



ISSN 2460-3937

JURNAL

TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 2, Nomor 2, Desember 2016



Diterbitkan oleh:
Direktorat Litbang BPK RI
Jl. Gatot Subroto Kav.31 Jakarta 10210



JURNAL TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 2, No. 2, Desember 2016

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara diterbitkan sebagai media untuk mendorong penelitian di bidang tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara. BPK menerbitkan jurnal ini dua nomor dalam satu volume tiap tahun. Jurnal ini menerima naskah ilmiah hasil penelitian primer maupun sekunder yang dapat memberikan kontribusi dalam tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara

Alamat Redaksi

Direktorat Litbang BPK RI
Lantai 2 Gedung Arsip Ruang 213
Jl. Gatot Subroto No. 31 Jakarta 10210
Telp. (021) 25549000 ext. 3296/3311
Website: jurnal.bpk.go.id
Email: jurnal@bpk.go.id

Pertama terbit: Juli 2015
ISSN (cetak): 2460-3937

Penanggung Jawab

Bahtiar Arif S.E., M.Fin., Ak.
Hendar Ristriawan, S.H., M.H.

Pemimpin Redaksi

Gunarwanto, S.E., M.M., Ak., CA.

Dewan Redaksi dan Mitra Bestari

Prof. Dr. Zaki Baridwan, MSc., Ak.
Agus Bambang Irawan, S.E., MBA., PhD., Ak.,
CMA., CKM., CA.
Dr. Agung Dodit Muliawan, S.E., M.Inf Sys., Ak.,
CISA., CA.
Bernardus Dwita Pradana, S.E., Me-Comm., CKM.
Ikhtaria Syaziah, S.E., Ak., MBA.
Dian Primartanto, S.E., M.Com, CFE.
Dedi Suprianto, S.E., M.Si., Ak.
Dwi Sabardiana, S.E., M.A.

Redaksi Pelaksana

Hasan Junaidi
Aurora Magdalena
Nalini Asfaroyani
Ratna Perwitasari
Nico Andrianto

Desain Grafis/Layout

Danang Susanto

Pengelola Website

I Putu Cherry Fantastika

Produksi/Pemasaran

Utari Hasanah





DAFTAR ISI

Kata Pengantar iii

111-135

**EVALUASI ATAS IMPLEMENTASI APLIKASI SISTEM AKUNTANSI
INSTANSI BASIS AKRUAL (SAIBA)
PADA MITRA KERJA KPPN GORONTALO DAN MARISA**

Azwar, Tenry Nur Amriani, dan Achmat Subekan

137-150

**DOES THE ROTATION OF HEAD OF AUDIT OFFICE ACROSS
OFFICES IMPACT AUDIT QUALITY?
STUDY CASE OF THE AUDIT BOARD OF REPUBLIC OF
INDONESIA**

Nurul Komalasari

151-173

**MENGUKUR KESUKSESAN SISTEM AKUNTANSI INSTANSI
BASIS AKRUAL (SAIBA) MENGGUNAKAN MODEL DeLONE &
McLEAN**

Noviyanti

175-193

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI
TRANSFORMASI KAPABILITAS ORGANISASI
DAN PERAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI**

Agus Joko Pramono

195-211

**THE EFFECT OF AUDIT FOLLOW-UP AND SIZES ON THE AUDIT
QUALITY**

Mahpiansyah

Kata Pengantar

Praktik tata kelola pemerintahan yang baik dapat meningkatkan akuntabilitas dan transparansi dalam administrasi publik. Salah satu praktik tata kelola yang baik adalah penyajian laporan keuangan pemerintah yang mencerminkan kondisi sebenarnya, akuntabel dan transparan. Pemerintah, baik pusat dan daerah, diharapkan mampu untuk mengelola keuangan negara/daerah dengan baik dan melaporkan pengelolaan tersebut melalui laporan keuangannya.

Dalam rangka dapat menyajikan laporan keuangan yang akuntabel, pemerintah wajib menaati Standar Akuntansi Pemerintahan dan peraturan terkait lainnya. Terbitnya Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akruwal, sebagai pedoman dalam menyusun laporan keuangan pemerintah dalam mempertanggungjawabkan APBN/APBD mengharuskan penerapan SAP berbasis akrual paling lambat mulai Tahun 2015.

Jurnal Volume 2 Nomor 2 Desember 2016 ini memuat artikel yang membahas mengenai penerapan Sistem Akuntansi Instansi Basis Akruwal (SAIBA) sebagai alat bantu untuk menyusun laporan keuangan berbasis akrual. Artikel “**Mengukur Kesuksesan Sistem Informasi SAIBA Menggunakan Model deLone & McLean**” membahas mengenai persepsi pengguna SAIBA di Kementerian/Lembaga untuk membantu menyusun laporan keuangan pemerintah berbasis akrual. Artikel “**Evaluasi Atas Implementasi Aplikasi Sistem Akuntansi Instansi Basis Akruwal (SAIBA) Pada Mitra Kerja KPPN Gorontalo dan Marisa**” mengevaluasi keberhasilan implementasi SAIBA di KPPN Gorontalo dan Marisa.

Dalam mendukung praktik tata kelola pemerintahan yang baik, peran pemeriksa, baik internal maupun eksternal menjadi penting, yaitu sebagai pihak yang independen untuk memastikan penyajian laporan keuangan telah mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan, dan telah mencerminkan prinsip transparansi dan akuntabilitas. Pemeriksa yang kompeten dan mumpuni akan berpengaruh pada kualitas pemeriksaan yang dilakukan, dan pada akhirnya pada kualitas temuan pemeriksaan yang tercermin dalam laporan hasil pemeriksaan.

Terdapat tiga artikel yang terkait dengan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai pemeriksa eksternal. Artikel “**Does the Rotation of Head of Audit Office Accross Offices Impact Audit Quality? Study Case of the Audit Board of Republic Indonesia**” membahas mengenai dampak rotasi kepala perwakilan di Badan Pemeriksa Keuangan terhadap kualitas pemeriksaan. Artikel “**Analisis Faktor-Faktor yang Memengaruhi Transformasi Kapabilitas Organisasi dan Peran Badan Pemeriksa Keuangan RI**” membahas mengenai faktor-faktor yang memengaruhi serta memberikan saran bagaimana agar transformasi kapabilitas dan peran BPK RI dapat menjadi lebih baik lagi. Sedangkan artikel “**The Effect of Audit Follow Up and Sizes on The Audit Quality**” membahas mengenai pengaruh tindak lanjut dan ukuran audit terhadap kualitas audit. Selain itu artikel ini juga membahas mengenai pentingnya kapasitas internal audit dalam memonitor tindak lanjut rekomendasi BPK.

Atas nama redaksi, kami mengucapkan terima kasih atas sumbangan dan pemikiran para kontributor melalui artikel-artikel yang telah dikirim. Selanjutnya, kami juga mengucapkan terima kasih kepada mitra bestari dan berbagai pihak yang secara langsung maupun tidak langsung membantu penerbitan jurnal ini. Kami menantikan karya tulis dari para pembaca jurnal serta pemerhati keuangan negara untuk menyalurkan ide, gagasan dan pemikirannya terkait tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara.

Sebagai penutup, semoga artikel-artikel yang kami sajikan pada edisi Desember 2016 ini dapat menambah wawasan pembaca dan menjadi sumber rujukan bagi penelitian terkait topik-topik yang dibahas dalam artikel edisi ini.

Pemimpin Redaksi

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Gunarwanto', is written over a light gray rectangular background.

Gunarwanto, S.E., M.M., Ak., CA.

EVALUASI ATAS IMPLEMENTASI APLIKASI SISTEM AKUNTANSI INSTANSI BASIS AKRUAL (SAIBA) PADA MITRA KERJA KPPN GORONTALO DAN MARISA

Azwar, Amriani, T. N., dan Subekan, A.

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 2(2) 2016: 111 - 135

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi sejauh mana keberhasilan implementasi aplikasi SAIBA yang telah berjalan selama ini berdasarkan sudut pandang pengguna (*user*) dengan menggunakan pendekatan *DeLone & McLean Information System Success Model*. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini berasal dari data primer dan data sekunder. Data primer berupa data yang diperoleh langsung dari responden melalui kuesioner yang dibagikan. Sedangkan data sekunder adalah data yang diperoleh dan disajikan oleh pihak-pihak lainnya seperti Direktorat Jenderal Anggaran Kementerian Keuangan, Direktorat Jenderal Perbendaharaan Negara Kementerian Keuangan, dan Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Gorontalo dan Marisa. Model ini menggunakan enam variabel pengukuran yaitu kualitas sistem (*system quality*), kualitas informasi (*information quality*), kepuasan pengguna (*user satisfaction*), penggunaan sistem (*use*), dampak individu (*individual impact*) dan dampak organisasi (*organizational impact*). Penelitian membuktikan secara empiris bahwa implementasi aplikasi SAIBA belum berjalan sukses berdasarkan kriteria pengukuran sesuai model kesuksesan DeLone dan McLean (1992).

Kata Kunci:

SAIBA, akrual, DeLone and McLean (DM), *success model*, sistem informasi.

DOES THE ROTATION OF HEAD OF AUDIT OFFICE ACROSS OFFICES IMPACT AUDIT QUALITY? STUDY CASE OF THE AUDIT BOARD OF REPUBLIC OF INDONESIA

Komalasari, N.

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 2(2) 2016: 137 - 150

This study examines the effect of head of audit office rotation on auditing quality. This study is motivated by two propositions in private sector auditing. First, that audit partners from larger audit offices are argued to be more experienced compared with audit partners from smaller offices. Second, the audit partners from larger audit offices also argued to be more capable in handling the rotation challenges. This study aimed to examine these propositions in public sector setting by using the Supreme Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK) as a case study, where the head of representative office as the audit partner equivalent. This study tested these propositions by examining audit quality across BPK's representative audit office sizes and the effect of rotation and types of rotation of the head of the representative audit office on audit quality. This study used the number of audit findings in the financial audit reports as the proxy of audit quality. This study found that audit quality varies across office sizes in the BPK, where the larger representative offices tend to have a better audit quality. This study also found that the rotation of the head of the audit office is negatively associated with audit quality. Lastly, this study found that the negative effect of rotation is caused by the negative effect of changes in the office sizes, which outweigh the positive effect of rotation.

Keywords:

Audit quality, office sizes, rotation, audit findings, audit report

MENGUKUR KESUKSESAN SISTEM AKUNTANSI INSTANSI BASIS AKRUAL (SAIBA) MENGGUNAKAN MODEL DeLONE & McLEAN

Noviyanti

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 2(2) 2016: 151 - 173

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui persepsi pengguna terhadap Sistem Akuntansi Instansi Basis Akrual (SAIBA) di Kementerian/Lembaga pada tahun pertama penggunaannya dalam pembuatan laporan keuangan pemerintah basis akrual. Model Kesuksesan Sistem Informasi yang diperbaharui (*Updated D&M IS Success Model*) digunakan untuk menilai kesuksesan SAIBA yang penggunaannya bersifat wajib pada akuntansi pemerintahan Indonesia yang berbasis akrual. Responden adalah operator Sistem Akuntansi Instansi (SAI) di setiap kementerian/lembaga pada acara Lokakarya Penyusunan dan Penelaahan Laporan Keuangan di Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan, Bogor pada bulan November 2015 dengan pemilihan sampel penelitian menggunakan metode *purposive sampling*. Data primer yang diperoleh melalui kuesioner terkumpul sebanyak 204 responden, yang selanjutnya dianalisis dengan menggunakan *structural equation modeling*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa SAIBA dapat dikategorikan sebagai sistem informasi yang sukses untuk tiap-tiap dimensi kesuksesan dalam *Updated D&M IS Success Model*. Responden menilai kualitas sistem, kualitas informasi dan kualitas layanan SAIBA cenderung baik. Namun demikian, penggunaan SAIBA tidak berpengaruh signifikan terhadap kepuasan pengguna, berbeda dengan pengaruh kualitas sistem, kualitas informasi dan kualitas layanan terhadap penggunaan dan kepuasan pengguna, serta pengaruh kepuasan pengguna dan penggunaan sistem terhadap manfaat bersih dan pengaruh timbal baliknya terbukti menunjukkan pengaruh yang signifikan.

Kata Kunci:

SAIBA, *updated D&M IS Success Model*, akuntansi pemerintahan, basis akrual, sistem akuntansi instansi.

ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI TRANSFORMASI KAPABILITAS ORGANISASI DAN PERAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI

Pramono, A. J.

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 2(2) 2016: 175 - 193

Kajian ini bertujuan untuk mengkaji faktor-faktor yang berpengaruh terhadap transformasi kapabilitas dan peran Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Kajian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode *Analytic Network Process (ANP)* untuk mendapatkan hubungan antar node dalam 3 *cluster* (faktor eksternal, internal dan penunjang) yang bersifat *network*. *Framework analysis* disusun melalui FGD para pakar dari eksternal dan internal BPK RI. Kuantifikasi *framework* dihasilkan dari FGD para pakar internal BPK RI. Olah data pada *software superdecisions* menghasilkan prioritas-prioritas sebagai berikut: faktor eksternal prioritasnya *Stakeholders Engagement*; faktor internal prioritasnya Kepemimpinan dan Sistem Tata Kelola; faktor penunjang prioritasnya Komunikasi dan Sistem Informasi Manajemen. Berdasarkan hasil kajian ini diketahui bahwa hal paling penting dan mendesak adalah adanya kepedulian dan dukungan dari *stakeholders* eksternal terhadap BPK RI sehingga perlu segera disusun strategi, perencanaan, dan program komunikasi yang mampu secara efektif meningkatkan kepedulian dan dukungan *stakeholders* eksternal terhadap BPK RI.

Kata Kunci:

Transformasi, kapabilitas organisasi, peran organisasi, Badan Pemeriksa Keuangan, *Analytic Network Process*.

THE EFFECT OF AUDIT FOLLOW-UP AND SIZES ON THE AUDIT QUALITY

Mahpiansyah

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 2(2) 2016: 195 - 211

This study examined the effect of audit follow up and sizes on the audit quality in Indonesia. Indonesian government has two audit institutions: external and internal audit. The audit follow up is the progress of implementing audit recommendation from the external audit to correct the audit subject's financial report. This study analyzed data of 33 provinces from 2009 to 2013 from Badan Pemeriksa Keuangan's Audit Report Summary (ILHP BPK) and Local in Figures from Indonesian Statistics (DDA BPS) using Ordinary Least Square and Two Stage Least Square. This study found that the number of audit follow up and audit size are statistically significant to influence the audit findings although the internal audit sizes based on the auditor's number, the number of subject unit and the number of provincial employees are statistically significant only to the number of audit findings. It implies that the number of audit follow up affects the audit findings as a whole without being disturbed by the nominal amount of audit follow up. There are no previous studies which measure the effect of audit follow up on audit quality. This study added the important question on the relationship between audit sizes and the effectiveness of audit follow up on audit quality in government institutions especially in local governments.

Kata Kunci:

Internal audit, eksternal audit, audit quality, audit follow up, audit size

Halaman ini sengaja dikosongkan



Azwar, Tenry Nur Amriani, dan Achmat Subekan

Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, Indonesia

azwar.iskandar@gmail.com,

tenryna@gmail.com,

achmatsubekan@gmail.com



EVALUATION OF ACCRUAL BASIC APPLICATION SYSTEM (SAIBA) IMPLEMENTATION ON THE KPPN GORONTALO AND MARISA'S STAKEHOLDERS

EVALUASI ATAS IMPLEMENTASI APLIKASI SISTEM AKUNTANSI INSTANSI BASIS AKRUAL (SAIBA) PADA MITRA KERJA KPPN GORONTALO DAN MARISA

ABSTRACT/ABSTRAK

The purpose of this research is to evaluate the success of accrual basic application system (SAIBA) implementation based on user perception with DeLone & McLean (DM) Information System (IS) Success Model Approach. The data used are primary and secondary data. Primary data gathered through questionnaires distributed to respondents while secondary data gathered from other institutions such as Directorate General of Budget, Directorate General of Treasury, and Treasury Office of Gorontalo and Marisa. This model uses six variables which are system quality, information quality, user satisfaction, use, individual impact and organizational impact. This research empirically showed that the accrual basic application system (SAIBA) currently implemented not successfully running yet based on all DeLone and McLean's success measurement criterias.

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi sejauh mana keberhasilan implementasi aplikasi SAIBA yang telah berjalan selama ini berdasarkan sudut pandang pengguna (*user*) dengan menggunakan pendekatan *DeLone & McLean Information System Success Model*. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini berasal dari data primer dan data sekunder. Data primer berupa data yang diperoleh langsung dari responden melalui kuesioner yang dibagikan. Sedangkan data sekunder adalah data yang diperoleh dan disajikan oleh pihak-pihak lainnya seperti Direktorat Jenderal Anggaran Kementerian Keuangan, Direktorat Jenderal Perbendaharaan Negara Kementerian Keuangan, dan Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Gorontalo dan Marisa. Model ini menggunakan enam variabel pengukuran yaitu kualitas sistem (*system quality*), kualitas informasi (*information quality*), kepuasan pengguna (*user satisfaction*), penggunaan sistem (*use*), dampak individu (*individual impact*) dan dampak organisasi (*organizational impact*). Penelitian membuktikan secara empiris bahwa implementasi aplikasi SAIBA belum berjalan sukses berdasarkan kriteria pengukuran sesuai model kesuksesan DeLone dan McLean (1992).

KEYWORDS:

SAIBA, accrual, DeLone and McLean (DM), success model, information system

KATA KUNCI:

SAIBA, akrual, DeLone and McLean (DM), success model, sistem informasi.

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: September 2016

Dinyatakan dapat dimuat : Desember 2016

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Dalam rangka melaksanakan amanat Undang-Undang (UU) Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, pelaksanaan akuntansi pemerintahan dan laporan pertanggungjawaban pendapatan dan belanja negara harus dilaksanakan menggunakan basis akrual, yang dituangkan ke dalam laporan keuangan yang disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menyatakan bahwa ketentuan mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual dilaksanakan selambat-lambatnya 5 (lima) tahun sejak UU tersebut disahkan. Menindaklanjuti UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 1 Tahun 2004 tersebut, Pemerintah menetapkan SAP dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 sebagai pedoman, baik bagi Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah, dalam melakukan penyusunan laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran dan Pendapatan Belanja Negara/Daerah (APBN/APBD) yang dikelolanya. Selama basis akrual belum dapat diterapkan secara penuh, SAP mensyaratkan basis akrual untuk pengakuan dan pengukuran aset, kewajiban, dan ekuitas dalam rangka penyusunan neraca. Sedangkan untuk pengakuan dan pengukuran pendapatan dan beban dalam laporan realisasi anggaran digunakan basis kas. Ketentuan ini disebut dengan basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*).

Namun pada kenyataannya, bukan hal mudah bagi Pemerintah untuk menerapkan basis akrual secara penuh. Sampai dengan tahun 2008, pelaporan keuangan pemerintah masih menggunakan basis kas menuju akrual. Hal ini karena kesiapan dan koordinasi seluruh unit entitas akuntansi, unit entitas pelaporan,

unit perbendaharaan dan unit penyusun standar akuntansi untuk melaksanakan peran dan kewenangan masing-masing dalam implementasi akuntansi berbasis akrual secara penuh membutuhkan waktu yang tidak singkat untuk mewujudkannya. Terkait dengan hal tersebut dan untuk meningkatkan transparansi, akuntabilitas, dan kualitas pengambilan keputusan sebagai bagian dari reformasi manajemen keuangan publik, Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) membuat kesepakatan yang menyatakan bahwa implementasi akuntansi pemerintahan berbasis akrual ditunda pelaksanaannya hingga paling lambat pada tahun 2015. Kesepakatan ini dituangkan dalam UU Pertanggungjawaban APBN, yang selanjutnya ditindaklanjuti dengan diterbitkannya PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (Berbasis Akrual) sebagai pengganti PP Nomor 24 Tahun 2005. Sesuai dengan kerangka waktu implementasi SAP berbasis akrual sebagaimana diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010, tahun 2014 merupakan tahun terakhir dimana pemerintah diperkenankan menggunakan basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*). Pada tahun 2015, pemerintah pusat dan daerah wajib menggunakan basis akrual dalam penyajian laporan keuangan.

Untuk mendukung pelaksanaan akuntansi berbasis akrual tersebut di atas, Direktorat Jenderal Perbendaharaan melakukan pengembangan (*upgrade*) terhadap aplikasi akuntansi yang selama ini telah digunakan dalam basis kas menuju akrual (*cash toward accrual*) yaitu Sistem Akuntansi Instansi (SAI) menjadi Sistem Perbendaharaan dan Anggaran Negara (SPAN) dan Sistem Aplikasi Keuangan Tingkat Instansi (SAKTI). SPAN merupakan sistem aplikasi yang mendukung proses pengelolaan anggaran yang digunakan oleh Direktorat Jenderal Anggaran untuk penyusunan anggaran, Direktorat Jenderal Perbendaharaan untuk pelaksanaan anggaran, dan satuan kerja pengelola Bagian Anggaran (BA) 999 di Kementerian Keuangan dan

beberapa instansi yang ditetapkan. Adapun SAKTI pada dasarnya adalah SPAN untuk tingkat satuan kerja yang tidak mendapat akses langsung ke SPAN. Dengan SAKTI ini satuan kerja (entitas akuntansi dan pelaporan) mengelola anggaran dan menyusun laporan keuangan berbasis akrual. Sayangnya, hingga saat ini, SAKTI masih belum selesai dibangun, sehingga masa transisi ke akrual penuh tersebut dikawal dengan sebuah aplikasi yang baru, yaitu Sistem Akuntansi Instansi Berbasis Akrual (SAIBA). Pengembangan SAI menjadi SAIBA merupakan terobosan aplikasi akuntansi berbasis akrual yang diharapkan memenuhi kebutuhan informasi laporan keuangan yang disyaratkan dalam SAP.

Mengingat bahwa aplikasi SAIBA adalah sebuah sistem akuntansi berbasis sistem informasi, maka pengelolaan sistem informasi secara efektif dan efisien di dalam Kementerian Negara/Lembaga menjadi sebuah hal yang sangat penting. Hal ini karena pengadopsian dan pengembangan sistem informasi merupakan investasi yang tidak murah. Sayangnya, investasi yang mahal belum tentu menjamin untuk mendapatkan sistem yang berkualitas dan sesuai dengan apa yang diharapkan oleh organisasi. Sistem informasi yang dibangun dan dijalankan, dapat berjalan sukses atau gagal untuk memenuhi kebutuhan organisasi.

Keberhasilan implementasi sistem informasi dipengaruhi oleh berbagai faktor yang kompleks. Sedangkan kegagalan implementasi sistem informasi, biasanya terjadi karena tidak kompatibelnya sistem dengan proses bisnis dan informasi yang diperlukan organisasi (Janson dan Subramanian 1996; Lucas *et al.*, 1988). Kegagalan-kegagalan dalam implementasi sebuah sistem informasi oleh Jogiyanto (2007) dibedakan menjadi dua aspek. Pertama adalah aspek teknis, yaitu aspek yang menyangkut sistem itu sendiri yang merupakan kualitas teknis sistem informasi. Kualitas teknis yang buruk menyangkut masih banyaknya

kesalahan-kesalahan sintak, kesalahan-kesalahan logik dan bahkan kesalahan-kesalahan informasi. Kedua adalah aspek non-teknis yaitu berkaitan dengan persepsi pengguna sistem informasi yang menyebabkan pengguna mau atau enggan menggunakan sistem informasi yang telah dikembangkan.

Sebagaimana diketahui bahwa selalu ada kemungkinan implementasi sebuah sistem informasi itu berjalan sukses dan gagal. Oleh karena itu, penting untuk melakukan pengukuran dan evaluasi atas implementasinya. Salah satu model yang populer digunakan dalam meneliti kesuksesan atau kegagalan implementasi sebuah sistem informasi, khususnya dari aspek persepsi pengguna di tingkat organisasi adalah model yang dikembangkan oleh DeLone dan McLean (1992) yang dikenal dengan Model Kesuksesan Sistem Informasi DeLone dan McLean (*Delone & McLean Information System Success Model*). Model ini merefleksikan ketergantungan dari enam pengukuran kesuksesan sistem informasi, yakni kualitas sistem (*system quality*), kualitas informasi (*information quality*), kepuasan pengguna (*user satisfaction*), penggunaan (*use*), dampak individu (*individual impact*) dan dampak organisasi (*organizational impact*).

Oleh karena itu, kajian evaluasi terkait perubahan kebijakan implementasi sistem informasi akuntansi pemerintah dari *cash toward accrual* menuju *full accrual* perlu untuk dilakukan karena perubahan tersebut memerlukan proses transisi dan kematangan. Apalagi dalam perjalanannya sejak dimulai pada tahun 2014, aplikasi SAIBA terus mengalami pengembangan dan perbaikan yang dikhawatirkan akan berdampak pada kinerja operator dalam melaksanakan tugasnya. Kesiapan atau ketersediaan sistem aplikasi yang baik akan sangat menentukan keberhasilan penerapan sistem akuntansi berbasis akrual, yang diakui memang lebih kompleks daripada sistem akuntansi berbasis kas sebelumnya.

Sebuah organisasi perlu melihat sejauh mana sebuah sistem baru dapat diterima dan berhasil berjalan dengan baik sesuai yang diharapkan. Kajian ini dilakukan untuk menganalisis dan mengukur sejauh mana keberhasilan atau kesuksesan implementasi aplikasi SAIBA yang telah berjalan selama ini berdasarkan sudut pandang pengguna (*user*) sebagai sistem yang bersifat *mandatory*, sehingga dengan hasil pembuktian uji empiris model kesuksesan sistem informasi ini diharapkan akan lahir rekomendasi kebijakan terhadap implementasi aplikasi SAIBA yang lebih efektif di masa yang akan datang. Selain itu, penelitian ini menjadi pembaruan dari penelitian-penelitian sistem informasi sebelumnya, yaitu evaluasi keberhasilan implementasi aplikasi SAIBA, sejauh pengetahuan penulis, belum pernah dilakukan sejak kebijakan terkait hal ini ditetapkan.

Rumusan Masalah

Penelitian ini meneliti sejauh mana kesuksesan implementasi aplikasi SAIBA dan meneliti hubungan antarvariabel dengan pendekatan Model Kesuksesan Sistem Informasi DeLone dan McLean (*Delone & McLean Information System Success Model*). Secara rinci, rumusan masalah penelitian yang hendak dijawab dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah kualitas informasi (*information quality*) berpengaruh terhadap kepuasan pengguna (*user satisfaction*)?
2. Apakah kualitas sistem (*system quality*) berpengaruh terhadap kepuasan pengguna (*user satisfaction*)?
3. Apakah kualitas informasi (*information quality*) berpengaruh terhadap penggunaan sistem (*use*) ?
4. Apakah kualitas sistem (*system quality*) berpengaruh terhadap penggunaan sistem (*use*)?
5. Apakah kepuasan pengguna (*user satisfaction*) berpengaruh terhadap

adap penggunaan sistem (*use*)?

6. Apakah penggunaan sistem (*use*) berpengaruh terhadap keputusan pengguna (*user satisfaction*)?
7. Apakah penggunaan sistem (*use*) berpengaruh terhadap dampak individu (*individual impact*)?
8. Apakah kepuasan pengguna (*user satisfaction*) sistem berpengaruh terhadap dampak individu (*individual impact*)?
9. Apakah dampak individu (*individual impact*) berpengaruh terhadap dampak organisasi (*organizational impact*)?

Tujuan Penelitian

Tujuan umum penelitian ini adalah untuk mengevaluasi keberhasilan atau kesuksesan implementasi aplikasi SAIBA berdasarkan sudut pandang pengguna (*user*) dengan menggunakan pendekatan *Delone & McLean Information System Success Model*. Sedangkan tujuan secara rinci dengan mendasarkan pada alat pengukuran yang digunakan dalam *Delone & McLean Information System Success Model* adalah meneliti (1) pengaruh kualitas informasi (*information quality*) terhadap kepuasan pengguna (*user satisfaction*); (2) pengaruh kualitas sistem (*system quality*) terhadap kepuasan pengguna (*user satisfaction*); (3) pengaruh kualitas informasi (*information quality*) terhadap penggunaan sistem (*use*); (4) pengaruh kualitas sistem (*system quality*) terhadap penggunaan sistem (*use*); (5) pengaruh kepuasan pengguna (*user satisfaction*) terhadap penggunaan sistem (*use*); (6) pengaruh penggunaan sistem (*use*) terhadap kepuasan pengguna (*user satisfaction*); (7) pengaruh penggunaan sistem (*use*) terhadap dampak individu (*individual impact*); (8) pengaruh kepuasan pengguna (*user satisfaction*) sistem terhadap dampak individu (*individual impact*); dan (9) pengaruh dampak individu (*individual impact*) terhadap dampak organisasi (*organizational impact*).

TINJAUAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Pada bagian ini peneliti menyajikan berbagai tinjauan pustaka yang berhubungan dengan teori atau konsep terkait topik penelitian serta bukti empiris dari penelitian-penelitian sebelumnya. Setelah itu, peneliti mengembangkan hipotesis yang akan diuji dalam penelitian.

Kesuksesan Sistem Informasi

Sistem informasi merupakan seperangkat komponen yang saling berhubungan yang berfungsi mengumpulkan, memproses, menyimpan, dan mendistribusikan informasi untuk mendukung penyusunan kepuasan dan pengawasan dalam organisasi (Laudon dan Laudon, 2000).

Adapun kesuksesan yang dimaksud dalam penelitian ini yaitu merujuk pada penilaian pengguna atas kualitas sistem dan kualitas informasi yang dijabarkan pada kepuasan pengguna dan penggunaan terhadap sistem yang digunakan tersebut. Suatu sistem dikatakan sukses apabila dari para pengguna sistem mau menggunakan sistem tersebut dan juga memberikan kepuasan pengguna sebagaimana fungsi dari sistem tersebut. Markus dan Keil (1994) menjelaskan bahwa kepuasan pengguna tidak akan bermakna apabila sistem tersebut tidak menyebabkan kinerja individu meningkat dan memberikan pengaruh yang positif bagi organisasi.

Di dalam penelitian sistem informasi, ada beberapa faktor yang digunakan dalam menilai kesuksesan sistem teknologi informasi. Hal tersebut menyebabkan beberapa penelitian menetapkan variabel yang berbeda pula. Belum adanya standar yang baku menjadikan pengukuran kesuksesan suatu sistem informasi

menjadi tidak mudah, harus ada beberapa aspek yang menjadi pertimbangan seperti faktor lingkungan di mana sistem tersebut diterapkan, jenis sistem apa yang akan diterapkan dan sebagainya.

Ives *et al.* (1983) menyatakan bahwa kepuasan pengguna informasi adalah suatu ukuran persepsi atau subjektif dari kesuksesan sistem. Penggunaan terhadap sistem dapat dijadikan sebagai suatu indikator kesuksesan sistem berdasarkan pada kondisi tertentu. Jika pengguna mempertimbangkan sistem tersebut tidak handal atau datanya tidak akurat, penggunaan mereka terhadap sistem tersebut akan menggambarkan keragu-raguan. Jika berada dalam lingkungan *voluntary*, sistem tersebut akan dihindari oleh pengguna. Selain itu, Goodhue dan Thompson (1995) menyatakan kesuksesan sistem informasi suatu perusahaan tergantung pada bagaimana sistem itu dijalankan, kemudahan sistem itu bagi para penggunanya, dan pemanfaatan teknologi yang digunakan. DeLone dan McLean (1992) mengusulkan sebuah kerangka untuk mengukur keberhasilan sistem informasi dengan membedakan kualitas sistem, kualitas informasi, kepuasan pengguna, kegunaan, dampak individu dan dampak organisasi. Mereka juga menyarankan model kausal untuk mengukur keberhasilannya. Kualitas sistem dan kualitas informasi, secara individu dan bersama-sama mempengaruhi kepuasan pengguna dan penggunaan. Mereka juga berpendapat kepuasan pengguna dan penggunaan menjadi hubungan timbal balik saling tergantung dan dianggap menjadi anteseden langsung dari dampak individu, yang nantinya juga mempengaruhi dampak organisasi.

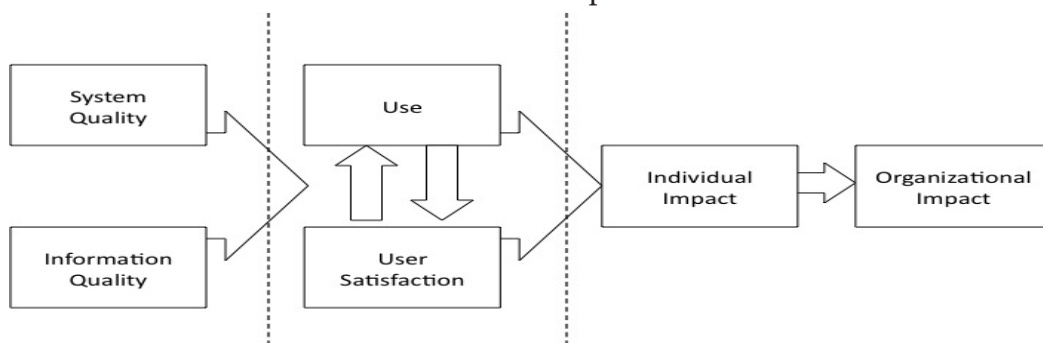
Dari beberapa model pengujian kesuksesan atas penerapan suatu sistem informasi, model DeLone dan McLean (1992) banyak mendapat perhatian. Dalam kurun waktu dua dekade, sejak pertama kali dipublikasikan pada tahun 1992, model ini telah banyak

divalidasi. Beberapa peneliti yang mencoba untuk menerapkan model tersebut, antara lain dalam bidang pendidikan (*e-learning*), perdagangan (*e-commerce*), maupun bidang-bidang lain termasuk sektor publik yang dilakukan oleh Livari (2005) dan Radityo dan Zulaikha (2007).

Kesuksesan Sistem Informasi Model DeLone dan McLean

Delone & McLean Information System Success Model mempunyai enam dimensi yaitu kualitas sistem, kualitas informasi, kepuasan pengguna, intensitas penggunaan, dampak individu, dan dampak organisasi. Kualitas sistem dan kualitas informasi merupakan dua dimensi pertama pada *Delone & McLean Information System Success Model*, dimana kualitas sistem menunjukkan kualitas produk dari aplikasi sistem informasinya dan kualitas informasi menunjukkan kualitas produk yang dihasilkan oleh aplikasi sistem informasinya. Kedua kualitas tersebut, menentukan sikap dari penggunanya sebagai penerima informasinya. Penggunaan sistem dan informasinya akan mempunyai pengaruh pada penggunanya dan pada sistemnya. Pengaruh pada penggunanya akan menentukan kepuasan dari penggunanya dan dampak pada individualnya. Pengaruh dari sistemnya akan mempengaruhi dampak organisasinya (Lihat Gambar 1).

Selanjutnya kerangka teoritis tersebut menunjukkan bahwa kualitas sistem (*system quality*) dan kualitas informasi (*information quality*) yang baik, yang direpresentasikan oleh *usefulness* (kemanfaatan) dari output sistem yang diperoleh, dapat berpengaruh terhadap tingkat penggunaan sistem yang bersangkutan (*intended to use*) dan kepuasan pengguna (*user satisfaction*). Dengan merujuk pada definisi bahwa kualitas sistem berarti kualitas dari kombinasi *hardware* dan *software* dalam sistem informasi (DeLone dan McLean, 1992), maka dapat disimpulkan bahwa semakin baik kualitas sistem dan kualitas output sistem yang diberikan, misalnya dengan cepatnya waktu untuk mengakses; dan kegunaan dari output sistem, akan menyebabkan pengguna tidak merasa enggan untuk melakukan penggunaan kembali (*re-use*); dengan demikian intensitas penggunaan sistem akan meningkat. Penggunaan yang berulang-ulang ini dapat dimaknai bahwa penggunaan yang dilakukan bermanfaat bagi pengguna. Tingginya derajat manfaat yang diperoleh mengakibatkan pengguna akan lebih puas. Penggunaan sistem informasi yang telah dikembangkan mengacu pada seberapa sering pengguna memakai sistem informasi. Semakin sering pengguna memakai sistem informasi, biasanya diikuti oleh semakin banyak tingkat pembelajaran (*degree of learning*) yang didapat pengguna mengenai sistem informasi (McGill *et al.*, 2003). Peningkatan derajat pembelajaran ini merupakan salah satu indikator bahwa terdapat



Gambar 1. Model Kesuksesan Sistem Informasi DeLone dan McLean

Sumber: DeLone dan McLean (1992)

pengaruh keberadaan sistem terhadap kualitas pengguna (*individual impact*). Sementara, *individual impact* merupakan pengaruh dari keberadaan dan penggunaan sistem informasi terhadap kinerja, pengambilan keputusan, dan derajat pembelajaran individu dalam organisasi. Secara positif, keberadaan sistem informasi baru akan menjadi rangsangan (stimulus) dan tantangan bagi individu dalam organisasi untuk bekerja secara lebih baik, yang pada gilirannya berdampak pada kinerja organisasi.

Penelitian Terdahulu

Rai *et al.* (2002) melakukan penelitian untuk menguji model DeLone dan McLean (1992) dalam konteks penggunaan sistem informasi sukarela (*voluntary*). Data dikumpulkan dengan kuesioner dari 274 mahasiswa pengguna sistem informasi mahasiswa terintegrasi (*integrated student information system*) di Universitas Midwestern. Data dianalisa dengan pemodelan struktural (SEM). Hasil uji empiris mendukung model DeLone dan McLean (1992) yakni, kualitas informasi berpengaruh signifikan terhadap penggunaan dan kepuasan pengguna, kepuasan pengguna berpengaruh signifikan terhadap penggunaan tapi tidak sebaliknya. Sebagai catatan, Rai *et al.* (2002) tidak menguji model sampai ke dampak organisasi.

McGill *et al.* (2003) melakukan penelitian pada *User Deployed Applications* (UDA) di Australia. Dari 9 hipotesis, hanya 4 yang terbukti signifikan sedangkan 5 lainnya tidak signifikan. Dari penelitian itu terbukti secara empiris bahwa *perceived system quality* dan *information quality* merupakan *predictor* yang signifikan terhadap kepuasan pengguna, tetapi tidak signifikan terhadap penggunaan. Kepuasan pengguna berpengaruh terhadap penggunaan dan dampak individual. Penggunaan tidak berpengaruh terhadap dampak individual, dan dampak individual

juga tidak berpengaruh terhadap dampak organisasi.

Roldan dan Leal (2003) melakukan penelitian atas model DeLone dan McLean (1992) pada bidang Executive Information System (EIS) di Spanyol. Penelitian ini mengambil sampel 100 pengguna sistem (*user*) di 55 perusahaan yang telah mengaplikasikan EIS. Penelitian ini menggunakan 3 variabel untuk menganalisis pengaruh EIS ke dampak individu, yaitu: kecepatan dari identifikasi masalah, kecepatan dari pengambilan keputusan, dan perpanjangan dari analisis. Sedangkan variabel yang digunakan sebagai pengukur dampak organisasi adalah: visi organisasi yang disebarkan, efektifitas pengambilan keputusan organisasional dan kinerja organisasi persepsian. Dari hasil empiris dibuktikan bahwa kualitas sistem dan kualitas informasi berpengaruh positif terhadap kepuasan pengguna EIS, akan tetapi tidak ditemukan hubungan yang signifikan antara kualitas sistem maupun kualitas informasi dengan penggunaan sistemnya.

Livari (2005) melakukan penelitian untuk menguji model DeLone dan McLean (1992) pada sistem informasi akuntansi di Oulu, Finlandia. Studi lapangan dilakukan dengan menggunakan data longitudinal dengan mengambil 78 orang sampel yang merupakan pengguna utama dari sistem. Konsisten dengan penelitian Roldan dan Leal (2003), pada penelitian ini dibuktikan bahwa kualitas sistem persepsian (*perceived system quality*) merupakan prediktor yang signifikan terhadap penggunaan dan kepuasan pengguna. Sedangkan kualitas informasi persepsian (*perceived information quality*) berpengaruh terhadap kepuasan pengguna tetapi tidak berpengaruh terhadap penggunaan. Antara penggunaan dengan kepuasan pengguna tidak terbukti saling mempengaruhi satu sama lain (*reciprocally*). Dampak individu secara signifikan dipengaruhi oleh kepuasan pengguna, tetapi tidak oleh penggunaan.

Radityo dan Zulaikha (2007) melakukan penelitian untuk menguji penggunaan aplikasi SIMAWEB (Sistem Informasi Akademik Berbasis Website) pada Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro. Sampel diambil dari 200 orang yang terdiri dari mahasiswa dan dosen pada Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro. Hasilnya, dari 8 hipotesis hanya 2 yang signifikan yakni penggunaan berpengaruh positif terhadap dampak individual dan dampak individual berpengaruh positif signifikan terhadap dampak organisasi. Sedangkan 6 hipotesis lainnya tidak terbukti secara empiris.

Dengan mengacu kepada beberapa penelitian terdahulu di atas, penelitian ini melakukan pengujian empiris *Delone & McLean Information System Success Model* pada aplikasi SAIBA di lingkungan Kementerian/Lembaga. Penelitian ini berbeda dengan penelitian-penelitian sebelumnya karena pengujian empiris *Delone & McLean Information System Success Model* terkait implementasi aplikasi SAIBA menurut hemat peneliti belum pernah dilakukan.

Pengembangan Hipotesis

Penelitian ini menggunakan model DeLone dan McLean (1992) untuk mengetahui kesuksesan penerapan aplikasi SAIBA dengan enam variabel pengukuran yaitu kualitas sistem, kualitas informasi, penggunaan sistem, kepuasan pengguna, dampak individu dan dampak organisasi. Berdasarkan kajian literatur pada tinjauan pustaka dan beberapa penelitian terdahulu, hipotesis penelitian terkait pengaruh setiap variabel pada model DeLone dan McLean pada penelitian ini diuraikan sebagai berikut:

H₁ : Kualitas informasi (*information quality*) berpengaruh terhadap kepuasan pengguna (*user satisfaction*).

H₂ : Kualitas sistem (*system quality*) berpengaruh terhadap kepuasan pengguna (*user satisfaction*).

H₃ : Kualitas informasi (*information quality*) berpengaruh terhadap penggunaan sistem (*use*).

H₄ : Kualitas sistem (*system quality*) berpengaruh terhadap penggunaan sistem (*use*).

H₅ : Kepuasan pengguna (*user satisfaction*) berpengaruh terhadap penggunaan sistem (*use*).

H₆ : Penggunaan sistem (*use*) berpengaruh terhadap kepuasan pengguna (*user satisfaction*).

H₇ : Penggunaan (*use*) berpengaruh terhadap dampak individu (*individual impact*).

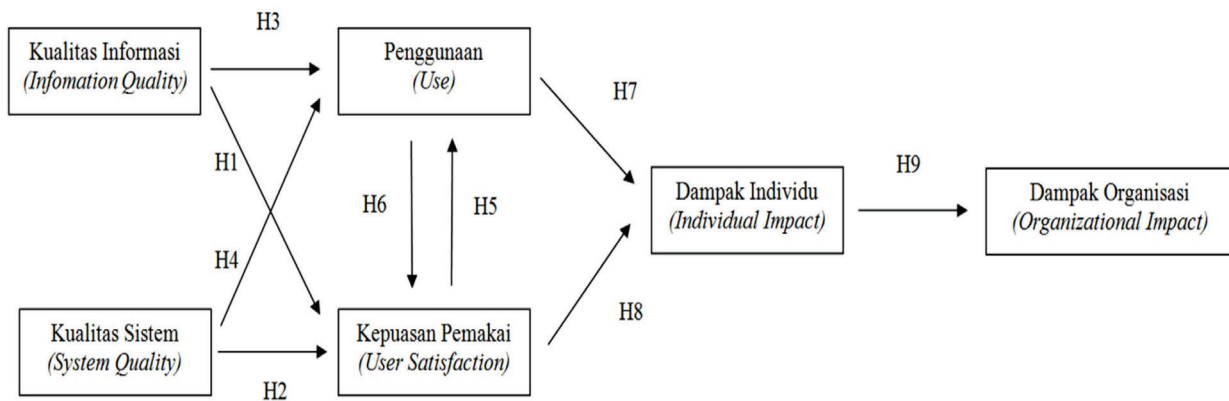
H₈ : Kepuasan pengguna (*user satisfaction*) berpengaruh terhadap dampak individu (*individual impact*).

H₉ : Dampak individu (*individual impact*) berpengaruh terhadap dampak organisasi (*organizational impact*).

Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian tinjauan pustaka, penelitian terdahulu dan hipotesis yang telah dirumuskan, kerangka berfikir penelitian ini dapat dilihat pada gambar 2.

Model pengaruh dan hubungan kausal tersebut, dapat dijelaskan: Kualitas sistem (*system quality*) dan kualitas informasi (*information quality*) secara mandiri dan bersama-sama mempengaruhi penggunaan sistem (*use*) dan kepuasan pengguna (*user satisfaction*). Tingginya intensitas penggunaan sistem dapat mempengaruhi kepuasan pengguna. Begitu pula, kepuasan pengguna yang besar dapat mempengaruhi tingkat intensitas penggunaan sistem. Selanjutnya, penggunaan dan



Sumber: Diadaptasi dari Model DeLone dan McLean (1992)

kepuasan pengguna mempengaruhi dampak individu (*individual impact*) yang pada akhirnya mempengaruhi dampak organisasi (*organizational impact*).

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian studi kasus, yakni penelitian tentang status subyek penelitian yang berkenaan dengan suatu fase spesifik atau khas dari keseluruhan personalitas (Nazir, 2003). Pada penelitian ini, subyek penelitian adalah operator atau petugas pelaksana aplikasi SAIBA Satuan Kerja (Satker) Mitra Kerja Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Gorontalo dan Marisa. Dilihat dari permasalahan yang diteliti, penelitian ini merupakan penelitian kausalitas yang bertujuan untuk menganalisis hubungan atau pengaruh (sebab-akibat) dari dua atau lebih fenomena melalui pengujian hipotesis (Sekaran, 2006).

Data, Populasi dan Sampel

Sumber data yang digunakan dalam penelitian berasal dari data primer dan data sekunder. Data primer adalah data yang diperoleh langsung dari responden melalui metode pengumpulan data berupa kuesioner. Pembagian kuesioner penelitian dilakukan secara *online* dengan perangkat *google forms*. Kuesioner dikirim secara *online* kepada seluruh responden melalui alamat email masing-masing satuan

kerja. Proses pengumpulan data dilakukan selama kurang lebih 3 pekan, sejak tanggal 31 Agustus s.d. 21 September 2016. Sedangkan data sekunder adalah data yang diperoleh dan disajikan oleh pihak-pihak lainnya seperti Direktorat Jenderal Anggaran Kementerian Keuangan, Direktorat Jenderal Perbendaharaan Negara Kementerian Keuangan dan Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) Gorontalo dan Marisa dan Kantor Wilayah Ditjen Perbendaharaan Provinsi Gorontalo.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh operator (*user*) atau petugas pelaksana aplikasi SAIBA satker Mitra Kerja KPPN Gorontalo dan Marisa, yaitu berjumlah 274 orang mewakili setiap satker. *User* atau pengguna sistem ini berasal dari Kementerian/Lembaga, Unit Pelaksana Teknis Daerah (UPTD), Pemerintah Provinsi dan Pemerintah Daerah.

Tabel 1. Rincian Populasi Penelitian

No.	Mitra Kerja	Jumlah
1.	KPPN Gorontalo	211 Kementerian/Lembaga/UPTD
2.	KPPN Marisa	63 Kementerian/Lembaga/UPTD
	Jumlah	274 Kementerian/Lembaga/UPTD

Sumber : Kantor Wilayah Ditjen Perbendaharaan Provinsi Gorontalo

Mengingat bahwa fungsi dan tugas *user* atau pengguna sistem yang relatif homogen, maka teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *simple random*

sampling. Untuk menentukan jumlah sampel, penelitian ini menggunakan rumus Slovin sebagai berikut (Ariola, 2006):

$$n = \frac{N}{1 + (N \cdot \alpha^2)}$$

dimana:

- n : jumlah sampel penelitian
- N : Jumlah populasi penelitian
- α : *error level* (tingkat kesalahan)

Dengan menggunakan rumus Slovin di atas dan tingkat kesalahan (*error level*) atau sebesar 5% (tingkat signifikansi) maka jumlah sampel penelitian ini ditetapkan:

$$n = \frac{274}{1 + (274 \cdot (0.05)^2)}$$

$$n = \frac{274}{1 + 0,685}$$

$$n = 162 \text{ orang (user)}$$

Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

Penelitian ini menggunakan 6 variabel dari model yang dikeluarkan oleh DeLone dan McLean (1992) yaitu terdiri dari variabel eksogen dan variabel endogen. Variabel eksogen adalah variabel independen (bebas) yang mempengaruhi variabel dependen (terikat) yang ditunjukkan dengan adanya anak panah yang berasal dari variabel tersebut menuju variabel endogen dalam model. Sedangkan variabel endogen adalah variabel dependen (terikat) yang dipengaruhi oleh variabel independen (bebas) yang ditunjukkan dengan adanya anak panah yang menuju variabel tersebut dalam model.

Variabel eksogen penelitian ini terdiri atas kualitas sistem (*system quality*) dan kualitas informasi (*information quality*). Sedangkan variabel endogen penelitian ini terdiri atas

kepuasan pengguna (*user satisfaction*), penggunaan sistem (*use*), dampak individu (*individual impact*), dan dampak organisasi (*organizational impact*).

Seluruh variabel penelitian diukur dengan beberapa indikator pengukuran yang diadopsi dari penelitian Bailey dan Pearson (1983), Davis (1989), Livari (2005) dan Jogiyanto (2007). Indikator-indikator yang dipilih adalah indikator yang sesuai atau relevan dengan penggunaan aplikasi SAIBA. Indikator-indikator tersebut kemudian dituangkan dalam butir-butir pernyataan dalam kuesioner dengan menggunakan Skala Likert 1 – 6 yang terdiri dari: Sangat Setuju (poin 6), Setuju (poin5), Kurang Setuju (poin 4), Tidak Setuju (poin3), Sangat Tidak Setuju (2) dan Tidak Memberikan Pendapat (1).

Metode Analisis Data

Model penelitian dianalisis dengan Pemodelan Persamaan Struktural atau *Structural Equation Modelling* (SEM). Terdapat dua macam model persamaan struktural, yakni SEM berbasis kovarian (*covariance based*) dan SEM berbasis komponen atau varian (*component based*) yang populer dengan *Partial Least Square* (PLS) (Ghozali, 2008). SEM berbasis kovarian membutuhkan banyak asumsi parametrik, misalnya variabel yang diobservasi harus memiliki *multivariate normal distribution* yang dapat terpenuhi jika ukuran sampel yang digunakan besar (antara 200-800). Dengan ukuran sampel yang kecil akan memberikan hasil parameter dan model statistik yang tidak baik (Ghozali, 2008). Sedangkan SEM berbasis PLS tidak membutuhkan banyak asumsi. Data tidak harus terdistribusi *normal multivariate* dan jumlah sampel tidak harus besar (Ghozali merekomendasikan antara 30-100).

Dengan pertimbangan asumsi dan syarat pemilihan model analisis, SEM berbasis komponen dengan menggunakan PLS dipilih sebagai alat analisis pada penelitian ini.

Tabel 2. Definisi Operasional Variabel

No.	Variabel	Deskripsi	Indikator
1.	Kualitas Informasi (Information Quality) (IQ)	Kualitas informasi (<i>information quality</i>) mengukur kualitas keluaran (output) dari sistem informasi yang berhubungan dengan nilai, manfaat dan relevansi dari informasi yang dihasilkan bagi pengguna sistem (Jogiyanto, 2007).	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kelengkapan (<i>completeness</i>) 2. Ketepatan (<i>precision</i>) 3. Keandalan (<i>reability</i>) 4. Bentuk dari keluaran (<i>format of output</i>)
2.	Kualitas Sistem (System Quality) (SQ)	Kualitas sistem (<i>system quality</i>) digunakan untuk mengukur kualitas sistem informasi itu sendiri (Jogiyanto, 2007). Kualitas sistem berarti kualitas kombinasi dari <i>hardware</i> dan <i>software</i> . DeLone dan McLean (1992) menjelaskan bahwa kualitas sistem adalah performa dari sistem yang merujuk pada seberapa baik kemampuan perangkat keras, perangkat lunak, kebijakan, prosedur dari sistem informasi dapat menyediakan informasi kebutuhan pengguna.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fleksibilitas sistem (<i>flexibility of the system</i>) 2. Integrasi sistem (<i>integration of the system</i>) 3. Kenyamanan akses (<i>convenience of acces</i>) 4. Bahasa (<i>language</i>)
3.	Penggunaan Sistem (Use) (U)	Jogiyanto (2007) membedakan penggunaan sistem (<i>use</i>) ke dalam penggunaan keluaran (<i>information use</i>) dan penggunaan sistem (<i>system use</i>) yang berarti penggunaan informasi dan penggunaan dari sistem informasi itu sendiri.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Frekuensi penggunaan (<i>frequency of use</i>) 2. Pemilihan sistem (<i>choosen</i>) 3. Durasi waktu penggunaan (<i>used time duration</i>)
4.	Kepuasan Pengguna (User Satisfaction) (US)	Kepuasan pengguna sistem (<i>user satisfaction</i>) merupakan respon dan umpan balik yang dimunculkan pengguna setelah memakai sistem informasi. Sikap pengguna terhadap sistem informasi merupakan kriteria subjektif mengenai seberapa puas pengguna terhadap sistem yang digunakan.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kepuasan kualitas sistem dan informasi 2. Kepuasan fasilitas dan fitur sistem
5.	Dampak Individual (Individual Impact) (II)	Dampak individu (<i>individual impact</i>) merupakan pengaruh keberadaan dan penggunaan sistem informasi terhadap kualitas kinerja pengguna secara individual termasuk di dalamnya produktivitas, efisiensi dan efektivitas kinerja.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kecepatan menyelesaikan tugas (<i>speed of accomplishing task</i>). 2. Prestasi kerja (<i>job performance</i>). 3. Efektivitas (<i>effectiveness</i>) dan kemudahan pekerjaan (<i>ease of job</i>). 4. Bermanfaat dalam pekerjaan (<i>usefull in work</i>).
6.	Dampak Organisasi (Organizational Impact) (OI)	Dampak organisasi (<i>organizational impact</i>) merupakan pengaruh keberadaan dan penggunaan sistem informasi terhadap kualitas kinerja organisasi dalam hal ini institusi yang mengembangkan (Jogiyanto, 2007). Dalam penelitian ini, peneliti mengembangkan instrumen dampak organisasi sendiri, merujuk pada manfaat yang diperoleh dari penggunaan Aplikasi Sistem Akuntansi Instansi Basis Akrual (SAIBA).	<ol style="list-style-type: none"> 1. Penyusunan Laporan Keuangan berbasis akrual. 2. Legitimasi atau kepercayaan masyarakat 3. penyusunan Laporan Keuangan yang akuntabel dan transparan. 4. Pengambilan keputusan dan kebijakan terkait pelaksanaan dan pengelolaan keuangan negara 5. Peningkatan kinerja organisasi.

Sumber: primer

Teknik PLS dipilih karena perangkat ini banyak dipakai untuk analisis kausal-prediktif (*causal-predictive analysis*) yang rumit dan merupakan teknik yang sesuai untuk digunakan dalam aplikasi prediksi dan pengembangan teori seperti pada penelitian ini. Selain itu, mengingat jumlah sampel yang digunakan pada penelitian ini kecil maka PLS digunakan sebagai alat analisisnya (Hartono, 2011). Untuk melakukan pengujian dengan SEM berbasis komponen atau PLS ini, digunakan bantuan program *SmartPLS*.

PLS mengenal dua macam komponen pada model kausal yaitu: model pengukuran (*measurement model*) dan model struktural (*structural model*).

Pertama, menilai atau evaluasi model pengukuran (*measurement model*). Model pengukuran adalah penilaian terhadap reliabilitas dan validitas variabel penelitian atau didefinisikan sebagai hubungan antara indikator dengan variabel laten. Kriteria untuk menilai model pengukuran dalam penelitian ini yaitu:

- a. Validitas Konvergen (*Convergent Validity*) dari model pengukuran dengan refleksif indikator dinilai berdasarkan korelasi antara *item/component score* dengan *construct score* yang dihitung dengan PLS. Validitas konvergen bertujuan untuk mengetahui validitas setiap hubungan antara indikator dengan variabel latennya. Validitas konvergen dinilai berdasarkan korelasi antara skor item dengan skor variabel. Nilai loading memiliki tingkat validitas tinggi jika lebih besar dari 0,5 (Ghozali, 2008).
- b. Validitas Diskriminan (*Discriminant Validity*) digunakan untuk membuktikan bahwa konstruk laten memprediksi ukuran pada blok mereka lebih baik daripada ukuran pada blok lainnya. Fornell dan Larcker dalam Ghozali (2008) mengatakan bahwa metode untuk mengukur *discriminant validity* adalah dengan melihat nilai *Average Variance Extracted* (AVE). Jika nilai AVE setiap konstruk lebih besar dari 0,5 maka model dikatakan memiliki nilai *discriminant validity* yang

baik. Berikut rumus untuk menghitung AVE:

$$AVE = \frac{\sum \lambda_i^2}{\sum \lambda_i^2 + \sum_i \text{var}(\epsilon_i)}$$

di mana λ_i adalah *component loading* ke indikator dan $\text{var}(\epsilon_i) = 1 - \lambda_i^2$. Jika semua indikator di-*standardized*, maka ukuran ini sama dengan *average communalities* dalam blok.

- c. Realibilitas Konstruk (*Composite Reliability*) blok indikator yang mengukur suatu konstruk dapat dievaluasi dengan dua macam ukuran yaitu *internal consistency* dan *cronbach's alpha*. Dengan menggunakan output yang dihasilkan oleh PLS, maka *composite reliability* dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$\rho_c = \frac{(\sum \lambda_i)^2}{(\sum \lambda_i)^2 + \sum_i \text{var}(\epsilon_i)}$$

dimana λ_i adalah *component loading* ke indikator dan $\text{var}(\epsilon_i) = 1 - \lambda_i^2$. ρ_c sebagai ukuran *internal consistency* hanya dapat digunakan untuk konstruk indikator refleksif. Chin dalam Ghozali (2008) menyatakan suatu variabel laten memiliki reliabilitas yang tinggi apabila nilai *composite reliability* di atas 0,7 dan atau *Conbach's Alpha* di atas 0,6.

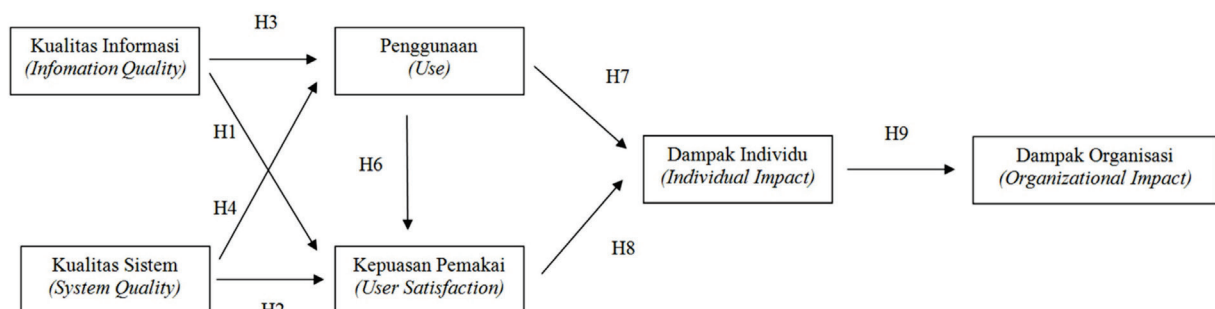
Setelah dilakukan penilaian model pengukuran (*measurement model*) untuk meyakinkan bahwa pengukuran-pengukuran konstruk valid dan reliabel, maka dilakukan pengujian tahap berikutnya.

Kedua, menilai atau evaluasi model struktural (*structural model*). Pengujian model struktural dilakukan untuk melihat hubungan antara konstruk atau variabel laten, yang dilihat dari nilai *R-Square* (R^2) dari model penelitian dan nilai estimasi koefisien jalur strukturalnya

(*estimate for path coefficients*). Nilai *R-Square* (R^2) adalah koefisien determinasi pada konstruk endogen. Koefisien determinasi diartikan sebagai seberapa besar kemampuan semua variabel eksogen dalam menjelaskan varians dari variabel endogennya. Menurut Chin (1998), nilai *R-Square* sebesar 0.67 (kuat), 0.33 (moderat) dan 0.19 (lemah).

Nilai estimasi koefisien jalur struktural pada model (*estimate for path coefficients*) merupakan nilai koefisien jalur yang menunjukkan besarnya pengaruh variabel (konstruk). Nilai estimasi ini dievaluasi dengan menggunakan uji t-statistik yang diperoleh lewat prosedur *bootstrapping* (Ghozali, 2008). *Bootstrapping* adalah metode yang berbasis komputer yang digunakan untuk pengukuran akurasi dari taksiran statistik (pendugaan besaran statistik dan selang kepercayaan). *Pen-bootstrap-an* merupakan teknik nonparametrik secara inferensial. Penerapan metode resampling dalam *bootstrapping* memungkinkan berlakunya data terdistribusi bebas (*distribution free*), tidak memerlukan asumsi distribusi normal, serta tidak memerlukan sampel yang besar (direkomendasikan sampel minimum 30). Pengujian dilakukan dengan uji t-statistik (*t-test*), dengan kriteria jika diperoleh nilai $p\text{-value} \leq 0,05$ ($\alpha = 5\%$), maka disimpulkan signifikan dan sebaliknya.

Sebagai tambahan, model pada Gambar 2 pada Kerangka Pikir menunjukkan arah bolak-balik dari variabel Kepuasan Pengguna

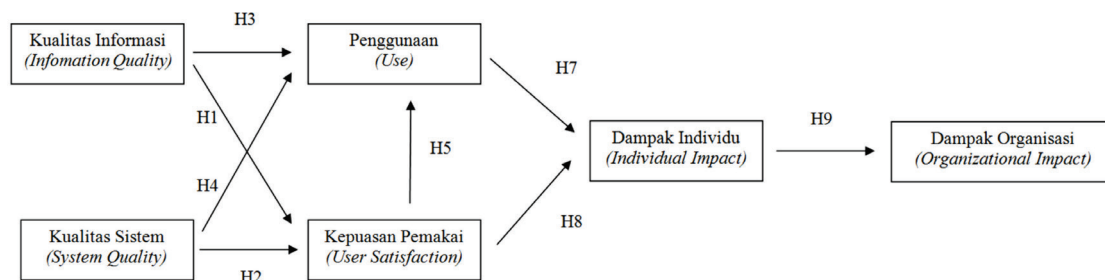


Gambar 3. Model 1 Penelitian

Sumber : Delone dan McLean (1992)

(*User Satisfaction*) dan Penggunaan (*Use*). Pengaruh mutual tersebut tidak dapat diuji secara bersamaan (Livari 2005; Purwanto 2007; Jogiyanto 2007a). Sarwono dan Narimawati (2015) juga menyatakan bahwa salah satu asumsi dalam PLS, yaitu dalam PLS hanya diperbolehkan model rekursif (sebab-akibat) saja dan tidak mengizinkan model non-rekursif (timbang balik). Suatu model disebut rekursif jika semua anak panah menuju satu arah, tidak ada pembalikan umpan balik (*feedback looping*), dan faktor gangguan (*disturbance terms*) atau kesalahan sisaan (residual error) untuk variabel-variabel endogen yang tidak dikorelasikan. Oleh karena itu, model penelitian harus dipecah menjadi 2 (dua), yaitu Model 1 dan Model 2. Model 1 menggambarkan pengaruh dari Penggunaan (*Use*) terhadap Kepuasan Pengguna (*User Satisfaction*). Dalam penelitian ini ditetapkan sebagai Hipotesis Keenam (H_6) penelitian yang digambarkan melalui gambar 3.

Sedangkan Model 2 menggambarkan pengaruh dari Kepuasan Pengguna (*User Satisfaction*) terhadap Penggunaan (*Use*). Dalam penelitian ini ditetapkan sebagai Hipotesis Kelima (H_5) penelitian yang digambarkan dengan gambar 4.



Gambar 4. Model 2 Penelitian

Sumber : Delone dan McLean (1992)

HASIL DAN PEMBAHASAN

Demografi Responden

Jumlah responden yang ditetapkan sebagai sampel penelitian ini berjumlah 162 *user*/orang yang mewakili satuan kerja. Kuesioner penelitian telah dikirim secara *online* kepada seluruh responden melalui alamat email masing-masing dengan menggunakan perangkat *Google Forms*. Namun hingga batas akhir pengembalian kuesioner yang ditetapkan, jumlah responden yang mengembalikan kuesioner dalam keadaan terisi lengkap hanya sebanyak 53 *user*/orang. Hal ini berarti tingkat pengembalian kuesioner (*response rate*) mencapai 32,71% dari total kuesioner yang dibagikan²¹. Terhadap kuesioner yang terisi tersebut kemudian dilakukan tabulasi, dilanjutkan dengan deskripsi dan klasifikasi responden berdasarkan jenis kelamin, pengalaman dan pendidikan serta pengolahan data.

Responden penelitian terdiri dari laki-laki dan perempuan. Berdasarkan jenis kelamin, jumlah responden dalam penelitian ini didominasi oleh laki-laki sebagaimana ditunjukkan pada

Tabel 3 yaitu sebanyak 36 orang (67,92%), sedangkan perempuan sebanyak 17 orang (32,08%).

Tabel 3. Gambaran Responden Berdasarkan Jenis Kelamin

Jenis Kelamin	Jumlah (orang)	Persentase (%)
Laki-laki	36	67,92%
Perempuan	17	32,08%
Jumlah	53	100%

Sumber: Data Primer, diolah

Berdasarkan pengalaman (lamanya responden menggunakan aplikasi atau menjadi operator), secara umum responden telah memiliki pengalaman dalam menggunakan aplikasi atau menjadi operator lebih dari 6 bulan. Artinya, responden relatif telah memiliki pengalaman yang cukup untuk dapat menyampaikan persepsinya terkait dengan penggunaan aplikasi SAIBA. Berdasarkan Tabel 4, terlihat bahwa jumlah responden dengan pengalaman kurang dari 3 bulan sebanyak 2 orang (3,77%), jumlah responden dengan pengalaman di antara 3-6 bulan sebanyak 6 orang (11,32%) dan jumlah responden dengan pengalaman lebih dari 6 bulan sebanyak 45 orang (84,91%).

¹ Meskipun *response rate* tidak mencapai 100%, penelitian tetap dapat dilanjutkan ke tahapan analisis. Jogyanto (2005) menyebutkan bahwa *response rate* tidak harus mencapai 100%, namun akan semakin baik apabila tingkat respon semakin tinggi. Bahkan kuesioner yang dikirimkan lewat media (seperti pos atau e-mail) dengan tingkat respon sebesar 30% sudah dapat dikatakan memadai.

Tabel 4. Gambaran Responden Berdasarkan Pengalaman

Pengalaman	Jumlah (orang)	Persentase (%)
kurang dari 3 bulan	2	3,77%
3 - 6 bulan	6	11,32%
lebih dari 6 bulan	45	84,91%
Jumlah	53	100%

Sumber: Data Primer, diolah

Berdasarkan tingkat pendidikan, responden penelitian memiliki latar belakang tingkat pendidikan yang berbeda-beda. Sebagaimana ditunjukkan pada Tabel 5, terlihat bahwa responden dalam penelitian ini didominasi oleh pegawai/pejabat dengan latar pendidikan terakhir pada jenjang Diploma IV/Strata Satu

yaitu sebanyak 27 orang (50,94%). Sedangkan responden dengan tingkat pendidikan lainnya yaitu SMA, Diploma I – III dan Strata Dua (S2)/ Strata Tiga (S3) masing-masing berjumlah 16 orang (30,19%), 9 orang (16,98%) dan 1 orang (1,89%).

Tabel 5. Gambaran Responden Berdasarkan Pendidikan

Pendidikan	Jumlah (orang)	Persentase (%)
SMA	16	30.19%
D1-D3	9	16.98%
D4/S1	27	50.94%
S2/S3	1	1.89%
Jumlah	53	100%

Sumber: Data Primer, diolah

Tabel 6. Nilai Muatan (*Loading*) Indikator

Konstruk	Indikator	Kode	Muatan	
			Model 1	Model 2
Kualitas Informasi/ <i>Information Quality (IQ)</i>	Kelengkapan (<i>completeness</i>)	IQ1	0,783	0,772
	Ketepatan (<i>precision</i>)	IQ2	0,699	0,690
	Keandalan (<i>reability</i>)	IQ3	0,759	0,749
	Bentuk dari keluaran (<i>format of output</i>)	IQ4	0,653	0,672
Kualitas Sistem/ <i>System Quality (SQ)</i>	Fleksibilitas sistem (<i>flexibility of the system</i>)	SQ1	0,806	0,806
	Integrasi sistem (<i>integration of the system</i>)	SQ2	0,823	0,822
	Kenyamanan akses (<i>convenience of acces</i>)	SQ3	0,637	0,637
	Bahasa (<i>language</i>)	SQ4	0,809	0,810
Penggunaan/ <i>Use (U)</i>	Frekuensi penggunaan (<i>frequency of use</i>)	U1	0,892	0,913
	Pemilihan sistem (<i>choosen</i>)	U2	0,662	0,606
	Durasi waktu penggunaan (<i>used time duration</i>)	U3	0,863	0,890
Kepuasan Pengguna/ <i>User Satisfaction (US)</i>	Kepuasan kualitas sistem dan informasi	US1	0,818	0,834
	Kepuasan fasilitas dan fitur system	US2	0,886	0,873
Dampak Individu/ <i>Individual Impact (II)</i>	Kecepatan menyelesaikan tugas (<i>speed of accomplishing task</i>)	II1	0,829	0,833
	Prestasi kerja (<i>job performance</i>)	II2	0,800	0,804
	Efektivitas (<i>effectiveness</i>) dan Kemudahan pekerjaan (<i>ease of job</i>)	II3	0,660	0,657
	Bermanfaat dalam pekerjaan (<i>usefull in work</i>)	II4	0,735	0,728
Dampak Organisasi/ <i>Organizational Impact (OI)</i>	Penyusunan Laporan Keuangan berbasis akrual.	OI1	0,783	0,782
	Legitimasi atau kepercayaan masyarakat	OI2	0,745	0,746
	penyusunan Laporan Keuangan yang akuntabel dan transparan	OI3	0,846	0,846
	Pengambilan keputusan dan kebijakan terkait pelaksanaan dan pengelolaan keuangan negara	OI4	0,823	0,823
	Peningkatan kinerja organisasi	OI5	0,735	0,735

Sumber: Data Primer, diolah

Hasil Analisis Data

Evaluasi Model Pengukuran

Analisis data penelitian diawali dengan melakukan evaluasi model pengukuran yang bertujuan untuk mengukur validitas dan reliabilitas variabel dalam model. Tingkat validitas dan reliabilitas dapat dilihat melalui validitas konvergen, validitas diskriminan dan reliabilitas konstruk (Ghozali 2008). Hasil olah data untuk melihat nilai muatan (*loading*) dalam rangka menguji validitas konvergen (*convergent validity*) indikator penelitian adalah sebagaimana terdapat pada Tabel 6.

Pada Tabel 6, terlihat bahwa seluruh indikator penelitian memiliki nilai muatan (*loading*) lebih dari 0,50 yang menandakan bahwa semua indikator telah memenuhi syarat validitas konvergen.

Hasil olah data untuk melihat nilai *cross loading* dalam rangka menguji validitas diskriminan (*discriminant validity*) dan indikator reliabilitas konstruk (*composite reliability*) dan konstruk penelitian yaitu melihat nilai AVE, *composite reliability* dan *cronbach alpha* adalah sebagaimana terdapat pada Tabel 7.

Tabel 7. Nilai AVE, Reliability dan Cronbach Alpha Konstruk

Variabel (Konstruk)	Nilai AVE	Composite Reliability	Cronbach's Alpha
IQ	0,526	0,815	0,713
SQ	0,597	0,854	0,776
U	0,660	0,852	0,731
US	0,727	0,842	0,628
II	0,575	0,843	0,759
OI	0,620	0,891	0,848

Sumber: Data Primer, diolah

Berdasarkan Tabel 7, nilai AVE semua variabel lebih besar dari 0,5, sehingga seluruh konstruk dan indikator dinyatakan valid. Pada Tabel 7

juga, nilai *composite reliability* dan *cronbach alpha* pada Model 1 dan Model 2 untuk semua variabel lebih besar dari 0,6 dan 0,70 sebagai nilai rujukan, sehingga dapat dinyatakan bahwa semua konstruk memiliki reliabilitas yang baik dan memenuhi syarat.

Setelah penilaian model pengukuran (*measurement model*) sudah dilakukan dan seluruh konstruk penelitian adalah valid dan reliabel, maka terhadap analisis data dilakukan pengujian tahap berikutnya dalam evaluasi model struktural. Dengan menggunakan metode *Bootstrapping* pada *SmartPLS*, diperoleh nilai koefisien jalur (*path coefficient*) dan nilai t-statistik.

Tabel 8. Koefisien Jalur dan t-Statistik (Model 1 dan Model 2)

Jalur Hubungan	Model 1		Model 2	
	coefficient	t-statistics	coefficient	t-statistics
IQ -> US	0,158	1,095	0,158	1,246
SQ -> US	0,645	4,386	0,649	5,414
IQ -> U	0,427	1,651	0,469	1,660
SQ -> U	0,236	1,014	0,179	0,781
U -> US	0,012	0,075	-	-
US -> U	-	-	0,010	0,046
U -> II	0,589	2,738	0,599	2,834
US -> II	0,243	1,655	0,248	1,784
II -> OI	0,710	12,773	0,709	12,676

Sumber: Data Primer, diolah

Nilai t-tabel dihitung terlebih dahulu dengan ketentuan nilai alpha (α) sebesar 0,05 dan *degree of freedom* (DF) sebesar n-2. Jumlah data yang digunakan dalam penelitian ini adalah 53, sehingga nilai DF adalah 51. Nilai t-tabel untuk DF 51 dan (α) 0,05 adalah 2,006. Berdasarkan Tabel 8, pada Model 1 dan Model 2 terlihat bahwa tidak semua nilai t-statistik pada tabel di atas lebih besar dari nilai t-tabel 2,006. Dengan demikian, tidak semua variabel independen memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen pada jalur-jalur hubungan variable pada model. Jalur hubungan SQ → US, U → II dan II → OI memiliki jalur hubungan atau pengaruh yang

signifikan. Sementara jalur hubungan lainnya, $IQ \rightarrow US$, $IQ \rightarrow U$, $SQ \rightarrow U$, $U \rightarrow US$ dan $US \rightarrow II$ memiliki jalur hubungan atau pengaruh yang tidak signifikan.

Selain itu, untuk melihat kekuatan untuk menjelaskan atau *explanatory power* yang dimiliki model dapat dinilai dengan melihat nilai *R-Square* dari konstruk-konstruk atau variabel dependen. Hasil olah data melalui *Bootstrapping* tersebut sebagaimana pada Tabel 9 berikut:

Tabel 9. R-Square (R^2) (Model 1 dan Model 2)

Variabel	R-Square (R^2)	
	Model 1	Model 2
<i>User Satisfaction (US)</i>	0,556	0,551
<i>Use (U)</i>	0,343	0,346
<i>Individual Impact (II)</i>	0,519	0,531
<i>Organizational Impact (OI)</i>	0,504	0,502

Sumber: Data Primer, diolah

Tabel 9 menunjukkan bahwa pada Model 1, sekitar 55,6% (kuat) dari variabilitas (keragaman) total variabel (konstruk) *User Satisfaction (US)* dapat dijelaskan oleh variabel-variabel eksogennya yang terdiri dari *Information Quality (IQ)* dan *System Quality (SQ)*. Sekitar 34,3% (moderat atau cenderung kuat) dari variabilitas (keragaman) total variabel (konstruk) *Use (U)* dapat dijelaskan oleh variabel-variabel eksogennya yang terdiri dari *Information Quality (IQ)* dan *System Quality (SQ)*. Sekitar 51,9% (kuat) dari variabilitas (keragaman) total variabel (konstruk) *Individual Impact (II)* dapat dijelaskan oleh variabel-variabel eksogennya yang terdiri *User Satisfaction (US)* dan *Use (U)*. Sekitar 50,4% (kuat) dari variabilitas (keragaman) total variabel (konstruk) *Organizational Impact (OI)* dapat dijelaskan oleh variabel eksogennya yaitu *Individual Impact (II)*.

Sedangkan pada Model 2, sekitar 55,1% (kuat) dari variabilitas (keragaman) total variabel

(konstruk) *User Satisfaction (US)* dapat dijelaskan oleh variabel-variabel eksogennya yang terdiri dari *Information Quality (IQ)* dan *System Quality (SQ)*. Sekitar 34,6% (moderat atau cenderung kuat) dari variabilitas (keragaman) total variabel (konstruk) *Use (U)* dapat dijelaskan oleh variabel-variabel eksogennya yang terdiri dari *Information Quality (IQ)* dan *System Quality (SQ)*. Sekitar 53,1% (kuat) dari variabilitas (keragaman) total variabel (konstruk) *Individual Impact (II)* dapat dijelaskan oleh variabel-variabel eksogennya yang terdiri *User Satisfaction (US)* dan *Use (U)*. Sekitar 50,1% (kuat) dari variabilitas (keragaman) total variabel (konstruk) *Organizational Impact (OI)* dapat dijelaskan oleh variabel eksogennya yaitu *Individual Impact (II)*. Dari kedua model tersebut, seluruh nilai *R-Square* secara umum menunjukkan determinasi yang kuat dari semua variabel eksogen dalam menjelaskan varians dari variabel endogennya.

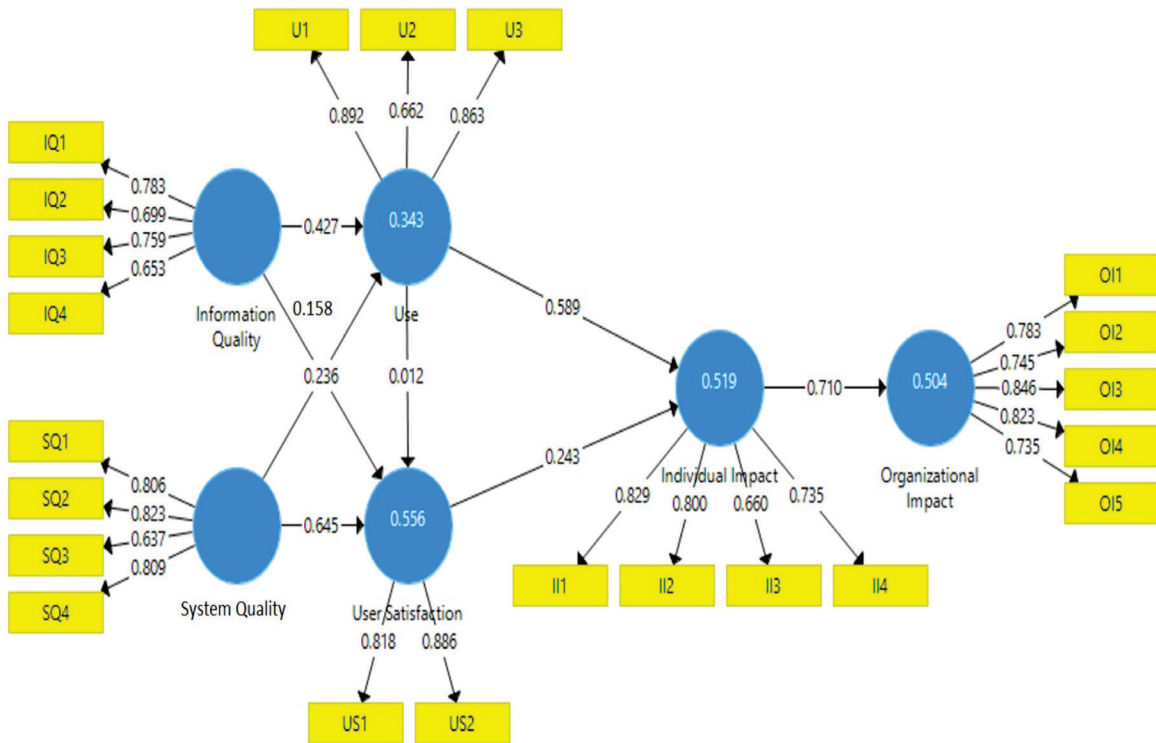
Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Dari hasil olah data menggunakan *SmartPLS* diiperoleh nilai koefisien jalur (*path coefficient*) dan nilai t-statistik untuk menunjukkan signifikansinya pada Tabel 8. Secara ringkas, Gambar 5 dan 6 menggambarkan model estimasi PLS dari 2 model penelitian yang diusulkan.

Dari Gambar 5 dan 6 dapat dijelaskan pengujian hipotesis penelitian sebagai berikut :

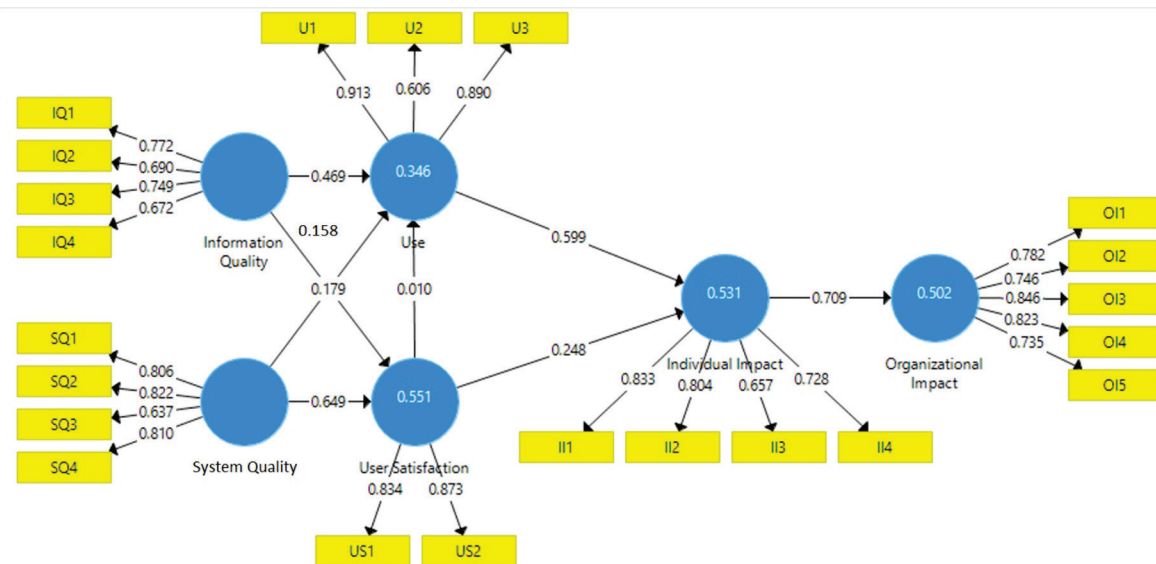
H_1 : Kualitas Informasi (*Information Quality*) berpengaruh terhadap Kepuasan Pengguna (*User Satisfaction*).

Pengaruh kualitas informasi/*information quality (IQ)* terhadap kepuasan pengguna/*user satisfaction (US)* memiliki nilai koefisien jalur 0,158 (nilai t-statistik = 1,095) untuk Model 1 dan 0,158 (nilai t-statistik = 1,246) untuk Model 2. Kedua hubungan jalur baik



Gambar 5. Hasil Pengujian Model Struktural (Model 1)

Sumber: hasil olah data



Gambar 6. Hasil Pengujian Model Struktural (Model 2)

Sumber : hasil olah data

pada Model 1 dan Model 2 tidak signifikan dimana nilai t-statistik < t-tabel. Secara empiris H_1 penelitian tidak terbukti dan dinyatakan **ditolak**. Koefisien jalur yang bernilai positif menunjukkan pengaruh yang positif bahwa semakin tinggi tingkat kualitas informasi yang dihasilkan oleh sistem seperti kelengkapan, ketepatan, keandalan, kekinian dan format output, semakin tinggi pula tingkat kepuasan pengguna dalam menggunakan sistem. Begitu pula, jika kualitas informasi yang dihasilkan oleh sistem semakin buruk maka tingkat kepuasan pengguna juga akan menurun yang bisa berdampak pada penurunan intensitas penggunaan sistem. Hasil analisis yang tidak signifikan ini tidak mendukung penelitian oleh DeLone and McLean (1992), Seddon dan Kiew (1996) dan Livari (2005). Kualitas informasi yang dihasilkan dari aplikasi SAIBA yang ada saat ini di antaranya berupa informasi secara lengkap, tepat, andal (*reliable*) dan adanya informasi pelaporan akuntansi pemerintahan yang dituangkan dalam format laporan keuangan yang cukup jelas, dapat dipahami dan sesuai kebutuhan, secara empiris belum mampu secara nyata memberikan kepuasan para pengguna khususnya para *user* atau operator aplikasi SAIBA dalam melaksanakan tugasnya di akuntansi pemerintahan. Hal ini dikuatkan dengan masukan dari salah satu responden sebagai pengguna aplikasi bahwa informasi dalam bentuk *output* penyajian LRA unsur belanja seharusnya lebih detil yang memuat data per program, per kegiatan, per output, per komponen dan per akun, agar lebih mudah dipahami dalam membacanya.

H_2 : Kualitas Sistem (*System Quality*) berpengaruh terhadap Kepuasan Pengguna (*User Satisfaction*).

Pengaruh kualitas sistem/*system quality* (SQ) terhadap kepuasan pengguna/*user satisfaction* (US) memiliki nilai koefisien jalur 0,645 (nilai t-statistik = 4,386) untuk Model 1 dan 0,649 (nilai t-statistik = 5,414) untuk Model 2. Kedua hubungan jalur baik pada Model 1 dan Model 2

ini signifikan dimana nilai t-statistik > t-tabel. Secara empiris H_2 terbukti dan dinyatakan **diterima**. Koefisien jalur yang bernilai positif menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kualitas sistem berupa fleksibilitas, integrasi sistem, kenyamanan akses dan bahasa, semakin tinggi pula tingkat kepuasan pengguna. Begitu pula, jika kualitas sistem semakin buruk maka tingkat kepuasan pengguna juga akan menurun. Hasil ini mendukung penelitian oleh DeLone and McLean (1992), Seddon dan Kiew (1996) dan Livari (2005). Kualitas sistem pada aplikasi SAIBA yang ada saat ini di antaranya berupa fleksibilitas sistem untuk melakukan perubahan-perubahan yang diperlukan; integrasi beberapa fitur dan menu lain yang terkait, dapat diakses dengan baik dengan gangguan sistem yang minimal sehingga pengguna (*user*) merasa nyaman (*convenience*) dalam penggunaannya; dan menggunakan bahasa akuntansi yang baku dan dapat dipahami dengan baik, secara empiris telah mampu secara nyata memberikan kepuasan kepada para *user* atau operator aplikasi SAIBA dalam melaksanakan tugasnya. Sejalan dengan hal tersebut, salah satu responden sebagai pengguna aplikasi memberikan masukan terkait dengan tampilan *screen* atau layar yang masih tidak *available* pada beberapa jenis laptop yang memiliki ukuran *screen* kurang dari 1280x768. Selain itu, pengguna aplikasi juga memberikan masukan bahwa integrasi dan *link* menu aplikasi dengan aplikasi lainnya seperti SAS atau SIMAK-BMN kiranya dapat dikembangkan untuk menghilangkan atau meminimalisir proses posting berulang-ulang.

H_3 : Kualitas Informasi/*Information Quality* (IQ) berpengaruh terhadap Penggunaan Sistem (*Use*).

Pengaruh kualitas informasi/*information quality* (IQ) terhadap penggunaan sistem (*Use*) memiliki nilai koefisien jalur 0,427 (nilai t-statistik = 1,651) untuk Model 1 dan 0,469 (nilai t-statistik = 1,660) untuk Model 2. Secara empiris H_3 tidak terbukti dan dinyatakan

ditolak. Koefisien jalur yang bernilai positif menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kualitas informasi yang dihasilkan oleh sistem seperti kelengkapan, ketepatan, keandalan, kekinian dan format output, semakin tinggi pula tingkat/intensitas penggunaan sistem. Hasil analisis yang tidak signifikan ini tidak mendukung penelitian oleh DeLone and McLean (1992), tetapi mendukung penelitian oleh Livari (2005). Kualitas informasi yang dihasilkan dari aplikasi SAIBA, meskipun mampu (secara empiris) memberikan kepuasan para pengguna aplikasi SAIBA sebagaimana pembuktian H_2 , namun belum mampu secara nyata meningkatkan intensitas dan frekuensi penggunaan atau merekomendasikan dan memilih aplikasi SAIBA dalam pelaksanaan akuntansi instansi. Artinya, para pengguna atau *user* menggunakan aplikasi SAIBA hanya karena sifatnya *mandatory*, bukan karena keinginan untuk menggunakan kembali system tersebut.

H_4 : Kualitas Sistem/*System Quality* (SQ) berpengaruh terhadap Penggunaan Sistem (*Use*).

Pengaruh kualitas sistem/*system quality* (SQ) terhadap Penggunaan sistem (*Use*) memiliki nilai koefisien jalur 0,236 (nilai t-statistik = 1,014) untuk Model 1 dan 0,179 (nilai t-statistik = 0,781) untuk Model 2. Secara empiris H_4 tidak terbukti dan dinyatakan **ditolak**. Koefisien jalur yang bernilai positif menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kualitas sistem berupa fleksibilitas, integrasi sistem, kenyamanan akses dan bahasa, semakin tinggi pula tingkat/intensitas penggunaan sistem. Begitu pula, jika kualitas sistem semakin buruk maka tingkat/intensitas penggunaan sistem juga akan menurun. Hasil analisis yang tidak signifikan ini tidak sejalan dengan penelitian oleh DeLone and McLean (1992) dan Livari (2005). Meskipun kualitas sistem pada aplikasi SAIBA yang ada saat ini, pada dasarnya dapat meningkatkan intensitas penggunaan atau pemilihan aplikasi SAIBA oleh pengguna,

namun pengaruhnya belum nampak secara nyata dimana pengguna aplikasi tersebut belum banyak terpengaruh untuk menggunakan aplikasi tersebut dengan intensitas yang tinggi dan merekomendasikannya sebagai sebuah sistem yang sangat baik untuk pelaksanaan sistem akuntansi pemerintah.

H_5 : Kepuasan Pengguna/*User Satisfaction* (US) berpengaruh terhadap Penggunaan Sistem (*Use*).

Pengaruh kepuasan pengguna/*user satisfaction* (US) terhadap penggunaan sistem (*Use*) memiliki nilai koefisien jalur 0,010 (nilai t-statistik = 0,046) untuk Model 2. Secara empiris H_5 tidak terbukti dan dinyatakan **ditolak**. Koefisien jalur yang bernilai positif menunjukkan bahwa bahwa tingkat kepuasan yang tinggi dapat memberikan pengaruh positif terhadap tingkat penggunaan sistem oleh para *user*. Artinya bahwa kepuasan pengguna terhadap aplikasi SAIBA yang ada saat ini, melalui fasilitas atau fitur-fitur yang ada pada sistem pada dasarnya telah mampu memberikan dorongan kepada para pengguna untuk kembali menggunakan sistem tersebut dalam pelaksanaan tugas, namun sayangnya pengaruh tersebut belum nampak secara nyata. Hasil ini tidak sejalan dengan penelitian Rai *et al.* (2002).

H_6 : Penggunaan Sistem (*Use*) berpengaruh terhadap Kepuasan Pengguna/*User Satisfaction* (US).

Dalam hubungan yang sebaliknya (lawan dari H_5), pengaruh penggunaan Sistem (*Use*) terhadap Kepuasan Pengguna/*User Satisfaction* (US) memiliki nilai koefisien jalur 0,012 (nilai t-statistik = 0,075) untuk Model 1. Secara empiris H_6 tidak terbukti dan dinyatakan **ditolak**. Hasil ini membuktikan bahwa tingkat penggunaan sistem yang tinggi sejatinya belum memberikan kepuasan yang juga tinggi. Hasil ini sejalan dengan hasil penelitian oleh Roldan dan Leal (2003), Radityo dan Zulaikha (2007). Menurut mereka penggunaan

sistem informasi yang bersifat *mandatory*, tidak serta merta tepat sebagai pengukur penggunaan nyata. Penggunaan *mandatory* sistem informasi tidak dapat digunakan untuk mengukur puas tidaknya pengguna sistem. Hal ini terjadi karena kepuasan pengguna merupakan sikap yang muncul dari dalam dan bukan terjadi karena paksaan seperti pada implementasi sistem informasi *mandatory*. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa sifat *mandatory* pada sistem aplikasi SAIBA yang telah diimplementasikan saat ini oleh para anggota tidak memberikan kepuasan terhadap penggunaan sistem.

Dengan pembuktian H_5 dan H_6 di atas, maka di antara kepuasan pengguna (*user satisfaction*) dan penggunaan (*use*) terbukti secara empiris tidak saling mempengaruhi secara nyata satu sama lain. Hasil ini sejalan dengan penelitian Rai (2002), Roldan dan Leal (2003). Hal ini mengindikasikan bahwa penggunaan sistem yang bersifat *mandatory* dengan intensitas yang tinggi hanya dikarenakan tuntutan kewajiban atau tugas, sehingga dikhawatirkan para pengguna suatu saat akan merasa enggan untuk menggunakan kembali sistem tersebut karena kualitas informasi yang dihasilkan dianggap belum mampu memberikan kepuasan secara nyata kepada para pengguna, sebagaimana telah dibuktikan dengan hasil pengujian H_1 di atas.

H_7 : Penggunaan Sistem (*Use*) berpengaruh terhadap Dampak Individu/*Individual Impact* (II).

Pengaruh penggunaan sistem (*Use*) terhadap dampak individu/*individual impact* (II) memiliki nilai koefisien jalur 0,589 (nilai t-statistik = 2,738) untuk Model 1 dan 0,599 (nilai t-statistik = 2,834) untuk Model 2. Secara empiris H_7 terbukti dan dinyatakan **diterima**. Hasil ini membuktikan bahwa tingkat penggunaan sistem yang tinggi dapat memberikan pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat/capaian kinerja individu para *user* berupa pelaksanaan akuntansi instansi

dengan lebih cepat, peningkatan prestasi kerja dan peningkatan produktivitas. Secara umum, aplikasi SAIBA sangat bermanfaat dalam melaksanakan tugas akuntansi instansi (*usefull in work*). Hasil ini mendukung penelitian Radityo dan Zulaikha (2007) namun tidak mendukung penelitian McGill *et al.* (2003), Livari (2005). Menurut Livari (2005) bahwa penggunaan sistem informasi pada konteks *mandatory* pada dasarnya tidak tepat untuk dijadikan ukuran dalam hal kesuksesan sistem informasi. Namun penelitian ini justru membuktikan kenyataan sebaliknya bahwa penggunaan *mandatory* justru memberikan pengaruh terhadap kinerja individu para *user* atau operator aplikasi SAIBA dalam melaksanakan tugasnya.

H_8 : Kepuasan Pengguna/*User Satisfaction* (US) berpengaruh terhadap Dampak Individu/*Individual Impact* (II).

Pengaruh kepuasan pengguna/*user satisfaction* (US) terhadap dampak individu/*individual impact* (II) memiliki nilai koefisien jalur 0,243 (nilai t-statistik = 1,655) untuk Model 1 dan 0,248 (nilai t-statistik = 1,784) untuk Model 2. Secara empiris H_8 tidak terbukti dan dinyatakan **ditolak**. Hasil ini membuktikan bahwa kepuasan pengguna tidak memberikan pengaruh terhadap terhadap kinerja individu. Hasil ini tidak sejalan dengan penelitian Delone and McLean (1992).

H_9 : Dampak Individu/*Individual Impact* (II) berpengaruh terhadap Dampak Organisasi/*Organizational Impact*(OI).

Pengaruh dampak individu/*individual impact* (II) terhadap dampak organisasi/*organizational impact* (OI) memiliki nilai koefisien jalur 0,710 (nilai t-statistik = 12,773) untuk Model 1 dan 0,709 (nilai t-statistik = 12,676) untuk Model 2. Secara empiris H_9 terbukti dan dinyatakan **diterima**. Hasil ini membuktikan bahwa dampak individu memberikan pengaruh positif terhadap dampak organisasi, bahkan dengan nilai

koefisien jalur dan t-statistik yang tinggi (jauh di atas t-tabel). Artinya bahwa aplikasi SAIBA khususnya dengan kualitas informasi yang dihasilkan (pembuktian H1), meskipun belum mampu memberikan kepuasan dan dorongan untuk intensitas penggunaan yang tinggi bagi para pengguna sistem, namun ternyata aplikasi ini mampu memberikan dampak yang baik dan positif kepada organisasi Kementerian/Lembaga berupa pelaksanaan akuntansi intansi dan penyusunan Laporan Keuangan berbasis akrual sesuai amanat Undang-Undang dan peraturan yang berlaku, peningkatan legitimasi atau kepercayaan masyarakat terhadap instansi atas pengelolaan keuangan Negara, tercapainya penyusunan Laporan Keuangan yang akuntabel dan transparan, dan pengambilan keputusan dan kebijakan terkait pelaksanaan dan pengelolaan keuangan negara. Hasil ini mendukung penelitian Radityo dan Zulaikha (2007). Di sisi lain, meskipun secara umum para pengguna sistem belum merasakan kepuasan yang memadai dan para pengguna cenderung menggunakan aplikasi tersebut dengan intensitas tertentu hanya karena tuntutan tugas atau kewajiban, ternyata aplikasi SAIBA saat ini mampu memberikan dampak yang baik bagi individu dan organisasi. Artinya, jika kualitas sistem yang ada saat ini dapat dimatangkan dan dikembangkan lebih baik lagi, penulis meyakini bahwa capaian dampak positif bagi individu dan organisasi dapat lebih baik lagi.

KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

Berdasarkan hasil analisis dan pengujian disimpulkan bahwa implementasi aplikasi SAIBA di lingkungan Kementerian/Lembaga (khususnya pada sampel penelitian) terbukti secara empiris belum berjalan sukses dan berhasil berdasarkan indikator atau pendekatan model kesuksesan DeLone dan

McLean (1992). Dari sembilan hipotesis yang diajukan, tidak seluruhnya terbukti dan dapat diterima. Secara rinci hasil pengujian hipotesis penelitian adalah sebagai berikut:

1. Kualitas informasi/*information quality* (IQ) tidak berpengaruh terhadap kepuasan pengguna/*user satisfaction* (US);
2. Kualitas sistem/*system quality* (SQ) berpengaruh terhadap kepuasan pengguna/*user satisfaction* (US);
3. Kualitas informasi/*information quality* (IQ) tidak berpengaruh terhadap penggunaan sistem (*Use*);
4. Kualitas sistem/*system quality* (SQ) tidak berpengaruh terhadap Penggunaan sistem (*Use*);
5. Kepuasan pengguna/*user satisfaction* (US) tidak berpengaruh terhadap penggunaan sistem (*Use*);
6. Penggunaan Sistem (*Use*) tidak berpengaruh terhadap Kepuasan Pengguna/*User Satisfaction* (US);
7. Pengaruh penggunaan sistem (*Use*) berpengaruh terhadap dampak individu/*individual impact* (II);
8. Pengaruh kepuasan pengguna/*user satisfaction* (US) tidak berpengaruh terhadap dampak individu/*individual impact* (II);
9. Pengaruh dampak individu/*individual impact* (II) berpengaruh terhadap dampak organisasi/*organizational impact* (OI).

Penelitian ini memiliki keterbatasan pada ruang lingkup yang relatif masih kecil dan terbatas di lingkungan mitra kerja KPPN Gorontalo dan Marisa saja, sementara aplikasi SAIBA ini juga telah diterapkan di seluruh Kementerian/Lembaga yang mengelola anggaran negara, sehingga belum dapat digunakan sebagai hasil evaluasi secara umum. Untuk penelitian selanjutnya, disarankan agar memperluas objek dan subjek penelitian, tidak hanya pada *user* atau operator aplikasi SAIBA, tetapi

dapat melibatkan pihak lainnya seperti Kuasa Pengguna Anggaran sebagai penanggungjawab pelaporan entitas akuntansi di satuan kerja, juga dengan jumlah sampel yang lebih besar. Hal ini agar evaluasi terhadap sistem lebih terukur dan komprehensif. Penelitian ini juga hanya mengevaluasi persepsi atau pendapat para pengguna/pengguna sistem dan belum memperhitungkan aspek-aspek lainnya seperti perilaku pengguna/pengguna sistem, terutama terkait dengan praktek *fraud* yang mungkin dapat terjadi terkait penggunaan sistem aplikasi ini.

Adapun dari sisi model penelitian, teknik pengumpulan data melalui kuesioner dilakukan tanpa ada pendampingan dengan memberikan kepercayaan penuh kepada responden untuk mengisinya. Peneliti hanya memberikan penjelasan umum mengenai pertanyaan-pertanyaan dalam kuisisioner melalui email masing-masing responden. Hal semacam ini kemungkinan menyebabkan hasil yang bias terhadap tingkat kepercayaan pada responden yang mengisi kuisisioner tersebut. Selain itu, *response rate* atas pengembalian kuisisioner dari para responden yang rendah juga dirasakan sebagai hal yang dapat mempengaruhi validitas hasil penelitian. Pemanfaatan media teknologi informasi (*Email* dan *Google Forms*) belum sepenuhnya mampu mengakomodir kebutuhan penelitian karena kemungkinan tidak tersedianya waktu dan akses jaringan internet yang memadai dari para responden untuk mengisi kuisisioner yang berbasis web (*online*). Untuk penelitian selanjutnya, disarankan agar pengumpulan data juga di-*back-up* (dibarengi) dengan kuisisioner secara manual.

Dari hasil analisis dan pembahasan penelitian ini, dapat dikemukakan implikasi atau rekomendasi kebijakan sebagai berikut:

1. Dengan pembuktian secara empiris bahwa implementasi aplikasi SAIBA di lingkungan Kementerian/Lembaga (khususnya pada sampel penelitian) saat ini belum

sepenuhnya berjalan dengan sukses sesuai indikator atau pendekatan model kesuksesan DeLone dan McLean (1992), maka Kementerian Keuangan dalam hal ini Direktorat Jenderal Perbendaharaan diharapkan untuk melakukan perbaikan kualitas sistem dan meningkatkan kualitas informasi yang dihasilkan dari aplikasi, dalam rangka memperkuat dan memperluas penerapan aplikasi SAIBA sebagai sebuah terobosan dalam memenuhi kebutuhan informasi laporan keuangan yang disyaratkan dalam SAP.

2. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kualitas informasi yang dihasilkan oleh aplikasi SAIBA belum mampu memberikan kepuasan para pengguna dan memberikan dorongan kepada mereka untuk menggunakannya dengan intensitas yang tinggi. Oleh karenanya, perlu dilakukan revidi terhadap beberapa fitur dan fasilitas sistem terkait dengan kualitas informasi yang dihasilkan sebagai masukan bagi pengembangan sistem yang lebih lengkap seperti pada aplikasi SAKTI atau SPAN.
3. Penerapan sistem informasi berbasis teknologi informasi dapat dikembangkan untuk sistem-sistem yang lain di lingkungan Kementerian/Lembaga dengan menggunakan sistem yang lebih berkualitas, baik dari sisi proses maupun teknologi yang mendukungnya seperti *hardware* dan *software* yang handal. Hal ini yang akan mendasari kepuasan pengguna yang berdampak pada peningkatan kinerja individu maupun organisasi.
4. Upaya peningkatan, penguatan dan perluasan penerapan aplikasi SAIBA adalah sejalan dengan isu transformasi kelembagaan di Kementerian Keuangan secara khusus berupa peningkatan investasi dan kerangka kerja kebijakan serta legalitas yang kondusif untuk teknologi informasi di Kementerian Keuangan. Dengan demikian,

penyempurnaan sistem yang terus menerus untuk merespon perkembangan teknologi dan kebutuhan pengguna akan meningkatkan kinerja Kementerian Keuangan dengan percepatan yang lebih tinggi.

ACKNOWLEDGEMENT

Peneliti menyampaikan apresiasi dan terima kasih kepada beberapa pihak; Bapak Muhammad Ramli, Pelaksana Bidang Pembinaan Akuntansi dan Pelaporan Keuangan pada Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Perbendaharaan Provinsi Gorontalo dan para pegawai/pelaksana *Front Office* KPPN Gorontalo dan Marisa yang telah membantu peneliti dalam pengumpulan data responden; Bapak Bary R. Pratama, Pejabat Fungsional Pranata Komputer pada Sekretariat Jenderal Kementerian Keuangan yang telah memberikan bantuan dalam pengolahan data penelitian; dan pihak-pihak lainnya yang tidak dapat disebutkan satu per satu.

DAFTAR PUSTAKA

- Bailey, J. E. & Pearson, S.W. (1983). "Development of a Tool for Measuring and Analyzing Computer User Satisfaction. *Management Science*, 29 (May).
- Davis, F. D. (1989). Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Technology. *MIS Quarterly*, 13 (3) ABI/INFORM global, 319-340.
- DeLone, W. H., & McLean, E. R. (1992). Information Systems Success: The Quest for the Dependent Variable. *Information Systems Research*, 60-95.
- Ghozali. (2008). *Structural Equation Modeling metode alternatif dengan Partial Least Square*, Edisi 2. Semarang: BP-Undip.
- Goodhue, D. L. & Thompson, R. L. (1995). Task-technology fit and individual performance. *MIS Quarterly*, 19, 213-236.
- Ives, B., Olson, M. & Baroudi, S. (1983). The Measurement of User Information Satisfaction, *Communications of the ACM*, October.
- Janson, M. A., & Subramanian, A. (1996). Packaged software: Selection and Implementation Policies. *INFOR*, 34(2), 133-151.
- Jogiyanto. (2005). *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman*, Yogyakarta: BPFE.
- Jogiyanto. (2007). *Model Kesuksesan Sistem Teknologi Informasi*. Yogyakarta. Penerbit Andi.
- Laudon, K. C., (1985). *Environment and Institutional Models of Systems Development, Commucation of the ACM*, 28 (7).
- Laudon, K. C., & Laudon, J. P. (2000). *Organization and Technology in The Networked Enterprise*. Management Information System, Six Edition, International Edition. www.prenhall.com/laudon.
- Livari, J. (2005). *An Empirical Test of the DeLone and McLean Model of Information System Success . Data Base for Advances in Information Systems*. ABI/INFORM global, 8-27.
- Markus, M. L. & Keil, M. (1994). *If We Build It, They Will Come: Designing Information Systems That People Want to Use*. *Sloan Management Review* (Summer).
- McGill, T., Hobbs, V., & Klobas, J., (2003). User-Developed Applications and

- Information Systems Success: A Test of DeLone and McLean's Model. *Information Resources Management Journal*. ABI/INFORM research, 24-45.
- Nazir, M. (2003). *Metodologi Penelitian*. Jakarta, Ghalia Indonesia.
- Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Purwanto, A. (2007). Rancangan dan Implementasi Model Pemeriksaan Kinerja Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Atas Aplikasi E-Government di Pemerintah Daerah: Studi Kasus Kabupaten Sragen. *Tesis, Program Pasca Sarjana Universitas Gajah Mada*. Yogyakarta.
- Radityo, D. & Zulaikha. (2007). Pengujian Model DeLone and McLean Dalam Pengembangan Sistem Informasi Manajemen (Kajian Sebuah Kasus). *SNA X*. Makasar.
- Rai, A., Lang, S. S., & Welker, R. B. (2002). Assessing the validity of IS Success Models: An Empirical Test and Theoretical Analysis. *Information Systems Research*. ABI/INFORM global, 50-113.
- Roldan, J. L. & Leal, A. (2003). A Validation Test of an Adaptation of the DeLone and McLean's Model in Spanish EIS Field. Idea Group Publishing. Diakses dari: business.clemson.edu/ISE/04chap.pdf.
- Sarwono, J., & Narimawati, U. (2015). Membuat Skripsi, Tesis, dan Disertasi dengan Partial Least Square SEM (PLS-SEM). Yogyakarta: Penerbit ANDI.
- Seddon, P. & Siew-Kee, Y. (1992). An Empirical Evaluation of User Information Satisfaction (UIS) Measures for Use with General Ledger Accounting Software.
- Sekaran, U. (2006). *Research Methods for Business*. 4th Ed. Jakarta: Salemba Empat.
- Undang-Undang (UU) Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-Undang (UU) Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Halaman ini sengaja dikosongkan



Nurul Komalasari

Subbag. Pengembangan Kompetensi Biro SDM
BPK RI Provinsi Sumatera Selatan
nurul.komalasari@bpk.go.id



APAKAH ROTASI PIMPINAN ANTAR KANTOR AUDIT MEMENGARUHI KUALITAS AUDIT? STUDI KASUS DI BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

DOES THE ROTATION OF HEAD OF AUDIT OFFICE ACROSS OFFICES IMPACT AUDIT QUALITY? STUDY CASE OF THE AUDIT BOARD OF REPUBLIC OF INDONESIA

ABSTRAK/ABSTRACT

Penelitian ini menguji dua argumen dalam konteks audit sektor swasta. Pertama audit partner dari kantor audit yang lebih besar dianggap memiliki kemampuan dan pengalaman audit yang lebih baik dari audit partner dari kantor audit yang lebih kecil. Kedua, audit partner dari kantor audit yang lebih besar juga dianggap lebih mampu menghadapi tantangan rotasi. Penelitian ini menguji kedua proposisi ini dalam konteks audit sektor publik menggunakan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia sebagai studi kasus. Penelitian ini untuk menguji kedua proposisi tersebut dengan meneliti kualitas audit antar kantor perwakilan BPK, efek dari rotasi dan tipe rotasi kepala perwakilan BPK terhadap kualitas audit, dengan menempatkan kepala kantor perwakilan BPK sebagai ekuivalensi dari audit partner pada sektor swasta. Penelitian ini menggunakan jumlah temuan audit dalam laporan audit atas laporan keuangan pemerintah daerah sebagai pendekatan ukuran atas kualitas audit. Penelitian ini menemukan bahwa terdapat kesenjangan kualitas audit antar kantor perwakilan dengan kecenderungan kantor perwakilan yang memiliki entitas audit yang lebih banyak akan memiliki kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan kantor perwakilan dengan entitas audit yang lebih sedikit. Penelitian ini juga menemukan bahwa rotasi kepala kantor perwakilan berdampak negatif terhadap kualitas audit. Lebih jauh, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dampak negatif tersebut disebabkan oleh dampak negatif perubahan ukuran kantor perwakilan, yang lebih besar dari dampak positif rotasi itu sendiri.

KATA KUNCI:

Kualitas audit, ukuran kantor perwakilan, rotasi auditor, temuan audit, laporan audit

This study examines the effect of head of audit office rotation on auditing quality. This study is motivated by two propositions in private sector auditing. First, that audit partners from larger audit offices are argued to be more experienced compared with audit partners from smaller offices. Second, the audit partners from larger audit offices also argued to be more capable in handling the rotation challenges. This study aimed to examine these propositions in public sector setting by using the Supreme Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK) as a case study, where the head of representative office as the audit partner equivalent. This study tested these propositions by examining audit quality across BPK's representative audit office sizes and the effect of rotation and types of rotation of the head of the representative audit office on audit quality. This study used the number of audit findings in the financial audit reports as the proxy of audit quality. This study found that audit quality varies across office sizes in the BPK, where the larger representative offices tend to have a better audit quality. This study also found that the rotation of the head of the audit office is negatively associated with audit quality. Lastly, this study found that the negative effect of rotation is caused by the negative effect of changes in the office sizes, which outweigh the positive effect of rotation.

KEYWORDS:

Audit quality, office sizes, rotation, audit findings, audit report

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: September 2016

Dinyatakan dapat dimuat : Desember 2016

INTRODUCTION

This study examines the effect of head of audit office rotation on auditing quality. This study is motivated by two existing auditing topics: audit office size effects and mandatory audit partner rotation. First, in the private sector, an audit partner from a larger audit office size is argued to be more experienced compared with an audit partner from a smaller office (Francis, Michas, & Yu 2013). Therefore, larger audit offices have a higher audit quality than their smaller counterparts (e.g., Choi et al. 2010; Francis & Yu 2009; Francis, Michas, & Yu 2013; Sundgren & Svanstrom 2013). Second, auditor rotation is argued to be a useful way to improve auditor independence, which is expected to improve audit quality (Bamber & Bamber 2009; Doti 2011).

The existing auditor rotation literature shows mixed results. Several prior studies found that mandatory audit partner rotation impaired audit quality in the initial years of rotation because of a deficiency in client knowledge (e.g., Cameran, Francis, & Marra 2014; Litt et al. 2014;). The negative effect of auditor rotation has also been found within public sector auditing (e.g., Cagle & Pridgen 2015; Schelker 2008). Conversely, other studies suggest that audit partner rotation improves audit quality through a positive peer review and a 'fresh eyes' perspective on the audit (e.g., Hamilton et al. 2005; Lennox, Wu, & Zhang 2014). The results of these studies raise the following research questions: (1) Does public sector auditing experience vary audit quality across office sizes, as in private sector auditing?; (2) What is the effect of rotation and type of rotations (promotion and demotion) on audit quality?

Rotation across offices sizes will expose an auditor to rotation challenges including: (a) auditor's inferior understanding and knowledge of the new client, and (b) audit

experience discrepancy when an auditor is rotated to a larger office size. These challenges have a negative effect on audit quality, such as low audit quality in the initial year of audit engagement. Rotation across office sizes is a topic that has rarely been examined in prior studies, due to the lack of rotation data. This is because audit partners in private sector prefer to learn a new industry rather than being rotated through other offices (Daugherty et al. 2012). In contrast, in the Audit Board of Republic of Indonesia (BPK RI), mandatory auditor rotation is performed across different office sizes. This unique rotation pattern provides data to address the research questions.

The BPK RI is the Indonesian Government's external auditor and is established by the national constitution. The BPK RI has a unique organisational setting. The BPK RI has 34 representative audit offices of different sizes. There are three sizes of audit representative offices based on the number of audit clients in each office (BPK RI, 2011). Office size Type A has 25 or more audit clients; Type B has more than 10, but fewer than 25, audit clients; and Type C has fewer than 10 audit clients.

In each office there will be one auditor who is assigned as the head of the representative audit office (HRO). The HRO's responsibilities are similar to those of signing or reviewing partners in private sector auditing. In the several audit offices HROs responsibilities are not only as the reviewing partner but also the signing partner. While, in the other audit offices HROs are only responsible as reviewing partner for financial audit report. This difference responsibility depends on the background education of the HRO and the complexity of the audit assignment itself. The HRO is subjected to mandatory auditor rotation across office sizes after 2 years of service (BPK RI, 2014; BPK RI, 2011). This mandatory rotation aims to maintain the HRO's independence, which is expected to improve audit quality. Because of the rotation pattern in the BPK RI, these HROs

experience the rotation challenges mentioned above.

Using the BPK RI as a case study, this study replicates and extends Francis, Michas and Yu's (2013) study, which examined client restatement and audit office sizes, in a public sector setting. The replication is performed by testing whether the audit quality across office sizes at the BPK RI has the same pattern found in prior literature, and extends it by investigating the effect on audit quality of HRO rotation from smaller to larger offices, and vice versa.

Francis, Michas and Yu (2013) suggest that audit quality varies across the Big 4, where larger office sizes are more likely to have a higher audit quality compared with smaller offices. Francis, Michas and Yu (2013) contend that varying audit quality across different office sizes is caused by audit experience discrepancies among audit partners. In the BPK RI context, the different sizes of representative offices may result in varying audit quality across offices. Type A offices may yield better audit quality than Types B or C, and vice versa. Therefore, the first testing hypothesis in this study is the (1) *larger representative audit offices have relatively higher audit quality compared with smaller representative audit offices.*

In the HRO rotation context, Francis, Michas and Yu's (2013) finding implies that HROs from smaller office sizes have less experience compared with HROs from larger office sizes, and not only have less audit experience but also an inferior understanding and knowledge of the new client in the larger office. Therefore, HRO rotation from smaller to larger office sizes might result in a lower audit quality in the new office. From the opposite view, HRO rotation from smaller to larger office sizes could indicate promotion, with the opposite rotation pattern implying demotion. In the private sector, these methods are commonly used by the companies to place their employees into the most suitable job based on their past

performance (Campbell, 2008). This implies that the promoted HRO enjoyed exceptional performance in the past and is expected to perform in a similar manner in the larger and more complex office. In contrast, the demoted HRO may indicate deficient performance in the previous office, and thus may be expected to perform better in the smaller and less complex office.

Although the promoted HROs may demonstrate outstanding past performance, they have less audit experience due to fewer audit assignments in the previous office. This study argues that a greater number of clients and the presence of more complex problems in the larger office will have a negative effect on the promoted HRO's audit performance. Conversely, the demoted HRO may demonstrate an inferior past performance, but they possess more audit experience, moving from a larger office. This study contends that moving to fewer clients with less complex problems will have a positive effect on the demoted HRO's audit performance. This lead to the second and third hypotheses in this study, which are: (2) *HRO rotation is negatively associated with audit quality;* (3a) *HRO rotation from a larger to smaller office is positively associated with audit quality;* and (3b) *HRO rotation from a smaller to larger office is negatively associated with audit quality.*

This study followed Lennox, Wu and Zhang's (2014) approach in measuring audit quality, and used the changes in the number of audit findings in audit reports as the proxy of audit quality. Audit findings occur when the auditor detects and reports incompatibility between accounting regulations and the client's accounting practices. The auditor's ability to detect and disclose such discrepancies in audit reporting reflects DeAngelo's (1981) concept of audit quality: the joint probability of detecting and disclosing a client's deviations from accounting systems. The number of audit findings in this study consists of the

number of audit findings in the audit report of internal control system and the audit report of compliance to standards.

This paper is organised as follows. The next section addresses the research methods, the third section presents the empirical results and discussion. Last section discusses the research conclusion and implications for policy-makers.

RESEARCH METHODS

Research Samples

The sample in this study comprises data on HRO rotation and local government financial audit reports. The local government audit reports consist of the audit reports for province, district and municipality. These data are drawn from the BPK RI database for the period 2011–2014¹. This study used one full sample and is summarised in Table 1.

Data in this study were manually identified and hand-collected from each local government audit report and HRO rotation data. This study also compared each audit report date with HRO data rotation to differentiate audit reports produced by previous and new HROs. Further explanation of each variable that collected from each financial audit report will be presented in section 3.

Research Design

This study used three linear models to test the hypotheses. Table 2 presents the summary of variables definition and expected sign.

The office size and rotation effect on audit quality

The purpose of Model 1 is to test the first and second hypotheses. This model simultaneously

examines the effect of office size and rotation. This model does not distinguish between different types of rotation (i.e., promotion, demotion or position). This model only classifies the sample into rotation and non-rotation. This regression model combines and modifies the models in Francis, Michas and Yu (2013) and Lennox, Wu and Zhang (2014).

$$\begin{aligned} \Delta AF_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 OfficeSize_{i,t} + \beta_2 Rotation_{i,t} \\ & + \beta_3 Gen_{i,t} + \beta_4 YoS_{i,t} + \\ & \beta_5 ClientSize_{i,t} + \sum_{i,t} Government \\ & types Indicator + \varepsilon_{i,t} \end{aligned} \quad (1)$$

DeltaAF, the dependent variable, is the measurement of audit quality. In this study audit quality is measured by changes in audit findings for audit reports *i* in year *t*. *OfficeSize* is the size of the BPK RI representative office that conducts the financial audit for audit report *i* at year *t*. *Rotation* is an indicator to distinguish the audit report *i* in year *t*, produced by the new HRO. *Gen*, *YoS* and *ClientSize* are control variables. Each variable in this model is explained as follows.

This study follows Cagle and Pridgen (2015) in using the changes in the number of audit findings as a proxy for audit quality. The changes in the number of audit finding, hereafter *DeltaAF*, is measured as the differences in the number of audit findings at year *t* and the number of audit findings at year *t-1*. Audit findings are the number of findings that is reported by the auditors in their audit reports, which are report of internal control system and compliance to standards. These findings occur when the auditor detects incompatibilities between accounting regulations and the client's accounting practice. The auditor's ability to detect and disclose this discrepancy in audit reporting reflects DeAngelo's (1981) concept of audit quality. This study argues that the HRO's function as audit planner, audit arranger and reviewer has a substantial effect in directing auditors to find more audit findings. Therefore,

1 The audit report for a given fiscal year is published in the following year.

Table 1. Sample

Panel A: Full Sample	No.
Number of audit reports for the sample period 2011–2014	2113
Less:	
Number of audit reports that do not have rotation data	(285)
Number of audit reports that do not have audit findings data	(127)
Number of audit reports that do not have total asset data	(8)
Sample Anomaly ²	(4)
Final full sample	1689

high quality HROs will have more audit findings in their audit reports compared with low quality HROs.

This study follows Francis, Michas, and Yu (2013) in using office size as the test variable in this model. *OfficeSize* is the size of the IAO representative audit offices. There are two measurements of *OfficeSize* in this study: *OfficeSize1* and *OfficeSize2*. *OfficeSize1* is measured by the BPK RI decree number 24 year 2011 about employee career pattern (BPK RI, 2011) that states that the BPK RI Type A office has 25 audit clients or more, the Type B office has more than 10 but fewer than 25 audit clients, and the Type C office has fewer than 10 audit clients. In this study, the decree categorising Type A offices (of a large size) are coded 3, Type B offices (of a medium size) are coded 2 and Type C offices (of a small size) are coded 1.

OfficeSize2 is measured as a continuous variable using the actual number of audit clients. The purpose of the second measurement is to mitigate the noise in *OfficeSize1*. In *OfficeSize1* there is a possibility that the HRO is rotated to a larger or smaller office within the same category. This is because the range of office size based on the decree number 24 year 2011 is quite wide. Therefore, *OfficeSize2* is expected to control this condition.

² This study excluded one audit office for 4 year observations due to an anomaly. This audit office only had one client, but is categorized as a Type A office because of the size of its client.

Consistent with H_1 , *OfficeSize1* and *OfficeSize2* are expected to have a positive sign. The positive sign implies that the HRO from larger representative offices have a superior ability to find incompatibilities between accounting regulations and a client's accounting practices compared with smaller representative offices.

This study follows prior studies (e.g., Cameran, Francis, & Marra 2014; Litt et al. 2014) in using an indicator variable to distinguish the rotation effect on audit quality. *Rotation*, in this study, is an indicator variable that is coded 1 if the audit report is produced by the new HRO, and 0 otherwise. The new HRO needs time to adjust and become familiar with clients in the new office. Therefore, it is expected that the new HRO will produce fewer audit findings than the existing HRO. Consistent with H_2 , this study expects that *Rotation* has a negative sign.

The control variables in this model are gender (*Gen*), Year of Service (*YoS*) and *ClientSize*. Recent studies have highlighted the difference in audit quality between male and female auditors (e.g., Hardies, Breesch, & Branson 2014; Ittonen, Vähämaa, & Vähämaa 2013). These studies concluded that female auditors are risk averse and are negatively related to discretionary accruals. The risk-averse female HRO will conduct audits more carefully to avoid litigation risk. As a result of their prudent behaviour, the female HRO is expected to

produce a better audit quality, in this case more audit findings, than their male counterparts. Consistent with prior studies, this study expects that female HROs are positively related with *DeltaAF*. *Gen* is coded 1 if the audit reports *i* in year *t* is produced by the HRO who is female, and 0 otherwise.

This study follows prior studies in using experience and *ClientSize* as control variables (e.g., Francis, Michas, & Yu 2013; Gul, Wu, & Yang 2013). This study uses year of experience or *YoS* as a *proxy* of the HRO experience. It is expected that the more experienced HRO will produce more audit findings. Therefore, *YoS* is expected to have a positive sign. *ClientSize* is measured by the logarithm natural of client total assets. The purpose of this variable is to control the possibility of larger clients experiencing more accounting problems that will lead to more audit findings. In this model, this study also controls for the fixed effect of entity type (provincial, city or district). This study will use the same control variables and fixed effect indicator for the other two models.

The types of rotation effect on audit quality

Model 1 classifies *Rotation* according to HROs who are rotated and those who are not rotated. Model 2 modifies Model 1 by differentiating the *Rotation* into three different indicator variables. The assumption is that the non-rotation sample is a homogenous group; that is, this study does not distinguish whether the non-rotation HROs were previously promoted or demoted. This assumption is made for the simplicity of model analysis, since the main interest of this study is to examine the rotation pattern effect (promotion, demotion and position).

The purpose of Model 2 is to examine hypotheses H_{3a} and H_{3b}. In this model, *Rotation* from Model 1 is classified into three indicator variables: promotion, demotion and position. This study defines promotion, demotion and

position based on the BPK RI decree number 13 year 2014 about job level and remuneration (BPK RI, 2014). The promoted HROs are those who experience an increase in the job level (i.e., promoted to a higher job level). The demoted HROs are those who experience a decrease in the job level. The positioned HROs are those who are rotated to a different office but remain at the same job level. The promotion, demotion and position determined using these methods are denoted as *Pro*, *Dem* and *Pos*, respectively.

$$\begin{aligned}
 \Delta AF_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 Pro_{i,t} + \beta_2 Dem_{i,t} + \\
 & \beta_3 Pos_{i,t} + \beta_4 OfficeSize1_{i,t} \\
 & + \beta_5 (Pro * OfficeSize1) + \\
 & \beta_6 (Dem * OfficeSize1) + \beta_7 Gen_{i,t} \\
 & + \beta_8 YoS_{i,t} + \beta_9 ClientSize_{i,t} + \\
 & \Sigma_{i,t} Government\ types\ Indicator \\
 & + \varepsilon_{i,t} \\
 & (2a)
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \Delta AF_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 Pro_{i,t} + \beta_2 Dem_{i,t} + \\
 & \beta_3 Pos_{i,t} + \beta_4 OfficeSize2_{i,t} \\
 & + \beta_5 (Pro * OfficeSize2) + \\
 & \beta_6 (Dem * OfficeSize2) + \\
 & \beta_7 (Pos * OfficeSize2) + \beta_8 Gen_{i,t} \\
 & + \beta_9 YoS_{i,t} + \beta_{10} ClientSize_{i,t} + \\
 & \Sigma_{i,t} Government\ types\ Indicator \\
 & + \varepsilon_{i,t} \\
 & (2b)
 \end{aligned}$$

Where:

Pro is coded 1 if the audit report *i* in year *t* is produced by the promoted HRO, or an auditor who experiences vertical promotion to become an HRO. *Pos* is coded 1 if the audit report *i* in year *t* is produced by an HRO who is rotated to the same size office. *Dem* is coded 1 if the audit report *i* in year *t* is produced by a demoted HRO. This study expects the *Pro* sign to be negative and *Dem* to be positive. Non-rotation samples are captured by the constant. In this model, *OfficeSize1*, *OfficeSize2*, *Gen*, *YoS* and *ClientSize* are the same variables as in Model 1.

Model 2a uses *OfficeSize1* and interaction between *OfficeSize1* with *Pro*. Model 2b uses *OfficeSize2* and interaction between *OfficeSize2* with *Pro*. This model includes the interactions between promotion and demotion with office size. The *Pro* represents the HRO who is rotated to the larger office. *Pro* captures two effects. First, *Pro* indicates that rotation occurred in that particular year. Second, it indicates that rotation is to a larger office. Hence, there are two effects in *Pro*: a rotation effect and a larger office size effect. Therefore, the interaction between promotion and office size controls the effect of office size on promotion. Conversely, the *Dem* captures the effect of rotation and smaller office size. The effect of office size and the effect of rotation types may be contradictory. The effect of office size reduces the effect of rotation, or vice versa. There is also the possibility that the effect of office size and the effect of rotation are in the same direction, with the effect of office size compounding the effect of rotation. Therefore, this study does not state specific expectations of sign for these two interactions.

RESEARCH RESULT

Table 4 presents the regression results of Model 1. The regression results show that *OfficeSize1* is positive and significant at $\rho < 0.05$, and *OfficeSize2* is positive and significant at $\rho < 0.1$. *Rotation* is negative and strongly significant at $\rho < 0.01$. *Gen* is negative and significant at $\rho < 0.1$. *YoS* and *ClientSize* are insignificant. The *R-squares* for both models are similar.

OfficeSize1 and *OfficeSize2* are the test variables for the first hypothesis. The positive sign of *OfficeSize1* and *OfficeSize2* suggest that the larger the audit office size, the greater the number of audit findings. Since the proxy of audit quality in this study is the number of audit findings, this result suggests that larger offices will have a higher audit quality compared with smaller offices. This finding indicates that audit quality varies across office sizes, with a tendency for larger offices to have a higher quality. This result supports the first hypothesis, and is consistent with prior study results that found that larger offices had a better audit quality compared with smaller offices (e.g., Choi et al. 2010; Francis & Yu

Table 3. The Summary of Variables Definition and Sign Expectation

Variable	Definition	Expectation of Variables Sign
<i>DeltaAF</i>	Changes in the number of audit findings	
<i>Rotation</i>	Indicates HRO rotation for year <i>t</i>	-
<i>OfficeSize1</i>	Size of the IAO representative offices based on the IAO decree (45/2011)	+
<i>OfficeSize2</i>	Size of the IAO representative's office based on the actual number of clients	+
<i>Gen</i>	HRO gender	+
<i>YoS</i>	Years of service	+
<i>ClientSize</i>	The size of clients	+
<i>Pro</i>	Promotion	-
<i>Dem</i>	Demotion	+
<i>Pos</i>	Position	?
<i>Pro*OfficeSize</i>	Interaction between promotion and office sizes	?
<i>Dem*OfficeSize</i>	Interaction between demotion and office sizes	?

Table 4. The Office Size and Rotation Effect on Audit Quality

Variable	Prediction	Coefficient	
<i>Intercept</i>	?	-3.000 (-0.468)	-2.444 (-0.380)
<i>OfficeSize1</i>	+	0.567** (2.153)	
<i>OfficeSize2</i>	+		0.032* (1.910)
<i>Rotation</i>	-	-1.214*** (-3.692)	-1.191*** (-3.599)
<i>Gen</i>	+	-0.788* (-1.876)	-0.824* (-1.959)
<i>YoS</i>	+	-0.022 (-0.424)	-0.015 (-0.299)
<i>ClientSize</i>	+	0.095 (0.418)	0.092 (0.402)
Clients Type Fixed Effects		YES	YES
Total Number of Observations		1,689	1,689
R-squared		0.014	0.013

Notes: *, ** and *** indicate significance at $p < 0.1$, $p < 0.05$ and $p < 0.01$, respectively. T-statistics are in parentheses.

$$\Delta AF_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 OfficeSize_{i,t} + \beta_2 Rotation_{i,t} + \beta_3 Gen_{i,t} + \beta_4 YoS_{i,t} + \beta_5 ClientSize_{i,t} + \sum_{i,t} Government\ types\ Indicator + \epsilon_{i,t} \quad (1)$$

The dependent variable used in all models is *DeltaAF*, which is the change in audit findings. *OfficeSize1* is the size type category of the BPK RI representative offices based on Decree 45/2011. *OfficeSize2* is the actual number of audit clients in each audit office. *Rotation* is an indicator variable that is coded 1 if the audit report is produced by the new HRO. *Gen* is the HRO's gender. *YoS* reflects the HRO's experience. *ClientSize* is measured by the logarithm natural of client total assets.

2009; Francis, Michas, & Yu 2013; Sundgren & Svanstrom 2013). Type A offices are large offices with more than 25 clients; they will possess more diverse audit experience compared with Type B or C offices, which have fewer clients. Further, clients in Type A offices are in the top 10% of total assets and government expenditures (Indonesian Bureau of Statistics 2014). Intuitively, local governments with larger government expenditures have more diverse and complex problems. Therefore, the HROs in Type A offices are more likely to encounter more difficult audit problems than HROs in Types B and C offices. These audit problems shape and enhance the HRO's audit performance, which results in a more experienced HRO. The coefficient of *OfficeSize1* is greater than *OfficeSize2*. This indicates that the difference of audit quality across offices is more pronounced in *OfficeSize1*. This may be

caused by the categorisation of office sizes. Therefore, the discrepancy of audit quality between office size categories is wider.

Rotation is negative and significant at $p < 0.01$. This suggests that the number of audit findings will decrease in the year of rotation. This result corroborates prior studies that found that auditor rotation impaired audit quality due to the auditor's inferior knowledge of new clients (e.g., Cameran, Francis, & Marra 2014; Litt et al. 2014). The negative coefficient suggests that the new rotated HROs are more sceptical and need time to learn and become familiar with the new client's characteristics and risks before they can perform high quality audits.

Among control variables, the *Gen* variable shows consistently negative sign under the two regressions. However, the sign of *Gen* is not as

predicted. The negative sign suggests that the female HRO produces fewer audit findings than male HROs. Although contrary to predictions, a plausible explanation for this negative relationship is the risk-averse characteristic of female HROs. The female HROs may produce fewer audit findings because they focus on the substance of the finding. Their findings may be more significant in terms of materiality; that is, their findings may be more substantial in content than in the overall number of findings. Therefore, this result should be interpreted cautiously.

Table 4 presents the regression results of Model 2. This model examines Hypotheses 3_a and 3_b. Model 2 classifies *Rotation* into three different indicator variables: promotion (*Pro*), demotion (*Dem*) and position (*Pos*). In the regression, this study also interacts with these rotation types with *OfficeSize1* and *OfficeSize2*. The purpose of this interaction is to examine the extent of the office size effects. The new office size may have negative or positive effects on the new HRO's audit performance.

Model 2a uses *OfficeSize1*. Model 2b uses *OfficeSize2*. The dependent variable used in all models is *DeltaAF*. *DeltaAF* is the change in audit findings. *OfficeSize1* is the size type category of the IAO representative offices based on decree number 24 year 2011 (BPK RI, 2011). Type C office is the base level in this regression. *OfficeSize2* is the actual number of audit clients in each audit office. *Rotation* is an indicator variable that is coded 1 if the audit report is produced by the new HRO. *Pro* is promoted HROs. *Pos* is HROs rotated to the same size office. *Dem* is demoted HROs. *Gen* is the HRO's gender. *YoS* reflects the HRO's experience. *ClientSize* is measured by the logarithm natural of client total assets.

The results show that *Pro* is positive and significant at $\rho < 0.01$ in Model 2a and significant at $\rho < 0.05$ in Model 2b. *Pro*OfficeSize1* and *Pro*OfficeSize2* interactions are negative and significant at $\rho < 0.01$. Among control

variables, *Gen* is significant and negative at $\rho < 0.1$ in Model 2b. *Dem*, *Pos*, *YoS* and *ClientSize* are insignificant. Regression under decree benchmark has a larger *R-square* than regression under actual number of client benchmark.

The Model 2a results show that *Pro* is positive and significant at $\rho < 0.01$. Since *DeltaAF* is the audit quality proxy in this study, this association suggests that promotion improves the quality of audit. This result is consistent with the proponents of auditor rotation (e.g., Hamilton et al. 2005; Lennox, Wu, & Zhang 2014). In contrast, the interaction of *Pro*OfficeSize1* is negative and significant at $\rho < 0.01$. In Model 2 there are two interactions of *Pro*OfficeSize1*. This is because *OfficeSize1* is a categorical variable. In the results, Type C offices (small offices) are used as a base because the effect of office size is likely to be stronger in the medium (Type B) and large (Type A) offices. The *Pro*OfficeSize1TypeB* coefficient is -6.373 , significant at $\rho < 0.01$. The *Pro*OfficeSize1TypeA* coefficient is -8.184 , significant at $\rho < 0.01$. The interaction coefficient of *Pro*OfficeSizeTypeA* is larger than *Pro*OfficeSizeTypeB*. This result suggests that, when an HRO is promoted to a larger office, the larger the new office the greater the incremental negative effect. Hence, the larger the office size, the more effort required from an HRO to catch up his or her discrepancy of audit experience and inferior understanding of the new clients. This result is consistent with Bills, Swanquist and Whited (2016), who suggest that an increase in the number of audit assignments impairs audit quality.

The net effect of *Pro* is negative. This is because the coefficients of the interaction between *Pro*OfficeSize1TypeA* and *Pro*OfficeSize1TypeB* are larger than the positive coefficient of *Pro*. The net effect for promotion to a Type B office is -0.918^{33} , and the net effect for promotion to a Type A office

$$3 \quad (5.455 + (-6.373)) = -0.918.$$

is -2.279^4 . The net effect shows that promotion to a Type A office has a larger detrimental effect on audit quality than promotion to a Type B office. The *Pro* net effect supports H_{3b} .

The Model 2b result shows that *Pro* is positive and significant at $\rho < 0.05$. This result is similar to *Pro* in Model 2a. The interaction of *Pro*OfficeSize2* is negative and significant at $\rho < 0.01$. In contrast to Model 2a, the negative coefficient of *Pro*OfficeSize2* is smaller than the positive coefficient of *Pro*. This result in the positive net effect of *Pro* for 1.700.⁵ This suggests that the positive effect of rotation is larger than negative effect of office sizes. This result does not support H_{2b} .

Although the final effect of *Pro* is different under the two models, the interaction shows that the new office size does affect the HRO's audit performance. This study argues that the difference in the final effect for *Pro* is caused by the noisy measurement of *OfficeSize1*. Therefore, *Pro*OfficeSize2* is more reflective of the real condition. The interactions between promotion and office size results support Bills, Swanquist and Whited's (2016) proposition that increasing workload has detrimental effects on audit quality. In this study, the increase in workload is through an increase in the number of audit clients, which is experienced by the promoted HRO.

These interactions result may also provide an explanation for the mixed results of the effect of auditor rotation on audit quality in the private sector. Prior studies on audit partner rotation have focused on the rotation effect on the firm's financial reporting quality, and did not take into consideration the past experience of the audit partners. In contrast, this study considered the past experience of the HRO and took into account the next audit engagement (i.e., the new office). As mentioned above, promotion has a positive effect, but this is

diminished by the size of the new office. The larger the new office is, the more severe its detrimental effect. This result gives two insights that relevant to private sector auditing. First, lower audit quality in the initial year may be caused by new clients that are larger and more complex than the audit partner's previous clients, similar to the promoted HRO in this study. Experience with past clients is not taken into account by prior studies when examining the effect of auditor rotation. Second, the audit partners' new clients may be in a different industry to their previous clients, similar to a vertical promoted HRO in this study. The audit partners' preferences to learn a new industry instead of rotating to other offices have been documented by Daugherty et al. (2012). Therefore, these audit partners also experience the negative effect of auditor rotation.

Models 2a and 2b in Table 5 provide mixed results in terms of support for the third hypothesis. The results under the two models do not support H_{3a} . In contrast, this study finds mixed results regarding hypothesis H_{3b} . *Pro* represents the rotation from smaller to larger offices, and under both regressions *Pro* is positive and significant. The net effect of *Pro* under Model 2a is negative, which supports hypothesis H_{3b} . Conversely, the net effect of *Pro* under Model 2b is positive, which does not support hypothesis H_{3b} .

CONCLUSION

This study addresses the following research questions: (1) Does public sector auditing experience vary audit quality across office sizes, as in private sector auditing?; (2) What is the effect of rotation and type of rotations (promotion and demotion) on audit quality?

This study investigated these issues in the context of the BPK RI. First, this study tested whether the larger representative offices in

4 $(5.455 + (-8.184)) = -2.279$.

5 $(1.840 + (-0.140)) = 1.700$.

Table 5. The Effect of Types of Rotation on Audit Quality

Variable	Prediction	Model 2a	Model 2b
		Coefficient	
Intercept	?	-7.894 (-1.222)	-5.759 (-0.891)
Pro	-	5.455*** (-3.608)	1.840** (1.985)
Dem	+	1.552 (1.203)	-0.956 (-0.367)
Pos	?	-0.756 (-1.462)	0.351 (0.235)
OfficeSize1	+	1.607*** (4.017)	
OfficeSize2	+		0.093*** (4.155)
Pro * OfficeSize1 Type B	?	-6.373*** (-4.058)	
Pro * OfficeSize1 Type A	?	-8.184*** (-5.172)	
Dem * OfficeSize1 Type B	?	0.381 (0.193)	
Pro*OfficeSize2	?		-0.140*** (-3.845)
Dem*OfficeSize2			0.212 (0.902)
Pos*OfficeSize2			-0.0583 (-0.659)
Gen	+	-0.558 (-1.297)	-0.713* (-1.695)
YoS	+	0.023 (0.445)	0.004 (0.072)
ClientSize	+	0.140 (0.616)	0.141 (0.617)
Client Type Fixed Effect		YES	YES
Total Number of Observations		1,689	1,689
R-squared		0.034	0.025

Notes: *, ** and *** indicate significance at $p < 0.1$, $p < 0.05$ and $p < 0.01$, respectively. T-statistics are in parentheses.

$$\Delta AF_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Pro_{i,t} + \beta_2 Dem_{i,t} + \beta_3 Pos_{i,t} + \beta_4 OfficeSize1_{i,t} + \beta_5 (Pro * OfficeSize1) + \beta_6 (Dem * OfficeSize1) + \beta_7 Gen_{i,t} + \beta_8 YoS_{i,t} + \beta_9 ClientSize_{i,t} + \sum_{i,t} Government\ types\ Indicator + \epsilon_{i,t} \quad (2a)$$

$$\Delta AF_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Pro_{i,t} + \beta_2 Dem_{i,t} + \beta_3 Pos_{i,t} + \beta_4 OfficeSize2_{i,t} + \beta_5 (Pro * OfficeSize2) + \beta_6 (Dem * OfficeSize2) + \beta_7 (Pos * OfficeSize2) + \beta_8 Gen_{i,t} + \beta_9 YoS_{i,t} + \beta_{10} ClientSize_{i,t} + \sum_{i,t} Government\ types\ Indicator + \epsilon_{i,t} \quad (2b)$$

the BPK RI have a higher audit quality than the smaller representative offices. Second, this study examined the effect of rotation on audit quality. Third, this study classified the rotation variable into three different indicator variables (promotion, demotion and position) and examined the effect of these variables on audit quality.

Using changes in the number of audit findings as the proxy for audit quality, this study found that audit quality varies across office sizes in the BPK RI. The larger audit offices have relatively higher audit quality in comparison with smaller offices. This study also found that the HRO rotation had a negative and significant association with audit quality. Further, this study found mixed results regarding the effect of promotion on audit quality. This mixed result is caused by the measurement of the office size. Measuring the size of audit offices based on the BPK RI decree, this study found that promotion has a positive and significant effect on audit quality; however, the negative effect of office size exceeds the positive effect of promotion. Therefore, the net effect of the promotion on audit quality is negative and significant. In contrast, measuring office size based on its actual number of clients showed that the office size effect is smaller than the positive effect of promotion. Therefore, based on this measurement, promotion has a positive and significant effect on audit quality.

Despite the result of the final effect, this study found that there is a trade-off effect between the effect of rotation and office size. This result suggests that the size of the office does matter when the rotation is across different office sizes. This result can be extended as an additional explanation regarding audit partner rotation research in the private sector. The mixed results of audit partner rotation research in the private sector might be influenced by the size of previous and new clients.

This study's result also contributes to the BPK RI's rotation policy. In the BPK RI, rotation

across offices size cannot be circumvented; however, the detrimental effects of such rotation can be minimised. This study shows that the larger the new office size is, the more severe the effect will be. The BPK RI can apply the rotation across office sizes in consideration of the difference in the size between the previous and new office. The smaller the difference, the less negative the effect is. In this way, the positive effect of rotation will outweigh the negative effect of office size. This will eventually give a greater benefit for the BPK RI itself.

Despite this study's findings, this study acknowledges its research limitations. This study used changes in the number of audit findings as a proxy for audit quality. This study acknowledges that this proxy is noisy. It is possible that an auditor found fewer audit findings because of the client's strong accounting practices, instead of the auditor's inferior competency. It is also possible that the number of findings may decrease, but the significance and materiality of findings may increase. In this scenario, the audit report will have fewer audit findings. This study interpreted this scenario as a lower audit quality, while it is not. Therefore, future studies may use a better audit quality proxy to avoid this problem. The future study may use changes in the number of significant findings instead of changes in the number of audit findings.

Furthermore, the results of this study suggest future research opportunities. Future research can examine other audit quality proxies that are less noisy. The research findings of the present study can also be tested in the private sector by examining audit partner rotation, taking into account the audit partner's previous and new clients.

Acknowledgement

I am very grateful for the guidance and valuable advices from my supervisors Dr Greg Shailer

and Dr Seng Thiam Teh. I am also thankful for critics and input from Prof. Neil Fargher in the earlier version of this paper.

REFERENCES

- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2011). Keputusan Ketua BPK Nomor 24/K/I-XIII.2/11/2011 tentang Pola Karir Pegawai di Lingkungan Pelaksana Badan Pemeriksa Keuangan.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2014). Keputusan BPK RI Nomor 3/K/I-XIII.2/7/2014 tentang Organisasi dan Tata Kerja Pelaksana BPK.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2014). Keputusan Ketua BPK 13/K/I-XIII.2/12/2014 tentang Peringkat Jabatan dan Tarif Tunjangan Kinerja Pegawai di Lingkungan Badan Pemeriksa Keuangan.
- Badan Pusat Statistik. (2014). Statistik Keuangan Pemerintah Daerah Tahun Anggaran 2010-2014.
- Bamber E. M., and Bamber L.S. (2009). Discussion of Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality, and Market Perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 393-402.
- Bills, K. L., Swanquist, Q. T. & Whited, R. L. (2016). Growing Pains: Audit Quality and Office Growth, *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 288-313.
- Cameran, M., Francis, J. R., Marra, A. & Pettinicchio, A. (2013). Are there adverse consequences of mandatory auditor rotation? Evidence from the Italian experience *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34 (01), 1-24.
- Cagle, C. S. & Pridgen, A. B. (2015). Accountability in County Governments: Is Auditor Type Related to Audit Quality? *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*, 12(1), 79.
- Campbell, D.. (2008). Nonfinancial Performance Measures and Promotion-Based Incentives *Journal of Accounting Research*, 46(2), 297-332.
- Choi, J.H., Kim, C., Kim, J.B. & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73-97.
- Daugherty, B. E., Dickins, D., Hatfield, R. C. & Higgs, J. L., (2012). An examination of partner perceptions of partner rotation: Direct and indirect consequences to audit quality *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 97-114.
- DeAngelo, L. E., (1981). Auditor size and audit quality *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Francis, J. R., & Yu, M. D., (2009). Big 4 office size and audit quality *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.
- Francis, J. R., Michas, P. N. & Yu, M. D., (2013) Office size of Big 4 auditors and client restatements. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1626-1661.
- Gul, F. A., Wu, D. and Yang, Z., (2013) Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data, *The Accounting Review*, 88(6), 1993-2023.
- Hamilton, J., Ruddock, C., Stokes, D. J., & Taylor, S. L., (2005) Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism”, *Working Paper*, available at http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=740846 viewed 1st March 2016

- Hardies, K., Breesch, D. & Branson, J. (2014). Do (Fe)Male Auditors Impair Audit Quality? Evidence from Going-Concern Opinions, *The European Accounting Review*, 1-28, DOI:10.1080/09638180.2014.921445
- Ittonen, K., Vähämaa, E. & Vähämaa, S. (2013). Female auditors and accruals quality *Accounting Horizons*, 27(2), 205-228.
- Lennox, C.S., Wu, X., & Zhang, T. (2014). Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality? *The Accounting Review*, 89 (5), 1775-1803.
- Litt, B., Sharma, D. S., Simpson, T., & Tanyi, P. N., (2014) Audit partner rotation and financial reporting quality *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 59-86.
- Schelker, M., (2008). Auditors and Corporate Governance: Evidence from the Public Sector, *Working Paper*, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=959392> viewed at 20th March 2016
- Sundgren, S. and Svanström, T., (2013) Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small-and medium-sized enterprises *Accounting and Business Research*, 43(1), 31-55.
- Republik Indonesia. (2006). Undang-undang Nomor 15 tentang Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.



Noviyanti

Direktorat Jenderal Pajak
noviyanti@pajak.go.id



MEASURING THE SUCCESS OF ACCRUAL BASIS INSTITUTION ACCOUNTING SYSTEM (SAIBA) USING DeLONE & McLEAN MODEL

MENGUKUR KESUKSESAN SISTEM AKUNTANSI INSTANSI BASIS AKRUAL (SAIBA) MENGUNAKAN MODEL DeLONE & McLEAN

ABSTRACT/ABSTRAK

The aim of this study is to determine the user's perception of Accrual Basis Institution Accounting System (SAIBA) in the ministry/agency in the first year of implementation of accrual-based government's financial statements. Updated D & M IS Success Model is used to assess the success of SAIBA as a mandatory system in Indonesian Government Accounting. Respondents are operators of Institution Accounting System (SAI) in the ministries/agencies, who are joining the Workshop on Preparation and Study of Financial Statements at Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan Bogor in November 2015 and selected using purposive sampling method. The Primary data were obtained through questionnaires that were collected from 204 respondents, which were then analyzed using structural equation modeling. This study found that SAIBA can be categorized as a successful information for each dimension of success in the Updated D&M IS Success Model. Respondents assessed the system quality, the information quality and service quality of SAIBA tend to be good. However, respondents indicated the use of SAIBA has no significant effect on user satisfaction, in contrast to the others constructs relationships, the system quality, the information quality and service quality of SAIBA with net benefit and its reciprocal proved to be significant impact.

KEYWORDS:

SAIBA, updated D&M IS Success Model, accrual basis, government accounting, institution accounting system

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui persepsi pengguna terhadap Sistem Akuntansi Instansi Basis Akrual (SAIBA) pada Kementerian/Lembaga di tahun pertama penggunaannya pada pembuatan laporan keuangan pemerintah basis akrual. Model Kesuksesan Sistem Informasi yang diperbaharui (*Updated D&M IS Success Model*) digunakan untuk menilai kesuksesan SAIBA yang penggunaannya bersifat wajib pada Akuntansi Pemerintahan Indonesia yang berbasis akrual. Responden adalah operator Sistem Akuntansi Instansi (SAI) di setiap kementerian/ lembaga pada acara Lokakarya Penyusunan dan Penelaahan Laporan Keuangan di Pusdiklat Anggaran dan Perbendaharaan, Bogor pada bulan November 2015 dengan pemilihan sampel penelitian menggunakan metode *purposive sampling*. Data primer yang diperoleh melalui kuesioner terkumpul sebanyak 204 responden, yang selanjutnya dianalisis dengan menggunakan *structural equation modeling*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa SAIBA dapat dikategorikan sebagai sistem informasi yang sukses untuk tiap-tiap dimensi kesuksesan dalam *Updated D&M IS Success Model*. Responden menilai kualitas sistem, kualitas informasi dan kualitas layanan SAIBA cenderung baik. Namun demikian, penggunaan SAIBA tidak berpengaruh signifikan terhadap kepuasan pengguna, berbeda dengan pengaruh kualitas sistem, kualitas informasi dan kualitas layanan terhadap penggunaan dan kepuasan pengguna serta pengaruh kepuasan pengguna dan penggunaan sistem terhadap manfaat bersih dan pengaruh timbal baliknya terbukti menunjukkan pengaruh yang signifikan.

KATA KUNCI:

SAIBA, updated D&M IS Success Model, basis akrual, akuntansi pemerintahan, sistem akuntansi instansi

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: September 2016

Dinyatakan dapat dimuat : Desember 2016

PENDAHULUAN

Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah (PP) No. 24 Tahun 2005 (Standar Akuntansi Pemerintahan dengan basis kas menuju akrual) yang diubah menjadi Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 (Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual) sebagai pedoman dalam menyusun laporan keuangan pemerintah dalam mempertanggungjawabkan pelaksanaan APBN. Pada penerapan PP No. 24 Tahun 2005 pemerintah menggunakan Sistem Akuntansi Kuasa Pengguna Anggaran (SAKPA) sebagai sistem akuntansi yang digunakan seluruh instansi di bawah pemerintah pusat, yaitu Kementerian/Lembaga Negara (KL), untuk menghasilkan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL). Setiap KL adalah instansi pemerintah pusat yang mengelola dana APBN dalam pelaksanaan tugas pokok dan fungsinya masing-masing. Penerapan sistem akuntansi basis akrual dengan berpedoman pada PP No. 71 Tahun 2010 memerlukan Sistem Akuntansi Instansi Basis Akrual (SAIBA). SAIBA merupakan pengembangan dari SAKPA yang digunakan KL mulai tahun 2015 saat dimulainya penerapan basis akrual pada akuntansi pemerintahan Indonesia.

Beberapa model telah dikembangkan banyak peneliti untuk menilai kesuksesan suatu sistem informasi antara lain *Technology Acceptance Model* (TAM) yang diadopsi dan disintesa dari *Theory Reason Action* (TRA) dan *Theory Plan Behaviour* (TPB) (Davis, 1989), model *End User Computing Satisfaction* (EUCS) (Doll dan Torkzadeh, 1988), *Technology Acceptance Model* (TAM) dengan kombinasi *Theory Plan Behaviour* (TPB) (Igarria et al, 1997), *Unified Theory of Acceptance and Use of Technology* (UTAUT) (Venkatesh et al, 2003) dan *DeLone & McLean Information Systems (D&M IS Success Model)* (DeLone & McLean, 1992 dan 2003).

D&M IS Success Model yang penulis gunakan adalah *Updated D&M IS Success Model* tahun 2003 yang telah menggabungkan manfaat individual dan manfaat organisasi menjadi manfaat bersih dari suatu sistem informasi. *Updated D&M IS Success Model* tahun 2003 mengandung 6 dimensi yang dapat mengukur kesuksesan suatu sistem. Keenam dimensi pengukuran tersebut yaitu Kualitas Informasi (*Information Quality*), Kualitas Sistem (*System Quality*), Kualitas Layanan (*Service Quality*), Penggunaan Sistem (*Use*), Kepuasan Pengguna (*User Satisfaction*), dan Manfaat Bersih (*Net Benefit*). *Updated D&M IS Success Model* menurut penulis memiliki kecocokan dengan karakteristik SAIBA yang dituntut menghasilkan LKKL yang berkualitas dan diharapkan setelah diaudit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) akan mendapat opini terbaik yaitu Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Dalam konteks akuntansi pemerintahan yang sifat penggunaan sistemnya wajib (*mandatory*), maka sangat menarik untuk diuji kesuksesannya karena berbeda dengan sistem yang sukarela (*voluntary*). Pada sistem *mandatory* penggunaan sistem secara wajib diartikan sebagai penggunaan aktual (*use*) (Peter, 2008) sedangkan dalam sistem yang *voluntary* penggunaan sistemnya diartikan sebagai keseringan memakai sistem yang berhubungan dengan keinginan pengguna untuk menggunakan sistem (*intention to use*) (Mardiana et al., 2015).

Penelitian sistem informasi yang sifat penggunaannya *voluntary* pada sektor publik dilakukan oleh Wahyuni (2011) yang menguji kesuksesan sistem informasi manajemen di Pemerintah Daerah (SIMDA) tetapi masih menggunakan *D&M IS Success Model* tahun 1992. Penelitian Purwanto (2007) juga menguji aplikasi *e-government* yang sifatnya *voluntary* pada Pemerintah Kabupaten Sragen dengan menggunakan *Updated D&M IS Success Model* dengan pengujian model secara keseluruhan dan menyatakan bahwa model dapat digunakan untuk menguji kesuksesan

sistem di sektor publik.

Penelitian Livari (2005) adalah salah satu contoh penggunaan *D&M IS Success Model* untuk menguji sistem yang bersifat *mandatory*, meskipun menggunakan *D&M IS Success Model* tahun 1992 yang belum *updated*, namun penelitian ini menjadi awal berkembangnya penelitian untuk sifat penggunaan sistem informasi yang diwajibkan. Sementara itu, di Indonesia penelitian Efendy (2013) dengan menggunakan *Updated D&M IS Success Model* menguji SAKPA yang juga merupakan sistem yang bersifat *mandatory* pada sektor publik. Penelitian Efendy (2013) meneliti hubungan antardimensi dalam model *Updated D&M IS Success Model* untuk mengevaluasi penerapan SAKPA yang berguna untuk menentukan langkah perbaikan dalam tahap pengembangan sistem selanjutnya. Penelitian ini melanjutkan penelitian Efendy (2013) yang belum meneliti pengaruh manfaat bersih sistem kepada kepuasan pengguna dan penggunaan sistem itu sendiri (pengaruh resiprokal) pada SAKPA. SAIBA sebagai pengembangan dari SAKPA yang belum diteliti dengan menggunakan keenam dimensi dan semua pengaruh yang ada dalam *D&M IS Success Model* menjadikan penelitian ini sangat penting dan bermanfaat.

Masih belum banyaknya penelitian di sektor publik yang sifat penggunaan sistem informasinya secara *mandatory* mendorong penulis untuk melakukan penelitian lebih lanjut kesuksesan SAIBA, karena dengan kesuksesan SAIBA di tahun 2015 diharapkan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga untuk tahun 2015 mendapat opini lebih baik dibanding tahun sebelumnya yang masih menggunakan basis kas menuju akrual. Hal ini bisa dipahami bahwa Laporan Keuangan hasil dari SAIBA yang sesuai dengan ketentuan dan peraturan perundang-undangan dan tidak terdapatnya salah saji yang material berhak mendapatkan opini yang baik dari BPK, yang artinya SAIBA telah sukses menghasilkan informasi sesuai dengan yang diharapkan dan berdampak baik

untuk organisasi dengan mendapatkan opini terbaik tersebut.

Peneliti mengidentifikasi masalah penelitian untuk menguji kesuksesan SAIBA dengan menggunakan *Updated D&M IS Success Model* yaitu (1) Apakah kualitas sistem (*System Quality*), kualitas informasi (*Information Quality*), dan kualitas layanan (*Service Quality*) berpengaruh positif pada penggunaan sistem (*Use*)?; (2) Apakah kualitas sistem (*System Quality*), kualitas informasi (*Information Quality*), dan kualitas layanan (*Service Quality*) berpengaruh positif pada kepuasan pengguna sistem (*User Satisfaction*)?; (3) Apakah kepuasan pengguna (*User Satisfaction*) berpengaruh positif terhadap penggunaan sistem (*Use*)?; (4) Apakah penggunaan sistem (*Use*) dan kepuasan pengguna sistem (*User Satisfaction*) berpengaruh positif pada manfaat bersih (*Net Benefit*)?; (5) Apakah manfaat bersih (*Net Benefit*) berpengaruh positif pada penggunaan sistem (*Use*) dan kepuasan pengguna sistem (*User Satisfaction*)?.

Tujuan penelitian ini untuk mengetahui kesuksesan SAIBA pada penggunaan awal (semester I pembuatan laporan keuangan pemerintah berbasis akrual). Persepsi responden dinilai untuk mengembangkan SAIBA sebagai sistem yang handal dan ramah terhadap pengguna atau bermanfaat lain dalam pengambilan keputusan keuangan. Penelitian ini diharapkan mendapatkan hasil yang dapat dimanfaatkan bagi Pemerintah c.q Kementerian Keuangan yang mengembangkan SAIBA untuk mendeteksi kekurangan yang harus diperbaiki dan dikembangkan agar menjadi sistem yang handal dan *friendly used* dandi bidang akademis agar menjadi salah satu sumbangan bukti empiris mengukur kesuksesan pengembangan dan implementasi SAIBA sebagai salah satu sistem *mandatory* menggunakan *Updated D&M IS Success Model*.

Penelitian ini dilakukan hanya untuk meneliti faktor-faktor yang memengaruhi kesuksesan

SAIBA dengan menggunakan *Updated D&M IS Success Model*, dengan unit analisis pengguna SAIBA atau operator Sistem Akuntansi Instansi (SAI) pada KL yang telah menyelesaikan penyusunan LKKL basis akrual semester I tahun 2015. Operator SAI yaitu Operator SAIBA, Operator SIMAK-BMN, Operator Persediaan, Penanggung jawab penyusunan Laporan Keuangan dan Duta akrual yang mewakili Kementerian/Lembaga masing-masing.

METODE PENELITIAN

Kerangka Teori dan Pengembangan Hipotesis

SAIBA merupakan aplikasi komputer yang berisi prosedur dalam siklus akuntansi yang dilaksanakan pada lingkungan KL yang dalam pelaksanaannya memproses transaksi keuangan, barang, dan transaksi lainnya untuk menghasilkan Laporan Keuangan yang dapat bermanfaat bagi pengguna Laporan Keuangan. SAIBA akan dapat berjalan apabila memenuhi unsur-unsur pokok sebagai berikut: 1. Formulir, 2. Jurnal, 3. Buku besar, 4. Buku pembantu, 5. Laporan.

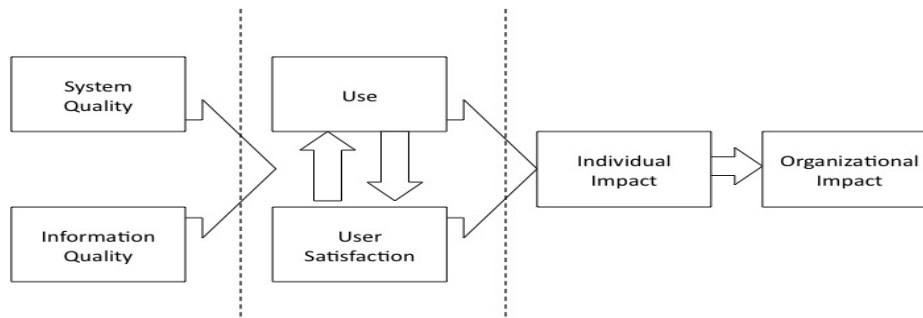
Perancangan sistem informasi diharapkan dapat berfungsi secara efektif, yang menandakan bahwa pengembangan sistem informasi tersebut sukses (Wahyuni, 2011). Romney (2012) menyatakan sistem informasi akuntansi (SIA) adalah suatu sistem yang mengumpulkan, mencatat, menyimpan, dan mengolah data untuk menghasilkan informasi bagi pengambil keputusan. Sistem ini meliputi orang, prosedur, dan instruksi, data, perangkat lunak, infrastruktur teknologi informasi, serta pengendalian internal dan ukuran keamanan.

Sistem informasi yang mendukung fungsi akuntansi selalu memainkan peran utama dalam organisasi baik sektor publik maupun

bisnis (Baridwan, 2005). Laudon dan Laudon (2006) menyatakan sistem informasi untuk mendukung pengambilan keputusan dan mengendalikan organisasi. Romney (2012) menyatakan bahwa SIA yang didesain dengan baik, dapat menambah nilai untuk organisasi. Indikator dari manfaat bersih untuk organisasi yang dikemukakan Romney (2012) sejalan dengan model kesuksesan sistem informasi yang dikemukakan DeLone and McLean (2003) dengan menghasilkan manfaat bersih bagi organisasi.

Model kesuksesan sistem informasi yang diperkenalkan oleh DeLone and McLean (1992) berdasarkan riset komunikasi dari Shannon and Weaver (1949) dan "*Influence Theory*" of Mason (1978) dengan mereviu 180 artikel dalam studi penelitian empiris *management information systems* (MIS). DeLone dan McLean (1992) melakukan berbagai kajian teori dan hasil penelitian yang dipublikasikan tentang kesuksesan sistem informasi dari tahun 1981 sampai dengan 1987 dan menciptakan *taxonomy* kesuksesan sistem informasi, kemudian mengembangkan sebuah model yang disebut dengan nama *D&M IS Success Model*. Kesuksesan sistem informasi dikategorikan menjadi enam dimensi yaitu Kualitas Informasi (*Information Quality*), Kualitas Sistem (*System Quality*), Penggunaan Sistem (*Use*), Kepuasan Pengguna (*User Satisfaction*), Dampak Individual (*Individual Impact*), dan Dampak organisasi (*Organizational Impact*).

D&M IS Success Model yang dikembangkan DeLone dan McLean (1992) merupakan model yang paling banyak dikutip dalam penelitian akan kesuksesan sistem informasi (Thomas, 2008). Dengan mengkaji lebih dari 100 artikel yang dipublikasi pada jurnal seperti *Information Systems Research* (ISR), *Journal of Management Information Systems* (JMIS), *MIS Quarterly*, 10 tahun kemudian DeLone and McLean memperbaiki model kesuksesan sistem informasi yang dikenal dengan nama



Gambar 1. D&M IS Success Model (1992)

Updated D&M IS Success Model. Model tersebut disajikan pada Gambar 2.

Pada gambar terlihat perubahan dimensi yang dibangun yaitu dimensi kualitas layanan (*service quality*) dimasukkan sebagai tambahan dari dimensi-dimensi kualitas yang sudah ada, yaitu kualitas sistem (*system quality*) dan kualitas informasi (*information quality*). Dampak individual (*individual impact*) dan dampak organisasional (*organizational impact*) menjadi satu variabel yaitu manfaat-manfaat bersih (*net benefits*). Dimensi minat memakai (*intention to use*) sebagai alternatif tambahan dari dimensi penggunaan (*use*).

Pengembangan Hipotesis

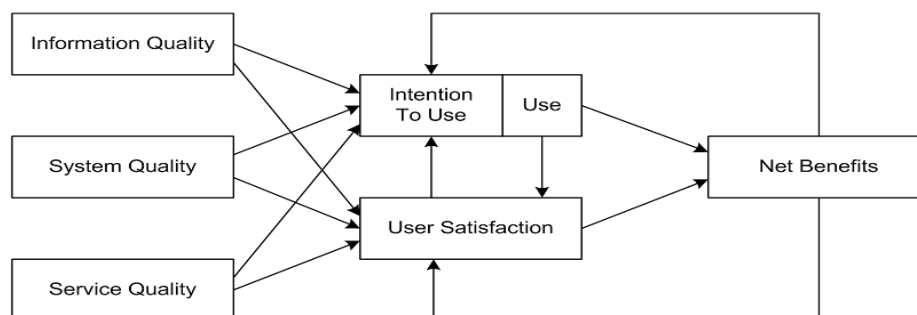
Kualitas sistem

Kualitas sistem mencerminkan karakteristik kinerja dari sistem yang bersangkutan. (DeLone & McLean, 1992). Karakteristik yang diinginkan dari sebuah sistem informasi, misalnya: kemudahan penggunaan, sistem

fleksibilitas, keandalan sistem, dan kemudahan mempelajarinya, termasuk adanya fitur yang intuitif, kecanggihan, fleksibilitas, dan waktu respon (Petter et al., 2008).

Pengaruh kualitas sistem terhadap penggunaan sistem

Di antara yang menemukan pengaruh positif dari kualitas sistem terhadap penggunaan sistem diungkapkan oleh antara lain Livari (2005), Halawi (2005), Hsieh & Wang (2007), Hong et al. (2001/2002), Rai et al. (2002), Vankatesh & Davis (2003), Igbaria et al. (1997), berlawanan dengan McGill et al. (2003) dan enam peneliti lainnya yang menemukan pengaruh negatif yang signifikan atau tidak mendukung atas temuan sebelumnya. Untuk level analisis organisasi, Fitzgerald & Russo (2005), Caldeira & Ward (2002) menemukan pengaruh positif atas hubungan tersebut, sedangkan Gefen (2000) dan Gill (1995) menemukan sebaliknya. Penelitian Wahyuni (2011), Efendy (2013) menghasilkan pengaruh



Gambar 2. Updated D&M IS Success Model (2003)

yang positif dan signifikan, sedangkan Purwanto (2007) menghasilkan sebaliknya. Peneliti berpendapat bahwa pengaruh kualitas sistem sangat besar terhadap penggunaan sistem, sehingga dibangun hipotesis sebagai berikut:

H1: Kualitas sistem berpengaruh positif terhadap penggunaan SAIBA

Pengaruh kualitas sistem terhadap kepuasan pengguna

Petter et al. (2008) menemukan dari dua puluh satu penelitian yang telah dilakukan antara lain oleh Chiu et al. (2007), Halawi (2005), Wu & Wang (2006) semuanya menghasilkan pengaruh positif yang signifikan. Wahyuni (2011) dan Efendy (2013) melakukan penelitian di Indonesia yang menghasilkan pengaruh positif dari kualitas sistem dengan penggunaan sistem pada penggunaan sistem informasi di sektor publik. Berbeda dengan penelitian Purwanto (2007) yang menghasilkan pengaruh yang lemah dari kedua dimensi tersebut. Pada analisis level organisasi, penelitian Scheepers et al. (2004) dan Benard & Satir (1993) menghasilkan pengaruh positif signifikan sedangkan penelitian Premkumar et al. (1994) menghasilkan sebaliknya. Peneliti ingin menguji hipotesis untuk dimensi ini yaitu:

H2: Kualitas sistem berpengaruh positif terhadap kepuasan pengguna

Kualitas informasi

Kualitas informasi adalah karakteristik yang diinginkan dari *output* sistem informasi yaitu, laporan manajemen dan halaman web yang relevan, dapat dimengerti, akurasi, keringkasan, kelengkapan, ketepatan waktu, dan kemanfaatan (Petter et al., 2008). Kualitas informasi merupakan ukuran dari kualitas *output* dari sistem informasi, termasuk di dalamnya bentuk laporan yang dihasilkan sistem (DeLone & McLean, 1992). Kualitas informasi menitikberatkan pada hal yang relevan, batas waktu yang tepat, dan akurat yang dihasilkan dari sistem informasi (Seddon,

1997).

Pengaruh kualitas informasi terhadap penggunaan SAIBA

Halawi (2005), Kositanurrit et al. (2006), Rai et al (2002), dengan hasil penelitian bahwa kualitas informasi berpengaruh signifikan terhadap penggunaan sistem begitu juga Goodhue & Thompson (1995) menyatakan hasil yang positif juga tetapi tidak signifikan. Penelitian McGill et al. (2003) dan Livari (2005) menghasilkan pengaruh yang tidak signifikan. Penelitian Fitzgerald & Russo (2005) melakukan analisis pada level organisasi yang menghasilkan pengaruh yang positif dari kualitas informasi terhadap penggunaan sistem. Penelitian di Indonesia, antara lain menghasilkan kualitas informasi berpengaruh positif pada intensitas penggunaan SIMDA (Wahyuni, 2011), kualitas informasi berpengaruh positif pada intensitas penggunaan SAKPA (Efendy, 2013), sedangkan penelitian Purwanto (2007) menghasilkan sebaliknya, sehingga dibangun hipotesis sebagai berikut:

H3: Kualitas informasi berpengaruh positif terhadap penggunaan SAIBA

Pengaruh kualitas informasi terhadap kepuasan pengguna

Pengaruh kualitas informasi terhadap kepuasan pengguna terbukti signifikan oleh lima belas peneliti yang dikumpulkan Petter et al. (2008). Untuk analisis level organisasi penelitian Scheepers et al. (2006), Coombs et al. (2001) dan Teo & Wang (1998) juga menghasilkan hubungan yang positif signifikan. Di Indonesia penelitian Wahyuni (2011), Efendy (2013) dan Purwanto (2007) juga menghasilkan hubungan positif signifikan. Dari hasil penelitian terdahulu peneliti menyusun suatu hipotesis pengaruh kualitas informasi terhadap kepuasan pengguna adalah sangat besar sehingga hipotesis keempat berbunyi sebagai berikut:

H4: Kualitas informasi berpengaruh positif terhadap kepuasan pengguna

Kualitas layanan

Beberapa penelitian menyatakan bahwa kualitas layanan diukur dengan layanan akhir dari proses produksi, penyuplai pengolahan data, dan sebagian lainnya menitikberatkan pada hubungan layanan akhir yaitu antara staf yang melayani dan pengguna sistem (Ding, 2010). Petter et al. (2008) menyatakan bahwa kualitas layanan adalah kualitas dari *system support* dari departemen sistem informasi dan petugas teknologi informasi.

Pengaruh kualitas layanan terhadap penggunaan SAIBA

Dari tiga peneliti yang meneliti pengaruh kualitas layanan terhadap penggunaan sistem tidak menemukan pengaruh yang signifikan dalam unit analisis individu (Petter, 2008), sedangkan untuk unit analisis organisasi, Fitzgerald & Russo (2005), Caldeira & Ward (2002) dan Gill (1995) menemukan pengaruh yang positif dan signifikan dari kualitas layanan. Di Indonesia penelitian Wahyuni (2011), Efendy (2013) menghasilkan pengaruh yang positif namun tidak signifikan, berbeda dengan Purwanto (2007) yang menghasilkan pengaruh yang tidak signifikan.

H5: Kualitas layanan berpengaruh positif terhadap penggunaan SAIBA

Pengaruh kualitas layanan terhadap kepuasan pengguna

Pengaruh kualitas layanan terhadap kepuasan pengguna masih beragam hasilnya. Empat penelitian pada unit analisis organisasi Cooms et al. (2001) dan Thong et al (1994, 1996) menghasilkan hubungan yang positif. Di Indonesia penelitian Efendy (2013), Purwanto (2007) dan Wahyuni (2011) menghasilkan hubungan yang positif signifikan dalam arti bahwa kualitas layanan memengaruhi kepuasan pengguna.

H6: Kualitas layanan berpengaruh positif terhadap kepuasan pengguna

Penggunaan sistem

Penggunaan sistem adalah tingkat penggunaan sistem oleh staff dan user termasuk frekuensi, sifat penggunaan, kelayakan penggunaan, tujuan penggunaan dan manfaat tambahan dari pemanfaatan sistem. (Petter et al., 2008).

Pengaruh penggunaan sistem terhadap kepuasan pengguna

Penelitian terkait pengaruh kepuasan pengguna dengan penggunaan sistem masih beragam dalam penelitian Petter et al (2008), lima peneliti menghasilkan pengaruh positif signifikan Chiu et al. (2007), Halawi (2005), Livari (2005), Guimaraes et al. (1996) dan Seddon & Kiew (1996), satu peneliti menghasilkan beragam (Bradley et al., 2006). Dalam konteks organisasi penelitian Gelderman (1998) menghasilkan pengaruh yang beragam pula.

Penelitian di Indonesia antara lain oleh Wahyuni (2011), Efendy (2013), Purwanto (2007), menghasilkan pengaruh yang positif. Adanya sifat penggunaan sistem sebagai suatu *mandatory* maka intensitas penggunaan tidak dapat dijadikan indikator keberhasilan sistem, namun penggunaan aktual yang dijadikan dimensi untuk mengukur kebarhasilan sistem informasi. Dari hasil yang beragam ini dibangun hipotesis sebagai berikut:

H7: Penggunaan SAIBA berpengaruh positif terhadap kepuasan pengguna

Pengaruh penggunaan sistem terhadap manfaat bersih SAIBA

Pada unit analisis level organisasi, 5 dari 6 peneliti dalam artikelnya Petter et al. (2008) menemukan pengaruh positif signifikan kecuali penelitian Gelderman (1998) yang tidak mendukung. Berdasarkan kajian yang telah dilakukan peneliti mencoba mengungkapkan

hipotesis sebagai berikut:

H8: Penggunaan SAIBA berpengaruh positif terhadap manfaat bersih SAIBA

Kepuasan pengguna

Kepuasan pengguna adalah tingkat kepuasan yang terkait dengan penggunaan sistem mulai dari laporan, halaman web dan sistem pendukung (Petter et al., 2008).

Pengaruh kepuasan pengguna terhadap manfaat bersih

Dalam Petter et al. (2008) terdapat empat belas penelitian yang menghasilkan pengaruh yang positif signifikan dari hubungan kepuasan pengguna dan manfaat bersih, pada tingkat level penelitian individu. Pada level penelitian tingkat organisasi juga menghasilkan pengaruh yang sama dari dua penelitian yaitu penelitian Gelderman (1998) dan Law & Ngai (2007). Di Indonesia penelitian Wahyuni (2011), Efendy (2013), dan Purwanto (2007) menghasilkan pengaruh yang positif juga. Maka peneliti berpendapat pada penelitian ini dengan hipotesis sebagai berikut:

H9: Kepuasan pengguna berpengaruh positif terhadap manfaat bersih SAIBA

Manfaat bersih

Istilah manfaat bersih diungkapkan Delone & McLean (2003) untuk menggambarkan karakteristik dari *outcomes* yang diharapkan dengan istilah yang lebih mengisyaratkan positif dibandingkan istilah *impact* (dampak) yang mengarahkan pada arti yang baik atau buruk. Manfaat bersih menggambarkan persepsi yang berbeda dari *stakeholder*, organisasi atau individu. Manfaat bersih adalah penilaian komprehensif dari masa lalu dan harapan pada masa depan atas implementasi teknologi informasi (Seddon, 1997).

Pengaruh manfaat bersih terhadap penggunaan sistem

Penelitian level organisasi oleh Gefen (2000), Gill (1995), Belcher & Watson (1993) menghasilkan temuan yang positif signifikan atas pengaruh manfaat bersih terhadap penggunaan sistem, hanya Premkumar et al. (1994) yang menyatakan hasilnya masih beragam. Penelitian level individu yang dirangkum Petter et al. (2008) menunjukkan pengaruh yang beragam sedangkan untuk pengaruh timbal balik manfaat bersih terhadap pengguna dan kepuasan pengguna dengan berbagai hasil dari penelitian, antara lain *moderate* dan *strong support* yaitu melemahkan atau memperkuat dukungan pengaruh membuat penulis membangun hipotesis untuk penelitian ini sebagai berikut:

H10: Manfaat bersih SAIBA berpengaruh positif terhadap penggunaan SAIBA

Pengaruh manfaat bersih terhadap kepuasan pengguna

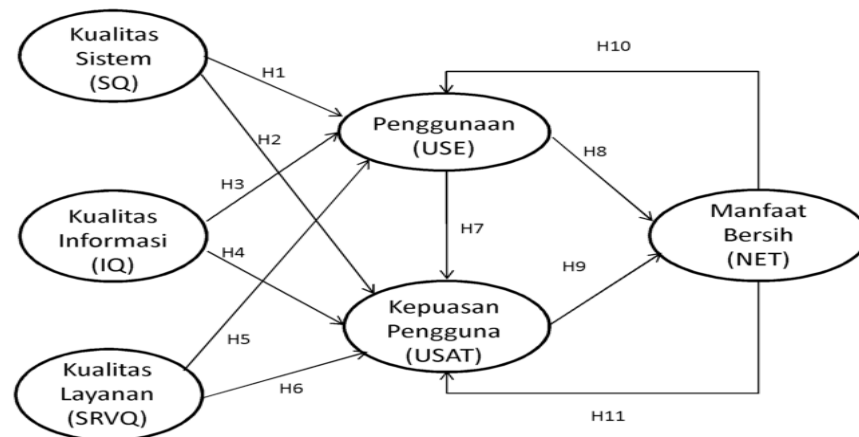
Terdapat pengaruh yang positif signifikan dari kepuasan pengguna dengan manfaat bersih yang dihasilkan dari sebelas penelitian yang dirangkum Petter et al. (2008) untuk tingkat analisis pada level individu, sedangkan hasil yang masih beragam pada level organisasi Jones & Beatty (2001), Teo & Wong (1998) menemukan pengaruh yang signifikan dari manfaat sistem terhadap kepuasan pengguna dan Premkumar et al. (1994) menemukan tidak ada pengaruhnya antara manfaat organisasi dengan kepuasan pengguna sistem. Hipotesis yang dibangun untuk dimensi ini adalah:

H11: Manfaat bersih SAIBA berpengaruh positif terhadap kepuasan pengguna

Metode dan Teknik Pengumpulan Data

Operasionalisasi variabel

Setelah mengkaji literatur, penelitian terdahulu dan hipotesis yang peneliti bangun, maka model penelitian ini adalah seperti pada Gambar 3.



Gambar 3. Model Penelitian

Gambar 3 menjadi model penelitian dari pengembangan hipotesis yang dibangun. Untuk menunjukkan pengaruh dari setiap dimensi yang ada pada *Updated D&M IS Success Model*.

Variabel kunci yang menjadi perhatian adalah variabel laten. Variabel laten pada penelitian ini adalah 6 variabel yang tidak dapat diamati secara langsung, terdiri atas variabel laten endogen dan variabel laten eksogen. Variabel endogen adalah variabel yang terikat pada sedikitnya satu persamaan dalam model (Wijanto, 2015), yang dalam penelitian ini terdiri dari kepuasan pengguna sistem informasi, penggunaan sistem informasi, dan manfaat bersih. **Penggunaan Sistem** dilambangkan dengan USE adalah durasi penggunaan, frekuensi penggunaan dan tujuan penggunaan. **Kepuasan Pengguna** dilambangkan dengan USAT adalah kepuasan informasi, kepuasan dengan perangkat lunak, kepuasan keseluruhan. Ketika penggunaan sistem informasi diwajibkan, maka keberhasilan interaksi sistem informasi dengan penggunanya lebih tepat diukur dengan kepuasan pengguna (DeLone dan McLean, 1992). **Manfaat Bersih** pada penelitian ini dilambangkan dengan NET adalah mempercepat penyelesaian pekerjaan, peningkatan kinerja individu, peningkatan produktivitas individu, peningkatan efektifitas pekerjaan dan kemudahan penyelesaian Manfaat bersih merupakan istilah paling cocok untuk menggambarkan kesuksesan akhir dari suatu sistem (DeLone & McLean, 2003)

Variabel eksogen adalah variabel bebas dalam semua persamaan dalam model (Wijanto, 2015), yang dalam penelitian ini terdiri dari kualitas system, kualitas informasi, dan kualitas layanan. **Kualitas Sistem** dalam penelitian ini dilambangkan dengan SQ adalah kualitas dari SAIBA tentang keandalan sistem, integrasi sistem, kemudahan penggunaan, waktu respon, kemudahan dipelajari dan manfaat sumber daya. **Kualitas Informasi** dilambangkan dengan IQ dalam penelitian ini meliputi format, isi, ketepatan waktu, akurasi, dan relevansi. **Kualitas Layanan** dilambangkan dengan SRVQ dalam penelitian ini diadaptasi dari Halawi (2005), yaitu berwujud, keandalan, kesegaran, jaminan, dan empati dari personel atau departemen sistem informasi.

Pemilihan Sampel

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif menggunakan kuesioner yang telah disusun oleh Efendy (2013) untuk menguji SAKPA. Kuesioner ini dimodifikasi antara lain SAKPA menjadi SAIBA, *Front Office* KPPN diubah menjadi *System Support* kemudian dilakukan pengujian ulang realibilitas dan validitasnya. Hasil Pretes menggambarkan instrumen penelitian memenuhi kriteria validitas dan reliabilitas baik untuk digunakan kembali pada pengukuran kesuksesan SAIBA. Oates (2006) menambahkan bahwa survei secara luas diterima dan digunakan dalam penelitian empiris sistem informasi. Setiap pertanyaan yang ada dalam kuesioner biasanya mewakili sebuah variabel teramati (Wijanto, 2015).

Kuesioner penelitian ini yang berisikan 42 pertanyaan. Skala Likert yang digunakan adalah sebagai berikut : (1) jawaban Sangat Tidak Setuju diberikan skor 1, (2) jawaban Tidak Setuju diberikan skor 2, (3) jawaban Netral diberikan skor 3, (4) jawaban Setuju diberikan skor 4, (5) jawaban Sangat Setuju diberikan skor 5.

Populasi 87 KL namun karena 1 KL belum memiliki Daftar Isian Kegiatan (DIPA) maka populasi adalah 86 KL dengan masing-masing diwakili oleh 3 orang sehingga target responden adalah sebanyak 258 orang. Metode *purposive sampling* digunakan dalam menentukan responden yaitu peserta Lokakarya Penyusunan dan Penelaahan Laporan Keuangan Tingkat Kementerian/Lembaga Kelas Reguler Tahun Anggaran 2015 di Bogor mulai tanggal 4 November 2015 sampai dengan 27 November 2015, diselenggarakan oleh Pusat Pendidikan dan Pelatihan Anggaran dan Perbendaharaan (Pusdiklat AP).

Metode Analisis

Pengolahan data pada penelitian ini menggunakan *Linear Structural Relationship* (Lisrel) 8.8 untuk menganalisis *Structural Equation Modeling* (SEM). Langkah yang dilakukan dimulai dengan spesifikasi model, identifikasi model untuk memperoleh model yang *overidentified*, menentukan estimasi yang digunakan menurut Benntler dan Chou (1987) dalam Wijanto (2015) menyarankan Maximum Likelihood (ML) paling rendah rasio 5 responden per variabel teramati akan mencukupi untuk distribusi normal ketika sebuah variabel laten mempunyai beberapa indikator (variabel teramati), kemudian menguji kecocokan keseluruhan model dengan menggunakan ukuran *Goodness Of Fit Index* (GOFI), dan menguji model pengukuran dengan menghitung *Construct Reliability* (CR) dan *Variance Extracted* (VE).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif Responden

Sebanyak 258 kuesioner yang disebarkan pada acara lokakarya di Diklat AP Bogor, sebanyak 212 kuesioner yang kembali, terdapat 8 kuesioner yang kurang lengkap sehingga tidak dapat diolah lebih lanjut dengan demikian, sampel akhir penelitian menjadi 204 responden.

Jumlah Responden sebanyak 204 orang, 109 orang (53,43%) laki-laki dan 95 orang (46,57%) dengan usia angkatan kerja tertinggi pada range 21 tahun hingga 30 tahun sebanyak 48,04%. Angkatan kerja yang bertugas pada akuntansi pemerintahan merupakan angkatan muda tergambar pada lamanya pengalaman bekerja yang kurang dari 5 tahun sebanyak 54,90%, dengan tingkat pendidikan terbanyak pada level S-1/sarjana sebanyak 67,65% dan latar belakang pendidikan lulusan akuntansi sebanyak 67,16%.

Statistik deskriptif dari jawaban responden disajikan pada Tabel 1.

Tabel 1 menggambarkan variabel kualitas sistem direspon dengan jawaban rata-rata 3,60, data ini menggambarkan bahwa 90,70% dari total KL yang ada menggolongkan SAIBA sebagai sistem informasi yang baik. Jawaban pertanyaan kualitas informasi bernilai 3,61 dapat kita golongkan SAIBA sebagai sistem yang menghasilkan informasi dengan kualitas yang dapat diandalkan. Variabel kualitas layanan, responden menjawab rata-rata pada nilai 3,60, ini menggambarkan bahwa kualitas layanan pendukung yang diberikan oleh *system support* (Front Office KPPN/Kanwil Ditjen Perbendaharaan/Pembina pada Dit. APK Ditjen Perbendaharaan) atas SAIBA dikategorikan baik. Variabel penggunaan SAIBA yang mendapat nilai rata-rata 3,66 dapat kita interpretasikan bahwa penggunaan SAIBA tergolong tinggi.

Tabel 1. Statistik Deskriptif Jawaban Responden

Variabel Laten	Range	Min	Max	Mean	SD	Var
Kualitas Sistem	3,29	1,71	5	3,60	0,79	0,64
Kualitas Informasi	3,10	1,90	5	3,61	0,71	0,50
Kualitas Layanan	3,08	1,92	5	3,70	0,64	0,42
Penggunaan Sistem	3,33	1,67	5	3,66	0,76	0,42
Kepuasan Pengguna	3,25	1,75	5	3,60	0,72	0,52
Manfaat Bersih	3,20	1.80	5	3,60	0,72	0,52

Sumber : data primer yang diolah

Variabel kepuasan penggunaan mendapat nilai 3,60 dari responden yang menunjukkan tingkat kepuasan penggunaan cukup tinggi. Nilai variabel manfaat bersih sebesar 3,60 menggambarkan SAIBA berdampak cukup baik bagi semua responden dalam meningkatkan kinerjanya.

Hasil Pengujian

Spesifikasi model dilakukan dengan identifikasi model, penelitian ini memiliki 42 variabel teramati ($n=42$), maka jumlah data yang diketahui dapat dicari menggunakan rumus $(n \times (n+1))/2$. Hasil yang didapatkan adalah 903, sehingga *degree of freedom* (df) dari penelitian ini adalah $903-100= 803$. Penelitian ini menghasilkan $df > 0$ yaitu 803 maka model memenuhi syarat *overidentified*.

Pengujian kecocokan keseluruhan model dengan menggunakan ukuran *Goodness Of Fit Index (GOFI)*. Tahap ini ditujukan untuk mengevaluasi secara keseluruhan derajat kecocokan atau *Goodness Of Fit (GOF)* antara data dengan model. Pengujian kecocokan keseluruhan model dihasilkan Gambar 4 dengan pengurangan variabel teramati yang tidak valid atau tidak memiliki $SLF \geq 0.5$. Hasil uji kecocokan dari *output* Lisrel yang digambarkan dalam Tabel 2.

Dari Tabel 2. dapat diambil kesimpulan bahwa dari 10 ukuran GOFI 9 ukuran menunjukkan kecocokan yang baik (*Good Fit*). Sehingga kita dapat menarik kesimpulan bahwa kecocokan model secara keseluruhan dengan data adalah baik.

Pengujian Model Pengukuran dilakukan Pada tahap pengujian awal spesifikasi model sehingga telah dilakukan eliminasi terhadap variabel teramati SQ1, SQ2, dan SQ7 untuk dimensi pengukuran kualitas sistem dan SRVQ1 untuk dimensi pelayanan memiliki nilai $SLF \geq 0.5$. Keadaan ini membuat variabel laten kualitas sistem (SQ) menjadi tidak reliabel, sehingga cara yang disarankan Heire et al. (1989) dalam (Wijanto, 2015) untuk mengeliminasi muatan faktor (variabel laten) tersebut dari model, terlihat pada Tabel 3 dan Tabel 4.

Tabel 3 dan Tabel 4 menggambarkan variabel SQ1, SQ2, SQ7, dan SRVQ1, dieliminasi karena memiliki validitas yang kurang baik, sehingga dengan dieliminasinya variabel tersebut diperoleh model yang memiliki $SLF \geq 0.5$ untuk semua variabel teramati dan terlihat pada Gambar 4.

Tabel 2. GOFI Keseluruhan Model Struktural Model Penelitian

GOFI	Nilai Hasil Hitung	Nilai Standar Untuk Kecocokan Baik	Kesimpulan
p-value	0,00	p-value \geq 0,05	Kecocokan kurang baik
RMSEA	0,00	RMSEA \leq 0,08	Kecocokan baik
NFI	1,00	NFI \geq 0,90	Kecocokan baik
NNFI	1,03	NNFI \geq 0,90	Kecocokan baik
CFI	1,00	CFI \geq 0,90	Kecocokan baik
IFI	1,03	IFI \geq 0,90	Kecocokan baik
RFI	1.00	IFI \geq 0,90	Kecocokan baik
Standardized RMR	0,055	SRMR \leq 0,05	Kecocokan baik
GFI	0,98	GFI \geq 0,90	Kecocokan baik
AGFI	0,98	GFI \geq 0,90	Kecocokan baik

Sumber : Data hasil olah lisrel

Tabel 3. Nilai Muatan Faktor Variabel Kualitas Sistem

Variable	*SLF \geq 0.5	Error	*CR \geq 0.7	*VE \geq 0.5	Kesimpulan
SQ			0.81	0.39	Reliabilitas kurang baik
SQ1	0.45	0.90			Validitas kurang baik
SQ2	0.41	0.94			Validitas kurang baik
SQ3	0.76	0.42			Validitas baik
SQ4	0.76	0.43			Validitas baik
SQ5	0.72	0.48			Validitas baik
SQ6	0.74	0.46			Validitas baik
SQ7	0.46	0.79			Validitas kurang baik

*SLF = Standardized Loading Factor

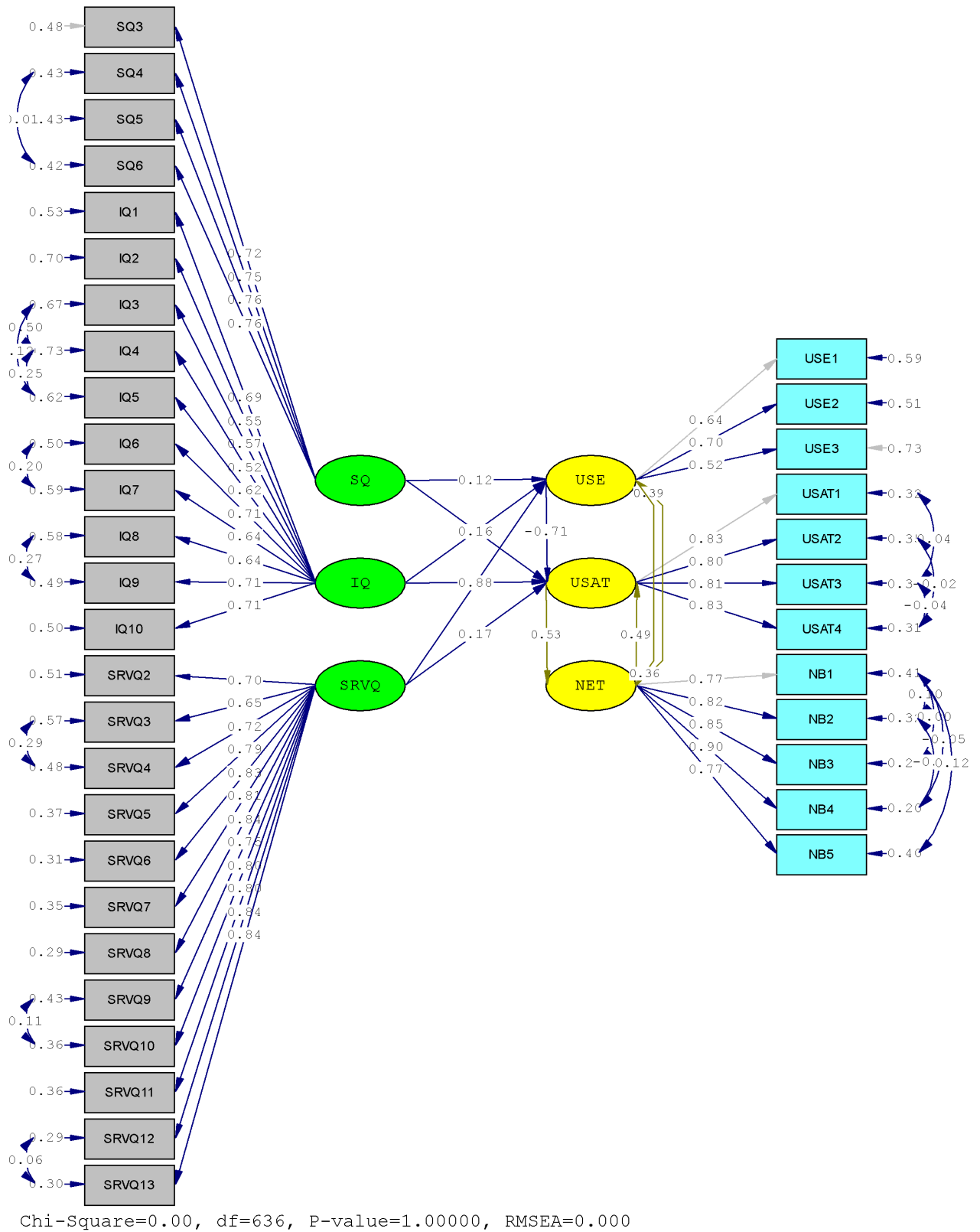
*CR = Construct Reliability;

*VE = Variance Extracted

Tabel 4. Nilai Muatan Faktor Variabel Kualitas Layanan

Variable	*SLF \geq 0.5	Error	*CR \geq 0.7	*VE \geq 0.5	Kesimpulan
SRVQ			0.95	0.59	Reliabilitas baik
SRVQ1	0.36	0.87			Validitas kurang baik
SRVQ2	0.73	0.47			Validitas baik
SRVQ3	0.71	0.49			Validitas baik
SRVQ4	0.78	0.39			Validitas baik
SRVQ5	0.81	0.34			Validitas baik
SRVQ6	0.77	0.40			Validitas baik
SRVQ7	0.81	0.35			Validitas baik
SRVQ8	0.88	0.28			Validitas baik
SRVQ9	0.74	0.45			Validitas baik
SRVQ10	0.84	0.35			Validitas baik
SRVQ11	0.82	0.33			Validitas baik
SRVQ12	0.83	0.56			Validitas baik
SRVQ13	0.80	0.56			Validitas baik

Sumber : Data primer yang diolah



Gambar 4. Model Penelitian Standardizes Solution

Kemudian telah dilakukan uji model pengukuran kembali dan menghasilkan nilai CR dan VE yang tergambar dalam Tabel 5.

Tabel 5 menunjukkan validitas dan reliabilitas dari model pengukuran telah memiliki nilai yang baik dan menjadikan instrumen kuesioner dapat diandalkan untuk mengukur dimensi kesuksesan model penelitian untuk menguji hipotesis yang telah dibangun dari teori dan

data empiris penelitian sebelumnya.

Evaluasi model pengukuran membangun konstruksi model struktural. Setelah model pengukuran dari penelitian telah valid dan reliabel, tahap selanjutnya adalah pengujian model struktural. Gambar 5 menggambarkan model struktural yang telah cocok (*good fit*) dari uji model secara keseluruhan dalam Tabel 5.

Tabel 5. Uji Validitas dan Reliabilitas Model Pengukuran

Variable	*SLF \geq 0.5	Error	*CR \geq 0.7	*VE \geq 0.5	Kesimpulan
SQ			0.84	0.56	Reliabilitas baik
SQ3	0.72	48			Validitas baik
SQ4	0.75	0.43			Validitas baik
SQ5	0.76	0.43			Validitas baik
SQ6	0.76	0.42			Validitas baik
IQ			0.87	0.41	Reliabilitas baik
IQ1	0.69	0.53			Validitas baik
IQ2	0.55	0.70			Validitas baik
IQ3	0.57	0.67			Validitas baik
IQ4	0.52	0.73			Validitas baik
IQ5	0.62	0.62			Validitas baik
IQ6	0.71	0.50			Validitas baik
IQ7	0.64	0.59			Validitas baik
IQ8	0.64	0.58			Validitas baik
IQ9	0.71	0.49			Validitas baik
IQ10	0.71	0.50			Validitas baik
SRVQ			0.95	0.61	Reliabilitas baik
SRVQ2	0.70	0.51			Validitas baik
SRVQ3	0.65	0.57			Validitas baik
SRVQ4	0.72	0.48			Validitas baik
SRVQ5	0.79	0.37			Validitas baik
SRVQ6	0.83	0.31			Validitas baik
SRVQ7	0.81	0.35			Validitas baik
SRVQ8	0.84	0.29			Validitas baik
SRVQ9	0.75	0.43			Validitas baik
SRVQ10	0.80	0.36			Validitas baik
SRVQ11	0.80	0.36			Validitas baik
SRVQ12	0.84	0.29			Validitas baik
SRVQ13	0.84	0.30			Validitas baik
USE			0.79	0.56	Reliabilitas baik
USE1	0.64	0.59			Validitas baik
USE2	0.70	0.51			Validitas baik
USE3	0.52	0.73			Validitas baik

Tabel 5. Uji Validitas dan Reliabilitas Model Pengukuran

Variable	*SLF \geq 0.5	Error	*CR \geq 0.7	*VE \geq 0.5	Kesimpulan
USE			0.90	0.68	Reliabilitas baik
USAT1	0.83	0.32			Validitas baik
USAT2	0.80	0.30			Validitas baik
USAT3	0.81	0.30			Validitas baik
USAT4	0.83	0.31			Validitas baik
NET			0.92	0.69	Reliabilitas baik
NB1	0.71	0.41			Validitas baik
NB2	0.82	0.30			Validitas baik
NB3	0.85	0.20			Validitas baik
NB4	0.90	0.20			Validitas baik
NB5	0.77	0.40			Validitas baik

Sumber : data primer yang diolah

Tabel 6. Hasil Uji Signifikansi Model Struktural Penelitian

Lintasan Antar Variabel Laten	Nilai Z-value *	Koefisien	Kesimpulan
SQ \rightarrow USE (+)	3.01	0.11	Signifikan Positif
SQ \rightarrow USAT (+)	2.63	0.16	Signifikan Positif
IQ \rightarrow USE (+)	3.76	0.37	Signifikan Positif
IQ \rightarrow USAT (+)	3.75	0.89	Signifikan Positif
SRVQ \rightarrow USE (+)	3.67	0.083	Signifikan Positif
SRVQ \rightarrow USAT (+)	3.79	0.89	Signifikan Positif
USE \rightarrow USAT (-)	-1.19	0.76	Tidak Signifikan
USE \rightarrow NET (+)	5.44	0.37	Signifikan Positif
USAT \rightarrow NET (+)	10.20	0.51	Signifikan Positif
NET \rightarrow USE (+)	5.44	0.37	Signifikan Positif
NET \rightarrow USAT (+)	10.20	0.51	Signifikan Positif

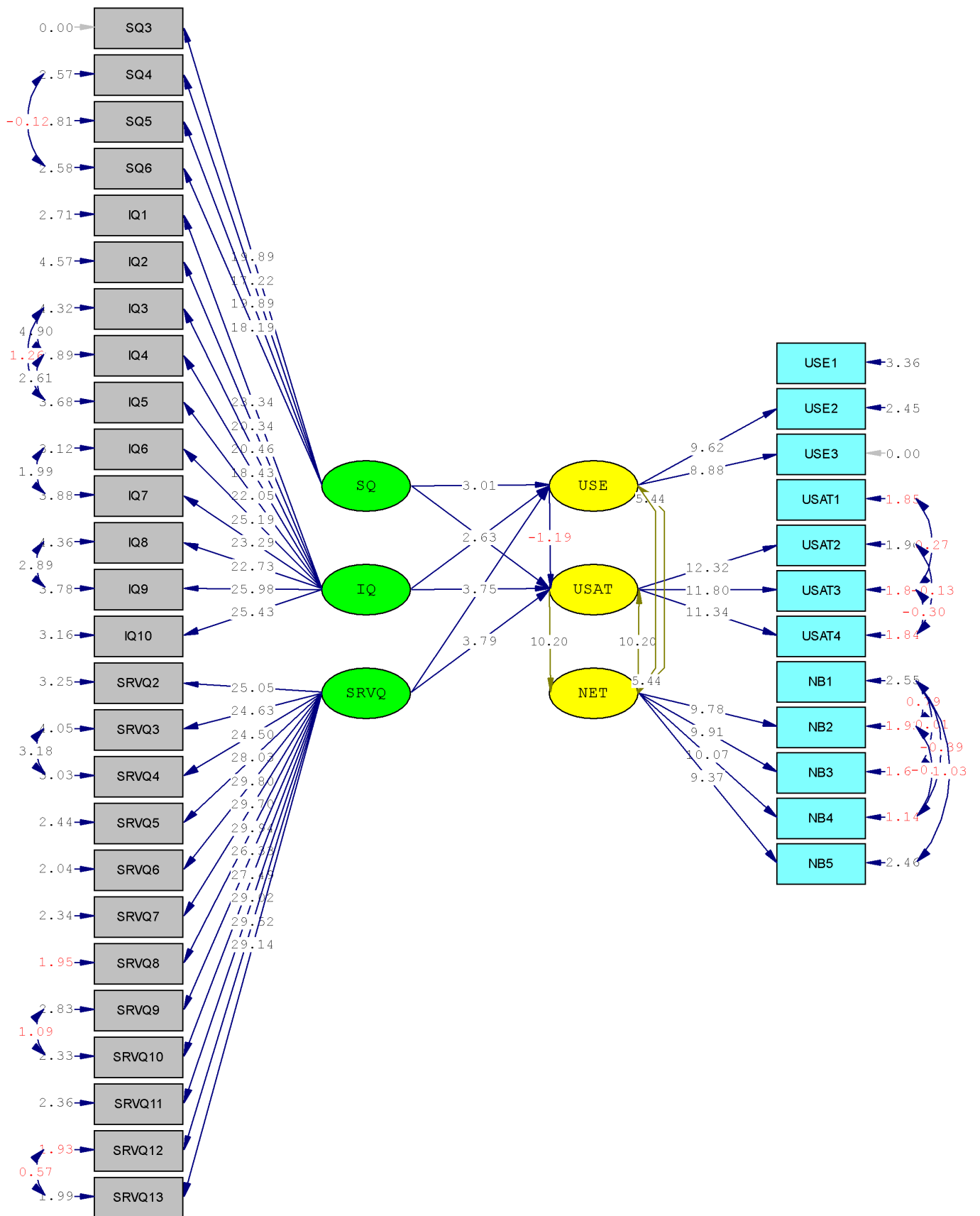
Sumber : Data primer yang diolah

*Nilai z-value < 1,96 è Tidak Signifikan

Gambar 5 dengan model *t-value* telah dikategorikan sebagai model yang baik (*good fit*). Selanjutnya akan dianalisis signifikansi hubungan antar variabel laten terlihat dalam Tabel 6.

Pembahasan Hasil Penelitian dan Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dan hubungan antar variabel dapat dilihat dari hasil *path coefficient* pada model, dengan nilai *t* statistik sebagaimana disajikan dalam Gambar 5 dapat dilihat nilai-nilai *t*-statistik dari setiap indikator dari variabel laten. Hasil uji signifikansi lintasan antar 2 variabel pada Tabel 7 dapat dilakukan uji hipotesis penelitian, Hasil uji hipotesis penelitian ditunjukkan pada Tabel 7 di bawah ini.



Chi-Square=0.00, df=636, P-value=1.00000, RMSEA=0.000

Gambar 5. Path Diagram t-value

Tabel 7 Hasil *path coefficient* dan t-statistik

Hipotesis	Path Coefficients (O)	Z-Value	Keputusan
H1: Kualitas Sistem -> Penggunaan Sistem	0.11	3.01	Signifikan
H2: Kualitas Sistem -> Kepuasan Pengguna	0.16	2.63	Signifikan
H3: Kualitas Informasi -> Penggunaan Sistem	0.37	3.76	Signifikan
H4: Kualitas Informasi -> Kepuasan Pengguna	0.89	3.75	Signifikan
H5: Kualitas Layanan -> Penggunaan Sistem	0.083	3.67	Signifikan
H6: Kualitas Layanan -> Kepuasan Pengguna	0.89	3.79	Signifikan
H7 : PenggunaSistem -> Kepuasan Pengguna	0.76	-1.19	Tidak Signifikan
H8: PenggunaSistem -> Manfaat Bersih	0.37	5.44	Signifikan
H9 : Kepuasan Pengguna -> Manfaat Bersih	0.51	10.20	Signifikan
H10: Manfaat Bersih -> PenggunaSistem	0.37	5.44	Signifikan
H11: Manfaat Bersih -> Kepuasan Pengguna	0.51	10.20	Signifikan

Sumber: Hasil pengolahan data Lisrel

Tabel 7 akan dianalisis dimana hipotesis penelitian diterima jika angka absolut nilai z -value ≥ 1.96 dengan tanda koefisien sesuai dengan hipotesis penelitian yang diajukan (positif atau negatif).

Hasil pengolahan lisrel menunjukkan H1 diterima. Hal ini menunjukkan adanya pengaruh langsung yang signifikan secara positif antara kualitas sistem terhadap penggunaan SAIBA sebesar 3.01. Hasil hipotesis ini menunjukkan bahwa karakteristik sistem yang mudah digunakan, *User friendly*, waktu akses yang cepat, mudah dipelajari dan terintegrasi dengan baik menjadi pendorong penggunaan sistem yang bersifat mandatori. Hasil ini menunjukkan bahwa sistem informasi yang mempunyai karakteristik dapat diandalkan, mudah dipelajari dan digunakan, mempunyai waktu respon yang cepat, terintegrasi dengan sistem lain secara baik, dan memanfaatkan sumber daya secara efisien dan efektif menjadi

pemicu bagi pengguna untuk menggunakan sistem tersebut.

Pengolahan data penelitian sebagai *output* dari lisrel menerima H2, dengan adanya pengaruh langsung kualitas sistem terhadap kepuasan pengguna SAIBA menunjukkan nilai t-statistik sebesar 2,63, dimana nilai tersebut lebih besar dari 1,963. Hasil ini menggambarkan bahwa kualitas sistem yang memenuhi harapan pengguna dapat dikategorikan sebuah sistem informasi yang sukses.

Pengaruh langsung kualitas informasi terhadap penggunaan sistem sebesar 3,76 menyatakan angka yang signifikan dimana nilai tersebut lebih besar dari 1,963 sehingga hipotesis statistik (H_0) yang menyatakan tidak ada pengaruh langsung kualitas informasi terhadap penggunaan SAIBA ditolak. Pengaruh positif kualitas informasi terhadap penggunaan sistem menunjukkan bahwa output sistem informasi

yang memenuhi kebutuhan pengguna berupa format, isi, akurat, relevan, dan tepat waktu menjadi alasan kuat bagi pengguna untuk menggunakan sistem informasi.

H4 diterima terlihat dalam Tabel 7 dengan signifikansi sebesar 3.75, dimana nilai tersebut lebih besar dari 1,963. Hal ini menunjukkan adanya pengaruh langsung yang signifikan secara positif kualitas informasi terhadap kepuasan pengguna SAIBA. Kualitas informasi yang dihasilkan oleh suatu sistem informasi berhubungan dengan ketepatan, akurasi, dan relevan dapat memuaskan pengguna. Hasil ini menunjukkan bahwa kualitas informasi merupakan salah satu faktor yang menentukan kepuasan pengguna terhadap sebuah sistem informasi.

H5 diterima terlihat dalam Tabel 7 dengan signifikansi sebesar 3.67, dimana nilai tersebut lebih besar dari 1,963. Hal ini menunjukkan pengaruh langsung yang signifikan antara kualitas layanan terhadap penggunaan SAIBA. Pengaruh positif kualitas layanan terhadap penggunaan SAIBA dapat diartikan bahwa semakin baik kualitas layanan, maka tujuan penggunaan sistem yang bersifat *mandatory* akan lebih mudah terwujud, hipotesis H5 terbukti. Hasil yang signifikan ini menunjukkan bahwa kualitas layanan berpengaruh terhadap kelancaran akan penggunaan sistem karena dengan dukungan layanan yang baik, penggunaan sistem meskipun yang bersifat *mandatory* akan lebih efektif penggunaannya dan tujuan penggunaan sistem akan tercapai.

Pengaruh kualitas layanan terhadap kepuasan pengguna SAIBA menunjukkan nilai z-value sebesar 3.79, dimana nilai tersebut lebih besar dari 1,963, sehingga H6 diterima. Hal ini menunjukkan adanya pengaruh langsung kualitas layanan yang signifikan secara positif terhadap kepuasan pengguna SAIBA. Hasil ini menunjukkan bahwa kualitas layanan menentukan kepuasan pengguna, sehingga dalam pengembangan sebuah sistem informasi harus mempertimbangkan aspek

penyediaan layanan setelah sistem informasi diimplementasikan.

Pengolahan data menghasilkan pengaruh yang tidak signifikan antara penggunaan sistem dengan kepuasan pengguna dengan nilai z-value sebesar -1.19 dimana nilai tersebut kurang dari 1,963 dan arah negatif menunjukkan tidak ada pengaruh. H7 tidak terbukti, hasil ini menunjukkan bahwa untuk sistem yang sifatnya *mandatory* penggunaan sistem tidak memengaruhi kepuasan pengguna, dalam arti penilaian kepuasan pengguna terhadap penggunaan sistem bukan menjadi ukuran dalam menilai penggunaan sistem yang *mandatory*. Hasil penelitian ini memberikan bukti tambahan bahwa pada sistem yang *mandatory* intensitas penggunaan tidak dapat dijadikan indikator keberhasilan sistem tetapi lebih kepada kemanfaatan sistem sebagai penunjang sistem lain atau penunjang pekerjaan menjadi ukuran yang dapat digunakan untuk menilai keberhasilan sistem.

H8 diterima dengan nilai signifikansi sebesar 5.44, dimana nilai tersebut lebih besar dari 1,963. Hal ini menunjukkan adanya pengaruh langsung yang signifikan secara positif penggunaan sistem terhadap manfaat bersih SAIBA. Hasil penelitian ini menggambarkan kesuksesan penggunaan sistem akan bermanfaat dalam peningkatan kinerja individu dan organisasi.

Pengaruh langsung kepuasan pengguna terhadap manfaat bersih menunjukkan nilai z-value sebesar 10.20, dimana nilai tersebut lebih besar dari 1,963. Hasil ini memperkuat bukti empiris sebelumnya bahwa kepuasan pengguna sistem berpengaruh terhadap peningkatan produktivitas, kelancaran pekerjaan, kemudahan penyelesaian pekerjaan dan lebih efisien.

Pengaruh langsung manfaat bersih dengan penggunaan sistem dari hasil pengolahan data dengan nilai 5.44 berarti signifikan dimana nilai tersebut lebih besar dari 1,963,

sehingga Hasil penelitian ini menambah bukti empiris bahwa manfaat bersih yang didapat dari penggunaan sistem seperti mempercepat penyelesaian pekerjaan, meningkatkan kinerja, meningkatkan produktivitas, pekerjaan jadi lebih efisien dan pekerjaan menjadi lebih mudah berpengaruh kembali pada penggunaan sistem yang *mandatory* untuk tujuan lain selain tujuan utama sistem tersebut.

Pengaruh positif manfaat bersih terhadap kepuasan pengguna dengan nilai 10.20 dimana nilai tersebut lebih besar dari 1,963 dapat diartikan bahwa semakin tinggi manfaat bersih yang didapatkan, maka hal itu akan diikuti oleh peningkatan kepuasan pengguna, demikian juga sebaliknya. Hasil penelitian ini menunjukkan bila pengguna memiliki persepsi sistem informasi yang digunakannya memberikan manfaat antara lain mempercepat penyelesaian pekerjaan, meningkatkan kinerja, meningkatkan produktivitas, dan efisiensi pekerjaan, maka kepuasan atas penggunaan sistem informasi tersebut semakin tinggi.

KESIMPULAN

SAIBA dapat dikategorikan sistem yang baik dengan hasil pengaruh dari keenam dimensi kesuksesan *Updated D&M IS* terbukti secara signifikan, kecuali hubungan penggunaan dengan kepuasan pengguna yang tidak signifikan ini dapat dipahami karena sifat sistem yang *mandatory* merupakan hal yang wajib sehingga tidak ada hubungan penggunaan sistem dengan kepuasan pengguna. Keenam dimensi kesuksesan *Updated D&M IS Success Model* dapat digunakan untuk mengevaluasi jawaban dari responden untuk kualitas sistem, kualitas informasi, dan kualitas layanan, dengan hasil baik dan responden juga mempunyai derajat kepuasan, penggunaan sistem, dan manfaat bersih yang tergolong tinggi. *Updated D&M IS Success Model* dapat digunakan untuk

mengukur kesuksesan sistem informasi yang penggunaannya bersifat *mandatory*. Responden menilai kualitas sistem, kualitas informasi dan kualitas layanan SAIBA cenderung baik. Namun demikian, penggunaan SAIBA tidak berpengaruh signifikan terhadap kepuasan pengguna, berbeda dengan pengaruh kualitas sistem, kualitas informasi dan kualitas layanan terhadap penggunaan dan kepuasan pengguna serta pengaruh kepuasan pengguna dan penggunaan sistem terhadap manfaat bersih dan pengaruh timbal baliknya terbukti menunjukkan pengaruh yang signifikan.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi pengambil keputusan untuk pengembangan yaitu Kementerian Keuangan yang mengembangkan SAIBA untuk meningkatkan pelayanan sistem informasi, pengembangan dan pemeliharaan SAIBA. Statistik deskriptif responden menggambarkan komposisi pegawai yang bertugas sebagai penanggung jawab Sistem Akuntansi Instansi masing-masing KL berguna untuk perencanaan pendidikan dan latihan oleh Pusdiklat AP.

Keterbatasan dan Saran Penelitian Selanjutnya

Penelitian menggunakan instrumen kuesioner merupakan penilaian pribadi dari responden yang dapat terpengaruh dari faktor-faktor subjektif dan tidak mencerminkan keadaan yang sesungguhnya. Responden hanya terbatas pada penanggungjawab atau operator SAIBA, SIMAK BMN, Persediaan pada tingkat Kementerian/Lembaga pada entitas pelaporan, tidak mencerminkan penggunaan pada tingkat satuan kerja sebagai entitas akuntansi. Data penelitian ini diambil setelah penyusunan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL) semester satu, diharapkan penelitian selanjutnya dapat menggabungkan data penelitian ini dengan data survei responden setelah penyusunan laporan keuangan tahunan yang akan diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sehingga menjadi data longitudinal atau dengan menggabungkan data

penelitian ini dengan data opini dari BPK yang diraih masing-masing Kementerian/Lembaga pada tahun 2015.

DAFTAR PUSTAKA

- Baridwan, Z. (2005). *Sistem informasi akuntansi*. Yogyakarta: Badan Penelitian Fakultas Ekonomi Universitas Gajah Mada.
- Belcher L. W. & Watson H. J. (1993). Assessing the value of Conoco's EIS, *MIS Quarterly*, 17(3), 239-254.
- Bernard R. & Satir A. (1993). User satisfaction with EISS-meeting the needs of other side. *Journal of Computer Information System*, 43(2), 93-102.
- Bradley RV, Pridmore JL and Byrd TA (2006) Information systems success in the context of different corporate culture types: an empirical investigation. *Journal of Management Information System*, 23(2), 267-294.
- Caldeira, M. M., & Ward J. M. (2002). Understanding the successful adoption and use of IS/IT in SME's : An explanation from Portuguese manufacturing industries. *Information Systems Journal*, 12(2), 121-152.
- Chiu, C. M., Chiu C. S., & Chang, H. C. (2007). Examining the integrated influence of fairness and quality on learners' satisfaction and web-based learning continuance intention. *Information Systems Journal*, 17(3), 271-287.
- Coombs, D., Doherty, N. F. & Loan C. J. (2001) The importance of user ownership and positive user attitudes in the successful adoption of community information system. *Journal of End User Computing* 13 (4), 5-16.
- Davis, F. D. (1989). Perceived usefulness, perceived ease of use, and user acceptance of information technology. *Management Information Systems (MIS) Quarterly*, 13(3), 318-339.
- DeLone, W. H., & McLean E. R. (1992). Information System Success: The Quest for the dependend variable. *Information System Research (IRS)*, 3 (1), 60-95.
- DeLone, W. H., & McLean, E. R. (2003). The DeLone and McLean model of information systems success: a ten-year update. *Journal of management information systems*, 19(4), 9-30.
- DeLone, W. H., & McLean, E. R. (2004). Measuring e-commerce success: Applying the DeLone & McLean information systems success model. *International Journal of Electronic Commerce*, 9(1), 31-47.
- Ding, Y. (2010). Quality in IS research. Theory and validation of constructs for service, information, and system.
- Doll, W. J., & Torkzadeh, G. (1988). The measurement of end-user computing satisfaction. *Management Information Systems (MIS) Quarterly*, 12(2), 259-276.
- Doll, W. J., Xia W. & Torkzadeh, G. (1994). Confirmatory Factor Analysis of the End User Computing Satisfaction Instrument, *MIS Quarterly*, Desember, 453-461.
- Efendy, L. (2013). *Pengujian Model Kesuksesan Sistem Informasi Delone dan McLean dalam Pengembangan Sistem Informasi Kuasa Pengguna Anggaran*. Tesis, PPIA, Universitas Indonesia.
- Fitzgerald, G., & Russo, N. L. (2005). The

- turnaround of the london ambulance service computer-aided dispatch system (LASCAD). *European Journal of Information Systems*, 14(3), 244–257.
- Gefen, D. (2000). Structural equation modeling and regression: Guidelines for research practice. *Communications of the Association for Information Systems*, 4 (7).
- Geldermann, M. (1998). The relation between user satisfaction, usage of information systems and performance. *Information & Management*, 34(1), 11–18.
- Goodhue, D. L., & Thompson, R. (1995). Task-technology fit and individual performance. *Management Information Systems (MIS) Quarterly*, 19(2), 213–236.
- Gill, T.G. (1995). Early expert systems: Where are they now?. *Management Information Systems (MIS) Quarterly*, 19(1), 51–81.
- McGill, T., Hobbs, V. & Klobas, J. (2003). User-developed applications and information systems success: A test of DeLone and McLean's model. *Information Resources Management Journal*, 16(1), 24-45.
- Mueller, R. O. (1996). Basic Principle of Structural Equation Modeling: An Introductory to LISREL and EQS, Springer-Verlag.
- Halawi, L. A. (2005). Knowledge management systems' success in knowledge-based organizations: An empirical validation utilizing the DeLone and McLean IS success model (Order No. 3169717). ProQuest Dissertations & Theses Global.
- Hong, W., Thong J. Y. L., Wong W-M., & Tam K. Y. (2001/2002). Determinants of user acceptance of digital libraries: An empirical examination of individual differences and system characteristics. *Journal of Management Information Systems*, 18(3),97–124.
- Hsieh, J. J. Po-An., & Wang, W. (2007). Explaining employees' extended use of complex information systems. *European Journal of Information Systems*, 16(3),216–227.
- Igbaria, M., & Tan, M. (1997) The consequences of information technology acceptance on subsequent individual performance. *Information and Management*, 113-121.
- Jones M. C. & Beatty R. C. (2001) User satisfaction with EDI: an empirical investigation. *Information Resources Management Journal*, 14(2), 17-26.
- Kang, H. (2011). Critical success factors in implementing process-oriented knowledge management systems (PKMS) in the public sector in Korea.
- Kositanurit B., Ngwenyama, O., & Osei-Bryson, Kwaku. (2006). An exploration of factors that impact individual performance in an ERP environment: an analysis using multiple analytical techniques. *European Journal of Information Systems*, 15(6),556–568.
- Laudon, K., & Laudon, J. (2006). *Management information systems*(9th ed). New Jersey : Pearson/Prentice Hall.
- Law, C. C. H. & Ngai E. W. T. (2007) ERP Systems adoption: an exploratory study of the organizational factors and impacts of ERP Success. *Information and Management* 44(4), 418-432.
- Livari, J. (2005). An empirical test of the DeLone-McLean model of information system success. *Database for Advances in Information Systems*, 36(2), 8-27.

- Mardiana, S., Tjakraatmadja, J. H., & Aprianingsih, A. (2015). DeLone–McLean Information System Success Model Revisited The Separation of Intention to Use-Use and the Integration of Technology Acceptance Models. *International Journal of Economies and Financial Issues*.
- McGill, T., Hobbsv., & Klobasj. (2003). User-developed applications and information systems success: a test of DeLone and McLean’s model. *Information Resources Management Journal*, 16(1),24–45.
- Oates, B. (2006). *Researching information systems and computing*. Sage Publications.
- Pemerintah Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah nomor: 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Pemerintah Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah nomor: 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Petter, S., Delone, W., & Mclean, E. (2008). Measuring information systems success. Models, dimensions, measures, and interrelationships. *European Journal of Information Systems*, 17(3), 236-263.
- Premkumar G., Ramamurthy K. & Nilakanta S. (1994). Implementation of Electronic Data Interchange: An Innovation Diffusion Perspective. *Journal of Management Information Systems*. 28(3), 44-58.
- Purwanto, A. (2007). *Rancangan dan Implementasi Model Pemeriksaan Kinerja Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia atas Aplikasi E-Government di Pemerintah Daerah: Studi Kasus Kabupaten Sragen*. Tesis. Universitas Gajah Mada, Yogyakarta
- Romney, M. B. & Paul J. S. (2012). *Accounting Information Systems*, 12/E. Pearson Prentice Hall.
- Rai, A., Lang, S. S., & Welker, R. B. (2002). Assessing the validity of IS success models: An empirical test and theoretical analysis. *Information Systems Research*, 13(1), 50-69.
- Scheepers R., Scheepers, H. & Ngwenyama, O. K. (2004). Contextual influences on user satisfaction with mobile computing: findings from two healthcare organizations. *European Journal of Information Systems*, 15(3), 261-268.
- Seddon, P. B. (1997). A respecification and extension of the De Lone and McLean’s model of IS success. *Information System Research*, 8 (3) .
- Seddon, P. B. & Kiew M. Y. (1996). A partial test and development of DeLone and McLean’s model of IS success. *Australian Journal of Information Systems*, 4(1),90–109.
- Sekaran, U. & Bougie, R. (2013). *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach*, 6th Edition, Wiley.
- Teo, T. S. H. & Wong, I. (1998) An empirical study of the performance impact of computerization in the retail industry. *Omega* 26(5). 611-621.
- Thomas, P. (2008). *Information system success and technology acceptance within goverment organization*. Dissertation. University of North Texas.
- Venkatesh, V., Moris, M.G., Davis, G.B., & Davis F.D. (2003). User acceptance of information technology: Toward a unified view. *Management Information Systems (MIS) Quarterly*, 27 (3), 425-475.

- Wahyuni, T. (2011). Uji Empiris DeLone dan Mclean terhadap Kesuksesan Sistem Informasi Manajemen Daerah (SIMDA). *Jurnal BPPK*. Volume 2.
- Wijanto, S. H. (2015). *Metode Penelitian menggunakan Structural Equation Modeling dengan Lisrel 9*, Lembaga Penerbit FEUI.
- Wang, Y. S., & Liao, Y. W. (2008). Assessing E-Government systems success: A validation of the delone and mclean model of information systems success. *Government Information Quarterly*, 25 (4), 717-733.
- Wu, J. H., & Wang, Y. M. (2006). Measuring KMS success : A respecification of the DeLone and McLean model. *Information & Management*, 43(6), 728-739.

Halaman ini sengaja dikosongkan



Agus Joko Pramono

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia
ajp@bpk.go.id



ANALYSIS OF INFLUENCING FACTORS OF THE AUDIT BOARD OF REPUBLIC INDONESIA'S ROLES AND CAPABILITIES TRANSFORMATION

ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI TRANSFORMASI KAPABILITAS ORGANISASI DAN PERAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI

ABSTRACT/ABSTRAK

This study is aimed to study the influencing factors of the Audit Board of Republic Indonesia's roles and capabilities transformation to meet the national development goals. This study use a qualitative approach with Analytic Network Process (ANP) method, to map out the interrelated factors of nodes within 3 clusters, which are the external, internal, and supporting factors. Focus Group Discussion (FGD) was conducted to design a Framework Analysis. The participants of the FGD were BPK RI officials and its stakeholders including relevant external experts. The FGD has made a quantification framework as an ideal approach to use for data processing on software superdecisions. This process has brought about the priorities as follows: external stakeholder engagement, leadership and governance system, communication and the management of information system. The research has found out that the most significant and urgent factor is the concern of, and support from, the external stakeholders for BPK RI. Therefore, BPK RI has to design a strategy and communication program that can effectively improve the external support and concern.

Kajian ini bertujuan untuk mengkaji faktor-faktor yang berpengaruh terhadap transformasi kapabilitas dan peran Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Kajian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode *Analytic Network Process* (ANP) untuk mendapatkan hubungan antar node dalam 3 *cluster* (faktor eksternal, internal dan penunjang) yang bersifat *network*. *Framework analysis* disusun melalui FGD para pakar dari eksternal dan internal BPK RI. Kuantifikasi *framework* dihasilkan dari FGD para pakar internal BPK RI. Olah data pada *software superdecisions* menghasilkan prioritas-prioritas sebagai berikut: faktor eksternal prioritasnya *Stakeholders Engagement*; faktor internal prioritasnya Kepemimpinan dan Sistem Tata Kelola; faktor penunjang prioritasnya Komunikasi dan Sistem Informasi Manajemen. Berdasarkan hasil kajian ini diketahui bahwa hal paling penting dan mendesak adalah adanya kepedulian dan dukungan dari *stakeholders* eksternal terhadap BPK RI sehingga perlu segera disusun strategi, perencanaan, dan program komunikasi yang mampu secara efektif meningkatkan kepedulian dan dukungan *stakeholders* eksternal terhadap BPK RI.

KEYWORDS:

Transformation, organizational capability, organizational roles, The Audit Board of Indonesia, Analytic Network Process.

KATA KUNCI:

Transformasi, kapabilitas organisasi, peran organisasi, Badan Pemeriksa Keuangan, Analytic Network Process.

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: September 2016

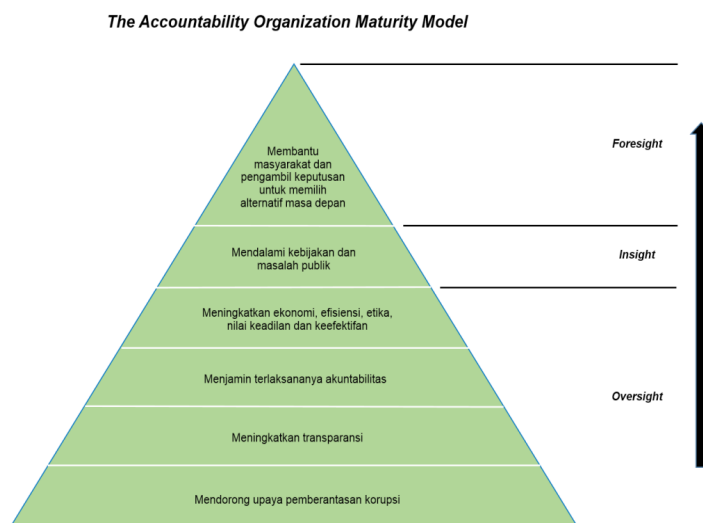
Dinyatakan dapat dimuat : Desember 2016

PENDAHULUAN

Dalam rangka meningkatkan peran BPK RI dalam pengelolaan keuangan negara yang mencapai tujuan bernegara, BPK RI menyusun Rencana Strategis (Renstra) BPK RI 2016-2020 dengan menekankan peningkatan manfaat dan kualitas hasil pemeriksaan. Untuk dapat meningkatkan peran BPK RI, yaitu sebagai salah satu aktor utama dalam perbaikan kebijakan publik dan kualitas belanja untuk kesejahteraan rakyat, perlu didukung dengan peningkatan kapabilitas organisasi. Peningkatan kapabilitas organisasi dan peran BPK RI pada masa mendatang diharapkan akan selaras dengan model kematangan organisasi yang direkomendasikan oleh *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), yaitu mendorong *Supreme Audit Institution* (SAI) mengembangkan perannya dari sebagai *oversight* menjadi *insight* dan *foresight*. Model yang direkomendasikan oleh INTOSAI tersebut dikembangkan oleh *Government Accountability Office* (GAO) SAI Amerika Serikat pada tahun 2006. Model tersebut berupaya untuk membantu SAI di seluruh dunia dalam memperkuat kapasitas tata kelola dan transparansi, serta membantu meningkatkan peran SAI dalam mencegah dan

mendeteksi korupsi dan juga melindungi dan memperkuat akuntabilitas (INTOSAI *Capacity Building Comitte*, 2007).

Mengacu pada *the Accountability Organization Maturity Model* pada Gambar 1, peran BPK RI sebagai *oversight* dilakukan untuk memastikan entitas pemerintah melakukan tata kelola keuangan negara yang baik dan patuh pada peraturan perundang-undangan yang berlaku. BPK RI berperan dalam mencegah penipuan, kecurangan, pemborosan, penyalahgunaan, dan kesalahan manajemen dalam pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Peran BPK RI sebagai *insight* adalah memberikan pendapat mengenai program-program, kebijakan, dan operasi yang kinerjanya baik, menyarankan praktik terbaik (*best practices*) untuk dijadikan acuan, menyarankan upaya lembaga dalam meningkatkan hubungan lintas sektor dalam pemerintah serta meningkatkan kesesuaian pemerintah dan mitra non-pemerintah yang lebih baik untuk mencapai hasil penting bagi negara dan masyarakat. Peran BPK RI sebagai *foresight* yaitu dengan memberikan tinjauan masa depan dengan menyorot implikasi jangka panjang dari keputusan/kebijakan pemerintah saat ini dan mengidentifikasi tren kunci dan tantangan yang dihadapi negara dan masyarakat sebelum



Gambar 1. *the Accountability Organization Maturity Model*

Sumber: Renstra BPK RI 2016-2020

hal tersebut muncul menjadi krisis. Fungsi *foresight* dapat dilakukan dengan pelaksanaan kewenangan pemberian pendapat BPK RI terkait dengan pemilihan kebijakan publik (*setting policy*) dalam program-program pembangunan (BPK RI, 2015).

Dalam Renstra BPK RI 2016-2020 (BPK RI, 2015) dinyatakan bahwa saat ini BPK RI sudah melaksanakan fungsi *oversight*, terutama pada tiga lapis terbawah. Pemenuhan atas dua lapis teratas, fungsi *insight* sudah mulai dilakukan melalui pemeriksaan tematik dan investigatif atas kebijakan dan isu nasional. Namun, sampai saat ini untuk fungsi *foresight* belum ada *output* yang diberikan BPK RI kepada masyarakat dan pengambil keputusan yang berguna untuk membantu dalam pemilihan alternatif kebijakan masa depan. Belum terlaksananya fungsi *insight* dan *foresight* secara baik, meskipun kedua fungsi tersebut telah dimanifestasikan dalam visi dan misi baru BPK RI, membawa konsekuensi BPK RI harus berupaya lebih untuk mentransformasi kelembagaannya agar memiliki kapabilitas organisasi yang memadai dalam menjalankan amanah visi dan misi barunya tersebut.

Saat ini diperlukan suatu panduan arah tentang bagaimana menerjemahkan gagasan visi dan misi baru (Renstra BPK RI 2016-2020) ke suatu *grand strategy* transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI. Dengan adanya *grand strategy* transformasi tersebut maka akan lebih mudah disusun *Roadmap* (peta jalan) transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI. *Roadmap* penting sebagai pedoman bagi BPK RI dan seluruh *stakeholders*-nya dalam menyamakan pemahaman dan langkah untuk mendorong keberhasilan pembangunan Indonesia yang berkesinambungan. Namun sebelum menyusun suatu *grand strategy* dan *roadmap*, maka dibutuhkan suatu penelitian mengenai faktor-faktor apa saja yang memengaruhi keberhasilan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI ke depan.

Dengan latar belakang tersebut, maka penelitian ini ditujukan untuk mengidentifikasi dan memetakan berbagai tantangan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI, baik yang bersifat eksternal maupun internal.

TINJAUAN TEORI

Transformasi

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (Alwi, 2007) transformasi adalah perubahan rupa (bentuk, sifat, fungsi, dan sebagainya). Daszko dan Sheinberg (2005) mengatakan transformasi merupakan pembelajaran yang terus menerus dan pola pikir yang baru, dan dapat dilihat dari kebijakan (*policies*), prosedur, sistem, dan struktur.

John P. Kotter dalam bukunya mengenai *Leading Change* (1996), menjelaskan delapan tahap untuk melakukan transformasi organisasi dan menciptakan perubahan yang besar, yaitu: (1) menetapkan makna urgensi; (2) membentuk koalisi pengarah; (3) mengembangkan visi dan strategi; (4) mengkomunikasikan visi perubahan; (5) memberdayakan banyak orang untuk melakukan tindakan; (6) menghasilkan keuntungan jangka pendek; (7) mengkonsolidasikan pencapaian-pencapaian dan menghasilkan lebih banyak perubahan; (8) mencanangkan pendekatan-pendekatan baru ke dalam kultur. Sementara menurut Susanto (2016), transformasi organisasi harus selaras dan sejalan dengan strategi organisasi, maka digunakan *Strategy-Led Transformation* yang secara garis besar terbagi menjadi empat bagian, yaitu: (1) Aspirasi (*Strategic Intent*); (2) Strategi organisasi (*Company/Organization Strategy*); (3) Strategi dan Cetak Biru Transformasi (*Transformation Strategy & Blueprint*); (4) Implementasi (*Execution Excellence*).

Salah satu teori yang terkait dengan

transformasi organisasi adalah pendekatan *Organization Development* (OD) yang menyentuh dua kategori yang saling berinteraksi, yaitu manusia dan teknologi. Manusia adalah komponen yang melakukan proses organisasi seperti komunikasi, pengambilan keputusan, dan pemecahan masalah. Sedangkan teknologi memengaruhi struktur-struktur organisasi seperti desain pekerjaan (*job design*), *task method*, dan desain organisasi (Kasali, 2006). Proses transformasi dipicu oleh pergeseran besar pandangan dunia yang menyadari bahwa organisasi tidak akan terus berfungsi atau menghasilkan tuntutan masa depan, maka harus menjalani perubahan radikal untuk memenuhi prasyarat dari lingkungan yang berubah (Rothwell, Stavros & Sullivan, 2015). Untuk menghadapi tantangan masa depan yang efektif dengan cara mengubah pendekatan organisasi yaitu bagaimana menggunakan, mengelola, mengorganisasikan, hasil dan analisa sumberdaya secara keseluruhan. Tujuan transformasi adalah berkembangnya organisasi menuju tingkat yang lebih tinggi. Meningkatkan organisasi membutuhkan beberapa pilar utama organisasi yaitu orang, proses, infrastruktur teknis, dan budaya (Zeid, 2014). Zeid (2004) berpendapat bahwa tujuan transformasi organisasi adalah berkembangnya organisasi menuju tingkat yang lebih tinggi. Pada konteks organisasi BPK RI, transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI ke depan akan menjadikan BPK RI mampu berperan sesuai visi dan misi barunya serta mampu meningkatkan kematangan lembaganya pada tataran *insight* dan *foresight* secara nyata.

Kapabilitas Organisasi

Menurut Cabarcos, Montecori & Rodriguez (2015), faktor-faktor kapabilitas organisasi terdiri dari kompetensi manajerial, pengetahuan dan keterampilan karyawan, iklim perusahaan, struktur organisasi yang efisien, koordinasi, perencanaan strategis, dan kemampuan untuk menarik karyawan kreatif.

Sejalan dengan Cabarcos, dkk (2015) Roghe, dkk (2012) menyatakan kapabilitas organisasi menurut terdiri dari *structural design, roles and collaboration mechanism, process and tools, leadership, people and engagement, culture and change*. Menurut Sampurno (2011) kapabilitas organisasi merupakan peran dari manajemen strategis dengan adaptasi tepat, terintegrasi dan rekonfigurasi internal dan *skill* organisasi, sumber daya dan kompetensi fungsional sehingga terjadi kesesuaian dalam perubahan lingkungan. Kusumasari (2014) menyatakan bahwa kapabilitas organisasi mampu memobilisasi sumber daya dengan menggunakan proses organisasi untuk memengaruhi tujuan yang diinginkan. Dari beberapa definisi kapabilitas organisasi yang telah disebutkan dapat ditarik dua kesimpulan utama. Pertama, kapabilitas organisasi adalah atribut dari sebuah organisasi yang memungkinkan untuk mengeksplorasi sumber daya yang ada dalam pelaksanaan strategis. Kedua, tujuan utama kapabilitas organisasi adalah untuk meningkatkan kemampuan produktivitas sumber daya yang dimiliki oleh organisasi. Sumber daya yang disebutkan di sini adalah atribut modal keuangan, fisik, individu, dan organisasi yang menjadi modal dasar organisasi.

Peran Supreme Audit Institution

Baimyrzaeva dan Kose (2014) menyatakan bahwa ada peningkatan peran Supreme Audit Institution (SAI) dari hanya melakukan audit keuangan menjadi melakukan pemeriksaan kinerja yang bertujuan untuk meningkatkan kualitas tata kelola. Selain itu Baimyrzaeva dan Kose juga menyatakan bahwa peran SAI sangat penting dengan adanya resolusi *General Assembly* PBB ke-66 Tahun 2011 yang menyatakan bahwa untuk mendorong administrasi publik yang efisien, efektif dan transparan dibutuhkan penguatan SAI

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan menggunakan metode *Analytic Network Process* (ANP) karena faktor-faktor yang akan ditelaah memiliki hubungan yang kompleks dan bersifat jejaring dengan *multi decisions criteria*. Metode ANP menggunakan data dengan skala rasio dan untuk mengolah data rasio tersebut, digunakan *software* khusus “*superdecisions*”. Hasil olah data menunjukkan skor sintesis yang menjadi indikator ranking alternatif dari berbagai alternatif yang tersedia bagi peneliti (Saaty, 2001). Hal ini akan memudahkan peneliti dalam menganalisis dan mensintesa pengaruh faktor-faktor terhadap transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI.

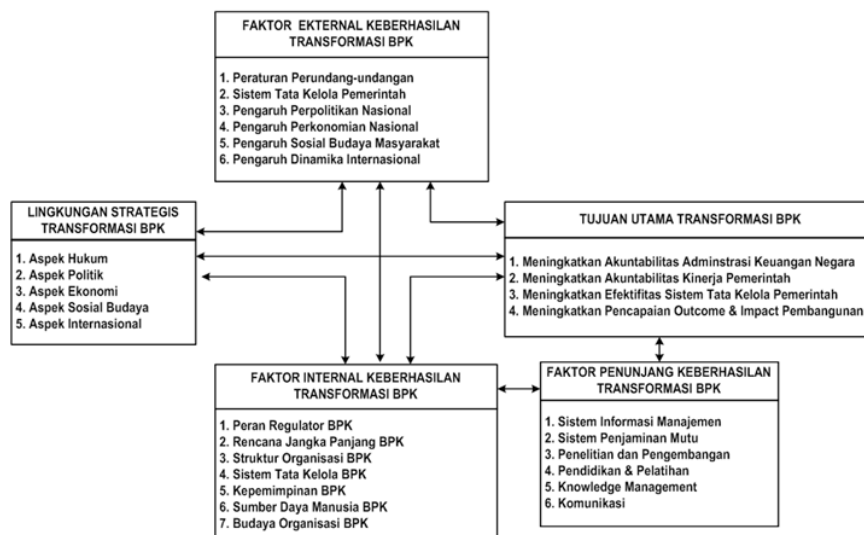
Langkah awal dalam metode ANP adalah menyusun peta *stakeholders* dan hubungan keterkaitannya dengan peran BPK RI, dimana hubungan tersebut akan membentuk suatu lingkungan strategis eksternal dan internal organisasi BPK RI. Lingkungan strategis tersebut mempunyai dampak pada keberhasilan BPK RI dalam menjalankan perannya. Peneliti memetakan lingkungan strategis BPK RI dengan cara menyusun peta *stakeholders* dan menguji keterhubungannya dengan visi dan misi BPK RI. Hasil dari pemetaan lingkungan strategis memunculkan berbagai faktor yang memengaruhi BPK RI dalam menjalankan perannya pada masa sekarang dan masa yang akan datang. Alhasil, transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI menuju visi dan misi barunya, serta peran sebagai *insight* dan *foresight*, dimulai dari pengkajian lingkungan strategis BPK RI.

Merujuk pada pendapat Hitt dan Ireland (1997) yang menyatakan bahwa unsur-unsur lingkungan eksternal organisasi yang umum terdiri dari lingkungan ekonomi, lingkungan politik, lingkungan sosial budaya, lingkungan hukum, teknologi dan demografis,

maka peneliti mengidentifikasi lingkungan strategis BPK RI terdiri dari beberapa aspek yang berkaitan erat dengan keberadaan dan peran BPK RI, yaitu hukum, politik, ekonomi, sosial budaya, dan lingkungan internasional. Kemudian dengan merujuk pada pendapat Wheelen dan Hunger (2000) bahwa lingkungan internal organisasi terdiri dari struktur, budaya, dan sumber daya, maka lingkungan internal BPK RI terdiri dari aspek-aspek yang bersifat inti, yaitu peran regulator, rencana jangka panjang, struktur organisasi, sistem tata kelola, kepemimpinan, sumber daya manusia, dan budaya organisasi, serta aspek-aspek yang bersifat penunjang inti internal, yaitu sistem informasi manajemen, sistem penjaminan mutu, penelitian dan pengembangan, pendidikan dan pelatihan, *knowledge management*, dan komunikasi.

Selanjutnya dengan mengacu pada *the Accountability Organization Maturity Model* (INTOSAI) bahwa peran dan model kematangan dari organisasi yang akuntabel harus mengalir secara selaras dari *oversight*, *insight*, dan *foresight*, maka tujuan transformasi BPK RI terdiri dari meningkatkan akuntabilitas administrasi keuangan negara, meningkatkan akuntabilitas kinerja pemerintah, meningkatkan efektifitas dan sistem dan tata kelola pemerintah, serta meningkatkan pencapaian *outcome* dan *impact* pembangunan.

Berdasarkan telaah di atas, maka peneliti menyusun faktor-faktor yang berpengaruh pada transformasi BPK RI. Faktor-faktor tersebut bersifat ‘tentatif’ dan dimaksudkan sebagai jembatan untuk merumuskan secara lebih tepat faktor-faktor yang akan dikuantifikasi pada Focus Group Discussion (FGD) berikutnya. Faktor-faktor ‘tentatif’ tersebut digambarkan dalam suatu grafis sebagai berikut.



Gambar 2. Faktor-faktor transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI
 Sumber: Diolah oleh Peneliti

Teknik pengambilan data dilakukan dengan pendekatan *expertise judgemental*, melalui 2 (dua) kali FGD.

FGD pertama tentang Lingkungan Strategis Transformasi Kapabilitas Organisasi dan Peran BPK RI diselenggarakan pada tanggal 28 April 2016 dengan peserta adalah para pejabat dari *stakeholders* eksternal dan internal BPK RI yang dipilih secara purposif. Tujuan dari FGD ini adalah untuk merumuskan kerangka analisis faktor-faktor yang memengaruhi keberhasilan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI.

Panduan pertanyaan pada FGD pertama meminta responden untuk mengkritisi faktor-faktor transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI yang ada pada Gambar 2, dan menentukan faktor-faktor yang dianggap penting dan relevan dengan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI. Berikut adalah panduan pertanyaan pada FGD pertama.

1. Apakah faktor-faktor sudah cukup jelas, lengkap dan tidak ada yang tumpang tindih? Bila ada faktor lain, mohon jelaskan.
2. Pada kelompok faktor Tujuan Utama Transformasi BPK RI, tujuan apakah yang paling penting bagi BPK RI ke depan?

3. Pada kelompok faktor Lingkungan Strategis Transformasi BPK RI, aspek apa saja yang paling berpengaruh?
4. Pada kelompok faktor eksternal, aspek apa saja yang paling memengaruhi Transformasi Kapabilitas Organisasi dan Peran BPK RI ke depan?
5. Pada kelompok faktor internal, aspek apa saja yang paling memengaruhi Transformasi Kapabilitas Organisasi dan Peran BPK RI ke depan?
6. Pada kelompok faktor penunjang, aspek apa saja yang paling memengaruhi Transformasi Kapabilitas Organisasi dan Peran BPK RI ke depan?

Hasil diskusi pada FGD pertama selanjutnya digunakan untuk menyusun kerangka analisis yang meliputi *cluster-cluster* faktor yang di dalamnya terdapat *node-node* aspek-aspek yang relevan. Kerangka analisis tersebut terpetakan dalam *cluster-cluster* dan *node-node* yang hubungan-hubungannya digambarkan dengan garis panah sesuai teknik dalam metode ANP.

FGD kedua dilaksanakan pada tanggal 24 Mei 2016 dengan peserta 8 pejabat dari eselon I, II, dan III BPK RI sebagai *subject matter*

Tabel 1. Peserta FGD Lingkungan Strategis Transformasi Kapabilitas Organisasi dan Peran BPK RI

NO	NAMA	INSTANSI	JABATAN
INTERNAL			
1	SK	BPK RI	Tortama AKN II
2	MS	BPK RI	Kepala Inspektorat Utama
3	G	BPK RI	Kepala Direktorat Litbang
4	BR	BPK RI	Kepala Direktorat PSMK
5	DSS	BPK RI	Kepala Pusdiklat
6	AS	BPK RI	Kepala Auditorat I A
7	AD	BPK RI	Tenaga Ahli Anggota VI
8	AA	BPK RI	Tenaga Ahli Ketua
EKSTERNAL			
9	PW	Bank Indonesia	Anggota Dewan Gubernur
10	Z	Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia	Wakil Ketua Fraksi PKS Anggota Komisi XI (Pakar Ekonomi)
11	DM	Universitas Indonesia	Anggota Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (Dosen FE UI)
12	SH	DPD RI	Sekjen DPD RI (Pakar Kelembagaan UI)
13	MSS	Institut Pertanian Bogor	Guru Besar IPB
14	IY	Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan	Direktur Pemeriksa dan Riset
15	S	Kementerian Keuangan	Staff Ahli Bidang Organisasi, Birokrasi dan TI
16	WG	Otoritas Jasa Keuangan	Direktur Pengembangan Organisasi
17	RDS	Kementerian Perencanaan Pembangunan Nasional / Badan Perencanaan Pembangunan Nasional	Deputi Menteri PPN/Kepala Bappenas Bidang Pemantauan, Evaluasi, dan Pengendalian Pembangunan

expert (SME) yang dipilih secara purposif. FGD kedua bertujuan untuk mengkuantifikasi faktor-faktor yang memengaruhi keberhasilan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI.

FGD tersebut untuk menentukan nilai (*scoring*) aspek-aspek yang memengaruhi transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI dengan menggunakan teknik *pairwising* dari metode ANP (FGD dengan berpanduan pada seperangkat *pairwise comparison* yang disusun menggunakan *software*

Superdecisions). Hasil FGD kedua tersebut kemudian diolah dengan menggunakan *software Superdecisions*. Selanjutnya, setiap prioritas global dalam *cluster* dianalisis secara komprehensif dan terintegrasi dengan berlandaskan hubungan-hubungan antar *node* lintas *cluster* yang terdapat dalam kerangka analisis.

Tabel 2. Peserta FGD *Pairwising* Faktor-Faktor Transformasi Kapabilitas Organisasi dan Peran BPK RI

NO	NAMA	INSTANSI	JABATAN
1	BA	Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia	Kepala Direktorat Utama Perencanaan, Evaluasi dan Pengembangan Pemeriksaan Keuangan Negara
2	BR	Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia	Kepala Direktorat PSMK
3	G	Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia	Kepala Direktorat Litbang
4	AS	Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia	Kepala Auditorat I A
5	AD	Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia	Tenaga Ahli Anggota VI
6	DS	Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia	Kepala Subdirektorat Penelitian dan Pengembangan Pemeriksaan Kinerja
7	RA	Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia	Kepala Biro Teknologi Informasi
8	RH	Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia	Kepala Bagian Teknologi Informasi

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dari hasil FGD pertama, diperoleh kerangka analisis transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI. Kerangka analisis tersebut dapat dilihat pada Gambar 3.

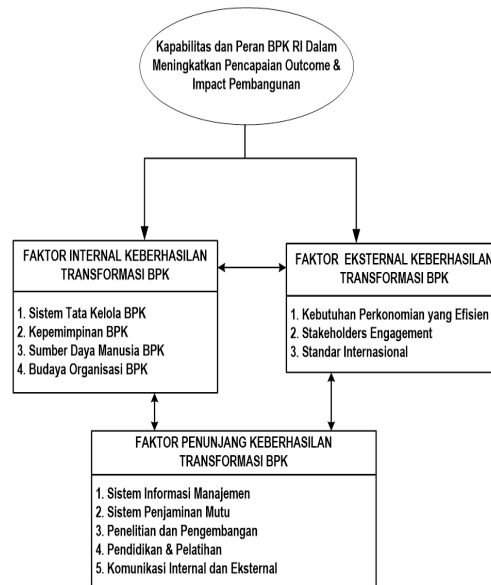
Kerangka analisis faktor-faktor yang memengaruhi transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI tersebut bila digambarkan dengan menggunakan *software superdecisions* maka gambarnya menjadi seperti pada Gambar 4.

Pada kerangka analisis faktor-faktor yang memengaruhi transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI terdapat 4 (empat) *cluster* yang terdiri dari:

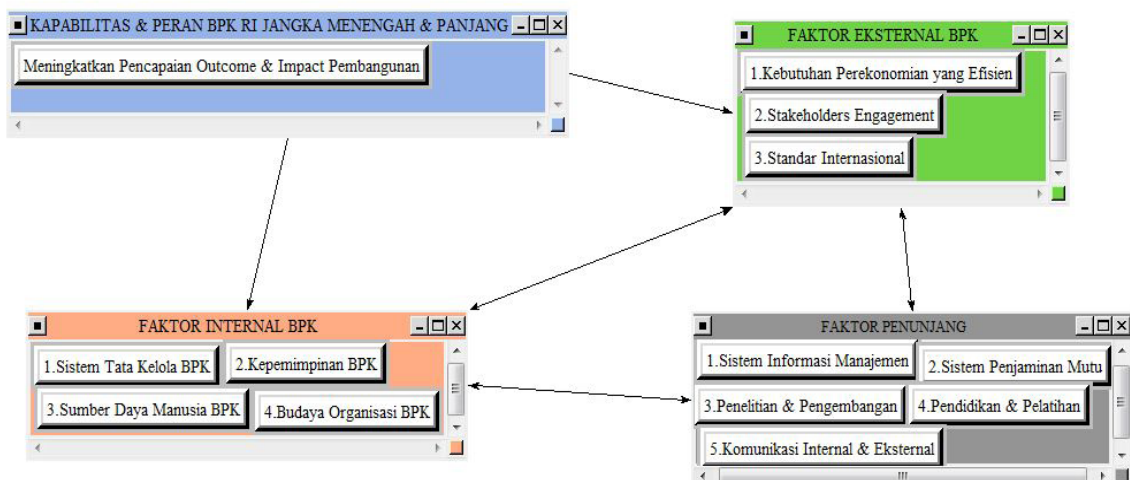
1. *Cluster* Kapabilitas dan Peran BPK RI Jangka Menengah dan Panjang yang ha nya terdiri dari 1 (satu) *node* yaitu Meningkatkan Pencapaian *Outcome & Impact* Pembangunan. Node ini dimaknai sebagai tujuan utama transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI.
2. *Cluster* Faktor Eksternal BPK RI yang terdiri dari 3 (tiga) *node* yang dimaknai sebagai

3 (tiga) aspek yang bersifat eksternal dan sangat berpengaruh terhadap keberhasilan pencapaian tujuan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI, yaitu:

- a) *Kebutuhan Perkonomian yang Efisien*, artinya terdapat kebutuhan yang sangat penting dan mendesak akan hadirnya sistem perekonomian nasional yang efisien di segala bidang. Oleh karena itu kapabilitas organisasi dan peran BPK RI dalam pengawasan, penilaian kinerja, dan pemberian rekomendasi kebijakan publik terkait pengelolaan keuangan negara sangat dibutuhkan
- b) *Stakeholders Engagement*, artinya terdapat pengakuan, penerimaan, dan dukungan secara proaktif dan optimal dari *stakeholders* eksternal terhadap keberhasilan pencapaian tujuan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI, yang didasarkan pada hubungan yang erat dan mutual antara BPK RI dengan semua *stakeholders* eksternal.
- c) *Standar Internasional*, artinya duku-



Gambar 3. Kerangka Analisis Transformasi Kapabilitas Organisasi dan Peran BPK RI



Gambar 4. Kerangka Analisis Transformasi Kapabilitas Organisasi dan Peran BPK RI dengan Menggunakan Software Superdecisions.

ngan dari lembaga-lembaga pemeriksa mancanegara dan berbagai organisasi asosiasi lembaga pemeriksa regional dan internasional terhadap keberhasilan pencapaian tujuan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI yang didasarkan pada hubungan kerjasama yang erat dan mutual antara BPK RI dengan berbagai lemb-

ga pemeriksa dan organisasi asosiasi tersebut, terutama dalam hal berbagi pengetahuan, pengalaman, pengembangan dan implementasi *international standards of supreme audit institutions* (ISSAI).

3. *Cluster* Faktor Internal BPK RI yang terdiri dari 4 (empat) *node* yang dimaknai sebagai

4 (empat) aspek yang bersifat internal dan sangat berpengaruh terhadap keberhasilan pencapaian tujuan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI, yaitu:

- a) Sistem Tata Kelola BPK RI, artinya terdapat kebutuhan akan perbaikan sistem tata kelola yang lebih efektif menjamin terlaksananya prinsip-prinsip tata kelola yang baik, diantaranya prinsip keadilan (*fairness*), transparansi (*transparency*), akuntabilitas (*accountability*), pertanggungjawaban (*responsibility*), dan independensi (*independency*);
- b) Kepemimpinan BPK RI, artinya terdapat kebutuhan akan peningkatan fungsi dan peran kepemimpinan pada organisasi BPK RI yang lebih berkarakter pembangun visi (*visioner*), pemikir sistem (*system thinker*), agen perubahan (*change agent*), inovator dan pengambil risiko (*risk taker*), serta pembimbing dan pelatih (*mentor and coach*);
- c) Sumber Daya Manusia BPK RI, artinya terdapat kebutuhan akan sumber daya manusia pada organisasi BPK RI yang memiliki kompetensi *hard* dan *soft* pada level strategis, taktikal dan operasional, didukung oleh program *talent pool* dan pengalaman SDM di dalam berbagai kegiatan internasional. Hal ini bertujuan agar SDM tersebut dapat memberikan pengaruh pada perbaikan tata kelola organisasi, pengembangan sistem pengelolaan pengetahuan dan praktik terbaik untuk pengembangan kelembagaan BPK RI;
- d) Budaya Organisasi BPK RI, artinya terdapat kebutuhan akan penguatan dan pengayaan budaya organisasi pada organisasi BPK RI yang lebih menum-

buhkan nilai-nilai yang diperlukan dalam menjaga kredibilitas dan tercapainya visi BPK RI.

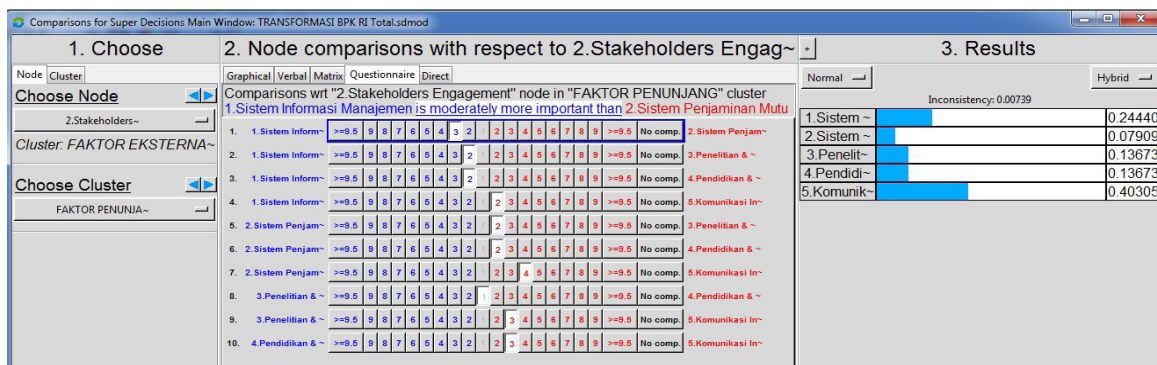
4. *Cluster* Faktor Penunjang BPK RI yang terdiri dari 5 (lima) *node* yang dimaknai sebagai 5 (lima) aspek yang bersifat penunjang dan sangat berpengaruh terhadap keberhasilan pencapaian tujuan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI, yaitu:

- a) Sistem Informasi Manajemen, artinya adanya sistem informasi yang terpadu (*integrated*) untuk menyajikan informasi dan tata kelola yang baik guna mendukung fungsi operasi, manajemen, dan pengambilan keputusan yang efektif dalam organisasi. Peningkatan peran BPK RI dengan peningkatan kualitas dan manfaat hasil pemeriksaan serta peningkatan mutu kelembagaan BPK RI modern yang memanfaatkan sistem dan teknologi informasi, serta penyempurnaan proses bisnis dan tata kelola organisasi BPK RI dengan penggunaan sistem dan teknologi informasi. Penguatan dan pemutakhiran perangkat lunak seperti kebijakan, standar dan pedoman dalam pelaksanaan kewenangan BPK RI, terutama terkait pemanfaatan teknologi informasi. Dan peningkatan peran teknologi informasi sebagai *driver* dalam pelaksanaan operasional organisasi dan peningkatan pemanfaatan *e-audit*.
- b) Sistem Penjaminan Mutu, artinya terdapat kebutuhan perbaikan sistem penjaminan mutu yang lebih efektif meningkatkan fungsi dan peran kelembagaan, dan menjamin nilai-nilai integritas, independen-

- si, dan profesionalisme terimplementasi. Sistem penjaminan mutu yang baik akan menciptakan hasil pemeriksaan BPK yang berkualitas sehingga dapat dimanfaatkan oleh pemangku kepentingan, untuk mengambil keputusan dalam rangka pengelolaan keuangan negara untuk mencapai tujuan negara.
- c) Penelitian dan Pengembangan, artinya terdapat kebutuhan peningkatan kapabilitas organisasi dan hasil dari penelitian dan pengembangan yang meliputi rencana strategis dan manajemen kinerja, hasil evaluasi dan pelaporan hasil pemeriksaan, hasil penelitian dan pengembangan pemeriksaan, organisasi, dan tata laksana, serta berbagai hasil penelitian dan pengembangan dalam rangka mendukung upaya pencapaian visi dan misi BPK RI.
- d) Pendidikan dan Pelatihan, artinya terdapat kebutuhan peningkatan upaya pengembangan sumber daya manusia BPK RI dari sisi pengetahuan (*knowledge*), keterampilan (*skill*), dan perilaku (*attitude*) yang berguna untuk meningkatkan kapabilitas organisasi BPK RI untuk mencapai visi dan misi BPK RI.
- e) Komunikasi Internal dan Eksternal, artinya terdapat kebutuhan peningkatan kapabilitas organisasi, fungsi dan peran komunikasi dalam upaya meningkatkan pemahaman dan dukungan dari *stakeholders* internal dan eksternal terhadap BPK RI dalam rangka pencapaian visi dan misi BPK RI.
- Kerangka analisis tersebut kemudian dioperasionalkan dalam suatu instrumen *Pairwising* (daftar pertanyaan berbentuk



Gambar 5. Contoh Pairwising Comparison Cluster Faktor Eksternal – Node Stakeholders Engagement terhadap Cluster Faktor Internal



Gambar 6. Contoh Pairwising Comparison Cluster Faktor Eksternal – Node Stakeholders Engagement terhadap Cluster Faktor Penunjang

pairwise comparison). Dimana kesepakatan jawaban peserta FGD atas pertanyaan *pairwise* berupa skor 1 (paling rendah tingkat kepentingannya) sampai 9 (paling tinggi tingkat kepentingannya). Hasil perhitungan skor langsung diberikan oleh *software* berupa angka dengan skala rasio. Contoh beberapa *pairwising comparison* dan perhitungan skor dapat dilihat pada Gambar 5 dan Gambar 6.

Secara keseluruhan sintesis hasil olah data menggunakan *software superdecisions* tergambar pada Gambar 7.

Sintesa hasil olah data menunjukkan beberapa faktor pada setiap *cluster* memiliki skor yang signifikan lebih tinggi dari faktor lainnya. Hal ini menunjukkan bahwa faktor-faktor tersebut memiliki pengaruh yang relatif signifikan terhadap transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI. Sementara faktor-faktor yang memiliki nilai di bawah faktor-faktor tersebut memiliki pengaruh yang relatif kurang signifikan terhadap transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI. Berikut intepretasi atas sintesa di atas dengan hanya memfokuskan intepretasi pada faktor-faktor yang memiliki pengaruh relatif signifikan saja.

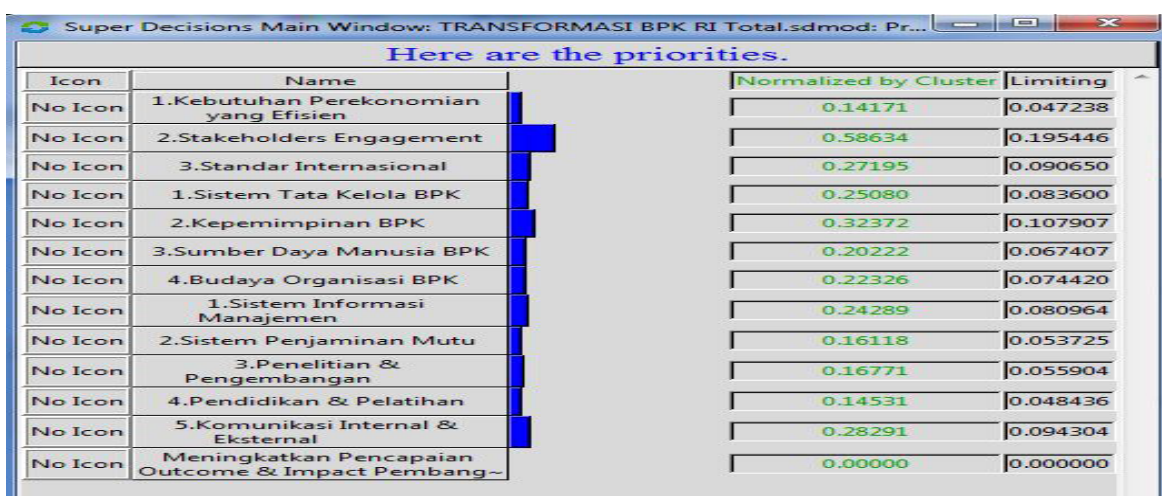
Cluster Faktor Eksternal

Berdasarkan penilaian narasumber ahli yang

kemudian diolah dengan menggunakan *software superdecisions*, menghasilkan sintesa hasil untuk setiap aspek faktor eksternal. Sintesa hasil tersebut dapat dilihat pada Grafik 1.

Hasil pada Grafik 1 menunjukkan bahwa aspek yang paling berpengaruh terhadap keberhasilan pencapaian tujuan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI berturut-turut adalah: *Stakeholders Engagement* (0.58634), Standar Internasional (0.27195), dan Kebutuhan Perekonomian yang Efisien (0.14171). Hal ini berarti bahwa kepedulian dan dukungan dari *stakeholders* terhadap BPK RI saat ini dan masa datang sangatlah dibutuhkan. Meski demikian, aspek standar internasional dan aspek kebutuhan perekonomian yang efisien tetap dibutuhkan untuk semakin mengokohkan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI yang bisa diterima dan didukung oleh seluruh *stakeholders* eksternal maupun internal.

Visi BPK RI saat ini selaras dengan tujuan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI, yaitu agar BPK RI ke depan mampu berperan dalam meningkatkan pencapaian *outcome* dan *impact* pembangunan nasional. BPK RI ke depan diharapkan mampu menghubungkan fungsi dan peran antar lembaga negara melalui hasil pemeriksaannya.



Gambar 7. Sintesis Faktor-Faktor yang Memengaruhi Transformasi Kapabilitas Organisasi dan Peran BPK RI (Hasil olah Data *Software Superdecisions*)



Grafik 1. Pengaruh Faktor Eksternal

Posisi BPK RI yang strategis ini diharapkan dipahami dan menginspirasi para pejabat BPK RI sendiri, serta mampu diolah dan dijadikan isu strategis secara politik, ekonomi, sosial dan budaya, untuk memaksimalkan kepedulian dan dukungan *stakeholders* eksternal terhadap BPK RI.

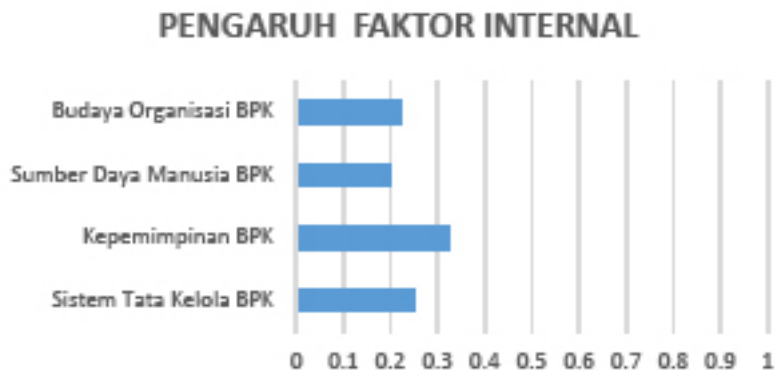
Peran *oversight* BPK RI diharapkan segera akan menjadi peran yang semakin matang, mapan, dan stabil keandalannya dan peran *insight* BPK RI segera akan menjadi peran yang semakin dikuasai, dijalankan dan menjadi *core function* kelembagaan BPK RI. Dalam menjalankan peran *oversight* BPK RI, yaitu memberikan pendapat mengenai program-program, kebijakan, dan operasi yang kinerjanya baik, menyarankan praktik terbaik untuk dijadikan acuan, menyarankan upaya lembaga dalam meningkatkan hubungan lintas sektor pemerintah serta meningkatkan kesesuaian pemerintah dan mitra non-pemerintah untuk mencapai hasil penting bagi negara dan masyarakat, tentulah sangat membutuhkan kapabilitas organisasi yang memadai dalam formulasi dan evaluasi kebijakan level *tactical-strategic*. Terlebih dalam melaksanakan peran *foresight* BPK, yaitu memberikan tinjauan masa depan dengan menyorot implikasi jangka panjang dari keputusan/kebijakan pemerintah saat ini dan mengidentifikasi tren kunci dan tantangan yang dihadapi negara dan masyarakat sebelum hal tersebut muncul menjadi krisis, tentu juga

membutuhkan kapabilitas organisasi yang memadai dalam ekonomi makro serta formulasi dan evaluasi kebijakan yang bersifat *strategic*. Fungsi *foresight* pemberian pendapat BPK RI terkait dengan pemilihan kebijakan publik (*setting policy*) dalam program-program pembangunan membutuhkan pula strategi *stakeholders engagement* agar pemberian pendapat BPK RI tersebut dipahami, diyakini, dan dimanfaatkan secara maksimal oleh pemerintah dan *stakeholders* lainnya.

Cluster Faktor Internal

Berdasarkan penilaian narasumber ahli yang kemudian diolah dengan menggunakan *software superdecisions*, menghasilkan sintesa atas setiap aspek cluster faktor internal sebagaimana tercermin pada grafik 2.

Hasil pada Grafik 2 menunjukkan bahwa aspek internal yang paling berpengaruh terhadap keberhasilan pencapaian tujuan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI berturut-turut adalah: Kepemimpinan (0.32372), Sistem Tata Kelola (0.2508), Budaya Organisasi (0.22326), dan Sumber Daya Manusia (0.20222). Berdasarkan hasil skoring tersebut dapat dimaknai bahwa keempat aspek tersebut, terutama Kepemimpinan dan Sistem Tata Kelola, saat ini dan masa mendatang sangatlah dibutuhkan untuk memimpin dan mengelola transformasi



Grafik 2. Pengaruh Faktor Internal

kapabilitas organisasi dan peran BPK RI sehingga *implementable* dan bisa diterima dan didukung oleh seluruh *stakeholders* eksternal maupun internal.

Para pimpinan BPK RI harus memiliki pemikiran dan sikap yang sesuai dengan visi BPK RI yaitu "menjadi pendorong pengelolaan keuangan negara untuk mencapai tujuan negara melalui pemeriksaan yang berkualitas dan bermanfaat". Untuk memimpin transformasi, kepemimpinan BPK RI saat ini dan ke depan, dari mulai pengambil keputusan strategis sampai dengan pengambil keputusan operasional, membutuhkan karakter pembangun visi (*visioner*), pemikir sistem (*system thinker*), agen perubahan (*change agent*), inovator dan pengambil risiko (*risk taker*), serta pembimbing dan pelatih (*mentor and coach*). Para pimpinan BPK RI diharapkan mampu memainkan dengan baik posisi BPK RI yang strategis secara politik, ekonomi dan sosial budaya, untuk memaksimalkan kepedulian dan dukungan *stakeholders* eksternal terhadap BPK RI. Secara internal, para pimpinan BPK RI juga diharapkan mampu memimpin dan menggerakkan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI secara konsisten.

Pada tataran *insight* dan *foresight*, para pimpinan BPK RI diharapkan memiliki kapabilitas organisasi kepemimpinan yang memadai dalam mengantisipasi dan mengelola pengaruh eksternal yang dinamis. Pada waktu

yang bersamaan, secara internal para pimpinan BPK RI diharapkan memiliki kapabilitas organisasi kepemimpinan yang *fit* dengan tuntutan kebutuhan dinamika perkembangan sistem tata kelola, budaya organisasi, dan sumberdaya manusia BPK RI. Saat ini para pimpinan BPK RI diharapkan mampu meningkatkan kepedulian dan dukungan *stakeholders* eksternal agar seluruh produk BPK RI benar-benar dipahami, diterima, dan dimanfaatkan maksimal oleh semua *stakeholders* penerima manfaat.

Seluruh pimpinan BPK RI diharapkan memahami bahwa kapabilitas organisasi mencirikan eksistensi dan kemampuan organisasi mencapai tujuan yang ditetapkan secara efisien, efektif, dan akuntabel. Kapabilitas organisasi merupakan indikasi bahwa di dalam organisasi terdapat kompetensi inti yang layak dikembangkan sebagai sumber kekuatan (*power*) dan keunggulan daya saing berkelanjutan. Kapabilitas organisasi juga membuktikan kemampuan organisasi dalam melakukan adaptasi terhadap perubahan lingkungan internal dan eksternal, serta melakukan transformasi peran organisasi itu sendiri.

Tata kelola yang baik dan bersih menjadi rumusan universal karena dipercaya dapat mewujudkan suatu negara yang berorientasi pada pelayanan publik yang mensejahterakan masyarakat. Pada dasarnya ada kesenjangan

antara posisi masyarakat dengan pemerintah, karena pemerintah memiliki sumber daya dan kewenangan yang tidak dimiliki oleh masyarakat. Pada kondisi kesenjangan posisi tersebut maka lembaga Negara BPK RI mampu berperan sebagai wahana penyeimbang posisi masyarakat ketika berhadapan dengan pemerintah, melalui tiga fungsi BPK RI sebagai berikut.

1. Fungsi operatif merupakan fungsi pemeriksaan, pengawasan, dan penyelidikan atas penguasaan, pengurusan dan pengelolaan kekayaan Negara.
2. Fungsi yudikatif yaitu kewenangan menuntut perbendaharaan dan tuntutan ganti rugi terhadap bendaharawan dan pegawai negeri bukan bendahara yang karena perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajibannya sehingga merugikan keuangan negara.
3. Fungsi rekomendatif yaitu memberikan pertimbangan kepada pemerintah mengenai pengurusan dan pengelolaan keuangan negara.

Sistem Tata Kelola BPK RI saat ini sudah baik dan terbukti mampu membawa BPK RI mencapai kinerja yang diharapkan saat ini. Pada masa mendatang sangatlah dibutuhkan Sistem Tata Kelola yang sesuai dan selaras dengan jalannya transformasi BPK RI untuk mencapai tujuan yang ditetapkan secara efisien, efektif, dan akuntabel. Sistem Tata Kelola BPK RI memberi ruang bagi pengembangan organisasi dalam melakukan adaptasi terhadap perubahan lingkungan internal dan eksternal. Sistem Tata Kelola BPK RI ke depan akan diperkuat dari sisi struktur dan infrastruktur tata kelola, proses tata kelola, serta *outcome* tata kelola.

1. Penilaian struktur dan infrastruktur tata kelola bertujuan untuk menilai kecukupan struktur dan infrastruktur tata kelola agar

proses pelaksanaan prinsip *good governance* menghasilkan *outcome* yang sesuai dengan harapan *stakeholders*. Yang termasuk dalam struktur tata kelola adalah Majelis Kehormatan Kode Etik BPK RI, Anggota BPK RI, dan satuan kerja pada BPK RI. Adapun yang termasuk infrastruktur tata kelola antara lain adalah kebijakan dan prosedur, sistem informasi manajemen serta tugas pokok dan fungsi (tupoksi) masing-masing struktur organisasi.

2. Penilaian proses tata kelola bertujuan untuk menilai efektifitas proses pelaksanaan prinsip *good governance* yang didukung oleh kecukupan struktur dan infrastruktur tata kelola sehingga menghasilkan *outcome* yang sesuai dengan harapan *stakeholders*.
3. Penilaian *outcome* tata kelola bertujuan untuk menilai kualitas *outcome* yang memenuhi harapan *stakeholders*. Yang termasuk dalam *outcome* mencakup aspek kualitatif dan aspek kuantitatif, antara lain yaitu:
 - a) kecukupan transparansi laporan;
 - b) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan;
 - c) objektivitas dalam melakukan pemeriksaan internal;
 - d) kinerja organisasi

Cluster Faktor Penunjang

Berdasarkan penilaian narasumber ahli yang kemudian diolah dengan menggunakan *software superdecisions*, menghasilkan sintesa hasil untuk setiap aspek cluster faktor penunjang sebagaimana tercermin pada grafik 3.



Grafik 3. Pengaruh Faktor Penunjang

Hasil di atas menunjukkan bahwa aspek penunjang yang paling berpengaruh terhadap keberhasilan pencapaian tujuan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI berturut-turut adalah: Komunikasi Internal dan Eksternal (0.28291), Sistem Informasi Manajemen (0.24289), Penelitian dan Pengembangan (0.16771), Sistem Manajemen Mutu (0.16118), dan Pendidikan dan Pelatihan (0.14531). Sehingga dapat dimaknai bahwa kelima aspek tersebut, terutama Komunikasi Internal dan Eksternal dan Sistem Informasi Manajemen, saat ini dan masa mendatang sangatlah dibutuhkan untuk transformasi BPK RI.

BPK RI perlu meyakinkan *stakeholders* eksternal BPK tentang tujuan BPK RI dan pentingnya transformasi BPK bagi negara secara umum dan *stakeholder* secara khusus. Hal ini penting agar mereka memahami perubahan atau tindakan yang diperlukan dan bersedia untuk mendukung transformasi BPK RI. Tujuan BPK RI berkomunikasi dan *engage stakeholders* eksternal adalah sebagai berikut.

1. Mendapat dukungan dan komitmen yang penuh dari seluruh *stakeholders*
2. Membangun komunikasi dengan seluruh *stakeholders* untuk memperoleh masukan berdasarkan masalah-masalah yang penting bagi *stakeholders* terkait hubungannya dengan BPK RI, dan meningkatkan kepuasan eksternal terhadap BPK RI.

3. Membuat media dan masyarakat umum bersedia berbagi pengetahuan dan manfaat transformasi BPK RI untuk tujuan bernegara.

Saat ini pengkomunikasian segala hal yang benar tentang BPK RI masih belum maksimal karena masih menggunakan bahasa dan pesan yang tidak mudah dipahami sehingga belum mampu merebut hati khalayak. Selain itu pemilihan media komunikasi oleh BPK belum mampu secara efektif menyasar pada target yang diharapkan.

Pada sisi komunikasi internal, maka para pimpinan pada tiap level harus mempunyai kemampuan berkomunikasi dengan pesan yang memiliki daya persuasif. Kepercayaan pada komunikasi yang dilakukan oleh pimpinan ditentukan oleh keahlian pimpinan dalam bidang tugas pekerjaannya dan dapat tidaknya pimpinan dipercaya. Pada akhirnya melalui komunikasi yang terencana dan terimplementasi dengan baik akan dihasilkan pemahaman dan dukungan dari *stakeholders* internal dan eksternal terhadap transformasi BPK RI.

Sistem informasi terpadu menyajikan informasi yang sangat berguna untuk mendukung fungsi operasi, manajemen, dan pengambilan keputusan yang efektif dalam organisasi. Teknologi informasi digunakan untuk meningkatkan kualitas dan manfaat hasil pemeriksaan serta peningkatan mutu kelembagaan BPK RI, penyempurnaan

proses bisnis dan tata kelola organisasi BPK RI, pemutakhiran perangkat lunak seperti kebijakan, standar dan pedoman dalam pelaksanaan kewenangan BPK RI, serta peningkatan peran teknologi informasi sebagai *driver* dalam pelaksanaan operasional organisasi dan peningkatan pemanfaatan *e-audit*.

Tujuan pengembangan manajemen sistem informasi adalah memastikan bahwa investasi dalam teknologi informasi memberikan nilai tambah bagi organisasi, memaksimalkan potensi sumber daya yang ada, dan menghindari tumpang tindih alokasi waktu, biaya dan sumber daya manusia. Manajemen sistem informasi yang handal saat ini sangat signifikan memberikan kontribusi dan peranan penting pada keberhasilan strategi organisasi.

Selain itu dibutuhkan pula teknologi informasi yang dapat memastikan integrasi informasi, ketepatan waktu pengambilan keputusan, menyediakan laporan untuk keperluan pimpinan, dan mengotomatiskan penangkapan data. Tata kelola sistem informasi manajemen yang dikembangkan diharapkan akan memperhatikan dua hal yaitu nilai tambah teknologi informasi bagi organisasi dan mitigasi risiko.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI sesuai visi dan misi baru BPK RI akan terwujud bila didukung oleh lingkungan strategiknya. Beberapa hal yang perlu diperhatikan sesuai hasil penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Terdapat 3 faktor yang sangat memengaruhi keberhasilan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI, yaitu faktor eksternal, internal, dan penunjang.

Aspek-aspek yang paling berpengaruh terhadap keberhasilan pencapaian tujuan transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI pada faktor eksternal adalah *Stakeholders Engagement*, faktor internal adalah Kepemimpinan dan Sistem Tata Kelola, dan faktor penunjang adalah Komunikasi Internal dan Eksternal dan Sistem Informasi Manajemen.

2. Secara simultan faktor eksternal dan internal memberikan dorongan kepada BPK RI untuk mampu mengidentifikasi kebutuhan Negara (Pemerintah dan Masyarakat) menghadapi tantangan global di masa mendatang. Hal ini berimplikasi pada kualitas analisis Faktor Internal, dimana Kepemimpinan dan Tata Kelola menjadi *primary driven* bagi BPK RI menghadapi dinamika kondisi masa depan. Dengan visi yang lebih berorientasi pada faktor luar (*outward looking*), maka BPK RI pada posisi ini perlu memperkuat keterikatan dengan pemangku kepentingan, melalui berbagai kegiatan komunikasi yang terstruktur dan penjangkauan harapan publik yang terukur. Oleh karena itu, faktor keterikatan dengan pemangku kepentingan menjadi titik tolak utama (*milestone*) dari upaya membangun *roadmap* transformasi BPK RI ke masa depan.

Penguatan peran *oversight*, serta peningkatan peran *insight* dan *foresight* memiliki implikasi krusial pada tata kelola internal dan fungsi peningkatan kapabilitas organisasi BPK RI, dimana transformasi ke masa depan perlu didukung penuh dengan kekuatan kapabilitas organisasi internal. Pada tahapan ini, keterkaitan visi dan tata kelola internal BPK RI dengan kondisi dan dinamika perekonomian masa depan menjadi krusial. Kebutuhan pemerintah menyediakan layanan publik yang berkualitas dan menjangkau seluruh warga akan berhadapan dengan tantangan *fiscal gap* yang semakin melebar. Dengan demikian, Pemerintah perlu meningkatkan

upaya efisiensi anggaran dan mengoptimalkan sumber daya produktifnya. Hal ini menuntut BPK RI meningkatkan kepekaannya terhadap kebutuhan *stakeholders*, yaitu memperkuat keterikatan dengan pemangku kepentingan. Secara operasional, BPK RI perlu mengoptimalkan pemilihan topik pemeriksaan yang benar-benar bersifat strategis, urgensi tinggi, memiliki *leverage* tinggi serta memberikan nilai dan manfaat kepada Pemerintah dan Masyarakat. Oleh karena itu, pengembangan *roadmap* transformasi BPK RI tidak dapat terpisahkan dari analisis keterkaitan antar faktor eksternal dan internal.

Saran

Beberapa saran dari peneliti berdasarkan hasil penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Transformasi merupakan suatu proses yang berkelanjutan (*sustainable*) mengikuti dinamika kondisi saat ini dan masa depan, sehingga perlu dibuat sistem manajemen transformasi yang sesuai dengan lingkungan organisasi dan rancangan pengembangan organisasi yang *fit* dengan kondisi organisasi BPK RI pada masa yang akan datang.
2. Ke depan BPK RI perlu menyiapkan strategi mitigasi risiko yang adaptif menghadapi dinamika perubahan global, dinamika peran Pemerintah dan kemajuan teknologi informasi. Oleh karena itu tata kelola BPK RI perlu didorong untuk memberikan fondasi yang kokoh bagi transformasi BPK ke masa depan, yaitu dengan memperkuat kapasitas adaptif organisasinya serta memperkuat kualitas SDM dan praktek pengendalian internalnya dengan fokus memberikan nilai dan manfaat pada pemangku kepentingan secara berkelanjutan.
3. Berdasarkan hasil penelitian ini diketahui bahwa hal paling penting dan mendesak

adalah kebutuhan akan kepedulian dan dukungan dari *stakeholders* eksternal terhadap BPK RI sehingga perlu segera disusun strategi, perencanaan, dan program komunikasi yang mampu secara efektif meningkatkan kepedulian dan dukungan *stakeholders* eksternal terhadap BPK RI.

DAFTAR PUSTAKA

- Alwi, H. (2007). *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Jakarta: Balai Pustaka.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2015). *Rencana Strategis 2016-2020*.
- Baimyrzaeva, M., & Kose, H. O. (2014). The Role of Supreme Audit Institutions In Improving Citizen Participation in Governance. *International Public Management Review*, 15(2).
- Cabarcos, M., Angeles L., Monteiro, S. G. Oliveira., & Rodriguez, P. V. (2015). Organizational Capabilities and Profitability: The Mediating Role of Business Strategy. Spain – Portugal. *SAGE Journals*. Open October-December 2015: 1-13.
- Daszko, M. & Sheinberg, S. (2005). *Survival is Optional: Only Leaders with New Knowledge can Lead the Transformation*. Theory of Transformation FINAL to SHORT article April 2005.
- Hitt, M. A., Ireland R. D, & Hoskisson, R. E. (1997). *Manajemen Strategis: Menyongsong Era Persaingan Bebas dan Globalisasi (terjemahan Armand Hedyanto)*. Jakarta: PT. Penerbit Erlangga.
- INTOSAI. (2007). *Building Capacity in Supreme Audit Institutions: A Guide*.

-
- UK National Audit Office*. Edition 1 was published in November 2007.
- Kasali, R. (2006). *Change*. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama.
- Kotter, J. P. (1996). *Leading Change*. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama.
- Kusumasari, B. (2014). *Manajemen Bencana dan Kapabilitas Pemerintah Lokal*. Yogyakarta: Gava Media.
- Roghe, F., Toma, A., Kilmann, J., Dicke, R., & Strack, R. (2012). *Organization of the Future – Designed to Win: Organizational Capabilities Matter*. The Boston Consulting Group.
- Rothwell, W. J., Stavros, J. M., & Sullivan, R. R. (2015). *Practicing Organization Development: Leading Transformation and Change. Fourth Edition*. New Jersey: John Wiley and Son Inc.
- Saaty, T. L. (2001). *Decision Making with Dependence and Feedback: The Analytic Network Process*. Pittsburgh: PA: RWS Publications.
- Sampurno. (2011). *Manajemen Strategik, Menciptakan Keunggulan Bersaing yang Berkelanjutan*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Susanto, I. (2016). *Strategy-Led Transformation: Kombinasi Pengetahuan Praktis dan Praktik Terbaik untuk Keberhasilan Transformasi*. Jakarta: PT. Elex Media Komputindo.
- Wheelen T. L., & David H. J. (2000). *Strategic Management and Business Policy, Fourth Edition*. New York: Addison Wesley Publishing Company.
- Zeid, A. (2014). *Business Transformation: A Roadmap for Maximizing Organizational Insights*. New Jersey: John Wiley and Son Inc.

Halaman ini sengaja dikosongkan



Mahpiansyah

Inspektorat Pemerintah Provinsi Jambi
Jl. Letjen M.T.Haryono No.2 Telanai Pura Jambi.
mahpiansyah@gmail.com



DAMPAK TINDAK LANJUT DAN UKURAN AUDIT TERHADAP KUALITAS AUDIT

THE EFFECT OF AUDIT FOLLOW-UP AND SIZES ON THE AUDIT QUALITY

ABSTRAK/ABSTRACT

Penelitian ini mengukur pengaruh ukuran audit dan tindak lanjut hasil audit terhadap kualitas audit di Indonesia. Pemerintah Indonesia memiliki dua institusi audit: eksternal dan internal audit. Tindak lanjut audit adalah perkembangan pelaksanaan rekomendasi audit dari audit eksternal untuk memperbaiki laporan keuangan auditee. Penelitian ini menganalisa data 33 provinsi dari tahun 2009 sampai dengan tahun 2013 dari Ikhtisar Laporan Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (ILHP BPK) dan Daerah Dalam Angka Badan Pusat Statistik (DDA BPS) menggunakan OLS dan TSLS. Penelitian ini menemukan bahwa jumlah tindak lanjut hasil pemeriksaan dan ukuran audit berpengaruh signifikan terhadap temuan audit walaupun ukuran audit yang didasarkan pada jumlah internal auditor, jumlah unit subyek audit dan jumlah pegawai provinsi hanya berpengaruh signifikan terhadap jumlah temuan audit. Hal ini menunjukkan bahwa jumlah tindak lanjut audit secara keseluruhan mempengaruhi temuan audit tanpa terganggu dengan nominal tindak lanjut audit. Belum ada penelitian sebelumnya yang mengukur pengaruh dari tindak lanjut audit terhadap kualitas audit. Penelitian ini menambahkan pertanyaan penting mengenai hubungan antara ukuran audit dan efektivitas tindak lanjut audit pada kualitas audit di institusi pemerintah khususnya pemerintah daerah.

This study examined the effect of audit size and the audit follow up on the audit quality in Indonesia. Indonesian government has two audit institutions: external and internal audit. The audit follow up is the progress of implementing audit recommendation from the external audit to correct the audit subject's financial report. This study analyzed data of 33 provinces from 2009 to 2013 from Badan Pemeriksa Keuangan's Audit Report Summary (ILHP BPK) and Local in Figures from Badan Pusat Statistik (DDA BPS) using Ordinary Least Square and Two Stage Least Square. This study found that the number of audit follow up and audit size are statistically significant to influence the audit findings although the internal audit sizes based on the auditor's number, the number of subject unit and the number of provincial employees are statistically significant only to the number of audit findings. It implies that the number of audit follow up affects the audit findings as a whole without being disturbed by the nominal amount of audit follow up. There are no previous studies which measure the effect of audit follow up on audit quality. This study added the important question on the relationship between audit sizes and the effectiveness of audit follow up on audit quality in government institutions especially in local governments.

KATA KUNCI:

Audit internal, audit eksternal, kualitas audit, tindak lanjut audit, ukuran audit.

KEYWORDS:

Internal audit, eksternal audit, audit quality, audit follow up, audit size

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: September 2016

Dinyatakan dapat dimuat : Desember 2016

INTRODUCTION

Studies about audit quality have been conducted from various perspectives. Most of these studies used audit activities in private institutions such as a private company. Private institutions generally hire an audit firm to audit their own institutions. The company is free to choose any audit firms and pays fee to it. A Common proxy for audit quality in private institutions is the discretionary accruals that detect inefficient expenses of an audited financial report (Cahan & Sun, 2015; Carey & Simnett, 2006; Wang & Huan, 2015). Most of the studies define audit quality by comparing the difference between actual audit activities and the auditing standards (Ball et al, 2015; Rahmina & Agus, 2014; DeAngelo, 1981).

The current study directly measures audit quality in the government using the audit findings themselves. The audit findings have similar characteristics to the discretionary accrual in previous studies but audit findings are not limited only to the amount. The other popular proxy for audit quality is the joint probability to find and report audit findings (DeAngelo, 1981). This joint probability was used in a study of audit quality in Indonesia conducted by Rahmina & Agus (2014) using private institutional data. Furthermore, the study on the audit quality in Indonesia is still limited specifically in private institution audit. This study fills the limitation by focusing on local government audit in Indonesia.

There are two national audit institutions in Indonesia, an external and an internal audit institution. The external audit institution BPK is the supreme audit institution. The internal audit institutions are the inspectorate in local governments and the general inspectorate (Inspektorat Jenderal/Itjend) in ministries. These internal auditors are supervised by the State Development Audit Agency (Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan/

BPKP) which guides the regulation of internal audits. The BPKP acts as an audit advisor for government units. Internal auditors should have an auditor's license from the BPKP which imposes by several requirements: audit trainings and auditors must pass an examination to earn an audit license.

According to the internal audit procedures at inspectorate of local governments, inspectorate reports every audit result to the audit subjects of its local government and inspectorate always provides recommendation to the audit subjects so that every audit findings may be solved. The same procedures also applied at the BPK as the external audit. BPK generally make recommendations based on the audit findings to resolve the audit subject's financial problems. The audit subject then will take action on the recommendation given by the internal audit and external audit.

The internal audit had an important role in audit recommendation implementation. The internal audit perform audit follow up to monitor and supervised the implementation of audit recommendation and to ensure that audit subjects' actions have been implemented effectively or that audit subjects' management has accepted the risk of not taking action. The internal audit reports the audit follow up to the BPK and BPK will check whether the recommendations had been implemented correctly. Therefore internal audit capacity should also be important to be take care of.

According to DeAngelo (1981), perceived audit quality depended on auditor size which was represented by the number of audit subjects and the specialization of the audit subjects. The specialization of the audit subject becomes a consideration in an audit process. The public officers who were not auditors are included in the audit team composition because of the specializations necessity. As the result, the number of auditors was not constant because of structural changes in internal audit institutions.

Lowensohn, et.al. (2007) suggested that there was a relationship between government specialization audit firms and audit quality but there was no association between audit specialization and audit fee. Since there was no exact education requirement in the specializations, public officers who passed the auditor exams and were nominated by an inspectorate chief could become an auditor. As the result, many auditors have different education backgrounds and specializations in the internal audit. Specialization in auditor institutions becomes necessary because the audit subject have a specific job task which is required to be audited by specialized auditors. An inspectorate thus needs to form an audit team for every unit audit.

Taking everything into consideration, the audit size and follow up are the important variables for the audit quality although there is a relationship uncertainty between both the audit size and the audit follow up. The objective of this study is to determine the relationship between audit size and audit follow up in affecting external audit findings directly and indirectly through the implementation of audit recommendation using archival data. Although Cahan & Sun (2015) conducted an audit quality study using archival data, no previous study measured the effect of audit size indirectly to external audit quality using archival data.

There are two research questions which integrate each other: the effect of audit size and the effect of audit follow up. This study examines the assumption of direct effect of audit size and audit follow up along with indirect effect of the audit size through the audit follow up on the audit quality. Based on DeAngelo's (1981) who doubt that the audit quality was independent of auditor size (audit firm size), this study presumes the audit size have an effect on the audit quality directly and indirectly. According to the audit procedures in Indonesia, there is an effect of audit size to audit follow up, and then audit follow up affects the audit quality.

However, the audit size can also directly affects the audit quality. This study limits the scope of research to audit follow up, not the internal audit report. It because audit follow up relates to both internal and external audit, while the internal audit report related only to the internal audit.

THEORETICAL FRAMEWORK

Audit Quality

There are several definitions of audit quality in previous studies. Each study has a distinct definition of audit quality and exhibits specific proxies of audit quality. Maroun (2014) described the audit quality as auditing standard in audit quality control which was explicitly defined as leadership responsibilities for quality, human resources performance and quality control monitoring/client relationship acceptance and continuance. Ball et al. (2015) defined audit quality as the differences and adjustments in the process of implementing International Financial Reporting Standards (IFRS). DeAngelo (1981) characterized the audit output as the independent verification of financial reports associated with quality dimensions. She also defined auditor quality as the joint probability of whether an auditor found and reported errors of the audited financial statements in compliance with general auditing standards or not, so that credibility is maintained. However, Carcello (1992) criticized the different standards about audit quality between audit stakeholders and surveyed audit stakeholders to find perceived audit quality and found four factors to determine audit quality that are audit team experience, expertise within audit teams, responsiveness to audit needs and compliance with general standards

Many studies about audit quality have been conducted employing various views. DeAngelo (1981) elaborated that probability of finding

errors depended on technological capabilities, procedures, sampling, and many other factors while probability report errors were measured from the independence of auditor. Perceived audit quality by Carcello's (1992) study was operationalized in Lowensohn's (2007) study suggested that local governments might be better audited by auditors with specialization and found a positive relationship between audit specialization and audit quality. Cahan & Sun (2015) found that auditor's experience negatively affected the audit quality which was represented by absolute discretionary accruals.

Based on the previous studies, audit quality can be seen along two dimensions. First, audit quality means the differences between ideal conditions and real conditions in financial reports. Second, audit quality can be defined by the audit stakeholders: audit subject and auditor. It can be concluded that Audit quality is defined as the difference between ideal conditions, based on regulation, and the real financial conditions. This study employs this definition of the audit quality.

Variables That Affect Audit Quality

Several studies had proven that audit sizes have an effect on the audit quality (DeAngelo, 1981; Fleischer & Goettsche., 2012; Cahan & Sun, 2015; Comprix et al., 2015). Many previous studies also had been proven that the auditor tenure had an effect on the audit quality (Carey & Simnett, 2006; Rahmina & Agus, 2014; Ball et al., 2015). Other studies examined into the specific variables related to audit stakeholder which were auditor and audit subject.

Audit quality can be seen from two sides. First, audit quality is affected by audit subjects' points of view which are determined by audit compliance. The study by Muehlbacher et al. (2012) showed that the percentage of participants who paid their taxes in delayed audit conditions was larger than for immediate audit conditions but surprisingly immediate audit condition participants had a lower

compliance rate than the of delayed audit condition participants.

Secondly, audit quality is affected by several characteristics of an auditor. The auditor's behavior towards audit performance depends on the auditor's capability and ethics which are included in regulation. Petraşcu & Attila (2013) defined auditors as a professional position which needed a competence and qualifications based on exams and that they should complied with their professional standard (ethics) when performing an audit. Dowling (2009) found that perceived normative pressures influenced an auditor in using the audit support system appropriately. Furthermore, Abernathy et al. (2014) concluded that accounting expertise gained from public accounting experience was related to punctual financial report. Since the governmental audits had a division of work, financial accounting expertise is not the only required capacity auditor needs. Lowensohn et al. (2007) suggested that the using of specialized auditors may be a good policy for the local governments. Therefore, the audit quality depends on the auditor's characteristics which contain the set of rules and ethics, accounting expertise and specialization.

Based on that theories, it can be inferred that the audit quality by audit subject means how the audit process could increase the audit subject's compliance. While the audit quality by auditor is defined by the characteristics of the auditor. According to the internal audit procedures, audit follow up aims not only to correct the audit subject financial report but also raise the audit subject compliance. This study limitation is that it only use the characteristics of the internal audit which covered in the audit size.

Audit Follow Up

No previous studies have explicitly defined the audit follow up. Based on the audit background in Indonesia, audit follow up is a progress of audit subject following up or implementing the external audit recommendations. This audit

follow up process are supervised or monitored by the internal audit. Therefore audit follow up is one of the internal audit performance indicator and relates to the internal auditor's capacity and capability.

Petraşcu & Attila (2013) suggested that auditors were required to have competence and qualifications based on exams and that they should follow their professional standard (ethics) when conducting an audit. Moreover, Abernathy et al. (2014) suggested that auditor committee's accounting financial skill affected their effectiveness by the increase of the timeliness of financial information. Cahan & Sun (2015) found that auditor's experience negatively influences the audit quality which is represented by absolute discretionary accruals. Not only the auditor's characteristics and competencies but also the auditor's experience affects the compliance of audit subjects.

The capability of an auditor is affected by the auditor's expertise qualification, commitment to ethics and audit experience. Rahmina & Agus (2014) found that in general these three variables positively affected audit quality although audit tenure did not show any statistically significant effect. In contrast, Cahan & Sun (2015) concluded that the audit experience negatively affected the discretionary accruals as the proxy of audit quality, while Ball et al. (2015) found a negative relationship between the length of tenure and quality. There is no certain conclusion about capability of auditor. Different approaches of auditor's capability might be used to measures audit quality for government audit institution.

Audit follow up is a slightly different variable from the auditor capacity and capability measurement. The audit follow up can directly measures the internal audit works as well as the external audit. As mentioned before, the audit follow up is one of the internal audit performance measurement indicator. The audit follow up could also be used to measure the effectiveness of external audit's

recommendations. Audit recommendation that was unimplemented by the audit subjects may indicate of ineffectiveness of the external auditor recommendation.

Audit Size

An equal position and different audit subjects become the characteristics of a local government's audit institution. Auditor's capability differs in each audit institution depending on the audit subject and standard, and the size of each audit might be different. The quality of an audit depends on its size according to several studies. Fleischer & Goettsche (2012) concluded that the audit price in a large size audit object was affected by only audit size, but the price of an audit in small size audit object was affected not only by audit size but also by audit risk such as leverage. This study uses audit size from audit subject side, because the proxy of audit size is the total number of employees. Wang & Huan (2015) found that there was no significant effect of audit subject size on transformation and audit quality. Transformation is generally included to increase the size of audit firms. According to the study of Wang & Huan (2015), transformation increases audit risk, but there is a positive relationship between transformation and audit opinions although it only lasts for one year. The study by Comprix & Huang (2015) found the lack of small audit firm's performance to keep audit object from violation. On the side of the audit institution, the optimum number of audit institution is needed to detect financial report violations.

Furthermore, there are studies of audit size affecting audit quality in government institutions. Giroux & Jones (2011) found that the number of local government clients caused audit quality differences, but population did not significantly affect audit quality. Giroux & Jones (2011)'s studies considered the size of local government units influenced audit quality. Another study by Deis & Giroux (1992) concluded that the size and financial health of

the client negatively affected the audit quality.

Compared to the private institution audit which has an independent relationship between audit firms and audit subjects or to other countries which use an audit committee, the internal audit institution in Indonesia is a unit which is formally formed in a hierarchy by the governor or mayor. Each local audit institution has a similar standard but a different size based on the size of the audit subjects.

Several definitions of audit size are proposed in the previous studies. DeAngelo (1981) and Comprix & Huang (2015) defined the audit size as the size of audit firms which was based on the financial statement. Fleischer & Goetsche (2012) argued about the robustness of the financial statement based audit size and concluded that the total number of employees as a non financial statement based audit size was better proxy for audit size. This study defines the audit size as the size of audit subject using non-financial statement based audit size which included the number of provincial employees, the number of audit subjects unit and the number of internal auditor employees.

Other Variables

Several previous studies examine audit quality using many variables. Audit size and audit tenure are popular variables which are used in the similar studies. Ball et al. (2015) found that there was a negative relationship between an auditor's tenure (auditor to audit subject) and audit quality, but there was a positive relationship between an audit organization's tenure (organization to organization) and audit quality.

Different from Ball et al. (2015), the proxy for audit tenure in Rahmina & Agus (2014) was the time experience of auditor conducted audits in a company. They concluded that only the auditor's independence and audit fee had significant effect on audit quality, yet an auditor's independence, tenure and fee simultaneously affected audit quality although

audit tenure was not significant to the audit quality.

Most of the audit factors come from the auditor. The auditor's tenure, independence, fee and capability are generally used in audit quality studies. Moreover, this study cannot ignore the variables that come from audit subjects. Audit size is a variable which can cover not only the auditor's factors but also the audit subject's factors.

RESEARCH METHOD

The previous studies about audit quality are still limited to a one way regression between audit quality and its factors. No study has measured the effect of an internal audit on an external audit. Moreover, the size of an internal auditor affects audit detection. Hylas & Ashton (1982) studied audit detection of errors from primary data and only explained an overview of the data. Muehlbacher et al. (2012) also used primary data from an experimental study which mostly related to participant behavior. Earnhart & Harrington (2014) used actual data to measure the effect of audit on compliance. Other studies measured factors which influenced audit qualities (Dowling, 2009; Lowensohn et al., 2007; Rahmina & Agus, 2014; Ball et al., 2015). Most audit studies are related to accounting studies. Also, government audit studies in Indonesia are still limited. There are no previous studies about the effect of government audit size on external audits. Therefore, this study aims to measure the effect of audit size on external audit in the government institutions.

This study uses secondary data which is derived from the BPK's Audit Report Summary (Ikhtisar Laporan Hasil Pemeriksaan' (ILHP) BPK) and from the Statistic Indonesia's Locals in Figures (Daerah Dalam Angka (DDA) dari Badan Pusat Statistik (BPS)). The number of audit findings, the amount of audit findings and audit follow up are derived from ILHP

while the number of local auditors, the number of provincial units and the total number of government officers are gained from provincial statistics. The data uses panel data of 33 provincial level governments from 2009 to 2014. The cross section data is the provincial governments with the time series from 2009 to 2014. Validity and reliability of the data are not necessarily being tested since this study uses secondary data from the government official.

This study uses a different approach from previous studies. Although the characteristics of a government audit are different from private audits, the regulations and standards for auditing are similar. Other approach to audit quality utilized categorical variables of audit opinion as in Carey & Simnett (2006). In this study, audit quality is measured using the number of audit findings and the amount of audit findings.

In general, this study uses one dependent variable and two main independent variables. The dependent variable as the audit quality proxy is the external audit findings. Audit finding is used because it has similar characteristics to the discretionary accruals which is one of popular proxy of the audit quality. The two main independent variables are audit follow up and audit size.

The follow up on audit recommendation is divided into finished and unfinished follow up. Finished follow up is the audit recommendation which has been followed up, while the unfinished follow up is the audit recommendation which has not been followed up or still on process.

The audit size is divided into three variables: The number of auditors, the number of audit subject unit, and the number of provincial employees. Comprix & Huang (2015) used total assets to measure audit size. According to Fleischer & Goettsche (2012), audit size can be represented more commonly by total assets and total sales but the audit system is

different. In this study, audit subjects have total assets but not all of audit subject have sales. Moreover, Fleischer & Goettsche (2012) found inconsistency sign of assets parameters although it exhibited statistically significant results. Furthermore, the previous studies on audit size as an independent variables used dummy variables for audit firm sizes (Fleischer & Goettsche, 2012; Cahan & Sun, 2015) and for total assets of audit subject (Carey & Simnett, 2006). The previous study only measured the size from one side, either the auditor or the audit subjects. This study uses audit size of both the internal audit institutions and audit subjects where the audit size is represented by the number of audit subjects that are auditors, audit subject units and provincial employees.

This study uses a research design which evaluates both audit size and follow up simultaneously as a part of internal and external audit factors. Many previous studies researched the effect of auditor's characteristics on audit quality using a standard Pooled Ordinary Least Squares (OLS) regression model while this study uses both OLS and Two Stage Least Squares (TSLS) to examine the effect of audit follow up and size on the audit quality. Both OLS and TSLS are used because of the two assumptions based on the audit procedures. First, this study assume that the audit size and follow up affects the audit findings directly. Second, there is an assumption that the audit size affects the progress of implementing audit recommendation which is the audit follow up, while the audit follow up affects the next year audit findings. Both assumptions will be examined by OLS and TSLS.

In general, the OLS model is specified by:

$$AF = \alpha + \beta_1 FAF + \beta_2 UAF + \beta_3 A + \beta_4 AU + \beta_5 PE + \beta_6 L + \beta_7 RS + \beta_8 Iefc + \epsilon$$

AF is audit findings. A is a constant number. Finished and unfinished audit follow up is represented by FAF and UAF respectively. A is the discreet number of auditor. AU is the

discreet number of audit subject unit. The discreet number of provincial employee is represented by PE. Furthermore, the control variables are Loss (L), Revenue Shortage (RS), and Inefficiency in Budget Spending (Iefc).

Based on data specification, the data is divided into two measurements which are the number data and the amount data. The number data represents the number of financial problems reported by the auditor. Each number of financial problem figures consists of the nominal amount of financial problems. The amount data represents the size of those financial problems.

According to table 3.1, the division between the number and the amount besides the data of audit findings also occurs on variable loss, revenue shortage, inefficiency, finished audit findings, and unfinished audit findings. The other independent variables data such as auditor, audit subject unit, and provincial employees use number data.

Multicollinearity test employing Variance Inflation Factor (VIF) is conducted to check whether the independent variables have multicollinearity problem. Hair et al. (2010) stated that multicollinearity reduce the variables to measure the dependent variables and suggested VIF scores 10 as the tolerance value of multicollinearity.

OLS Models

There are four models of OLS that use the combination of number and amount data. The focus of the different regressions has different meanings, but the aim is the same: to measure the effect of audit follow up and audit size on audit quality.

Model 1

$$NAF = \alpha + \beta_1 NL + \beta_2 NRS + \beta_3 NIefc + \beta_4 NFAF + \beta_5 NUAF + \beta_6 A + \beta_7 AU + \beta_8 PE + \epsilon$$

Model 1 is a straight regression of the number data. The objective of this model is to measure

Table 3.1. Variables

Dependent Variable	Independent Variables (Number)	Independent Variables (Amount)	Expected Sign
The number of audit findings (NAF)/The amount of audit findings (AAF)	The Number of Finished Audit Follow up in previous year (NFAF)	The Amount of Finished Audit Follow up in previous year (AFAF)	+
	The number of Unfinished Audit Follow up in previous year (NUAF)	The Amount of Unfinished Audit Follow up in previous year (AUAF)	+
	The Number of Auditor (A)	The Number of Auditor (A)	+
	The Number of Audit Subject Unit (AU)	The Number of Audit Subject Unit (AU)	-
	The Number of Provincial Employee (PE)	The Number of Provincial Employee (PE)	+
	The number of Loss (NL)	The Amount of Loss (AL)	-
	The Number of Revenue Shortage (NRS)	The Amount of Revenue Shortage (ARS)	+/-
	The Number of Inefficiency (NIefc)	The Amount of Inefficiency (Alefc)	+/-

the effect of the number of audit follow up to the number of audit findings. This regression measures the effect of internal audit jobs performance in the implementation of audit follow up on audit quality. As mentioned before, audit follow up is performed by an internal audit, so Model 1 implies the effect of internal audit job size on follow up of audit recommendation. Based on this model, a hypothesis, H1, is stated as follows:

H1: The number of previous audit has been followed up significantly affects the current number of audit findings.

Model 2

$$AAF = \alpha + \beta_1 AL + \beta_2 ARS + \beta_3 AIefc + \beta_4 AFAF + \beta_5 AUAF + \beta_6 A + \beta_7 AU + \beta_8 PE + \varepsilon$$

Although the specification of this model is the same as model 1, the intuition of the model differs from Model 1, because of a different type of data. Model 2 is a straight regression of the amount data. In contrast to Model 1, the amount regression of Model 2 measures the responsibility level effect on audit findings. Audit follow up contains the amount of previous audit findings which needed to be resolved. The amount of audit finding is divided into several numbers of audit follow up based on the number of previous audit findings. The amount of audit follow up implies the internal audit responsibility size which has been implemented by an internal audit. The regression of this amount uses the logarithm for all variables except the audit size variables. Hypothesis 2 derives from this model:

H2: The amount of previous audit follow up significantly affects the current amount of audit findings.

Beside the straight regression of number and amount by Model 1 and 2, this study conducts a cross regression between independent variables

and dependent variables. Compared to the previous two models, the cross regressions specifically measure the effect of the number of audit follow up on the amount of audit findings, and vice versa. With these regressions completed, the basic model not only measures the effect of the number data and the amount data separately but also the effect of the number data on the amount data. It means that the dependent variables data is switched where the number of audit findings becomes a dependent variable for the independent variable of amount data and vice versa. The model is developed into two additional models.

Model 3

$$AAF = \alpha + \beta_1 NL + \beta_2 NRS + \beta_3 NIefc + \beta_4 NFAF + \beta_5 NUAF + \beta_6 A + \beta_7 AU + \beta_8 PE + \varepsilon$$

Model 4

$$NAF = \alpha + \beta_1 AL + \beta_2 ARS + \beta_3 AIefc + \beta_4 AFAF + \beta_5 AUAF + \beta_6 A + \beta_7 AU + \beta_8 PE + \varepsilon$$

These models also measure the relationship between audit follow up implementation and audit findings but the aim of these models are different. Model 3 aims to determine whether the previous internal audit job size to resolve audit findings affected the succeeding year's responsibility size. In contrast, model 4 aims to examine the effect of the previous year's responsibility size on the next year's internal audit job size. This study states the following two hypotheses:

H3: The amount of previous audit follow up significantly affects the current number of audit findings.

H4: The number of previous audit follow up

significantly affects the current amount of audit findings.

TSLS Models

The second measure uses Two Stage Least Squares (TSLS) models. The internal audit will supervised the implementation of the external audit recommendation to solve the financial violation. According to this system, audit follow up in a previous year might affect audit findings for the following year where the implementation of audit recommendation is affected by audit subject size. In contrast, Alzeban & Sawan (2015) studies found that size which was represented by the number of audit committee members suggested no relation with the implementation of audit recommendation.

The audit size is represented by the number of internal auditors, the number of audit subject units and the number of provincial employees. Audit follow up is affected by these three variables using TSLS regression. The regression of TSLS is based on an OLS regression of the number of audit findings and not on the amount of audit findings. By the TSLS, the OLS assumption of no correlation between independent variables is omitted. As a result, this study chooses only the best result of OLS regression to be implemented in TSLS.

The TSLS model is divided in two. The first TSLS model uses finished audit follow up to be affected by the audit size variables. The second TSLS model uses unfinished audit follow up to be affected by the audit size variables.

TSLS Model 1:

$$AF = \alpha + \beta_1 L + \beta_2 RS + \beta_3 Iefc + \beta_4 FAF + \beta_5 UAF + \varepsilon$$

Where FAF is instrumented and the instruments are A, AU and PE

$$FAF = \alpha + \theta_1 A + \theta_2 AU + \theta_3 PE + \mu$$

TSLS Model 2:

$$AF = \alpha + \beta_1 L + \beta_2 RS + \beta_3 Iefc + \beta_4 FAF + \beta_5 UAF + \varepsilon$$

Where UAF is instrumented and the instruments are A, AU and PE

$$UAF = \alpha + \theta_1 A + \theta_2 AU + \theta_3 PE + \mu$$

On the basis of these two models, the hypotheses are as follows:

H5: The number of previous audit follow ups which was affected by the audit size significantly affected the current number of audit findings.

H6: The amount of previous audit follow up which was affected by the audit size significantly affected the current amount of audit findings.

RESULTS

Descriptive Statistics

Statistics of all variables are described in Table 4.1 and 4.2 . There are some data noises because the data does not have complete variables. After removing the data noises, the number of data decreases to 115 observations from 198. The number of auditors (AN) was not the number of pure auditors in audit institutions, but the number of internal audit institution employees. All of the amount variables use logarithm. There are at least four audit findings and one finished audit follow up in a year. The minimum number of unfinished audit follow up is zero implying that there are provinces which finish all of audit recommendations within a year.

Table 4.2 describes the correlation between the variables. The number of audit findings has a higher correlation with the number of audit follow up, as compared to the amount of audit follow up. The overall number of audit size variables as well as audit follow up variables

has a higher correlation to the number of audit follow up as compared to the amount of audit follow up. Among the audit size variables, the number of provincial employees have the highest correlation to audit follow up variables while the second highest is the number of auditors.

OLS Regression

Table 4.3 shows the result of multicollinearity test employing VIF test. All of the variables except the provincial employee exhibit VIF less than 10 which is considered by Hair et al. (2009) as the tolerance value of VIF. Almost all VIF test of the amount variables are less than 10. This study still uses the provincial employee although it exhibits VIF test more than 10 in VIF result of number variables. The comparison between the amount regression and the number regression needs to be balanced. Moreover, O'Brien (2007) concluded that higher values of VIF do not discount the result of regression analysis but the individual coefficient which contain multicollinearity face the variance inflation.

Table 4.3: VIF Test

VIF	Amount	Number
Provincial Employee	9.15	12.4
Auditor	9.72	9.61
Audit Subject Unit	1.64	3v.5
Finished Audit Follow up	1.30	3.50
Unfinished Audit Follow up	1.20	1.65
Loss	1.25	2.29
Revenue Shortage	1.27	2.31
Inefficiency	1.13	1.35
Mean VIF	3.33	4.33

According to Table 4.4, audit follow up, in term of number, had a consistent sign and significant effect on audit findings rather than the amount term. Only loss and inefficiency significantly affected the amount of audit findings. Since audit follow up implementation is based on the number of external audit recommendations, the amount of audit follow up might not have an effect on the amount of audit findings. The internal audit will control the implementation of external audit recommendation by the sum of audit findings amount which is covered on one audit finding.

Table 4.1: Descriptive Statistics

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
NAF	115	23.1913	18.34317	4	98
AAF	115	9.25849	1.863439	2.227861	14.19395
NL	115	7.773913	9.102786	0	51
NRS	115	3.556522	3.372207	0	21
Nlefc	115	0.826087	1.244362	0	6
AL	115	6.998107	2.560317	0	12.30164
ARS	115	6.073161	2.679995	0	11.14538
Alefc	115	2.727136	3.25479	0	10.66709
NFAF	115	95.02609	106.0974	1	720
NUAF	115	75.12174	70.65001	0	404
AFAF	115	7.603689	2.39492	0	12.99183
AUAF	115	8.245867	2.414917	0	12.67619
AN	115	108.8522	66.04521	22	428
AU	115	44.93913	6.77882	30	69
PN	115	11203.31	16256.51	1344	82134

Table 4.2: Variables Correlations

	NAF	AAF	NL	NRS	Niefc	AL	ARS	Aiefc	NFAF	NUAF	AFAF	AUAF	AN	AU	PN
NAF	1														
AAF	0.509	1													
NL	0.8227	0.3566	1												
NRS	0.8013	0.4394	0.6803	1											
Niefc	0.425	0.3202	0.3365	0.3682	1										
AL	0.5023	0.444	0.4584	0.3618	0.1695	1									
ARS	0.4171	0.4109	0.3192	0.6017	0.0515	0.2968	1								
Aiefc	0.2842	0.2993	0.1479	0.1827	0.7861	0.1957	-0.0265	1							
NFAF	0.6162	0.3079	0.6157	0.6214	0.3397	0.1821	0.2888	0.1809	1						
NUAF	0.5457	0.3155	0.4422	0.4319	-0.0029	0.3073	0.3388	0.0409	0.4143	1					
AFAF	0.322	0.225	0.2938	0.3757	0.2255	0.2101	0.3202	0.1409	0.3832	0.206	1				
AUAF	0.2443	0.1628	0.1324	0.1848	0.1934	0.1594	0.0428	0.229	0.1668	0.47	0.2932	1			
AN	0.582	0.2409	0.5653	0.5885	0.2251	0.0863	0.2421	0.1034	0.7624	0.4847	0.2964	0.1695	1		
AU	0.2434	0.0734	0.3333	0.2839	0.0518	0.1607	0.2091	-0.0057	0.3769	0.2606	0.2285	-0.0321	0.5841	1	
PN	0.6501	0.278	0.6145	0.5985	0.1737	0.1647	0.3001	0.0693	0.8065	0.5699	0.3135	0.1729	0.9372	0.5414	1

Table 4.4: OLS Result

Audit Findings	Number	Amount	Number	Amount
	Coefficient	Coefficient	Amount	Number
Finished Audit Follow up	-0.021* (-1.71)	0.001 (0.08)	0.089 (0.18)	0.0001 (0.04)
Unfinished Audit Follow up	0.037*** (2.91)	0.005 (0.58)	0.186 (0.4)	0.0054* (1.9)
Auditor	-0.065* (-1.94)	0.004 (0.58)	0.026 (0.54)	-0.0066 (-0.9)
Audit Subject Unit	-0.265** (-2.03)	-0.044 (-1.63)	-0.532*** (-2.72)	-0.0108 (-0.38)
Provincial Employee	0.0005*** (3.10)	0.000 (0.32)	0.0006*** (3.16)	0.00002 (0.55)
Loss	0.863*** (7.33)	0.226*** (3.61)	2.491*** (5.49)	0.0066 (0.25)
Revenue Shortage	2.035*** (6.38)	0.209*** (3.47)	1.160*** (2.66)	0.1625** (2.33)
Inefficiency	2.500*** (3.78)	0.128*** (2.74)	0.930*** (2.74)	0.3383** (2.33)
Constant	20.015*** (3.56)	7.463*** (5.7)	8.198 (0.86)	8.93*** (7.25)
R-squared	0.8419	0.373	0.660	0.265
N = 115				

Significance Level : * $p < 0.1$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$ (two-tailed test)
t-stat are shown in parentheses

The common goodness of fit of the OLS model is R-squared which has range between 0-1. The R-squared values close to 1 indicates that the model has a good degree of fit. The straight regression of number data shows the highest R-squared values of 0.8419. The second highest is model 3 which has R-squared values of 0.660. Both are followed by model 2 and model 4, respectively.

The analysis result of audit size focuses on the number regression because a significant result occurs in the number regression. The number of internal auditors does not have a highly significant affect the number of audit findings. A high number of auditors consistently decreases the number of audit findings but with the significant level of 5%-10%. The next indicator of audit size, audit subject units, shows a significant level of 5% effect on audit findings.

Similar to the internal auditor number, a negative relationship is exhibited, which means that higher number of audit subject units indicates a lower number of audit findings. The division of work not only effectively reaches the provincial government goals, but also increases the quality of financial reports. The other audit size indicator, the number of provincial employees shows a significantly positive relationship on audit findings. A higher number of provincial employees indicate a higher number of audit findings but its coefficient suffers from multicollinearity. The number of employees represents the size of work which is being audited. A large size of audit subject employees increases the audit findings.

Based on the hypotheses, H1 is the only hypothesis which is completely not rejected. Both finished and unfinished audit follow up

significantly affect the audit findings although finished audit follow up only has 5%-10% of significant level. H2 and H3 are completely rejected while only unfinished audit follow up has a significant effect to the audit findings in H4. The previous number of unfinished audit follow up affects the amount of audit findings at a 10% significance level. This implies that internal audit unfinished jobs to resolve audit findings affects the next year's responsibility size of the internal audit itself.

There is a snowball effect because the number of unfinished audit follow up will increase not only the next year's internal audit job size, but also the amount of the next year's responsibility size, and this process will repeat. On the other hand, the number of finished audit follow up only decreases the number of audit findings, and there is no effect on the amount of audit findings. It can be concluded that audit follow up urgently need to be resolved before the next year's audit to avoid repetitive audit findings. The unfinished audit follow up will add up with the next year's audit findings, but finished

audit findings will decrease the next year's job size although it has no effect on the amount of audit findings.

Two Stage Least Squares (TSLS) Regression

According to Table 4.5, unfinished audit follow up significantly affects audit findings in both models, assuming that audit follow up is affected by audit size. Unfinished audit findings also have a sign that is consistent with the expectations. Model 2 shows a higher coefficient for unfinished audit findings which implies that the audit size highly affects the audit findings indirectly from the previous unfinished audit follow up. There is no significant effect of audit follow up on Model 3 and Model 4.

Finished audit follow up does not have significant effect on audit findings. This implies that previous audit findings which have been solved do not become a matter for the new period of budgeting. The next audit findings are not affected by the previous finished audit

Table 4.5: TSLS Regression Result

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
Audit Findings	Number	Number	Amount	Amount
Independent variables	Number	Number	Amount	Amount
Instrumented	FAF	UAF	FAF	UAF
Finished Audit Follow up	0.018 (1.25)	-0.015 (-1.21)	-0.164 (-1.14)	0.190 (0.62)
Unfinished Audit Follow up	0.046*** (3.65)	0.132*** (3.51)	0.670 (1.61)	-0.011 (-0.11)
Loss	0.825*** (6.56)	0.749*** (4.91)	0.159* (1.79)	0.200*** (3.12)
Revenue Shortage	1.815*** (5.28)	1.638*** (3.97)	0.264*** (3.17)	0.179* (1.83)
Inefficiency	1.909*** (2.81)	3.231*** (3.58)	0.056 (0.69)	0.127*** (2.54)
Constant	3.568*** (2.90)	0.366 (0.18)	2.115 (0.86)	5.070*** (4.18)
R-squared	0.813	0.753	0	0.301
N = 115				

Significance Level : * $p < 0.1$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$ (two-tailed test)

z-stat are shown in parentheses

follow up since the finished audit follow up only solves previous audit findings. This is different from unfinished audit findings which still left open the previous financial problems to the next period and thus become audit findings for the new period.

CONCLUSION

To summarize, there is an effect of audit follow up and audit size on audit quality. Both external and internal audits are related to audit follow up. The dependent variable is the work of the external audit and audit size is characterized not only by the audit subject but also the internal audit. The unfinished audit follow up positively affects audit findings.

The snowball effect is unavoidable for this positive effect. Both internal and external audits need to adjust audit follow up to minimize the audit findings. External audits should consider the capacity of internal auditors while formulating the audit recommendation. On the other hand, internal audits also need to implement the audit recommendations accurately before next year's audit. Upgrading internal audit capability is unavoidably necessary but specific skills should be considered. Internal auditors not only need to be well taught in audit skills but also in the effective implementation of external audit recommendations. The main task of the internal audit is to examine and guide the provincial unit's financial report. And Audit follow up working becomes a part of guiding the provincial unit.

The reliance of external audit to internal audit in this study is quite high because the internal audit is a part of the external audit subject. Moreover, the internal audit shares the same funding resources with its audit subject. Brody (2012) found that external audits relied more on internal audit while audit subjects devoted

additional resources to the internal audit. Saidin (2014) concluded that the reliance on internal audit did not have a significant impact on reducing audit fees and external audit works. The result of this study exhibits a similar conclusion, that finished audit follow up does not have a significant impact on audit findings, but unfinished audit follow up significantly increases the next year's external audit works.

Taking everything into consideration, external and internal audits need to work effectively on audit follow up. They should synchronize to adjust the audit follow up implementation. The composition of audit recommendations should be easy to handle by internal audits. The external audit needs to focus more on formulating the audit recommendation. According to the result, it is better to decrease the number of audit recommendation. The decreasing of audit recommendations does not mean marking down the audit findings. Although the number of audit findings is higher, the number of audit recommendation needs to be solid. The solid number of audit recommendations will be easier to implement by the internal audit. Moreover, the amount of audit recommendations is still consistence with the amount of audit findings.

This study uses provincial level regressions. In future research, it will be better to extend the study to the city/regency level, since it has its own internal audit and is also audited by the external audit directly. Furthermore, the aim of this study is only to measure the audit quality by the size of the audit and audit follow up, but there is no capability of internal audit measurement in this study. Although it can be measured in many directions, the audit composition is one of the important approaches to audit quality which cannot be neglected.

POLICY

RECOMMENDATIONS

This study proposes several policy recommendations which are divided into three sides: internal audit, audit subject and external audit. First, the internal audit should increase the number of auditor as well as the capability of auditor. The internal auditor needs not only the ability to audit but also the ability to interpret and implement the external audit recommendation.

Secondly, the local government should consider the number of local government unit as the audit subjects. There is a presumption that the lack of audit subject unit causes the overload task in each unit although it needs to be examined specifically. The capability of the unit to interpret and implement the audit recommendations also need to be increased.

Last, the external audit need to act as both external auditor and recommendations implementation supervisor. The external audit could have better understanding about the capability of the audit subject and could formulate the recommendations which are easy to handle by the audit subjects.

REFERENCES

- Abernathy, J.L., Beyer, B., Masli, A., & Stefaniak, C. (2014). The association between characteristics of audit committee accounting experts, audit committee chairs, and financial reporting timeliness. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 30, 283-297.
- Alzeban, A., & Sawan, N. (2015). The impact of audit committee characteristics on implementation of internal audit recommendations. *Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation*, 24, 61-71.
- Ball, F., Tyler, J., & Wells, P. (2015). Is audit qualities impacted by auditor relationships?. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 11, 166-181.
- Brody, R. G. (2012). External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: the influence of work style and barriers to cooperation. *Advance in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 28, 11-21.
- Cahan, S. F. & Sun, Jerry. (2015). The effect of audit experience on audit fees and audit quality. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 30(I), 78-100.
- Carcello, J.V., Hermanson, R.H., & McGrath, N.T. (1992). Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers, and financial statements users. *Auditing*, 11 (1), 1.
- Carey, P. & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81, 653-676.
- Comprix, J. & Huang, H. (2015). Does auditor size matter? evidences from small audit firms. *Advance in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 31, 11-20.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and auditor quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- Deis, D., & Giroux, G. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *Accounting Review*, 462, 479.
- Dowling, C. (2009). Appropriate audit support system use: the influence of auditor, audit team, and firm factors. *The Accounting Review*, 84, 771-810.

- Earnhart, D., & Harrington, D.R. (2014). Effect of audit on the extent of compliance with wastewater discharge limits. *Journal of Environmental Economics and Management*, 68, 243-261.
- Fleischer, R., & Goettsche, M. (2012). Size effects and audit pricing: evidence from Germany. *Journal of International Accounting and Taxation*, 21, 156-168.
- Giroux, G., & Jones, R. (2011). Measuring audit quality of local governments in England and Wales. *Research in Accounting Regulation*, 23, 60-66.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, Barry J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate data analysis*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Hylas, R.E., & Ashton, R.H. (1982). Audit detection of financial statement errors. *The Accounting Review*, LVII.
- Lowensohn, S., Johnson, L.E., Elder, R.J., & Davies, S.P. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 705-732.
- Maroun, W. (2015). Reportable irregularities and audit quality: insight from South Africa. *Accounting Forum*, 39, 19-33.
- Muehlbacher, S., Mittone, L., Kastlunger, B., & Kirchler, E. (2012). Uncertainty resolution in tax experiments: why waiting for an audit increases compliance. *The Journal of Socio-Economics*, 41, 289-291.
- O'Brien, R. M. (2007). A caution regarding rules of thumb for variance inflation factors. *Quality and Quantity*, 41, 673-690.
- Petraşcu, D., & Attila, T. (2013). Internal audit versus internal control and coaching. *Procedia Economics and Finance*, 6, 694-702.
- Rahmina, L.Y., & Agoes, S. (2014). Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia. *Social and Behavioral Sciences*, 164, 324-331.
- Saidin, S. (2014). Does reliance on internal auditors' work reduced the external audit cost and external audit work?. *Social and Behavioral Sciences*, 164, 641-646.
- Wang, C, & Huan, D. (2015). Does the transformation of accounting firm's organizational form improve audit quality? evidence from China. *China Journal of Accounting Research*, 8, 279-293.

Halaman ini sengaja dikosongkan

JURNAL TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Indeks Penulis

Vol. 2 No. 1, Juli 2016: 1-109

- Azwar & Subekan, A. (2016). Analisis determinan kemiskinan di Sulawesi Selatan. 2(1): 1-25.
- Nurhasanah. (2016). Efektivitas pengendalian internal, audit Internal, karakteristik instansi dan kasus korupsi (studi empiris di kementerian/lembaga). 2(1): 27-48.
- Putro, K. H. (2016). Perencanaan pembangunan di Papua dan Bonus Demografi. 2 (1): 49-69.
- Ujiyanto, D. A., & Isharyanto, F. (2016). Pengelolaan museum pemerintah dengan model Badan Layanan Umum (suatu tinjauan). 2(1): 89-109
- Yuwana, W. P., Djamhuri, A., & Andayani, W. (2016). Analisis atas pengakuan pendapatan pajak dan migas saat permulaan implementasi basis akrual pada akuntansi pemerintah pusat. 2 (1): 71-88

Indeks Penulis

Vol. 2 No. 2, Desember 2016: 111-211

- Azwar, Amriani, T. N., dan Subekan, A.** (2016). Evaluasi atas implementasi aplikasi Sistem Informasi Akuntansi Basis Akrual (SAIBA) pada mitra kerja KPPN Gorontalo dan Marisa. 2 (2): 111-135.
- Komalasari, N. (2016). Does the rotation of head of audit office across offices impact audit quality? Study case of the Audit Board of Republic of Indonesia. 2 (2):137-150.
- Mahpiansyah. (2016). The effect of audit follow up and size on the audit quality. 2 (2): 195-211.
- Noviyanti. (2016). Mengukur kesuksesan Sistem Akuntansi Instansi Basis Akrual (SAIBA) menggunakan model DeLone & McLean. 2 (2): 151-173.
- Pramono, A. J. (2016). Analisis faktor-faktor yang memengaruhi transformasi kapabilitas organisasi dan peran Badan Pemeriksa Keuangan. 2 (2): 175-193.

JURNAL TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 2, 2016

Indeks Subjek

- Bonus demografi/demographic bonus 49
Tingkat kelahiran/fertility rate 49
Ketimpangan/inequality 49
IPM/HDI 49
Migrasi/migration 49
keluarga berencana/ family planning 49
- Kemiskinan/Poverty 1
Sulawesi Selatan/South Sulawesi 1
Panel data / data panel 1
- Keuangan
Fleksibilitas/Flexibility 89
Pengelolaan/Management 89
Museum pemerintah/Government's
museum 89
Badan Layanan Umum/Public Services
Agency 89
- Korupsi 27
Pengendalian internal/internal control 27
Peran audit internal/Internal audit's role 27
Ukuran kementerian/lembaga/ the size of
ministries/agencies 27
Kompleksitas kementerian lembaga/
the complexity of ministries/agencies 27
- Kualitas audit/audit quality 137, 195
Ukuran kantor perwakilan/office size 137
Rotation/rotasi 137
Temuan audit/ audit finding 137
Laporan audit/audit report 137
Audit internal/internal audit 195
Audit eksternal/external audit 195
Ukuran audit/Audit size 195
Tindak lanjut audit/audit follow up 195
- Pengakuan pendapatan/ Revenue recognition 71
Pajak/Tax 71
Penerimaan negara bukan pajak/Non tax
revenue 71
- SAIBA/SAIBA 111, 151
Akrual/accrual 111
Basis akrual/accrual base 71, 151
DeLone & McLean 111
Sucess model 111
Sistem informasi/information system 111
Updated DM sucess model 151
Akuntansi pemerintahan /
gouvernement accounting 151
Sistem akuntansi instansi 151
- Transformasi/Transformation 175
Kapabilitas organisasi /Organizational
capability 175
Peran organisasi/ organizational function 175
Badan Pemeriksa Keuangan/ The Audit Board
of Indonesia 175
Analytic Network Process 175
-

PETUNJUK BAGI PENULIS

Ketentuan Umum

Jurnal ini hanya menerima artikel/naskah ilmiah yang masuk dalam lingkup jurnal, yaitu: Akuntansi, *auditing* (pemeriksaan), tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara, kebijakan dan administrasi publik terkait keuangan negara, dan hukum keuangan negara. Artikel/naskah ilmiah belum pernah dipublikasikan sebelumnya oleh institusi tertentu, Jurnal menerima tulisan yang berupa hasil penelitian lapangan maupun non penelitian (artikel revidu). Artikel yang ditulis dalam Bahasa Inggris dapat diterima.

Pengumpulan Artikel/Naskah

1. Naskah harus diketik di atas kertas ukuran A4 dengan huruf ukuran 11 point, jenis huruf Georgia, spasi *exactly* 15 pt, *before* 8, *after* 8, batas atas dan kanan masing-masing 2 cm, sedangkan batas kiri dan bawah masing-masing 2,5 cm, dan tidak lebih dari 20 halaman. Penyebutan istilah di luar Bahasa Indonesia atau Inggris ditulis dengan huruf cetak miring (*italic*). Artikel dikirimkan secara *online* melalui jurnal.bpk.go.id (lihat panduan pengiriman jurnal secara *online*)
2. Sebagai pra-syarat dalam mengirimkan artikel untuk dapat diterbitkan pada Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, penulis diwajibkan mengirimkan (calon) artikel jurnal yang dilengkapi dengan:
 - a. Surat Pernyataan Orisinalitas Karya bermaterai Rp 6.000.,
 - b. Lembar Identitas Artikel Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara,

c. Curriculum Vitae.

Format dapat diunduh di jurnal.bpk.go.id.

Persiapan Artikel/Naskah, terdiri dari:

1. Sistematika Artikel/Naskah Penelitian
 - a. Judul Artikel
 - Judul mencerminkan inti tulisan, diketik dengan huruf *UPPERCASE* cetak tebal (*bold*), tidak lebih 15 kata, diletakkan di tengah-tengah (*centered*) dengan menggunakan jenis huruf Calibri ukuran 18, spasi *exactly* 16pt, *before* 0 dan *after* 0 pt.
 - Apabila judul ditulis dalam Bahasa Indonesia, maka di bawahnya ditulis ulang dalam Bahasa Inggris dan sebaliknya. Diketik dengan huruf *UPPERCASE* cetak tebal (*bold*), tidak melebihi 15 kata, diletakkan ditengah-tengah (*centered*) menggunakan jenis huruf Calibri 16, spasi *exactly* 16, *before* 0 dan *after* 0 pt.
 - Apabila naskah menggunakan Bahasa Indonesia, maka judul dalam Bahasa Inggris ditulis dengan huruf cetak miring (*italic*), sedangkan judul dalam Bahasa Indonesia ditulis tidak dengan huruf cetak miring dan sebaliknya. Pengecualian untuk penulisan nama latin menggunakan *sentence case*.
 - b. Nama dan Alamat Penulis
 - Nama penulis diketik di bawah judul, ditulis lengkap tanpa menyebutkan gelar, diletakkan di tengah-tengah

(*centered*), menggunakan jenis huruf Calibri 11.

- Alamat penulis (nama dan alamat instansi tempat bekerja) ditulis lengkap di bawah nama penulis.
- Alamat *email* ditulis di bawah alamat penulis.
- Jika alamat lebih dari satu, maka harus diberi tanda asterik (*) dan diikuti alamat sekarang.
- Jika penulis terdiri lebih dari satu orang, maka harus ditambahkan kata penghubung 'dan' (bukan lambang '&').
- Alamat penulis dan *email* menggunakan jenis huruf Calibri 10, spasi *exactly* 15 pt, *before* 0 dan *after* 0 pt.

c. *Abstract*/Abstrak

- Abstrak ditulis dalam satu paragraf, ditulis dalam dua bahasa (Indonesia dan Inggris), menggunakan jenis huruf Georgia 10, spasi 1.
- Abstrak dalam bahasa Indonesia paling banyak 250 kata, sedangkan *abstract* dalam Bahasa Inggris paling banyak 200 kata.
- Penempatan abstrak disesuaikan dengan bahasa yang digunakan dalam KTI. Apabila KTI menggunakan bahasa Indonesia, maka *abstract* didahulukan dalam Bahasa Inggris ditulis dengan huruf cetak miring (*italic*), sedangkan abstrak dalam Bahasa Indonesia ditulis tidak dengan huruf cetak miring, dan sebaliknya.
- Kata abstrak (*abstract*) ditulis dengan huruf kapital cetak tebal (*bold*).

d. *Keywords* (kata kunci)

- Abstrak dalam Bahasa Indonesia diikuti kata kunci dalam Bahasa

Indonesia, sedangkan *abstract* dalam Bahasa Inggris diikuti *keywords* dalam Bahasa Inggris. Pengecualian bagi istilah di luar Bahasa Indonesia atau Inggris.

- Kata kunci terdiri dari tiga sampai enam kata.
- Hanya istilah standar, nomenklatur ilmiah dan singkatan yang diterima, yang harus digunakan.

e. Pendahuluan

Pendahuluan menjelaskan latar belakang, perumusan masalah, tujuan dan pentingnya penelitian, teori dan hipotesis (opsional), serta perspektif penulis. Disarankan untuk menghindari penjelasan detail mengenai landasan teori, pernyataan masalah, tujuan penelitian, dan sejenisnya seperti yang diterbitkan pada karya tulis dalam bentuk buku/skripsi/tesis.

f. Metode Kajian/Penelitian

Metodologi menguraikan metode seleksi dan pengumpulan data, pengukuran dan definisi operasional variabel, dan metode analisis data. Metodologi juga berisi rincian yang cukup untuk memungkinkan penulis lain untuk menilai pekerjaan dan menduplikasi prosedur. Secara umum metodologi mencakup kerangka pemikiran/teori, metode pengumpulan data, metode analisis data, lokasi dan waktu penelitian.

g. Hasil dan Pembahasan

Menjelaskan hasil analisis data kajian/ penelitian berupa tabel, gambar, atau deskripsi hasil untuk penelitian deskriptif. Pembahasan berupa makna dari tabel, gambar, atau deskripsi hasil yang ditampilkan. Tidak mengulang angka-angka dalam tabel/gambar,

melainkan interpretasi atau makna dari angka-angka dalam tabel/gambar atau deskripsi hasil. Di dalam hasil dan pembahasan juga dapat disebutkan keterbatasan penelitian dan implikasi penelitian.

h. Kesimpulan

Memuat simpulan hasil penelitian/kajian, temuan penelitian yang berupa jawaban atas pertanyaan penelitian, atau berupa intisari hasil pembahasan. Simpulan disampaikan dalam bentuk paragraf dan harus berkaitan dengan judul, tujuan, dan pembahasan hasil.

i. Daftar Pustaka

Memuat sumber-sumber pustaka atau referensi yang dikutip di dalam penulisan artikel. Hanya sumber yang diacu yang dimuat dalam daftar referensi ini. Untuk keseragaman penulisan, Daftar Pustaka ditulis sesuai dengan format *American Psychological Association* (APA)

j. Lampiran/Ucapan Terima Kasih

Ucapan Terima Kasih dan Lampiran dapat dimasukkan jika perlu.

2. Sistematika Artikel Reviu (non penelitian lapangan) terdiri dari Judul Artikel, Nama dan Alamat Penulis, Abstrak, *Keywords*, Pendahuluan, Pembahasan, Kesimpulan dan Saran, Daftar Pustaka, Lampiran/Ucapan Terimakasih

3. Cara penulisan bab (*heading*)

- a. *Heading level 1*, ditulis dengan format; *UPPERCASE*, rata kiri, *bold*, Calibri 18, spasi *Exactly 15pt, before 8pt, after 8pt*.
- b. *Heading level 2*, ditulis dengan format; *Capitalize Each Word*, rata kiri, *bold*,

Georgia 11, spasi *Exactly 15pt, before 8pt, after 8pt*.

- c. *Heading level 3*, ditulis dengan format; *Sentence case*, rata kiri, *bold, italic*, Georgia 11, spasi *Exactly 15pt, before 8pt, after 8pt*.
- d. *Heading level 4*, tidak direkomendasikan.

4. Cara penyajian tabel

- a. Judul tabel ditampilkan di bagian atas tabel, rata kiri halaman, menggunakan jenis huruf Calibri 10-11, *spasi exactly 15*.
- b. Tulisan 'Tabel' dan 'Nomor' ditulis cetak tebal (*bold*), sedangkan judul tabel ditulis normal.
- c. Gunakan angka Arab (1,2,3, dst.) untuk penomoran judul tabel.
- d. Tabel ditampilkan rata kiri halaman.
- e. Jenis dan ukuran jenis huruf untuk isi tabel menggunakan Calibri ukuran 9-10 dengan spasi *exactly 12 before 0 pt dan after 0 pt*
- f. Pencantuman sumber atau keterangan diletakkan di bawah tabel, rata kiri, *italic*, menggunakan jenis huruf Calibri 9.

5. Cara penyajian gambar

- a. Gambar dapat dalam bentuk grafik, matriks, foto, diagram, dan sejenisnya ditampilkan di tengah halaman (*centered*).
- b. Judul gambar ditulis di bawah gambar, menggunakan jenis huruf Calibri 10-11, spasi *exactly 15*, ditempatkan rata kiri gambar.
- c. Tulisan 'Gambar' dan 'Nomor' ditulis cetak tebal (*bold*), sedangkan isi keterangan ditulis normal.
- d. Gunakan angka Arab (1,2,3, dst.) untuk penomoran gambar.

- e. Pencantuman sumber atau keterangan diletakkan di bawah judul gambar, rata kiri, *italic*, menggunakan jenis huruf Calibri 9.
 - f. Gambar dalam format file .jpg atau .tif warna hitam putih, kecuali jika warna menentukan arti dengan resolusi paling sedikit 300 dpi.
6. Referensi atas penelitian sebelumnya harus dibuat di dalam teks dengan sistem nama-tahun atas salah satu dari dua bentuk, Andrianto (2007) atau (Andrianto 2007). Jika referensi lebih dari satu maka harus disebutkan bersama dengan susunan sesuai dengan urutan tanggal; misalnya, (Mardisar dan Sari 2007; Solomon 2010; Muljono 2012). Jika terdapat lebih dari dua penulis, maka nama penulis harus diikuti dengan “dkk.” Referensi yang tidak dipublikasikan harus dibatasi. Referensi harus tercantum dalam urutan abjad. Setiap referensi yang terdapat dalam daftar pustaka harus dikutip dalam teks, dan setiap kutipan harus terdaftar di bagian daftar pustaka. Berikut ini adalah beberapa contoh format daftar pustaka berdasarkan APA:

Jurnal

Gumanti, T. A. (2001). Earnings management dalam penawaran saham perdana di Bursa Efek Jakarta. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 4 (2), 165-183.

Buku

Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2001). *Business research method*. New York: Mc Graw Hill.

Booth, W. C. dkk. (1995). *The craft of research*. Chicago: University of Chicago Press.

Artikel/bab buku

Haybron, D. M. (2008). Philosophy and the science of subjective well-being. Dalam M. Eid & R. J. Larsen (Eds.), *The science of subjective well-being* (pp. 17-43). New York, NY: Guilford Press.

eBook

Millbower, L. (2003). *Show biz training: Fun and effective business training techniques from the worlds of stage, screen, and song*. New York: AMACOM. Diakses dari <http://www.amacombooks.org/>.

Website - profesional atau personal

The World Famous Hot Dog Site. (1999, July 7). Diakses 5 Januari, 2008, dari <http://www.xroads.com/~tcs/hotdog/hotdog.html>.

Website – publikasi pemerintah

U.S. Department of Justice. (2006, September 10). *Trends in violent victimization by age, 1973-2005*. Diakses dari <http://www.ojp.usdoj.gov/bjs/glance/vage.htm>.

- 7. Dewan Redaksi dan Redaksi Pelaksana berhak mengubah, memperbaiki artikel sepanjang tidak mengubah substansial tulisan. Bagi tulisan yang tidak diterbitkan akan dikembalikan kepada penulis.

Panduan Pengiriman Jurnal Secara Online

Untuk melakukan online submission JTAKEN melalui Open Journal System dengan alamat <http://jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN>

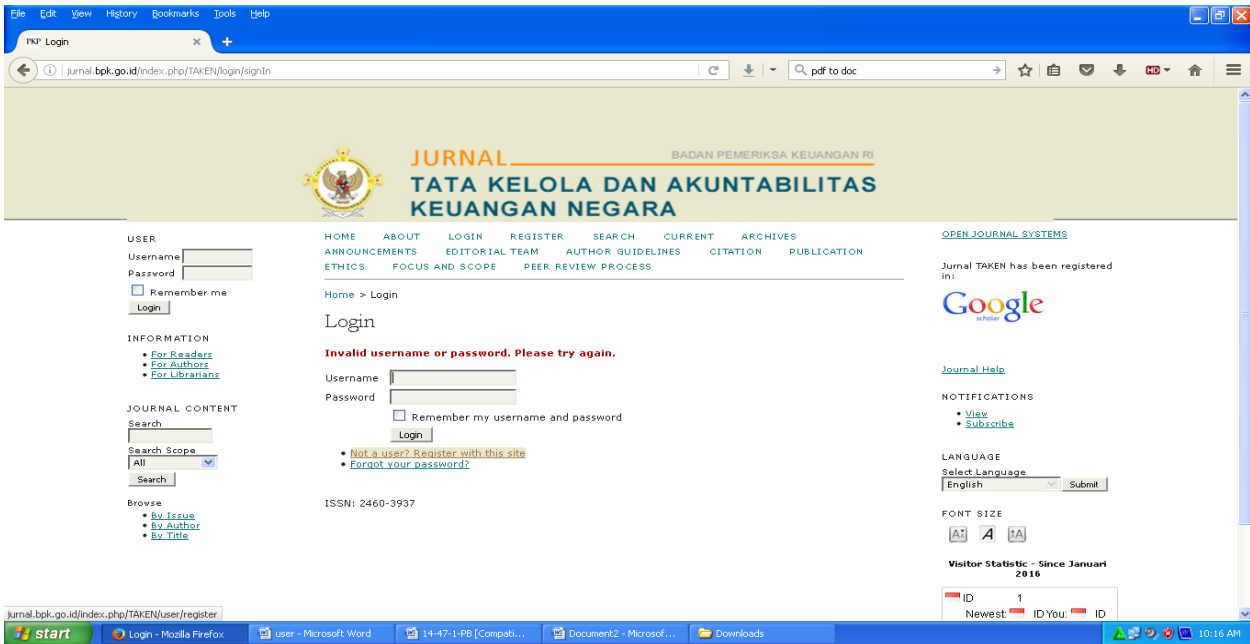
Tampil sebagai berikut:



Masukan User dan Pasword, jika belum maka langsung klik login untuk register



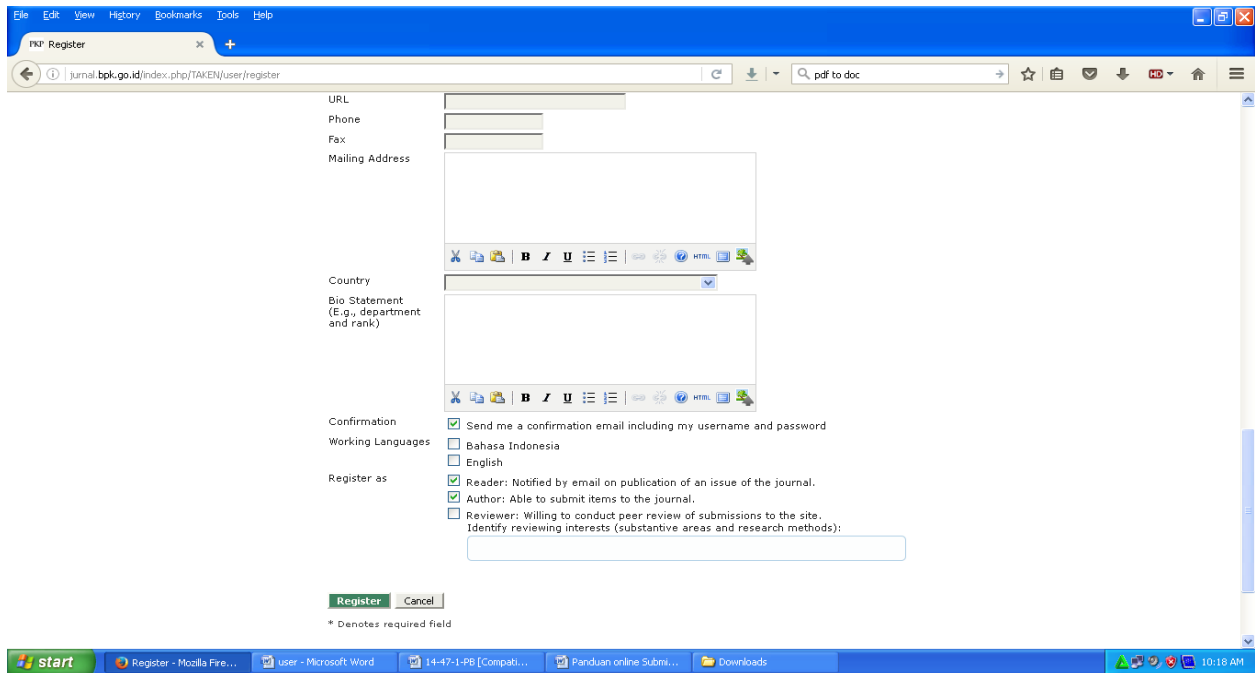
Maka akan tampil seperti dibawah ini, klik not a user?register with this site



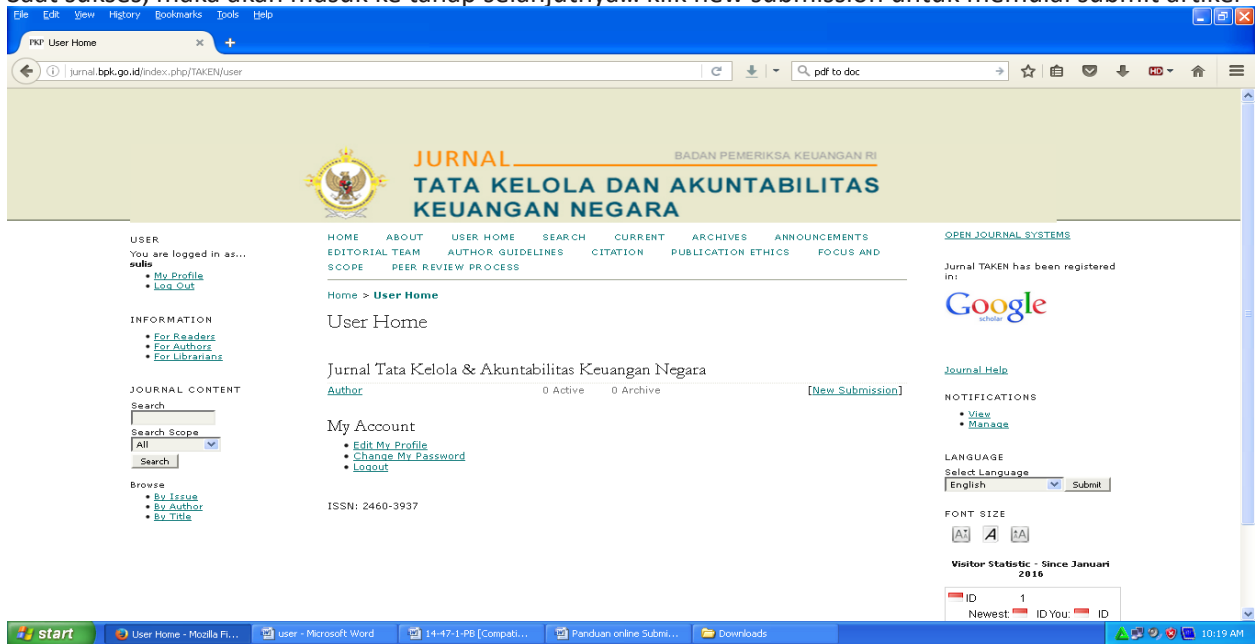
Maka akan tampil sebagai berikut:



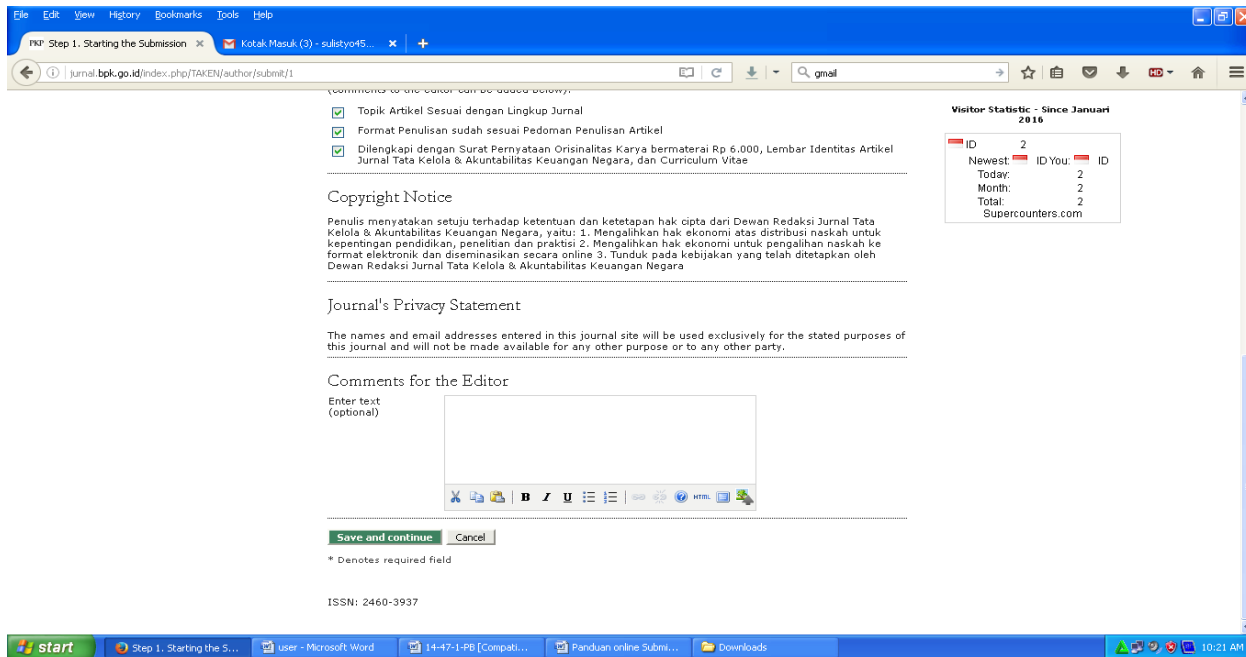
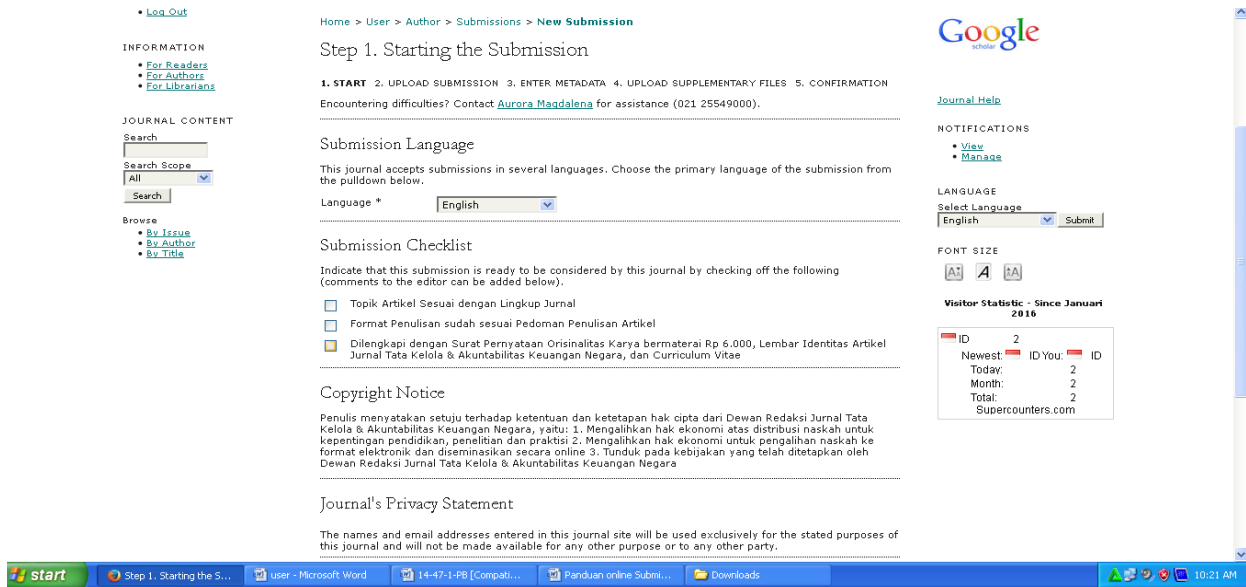
Isi semua form yan ada, minimal yang bertanda bintang (*) pastikan register As sebagai author, kemudian klik register.



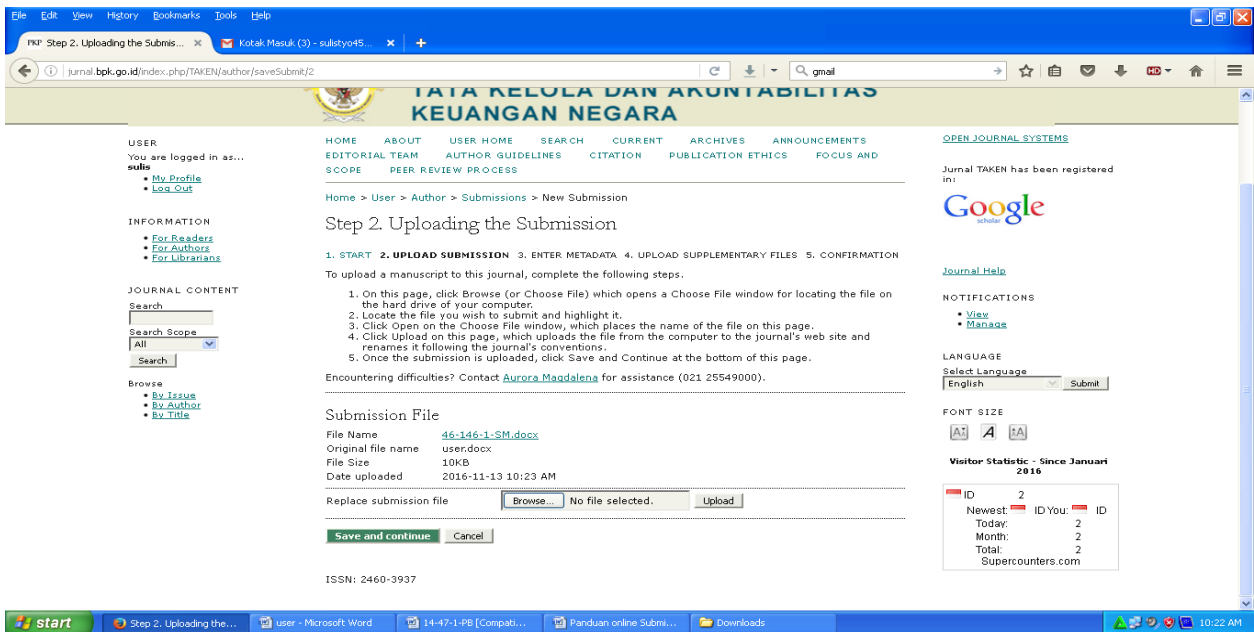
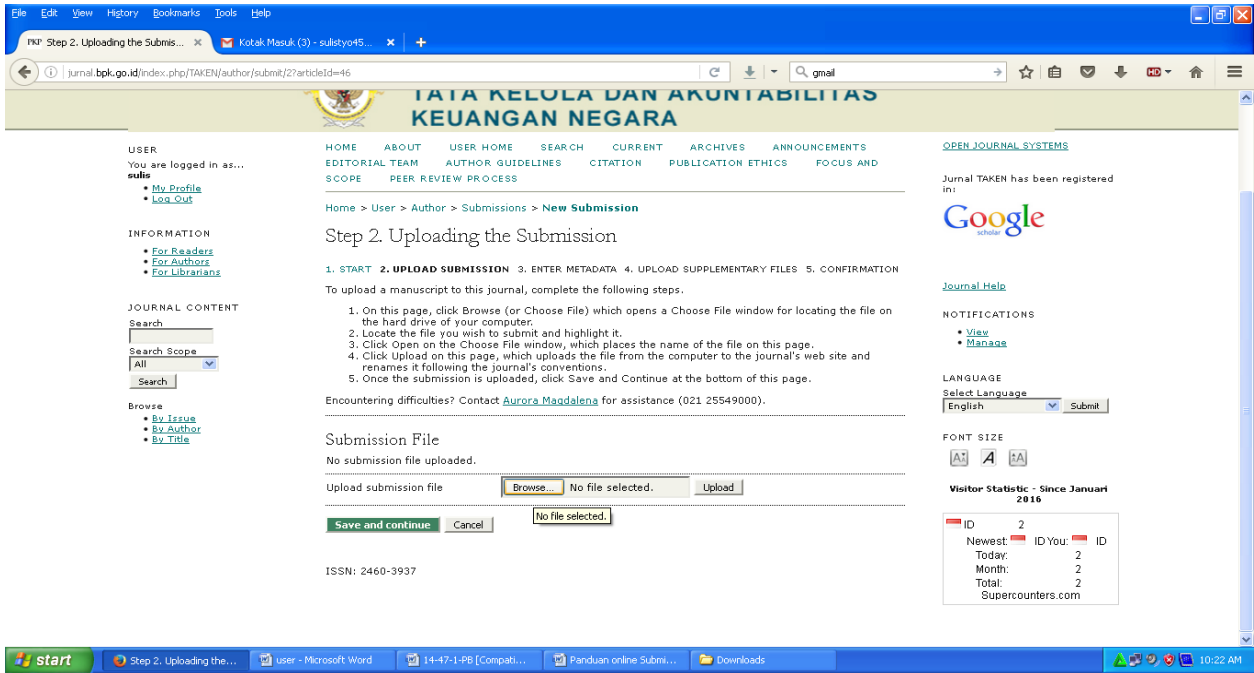
Saat sukses, maka akan masuk ke tahap selanjutnya... klik new submission untuk memulai submit artikel



maka akan tampil sebagai berikut, ceklis semua kotak/form yang ada... dan klik Save and continue

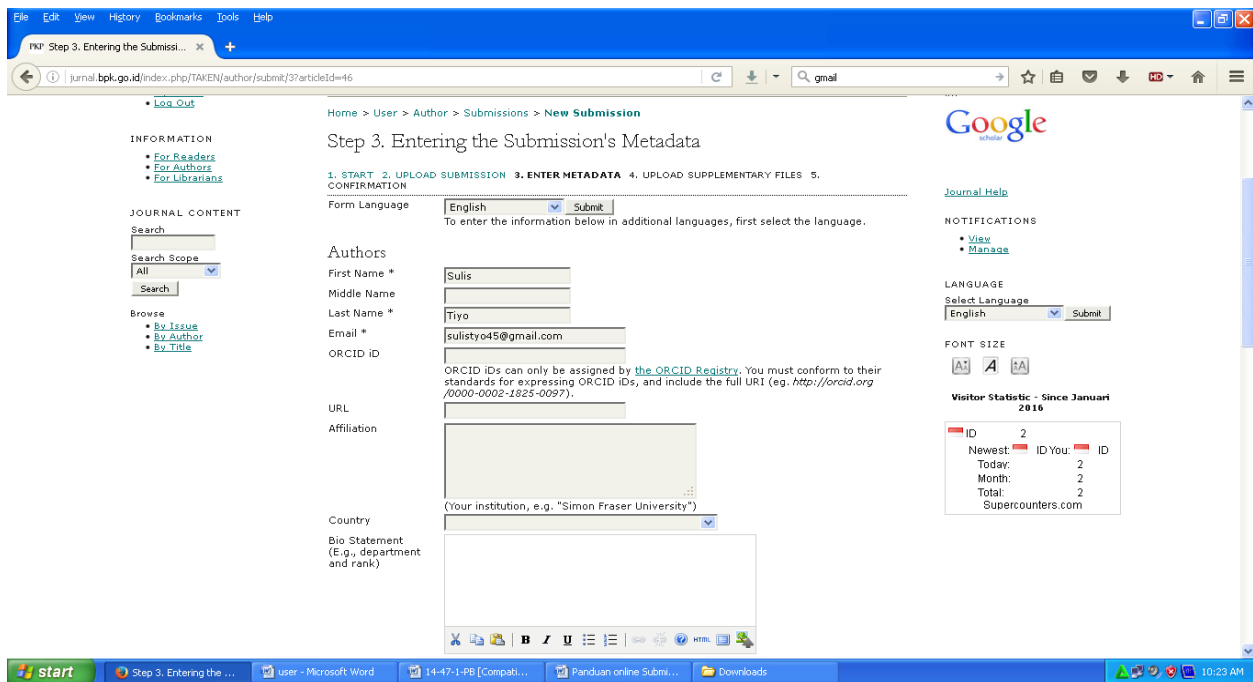


Pilih file yang akan disubmit → browse dan upload → save and continue

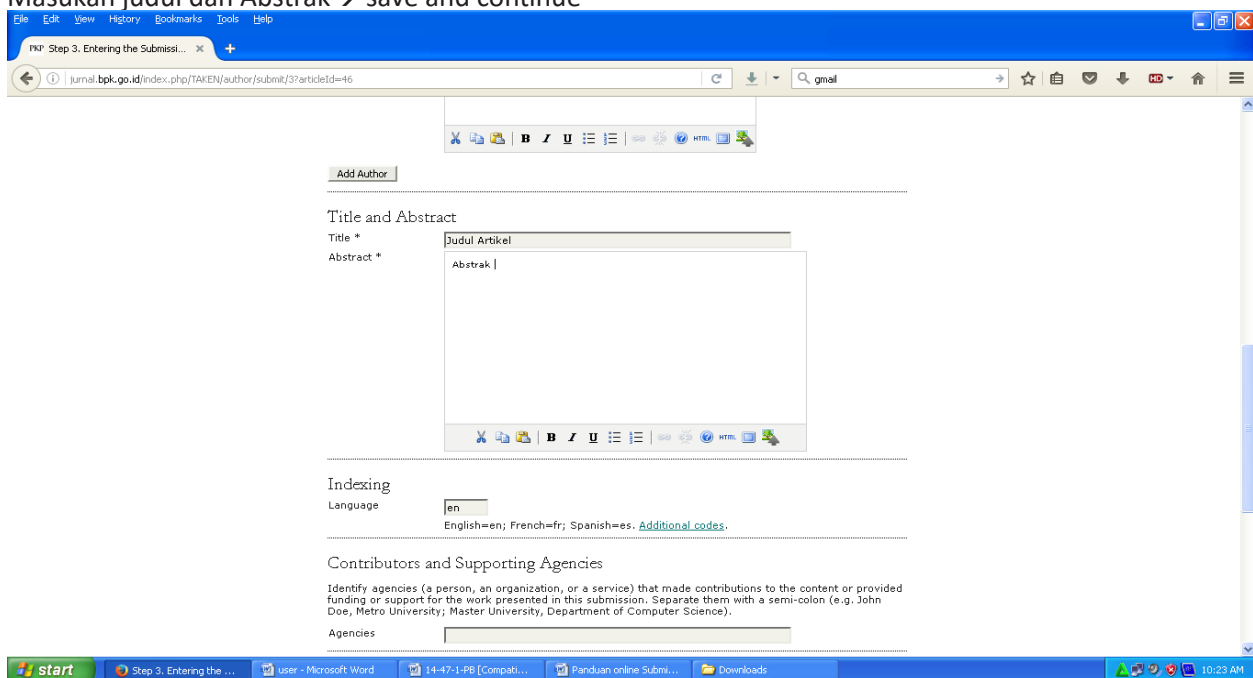


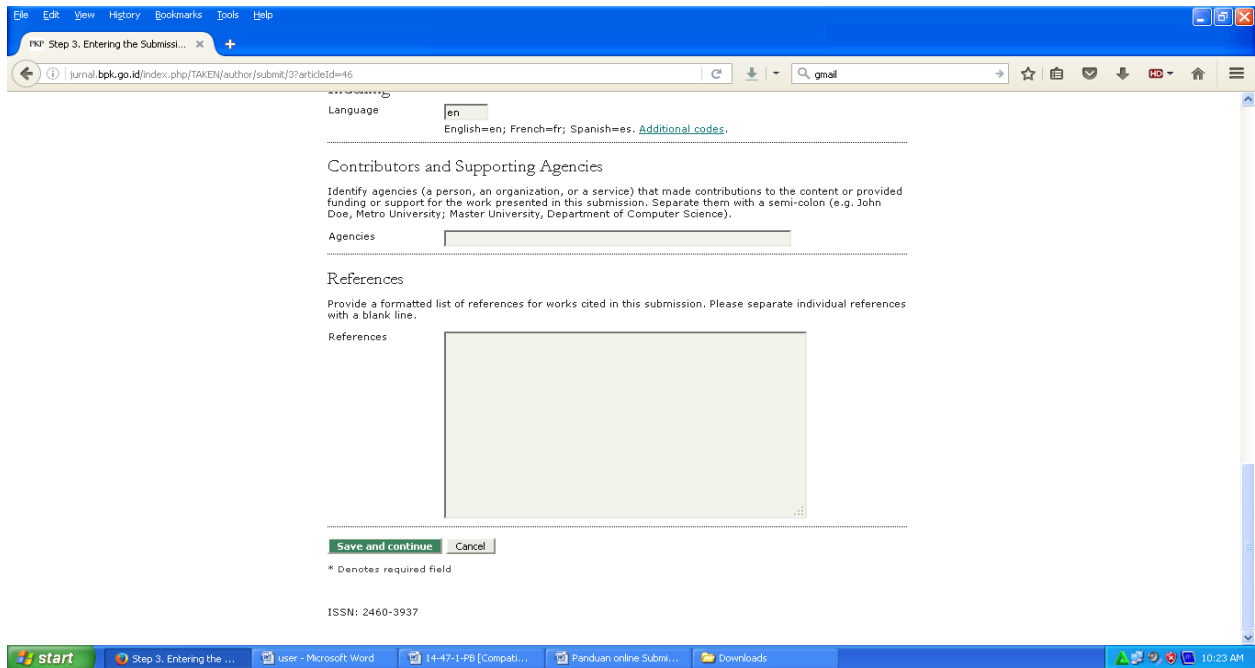
Masukan metadata penulis dengan mengisi (*)

PANDUAN ONLINE SUBMISSION/CEK STATUS/HASIL REVIU

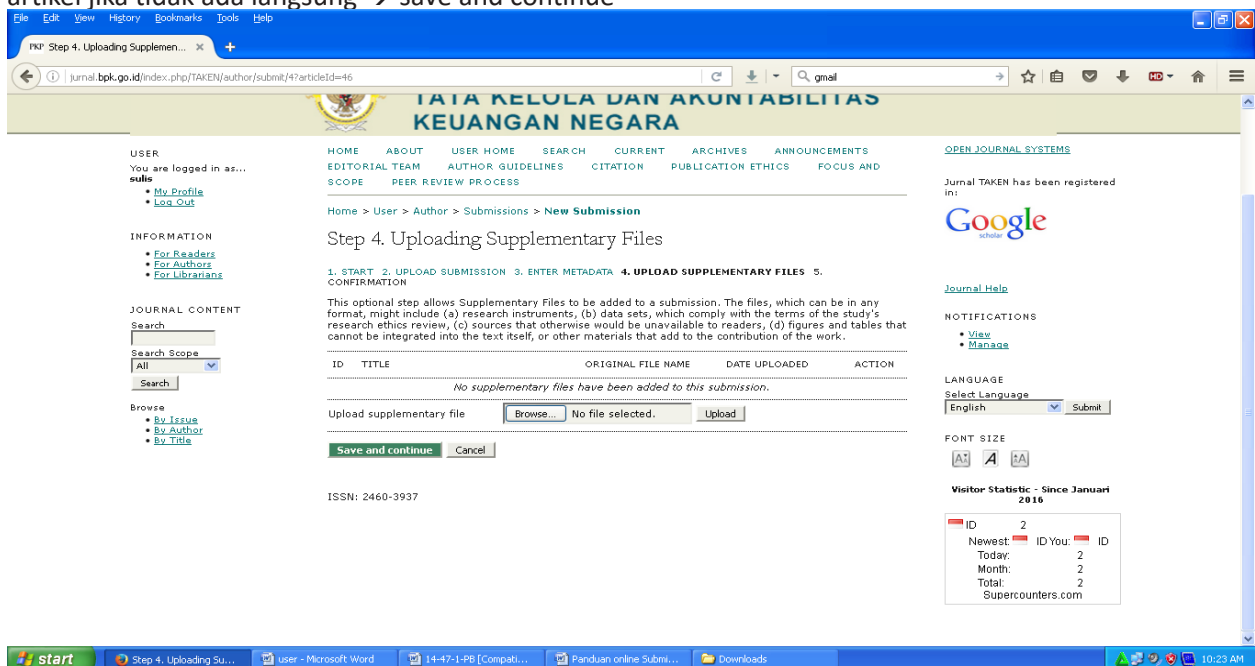


Masukan judul dan Abstrak → save and continue



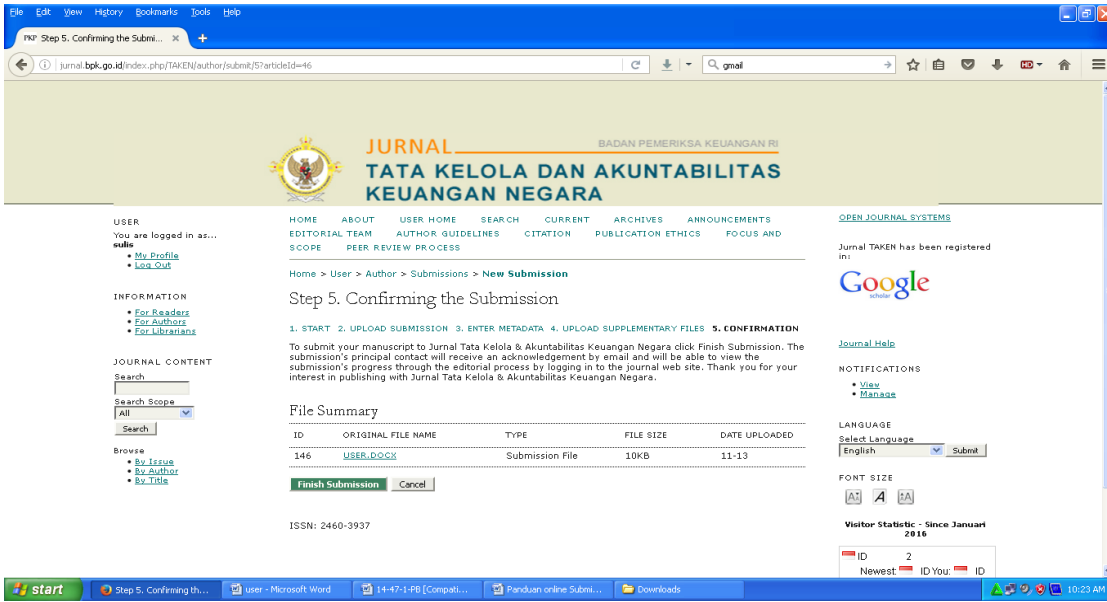


Selanjutnya ke tahap upload berkas/lampiran pendukung artikel jika tidak ada langsung → save and continue

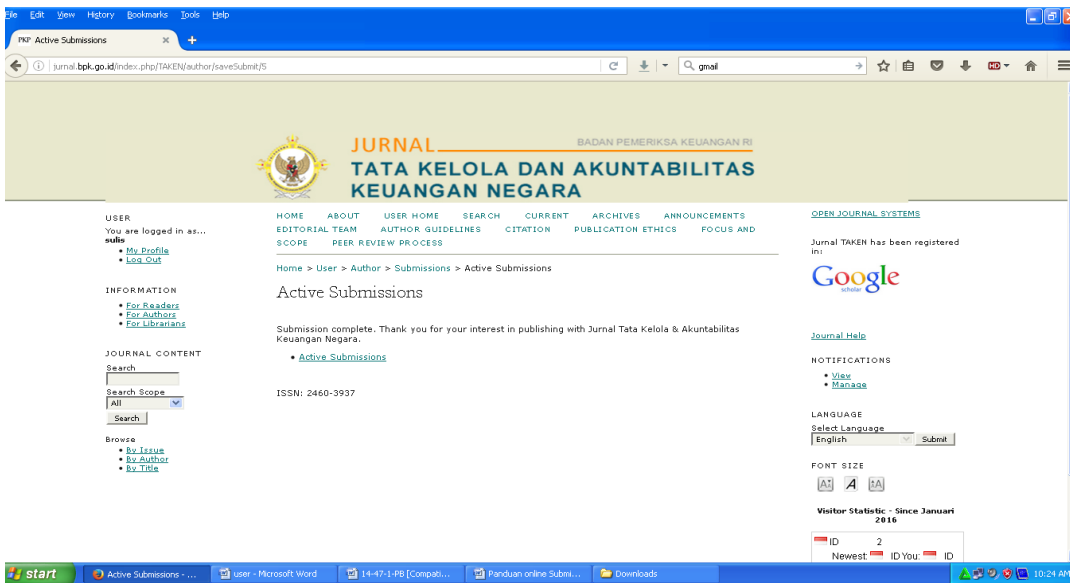


Finish Submission

PANDUAN ONLINE SUBMISSION/CEK STATUS/HASIL REVIU



Klik Active Submission untuk kembali ke menu awal



Menu awal setelah online submission, adapun status Atikel dapat dilihat seperti digambar..

HOME ABOUT USER HOME SEARCH CURRENT ARCHIVES ANNOUNCEMENTS EDITORIAL TEAM AUTHOR GUIDELINES CITATION PUBLICATION ETHICS FOCUS AND SCOPE PEER REVIEW PROCESS

HOME > User > Author > **Active Submissions**

Active Submissions

ACTIVE ARCHIVE

ID	MM-DD	SUBMIT	SEC	AUTHORS	TITLE	STATUS
46	11-13	ART		Tiyo	JUDUL ARTIKEL	Awaiting assignment

1 - 1 of 1 Items

Start a New Submission
[CLICK HERE](#) to go to step one of the five-step submission process.

Refbacks

DATE ADDED	HITS	URL	ARTICLE	TITLE	STATUS	ACTION
There are currently no refbacks.						

Untuk Cek Status Jurnal

Login → sesuai user saat submit online, klik 1 Active

HOME ABOUT USER HOME SEARCH

HOME > **User Home**

User Home

My Journals

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara
 Author (New Submission)

1 Active 0 Archive

My Account

LANGUANGE
 Select Language
 English

PANDUAN ONLINE SUBMISSION/CEK STATUS/HASIL REVIU

JURNAL TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI

Home > User > Author > Active Submissions

Active Submissions

ID	MM-DD	ART	AUTHORS	TITLE	STATUS
46	11-13	ART	Tiya	JUDUL ARTIKEL	IN REVIEW

1 - 1 of 1 Items

Start a New Submission
CLICK HERE to go to step one of the five-step submission process.

Refbacks

DATE ADDED	HITS	URL	ARTICLE	TITLE	STATUS	ACTION
There are currently no refbacks.						

Buttons: Publish, Ignore, Delete, Select All

Home > User > Author > Submissions > #46 > Review

#46 Review

SUMMARY REVIEW EDITING

Submission

Authors	Sulis Tiya
Title	Judul Artikel
Section	Articles
Editor	admin

Peer Review

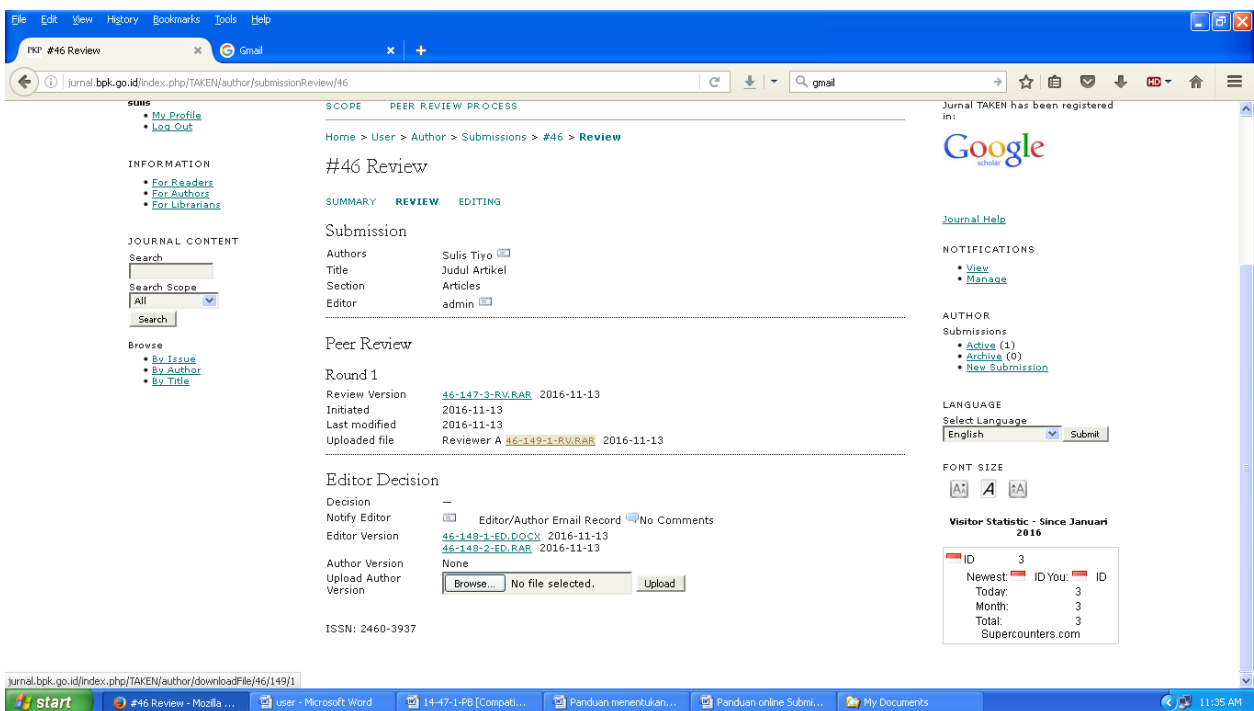
Round 1

Review Version	46-147-1-RWD00X	2016-11-13
Initiated	-	
Last modified	-	
Uploaded file	None	

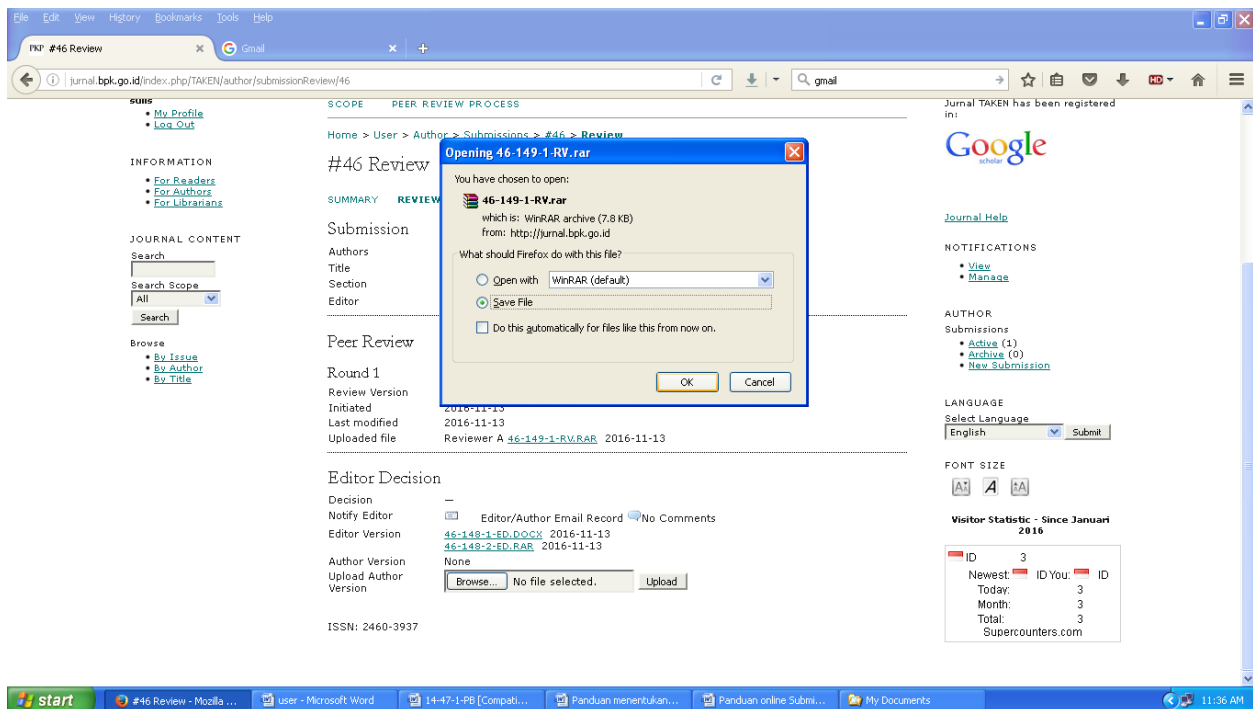
Editor Decision

Melihat hasil review dan mengirimkan hasil perbaikan setelah review

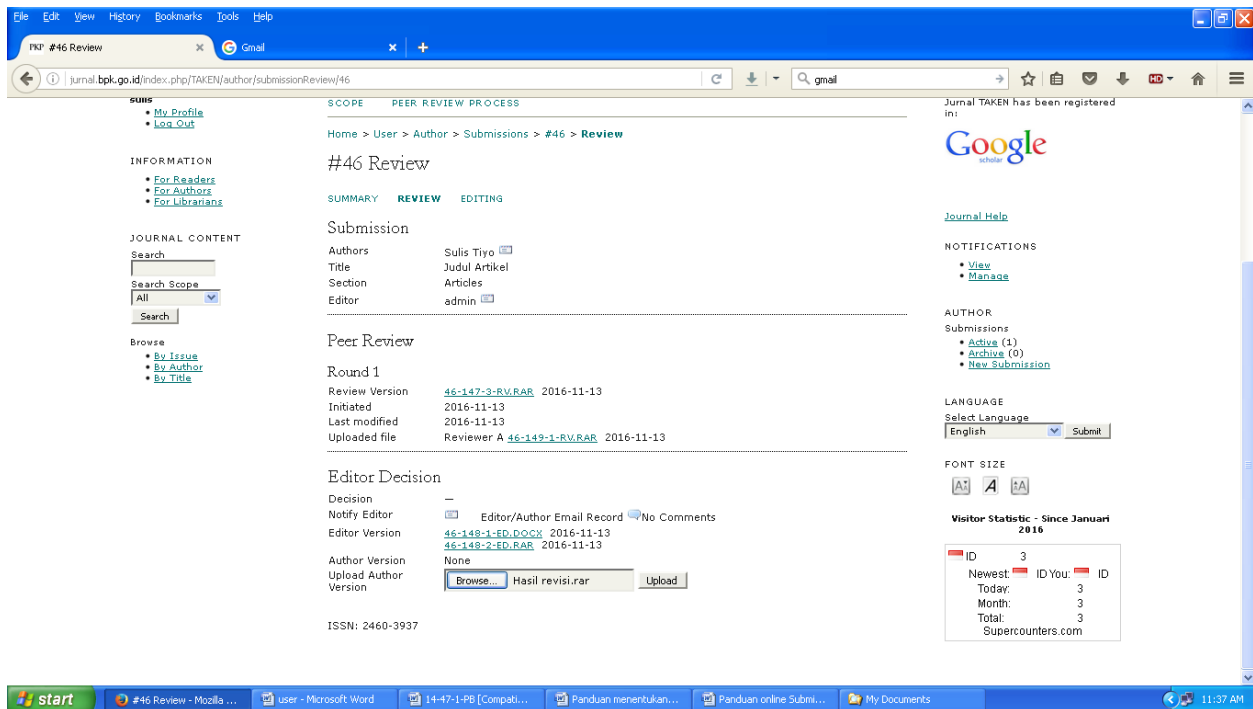
Login → in review



Download dan perbaiki sesuai batas yang diberikan



Setelah perbaikan upload pada bagian editor decision:



The screenshot shows the 'Review' page for article #46. The breadcrumb trail is 'Home > User > Author > Submissions > #46 > Review'. The page is divided into several sections:

- SCOPE / PEER REVIEW PROCESS:** Home > User > Author > Submissions > #46 > Review
- INFORMATION:** Links for Readers, Authors, and Librarians.
- JOURNAL CONTENT:** Search bar and search scope dropdown.
- Submission:**
 - Authors: Sulis Tiyo
 - Title: Judul Artikel
 - Section: Articles
 - Editor: admin
- Peer Review:**
 - Round 1
 - Review Version: 46-147-3-RV.RAR, 2016-11-13
 - Initiated: 2016-11-13
 - Last modified: 2016-11-13
 - Uploaded file: Reviewer A 46-148-1-RV.RAR, 2016-11-13
- Editor Decision:**
 - Decision: -
 - Notify Editor: Editor/Author Email Record No Comments
 - Editor Version: 46-148-1-ED.DOCX, 2016-11-13; 46-148-2-ED.RAR, 2016-11-13
 - Author Version: 46-150-1-ED.RAR, 2016-11-13 (with DELETE button)
 - Upload Author Version: No file selected.
- ISSN:** 2460-3937

On the right side, there are sections for 'Jurnal TAKEN has been registered in:', 'Journal Help', 'NOTIFICATIONS' (View, Manage), 'AUTHOR' (Submissions: Active (1), Archive (0), New Submission), 'LANGUAGE' (English), 'FONT SIZE', and 'Visitor Statistic - Since Januari 2016' (Newest: 3, Today: 3, Month: 3, Total: 3).

Tinggal menunggu hasil dari editor kembali.

Apabila sudah diterima akan dapat email konfirmasi dan status jurnal akan berubah menjadi editing

The screenshot shows the 'Active Submissions' page. The breadcrumb trail is 'Home > User > Author > Active Submissions'. The page features the journal logo and title 'JURNAL TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA' by 'BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI'. The main content area includes:

- Navigation:** HOME, ABOUT, USER HOME, SEARCH, CURRENT, ARCHIVES, ANNOUNCEMENTS, EDITORIAL TEAM, AUTHOR GUIDELINES, CITATION, PUBLICATION ETHICS, FOCUS AND SCOPE, PEER REVIEW PROCESS.
- Active Submissions Table:**

ID	MM-DD	SEC	AUTHORS	TITLE	STATUS
46	11-13	ART	Tiyo	JUDUL ARTIKEL	IN EDITING
- Start a New Submission:** [CLICK HERE](#) to go to step one of the five-step submission process.
- Refbacks:**

DATE ADDED	HITS	URL	ARTICLE	TITLE	STATUS	ACTION
There are currently no refbacks.						

On the right side, there are sections for 'OPEN JOURNAL SYSTEMS', 'Jurnal TAKEN has been registered in:', 'Journal Help', 'NOTIFICATIONS' (View, Manage), 'AUTHOR' (Submissions: Active (1), Archive (0), New Submission), 'LANGUAGE' (English), and 'FONT SIZE'.

iii Kata Pengantar

111 - 135 **EVALUASI ATAS IMPLEMENTASI APLIKASI SISTEM AKUNTANSI INSTANSI BASIS AKRUAL (SAIBA) PADA MITRA KERJA KPPN GORONTALO DAN MARISA**
Azwar, Tenry Nur Amriani, dan Achmat Subekan

137 - 150 **DOES THE ROTATION OF HEAD OF AUDIT OFFICE ACROSS OFFICES IMPACT AUDIT QUALITY? STUDY CASE OF THE AUDIT BOARD OF REPUBLIC OF INDONESIA**
Nurul Komalasari

151 - 173 **MENGUKUR KESUKSESAN SISTEM AKUNTANSI INSTANSI BASIS AKRUAL (SAIBA) MENGGUNAKAN MODEL DeLONE & McLEAN**
Noviyanti

175 - 193 **ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI TRANSFORMASI KAPABILITAS ORGANISASI DAN PERAN BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI**
Agus Joko Pramono

195 - 211 **THE EFFECT OF AUDIT FOLLOW-UP AND SIZES ON THE AUDIT QUALITY**
Mahpiansyah

