

# Analisis Lingkungan Pengendalian Dalam Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah di Inspektorat Kabupaten Nagekeo

Andreas Corsini Mosa Leke<sup>1\*</sup>, R. Ira Irawati<sup>2</sup>, Candradewini<sup>3</sup>

Fakultas Ilmu Sosial dan Politik Universitas Padjajaran Bandung<sup>1,2,3</sup>

[andreas19004@mail.unpad.ac.id](mailto:andreas19004@mail.unpad.ac.id), [ira.irawati@unpad.ac.id](mailto:ira.irawati@unpad.ac.id), [candradewini@unpad.ac.id](mailto:candradewini@unpad.ac.id)

\*Corresponding Author

Diajukan : 11 Nopember 2021

Disetujui : 22 Nopember 2021

Dipublikasi : 1 Januari 2022

## ABSTRACT

*The control environment is a crucial object in the whole control activities carried out, thus without an effective control environment, internal control will not work effectively. The Inspectorate of Nagekeo Regency as an institution that assists the Regent in supervising the implementation of regional Government by conducting inspections, studies, evaluations, and other supervisory activities at other government institutions within the Scope of Government of Nagekeo Regency, have to have an adequate control environment in support of effective internal control activities. The used object of research in this study is the control environment built by the Regency Inspectorate Employees who taken by purposive sampling technique. This measure is used as a comparison in the control environment assessment category. This study uses a quantitative-descriptive technique with a field research approach at the Inspectorate of Nagekeo Regency. The variables of this study are the control environment sub-elements with eight variables which include the enforcement of integrity and ethical values, commitment to competence; Conducive leadership; Establishment of organizational structure as needed; Appropriate delegation of authority and responsibility; Formulation and implementation of sound human resource development policies; The realization of the role of an effective government internal control apparatus; and good working relationship with relevant Government Agencies. In general, the eight variables of the Nagekeo Inspectorate get a score of 2.25 with quite-adequate predicate. However, two of them that still get the inadequate predicate, including the Enforcement of Integrity and Ethics; Formulation and implementation of human resource development policies, need to get attention.*

**Keywords:** Control Environment; Government Internal Control System; Internal Control

## PENDAHULUAN

Sistem pengendalian internal yang efektif merupakan dasar dari sistem tata kelola yang berfungsi dengan baik dan penting untuk kelangsungan hidup organisasi manapun (Ayagre 2018). Tujuannya adalah untuk mengidentifikasi kelemahan dalam tata kelola pemerintahan untuk menjamin akuntabilitas, dan kepatuhan terhadap undang-undang. Salah satunya adalah akuntabilitas terhadap pengelolaan keuangan (Fathiyah and Putriana 2020). Pengelolaan keuangan yang akuntabel merupakan hal krusial yang harus mendapat perhatian yang tinggi (Thoha 2008), (Suwanda et al. 2019). Artinya bahwa pemerintah baik pusat maupun daerah wajib memastikan bahwa pemerintahan yang dijalankan baik dan bersih dari praktik penyelewengan dan korupsi (Mardiasmo, 2018: 40). Pengendalian internal disini menjadi sebuah tindakan preventif dan *early warning system* guna mendeteksi kecurangan dalam pengelolaan keuangan dan asset daerah (Kurniawan; Izzaty, 2019). Pelaksanaan sistem pengendalian intern harus bertumpu pada penguatan sistem pengendalian yang telah dibangun dan dilaksanakan oleh seluruh pelaku dalam organisasi (Sari, Ghozali, and Achmad 2017).

Dalam upaya untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan

akuntabel, pemerintah wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan (Aditya and Surjono 2017). Untuk itu lahir Undang-Undang No 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang di dalamnya mengamanatkan bahwa pemerintah harus membangun sistem pengendalian internal yang memadai (pasal 58 ayat 1). Untuk mengoperasionalkannya dikeluarkanlah PP 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Peningkatan sistem pengawasan dan pengendalian ini dimaksudkan untuk dalam memberikan jaminan akan keberlangsungan penyelenggaraan pemerintahan yang akuntabel (Sari et al. 2017) (Negara et al., 2018). PP 60 tahun 2008, tentang SPIP mencakup lima Unsur yakni Lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian informasi dan komunikasi serta pemantauan merupakan cara organisasi perangkat daerah untuk mencapai tujuannya (Suwanda et al, 2019:112).

Namun lingkungan pengendalian di sini merupakan obyek yang sangat vital dalam keseluruhan kegiatan pengendalian yang dilakukan. Tanpa lingkungan pengendalian yang efektif empat komponen lainnya tidak mungkin menghasilkan pengendalian internal yang efektif (Arens et al., 2016: 340). Lingkungan pengendalian mencerminkan keseluruhan sikap, kesadaran, dan tindakan pimpinan organisasi, manajemen, dan pihak lain mengenai pentingnya pengendalian internal dalam organisasi (Moeller, 2011 :159). Lingkungan pengendalian dalam perspektif SPIP di sini dapat menciptakan atmosfer yang baik dan menjadi konduktor dalam penerapan pengendalian internal yang efektif (Salam, Tugiman, and Dedik N.Y 2017). Lingkungan pengendalian yang mendapatkan porsi terbesar dalam proses pengendalian internal itu sendiri harus digunakan sebagai dasar dalam membangun integritas, kompetensi komitmen dari setiap unsur di pemerintahan untuk mewujudkan pengendalian internal yang efektif (Hindriani, Hanafi, and Domai 2012). Dalam upaya menginternalisasi dan mengaktualisasikan SPIP membutuhkan lingkungan pengendalian yang kondusif dan memadai (Andhika 2017), melalui pendekatan yang tepat oleh BPKP sebagai Pembina maupun Inspektorat sebagai pelaksana di masing-masing Instansi (Danang 2016).

Inspektorat Kabupaten Nagekeo sebagai sebuah lembaga yang bertugas membantu Bupati dalam mengawasi penyelenggaraan pemerintahan daerah di Lingkup Pemerintahan Kabupaten Nagekeo, tentunya harus mempunyai lingkungan pengendalian yang memadai, dalam mendukung kegiatan pengendalian internal yang efektif (Haris and Kusmanto 2016). Jika ditinjau dari sisi pelaksanaan sistem pengendalian internal, berdasarkan Hasil Penilaian Maturitas SPIP Inspektorat Nagekeo tahun 2017 sampai saat ini baru mencapai level 2 (dua) dari (5) lima level yang dijadikan standar maturitas SPIP (BPKP Perwakilan NTT 2017)(BPKP Perwakilan NTT 2020), (PP 60, 2008). Sedangkan untuk mencapai tujuan organisasi, pemerintah melalui Inspektorat harus membangun pengendalian internal yang baik (Badara and Saidin 2013). Inspektorat sebagai Lembaga pengawas yang ada di tingkat daerah harus membangun lingkungan pengendalian yang memadai. Pengendalian internal ini yang pada akhirnya dapat membantu perangkat daerah lainnya yang menjadi mitra untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan (Kewo and Afiah 2017).

Jika ditinjau dari opini BPK terhadap LKPD Kabupaten Nagekeo menunjukkan hasil yang berbeda – beda, walaupun terdapat perbaikan seiring berjalannya waktu. Pada tahun 2009 s/d 2010 Kabupaten Nagekeo sempat mendapatkan catatan buruk dari BPK dengan memberikan opini disclaimer. Sedangkan pada kurun waktu 8 tahun setelahnya yakni dari tahun 2011 s/d 2018 Pemerintah Kabupaten Nagekeo konsisten mendapatkan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Baru pada tahun laporan keuangan TA 2019 dan 2020 Kabupaten Nagekeo mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian.

Opini yang bertahan dari tahun ke tahun ini tidak terlepas dari temuan berulang atas sistem pengendalian internal (SPI), tentang pengelolaan aset daerah dalam kurun waktu 5 tahun terakhir. Pengelolaan aset tetap yang terus bermasalah ini meliputi penelusuran aset yang belum dapat diketahui keberadaannya, penilaian yang belum dilakukan atas aset yang digunakan, maupun perbaikan yang harus dilakukan untuk melengkapi pencatatan aset dalam KIB secara rinci akurat dan mutakhir. Akibatnya aset yang seharusnya dikuasai daerah menjadi sumber pendapatan daerah menjadi permasalahan baru di kemudian hari. Selain itu, BPK RI Perwakilan NTT juga menyoroti permasalahan masih terdapatnya kesalahan klasifikasi penganggaran belanja barang dan jasa serta belanja modal. Permasalahan SPI lainnya adalah pengelolaan pengeluaran kas pada Pemkab Nagekeo yang belum memadai secara aturan yang berlaku, maupun standar akuntansi pemerintahan (BPK RI 2020).

Hal lain yang dapat dilihat adalah sorotan hasil evaluasi akuntabilitas oleh Kementerian

Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PAN RB) melalui Laporan Akuntabilitas Instansi Pemerintah (LAKIP). Ada beberapa rekomendasi yang menjadi catatan bagi Kabupaten Nagekeo terutama terkait dengan masih timpangnya efektivitas penggunaan anggaran dalam mencapai kinerja yang diharapkan. Selain itu, ada sorotan mengenai peran pengendalian internal yang dilakukan khusus untuk evaluasi Laporan Kinerja Pemerintah Daerah yang dilakukan oleh Inspektorat. Menurut Kementerian PAN RB, Inspektorat sebagai penanggungjawab program kegiatan evaluasi SAKIP belum mampu untuk memperbaiki kualitas pelaksanaan maupun hasil program, terutama program lintas perangkat daerah serta penerapan anggaran yang berbasis kinerja pada masing-masing perangkat daerah (Nagekeo 2021)

Peran Sistem Pengendalian Internal akan berjalan beriringan dan saling melengkapi satu dengan yang lain dalam pemenuhan tujuan organisasi. Sedangkan terwujudnya pemerintahan yang efektif dan efisien, keandalan laporan keuangan, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan serta pengamanan asset negara merupakan titik akhir dari tujuan pengimplementasian SPIP. Terciptanya Lingkungan pengendalian yang positif dan kondusif kemudian akan memberikan kontribusi yang besar terhadap keberhasilan implementasi SPIP di pemerintah daerah (Yurniwati and Rizaldi 2015). Faktanya, hampir setiap organisasi memiliki struktur prosedur pengendalian yang kompleks. Selain itu, prosedur pengendalian mungkin agak berbeda di masing-masing level dan komponen. Tingkatan manajemen yang berbeda di organisasi ini akan memiliki perspektif perhatian pengendalian yang berbeda (Moeller 2011). Penyelenggaraan pemerintahan akan terhambat efektivitasnya dan terancam keberlanjutannya jika tidak melakukan mekanisme kontrol internal dengan baik (Afiaha and Azwarib 2015). Sedangkan organisasi yang baik bisa dipastikan mempunyai lingkungan pengendalian yang terus berkembang (Barišić and Tušek 2016).

### STUDI LITERATUR

Beberapa penelitian terdahulu mengenai penerapan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah khususnya dalam penerapan lingkungan pengendalian yang efektif telah dilakukan oleh banyak peneliti. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Alizah Zulkhaidah Salam, Hiro Tugiman, Dedik N.Y (2017) misalnya, penelitian ini bertujuan untuk menentukan kondisi lingkungan pengendalian dalam SPIP berdasarkan delapan sub unsur pengendalian internal yang termuat dalam PP 60 tahun 2008 pada Pemerintah Kabupaten Takalar. Dengan menggunakan Teknik *purposive sampling* mereka menemukan bahwa sub unsur dari lingkungan pengendalian yang paling berperan penting dalam pengembangan SPIP adalah Perwujudan Peran APIP yang Efektif. Sedangkan upaya perlu dilakukan oleh pimpinan APIP dalam menciptakan lingkungan pengendalian yang positif (Salam et al. 2017).

Penelitian lainnya dilakukan oleh Afdhal Rizaldi dan Yurniwati Mengenai Analisis Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*), Studi Kasus pada Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Kota Padang Panjang. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui kondisi lingkungan pengendalian dalam sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) berdasarkan instrumen uji roster yang dilampirkan pada Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008. Data diperoleh dari persepsi individu yang dikumpulkan melalui kuesioner dan wawancara mendalam kepada Aparatur Sipil Negara. Aparatur (ASN) di Kota Padangpanjang yang dipilih dengan teknik *purposive sampling*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Lingkungan Pengendalian di Padang Panjang berada pada zona kuning, artinya masih memiliki kelemahan dan perlu perbaikan. Sub komponen yang paling berpengaruh di Padangpanjang adalah penegakan nilai-nilai integritas dan etika serta kepemimpinan yang kondusif. Oleh karena itu, pengambil kebijakan di Padangpanjang perlu mengambil tindakan untuk menciptakan lingkungan pengendalian yang positif dan kondusif dengan memastikan komitmen Walikota terhadap pelaksanaan komponen lingkungan pengendalian secara keseluruhan, melakukan mutasi pegawai yang sehat dan transparan, penguatan tim SPIP di SKPD, serta sebagai optimalisasi peran Inspektorat dalam memantau dan mengevaluasi SPIP (Rizaldi and Yurniwati 2015).

Sementara itu penelitian yang dilakukan oleh Ivana Barišić & Boris Tušek (2016) yang mengkaji pentingnya dukungan dari lingkungan pengendalian untuk menjamin efektivitas audit internal yang dilakukan di perusahaan di Croasia. Dengan menggunakan penelitian kuantitatif melalui kuesioner, mereka mendapatkan bahwa lingkungan pengendalian mendukung efektivitas kegiatan audit internal. Organisasi dengan audit internal yang efektif, rata-rata memiliki kinerja lingkungan pengendalian yang mendukung. Kemudian organisasi yang memiliki lingkungan pengendalian yang berkembang,

kesadaran akan pentingnya analisis risiko, kepemimpinan, dan etika (Barišić and Tušek 2016). Selain itu, penelitian mengenai peran inspektorat dalam melakukan pengendalian internal dengan tujuan pemerintahan yang efektif dan efisien telah dilakukan banyak peneliti. Penelitian yang dilakukan oleh Cecilia Lelli Kewo dan Nunuy Nur Afiah menganalisis pengaruh system pengendalian intern dan audit intern terhadap laporan keuangan pemerintah daerah. Dari hasil penelitian ini, mereka menemukan bahwa penerapan system pengendalian internal dan audit internal berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Kewo and Afiah 2017).

## METODE

Obyek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah Lingkungan pengendalian yang dibangun oleh Pegawai Inspektorat Kabupaten Nagekeo yang merupakan Aparat Pengawas Intern Pemerintah. Ukuran yang digunakan sebagai pembanding adalah kategori penilaian lingkungan pengendalian. Penelitian ini menggunakan teknik deskriptif kuantitatif dengan menggunakan pendekatan *field research* di Inspektorat Kabupaten Nagekeo. Populasi pada penelitian ini adalah pegawai Inspektorat dengan menggunakan teknik *purposive sampling*. Teknik pengumpulan data dilakukan dengan cara menyebarkan angket, observasi dan wawancara. Angket yang digunakan diadopsi dari penilaian oleh BPKP terhadap lingkungan pengendalian Inspektorat. Variabel penelitian ini adalah sub unsur dari lingkungan pengendalian dengan delapan variabel yang meliputi Penegakan integritas dan nilai etika, Komitmen terhadap kompetensi; Kepemimpinan yang kondusif; Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan; Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat; Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia; Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif; serta Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis statistic deskriptif, dimana peneliti menggambarkan hasil penelitian berdasarkan data yang dikumpulkan. Proses pelaksanaan penelitian ini dengan cara memberikan skor pada setiap jawaban responden kemudian menghitung skor pada setiap sub unsur. Jawaban dari responden dalam bentuk pulihan ganda dengan skor masing – masing jawaban berada di kisaran 1 s/d 4. Setelah hasil perhitungan dihasilkan, dilanjutkan dengan menghitung nilai indeks dan membandingkan dengan kategori penilaian lingkungan pengendalian. Setelah angka sebagai pembanding dihasilkan kemudian dilakukan analisis berdasarkan kategori penilaian seperti pada tabel di bawah ini:

**Tabel 1**  
**Kategori Penilaian Lingkungan Pengendalian**

Klasifikasi Nilai	Interval Nilai	Presentase	Indeks
Tidak Memadai	Nilai <1,0	0% - 25%	0 – 0,25
Kurang Memadai	$1,0 \leq \text{Nilai} < 2,0$	25,01% - 50%	0,251 – 0,50
Cukup Memadai	$2,0 \leq \text{Nilai} < 3,0$	50,01% - 75%	0,501 – 0,75
Memadai	$3,0 \leq \text{Nilai} < 4,0$	75,01% - 100%	0,751 - 1

Sumber: (Sugiyono 2017), (BPKP 2021)

## HASIL

Penilaian ini berdasarkan jawaban kuesioner yang dibagikan kepada APIP di Inspektorat Kabupaten Nagekeo dengan pertanyaan seputar lingkungan pengendalian. Dari hasil pengolahan data yang telah dikumpulkan dapat menggambarkan keadaan lingkungan pengendalian berdaearkan klasifikasi nilai dengan membuat perkalian sederhana antara bobot dengan hasil penilaian dari lingkungan pengendalian. Interval nilai berkisar antara 1 s/d 4 dengan pilihan sangat tidak setuju dengan nilai 1, tidak setuju dengan nilai 2 setuju dengan nilai 3 serta sangat setuju dengan nilai 4. Kemudian berdasarkan kategori penilaian dibuat klasifikasi dengan interval, presentase dan indeks yang ditetaokan sebagaimana terdapat pada table 1. Berdasarkan hasil analisis pada angket yang disebarkan pada 44 APIP yang ada pada Inspektorat Kabupaten Nagekeo menghasilkan penilaian lingkungan pengendalian sebagai berikut:

**Tabel 2**  
**Hasil Penilaian Lingkungan Pengendalian Internal**

No	Sub Unsur Lingkungan Pengendalian	Bobot	Hasil Penilaian	Skor	Klasifikasi Nilai
1	Penegakan integritas dan nilai etika	12.5%	1	0.125	Tidak Memadai
2	Komitmen terhadap kompetensi	12.5%	2	0.25	Kurang Memadai
3	Kepemimpinan yang kondusif	12.5%	3	0.375	Cukup Memadai
4	Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan	12.5%	3	0.375	Cukup Memadai
5	Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat	12.5%	2	0.25	Kurang Memadai
6	Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia	12.5%	1	0.125	Tidak Memadai
7	Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif	12.5%	3	0.375	Cukup Memadai
8	Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait	12.5%	4	0.5	Cukup Memadai
		100%	2.375		Cukup Memadai

Sumber: Data penelitian, diolah (2021)

Dari hasil penelitian yang dilakukan dapat dijelaskan bahwa Inspektorat Kabupaten Nagekeo harus memberikan intensitas yang lebih pada sub unsur penegakan integritas dan nilai etika serta penyusunan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia masih tergolong tidak memadai dengan indeks 0,125. Sedangkan pada sub unsur komitmen terhadap kompetensi dan pendelegasian wewenang juga masih dikategorikan kurang memadai karena masing – masing sub unsur ini mendapatkan indeks 0,25. Kemudian sub unsur lainnya diklasifikasikan sebagai sub unsur yang cukup memadai karena mendapatkan indeks 0,375.

Secara umum pelaksanaan lingkungan pengendalian dalam pelaksanaan SPIP di Inspektorat Kabupaten Nagekeo dikategorikan cukup memadai dengan nilai 2,75. Masih belum memadainya nilai ini tidak terlepas dari ketimpangan yang terjadi antarsub unsur yang terjadi. Perhatian lebih dari Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) Inspektorat Kabupaten Nagekeo adalah meningkatkan indeks dari sub unsur yang masih dikategorikan tidak memadai dan kurang memadai. Harapannya adalah setiap sub unsur ini mencapai indeks yang paling tinggi dengan kategori memadai.

## PEMBAHASAN

Lingkungan pengendalian sangat menentukan keberhasilan pengendalian internal secara keseluruhan. Lingkungan pengendalian yang baik dapat mengatur ritme kegiatan pengendalian internal dengan menciptakan perilaku yang positif (Salam et al. 2017). Perilaku positif dapat dicapai secara individual. Ketika etika yang merupakan landasan untuk mencapai integritas diperhatikan dengan baik. Tingkatannya terbagi atas lima yakni perilaku etis, akuntabilitas, manajemen pengelolaan keuangan, penghargaan, dan rasa hormat (Strickland and Vaughan 2008). Sedangkan secara organisasi integritas merupakan nilai inti yang dapat meningkatkan efektifitas dan pencapaian organisasi. Integritas berdampak pada motivasi kinerja, dan kreativitas dalam lingkungan pekerjaan (Tasdoven and Kaya

2014). Dalam menciptakan lingkungan pengendalian yang kondusif, tentunya membutuhkan integritas dan nilai etika yang tinggi. Pengembangan nilai etika dapat berfungsi sebagai pengendali, pedoman dan pengelolaan yang masing-masing dari itu terdapat mekanisme akuntabilitas yang efektif, nilai-nilai dan standarisasi profesional, dalam mengelola birokrasi untuk mencapai pengelolaan pelayanan publik yang berintegritas (Sedarmayanti and Nurliawati 2012). Bertolak pada hasil penelitian, Penegakan nilai integritas dan etika merupakan hal yang harus diperhatikan oleh pimpinan beserta jajaran pada Inspektorat kabupaten Nagekeo. Dari hasil penilaian terhadap dimensi integritas dan nilai etika mendapatkan hasil yang tidak memadai. Alasannya adalah masih belum memadainya aturan perilaku yang mengatur APIP dalam menjalankan tugas pengawasan maupun perilaku sehari-hari sebagai ASN. Aturan perilaku yang dimaksud adalah SOP dan perangkat peraturan lainnya yang kemudian diturunkan dalam peraturan Internal Inspektorat untuk dipedomani bersama. Selain aturan perilaku, perlu diperhatikan juga mekanisme *reward and punishment* terhadap APIP agar tidak terdistraksi dengan tawaran lainnya yang mengancam integritas dan etika pengawasan. Penekanan pada dimensi penegakan integritas dan nilai etika merupakan hal fundamental dalam mendukung keberlangsungan lingkungan pengendalian yang baik dan efektif.

Selain penegakan integritas dan etika, yang tidak kalah pentingnya dari unsur lingkungan pengendalian adalah komitmen terhadap kompetensi. Kompetensi itu sendiri merupakan pembelajaran kolektif dalam organisasi terutama dalam mengelola beragam keterampilan, kreativitas, kemudian mengintegrasikan ke dalam pekerjaan dengan menggunakan berbagai teknologi (Le Deist and Winterton 2005). Menurut Spencer dan Spencer dalam Faturrochman (2007) kompetensi dapat ditinjau dari dua kategori yakni kemampuan dan karakter yang menonjol dan wajib dimiliki oleh setiap individu dan faktor yang menjadi pembeda antara orang yang berkinerja tinggi dengan yang berkinerja rendah (Fathurrochman 2017). Berdasarkan hasil penelitian, elemen komitmen terhadap kompetensi masih dikategorikan kurang memadai. Perhatian yang besar harus ditujukan pada pemantauan kompetensi SDM, perencanaan, pelaksanaan sampai pada evaluasi kompetensi APIP harus terus dilaksanakan dan dijaga keberlangsungannya. Kaderisasi staf yang kompeten dan penilaian kompetensi harus didokumentasikan dan dilakukan secara periodik. Kompetensi yang dimiliki oleh auditor internal maupun pengawas pemerintahan lainnya di Inspektorat Kabupaten Nagekeo wajib memiliki karakter dan kemampuan yang menjadi pembeda dengan ASN non pengawas pada instansi lainnya. Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) harus memperhatikan bagaimana penempatan pegawai sesuai dengan kemampuan dan keterampilan yang dimiliki. Selain itu, strategi yang digunakan dalam mengidentifikasi maupun menganalisis pengembangan kompetensi harus tepat dan merata sehingga ketika dilakukan pendidikan maupun pelatihan sudah sesuai dengan kebutuhan organisasi.

Pimpinan dalam organisasi pengawas internal juga merupakan hal yang paling penting dalam lingkungan pengendalian. Pimpinan mempunyai kewajiban dalam menjamin keberlangsungan lingkungan pengendalian serta bertanggungjawab terhadap keseluruhan kegiatan pengendalian (Koutoupis and Malisiovas 2021). Kepemimpinan tentunya mempunyai gayanya karakteristik tersendiri. Faktor yang juga penting menentukan gaya kepemimpinan adalah hubungan pemimpin dengan anggota, struktur kepemimpinan dan tugasnya serta kekuatan yang melegitimasi dalam posisi memimpin (Yurniwati and Rizaldi 2015). Dari hasil penelitian, pada elemen ini mendapatkan klasifikasi cukup memadai dengan indeks 0,375. Pemimpin dalam hal ini Inspektur harus mempunyai gaya yang selalu mempertimbangkan risiko dalam pencapaian tujuan organisasi. Warna kepemimpinan yang kondusif ini harus dirasakan baik di dalam maupun di luar instansi yang dipimpin. Apalagi jika kita merujuk pada Inspektorat yang bertugas mengawasi jalannya pemerintahan. Inspektur harus memiliki integritas dan etika yang mumpuni sehingga dapat mempengaruhi organisasi secara menyeluruh. Inspektur harus selalu menjaga *tone* kepemimpinan dengan cara selalu mengkomunikasikan tujuan pengendalian, dan selalu menjaga integritas melalui perkataan dan perbuatan dalam pencapaian tujuan pengendalian internal.

Secara kolektif struktur organisasi juga merupakan hal yang penting dalam pengendalian internal dan mempengaruhi lingkungan pengendalian. Struktur organisasi dapat menentukan persepsi, tindakan, dan kinerja maupun perubahan inovasi dalam suatu organisasi (Jung and Kim 2014). Organisasi dapat mengatur secara formal prosedur maupun regulasi yang berkenaan dengan pekerjaan masing-masing individu dalam organisasi. Sebaliknya deskripsi pekerjaan juga dapat menentukan posisi individu dalam struktur organisasi (Johari and Yahya 2019). Pada kasus Inspektorat Kabupaten

Nagekeo, berdasarkan hasil penelitian pada sub unsur struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan mendapatkan klasifikasi cukup memadai dengan indeks 0,375. Hal yang mempengaruhi indeks ini adalah struktur organisasi telah dirancang sesuai dengan kompleksitas dan sifat kegiatannya, sesuai dengan Peraturan Bupati Nagekeo Nomor 13 Tahun 2020 tentang Kedudukan, Susunan Organisasi, Tugas, Fungsi dan Tata Kerja Inspektorat Kabupaten Nagekeo. Dampaknya adalah kemudahan dalam penyampaian informasi pengawasan kepada setiap bagian yang ada di dalam Inspektorat. Hal ini untuk memastikan bahwa unit organisasi pada badan struktur menyusun rencana kegiatan pengawasan berikut risiko yang mungkin dihadapi dalam pelaksanaan tugas. Tujuannya agar mempermudah koordinasi, baik dari segi penyusunan laporan maupun penyampaian informasi antar unit organisasi. Struktur organisasi yang baik juga harus sering dievaluasi dari informasi yang dihasilkan melalui proses validasi, keandalan keakuratan, kelengkapan serta ketepatan waktu.

Implikasi dari koordinasi yang dilakukan adalah pendelegasian kewenangan dan tanggung jawab yang tepat. Pendelegasian kewenangan ini berkaitan erat dengan penentuan deskripsi pekerjaan dan tanggung jawab yang diemban pada posisi jabatan tertentu dalam struktur organisasi. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab merupakan kegiatan pembagian tugas dan atau mengalihkan tanggung jawab dari pimpinan tingkat atas atau menengah kepada staf yang secara struktural berada di bawah koordinasi mereka (Chen 2021). Porsi pendelegasian wewenang sesuai dengan tanggung jawab jabatan yang diemban. Legitimasi yang diberikan harus cukup dan relevan dengan insentif yang dapat memaksimalkan kinerja sesuai dengan beban kerja (Malmi et al. 2020). Pada konteks lingkungan pengendalian, pimpinan selalu mengawasi setiap proses pengendalian intern yang dilakukan oleh jajarannya sesuai dengan kewenangan yang didelegasikan. Batasan kewenangan harus selalu dikawal melalui aturan formal yang telah didokumentasikan dan disosialisasikan kepada seluruh pegawai. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pendelegasian wewenang yang dipraktikkan di Inspektorat Kabupaten Nagekeo mendapatkan indeks 0,25 atau masih dalam klasifikasi kurang memadai. Hal yang menjadi penyebab akan hal ini adalah masih kurangnya penetapan aturan pendelegasian kewenangan yang dibuat secara formal, sehingga terjadi bias pada batasan kewenangan yang didelegasikan.

Pendelegasian wewenang yang diberikan tentunya sangat memperhatikan sumber daya manusia yang andal dan cakap. Oleh karena itu Instansi pengawas membutuhkan kebijakan dan prosedur pengelolaan sumber daya manusia yang memadai. Pengembangan sumber daya aparatur bertujuan membentuk kemampuan dan kompetensi yang menunjang kegiatan pengendalian (Tefa and Hasibuan 2020). Pengelolaan sumberdaya manusia harus terencana dengan baik sesuai dengan manajemen Aparatur Sipil Negara yang tentunya melalui pengembangan kompetensi, pola karier mutasi dan promosi (Sultoni 2020). Kompetensi sumber daya manusia merupakan faktor penentu keberhasilan organisasi untuk itu dibutuhkan kualitas SDM yang kompetitif dan mumpuni dalam menjalankan pengendalian internal (Armel, Nasir, and Safitri 2017). Berdasarkan hasil penelitian pada elemen ini masih mharus mendapatkan perhatian yang besar karena masih mendapatkan indeks yang rendah yakni 0,125 dengan klasifikasi tidak memadai, Kebutuhan sumberdaya manusia di Inspektorat Kabupaten Nagekeo harus memperhatikan beberpa faktor mulai dari prosedur pengelolaan yang lengkap mulai dari rekrutmen sampai pada pemberhentian pegawai. Selain itu Program pelatihan pegawai khususnya dalam hal teknis pengawasan harus menekankan pada program pelatihan berbasis analisis kebutuhan, pemerataan kesempatan mendapatkan Pendidikan dan pelatihan serta alokasi anggaran yang cukup. Hal yang juga menjadi penyebab rencahnya elemen ini adalah masih kurangnya Kegiatan evaluasi kinerja pegawai dan kompetensi dibangun. Pendekatan *reward and punishment* atas produktivitas kinerja pengawasan yang dilakukan serta pelaksanaannya merupakan hal yang penting untuk diperhatikan agar menjamin kegiatan pengendalian yang baik.

Ukuran keberhasilan sebuah Lembaga pengawas internal pemerintah daerah dapat diukur melalui peranan dan fungsi APIP dalam mencegah, mendeteksi, dan mengidentifikasi kecurangan yang terjadi melalui pemberian jasa penjamin (*assurance*) dan atau konsultasi (*consulting*) (Rustendi 2017). Data Penelitian menunjukkan bahwa pada elemen APIP yang efektif mendapatkan skor 3 dengan indeks 0,375 atau dengan klasifikasi cukup memadai. Hal yang menjadi alasan penilaian ini adalah pada pelaksanaan tugas pengawasan APIP berperan dalam memfasilitasi kegiatan pengawasan yang dilakukan di OPD lain sebagai mitra pengawasan. Tindaklanjut hasil pemeriksaan juga merupakan hal yang patut disorot dalam menilai efektifitas kerja APIP Inspektorat Kabupaten Nagekeo. Hal lainnya adalah pelaksanaan pengawasan berbasis risiko, dan pengujian keuangan secara periodic melalui

kegiatan audit turut menjadi variable penunjang. Inspektorat sebagai *leading sector* dalam hal pengawasan harus benar-benar mengawal jalannya kegiatan pengendalian internal yang baik melalui SPIP (Salam et al. 2017). Kapabilitas APIP merupakan hal yang mendasar dari keabsahan pengendalian internal dalam menjalankan tugas pengawasan (Fitriana and Basuki 2015). Dalam menjalankan tugasnya APIP harus mempunyai kemampuan untuk menjalankan tugas pengawasan dengan memperhatikan kewenangan, kapasitas, kewenangan serta kompetensi sumberdaya yang dimiliki (Kurniawan 2018). Peran dan layanan yang dimaksud harus bisa melayani kegiatan pengawasan dalam bentuk audit kinerja, pelayanan konsultasi, maupun menyatakan secara tertulis dalam piagam *Audit Charter* untuk menjamin ruang lingkup pengawasan yang dilakukan. Dari sisi pengelolaan SDM APIP harus mengembangkan program sertifikasi auditor agar menjamin APIP memiliki kompetensi dasar pengendalian internal. Hal yang menjadi penting ialah kompensasi yang diberikan oleh Negara atau Daerah melalui *reward and punishment* terhadap kinerja pengawasan yang dilakukan. Jika hukuman yang diberikan tidak cukup untuk menekan kinerja yang buruk maka perlu dilakukan rotasi internal dalam upaya untuk memperbaiki kinerja APIP. Hal ini dilakukan untuk menjamin keberlangsungan praktik pengawasan yang profesional, akuntabilitas terhadap manajemen kinerja pengawasan serta menjaga keberlangsungan hubungan organisasi dan budaya dalam struktur tata Kelola pengawasan (Masdan, Ilat, and Pontoh 2017).

Pada akhirnya untuk menjamin keberlangsungan lingkungan pengendalian yang kondusif harus membangun koordinasi yang baik dengan Instansi Pemerintah Daerah lainnya yang ada di Kabupaten Nagekeo. Hubungan yang baik antarinstansi dapat memberikan angin segar terhadap pengendalian internal yang kondusif (Indika, Jaya, and Afrianti 2020). Dari delapan sub unsur yang menjadi elemen dari lingkungan pengendalian SPIP di Inspektorat Kabupaten Nagekeo, elemen hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait yang mendapatkan skor 4 dengan indeks 0,5. Hal ini tidak terlepas dari terjalinnya hubungan kerja yang baik dengan instansi yang memiliki keterkaitan serta dengan instansi yang berkaitan dengan fungsi pengawasan seperti BPKP dan BPK.

## KESIMPULAN

Lingkungan pengendalian merupakan faktor utama yang dapat menentukan keberhasilan pengendalian internal secara keseluruhan. Secara umum dari kedelapan variabel Inspektorat Nagekeo mendapatkan skor 2,75 atau bisa dikatakan dengan predikat cukup memadai. Namun yang perlu diperhatikan adalah faktor yang masih perlu mendapatkan perhatian lebih antara lain Penegakan Integritas dan Nilai Etika dan Integritas dan Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia karena masih mendapatkan predikat tidak memadai. Nilai etika yang diemban dalam lembaga baik secara kolektif ataupun individual merupakan hal fundamental yang harus dijamin oleh APIP disertai kemampuan dan kompetensi yang dimiliki dalam membangun integritas lembaga. Dalam hal ini peran pimpinan sebagai pemberi warna dalam proses kegiatan pengendalian harus menjamin kontinuitas serta bertanggungjawab dalam kegiatan pengendalian secara keseluruhan. Pimpinan sebagai pucuk dari struktur organisasi Inspektorat harus memastikan bahwa kegiatan pengendalian dilakukan sesuai dengan tugas pokok dan fungsi di masing-masing unit organisasi. Salah satunya dengan mendelegasikan kewenangan kepada bawahan yang dianggap layak dan cakap dalam menjalankan tugas pengawasan. Selain itu perlu juga diciptakan mekanisme *reward and punishment* atas produktivitas kinerja pengawasan yang dilakukan. Untuk menjamin keberlangsungan pengendalian intern yang efektif perlu juga dibangun pola hubungan yang baik dengan instansi terkait baik itu sebagai pembina seperti BPKP maupun Instansi lain yang berkaitan erat dengan kegiatan pengendalian internal.

## REFERENSI

- Aditya, Oka Reza, and Welly Surjono. 2017. "Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan." *Jurnal SIKAP (Sistem Informasi, Keuangan, Auditing Dan Perpajakan)* 2(1):49. doi: 10.32897/sikap.v2i1.64.
- Afiaha, Nunuy Nur, and Peny Cahaya \*. Azwarib. 2015. "The Effect Of The Implementation Of Government Internal Control System (GICS) On The Quality Of Financial Reporting Of The Local Government And Its Impact On The Principles Of Good Governance: A Research In

- District, City, And Provincial Government In Sou.” *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 211 (2015) 811 – 818 211:811–18. doi: 10.1016/j.sbspro.2015.11.172.
- Andhika, Pratama Tirta Wijaya. 2017. “Pengaruh Efektivitas Lingkungan Pengendalian Terhadap Pendeteksian Indikasi Fraud Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Karanganyar).” Universitas Andalas.
- Armel, R., A. Nasir, and D. Safitri. 2017. “Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Pemanfaatan Teknologi Informasi Dan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Kota Dumai).” *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau* 4(1):105–19.
- Ayagre, Philip. 2018. “Public Sector Mergers and Internal Control Systems of Public Sector Organisations: Evidence from Ghana.” *African J. of Accounting, Auditing and Finance* 6(2):109. doi: 10.1504/ajaaf.2018.10013533.
- Badara, Mu’azu Saidu, and Siti Zabedah Saidin. 2013. “Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level.” *Journal of Social and Development Sciences* 4:16–23.
- Barišić, Ivana, and Boris Tušek. 2016. “The Importance of the Supportive Control Environment for Internal Audit Effectiveness - The Case of Croatian Companies.” *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja* 29(1):1021–37. doi: 10.1080/1331677X.2016.1211954.
- BPK RI. 2020. *Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Sistem Pengendalian Intern Pada Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Nagekeo Tahun Anggaran 2019*.
- BPKP. 2021. “Peraturan Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2021 Tentang Penilaian Maturitas Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terintegrasi Pada Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah.”
- BPKP Perwakilan NTT. 2017. *Laporan Penilaian Tingkat Maturitas Penyelenggaraan SPIP Pada Pemerintah Kabupaten Nagekeo*.
- BPKP Perwakilan NTT. 2020. “Laporan Kinerja Tahun 2020.” 53(9):1689–99.
- Chen, Yifan. 2021. “The Impact of Responsibility Delegation on Policy and Practice Implementation: A Contingency Approach.” *Public Performance and Management Review* 44(4):842–67. doi: 10.1080/15309576.2021.1918188.
- Danang, Suryatmodjo. 2016. “Pengaruh Peran Pembinaan BPKP Dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Lingkungan Pengendalian SPIP Pada Pemerintah Daerah Di Jawa Barat.” Universitas Padjajaran.
- Le Deist, Françoise Delamare, and Jonathan Winterton. 2005. “What Is Competence?” *Human Resource Development International* 8(1):27–46. doi: 10.1080/1367886042000338227.
- Fathiyah, Fathiyah, and Marissa Putriana. 2020. “Analyzing the Role of Internal Control System in Maintaining Unqualified Opinion (WTP) in Local Government Financial Statements: Case Study in Jambi Province.” *TRANSFORMASI: Jurnal Manajemen Pemerintahan* 12(2):156–66. doi: 10.33701/jtp.v12i2.878.
- Fathurrochman, Irwan. 2017. “Pengembangan Kompetensi Pegawai Aparatur Sipil Negara (ASN) Sekolah Tinggi Agama Islam Negeri (STAIN) Curup.” *Manajer Pendidikan* 11(21):120–29.
- Fitriana, Lila, and Hardo Basuki. 2015. “Evaluasi Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (Studi Pada Inspektorat Kabupaten Ponorogo).” *Accounting and Business Information Systems Journal* 3(3). doi: 10.1017/CBO9781107415324.004.
- Haris, Abdul, and Heri Kusmanto. 2016. “Fungsi Pengawasan Inspektorat Kabupaten Serdang Bedagai.” *Jurnal Administrasi Publik* 6(1):75–86.
- Hindriani, Nuning, Imam Hanafi, and Tjahjanulin Domai. 2012. “Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Dalam Perencanaan Dan Pelaksanaan Anggaran Di Daerah (Studi Pada Dinas Kesehatan Kabupaten Madiun).” *Wacana: Jurnal Sosial Dan Humaniora* 15(3):1–9.
- Indika, Miki, Abdika Jaya, and Ninik Afrianti. 2020. “Analisis Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara.” *Jurnal Akuntansi STIE (JAS)* 6(1):37–51.
- Indonesia, Pemerintah Republik. 2008. “Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.”

- Johari, Johanim, and Khulida Kirana Yahya. 2019. "Organizational Structure, Work Involvement, and Job Performance of Public Servants." *International Journal of Public Administration* 42(8):654–63. doi: 10.1080/01900692.2018.1498106.
- Jung, Chan Su, and Seok Eun Kim. 2014. "Structure and Perceived Performance in Public Organizations." *Public Management Review* 16(5):620–42. doi: 10.1080/14719037.2012.743576.
- Kewo, Cecilia Lelly, and Nunuy Nur Afiah. 2017. "Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit ?" *Internasional Journal Of Economics and Financial* 7(2):568–73.
- Koutoupis, Andreas G., and Theodore Malisiovas. 2021. "The Effects of the Internal Control System on the Risk, Profitability, and Compliance of the U.S. Banking Sector: A Quantitative Approach." *International Journal of Finance and Economics* (January):1–15. doi: 10.1002/ijfe.2498.
- Kurniawan, Andre Rahmat. 2018. "Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah." *Jurnal Akuntansi* 6.
- Kurniawan, Pratomo Cahyo, and Khairina Nur Izzaty. 2019. "Pengaruh Good Corporate Governance Dan Pengendalian Internal Terhadap Pencegahan Fraud." *ECONBANK: Journal of Economics and Banking* 1(1):55–60. doi: 10.35829/econbank.v1i1.2.
- Malmi, Teemu, David S. Bedford, Rolf Brühl, Johan Dergård, Sophie Hoozée, Otto Janschek, Jeanette Willert, Christian Ax, Piotr Bednarek, Maurice Gosselin, Michael Hanzlick, Poul Israelsen, Daniel Johanson, Tobias Johanson, Dag Øivind Madsen, Carsten Rohde, Mikko Sandelin, Torkel Strömsten, and Thomas Toldbod. 2020. "Culture and Management Control Interdependence: An Analysis of Control Choices That Complement the Delegation of Authority in Western Cultural Regions." *Accounting, Organizations and Society* 86(xxxx). doi: 10.1016/j.aos.2020.101116.
- Mardiasmo. 2018. *Otonomi Dan Manajemen Keuangan Daerah*. 3rd ed. Yogyakarta: Andi Yogyakarta.
- Masdan, Susan Rabbany, Ventje Ilat, and Winston Pontoh. 2017. "Analisis Kendala-Kendala Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Pada Inspektorat Kabupaten Gorontalo." *Jurnal Riset Akuntansi Dan Auditing "Goodwill"* 8(2):150–59. doi: 10.35800/jjs.v8i2.17780.
- Moeller, Robert R. 2011. *Enterprise Risk Management : Establishing Effective Governance, Risk, And Compliance Processes*. 2nd ed. New Jersey: Wiley & Sons, Inc.
- Nagekeo, Pemerintah Kabupaten. 2021. "Laporan Hasil Evaluasi Sakip Kabupaten Nagekeo Tahun 2020.Pdf."
- Negara, I. G. B. Surya, Didik Susetyo, Syamsurijal Abdul Kadir, and Saadah Yuliana. 2018. "Effect of Commitment, Internal Audit, and Financial Management on Local Government Performance in South Sumatra." *International Journal of Economics and Financial Issues* 8(4):327–34.
- Rizaldi, Afdhal, and Yurniwati. 2015. "Analisis Lingkungan Pengendalian (Control Environment), Studi Kasus Pada Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Kota Padang Panjang." *University of Andalas, Padang, Indonesia* 1–31.
- Rustendi, Tedi. 2017. "Peran Audit Internal Dalam Memerangi Korupsi." *Jurnal Akuntansi* 12(2):111–26.
- Salam, Alizah Zulkhaidah, Hiro Tugiman, and Dedik N.Y. 2017. "Analisis Unsur Lingkungan Pengendalian Pada Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Di Kabupaten Takalar." 4(2):1516–20.
- Sari, Novita, Imam Ghozali, and Tarmizi Achmad. 2017. "The Effect of Internal Audit and Internal Control System on Public Accountability: The Emperical Study in Indonesia State Universities." *International Journal of Civil Engineering and Technology* 8(9):157–66.
- Sedarmayanti, and Nita Nurliawati. 2012. "Strategi Penguatan Etika Dan Integritas Birokrasi Dalam Rangka Pencegahan Korupsi Guna Meningkatkan Kualitas Pelayanan." *Jurnal Ilmu Administrasi STIA LAN Bandung* 9(3):16–20.
- Strickland, Ruth Ann, and Shannon K. Vaughan. 2008. "The Hierarchy of Ethical Values in Nonprofit Organizations: A Framework for an Ethical, Self-Actualized Organizational Culture." *Public Integrity* 10(3):233–52. doi: 10.2753/PIN1099-9922100303.
- Sugiyono. 2017. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif Dan R&D*. Bandung: Alfabeta.

- Sultoni. 2020. "Strategi Pengembangan Sumber Daya Manusia Melalui Analisis Kebutuhan Diklat Di BPSDM Provinsi Jambi." *Jurnal Ilmu Manajemen Terapan* 1(3):211–17. doi: 10.31933/JIMT.
- Suwanda, Dadang, Burdan Ali Junjuran, Affandi Azhar, and Ellen Rusliati. 2019. *Manajemen Risiko Pengelolaan Keuangan Daerah Sebagai Upaya Peningkatan Dan Transparansi Dan Akuntabilitas Publik*. Bandung: Remaja Rosdakarya.
- Tasdoven, Hidayet, and Mikail Kaya. 2014. "The Impact of Ethical Leadership on Police Officers' Code of Silence and Integrity: Results from the Turkish National Police." *International Journal of Public Administration* 37(9):529–41. doi: 10.1080/01900692.2013.865649.
- Tefa, Gradiana, and Alpius Natanael Jhonhannes Hasibuan. 2020. "Pengembangan Sumber Daya Aparatur Inspektorat Daerah Dalam Meningkatkan Fungsi Pengawasan Internal Pemerintahan Daerah Di Kabupaten Manggarai Provinsi Nusa Tenggara Timur." *Jurnal MSDA (Manajemen Sumber Daya Aparatur)* 7(2):91–102. doi: 10.33701/jmsda.v7i2.1148.
- Thoha, Miftah. 2008. *Ilmu Administrasi Publik Kontemporer*. Jakarta: Kencana.
- Yurniwati, and Afdhal Rizaldi. 2015. "Control Environment Analysis at Government Internal Control System: Indonesia Case." *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 211(September):844–50. doi: 10.1016/j.sbspro.2015.11.111.