

ABSTRACT

OPERATIONAL AUDIT OF *SP2D NON BELANJA PEGAWAI* PUBLISHING SERVICE IN *SEKSI PENCAIRAN DANA KPPN*

(Case Study in Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Malang)

By:

Fajar Islakh Hayadi

Advisor Lecturer:

Lutfi Haris, SE, M.Ak, Ak

Operational Audit of the service functions of publishing *SP2D non Belanja Pegawai* in *Seksi Pencairan Dana KPPN Malang* aims to assess the extent of service has run effectively and efficiently then identify any weaknesses found and make recommendations in order to achieve effectiveness and efficiency services. The research method used is descriptive qualitative approach to case study. Research data comes from study of documentation, literature studies, field observation and interviews with the internal part of *KPPN Malang*. Data analyzing process used a qualitative analysis method by compared four audit operational findings elements called the conditions, criteria, causes and effects during the first half of 2013. The result of research showed that publishing *SP2D non Belanja Pegawai* in *Seksi Pencairan Dana KPPN Malang* service in the first half 2013 ineffective because (1) Timeliness of completion of *SP2D Non Belanja Pegawai* under 90% (2) Inconsistency in the implementation of SOP (3) the absence of restrictions on access entertainment in service hours (4) Coordination delays in the completion of the corrected letter of *SP2D Non Belanja Pegawai* returns correctly and on time (5) The rate of return SPM which have been accepted by Front Office high. And the another result of research was inefficient because (1) use of the number of employees was not optimal (2) Layouts existing has not supported line balancing on the middle office in order to achieve accuracy completion period of *SP2D Non Belanja Pegawai*. Based on these conditions, the authors provide some recommendations and options for improvement to be used as a consideration in the future.

Key words : operational audit, effectiveness, efficiency, *SP2D Non Belanja Pegawai*, condition, criteria, cause, effect and recommendation

ABSTRAKSI

AUDIT OPERASIONAL TERHADAP LAYANAN PENERBITAN SP2D NON BELANJA PEGAWAI PADA SEKSI PENCAIRAN DANA KPPN

(Studi Kasus : KPPN Malang)

Oleh:

Fajar Islakh Hayadi

Dosen Pembimbing:

Lutfi Haris, SE, M.Ak, Ak

Audit operasional terhadap fungsi layanan penerbitan SP2D Non Belanja Pegawai di Seksi Pencairan Dana KPPN Malang bertujuan untuk menilai sejauh mana layanan telah berjalan secara efektif dan efisien kemudian mengidentifikasi setiap kelemahan yang ditemukan dan membuat rekomendasi dalam rangka mencapai efektivitas dan efisiensi layanan SP2D non Belanja Pegawai penerbitan. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan studi kasus deskriptif kualitatif. Data penelitian berasal dari studi dokumentasi, observasi lapangan, studi literatur dan wawancara dengan pihak internal KPPN Malang. Proses analisis data kualitatif menggunakan cara dengan membandingkan empat elemen temuan audit operasional yaitu kriteria, kondisi, sebab dan akibat yang digunakan untuk menentukan sejauh mana efektivitas dan efisiensi Seksi Pencairan Dana KPPN Malang pada semester pertama tahun 2013. Hasil penelitian menunjukkan bahwa layanan SP2D Non Belanja Pegawai di Seksi Pencairan Dana KPPN Malang pada Semester pertama tahun 2013 tidak berjalan efektif karena (1) Ketepatan waktu penyelesaian SP2D Non Belanja Pegawai dibawah 90% (2) Terjadi inkonsistensi penerapan SOP (3) Tidak adanya pembatasan akses hiburan selama jam pelayanan (4) Keterlambatan koordinasi dalam penyelesaian surat ralat atas retur SP2D dengan benar dan tepat waktu (5) Tingkat pengembalian SPM yang diterima oleh *Front Office* tinggi. Hasil penelitian ini juga menunjukkan tidak berjalan efisien karena (1) Penggunaan SDM yang tidak optimal (2) *Layout* yang belum mendukung *line balancing* disetiap alur pekerjaan pada *Middle Office* dalam rangka ketepatan waktu penyelesaian SP2D Non Belanja Pegawai. Berdasarkan kondisi tersebut penulis memberikan beberapa rekomendasi dan pilihan untuk perbaikan yang akan digunakan sebagai pertimbangan di masa depan.

Kata kunci: audit operasional, efektivitas, efisiensi, SP2D Non Belanja Pegawai, kondisi, kriteria, sebab, akibat dan rekomendasi

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. LATAR BELAKANG

KPPN sebagai Kuasa Bendahara Umum Negara Kementerian Keuangan RI di daerah memiliki tugas pokok pelayanan publik dalam rangka penyaluran pembiayaan atas beban APBN yang dilakukan oleh Seksi Pencairan Dana. Pelayanan prima penerbitan SP2D non Belanja Pegawai merupakan konsentrasi utama bagi KPPN dalam memberikan layanannya kepada para *stakeholder* dibandingkan dengan penerbitan SP2D Belanja Pegawai. Kelompok belanja non pegawai ini terdiri atas : belanja barang, belanja modal, belanja beban bunga, belanja subsidi, belanja bantuan sosial, dan belanja hibah.

Sejak tahun 2007 Ditjen Perbendaharaan telah menerapkan strategi peningkatan kualitas pelayanan prima pada KPPN. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 30/KMK.01/2007 tentang Reformasi Birokrasi Departemen Keuangan menjadi landasan awal proses *launching* KPPN Percontohan tahap ke I hingga tahap ke VI yang menerapkan prinsip-prinsip dalam pelaksanaan tugas KPPN berupa pelayanan satu tempat (*one stop service*), bisnis proses yang sederhana, pemanfaatan teknologi informasi, pemberian informasi secara *real time*, serta layanan yang transparan dan akuntabel. Atas dasar prinsip tersebut jangka waktu penyelesaiannya pelayanan penerbitan SP2D non Belanja Pegawai dipersingkat menjadi 1 jam dari yang sebelumnya 1 hari. Berdasarkan penilaian internal Ditjen Perbendaharaan, hasil prosentase penilaian ketepatan penyelesaian SP2D perKPPN sejak tahun 2008 menunjukkan rata-rata tingkat ketepatan waktu di atas 90 persen. Lebih lanjut lagi menurut hasil Survey Integritas Sektor Publik tahun 2011 oleh KPK menunjukkan apresiasi positif dari *stakeholder* bahwa pelayanan penerbitan SP2D di KPPN mendapatkan peringkat pertama dari seluruh unit layanan vertikal dengan skor Pengalaman Integritas 7,99 dan Potensi Integritas 7,08.

Hasil positif yang dicapai tersebut, ternyata belum menunjukkan efektivitas kinerja dari Seksi Pencairan Dana, dimana pada tahun 2011 terjadi kasus hukum terhadap dua orang pegawai KPPN Jakarta II yang didakwa merugikan keuangan negara dalam penerbitan SP2D akibat tidak melakukan penelitian yang mendalam terhadap SPM Nomor 00155/440372/XI/2008 dan memprosesnya menjadi SP2D. Jaksa Penuntut Umum (JPU) mendakwa keduanya karena tidak mematuhi Peraturan Dirjen Perbendaharaan Nomor PER-

66/PB/2005 dan melanggar Keputusan Dirjen Perbendaharaan Nomor KEP-297/PB/2007 (<http://nasional.news.viva.co.id>). Hal ini menunjukkan bahwa setiap entitas menghadapi berbagai resiko baik dari luar maupun dari dalam pada semua jenis operasi dan pada akhirnya akan selalu ada resiko-resiko baru yang muncul setiap waktu (Sawyer,2005:111-112).

Mulai tahun 2012, Ditjen Perbendaharaan telah membentuk *audit compliance unit* bernama Seksi Manajemen Satker dan Kepatuhan Internal. Unit ini menjadi struktur baru pada setiap KPPN berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Unit baru ini bertujuan memberi gambaran mengenai efektivitas implementasi sistem kerja yang berlaku dalam objek utama/*critical process* yang diperiksa dan merupakan cara yang paling efektif dalam membangun pengendalian internal yang kuat. Namun menurut Kumaat (2011:40), unit kerja audit internal yang terlalu dominan menggarap *compliance audit* saja tanpa disadari tidak menghadirkan nilai tambah (*add value*) yang signifikan bagi operasi suatu entitas dan dianggap sebagai “pencipta masalah” oleh para auditor dan menjadikan eksistensi unit ini berada dalam posisi “antara ada dan tiada” ditengah organisasi.

Berdasarkan hal tersebut, peneliti berpendapat peranan audit operasional menjadi semakin penting dibandingkan dengan audit kepatuhan. Hal ini karena audit operasional mampu menjawab tuntutan terselenggaranya fungsi pelayanan publik yang lebih baik, dimana fungsi ini diharapkan secara terus menerus mengevaluasi diri serta melakukan perbaikan kinerja secara berkelanjutan agar bisa bekerja secara efektif, efisien dan ekonomis. Audit operasional menekankan penilaian terhadap prosedur operasi/kinerja dalam meningkatkan efisiensi dan efektivitas (Bayangkara, 2008:3). Sasaran utama pelaksanaan pekerjaan audit operasional adalah meyakinkan bahwa praktik-praktik operasi organisasi sudah sesuai dengan ketentuan yang telah diterapkan dengan kondisi yang efektif, efisien dan ekonomis. Untuk mencapai sasaran tersebut, pemeriksaan harus mencakup struktur organisasi, rencana-rencana yang ada, kebijaksanaan-kebijaksanaan, metode operasional, dan penggunaan sumber daya secara fisik dan sumber keuangan (Kaunang, 2012:70).

KPPN Malang telah ditetapkan sebagai KPPN Percontohan tahap VI pada tahun 2012 dan menerapkan standar pelayanan prima yang sama seperti pada KPPN Percontohan ditahap sebelumnya. Dalam operasionalnya, menurut informasi yang bersumber dari pegawai seksi Pencairan Dana KPPN Malang masih terdapat beberapa *critical point* yang sering terjadi dalam

pelayanan penerbitan SP2D seperti perbedaan tingkat pemahaman atas peraturan terkait pencairan dana diantara staf *Front Office* dan *Middle Office*, munculnya peraturan baru yang sulit untuk diterapkan, tingkat retur/pengembalian SP2D yang tinggi, tidak sinkronnya pencairan dana dan perencanaan pada satker serta hal-hal lain yang dapat mengurangi berjalannya layanan penerbitan SP2D non belanja pegawai secara efektif dan efisien.

Untuk memberikan gambaran yang lengkap mengenai berbagai pelaksanaan, peristiwa, atau masalah aktual pada hal diatas. Maka dalam penelitian ini, peneliti menggunakan audit operasional sebagai alat analisa terhadap pelayanan penerbitan SP2D non belanja pegawai pada Seksi Pencairan Dana. Jenis pelayanan ini menjadi prioritas utama penelitian dengan dasar pertimbangan volume transaksi, tingkat kompetensi, integritas dan kecukupan SDM, tingginya kompleksitas dan fluktuasi kegiatan serta dampaknya terhadap *stakeholder*. Maka rumusan masalah pada penelitian ini adalah:

1. Apakah pelayanan penerbitan SP2D non Belanja Pegawai pada KPPN Malang telah berjalan secara efektif berdasarkan kriteria efektivitas yang digunakan dalam audit operasional?
2. Apakah pelayanan penerbitan SP2D non Belanja Pegawai pada KPPN Malang telah berjalan secara efisien berdasarkan kriteria efisiensi yang digunakan dalam audit operasional?

1.2. KAJIAN LITERATUR

Audit Operasional

Audit operasional pada dasarnya merupakan hasil perkembangan dari pemeriksaan internal yang memperluas lingkup aktivitasnya keseluruhan bidang/fungsi operasi perusahaan seperti departemen pembelian, departemen personalia, departemen produksi dan sebagainya, yang akhirnya tidak hanya bersandar pada fungsi akuntansi saja. Sehingga, penggunaan audit operasional dalam suatu perusahaan tidak kalah pentingnya dari penggunaan audit keuangan, karena audit operasional tidak hanya melakukan audit terhadap hasil-hasil yang telah dicapai, tetapi juga kesiapan dalam menghadapi timbulnya masalah-masalah dan juga untuk memonitor jalannya operasional

Sejalan dengan pandangan tersebut diatas, definisi audit operasional menurut Tunggal (2001:1) mengemukakan bahwa:

“Audit operasional (sering juga disebut audit manajemen) merupakan audit atas operasi yang dilaksanakan dari sudut pandang manajemen untuk menilai ekonomi, efisiensi, dan efektivitas dari setiap dan seluruh operasi, terbatas hanya pada keinginan manajemen”.

Berdasarkan beberapa definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa pemeriksaan operasional merupakan suatu proses sistematis seperti dalam pemeriksaan laporan keuangan, pemeriksaan operasional mencakup serangkaian langkah atau prosedur yang terstruktur dan terorganisasi yang bertujuan untuk menilai efisiensi, efektivitas, dan ekonomi dari suatu operasi untuk kemudian diberikan suatu rekomendasi untuk dilakukan perbaikan. Dengan demikian, pemeriksaan operasional memfokuskan diri pada masa yang akan datang dan hal ini berlawanan dengan pemeriksaan laporan keuangan yang mempunyai fokus historis

Kaitan Audit Operasional dengan Sistem Pengendalian Manajemen

Mahmudi (2005) mendefinisikan sistem pengendalian manajemen sebagai proses untuk memastikan bahwa sumber daya diperoleh dan digunakan secara efisien dan efektif untuk mencapai tujuan organisasi dan sistem juga memastikan bahwa organisasi merancang kebijakan-kebijakan dan program-program yang efektif dan mengimplementasikannya secara efisien.

Menurut modul BPKP (2008) disebutkan tujuan perancangan suatu sistem pengendalian manajemen adalah:

1. Diperolehnya keterandalan dan integritas informasi;
2. Kepatuhan pada kebijakan, rencana, prosedur, peraturan, dan ketentuan yang berlaku;
3. Melindungi aset organisasi;
4. pencapaian kegiatan yang efisien dan efektif.

Menurut Setyawan (1988:74) pemeriksa yang melakukan pemeriksaan kinerja atau operasional perlu memahami pengujian atau pengendalian manajemen karena pemeriksa perlu mengembangkan pemeriksaan melalui pencarian bukti-bukti yang dapat memberikan keyakinan bahwa sasaran pemeriksaan sementara dapat dipertegas menjadi sasaran pemeriksaan yang

sesungguhnya disamping karena berkaitan dengan daya handal bukti yang diperoleh dari sistem pengendalian manajemen.

Konsep Efisiensi

Kriteria efisiensi pada dasarnya berhubungan dengan metode operasi yang berlaku dalam suatu organisasi dan fungsi manajemen perusahaan. Dengan demikian, seorang manajer yang efisien adalah seorang yang mampu mencapai tingkat output yang maksimal yang diukur dengan tingkat input (tenaga kerja, material, dan waktu) yang digunakan serta mampu meminimalkan biaya atas sumber daya yang diperlukan. Setyawan (1988: 54) menyatakan bahwa efisiensi adalah rasio dari output /input. Pengertian efisiensi sangat memperhatikan segi *output* (keluaran) maupun segi *input* (masukan) , sehingga suatu kegiatan dapat dikatakan telah dilakukan secara efisien jika pelaksanaan kegiatan tersebut telah mencapai sasaran (output) dengan pengorbanan biaya (*input*) yang terendah atau sebaliknya dengan pengorbanan biaya (*input*) yang minimal diperoleh hasil (*output*) yang diinginkan.

Konsep Efektivitas

Efektivitas sangat berkaitan dengan dampak suatu output bagi pengguna jasa dan ketika dikaitkan dengan pengertian audit operasional, maka perlu dipahami pula pengertian dari efektivitas. Setyawan (1988;56) menyatakan bahwa:

“Efektivitas (hasilguna) dapat dipahami sebagai derajat keberhasilan suatu organisasi (sampai seberapa jauh organisasi dapat dinyatakan berhasil) dalam usahanya untuk mencapai apa yang menjadi tujuan organisasi tersebut”.

Setyawan (1988 : 56) menyatakan juga bahwa konsep efektivitas pada dasarnya berhubungan dengan hasil operasi (*result of operation*), dengan kata lain seandainya ingin menilai apakah suatu kegiatan operasi telah dijalankan secara efektivitas/berhasil guna atau tidak maka dapat dideteksi dengan pertanyaan *Apakah pelaksanaan suatu kegiatan berhasil mencapai sasaran yang diinginkan ?*

Apabila pertanyaan tersebut diatas diterapkan pada suatu kegiatan dan memperoleh jawaban “ya” maka dapat dikatakan bahwa kegiatan tersebut telah dilaksanakan secara efektif.

Layanan penerbitan SP2D Non Belanja Pegawai

Berdasarkan Keputusan Ditjen Perbendaharaan KEP-66/PB/2013 tentang Standar Operasi Prosedur Pencairan Dana pada KPPN, Penerbitan SP2D non Belanja Pegawai antara lain : Uang makan, Lembur, Vokasi, Belanka Modal, Belanja Barang, Belanja Jasa Belanja Bantuan Sosial, Belanja Kelebihan Pajak (SPM KP) dan Imbalan Bunga (SPM IB), Belanja Lain-lain). Norma waktu penyelesaian SP2D Non Belanja Pegawai adalah 1 Jam sejak diterima ADK dan berkas SPM yang benar dan lengkap oleh Seksi Pencairan Dana.

Secara umum proses pelayanan pencairan dana atau penerbitan SP2D Non Belanja Pegawai pada KPPN Malang dijelaskan sebagai berikut :

- a. Prinsip umumnya penyelesaian pekerjaan tidak mengalami perubahan, hanya dilakukan penyederhanaan proses pekerjaan khususnya penyelesaian SP2D Non Belanja Pegawai
- b. Dalam penyelesaian pekerjaan khususnya SP2D, setiap dokumen hanya diproses sekali oleh pejabat/pegawai (tidak ada pekerjaan ulang)
- c. Alur penyelesaian pekerjaan berdasarkan fungsi (*Front Office, Middle Office, dan Back Office*)
- d. Proses penyelesaian pekerjaan yang dilakukan pada KPPN Percontohan melalui dukungan teknologi informasi
- e. Memberikan kepastian bahwa tagihan dapat dibayar *Fornt Office* ketika SPM berserta lampirannya diterima diloket
- f. Mengintergrasikan pelayanan penyelesaian SP2D, sehingga penyelesaian SP2D sejak SPM diterima secara benar dan lengkap sampai ditandatangani advist list Kepala Kantor diperlukan waktu penyelesaian 1 (satu) jam.

1.3. FOKUS PENELITIAN

Penelitian dan pembahasan hanya dilakukan pada KPPN Malang khususnya pelayanan penerbitan SP2D yang memerlukan prinsip kehati-hatian dalam menjalankan proses bisnisnya agar efisien dan efektif. Maka penelitian akan ini difokuskan pada audit operasional layanan penerbitan SP2D non belanja pegawai pada KPPN Malang dalam rangka meningkatkan efektivitas dan efisiensi KPPN Malang selama semester pertama (bulan Januari sampai Juni) tahun 2013.

1.4. METODELOGI PENELITIAN

Metode Penelitian

Berdasarkan karakteristik masalah yang diteliti, penelitian ini merupakan jenis penelitian deskriptif kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Penelitian deskriptif menurut Sekaran (2006:158) adalah penelitian untuk menjelaskan karakteristik variable yang diteliti dalam suatu situasi. Tujuan dari penelitian deskriptif adalah memberikan sebuah riwayat atau untuk menggambarkan aspek-aspek yang relevan dengan fenomena perhatian perspektif seseorang, organisasi ataupun orientasi industri kepada peneliti. Pada dasarnya penelitian deskriptif akan menguraikan karakteristik mengenai suatu keadaan pada waktu tertentu. (Supranto, 1997:41).

Penelitian studi kasus adalah suatu penelitian yang dilakukan secara intensif, terinci dan mendalam terhadap suatu organisasi, lembaga, atau gejala tertentu (Arikunto, 1993:131). Menurut Indriantoro dan Supomo (1999:26), studi kasus bertujuan untuk melakukan penyelidikan secara mendalam mengenai subjek tertentu untuk memberikan gambaran yang lengkap mengenai suatu subjek tertentu.

Objek Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan objek fungsi seksi pencairan dana pada KPPN Malang yang terletak di Jl. Merdeka Selatan No. 1-2 Malang.

Waktu penelitian

Dimulai dari bulan Mei sampai bulan Juni 2013. Proses pengumpulan data dilakukan dengan mendatangi seksi Pencairan Dana pada jam kerja. Penulis melakukan pada jam kerja dimaksudkan untuk melihat secara langsung aktifitas operasional KPPN, khususnya pada layanan penerbitan SP2D non Belanja Pegawai

Sumber Data

Sumber data penelitian merupakan faktor penting yang menjadi pertimbangan dalam metode pengumpulan data. Adapun jenis data yang penulis gunakan pada penelitian ini adalah data primer. Data primer merupakan sumber data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber asli atau tidak melalui media perantara (Indriantoro dan Supomo, 2002 :146). Data primer yang digunakan dalam penelitian ini dikumpulkan secara langsung dari area aktivitas

layanan pada seksi pencairan dana yang diamati dan dicatat sendiri oleh penulis langsung dari sumbernya.

Teknik Pengumpulan Data

Agar data yang didapatkan relevan dan sesuai dengan permasalahan yang dihadapi, maka teknik pengumpulan data dalam penelitian ini meliputi wawancara, dokumentasi, observasi dan studi pustaka.

Metode Analisa Data

Metode analisis data adalah bagaimana memperlakukan data dalam tahapan-tahapan sesuai dengan tujuan yang hendak dicapai dalam rencana penelitian. Adapun tahap analisis data dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Desain Kertas Kerja Audit

Peneliti melakukan pembuatan dan penyusunan Kertas Kerja Audit (KKA) sebagai persyaratan mutlak dalam setiap tahapan audit operasional pada layanan penerbitan SP2D Non Belanja Pegawai pada Seksi Pencairan Dana KPPN Malang. Selama penelitian ini dilakukan, Kertas Kerja Audit berfungsi sebagai alat pertanggungjawaban utama atas setiap fakta yang dikemukakan dalam laporan dan simpulan atau analisis yang diambil oleh peneliti. Desain Kertas Kerja Audit dalam penelitian ini mencakup beberapa hal sebagai berikut :

1. Kegiatan audit, antara lain : survai pendahuluan, review dan pengujian sistem pengendalian manajemen, pemeriksaan terinci, dan pelaporan hasil audit;
2. Langkah-langkah audit yang ditempuh, pengujian yang dilakukan, informasi yang diperoleh dan simpulan hasil audit.

2. Pemeriksaan Pendahuluan

Tahap pemeriksaan pendahuluan dilakukan pada Seksi Pencairan Dana untuk mendapatkan informasi latar belakang dan gambaran umum mengenai program audit yang dilaksanakan. Untuk memperoleh informasi yang bersifat umum untuk semua bidang dan aspek dari entitas yang diaudit, serta kegiatan dan kebijakan entitas dalam waktu yang relatif singkat. Hasil survei pendahuluan berguna untuk memberikan pertimbangan mengenai perlu atau tidaknya

dilanjutkan ke tahap pemeriksaan terinci. Apabila dipandang perlu untuk melakukan pemeriksaan terinci, informasi yang diperoleh dalam pemeriksaan pendahuluan berguna sebagai dasar untuk menyusun program pemeriksaan terinci. Beberapa hasil informasi pemeriksaan pendahuluan yang peneliti peroleh antara lain :

- a. Gambaran umum tentang KPPN Malang
- b. Pemahaman Proses Bisnis Layanan Pencairan Dana/Penerbitan SP2D
- c. Informasi lainnya
- d. Pemilihan area kunci pemeriksaan

3. *Review* dan Pengujian Pengendalian Manajemen

Sistem Pengendalian Manajemen yang dimiliki entitas menjadi pedoman yang digunakan oleh para pimpinan untuk mengendalikan proses yang berjalan agar sesuai dengan dengan tujuan entitas. Peneliti melakukan peninjauan terhadap sistem pengendalian manajemen entitas untuk memahami kondisi yang sebenarnya terjadi dan apakah sistem pengendalian manajemen telah mampu menciptakan efektivitas dan efisiensi dalam fungsi seksi pencairan dan. Dengan pengujian ini , peneliti, dapat memberikan penilaian terhadap bagian-bagian yang berpotensi lemah dan dapat menimbulkan masalah pada instansi. Selanjutnya tujuan auditor dapat ditetapkan sebagai dasar dalam pemeriksaan selanjutnya

4. Pemeriksaan Terinci

Peneliti menyusun dan melaksanakan program audit yang ditetapkan kemudian menganalisis temuan-temuan audit dengan menggunakan *condition*, *criteria*, *causes* dan *effect* yang diperoleh selama melaksanakan audit atas pelayanan pada seksi pencairan dana, analisa tersebut berupa :

a. Kondisi (*condition*)

Kondisi merupakan keadaan yang menggambarkan kenyataan yang terjadi di perusahaan. Audit operasional memerlukan temuan fakta awal dalam tahap pekerjaan lapangan (*field work*).Ketika temuan fakta digunakan untuk menyatakan suatu kondisi, auditor perlu memeriksa dan menguji operasi dan data terkait untuk membuat fakta lebih jelas. Pernyataan kondisi ini

memberikan titik referensi kepada temuan yang berkaitan dengan kriteria yang ada.

b. Kriteria (*criteria*)

Kriteria adalah ukuran atau standar yang harus diikuti atau kondisi yang seharusnya ada dan merupakan standar yang harus dipatuhi oleh setiap bagian dalam perusahaan, yang dapat berupa kebijakan yang telah ditetapkan manajemen, kebijakan perusahaan sejenis atau kebijakan industri, dan peraturan pemerintah.

c. Sebab (*cause*)

Sebab merupakan tindakan-tindakan yang menyimpang dari standar yang berlaku dan apa penyebab terjadinya kondisi tersebut diperusahaan serta bagaimana terjadinya.

d. Akibat (*effect*)

Akibat merupakan dampak dari tindakan-tindakan yang menyimpang dari standar yang berlaku. Salah satu tujuan utama dalam melaksanakan audit operasional adalah mendorong manajemen operasional melakukan tindakan positif untuk mengoreksi temuan atas kekurangan operasional yang diidentifikasi oleh tim audit.

5. Penyusunan Rekomendasi dan Laporan Hasil Audit

Peneliti membuat rekomendasi yaitu berupa tindakan korektif atas kelemahan signifikan yang ditemukan maupun kelemahan potensial yang terdapat pada fungsi spesifik pelayanan sehingga diharapkan dapat meningkatkan aktivitas fungsi pelayanan lebih efektif dan efisien. Rekomendasi termuat dalam laporan audit. Laporan audit dinyatakan dalam bentuk sederhana dan dengan kalimat yang mudah dipahami. Laporan audit memuat tentang informasi latar belakang, kesimpulan audit dan disertai dengan temuan-temuan audit sebagai bukti pendukung kesimpulan tersebut, serta ruang lingkup dari audit yang dilaksanakan.

BAB II
HASIL DAN PEMBAHASAN

**Matriks Hasil Audit Operasional Layanan Penerbitan SP2D Non Belanja Pegawai
pada Seksi Pencairan Dana KPPN Malang**

No	Temuan Audit	Sebab	Akibat	Rekomendasi
1.	Tingkat rata-rata prosentase ketepatan waktu penyelesaian waktu SP2D Non Belanja Pegawai bulan April s.d. Mei 2013 dibawah 90 % yaitu sebesar 64,67% dan 83,19%	<p>a. Terbitnya revisi SOP tentang Penerbitan SP2D atas SPM non belanja pegawai mengenai jenis SPM yang menjadi kategori dalam SPM dengan jangka waktu penyelesaian 1 jam pada bulan April 2013</p> <p>b. Adanya pekerjaan tugas lain/laporan insidental yang juga harus diselesaikan di Seksi Bank, sehingga ketepatan waktu dalam proses <i>advis</i> SP2D non belanja pegawai tidak termonitoring dan terkoordinasi dengan baik antara lini <i>Middle Office</i> (seksi pencairan dana dan seksi bank</p> <p>c. Ketepatan waktu 1 jam atas penerbitan SP2D non belanja pegawai belum menjadi pengendalian utama pada Seksi Manajemen Satker dan</p>	tingkat prosentase jumlah SP2D yang diterbitkan tepat waktu lingkup Seksi Pencairan Dana I sebesar 100% tidak tercapai sepanjang tahun anggaran 2013.	<p>a. Secara internal Seksi Pencairan Dana perlu membentuk fungsi Gugus Kendali Mutu (GKM) pada bagian Middle Office yang khusus untuk memonitoring ketepatan waktu penerbitan SP2D non Belanja Pegawai.</p> <p>b. Monitoring atas ketepatan waktu penerbitan SP2D non belanja pegawai dijadikan sebagai unsur Pengendalian utama atas pada Seksi Manajemen Satker dan Kepatuhan Internal</p>

		Kepatuhan Internal.		
2.	Tidak adanya pembatasan akses hiburan (misal yang diakses melalui <i>internet</i>) selama jam pelayanan	Tidak adanya aturan internal yang tegas untuk mensepakati pembatasan akses hiburan	indikasi peluang adanya <i>human error</i> dalam penerbitan SP2D Non Belanja Pegawai akan menjadi lebih besar.	Menjadikan point aturan KEP-222/PB/2012 terkait batasan akses hiburan selama jam pelayanan menjadi aturan internal yang mengikat.
3.	Terjadi inkonsistensi penerapan SOP dimana proses <i>adv</i> SP2D di Seksi Bank dilakukan lebih awal melewati proses pengujian, penelitian dan otorisasi oleh Kepala Seksi Pencairan Dana untuk memenuhi ketepatan waktu 1 jam yang dilakukan dalam situasi adanya benturan tanggung jawab pekerjaan	<p>a. Rangkap jabatan Kepala Seksi Pencairan Dana sebagai Pejabat Pembuat Komitmen KPPN dan Plt. Kepala Seksi Manajemen Satker dan Kepatuhan Internal yang dapat mempengaruhi kinerja pencairan dana.</p> <p>b. Tidak berjalannya fungsi Seksi Manajemen Satker dan Kepatuhan Internal dalam menjalankan fungsi pembinaan dan bimbingan teknis pengelolaan perbendaharaan sesuai 169/PMK.01/2012 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Perbendaharaan</p>	peluang adanya <i>human error</i> dalam penerbitan SP2D Non Belanja Pegawai akan menjadi lebih besar	Mempercepat masa transisi Fungsi seksi manajemen satker dan kepatuhan internal yang saat ini dijabat rangkap oleh Kepala Seksi Pencairan Dana menjadi definitif, sehingga proses reuiu internal proses pencairan dana dapat lebih berkualitas.
4.	Adanya keterlambatan dalam koordinasi penyelesaian surat ralat atas retur SP2D	a. Tanggung jawab dalam penyelesaian retur SP2D hanya diberikan kepada	Indikator Penyelesaian Retur SP2D yang benar dan tepat	a. Sebaiknya SOP penyelesaian Retur SP2D

<p>Non Belanja Pegawai dengan benar dan tepat waktu, antara lain:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Terjadi keterlambatan oleh Seksi Pencairan Dana dalam menindaklanjuti penyampaian surat pemberitahuan retur SP2D oleh BO/KBI/Kantor Pos yang seharusnya disampaikan kepada kepada satker supaya ada perbaikan/ralat nama/rekening pihak penerima maksimal 2 hari. b. Penyampaian surat ralat SP2D oleh Satker kepada KPPN pada dasarnya disampaikan paling lambat 7 hari sejak pemberitahuan, namun masih terdapat kondisi keterlambatan lebih dari 7 hari kerja menurut tanggal terbit suratnya. c. Terjadi keterlambatan dalam Penyampaian surat ralat SP2D oleh KPPN kepada BO/KBI/Kantor Pos yang pada dasarnya disampaikan paling 	<p>khusus kepada 1 orang pegawai pada bagian <i>middle office</i> Seksi Pencairan Dana.</p> <ol style="list-style-type: none"> b. Tidak adanya tim kerja efektif bersifat koordinatif yang bertugas memonitoring khusus dalam penyelesaian retur dengan melibatkan Kepala Kantor, Seksi Pencairan Dana, Seksi Bank, Satker dan Bank Operasional dan dibentuk setiap tahun anggaran 	<p>waktu tidak tercapai 100 %, kemudian mempengaruhi laporan keuangan (neraca) pemerintah pusat tingkat KPPN pada nilai utang kepada pihak ketiga (akibat retur SP2D) yang semakin meningkat sehingga akan sukar diminimalisir terutama pada akhir tahun anggaran 2013 dimana volume SPM yang masuk ke KPPN juga akan meningkat.</p>	<p>di KPPN difungsikan kepada bagian <i>Customer Service</i> (Pasca SP2D terbit) yang memiliki wewenang maksimal untuk berinteraksi dengan satker/mitra kerja kemudian bagian Front Office/Middle Office Seksi Pencairan Dana dan Seksi Bank KPPN difungsikan sebagai pencegahan/penghambat terjadinya retur SP2D atas SPM yang masuk melalui penyusunan SOP khusus.</p> <ol style="list-style-type: none"> b. Dibentuknya tim kerja efektif bersifat koordinatif dalam memonitoring khusus penyelesaian retur dengan melibatkan Kepala Kantor, Seksi Pencairan Dana, Seksi Bank, Satker dan Bank Operasional
---	---	--	--

	<p>lambat 2 hari sejak Kuasa PA/Satker menyampaikan surat mengenai ralat nama, alamat, nomor rekening, dan/atau nama bank kepada KPPN.</p>			<p>yang dibentuk setiap tahun anggaran.</p>
5.	<p>a. Bulan Januari s.d. Mei 2013 terdapat selisih input dan output atas proses penerbitan SP2D, termasuk SP2D non belanja pegawai sehingga masih terdapat SPM tidak benar dan tidak lengkap yang lolos dalam pengujian dan penelitian SPM oleh petugas <i>Front Office</i></p> <p>b. Kinerja Petugas <i>Front Office</i> selama bulan Januari s.d Mei 2013 tidak mampu memastikan 153 SPM senilai Rp. 10.962.727.880,- yang diterima oleh sistem aplikasi SP2D merupakan SPM yang telah benar dan lengkap.</p>	<p>a. Jumlah petugas <i>front office</i> yang ada tidak sebanding ketika banyaknya jumlah SPM yang masuk dan panjangnya antrian petugas satker yang datang dalam kurun waktu tertentu hingga menimbulkan beban psikologis kerja yang tinggi untuk segera mempercepat prosedur pengujian dan penelitian SPM.</p> <p>b. Tingkat pemahaman pegawai <i>Front Office</i> dan <i>Middle Office</i> yang berbeda terhadap suatu peraturan teknis.</p> <p>c. Penempatan Petugas <i>Front Office</i> didasarkan pada tingkat penguasaan pemahaman terhadap peraturan Keuangan Negara yang belum terukur jelas dan masing-masing <i>Front Office</i> belum mendapatkan bimtek <i>Front</i></p>	<p>tingkat kepuasan pelanggan atas layanan seksi pencairan dana menurun dan resiko masuknya SPM tidak benar dan tidak lengkap sesuai persyaratan akan tinggi sehingga pengembalian SPM sesudah masuk sistem Aplikasi SP2D juga semakin tinggi, kemudian potensi tingkat penyerapan anggaran juga akan menurun.</p>	<p>Seksi Pencairan Dana KPPN Malang lebih memperkuat fungsi dan para petugas <i>Front Office</i> berdasarkan pengalaman, karakter personal dan kompetensi pengetahuan dalam rangka meningkatkan mutu layanan, kepastian proses pencairan dana dan meminimalisir pengembalian SPM yang telah masuk sistem Aplikasi SP2D melalui diklat bimtek dan <i>upgrading</i> kompetensi <i>Front Office</i> yang terukur</p>

		<i>Office</i> dalam upaya peningkatan kualitas layanan proses pencairan dana secara professional.		
6.	<p>Adanya permasalahan/temuan tentang penggunaan SDM antara lain :</p> <p>a. Penggunaan kapasitas pegawai yang sesungguhnya pada bulan Januari s.d Juni 2013 masih dalam kisaran 11 % - 97 % dari kapasitas yang tersedia, sehingga masih banyak terjadi selisih kapasitas.</p> <p>b. Rasio produktivitas pegawai yang menggambarkan hubungan antara output dan input pada Seksi Pencairan Dana, menunjukkan kisaran 5,96% - 70 % dimana rasio produktivitas pegawai dalam pelayanan penerbitan SP2D non Belanja Pegawai masih dibawah standar efisiensi 100 % (dimana jumlah output sama dengan jumlah input)</p>	<p>a. Tidak maksimalnya penyerapan anggaran K/L Tahun 2013 tercermin dari realisasi non belanja pegawai semester I yang hanya mencapai 16% dari pagu anggaran. Hal ini merupakan masalah klasik yang selalu terjadi berulang kali.</p> <p>b. Pola penarikan dana yang selalu rendah di awal tahun kemudian perlahan meningkat dan akhirnya cenderung menumpuk di akhir tahun</p>	<p>Timbulnya <i>dysfunctional behaviour</i> dimana adanya kecenderungan pegawai untuk mengurangi kemampuan produktivitasnya dari yang seharusnya.</p>	<p>a. Jumlah kebutuhan pegawai pada Seksi Pencairan Dana melalui pengukuran beban kerja pada unit/satuan kerja sebaiknya tidak hanya didasarkan pada <i>history</i> jumlah volume kerja dalam setahun tetapi juga pada hasil analisa <i>trend</i> penyerapan anggaran yang akurat dan tepat waktu sehingga dapat bersifat fleksibel waktu ke waktu.</p> <p>b. Mengerahkan kapasitas yang belum maksimum di Seksi Pencairan Dana pada Semester I tahun 2013 untuk tidak hanya berfungsi sebagai</p>

				pencairan dana saja namun juga berfungsi sebagai katalisator kinerja penyerapan anggaran satker bekerja sama dengan Kanwil Ditjen Perbendaharaan.
7.	<i>Layout</i> belum mendukung adanya <i>line balancing</i> di setiap alur pekerjaan proses penerbitan SP2D pada bagian <i>middle office</i>	Adanya penempatan tugas proses <i>advis list</i> atas SP2D yang terbit dilakukan pada Seksi Bank dimana dalam beberapa kesempatan tidak memiliki keseimbangan beban kerja yang sama dengan Seksi Pencairan Dana	terjadi inefisiensi dalam pemanfaatan <i>layout</i> untuk menghasilkan pelayanan dengan kecepatan tinggi ketika tingkat volume SPM yang masuk tinggi.	Proses <i>advis list</i> pada Seksi Bank digabungkan dengan proses pencetakan SP2D pada Seksi Pencairan Dana untuk mencapai ketepatan waktu penyelesaian SP2D atas adanya revisi SOP bulan April 2013, kemudian Seksi Bank lebih kepada fungsi <i>cross check</i> <i>advis</i> dan memastikan ketersediaan dana di Bank Operasional atas SP2D yang telah di <i>advis</i> .

BAB III

KESIMPULAN DAN SARAN

3.1 KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, peneliti menyimpulkan bahwa hasil audit operasional pada KPPN Malang atas layanan penerbitan SP2D non Belanja Pegawai yang peneliti lakukan dalam kurun waktu semester I (bulan Januari s.d bulan Juni) tahun 2013, adalah sebagai berikut ;

1. Hasil penilaian tingkat efektivitas pelayanan penerbitan SP2D non Belanja Pegawai pada KPPN Malang berdasarkan kriteria efektivitas yang digunakan dalam audit operasional tidak menunjukkan kondisi yang efektif. Hal ini dapat dilihat dari beberapa hasil temuan audit yang disebabkan oleh faktor internal dan eksternal, antara lain :
 - a. Tingkat rata-rata prosentase ketepatan waktu penyelesaian waktu SP2D Non Belanja Pegawai bulan April s.d. Mei 2013 dibawah 90 % yaitu sebesar 64,67% dan 83,19%.
 - b. Tidak adanya pembatasan akses hiburan (misal yang diakses melalui internet) selama jam pelayanan.
 - c. Terjadi inkonsistensi penerapan SOP dimana proses advis SP2D di Seksi Bank dilakukan lebih awal melewati proses pengujian, penelitian dan otorisasi oleh Kepala Seksi Pencairan Dana untuk memenuhi ketepatan waktu 1 jam yang dilakukan dalam situasi adanya benturan tanggung jawab pekerjaan
 - d. Adanya keterlambatan dalam penyelesaian surat ralat atas retur SP2D Non Belanja Pegawai dengan benar dan tepat waktu, antara lain:
 - Terjadi keterlambatan oleh Seksi Pencairan Dana dalam menindaklanjuti penyampaian surat pemberitahuan retur SP2D oleh BO/KBI/Kantor Pos yang seharusnya disampaikan kepada kepada satker supaya ada perbaikan/ralat nama/rekening pihak penerima maksimal 2 hari.
 - Penyampaian surat ralat SP2D oleh Satker kepada KPPN pada dasarnya disampaikan paling lambat 7 hari sejak pemberitahuan, namun masih terdapat kondisi keterlambatan lebih dari 7 hari kerja menurut tanggal terbit suratnya.
 - Terjadi keterlambatan dalam Penyampaian surat ralat SP2D oleh KPPN kepada BO/KBI/Kantor Pos yang pada dasarnya disampaikan paling lambat 2 hari sejak

Kuasa PA/Satker menyampaikan surat mengenai ralat nama, alamat, nomor rekening, dan/atau nama bank kepada KPPN.

- e. Adanya permasalahan dalam penerimaan SPM yang diterima oleh Seksi Pencairan Dana KPPN Malang antara lain :
 - Bulan Januari s.d. Mei 2013 terdapat selisih input dan output atas proses penerbitan SP2D, termasuk SP2D non belanja pegawai sehingga masih terdapat SPM tidak benar dan tidak lengkap yang lolos dalam pengujian dan penelitian SPM oleh petugas *Front Office*
 - Kinerja Petugas *Front Office* selama bulan Januari s.d Mei 2013 tidak mampu memastikan 153 SPM senilai Rp. 10.962.727.880,- yang diterima oleh sistem aplikasi SP2D merupakan SPM yang telah benar dan lengkap.
2. Hasil penilaian tingkat efisiensi pelayanan penerbitan SP2D non Belanja Pegawai pada KPPN Malang berdasarkan kriteria efektivitas yang digunakan dalam audit operasional tidak menunjukkan kondisi yang efisien. Hal ini dapat dilihat dari beberapa hasil temuan audit yang disebabkan oleh faktor internal dan eksternal, antara lain :
 - a. Adanya permasalahan/temuan tentang penggunaan SDM antara lain :
 - Penggunaan kapasitas pegawai yang sesungguhnya pada bulan Januari s.d Juni 2013 masih dalam kisaran 11 % - 97 % dari kapasitas yang tersedia, sehingga masih banyak terjadi selisih kapasitas.
 - Rasio produktivitas pegawai yang menggambarkan hubungan antara output dan input pada Seksi Pencairan Dana, menunjukkan kisaran 5,96% - 70 % dimana rasio produktivitas pegawai dalam pelayanan penerbitan SP2D non Belanja Pegawai masih dibawah standar efisiensi 100 % (dimana jumlah output sama dengan jumlah input)
 - b. *Layout* belum mendukung adanya *line balancing* di setiap alur pekerjaan proses penerbitan SP2D yang tepat waktu di bagian *Middle Office*

3.2 KETERBATASAN PENELITIAN

Hasil Penilaian efektivitas dan efisiensi dalam penelitian ini didasarkan pada data-data dan bukti-bukti yang diperoleh peneliti selama penelitian, namun terdapat keterbatasan lain dalam penelitian ini antara lain :

1. Keterbatasan waktu

Begitu kompleksnya aktivitas proses penerbitan SP2D Non Belanja pada Seksi Pencairan Dana memungkinkan adanya informasi penting yang tidak dapat digali oleh peneliti secara mendetil dalam waktu yang singkat

2. Penentuan Kriteria

Keterbatasan lain yang dihadapi dalam audit operasional adalah sulitnya dalam menentukan kriteria untuk mengevaluasi apakah efektifitas dan efisiensi operasi telah tercapai karena audit operasional tidak memiliki kriteria atau standar yang dapat digunakan sebagai pedoman

3. Peneliti membatasi penelitian pada proses pencairan dana (Layanan Penerbitan SP2D Non-Belanja Pegawai) yang dilaksanakan oleh Seksi Pencairan Dana KPPN Malang, sedangkan Seksi Pencairan Dana juga melaksanakan pelayanan lain seperti pencairan belanja pegawai, pengesahan SKPP Gaji dan sebagainya secara bersamaan.

4. Dalam pembuatan laporan hasil audit, peneliti tidak sampai pada tahap penyampaian hasil audit kepada pimpinan organisasi yang tertinggi (objek yang diteliti)

3.3 SARAN

Berdasarkan hasil penelitian ini, maka peneliti menyarankan beberapa hal sebagai berikut :

1. Bagi internal Direktorat Jenderal Perbendaharaan, peranan audit operasional menjadi salah satu alternatif jenis audit yang bisa diterapkan dibandingkan dengan audit kepatuhan/kegiatan pembinaan. Karena audit operasional mampu menjawab tuntutan terselenggaranya fungsi pelayanan publik yang lebih baik, dimana fungsi ini diharapkan secara terus menerus mengevaluasi diri serta melakukan perbaikan kinerja secara berkelanjutan agar bisa bekerja secara efektif dan efisien.
2. Bagi KPPN Malang, hasil penelitian ini diharapkan menjadi masukan dalam menggali berbagai akar masalah dibalik kinerja pelayanan selama ini, agar lebih mengelola kinerja pelayanan lebih efektif dan efisien.
3. Bagi penelitian selanjutnya, disarankan untuk memiliki kepada peneliti berikutnya yang ingin melakukan penelitian audit operasional di sektor publik untuk menyertakan kriteria ekonomis pada kriteria efisiensi agar lebih akuntabel karena konsep yang pertama dalam pengelolaan organisasi sektor publik adalah ekonomi.

DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, Sukirno. 2000. *Auditing*, Edisi kedua, Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jilid I, Jakarta.
- Arens, Alvin A., dan Loebbecke. 2000. *Auditing An Integrated Approach*, Alih Bahasa Amir Abadi Jusuf, Eighth, Jilid 1, Prentice –Hall International, Inc, New York.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder dan Mark S. Beasley. 2003. *Essential of auditing and assurance services, an integrated approach*. Pearson Education, Inc
- Arens, Alvin A, dan Randal, Mark, 2003. *Auditing dan Pelayanan Verifikasi*, Edisi Kesembilan, Jilid 2, Alih Bahasa oleh Amir Abadi Yusuf, PT. Indeks Kelompok Gramedia, Jakarta
- Agung Rai, I Gusti. 2008. *Audit Kinerja Pada Sektor Publik*. Jakarta : Grafindo
- Anthony dan Govinda Rajan. 2001. *Management Control System*. New York: Hill Companies Inc, Ten Edition.
- Arikunto, Suharsimi. 1993. *Prosedur Penelitian, Suatu Pendekatan Praktek*, Edisi Kesembilan, Rineka Cipta, Jakarta
- Arikunto, Suharsimi. 2000. *Prosedur Penelitian; Suatu Pendekatan Praktek Edisi Ke 3*. Jakarta: Rineke Cipta
- Arikunto, Suharsimi. 2002. *Prosedur Penelitian*. Jakarta : Rineka Cipta
- Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), 2008, *Modul Diklat Teknik Penilaian Sistem Pengendalian Manajemen*, Jakarta
- Bayangkara, IBK. 2008. *Audit Manajemen Prosedir dan Implementasi*. Jakarta. Salemba Empat, Jakarta
- Flynn, Norman. 1997. *Public Sector Management*. 3rd edition. Prentice Hall/Harvester Wheatsheaf
- Djajadikerta, Hamfri. 2004. *Perbandingan Pengendalian Intern Dan Pengendalian Manajemen Dalam Hubungannya Dengan Agency Theory*. BINA EKONOMI Vol. 8, No. 1, Januari 2004: 1-109, hal 17 -31
- Dugaan Korupsi RPB, 8 Milyar. 2011. Viva News : *Dua Pegawai Perbendaharaan Negara Ditahan*. Online. (<http://nasional.news.viva.co.id/news/read/207191-dua-pegawai-perbendaharaan-negara-ditahan>), diakses 26 Februari 2013
- Gedeian, Arthur, G. 1991. *Organization Theory and Design*. University of Colorado at Denver.
- Hadayaningrat, Soewarn. 1996. *Pengantar Studi Ilmu Administrasi dan Manajemen*, Jakarta : Toko Gunung Agung.
- Halim, Abdul. 2003. *Auditing 1 Dasar-dasar Audit Laporan Keuangan*, Unit Penerbit dan Percetakan AMP YKPN
- Halim, Abdul, dan Syam Kusufi. 2012. *Teori, Konsep, dan Aplikasi Akuntansi Sektor Publik, dari Anggaran Hingga Laporan Keuangan dari Pemerintah Hingga Tempat Ibadah*. Salemba Empat. Jakarta
- Indriantoro dan Supomo. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Edisi Pertama. BPFE Yogyakarta. Yogyakarta.
- Indriantoro, dan Supomo, 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*, Edisi Pertama, BPFE-Yogyakarta, Yogyakarta
- Jogiyanto. 2005. *Metode Penelitian Bisnis : Salah Kaprah dan Pengalaman Pengalaman*. Yogyakarta : BPFE Yogya karta

- Kaunang, Alfred F. 2012. *Pedoman Audit Internal*. PT Bhuana Ilmu Populer
- Kumaat, Valery G. 2011. *Internal Audit*. Jakarta: Erlangga.
- Mahmudi, 2005. *Manajemen Kinerja Sektor Publik*, Edisi I, Yogyakarta : Penerbit Buku UPP
AMP YKPN
- Mulyadi, 2000. *Pemeriksaan Akuntansi*. Yogyakarta : Bagian Penerbitan STIE KPN
- Mulyadi dan Setyawan Jhony. 2001. *Sistem Perencanaan dan Pengendalian manajemen: Sistem Pelipatgandaan Kinerja Keuangan Perusahaan*, Salemba Empat : Jakarta
- Mulyana, Deddy, 2002. *Metode Penelitian Kualitatif*, Bandung: PT. Remaja Rosdakarya
- Mustafa, Li B. 2004. *Pengendalian Intern dan Pemberantasan Korupsi*. Artikel Warta Pengawasan Volume XI (1); 6-10
- Penelitian dan Pengkajian. 2008. Hasil Survey KPK : *Integritas Sektor Publik Tahun 2008*. Online. (<http://kpk.go.id>), diakses 15 November 2012.
- Santoso, Agus dan Husamah. 2010. *Cerdas Memenangkan Lomba Karya Ilmiah*. Interprebook : Yogyakarta
- Sawyer, Lawrence B. Dittenhofer, Mortimer A. Scheiner, James H. 2006. *Audit Internal Sawyer*. Jakarta: Salemba Empat
- Sekaran, Uma, 1992, *Research Methodes for Business: A Skill Building Approach, 2nd Edition*, John Willey & Sons Inc., Singapore.
- Setiawan, Johny. 1988. *Pemeriksaan Kinerja: Performance Auditing*. Yogyakarta: BPFE Yogyakarta
- Siagian, Sondang P. 1997. *Organisasi Kepemimpinan dan Perilaku Organisasi*. Jakarta: PT. Toko Gunung Agung
- Steers, Richard M. 1985. *Efektivitas Organisasi (Kaidah Perilaku)*. Jakarta: Erlangga.
- Supranto, John. 1987. *Statistik-Teori dan Aplikasi*, Jakarta : Erlangga.
- Surjadi, 2009. *Pengembangan Kinerja Pelayanan Publik*. Bandung : PT Refika Aditama
- Sutarsa, Muhammad. 2008. *Modul Pengujian Tagihan Belanja Non Pegawai*. Gadog : BPPK Depkeu
- Tim Penyusun Modul Pelatihan Internal Audit dan Fraud Detection. 2012. *Internal Audit dan Fraud Detection*. Surabaya: IAI Jatim
- Tunggal, Amin Widjaja. 1992. *Manajemen Audit, Suatu Pengantar*. Jakarta: PT. Rineka Cipta
- Tunggal, Amin Widjaja 2001. *Audit Operasional (Suatu Pengantar)*. Jakarta : Harvarindo
- Tunggal, Amin Widjaja. 2003. *Audit Operasional (Suatu Pengantar)*. Jakarta : Harvarindo
- Tunggal, Amin Widjaja. 2005. *Internal Auditing*, Edisi Revisi Satu. Jakarta: Harvarindo,
- Widjayanto, Nugroho. 1985. *Pemeriksaan Operasional Perusahaan. Edisi ke satu* Jakarta : Lembaga Penerbitan Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia
- _____. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- _____. Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- _____. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah
- _____. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 13/PMK.06/2005* Tahun 2005 tentang Bagian Perkiraan Standar
- _____. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 91/PMK.05/2007* tentang Bagan Akun. Standar
- _____. *Peraturan Menteri Nomor 169/PMK.01/2012* tentang Organisasi dan Tata Kerja. Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Perbendaharaan.

- _____ . Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 63 Tahun 2003 tentang Pedoman Umum Penyelenggaraan Pelayanan Publik
- _____ . Keputusan Menteri Keuangan Nomor 30/KMK.01/2007 tentang Reformasi Birokrasi Departemen Keuangan
- _____ . Ketentuan Menteri Keuangan No. 55 / KMK.01/2012 tanggal 24 Februari 2012 tentang Reformasi Birokrasi dan Transformasi Kelembagaan Kementerian Keuangan Tahun 2012
- _____ . Ketentuan Menteri Keuangan No 152/ KMK.09/2011 tentang Peningkatan Penerapan Pengendalian Internal di Lingkungan Kementerian Keuangan.
- _____ . Keputusan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor Kep-185/PB/2010 tentang Standar Prosedur Operasi /*Standard Operating Procedure* Di Lingkungan Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- _____ . Peraturan Direktorat Jenderal Perbendaharaan Nomor 30/PB/2012 tentang Tata Kelola Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara Percontohan Di Lingkungan Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- _____ . Peraturan Direktorat Jenderal Perbendaharaan Nomor 74/PB/2011 Tentang Tata Cara Penyelesaian dan Penatausahaan Pengembalian (Retur) SP2D.
- _____ . Peraturan Direktorat Jenderal Perbendaharaan Nomor 30/PB/2012 tentang Tata Kelola Organisasi KPPN Percontohan.
- _____ . Peraturan Direktorat Jenderal Perbendaharaan Nomor 33/PB/2012 tentang Perubahan atas Peraturan Direktorat Jenderal Perbendaharaan Nomor 74/PB/2011 Tentang Tata Cara Penyelesaian dan Penatausahaan Pengembalian (Retur) SP2D
- _____ . Keputusan Ditjen Perbendaharaan Nomor 85/PB/2012 tanggal 4 April 2012 tentang Penerapan Pengendalian Intern di Ditjen Perbendaharaan.
- _____ . Keputusan Ditjen Perbendaharaan Nomor 222/PB/2012 tentang Standar Pelayanan Minimal Kantor Lingkup Ditjen Perbendaharaan
- _____ . Keputusan Ditjen Perbendaharaan Nomor 66/PB/2013 tentang Standar Prosedur Operasi/ *Standard Operating Procedures* Dalam Rangka Pencairan Dana pada Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara
- _____ . Surat Edaran Ditjen Perbendaharaan Nomor 19/PB/2012 tentang Penggunaan Aplikasi Retur SP2D Dalam Rangka Pelaksanaan Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan

