
**ANALISIS PENERAPAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH
PADA BADAN PERENCANAAN PEMBANGUNAN DAERAH
KABUPATEN MUSI RAWAS UTARA****Miki Indika¹, Abdika Jaya², Ninik Afrianti³**^{1,2,3}Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Musi RawasE-mail : ¹miki_indika@yahoo.com, ²abdika_aj@yahoo.co.id, ³arifiantinik5@gmail.com**ABSTRACT**

The aim of this study is to analyze the government's internal control system (SPIP) at the Development Planning Agency at Sub-National Level of Musi Rawas Utara. This study is a descriptive study that used to see the value of independent variables of the government internal control system (SPIP). Primary data and secondary data are needed as a basis for analysis, while data collection techniques are from observations, interviews and documents. The analytical technique used is descriptive. The results of the analysis showed that planning agency at sub-national level of Musi Rawas Utara in 2018 was in accordance with government regulation No. 60 year 2008 about control system internal government (SPIP).

Keywords : *Government Internal Control System (SPIP)***ABSTRAK**

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah bagaimana penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara. Tujuannya untuk menganalisis sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara. Penelitian ini termasuk penelitian deskriptif yaitu untuk mengetahui nilai variabel mandiri yaitu sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP). Terdapat satu variabel yaitu, sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP). Data primer dan data sekunder di perlukan sebagai dasar analisis, sedangkan teknik pengumpulan data adalah observasi, wawancara dan dokumen. Teknik analisis yang digunakan adalah deskriptif. Hasil analisis menunjukkan bahwa penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara tahun 2018 telah sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

Kata kunci : Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)

I. PENDAHULUAN

Sistem pengendalian intern diselenggarakan untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan dapat mencapai tujuannya secara efisien dan efektif, melaporkan pengelolaan keuangan negara secara andal, mengamankan aset negara dan mendorong ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Untuk memperkuat efektivitas sistem pengendalian intern diperlukan pengawasan dan pembinaan. Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) pasal 59 menyatakan bahwa “pembinaan penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) dilakukan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).” Pembinaan meliputi penyusunan pedoman teknis penyelenggaraan, sosialisasi, bimbingan dan konsultasi auditor Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Penyusunan Pedoman Teknis Umum Penyelenggaraan SPIP ini merupakan salah satu bentuk realisasi pembinaan penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP).

Sistem pengendalian intern menurut PP Nomor 60 tahun 2008 tentang SPIP 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. Pengertian tersebut mengarahkan pada empat tujuan yang ingin dicapai dengan dibangunnya SPIP, yaitu:

1. Kegiatan yang efektif dan efisien.
2. Laporan keuangan yang dapat diandalkan
3. Pengamanan aset Negara

4. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan

Keempat tujuan tersebut diatas tidak perlu dicapai secara khusus atau terpisah-pisah. Dengan kata lain, instansi pemerintah tidak harus merancang secara khusus pengendalian untuk mencapai satu tujuan. Suatu kebijakan atau prosedur dapat saja dikembangkan untuk dapat mencapai lebih dari satu tujuan pengendalian.

Badan Perencanaan Pembangunan Daerah merupakan suatu instansi pemerintah yang berfungsi sebagai perencanaan pembangunan melalui upaya memadukan aspirasi yang berkembang dalam masyarakat atau perencanaan pembangunan partisipatif. Perencanaan pembangunan partisipatif merupakan pola pendekatan perencanaan pembangunan yang melibatkan peran serta masyarakat dimana masyarakat bukan saja sebagai objek tetapi sekaligus sebagai subjek pembangunan, sehingga nuansa yang dikembangkan dalam perencanaan pembangunan benar-benar dari bawah (*bottom-up approach*) dengan kebijakan pembangunan kota, kebijakan pembangunan provinsi dan kebijakan pembangunan nasional. (Tri Astuti Afiati : 2011)

Penerapan unsur sistem pengendalian intern pemerintah sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) ayat (1) menyatakan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah terdiri dari lima unsur, yaitu Lingkungan pengendalian, Penilaian risiko, Kegiatan pengendalian, Informasi dan komunikasi dan Pemantauan pengendalian intern yang dilaksanakan menyatu, dan menjadi bagian integral dari kegiatan Instansi Pemerintah. Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Intern dalam lingkungan kerjanya.

Menurut Peraturan Kepala Badan

Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 4 Tahun 2016, untuk mengukur keberhasilan penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) dilakukan penilaian tingkat maturitas penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP). Tingkat maturitas penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah adalah tingkat kematangan/kesempurnaan penyelenggaraan sistem pengendalian dalam mencapai tujuan pengendalian intern sesuai dengan PP 60 tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP). Semakin tinggi nilai tingkat maturitas sistem pengendalian intern pemerintah, maka akan mencerminkan kemungkinan keberhasilan yang lebih tinggi sedangkan tingkat maturitas yang rendah mencerminkan kemungkinan yang lebih rendah dalam mencapai tujuan.

Berdasarkan laporan hasil kegiatan melakukan *self Assesment* Maturitas SPIP pada OPD sampel dan Pemerintah Kabupaten Musi Rawas Utara Nomor :700241/ST.Inspt/2018 menyatakan bahwa Kabupaten Musi Rawas Utara telah mencapai skor 2,78 pada tahun 2018 yaitu pada level berkembang. Pada Tahun 2017 Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara telah melakukan pengumpulan dokumen yang terkait dalam lima unsur sistem pengendalian intern pemerintah. Penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah dimulai dengan tingkat maturitas belum ada yaitu dengan skor 0,65 pada oktober 2017 dan pada 24 oktober 2018 hasil *self assesment* penilaian maturitas sistem pengendalian intern pemerintah Badan Perencanaan Pembangunan Daerah mencapai skor 2,73 atas penilaian Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) atau lebih rendah 0,05 dari tingkat maturitas sistem pengendalian intern pemerintah kabupaten.

Dalam penerapan sistem pengendalian intern pemerintah pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah

Kabupaten Musi Rawas Utara terdapat permasalahan seperti tidak terdokumentasinya data sistem pengendalian intern pemerintah, kurang adanya kerjasama antar organisasi perangkat daerah (OPD) dan bidang diruang lingkup Bappeda itu sendiri. Saat penyusunan sistem pengendalian intern pemerintah pada tahun 2017 didapat skor 0,65 karena pada saat penilaian maturitas sistem pengendalian intern pemerintah Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara tidak memiliki kelengkapan data terkait sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP).

Dalam pengumpulan dokumen atau data yang dibutuhkan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara di dampingi oleh Inspektorat dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai mentor untuk pencapaian tingkat maturitas dari belum ada (0,65) hingga didapat berkembang (2,73).

II. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Sistem Pengendalian Intern

Menurut Peraturan pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 (2) 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.

2.2 Tujuan Sistem Pengendalian Intern

Menurut Thahjono sebagaimana dalam Octaviani M.Kapoh, dkk (2017 : 214) menyatakan bahwa pengendalian intern administrasi mempunyai tujuan meningkatkan efisiensi operasional dan meyakinkan bahwa kebijakan manajemen ditaati karyawan. Sedangkan pengendalian

intern akuntansi mempunyai tujuan agar harta milik perusahaan atau organisasi bisa terjaga dari kecurangan dan agar catatan – catatan akuntansi dapat dipercaya. Biasanya manajemen memiliki tiga tujuan umum dalam merancang sistem pengendalian intern yang efektif yaitu :

1. Rehabilitas Pelaporan Keuangan
2. Efisiensi dan Efektifitas Operasi
3. Ketaatan pada Hukum dan Peraturan

2.3 Prinsip Dasar Sistem Pengendalian Intern

Menurut Sanyoto sebagaimana dalam Octaviani M.Kapoh, dkk (2017 : 214) menyatakan bahwa ada beberapa asumsi dasar yang perlu dipahami mengenai pengendalian intern bagi suatu entitas, organisasi atau perusahaan;

1. Sistem pengendalian merupakan *management responsibility*
2. *Top Manajer* bertanggung menyusun sistem pengendalian intern
3. Sistem pengendalian intern seharusnya bersifat *generic*, mendasar, dan dapat diterapkan pada semua perusahaan pada umumnya
4. Sistem pengendalian intern mempunyai keterbatasan – keterbatasan atau *constraints*
5. Sistem pengendalian intern harus selalu terus menerus dievaluasi, diperbaiki, disesuaikan dengan perkembangan kondisi dan teknologi

III. METODOLOGI PENELITIAN

3.1 Analisis Data dan Teknik Analisis

1. Analisis Data

Analisis data menurut Sugiyono (2015: 335), terbagi dua yaitu:

- a. Kualitatif adalah bersifat induktif yaitu suatu analisis berdasarkan data yang diperoleh selanjutnya dikembangkan pola hubungan tertentu atau menjadi hipotesis.
- b. Kuantitatif adalah suatu metode penelitian dengan berlandaskan pada

filsafat positivisme, digunakan untuk meneliti populasi atau sampel.

Berdasarkan uraian diatas, maka dalam penelitian ini penulis menggunakan analisis data kualitatif, yaitu metode yang digunakan untuk menganalisis data yang berhubungan dengan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP).

2. Teknik Analisis

Menurut Sugiyono (2012:87)

Analisis deskriptif yaitu metode analisis data dengan cara memberikan penjelasan dan memberikan predikat variabel yang diteliti sesuai dengan kondisi yang sebenarnya. Berdasarkan uraian diatas maka penulis menggunakan teknik analisis data deskriptif, dimana data-data yang berhubungan dengan Penerapan sistem pengendalian intern pemerintah pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara yang diperoleh dijabarkan kebentuk kata-kata. Adapun langkah yang digunakan dalam menganalisis data adalah mendeskripsikan pengertian sistem pengendalian intern pemerintah serta indikatornya.

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Hasil Penelitian

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan mengenai penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara, maka peneliti memperoleh hasil sebagai berikut :

1. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

a. Lingkungan Pengendalian

Terdapat delapan sub unsur yang wajib dilakukan oleh pimpinan instansi dalam menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya, yaitu:

- 1) Penegakan integritas dan nilai etika
Berdasarkan hasil dari wawancara dengan Kasubbid Sumber Daya Manusia, bapak Mathir, SKM selaku Tim Satgas SPIP unsur lingkungan pengendalian mengatakan bahwa penegakan integritas dan nilai etika di Bappeda telah dilaksanakan berdasarkan Peraturan Bupati seluruh pegawai sudah mengetahui, memahami isi aturan perilaku/standar etika, sanksi hukuman terhadap pelanggaran aturan perilaku/standar etika.
- 2) Komitmen terhadap kompetensi
Untuk menciptakan komitmen terhadap kompetensi yang baik, kepala Bappeda memberikan kesempatan kepada setiap pegawai untuk mengikuti diklat sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya masing-masing. Untuk jumlah pegawai Bappeda seluruhnya sebanyak 56 orang, kemudian jumlah yang telah mengikuti diklat pada tahun 2018 itu sebanyak 16 orang dan jumlah yang belum mengikuti diklat sebanyak 40 orang.
- 3) Kepemimpinan yang kondusif
Dalam mendukung fungsi dari penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP), kepala Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara melakukan pencatatan penyempurnaan pelaporan keuangan, pengelolaan pegawai, pengawasan intern terhadap kegiatan yang dilaksanakan.
- 4) Pembentukan organisasi yang sesuai dengan kebutuhan
Struktur organisasi Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara telah sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2016 tentang Perangkat Daerah dimana Bappeda termasuk dalam organisasi tipe B yang terdiri dari kepala badan, sekretaris, dan tiga bidang.
- 5) Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat
Penerapan sistem pengendalian intern pemerintah dengan berpedoman Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 sub unsur pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, kepala Bappeda mendelegasikan kepada bawahan sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya masing-masing.
- 6) Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang sumber pembinaan sumber daya manusia
Hal ini terlihat adanya keterkaitan dengan sub unsur komitmen terhadap kompetensi dimana Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara memberikan kesempatan kepada setiap pegawai untuk mengikuti diklat sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya masing-masing.
- 7) Perwujudan peran aparat pengawasan inter pemerintah (APIP) yang efektif
Peran aparat pengawasan intern yang dalam hal ini adalah inspektorat daerah telah melakukan pengawasan pada setiap kegiatan yang dilaksanakan. Kegiatan yang dilaksanakan oleh Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara telah terdokumentasi, tercatat dan terarsip. Pada tahun 2017 inspektorat melakukan pengawasan intern terhadap seluruh kegiatan yang dilaksanakan oleh Bappeda hal ini terlihat bahwa SPIP telah berjalan, namun pada tahun 2018 inspektorat tidak melakukan pemeriksaan atau pengawasan intern terhadap kegiatan yang telah dilaksanakan oleh Bappeda dan pada tahun 2018. Hal ini juga tidak dapat dibuktikan dengan dokumen pendukung, karena

memang dalam pengawasan ini Bappeda hanya memberikan data yang dibutuhkan oleh inspektorat sebagai tim pengawasan intern pemerintah.

- 8) Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait

Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara berhubungan dengan seluruh organisasi perangkat daerah (OPD), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) provinsi dan pusat, baik dalam hal berkoordinasi maupun kerja sama dalam kegiatan perencanaan pembangunan daerah.

b. Penilaian Risiko

Berdasarkan hasil wawancara dengan sekretaris Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara bapak R. Irawan Dwi Tjahyadie, SE selaku Tim Satgas SPIP dengan unsur penilaian resiko mengatakan bahwa

- 1) Identifikasi risiko Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara itu dalam hal penilaian risiko dilakukan dengan menilai dokumen kegiatan yang telah dilaksanakan oleh Bappeda.
- 2) Analisis Risiko yang ada di Bappeda itu dengan menghitung risiko – risiko tersebut, analisis risiko yang dilaksanakan untuk menentukandampak risiko terhadap pencapaian tujuan Bappeda itu sendiri.

c. Kegiatan Pengendalian

Berdasarkan hasil wawancara dengan kepala bidang program dan sarana prasarana bapak Tasman,SST.,M.Si selaku Tim Satgas SPIP dengan unsur kegiatan pengendalian bahwa dalam penerapan sistem pengendalian intern pemerintah unsur kegiatan pengendalian , Bappeda

melaksanakan sebanyak sebelas sub unsur, yaitu :

- 1) Review atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan

Dalam kegiatan pengendalian terdapat empat general atau bagian dari kegiatan pengendalian yang dilakukan, yaitu : Pemantauan atau monitoring, review, evaluasi dan audit.

- 2) Pembinaan sumber daya manusia

Dalam hal ini Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara melakukan diklat atau pelatihan bagi semua pegawai sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya yang dapat meningkatkan kompetensi pegawai. Kepala badan juga melakukan pembinaan terhadap pegawai diruang lingkup Bappeda itu sendiri setiap bulan dengan diadakannya rapat bulanan untuk mengontrol dan memberi arahan-arahan agar pegawai tetap memiliki etika atau etos kerja yang baik.

- 3) Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi

Dalam pengendalian atas pengelolaan sistem informasi di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara mempunyai *website* dan *facebook* sebagai sarana untuk mengkomunikasikan informasi-informasi kepada masyarakat tentang kegiatan yang dilaksanakan oleh Bappeda dan Pemerintah Kabupaten Musi Rawas Utara. *Website* dan *Facebook* Bappeda dapat di akses oleh semua orang, baik masyarakat maupun organisasi perangkat daerah di Kabupaten Musi Rawas Utara dan di luar lingkup Musi Rawas Utara dengan untuk alamat *website* yaitu : *bappeda.muratarakab.go.id* dan untuk *facebook* dapat di buka dengan alamat yaitu : Bappeda

- Musi Rawas Utara.
- 4) Pengendalian fisik atas aset
Dalam pengendalian fisik atas aset Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara ini menggunakan aplikasi sistem pengelolaan barang daerah (SIMBADA). Aplikasi Simbada di kelola oleh 1 (satu) orang atas nama Hendi Ariansyah, SE. Ibu Yessi Destriliyanti selaku sekretaris SPIP seluruh unsur juga mengatakan bahwa adanya dokumen kartu inventaris barang (KIB) dan kartu inventaris ruangan (KIR) dari pengelolaan SIMBADA tersebut.
 - 5) Penetapan dan review atas indikator dan ukuran kinerja
Penetapan dan reuiu atas indikator kinerja Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara itu sudah tertuang di rencana strategis (Renstra), rencana kerja (Renja) dan rencana pembangunan jangka menengah daerah (RPJMD). Sedangkan untuk ukuran kinerja itu sendiri Bappeda melakukan penyusunan indikator kinerja utama (IKU).
 - 6) Pemisahan fungsi
Untuk pemisahan fungsi di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara sudah ada, yang mana terdapat pemisahan fungsi yang menjamin bahwa aspek utama transaksi atau kejadian tidak dikendalikan oleh 1 (satu) orang yang ditandai dengan pemisahan tanggung jawab dan tugas atas transaksi atau kejadian terkait dengan otorisasi, persetujuan, pemrosesan dan pencatatan, pembayaran atau penerimaan dana, serta fungsi-fungsi penyimpanan dan penangangan aset.
 - 7) Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting

- Di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara terdapat otorisasi kejadian yang penting yang ditetapkan oleh kepala badan dan dikomunikasikan kepada seluruh pegawai atas transaksi dan kejadian yang signifikan yang dientri adalah yang telah diotorisasi dan dilaksanakan oleh pegawai sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya.
- 8) Pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian
Pencatatan yang akurat sudah tercatat dalam buku surat masuk dan keluar untuk bagian umum, serta bagian keuangan juga sudah tercatat akurat untuk transaksi dan kejadian berdasarkan waktu.
 - 9) Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya
Pada Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara ini, akses hanya diberikan kepada pegawai yang berwenang dan kepala badan melakukan reuiu atas pembatasan tersebut secara berkala dengan mempertimbangkan faktor-faktor seperti nilai aset, kemudahan dipindahkan dan kemudahan ditukarkan ketika menentukan tingkat pembatasan akses tersebut.
 - 10) Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya
Di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara terdapat penetapan akuntabilitas terhadap pencatatannya dengan menunjuk petugas yang bertanggung jawab terhadap penyimpanan sumber daya dan pencatatannya, dalam rangka pencapaian tujuan Bappeda. Dengan penyelenggaraan ini di harapkan terwujudnya pertanggungjawaban atas sumber daya. Kepala Bappeda melakukan review atas penugasan tersebut secara berkala.

- 11) Dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak Tasman, SST.,M.Si untuk pengelolaan dan penyimpanan dokumen atas sistem pengendalian intern pemerintah sendiri Bappeda belum tertata dengan baik, dikarenakan sistem pengendalian intern pemerintah belum dijalankan secara penuh, masih terdapat kendala – kendala yang dihadapi, namun untuk dokumen kegiatan atau program yang lainnya itu sudah terdokumentasi yang diwujudkan dengan cara memiliki, mengelola, memelihara dan menyimpan secara berkala serta memutakhirkan dokumentasi tersebut.

Hal ini dapat dilihat adanya notulen, daftar hadir dan foto setiap rapat yang dilaksanakan oleh Bappeda.

d. Informasi dan Komunikasi

Berdasarkan hasil wawancara dengan kasubag umum, kepegawaian dan perencanaan Ibu Diana Widayatri, SE.,MM selaku Tim Satgas SPIP dengan unsur informasi dan komunikasi mengatakan bahwa :

1) Informasi

Untuk bentuk informasi di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara mempunyai *web site* "bappeda.muratarakab.go.id", papan pengumuman, *group whatsapp*, *e-mail* bappedamuratar@yahoo.com dan facebook Bappeda.

b) Komunikasi yang efektif

Dalam mengkomunikasikan informasi, kepala badan memberikan arahan lisan kepada pegawai dan instansi lain dengan menyediakan

dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi, antara lain berupa pedoman kebijakan dan prosedur, surat edaran, notulen rapat, laporan bulanan termasuk pula tindakan pimpinan yang mendukung implementasi sistem pengendalian intern pemerintah informasi dari internal dan eksternal yang relevan dengan tugas dan fungsi telah diperoleh dan disampaikan kepada pimpinan instansi pemerintah untuk memastikan terjalinnya komunikasi yang efektif.

e. Pemantauan

Berdasarkan hasil wawancara dengan Kasubag Keuangan ibu Zuhana Hafsari Pane selaku Tim Satgas dengan unsur pemantauan terdapat dua sub unsur yang dilaksanakan oleh Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara, yaitu :

a) Pemantauan berkelanjutan

Di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara pemantauan berkelanjutan terhadap kegiatan yang akan, sedang dan telah dilakukan, dilaksanakan setiap bulan dan triwulan. Setiap rapat bulanan kepala badan meminta kepada penanggung jawab kegiatan terhadap kegiatan yang akan, sedang dan telah dilaksanakan.

b) Evaluasi terpisah

Untuk evaluasi atas program kegiatan yang ada sudah dilaksanakan, adapun kegiatan monitoring pengelolaan rutin terkait dalam pelaksanaan tugas, baik oleh kepala badan langsung maupun monitoring dalam bentuk koordinasi antar bidang untuk memberikan masukan-masukan dan pemanggilan secara langsung oleh kepala badan.

4.2 Pembahasan

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, maka dapat diketahui bahwa sistem pengendalian intern pemerintah pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara telah dilaksanakan dengan lima (5) indikator adalah sebagai berikut :

1. Lingkungan Pengendalian

a. Penegakan integritas dan nilai etika

Berdasarkan hasil penelitian dapat diketahui bahwa kondisi lingkungan Bappeda telah menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerja, melalui penetapan dan penerapan aturan mengenai kebijakan standar etika dan sanksi hukuman terhadap pelanggaran aturan perilaku yang memberikan pemahaman bagi seluruh pegawai.

b. Komitmen terhadap kompetensi

Dari hasil penelitian dapat diketahui bahwa pada Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara terlihat dari pelaksanaan setiap kegiatan atau progres yang ada di bappeda dilakukan oleh pegawai atau bidangnya masing-masing, bappeda juga memberikan kesempatan setiap setahun sekali kepada pegawai untuk mengikuti pelatihan dan diklat sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya masing-masing.

c. Kepemimpinan yang kondusif

Pada Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara sudah mencerminkan sistem pengendalian intern yang baik, dimana pimpinan selalu memberikan arahan terhadap pencatatan dan penyempurnaan pelaporan

keuangan, pengelolaan pegawai, pengawasan intern terhadap kegiatan yang dilaksanakan.

d. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai kebutuhan

Pembentukan struktur organisasi telah sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 18 tahun 2016 tentang Perangkat Daerah yang ada di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara telah menggambarkan sistem pengendalian intern yang baik dimana Bappeda termasuk dalam organisasi perangkat daerah tipe B yang artinya Bappeda memiliki tiga bidang.

Dengan demikian, dapat dilihat bahwa Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara telah menjalankan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) sesuai dengan sub unsur yang telah dijelaskan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

e. Pendelegasian wewenang pada tanggung jawab yang tepat

Pada Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara telah menunjukkan sistem pengendalian intern yang baik, karena untuk pendelegasian wewenang, pimpinan mendelegasikan wewenang kepada bawahan sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya masing-masing Pada pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, kepala badan mendelegasikan tugas dan tanggung jawabnya sebagai pimpinan kepada sekretaris Bappeda, Hal ini sudah mencerminkan bagaimana penerapan sistem pengendalian intern pemerintah di Bappeda

Kabupaten Musi Rawas Utara. Penerapan sub unsur atau indikator dari pendelegasian wewenang dan tanggung jawab sudah sesuai berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, namun terlihat masih lemah. Hal ini juga dapat menjadi kendala dalam penerapan sistem pengendalian intern pemerintah untuk peningkatan maturitas yang lebih baik.

- f. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia

Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara telah sesuai dengan prosedur yang telah ditetapkan, sejak rekrutmen sampai pemberhentian pegawai, yang mengutamakan kompetensi, etika dan integritas, serta mendorong tercapainya kinerja. Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern di Bappeda telah sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah.

- g. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif

Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif pada Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara telah dilaksanakan, hal ini terlihat dari pihak pengawasan intern (Inspektorat Daerah) melakukan pengawasan pada setiap kegiatan yang dilaksanakan oleh Bappeda. Kegiatan yang dilaksanakan oleh Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara telah terdokumentasi, tercatat dan tersip, inspektorat juga menjadi mentor dalam penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah,

namun untuk penerapan sistem pengendalian intern ini Bappeda masih belum terdokumentasi dengan baik, dan peran satgas belum memadai dikarenakan kurangnya sosialisasi SPIP di ruang lingkup Bappeda itu sendiri. Selain itu Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara juga memiliki hubungan kerja yang baik dengan seluruh Organisasi Perangkat Daerah, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi dan Pusat baik dalam hal berkoordinasi maupun bekerja sama dalam kegiatan perencanaan pembangunan daerah.

2. Penilaian Risiko

Disebutkan bahwa penilaian risiko terdiri dari dua dalam melaksanakan penilaian risiko, adalah :

- a. Identifikasi Risiko

Kepala badan telah melakukan identifikasi, menganalisis risiko dan menentukan tindakan yang tepat untuk menghadapi risiko-risiko yang dapat menghambat pencapaian visi misi Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara. Namun pelaksanaan penilaian risiko dilakukan hanya oleh 1 (satu) orang saja, yang kemudian dikonsultasikan dengan kepala badan. Dalam menyusun register risiko, seharusnya melibatkan seluruh tim satgas, agar proses penyusunan lebih cepat dan terdokumentasi. Hal ini dapat menghambat tercapainya tingkat maturitas penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) yang sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kendala yang terjadi terkait penilaian risiko

adalah terbatasnya kompetensi pegawai, dimana pegawai mengalami kesulitan dalam proses penyusunan pengidentifikasian dan menganalisis risiko-risiko yang mungkin akan terjadi.

b. Analisis Risiko

Dalam menganalisis risiko Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara melakukan penyusunan rencana tindak pengendalian (RTP) dimana Bappeda menganalisis terhadap risiko-risiko pada daftar risiko tersebut telah dilakukan analisis atas kemungkinan terjadinya dan besarnya dampak pada tercapainya tujuan organisasi dan tujuan operasional. Selain itu Bappeda juga menggali informasi mengenai atribut risiko terakit seperti penyebab, sumber, dampak, penerimaan dampak risiko, serta apakah dapat dikendalikan organisasi atau tidak

3. Kegiatan Pengendalian

Kegiatan pengendalian yang diselenggarakan oleh Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara menurut PP Nomor 60 Tahun 2008 dapat berupa:

a. Review atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan

Berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara belum melaksanakan review atas kinerja, karena yang setiap tahun dilaksanakan adalah review atas laporan keuangan. Dengan demikian dapat diketahui bahwa sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara belum melaksanakan sub dari indikator kegiatan pengendalian atas sub unsur review atas kinerja Bappeda. Sub unsur review atas

kinerja ini berkaitan erat dengan sub unsur penetapan dan review atas indikator dan ukuran kinerja, dimana untuk ukuran kinerja Bappeda belum menetapkan kebijakan terhadap ukuran kinerja. Hal ini dapat dikatakan bahwa review atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan belum berjalan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, karena masih banyak hambatan-hambatan yang dihadapi oleh Bappeda dalam penerapan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP).

b. Pembinaan sumber daya manusia

Pada Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara telah dilaksanakan dengan melakukan diklat/pelatihan bagi semua pegawai sesuai dengan tugas dan fungsinya untuk meningkatkan kompetensi pegawai sebagaimana telah dijelaskan pada lingkungan pengendalian sub unsur bentuk komitmen terhadap kompetensi dan penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia, dimana sub unsur tersebut saling berkaitan guna pencapaian tujuan dan target sistem pengendalian intern pemerintah yang sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

c. Pengendalian atas pengelolaan sistem informasi

Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara juga telah melaksanakan sub unsur pengendalian atas pengelolaan sistem informasi dengan memiliki website dan facebook Bappeda, hal ini menunjukkan bahwa sistem

- pengendalian intern yang baik. Hal ini dapat diketahui bahwa penerapan sistem pengendalian intern pemerintah dengan sub unsur pengendalian atas pengelolaan sistem informasi telah berjalan dengan baik sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).
- d. Pengendalian fisik atas aset
- Di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara ini menggunakan aplikasi sistem pengelolaan barang daerah (Simbada). Terlaksananya simbada ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) dengan indikator kegiatan pengendalian sub pengendalian fisik atas aset sudah di jalankan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang wajib di implementasikan oleh seluruh organisasi perangkat daerah (OPD) Kabupaten Musi Rawas Utara.
- e. Penetapan dan review atas indikator dan ukuran kinerja
- Penetapan dan review atas indikator kinerja Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara itu sudah tertuang di rencana pembangunan jangka menengah daerah (RPJMD) kemudian dari penyusunan tersebut di kerucutkan kembali untuk organisasi perangkat daerah (OPD) menjadi penyusunan rencana strategis (Renstra), dan rencana kerja (Renja). Sedangkan untuk ukuran kinerja itu Bappeda melakukan penyusunan indikator kinerja utama (IKU) atau tolok ukur kinerja (TUK) serta laporan kinerja instansi pemerintah (LAKIP) Yang artinya SPIP di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara dengan sub unsur pengendalian fisik atas aset sudah di jalankan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008.
- f. Pemisahan fungsi
- Di Bappeda telah yang menjamin bahwa aspek utama transaksi atau kejadian tidak dikendalikan oleh 1 (satu) orang yang ditandai dengan pemisahan tanggung jawab dan tugas atas transaksi atau kejadian terkait dengan otorisasi, persetujuan, pemrosesan dan pencatatan, pembayaran atau penerimaan dana, serta fungsi-fungsi penyimpanan dan penanganan aset. Dari hasil penelitian sudah dijelaskan bahwa tidak adanya rangkap jabatan di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara. Hal ini menunjukkan bahwa indikator Kegiatan Pengendalian sub pemisahan fungsi telah dilaksanakan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).
- g. Otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting
- Di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara terdapat otorisasi kejadian yang penting yang ditetapkan oleh pimpinan dan dikomunikasikan kepada seluruh pegawai atas transaksi dan kejadian yang signifikan yang dientri adalah yang telah diotorisasi dan dilaksanakan oleh pegawai sesuai dengan tugas pokok dan fungsinya masing-masing. Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah dengan indikator kegiatan pengendalian telah dilaksanakan

dengan baik.

- h. Pencatatan akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian

Di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara sudah dijalankan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah, hal ini terlihat pencatatan akurat sudah tercatat dalam buku surat masuk dan keluar untuk bagian umum, kepegawaian dan perencanaan, serta bagian keuangan juga sudah tercatat akurat untuk transaksi dan kejadian berdasarkan waktu.

- i. Pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya

Dari hasil penelitian di ketahui bahwa sub unsur pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya telah dilaksanakan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP).

- j. Akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya

Dari hasil penelitian di ketahui bahwa sub unsur akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya telah dilaksanakan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP). Hal ini terlihat bahwa tidak adanya rangkap jabatan, sehingga petugas yang bertanggung jawab sesuai tugas dan fungsinya masing-masing agar dapat memberikan kinerja yang efektif dan efisien.

- k. Dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting

Pengelolaan dan penyimpanan dokumen dengan baik di Bappeda

Kabupaten Musi Rawas Utara belum tertata dengan baik, dikarenakan sistem pengendalian intern pemerintah yang diterapkan oleh Bappeda belum optimal, namun untuk dokumen kegiatan atau program yang lainnya sudah terdokumentasi yang diwujudkan dengan memiliki, mengelola, memelihara, dan menyimpan secara berkala serta memutakhirkan dokumen tersebut.

4. Informasi dan Komunikasi

- a. Informasi

Sistem pengendalian intern yang ada di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara sudah berjalan, hal ini dapat dilihat adanya bentuk informasi seperti Web site, papan pengumuman, group whatsapp, e-mail dan arahan lisan kepada pegawai dan instansi lain dengan menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk. Dengan pemanfaatan berbagai sarana komunikasi ini, Bappeda lebih mudah dalam berkoordinasi atau bekerjasama baik dengan pihak intern maupun ekstern. Dengan demikian dapat diketahui bahwa indikator informasi dan komunikasi sub komunikasi telah dijalankan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

- b. Komunikasi yang efektif

Komunikasi yang efektif terlihat adanya Website dan facebook. Website dan facebook yang ada di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara juga digunakan untuk menginformasikan kegiatan-kegiatan yang telah dilaksanakan maupun yang akan dilaksanakan oleh Bappeda, dan bisa di akses oleh semua orang. Dengan demikian

dapat diketahui bahwa penerapan sistem pengendalian intern pemerintah dengan indikator komunikasi dan informasi telah berjalan sesuai dengan berlandaskan Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang SPIP, dimana kepala badan mengkomunikasikan informasi baik keuangan maupun nonkeuangan, yang berhubungan dengan peristiwa-peristiwa internal dan eksternal.

5. Pemantauan

a. Pemantauan berkelanjutan

Pemantauan Sistem Pengendalian Intern dilaksanakan melalui pemantaua berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reuiu lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervisi, perbandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain terkait dalam pelaksanaan tugas. Hal ini dapat dikatakan bahwa indikator pemantauan sub pemantauan berkelanjutan telah dilaksanakan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

b. Evaluasi terpisah

Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, reuiu, dan pengujian efektifitas Sistem Pengendalian Intern yang dapat dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah atau pihak eksternal pemerintah . Dalam proses melaksanakan kegiatan rutin, pegawai Bappeda mendapatkan informasi berfungsinya pengendalian intern secara efektif.

6. Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)

Berdasarkan hasil penelitian, dapat diketahui bahwa Penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara cukup baik, dimana pada saat penilaian maturitas penerapannya sudah ada peningkatan. Berdasarkan penilaian Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang kemudian dilimpahkan kepada Inspektorat Kabupaten Musi Rawas Utara menyatakan bahwa pada tahun 2017, Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara mendapat skor 0,657, dikarenakan memang pada saat penilaian data pendukung sistem pengendalian intern pemerintah tidak ada, kemudian pada saat penilaian di tahun 2018 dari laporan hasil penilaian tingkat maturitas penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara Nomor : 700/241/ST.Inspt/2018 tanggal 04 Desember 2018, bahwa skor maturitas sistem pengendalian intern pemerintah sebesar 2,725 yang artinya Sistem Pengendalian Intern Pamerintah (SPIP) Badan Perencanaan Pembangunan Daerah mengalami peningkatan.

V. KESIMPULAN

Penelitian ini didasarkan pada pengimplementasian PP No 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) pada Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara dengan melihat unsur-unsur SPIP yakni lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan yang diterapkan oleh Badan Perencanaan Pembangunan Daerah Kabupaten Musi Rawas Utara. Berdasarkan hasil penelitian yang dilaksanakan dan berdasarkan hasil dari pembahasan yang telah dikemukakan

mengenai penerapan sistem pengendalian intern pemerintah pada Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara maka peneliti dapat menarik kesimpulan bahwa, secara umum Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang diterapkan oleh Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara cukup baik, karena penerapannya telah dilaksanakan sesuai dengan unsur-unsur dalam Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Dari hasil penelitian yang telah dilaksanakan,

VI. SARAN

Saran yang dapat diberikan oleh peneliti yaitu :

1. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) di Bappeda Kabupaten Musi Rawas Utara untuk dapat ditingkatkan kembali dengan cara Tim Satuan Tugas SPIP telah memenuhi kelengkapan data laporan terkait sebelum Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) melaksanakan pemeriksaan terhadap data laporan tersebut sehingga efektivitas pencapaian target nasional dapat tercapai.
2. Perlu adanya pembinaan seperti sosialisasi dan *workshop* sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) agar satuan tugas (SATGAS) lebih memperhatikan tugas masing-masing indikator terkait dengan data pendukung yang dibutuhkan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) guna peningkatan maturitas menjadi lebih baik.
3. Di harapkan bagi pimpinan agar lebih memperhatikan kinerja pegawai untuk menerapkan kedisiplinan agar dapat mendukung tercapainya sub unsur penegakan integritas dan nilai etika.

VII. DAFTAR PUSTAKA

- [1] Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan “Peraturan Kepala bpkp Nomor : PER 1326/K/LB/2009 tanggal 7 Desember 2009” Pedoman Teknis

Umum Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

- [2] Danang Sunyoto. 2016, *Methodologi Penelitian Akuntansi*. Bandung : PT Rafika Aditama.
- [3] Halim, Abdul dan Muhammad Syam Kusufi. 2014 *Akuntansi Sektor Publik. Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta : Salemba Empat.
- [4] Octaviani M. Kapoh, Ventje Ilat dan Jessy D.L Warongan. 2017. *Analisis Pelaksanaan Sistem Pengendalian Internal Pada Inspektorat Kabupaten Minahasa Utara (hlm.215)*.
- [5] Pertiwi, Dian . 2016, *Implementasi sistem pengendalian intern pemerintah dalam mewujudkan good governance pada Dispenda Sulawesi Selatan*.
- [6] Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 *tentang Sistem Pengendalian intern Pemerintah*.
- [7] Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 4 Tahun 2016 *tentang Pedoman Penilaian dan Strategi Peningkatan Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.
- [8] Renyowijoyo, Muindro , 2013 *Akuntansi Sekor Publik , Organisasi Non Laba*. Jakarta : Mitra Wacana Media.
- [9] Sugiyono, 2015 *Metode Penelitian Pendidikan. Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung : Alfabeta bandung.
- [10] Sugiyono, 2013. *Metode Penelitian Administrasi*. Bandung : alfabeta,CV.