

PENINGKATAN KAPABILITAS AUDITOR INTERN UNTUK MENDUKUNG AKUNTABILITAS ANGGARAN PERTAHANAN

Budi Raharjo¹, Aris Sarjito², Editha Praditya Duarte³

^{1,2,3} Universitas Pertahanan Republik Indonesia

Email: budhuls@gmail.com

ABSTRACT

The government as a state organizer has a responsibility for the budget it manages. Accountable defense budget management is a form of public accountability that is the duty and function of the Ministry of Defense. The Inspectorate General of the Ministry of Defense as a Government Internal Supervisory Apparatus (APIP) has a strategic role in improving government governance, including a role in supporting the accountability of defense budget management. To carry out this role, adequate auditor capability is required. This study aims to understand the efforts to improve the capabilities of the auditors of the Inspectorate General of the Ministry of Defense to support the accountability of defense budget management. Qualitative method was used in this research with descriptive analysis approach. Data collection was carried out by interview method based on the Internal Audit Capability Model (IACM). The results showed that there have been efforts to increase the capability of the auditors of the Inspectorate General of the Ministry of Defense to level 3 (delivered), but the achievement of defense budget accountability shown through the Government Agency Performance Accountability System (SAKIP) still requires continuous improvement.

Keywords: *Accountability, Auditor Capability, APIP, IACM.*

ABSTRAK

Pemerintah sebagai penyelenggara negara memiliki tanggung jawab atas anggaran yang dikelolanya. Pengelolaan anggaran pertahanan yang akuntabel merupakan bentuk pertanggungjawaban publik yang menjadi tugas dan fungsi Kementerian Pertahanan. Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan sebagai Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) memiliki peran strategis dalam peningkatan tata kelola pemerintah, termasuk peran dalam mendukung akuntabilitas pengelolaan anggaran pertahanan. Untuk melaksanakan peran tersebut, diperlukan kapabilitas auditor yang memadai. Penelitian ini bertujuan untuk memahami upaya untuk meningkatkan kapabilitas auditor Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan untuk mendukung akuntabilitas pengelolaan anggaran pertahanan. Metode kualitatif digunakan dalam penelitian ini dengan pendekatan analisis deskriptif. Pengumpulan data dilakukan dengan metode wawancara berdasarkan Internal Audit Capability Model (IACM). Hasil penelitian menunjukkan bahwa sudah terdapat upaya peningkatan kapabilitas auditor Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan sampai dengan level 3 (delivered), namun capaian akuntabilitas anggaran pertahanan yang ditunjukkan melalui Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) masih memerlukan perbaikan berkelanjutan.

Kata kunci: Akuntabilitas, APIP, IACM, Kapabilitas Auditor.

PENDAHULUAN

Akuntabilitas pada sektor publik adalah wujud dari tuntutan konsep New Public Management (NPM), tidak terkecuali pada akuntabilitas pengelolaan anggaran pertahanan. Anggaran pertahanan yang melekat pada Kementerian Pertahanan harus dapat dipertanggungjawabkan dengan baik. Pertanggungjawaban pengelolaan anggaran

pertahanan yang akuntabel merupakan hal yang mendasar dalam proses penyelenggaraan pemerintah yang baik dan benar (*good governance*) (Septanoris et al., 2023).

APIP yang melekat dalam setiap organisasi pemerintahan dibentuk untuk memitigasi segala bentuk risiko fraud dan pengelolaan keuangan negara, termasuk aspek anggaran pertahanan. Sebagaimana yang menjadi amanah dari Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, APIP dituntut untuk dapat meningkatkan kualitas tata kelola, memberikan keyakinan yang memadai atas kegiatan pengawasan yang dilakukan, memberikan *early warning*, dan tentu saja untuk meningkatkan efektivitas manajemen risiko (Suhartono, 2021). Demikian pula dalam lingkungan Kementerian Pertahanan sudah mendefinisikan anggaran sebagai estimasi atau kalkulasi mengenai sumberdaya yang akan menjadi penerimaan dan pengeluaran yang akan dijabarkan dalam program dan kegiatan dalam periode tertentu (Permenhan, 2016).

Anggaran pertahanan merupakan sumberdaya (*resources*) yang sangat diperlukan untuk meningkatkan kemampuan pertahanan dan militer dengan kata lain untuk melindungi keseluruhan aspek yang menjadi elemen bangsa dan tumpah darah Indonesia. Namun terdapat tujuan Negara kita untuk memajukan kesejahteraan umum sehingga kita dihadapkan pada dilema untuk memilih antara “senjata” (*gun*) atau “mentega” (*butter*). Pertahanan tidak dapat optimal tanpa kesejahteraan rakyat begitu juga sebaliknya kesejahteraan rakyat akan menjadi sia-sia apabila pertahanan negara lemah.

Pertanggungjawaban dalam pengelolaan anggaran merupakan hal yang tidak dapat dipisahkan dari akuntabilitas kinerja Kementerian Pertahanan. Korupsi pada sektor pertahanan masih menjadi hambatan dalam tata kelola pemerintahan. Tantangan akuntabilitas pertahanan memiliki ciri beroperasi dengan tingkat kerahasiaan yang tinggi, minimal pengawasan, kekuasaan yang lebih besar dan terkonsentrasi pada pengambilan keputusan (Transparency International, 2024). APIP hadir sebagai jawaban atas tantangan tersebut. APIP memiliki peran yang semakin strategis selaras dengan perkembangan zaman. Harapan agar APIP memberikan value lebih pada jasa consulting maupun assurance yang diberikan (Susanto et al., 2022).

Pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi mutlak dimiliki oleh auditor intern dalam pelaksanaan tugas dan fungsinya. Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan

sebagai internal audit memiliki misi untuk memberikan perlindungan dan peningkatan value kepada institusi Kementerian Pertahanan dengan memberikan telaah, jasa konsultasi, maupun hasil pengawasan yang tentunya sudah berbasis risiko. Paradigma auditor Kementerian Pertahanan tidak lagi sebagai watchdog yang melakukan tindakan setelah terjadi permasalahan, namun juga harus bersifat pro aktif dalam melakukan identifikasi atas risiko dan pencegahan permasalahan. Oleh karena itu, diperlukan auditor intern yang memiliki kapabilitas sesuai dengan kualifikasi yang dibutuhkan baik dari segi kualitas maupun kuantitas berdasarkan analisis jabatan, analisis beban kerja serta program kerja pengawasan pada Kementerian Pertahanan. Kondisi pemerintahan saat ini masih memerlukan peningkatan kapabilitas auditor intern dari segi kuantitas maupun kualitas (Rahayu et al., 2020).

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) telah mengeluarkan serangkaian regulasi mengenai peningkatan kapabilitas APIP untuk seuruh organisasi pemerintah, dimulai dari Grand Design melalui Perka BPKP Nomor 6 Tahun 2015. Peraturan ini untuk dikeluarkan untuk mengakomodir arahan Presiden agar kapabilitas APIP dapat mencapai level 3 sebesar 85% selama lima tahun ke depan. Selain itu, mekanisme penilaian kapabilitas APIP yang telah disusun berdasarkan perspektif IACM juga telah diatur dalam Perka BPKP Nomor 8 Tahun 2021. Regulasi tersebut berlaku untuk seluruh Kementerian dan Lembaga Negara, maupun Pemerintah Daerah.

IACM merupakan tools modelling untuk melaksanakan penilaian atas tingkat maturitas serta efektivitas APIP. Penilaian level kapabilitas ini mencakup lima tingkatan dan enam elemen. Babajani et al., 2020 menyatakan bahwa konsep ini telah disarankan untuk diterapkan berdasarkan beberapa penelitian sebelumnya. Tidak dapat dipungkiri bahwa internal auditor memiliki peran strategis untuk memperbaiki tata kelola dan mendukung manajemen organisasi dapat berjalan lebih efektif (Rensburg & Coetzee, 2011). Komponen yang digunakan dalam penilaian ini terdiri atas dukungan pengawasan, aktivitas pengawasan dan kualitas pengawasan. Sedangkan aspek penilaian yang digunakan terdiri atas kebijakan, implementasi dan hasil.

Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan saat ini berada pada level kapabilitas APIP Level 3 (delivered) hal tersebut merupakan cerminan bahwa kegiatan pengawasan

telah dilaksanakan berdasarkan praktik profesional dan standar dari organisasi profesi Asosiasi Auditor Intern Indonesia (AAIPI). Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan sesuai tugas dan fungsinya membantu untuk memberikan keyakinan yang memadai atas pertanggungjawaban anggaran Kementerian Pertahanan. Penyelenggaraan good governance memiliki prasyarat berupa akuntabilitas dalam pertanggungjawaban. Akuntabilitas anggaran pertahanan dapat dicapai apabila fungsi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah berjalan dengan efektif dengan salah satu indikator berupa kapabilitas APIP yang memadai.

Terdapat beberapa penelitian yang menunjukkan pengaruh positif atas tingkat kapabilitas APIP terhadap akuntabilitas laporan keuangan atau akuntabilitas pengelolaan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Widjaya (2022) menyatakan bahwa efektifitas APIP berpengaruh terhadap akuntabilitas laporan keuangan, dikarenakan APIP yang efektif selalu mengukur pekerjaannya sejak pembuatan perencanaan sampai dengan pemberian rekomendasi perbaikan terhadap manajemen. Dalam penelitian yang lain, terdapat pernyataan bahwa kapabilitas APIP, maturitas SPIP dan objektivitas secara simultan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan (Karaeng et al., 2023).

Akuntabilitas pengelolaan anggaran masuk dalam bagian akuntabilitas kinerja instansi pemerintah Kementerian Pertahanan yang masih memerlukan perbaikan (Priyambodo, 2024). Tidak terdapat peningkatan yang signifikan atas capaian nilai Sistem Akuntabilitas Instansi Pemerintah (SAKIP) pada Kementerian Pertahanan selama lima tahun terakhir. Capaian SAKIP Kementerian Pertahanan selama lima tahun berturut-turut dari Tahun 2019 sampai dengan Tahun 2023 masuk dalam kategori B. Interpretasi atas kategori B menunjukkan bahwa Kementerian Pertahanan masih memerlukan perbaikan pada unit kerja, unit kerja yang telah dilakukan masih terbatas pada level eselon 2, dan kondisi unit kerja yang dinyatakan baik masih terbatas pada sepertiga unit kerja dari keseluruhan unit kerja yang ada (BPKP, 2021).

Rendahnya akuntabilitas dan belum optimalnya penilaian kinerja disebabkan oleh fungsi APIP yang belum optimal sehingga auditor yang seharusnya menjadi katalisator pada kinerja dan akuntabilitas belum dapat memberikan nilai tambah kepada manajemen (BPKP, 2018). Penelitian ini akan mengidentifikasi upaya yang dilakukan dalam pencapaian

kapabilitas APIP level 3 oleh Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan. Selain itu penelitian ini juga menganalisis dampak dari pencapaian kapabilitas APIP level 3 tersebut terhadap akuntabilitas pengelolaan anggaran pertahanan. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi kepada Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan dan APIP lainnya untuk dapat berperan aktif dalam upaya meningkatkan kapabilitasnya setelah dapat mengidentifikasi berbagai permasalahan dan dapat merumuskan area of improvement peningkatan kapabilitas APIP selanjutnya.

Peran strategis yang dimiliki oleh Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan belum dapat dijalankan secara optimal disebabkan kapabilitas auditor intern Kementerian Pertahanan belum sesuai dengan kualifikasi yang diharapkan. Pada tahun 2022 dari 73 personil yang menduduki jabatan sebagai auditor di Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan baru 23 personil atau 31,51% yang mengikuti diklat, baik diklat penjenjangan auditor maupun diklat teknis substansi (Hartono, 2023).

Dalam konteks yang lebih luas, akuntabilitas memiliki peran penting tidak hanya secara internal bagi Kementerian Pertahanan, tetapi juga bagi sektor pertahanan Indonesia secara keseluruhan. Pertahanan merupakan salah satu urusan pemerintahan yang memerlukan akuntabilitas. Lemahnya akuntabilitas dalam Pertahanan telah menghambat upaya untuk meningkatkan profesionalisme militer, memungkinkan terjadinya pejabat yang korup, dan melumpuhkan pasukan pertahanan dan keamanan (Kuwali, 2023). Oleh karena itu perlu adanya upaya untuk meningkatkan kapabilitas APIP untuk mendukung akuntabilitas pengelolaan anggaran Kementerian Pertahanan.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan analisis deskriptif yang digunakan untuk mengetahui dan menganalisis upaya peningkatan kapabilitas internal audit pada Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan dan pengaruhnya terhadap akuntabilitas pengelolaan anggaran. Wawancara dilakukan kepada pejabat struktural/fungsional auditor yang terlibat langsung dalam peningkatan kapabilitas APIP Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan.

Dalam konteks penelitian ini, subjek penelitian yang dipilih berdasarkan peran dalam upaya peningkatan kapabilitas APIP yaitu tim atau satgas peningkatan kapabilitas auditor.

Satgas yang terlibat melakukan asesmen atas kertas kerja dan dokumen peningkatan kapabilitas serta pejabat fungsional auditor yang memiliki pengetahuan tentang peningkatan kapabilitas auditor Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan sebagai aktor utama pada Kementerian Pertahanan dalam menyelenggarakan pengawasan intern pada Kementerian Pertahanan selaku tulang punggung pengawasan pada Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan.

Data primer yang digunakan berupa wawancara semi terstruktur berdasarkan perspektif IACM untuk memastikan keberadaan *key process area* peningkatan kapabilitas APIP level 3. Unit analisis dalam penelitian ini merupakan unit tunggal. Penelitian ini melakukan evaluasi atas upaya peningkatan kapabilitas APIP pada Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan.

Selain itu penelitian ini juga menggunakan studi literatur untuk menentukan elemen dan topik berdasarkan perspektif IACM terkait *key process area* yang telah dibangun oleh Inspektorat Kementerian Pertahanan yaitu Peraturan Kepala BPKP Nomor 8 Tahun 2021. Data sekunder yang digunakan adalah kertas kerja penilaian kapabilitas APIP beserta beberapa dokumen pendukung atas capaian kapabilitas APIP level 3 yang dilakukan pada Tahun 2023.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

3.1 Peningkatan Kapabilitas Auditor Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan

Peraturan Kepala BPKP Nomor 8 Tahun 2021 mengatur mengenai tata cara penentuan capaian kapabilitas auditor intern pada setiap organisasi Pemerintah baik Kementerian dan Lembaga maupun Pemerintah Provinsi dan Kabupaten/Kota. Peraturan ini menjabarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 terkait APIP sebagai bagian tidak terpisahkan dari Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Peningkatan kapabilitas APIP merupakan perwujudan dari tingkat maturitas SPIP .

Pedoman ini telah mengadopsi IACM Revised 2017 yang dikeluarkan oleh IIA. Tingkat maturitas audit internal dapat diidentifikasi mulai dari level 1 sampai dengan level 5 melalui *tools modelling* IACM. Kemampuan dan karakteristik aktivitas audit internal menjadi indikator dalam menentukan level kapabilitas APIP. Berdasarkan Perencanaan Pengawasan

Berbasis Risiko, organisasi yang memiliki kompleksitas dan risiko operasi yang tinggi maka akan membutuhkan kemampuan audit internal yang memiliki kapabilitas lebih tinggi. Dengan adanya level kapabilitas yang semakin tinggi, menunjukkan APIP dapat semakin efektif dalam melaksanakan tugas dan fungsinya (Airlangga & Rossieta, 2023).

Untuk menilai efektifitas audit internal pada sektor publik, IACM digunakan sebagai kerangka dasar. IACM menunjukkan kemajuan dari tingkat audit internal, menunjukkan kematangan kemampuan audit internal. Tiga faktor penting untuk menentukan kapasitas aktivitas internal audit adalah aktivitas pengawasan, organisasi, dan lingkungan operasi organisasi (Airlangga & Rossieta, 2023).

IACM memiliki lima level pencapaian kapabilitas, dimulai dari level 1 (initial) yang berarti sudah terbentuk organisasi APIP dan telah memiliki tugas dan kewenangan untuk melaksanakan kegiatan pengawasan. Level 2 yang disebut structured berarti SDM APIP sudah memiliki kompetensi memadai dan sesuai dengan kualifikasi yang dibutuhkan. Level 3 yang disebut delivered menunjukkan bahwa standar audit sudah menjadi acuan dan APIP mampu melaksanakan penilaian kinerja tidak sekedar pengawasan aspek finansial. Level 4 yang disebut institutionalized berarti organisasi telah menjadikan APIP sebagai strategic partner dan hasil pengawasan telah terintegrasi dengan perbaikan tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian. Level 5 atau optimized menunjukkan bahwa pengawasan atas aspek *compliance*, *asset management*, keandalan dalam pelaporan keuangan, serta aktivitas operasi yang efektif dan efisien telah berjalan dengan baik dan memberikan keyakinan yang memadai (Bahari & Inramus, 2018).

Hasil evaluasi atas kapabilitas APIP yang dilakukan oleh BPKP kepada Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan Tahun 2023 memberikan simpulan bahwa Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan berada pada level 3 (Delivered). Level kapabilitas APIP delivered menunjukkan bahwa APIP telah melakukan kegiatan pengawasan baik assurance maupun consulting sesuai dengan standar dan praktik profesional. Pada level ini, hasil pengawasan APIP menunjukkan kualitas melalui revidi berjenjang dan memberikan keyakinan memadai atas ketaatan dan 3E (Efektivitas, Efisiensi, dan Ekonomis), memberikan early warning dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko. Secara keseluruhan, capaian level ini dianggap dapat memberikan perbaikan tata kelola bagi organisasi. Parameter

peningkatan kapabilitas APIP tidak hanya dari sisi budgeting dan sisi pembangunan manusianya, namun juga harus melibatkan aspek penguatan unit pengawasan internal (Girindra & Malik, 2021).

Pedoman Penilaian Kapabilitas APIP meliputi 6 Elemen dan 18 Topik. Pada capaian level 3 kapabilitas APIP, terdapat parameter berupa *Key Process Area* (KPA) yang sudah harus terinternalisasi dengan baik. Diharapkan dengan penilaian kapasitas APIP, manajemen dapat mengetahui tingkat efektivitas APIP, dapat menemukan permasalahan yang menghambat pencapaian tujuan, serta dapat merumuskan *Area of Improvement* (Aoi) untuk mempermudah merumuskan strategi menuju perbaikan berkelanjutan.

Untuk mencapai level 3, Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan telah membangun 14 key process area (KPA) sebagai berikut:

Tabel 1. *Key Process Area* Kapabilitas APIP Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan Tahun 2023

No	Elemen	<i>Key Process Area</i> Level 3
1	Peran dan Layanan	a. a. Audit Kinerja (Peningkatan tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian) b. b. Layanan Saran (<i>Advisory Service</i>)
2	Pengelolaan SDM	a. a. Koordinasi Sumber Daya Manusia b. b. Pegawai yang Berkualifikasi Profesional c. c. Pembangunan Tim dan Kompetensinya
3	Praktik Profesional	a. a. Perencanaan Pengawasan Berbasis Risiko b. b. Pedoman Kerja Mengelola Kualitas
4	Akuntabilitas dan Manajemen Kinerja	a. a. Pelaporan Manajemen Kegiatan Pengawasan b. b. Informasi Biaya c. c. Sistem Pengukuran Kinerja
5	Budaya dan Hubungan Organisasi	a. a. Komponen Tim Manajemen b. b. Koordinasi dengan Pihak Lain yang Memberikan Saran dan Penjaminan
6	Struktur Tata Kelola	a. a. Mekanisme Pendanaan/Penganggaran

b. b. Pengawasan Manajemen terhadap kegiatan
APIP

Penjelasan atas capaian *Key Performance Area* atas capaian kapabilitas APIP level 3 pada Kementerian Pertahanan untuk setiap elemen dan KPA tahun 2023 yaitu:

Elemen I (Peran dan Layanan APIP)

Untuk mencapai level 3 dalam penilaian IACM, terdapat 2 KPA yang harus dicapai yaitu APIP harus mampu melakukan audit kinerja dan jasa konsultasi.

1. Pelaksanaan Audit Kinerja

Audit kinerja merupakan audit yang sistematis atas kinerja suatu organisasi, dalam hal penilaian kinerja kegiatan, program maupun fungsi dalam sebuah organisasi (Masdan et al., 2017). Di dalam sektor publik, audit kinerja dilakukan untuk memastikan bahwa para pemangku kepentingan di dalam organisasi mendapatkan informasi terkait kinerja manajemen secara tepat waktu, objektif dan independen untuk pengambilan keputusan. Kriteria yang harus dipenuhi berupa pelaksanaan pengawasan atas aspek keefektivan, keekonomisan serta efisiensi suatu program/kegiatan.

Dalam hal ini, sudah terdapat Piagam Pengawasan Intern di dalam menyebutkan bahwa lingkup pengawasan Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan meliputi "Pengawasan intern terhadap keseluruhan penugasan pengawasan untuk memastikan bahwa tugas dan fungsi organisasi dilaksanakan dengan benar dan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan." Pelaksanaan audit kinerja sudah berjalan dan menghasilkan *output* berupa penilaian kinerja.

2. Pemberian Jasa Konsultasi

Pemberian layanan jasa konsultasi mempunyai tujuan untuk melakukan telaah terhadap permasalahan yang dihadapi oleh auditan, memberikan arahan dan panduan kepada auditan yang meliputi pemberian fasilitas, pemberian pelatihan, memberikan pertimbangan terhadap perbaikan sistem pengendalian, pelaksanaan self assessment, serta pemberian hasil telaah/kajian atas suatu permasalahan kepada auditan agar dapat mempunyai nilai tambah (Masdan et al., 2017). Kriteria yang harus dipenuhi berupa pelaksanaan telaah/kajian permasalahan tata kelola secara komprehensif yang dilengkapi analisis dan justifikasi teknis apabila diperlukan.

Pemberian jasa konsultasi oleh Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan telah tertuang dalam Piagam Pengawasan Intern yang menyebutkan bahwa "Layanan konsultasi, sosialisasi, dan pendampingan dalam pelaksanaan tugas dan fungsi organisasi merupakan salah satu tanggung jawab pengawasan lainnya." Pelaksanaan kegiatan tersebut sudah berjalan dengan output berupa hasil kajian/telaah kepada pimpinan unit kerja di lingkungan Kementerian Pertahanan.

Elemen II (Pengelolaan SDM APIP)

Di dalam elemen II ini, syarat pencapaian level 3 kapabilitas APIP adalah pemenuhan 3 KPA yang harus dipenuhi yaitu APIP mampu berkoordinasi dengan tim dengan baik, APIP mempunyai pegawai yang profesional dibidangnya, dan APIP mampu membangun tim dengan baik serta dapat meningkatkan kompetensinya sepanjang waktu.

1. Koordinasi Tim

Koordinasi tim merupakan sebuah kumpulan dari individu yang mempunyai rasa saling kebergantungan satu dengan yang lainnya di dalam pelaksanaan tugas dan mempunyai rasa tanggung jawab yang sama terhadap keberhasilan tugas (Cohen & Bailey, 1997). Kriteria yang harus dicapai dalam aspek ini berupa peningkatan kapasitas individu untuk dapat menjalankan kolaborasi dalam tim secara efektif.

Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan telah membentuk beberapa satuan tugas yang mendukung koordinasi tim dalam menjalankan program kerja pengawasan. Satuan tugas tersebut diantaranya adalah satuan tugas penilaian kapabilitas APIP, satuan tugas layanan jasa konsultasi, satuan tugas SPIP serta satuan tugas pelatihan di kantor sendiri. Pengembangan kemampuan individu dilakukan melalui pelatihan berkelanjutan melalui berbagai program seperti pelatihan mandiri, pendidikan dan pelatihan, dan gelar pengawasan internal.

2. Pegawai yang Berkualifikasi Profesional

Pegawai profesional dalam pelayanan publik adalah kemampuan untuk menyelenggarakan dan menjalankan pelayanan publik dengan tepat waktu dan bermutu tinggi, yang memiliki prinsip-prinsip pelayanan yang efektif, efisien, ekonomis dan responsif dalam rangka pencapaian visi, misi serta tujuan organisasi (Tjokrowinoto, 1996). Inspektorat

Jenderal Kementerian Pertahanan telah memiliki tim pemeriksa maupun pemberi jasa layanan konsultasi yang bersertifikat.

3. Pengembangan Kompetensi dan Pembangunan Tim

Moenir (2015) menjelaskan mengenai kompetensi atau keahlian dasar berupa pendidikan dan pelatihan teknis yang diperlukan dalam mendukung individu dalam menyelesaikan penugasan untuk mendapatkan hasil optimal. Kompetensi pertama adalah kemampuan teknis yaitu kemampuan untuk menyelesaikan penugasan dengan keahlian teknis yang dimiliki. Kompetensi kedua yaitu kemampuan interpersonal yaitu kemampuan untuk bekerja sama dalam tim secara efektif. Kompetensi ketiga yaitu kemampuan konseptual yang menuntut individu mampu memahami konsep dan menyusun rencana strategis.

Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan telah memiliki serangkaian program pengembangan kompetensi. Kemampuan teknis dilakukan dalam bentuk diklat teknis dan substantif termasuk di dalamnya adalah diklat audit pengadaan barang dan jasa, probity audit, audit investigatif, bimbingan teknis, ekspose hasil audit dan pelatihan di kantor sendiri. Kemampuan interpersonal dilakukan dengan pemberian materi teknik komunikasi audit untuk masing-masing jenjang auditor dan kemampuan konseptual lebih difokuskan pada jenjang auditor muda dan auditor madya karena lebih membutuhkan kompetensi konseptual sehingga penugasan dapat segera dipahami dan dapat merumuskan solusi atas setiap permasalahan yang dihadapi.

Elemen III (Praktik Profesional)

Dalam pencapaian kapabilitas APIP level 3 di dalam elemen III ini, terdapat KPA yang harus dipenuhi yaitu APIP mampu menyusun perencanaan pengawasan berbasis risiko (PPBR) dan mempunyai pedoman penugasan untuk memelihara kualitas.

1. Perencanaan Pengawasan Berbasis Risiko (PPBR)

Pengawasan intern berbasis risiko merupakan sebuah teknik untuk menghubungkan antara kerangka kerja manajemen risiko dengan pengawasan intern. PPBR disusun berdasarkan risk register yang dimiliki dan didalam menyusun perencanaan tersebut dapat menyediakan perbaikan bagi penerapan kerangka kerja manajemen risiko pemerintah (BPKP, 2018).

Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan telah menyusun semua informasi auditan yang dapat diawasi (peta auditan/audit universe) sebagai bahan untuk menyusun PPBR. Kegiatan yang sudah dilaksanakan berupa penilaian risiko organisasi secara keseluruhan yang berfokus pada prioritas rencana kegiatan rutin Inspektorat berupa program kerja pengawasan tahunan.

2. Pedoman Kerja Untuk Memelihara Kualitas

Hasil dari kerangka kerja untuk memelihara kualitas menurut Sumanti (2020) adalah APIP mempunyai sebuah kerangka/pedoman serta komitmen untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa seluruh aktivitas pengawasan dan proses di dalam APIP telah sesuai dengan ketentuan yang ada seperti kode etik APIP, standar audit APIP serta ketentuan lainnya yang relevan yang digunakan untuk meningkatkan kepercayaan para pemangku kepentingan dalam sektor publik. Dalam hal ini, Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan telah melakukan telah sejawat dengan unit APIP lainnya. Selain itu kegiatan yang sudah dilakukan berupa reuiu berjenjang atas pelaksanaan kegiatan pengawasan intern.

Elemen IV (Akuntabilitas dan Manajemen Kinerja)

Dalam kapabilitas APIP level 3, pada elemen IV setidaknya memiliki 3 KPA yang harus dilakukan yaitu APIP telah menyusun laporan manajemen kegiatan pengawasan, APIP mempunyai informasi tentang biaya serta APIP mempunyai sistem tentang pengukuran kinerja.

1. Laporan Manajemen Kegiatan Pengawasan

Hasil yang diharapkan dari KPA Laporan manajemen kegiatan pengawasan menurut Sumanti (2020) adalah APIP mampu menyusun laporan manajemen mengenai kegiatan pengawasan secara tepat waktu dan bertanggung jawab atas akuntabilitasnya. Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan telah menyusun Laporan Kinerja Instansi Pemerintah (LkjIP) selama tahun 2019 sampai dengan 2023 dengan tepat waktu. Selain itu laporan periodik disediakan untuk keperluan pengambilan keputusan serta membangun akuntabilitas. Tahapan selanjutnya adalah mengembangkan sistem informasi pengawasan yang dapat menyajikan informasi secara *real time*, untuk mempercepat pengambilan keputusan oleh pihak manajemen. Pengukuran kinerja yang dilakukan atas aktivitas

pengawasan internal pada level selanjutnya sudah harus mengintegrasikan ukuran kinerja secara kualitatif dan kuantitatif.

2. Informasi Biaya

Informasi biaya pada APIP digunakan untuk mengatur rincian biaya pengawasan sebagai dasar mendukung pengambilan keputusan (Sumanti, 2020). Dalam menentukan perencanaan biaya pengawasan dan realisasinya, Kementerian Pertahanan mengacu pada Standar Biaya Masukan (SBM) dan Standar Biaya Keluaran (SBK) yang ditetapkan oleh Kementerian Keuangan. Dalam pelaksanaannya, sudah menggunakan sistem informasi keuangan yang telah disajikan secara *real time* sehingga Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan dapat mengelola anggarannya secara efisien dan ekonomis. Pengukuran informasi biaya pada level selanjutnya sudah harus sampai pada *outcome* dan *impact* atas pelaksanaan program/kegiatan.

3. Pengukuran Kinerja

Menurut Sulisworo (2009) pengukuran kinerja merupakan sebuah kegiatan untuk memantau dan melaporkan kegiatan/program yang telah dijalankan agar selaras dengan tujuan yang telah ditentukan. Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) memiliki pengertian berupa sistem yang telah mengintegrasikan keseluruhan proses mulai dari perencanaan, pelaksanaan sampai dengan pelaporan kinerja yang bertujuan untuk mewujudkan kepercayaan publik atas tata kelola pemerintahan yang baik (Perpres Nomor 29 Tahun 2014). Di dalam sektor publik, pengukuran kinerja suatu instansi dapat dilihat di dalam LKjIP. LKjIP yang telah disusun kemudian akan dinilai oleh Kemenpan RB.

Kementerian Pertahanan telah menyusun dan mendapat penilaian SAKIP dengan kategori B selama 5 tahun berturut-turut sejak tahun 2019 sampai dengan tahun 2023 dengan nilai rata-rata sebesar 65,48. Hal tersebut menegaskan bahwa Kementerian Pertahanan telah mengembangkan indikator dan alat ukur yang memungkinkan bahwa hasil yang dicapai dapat lebih terarah dan sesuai dengan target yang telah ditetapkan. Komitmen dari pihak manajemen untuk terus meningkatkan capaian ini secara bertahap ke level selanjutnya.

Elemen V (Budaya dan Hubungan Organisasi)

Di dalam elemen V ini, untuk mencapai level 3, terdapat 2 KPA yang harus dilakukan yaitu kebersamaan APIP dengan unit organisasi lain di dalam sebuah organisasi merupakan sebuah kesatuan tim manajemen dan kemampuan APIP di dalam koordinasi dengan pihak lain yang memberikan jasa *assurance* dan *advice*.

1. Komponen Manajemen Tim yang Integral.

Kebersamaan APIP berkolaborasi antar unit kerja dalam sebuah organisasi merupakan sebuah kesatuan integral manajemen. Maryani (2017) menyatakan bahwa APIP dan unit organisasi lainnya dalam sebuah organisasi merupakan satu kesatuan dalam sebuah tim manajemen, sehingga APIP diharapkan dapat terlibat secara aktif di dalam organisasi untuk memberikan nilai tambah bagi organisasi dan ikut berpartisipasi secara aktif dalam pencapaian tujuan organisasi. Kriteria capaian pada aspek ini adalah saat Inspektorat Jendral Kementerian Pertahanan telah berpartisipasi aktif dan terlibat dalam keseluruhan aktivitas strategis organisasi bersama unit eselon I lainnya di lingkungan Kementerian Pertahanan untuk memberikan nilai tambah bagi organisasi.

Sampai dengan tahun 2024, Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan ikut berpartisipasi aktif dalam pencapaian tujuan organisasi Kementerian Pertahanan, diantaranya adalah melakukan rewiu anggaran bersama-sama tim anggaran Kementerian, melakukan pembahasan internal bersama tim pengadaan barang/jasa, melakukan rewiu atas proses penyusunan laporan keuangan sebelum disampaikan kepada BPK, melakukan sosialisasi mengenai pedoman penyusunan penerapan manajemen risiko ke seluruh unit kerja.

2. Koordinasi dengan Pihak Lain yang Memberikan Saran dan Penjaminan.

Adanya koordinasi dengan pemeriksa/pengawas lainnya (BPKP, BPK, Inspektorat jenderal Kementerian lainnya) dan aparat penegak hukum baik itu dari KPK, kejaksaan maupun kepolisian) berguna untuk meminimalisasi kegiatan tumpang tindih kegiatan pemeriksaan/pengawasan, koordinasi dan kolaborasi kegiatan pemeriksaan/pengawasan serta untuk mengoptimalkan hubungan antar unit organisasi tersebut (Sumanti, 2020). Di dalam Piagam Audit Intern bahwa Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan bertugas menjadi mitra pendamping bagi aparat pengawas/pemeriksa ekstern selama pelaksanaan penugasan. Selain itu juga ada kegiatan rakorwasda/rakorwasnas yang dihadiri oleh unit

pemeriksa/pengawas lainnya. Koordinasi tersebut dilakukan dengan tujuan agar kegiatan pengawasan dapat berjalan optimal dan mendapatkan *quality assurance* dari APIP lainnya dan agar dalam kegiatan pengawasan tidak terjadi tumpang tindih pada instansi pengawasan atas objek yang sama.

Elemen VI (Struktur Tata Kelola)

Di dalam elemen IV ini, untuk mencapai level 3, ada 2 KPA yang harus dipenuhi yaitu APIP mempunyai mekanisme penganggaran kegiatan pengawasan yang dilakukan, dan APIP mempunyai tim pengawas terhadap pelaksanaan kegiatannya, yang dilakukan oleh manajemen puncak organisasi di Kementerian Pertahanan.

1. Mekanisme Pendanaan.

Mekanisme ini bertujuan untuk membangun proses pendanaan yang transparan untuk memastikan ketersediaan sumber daya dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya. Mekanisme penganggaran kegiatan pengawasan yang dilakukan APIP dijelaskan oleh Tjokroamidjojo (1992) yang mengatakan bahwa perencanaan merupakan sebuah rangkaian aktivitas untuk menyiapkan beberapa kegiatan secara sistematis sesuai dengan tujuan yang ingin dicapai. Sedangkan menurut Nurkholis & Khusaini (2019) yang dimaksud penganggaran di dalam sektor publik adalah sebuah mekanisme yang ada pada sektor publik dalam melakukan alokasi sumber daya (yang biasanya berupa uang) yang dimiliki oleh organisasi tersebut untuk memenuhi kebutuhan organisasi dalam menjalankan program dan kegiatan.

Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan memastikan sumber daya pendanaan kegiatan melalui mekanisme APBN. Proses perencanaan kebutuhan, pengusulan anggaran oleh masing-masing unit kerja, penetapan pagu anggaran, pembahasan trilateral meeting antara Kementerian Pertahanan, Bappenas, dan Kementerian Keuangan sampai dengan hasil akhir berupa dokumen rencana kerja anggaran kementerian/lembaga (RKA-KL) dan dokumen isian pelaksanaan anggaran (DIPA) telah berjalan dengan baik.

2. Pengawasan Manajemen terhadap kegiatan APIP.

Kriteria capaian pada aspek ini adalah ketika Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan telah memiliki mekanisme untuk mengawasi, memberikan saran, mereviu hasil pengawasan untuk menguatkan independensi dan memastikan tindakan yang tepat telah

dilaksanakan. Fauziah et al (2020) mengatakan bahwa terdapat 3 tujuan dari adanya pengawasan, yaitu pertama untuk mengetahui apakah pelaksanaan kegiatan telah sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan, kedua untuk melihat seberapa efisien dan efektifnya suatu organisasi dalam menjalankan kegiatannya serta yang terakhir untuk mengetahui kelemahan/kesalahan yang ada untuk dapat dicari akar permasalahannya agar tidak terulang kembali kelemahan/kesalahan tersebut.

Lebih lanjut Fauziah et al (2020) mengatakan bahwa pengawasan berfungsi untuk melakukan identifikasi terhadap hal-hal yang menghambat suatu kegiatan yang dilaksanakan serta untuk melakukan koreksi terhadap kesalahan/kelemahan yang ada agar tujuan dari sebuah organisasi dapat tercapai. Berdasarkan lampiran Piagam Pengawasan Intern menyebutkan bahwa “atas kinerja/tugas dari Inspektorat Kementerian Pertahanan akan dilakukan penilaian oleh tim pengawas yang ditetapkan oleh Menteri.” Tindakan preventif juga telah dilakukan berupa penandatanganan pakta integritas dan komitmen pencegahan benturan kepentingan dalam penugasan pengawasan.

3.2. Akuntabilitas Pengelolaan Anggaran Pertahanan

Penilaian kapabilitas APIP adalah penilaian atas kemampuannya dalam melaksanakan fungsi pengawasan, yang mencakup komponen-komponen yang saling terkait seperti kapasitas, kewenangan, dan kompetensi sumber daya manusianya, yang sangat diperlukan untuk menjalankan perannya secara efektif. APIP bertanggung jawab untuk melakukan revidi atas Laporan Kinerja Instansi Pemerintah sebelum diserahkan kepada Kemenpan RB. Proses tersebut menuntut keterbukaan pada setiap unit kerja atas anggaran beserta kinerja pelaksanaan anggaran tersebut.

Revidi LKJIP yang dilakukan oleh APIP yang kapabel akan menghasilkan rekomendasi perbaikan sehingga LKJIP menjadi lebih dapat diandalkan. Penelitian Kurniawan (2018) memberikan bukti bahwa Kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas pengelolaan anggaran. Selain itu, penelitian Ageng & Fadlil (2023) juga memberikan bukti bahwa kapabilitas APIP memiliki pengaruh signifikan dan positif terhadap akuntabilitas pengelolaan anggaran yang ditunjukkan dari opini atas laporan keuangan Kementerian Pertahanan. Semakin tinggi level kapabilitas APIP menunjukkan semakin besar peluang suatu instansi untuk memperoleh opini WTP.

Sistem Pengendalian Intern merupakan serangkaian proses yang menunjukkan aktivitas organisasi telah berjalan dengan baik dan memenuhi aspek compliance, asset management, keandalan dalam pelaporan keuangan, serta aktivitas operasi yang efektif dan efisien telah berjalan dengan baik dan memberikan keyakinan yang memadai bagi pencapaian tujuan organisasi (Peraturan Pemerintah Nomor 60, 2008). Selanjutnya Peraturan Pemerintah RI Nomor 60 Tahun 2008 memberikan pengertian atas pengawasan internal sebagai keseluruhan aktivitas pengawasan yang bertujuan untuk meyakinkan stakeholder bahwa kegiatan sudah dilaksanakan dengan efektif dan efisien sesuai dengan kaidah good governance.

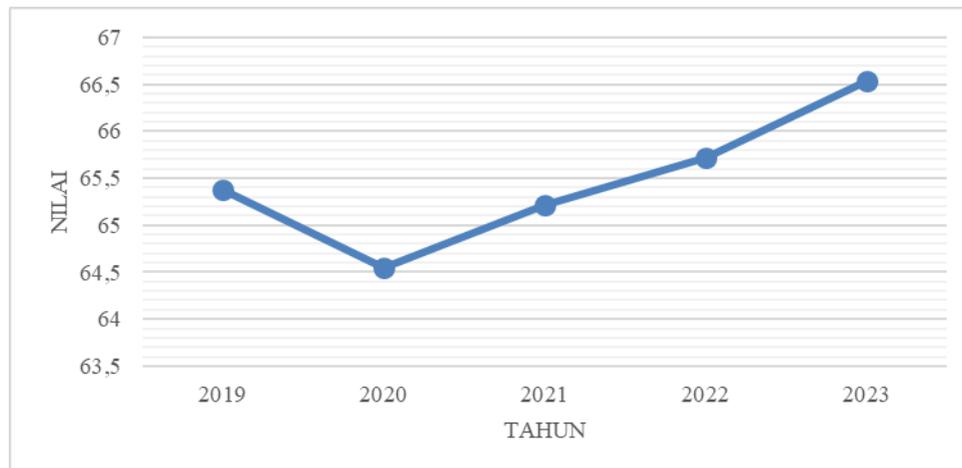
Kementerian Pertahanan RI menyelenggarakan akuntabilitas pengelolaan anggaran pertahanan merupakan bentuk kewajiban seluruh elemen yang berada di Kementerian Pertahanan untuk mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (Sundari & Mulyadi, 2018). Pengelolaan keuangan negara yang dilaksanakan oleh Kementerian Pertahanan telah mengalami peningkatan dari tahun ke tahun. Capaian opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas laporan keuangan Kementerian Pertahanan dari Badan Pemeriksa Keuangan selama lima tahun berturut-turut pada Tahun 2023 perlu mendapatkan apresiasi karena hal tersebut menunjukkan bahwa Kementerian Pertahanan memiliki political will dalam menjalankan pemerintahan yang akuntabel.

Capaian akuntabilitas pengelolaan anggaran pertahanan tidak berhenti pada opini WTP dari Badan Pemeriksa Keuangan. Masih diperlukan peningkatan kualitas belanja dengan pendekatan penganggaran yang menghubungkan alokasi anggaran dengan hasil kerja (output) dan dampak (outcome). Selain itu dalam penganggaran juga harus memenuhi aspek keekonomisan selain dari efisiensi dan efektivitas. Hal itu merupakan konsep dari penganggaran berbasis kinerja.

Akuntabilitas pengelolaan anggaran pertahanan merupakan bagian dari akuntabilitas kinerja suatu instansi secara keseluruhan. Akuntabilitas pengelolaan anggaran pertahanan memiliki peran penting tidak hanya secara internal bagi Kementerian Pertahanan, tetapi juga bagi sektor pertahanan Indonesia secara keseluruhan. Pertahanan merupakan salah satu urusan pemerintahan yang memerlukan akuntabilitas. Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) merupakan bentuk penilaian anggaran berbasis kinerja. Capaian

nilai SAKIP Kementerian Pertahanan selama 5 tahun terakhir rata-rata sebesar 65,48 dengan rincian sebagai berikut:

Tabel 2. Capaian Nilai SAKIP Kementerian Pertahanan



Sumber: Kementerian PAN &RB (diolah oleh peneliti)

Kondisi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Kementerian Pertahanan saat ini masih memerlukan perbaikan. Peningkatan nilai SAKIP di Kementerian Pertahanan belum terlihat secara signifikan. Capaian nilai selama 5 tahun terakhir tersebut masuk kategori B dengan interpretasi AKIP sudah baik pada 1/3 unit kerja. Unit kerja tersebut tidak termasuk atas unit kerja dukungan namun khusus pada unit kerja yang melekat fungsi pertahanan. Unit kerja yang ada pun masih memerlukan beberapa perbaikan. Pengukuran kinerja belum menyentuh level eselon 3 ke bawah, namun masih dilakukan sampai dengan level eselon 2 saja.

Capaian SAKIP Kementerian Pertahanan tersebut masih lebih rendah apabila dibandingkan dengan rata-rata nilai SAKIP pada Kementerian/Lembaga tahun 2023. Rata-rata nilai SAKIP pada kementerian/lembaga tahun 2023 sebesar 71,30, pada pemerintah provinsi sebesar 70,88, dan pada pemerintah kabupaten/kota sebesar 61,60. Selain itu tidak tercapainya beberapa kinerja pada perlu diberikan penjelasan dan justifikasi serta dirumuskan area of improvement untuk mendapatkan hasil yang lebih baik lagi (Septanoris et al., 2023).

KESIMPULAN

Upaya peningkatan kapabilitas auditor Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan berdasarkan perspektif IACM telah menunjukkan hasil yang signifikan. Capaian level 3 kapabilitas APIP menunjukkan bahwa auditor Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan telah melaksanakan aktivitas pengawasan sesuai dengan standar dan praktik profesional. Dalam kondisi ini, hasil pengawasan yang dilakukan oleh auditor Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan sudah berkualitas dan memberikan keyakinan memadai atas ketataan, efektivitas, efisiensi dan aspek ekonomis pada Kementerian Pertahanan. Selain itu aktivitas yang dilakukan juga bermanfaat untuk memberikan peringatan dini dan peningkatan efektivitas manajemen risiko, serta perbaikan tata kelola bagi Kementerian Pertahanan.

Kualitas APIP ditunjukkan dengan level kapabilitas APIPnya. Key process area yang telah dibangun pada enam elemen memberikan dampak positif pada peningkatan kapabilitas APIP Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan. Selaras dengan penelitian Sumanti (2020) bahwa institusionalisasi IACM pada APIP di Aceh memiliki dampak positif terhadap APIP yang mampu menilai dan menganalisis kapabilitas yang dimilikinya, serta menyusun area of improvement atas upaya peningkatan kapabilitas APIP. Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan mampu untuk melaksanakan perbaikan yang perlu dilakukan untuk pengembangan individu, tim, maupun organisasi Kementerian Pertahanan secara keseluruhan.

Kementerian Pertahanan telah menunjukkan akuntabilitas di dalam pengelolaan anggaran pertahanan dan telah melakukan pemenuhan aspek kinerja minimum. Hal tersebut ditunjukkan dengan capaian nilai SAKIP selama lima tahun terakhir. Meskipun demikian, capaian tersebut tidak hanya perlu untuk dipertahankan namun juga harus ditingkatkan. Disinilah peran auditor Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan yang kapabel sangat diperlukan. Perlu adanya peningkatan level kapabilitas APIP yang lebih tinggi (level 4) untuk memastikan proses akuntabilitas yang lebih baik.

Penetapan target selanjutnya yang perlu dilakukan adalah pemenuhan kapabilitas APIP level 4 serta penilaian SAKIP dengan kategori B+. Upaya tersebut dapat dilakukan secara simultan. Evaluasi dan tindak lanjut hasil pengawasan merupakan fokus dalam

capaian kapabilitas APIP level 4. Pada level 4 kapabilitas APIP mewajibkan adanya output pengawasan APIP terkait Government, Risk and Compliance (GRC) secara berkelanjutan untuk mendukung tujuan organisasi. BPKP selaku pembina APIP setiap instansi pemerintah belum dilibatkan menjadi responden dalam penelitian ini. Penggunaan responden dari BPKP dapat digunakan dalam penelitian selanjutnya agar mendapatkan data dan informasi yang komprehensif tentang peningkatan kapabilitas APIP

DAFTAR PUSTAKA

- Airlangga, D. K., & Rossieta, H. (2023). Peningkatan Kapabilitas Internal Audit Instansi Pemerintah. *Owner: Riset & Jurnal Akuntansi*, 7(4), 3028–3040. <https://doi.org/10.33395/owner.v7i4.1661>
- Babajani, J., Bolu, G., & Khani, V. M. (2020). The Design of The Internal Audit Capability Model in *The Iranian Public Sector Institutions*. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(34), 127–143.
- Bahari, A., & Inramus, G.W. (2018). Analisis Peningkatan Kapabilitas SDM Bidang Pengawasan Intern Pemerintah Berdasarkan Internal Audit Capability Model (IACM). *Andalas Management Review (AMAR)*, 2(2), 11–27.
- BPKP. (2018). *Siaran Pers Konferensi dan Musyawarah Nasional Auditor Intern Pemerintah Indonesia Tahun 2018*. BPKP 2018. <http://pusbinjfa.bpkp.go.id/berita/208-Konferensi-danMusyawarahNasionalAuditor-Intern-Pemerintah-Indonesia-Tahun-2018>
- BPKP. (2021). Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2021 tentang Penilaian Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah pada Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah.
- Cohen, S. G., & Bailey, D. E. (1997). What Makes Teams Work: Group Effectiveness Research From The Shop Floor to The Executive Suite. *Journal of Management*, 23, 239–290. <http://dx.doi.org/10.1177/014920639702300303>
- Fauziah, Ningsih, Y. I., & Sumantri. (2020). Pelaksanaan Pengawasan Inspektorat Daerah pada Organisasi Perangkat Daerah Kabupaten Batang Hari. *J-MAS (Jurnal Manajemen Dan Sains)*, 5(1), 143–149. <https://doi.org/10.33087/jmas.v5i1.162>
- Girindra, I. B. R., & Malik, M. (2021). Evaluasi Peningkatan Kapabilitas Internal Auditor pada Lembaga Negara Pengawas Pelayanan Publik. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 9(3), 501–512. <https://doi.org/10.17509/jrak.v9i3.31001>
- Hartono, G.Y. (2023). *Penguatan Kemampuan Auditor Inspektorat Jenderal Kementerian Pertahanan Dalam Penyelenggaraan Pengawasan Intern untuk Mendukung Akuntabilitas Pengelolaan Anggaran Pertahanan*. Program Studi Manajemen Pertahanan, Fakultas Manajemen Pertahanan, Universitas Pertahanan.
- Karaeng, S., Oktaviani, A.R., Sylvia. (2023). Pengaruh Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP dan Objektivitas Terhadap Kualitas Laporan Keuangan pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Barat. *Jurnal Pelopor Manajemen Indonesia*, 2(3), 326–335.

- Kurniawan, A. R. (2018). Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi UNP*, 6(1), 1–20.
- Kuwali, D. (2023). Oversight and Accountability to Improve Security Sector Governance in Africa. *Africa Security Brief*, 42(9), 1–12.
- Maryani, T. (2017). Institusionalisasi Internal Audit Capability Model Pada Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (Studi Kasus di Kementerian Luar Negeri). *EKOBIS - Ekonomi Bisnis*, 22(2), 87–102
- Masdan, S. R., Ilat, V., & Pontoh, W. (2017). Analisis Kendala-kendala Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) pada Inspektorat Kabupaten Gorontalo. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Auditing "Goodwill,"* 8(2), 1–10. <https://doi.org/https://doi.org/10.35800/jjs.v8i2.17780>
- Moenir, H.A.S. (2015). Manajemen Pelayanan Umum di Indonesia. Jakarta: Bumi aksara.
- Nurkholis, & Khusaini, M. (2019). Penganggaran Sektor Publik. Universitas Brawijaya Press.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Priyambodo, J.B. (2024). *Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*. Bogor: UNHAN RI Press.
- Rahayu, S., Yudi., & Rahayu. (2020). Internal Auditors Role Indicators and Their Support of Good Governance. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1–14. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1751020>
- Septanoris, P., Sutrasna, Y., & Asmoro, N. (2023). Penerapan Sistem Akuntabilitas Kinerja Pemerintah dalam Mewujudkan Good Governance pada Kementerian Pertahanan, *Student Research Journal* 1(2), 215–223.
- Suhartono, R. (2021). Pengaruh Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Dan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Indeks Persepsi Korupsi Indonesia. *Jurnal MAKSI UNTAN*.
- Sulisworo, D. (2009). *Pengukuran Kinerja*. Universitas Ahmad Dahlan. <http://eprints.uad.ac.id/id/eprint/9439>
- Sumanti, R. (2020). Upaya Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) di Aceh Melalui Internal Audit Capability Model (IACM). 16(2), 137–157. <https://doi.org/10.24258/jba.v16i2.654>
- Sundari, D., & Mulyadi, J.M.V. (2018) Kompetensi Pengelola Anggaran, Pemanfaatan Teknologi Informasi Sistem Pengendalian Internal dan Akuntabilitas Laporan Keuangan di Kementerian Pertahanan Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi dan Perpajakan JRAP*, 5(1), 26–36.
- Susanto, A.P., & Hidajat. S. (2022). Analisis Pemenuhan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Level 3 pada Inspektorat Provinsi Kepulauan Bangka Belitung. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha*, 13(1), 148–147. <https://doi.org/10.23887/jimat.v13i01.37911>

- Tjokroamidjojo, B. (1992). *Perencanaan Pembangunan* (edisi 13). Haji Masagung.
- Tjokrowinoto. (1996). *Pembangunan, Dilema dan Tantangan*. PT Pustaka Pelajar
- Transparency International. (2024). *Defending Transparency: An Advocate's Guide to Counteracting Defence Corruption*. London.
- Rensburg, J., & Coetzee, G. P. (2011). Elements of The Internal Audit Capability Model Addressed by South African Public Sector Legislation And Guidance. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 11(1)
- Widjaya, S.D. (2022). Pengaruh Kapabilitas APIP dan Dukungan Manajemen Terhadap Efektivitas Peran Audit Internal Serta Implikasinya Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Riset Perbankan, Manajemen dan Akuntansi*, 6(2), 136–151. <https://doi.org/10.56174/jrpma.v6i1.136>