai untuk kriteria atau indikator ini, yang berarti Inspektorat Kabupaten Paser sama sekali belum melaksanakan semua kegiatan dalam indikator ketiga ini. Permasalahan yang dihadapi Inspektorat Kabupaten Paser ialah belum sepenuhnya paham dan mengerti tentang peran

konsultasi yang dapat memberi nilai tambah bagi organisasi. Pengertian inspektorat dengan hanya memberikan saran kepada objek pemeriksaan itu sudah cukup untuk memberikan nilai tambah bagi organisasi, tetapi inspektorat tidak melakukan analisis yang mendalam tentang profil objek pemeriksaan dan risiko dari objek pemeriksaan tersebut. Masing-masing objek pemeriksaan mempunyai karakteristik sendiri-sendiri yang antar satu objek dengan objek yang lain belum tentu memiliki kesamaan tentang profil dan risiko yang dihadapi.

4. Praktik independensi dan objektivitas

Indikator keempat yang tidak kalah penting dengan indikator-indikator sebelumnya ialah telah melaksanakan praktik-praktik yang menjamin bahwa independensi dan objektivitas tidak tercederai pada saat pemberian jasa advis atau konsultasi. Pembuktian adanya independensi dan objektivitas dapat diperoleh melalui surat pernyataan independensi dan objektivitas yang dibuat oleh auditor setelah selesai melakukan kegiatan pemberian konsultasi, ditambah dengan adanya kuesioner kepuasan kepada pelanggan/objek pemeriksaan terhadap pelayanan jasa advis yang diberikan oleh auditor.

Inspektorat Kabupaten Paser sendiri untuk indikator keempat ini masih belum mendapat nilai, yang berarti inspektorat sendiri belum melaksanakan semua kegiatan yang terdapat dalam indikator keempat. Pemahaman inspektorat bahwa dengan Pakta Integritas saja sudah

cukup mewakili independensi dan objektivitas membuat inspektorat belum melakukan pendokumentasian yang baik terhadap independensi dan objektivitas.

4.2 Faktor-faktor Yang Menjadi Penyebab Konsultansi Belum Optimal

Faktor-faktor yang menyebabkan Inspektorat Kabupaten Paser belum melaksanakan kegiatan konsultansi secara optimal dapat dilihat sebagai berikut.

1. Kurangnya pengembangan kompetensi Sumber Daya Manusia (auditor)

Lemahnya proses penyusunan pemberian jasa advis terlihat pada proses penyusunan PKPT dan *internal audit charter* yang belum disusun secara baik dan terperinci. Proses penyusunan yang selalu sama setiap tahunnya tanpa ada perubahan yang signifikan disebabkan karena auditor belum melakukan analisis kebutuhan dan pemetaan risiko objek pemeriksaan sehingga menyebabkan proses penyusunan kegiatan konsultansi menjadi kurang optimal.

Perbedaan persepsi pemahaman dari APIP tentang pemberian kegiatan konsultansi menjadi kendala tersendiri. Perubahan peran APIP dari yang sebelumnya hanya sebagai pemberi keyakinan bertambah menjadi pemberi kegiatan konsultansi seharusnya bisa diselesaikan jika pengembangan kompetensi APIP dilaksanakan secara baik. Kompetensi yang masih kurang dari auditor membuat auditor belum bisa merumuskan perencanaan

penyusunan kegiatan konsultansi dalam PKPT dan *internal audit charter* secara baik dan benar. Dengan kurangnya kompetensi dari auditor menyebabkan juga tidak adanya nilai tambah bagi organisasi.

2. Kurangnya jumlah auditor

Kurangnya jumlah auditor membuat tidak maksimalnya kinerja mereka, karena dengan jumlah auditor yang sedikit membuat jadwal penugasan pengawasan menjadi lebih padat.

Jumlah personil auditor Inspektorat Kabupaten Paser hanya 21 orang termasuk P2UPD dengan jumlah objek pemeriksaan sebanyak 53 OPD dan 139 desa. Jika di rata-rata, jumlah objek pemeriksaan yang harus diperiksa sebanyak 15 hingga 16 objek pemeriksaan setiap bulannya. Tentu saja hal ini akan membuat auditor menjadi lebih sulit dalam meningkatkan kualitas pelaksanaan kegiatan konsultansi. Belum lagi dengan pembagian tugas pengawasan lainnya atau kegiatan *assurance* seperti pemeriksaan reguler ataupun pendampingan laporan keuangan.

3. Pedoman atau kebijakan pengawasan masih kurang

Kebijakan yang dipakai oleh inspektorat adalah kebijakan umum yang dipakai semua APIP di Indonesia, yaitu PP No 60 Tahun 2008 dan Permenpan No. PER/05/M.PAN/03/2008. Pedoman atau kebijakan ini dalam penyusunannya masih berfokus pada kegiatan *assurance* atau kegiatan pemberi keyakinan saja, belum mengatur secara lengkap tentang kegiatan pemberi konsultansi.

Dengan membuat pedoman atau kebijakan pengawasan daerah sendiri diharapkan program dan kegiatan konsultasi bisa berjalan dengan optimal karena sudah mengenal karakteristik dari objek pemeriksaan yang ada.

4. Hubungan antara inspektorat dan objek pemeriksaan masih kurang kuat

Perubahan peran APIP dari yang sebelumnya hanya sebatas peran pemberi keyakinan bertambah meluas menjadi peran pemberian konsultasi dapat memberi nilai tambah bagi organisasi. Perubahan peran APIP dari peran lama menjadi peran baru yang dituangkan dalam PP No. 60 Tahun 2008 membutuhkan waktu yang panjang untuk dapat direalisasikan dengan baik dan sempurna. Target dari perubahan peran APIP ialah adanya agen perubahan dalam reformasi birokrasi yang terjadi di dalam pemerintahan.

Kegiatan konsultasi melibatkan banyak hal dalam pelaksanaannya mulai dari perencanaan sampai ke pelaksanaan kegiatan konsultasi itu sendiri. Salah satu kegiatan penting dari kegiatan konsultasi adalah adanya analisis kebutuhan dan risiko sehingga dapat menentukan kebutuhan konsultasi untuk masing-masing objek pemeriksaan secara tepat dan baik. Selama ini, objek pemeriksaan masih belum paham peran inspektorat sebenarnya setelah terbitnya PP No. 60 Tahun 2008. Objek pemeriksaan kadang hanya mengerti kalau tugas atau peran inspektorat hanya sebatas melakukan audit atau memeriksa saja tanpa

mengetahui peran baru inspektorat sebagai pemberi konsultasi.

Hubungan antara inspektorat dengan objek pemeriksaan masih kurang kuat disebabkan oleh persepsi objek pemeriksaan terhadap inspektorat pada peran lamanya sebagai peran pemberi keyakinan atas pengawasan kepada objek pemeriksaan. Objek pemeriksaan selama ini cenderung menghindari inspektorat karena peran lama inspektorat sebagai “*watchdog*” atau hanya mencari-cari kesalahan dari objek pemeriksaan.

5. Kesimpulan dan Rekomendasi

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan evaluasi dari pembahasan sebelumnya, kesimpulan dari penelitian adalah sebagai berikut:

1. Proses kegiatan konsultasi pada Inspektorat Kabupaten Paser apabila dievaluasi dengan menggunakan kerangka IA-CM pada elemen 1 peran dan layanan APIP dibagi menjadi empat indikator. Secara umum hasilnya menunjukkan bahwa Inspektorat Kabupaten Paser belum optimal dalam menjalankan kegiatan konsultasi sesuai dengan pedoman yang terdapat dalam kerangka IA-CM. Dari empat indikator yang ada pada IA-CM yaitu penugasan pengawasan berupa pemberian jasa advis, pengungkapan jasa advis, pemberian nilai tambah bagi organisasi, dan praktik independensi dan objektivitas hanya dua indikator pertama yang mendapat nilai 0,5 (sebagian) sedangkan indikator

ketiga dan keempat masih belum mendapat nilai. Masih ada beberapa komponen yang belum dijalankan secara optimal seperti belum melaksanakan analisis perencanaan penyusunan kebutuhan dan risiko objek pemeriksaan dengan baik, belum memberikan nilai tambah bagi organisasi, serta pendokumentasian kegiatan konsultasi yang belum terkelola dengan baik.

2. Faktor-faktor yang menyebabkan peran konsultasi belum diterapkan secara optimal di Inspektorat Kabupaten Paser yaitu berupa kurangnya pengembangan kompetensi sumber daya manusia (auditor), kurangnya jumlah auditor, pedoman atau kebijakan pengawasan yang masih kurang, dan hubungan antara inspektorat dan objek pemeriksaan masih kurang kuat.

5.2 Rekomendasi

Berdasarkan kesimpulan yang telah diuraikan di atas, rekomendasi perbaikan untuk mengoptimalkan peran pemberian konsultasi pada Inspektorat Kabupaten Paser sebagai berikut:

1. Meningkatkan kompetensi fungsional auditor.

Kompetensi fungsional auditor setiap tahun juga harus ditingkatkan dengan berbagai pelatihan atau bimbingan teknis. Pelatihan atau bimbingan teknis ini diharapkan lebih berfokus kepada peran baru APIP tentang kegiatan pemberian konsultasi dan peningkatan terhadap

profesionalitas auditor itu sendiri. Dengan kompetensi auditor yang lebih baik dan bagus diharapkan dalam setiap penyusunan program dan kegiatan konsultasi yang ada di PKPT maupun *internal audit charter* disusun berdasarkan analisis kebutuhan dan risiko dari masing-masing objek pemeriksaan.

2. Menambah jumlah personil auditor.

Inspektorat dapat mengajukan permohonan untuk penambahan jumlah auditor (SDM) ke Badan Kepegawaian Daerah (BKD) karena alasan yang sangat mendesak untuk melakukan perbaikan dalam tata kelola pemerintahan. Jumlah personil auditor yang kurang menyebabkan beban kerja yang ditanggung oleh auditor yang ada menjadi lebih tinggi karena jadwal penugasan pengawasan yang padat. Koordinasi dengan BKD diperlukan untuk menentukan berapa jumlah kebutuhan pegawai terutama auditor yang dibutuhkan inspektorat.

3. Penyusunan pedoman dan kebijakan pengawasan daerah.

Inspektorat Kabupaten Paser seharusnya sudah membuat pedoman atau SOP pelaksanaan kegiatan pemberian konsultasi sendiri. Pedoman atau SOP kegiatan pemberian konsultasi meliputi dari penyusunan perencanaan hingga pelaporan setiap kegiatan konsultasi yang telah dilaksanakan. Analisis kebutuhan dan risiko objek pemeriksaan menjadi salah satu

hal penting yang harus diperhatikan dalam penyusunan pedoman atau SOP tersebut, sehingga kegiatan konsultasi yang dilakukan akan lebih aktif menjangkau objek pemeriksaan bukan hanya menunggu kegiatan yang berasal dari inisiatif objek pemeriksaan itu sendiri. Kebijakan pengawasan daerah sendiri juga perlu dibuat. Selama ini kebijakan pengawasan masih memakai Permendagri No.23 tahun 2007 dan PP No. 60 tahun 2008 yang masih belum mengatur secara detail tentang kebijakan pengawasan daerah terutama tentang kegiatan pemberian konsultasi sehingga pemberian nilai tambah bagi organisasi belum terlihat jelas hasilnya.

4. **Membangun hubungan kemitraan dengan objek pemeriksaan (klinik konsultasi)**

Persepsi objek pemeriksaan selama masih menganggap inspektorat datang hanya untuk memeriksa atau mengaudit keuangan dan mencari – cari kesalahan dari objek pemeriksaan. Masih banyak objek pemeriksaan yang belum mengetahui tentang peran baru inspektorat dalam kegiatan pemberian konsultasi. Mendirikan klinik konsultasi sehingga dapat memberikan konsultasi yang optimal kepada objek pemeriksaan merupakan salah satu hal yang bisa dilakukan oleh inspektorat. Inspektorat diharapkan lebih proaktif dalam melakukan kegiatan konsultasi. Objek

pemeriksaan bisa bertemu dan konsultasi setiap saat tanpa adanya rasa takut terhadap inspektorat. Perlu juga adanya pelatihan atau bimbingan teknis rutin yang diselenggarakan oleh inspektorat dalam waktu-waktu tertentu secara kontinu.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A.A., Elder, R.J., Beasley, M.S., 2008. *Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach*, 15th ed. Pearson Education Intenational, Inc, New Jersey.
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013. *Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI)*. Jakarta.
- Akbar, Rusdi., Pilcher, R.A., Perrin, Brian., 2012. *Performance Measurement in Indonesia: The Case of Local Government*, Pacific Accounting Review. Vol. 24, No. 3, pp. 262-291.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, 2016. *Laporan Penilaian Kapabilitas APIP*.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, 2015. Peraturan Kepala BPKP Nomor 6 Tahun 2015 tentang *Grand Design* Peningkatan Kapabilitas APIP Tahun 2015-2019.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, 2015. Peraturan Kepala BPKP Nomor 16 Tahun 2015 tentang Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas APIP.

- Bastian, I., 2001. *Akuntansi Sektor Publik Indonesia*. Pusat Pengembangan Akuntansi, Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada.
- Bastian, I., 2014. *Audit Sektor Publik*. Edisi ke-3, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Brinkerhoff, Robert., 2003. *The Success Case Method*. Berrett-Koehler, San Francisco.
- Creswell, J., 2014. *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Method Approaches*, 4th Edition. SAGE, Thousand Oaks California.
- Harun., An, Yi., Kahar, Abdul., 2013. *Implementation and Challenges of Introducing NPM and Accrual Accounting in Indonesian Local Government: Money and Management*.
- Hennink, M., Hutter, I., Bailey, A., 2011. *Qualitative Research Methods*, 1st Edition. SAGE, California.
- Inspektorat Kabupaten Paser, 2016. Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT).
- Inspektorat Kabupaten Paser, 2016. Rencana Strategik (Renstra) Tahun 2016-2021 Inspektorat Kabupaten Paser.
- Kalembu, C.D., 2016. *Evaluasi Peran Inspektorat Kabupaten Sumba Barat Daya Sebagai Aparat Pengawas Intern Pemerintah*. Program Studi Magister Akuntansi Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta. Tesis.
- Kementerian Dalam Negeri, 2007. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 23 Tahun 2007 tentang Pedoman Tata Cara Pengawasan atas Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.
- Kementerian Pendayagunaan dan Aparatur Negara, 2008. PER/05/M.PAN03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.
- Kent, D., Sherer, M., Turley, S., 1985. *Current Issues in Auditing*, Harper & Row Publisher. London.
- Mardiasmo., 2005. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi, Yogyakarta.
- Moeller, R., 2009. *Brink's Modern Internal Auditing*. John Wiley & Sons Inc, New York.
- Rahmat, S., 2010. *Analisis Peran Inspektorat Jenderal Sebagai Aparat Pengawasan Internal Kementerian/Lembaga Dalam Meningkatkan Kualitas Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (Studi pada Kementerian Keuangan)*. Program Studi Magister Akuntansi Universitas Indonesia, Jakarta. Tesis
- Ramamoorti, S., 2016. *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1 - 23.
- Republik Indonesia, 2015. Peraturan Presiden Nomor 2 Tahun 2015 tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) Tahun 2015-2019.
- Republik Indonesia, 2004. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004

- tentang Perbendaharaan Negara.
- Republik Indonesia, 2008. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Roberts, J., Scapens, R., 1985. *Accounting, Organizations and Society* . Volume 10, Issue 4, 443-456.
- Sawyer, B. I., 2005. *Sawyer Internal Auditing*. 5th Edition, Ssalemba Empat. Jakarta.
- Selim, G., Woodward, S., Allegrini, M., 2009. *Internal Auditing and Consulting Practice: A Comparison between UK/Ireland and Italy*. Int. J. Audit. 13, 9–25.
- Simanjuntak, B.H., 2015. *Grand Desain Peningkatan Kapabilitas APIP*. Dipaparkan dalam Rapat Koordinasi Nasional Pengawasan Intern Pemerintah.
- Sinclair, Amanda., 1995. *The Chameleon of Accountability: Forms and Disclosure, Accounting, Organization, and Society*.
- Sugiyono, 2016. *Memahami Penelitian Kualitatif*. Alfabeta, Bandung.
- Suriza, N., 2017. *Analisis Peranan Inspektorat Dalam Menjalankan Fungsi Pengawas Intern Pemerintah (Studi Kasus Pada Inspektorat Kabupaten Gunungkidul)*. Program Studi Magister Akuntansi Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta. Tesis
- Susetya, C.M., 2016. Perwujudan Peran Aparat Pengawasan Intern Yang Efektif.
- The Institute of Internal Auditors, 2012. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.
- The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009. *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for Public Sector*.
- Wang, X., 2002. *Assessing Administrative Accountability*. Volume 3 issue 3, 350-370, SAGE.
- Yakobus., 2008. *Implementasi Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah Berdasarkan PP Nomor 79 Tahun 2005 di Kabupaten Sanggau*. Program Magister Ilmu Hukum Universitas Diponegoro, Semarang. Tesis
- Yin, R.K., 2014. *Studi Kasus: Desain dan Metode*. Rajawali Pers, Jakarta.