

Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Transparansi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Diana Sari

Doctoral Candidat at Padjadjaran University Bandung
Lecturer of Faculty Economy at Widyatama University

ABSTRACT

Transparency of financial reporting area will be the initial foundation for good governance, especially in the financial accountability that comes from public funds to improve public trust in government in the public financial management. To improve transparency of local government financial statements, the need to be implemented internal controls to avoid fraud actions. With good internal controls, transparency of local government financial reports expected can be realized. This study used descriptive analytical research method. Based on statistical analysis of the obtained coefficients of determination 51.22% with a significance level of 5%. The results of this study concluded that the internal control affecting the transparency of financial statements.

Key words: Internal controls, transparency, good government governance

PENDAHULUAN

Tata kelola yang baik (*good governance*) merupakan isu yang paling mengemuka dalam pengelolaan administrasi publik dewasa ini. Pola-pola lama penyelenggaraan pemerintahan tidak sesuai lagi dengan tatanan masyarakat saat ini. Tuntutan masyarakat kepada pemerintah untuk menyelenggarakan pemerintahan yang baik harus direspon oleh pemerintah dengan melakukan perubahan-perubahan yang mengarah pada terwujudnya penyelenggaraan pemerintahan yang baik.

Tantangan untuk merealisasikan tujuan diatas sangatlah berat, mengingat perilaku usaha dan pelayanan publik yang dilakukan pemerintah selama kurun waktu yang sangat panjang telah tercemar dengan berbagai bentuk tindakan, kegiatan, dan modus usaha yang tidak sehat yang bermuara pada praktek korupsi, kolusi, dan nepotisme yang telah menjadikan Indonesia sebagai salah satu negara terkorup sebagaimana yang diperlihatkan dari hasil survei yang dilakukan oleh *Transparency International* (TI) dari tahun 2006 sampai dengan tahun 2010 sebagaimana terlihat pada tabel 1. Tingkat korupsi yang tinggi mencerminkan birokrasi yang buruk yang berarti pula bahwa implementasi *good governance* masih jauh dari harapan.

Dalam rangka mewujudkan *good governance* baik dalam proses pengelolaan keuangan, penyajian laporan keuangan serta akuntabilitas keuangan pemerintah, telah dikeluarkan paket peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara yang meliputi UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara beserta peraturan-peraturan pendukungnya. Paket peraturan perundang-undangan tersebut menggambarkan keseriusan jajaran pemerintah dan DPR untuk memperbaiki pengelolaan, pencatatan, pertanggungjawaban, dan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan pemerintah baik di tingkat pusat maupun daerah.

Tabel 1.1
Indeks Persepsi Korupsi
Di Beberapa Negara Asia Tenggara

Negara	Indeks Persepsi Korupsi				
	2006	2007	2008	2009	2010
Singapore	9,4	9,3	9,2	9,2	9,3
Malaysia	5,0	5,1	5,1	4,5	4,4
Thailand	3,6	3,3	3,5	3,4	3,5
Indonesia	2,4	2,3	2,6	2,8	2,8
Phillipine	2,5	2,5	2,3	2,4	2,4

Sumber : *Transparency International* (2006-2010)

Praktik pemerintahan yang baik juga dapat meningkatkan iklim keterbukaan, integritas, dan akuntabilitas sesuai dengan prinsip-prinsip dasar *good governance* pada sektor publik. Pertama, keterbukaan memang sangat diperlukan untuk meyakinkan bahwa stakeholders memiliki keyakinan dalam proses pengambilan keputusan dan tindakan terhadap institusi pemerintah dan terhadap pengelolaan kegiatan oleh instansi pemerintah tersebut. Iklim keterbukaan yang diciptakan melalui proses komunikasi yang jelas, akurat, dan efektif dengan pihak stakeholders dapat membantu proses pelaksanaan suatu kegiatan secara tepat waktu dan efektif.

Kedua, integritas mencakup dua hal pokok yaitu kejujuran dan kelengkapan informasi yang disampaikan kepada masyarakat terhadap pengelolaan sumber daya, dana, dan urusan publik. Dalam

organisasi, integritas ini tercermin pada prosedur pengambilan keputusan dan kualitas pelaporan keuangan dan kinerja yang dihasilkan dalam suatu periode tertentu.

Ketiga, akuntabilitas yang merupakan bentuk pertanggungjawaban setiap individu maupun secara organisatoris pada institusi publik kepada pihak-pihak luar yang berkepentingan atas pengelolaan sumber daya, dana, dan seluruh unsur kinerja yang diamanatkan kepada mereka.

Secara umum, ketiga prinsip *good governance* tersebut di atas tercermin secara jelas dalam proses penganggaran, pelaporan keuangan, dan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana tercantum dalam ketiga paket perundang-undangan di bidang keuangan negara tersebut.

Data hasil pemeriksaan BPK RI semester II tahun 2009 atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) disajikan dalam tiga kategori yaitu opini, sistem pengendalian intern (SPI) dan kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan. Saat ini perkembangan kualitas laporan keuangan serta akuntabilitas atas LKPD belum sebagaimana yang diharapkan, hal ini terlihat dari opini atas LKPD yang diberikan oleh BPK RI masih ada yang mendapatkan opini *disclaimer* atau tidak memberikan pendapat. Berikut ini perkembangan opini LKPD tahun 2006–2008.

Berdasarkan data hasil pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten Kota di Propinsi Jawa Barat diketahui bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan adalah (1) penyajian laporan keuangan sesuai SAP dan tindak lanjut atas temuan pemeriksaan BPK dan komitmen untuk memantau pelaksanaan SPI; (2) Pengendalian Internal terutama pengendalian untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan, (3) Pemeriksaan keuangan oleh BPK RI terutama terkait dengan koreksi yang disampaikan oleh BPK RI agar LKPD disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah dan rekomendasi-rekomendasi untuk memperbaiki kelemahan dalam sistem pengendalian internal.

Tabel 2
Perkembangan Opini LKPD tahun 2006 – 2008

LKPD	OPINI								JUMLAH
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
Tahun 2006	3	1	327	70	28	6	105	23	463
Tahun 2007	4	1	283	60	59	13	122	26	468
Tahun 2008	12	3	324	67	31	6	115	24	482

Sumber: IHPS BPK RI Semester II tahun 2009

Dari hasil evaluasi atas sistem pengendalian intern yang dilakukan oleh BPK RI terungkap kasus-kasus kelemahan pengendalian intern yang dikelompokkan sebagai (a) kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, (b) kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, dan (c) kelemahan struktur pengendalian intern.

Salah satu tujuan yang ingin dicapai dengan penerapan sistem pengendalian intern adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai terkait keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah. Sistem pengendalian intern tersebut harus memuat prosedur rekonsiliasi antara data transaksi keuangan yang diakuntansikan oleh Pengguna Anggaran/Kuasa Pengguna Anggaran dengan data transaksi keuangan yang diakuntansikan oleh Bendahara Umum Negara/Daerah (PP No.8 tahun 2006).

Kewajiban tentang penyelenggaraan sistem pengendalian intern di masing-masing entitas pelaporan dan akuntansi tersebut semakin dipertegas dengan terbitnya Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 tahun 2008 yang secara eksplisit mengatur apa yang dinamakan dengan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang secara konsep banyak mengacu kepada definisi pengendalian intern menurut *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO).

Menurut PP No.60 tahun 2008 tersebut, SPIP didefinisikan sebagai sistem pengendalian intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. SPIP tersebut memiliki beberapa unsur yang dilaksanakan menyatu dan menjadi bagian integral dari kegiatan instansi pemerintah, yang terdiri dari unsur lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian intern (PP No.60 tahun 2008).

Menurut PP No.60 tahun 2008, salah satu komponen dalam lingkungan pengendalian yang wajib diciptakan dan dipelihara sehingga menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern adalah melalui perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif tersebut diantaranya sekurang-kurangnya harus memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah; memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah; dan memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah, terutama terhadap perwujudan transparansi laporan keuangan daerah. Terwujudnya transparansi laporan keuangan daerah akan menjadi landasan awal bagi tata kelola pemerintahan yang lebih baik dan segala

pertanggungjawaban keuangan yang berasal dari dana masyarakat akan berjalan lancar seiring kepercayaan masyarakat terhadap pemerintahan dalam bidang pengelolaan keuangan Negara.

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan, penulis memandang penting untuk melakukan penelitian yang dituangkan dengan penelitian **“Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Transparansi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah”**

LANDASAN TEORI

Pengertian Pengendalian Intern

Berdasarkan *Internal Control – Integrated Framework* yang diterbitkan oleh *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* (1994), Pengendalian intern didefinisikan sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan komisaris, direksi atau top manajemen, personel-personel lainnya, yang dirancang untuk mendapatkan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tujuan dalam hal-hal berikut:

- a. Keandalan dari pelaporan keuangan
- b. Kepatuhan terhadap Undang-Undang dan peraturan yang berlaku
- c. Efektivitas dan Efisiensi operasi

Konsep-konsep dasar yang terkandung dalam definisi *COSO* adalah sebagai berikut:

- a. Pengendalian Intern adalah suatu proses untuk mencapai tujuan tertentu. Pengendalian intern terdiri dari serangkaian pengawasan yang melekat dan terintegrasi dalam infrastruktur suatu usaha.
- b. Pengendalian intern dipengaruhi oleh manusia. Pengendalian intern bukan hanya terdiri dari pedoman, kebijakan, dan Formulir namun dijalankan oleh orang setiap jenjang organisasi yang mencakup dewan komisaris, manajemen, dan personel lainnya
- c. Pengendalian intern hanya diharapkan mampu memberikan keyakinan memadai, bukannya keyakinan penuh, bagi manajemen dan dewan komisaris satuan usaha karena adanya kelemahan bawaan yang melekat pada seluruh sistem pengendalian intern dan manfaat yang bersangkutan dengan penetapan pengendalian tersebut.
- d. Pengendalian intern adalah alat untuk mencapai tujuan-tujuan dalam berbagai hal yang satu sama lain saling tumpang tindih yaitu pelaporan keuangan, kesesuaian dan operasi.

Dari beberapa pengertian tersebut, nampak bahwa pengendalian intern merupakan pengendalian kegiatan (operasional) perusahaan yang dilakukan pimpinan perusahaan untuk mencapai tujuan secara efisien, yang terdiri dari kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang ditetapkan untuk mencapai tujuan tertentu dari operasi perusahaan.

Pengendalian intern yang digunakan dalam sebuah entitas merupakan faktor yang menentukan keandalan laporan keuangan yang dihasilkan oleh entitas tersebut (Baihaqi, 2004). Oleh karena itu sebelum auditor melakukan audit secara mendalam atas informasi yang tercantum dalam laporan keuangan harus memahami terlebih dahulu pengendalian intern.

Pengendalian intern (*internal control*) sebagai suatu sarana yang diciptakan oleh dan untuk kepentingan organisasi sejalan dengan definisi yang dikemukakan oleh *Committee on Auditing Procedure dari American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* (Sawyer, 2003 : 81) sebagai berikut :

“Internal Control comprises the plan of organization on and all of coordinate methods and measures adopted within a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage to prescribed managerial policies.”

Konrath (2002:205), mengutip AICPA Professional Standards, mendefinisikan pengendalian intern sebagai berikut :

“The process effected by an entity’s board of directors, management, and other personel designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories :

1. *Operations Controls – relating to the effective and efficiency use of the entity’s resources;*
2. *Financial reporting controls – relating to the preparation of reliable published financial statement ; and*
3. *Compliance control – relating to the entity’s compliance with applicable laws and regulations”.*

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) yang terdiri dari *the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, *the American Association (AAA)*, *the Institute of Internal Auditors (IIA)*, *the Institute of Management Accountants (IMA)*, dan *the Financial Executives Institute (FEI)* memberikan pengertian *internal control* sebagai berikut :

“Internal control is broadly defined as a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories :

- Effectiveness and efficiency of operation,
- Reliability of financial reporting, and
- Compliance with applicable laws and regulations” (COSO,1994 :3)

Pengendalian intern terdiri atas lima komponen yang meliputi : (1) *Control environment*, (2) *Risk Assesment* ; (3) *Control activities* ; (4) *Information and communication* ; (5) *Monitoring* (COSO, 1994 ; Konrath, 2002 ; Whittington, 2001 : 242).

COSO mengenalkan bahwa terdapat 5 (lima) komponen kebijakan dan prosedur yang didesain dan diimplementasikan untuk memberikan jaminan bahwa tujuan pengendalian intern dapat dicapai. Kelima komponen pengendalian intern tersebut adalah:

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*).

Komponen ini meliputi tindakan, kebijakan dan prosedur yang menggambarkan:

- a. Integritas dan nilai etika
- b. komitmen terhadap kompetensi
- c. Kebijakan dan praktik sumber daya manusia
- d. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab
- e. Filosofi manajemen dan gaya operasi
- f. Dewan direksi dan partisipasi komite audit
- g. Struktur organisasi

contoh: *code of conduct*, pemberian dan pemisahan fungsi wewenang dan tanggung jawab, *job description*, dan kebijakan sumber daya manusia seperti pelatihan dan kompensasi

2. Penilaian Risiko Manajemen (*Management Risk Assessment*)

Perusahaan harus mewaspadai dan mengelola risiko yang dihadapinya. Perusahaan harus menetapkan tujuan, terintegrasi dengan penjualan, produksi, pemasaran, keuangan dan aktivitas-aktivitas lainnya sehingga organisasi beroperasi secara harmonis. Perusahaan juga harus menetapkan mekanisme untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan mengelola risiko-risiko terkait.

Contoh: penggunaan *Key Performance Indicator (KPI)*, survey kepuasan *customer*, dan *Balance Score Card (BSC)*.

3. Sistem Komunikasi dan Informasi Akuntansi (*Accounting Information and Communication System*).

Komunikasi informasi tentang operasi pengendalian intern memberikan substansi yang dapat digunakan oleh manajemen untuk mengevaluasi efektifitas kontrol dan untuk mengelola operasinya.

Keakuratan dan ketepatan informasi dibutuhkan guna mengambil suatu keputusan. Selain itu dengan sistem informasi dan komunikasi memungkinkan karyawan perusahaan mendapatkan dan menukar informasi yang diperlukan untuk melaksanakan, mengelola, dan mengendalikan operasinya.

Contoh: *Staff meeting* bulanan, *news letter* dari perusahaan, dan *process for escalation of issues*.

4. Aktivitas Pengendalian (*Controll Activities*)

Aktivitas pengendalian merupakan kebijakan dan prosedur yang membantu meyakinkan bahwa tindakan yang diperlukan diambil untuk menghadapi risiko-risiko yang terkait dalam mencapai tujuan satuan usaha (entitas).

Contoh: Rekonsiliasi, protek *user-ID* dan *password* dan verifikasi tandatangan atas penarikan cek.

5. Pemantauan (*Monitoring*).

Keseluruhan proses harus dimonitor, dan dibuat perubahan bila diperlukan. Dengan cara ini, sistem dapat bereaksi secara dinamis, berubah sering dengan perubahan kondisi.

Contoh: *Ongoing review of operations*, penilaian kinerja karyawan dan *exception reporting*.

Pengendalian intern mempunyai tujuan untuk mendapatkan data tepat dan dapat dipercaya, melindungi harta atau aktiva perusahaan, dan meningkatkan efektivitas anggota perusahaan sehingga perusahaan dapat berjalan sesuai dengan tujuan yang ditetapkan. Tujuan pengendalian menurut Mulyadi (2002:180) adalah :

“ Tujuan pengendalian intern adalah untuk memberikan keyakinan memadai dalam pencapaian tiga golongan tujuan :

- 1) Keandalan Informasi,
- 2) Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku
- 3) Efektivitas dan efisiensi operasi.”

Dari uraian di atas dapat dijelaskan bahwa tujuan yang ingin dicapai dari pengendalian intern adalah keandalan informasi keuangan, dimana pengendalian intern ditujukan untuk memberikan keyakinan memadai bahwa laporan keuangan harus disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi di Indonesia, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku dan peningkatan kegiatan operasi secara efektif dan efisien.

Dalam konteks penyelenggaraan pemerintahan, melalui Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 pemerintah menetapkan adanya suatu sistem pengendalian intern yang harus dilaksanakan, baik pada tingkat pemerintah pusat maupun daerah. Sistem pengendalian intern dimaksud adalah suatu 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. Sistem pengendalian intern tersebut berguna untuk mengendalikan kegiatan pemerintahan dalam rangka mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel.

Pemberlakuan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) tersebut didasari kebutuhan akan adanya suatu sistem yang dapat memberi keyakinan memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan pada suatu instansi pemerintah dapat mencapai tujuannya secara efisien dan efektif, melaporkan pengelolaan keuangan negara secara andal, mengamankan aset negara, dan mendorong ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Unsur SPIP yang diadaptasi dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 meliputi:

- a. Lingkungan pengendalian, yakni pimpinan instansi pemerintah dan seluruh pegawai harus menciptakan dan memelihara lingkungan dalam keseluruhan organisasi yang menimbulkan perilaku positif dan mendukung terhadap pengendalian intern dan manajemen yang sehat, yang dapat dilakukan melalui:
 - 1) Penegakan integritas dan nilai etika;
 - 2) Komitmen terhadap kompetensi;
 - 3) Kepemimpinan yang kondusif;
 - 4) Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
 - 5) Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;
 - 6) Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;
 - 7) Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif; dan
 - 8) Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait.
- b. Penilaian risiko, yakni pengendalian intern harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi unit organisasi baik dari luar maupun dari dalam, terdiri atas kegiatan:
 - 1) Identifikasi risiko; dan
 - 2) Analisis risiko.
- c. Kegiatan pengendalian, yang membantu memastikan bahwa arahan pimpinan Instansi Pemerintah dilaksanakan. Kegiatan pengendalian harus efisien dan efektif dalam pencapaian tujuan organisasi, terdiri atas:
 - 1) Reviu atas kinerja Instansi Pemerintah yang bersangkutan;
 - 2) Pembinaan sumber daya manusia;
 - 3) Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi;
 - 4) Pengendalian fisik atas aset;
 - 5) Penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja;
 - 6) Pemisahan fungsi;
 - 7) Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting;
 - 8) Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
 - 9) Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya;
 - 10) Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya; dan
 - 11) Dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting.
- d. Informasi dan komunikasi, yakni informasi harus dicatat dan dilaporkan kepada pimpinan instansi pemerintah dan pihak lain yang ditentukan. Informasi disajikan dalam suatu bentuk dan sarana tertentu serta tepat waktu, sehingga memungkinkan pimpinan instansi pemerintah melaksanakan pengendalian dan tanggung jawabnya.
- e. Pemantauan pengendalian intern, yakni pemantauan harus dapat menilai kualitas kinerja dari waktu ke waktu dan memastikan bahwa rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya dapat segera ditindaklanjuti. Pemantauan Sistem Pengendalian Intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya.

Berdasarkan data hasil pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten Kota di Propinsi Jawa Barat diketahui bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan adalah (1) penyajian laporan keuangan sesuai SAP dan tindak lanjut atas temuan pemeriksaan BPK dan komitmen untuk memantau pelaksanaan SPI; (2) Pengendalian Internal terutama pengendalian untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan, (3) Pemeriksaan keuangan oleh BPK RI terutama terkait dengan koreksi yang disampaikan oleh BPK RI agar LKPD disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah dan rekomendasi-rekomendasi untuk memperbaiki kelemahan dalam sistem pengendalian internal.

Walaupun pengendalian intern telah disusun dan diselenggarakan oleh suatu instansi pemerintahan, pada dasarnya pengendalian intern memiliki keterbatasan. Diantara penyebab tidak efektifnya suatu pengendalian intern adalah karena adanya kolusi dan faktor keterbatasan biaya dalam pengendalian intern.

Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik

Istilah *corporate governance* diperkenalkan pertama kali oleh Cadbury Committee di tahun 1992. Istilah tersebut muncul dalam laporan Cadbury Committee yang kemudian dikenal sebagai Cadbury Report (Tjager, Alijoyo, Djemat, Soembodo, 2003). Cadbury Report sendiri mendefinisikan CG sebagai “*the system by which organisations are directed and controlled*”. Lebih jauh, Cadbury Committee memandang CG sebagai seperangkat aturan yang merumuskan hubungan antara para pemegang saham, manajer, kreditor, pemerintah, karyawan, dan pihak-pihak yang berkepentingan lainnya baik internal maupun eksternal sehubungan dengan hak-hak dan tanggung jawab mereka.

Turnbull menyatakan bahwa CG dapat didefinisikan dari berbagai disiplin ilmu misalnya hukum, psikologi, ekonomi, manajemen, keuangan, akuntansi, filsafat, bahkan dalam disiplin ilmu agama (Akhmad Syakhroza, Juni 2003). Definisi CG menurut Turnbull adalah “*corporate governance describes all the the influences affecting the institutional processes including those for appointing the controllers and/or regulators, involved in organizing the production and sale of goods and services.*”

Secara konseptual pengertian tata kelola pemerintahan yang baik mengandung dua pemahaman pertama, nilai yang menjunjung tinggi keinginan/kehendak rakyat, dan nilai-nilai yang dapat meningkatkan kemampuan rakyat dalam pencapaian tujuan kemandirian, pembangunan berkelanjutan dan keadilan sosial. Kusmayadi (2005) apabila kualitas pemerintah daerah saat ini dan ke depan ditentukan oleh kualitas tata kelola pemerintahan yang baik, sesungguhnya dapat dikatakan bahwa inti dari kualitas pemerintah daerah sangat ditentukan oleh kualitas pengelolaan keuangannya.

Keterbukaan terhadap rakyat (*public disclosure*), hak atas informasi, partisipasi publik, dan tuntutan akan manajemen publik yang modern, menandai era peningkatan kesadaran akan pentingnya *good governance* di Indonesia, yang pada akhirnya lebih dikenal dengan istilah *good government governance*, atau disingkat GGG.

Secara umum GGG merupakan pengamanan atas hubungan timbal balik diantara elemen organisasi yang dibentuk oleh pemerintah, yang ditujukan pada pencapaian tujuan-tujuan kebijakan secara efisien dan efektif, serta mengkomunikasikan secara terbuka dan memberikan pertanggungjawaban kepada *stakeholder* (Ilya Avianti, 2009). Definisi GGG tersebut membawa konsekuensi munculnya dua batasan, yakni:

- a. Nilai-nilai yang menjunjung tinggi keinginan/kehendak rakyat dan nilai-nilai yang dapat meningkatkan kemampuan rakyat dalam pencapaian tujuan kemandirian, pembangunan berkelanjutan dan keadilan sosial.
- b. Aspek-aspek fungsional dari pemerintahan yang efektif dan efisien dalam pelaksanaan tugasnya untuk mencapai tujuan.

Tata kelola pemerintahan yang baik menghendaki pemerintah dijalankan dengan mengikuti prinsip-prinsip pengelolaan yang baik seperti, transparansi, keterbukaan, akuntabilitas, partisipasi, keadilan, dan kemandirian, sehingga sumber daya negara yang berada dalam pengelolaan pemerintah benar-benar mencapai tujuan untuk kemakmuran dan kemajuan rakyat dan negara. Penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik dalam penyelenggaraan negara tak lepas dari masalah akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan negara, karena aspek keuangan negara menduduki posisi strategis dalam proses pembangunan bangsa, baik dari segi sifat, jumlah maupun pengaruhnya terhadap kemajuan, ketahanan, dan kestabilan perekonomian bangsa.

Menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (KNKG, 2008: 144) pelaksanaan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik akan memberikan kontribusi yang strategis untuk: (1) meningkatkan kesejahteraan masyarakat; (2) menciptakan iklim bisnis yang sehat; (3) meningkatkan kemampuan daya saing; dan (4) sangat efektif menghindari penyimpangan-penyimpangan dan mencegah terhadap korupsi dan suap.

United Nation Development Program (UNDP) merekomendasikan beberapa karakteristik tata kelola pemerintahan yang baik yaitu, legitimasi politik, kerjasama dengan institusi masyarakat sipil, kebebasan berasosiasi dan berpartisipasi, akuntabilitas birokrasi dan keuangan, manajemen sektor publik yang efisien, kebebasan informasi dan ekspresi, sistem yudisial yang adil dan dapat dipercaya.

Asian Development Bank (1999) sendiri menegaskan adanya konsensus umum bahwa tata kelola pemerintahan yang baik dilandasi oleh empat unsur yaitu; (1) *accountability*; (2) *transparency*; (3) *predictability*; dan (4) *participation*.

Sedangkan Tim Pengembangan Tata Kelola Pemerintahan yang baik BPKP (2003:40), merumuskan lima prinsip yang melandasi tata kelola pemerintahan yang baik yaitu: (1) *transparency*; (2) *participation*; (3) *accountability*; (4) *independency*; dan (5) *responsibility*

Jelas bahwa jumlah komponen ataupun prinsip yang melandasi tata kelola pemerintahan yang baik sangat bervariasi dari satu institusi ke institusi lain, dari satu pakar ke pakar lainnya. Namun paling tidak ada

sejumlah prinsip yang dianggap sebagai prinsip-prinsip utama yang melandasi tata kelola pemerintahan yang baik yaitu: (1) transparansi; (2) partisipasi; (3) akuntabilitas; (4) kemandirian; dan (5) pertanggungjawaban.

Transparansi (*Transparency*)

Transparansi dibangun atas dasar kebebasan arus informasi. Proses lembaga dan informasi secara langsung dapat diterima oleh mereka yang membutuhkan. Informasi harus dapat dipahami dan dapat dimengerti. Menurut Sedarmayanti (2007:38) transparansi adalah tata kelola pemerintahan yang baik akan bersifat transparan terhadap rakyatnya, baik di tingkat pusat maupun daerah. Transparansi adalah bahwa individu, kelompok, atau organisasi dalam hubungan akuntabilitas diarahkan tanpa adanya kebohongan atau motivasi yang tersembunyi, dan bahwa seluruh informasi kinerja lengkap dan tidak memiliki tujuan menghilangkan data yang berhubungan dengan masalah tertentu. Mohamad Mahsun (2009:92). Transparansi adalah prinsip yang menjamin akses atau kebebasan bagi setiap orang untuk memperoleh informasi tentang penyelenggaraan pemerintah, yakni tentang kebijakan, proses pembuatan dan pelaksanaan serta hasil-hasil yang dicapai (Bapenas 2003:18).

Transparansi bermakna tersedianya informasi yang cukup, akurat dan tepat waktu tentang kebijakan publik dan proses pembentukannya. Dengan ketersediaan informasi seperti itu, masyarakat dapat ikut sekaligus mengawasi sehingga kebijakan publik yang muncul bisa memberikan hasil yang optimal bagi masyarakat, serta mencegah terjadinya kecurangan dan manipulasi yang hanya menguntungkan salah satu kelompok masyarakat saja. Keterbukaan dan transparansi juga dalam arti masyarakat atau sesama aparatur pemerintah dapat mengetahui atau dilibatkan dalam perumusan perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan dengan pengendalian pelaksanaan kebijaksanaan publik yang terkait dengan kegiatan di Pemerintah.

PEMBAHASAN

Pengendalian Internal Pemerintah Daerah

Pengendalian internal pada Kota Cimahi mengacu pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Dengan unsur-unsurnya sebagai berikut:

1. Lingkungan Pengendalian
Unsur sistem pengendalian intern yang pertama adalah lingkungan pengendalian. Lingkungan pengendalian diwujudkan melalui:
 - a. penegakan integritas dan nilai etika;
 - b. komitmen terhadap kompetensi;
 - c. kepemimpinan yang kondusif;
 - d. pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
 - e. pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;
 - f. penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;
 - g. perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif; dan
 - h. hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait
2. Penilaian Risiko
Unsur pengendalian intern yang kedua adalah penilaian risiko. Penilaian risiko diawali dengan penetapan maksud dan tujuan Instansi Pemerintah yang jelas dan konsisten baik pada tingkat instansi maupun pada tingkat kegiatan. Selanjutnya Instansi Pemerintah mengidentifikasi secara efisien dan efektif risiko yang dapat menghambat pencapaian tujuan tersebut, baik yang bersumber dari dalam maupun luar instansi. Terhadap risiko yang telah diidentifikasi dianalisis untuk mengetahui pengaruhnya terhadap pencapaian tujuan. Pimpinan Instansi Pemerintah merumuskan pendekatan manajemen risiko dan kegiatan pengendalian risiko yang diperlukan untuk memperkecil risiko. Pimpinan Instansi Pemerintah atau evaluator harus berkonsentrasi pada penetapan tujuan instansi, pengidentifikasian dan analisis risiko serta pengelolaan risiko pada saat terjadi perubahan.
3. Kegiatan Pengendalian
Unsur sistem pengendalian intern yang ketiga adalah kegiatan pengendalian. Kegiatan pengendalian intern adalah kebijakan dan prosedur yang dapat membantu memastikan dilaksanakannya arahan pimpinan Instansi Pemerintah untuk mengurangi risiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian risiko.
4. Informasi dan Komunikasi
Unsur pengendalian intern keempat adalah informasi dan komunikasi. Instansi Pemerintah harus memiliki informasi yang relevan dan dapat diandalkan baik informasi keuangan maupun nonkeuangan, yang berhubungan dengan peristiwa-peristiwa eksternal serta internal. Informasi tersebut harus direkam dan dikomunikasikan kepada pimpinan Instansi Pemerintah dan lainnya di seluruh Instansi Pemerintah

yang memerlukannya dalam bentuk serta dalam kerangka waktu, yang memungkinkan yang bersangkutan melaksanakan pengendalian intern dan tanggung jawab operasional.

5. Pemantauan

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

Penyusunan Laporan Keuangan

Dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD seluruh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) diamanatkan untuk membuat laporan keuangan, terdiri dari laporan realisasi anggaran, neraca dan catatan atas laporan keuangan. Kewajiban satuan perangkat daerah membuat laporan atas penggunaan anggaran/penggunaan barang dimaksud kemudian disebut entitas akuntansi. Setiap laporan keuangan entitas akuntansi kemudian digabungkan menjadi laporan keuangan pemerintah daerah. Laporan keuangan pemerintah daerah terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Arus Kas dan Catatan Atas Laporan Keuangan. Laporan keuangan pemerintah daerah tersebut dibuat oleh Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD), kemudian disebut pelaporan.

Analisis Data Pengendalian Internal

Berdasarkan hasil perhitungan di atas mengenai variabel Pengendalian Internal yang terdiri dari Keandalan Pelaporan Keuangan, Efektivitas dan Efisiensi Kegiatan Operasional, Pengamanan Aset Negara dan Kepatuhan terhadap Peraturan dan Perundang-undangan, maka penulis mengakumulasikan hasil jawaban dari variabel Pengendalian Internal dan memperoleh hasil bahwa secara umum Pengendalian Internal berada dalam kategori baik dengan skor 80%. Hal ini memberikan gambaran bahwa Pengendalian Internal pada pemerintah Kota Cimahi dalam kondisi yang baik dan sudah sesuai dengan keinginan pemerintah Kota Cimahi.

Analisis Data Transparansi Laporan Keuangan

Berdasarkan hasil perhitungan di atas mengenai variabel Transparansi Laporan Keuangan yang terdiri dari Kemudahan dalam mengakses informasi keuangan, Pengungkapan hal-hal yang bersifat material, Pengungkapan secara berkala dan Kesesuaian dengan peraturan yang berlaku, maka penulis mengakumulasikan hasil jawaban dari variabel Transparansi Laporan Keuangan dan memperoleh hasil bahwa secara umum Transparansi Laporan Keuangan berada dalam kategori baik dengan skor 81.3%. Hal ini memberikan gambaran bahwa Transparansi Laporan Keuangan pada pemerintah Kota Cimahi dalam kondisi yang baik dan sudah sesuai dengan keinginan pemerintah Kota Cimahi.

Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Transparansi Laporan Keuangan

Untuk mengetahui ada tidaknya korelasi antara pengendalian internal dengan transparansi laporan keuangan, akan dilakukan pengujian dengan menggunakan korelasi *rank spearman*.

Table 3
Korelasi *Rank Spearman*

Correlations

		Pengendalian Internal (X)	Transparansi Laporan Keuangan (Y)
Spearman's rho	Pengendalian Internal (X)	Correlation Coefficient	1.000
		Sig. (2-tailed)	.716**
		N	.000
Transparansi Laporan Keuangan (Y)		Correlation Coefficient	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000
		N	.000

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Hasil perhitungan menunjukkan hasil korelasi sebesar 0,716 dengan criteria pengujian tolak H_0 jika nilai Sig. (2-tailed) atau p-value $\leq \alpha$ (korelasi signifikan) dan terima H_0 jika nilai Sig. (2-tailed) atau p-value $> \alpha$ (korelasi tidak signifikan). Karena nilai Sig. (2-tailed) atau p-value = 0,000 < 0,05, maka H_0 ditolak. Dengan kata lain, dengan taraf signifikansi sebesar 5% atau dengan taraf kepercayaan sebesar 95%, terdapat hubungan yang signifikan antara Pengendalian Internal (X) dengan Transparansi Laporan Keuangan

(Y), dengan arah hubungan positif. Semakin tinggi Pengendalian Internal, semakin tinggi pula Transparansi Laporan Keuangan.

Untuk mengetahui tingkat hubungan kedua variabel, selanjutnya nilai koefisien korelasi diinterpretasikan berdasarkan tabel batas-batas nilai korelasi sebagai berikut :

Tabel 4
Kriteria kuat lemahnya hubungan

Interval Koefisien	Tingkat Hubungan
0,00 – 0,199	Sangat rendah
0,20 – 0,399	Rendah
0,40 – 0,599	Sedang
0,60 – 0,799	Kuat
0,80 – 1,000	Sangat kuat

Berdasarkan tabel 3.2 maka koefisien korelasi sebesar 0,716 termasuk kategori hubungan yang kuat. Ini berarti terdapat pengaruh antara pengendalian internal dengan perwujudan transparansi laporan keuangan dengan tingkat yang kuat.

Selanjutnya untuk mengetahui seberapa besar pengaruh pengendalian internal terhadap transparansi laporan keuangan. Maka digunakan rumus koefisien determinasi yaitu dengan menggunakan rumus sebagai berikut:

$$KD = r^2 \times 100\%$$

$$KD = 0.716^2 \times 100\%$$

$$KD = 51.26\%$$

Dari hasil penelitian, nilai koefisien determinasi sebesar 51.26%. Nilai ini menunjukkan besarnya kontribusi Pengendalian Internal terhadap Transparansi Laporan Keuangan. Dengan demikian semakin tinggi penerapan Pengendalian Internal, maka Laporan Keuangan semakin Transparan atau sebaliknya jika tidak diterapkan Pengendalian Internal maka Laporan Keuangan semakin tidak Transparan.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian serta pembahasan yang disertai dengan teori-teori yang mendukung mengenai hubungan antara pengendalian internal dan transparansi laporan keuangan, maka diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. Persepsi responden di Kota Cimahi dilihat dari pendekatan pengendalian internal yang meliputi keandalan laporan keuangan, efektivitas dan efisiensi kegiatan operasional, pengamanan asset Negara, dan kepatuhan terhadap peraturan dan perundang-undangan secara umum termasuk kedalam kategori yang baik. Hal ini dapat terlihat dari banyaknya responden yang menilai positif terhadap pengendalian internal di Kota Cimahi.
2. Transparansi laporan keuangan yang ada di Pemerintah Kota Cimahi kedalam kategori yang baik. Hal ini dapat terlihat dari populasi hasil kuesioner yang diteliti oleh peneliti di Kota Cimahi.
3. Berdasarkan analisis statistik maka diperoleh koefisien determinasi (KD) 51,22% dengan tingkat signifikan $\alpha = 5\%$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal mempengaruhi transparansi laporan keuangan, dengan arah hubungan positif. Hubungan yang terjadi merupakan hubungan yang kuat dan searah, dimana peningkatan pengendalian internal yang terjadi akan seiring dengan peningkatan transparansi laporan keuangan pemerintah Kota Cimahi.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul Halim, 2004, *Akuntansi Keuangan Daerah*, Edisi Revisi, Jakarta, Salemba Empat.
- Arens, Alvin A., Elder, Randa J; Beasley, Mark S, 2008, *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 12 th Edition, Pearson, Prentice Hall Inc.
- Bahrullah Akbar, Siti Nurbaya, 2000, *Akuntabilitas Daerah : Tinjauan Pemikiran Pelaksanaannya Dalam Rangka Otonomi Daerah*, Jurnal Akuntansi dan Keuangan Pemerintahan, Vol 01, No. 01, IAI Kompartemen Akuntan Sektor Publik
- Boynton William C., Raymon N.Jhonson, Walter G. &, Kell, 2006. *Modern Auditing*. 8th Edition. USA. Richard D. Irwin Inc.
- COSO, 1994, *Internal Control Integrated Framework*, New York : AIGPA's Publication Division
- Deddi Nordiawan, 2006, *Akuntansi Sektor Publik*, Jakarta: Penerbit Salemba Empat
- Francis, Ronald, 1999, *Benchmarks for Good Governance*, Australian CPA, October.
- Forum for Corporation Governance in Indonesia, 2000, *Corporate Governance: Tata Kelola Perusahaan*, Jakarta: FCGI.

- Governmental Accounting Standard Board, 1999, *Statement No. 34 : Basic Financial Statement and Management's Discussion and Analysis for State and Local Government*, Norwalk.
- _____, 1987, Concept Statement 1, *Objective of Financial Reporting*
- Hendriksen, Eldon S., 1992, *Accounting Theory*, 5th ed. Richard D Irwin Inc.
- Hiro Tugiman, 1997, *Standar Profesional Audit Internal*, Yogyakarta: Penerbit Kanisius.
- Hiro Tugiman. 2006. *Pengendalian Internal*.
- INTOSAI. 2004. *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Belgium: Internal Control Standards Committee
- Ilya Avianti, 30 Oktober 2009, *Good Government Governance*. Materi Disampaikan pada Diklat Kepemimpinan Tingkat IV Tahun 2009, Balai Diklat BPK RI Yogyakarta,
- Indra Bastian, 2001, *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*, Yogyakarta, BPFE.
- _____, 2007, *Audit Sektor Publik*, Salemba Empat Jakarta
- Jones Rowan dan Maurice Pandlebury. 2000. *Public Sector Accounting 5th Ed*, London: Pitman Publishing
- Jones, P.C., dan J.G., Bates, 1990. *Publik Sector Auditing: Practical for an Integrated Approach*. 1th Edition. Chapman and Hall, London.
- Kepmendagri No 29 Tahun 2002 tentang *Prosedur Perencanaan, Pelaksanaan, Penatausahaan dan Pelaporan Serta Pengawasan Keuangan Daerah*.
- Konrath, Laweey F. 2002, *Auditing Concepts and applications, A Risk-Analysis Approach*, 5th Edition, West Publishing Company.
- Loina Lalolo Krina P, 2003, *Indikator dan Alat Ukur Prinsip Akuntabilitas, Transparansi dan Partisipasi*, Sekretariat Good Public Governance, Bappenas, Jakarta
- Manao, Hekinus, 2001, *Good Corporate Governance: Konsep dan Implementasinya*, Makalah yang disampaikan pada Pemaparan *Good Corporate Governance* PT Badak NGL Co., 15 Maret.
- Manzur Hussain, The Role of Pakistan's SAI in Promoting Good National Governance, *International Journal of Government Auditing*, Washington, Vol 28, Iss 1, page 6, 2 pages, <http://gateway.proquest.com>, Januari 2001.
- Mardiasmo, 2004, *Akuntansi Sektor Publik*, Edisi Kedua, Yogyakarta : Penerbit Andi
- , 2002, *Otonomi & Manajemen Keuangan Daerah*, Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Osborne David and Ted Gabler, 1995, *Reiventing Government*, Terjemahan: Abdul Rosyid, Penerbit: PT. Pustaka Binaman Pressindo.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang *Standar Akuntansi Pemerintah*
- Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang *Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah*
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*
- Revrison Baswir, 1999, *Akuntansi Pemerintahan Indonesia*, BPFE, Yogyakarta
- Ridwan, 2007, *Pengaruh Peran Aparatur Dalam Perencanaan dan Pengendalian APBD, Penerapan Akuntansi Keuangan Sektor Publik, serta Kualitas Informasi Keuangan terhadap Kinerja Unit Satuan Kerja Pemda*, Disertasi, Unpad Bandung
- Rosjidi, 2001, *Akuntansi Sektor Puhlik Pemerintah*, Surabaya, Aksara satu.
- Sawyer B. Lawrence, Dittenhofer A. Mortimer, 2003, *Internal Auditing*. 5th Edition, The Institute of Internal Auditors, Florida.
- Sedarmayanti, 2003, *Good Governance (Bagian) : Dalam Rangka Otonomi Daerah*, Mandar Maju Bandung
-, 2007, *Good Governance dan Good Corporate Governance (Bagian 3) : Kepemerintahan Yang Baik dan Tata Kelola Perusahaan Yang Baik*, Mandar Maju Bandung
- The Comptroller of the United States, 1988, *Government Auditing Standards: Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities, and Function*, United States General Accounting Office.
- The Indonesia Institute for Corporate Governance, Juni 2000, *Corporate Governance atau Corporate Failure?*, Jakarta: IICG.
- The IIA, 1995, *Standar for The Profesional Practise of Internal Audit*, Florida (<http://www.Theiia.org/ecm/guidance.cfm?doc-id=123>)
- Transparancy International Commissioned. 2006-2010. *Corruptions Index*.
- *Corruption Perceptions Index 2005*, www.transparency.org
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang *Keuangan Negara*
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang *Perbendaharaan Negara*
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang *Pemeriksaan Tanggung Jawab Keuangan Negara*
- Whittington O. Ray & Pany Kurt, 2001, *Principles of Auditing and Other Assurance Services*, Thirteenth Edition, McGraw-Hill Companies Inc.