



p - ISSN 2460-3937
e - ISSN 2549-452X

JURNAL

TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 3, Nomor 2, Jul - Des 2017



**BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
DIREKTORAT PENELITIAN DAN PENGEMBANGAN**



JURNAL TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 3, No. 2, Jul - Des 2017

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
p - ISSN: 2460-3937
e - ISSN: 2549-452X

Penanggung Jawab

Slamet Kurniawan, M.Sc., Ak.
Hendar Ristriawan, S.H., M.H.

Pemimpin Redaksi

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

Dewan Redaksi

Bernardus Dwita Pradana, S.E., Me-Comm., CKM.
Dedi Suprianto, S.E., M.Si., Ak.
Dian Primartanto, S.E., M.Com.
Ikhtaria Syaziah S.E., Ak., MBA.
Siti Zubaidah S.E., M.Comm., Ak.

Mitra Bestari

Agung Dodit Muliawan, Ph.D., CISA., Ak., CA.
Agus Bambang Irawan S.E., MBA., Ak., CMA.,
CKM., Ph.D., CA.
Dr. Dian Puji Nugraha Simatupang S.H., M.H.
Dr. Didi Achjari, S.E., M.Com., Akt.
Elan Satriawan, Dr., M.Ec.
Dr. Hadiyati Munawaroh S.E., M.Ak., Ak., CA.
Hidayat Amir, Ph.D.
Nunung Nurul Hidayah, BA., Msc., Ph.D.
Prof. Dr. H. Jusuf Irianto, Drs., M.Com.
Prof. Dr. Zaki Baridwan MSc., Ak.
Tri Jatmiko Wahyu Prabowo, S.E., M.Si., Akt., Ph.D.

Redaksi Pelaksana

Hasan Junaidi
Ratna Perwitasari
Geger Adelia
Nico Andrianto

Desain Grafis/Layout

Andre Revalino Agesta

Pengelola Website

Veronika Dewi Puspitayani

Sekretariat

Novi Eka Ratnasari
Olive Chyntia Meylissa
Agus Supriyadi

p - ISSN 2460-3937

e - ISSN 2549-452X

JURNAL

TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 3, Nomor 2, Jul - Des 2017

**BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
DIREKTORAT PENELITIAN DAN PENGEMBANGAN**



DAFTAR ISI

Kata Pengantar	iii - iv
Lembar Abstraksi	v - vii

91- 111 **MODEL TRANSFORMASI BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA**

Agus Joko Pramono, Hendy Hendharto

113 - 129 **SISTEM PENGENDALIAN INTERN SEBAGAI PREDIKTOR
KECURANGAN AKUNTANSI PADA PEMERINTAH DAERAH.
DAPATKAH LOYALITAS INDIVIDU MEMITIGASINYA?**

Ronald Tehupuring, Rafli Alvaro Lingga

131-149 **LEVEL PENALARAN MORAL DAN KONFLIK PERAN: STUDI
EKSPERIMEN BAGI MODEL PERILAKU WHISTLEBLOWING
APARAT PENGAWASAN INTERNAL PEMERINTAH**

Rury Citra Diani, I Made Narsa

151-167 **EVALUASI KESUKSESAN SIMDA BMD PADA PEMERINTAH
KABUPATEN GROBOGAN MENGGUNAKAN MODEL
KOMBINASI DELONE MCLEAN DAN TECHNOLOGY
ACCEPTANCE MODEL**

Hari Laksono

169-181 **PENYELESAIAN KERUGIAN DAERAH MELALUI PENYETORAN
KE KAS NEGARA: SUATU KAJIAN HUKUM DOKTRINAL**

A.P. Edi Atmaja

Kata Pengantar

Akuntabilitas merupakan salah satu aspek penting dalam mewujudkan suatu tata kelola pemerintahan yang baik. Tuntutan masyarakat akan transparansi dan efisiensi pemerintah dalam pengelolaan dan akuntabilitas keuangan negara saat ini semakin tinggi. Fokus masyarakat tidak hanya pada pertanggungjawaban penggunaan dana APBN/APBD yang disajikan dalam Laporan Keuangan Pemerintah, namun juga alokasi penggunaan atau penganggarannya.

Publik memandang opini sebagai ukuran penilaian atas akuntabilitas pemerintah, dan jaminan pengelolaan keuangan negara yang bersih dan bebas korupsi. Padahal pemberian opini bukan bertujuan untuk memberikan keyakinan ada atau tidaknya korupsi pada suatu entitas. Sebelum pemeriksaan oleh BPK selaku auditor eksternal, pemerintah telah menyusun suatu sistem pengendalian internal yang antara lain bertujuan untuk mengontrol, mengawasi, mengarahkan agar pelaksanaan pengelolaan keuangan negara/daerah sesuai dengan peraturan yang berlaku dan memitigasi adanya penyimpangan. Selanjutnya pemantauan atas efektivitas pengendalian internal tersebut menjadi amanah bagi Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) selaku auditor internal. APIP adalah tonggak pertama untuk menjaga dan mengawasi pengelolaan APBN/APBD oleh pemerintah.

Jurnal Volume 3 Nomor 2 Desember 2017 ini diawali dengan artikel berjudul “Model Transformasi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.” Artikel ini menawarkan model transformasi BPK menggunakan metode Interpretive Structural Modeling (ISM). Transformasi institusi diharapkan dapat meningkatkan kapasitas BPK dalam menjalankan perannya, baik foresight maupun insight. Penelitian ini merupakan lanjutan dari penelitian sebelumnya tentang analisis faktor-faktor yang memengaruhi transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK, yang telah dimuat pada Jurnal TAKEN Volume 2 Nomor 2 tahun 2016.

Peran pengendalian intern dan APIP dalam tata kelola pemerintahan yang baik berturut-turut disajikan dalam artikel berjudul “Sistem Pengendalian Intern Sebagai Prediktor Kecurangan Akuntansi pada Pemerintah Daerah. Dapatkah Loyalitas Individu Memitigasinya?” dan “Level Penalaran Moral dan Konflik Peran: Studi Eksperimen Bagi Model Perilaku Whistleblowing Aparat Pengawasan Internal Pemerintah”. Kedua artikel tersebut memasukkan unsur perilaku individu dalam penelitiannya, yaitu loyalitas dan level penalaran moral.

Artikel berikutnya adalah “Evaluasi Kesuksesan SIMDA BMD pada Pemerintah Kabupaten Grobogan Menggunakan Model Kombinasi DeloneMcLean dan Technology Acceptance Model”. Artikel ini memberikan wawasan tentang evaluasi atas penggunaan teknologi informasi dalam pengelolaan barang milik daerah. Sebagai penutup, pemikiran tentang mekanisme penyetoran kembali kerugian daerah ke kas negara dibahas dalam artikel “Penyelesaian Kerugian Daerah Melalui Penyetoran Ke Kas Negara: Suatu Kajian Hukum Doktrinal”. Penulis mengkaji diskursus penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas negara dalam konstruksi yuridis atas keuangan negara beserta turunannya.

Kami mengucapkan terima kasih kepada para kontributor atas sumbangan ide dan pemikirannya melalui artikel-artikel yang telah dikirim. Selain itu kami juga mengucapkan terima kasih kepada para mitra bestari dan berbagai pihak yang telah membantu penerbitan jurnal ini. Kami menantikan partisipasi para pembaca jurnal serta pemerhati keuangan negara untuk menyalurkan ide, gagasan dan pemikirannya melalui artikel dengan lingkup terkait tata kelola & akuntabilitas keuangan negara.

Semoga artikel-artikel yang kami sajikan pada edisi Desember 2017 ini dapat menambah wawasan dan pengetahuan pembaca serta menjadi referensi, baik untuk penelitian/ karya tulis berikutnya maupun perumusan kebijakan.

Pemimpin Redaksi



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

MODEL TRANSFORMASI BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

Agus Joko Pramono, Hendy Hendharto

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 3(2) 2017: 91 - 111

Penelitian ini bertujuan untuk mencari struktur program transformasi BPK yang efektif dan implementatif. Metode yang digunakan adalah *Interpretive Structural Modeling* (ISM) untuk memperoleh berbagai elemen dan sub-elemen kunci keberhasilan transformasi yang berorientasi pada lima faktor utama transformasi BPK. Data diperoleh melalui FGD dengan peserta 14 pegawai BPK yang terpilih berdasarkan latar belakang pendidikan dan pengalaman kerja. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa pertama, struktur program dari sembilan elemen program menurut Saxena (1992) menunjukkan konsistensi logika berpikir yang baik dan layak diterima sebagai model operasional transformasi BPK. Kedua, model transformasi BPK terdiri dari tiga elemen pengungkit, yaitu: kebutuhan, tujuan, dan aktivitas. Ketiga, sub-elemen kunci yang menjadi *driver power* tiga elemen pengungkit memiliki keterkaitan yang erat antar satu sub-elemen dengan sub-elemen lainnya. Komitmen pimpinan terhadap transformasi menjadi kebutuhan mutlak bagi terlaksananya transformasi BPK. Tanpa komitmen yang kuat dari pimpinan, maka proses tata kelola yang baik dan sistem TI yang handal sebagai penggerak tercapainya tujuan transformasi lainnya akan sulit terwujud. Komitmen pimpinan juga sangat dibutuhkan dalam menciptakan dan menggerakkan berbagai aktivitas yang berorientasi pada transformasi secara berkelanjutan dan terpadu. Khususnya pada program Pengembangan Kepemimpinan dan Pendidikan dan Pelatihan, serta Manajemen Talenta yang akan meningkatkan kapasitas kepemimpinan para pimpinan BPK.

Kata Kunci:

Model transformasi,
Badan Pemeriksa
Keuangan RI,
*Interpretive Structural
Modelling.*

SISTEM PENGENDALIAN INTERN SEBAGAI PREDIKTOR KECURANGAN AKUNTANSI PADA PEMERINTAH DAERAH. DAPATKAH LOYALITAS INDIVIDU MEMITIGASINYA?

Ronald Tehupuring, Rafli Alvaro Lingga

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 3(2) 2017: 113 - 129

Berbagai kasus korupsi yang terjadi pada sektor pemerintah serta belum optimalnya perolehan opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas laporan keuangan pemerintah daerah pada beberapa daerah di Indonesia menunjukkan masih lemahnya sistem pengendalian intern serta kurangnya loyalitas individu dalam mencapai tujuan organisasi. Hal tersebut memicu terjadinya praktik kecurangan akuntansi. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kecurangan akuntansi dengan loyalitas individu sebagai variabel moderasi. Responden penelitian adalah mahasiswa sarjana akuntansi Universitas Gadjah Mada. Metode pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling* dengan menyebarkan modul penelitian melalui skenario sebagai pengantar bagi responden dalam menjawab pertanyaan penelitian. Alat analisis menggunakan SmartPLS versi 3.0. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ketika pengendalian intern organisasi pemerintah daerah semakin tinggi, praktik kecurangan akuntansi akan semakin rendah. Sebaliknya ketika sistem pengendalian intern rendah, kecurangan akuntansi akan semakin tinggi. Sedangkan interaksi antara pengendalian intern dan loyalitas tidak mempengaruhi individu melakukan kecurangan akuntansi di pemerintah daerah.

Kata Kunci:

Loyalitas; Sistem
Pengendalian Intern;
kecurangan akuntansi

LEVEL PENALARAN MORAL DAN KONFLIK PERAN: STUDI EKSPERIMEN BAGI MODEL PERILAKU *WHISTLEBLOWING* APARAT PENGAWASAN INTERNAL PEMERINTAH

Rury Citra Diani, I Made Narsa

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 3(2) 2017: 131 - 149

Kata Kunci:

Level penalaran moral; konflik peran; *whistleblowing*.

Peran Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) sangat diharapkan dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik dan bersih. Namun banyak kecurangan dan berbagai praktek pelanggaran etika dan hukum yang mengakibatkan kerugian negara tidak berhasil diungkap oleh APIP, melainkan diungkap oleh pihak di luar organisasi. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* APIP. Dengan menggunakan desain faktorial 2x2 antar subjek, eksperimen yang melibatkan 102 mahasiswa magister akuntansi, menemukan bahwa APIP dengan level penalaran moral yang tinggi memiliki perilaku *whistleblowing* lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral yang rendah. APIP dalam kondisi konflik peran terbukti memiliki perilaku *whistleblowing* lebih rendah dibandingkan APIP dalam kondisi tidak ada konflik peran. APIP dengan level penalaran moral tinggi dan tidak ada konflik peran memiliki perilaku *whistleblowing* lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level moral rendah dan ada kondisi konflik peran. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa perilaku *whistleblowing* APIP dengan level penalaran moral yang tinggi tidak berbeda signifikan dalam kondisi ada konflik peran atau dalam kondisi tidak ada konflik peran.

EVALUASI KESUKSESAN SIMDA BMD PADA PEMERINTAH KABUPATEN GROBOGAN MENGGUNAKAN MODEL KOMBINASI DELONE MCLEAN DAN *TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL*

Hari Laksono

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 3(2) 2017: 151 - 167

Kata Kunci:

Evaluasi kesuksesan sistem; SIMDA BMD; DeLone McLean; TAM; *e-government*

Pemerintah Kabupaten Grobogan mengadopsi SIMDA BMD untuk penatausahaan aset daerah. Evaluasi terhadap kesuksesan penggunaan SIMDA BMD di Kabupaten Grobogan dilakukan guna mengukur kesuksesan sistem. Evaluasi SIMDA BMD di Kabupaten Grobogan dilakukan dengan menggunakan variabel kualitas sistem, kualitas informasi, kualitas pelayanan, dan kepuasan pengguna dari Model Kesuksesan Sistem Informasi *Updated* DeLone McLean. Variabel tersebut digabungkan dengan variabel persepsi kegunaan dan persepsi kemudahan penggunaan dari Model TAM untuk mengetahui pengaruhnya terhadap manfaat bersih penggunaan SIMDA BMD. Responden penelitian adalah pengguna SIMDA BMD terutama pihak pengurus barang di seluruh organisasi perangkat daerah. Analisis data menggunakan PLS menemukan bahwa kualitas sistem, kualitas informasi dan persepsi kemudahan penggunaan berpengaruh terhadap persepsi kegunaan, kualitas sistem dan kualitas informasi berpengaruh terhadap persepsi kemudahan penggunaan, persepsi kegunaan, persepsi kemudahan penggunaan dan kualitas pelayanan berpengaruh terhadap kepuasan pengguna, dan kepuasan pengguna berpengaruh terhadap manfaat bersih (*net benefits*). Sedangkan variabel kualitas sistem dan kualitas informasi tidak berpengaruh terhadap manfaat bersih penggunaan SIMDA BMD di Kabupaten Grobogan.

PENYELESAIAN KERUGIAN DAERAH MELALUI PENYETORAN KE KAS NEGARA: SUATU KAJIAN HUKUM DOKTRINAL

A.P. Edi Atmaja

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 3(2) 2017: 169 - 181

Kerugian daerah merupakan subsistem dari konsep kerugian negara yang berinduk dari konsep keuangan negara yang secara tegas termaktub dalam konstitusi. Selama ini penyelesaian kerugian daerah oleh pemerintah daerah dilakukan melalui penyetoran ke kas daerah, meskipun hal tersebut tidak secara tegas dinyatakan dalam peraturan perundangan. Menggunakan metode penelitian hukum doktrinal dan dengan memanfaatkan data sekunder, tulisan ini bertujuan untuk mengkaji diskursus penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas negara dalam konstruksi yuridis atas keuangan negara beserta turunannya. Kesimpulan yang diperoleh adalah belum terdapatnya norma yang tegas yang mengatur keharusan penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas daerah, sehingga diskursus penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas negara menjadi sah dan mungkin.

Kata Kunci:

Keuangan negara;
kerugian daerah; kas
negara



Agus Joko Pramono, Hendy Hendharto

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia

Jalan Gatot Subroto Kav 31, Jakarta Pusat

ajp@bpk.go.id

henhendharto@yahoo.com



TRANSFORMATION MODEL OF THE AUDIT BOARD OF THE REPUBLIC OF INDONESIA

MODEL TRANSFORMASI BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

ABSTRACT / ABSTRAK

This study aims to find the structure of BPK RI's transformation program which is effective and implementative by using Interpretive Structural Modeling (ISM) methodology that is intended to find various key elements that are important for the success of BPK RI's transformation program based on the five main factors. The data mining was done through FGD with 14 staffs of BPK who had been chosen because of their education background and work experiences. This study concludes that, firstly, the program structure of nine elements shows a good logical consistency and deserves to be accepted as the operational transformation model of BPK. Secondly, this model consists of three lever elements, those are needs, objectives, and activities. Thirdly, the key sub-elements that become power drivers of three lever elements have a close relationship between a sub-element with other sub elements. Leadership commitment to transformation becomes an absolute necessity for the implementation of BPK transformation. Without a strong commitment from the leadership, good governance processes and reliable IT systems as drivers of achieving other transformation goals will be difficult to achieve. Leadership commitment also needed in creating and moving in sustainable and integrated transformation-oriented activities. Particularly in the Leadership Development, Education and Training program, and Talent Management which will result in increasing leadership capacity of BPK leaders.

Penelitian ini bertujuan untuk mencari struktur program transformasi BPK yang efektif dan implementatif. Metode yang digunakan adalah *Interpretive Structural Modeling* (ISM) untuk memperoleh berbagai elemen dan sub-elemen kunci keberhasilan transformasi yang berorientasi pada lima faktor utama transformasi BPK. Data diperoleh melalui FGD dengan peserta 14 pegawai BPK yang terpilih berdasarkan latar belakang pendidikan dan pengalaman kerja. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa pertama, struktur program dari sembilan elemen program menurut Saxena (1992) menunjukkan konsistensi logika berpikir yang baik dan layak diterima sebagai model operasional transformasi BPK. Kedua, model transformasi BPK terdiri dari tiga elemen pengungkit, yaitu: kebutuhan, tujuan, dan aktivitas. Ketiga, sub-elemen kunci yang menjadi *driver power* tiga elemen pengungkit memiliki keterkaitan yang erat antar satu sub-elemen dengan sub-elemen lainnya. Komitmen pimpinan terhadap transformasi menjadi kebutuhan mutlak bagi terlaksananya transformasi BPK. Tanpa komitmen yang kuat dari pimpinan, maka proses tata kelola yang baik dan sistem TI yang handal sebagai penggerak tercapainya tujuan transformasi lainnya akan sulit terwujud. Komitmen pimpinan juga sangat dibutuhkan dalam menciptakan dan menggerakkan berbagai aktivitas yang berorientasi pada transformasi secara berkelanjutan dan terpadu. Khususnya pada program Pengembangan Kepemimpinan dan Pendidikan dan Pelatihan, serta Manajemen Talenta yang akan meningkatkan kapasitas kepemimpinan para pimpinan BPK.

KEYWORDS:

Transformation model, The Audit Board of the Republic of Indonesia, Interpretive Structural Modeling.

KATA KUNCI:

Model transformasi, Badan Pemeriksa Keuangan RI, Interpretive Structural Modelling.

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: 2 Oktober 2017

Dinyatakan dapat dimuat: 19 Desember 2017

PENDAHULUAN

Transformasi merupakan salah satu upaya untuk menemukan hasil terobosan. Proses transformasi dipicu oleh perubahan besar dalam pandangan dunia yang menyadari bahwa organisasi tidak akan terus berfungsi atau memenuhi tuntutan masa depan, sehingga harus mengalami perubahan radikal untuk memenuhi prasyarat lingkungan yang terus berubah (Rothwell, dkk., 2015). Tujuan transformasi adalah mengembangkan sebuah organisasi menuju tingkat yang lebih tinggi (Zeid, 2014). Dalam konteks organisasi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI), transformasi akan membuat BPK dapat berperan sesuai dengan visi dan misinya serta mampu meningkatkan kematangan sebagai institusi pada tingkat *insight* dan *foresight* secara nyata.

Rencana Strategis BPK RI 2016-2020 dan *The Accountability Organization Maturity Model* yang dikembangkan oleh *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), menyatakan bahwa peran BPK sebagai *oversight* perlu dilakukan agar entitas pemerintah melakukan tata kelola keuangan negara secara baik dan mematuhi peraturan undang-undang yang berlaku. BPK RI berperan dalam mencegah kecurangan, penipuan, pemborosan, penyalahgunaan, dan kesalahan dalam pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara. Peran *insight* adalah memberikan pendapat mengenai program, kebijakan dan operasi yang berjalan dengan baik, menyarankan praktik terbaik (*best practices*) untuk menjadi referensi, menyarankan upaya institusional untuk memperbaiki hubungan lintas sektoral di dalam pemerintah dan meningkatkan kesesuaian mitra pemerintah dan non-pemerintah yang lebih baik untuk mencapai hasil yang penting bagi negara dan masyarakat. Peran *foresight* yaitu dengan memberikan ulasan masa depan dengan menyoroti implikasi jangka panjang dari kebijakan/keputusan pemerintah saat

ini dan mengidentifikasi tren dan tantangan utama yang dihadapi negara dan masyarakat sebelum menjadi suatu krisis. Fungsi *foresight* dapat dilakukan dengan pelaksanaan kewenangan pemberian opini BPK terkait pemilihan kebijakan publik (*setting policy*) dalam program pembangunan.

Penelitian sebelumnya dilakukan pada tahun 2016 tentang analisis faktor-faktor yang memengaruhi transformasi kapabilitas organisasi. Metode yang digunakan adalah *Analytic Network Process* untuk mendapatkan hubungan antar node dalam tiga *cluster* (faktor eksternal, internal dan penunjang) yang bersifat *network*. *Framework analysis* disusun melalui FGD dengan para pakar dari eksternal dan internal BPK. Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor-faktor prioritas untuk mencapai transformasi BPK adalah *stakeholder's engagement*, kepemimpinan, sistem tata kelola, komunikasi internal dan eksternal, dan sistem informasi manajemen (Pramono, 2016). Penelitian ini dimaksudkan sebagai tindak lanjut atas saran dari hasil penelitian tersebut untuk memetakan secara komprehensif tentang rincian detail elemen program pelaksanaan transformasi BPK dengan menggunakan metode *Interpretive Structural Modeling* (ISM).

Keterbatasan penelitian ini adalah seluruh responden hanya berasal dari internal organisasi BPK. Hasil penelitian dapat berbeda, jika melibatkan responden yang berasal dari eksternal organisasi BPK. Responden eksternal dapat berasal dari lembaga legislatif, lembaga yudikatif, organisasi pemerintah, organisasi swasta, akademisi, asosiasi profesi, lembaga swadaya masyarakat, dan lembaga internasional yang terkait dengan audit keuangan negara.

LANDASAN TEORI

Transformasi

Transformasi berarti perubahan dalam ben-

tuk, sifat, fungsi, dan lain-lain (Alwi, 2007). Transformasi adalah berubah menjadi bentuk, fungsi atau struktur baru. Transformasi merupakan perubahan dalam pola pikir. Transformasi terjadi ketika para pemimpin menciptakan visi dan sistem untuk terus mempertanyakan dan menantang (*challenge*) keyakinan, asumsi, pola, kebiasaan dan paradigma dengan tujuan untuk terus mengembangkan dan menerapkan aplikasi ilmu manajemen, dengan sudut pandang sistem pengetahuan yang mendalam. Transformasi adalah pembelajaran berkelanjutan dan pola pikir baru, mengambil tindakan yang berbeda dari sebelumnya. Transformasi dapat dilihat dari kebijakan (*policies*), prosedur, sistem, dan struktur (Daszko & Sheinberg, 2005).

Stakeholder's Engagement

Stakeholder adalah semua pihak yang terkait dengan kegiatan organisasi. *Stakeholder* sebagai “*any group or individual who can affect or is affected by the achievement of the organization's objectives*” (Freeman dalam Henriques & Sadorsky, 1999). *Stakeholder* merupakan salah satu faktor kunci yang spesifik dari sumber daya organisasi. *Stakeholder* dikelompokkan menjadi dua kelompok, yaitu *stakeholder* internal dan *stakeholder* eksternal. *Stakeholder* internal mencakup semua departemen dan tingkat manajemen yang lebih tinggi. Sedangkan *stakeholder* eksternal meliputi konsumen, pesaing, penyalur/*supplier*, pemerintah, masyarakat, kelompok tertentu, dan lain-lain (Cahyono, 2000). Terdapat beragam konsep tentang *stakeholder*, namun pada akhirnya prinsip utama manajemen *stakeholder* adalah menciptakan keseimbangan antara harapan *stakeholder* (*stakeholder's expectations*) dan perilaku organisasi (*organization behavior*) (Polonsky, 1995).

Stakeholder's engagement artinya dukungan secara proaktif dan optimal dari *stakeholder* eksternal sebagai *impact* dari berbagai aktivitas yang terencana dan dilaksanakan

secara konsisten dalam rangka untuk memperoleh pengakuan, penerimaan dan keberlanjutan hubungan antara organisasi dengan *stakeholder* (Pramono, 2016).

Peran BPK di tingkat nasional dipengaruhi oleh harapan *stakeholder*. BPK perlu memperhatikan harapan para pemangku kepentingannya, termasuk badan perwakilan (Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah) yang mencerminkan harapan masyarakat, pemerintah (lembaga pemerintah), Instansi Penegak Hukum (IPH), lembaga lain yang didirikan berdasarkan undang-undang, warga negara Indonesia, dan lembaga internasional. BPK telah melakukan serangkaian kegiatan untuk lebih memahami apa yang diharapkan oleh *stakeholder*, seperti rapat dengar pendapat antara BPK dan lembaga perwakilan serta instansi terkait lainnya, survei kepuasan *stakeholder*, dan program “BPK Mendengar”. Kegiatan tersebut bertujuan untuk menangkap opini publik tentang BPK dan berbagai aspek yang berkaitan dengan tugas bidang BPK. Melalui kegiatan tersebut diketahui bahwa dari aspek kelembagaan, masih banyak yang harus diperbaiki oleh BPK. Para *stakeholder* berharap agar BPK selalu menjaga nilai dasar dalam menjalankan tugasnya dan lebih aktif melakukan sosialisasi dan komunikasi yang baik guna meningkatkan kerjasama antar institusi. Dalam hal pemeriksaan, *stakeholder* berharap agar arah audit BPK dapat menjawab kebutuhan masyarakat dengan lebih baik dan rekomendasi yang diberikan oleh BPK lebih rinci dan menjawab permasalahan yang dihadapi oleh entitas. Selain itu, mereka juga berharap agar BPK memperbaiki kualitas laporan auditnya dan meningkatkan jumlah pemeriksa (BPK, 2015).

Kepemimpinan

Kepemimpinan adalah proses mengarahkan dan memengaruhi tugas kegiatan anggota kelompok (Stoner, dkk., 1995). Kepemimpinan sebagai sebuah proses, artinya kepemimpinan

difokuskan pada yang dilakukan oleh pemimpin. Pemimpin menggunakan pengaruhnya untuk mempertegas tujuan organisasi bagi karyawan, dan bawahan, melakukan motivasi untuk mencapai tujuan, dan membantu menciptakan budaya yang baik dalam organisasi. Kepemimpinan adalah kumpulan karakteristik yang harus dimiliki oleh seorang pemimpin. Pemimpin dapat didefinisikan sebagai orang yang mempunyai keahlian untuk memengaruhi perilaku orang lain tanpa menggunakan kekuatan, sehingga orang yang dipimpin menerimanya sebagai tokoh yang layak untuk memimpin (Griffin, 2000).

Pemimpin harus memiliki sifat dan syarat sebagai berikut: (1) harus peka terhadap iklim lingkungan di sekitarnya, harus mendengarkan saran dan pandangan orang lain di sekitarnya; (2) menjadi contoh/teladan di lingkungannya; (3) memiliki sikap dan komitmen; (4) mampu dalam membuat keputusan (Sunindhia, 1993). Karakteristik seorang pemimpin didasarkan kepada prinsip-prinsip belajar seumur hidup, berorientasi pada pelayanan, dan membawa energi yang positif. Dalam hal pemimpin memberikan energi positif, maka seorang pemimpin harus percaya pada orang lain dan bawahannya, seimbang dalam kehidupan, melihat kehidupan sebagai tantangan, sinergi, dan mengembangkan diri sendiri dan bawahannya (Covey, 1997).

Kepemimpinan BPK meliputi kebutuhan akan peningkatan fungsi dan peran kepemimpinan pada organisasi BPK yang lebih berkarater, pembangun visi (*visioner*), pemikir sistem (*system thinker*), agen perubahan (*change agent*), inovator dan pengambil risiko (*risk taker*), serta pembimbing dan pelatih (*mentor and coach*) (Pramono, 2016).

Sistem Tata Kelola

Sistem tata kelola adalah suatu mekanisme organisasi secara baik dalam melakukan pengelolaan sumber daya organisasi secara

efisien, efektif, ekonomis ataupun produktif dengan prinsip-prinsip terbuka, akuntabel, bertanggung jawab, independen, dan adil dalam rangka mencapai tujuan organisasi (Syakhroza, 2003). Termasuk dalam sistem tata kelola adalah sistem hukum, aturan, dan peraturan yang mengendalikan organisasi (Gillan & Starks dalam Baker & Quere, 2014).

United Nations Development Programme (UNDP) menyebutkan karakteristik *good governance*, yaitu: (1) mengikutsertakan semuanya, transparan dan bertanggung jawab, efektif dan adil; (2) memastikan adanya supremasi hukum; (3) memastikan bahwa prioritas politik, sosial dan ekonomi didasarkan pada konsensus masyarakat; (4) memperhatikan kepentingan yang paling miskin dan paling rentan dalam proses pengambilan keputusan mengenai alokasi sumber daya pembangunan (Sumarto, 2003).

Prinsip *good governance* yang baik sebagaimana dijelaskan oleh *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD), adalah: (1) *fairness* (keadilan). Organisasi harus memperhatikan kepentingan stakeholders secara adil, tanpa diskriminasi, dan berdasarkan asas kewajaran dan kesetaraan; (2) *transparency* (transparansi). Transparansi merupakan pengungkapan suatu informasi yang terbuka, tepat waktu, serta jelas dan dapat dibandingkan dengan keadaan yang menyangkut tentang keuangan, pengelolaan dan kepemilikan organisasi; (3) *accountability* (akuntabilitas). Akuntabilitas merupakan sistem pengawasan yang efektif berdasarkan pembagian kekuasaan antara pimpinan organisasi, dan *stakeholder* yang mencakup pemantauan, evaluasi, dan pengendalian terhadap manajemen untuk meyakinkan bahwa manajemen bertindak untuk kepentingan *stakeholders*. Organisasi harus dikelola dengan baik, terukur dan sesuai dengan tujuan organisasi; (4) *responsibility* (pertanggungjawaban). Responsibilitas adalah adanya tanggung jawab manajemen,

pengawasan manajemen serta pertanggung jawaban kepada organisasi dan para pemegang kepentingan (*stakeholders*). Tanggung jawab merupakan konsekuensi dari adanya wewenang, tanggung jawab sosial, profesional, etika dan menjaga proses bisnis yang kuat; (5) *independency* (independen). Independen diperlukan untuk menghindari adanya potensi konflik kepentingan yang mungkin timbul. Mekanisme ini menuntut adanya rentang kekuasaan antara komposisi komite dalam komisaris, dan pihak luar seperti auditor (Mulyadi & Anwar, 2011)

BPK memiliki fungsi sebagai (a) fungsi operatif, adalah pemeriksaan, pengawasan, dan penyidikan atas penguasaan, pengurusan dan pengelolaan kekayaan negara; (b) fungsi yudikatif, yaitu kewenangan melakukan tuntutan perbendaharaan dan tuntutan ganti rugi terhadap bendahara dan pegawai negeri bukan bendahara yang karena tindakannya melanggar hukum atau mengabaikan kewajibannya yang menyebabkan kerugian keuangan negara; (c) sarana rekomendatif, yaitu BPK memberikan pertimbangan kepada pemerintah perihal pengelolaan keuangan negara (Kusnardi & Saragih dalam Tutik, 2011).

Terdapat kebutuhan akan perbaikan sistem tata kelola BPK yang lebih efektif untuk menjamin terlaksananya prinsip-prinsip tata kelola yang baik, diantaranya prinsip keadilan, transparansi, akuntabilitas, pertanggungjawaban, dan independensi (Pramono, 2016).

Komunikasi Internal dan Eksternal

Komunikasi adalah aktivitas perilaku atau aktivitas penyampaian pesan atau informasi tentang pikiran atau perasaan (Roben, 2008). Komunikasi dapat diartikan sebagai proses antara individu dalam mengirim dan menerima simbol yang bermakna untuk kepentingan mereka (Widjaja, 1986). Karakteristik komunikasi adalah sebagai berikut (Riswandi, 2009): (a) komunikasi adalah suatu proses; (b)

komunikasi adalah upaya yang disengaja dan mempunyai tujuan; (c) komunikasi menuntut adanya partisipasi dan kerja sama dari para pelaku yang terlibat; (d) komunikasi bersifat simbolis; (e) komunikasi bersifat transaksional; (f) komunikasi menembus faktor ruang dan waktu.

Fungsi komunikasi adalah (1) pengawasan lingkungan (*surveillance of the environment*). Fungsi ini dijalankan oleh diplomat, atase dan koresponden asing dalam upaya melindungi lingkungan; (2) menghubungkan bagian yang terpisah dari masyarakat untuk merespon lingkungannya (*correlation of the part of society in responding to the environment*). Fungsi ini dimainkan oleh editor, jurnalis dan juru bicara sebagai penghubung respon internal; (3) menurunkan warisan sosial ke generasi berikutnya (*transmission of the social heritage*). Fungsi ini ada pada pendidik dalam pendidikan formal atau informal karena mereka dilibatkan dalam menyampaikan adat kebiasaan dan nilai-nilai (Lasswell dalam Nurudin, 2007).

Tujuan BPK berkomunikasi dan melibatkan *stakeholder* eksternal untuk mendorong persepsi *stakeholder* eksternal, mendukung inisiatif transformasi meliputi memperoleh dukungan dan komitmen yang penuh dari seluruh *stakeholder*, membangun komunikasi dengan seluruh *stakeholder* untuk memperoleh masukan berdasarkan masalah-masalah yang penting bagi *stakeholder* terkait hubungannya dengan BPK, meningkatkan kepuasan eksternal terhadap BPK, dan membuat media dan masyarakat umum bersedia berbagi pengetahuan dan manfaat transformasi BPK untuk tujuan bernegara. Komunikasi internal dan eksternal, artinya terdapat kebutuhan peningkatan kapabilitas organisasi, fungsi dan peran komunikasi dalam upaya meningkatkan pemahaman dan dukungan dari *stakeholder* internal dan eksternal terhadap BPK dalam rangka pencapaian visi dan misi BPK (Pramono, 2016).

Sistem Informasi Manajemen

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 memberikan kontribusi dan peranan penting pada keberhasilan strategi organisasi. Teknologi informasi juga dibutuhkan untuk dapat memastikan integrasi informasi, ketepatan waktu, mempercepat 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 (Pramono, 2016).

Sistem informasi manajemen berarti adanya sistem informasi yang terpadu untuk menyajikan informasi dan tata kelola yang baik guna mendukung fungsi operasi, manajemen, dan pengambilan keputusan yang efektif dalam organisasi. Peningkatan peran BPK antara lain dilakukan dengan peningkatan kualitas, peningkatan manfaat hasil pemeriksaan, peningkatan mutu kelembagaan BPK modern dan penyempurnaan proses bisnis dan tata kelola organisasi BPK menggunakan sistem dan teknologi informasi. Penguatan dan pemutakhiran perangkat lunak seperti kebijakan, standar dan pedoman dalam pelaksanaan kewenangan BPK, terutama terkait pemanfaatan teknologi informasi. Peningkatan peran teknologi informasi (TI) sebagai *driver* dalam pelaksanaan operasional organisasi dan peningkatan pemanfaatan *e-audit* (Pramono, 2016).

METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah identifikasi elemen-elemen kunci menggunakan metode *Interpretive Structural Modeling* (ISM). ISM yang diciptakan pertama oleh J. Warfield tahun 1973, memungkinkan untuk membangun peta hubungan kompleks dari berbagai elemen yang terkait dalam situasi yang kompleks. ISM sering digunakan untuk memberikan pemahaman fundamental dari situasi kompleks, kemudian meramu langkah-langkah untuk memecahkan masalah tersebut. Proses ISM dimulai dari permodelan sistem dan diakhiri dengan validasi model (Ascarya, dkk., 2012).

ISM merupakan salah satu metode kualitatif dengan menggunakan permodelan *soft system* yang dibantu aplikasi komputer yang dapat membantu mengidentifikasi hubungan antara ide dan struktur tetap pada isu yang kompleks. Dalam penelitian ini, metode ISM digunakan untuk mengembangkan beberapa tipe struktur, termasuk struktur pengaruh, struktur prioritas, dan kategori ide. ISM menganalisis elemen-elemen sistem dan memecahkannya dalam bentuk grafis dari hubungan langsung antar elemen dan tingkat hierarki. Elemen-elemen dapat merupakan tujuan kebijakan, target organisasi, maupun faktor-faktor penilaian. Sedangkan hubungan langsung dapat dalam konteks yang beragam (Marimin, 2005). Menurut Kanungo dan Bhatnagar (2002), langkah-langkah ISM adalah sebagai berikut:

1. Identifikasi pada elemen, dimana pada setiap elemen sistem dilakukan identifikasi dan didaftarkan. Identifikasi elemen dapat diperoleh melalui sebuah wawancara mendalam, penelitian dokumen dan literatur, *brainstorming* atau FGD, agar semua elemen yang penting teridentifikasi.
2. Hubungan kontekstual, yaitu menetapkan hubungan kontekstual antar elemen yang dikembangkan berdasarkan pada tujuan dari permodelan.

3. *Structural Self Interaction Matrix* - SSIM atau biasa disebut matriks interaksi tunggal terstruktur dibangun berdasarkan persepsi para responden terhadap hubungan/relasi elemen yang dinilai. Empat simbol digunakan untuk mewakili tipe hubungan antar kedua elemen yang dikaji. Simbol tersebut sebagai berikut:
- V menunjukkan hubungan dari elemen E_i terhadap E_j , dan tidak sebaliknya;
 - A menunjukkan hubungan dari elemen E_j terhadap E_i , dan tidak sebaliknya;
 - X jika ada hubungan interelasi antara E_i dan E_j , dan dapat sebaliknya;
 - O merepresentasikan bahwa elemen E_i dan E_j tidak berkaitan.
4. Matriks *Reachability* (*Reachability Matrix* - RM) dibangun dengan mengubah simbol-simbol SSIM ke dalam sebuah matriks biner. Konversi SSIM menjadi RM menggunakan aturan-aturan berikut,
- Jika relasi E_i terhadap $E_j = V$ dalam SSIM maka elemen $E_{ij} = 1$ dan $E_{ji} = 0$ dalam RM.
 - Jika relasi E_i terhadap $E_j = A$ dalam SSIM maka elemen $E_{ij} = 0$ dan $E_{ji} = 1$ dalam RM.
 - Jika relasi E_i terhadap $E_j = X$ dalam SSIM maka elemen $E_{ij} = 1$ dan $E_{ji} = 1$ dalam RM.
 - Jika relasi E_i terhadap $E_j = O$ dalam SSIM maka elemen $E_{ij} = 0$ dan $E_{ji} = 0$ dalam RM.
- RM awal dilakukan modifikasi untuk menunjukkan seluruh *direct* dan *indirect reachability*, adalah jika $E_{ij} = 1$ dan $E_{jk} = 1$ maka $E_{ik} = 1$.
5. Tingkat partisi dilakukan untuk mengklasifikasi elemen-elemen dalam level-level yang berbeda dari struktur ISM. Untuk tujuan tersebut, dua perangkat diasosiasikan dengan tiap elemen E_i dari suatu sistem, yaitu *Reachability Set* (R_i) dan *Antecedent Set* (A_i). R_i adalah sebuah set dari seluruh elemen yang dapat dicapai dari elemen E_i , sedangkan A_i adalah sebuah set dari seluruh elemen dimana elemen E_i dapat dicapai. Pada iterasi pertama, semua elemen, dimana $R_i = R_i \cap A_i$ adalah elemen Level 1. Dalam iterasi berurutan, elemen yang diidentifikasi sebagai elemen level pada iterasi sebelumnya akan dihapus, dan elemen baru dipilih untuk tingkat yang sama dengan menggunakan aturan yang sama. Dengan demikian, semua elemen sistem dikelompokkan ke dalam tingkatan yang berbeda.
6. Matriks *Canonnical*: Pengelompokan elemen-elemen dalam level yang sama mengembangkan matriks ini. Matriks resultan mempunyai sebagian besar dari elemen triangular yang lebih tinggi adalah 0 dan terendah 1. Matriks tersebut selanjutnya digunakan untuk mempersiapkan *digraph*.
7. *Digraph* adalah konsep yang berasal dari *Directional Graph*, yaitu sebuah grafik dari elemen-elemen yang saling berhubungan secara langsung dan level hierarki. *Digraph* awal dipersiapkan dalam basis matriks *canonical*. *Graph* awal tersebut selanjutnya dipotong dengan memindahkan semua komponen yang transitif untuk membentuk *digraph* akhir.
8. ISM dibangkitkan dengan memindahkan seluruh jumlah elemen dengan deskripsi elemen aktual. Oleh sebab itu ISM memberikan gambaran yang sangat jelas dari elemen-elemen sistem dan alur hubungannya.
- Menurut Saxena (1992) suatu program dapat distrukturisasi ke dalam sembilan elemen, sebagai berikut: (1) kebutuhan (*needs, requirements*); (2) kendala atau permasalahan (*constraints, problems*); (3) perubahan yang dimungkinkan (*possible changes*); (4) tujuan (*objectives, goals*); (5) tolok ukur dan indikator

(*targets, indicators*); (6) aktivitas/kegiatan yang dilakukan dalam rangka transformasi (*activity*); (7) pelaku atau lembaga (*actors, institution, stakeholders*) yang terlibat dalam pelaksanaan program transformasi; (8) segmen masyarakat yang terpengaruh; dan (9) ukuran efektivitas transformasi.

Elemen Program

Elemen program yang digunakan adalah sebagai berikut:

1. Menggunakan hasil penelitian Pramono (2016) atas faktor-faktor yang memengaruhi transformasi BPK yaitu *stakeholder’s engagement*, kepemimpinan BPK, sistem tata kelola BPK, komunikasi internal dan eksternal, serta sistem informasi manajemen.
2. Menggunakan elemen program Saxena (1992) yang terdiri dari kebutuhan, kendala atau permasalahan, perubahan yang dimungkinkan, tujuan, tolok ukur dan indikator, aktivitas/kegiatan yang dilakukan, pelaku atau lembaga yang terlibat, segmen masyarakat yang terpengaruh, dan ukuran efektivitas.

Pemilihan sub-elemen dari sembilan elemen (strukturisasi program) dilakukan dengan cara menganalisa Rencana Implementasi Renstra (RIR) BPK RI tahun 2016-2020 dan *Road Map Reformasi Birokrasi* BPK RI tahun 2016-2020 (BPK, 2016). Daftar aktivitas kegiatan/program yang terdapat dalam dokumen tersebut dipilih oleh peneliti berdasarkan kriteria yang penting dan yang pasti berpengaruh terhadap transformasi BPK RI. Daftar aktivitas tersebut selanjutnya dimasukkan kedalam lima *cluster* faktor-faktor dan dikonfirmasi kepada 30 pegawai BPK RI yang mewakili setiap satuan kerja di BPK RI, dengan cara menjawab kuesioner yang dikirimkan melalui *email*.

Setelah disusun sub-elemen dari setiap elemen, maka dilakukan *Focus Group Discussion* (FGD) yang bertujuan mengonfirmasi kembali daftar aktifitas kegiatan/program transformasi BPK RI, dan sekaligus dilakukan proses pengisian kuesioner ISM pada tanggal 19 September 2017. Peserta terdiri dari 14 pegawai BPK RI yang terpilih berdasarkan latar belakang pendidikan dan tingkat eselon (tabel 1).



Gambar 1. Strukturisasi Program (Saxena, 1992)

Tabel 1. Peserta FGD Transformasi BPK RI

NO	NAMA	JABATAN	PENDIDIKAN
1	SK	Eselon I	S2
2	BA	Eselon I	S2
3	AD	Tenaga Ahli	S2
4	RYRB	Eselon II	S2
5	DSS	Eselon II	S2
6	JMES	Eselon II	S2
7	FAD	Eselon II	S2
8	DS	Eselon II	S2
9	HS	Eselon II	S2
10	AS	Eselon II	S2
11	TW	Eselon III	S3
12	DS	Eselon II	S2
13	HM	Eselon III	S3
14	ABI	Pemeriksa	S3

HASIL DAN PEMBAHASAN

Elemen Transformasi BPK dengan mengadopsi elemen Saxena (1992), terdiri atas 9 (sembilan) elemen, yaitu: (1) kebutuhan (*needs, requirements*); (2) kendala atau permasalahan (*constraints, problems*); (3) perubahan yang dimungkinkan (*possible changes*); (4) tujuan (*objectives, goals*); (5) tolok ukur dan indikator (*targets, indicators*); (6) aktivitas/kegiatan yang dilakukan dalam rangka transformasi BPK (*activity*); (7) pelaku atau lembaga (*actors, institution, stakeholder*) yang terlibat dalam pelaksanaan program; (8) segmen masyarakat yang terpengaruh; dan (9) ukuran efektivitas transformasi BPK.

Hasil pengolahan ISM akan mengklasifikasi sub-elemen kedalam 4 sektor (kuadran) dalam grafik dua dimensi dengan sumbu x *dependence* “ketergantungan” dan sumbu y *driver power* “daya dorong”, yaitu:

- *Autonomous-S1: Weak driver-weak dependent* (sub-elemen yang sedikit terkait dengan sistem).
- *Dependent-S2: Weak driver-strong dependent* (sub-elemen yang tidak bebas).
- *Linkage-S3: Strong driver-strong*

dependent (sub-elemen yang sensitif dan tidak stabil).

- *Independent-S4: Strong driver-weak dependent* (sub-elemen yang bebas), yang merupakan sub-elemen paling kuat, sehingga merupakan sub-elemen kunci.

Setelah itu dibuat model struktural yang merupakan struktur berjenjang guna mempermudah pemahaman substansi, dengan ketentuan penentuan jenjang sebagai berikut: (1) Kekuatan pengikat dalam dan antar kelompok atau tingkat; (2) Frekuensi relatif dari *oscillation* (guncangan) dimana tingkat yang lebih rendah lebih cepat terguncang dari yang diatas; (3) Konteks dimana suatu tingkat yang lebih tinggi akan beroperasi pada jangka waktu lebih lambat daripada ruang yang lebih luas; (4) Liputan dimana tingkat yang lebih tinggi mencakup tingkat yang lebih rendah; (5) Hubungan fungsional, dimana tingkat yang lebih tinggi mempunyai peubah lambat yang memengaruhi peubah cepat di tingkat di bawahnya (Marimin, 2012).

Kebutuhan (*Needs, Requirements*)

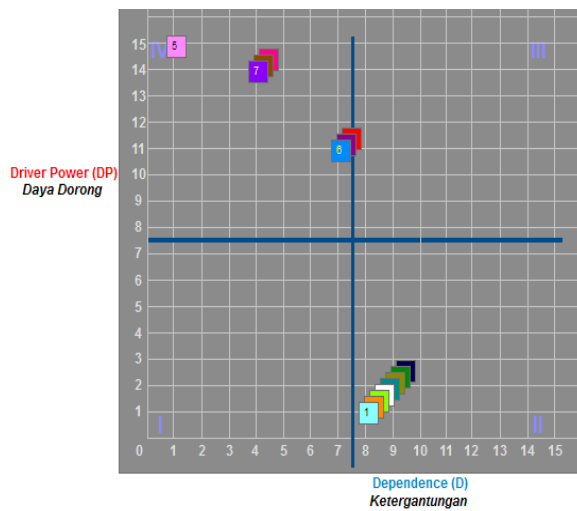
Elemen “Kebutuhan” untuk transformasi BPK sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi dalam 15 sub-elemen sebagai berikut: (1) kepercayaan dan dukungan *stakeholder* eksternal; (2) citra dan reputasi BPK yang baik; (3) termanfaatkannya hasil pemeriksaan BPK RI oleh entitas; (4) kerjasama yang baik dengan seluruh *stakeholder* eksternal; (5) komitmen pimpinan BPK terhadap transformasi; (6) pengawasan yang efektif atasan terhadap bawahan; (7) diklat dan *talent pool* yang berkontribusi terhadap suksesi kepemimpinan; (8) perbaikan desain struktur organisasi; (9) peningkatan kualitas hasil audit; (10) terimplementasinya budaya organisasi dan kode etik pada tataran praktik; (11) peningkatan jumlah dan kapabilitas pegawai BPK; (12) komunikasi internal dan eksternal BPK yang baik; (13) pemberitaan positif BPK di media *mainstream*; (14) pengelolaan komunikasi *issue* dan krisis yang handal; (15)

pengembangan sistem TI yang terintegrasi.

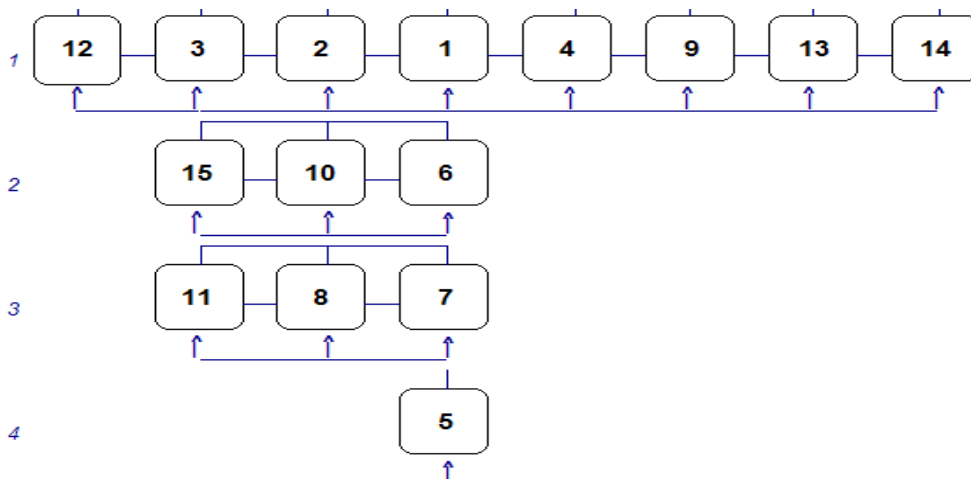
Hasil dari pengolahan ISM untuk elemen “Kebutuhan” dapat dilihat pada grafik 1, dengan rincian: (a) *Autonomous*: - ; (b) *Dependent*: 1, 2, 3, 4, 9, 12, 13, 14; (c) *Linkage*: 6, 10, 15; (d) *Independent*: 5, 7, 8, 11. Strukturisasi sub-elemen “Kebutuhan” ke dalam struktur hierarki disajikan pada gambar 2. Dengan demikian maka untuk elemen “Kebutuhan”, yang menjadi sub-elemen kunci (*Independent-S4*: sub-elemen yang bebas) adalah komitmen pimpinan BPK terhadap transformasi.

Kendala atau Permasalahan (*Constraints, Problems*)

Elemen “Kendala” untuk transformasi BPK sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi dalam sebelas sub-elemen sebagai berikut: (1) kurangnya dukungan *stakeholder* eksternal; (2) belum optimalnya citra dan reputasi BPK; (3) belum optimalnya pelaksanaan transparansi sesuai peraturan keterbukaan informasi publik; (4) belum optimalnya pemanfaatan rekomendasi BPK oleh entitas; (5) kurang optimalnya atasan dalam mengawasi bawahan; (6) belum optimalnya program diklat dan *talent pool*; (7) kurang terimplementasinya budaya organisasi dan kode etik pada tataran praktik; (8) belum optimalnya kualitas hasil



Grafik 1. S Matriks Driver Power - Dependence untuk Elemen Kebutuhan



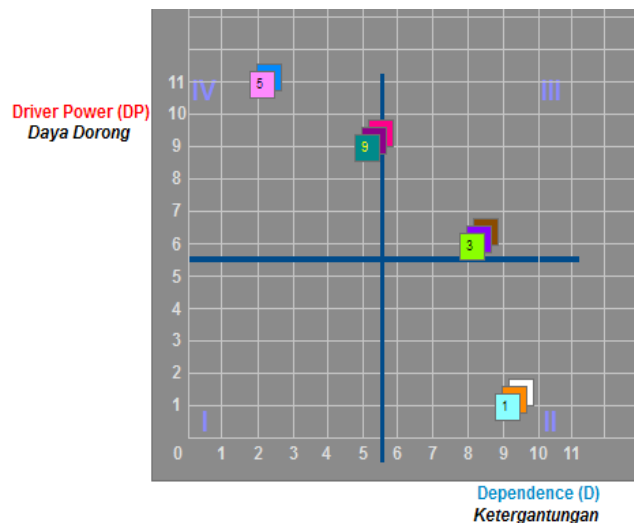
Gambar 2. Model Struktural untuk Elemen Kebutuhan

pemeriksaan; (9) belum optimalnya kapabilitas pegawai BPK; (10) belum optimalnya komunikasi internal dan eksternal BPK; (11) belum terintegrasinya sistem TI secara optimal.

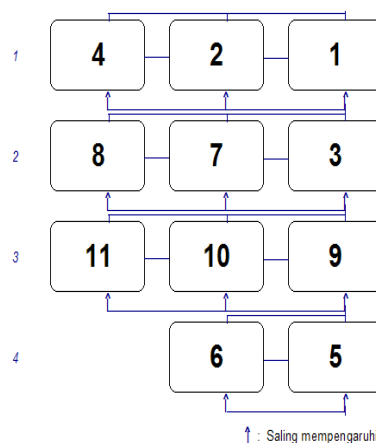
Hasil dari pengolahan ISM untuk elemen “Kendala” dapat dilihat pada grafik 2 dengan rincian sebagai berikut: (a) *Autonomous*: - : (b) *Dependent*: 1, 2, 4: (c) *Linkage*: 9, 10, 11, 3, 7, 8; (d) *Independent*: 5, 6. Strukturisasi sub-elemen “Kendala” ke dalam struktur hierarki menghasilkan struktur pada gambar 3. Dengan demikian sub-elemen kunci untuk elemen “Kendala” yaitu kurang optimalnya atasan dalam mengawasi bawahan dan belum optimalnya program diklat dan *talent pool*.

Perubahan yang Dimungkinkan (Possible Changes)

Elemen “Perubahan yang dimungkinkan” untuk transformasi BPK sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi dalam sebelas sub-elemen sebagai berikut: (1) dukungan *stakeholders* eksternal; (2) perubahan citra dan reputasi BPK yang lebih baik; (3) BPK lebih transparansi sesuai peraturan keterbukaan informasi publik; (4) peningkatan kerjasama dengan entitas, instansi penegak hukum, media, lembaga profesi, lembaga pendidikan, lembaga internasional; (5) atasan melakukan pengawasan terhadap bawahan secara efektif; (6) program diklat dan *talent pool* lebih efektif



Grafik 2. Matriks *Driver Power - Dependence* untuk Elemen Kendala



Gambar 3. Model Struktural untuk Elemen Kendala

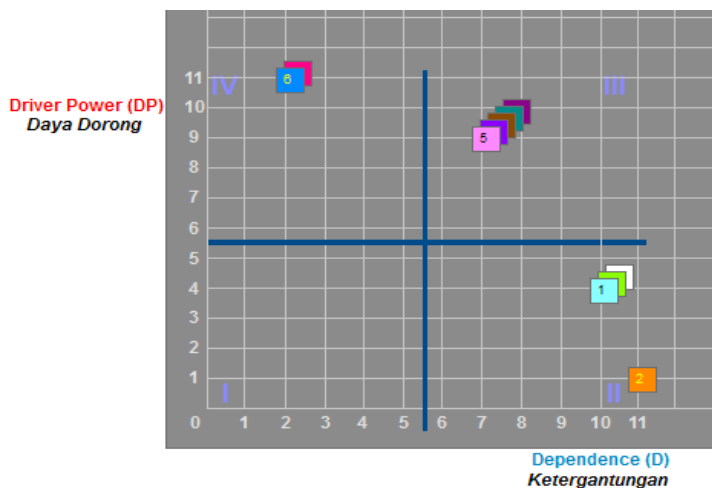
berkontribusi pada suksesi kepemimpinan; (7) budaya organisasi dan kode etik BPK terimplementasi lebih baik dan konsisten; (8) perbaikan kualitas hasil audit; (9) peningkatan kapabilitas organisasi dan pegawai BPK; (10) komunikasi internal dan eksternal BPK yang lebih efektif; (11) program TI yang lebih terintegrasi dan handal.

Hasil dari pengolahan ISM untuk elemen “Perubahan yang dimungkinkan” dapat dilihat pada grafik 3, dengan rincian: (a) *Autonomous*: - ; (b) *Dependent*: 1, 3, 4, 2; (c) *Linkage*: 5, 7, 8, 9, 10; (d) *Independent*: 6, 11. Strukturisasi sub-elemen “Perubahan yang dimungkinkan” ke dalam struktur hierarki menghasilkan struktur pada gambar 4. Sub-elemen kunci elemen “Perubahan yang dimungkinkan” adalah (1) Program diklat dan *talent pool* lebih efektif berkontribusi pada suksesi kepemimpinan;

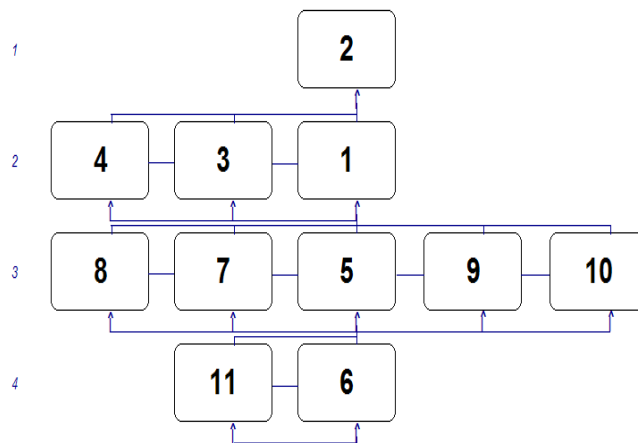
dan (2) Program IT yang lebih terintegrasi dan handal.

Tujuan (Objectives, Goals)

Elemen “Tujuan” untuk transformasi BPK sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi dalam sepuluh sub-elemen sebagai berikut: (1) tercapainya kepuasan dari *stakeholder* eksternal; (2) audit BPK mampu memberi nilai tambah bagi entitas; (3) transparansi hasil pemeriksaan BPK sesuai peraturan keterbukaan informasi publik; (4) tercapainya citra dan reputasi BPK yang baik; (5) tercapainya proses tata kelola yang baik; (6) terciptanya *maturity*/kematangan organisasi yang diharapkan; (7) tercapainya kualitas hasil audit yang baik; (8) terciptanya budaya organisasi dan etik yang mendukung visi dan misi BPK; (9) komunikasi internal dan eksternal yang meningkatkan



Grafik 3. Matriks *Driver Power - Dependence* untuk Elemen Perubahan yang Dimungkinkan



Gambar 4. Model Struktural untuk Elemen Perubahan yang Dimungkinkan

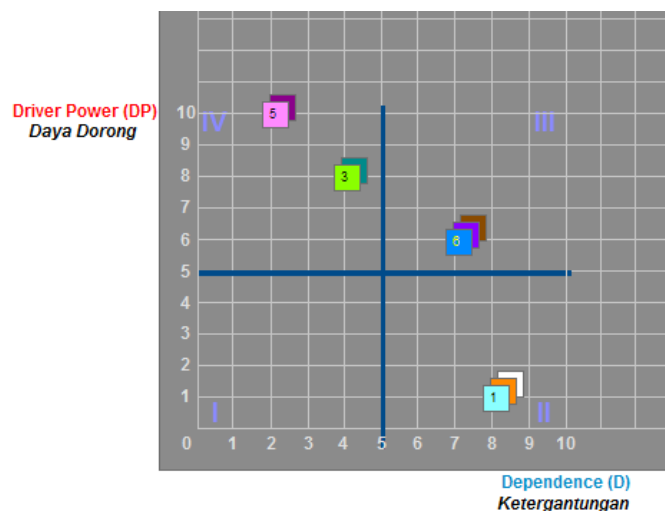
tingkat *stakeholders engagement* BPK; (10) sistem TI yang mendukung tercapainya kinerja BPK.

Hasil dari pengolahan ISM untuk elemen “Tujuan” disajikan pada grafik 4 dengan rincian: (a) *Autonomous*: - : (b) *Dependent*: 1, 2, 4; (c) *Linkage*: 6, 7, 8; (d) *Independent*: 5, 10, 3, 9.

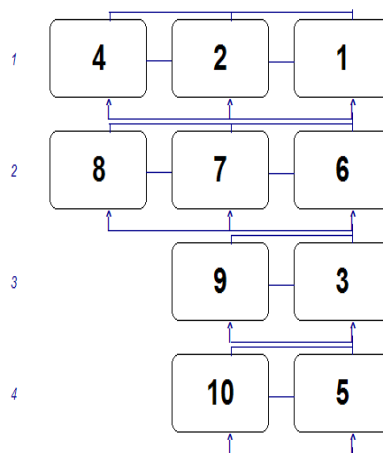
Sementara itu strukturisasi sub-elemen “Tujuan” ke dalam struktur hierarki menghasilkan struktur pada gambar 5. Sub-elemen kunci untuk elemen “Tujuan” yaitu: (1) Tercapainya proses tata kelola yang baik; dan (2) Sistem IT yang mendukung tercapainya kinerja BPK.

Tolok ukur dan Indikator (*Targets, Indicators*)

Elemen “Tolok ukur dan indikator” untuk transformasi BPK sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi dalam sebelas sub-elemen sebagai berikut: (1) tingkat kepuasan *stakeholder* eksternal terhadap BPK; (2) pelayanan informasi publik BPK sesuai peraturan keterbukaan informasi publik; (3) indeks citra dan reputasi BPK; (4) pemanfaatan rekomendasi BPK; (5) efektivitas pengawasan atasan terhadap bawahan; (6) level *maturity*/kematangan organisasi; (7) indeks internalisasi budaya organisasi; (8) hasil pemeriksaan yang berkualitas; (9) kinerja pegawai BPK;



Grafik 4. Matriks *Driver Power - Dependence* untuk Elemen Tujuan



Gambar 5. Model Struktural untuk Elemen Tujuan.

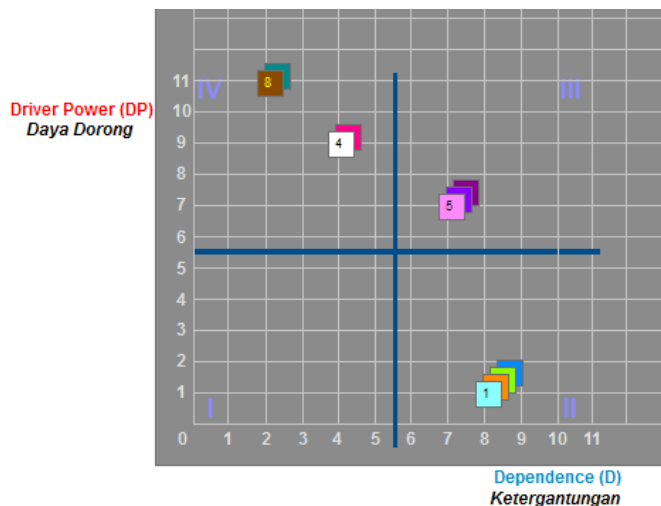
(10) efektivitas komunikasi internal dan eksternal BPK RI; (11) proses bisnis yang terintegrasi dengan TI.

Hasil dari pengolahan ISM untuk elemen “Tolok ukur dan indikator” dapat dilihat pada grafik 5 dengan rincian sebagai berikut: (a) *Autonomous*: - ; (b) *Dependent*: 1, 2, 3, 6; (c) *Linkage*: 5, 7, 10; (d) *Independent*: 8, 9, 4, 11.

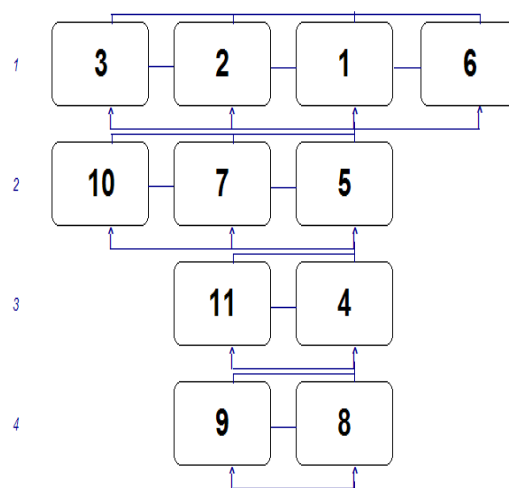
Strukturisasi sub-elemen “Tolok ukur dan indikator” menghasilkan yang dimungkinkan ke dalam struktur hierarki menghasilkan struktur pada gambar 6. Sub-elemen kunci elemen “Tolok ukur dan indikator”: (1) Hasil pemeriksaan yang berkualitas; (2) Kinerja pegawai BPK.

Aktivitas (Activity)

Elemen “Aktivitas” untuk transformasi BPK sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi dalam 13 sub-elemen sebagai berikut: (1) sinergi BPK dengan APIP; (2) peningkatan kualitas hubungan dan kerjasama BPK dengan pemangku kepentingan; (3) membangun citra dan reputasi lembaga BPK; (4) keterbukaan informasi publik BPK sesuai peraturan keterbukaan informasi publik; (5) pengembangan sistem pengaduan nasional yang terintegrasi; (6) *Leadership building*; (7) diklat dan *talent pool*; (8) pengembangan kapabilitas organisasi BPK; (9) pengembangan budaya organisasi (integritas, independen, dan profesional); (10) penguatan pengawasan internal dan kode etik; (11) penjaminan mutu



Grafik 5. Matriks *Driver Power - Dependence* untuk Elemen Tolok Ukur dan Indikator.



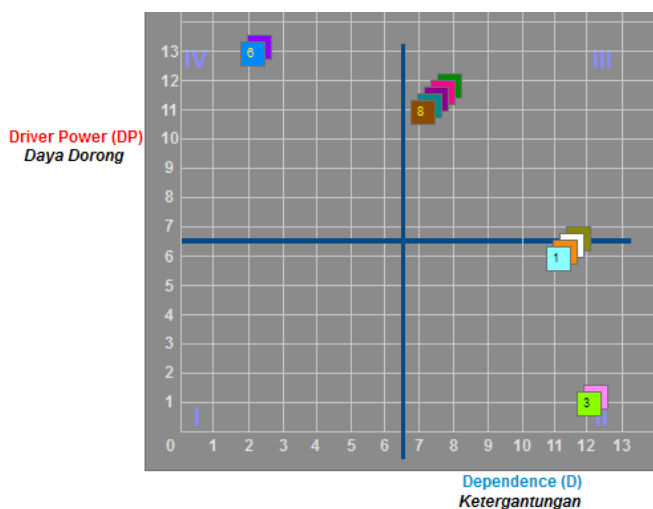
Gambar 6. Model Struktural untuk Elemen Tolok Ukur dan Indikator.

hasil pemeriksaan; (12) peningkatan kualitas komunikasi internal dan eksternal BPK dengan pemangku kepentingan; (13) penguatan sistem informasi manajemen.

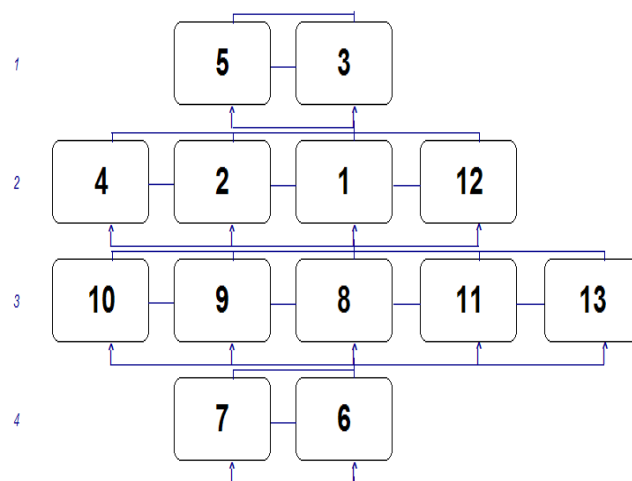
Hasil dari pengolahan ISM untuk elemen “Aktivitas” disajikan pada grafik 6 dengan rincian: (a) *Autonomous*: - ; (b) *Dependent*: 1, 2, 4, 12, 3, 5; (c) *Linkage*: 8, 9, 10, 11, 13; (d) *Independent*: 6, 7. Strukturisasi sub-elemen “Aktivitas” ke dalam struktur hierarki menghasilkan struktur pada gambar 7. Dengan demikian untuk elemen “Aktivitas”, diperoleh sub-elemen kunci: (1) *Leadership building*; dan (2) Diklat dan *talent pool*.

Pelaku atau Lembaga (Actors, Institution, Stakeholder)

Elemen “Pelaku atau lembaga” untuk transformasi BPK sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi dalam sepuluh sub-elemen sebagai berikut: (1) Lembaga perwakilan rakyat (DPR, DPD, DPRD); (2) Pemerintah; (3) entitas yang diperiksa (Kementerian/Lembaga, Pemda, Badan Usaha Milik Negara/Daerah (BUMN/ BUMD)); (4) instansi penegak hukum; (5) media massa; (6) lembaga internasional; (7) Komunitas dan Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM); (8) Pimpinan BPK RI (Ketua, Wakil Ketua, Anggota); (9) Pejabat Eselon I, II, III, IV BPK RI; (10) Auditor BPK.



Grafik 6. Matriks *Driver Power - Dependence* untuk Elemen Aktivitas.



Gambar 7. Model Struktural untuk Elemen Aktivitas.

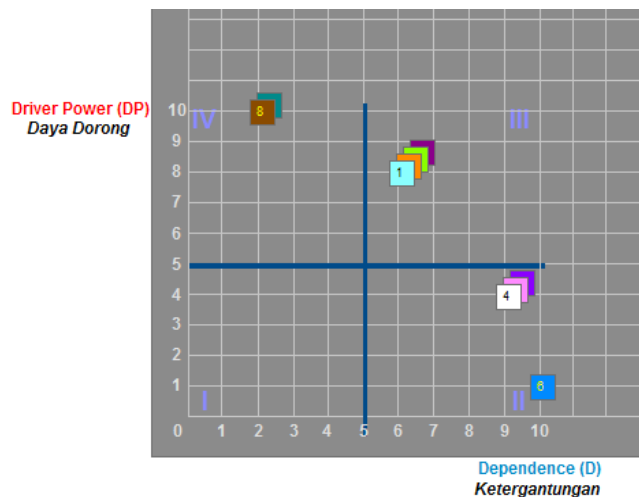
Hasil dari pengolahan ISM untuk elemen “Pelaku atau lembaga” dapat dilihat pada grafik 7, dengan rincian: (a) *Autonomous*: - ; (b) *Dependent*: 4, 5, 6, 7; (c) *Linkage*: 1, 2, 3, 10; (d) *Independent*: 8, 9. Strukturisasi sub-elemen “Pelaku atau lembaga” yang dimungkinkan ke dalam struktur hierarki menghasilkan struktur pada gambar 8. Sehingga untuk elemen “Pelaku atau lembaga”, diperoleh sub-elemen kunci: (1) Pimpinan BPK (Ketua, Wakil Ketua, Anggota); dan (2) Pejabat Eselon I, II, III, IV BPK.

Segmen Terdampak

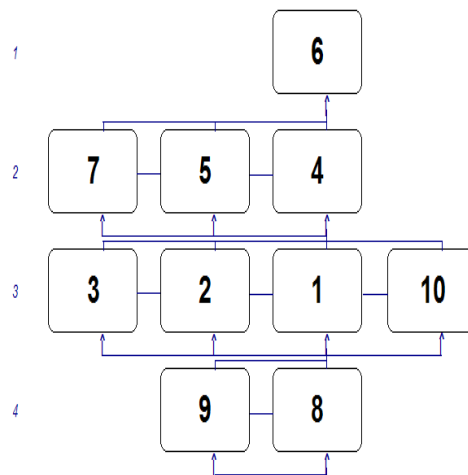
Elemen “Segmen terdampak” untuk transformasi BPK sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi dalam sepuluh sub-elemen sebagai

berikut: (1) Lembaga Perwakilan Rakyat (DPR, DPD, DPRD); (2) Pemerintah; (3) Entitas yang diperiksa (kementerian/lembaga, Pemda, BUMN/BUMD); (4) Instansi penegak hukum; (5) Media massa; (6) Lembaga internasional; (7) Komunitas dan LSM; (8) Pimpinan BPK RI (Ketua, Wakil Ketua, Anggota); (9) Pejabat Eselon I, II, III, IV BPK RI; (10) Auditor BPK RI.

Hasil dari pengolahan ISM untuk elemen “Segmen terdampak” dapat dilihat pada grafik 8 dengan rincian sebagai berikut: (a) *Autonomous*: - ; (b) *Dependent*: 6; (c) *Linkage*: 1, 2, 4, 5, 7, 10; (d) *Independent*: 3, 8, 9. Strukturisasi sub-elemen “Segmen terdampak” yang dimungkinkan ke dalam



Grafik 7. Matriks *Driver Power - Dependence* untuk Elemen Pelaku atau Lembaga.



Gambar 8. Model Struktural untuk untuk Elemen Pelaku atau Lembaga..

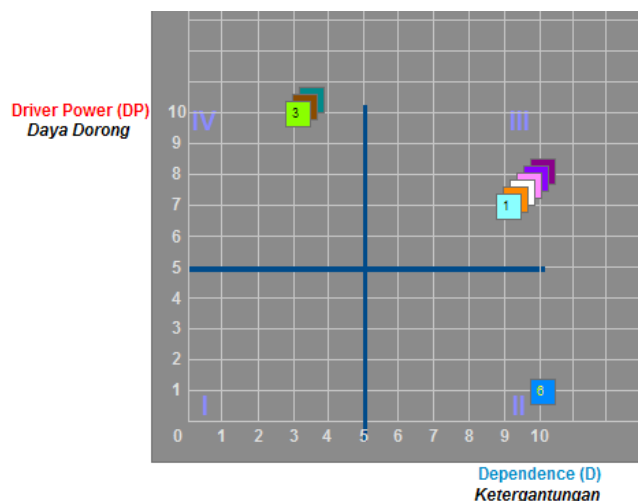
struktur hierarki menghasilkan struktur pada gambar 9. Sub-elemen kunci untuk elemen “Segmen terdampak”, yaitu: (1) Entitas yang diperiksa (kementerian/lembaga, Pemda, BUMN/BUMD); (2) Pimpinan BPK (Ketua, Wakil Ketua, Anggota); dan (3) Pejabat Eselon I, II, III, IV BPK RI.

Ukuran Efektivitas

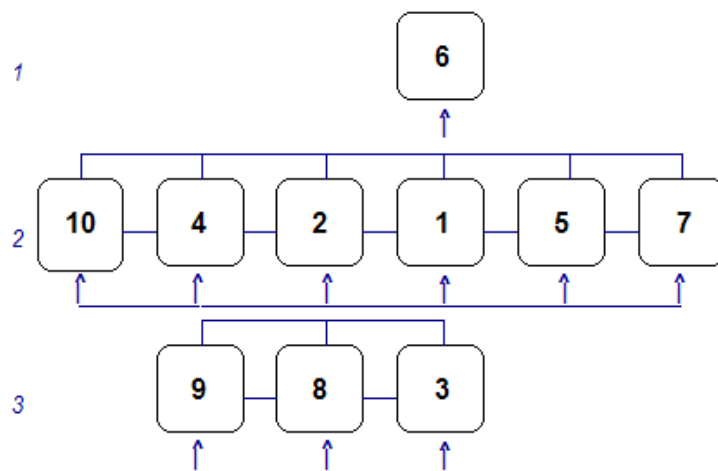
Elemen “Ukuran efektivitas” untuk transformasi BPK sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi dalam sebelas sub-elemen sebagai berikut: (1) adanya dukungan *stakeholder* eksternal; (2) adanya perbaikan citra dan reputasi BPK; (3) adanya transparansi pada BPK sesuai peraturan keterbukaan informasi

publik; (4) adanya peningkatan kerjasama BPK RI; (5) adanya peningkatan pengawasan atasan terhadap bawahan; (6) adanya program diklat dan talent pool; (7) adanya penerapan budaya organisasi dan kode etik BPK; (8) adanya perbaikan kualitas hasil audit; (9) adanya peningkatan kapabilitas organisasi dan pegawai BPK; (10) adanya komunikasi internal dan eksternal BPK yang baik; (11) adanya program TI yang terintegrasi.

Hasil dari pengolahan ISM untuk elemen “Ukuran efektivitas” dapat dilihat pada grafik 9 dengan rincian sebagai berikut: (a) *Autonomous*: - ; (b) *Dependent*: 5, 6, 7, 8, 11; (c) *Linkage*: 2, 3, 10; (d) *Independent*: 1, 4, 9.



Grafik 8. Matriks *Driver Power - Dependence* untuk Elemen Segmen Terdampak.



Gambar 9. Model Struktural untuk Elemen Segmen Terdampak.

Strukturisasi sub-elemen “Ukuran efektivitas” yang dimungkinkan ke dalam struktur hierarki menghasilkan struktur pada gambar 10. Dengan demikian sub-elemen kunci dari elemen “Ukuran efektivitas” adalah (1) adanya program diklat dan *talent pool*; dan (2) adanya penerapan budaya organisasi dan kode etik BPK.

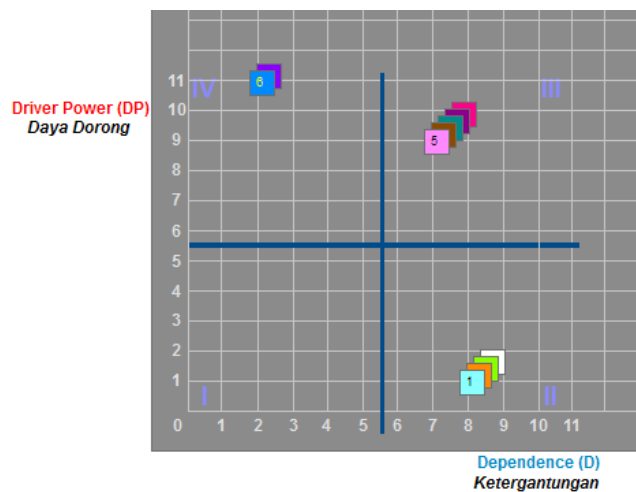
KESIMPULAN DAN SARAN

Hasil penelitian ini menyimpulkan hal-hal berikut:

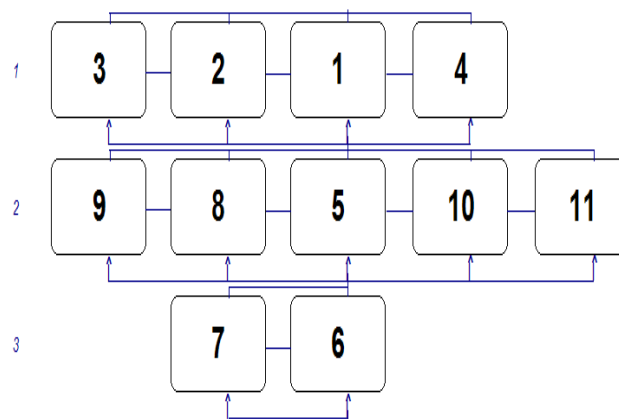
1. Model operasional transformasi BPK meliputi tiga elemen pengungkit, yaitu: kebutuhan, tujuan, dan aktivitas, serta enam elemen taktis yang mendukung

elemen pengungkit, yaitu: kendala, perubahan yang dimungkinkan, tolok ukur, pelaku atau lembaga yang terlibat, segmen terdampak, dan ukuran efektivitas transformasi.

2. Sub-elemen kunci yang menjadi *driver power* tiga elemen pengungkit memiliki keterkaitan yang erat antar satu sub-elemen dengan sub-elemen lainnya. Komitmen Pimpinan BPK (ketua, wakil ketua, anggota dan pejabat khususnya eselon I dan II BPK) terhadap transformasi BPK menjadi kebutuhan mutlak bagi terlaksananya transformasi BPK. Tanpa komitmen yang kuat dari pimpinan BPK, maka terwujudnya proses tata kelola yang baik dan sistem TI yang handal,



Grafik 9. Matriks *Driver Power - Dependence* untuk Elemen Ukuran Efektivitas.



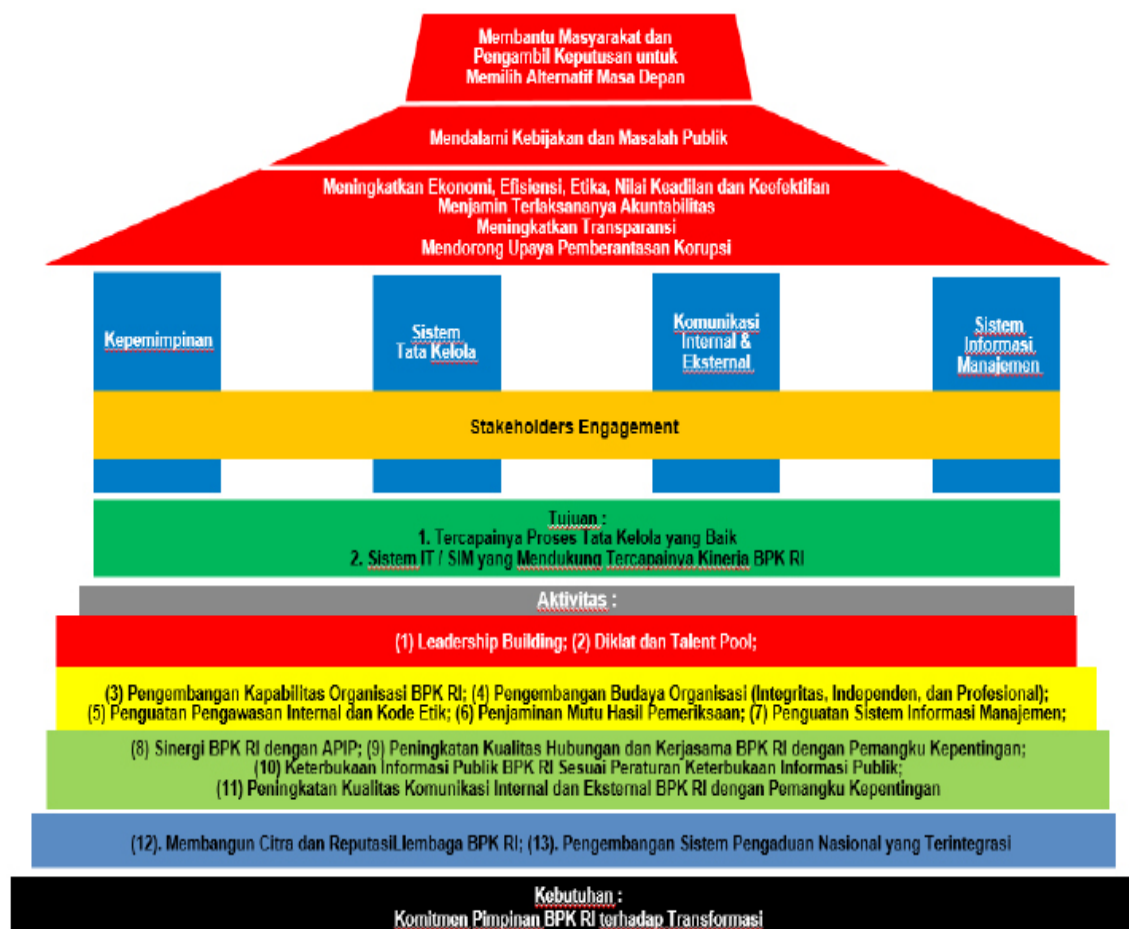
Gambar 10. Model Struktural untuk Elemen Ukuran Efektivitas.

sebagai penggerak tercapainya tujuan-tujuan transformasi lainnya, akan sulit terwujud. Komitmen pimpinan juga sangat dibutuhkan dalam menciptakan dan menggerakkan secara berkelanjutan dan terpadu berbagai aktivitas yang berorientasi pada transformasi. Khususnya pada program Pengembangan Kepemimpinan (*leadership building*) dan pendidikan & pelatihan, serta manajemen talenta (*talent pool*) yang nantinya akan menghasilkan peningkatan kapasitas kepemimpinan para pimpinan BPK.

3. Sub-elemen kunci yang menjadi *driver power* enam elemen taktis seluruhnya memiliki keterkaitan erat dengan tiga elemen pengungkit. Sub-elemen kunci pada enam elemen taktis tersebut dengan formulasi bentuk intervensi yang

cermat akan meningkatkan keberhasilan transformasi BPK secara signifikan. Beberapa sub-elemen kunci yang berpengaruh signifikan pada elemen taktis adalah pengawasan atasan terhadap bawahan, program diklat dan manajemen talenta, sistem TI yang terintegrasi dan handal, serta implementasi budaya dan etika organisasi.

Beberapa saran dari peneliti berdasarkan hasil penelitian ini yaitu, pertama, perlu adanya kajian lanjutan mengenai bentuk-bentuk intervensi yang tepat dan aplikatif di setiap sub-elemen pada elemen pengungkit kebutuhan, tujuan, dan aktivitas. Bentuk-bentuk intervensi yang dihasilkan sebaiknya dijadikan sebagai acuan dalam menyusun strategi dan *Road Map* Transformasi BPK sebagai turunan model transformasi BPK



Gambar 11. Model Transformasi BPK RI.

yang komprehensif dan implementatif. Kedua, penyusunan *Road Map* Transformasi BPK sebaiknya selaras antara *Road Map* Reformasi Birokrasi BPK pada level strategis dengan level operasionalnya. Sehingga disarankan untuk dibuat kajian tersendiri mengenai penyelarasan *Road Map* Transformasi BPK dengan *Road Map* Reformasi Birokrasi BPK dengan tujuan menghindari tumpang tindih program dan lebih meningkatkan sinergitas program. Ketiga, perlu adanya pembentukan tim pemikir (*think tank*) dan atau *task force* transformasi BPK yang akan menindak lanjuti *Road Map* Transformasi BPK. Anggota tim tersebut disarankan berasal dari semua bagian/ unsur dari organisasi BPK dan memiliki latar belakang pendidikan dari berbagai program studi, serta memiliki pengalaman kerja di BPK yang cukup panjang dengan reputasi dan kinerja yang baik.

DAFTAR PUSTAKA

- Alwi, H. (2007). *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Jakarta: Balai Pustaka.
- Ascarya, dkk. (2012). Strategi Meningkatkan Preferensi Perbankan Syariah Indonesia Untuk Menggunakan Pembiayaan Bagi Hasil (Working Paper BI). Diakses dari www.bi.go.id/id/publikasi/wp/Pages/Strategi-Meningkatkan-Preferensi-Perbankan-Syariah-Indonesia-Untuk-Menggunakan-Pembiayaan-Bagi-Hasil.aspx
- Baker, C. R. & Quere, B. P. (2014). The Role of the State in Corporate Governance. *Accounting History*, 19(3), 291– 307.
- BPK. (2015). Peraturan BPK Nomor 7/K/I-XIII.2/12/2015 tentang Rencana Strategis BPK RI tahun 2016-2020. Jakarta: BPK RI.
- BPK. (2016). Roadmap Reformasi Birokrasi BPK RI tahun 2016-2020. Jakarta: BPK RI.
- Cahyono, B. (2000). Proactive Environmental Management: Strategi untuk Mencapai Keunggulan dalam Persaingan Internasional. *Manajemen Usahawan Indonesia*, 09.
- Covey, S. R. (1997). *The 7 habits of highly effective people* (Budijanto). Jakarta: Bina Rupa Aksara.
- Daszko, M., & Sheinberg. S. (2005). Survival is optional: Only leaders with new knowledge can lead the transformation. Diakses dari <https://static1.squarespace.com/static/5912a7a5725e2534f1acb123/t/59234bc72e69cfe7292c881/1495485386266/TRANSFORMATION-+A+DEFINITION%2C+THEORY%2C+AND+THE+CHALLENGES+TO+TRANSFORMING.pdf>.
- Griffin, R. (2000). *Management*. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Henriques, I. & Sadorsky, P. (1999). The relationship between environmental commitment and managerial perception of stakeholders importance. *Academy of Management Journal*, 42(1), 87-99.
- Kanungo, S. & Bhatnagar, V.V. (2002). Beyond generic models for information system quality: The use of Interpretative Structural Modelling (ISM). *Journal of System Research and Behavior Science*, 19(6), 531-549
- Marimin. (2005). *Teori dan aplikasi sistem pakar dalam teknologi manajerial*. Bogor: IPB Press.
- Mulyadi, M. S. & Anwar, Y. (2011). Investor's perception on corporate responsibility of Indonesian listed companies. *African Journal of Business Management*, 5(9), 3630-3634.

- Nurudin. (2007). *Pengantar komunikasi massa*. Jakarta: PT. Rajagrafindo Persada.
- Polonsky, M. J. (1995). A stakeholder theory approach to designing environmental marketing strategy. *Journal of Business and Industrial Marketing*, 10(3), 29-46.
- Pramono, A. J. (2016). Analisis faktor-faktor yang memengaruhi transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 2(2), 175-193.
- Riswandi. (2009). *Ilmu komunikasi*. Jakarta: Graha Ilmu.
- Roben. (2008). *Manusia komunikasi, komunikasi manusia*. Jakarta: PT Kompas Media Nusantara.
- Rothwell, W. J., Stavros, J. M., & Sullivan, R. L. (2015). *Practising organization development: Leading transformation and change*. Fourth Edition. New Jersey: John Wiley and Son Inc.
- Saxena, J. P., & Sushil, V. P. (1992). Hierarchy and classification of program plan elements using interpretative structural modelling. *System Practice*, 5(6), 651-670.
- Stoner, F. & Gilbert. (1995). *Pengantar bisnis*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Sumarto, H. Sj. (2003). *Inovasi, partisipasi, dan good Governance: 20 prakarsa inovatif dan partisipatif di Indonesia*. Jakarta: Yayasan Obor Indonesia.
- Sunindhia, Y. W. (1993). *Kepemimpinan dalam masyarakat modern*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Syakhroza, A. (2003). Best practices corporate governance dalam konteks lokal perbankan Indonesia. *Majalah Usahawan*, 06.
- Tutik, T. T. (2011). *Kontruksi hukum tata negara Indonesia pasca amandemen UUD 1945*. Jakarta: Kencana.
- Widjaja. (1986). *Komunikasi dan hubungan masyarakat*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Zeid, A. (2014). *Business transformation: A roadmap for maximazing organizational insights*. New Jersey: John Wiley and Son Inc.





Ronald Tehupuring¹⁾ Rafli Alvaro Lingga²⁾

Universitas Gadjah Mada
Caturtunggal, Kec. Depok, Kabupaten Sleman
Daerah Istimewa Yogyakarta 55281
ronaldtehpuring@gmail.com
rafililingga1@gmail.com



INTERNAL CONTROL SYSTEM AS PREDICTOR OF ACCOUNTING FRAUD IN LOCAL GOVERNMENT. COULD INDIVIDUAL LOYALTY MITIGATE IT?

SISTEM PENGENDALIAN INTERN SEBAGAI PREDIKTOR KECURANGAN AKUNTANSI PADA PEMERINTAH DAERAH. DAPATKAH LOYALITAS INDIVIDU MEMITIGASINYA?

ABSTRACT / ABSTRAK

Various cases of corruption occurring in the government sector and the gaining of unqualified audit opinion of local government financial reports that is not yet optimal in some regions in Indonesia indicate that internal control system is weak and the lack of individual loyalty in achieving organizational goals. Those lead to the practice of accounting fraud. This study aims to examine the effect of internal control system on accounting fraud with individual loyalty as a moderating variable. This study uses accounting students of Gadjah Mada University as respondents through purposive sampling technique by spreading the research module through scenario as an introduction for respondents in answering research questions. The analytic tool uses SmartPLS version 3.0. The results show that when the internal control of local government organizations is higher, the practice of accounting fraud will be lower. Conversely, when the internal control system is low, the accounting fraud will be higher. Furthermore, the interaction between internal control system and loyalty does not affect individuals in committing accounting fraud in local governments.

Berbagai kasus korupsi yang terjadi pada sektor pemerintah serta belum optimalnya perolehan opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas laporan keuangan pemerintah daerah pada beberapa daerah di Indonesia menunjukkan masih lemahnya sistem pengendalian intern serta kurangnya loyalitas individu dalam mencapai tujuan organisasi. Hal tersebut memicu terjadinya praktik kecurangan akuntansi. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kecurangan akuntansi dengan loyalitas individu sebagai variabel moderasi. Responden penelitian adalah mahasiswa sarjana akuntansi Universitas Gadjah Mada. Metode pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling* dengan menyebarkan modul penelitian melalui skenario sebagai pengantar bagi responden dalam menjawab pertanyaan penelitian. Alat analisis menggunakan SmartPLS versi 3.0. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ketika pengendalian intern organisasi pemerintah daerah semakin tinggi, praktik kecurangan akuntansi akan semakin rendah. Sebaliknya ketika sistem pengendalian intern rendah, kecurangan akuntansi akan semakin tinggi. Sedangkan interaksi antara pengendalian intern dan loyalitas tidak mempengaruhi individu melakukan kecurangan akuntansi di pemerintah daerah.

KEYWORDS:

Loyalty; Internal Control System; Accounting Fraud

KATA KUNCI:

Loyalitas; Sistem Pengendalian Intern; Kecurangan Akuntansi

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: 3 Oktober 2017

Dinyatakan dapat dimuat: 19 Desember 2017

PENDAHULUAN

Berbagai kasus korupsi yang terjadi pada sektor pemerintahan di Indonesia menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern belum diterapkan secara efektif. Data Indonesia *Corruption Watch* (ICW) menunjukkan bahwa selama semester I tahun 2017, Aparat Penegak Hukum (APH) berhasil menaikkan status kasus dari penyelidikan ke penyidikan sebanyak 266 kasus korupsi. Kasus-kasus tersebut menyebabkan kerugian negara mencapai Rp1,83 triliun dan nilai suap mencapai Rp118,1 miliar dengan jumlah tersangka sebanyak 587 tersangka kasus korupsi (ICW, 2017).

Tabel 1 menunjukkan bahwa kasus pungutan liar merupakan kasus yang menjadi modus utama pelaku korupsi pada semester I tahun 2017. Kasus ini semakin meningkat ketika adanya Tim Saber Pungli yang melakukan tindakan aktif terhadap *petty corruption*. Modus kasus korupsi berikutnya adalah penyalahgunaan anggaran dan proyek fiktif. Ketiga kasus ini menjadi sorotan pelaku korupsi karena adanya peluang dan keuntungan pribadi yang lebih besar dibandingkan kasus lainnya. Sebaliknya, kasus pencucian uang,

pemerasan dan penyunatan merupakan modus pelaku korupsi yang kurang menjadi perhatian utama pelaku korupsi.

ICW (2017) mengategorikan kasus-kasus tersebut berdasarkan lima wilayah teratas, lima lembaga teratas dan lima sektor teratas. Berdasarkan lima wilayah teratas, Jawa Timur merupakan wilayah dengan kasus korupsi tinggi yang menyebabkan kerugian negara diikuti dengan Riau, Pusat, Jawa Barat, dan Sumatera Utara. Selanjutnya pada sektor lembaga, pemerintah kabupaten dikategorikan sebagai lembaga dengan tingkat korupsi tinggi diikuti dengan pemerintah desa, pemerintah kota, kementerian dan pemerintah provinsi. Jika dilihat berdasarkan sektor, maka kasus korupsi yang paling banyak terjadi berada pada sektor pengelolaan anggaran desa, diikuti dengan keuangan daerah, pendidikan, transportasi, dan pertahanan.

Kasus korupsi menjadi perhatian penting media massa dan merupakan isu utama karena memengaruhi perekonomian dan stabilitas negara. Kasus korupsi merupakan salah satu bentuk kecurangan yang menimbulkan kerugian negara dan memberikan keuntungan bagi pelaku korupsi. Selain itu, berdasarkan

Tabel 1. Kasus Korupsi Semester I 2017 Berdasarkan Modus

Keterangan	Jumlah Kasus	Nilai Kerugian Negara (Rp. Miliar)	Nilai Suap (Rp. Miliar)
Mark Up	27	Rp. 288,7 Miliar	-
Penggelapan	29	Rp. 166,8 Miliar	-
Laporan Fiktif	24	Rp. 67,3 Miliar	-
Penyalahgunaan Anggaran	43	Rp. 763,3 Miliar	-
Suap	19	-	Rp. 118,1 Miliar
Penyunatan/Pemotongan	6	Rp. 331,2 Miliar	-
Pemerasan	2	-	-
Penyalahgunaan Wewenang	25	Rp. 155,2 Miliar	-
Kegiatan/Proyek Fiktif	35	Rp. 62,3 Miliar	-
Pungutan Liar	55	-	-
Pencucian Uang	1	-	-
Total	266	Rp.1,83 Triliun	Rp.118,1 Miliar

Sumber: ICW (2017)

keseluruhan hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun 2015, menunjukkan bahwa BPK memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas 313 (58%) LKPD, opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) atas 194 (36%) LKPD, opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) atas 31 (5%) LKPD, dan opini Tidak Wajar (TW) atas 4 (1%) LKPD (BPK, 2016). Sebaliknya, jika dibandingkan dengan tahun 2014, maka kualitas LKPD meningkat secara signifikan yaitu, opini WTP sebesar 11% (47% ke 58%). Selain itu, kenaikan opini dari TW atau TMP menjadi WDP sebanyak 17 LKPD. Akan tetapi, terdapat LKPD yang mengalami penurunan opini sebanyak 34 dari 542 LKPD atau sebesar 6%. Hal ini menunjukkan belum optimalnya perolehan opini audit WTP oleh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) karena pengungkapan laporan keuangan beserta catatannya belum sepenuhnya memberikan informasi yang memadai sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Konsisten dengan Undang-Undang (UU) Nomor 15 Tahun 2004, *International Standard on Auditing* (ISA) 700 dan 705 dalam IFAC (2010a, 2010b), serta Buletin Teknis Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (Bultek SPKN) Nomor 01 (BPK, 2012) menjelaskan bahwa kecukupan pengungkapan merupakan salah satu kriteria yang dijadikan dasar oleh auditor dalam merumuskan opini audit atas laporan keuangan pemerintah.

Berbagai kecurangan atau kasus korupsi yang terjadi umumnya dilakukan karena adanya peluang atau kesempatan. Peluang ini dimanfaatkan oleh pelaku korupsi karena lemahnya sistem pengendalian intern dan kurangnya loyalitas terhadap pekerjaan yang dilakukan oleh individu. Sistem pengendalian intern merupakan suatu sistem yang terdiri dari berbagai unsur dan tidak dibatasi hanya pada bagian akuntansi dan keuangan, tetapi meliputi pengendalian anggaran, biaya standar, program pelatihan pegawai dan sebagainya.

Apabila sistem pengendalian intern suatu organisasi lemah, individu cenderung melihat hal ini sebagai peluang dalam melakukan praktik kecurangan akuntansi. Sebaliknya, apabila sistem pengendalian intern suatu organisasi kuat, kecenderungan untuk melakukan praktik kecurangan akuntansi akan semakin kecil. Oleh karena itu, sistem pengendalian intern merupakan salah satu faktor yang memengaruhi atau menjadi prediktor kecurangan akuntansi. Sedangkan loyalitas merupakan perilaku yang diikat pada suatu kesepakatan implisit yang secara sukarela dibuat oleh seseorang yang beroperasi dalam suatu komunitas yang saling bergantung satu sama lain untuk taat pada prinsip-prinsip moral yang universal dalam mencapai tujuan-tujuan individu dan kolektif (Coughlan, 2005). Apabila individu dalam suatu organisasi memiliki loyalitas tinggi, kecenderungan praktik kecurangan akuntansi akan semakin kecil. Sebaliknya, apabila individu dengan loyalitas rendah, kecenderungan terjadinya kecurangan akuntansi akan semakin tinggi.

Penelitian-penelitian di Indonesia menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah masih tergolong rendah, sehingga memengaruhi perumusan opini audit (Suhardjanto & Yulianingsih, 2011; Hilmi & Martani, 2012; Martani & Liestiani, 2012; Setyaningrum & Syafitri, 2012; Lesmana, 2014, Arifin, 2014 dan Khasanah & Rahardjo, 2014). Temuan penelitian tersebut menunjukkan bahwa pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah dalam sejumlah laporan hasil pemeriksaan BPK dengan opini audit WTP, belum sepenuhnya sesuai dengan SAP. Penyebabnya adalah belum efektifnya sistem pengendalian intern di sektor publik, sehingga tujuan organisasi belum sepenuhnya tercapai.

Berdasarkan uraian latar belakang yang telah dijelaskan sebelumnya, penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk menguji pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kecurangan

akuntansi pada pemerintah daerah dengan loyalitas individu sebagai variabel pemoderasi. Penelitian melibatkan mahasiswa sarjana akuntansi Universitas Gadjah Mada semester lima sebagai responden. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya terletak pada pemilihan variabel independen. Puspasari (2012) menguji pengaruh moralitas dan pengendalian intern terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi dengan menggunakan 57 mahasiswa pascasarjana Magister Ekonomi Pembangunan Universitas Gadjah Mada sebagai partisipan. Selain itu, Ridwan (2013) menguji pengaruh loyalitas dan retaliasi terhadap kecenderungan akuntan untuk melakukan *whistleblowing* dengan menggunakan 70 mahasiswa pascasarjana Magister Ekonomi dan Bisnis Universitas Gadjah Mada dan Jember sebagai partisipan.

LANDASAN TEORI

Kecurangan Akuntansi

Cressey (1953) dalam teorinya yaitu *Fraud Triangle Theory* menjelaskan bahwa “*Trusted persons become trust violators when they conceive of themselves as having a financial problem which is non-shareable, are aware this problem can be secretly resolved by violation of the position of financial trust, and are able to apply to their own conduct in that situation verbalizations which enable them to adjust their conceptions of themselves as trusted persons with their conceptions of themselves as users of the entrusted funds or property*”. Teori ini menjelaskan bahwa penyebab utama individu melakukan kecurangan didasarkan pada tiga unsur utama yaitu, tekanan, kesempatan, dan rasionalisasi. Ruankaew (2013) menjelaskan bahwa kecurangan tidak dapat terjadi jika tidak ada ketiga unsur tersebut.

Tekanan melibatkan situasi individu yang menciptakan manfaat lebih seperti memper-

oleh keuntungan berupa penyuaipan dan dapat muncul dari masalah pekerjaan serta target kinerja yang tidak realistis. Contohnya adalah hutang yang menumpuk, gaya hidup mewah, dan lain-lain. Umumnya yang memotivasi individu melakukan kecurangan adalah masalah ekonomi. Akan tetapi, faktor keserakahan juga menjadi pertimbangan individu melakukan kecurangan. Kesempatan melakukan kecurangan dimungkinkan bila individu memiliki akses untuk aset dan informasi yang memicu individu melakukan kecurangan. Selanjutnya, rasionalisasi melibatkan individu untuk menyelaraskan tingkah lakunya dengan gagasan yang umum diterima melalui kesopanan dan kepercayaan. Oleh karena itu, umumnya individu yang tidak jujur cenderung lebih mudah merasionalisasi praktik kecurangan. Rasionalisasi menjadi elemen penting dalam terjadinya kecurangan karena individu berusaha untuk mencari pembenaran atas tindakannya.

Ikatan Akuntan Indonesia (2001) mendefinisikan kecurangan akuntansi sebagai (1) salah saji yang timbul dari kecurangan dalam pelaporan keuangan yaitu salah saji atau penghilangan secara sengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan untuk mengelabui pemakai laporan keuangan; (2) salah saji yang timbul dari perlakuan yang tidak semestinya terhadap aktiva (seringkali disebut dengan penyalahgunaan atau penggelapan) yang berkaitan dengan pencurian aktiva entitas yang berakibat laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan Prinsip Akuntansi Berlaku Umum (PABU) di Indonesia. *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) mengklasifikasikan kecurangan akuntansi yaitu, (1) kecurangan laporan keuangan; (2) penyalahgunaan aset; dan (3) korupsi. Selain itu, Albercht (2004) menjelaskan bahwa pelanggaran terhadap etika, kejujuran dan tanggung jawab merupakan faktor penting individu melakukan kecurangan akuntansi.

Pengendalian Intern

The Committe Of Sponsoring Organization Of Treadway Commission (COSO, 2013) mendefinisikan pengendalian internal sebagai berikut:

“Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance”.

Mengacu pada definisi di atas, pengendalian intern merupakan suatu proses bagian integral aktivitas operasional organisasi yang bertujuan untuk menyediakan keyakinan memadai atas efektivitas dan efisiensi organisasi, keandalan pelaporan keuangan, serta ketaatan organisasi terhadap hukum. Pengendalian intern menciptakan dasar deskripsi pekerjaan yang harus dilakukan oleh individu sesuai dengan fungsinya karena diharapkan dapat menjamin perlindungan dana organisasi, memastikan bahwa ada pengelolaan aset yang efektif dan efisien, serta laporan keuangannya telah akurat. Akan tetapi, Campbell dan Hartcher (2010) menjelaskan bahwa sistem pengendalian intern tidak dapat menghilangkan semua kesalahan dan penyimpangan. Oleh karena itu, sistem pengendalian dapat dijadikan sebagai dasar manajemen memitigasi potensi risiko, sehingga risiko tersebut dapat dimitigasi sebelum terjadi risiko yang lebih besar.

Gamage dkk. (2014) menyatakan bahwa pengendalian intern merupakan suatu proses yang dirancang dan dipengaruhi oleh tata kelola organisasi, manajemen, dan pihak lainnya. Tujuannya untuk memberikan kepastian kinerja dari tujuan organisasi yang berkaitan dengan keandalan laporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Pengendalian intern dirancang dan diimplementasikan pada risiko bisnis yang akan mengancam pencapaian tujuan

organisasi. Abiola (2013) menyatakan bahwa pentingnya pengendalian intern dalam menilai risiko organisasi yang dapat mengancam tercapainya tujuan organisasi. Lemahnya sistem pengendalian intern akan menyebabkan skandal, kerugian, dan kegagalan organisasi. Sistem pengendalian intern dianggap efektif ketika individu atau kelompok organisasi mampu mengurangi risiko kehilangan aset, mencegah dan mendeteksi kesalahan, memastikan keandalan laporan keuangan dan kepatuhan undang-undang (Manas’seh, 1993).

Menurut Rajikumar (2009), sistem pengendalian intern yang efektif mensyaratkan bahwa semua risiko material, internal dan eksternal, terkendali dan tidak terkendali dapat memengaruhi tercapainya tujuan organisasi. Manajemen organisasi harus menetapkan mekanisme untuk mengidentifikasi, mengukur, menganalisis dan mengelola berbagai macam risiko yang dihadapi organisasi di semua tingkatan dan di semua departemen, sehingga manajemen organisasi perlu terus mengevaluasi profil risikonya. Palfi (2009), menjelaskan bahwa penilaian risiko adalah identifikasi dan evaluasi organisasi tentang bagaimana risiko dapat memengaruhi pencapaian tujuannya, sehingga menentukan pengendalian intern yang paling tepat yang diperlukan dalam mengelola risiko. Menurut Ofori (2011), karena risikonya adalah kejadian yang mengancam tercapainya tujuan organisasi, maka penilaian risiko adalah proses mendeteksi, menilai dan menentukan bagaimana risiko dapat diminimalisir untuk mencapai misi organisasi. Ada risiko internal dan eksternal yang dapat mencegah pencapaian tujuan di setiap tingkat dalam sebuah organisasi. Manajemen organisasi harus mengambil tindakan yang diperlukan untuk mencegah risiko ini. Akan tetapi, terkadang manajemen tidak bisa terhindar dari risiko yang terjadi. Pada situasi ini, manajemen organisasi harus menentukan apakah akan menerima risiko, menguranginya sampai tingkat yang dapat diterima, atau menghindari risiko. Manajemen organisasi

harus memastikan setiap risiko dinilai dan ditangani dengan benar untuk mencapai tujuan organisasi (Millichamp, 2002).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Wanjohi (2014) menunjukkan bahwa kecurangan berkembang pesat karena tersedianya kesempatan melakukan kecurangan termasuk lemahnya lingkungan pengendalian. Wainaina (2011) menjelaskan bahwa dalam evaluasi fungsi pengendalian intern selain pencegahan dan deteksi kecurangan, pengendalian intern harus mencerminkan kekuatan lingkungan akuntansi secara keseluruhan dalam suatu organisasi dan juga keakuratan catatan keuangan dan operasionalnya. Tunji (2013) dalam penelitiannya pada efektivitas sistem pengendalian intern menjelaskan bahwa runtuhnya sistem pengendalian intern dalam organisasi manapun akan menyebabkan kegagalan organisasi. Individu umumnya mengidentifikasi celah dalam prosedur pengendalian (pengendalian intern lemah) dan kemudian membandingkannya dengan imbalan dari perbuatan kecurangan melawan risiko atau hukuman jika mereka ditangkap (Khanna & Arora, 2009). Banyak individu yang memanfaatkan kelemahan pengendalian intern untuk melakukan kecurangan. Pengendalian intern yang lemah telah menyebabkan kerugian besar bagi beberapa organisasi (Hartman, 2014).

Corram, dkk. (2008) menjelaskan bahwa organisasi yang memiliki fungsi audit internal akan lebih mudah dalam mendeteksi kecurangan akuntansi. Penelitian Hogan dkk. (2008) menunjukkan bahwa peranan auditor dapat mengurangi faktor kesempatan terkait kecurangan akuntansi. Menurut Bastian (2006), pengendalian akuntansi merupakan bagian dari sistem pengendalian intern, meliputi struktur organisasi, metode, dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan terutama untuk menjaga kekayaan organisasi serta mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi. Menurut Amrizal (2006), auditor

internal melakukan aktivitas audit sebagai berikut:

1. Menelaah dan menilai kebaikan, memadai tidaknya dan penerapan sistem pengendalian manajemen, struktur pengendalian intern, dan pengendalian operasional lainnya serta mengembangkan pengendalian yang efektif dengan biaya yang tidak terlalu mahal.
2. Memastikan ketaatan terhadap kebijakan, rencana dan prosedur-prosedur yang telah ditetapkan oleh manajemen.
3. Memastikan seberapa jauh harta perusahaan dipertanggungjawabkan dan dilindungi dari kemungkinan terjadinya segala bentuk pencurian, kecurangan dan penyalahgunaan.
4. Memastikan bahwa pengelolaan data yang dikembangkan dalam organisasi dapat dipercaya.
5. Menilai mutu pekerjaan setiap bagian dalam melaksanakan tugas yang diberikan oleh manajemen.
6. Menyarankan perbaikan-perbaikan operasional dalam rangka meningkatkan efisiensi dan efektivitas.

Loyalitas

Pada beberapa dekade ini, loyalitas didefinisikan sebagai karyawan yang tidak membahayakan para koleganya (Coughlan, 2005). Konsep ini menunjukkan bahwa adanya perilaku etis dan kepercayaan dalam suatu organisasi. Selanjutnya, Coughlan (2005) menjelaskan bahwa loyalitas direfleksikan dalam perilaku yang dapat diikat melalui kesepakatan implisit, yang secara sukarela dibuat oleh seseorang yang beroperasi dalam suatu komunitas yang saling bergantung satu sama lain untuk patuh terhadap prinsip-prinsip moral yang umum dalam mencapai tujuan-tujuan individu dan kolektif.

Loyalitas memiliki peranan penting dalam

pencapaian tujuan organisasi karena mampu menyelaraskan tujuan individu dengan tujuan organisasi. Loyalitas mengandung niat bahwa individu memiliki komitmen tinggi untuk berkontribusi dalam pencapaian tujuan organisasi dengan tidak melakukan tindakan-tindakan yang dapat merugikan individu lain, kelompok, atau organisasi. Hal ini menunjukkan bahwa seorang individu yang loyal akan memiliki komitmen yang tinggi dalam memajukan organisasi serta menghindari adanya berbagai skandal yang dapat menjatuhkan citra organisasi tersebut. Berdasarkan uraian yang telah dijelaskan sebelumnya, maka penelitian mengajukan hipotesis sebagai berikut:

- H1: Semakin tinggi sistem pengendalian intern, maka semakin rendah kecurangan akuntansi pada pemerintah daerah. Sebaliknya, semakin rendah sistem pengendalian intern, maka semakin tinggi kecurangan akuntansi pada pemerintah daerah.
- H2: Ketika sistem pengendalian intern tinggi dengan loyalitas individu tinggi, maka kecurangan akuntansi pada pemerintah daerah akan rendah. Sebaliknya, ketika sistem pengendalian intern rendah dengan loyalitas individu rendah, maka kecurangan akuntansi akan semakin tinggi.

METODE PENELITIAN

Penelitian dilakukan di Universitas Gadjah Mada. Jenis dan sumber data yang digunakan adalah data primer yang diperoleh melalui penyebaran modul penelitian. Sampel yang dipilih adalah mahasiswa sarjana akuntansi Universitas Gadjah Mada. Metode pemilihan sampel menggunakan *purposive sampling*, yaitu mahasiswa akuntansi semester lima dan telah menyelesaikan mata kuliah akuntansi sektor publik dan pengauditan 1. Pertimbangan pemilihan sampel ini karena mahasiswa telah

dilengkapi dengan pemahaman komprehensif terkait akuntansi sektor publik dan *auditing* dan baru menyelesaikan kedua mata kuliah itu pada semester empat, sehingga dapat merepresentasikan berbagai fenomena yang terjadi yang berhubungan dengan kedua mata kuliah itu. Selain itu, mahasiswa akan menjawab pertanyaan sesuai dengan skenario yang diberikan tanpa merasa adanya tekanan, sehingga mencerminkan hasil yang sesuai dengan konteks sebenarnya.

Penelitian menggunakan sistem pengendalian intern sebagai variabel independen, loyalitas sebagai variabel moderasi, dan kecurangan akuntansi sebagai variabel dependen. Pengumpulan data dilakukan dengan penyebaran modul penelitian kepada responden dan menjelaskan secara singkat prosedur pengisiannya. Modul penelitian diadopsi dari penelitian sebelumnya. Responden diminta untuk membaca skenario penelitian dan selanjutnya menjawab pertanyaan. Pertanyaan dibuat dengan menggunakan skala Likert 7 poin yang akan mewakili jawaban responden berdasarkan skenario. Skala 1 dimulai dari sangat tidak setuju dan berakhir pada skala 7 yaitu sangat setuju.

Setelah peneliti menerima kembali modul penelitian, kemudian peneliti melakukan validasi untuk memastikan apakah pertanyaan telah dijawab oleh responden sesuai dengan skenario. Selanjutnya, peneliti meminta kesediaan delapan responden secara acak untuk wawancara singkat terkait jawabannya dalam modul penelitian. Alasan peneliti memilih kedelapan responden itu adalah untuk memperoleh hasil yang akurat karena peneliti membagi kedelapan responden dalam dua kategori yaitu empat responden dengan kategori terdapat sistem pengendalian intern dan empat responden lainnya dengan kategori tidak terdapat sistem pengendalian intern, sehingga diharapkan dapat mewakili jawaban responden terkait fenomena yang terjadi. Setelah itu, peneliti menguji kualitas data yang

terdiri dari validitas dan reliabilitas. Suatu butir pernyataan dikatakan valid, jika pernyataan itu mampu mengukur apa yang seharusnya diukur. Sedangkan butir pernyataan dikatakan reliabel, jika pernyataan itu stabil atau konsisten dari waktu ke waktu.

Uji validitas dilakukan melalui validitas konvergen dan validitas diskriminan. Validitas konvergen dilakukan dengan mengevaluasi nilai *loading factor*. Sedangkan validitas diskriminan dilakukan melalui nilai *cross loading*. *Rule of thumb* untuk nilai *loading factor* harus lebih dari 0,5 dan nilai *cross loading* instrumen yang mengukur variabel harus lebih besar dari instrumen lainnya (Hair dkk., 2010). Setelah melalui uji kualitas data, maka peneliti selanjutnya menguji hipotesis dengan menggunakan SmartPLS versi 3.0. Pengambilan keputusannya adalah jika nilai signifikansi hasil perhitungan lebih kecil dari 0,05 atau t-statistik lebih besar dari 1,64, maka hipotesis terdukung, sebaliknya jika nilai signifikansi hasil perhitungan lebih besar dari 0,05, atau t-statistik kurang dari 1,64, maka hipotesis tidak terdukung. Definisi operasional variabel penelitian diringkas dalam tabel 2.

Tabel 2. Definisi Operasional Variabel

Variabel Penelitian	Pengukuran Variabel	Skala
Kecurangan Akuntansi Kecurangan akuntansi adalah tindakan penipuan atau kekeliruan yang dilakukan oleh individu atau organisasi yang mengetahui bahwa kekeliruan itu dapat mengakibatkan beberapa manfaat yang tidak baik kepada individu atau organisasi/pihak lain (ACFE, 2014).	Kecurangan akuntansi diukur dengan meminta responden membaca skenario dan mengisi pertanyaan sesuai dengan skenario melalui skala Likert 7 poin. Skenario diadopsi dari penelitian Puspasari (2012).	Interval
Loyalitas Loyalitas adalah perilaku yang diikat pada suatu kesepakatan implisit, yang secara sukarela dibuat oleh seorang yang beroperasi dalam suatu komunitas yang saling bergantung satu sama lain, untuk taat pada prinsip-prinsip moral yang universal dalam mencapai tujuan-tujuan individu yang kolektif (Coughlan, 2005).	Loyalitas diukur melalui 12 item pernyataan dengan skala Likert 7 poin. Kuesioner diadopsi dari penelitian Ridwan (2013).	Interval
Pengendalian Intern Pengendalian intern adalah suatu alat yang digunakan dalam organisasi untuk mencapai tujuan organisasi, serta sebagai alat koordinasi yang berfungsi untuk melindungi aset, keakuratan dan keberadaannya untuk menunjang efektivitas operasional organisasi	Pengendalian intern diukur melalui dua skema skenario yaitu skenario terdapat pengendalian intern dan tidak terdapat pengendalian intern. Skenario diadopsi dari penelitian Puspasari (2012).	Nominal

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil jawaban responden akan diuji melalui cek validasi atas jawaban responden untuk menentukan benar atau salah dengan dua pertanyaan dalam modul penelitian. Pertanyaan pertama mengenai tugas responden sebagai Kepala Dinas X dan pertanyaan kedua mengenai gambaran elemen pengendalian intern di Dinas X. Hasil cek validasi diringkas dalam tabel 3.

Tabel 3 menunjukkan bahwa peneliti membagi modul penelitian kepada 68 responden selama dua hari berturut-turut, sehingga digolongkan dalam responden kelompok satu dan responden kelompok dua. Tingkat respon mahasiswa akuntansi semester lima terhadap penelitian sebesar 55,8% dan kuesioner yang berhasil diolah sebesar 51,4% karena terdapat tiga responden yang tidak lolos cek validasi pertanyaan.

Statistik deskriptif responden diringkas dalam tabel 4. Tabel 4 menunjukkan bahwa responden dengan jenis kelamin wanita lebih dominan dibandingkan responden dengan

jenis kelamin pria. Selain itu, umur responden antara 18-20 tahun yang paling dominan dan duduk pada program akuntansi semester lima.

Gambar 1 menunjukkan bahwa terdapat beberapa butir pernyataan yang memiliki nilai

loading factor kurang dari 0,5. Oleh karena itu, butir-butir pernyataan tersebut akan dikeluarkan dari variabel dan dilakukan uji revisi pengukuran. Gambar 2 adalah hasil uji revisi diagram jalur iterasi algoritma.

Tabel 3. Hasil Cek Validasi

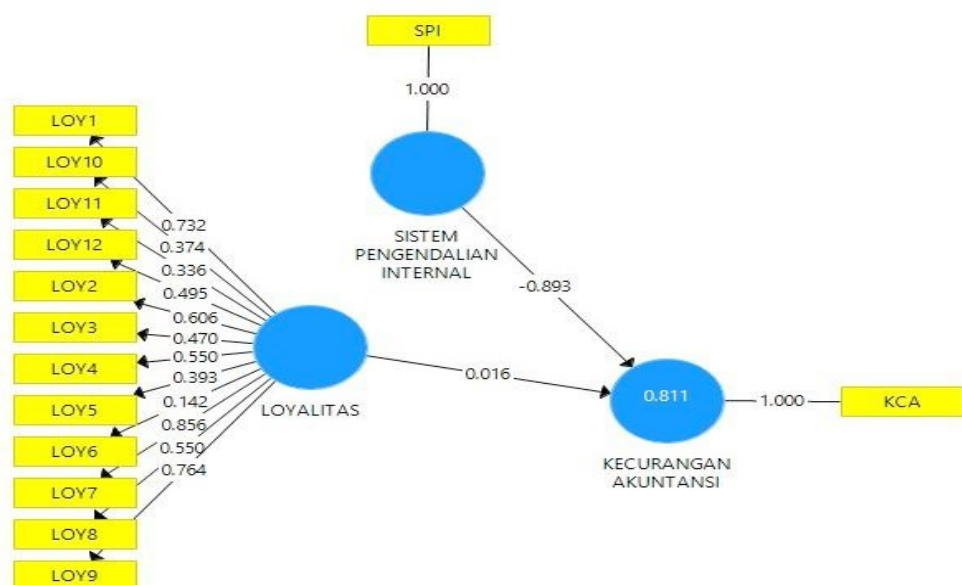
Kelompok Penelitian	Jumlah Responden	Modul Penelitian yang Kembali	Responden Gagal Menjawab Pertanyaan	Sampel Akhir
Kelompok 1	36	21	2	19
Kelompok 2	32	17	1	16
Total	68	38	3	35

Sumber: data primer diolah

Tabel 4. Profil Responden

Karakteristik	Jumlah	Persentase
Jenis Kelamin :		
1. Pria	12	34.28%
2. Wanita	23	65.72%
Umur :		
1. < 18 tahun	0	0%
2. 18-20 tahun	31	88.57%
3. 21-23 tahun	4	11.43%
4. > 23 tahun	0	0%

Sumber: data primer diolah



Gambar 1. Diagram Analisis Jalur (Iterasi Algoritma PLS)

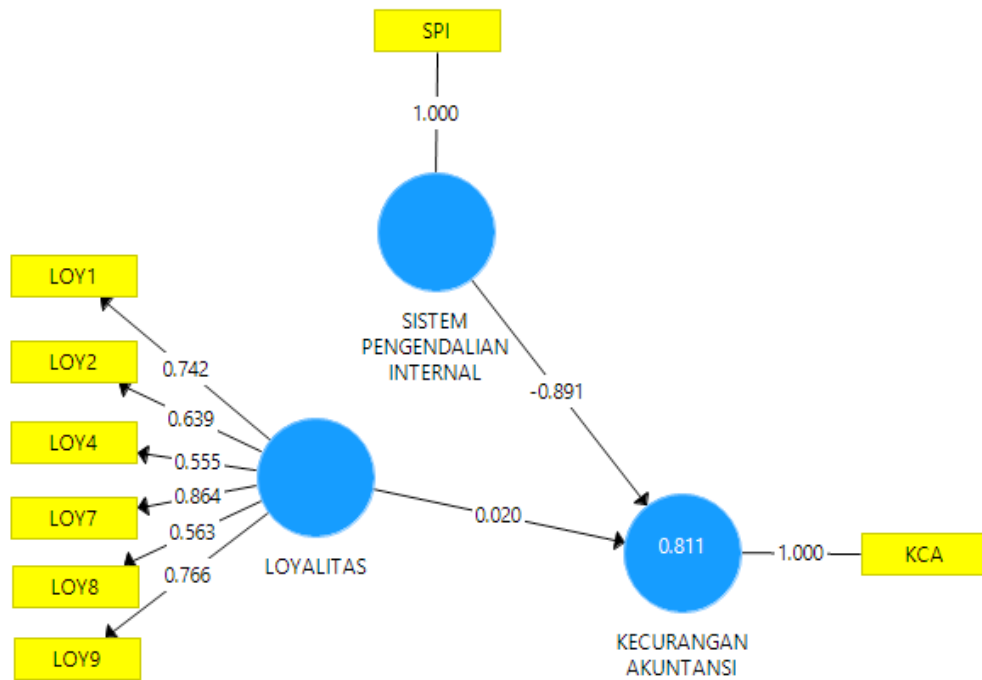
Sumber: hasil analisa data dengan PLS

Berdasarkan model revisi diagram analisis jalur melalui iterasi algoritma PLS, maka peneliti menyimpulkan bahwa butir-butir yang digunakan untuk menjelaskan variabel penelitian telah memenuhi uji validitas dan reliabilitas. Hal ini dibuktikan melalui nilai *loading factor* lebih dari 0,5, nilai AVE lebih dari 0,5, nilai *Cronbach's Alpha* lebih besar dari 0,6, dan nilai *Composite Reliability* lebih besar dari 0,6. Oleh karena itu, proses selanjutnya dapat dilakukan yaitu pengujian hipotesis penelitian.

Berdasarkan model revisi diagram analisis jalur melalui iterasi algoritma PLS, maka

peneliti menyimpulkan bahwa butir-butir yang digunakan untuk menjelaskan variabel penelitian telah memenuhi uji validitas dan reliabilitas. Hal ini dibuktikan melalui nilai *loading factor* lebih dari 0,5, nilai AVE lebih dari 0,5, nilai *Cronbach's Alpha* lebih besar dari 0,6, dan nilai *Composite Reliability* lebih besar dari 0,6. Oleh karena itu, proses selanjutnya dapat dilakukan yaitu pengujian hipotesis penelitian.

Hipotesis satu (H1) menyatakan bahwa semakin tinggi sistem pengendalian intern, semakin rendah kecurangan akuntansi pada pemerintah daerah. Sebaliknya, semakin

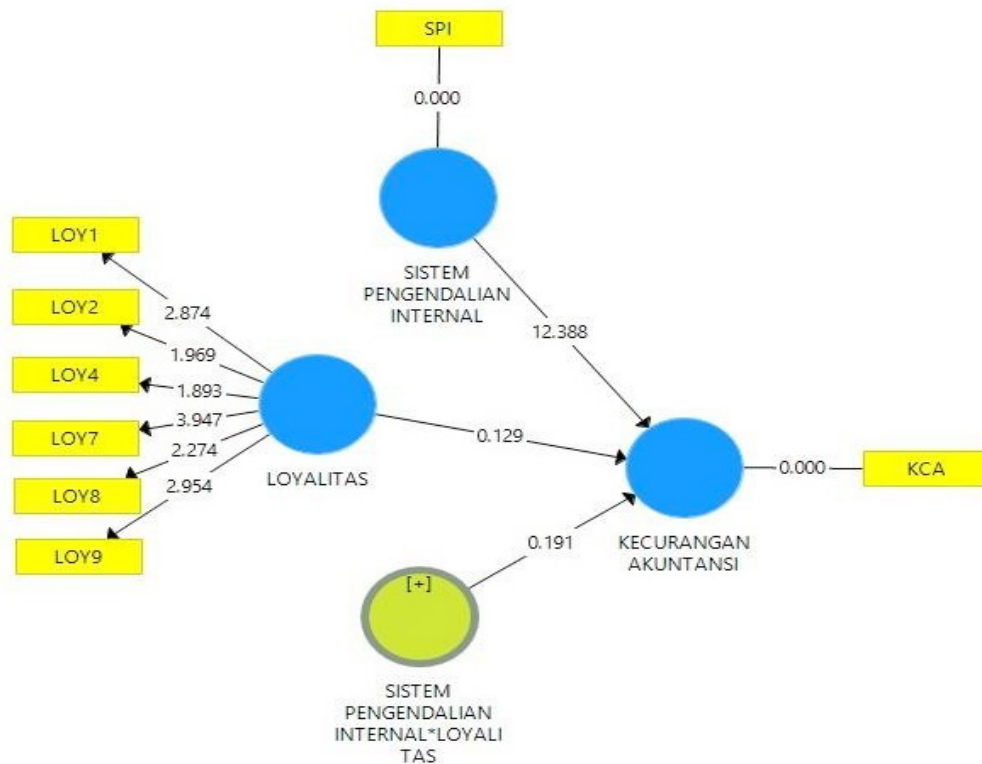


Gambar 2. Revisi Diagram Analisis Jalur (Iterasi Algoritma PLS)
 Sumber: hasil analisa data dengan PLS

Tabel 5. Overview Iterasi Algoritma PLS

Variabel	AVE	Composite Reliability	Cronbach Alpha	R Square
Sistem Pengendalian Intern	1.000	1.000	1.000	0.000
Loyalitas Individu	0.587	0.847	0.804	0.000
Kecurangan Akuntansi	1.000	1.000	1.000	0.811

Sumber: data primer diolah



Gambar 3. Pengujian Hipotesis

Tabel 6. Koefisien Jalur

Hipotesis	Original Sampel	Sample Mean	Std. Deviation	T-Statistics	P-Value
SPI -> KCA	-0.892	-0.874	0.072	12.388	0.000
LOY -> KCA	0.012	0.030	0.096	0.129	0.897
SPI*LOY -> KCA	0.013	0.032	0.070	0.191	0.849

Sumber: data primer diolah

rendah sistem pengendalian intern, semakin tinggi kecurangan akuntansi pada pemerintah daerah. Hasil penelitian membuktikan bahwa hipotesis satu terdukung. Sistem pengendalian intern pemerintah daerah memiliki peranan penting karena dirancang untuk mengontrol, mengawasi, dan mengarahkan organisasi pemerintah daerah untuk mencapai tujuannya. Sistem ini digunakan oleh manajemen pemerintah daerah untuk mengendalikan aktivitas operasional dan membantu menyediakan informasi akuntansi yang relevan dan reliabel.

Berdasarkan hasil wawancara singkat

dengan delapan responden, maka peneliti menyimpulkan bahwa sistem pengendalian intern yang efektif dapat mendorong individu untuk tidak berperilaku oportunistik. Efektivitas pengendalian intern dapat diterapkan melalui mekanisme regulasi yang ketat untuk mengurangi berbagai risiko yang dapat terjadi dalam rangka mencapai tujuan organisasi. Sebaliknya, lemahnya sistem pengendalian intern dapat memicu perilaku individu dalam melakukan kecurangan.

Sistem pengendalian intern yang efektif pada dasarnya digunakan untuk menjaga kekayaan pemerintah daerah dari kemungkinan

penyalahgunaan, mendorong efisiensi kebijakan manajemen pemerintah daerah, memastikan bahwa informasi akuntansi telah disajikan secara akurat, serta kepatuhan terhadap sistem dan prosedur atau regulasi yang berlaku. Sebaliknya, jika keempat elemen efektivitas pengendalian intern tidak dilakukan dengan baik, maka akan memberikan peluang kepada individu untuk melakukan kecurangan akuntansi. Hal ini menjadi penyebab munculnya berbagai skandal, kerugian, kegagalan dan reputasi organisasi pemerintah menjadi tidak baik. Penelitian ini konsisten dengan penelitian Gamage dkk. (2014), Abiola (2013), dan Manas'seh (1993).

Rajikumar (2009) menyatakan bahwa sistem pengendalian intern yang efektif mensyaratkan bahwa semua risiko material, internal dan eksternal, terkendali dan tidak terkendali dapat memengaruhi tercapainya tujuan organisasi. Oleh karena itu, manajemen organisasi pemerintah daerah harus menetapkan mekanisme untuk mengidentifikasi, mengukur, menganalisis dan mengelola berbagai macam risiko yang dihadapi organisasi di semua tingkatan dan di semua departemen, sehingga manajemen organisasi pemerintah daerah perlu terus mengevaluasi profil risikonya.

Hipotesis dua (H₂) menyatakan bahwa ketika sistem pengendalian intern tinggi dengan loyalitas individu tinggi, kecurangan akuntansi pada pemerintah daerah akan rendah. Sebaliknya, ketika sistem pengendalian intern rendah dengan loyalitas individu rendah, kecurangan akuntansi pada pemerintah daerah akan tinggi. Hasil penelitian membuktikan bahwa hipotesis dua tidak terdukung. Loyalitas individu merupakan suatu sarana yang mengikat individu yang berhubungan dengan kesetiaan, kepatuhan dan ketaatan terhadap organisasi pemerintah daerah. Loyalitas cenderung dipandang sebagai pengabdian, ketaatan, dan pengorbanan individu terhadap organisasi pemerintah daerah.

Hasil wawancara dengan delapan responden

terkait loyalitas adalah sebagai berikut: (1) loyalitas dipandang sebagai sikap dukungan atau kepatuhan individu terhadap visi dan misi organisasi, (2) banyaknya tenaga dan waktu yang diberikan individu kepada organisasi, (3) rasa memiliki individu terhadap organisasi, (4) individu memiliki kesukaan terhadap pekerjaannya, (5) relasi yang baik diantara individu dalam organisasi, (6) individu bertanggung jawab terhadap organisasinya, (7) individu memiliki komitmen untuk bekerja keras merealisasikan tujuan organisasi, (8) taat terhadap regulasi yang berlaku, dan (9) besarnya gaji atau bonus yang diterima individu. Selain itu, faktor yang memengaruhi berkurangnya loyalitas individu terhadap organisasi yaitu (1) hubungan antara individu satu dengan lainnya kurang harmonis, (2) fasilitas yang kurang mendukung, (3) individu merasa kurang dihargai atas pekerjaannya, (4) gaji, bonus atau jenjang karir yang tidak pasti, dan (5) budaya organisasi yang kurang cocok.

Loyalitas individu tidak dapat memoderasi pengaruh sistem pengendalian intern terhadap kecurangan akuntansi pada pemerintah daerah. Artinya, ketika individu dengan loyalitas tinggi atau rendah dengan ada atau tidak adanya sistem pengendalian intern, maka tidak memengaruhi individu dalam melakukan kecurangan pada pemerintah daerah. Hal ini menunjukkan bahwa loyalitas individu bukan menjadi bagian penting individu dalam melakukan kecurangan tetapi lebih pada faktor kesempatan, keserakahan, rasionalitas, maupun tekanan dari pihak lain. Penelitian ini konsisten dengan penelitian Ruankaew (2013) menjelaskan bahwa kecurangan tidak dapat terjadi jika tidak adanya faktor kesempatan, tekanan, maupun rasionalitas.

KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini merupakan pengembangan model penelitian yang didasari oleh fenomena kasus korupsi dan belum optimalnya perolehan

opini audit WTP oleh pemerintah daerah, sehingga hasil dari penelitian diharapkan dapat memberikan kontribusi teori, metodologi, dan kebijakan. Hasil penelitian membuktikan bahwa sistem pengendalian intern yang efektif akan mengurangi individu melakukan kecurangan akuntansi pada pemerintah daerah. Sebaliknya sistem pengendalian intern yang lemah dapat memicu individu melakukan kecurangan akuntansi pada pemerintah daerah. Selain itu, tinggi rendahnya loyalitas individu dengan ada atau tidaknya sistem pengendalian intern tidak dapat memengaruhi kecurangan akuntansi pada pemerintah daerah.

Hasil penelitian memberikan kontribusi teori bahwa sistem pengendalian intern yang efektif setidaknya harus memenuhi keempat unsur yaitu (1) menjaga kekayaan pemerintah daerah dari kemungkinan penyalahgunaan, (2) mendorong efisiensi dipenuhinya kebijakan manajemen pemerintah daerah, (3) memastikan bahwa informasi akuntansi telah disajikan secara akurat, serta (4) kepatuhan terhadap sistem dan prosedur atau regulasi yang berlaku. Selain itu, loyalitas bukanlah faktor utama yang menentukan perilaku individu untuk melakukan kecurangan akuntansi. Akan tetapi, kecurangan akuntansi disebabkan karena adanya tekanan, kesempatan, dan rasionalitas.

Kontribusi terhadap metodologi penelitian adalah penggunaan skenario modul penelitian dalam menjelaskan variabel dan penggunaan alat analisis seperti SEM-PLS. Skenario modul penelitian dan penggunaan alat analisis menurut peneliti masih belum banyak digunakan dalam penelitian-penelitian akuntansi sektor publik, sehingga diharapkan dapat memberikan nilai tambah bagi pengembangan ilmu pengetahuan khususnya akuntansi sektor publik.

Sedangkan kontribusi bagi kebijakan pemerintah daerah yaitu lebih efektif dalam menerapkan sistem pengendalian intern, sehingga berbagai skandal, kerugian, kegagalan

dapat dimitigasi. Pemerintah daerah perlu mengevaluasi profil aktivitas operasional organisasi sebagai langkah mengantisipasi berbagai skandal yang terjadi. Selain itu, pengetahuan pemberlakuan *reward* dan *punishment* perlu diperhatikan sebagai sinyal positif bagi organisasi pemerintah daerah dalam memitigasi perilaku tidak etis.

Penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperluas jumlah sampel untuk beberapa universitas secara simultan dengan meningkatkan kriteria pengambilan sampel seperti mahasiswa strata dua atau strata tiga, sehingga hasil penelitian semakin representatif dalam menjelaskan fenomena yang terjadi. Selain itu, penelitian selanjutnya dapat menggunakan faktor-faktor lain yang turut memengaruhi kecurangan akuntansi seperti moralitas individu dan sebagainya.

DAFTAR PUSTAKA

- Abiola, J. (2013). *The Impact of information and communication technology on internal control's prevention and detection of fraud* (Doctoral Dissertation). Faculty of Business & Law, De Montfort University. Diakses dari <https://www.dora.dmu.ac.uk/handle/2086/9496>.
- ACFE. (2014). *Report to the Nations on occupational fraud and abuse*. Diakses dari <http://www.acfe.com/rtn2016.aspx>.
- Albrecht, S. W., & Albrecht, C. O. (2004). *Fraud examination and prevention*. Australia: Thomson, South-Western.
- Amrizal. (2004). *Pencegahan dan pendeteksian kecurangan oleh internal auditor*. BPKP. Diakses dari http://bpkp.go.id/public/upload/unit/investigasi/files/Gambar/PDF/cegah_deteksi.pdf.

- Arifin, A. A. (2014). *Isomorphic pressures influencing the level of mandatory disclosure within financial statements of Indonesian local governments* (Doctoral Dissertation). School of Accounting, Curtin University. Diakses dari <https://espace.curtin.edu.au/handle/20.500.11937/2046>.
- BPK. (2012). *Buletin Teknis No. 01 tentang pelaporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah*. Jakarta.
- BPK. (2016). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II tahun 2016*. Jakarta.
- Bastian, I. (2006). *Akuntansi sektor publik: suatu pengantar*. Jakarta: Erlangga.
- Campbell, S., & Hartcher, J. (2010). *Internal controls for small business*. National Office CPA Centre Level 28, 385 Bourke Street Melbourne. Diakses dari <https://mustberavi.com/Internal-controls-for-small-business-susan-campbell-cpa-and-judy-hartcher-free-related-pdf.html>.
- Corram, P., F., P., & Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting and Finance*. 48, 543–559. doi:10.1111/j.1467-629X.2007.00247.x.
- COSO. (2013). *Internal control – Integrated framework*. Durham, North Carolina. Diakses dari https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf.
- Coughlan, R. (2005). Employee loyalty as adherence to shared moral values. *Journal of Managerial Issues*. 17(1) (Spring 2005), 43-57. Diakses dari <http://www.jstor.org/stable/40604474>.
- Cressey, D. R. (1953). *Other people's money: A study in the social psychology of embezzlement*. New Jersey: Montclair Patterson Smith.
- Gamage, C. T., Lock, K. L., & Fernando, A. A. J. (2014). A proposed research framework: Effectiveness of internal control system in state commercial banks in Sri Lanka. *International Journal of Scientific Research and Innovative Technology*. 1(5). Diakses dari http://www.ijrsrit.com/uploaded_all_files/1633729483_02.pdf.
- Hair, J. F., dkk. (2010). *Multivariate data analysis: A global perspective (7th ed.)*. New Jersey: Pearson Education, Inc.
- Hartman, B. (2014). *Effects of internal control system on fraud in banks*. Diakses dari http://www.ehow.com/info_8660735_effects-control-systems-fraud-banks.html.
- Hilmi, A. Z., & Martani, D. (2012). *Analisis faktor-faktor yang memengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi*. Jurnal ASPAK No. 17. Universitas Indonesia. SNA XV, Banjarmasin.
- Hogan, C. E., Rezaee, Z., Riley Jr, R. A., & Velury, U. K. (2008). Financial statement fraud: Insight from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 27(2), 231-252. <https://doi.org/10.2308/aud.2008.27.2.231>.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2010a). *International Standard on Auditing (ISA) 700 forming an opinion and reporting on financial statements*. Diakses dari <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a036-2010-iaasb-handbook-isa-700.pdf>.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2010b). *International Standard*

- on Auditing (ISA) 705 modifications to the opinion in the independent auditor's report. Diakses dari <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a037-2010-iaasb-handbook-isa-705.pdf>.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2001). *Perimbangan atas pengendalian internal dalam audit laporan keuangan*. Standar Pemeriksaan Akuntan Publik SA Seksi 319. Jakarta.
- Indonesia Corruption Watch. (2017). *Tren penanganan kasus korupsi semester I 2017*. Jakarta.
- Khanna, A., & Arora, B. (2009). A study to investigate the reasons for bank frauds and the implementation of preventive security controls in Indian banking industry. *International Journal of Business Science and Applied Management*. 4(3).
- Khasanah, N. L., & Rahardjo, S. N. (2014). Pengaruh karakteristik, kompleksitas, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(2).
- Lesmana, S. I. (2014). *Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib di Indonesia* (Tesis). Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, Surakarta.
- Manas'seh, P. N. (1993). *Principles of auditing*. Nairobi: Focus Publications Ltd.
- Martani, D., & Liestani, A. (2012). Disclosure in local government financial statements: The case of Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance*. 3(1). 67-84.
- Millichamp, W. C. (2002). Embracing risk-based auditing in internal corporate governance. *Finance Review*. June, 17-20.
- Ofori, W. (2011). *Effectiveness of internal control system: A perception or reality*. Thesis. Diakses dari <http://ir.knust.edu.gh/bitstream/123456789/4435/1/WILLIAM%20OFORI%20FINAL%20THESIS%202011.pdf>.
- Palfi, C. (2009). Control environment in banking system: An empirical study of Romanian framework vs. COSO and COCO models. *International Journal of Business Research*. 9(1).
- Puspasari, N. (2012). *Pengaruh moralitas individu dan pengendalian internal terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi: Studi eksperimen pada konteks pemerintah daerah*. (Tesis). Universitas Gadjah Mada.
- Rajikumar. (2009). Behavioral research in accounting. *Asian Journal of Management Research*.
- Ridwan, M. (2013). *Pengaruh loyalitas dan retaliasi terhadap kecenderungan akuntan untuk melakukan whistleblowing: Suatu eksperimen*. (Tesis). Universitas Gadjah Mada.
- Ruankaew, T. (2013). The fraud factors. *International Journal of Management and Administrative Sciences*. 2(2), 1-5.
- Setyaningrum, D., & Syafitri, F. (2012). Analisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. 9(2), 154-170.
- Suhardjanto, D., & Yulianingtyas, R. R. (2011). Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah (Studi empiris pada kabupaten/kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi dan Auditing*. 8(1). DOI: <https://doi.org/10.14710/jaa.v8i1.4345>.

Tunji, S. T. (2013). Effective internal controls system as antidote for distress in the banking industry in Nigeria. *Journal of Economics and International Business Research*. 1(5), 106-121.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tanggal 19 Juli 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Wainaina, S. W. (2011). *An evaluation of the internal control function: The case of Kenya Polytechnic University College*. University of Nairobi. Diakses dari <http://erepository.uonbi.ac.ke/bitstream/handle/11295/11009/An%20evaluation%20of%20the%20internal%20control%20function%3AThe%20case%20of%20Kenya%20Polytechnic%20University%20College.pdf?sequence=4>.

pdf?sequence=4.

Wanjohi, M. W. (2014). *Fraud in the banking industry in Kenya: A case of commercial Bank of Africa, Kenya*. United States International University Africa. Diakses dari <http://erepo.usiu.ac.ke/bitstream/handle/11732/44/Maryanne%20Wamuyu%20Wanjohi.pdf?sequence=1>.

LAMPIRAN

Path Coefficient

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics (O/STDEV)	P Values
LOYALITAS -> KECURANGAN AKUNTANSI	0,012	0,030	0,096	0,129	0,897
SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL -> KECURANGAN AKUNTANSI	-0,892	-0,874	0,072	12,388	0,000
SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL*LOYALITAS -> KECURANGAN AKUNTANSI	0,013	0,032	0,070	0,191	0,849

R Square

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics (O/STDEV)	P Values
KECURANGAN AKUNTANSI	0,811	0,828	0,047	17,235	0,000

Average Variance Extracted (AVE)

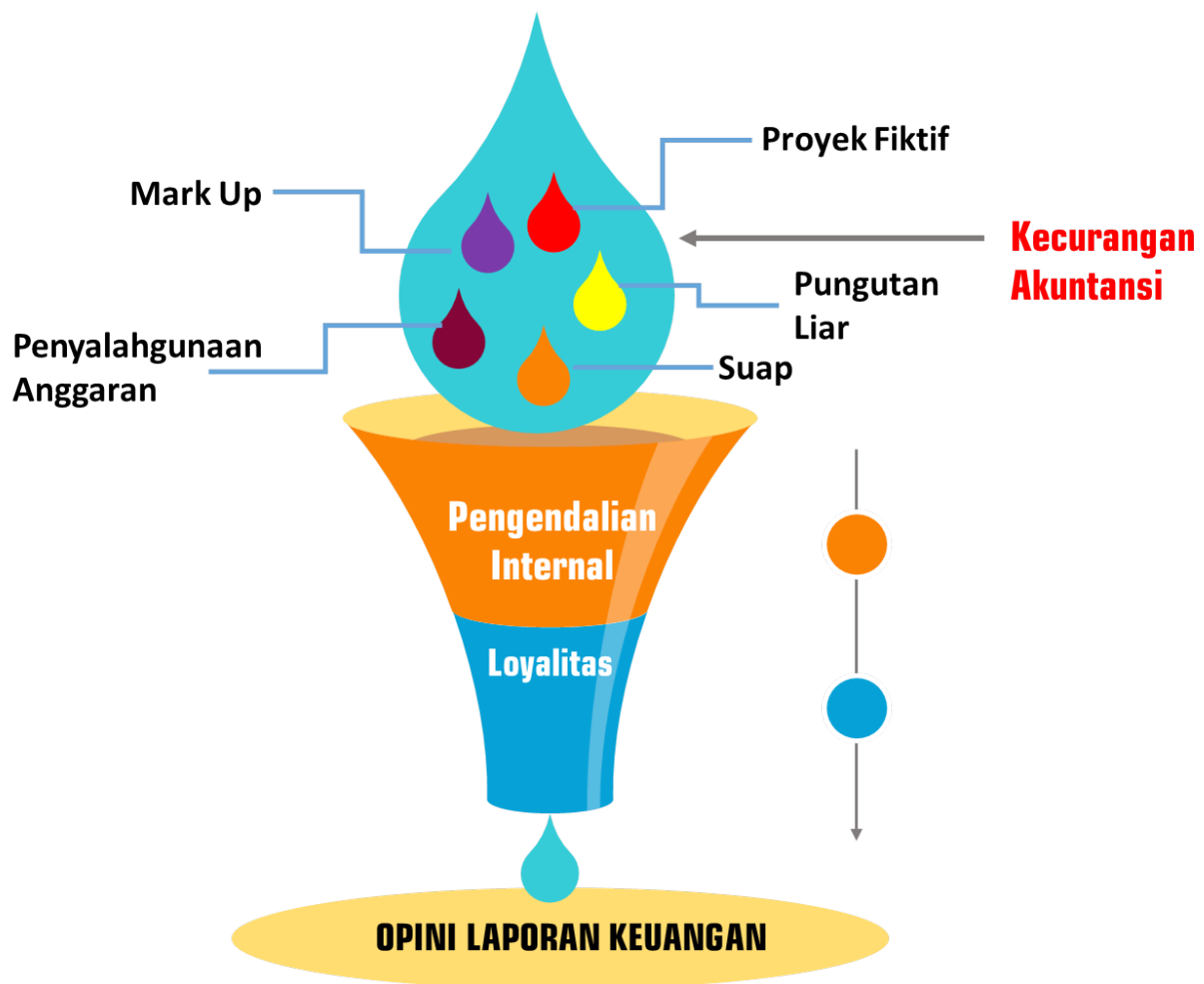
	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standard Deviation (STDEV)</i>	<i>T Statistics (O/STDEV)</i>	<i>P Values</i>
KECURANGAN AKUNTANSI	1,000	1,000	0,000		
LOYALITAS	0,587	0,550	0,119	4,091	0,000
SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL	1,000	1,000	0,000		

Composite Reliability

	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standard Deviation (STDEV)</i>	<i>T Statistics (O/STDEV)</i>	<i>P Values</i>
KECURANGAN AKUNTANSI	1,000	1,000	0,000		
LOYALITAS	0,847	0,758	0,199	4,254	0,000
SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL	1,000	1,000	0,000		

Cronbach's Alpha

	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standard Deviation (STDEV)</i>	<i>T Statistics (O/STDEV)</i>	<i>P Values</i>
KECURANGAN AKUNTANSI	1,000	1,000	0,000		
LOYALITAS	0,804	0,789	0,072	11,219	0,000
SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL	1,000	1,000	0,000		





Rury Citra Diani¹⁾, I Made Narsa²⁾

¹⁾ Badan Kepegawaian Negara (BKN)

²⁾ Universitas Airlangga (UNAIR)

citradyani@gmail.com

i-made-n@feb.unair.ac.id



MORAL REASONING LEVEL AND ROLE CONFLICT : EXPERIMENTAL STUDY FOR WHISTLEBLOWING BEHAVIOR MODEL OF INTERNAL GOVERNMENT AUDITORS

LEVEL PENALARAN MORAL DAN KONFLIK PERAN: STUDI EKSPERIMEN BAGI MODEL PERILAKU WHISTLEBLOWING APARAT PENGAWASAN INTERNAL PEMERINTAH

ABSTRACT / ABSTRAK

The role of the internal government auditors (APIP) is expected to achieve good and clean governance, but many frauds and various ethical and legal violation practices that effect in financial loss of the state are unsuccessfully revealed by APIP but revealed by parties outside the organization. This study aims to examine the effect of moral reasoning level and role conflict on APIP whistleblowing behavior. Using a 2x2 factorial design between subjects, experiment with 102 accounting master students as participants, we find that APIP with high moral reasoning level had higher whistleblowing behavior than APIP with low level of moral reasoning. APIP under role conflict proved to have lower whistleblowing behavior compared to APIP in the absence of role conflict. APIP with high level of moral reasoning and no role conflict has higher whistleblowing behavior than APIP with low moral level and there are role conflict conditions. In addition, the results of this study also showed that APIP whistleblowing behavior with high moral reasoning level did not differ significantly in the presence of role conflict or in the absence of role conflict.

KEYWORDS:

Moral reasoning level; role conflict; whistleblowing.

Peran Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) sangat diharapkan dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik dan bersih. Namun banyak kecurangan dan berbagai praktek pelanggaran etika dan hukum yang mengakibatkan kerugian negara tidak berhasil diungkap oleh APIP, melainkan diungkap oleh pihak di luar organisasi. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* APIP. Dengan menggunakan desain faktorial 2x2 antar subjek, eksperimen yang melibatkan 102 mahasiswa magister akuntansi, menemukan bahwa APIP dengan level penalaran moral yang tinggi memiliki perilaku *whistleblowing* lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral yang rendah. APIP dalam kondisi konflik peran terbukti memiliki perilaku *whistleblowing* lebih rendah dibandingkan APIP dalam kondisi tidak ada konflik peran. APIP dengan level penalaran moral tinggi dan tidak ada konflik peran memiliki perilaku *whistleblowing* lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level moral rendah dan ada kondisi konflik peran. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa perilaku *whistleblowing* APIP dengan level penalaran moral yang tinggi tidak berbeda signifikan dalam kondisi ada konflik peran atau dalam kondisi tidak ada konflik peran.

KATA KUNCI:

Level penalaran moral; konflik peran; *whistleblowing*.

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: 29 September 2017

Dinyatakan dapat dimuat: 19 Desember 2017

PENDAHULUAN

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) menyatakan bahwa terdapat tiga bentuk kecurangan (*fraud*) yaitu penyalahgunaan aset, kecurangan dalam laporan keuangan, dan korupsi. Di Indonesia banyak ditemukan kasus penyalahgunaan aset, kecurangan dalam laporan keuangan, korupsi, pungli, suap, dan berbagai tindakan tidak etis lainnya yang melanggar peraturan (ACFE, 2009). Seperti baru-baru ini kasus korupsi yang membuat masyarakat terkejut adalah proyek Kartu Tanda Penduduk Elektronik (e-KTP) yang diduga melibatkan banyak pejabat pemerintah dan mengakibatkan kerugian negara dengan nilai fantastis. Kasus korupsi proyek e-KTP disebut sebagai kasus mega korupsi karena dari nilai proyek Rp5,9 triliun, Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) menyebut dana yang dikorupsi mencapai Rp2,3 triliun. Kasus tersebut merupakan nilai korupsi terbesar yang ditangani oleh KPK sampai dengan saat ini. Kasus dugaan korupsi lainnya yaitu pada pembangunan pusat olahraga Hambalang di Jawa Barat senilai Rp1,2 triliun, disebut KPK mengakibatkan kerugian negara sebesar Rp706 miliar dan pengadaan simulator Surat Izin Mengemudi (SIM) di Korps Lalu Lintas Kepolisian Republik Indonesia (POLRI) mengakibatkan kerugian negara sebesar Rp121 miliar (Hidayat, 2017).

Dengan banyaknya kasus korupsi, kecurangan dalam laporan keuangan dan berbagai praktik yang melanggar etika serta hukum yang berlaku mengakibatkan kerugian negara yang sangat besar. Untuk mengatasi hal tersebut maka pemerintah Indonesia saat ini sedang melakukan berbagai cara untuk mengatasi dan mencegah tindakan-tindakan tersebut. Berbagai cara yang telah dilakukan pemerintah Indonesia antara lain, mengusut dan menyelidiki beberapa kasus korupsi, menghukum pihak-pihak yang terlibat korupsi, memberikan akses secara terbuka kepada publik untuk melaporkan apabila menemukan

indikasi tindakan kecurangan yang dilakukan aparat pemerintah, dan meningkatkan sistem pengawasan. Sistem pengawasan yang ditingkatkan adalah sistem pengawasan eksternal dan internal. Sistem pengawasan eksternal dilakukan oleh beberapa pihak antara lain Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), KPK, POLRI, dan *Indonesian Corruption Watch* (ICW). Sedangkan untuk pengawasan internal diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. PP Nomor 60 Tahun 2008 menyebutkan terdapat dua badan pemerintah yang memiliki peran sebagai auditor internal pemerintah yaitu Inspektorat dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), yang selanjutnya disebut sebagai Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP).

Kasus-kasus korupsi dan berbagai bentuk kecurangan yang terjadi, jarang sekali diungkap oleh pengawas internal. Mardiasmo (2006) mengatakan 94% auditor pemerintah tidak mampu mendeteksi adanya korupsi. Nugraha (2012) menuliskan beberapa ungkapan kekecewaan yang menggambarkan ketidakpuasan terhadap kinerja APIP. Kekecewaan terhadap kinerja APIP bukan tidak berdasar karena auditor internal merupakan karyawan atau pekerja dari suatu organisasi yang seringkali disebut sebagai “mata dan telinga manajemen” yang berarti auditor internal melihat dan mendengar segala sesuatu yang terjadi di dalam manajemen. Dengan kondisi tersebut seharusnya seorang auditor internal dapat mengetahui adanya tindakan korupsi atau kecurangan lebih dahulu dibandingkan dengan auditor eksternal. Berdasarkan hasil penelitian oleh Coram, dkk. (2008), apabila suatu organisasi memiliki fungsi audit internal maka akan lebih memungkinkan untuk mendeteksi dan melaporkan sendiri kejadian kecurangan dibandingkan dengan organisasi yang tidak memiliki fungsi audit internal. Fungsi pengendalian internal dalam suatu organisasi

sangat penting dalam menekan kecurangan. Bell dan Carcello (2000) menyatakan bahwa pengendalian internal yang lemah dan perilaku agresif terhadap laporan keuangan secara signifikan berpengaruh terhadap terjadinya kecurangan.

Institute of Internal Auditor (IIA) pada tahun 1999 mendefinisikan audit internal sebagai suatu kegiatan independen yang memberikan jaminan keyakinan dan layanan konsultasi yang didesain untuk memberikan nilai tambah dan memperbaiki operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan dengan melakukan pendekatan disiplin dan sistematis dalam mengevaluasi dan memperbaiki keefektifan pengendalian, manajemen risiko, dan proses tata kelola organisasi.

Sejalan dengan IIA, pemerintah Indonesia pada tahun 2008 mengeluarkan PP Nomor 60 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, yang mendefinisikan pengawasan intern sebagai seluruh proses kegiatan audit, telaah, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata kepengintahan yang baik. Dalam penjelasan PP Nomor 60 Tahun 2008 tersebut disebutkan yang termasuk dalam kegiatan pengawasan lainnya meliputi sosialisasi mengenai pengawasan, pendidikan dan pelatihan pengawasan, pembimbingan dan konsultansi, pengelolaan hasil pengawasan, dan pemaparan hasil pengawasan.

Sebelum terjadi perubahan paradigma tersebut seorang auditor internal berada dalam situasi yang unik dimana auditor internal merupakan bagian dari organisasi. Sebagai bagian dari organisasi, subjek yang akan dihadapi oleh auditor internal tidak lain

adalah rekan kerja sendiri atau bahkan pihak yang memiliki jabatan yang levelnya lebih tinggi sehingga seringkali seorang auditor internal dipertanyakan independensi dan objektivitasnya. Ketika perubahan paradigma terjadi maka semakin menguatkan dugaan tersebut karena seorang auditor internal memiliki peran ganda yaitu sebagai pemberi jaminan dan sebagai konsultan. Sebagai pemberi jaminan seorang auditor internal harus menjaga independensi dan objektivitas agar menghasilkan audit yang berkualitas, sedangkan peran sebagai pembimbing dan konsultan menuntut sikap mau bekerjasama dan sifat mau membantu *auditee*.

Dalam situasi yang unik dan memiliki peran ganda maka seorang auditor internal sangat berpotensi mengalami konflik. Konflik tersebut muncul karena adanya perbedaan pemahaman antara *role incumbent* dan *role expectation* atas peran ganda auditor internal. *Role incumbent* (pemegang peran) adalah auditor internal dan *role expectation* (harapan peran) adalah subjek yang berhubungan langsung dengan auditor internal ketika menjalankan fungsinya, yaitu pimpinan organisasi, *auditee*, dan rekan sesama auditor internal yang tergabung dalam tim penugasan. Perbedaan pemahaman atau konflik akan terjadi pada saat *role expectation* lebih condong atau lebih menyukai fungsi auditor sebagai konsultan dibandingkan sebagai penjamin (penilai), sehingga para *role expectation* memberikan tekanan kepada auditor internal. Pada saat menghadapi tekanan dari *role expectation* tersebut muncul dugaan apakah auditor internal dapat mempertahankan prinsip independen dan objektif.

Salah satu situasi di mana auditor internal menghadapi konflik adalah ketika mereka menemukan informasi tertentu mengenai adanya kecurangan atau kesalahan dalam laporan keuangan. Permasalahan yang timbul adalah apakah auditor internal akan melaporkan temuan mereka (*whistleblowing*) ke otoritas yang lebih tinggi bahkan kepada

pihak luar atau membiarkannya, menutupinya, bahkan pura-pura tidak mengetahui. Dalam situasi konflik peran seringkali tidak mudah bagi auditor internal untuk menyuarakan kekhawatiran atau meniup peluit (*whistleblowing*) untuk mempertahankan integritas dan objektivitas mereka, meskipun sesungguhnya sudah menjadi kewajiban auditor internal melaporkan kesalahan apapun.

Konsep *whistleblowing* seringkali diperdebatkan karena konteks pengungkapan informasi sangat sensitif bagi auditor internal. Beberapa percaya bahwa pengungkapan yang dilakukan oleh auditor internal adalah peran memberikan arahan (konsultasi) dan tidak boleh bertindak sebagai *whistleblower* (Jubb, 2000), dan *whistleblowing* yang tidak efektif dapat mengirim pesan negatif kepada anggota lain dalam organisasi (Jennings, 2003). Sedangkan yang lain berpendapat bahwa *whistleblowing* adalah peran yang diberikan kepada semua individu dalam organisasi sehingga bukan hanya auditor internal yang mempunyai kewajiban untuk mengungkapkan informasi sensitif atau dugaan terjadinya pelanggaran. Manajemen mungkin tampak “mendorong” untuk melaporkan adanya pelanggaran, tapi norma-norma organisasi justru sebaliknya.

“Auditor internal harus dianggap *whistleblower* ketika mereka melaporkan kesalahan” (Miceli, dkk., 1991), seperti dalam insiden WorldCom yang menunjukkan bahwa publik telah menganggap auditor internal sebagai *whistleblower*. Auditor internal sebagai anggota organisasi dianggap sebagai *whistleblower* ketika mereka mengungkapkan informasi yang patut dipertanyakan. Perilaku *whistleblowing* merupakan bentuk keputusan profesional dan keputusan individu yang menunjukkan tanggung jawab kepada masyarakat atas aktivitas organisasi yang salah atau kecurangan organisasi (Nader, dkk., 1972).

Penelitian ini dilakukan untuk menguji hubungan kausalitas antara level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku

whistleblowing APIP. Dengan menggunakan desain faktorial 2x2 antar subjek, eksperimen melibatkan 102 mahasiswa magister akuntansi, dengan tujuan memberikan bukti empiris terhadap hubungan-hubungan konseptual antara konflik peran, etika moral dan perilaku *whistleblowing*. Hasil penelitian ini diharapkan bermanfaat sebagai masukan dalam merumuskan berbagai kebijakan terkait dengan posisi, tugas, dan fungsi APIP dalam struktur tata kelola untuk menciptakan tata kelola pemerintahan yang baik dan bersih.

LANDASAN TEORI

Penalaran Moral dan Perilaku *Whistleblowing*

Teori perkembangan moral sering digunakan dalam penelitian di bidang etika untuk mengobservasi dasar individu dalam melakukan suatu tindakan. Salah satunya adalah teori level penalaran moral Kohlberg. Dasar utama untuk mengetahui kecenderungan individu dalam melakukan suatu tindakan tertentu, khususnya terkait dilema etika, adalah melalui level penalaran moral seseorang (Kohlberg, 1969).

Welton dan LaGroune (1994) menyebutkan bahwa level penalaran moral individu memengaruhi kemampuan individu untuk menyelesaikan dilema etika. Penelitian Wilopo (2006) menghasilkan kesimpulan bahwa semakin tinggi level penalaran moral individu maka individu tersebut cenderung tidak akan melakukan kecurangan akuntansi. Penelitian Bernardi (1994), Ponemon (1993), dan Moroney (2008) menyimpulkan bahwa semakin tinggi level moral individu maka akan semakin sensitif individu tersebut terhadap isu-isu etika.

Arnold dan Ponemon (1991) menyatakan bahwa auditor internal dengan level penalaran moral rendah cenderung tidak mau melaporkan jika menemukan penyimpangan

di dalam organisasi. Penelitian selanjutnya, menemukan bahwa tingkat penalaran moral auditor berhubungan dengan perilaku auditor, termasuk memengaruhi sikap dalam melaporkan hasil auditnya (Ponemon, 1992). Berdasarkan telaah literatur dan hasil-hasil riset sebelumnya, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1: APIP dengan level penalaran moral tinggi cenderung memiliki perilaku *whistleblowing* yang lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral rendah.

Konflik Peran dan Perilaku *Whistleblowing*

Aparat inspektorat dalam menjalankan tugasnya seringkali memiliki perbedaan-perbedaan dengan individu atau bagian yang lain, yang mengarah pada konflik. Terdapat tiga jenis konflik peran yang berkaitan dengan auditor internal, yaitu: *interrole conflict*, *intrasender role conflict*, dan *personal role conflict* (Ahmad & Taylor, 2009). *Interrole conflict* merupakan konflik yang timbul karena permintaan peran yang terlalu banyak, seperti konflik atau pertentangan yang dialami auditor internal akibat perbedaan permintaan dari organisasi dengan aturan standar profesi audit internal. Prosedur dan praktik kerja pemerintahan yang menyimpang dari standar praktik profesional dapat diakibatkan karena kompleksitas birokrasi (Ahmad & Taylor, 2009).

Intra sender role conflict merupakan konflik yang timbul dengan adanya dua peran auditor internal dalam organisasi, yaitu peran audit dan peran jasa konsultasi. Penelitian Reynold dalam Hutami (2011) menghasilkan kesimpulan bahwa pertentangan yang terjadi karena dua peran auditor internal merupakan subjek konflik. Auditor internal harus menjaga independensi dalam menjalankan peran auditnya, sementara dalam peran jasa konsultasi manajemen, auditor

internal harus membantu dan bekerja sama dengan manajemen, termasuk menerima pertimbangan dari komite audit (Ahmad & Taylor, 2009).

Personal role conflict, merupakan konflik pribadi yang muncul ketika auditor internal diharuskan bertindak melawan atau bertentangan dengan nilai-nilai pribadi mereka serta melaporkan pelanggaran rekan kerjanya. Jika berkaitan dengan rekan kerja mereka, auditor internal cenderung akan mengabaikan, melunak, atau menunda pelaporan temuan audit yang berdampak negatif. Ketidaksesuaian antara harapan manajemen dan nilai *personal auditor internal* merupakan akibat *personal role conflict* (Hutami, 2011).

Keputusan yang tepat mengenai bagaimana peran-peran tersebut akan dilaksanakan dengan baik tidak dapat dibuat oleh individu yang mengalami konflik peran. Independensi dan kemampuan auditor untuk melakukan audit secara profesional dapat dirusak oleh konflik peran yang dialami oleh auditor. Berdasarkan telaah literatur dan kajian hasil-hasil riset empiris, dapat dirumuskan hipotesis kedua sebagai berikut:

H2: APIP dalam situasi ada konflik peran cenderung memiliki perilaku *whistleblowing* yang lebih rendah dibandingkan APIP dalam situasi tidak ada konflik peran.

Level Penalaran Moral, Konflik Peran, dan Perilaku *Whistleblowing*

Mardiasmo(2006)menyatakanbahwasebagian besar korupsi tidak dapat ditemukan pada saat audit internal. Ketika terdapat kecurangan dalam organisasi yang tidak dilaporkan, maka integritas auditor internal dipertanyakan. Hal ini menimbulkan pertanyaan, bagaimana-kah perilaku *whistleblowing* auditor internal pemerintah, mengapa auditor internal pemerintah cenderung tidak mau

mengungkapkan kesalahan yang ditemukan.

Perilaku seseorang sangat berkaitan erat dengan level penalaran moralnya. Semakin rendah level moral individu, semakin mungkin ia berbuat hal yang melanggar etika (Puspasari & Suwardi, 2012). Hasil penelitian tersebut mendukung hasil penelitian Liyanarachi dan Newdick (2009). Sedangkan Welton, dkk. (1994) menyatakan bahwa kemampuan individu dalam menyelesaikan dilema etika dipengaruhi oleh level penalaran moralnya. Individu dengan level penalaran moral yang rendah memiliki perilaku yang berbeda dengan orang yang memiliki level penalaran moral yang tinggi ketika menghadapi dilema etika. Penelitian tersebut sejalan dengan Rest dan Narvaez (1994) yang menyatakan semakin tinggi level penalaran moral seseorang, akan semakin mungkin orang tersebut melakukan hal yang benar.

Koo dan Sim (1999) meneliti tentang konflik auditor dengan membahas latar belakang konflik peran auditor dan *me-review* secara empiris masalah lingkungan audit di Korea. Hasilnya menunjukkan bahwa inkonsistensi peranan struktural, konflik peran dan jarak pengharapan merupakan penyebab utama dari konflik auditor. Auditor di Korea mengalami konflik peran yang signifikan, sehingga dalam bekerja mereka cenderung berkompromi dengan motif ekonomi dan kurang memperhatikan etika profesional. Akibatnya kinerja tidak menjadi perhatian utama.

Fried, dkk. (1998) yang menguji pengaruh konflik peran dan ketidakjelasan peran terhadap kinerja pegawai perusahaan industrial Israel menyatakan bahwa konflik peran berpengaruh pada level kinerja yang lebih rendah. Sedangkan hasil penelitian Fisher (2001) menyatakan bahwa konflik peran memiliki pengaruh negatif terhadap kinerja auditor dan kepuasan kerja.

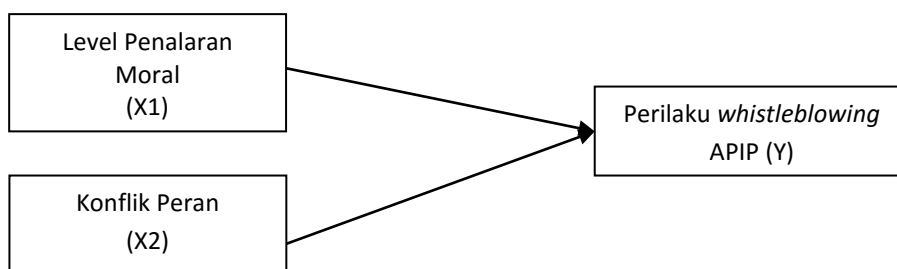
Variabel seperti konflik peran akan semakin mendukung individu untuk berbuat sesuatu yang melanggar etika. Dengan demikian, dalam penelitian ini kami memprediksi bahwa secara bersamaan tingkat penalaran moral individu dan konflik peran memengaruhi perilaku *whistleblowing* APIP. Berdasarkan telaah literatur dan kajian hasil-hasil riset empiris, dapat dirumuskan hipotesis ketiga sebagai berikut:

H3: APIP dengan level penalaran moral tinggi dan dalam situasi tidak ada konflik peran cenderung memiliki perilaku *whistleblowing* yang lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral rendah dan dalam situasi ada konflik peran.

METODE PENELITIAN

Kerangka dan Desain Penelitian

Kerangka konseptual dalam penelitian ini disajikan pada gambar 1.



Gambar 1. Kerangka Konseptual

Penelitian ini menggunakan metode eksperimen, yaitu suatu desain riset untuk menginvestigasi suatu fenomena dengan cara merekayasa keadaan atau kondisi (*treatment*) lewat prosedur tertentu dan kemudian mengamati hasil perekayasaan (*treatment*) tersebut serta menginterpretasinya (Nahartyo, 2012). Rekayasa keadaan atau kondisi (*treatment*) yang diberikan peneliti dalam penelitian ini berupa kasus dilema etika dan kasus konflik peran APIP.

Dalam penelitian ini jenis eksperimen yang dipilih adalah eksperimen laboratorium, yaitu eksperimen yang diatur dalam suatu lingkungan tiruan di mana kontrol dan manipulasi diberikan untuk membuktikan hubungan sebab akibat diantara variabel yang diteliti (Nahartyo, 2012). Lingkungan tiruan dalam penelitian ini dibentuk oleh peneliti dengan memilih subjek penelitian adalah mahasiswa Magister Akuntansi Universitas Airlangga (UNAIR) yang akan diberikan rekayasa keadaan (*treatment*) peran sebagai APIP. Keberhasilan rekayasa keadaan (*treatment*) yang diberikan oleh peneliti kepada subjek penelitian diuji dengan melakukan uji/cek manipulasi. Dalam penelitian ini hanya subjek penelitian yang lolos dalam uji/cek manipulasi yang dapat digunakan datanya oleh peneliti, sehingga validitas penelitian dapat diyakini.

Keunggulan dari eksperimen laboratorium dengan tidak menggunakan subjek penelitian dari praktisi APIP melainkan mahasiswa yang diberikan rekayasa keadaan (*treatment*) peran sebagai APIP adalah menghilangkan bias atas

respon subjek penelitian karena variabel di luar penelitian ini, seperti pengalaman APIP saat melakukan audit lapangan, tekanan psikologis karena jabatan dalam organisasi, dan tekanan psikologis dari lingkungan organisasi. Topik penelitian ini berkaitan dengan dilema etika yang cukup sensitif bagi kalangan profesional sehingga eksperimen laboratorium dipilih digunakan oleh peneliti agar hasil dalam penelitian ini terbebas dari bias karena variabel lain di luar variabel penelitian.

Rancangan eksperimen faktorial 2x2 digunakan dalam penelitian ini untuk menguji pengaruh level penalaran moral individu dan konflik peran terhadap kecenderungan perilaku *whistleblowing*. Rancangan eksperimen tersebut digunakan oleh Puspasari dan Dewi (2015) dalam menguji pengaruh level moral dan tekanan situasional terhadap kecenderungan APIP dalam melakukan kecurangan saat melakukan audit. Kecenderungan perilaku *whistleblowing* sebagai variabel dependen dan level penalaran moral individu (level tinggi dan rendah) dan konflik peran (ada dan tidak ada konflik peran) sebagai variabel independennya.

Peneliti membagi partisipan ke dalam empat grup untuk mengamati kecenderungan perilaku *whistleblowing* individu. Grup 1: kelompok level moral tinggi dalam kondisi tidak ada konflik peran, grup 2: kelompok level moral rendah dalam kondisi tidak ada konflik peran, grup 3: kelompok level moral tinggi dalam kondisi ada konflik peran, dan grup 4: kelompok level moral rendah dalam kondisi ada konflik peran. Desain eksperimen disajikan pada tabel 1.

Tabel 1. Desain eksperimen 2x2

Level Penalaran Moral	Konflik Peran	
	Tidak Ada	Ada
Tinggi	Grup 1	Grup 3
Rendah	Grup 2	Grup 4

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah perilaku *whistleblowing*. Perilaku *whistleblowing* yang dimaksud dalam penelitian ini adalah kecenderungan untuk bersedia mengungkapkan kesalahan atau kecurangan yang ditemukan. Variabel perilaku *whistleblowing* diukur dengan meminta partisipan untuk memberikan pendapatnya dalam pertanyaan yang mewakili kecenderungan perilaku *whistleblowing*. Partisipan harus membaca skenario eksperimen sebelum menjawab pertanyaan tersebut.

Respon partisipan diukur menggunakan skala *Likert* 1-7, dimana secara berturut-turut nilai 1 = sangat tidak mau mengungkapkan kesalahan/kecurangan yang ditemukan; 2 = tidak mau mengungkapkan kesalahan/kecurangan yang ditemukan; 3 = ragu-ragu mengungkapkan kesalahan/kecurangan yang ditemukan; 4 = mau mengungkapkan sebagian kecil kesalahan/kecurangan yang ditemukan; 5 = mau mengungkapkan sebagian besar kesalahan/kecurangan yang ditemukan; 6 = mau mengungkapkan seluruh kesalahan/kecurangan yang ditemukan; dan 7 = sangat mau mengungkapkan seluruh kesalahan/kecurangan yang ditemukan. Semakin tinggi partisipan memberikan angka penilaiannya, maka partisipan cenderung mau mengungkapkan kesalahan atau kecurangan yang ditemukannya, sebaliknya semakin rendah angka penilaiannya maka semakin cenderung tidak mau mengungkapkan kesalahan atau kecurangan yang ditemukannya.

Variabel independen dalam penelitian ini adalah level penalaran moral (level tinggi dan rendah) dan konflik peran (ada dan tidak ada konflik peran). Tingkatan moral merupakan struktur pertimbangan moral atau penalaran moral (Kohlberg, 1975). Pengukuran level penalaran moral individu yang digunakan berasal dari model pengukuran moral yang

dikembangkan oleh Kohlberg (1969) dan Rest dan Narvaez (1994) dalam bentuk instrumen *Defining Issues Test* (DIT) berupa kasus dilema etika. Pembagian skor level penalaran moral (tinggi dan rendah) menggunakan nilai median *P-score* dari total sampel.

DIT adalah suatu alat ukur berbentuk angket skala sikap yang bersifat objektif, yang digunakan sebagai alat ukur untuk menentukan tingkat penalaran moral seseorang. Alat ukur ini disusun oleh Rest (1979). Penalaran moral yang diukur dengan *P-score* yang diperoleh dari DIT. *P-score* adalah tanggapan ringkasan sederhana yang menghubungkan prinsip moral. Level penalaran moral yang diungkap dalam skala ini adalah tahap 2, 3, 4, 5A, 5B, dan 6. Adapun tahap 1 tidak diungkap dalam skala ini, karena dalam penyusunan DIT menggunakan subjek yang usianya minimal 13-14 tahun yang secara teoritis tidak lagi berada pada tahap satu.

P-score diperoleh dengan menjumlahkan skor pada tahap 5A, 5B dan 6 yang merupakan indeks dari perkembangan penalaran moral. Angka indeks P ini sebenarnya adalah seberapa besar seseorang menggunakan pertimbangan moral yang prinsip dalam membuat keputusan (Rest, 1979).

Variabel independen selanjutnya adalah konflik peran. Konflik peran yang dimaksud dalam penelitian ini adalah konflik yang muncul karena peran ganda APIP yaitu sebagai "*audit oversight role*" (peran audit) dan sekaligus sebagai "*advisory role*" (peran konsultan). Variabel konflik peran dalam eksperimen ini terdiri dari dua skenario yaitu situasi ada konflik peran dan situasi tidak ada konflik peran. Dalam eksperimen situasi ada konflik peran menggunakan ketiga jenis konflik peran yaitu *interrole conflict*, *intrasender role conflict*, *personal role conflict*.

Prosedur Eksperimen

Eksperimen dalam riset ini dimulai dari *pilot test* dan berlanjut ke pelaksanaan eksperimen

inti. *Pilot test* dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui sejauh mana keberhasilan dari desain dan instrumen yang telah dirancang oleh peneliti. Sehingga hasil dari *pilot test* dapat memberi evaluasi untuk memperbaiki desain dan instrumen eksperimen, sebelum penelitian eksperimen yang sesungguhnya dilaksanakan.

Pilot test dilakukan pada tanggal 4 Agustus 2017 dengan melibatkan 50 mahasiswa sarjana Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Mercubuana Jakarta, di mana lima subjek tidak mengisi data responden dengan lengkap atau tidak memberikan jawaban lengkap atas pertanyaan penelitian, delapan subjek tidak lolos DIT, dan enam subjek tidak lolos cek manipulasi, sehingga total subjek yang tidak dapat diproses sebanyak 18 subjek (36%) dan 32 subjek (64%) dapat diproses atau dianalisis lebih lanjut .

Sebanyak 32 subjek tersebut kemudian dibagi ke dalam empat grup di mana pada grup 1 terdapat sepuluh subjek, grup 2 sebanyak delapan subjek, grup 3 sebanyak tujuh subjek dan grup 4 sebanyak tujuh subjek. Selanjutnya dilakukan Uji Levene's yang hasilnya menunjukkan bahwa data penelitian adalah homogen dengan nilai $Sig.=0,875$ lebih besar dari $\alpha=0,05$. Hal tersebut berarti varian data *pilot test* eksperimen adalah sama atau homogen sehingga dapat dilanjutkan uji Anova.

Hasil *pilot test* menunjukkan bahwa F nya signifikan 0,001 lebih kecil dari $\alpha=0,05$ sehingga prosedur dan instrumen eksperimen bisa dijalankan. Setelah dilaksanakan *pilot test* dan dilakukan evaluasi serta perbaikan desain dan instrumen eksperimen maka selanjutnya akan dilaksanakan eksperimen inti. Terdapat enam tahap dalam pelaksanaan eksperimen inti ini, yaitu:

1. Briefing

Sebelum dilaksanakan eksperimen, partisipan akan diberikan penjelasan mengenai prosedur

eksperimen yang akan dijalankan dan diberikan pengarahan mengenai penugasan-penugasan yang akan diberikan kepada partisipan. Dengan dilakukan *briefing* terlebih dahulu sebelum pelaksanaan eksperimen diharapkan partisipan dapat mengikuti prosedur eksperimen dengan baik dan tidak mengalami kebingungan dalam menyelesaikan penugasan eksperimen sehingga eksperimen berjalan lancar.

2. Tahap Pengisian Data Demografis Partisipan

Pada tahap ini, partisipan diminta untuk mengisi data diri yang meliputi jenis kelamin, usia, pengalaman dan latar belakang pendidikan sesuai kriteria yang disyaratkan yaitu apakah telah lulus mata kuliah audit. Tahap pengisian data demografis dilakukan untuk mengetahui bagaimana statistik deskriptif dari seluruh subjek penelitian.

3. Menentukan Level Penalaran Moral

Eksperimen dilakukan dengan menggunakan *paper and pencil test*, yaitu dilakukan dengan menggunakan kasus dilema etika yang dijawab oleh subjek secara manual. Eksperimen dilakukan di dalam ruangan, yaitu di gedung Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Airlangga Surabaya. Pada awal eksperimen partisipan akan dibagikan amplop yang akan dibuka secara bersama-sama setelah semua amplop diterima semua partisipan.

Amplop berisi dua buah penugasan, penugasan pertama adalah penugasan mengenai penalaran moral dan kedua mengenai konflik peran. Pada penugasan pertama partisipan diminta memberikan pertimbangan tindakan yang harus dilakukan dalam menghadapi empat skenario dilematis. Selanjutnya lembar penugasan pertama dimasukkan kembali ke dalam amplop sebelum melanjutkan penugasan kedua.

4. Rekayasa Konflik Peran

Penugasan kedua menghadapkan partisipan

pada kasus tentang auditor internal pemerintah yang menghadapi konflik peran saat melakukan audit. Sebagian partisipan diberikan perlakuan ada konflik peran, sebagian lainnya tanpa ada konflik peran. Pemberian perlakuan terhadap partisipan dilakukan secara acak. Pada akhir penugasan kedua setelah diberikan rekayasa situasi konflik peran dan situasi tidak ada konflik peran, partisipan diberikan pertanyaan untuk mengukur kecenderungan perilaku *whistleblowing* partisipan. Setelah selesai dengan penugasan kedua, lembar penugasan kedua dimasukkan kembali ke dalam amplop.

Skenario eksperimen konflik peran menggunakan konteks orang ketiga (*third-person context*) sebagaimana saran Rest (1986) dan Liyanarachi dan Newdick (2009) untuk penelitian-penelitian etika. Penelitian-penelitian etika yang dilakukan oleh Arnold dan Ponemon (1991), dan Bernardi dan Guptill (2008) juga menggunakan konteks orang ketiga. Penggunaan konteks orang ketiga dapat mengurangi bias akibat partisipan tidak dapat menunjukkan respon yang sebenarnya ketika dihadapkan pada dilema etika karena takut dianggap tidak beretika atau karena hanya sekedar ingin tampak beretika.

5. Tahap Cek Manipulasi

Setelah partisipan menyelesaikan tugas pertama dan kedua, partisipan diminta untuk menyelesaikan soal cek manipulasi. Tujuan cek ini adalah untuk mengetahui apakah rekayasa yang diberikan oleh peneliti berhasil diterapkan pada partisipan atau tidak, dan untuk mengetahui apakah partisipan benar-benar memahami kasus yang ada atau tidak.

Pada penelitian ini, pengecekan manipulasi dilakukan dengan cara memberikan soal pada partisipan berupa soal yang harus mereka jawab. Partisipan menjawab soal tersebut dengan jawaban setuju atau tidak setuju. Pada saat partisipan menjawab cek manipulasi dilarang membuka kembali penugasan yang sudah diselesaikan dan sudah dimasukkan ke dalam amplop.

Cek manipulasi dalam penelitian ini juga ditambahkan pertanyaan untuk memastikan partisipan pada saat menyelesaikan penugasan dalam situasi bebas dan tidak mengalami tekanan. Hal ini dilakukan untuk mengurangi bias dan mendapatkan respon yang sebenarnya dari partisipan setelah dilakukan rekayasa. Partisipan yang tidak lolos pada tahap cek manipulasi akan dihilangkan pada tahap analisis selanjutnya.

6. Tahap *Debriefing*

Setelah eksperimen inti selesai dilaksanakan, diadakan *debriefing* dengan menjelaskan tujuan eksperimen dan diskusi dengan partisipan mengenai penelitian eksperimen. Diharapkan dengan dilakukan *debriefing*, partisipan akan terlepas dari tekanan/*stress* karena “rekayasa”. Dengan kata lain, *debriefing* merupakanantisipasi reaksi subjek yang negatif.

Subjek Penelitian

Jenis penelitian ini merupakan eksperimen laboratorium, dimana eksperimen laboratorium tidak menggunakan praktisi atau kalangan profesional sebagai subjek penelitian melainkan menggunakan orang awam yang tidak dikenal oleh peneliti. Hal ini bertujuan agar respon yang dihasilkan oleh subjek penelitian terbebas dari variabel lain di luar variabel penelitian. Eksperimen laboratorium ini banyak digunakan dalam penelitian dengan topik dilema etika yang cukup sensitif bagi kalangan profesional.

Dalam penelitian eksperimen laboratorium ini, orang awam yang dipilih peneliti untuk menjadi subjek dalam penelitian adalah 140 mahasiswa Magister Akuntansi UNAIR yang telah lulus mata kuliah *auditing*. Pemilihan sampel dilakukan dengan pertimbangan bahwa mahasiswa Magister Akuntansi UNAIR yang telah lulus mata kuliah *auditing* dapat lebih mudah memahami tugas dan peran seorang auditor internal pemerintah sebagai materi eksperimen. Selain itu aspek yang

diteliti berhubungan dengan aspek moralitas (pemahaman konsep moral) dan aspek perilaku (pemahaman perilaku *whistleblowing*), yang diasumsikan tidak berbeda antara mahasiswa dengan para praktisi internal auditor pemerintah, sehingga mahasiswa dianggap mampu menjadi subjek penelitian dalam penelitian eksperimen ini.

Selanjutnya dalam penelitian ini hanya diperoleh 102 subjek penelitian yang lolos dalam uji/cek manipulasi yang dapat digunakan datanya oleh peneliti, sehingga dapat diyakini bahwa hasil dari penelitian ini merupakan respon dari subjek penelitian yaitu mahasiswa magister akuntansi yang berhasil menerima rekayasa kondisi (*treatment*) peran APIP yang diberikan oleh peneliti. Dengan demikian validitas dalam penelitian ini dapat diyakini.

Teknik Analisis Data

Pengujian hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini dianalisis menggunakan *Analysis of Variance* (Anova). Hubungan antara satu variabel dependen dengan satu atau lebih variabel independen dapat diuji menggunakan Anova, khususnya untuk mengetahui pengaruh utama (pengaruh langsung) dan pengaruh interaksi (pengaruh bersama) dari variabel independen terhadap variabel dependen. Selanjutnya untuk mengetahui perbedaan *mean* grup yang signifikan, maka dilakukan analisis lanjutan *post-hoc* menggunakan *tukey*

test, sehingga peneliti dapat membandingkan *mean* tiap grup dan dapat menjawab hipotesis (Ghozali, 2006)

HASIL DAN PEMBAHASAN

Jumlah partisipan dalam eksperimen ini adalah 140 mahasiswa magister akuntansi. Namun, terdapat tujuh orang tidak mengisi data responden dengan lengkap atau tidak memberikan jawaban lengkap atas pertanyaan penelitian, 20 orang tidak lolos DIT, dan sebelas orang tidak lolos cek manipulasi, sehingga total subjek yang tidak dapat diproses sebanyak 38 orang (27%) dan 102 orang (73%) dapat diproses menjadi subjek penelitian.

Peneliti kemudian mengelompokkan setiap subjek tersebut ke dalam masing-masing grup dengan cara mencocokkan kriteria pada setiap grup. Sehingga dari 102 subjek dikelompokkan menjadi grup 1 sampai dengan grup 4. Statistik deskriptif masing-masing grup pada penelitian eksperimen ini disajikan dalam tabel 2.

Selanjutnya dilakukan uji ekuivalensi grup untuk mengetahui distribusi dari masing-masing subjek eksperimen merata di setiap grup. Diketahui hasil uji randomisasi menunjukkan bahwa jenis kelamin partisipan nilai uji $F = 0,091$ ($p = 0,763$); usia partisipan nilai uji $F = 0,309$ ($p = 0,735$); dan pengalaman partisipan nilai F sebesar $0,098$ ($p = 0,755$).

Tabel 2. Statistik Deskriptif Partisipan

Variabel	Grup Treatment	Kategori	N	Persentase	Total
Jenis Kelamin	Grup 1	Laki-laki	9	37.5	Laki-laki = 50 (49%) Perempuan = 52 (51%)
		Perempuan	15	62.5	
	Grup 2	Laki-laki	15	55.6	
		Perempuan	12	44.4	
	Grup 3	Laki-laki	13	50	
		Perempuan	13	50	
	Grup 4	Laki-laki	13	52	
		Perempuan	12	48	

Variabel	Grup Treatment	Kategori	N	Persentase	Total
Usia	Grup 1	21-26 tahun	21	87.5	21-26 tahun = 80 (78%) 27-32 tahun = 15 (15%) < 32 tahun = 7 (7%)
		27-32 tahun	2	8.3	
		< 32 tahun	1	4.2	
	Grup 2	21-26 tahun	19	70.4	
		27-32 tahun	6	22.2	
		< 32 tahun	2	7.4	
	Grup 3	21-26 tahun	20	76.9	
		27-32 tahun	5	19.2	
		< 32 tahun	1	3.8	
	Grup 4	21-26 tahun	20	80	
		27-32 tahun	2	2	
		< 32 tahun	3	3	
Pengalaman Kerja	Grup 1	Bekerja	16	66.7	Bekerja = 77 (75%) Belum Pernah Bekerja = 25 (25%)
		Belum Pernah Bekerja	8	33.3	
	Grup 2	Bekerja	18	66.7	
		Belum Pernah Bekerja	9	33.3	
	Grup 3	Bekerja	20	73.1	
		Belum Pernah Bekerja	6	26.9	
	Grup 4	Bekerja	20	80	
		Belum Pernah Bekerja	5	20	

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan signifikan antar grup *treatment* atau dengan kata lain semua grup *treatment* adalah ekuivalen. Berdasarkan kondisi ini diharapkan respon dari setiap grup tidak dikontaminasi oleh perbedaan karakteristik antar individual tersebut. Hal ini juga menunjukkan bahwa subjek penelitian telah terdistribusi merata dan tidak ada variabel-variabel lain yang mengganggu penelitian eksperimen ini sehingga telah memenuhi asumsi Anova (Ghozali, 2006).

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis terlebih dahulu dilakukan uji homogenitas dan uji normalitas. Uji homogenitas ini dilakukan untuk menguji asumsi Anova bahwa setiap grup (kategori) memiliki varians yang sama. Uji homogenitas yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji Levene. Data penelitian ini menurut uji Levene adalah homogen dengan nilai Sig.=2,182 lebih besar dari $\alpha=0,05$. Ini berarti bahwa varians data eksperimen adalah sama atau homogen sehingga dapat

dilanjutkan uji Anova. Untuk menguji asumsi bahwa data dalam penelitian ini terdistribusi dengan normal maka dilakukan uji normalitas. Hasil pengujian normalitas menggunakan *Kolmogorov-Smirnov Test* menunjukkan nilai *Asymp. Sig* 0,268 ($> 0,05$), atau data terdistribusi dengan normal sehingga memenuhi salah satu asumsi Anova.

Tabel 3 menunjukkan bahwa pada grup 1, terdapat 24 subjek penelitian yang memilih untuk mengungkapkan sebagian besar kesalahan yang ditemukan dengan nilai rata-rata 5,1667 dan standar deviasi 1,2394. Pada grup 1 ini terdapat nilai *mean* tertinggi apabila dibandingkan dengan grup yang lain, sehingga grup 1 dengan kondisi level penalaran moral tinggi dan tidak ada konflik peran merupakan kondisi di mana subjek penelitian paling besar memilih untuk mengungkapkan sebagian besar kesalahan yang ditemukan.

Sedangkan grup 3 terdapat 26 subjek penelitian yang memilih untuk mengungkapkan kesalahan yang ditemukan dengan nilai rata-rata 5,1538

dan standar deviasi 1,0077. Grup 3 ini terdapat kondisi di mana level penalaran moral tinggi dan ada konflik peran namun subjek penelitian tetap memilih untuk mengungkapkan sebagian besar kesalahan yang ditemukan. Hal tersebut menunjukkan bahwa dengan level penalaran moral yang tinggi walaupun terdapat kondisi konflik peran, perilaku *whistleblowing* subjek penelitian tetap mau mengungkapkan sebagian besar kesalahan yang ditemukan.

Grup 1 dan 3 adalah grup di mana kondisi level penalaran moral sama-sama tinggi dan yang membedakan hanya pada kondisi konflik peran yaitu grup 1 tidak ada konflik peran dan grup 3 ada konflik peran. Subjek penelitian baik pada grup 1 maupun grup 3 sama-sama memilih untuk mengungkapkan sebagian besar kesalahan yang ditemukan dengan nilai rata-rata yang tidak berbeda signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa APIP dengan level penalaran moral tinggi, perilaku *whistleblowing* tidak akan berubah walaupun dalam kondisi ada konflik peran maupun tidak ada konflik peran, yaitu akan mengungkapkan sebagian besar kesalahan yang ditemukan.

Grup 4 dengan 25 subjek penelitian yang memilih untuk tidak mengungkapkan kesalahan yang ditemukan, memiliki nilai rata-

rata terendah apabila dibandingkan dengan grup yang lain. Sehingga grup 4 dengan kondisi di mana level penalaran moral rendah dan ada konflik peran merupakan kondisi di mana subjek penelitian paling rendah keinginan untuk mengungkapkan kesalahan yang ditemukan atau tidak mau mengungkapkan kesalahan yang ditemukan. Sedangkan kondisi pada grup 2 di mana level penalaran moral rendah dan tidak ada konflik peran, 27 subjek penelitian menunjukkan sikap ragu-ragu untuk mengungkapkan kesalahan yang ditemukan dengan nilai rata-rata 3,9630 dan standar deviasi 1,8077.

Grup 2 dan 4 adalah grup dimana kondisi level penalaran moral sama-sama rendah dan yang membedakan hanya pada kondisi konflik peran yaitu grup 2 tidak ada konflik peran dan grup 4 ada konflik peran. Subjek penelitian pada grup 4 memilih tidak mengungkapkan kesalahan yang ditemukan, sedangkan grup 2 menunjukkan sikap ragu-ragu untuk mengungkapkan kesalahan yang ditemukan. Hal ini menunjukkan bahwa seseorang dengan level penalaran moral rendah, perilaku *whistleblowing* akan dipengaruhi kondisi ada konflik peran atau tidak ada konflik peran, yaitu dari tidak akan mengungkapkan kesalahan yang ditemukan menjadi ragu-ragu.

Tabel 3. Hasil Eksperimen

Faktor dan level	Konflik Peran		Jumlah	
	Tidak Ada	Ada		
Level Penalaran Moral	Tinggi	Grup 1	Grup 3	Grup 1 dan 3
		N = 24	N = 26	N = 50
		Mean = 5,1667	Mean = 5,1538	Mean = 5,1600
		Std. Dev = 1,2394	Std. Dev = 1.0077	Std. Dev = 1,1132
	Rendah	Grup 2	Grup 4	Grup 2 dan 4
		N = 27	N = 25	N = 52
		Mean = 3,9630	Mean = 2,7200	Mean = 3,3654
		Std. Dev = 0,8077	Std. Dev = 0,9363	Std. Dev = 1,0670
Jumlah	Grup 1 dan 2	Grup 3 dan 4	N = 102	
	N = 51	N = 51		
	Mean = 4,5294	Mean = 3,9608		
	Std. Dev = 1,1892	Std. Dev = 1,5615		

Sumber : Hasil olah data

Tabel 4. Hasil Uji Anova Panel A: Anova untuk Variabel Dependen Perilaku *Whistleblowing*

	Kuadrat Jumlah	Df	Kuadrat rerata	F	Sig
Antargrup	102.152	3	34.051	33.802	0.000
Intragrup	98.721	98	1.007		
Total	200.873	102			

Sumber : Hasil oleh data

Tabel 5. Hasil Uji Anova Panel B: *Mean Treatment* untuk Variabel Dependen Perilaku *Whistleblowing*

	Grup treatment	Rerata	Deviasi std.	N
Perilaku <i>Whistleblowing</i>	Grup 1	5.1667	1.2394	24
	Grup 2	3.9630	0.8077	27
	Grup 3	5.1538	1.0077	26
	Grup 4	2.7200	0.9363	25
Total		4.2451	1.4103	102

Sumber : Hasil oleh data

Tabel 6. Hasil Uji Anova Panel C: *Mean Contrast* untuk Variabel Dependen Perilaku *Whistleblowing*

Hipotesis	Kontras	Signifikansi
H1	(Grup 1 + Grup 3) vs. (Grup 2 + Grup 4)	0.000
H2	(Grup 1 + Grup 2) vs. (Grup 3 + Grup 4)	0.002
H3	Grup 1 vs. Grup 4	0.000

Sumber : Hasil oleh data

Tabel 7. Hasil *Test Post-Hoc*

(I) Grup	(J) Grup	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
1	2	1,20*	,282	,000	,47	1,94
	3	,01	,284	1,000	-,73	,76
	4	2,45*	,287	,000	1,70	3,20
2	3	-1,19*	,276	,000	-1,91	-,47
	4	1,24*	,279	,000	,51	1,97
3	4	2,43*	,281	,000	1,70	3,17

Sumber : Hasil oleh data

Kombinasi antara grup 1 dan 3 menghasilkan nilai rata-rata 5,1600 dan standar deviasi 1,1132. Sedangkan pada kombinasi antara grup 2 dan 4 menghasilkan nilai rata-rata 3,3654 dan standar deviasi 1,0670. Hal ini menunjukkan bahwa nilai rata-rata kombinasi grup 1 dan 3 lebih tinggi dibandingkan nilai rata-rata kombinasi grup 2 dan 4. Dengan demikian,

pengujian menunjukkan bahwa H1 diterima atau hasil ini menyatakan bahwa APIP dengan level penalaran moral tinggi memiliki perilaku *whistleblowing* lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral rendah.

Selanjutnya untuk pengujian hipotesis dilakukan melalui beberapa tahapan, hipotesis 1 dan 2 menggunakan *One Way Anova*,

untuk menguji *main effect* dari variabel level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* APIP secara sendiri-sendiri. Hipotesis 3 menggunakan *Two Way Anova* untuk mengetahui *interaction effect* dari variabel level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* APIP secara bersama-sama. Selanjutnya untuk mengetahui perbedaan *mean* grup yang signifikan, maka dilakukan analisis lanjutan *post-hoc* menggunakan *tukey test*, sehingga dapat menjawab hipotesis ke 3. Hasil pengujian hipotesis dan hasil test *Post-Hoc* disajikan pada tabel 4 sampai tabel 7.

Berdasarkan tabel 6 Panel C, pengujian H1 dengan uji signifikansi, untuk H1 nilai signifikansi lebih kecil dari taraf signifikansi 5% ($0,000 < 0,05$). Hasil ini menyatakan bahwa H1 diterima, perilaku *whistleblowing* antara APIP dengan level penalaran moral tinggi dan APIP dengan level penalaran moral rendah berbeda secara signifikan.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Welton, dkk. (1994) dan Wilopo (2006) serta mendukung juga hasil penelitian Ponemon (1992) yang mengungkapkan bahwa tingkat penalaran moral auditor berhubungan dengan perilaku mereka, termasuk dalam pelaporan hasil auditnya.

Berdasarkan tabel 6 panel C, pengujian H2 nilai signifikansi lebih kecil dari taraf signifikansi 5% ($0,002 < 0,05$). Dengan demikian pengujian menunjukkan bahwa H2 diterima. Hasil ini menyatakan bahwa perilaku *whistleblowing* antara APIP dalam situasi ada konflik peran dan APIP dengan tidak ada situasi konflik peran berbeda secara signifikan.

Nilai rata-rata kombinasi grup 3 dan 4 lebih rendah dibandingkan nilai rata-rata kombinasi grup 1 dan 2. Hasil tersebut menunjukkan bahwa H2 diterima atau APIP dalam situasi konflik peran memiliki perilaku *whistleblowing* lebih rendah dibandingkan dengan APIP dalam situasi tidak ada konflik peran. Sesuai dengan

hasil penelitian Ahmad dan Taylor (2009) yang menyimpulkan bahwa perbedaan permintaan dari organisasi dengan aturan standar profesi audit internal dan kompleksitas birokrasi menimbulkan konflik/pertentangan auditor internal. Hasil penelitian ini juga mendukung hasil penelitian Koo dan Sim (1999).

Pengujian *interaction effect* menunjukkan nilai signifikansi lebih kecil dari taraf signifikansi 5% ($0,003 < 0,05$). Dengan demikian, hasil ini memperlihatkan bahwa variabel level penalaran moral dan konflik peran bersama-sama berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku *whistleblowing* APIP. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa terjadi interaksi secara bersama-sama antara variabel level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* APIP.

Nilai rata-rata perilaku *whistleblowing* pada grup 1 adalah 5,1667 dengan standar deviasi 1,2394. Sedangkan grup 4 menunjukkan nilai rata-rata perilaku *whistleblowing* 2,7200 dan standar deviasi 0,9363. Selanjutnya dari hasil *post-hoc test* pada tabel 7 diketahui *mean difference* grup 1 dan 4 sebesar 2,45 dengan signifikansi 0,000. Dengan demikian hipotesis 3 yang menyatakan APIP dengan level penalaran moral tinggi dan tidak dalam kondisi konflik peran (grup 1) cenderung memiliki perilaku *whistleblowing* lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral rendah dan dalam kondisi konflik peran (grup 4) diterima.

Berdasarkan tabel 7 hasil *post-hoc test* dengan tukey *t-statistics*, menunjukkan terdapat perbedaan mean perilaku *whistleblowing* yang signifikan diantara semua grup, kecuali pada grup 1 dan 3. Perbandingan grup 1 dan grup 3 menghasilkan *mean difference* sebesar 0,001 dengan nilai signifikansi 1,000 yang berarti bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan. Hal tersebut berarti kondisi ada dan tidak ada konflik peran tidak memengaruhi perilaku *whistleblowing* APIP yang memiliki level penalaran moral tinggi.

Hasil penelitian tersebut mendukung kesimpulan Puspasari dan Dewi (2015). Tekanan situasional tidak memengaruhi auditor dengan level penalaran moral yang tinggi untuk melakukan kecurangan dalam melakukan audit. Selain itu hasil penelitian ini juga membuktikan hierarki tahap perkembangan moral Kohlberg (1969). Semakin tinggi tahapan moralitas individu (tahapan *post-conventional*), maka individu tersebut tidak lagi memperhatikan kepentingan sendiri dan organisasinya melainkan kepentingan yang lebih luas dan *universal*. Semakin tinggi level moral individu, maka akan semakin berusaha untuk tetap mengungkapkan kesalahan yang ditemukan.

Dalam situasi terdapat konflik peran, individu dengan level penalaran moral rendah akan mengutamakan kepentingan pribadinya (*self-interest*). Misalnya apabila APIP mencoba tetap mempertahankan sikap etis profesional mereka, maka akan membahayakan posisinya, sehingga APIP lebih memilih untuk tidak mengungkapkan kesalahan yang ditemukan. *Stage 2* Kohlberg (level *pre-conventional*) juga menyatakan hal yang sama, yaitu individu yang memiliki level penalaran moral rendah memiliki motivasi utama untuk kepentingan pribadinya.

Hasil tes Anova yang menunjukkan signifikansi level penalaran moral terhadap perilaku *whistleblowing* 0,000 sedangkan signifikansi konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* 0,002, sehingga dapat diketahui bahwa level penalaran moral individu lebih besar pengaruhnya pada perilaku *whistleblowing* dibandingkan dengan konflik peran. Hasil tersebut mendukung penelitian Liyanarachi dan Newdick (2009) serta Rest dan Narvaez (1994) yang menunjukkan bahwa level penalaran moral individu akan mempengaruhi perilaku etis mereka.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan mengenai level penalaran moral dan konflik peran terhadap perilaku *whistleblowing* APIP dengan subjek penelitian mahasiswa S2 Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis UNAIR, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa level penalaran moral berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing* APIP. APIP dengan level penalaran moral tinggi cenderung memiliki perilaku *whistleblowing* yang lebih tinggi dibandingkan APIP dengan level penalaran moral rendah. Konflik peran berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing* APIP. Ketika APIP dalam situasi mengalami konflik peran cenderung memiliki perilaku *whistleblowing* lebih rendah dibandingkan APIP dalam situasi tidak ada konflik peran.

APIP dengan level penalaran moral tinggi dan dalam situasi tidak ada konflik peran memiliki kecenderungan perilaku *whistleblowing* lebih tinggi dibandingkan dengan APIP dengan level penalaran moral rendah dan dalam situasi ada konflik peran. Artinya, APIP dengan level penalaran moral tinggi dalam bertindak akan memperhatikan kepentingan orang-orang di sekitarnya dan mendasarkan tindakannya pada prinsip-prinsip moral. Ada atau tidak adanya konflik peran tidak akan mengubah perilaku *whistleblowing* APIP atau APIP tetap mau mengungkapkan kesalahan yang ditemukan.

Perilaku *whistleblowing* APIP dengan level penalaran moral rendah, dipengaruhi oleh kondisi ada atau tidaknya konflik peran, yaitu dari tidak mau mengungkapkan kesalahan yang ditemukan menjadi ragu-ragu. Dalam situasi terdapat konflik peran, individu dengan level penalaran moral rendah akan mengutamakan kepentingan pribadinya (*self-interest*), APIP tidak akan mempertahankan sikap etis profesional mereka apabila hal itu membahayakan posisinya sebagai auditor internal, sehingga APIP lebih memilih untuk tidak mengungkapkan kesalahan yang

ditemukan.

Keengganan APIP untuk mengungkapkan kesalahan yang ditemukan mungkin terjadi karena tidak semua APIP memiliki level penalaran moral yang tinggi. Untuk mengantisipasi hal tersebut, lembaga terkait perlu mengurangi faktor-faktor penyebab keengganan APIP untuk mengungkapkan kesalahan yang ditemukan, salah satunya dengan mengurangi kondisi konflik peran. Beberapa hal yang dapat dilakukan antara lain dengan sistem pengendalian yang memadai untuk mengurangi kesempatan terjadinya kecurangan, memberikan pelatihan-pelatihan tentang etika profesi, menggunakan mekanisme *reward* dan *punishment* bagi auditor, misalnya memberikan penghargaan pada yang melaporkan terjadinya kecurangan dan sebaliknya. Rekrutmen auditor internal pemerintah juga sebaiknya tidak hanya mengutamakan pengujian kompetensi tetapi juga dikombinasikan dengan pengujian penalaran moral. Hal ini diharapkan dapat menghasilkan auditor internal pemerintah yang dapat berkinerja dengan handal dan berintegritas sehingga dapat berkontribusi bagi pembangunan masyarakat dan negara.

Beberapa keterbatasan dalam penelitian ini antara lain:

- a. Penelitian eksperimen ini menggunakan material kasus sebagai ilustrasi dalam dunia nyata, material kasus ini juga terbatas karena mengandung bias yang tidak bisa secara sepenuhnya sesuai kondisi di lapangan.
- b. Subjek penelitian 102 mahasiswa S2 Jurusan Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis UNAIR yang di-assign secara kognitif dapat berperan secara sikap sebagai APIP. Sehingga hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasikan untuk setiap kondisi.

Berdasarkan keterbatasan tersebut, maka beberapa saran bagi peneliti selanjutnya

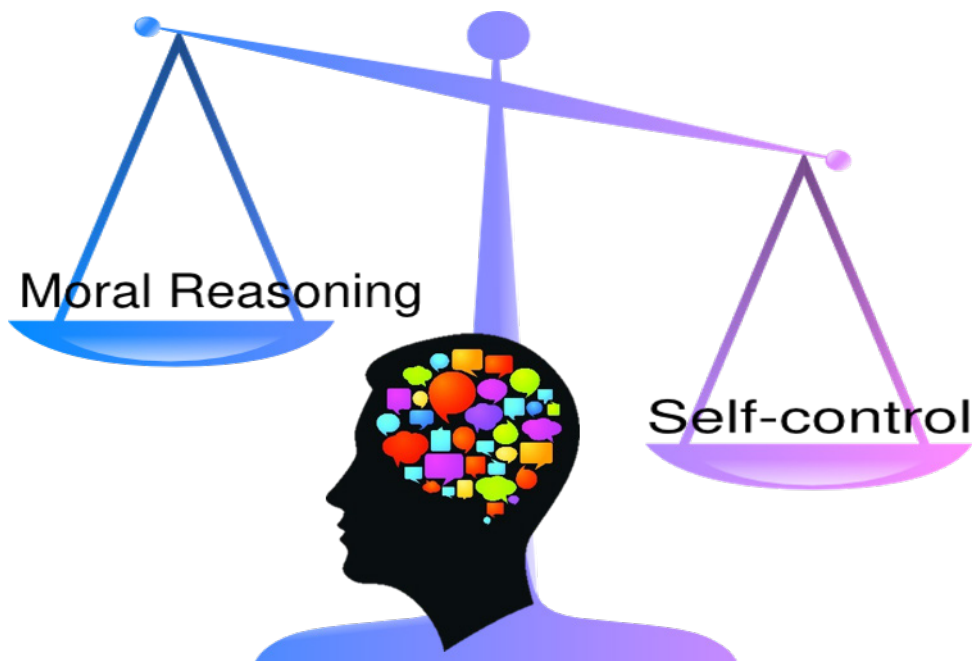
adalah peneliti selanjutnya diharapkan dapat membuat kolaborasi variabel level penalaran moral dengan variabel lain, misalnya dengan variabel tekanan, *reward* dan *punishment*. Hal ini agar dapat mengetahui interaksi level penalaran moral dengan variabel lain dalam memperkuat atau tidaknya perilaku *whistleblowing*. Selain itu desain eksperimen dapat lebih disempurnakan supaya dapat menggambarkan kondisi yang lebih nyata.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, Z., & Taylor, D. (2009). Commitment to independence by internal auditors: The effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial Auditing Journal*, 24(9), 899-925. <https://doi.org/10.1108/02686900910994827>.
- Arnold, D. & L. Ponemon. (1991). Internal auditor's perceptions of whistleblowing and the influence of moral reasoning: An experiment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10(2), 1-16.
- Association of Certified Fraud Examiners. (2009). Managing the business risk of fraud: A practical guide. Diakses dari https://www.acfe.com/uploadedfiles/acfe_website/content/documents/managing-business-risk.pdf.
- Bell, T. B., & Carcello, J. V. (2000). A Decision aid for assessing the likelihood of fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 169-184. <https://doi.org/10.2308/aud.2000.19.1.169>
- Bernardi, R. A. (1994). Fraud detection: The effect of client integrity and competence and auditor cognitive style. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(2), 68-84
- Bernardi, R., & Guptill, S. (2008). Social desirability response bias, gender,

- and factors influencing organizational commitment: An international study. *Journal of Business Ethics*, 81 (4) (2008), 797-809. <https://doi.org/10.1007/s10551-007-9548-4>
- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008), Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting & Finance*, 48: 543-559. doi:10.1111/j.1467-629X.2007.00247.x
- Fisher, R. T. (2001). Role stress, the type a behavior pattern, and external auditor job satisfaction and performance. *Behavioral Research in Accounting*, 13(1), 143-170. <https://doi.org/10.2308/bria.2001.13.1.143>
- Fried, Y., dkk. (1998). The interactive effect of role conflict and role ambiguity on job performance. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 71,19-27. doi:10.1111/j.2044-8325.1998.tb00659.x.
- Ghozali, I. (2006). *Aplikasi Analisis Mutivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hidayat, R. (2017, 9 Maret). Tujuh hal yang perlu Anda ketahui terkait 'megakorupsi' e-KTP. Diakses dari <http://www.bbc.com/indonesia/trensosial-39218275>
- Hutami, G. (2011). *Pengaruh konflik peran dan ambiguitas peran terhadap komitmen independensi auditor internal pemerintah daerah: Studi empiris pada Inspektorat Kota Semarang* (Skripsi). Universitas Diponegoro, Semarang.
- Institute of Internal Auditors. (1999). Definition of internal auditing. Diakses dari [https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/](https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx)
- Jennings, M. M. (2003). Ineffectual whistleblowing. *Internal Auditing*, 18(4), 18-27.
- Jubb, P. B. (2000), Auditors as Whistleblowers. *International Journal of Auditing*, 4, 153-167. doi:10.1111/1099-1123.00310.
- Kohlberg, L. (1975). Moral education for a society in moral transition. *Educational Leadership*, 33(1), 46-54.
- Kohlberg, L. (1969). Stage and sequence: The cognitive development approach to socialization. Dalam D. A. Goslin (Ed.), *Handbook of socialization theory* (347-480). Chicago, IL: Rand McNally.
- Liyanarachchi, G., & Newdick, C. (2009). The Impact of moral reasoning and retaliation on whistle-blowing: New Zealand evidence. *Journal of Business Ethics*, 89(1), 37-57. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9983-x>.
- Mardiasmo. (2006). Perwujudan transparansi dan akuntabilitas publik melalui akuntansi sektor publik: Suatu sarana menuju good governance. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*, 2(1).
- Maroney, J. J., & McDevitt, R. E. (2008). The effects of moral reasoning on financial reporting decisions in a post SarbanesOxley environment. *Behavioral Research in Accounting*, 20(2), 89-110. <https://doi.org/10.2308/bria.2008.20.2.89>.
- Miceli, M., Near, J., & Schwenk, C. (1991). Who Blows the Whistle and Why? *Industrial and Labor Relations Review*, 45(1), 113-130. doi:10.2307/2524705.
- Koo, M. C., & Sim, S. H. (1999). On the role conflict of auditors in Korea. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(2), 206-219. <https://doi.org/10.1108/09513579910270110>.

- Nader, R., Petkas, P. J., & Blackwell, K. (1972). *Whistleblowing: The Report of The Conference on Professional Responsibility*. New York: Grossman Publishers.
- Nahartyo, E. (2012). *Desain dan Implementasi Riset Eksperimen Edisi 1*. Semarang: UPP STIM YKPN.
- Nugraha, S. (2012, Desember). APIP dengan added value. *Warta Pengawasan*, 19(4).
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Ponemon, L. A. (1992). Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research*, 9(1), 171-189. doi:10.1111/j.1911-3846.1992.tb00875.x.
- Ponemon, L. A. (1993). Can ethics be taught in accounting? *Journal of Accounting Education*, 11(2), 185-209. [https://doi.org/10.1016/0748-5751\(93\)90002-Z](https://doi.org/10.1016/0748-5751(93)90002-Z).
- Puspasari, N., & Suwardi, E. (2012). *Pengaruh moralitas individu dan pengendalian internal terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi*. Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin, Indonesia. Diakses dari <http://sna.akuntansi.unikal.ac.id/makalah/102-SIPE-38.pdf>.
- Puspasari, N., & Dewi, M. K. (2015). *Pengaruh penalaran moral aparat pengawas internal Pemerintah (APIP) dan tekanan situasional terhadap kecenderungan melakukan fraud saat mengaudit: Sebuah studi eksperimen*. Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XVII Mataram, Indonesia. Diakses dari <http://lib.ibs.ac.id/materi/SNA%20XVIII/makalah/118.pdf>.
- Rest, J. R. (1979). *Revised manual for the Defining Issues Test (DIT): An objective test for moral judgment development*. Minneapolis, Minn.: Minnesota Moral Research Projects.
- Rest, J. R. (1986). *Moral development: Advances in Research and Theory*. Newyork: Praeger.
- Rest, J., & Narvaez, D. (1994). *Moral Development in the professions: Psychology and applied ethics*. Hillsdale, NJ: L.Erlbaum Associates.
- Welton, R. E., Lagrone, R. M., & Davis, J. R. (1994). Promoting the moral development of accounting graduate students. *Accounting Education Journal*, 3(1), 35-50. <https://doi.org/10.1080/09639289400000004>.
- Wilopo. (2006). Analisis faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kecenderungan kecurangan akuntansi: Studi pada perusahaan publik dan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) di Indonesia. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 9(3), 346-366.





Hari Laksono

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia

Jl. Perintis Kemerdekaan No 175

Banyumanik - Semarang

hari.laksono@bpk.go.id



THE EVALUATION OF SIMDA BMD IN GROBOGAN DISTRICT USING COMBINATION OF DELONE MCLEAN AND TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL

EVALUASI KESUKSESAN SIMDA BMD PADA PEMERINTAH KABUPATEN GROBOGAN MENGUNAKAN MODEL KOMBINASI DELONE MCLEAN DAN TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL

ABSTRACT / ABSTRAK

Grobogan District Government adopts SIMDA BMD for its assets administration. Evaluation of SIMDA BMD in Grobogan District needs to be done to measure the success of the system. This study aims to evaluate the success of SIMDA BMD in Grobogan using variables i.e. system quality, information quality, service quality and user satisfaction from updated Delone McLean. Those variables are combined with the perceived usefulness and perceived ease of use from Technology Acceptance Model (TAM) to know the effects on the net benefits of SIMDA BMD. Respondents in this study are SIMDA BMD users, especially assets managers of government agencies in Grobogan District. Using PLS for data analysis, this study find that system quality, information quality and perceived ease of use affect the perceived usefulness, system quality and information quality affect the perceived ease of use, perceived usefulness, perceived ease of use and service quality affect user's satisfaction, and user satisfaction affects net benefits. However, the system quality and information quality variables do not affect the net benefits of SIMDA BMD in Grobogan District.

Pemerintah Kabupaten Grobogan mengadopsi SIMDA BMD untuk penatausahaan aset daerah. Evaluasi terhadap kesuksesan penggunaan SIMDA BMD di Kabupaten Grobogan dilakukan guna mengukur kesuksesan sistem. Evaluasi SIMDA BMD di Kabupaten Grobogan dilakukan dengan menggunakan variabel kualitas sistem, kualitas informasi, kualitas pelayanan, dan kepuasan pengguna dari Model Kesuksesan Sistem Informasi *Updated* DeLone McLean. Variabel tersebut digabungkan dengan variabel persepsi kegunaan dan persepsi kemudahan penggunaan dari Model TAM untuk mengetahui pengaruhnya terhadap manfaat bersih penggunaan SIMDA BMD. Responden penelitian adalah pengguna SIMDA BMD terutama pihak pengurus barang di seluruh organisasi perangkat daerah. Analisis data menggunakan PLS menemukan bahwa kualitas sistem, kualitas informasi dan persepsi kemudahan penggunaan berpengaruh terhadap persepsi kegunaan, kualitas sistem dan kualitas informasi berpengaruh terhadap persepsi kemudahan penggunaan, persepsi kegunaan, persepsi kemudahan penggunaan dan kualitas pelayanan berpengaruh terhadap kepuasan pengguna, dan kepuasan pengguna berpengaruh terhadap manfaat bersih (*net benefits*). Sedangkan variabel kualitas sistem dan kualitas informasi tidak berpengaruh terhadap manfaat bersih penggunaan SIMDA BMD di Kabupaten Grobogan.

KEYWORDS:

the system success evaluation; SIMDA BMD DeLone McLean; TAM; e-government

KATA KUNCI:

evaluasi kesuksesan sistem; SIMDA BMD; DeLone McLean; TAM; e-government

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: 29 September 2017

Dinyatakan dapat dimuat: 19 Desember 2017

PENDAHULUAN

Undang-Undang (UU) Nomor 32 Tahun 2004 tentang Otonomi Daerah telah memberi kewenangan kepada pemerintah daerah dalam hal pengaturan urusan rumah tangga daerah, penetapan kebijakan, serta pembiayaan dan pertanggungjawaban keuangan secara mandiri. Salah satu bentuk pertanggungjawaban keuangan daerah yaitu pelaksanaan penatausahaan barang milik daerah. Untuk dapat menjalankan proses penatausahaan barang milik daerah dengan baik maka pemerintah telah mengatur di dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 27 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah. Tujuannya supaya pengelolaan barang milik negara/daerah dilaksanakan berdasarkan asas fungsional, kepastian hukum, transparansi, efisiensi, akuntabilitas, dan kepastian nilai. Peraturan tersebut dijabarkan lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 19 Tahun 2016 tentang Pedoman Pengelolaan Barang Milik Daerah. Peraturan ini mengatur tentang bagaimana pemerintah daerah mengelola barang milik daerah sejak perencanaan, pengadaan, pemeliharaan, pemanfaatan, penggunaan, hingga penghapusannya (Kementerian Dalam Negeri, 2016).

Pengelolaan barang milik daerah telah menjadi perhatian utama bagi para pengambil keputusan di pemerintah daerah. Penyajian barang milik daerah di dalam laporan keuangan pemerintah daerah sangat penting artinya bagi pemerintah daerah sebagai bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah yang akan diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). BPK sesuai UU Nomor 15 Tahun 2006 merupakan lembaga negara yang memiliki tugas untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara/daerah.

BPK menghasilkan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang berisi opini atas hasil pemeriksaan laporan keuangan pemerintah

daerah. Opini BPK RI terbagi menjadi empat kategori dari yang paling bagus yaitu Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), Wajar Dengan Pengecualian (WDP), Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer*), dan Tidak Wajar (*Adverse*). Opini BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah dapat mencerminkan tingkat keberhasilan pemerintah daerah dalam pengelolaan keuangan daerah termasuk pengelolaan barang milik daerah (BPK, 2017a).

Pengambil keputusan pemerintah daerah banyak yang memilih menggunakan sistem informasi dalam proses pengelolaan barang milik daerah untuk membantu pengelolaan barang milik daerah serta dapat menghasilkan informasi yang relevan, cukup, akurat, lengkap dan dapat diuji kebenarannya (Budiriyanto, 2013). Sistem Informasi Manajemen Daerah Barang Milik Daerah (SIMDA BMD) yang dibuat oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) memiliki tujuan untuk membantu pemerintah daerah dalam melakukan pengelolaan barang dan aset pemerintah daerah. SIMDA BMD telah menjadi salah satu sistem informasi yang paling banyak digunakan pemerintah daerah dalam pengelolaan barang milik daerah dengan jumlah pengguna sampai dengan Januari 2016 sebanyak 347 pemerintah daerah di seluruh Indonesia (Tim Aplikasi SIMDA, 2017).

Kabupaten Grobogan merupakan salah satu pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah yang telah menggunakan SIMDA BMD sejak tahun 2014. Penggunaan SIMDA BMD diharapkan dapat memberikan perbaikan dalam pengelolaan barang dan aset daerah yang antara lain akan berdampak pada perbaikan dari opini hasil pemeriksaan BPK RI terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Opini Pemerintah Kabupaten Grobogan untuk LKPD tahun 2011 s.d. 2016 dapat dilihat pada tabel 1. Pemerintah Kabupaten Grobogan dapat dikatakan telah mengalami perbaikan penatausahaan aset daerah, hal ini ditandai dengan perkembangan opini yang diperoleh,

yaitu opini WTP dari BPK RI untuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah tahun 2015 dan 2016. Meskipun demikian, perlu dilakukan evaluasi atas implementasi SIMDA BMD pada Pemerintah Kabupaten Grobogan untuk mengetahui kesuksesan sistem informasi tersebut.

Tabel 1. Opini laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Grobogan Tahun 2011-2016

TAHUN	OPINI BPK
2011	Wajar Dengan Pengecualian
2012	Wajar Dengan Pengecualian
2013	Wajar Dengan Pengecualian
2014	Wajar Dengan Pengecualian
2015	Wajar Tanpa Pengecualian
2016	Wajar Tanpa Pengecualian

Sumber: Opini laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Grobogan Tahun 2011-2016 (BPK RI, 2017b)

LANDASAN TEORI

Proses Pengelolaan BMD dalam SIMDA BMD

Sistem informasi dapat diartikan sebagai seperangkat komponen yang dapat saling berhubungan untuk mengumpulkan, memproses, menyimpan dan mendistribusikan informasi guna mendukung pengambilan keputusan serta pengawasan dalam organisasi (Laudon & Laudon, 2005). Selain itu definisi lain dari sistem informasi yaitu suatu rangkaian orang, prosedur, dan sumber daya yang mengumpulkan, mengubah, dan menyebarkan informasi dalam sebuah organisasi dan sebuah sistem yang menerima sumber daya akan menggunakan sumber daya tersebut sebagai *input* dan memprosesnya untuk menjadi produk informasi sebagai *output* (O'Brien, 2004).

SIMDA BMD merupakan aplikasi komputer yang dikembangkan oleh BPKP dengan tujuan membantu pengelolaan barang milik daerah, sehingga siklus barang milik daerah dapat berjalan dengan baik (BPKP, 2010). Program

Aplikasi Komputer SIMDA BMD ini pada dasarnya digunakan untuk melakukan proses pengelolaan Barang Milik Daerah (BMD) secara otomatis dengan memanfaatkan pengolahan data elektronik. Menu-menu yang terdapat dalam Aplikasi Pengolahan BMD digunakan untuk mencatat dan mengadministrasikan mutasi barang daerah atau aset tetap daerah sesuai ketentuan (BPKP, 2017).

SIMDA BMD yang digunakan oleh Pemerintah Kabupaten Grobogan saat ini adalah SIMDA BMD versi 2.0.7 yang merupakan versi terbaru yang dikembangkan oleh BPKP untuk menyesuaikan dengan PP Nomor 27 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah. Sistem operasi untuk menjalankan SIMDA BMD adalah Microsoft SQL Server 2008 untuk *server* dan Windows OS untuk *client*. Untuk pemrosesan data antar Organisasi Perangkat Daerah (OPD) dapat dilaksanakan secara *batch* maupun *online*.

Pengelolaan Barang Milik Daerah menurut PP Nomor 27 Tahun 2014 meliputi (1) perencanaan kebutuhan dan penganggaran; (2) pengadaan; (3) penggunaan; (4) pemanfaatan; (5) pengamanan dan pemeliharaan; (6) penilaian; (7) pemindahtanganan; (8) pemusnahan; (9) penghapusan; (10) penatausahaan; dan (11) pembinaan, pengawasan dan pengendalian. Sebelas proses pengelolaan BMD tersebut, tujuh proses diantaranya diakomodir dalam fungsi SIMDA BMD, yaitu (1) perencanaan kebutuhan dan penganggaran; (2) pengadaan; (3) penggunaan; (4) penatausahaan; (5) pemanfaatan; (6) pemeliharaan; dan (7) penghapusan. Terdapat satu fungsi tambahan untuk membantu proses rekonsiliasi antara pengelolaan keuangan daerah dengan pengelolaan barang milik daerah, yaitu menu "Akuntansi".

Rincian tentang proses pengelolaan BMD pada SIMDA BMD pada Kabupaten Grobogan sebagai berikut:

1. Perencanaan Kebutuhan dan Penganggaran

Pada menu “Perencanaan Kebutuhan dan Penganggaran”, *user* dapat melakukan proses *input* data barang milik daerah yang dibutuhkan, yang akan dianggarkan dan direalisasikan pada tahun anggaran berikutnya. Termasuk data barang milik daerah yang memerlukan pemeliharaan. Setelah daftar tersebut disetujui maka akan menjadi bahan pada saat penyusunan Rencana Kerja Anggaran (RKA) tahun anggaran berikutnya. Laporan yang dihasilkan yaitu Daftar Rencana Kebutuhan Barang, Daftar Rencana Kebutuhan Pemeliharaan, Daftar Kebutuhan Barang dan Daftar Kebutuhan Pemeliharaan.

Manfaat dari menu ini adalah:

- a. Pengelola barang dapat merencanakan secara lebih baik dan matang tentang pengadaan barang milik daerah;
- b. Adanya perencanaan yang baik maka efektivitas dan efisiensi pengadaan barang modal dapat ditingkatkan.

2. Pengadaan

- a. Pada menu “Pengadaan”, *user* dapat memasukkan data kontrak dan rincian aset yang ada pada kontrak, sehingga akan diperoleh informasi tentang kontrak-kontrak yang sudah dikeluarkan oleh Organisasi Perangkat Daerah (OPD).
- b. Dengan ter-*input*nya rincian aset pada kontrak, maka dapat dibandingkan dengan data perencanaan kebutuhan, apakah BMD yang direncanakan dibeli sama dengan yang direncanakan dalam Daftar Kontrak Barang Milik Daerah (DKBMD).

Selain data kontrak, data Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) atas kontrak tersebut juga di-*input* sehingga akan terlihat kemajuan pembayaran kontrak.

Ketika pembayaran 100%, sudah ada Berita Acara Serah Terima (BAST) dan dokumen pendukung lainnya, maka *user* dapat melakukan posting Kartu Inventaris Barang (KIB).

Pada menu ini juga terdapat submenu khusus untuk inventarisasi yang diperuntukkan bagi pemerintah daerah yang baru pertama kali menggunakan SIMDA BMD dan submenu “Belanja Penunjang” untuk melakukan *input* data-data belanja selain belanja modal yang turut memengaruhi terjadinya aset atau disebut proses kapitalisasi. Laporan yang dihasilkan yaitu Daftar Pengadaan Barang dan Daftar Hasil Pemeliharaan. Manfaat dari menu ini adalah

- a. Pengurus barang dapat mengetahui kemajuan penyelesaian kontrak dan melakukan posting ke KIB;
- b. Nilai BMD akan terkapitalisasi dengan Belanja Penunjang;
- c. Pemutakhiran data KIB dapat dilakukan secara berkala.

3. Penggunaan

Pada menu “Penggunaan”, *user* dapat memasukkan Surat Keputusan (SK) Penggunaan Aset Tetap yang ditetapkan oleh kepala daerah. Seperti diketahui, terdapat pengadaan yang dilakukan oleh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dan setelah terealisasi, maka barang/aset tersebut didistribusikan kepada unit lain. Pendistribusian tersebut ditetapkan dengan SK Kepala Daerah, sehingga menu ini bertujuan untuk menyajikan data, siapa atau SKPD mana yang telah ditetapkan sebagai pengguna barang. Laporan dari menu ini adalah Lampiran SK Penggunaan Barang.

4. Penatausahaan

Proses *input* data rinci dari masing-masing BMD seperti tanah, peralatan dan mesin,

bangunan, jalan dan jaringan serta aset lainnya, ada pada menu “Penatausahaan”. Masing-masing barang memperoleh kode register barang yang berbeda. Kode register merupakan identitas khusus untuk setiap barang. Dengan adanya kode register ini maka diharapkan pada saat perencanaan, pengadaan, penghapusan, pindah SKPD dan kapitalisasi dapat menunjuk langsung kode register barang yang dimaksud. Dengan demikian tidak ada lagi satu barang dengan beberapa kode register. Laporan yang dihasilkan dari menu ini adalah KIB A-F, Rekap KIB A-F, Kartu Inventaris Ruang, Buku Inventaris, Rekap Buku Inventaris, Label Kode Barang, dan Kartu Barang A-F.

Manfaat dari menu ini adalah supaya *user* dapat:

- a. mengetahui data rinci dari masing-masing barang;
- b. mengubah data rinci dari masing-masing barang dengan melakukan *edit* atas data dan penambahan nilai dengan kapitalisasi;
- c. melakukan proses pindah OPD atas barang yang telah diterbitkan SK Penggunaan;
- d. mengetahui histori dari setiap BMD (sesuai kode register) sejak mulai pengadaan, data kapitalisasi, data pemeliharaan dan data pindah OPD.

5. Pemanfaatan

BMD yang tidak dipergunakan sesuai tugas pokok dan fungsi SKPD masuk dalam kategori pemanfaatan dan tidak mengubah status kepemilikan BMD. Dengan tidak adanya perubahan status kepemilikan maka BMD tidak dapat dihapuskan dari Buku Inventaris. Laporan dari menu pemanfaatan adalah Laporan Pemanfaatan untuk setiap jenis BMD yaitu tanah, peralatan dan mesin, bangunan, jalan jaringan dan irigasi, serta aset tetap

lainnya.

Manfaat dari menu ini adalah memantau BMD yang telah masuk kategori pemanfaatan dengan mengetahui dimana aset tersebut, kapan perjanjian berakhir, serta dengan pihak mana pemerintah daerah bekerja sama sehingga dapat meminimalkan potensi kehilangan aset.

6. Pemeliharaan

Peng-*input*-an data pemeliharaan ringan dan sedang yang tidak masuk dalam kategori kapitalisasi aset berada pada menu ini. Laporan yang dihasilkan adalah Daftar Pemeliharaan Aset Tetap. Manfaat dari menu ini adalah:

- a. data histori atas pemeliharaan untuk masing-masing BMD;
- b. terdapat kontrol terhadap belanja pemeliharaan, dengan tidak menganggarkan secara berulang pemeliharaan pada BMD yang sama;
- c. mengetahui daftar kontrak pemeliharaan.

7. Penghapusan

Menu ini adalah untuk mencatat BMD yang telah dihapuskan dengan SK Penghapusan. Laporan dari menu ini adalah Lampiran SK Penghapusan. Manfaat dari menu ini meliputi pembaruan data Buku Inventaris atas BMD yang telah dihapuskan dan data BMD apa saja yang telah dihapuskan sebagai bahan pertanggungjawaban.

8. Akuntansi

Pengelolaan BMD berkaitan erat dengan pengelolaan keuangan, oleh karena itu perlu dilakukan rekonsiliasi secara berkala antara data keuangan dengan data BMD. Untuk mempermudah rekonsiliasi tersebut maka pada SIMDA BMD telah dilakukan *mapping* secara otomatis atas kategori BMD ke kategori aset tetap di neraca. Dengan dilakukan rekonsiliasi

maka diharapkan data aset tetap antara pengelola barang dan pengelola keuangan sama. Laporan dari menu ini adalah Buku Inventaris Intra Kompatabel, Buku Inventaris Ekstra Kompatabel, Daftar Penyusutan Aset Tetap. Manfaat dari menu ini adalah user dapat dengan mudah melakukan rekonsiliasi aset antara pengelola keuangan dengan pengelola barang.

Pengendalian internal atas pengaksesan pada SIMDA BMD dilakukan pada menu “Otoritas User Menu” yang digunakan untuk melakukan pembatasan user untuk menggunakan menu-menu yang ada pada aplikasi ini. Transaksi pada menu ini hanya dapat dilakukan oleh administrator aplikasi SIMDA BMD.

Technology Acceptance Model (TAM)

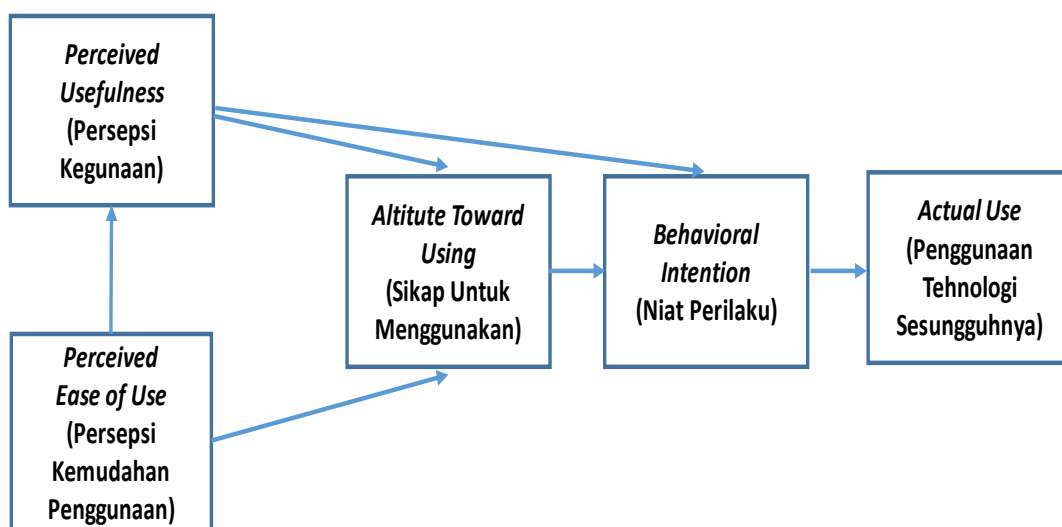
TAM dikembangkan oleh Fred D. Davis berdasarkan model *Theory of Reasoned Action* (TRA), yaitu teori tindakan yang beralasan. Model TAM yang dikembangkan dari teori psikologi menjelaskan perilaku pengguna sistem informasi, yaitu berdasarkan kepercayaan (*belief*), sikap (*attitude*), niat (*intention*), dan hubungan perilaku pengguna (*user behaviour relationship*) (Davis, 1989).

Model Kesuksesan DeLone dan McLean

Model Kesuksesan Sistem Informasi DeLone dan McLean (1992) telah diperbarui menjadi Model *update* Kesuksesan Sistem Informasi DeLone dan McLean (2003). DeLone dan McLean (2003) menyatakan bahwa kesuksesan sistem informasi sangat dipengaruhi oleh kualitas informasi (*information quality*), kualitas sistem (*system quality*) dan kualitas pelayanan (*service quality*) yang merupakan faktor signifikan atas kepuasan pengguna (*user satisfaction*) dan keinginan menggunakan (*intention to use*).

Kepuasan pengguna menjadi faktor yang signifikan terhadap keinginan menggunakan dan berpengaruh terhadap *net benefits* (DeLone & McLean, 2003). Model penelitian DeLone dan McLean *Information System Success Model* disajikan pada gambar 2.

Penelitian dengan menggunakan Model *Update* Kesuksesan Sistem Informasi DeLone dan McLean (2003) untuk evaluasi atas suatu sistem telah dilakukan oleh Andriyani (2011). Model penelitian tersebut menggunakan Model Penelitian Wixom dan Watson (2001) yang diterapkan pada Model *Update* Kesuksesan Sistem Informasi DeLone dan McLean.



Gambar 1. Technology Acceptance Model (TAM) (Davis, 1989)

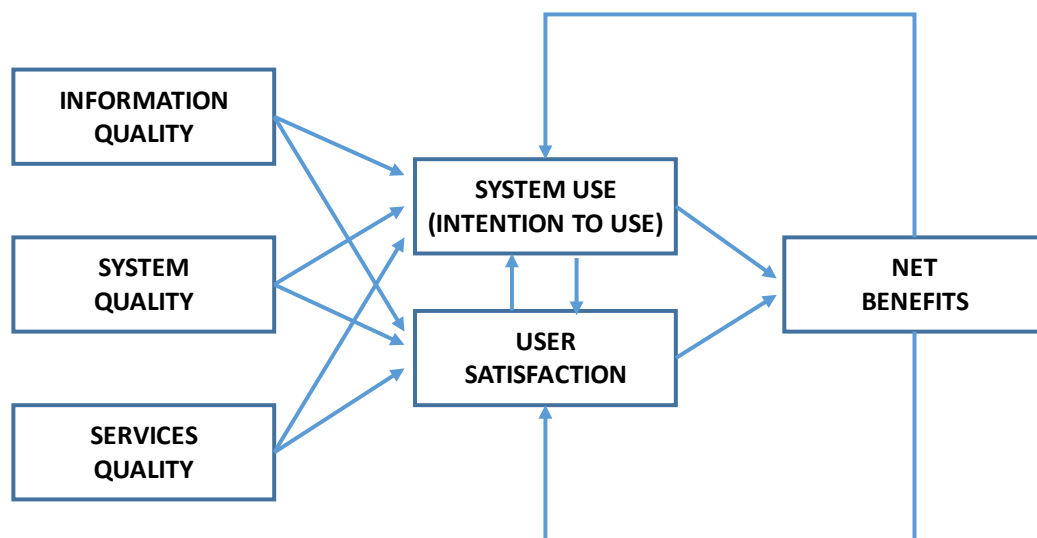
Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa *perceived system quality* dan *user satisfaction* berpengaruh secara positif terhadap *organizational impact*, namun *perceived information quality* tidak berpengaruh secara positif terhadap *organizational impact* (Andriyani, 2011).

Penelitian lainnya telah dilakukan oleh Istiyana (2014) dengan menggunakan Model DeLone dan McLean (1992) modifikasian dari penelitian Seddon (1997). Penelitian Istiyana menambahkan variabel kegunaan persepsi (*perceived usefulness*) dan variabel kemudahan penggunaan persepsi (*perceived ease of use*) dari Model TAM (Davis, 1989). Hasil dari penelitian tersebut mendukung penelitian Seddon (1997), yaitu terdapat pengaruh yang signifikan pada kegunaan persepsi dan kemudahan penggunaan persepsi terhadap kepuasan pengguna (Istiyana, 2014).

Laksono (2014) melakukan penelitian untuk menguji penggunaan aplikasi SIMDA BMD di Kabupaten Klaten dengan menggunakan modifikasi dari Model Kesuksesan Sistem Informasi DeLone dan McLean dengan TAM. Sampel diambil dari 35 orang pengguna

SIMDA BMD yang merupakan pengurus barang di Pemerintah Kabupaten Klaten. Hasilnya menyatakan bahwa kualitas sistem dan kualitas informasi berpengaruh terhadap persepsi kegunaan dan persepsi kemudahan penggunaan. Persepsi kemudahan penggunaan berpengaruh terhadap persepsi kegunaan. Persepsi kegunaan, persepsi kemudahan penggunaan, dan kualitas pelayanan berpengaruh terhadap kepuasan pengguna. Kualitas sistem dan kepuasan pengguna berpengaruh terhadap manfaat bersih, dan kualitas informasi tidak berpengaruh terhadap manfaat bersih.

Selain itu, Nussy dan Tanaamah (2015) melakukan penelitian untuk menguji penggunaan aplikasi SIMDA Keuangan di Pemerintah Kabupaten Maluku Tengah. Sampel diambil dari 33 orang pegawai pengguna SIMDA Keuangan. Hasil dari penelitian tersebut dari empat hipotesis yang diajukan seluruhnya signifikan, yaitu persepsi kemudahan penggunaan berpengaruh terhadap penggunaan dan sikap penggunaan, persepsi kegunaan berpengaruh terhadap sikap penggunaan, dan niat penggunaan berpengaruh terhadap sikap penggunaan.



Gambar 2. The Reformulated DeLone & McLean IS Success Model (DeLone & McLean, 2003)

Pengembangan Hipotesis

Variabel-variabel yang penulis gunakan dalam penelitian ini adalah:

1. Kualitas Sistem

Kualitas sistem berarti kualitas dari kombinasi *hardware* dan *software* dalam sistem informasi. Fokus kualitas sistem ada pada performa dari sistem yang merujuk pada seberapa baik kemampuan perangkat keras, perangkat lunak, kebijakan, dan prosedur sistem informasi dalam menyediakan kebutuhan informasi bagi pengguna (DeLone & McLean, 1992). Indikator yang digunakan untuk mengukur kualitas sistem diadaptasi dari penelitian Livari, yaitu kehandalan, akurasi data, waktu respon dan *turnover* cepat, mudah digunakan, dan konektivitas antar bagian (Livari, 2005).

2. Kualitas Informasi

Kualitas informasi dapat dilihat dari beberapa aspek yaitu *output* sistem informasi, menyangkut nilai, manfaat, relevansi dan urgensi atas informasi yang dihasilkan (Jogiyanto, 2007). Indikator yang digunakan untuk mengukur Kualitas Informasi diadaptasi dari penelitian Livari yaitu keakuratan, tepat waktu, kegunaan informasi, mudah dipahami, kelengkapan (Livari, 2005).

3. Kualitas Pelayanan

Definisi kualitas pelayanan lebih difokuskan pada usaha untuk memenuhi kebutuhan dan keinginan pemakai serta ketepatan penyampaian untuk memenuhi harapan pemakai (Jogiyanto, 2007). Apabila pelayanan yang diterima melampaui harapan konsumen maka kualitas pelayanan dapat dikatakan sebagai kondisi yang ideal. Namun sebaliknya apabila kualitas pelayanan yang diterima oleh pemakai lebih rendah dari harapan maka kualitas pelayanan dapat dianggap

buruk. Baik buruknya kualitas pelayanan bukan dilihat dari sisi penyedia layanan, namun berdasarkan sisi pengguna sistem informasi. Indikator yang digunakan untuk mengukur kualitas pelayanan diadaptasi dari penelitian DeLone dan McLean yaitu pelayanan yang cepat (*responsiveness*), pengetahuan yang baik (*reliability*), sikap peduli (*emphaty*), memberi solusi atas permasalahan (*assurance*), dan dibekali perlengkapan yang memadai (*tangible*) (DeLone & McLean, 2003).

4. Persepsi Kegunaan

Persepsi kegunaan didefinisikan sebagai suatu kepercayaan tentang proses pengambilan keputusan. Dengan demikian jika seseorang percaya bahwa sistem informasi berguna, maka pengguna akan terus menggunakannya. Sebaliknya jika seseorang merasa percaya bahwa sistem informasi kurang berguna, maka pengguna tidak akan menggunakannya (Jogiyanto, 2007). Indikator yang digunakan untuk mengukur persepsi kegunaan diadaptasi dari penelitian Davis, yaitu bekerja dengan lebih cepat, performa pekerjaan, meningkatkan produktivitas, efektif, membuat pekerjaan lebih mudah dan bermanfaat (Davis, 1989).

5. Persepsi Kemudahan Penggunaan

Persepsi kemudahan penggunaan didefinisikan sebagai sejauh mana pengguna percaya bahwa dengan menggunakan teknologi informasi akan bebas dari usaha. Dari definisi tersebut diketahui bahwa konstruk kemudahan penggunaan persepsi merupakan suatu kepercayaan tentang proses pengambilan keputusan (Jogiyanto, 2007). Indikator yang digunakan untuk mengukur persepsi kemudahan penggunaan diadaptasi dari penelitian Davis yaitu mudah untuk dipelajari, dapat dikontrol, mudah dipahami, fleksibel dalam penggunaan dan mudah digunakan (Davis, 1989).

6. Kepuasan Pengguna

Kepuasan pengguna didefinisikan sebagai pengguna yang percaya bahwa sistem informasi yang tersedia sesuai dengan informasi yang mereka butuhkan (Ives, dkk., 1983). Kepuasan pengguna merupakan umpan balik yang dilakukan oleh pengguna setelah menggunakan sistem informasi (Jogiyanto, 2007). Sikap pengguna atas sistem informasi dapat dijadikan sebagai kriteria yang subjektif atas sejauh mana rasa suka pengguna pada sistem yang digunakan. Suatu sistem informasi dikatakan mengalami kegagalan disebabkan ketidakmampuan suatu sistem informasi dalam memenuhi ekspektasi pemakai. Sehingga dalam perencanaan sistem informasi harus mampu melakukan prediksi hasil sejak awal agar saat memasuki tahap pengembangan sistem informasi dapat berjalan dengan lancar. Indikator yang digunakan untuk mengukur kepuasan penggunaan diadaptasi dari penelitian DeLone dan McLean yaitu kepuasan menyeluruh, kepuasan informasi, kesenangan, kepuasan komponen pendukung dan kegunaan (DeLone & McLean, 2003).

7. Manfaat Bersih (*net benefits*)

Organisasi yang semakin berkembang maka akan semakin besar ketergantungan pada sistem teknologi informasi. Hal ini disebabkan karena semakin besar organisasi maka akan semakin banyak data dan transaksi yang terjadi, serta semakin banyak pula keputusan yang harus diambil oleh para pembuat keputusan di dalam organisasi tersebut. Informasi menjadi tidak disajikan secara manual namun harus didapatkan dari suatu sistem informasi yang baik. Pengaruh penerapan sistem teknologi informasi memberikan lima peran utama di dalam organisasi, yaitu untuk meningkatkan efisiensi, efektivitas, komunikasi, kolaborasi dan kompetensi.

Untuk dapat berguna, maka informasi yang dihasilkan dari suatu sistem teknologi informasi harus didukung oleh tiga pilar yaitu tepat kepada orangnya atau relevan (*relevance*), tepat waktu (*timelines*), dan tepat nilainya atau akurat (*accurate*) (Jogiyanto, 2005). Sistem teknologi informasi yang dapat menjalankan perannya serta memberikan kepuasan bagi penggunaannya (*user satisfaction*) dapat dikatakan sistem informasi tersebut telah mencapai kesuksesan.

Namun penggunaan variabel kepuasan pengguna untuk melihat kesuksesan sistem teknologi informasi mendapat kritik dari Markus dan Keil yang menyatakan bahwa kepuasan pengguna tidak akan bermakna apabila sistem tersebut tidak menyebabkan peningkatan kinerja individu dan organisasi (Markus & Keil, 1994). Sejalan dengan kritik tersebut, maka DeLone dan McLean memperbaharui model kesuksesan sistem informasi mereka dengan memasukkan *individual impact* dan *organizational performance* sebagai *net benefits* (DeLone & McLean, 2003). Indikator yang digunakan untuk mengukur *net benefits* diadaptasi dari penelitian DeLone dan McLean yaitu penghematan waktu dalam bekerja, meningkatkan kinerja organisasi, efektivitas dalam bekerja, menurunkan tingkat kesalahan atas data, dan memberikan nilai tambah pada organisasi (DeLone & McLean, 2003).

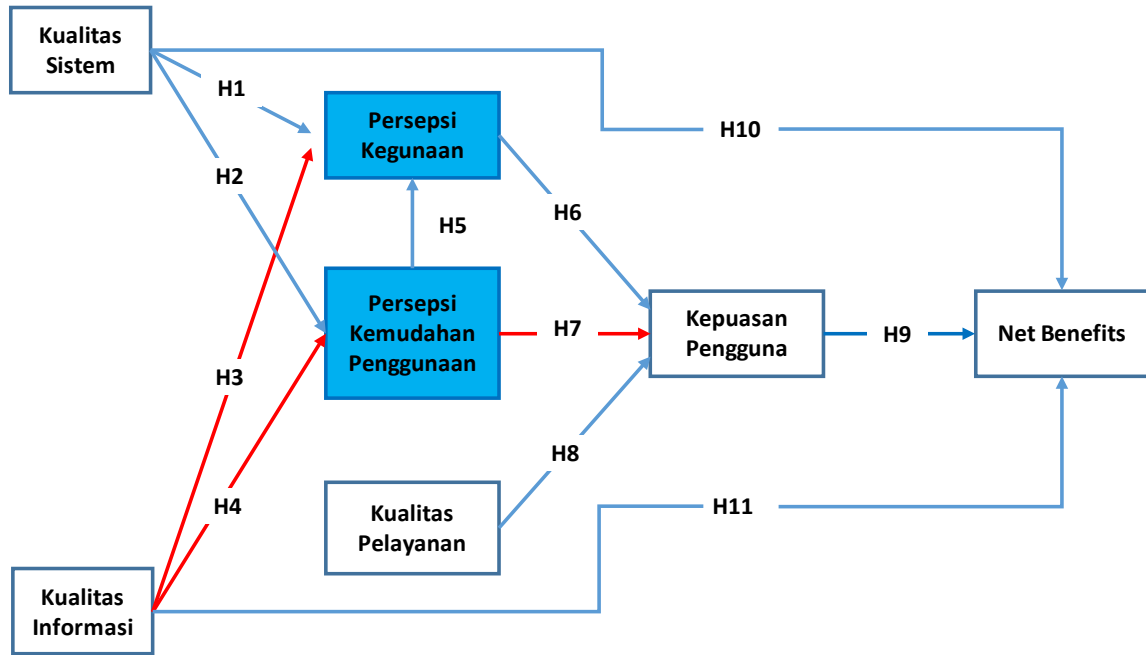
Penelitian ini diadaptasi dari *The Reformulated D&M IS Success Model* (DeLone & McLean, 2003) yang dikombinasikan dengan penelitian Seddon, yaitu *Technology Acceptance Model* (Davis, 1989). Model penelitian disajikan pada gambar 3.

METODE PENELITIAN

Sumber data penelitian terdiri dari data

primer berupa data jawaban yang diperoleh dari kuesioner yang diisi langsung oleh responden yang menjadi anggota sampel. Kuesioner penelitian dibuat dan disebar secara *online* dengan mempergunakan aplikasi *google forms*. Data sekunder merupakan data pendukung yang diperoleh dan disajikan oleh pihak-pihak lainnya seperti BPK RI dan BPKP. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif

menggunakan kuesioner metode pertanyaan tertutup, artinya responden akan memilih salah satu jawaban dari lima pilihan dalam skala Likert. Bentuk pertanyaan dalam kuesioner ini menggunakan pertanyaan yang diadopsi dan dikombinasi dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Andriyani (2011), Istiyana (2014) dan Laksono (2014) serta disesuaikan dengan kondisi yang ada.



Gambar 3. Model Penelitian

Keterangan : Construct dari Model TAM;
 Construct dari The Reformulated D&M IS Success Model

Hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah

- H1 : Kualitas sistem berpengaruh terhadap persepsi kegunaan.
- H2: Kualitas sistem berpengaruh terhadap persepsi kemudahan penggunaan.
- H3: Kualitas informasi berpengaruh terhadap persepsi kegunaan
- H4: Kualitas informasi berpengaruh terhadap persepsi kemudahan penggunaan.
- H5: Persepsi kemudahan penggunaan berpengaruh terhadap persepsi kegunaan.
- H6: Persepsi kegunaan berpengaruh terhadap kepuasan pengguna.
- H7: Persepsi kemudahan penggunaan berpengaruh terhadap kepuasan pengguna.
- H8: Kualitas pelayanan berpengaruh terhadap kepuasan pengguna.
- H9: Kepuasan pengguna berpengaruh terhadap *net benefits*.
- H10: Kualitas sistem berpengaruh terhadap *net benefits*.
- H11: Kualitas sistem berpengaruh terhadap *net benefits*

Dalam kuesioner terdapat lima klasifikasi jawaban yang diberikan dengan pemberian skor sebagai berikut: sangat setuju (SS) skor 5, setuju (S) skor 4, netral (N) skor 3, tidak setuju (TS) skor 2, dan sangat tidak setuju (STS) skor 1.

Populasi dalam penelitian ini adalah pengguna SIMDA BMD terutama pihak pengurus barang di seluruh OPD Pemerintah Kabupaten Grobogan (52 OPD). Sampel penelitian dilakukan secara *simple random sampling* dari target responden sebanyak 104 orang, yaitu dua orang dari setiap OPD. Teknik penyampelan *simple random sampling* efektif dan efisien digunakan pada populasi yang bersifat homogen (Abdillah & Jogiyanto, 2015).

Pengolahan data pada penelitian ini menggunakan *Partial Least Square* (PLS) yang merupakan bagian dari *Structural Equation Modelling* (SEM). PLS adalah salah satu metode statistika SEM berbasis varian yang didesain untuk menyelesaikan regresi berganda ketika terjadi permasalahan spesifik pada data, seperti ukuran sampel penelitian kecil, adanya data yang hilang (*missing values*), dan multikolinearitas (Abdillah & Jogiyanto, 2015). *Software* yang digunakan dalam penelitian ini adalah *software* SmartPLS versi 2.0.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Total responden yang telah mengisi kuesioner secara lengkap sebanyak 87 responden. Data responden terkait informasi demografi memperlihatkan bahwa 57,5% responden adalah laki-laki dan 42,5% perempuan. Pada tingkat pendidikan, sebesar 34,5% SMA, 18,4% D3, 42,5% S1, 4,6% S2. Untuk usia responden <20 tahun sebesar 1,1%, 20-30 tahun sebesar 23%, 31-40 tahun sebesar 46%, 41-50 tahun sebesar 23% dan >50 tahun sebesar 6,9%. Data responden berikutnya terkait dengan pengalaman menggunakan SIMDA BMD dimana terdapat 19,5% telah menggunakan

SIMDA BMD sebanyak 1-5 kali, 19,5% telah menggunakan SIMDA BMD sebanyak 6-10 kali, dan lebih dari sepuluh kali sebanyak 60,9%.

Evaluasi Model Pengukuran (*Outer Model*)

Evaluasi model pengukuran (*outer model*) dilakukan dengan menguji validitas dan reliabilitas dari indikator-indikator pembentuk variabel laten dengan cara *Confirmatory Factor Analysis* (Abdillah & Jogiyanto, 2015).

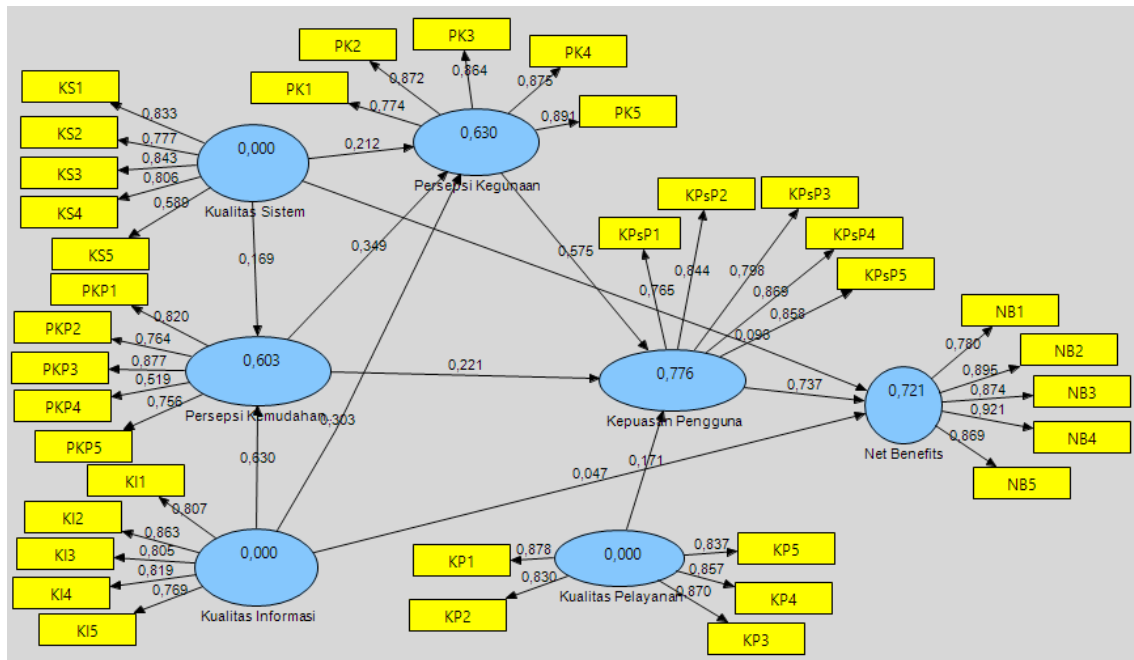
1. Validitas Konvergen (*Convergent Validity*)

Uji validitas konstruk secara umum dapat diukur dengan parameter *outer loading* di model penelitian $>0,7$ serta nilai *Average Variance Extracted* (AVE) $> 0,5$ dan nilai *Communality* $>0,5$. Apabila *outer loading* $<0,5$ maka indikator dapat dihapus dari konstraknya karena indikator ini tidak termasuk dalam konstruk yang mewakilinya. Apabila *outer loading* memiliki nilai 0,5-0,7 maka tidak akan dihapus indikatornya sepanjang AVE dan *Communality* indikator tersebut $> 0,5$ (Abdillah & Jogiyanto, 2015).

Berdasarkan gambar 4 serta tabel 2 diketahui bahwa hasil iterasi algoritma yang menghasilkan nilai *loading factor* untuk semua indikator memenuhi validitas konvergen (*convergent validity*) karena tidak ada indikator yang memiliki *outer loading* $<0,5$. Selain itu indikator yang memiliki *outer loading* 0,5-0,7 yaitu KS5 dan PKP4 memiliki nilai AVE dan *Communality* $> 0,5$.

2. Validitas Diskriminan (*Discriminant Validity*)

Pengukuran validitas diskriminan dinilai berdasarkan *cross loading* pengukuran dengan konstraknya atau dengan membandingkan akar AVE untuk setiap konstruk dengan korelasi antara konstruk



Gambar 4. Hasil Outer Loading
 Sumber: Hasil analisa data dengan PLS

Tabel 2. Hasil loading factor, nilai AVE dan Commuality

Konstruk Variabel	Hasil loading factor					AVE	Commuality
	Indikator 1	Indikator 2	Indikator 3	Indikator 4	Indikator 5		
Kualitas Sistem (KS)	0,833	0,777	0,843	0,806	0,589	0,600743	0,600743
Persepsi Kemudahan Pengguna (PKP)	0,820	0,764	0,877	0,519	0,756	0,573192	0,573191
Kualitas Informasi (KI)	0,807	0,863	0,805	0,819	0,769	0,661009	0,661009
Persepsi Kegunaan (PK)	0,774	0,872	0,864	0,875	0,891	0,732927	0,732927
Kepuasan Pengguna (KPsP)	0,765	0,844	0,798	0,869	0,858	0,685552	0,685552
Kualitas Pelayanan (KP)	0,878	0,830	0,870	0,857	0,837	0,730145	0,730145
Net Benefits (NB)	0,780	0,895	0,874	0,921	0,869	0,755120	0,755120

Sumber: Hasil analisa data dengan PLS

dengan konstruk lainnya dalam model penelitian. Model mempunyai validitas diskriminan yang cukup jika akar AVE untuk setiap konstruk lebih besar daripada korelasi antar konstruk dalam model (Abdillah & Jogiyanto, 2015). Tabel 3 memperlihatkan nilai akar AVE > korelasi antara konstruk dengan konstruk lainnya sehingga memperlihatkan validitas diskriminan yang baik. Akar AVE dapat dilihat pada bagian diagonal dengan warna.

Reliabilitas (Reliability)

Pengujian reliabilitas dilakukan dengan melihat

nilai *cronbach's alpha* dan nilai *composite reliability*. Untuk dapat dikatakan suatu konstruk reliabel maka nilai *cronbach's alpha* harus > 0,6 dan nilai *composite reliability* harus > 0,7 (Abdillah & Jogiyanto, 2015). Tabel 4 menunjukkan bahwa nilai *cronbach's alpha* > 0,6 dan *composite reliability* > 0,7 sehingga semua indikator adalah reliabel.

Evaluasi Model Struktural (Inner Model)

Model struktural dievaluasi dengan menggunakan *R-square* untuk variabel dependen, nilai *path coefficients* (β) atau *t-values* tiap *path* untuk menguji signifikansi

Tabel 3. Nilai Akar AVE terhadap Korelasi Konstruk

Konstruk	KPsP	KI	KP	KS	NB	PK	PKP
KPsP	0,8279	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
KI	0,8032	0,8130	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
KP	0,7035	0,6791	0,8544	0,000	0,000	0,000	0,000
KS	0,7254	0,8012	0,6428	0,7750	0,000	0,000	0,000
NB	0,8149	0,7192	0,6387	0,6702	0,8689	0,000	0,000
PK	0,8017	0,7474	0,6758	0,7045	0,7949	0,8561	0,000
PKP	0,7515	0,7704	0,6519	0,6918	0,6348	0,7289	0,7570

Sumber: Hasil analisa data dengan PLS

Tabel 4. Nilai Composite Reliability, Cronbach's Alpha dan R-square

Variabel	Composite Reliability	Cronbach's Alpha	Nilai R-square
KPsP	0,915799	0,884664	0,776171
KI	0,906856	0,871643	0
KP	0,931140	0,907539	0
KS	0,881157	0,828245	0
NB	0,938919	0,918006	0,721399
PK	0,931923	0,908117	0,630091
PKP	0,867369	0,808781	0,602641

Sumber: Hasil analisa data dengan PLS

antar konstruk dalam model struktural. Semakin tinggi nilai R-square, maka semakin besar variabel independen tersebut dapat menjelaskan variabel dependen, sehingga semakin baik persamaan struktural (Yamin & Kurniawan, 2011). Pada tabel 4 menunjukkan R-square.

Konstruk *net benefits* sebagai indikator kesuksesan sistem informasi memiliki R-square sebesar 0,721399 yang berarti bahwa variasi pada konstruk *net benefits* dapat dijelaskan oleh konstruk kepuasan pengguna, kualitas informasi, kualitas pelayanan, kualitas sistem, persepsi kegunaan dan persepsi kemudahan penggunaan sebesar 72,13%, sedangkan 27,87% lainnya dijelaskan oleh variabel lain di luar model.

Hasil Analisis Data

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan tingkat signifikansi (*significant level*) 5% dan tingkat keyakinan (*confidence level*) 95%. Nilai t-tabel dengan tingkat

signifikansi 95% untuk hipotesis dua ekor (*two tailed*) adalah $\geq 1,963$ (Yamin & Kurniawan, 2011). Hipotesis akan diterima jika nilai *t-statistics* \geq nilai t-tabel. Tabel 5 memperlihatkan hasil *path coefficients* dan *t-statistics*.

Hasil pengolahan SmartPLS menunjukkan bahwa H1 dan H2 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas sistem berpengaruh langsung dan signifikan secara positif terhadap persepsi kegunaan SIMDA BMD dan persepsi kemudahan penggunaan. Hasil hipotesis ini menunjukkan bahwa kehandalan, akurasi data, waktu respon dan *turnover* cepat, kemudahan penggunaan dan konektivitas antar bagian pada SIMDA BMD menjadi pendorong kepercayaan pengguna untuk terus menggunakannya dan pengguna mempercayai bahwa sistem tersebut sangat membantu dan tidak membebani. Hasil tersebut mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Laksono (2014).

H3 dan H4 diterima dengan signifikansi

Tabel 5. Analisis *T-statistic Path Coefficients Hipotesis*

Hipotesis	Path / Jalur		t-statistics (O/STERR)	Hasil Pengujian $\alpha = 5\%$
	Dari	Ke		
H1	Kualitas Sistem	Persepsi Kegunaan	3,405431	Signifikan
H2	Kualitas Sistem	Persepsi Kemudahan Penggunaan	2,683741	Signifikan
H3	Kualitas Informasi	Persepsi Kegunaan	4,424724	Signifikan
H4	Kualitas Informasi	Persepsi Kemudahan Penggunaan	10,682403	Signifikan
H5	Persepsi Kemudahan Penggunaan	Persepsi Kegunaan	5,668355	Signifikan
H6	Persepsi Kegunaan	Kepuasan Pengguna	13,328507	Signifikan
H7	Persepsi Kemudahan Penggunaan	Kepuasan Pengguna	5,308500	Signifikan
H8	Kualitas Pelayanan	Kepuasan Pengguna	3,395951	Signifikan
H9	Kepuasan Pengguna	Net Benefits	16,727553	Signifikan
H10	Kualitas Sistem	Net Benefits	1,328657	Tidak Signifikan
H11	Kualitas Informasi	Net Benefits	0,734433	Tidak Signifikan

Sumber: Hasil olah data

dengan *t-statistics* lebih besar dari t-tabel sehingga kualitas informasi memengaruhi persepsi kegunaan dan persepsi kemudahan penggunaan. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas informasi SIMDA BMD yang berhubungan dengan keakuratan, tepat waktu, kegunaan informasi, mudah dipahami dan kelengkapan dapat menjadi pendorong kepercayaan pengguna untuk terus menggunakannya dan bahwa sistem tersebut sangat membantu dan tidak membebani.

Pengujian hipotesis terkait pengaruh persepsi kemudahan penggunaan terhadap persepsi kegunaan (H5) diterima. Hal ini membuktikan bahwa Persepsi Kemudahan Penggunaan SIMDA BMD yang berhubungan dengan kemudahan dipelajari, kemudahan akses, kemudahan dipahami, penggunaan yang fleksibel dapat menjadi pendorong kepercayaan pengguna untuk terus menggunakannya. Hal tersebut sesuai dengan hasil penelitian Laksono (2014) dan Nussy dan Tanaamah (2015). Sedangkan persepsi kegunaan terhadap kepuasan pengguna (H6) juga diterima. Penggunaan SIMDA BMD yang membantu untuk bekerja lebih cepat, meningkatkan performa pekerjaan serta produktivitas, efektif, membuat pekerjaan lebih mudah serta bermanfaat akan memberikan kepuasan bagi pengguna.

H7 diterima terlihat dalam tabel 5 dengan signifikansi nilai *t-statistics* sebesar 5,3085. Persepsi kemudahan penggunaan memengaruhi kepuasan pengguna. Hal ini menunjukkan bahwa persepsi kemudahan penggunaan SIMDA BMD yang berhubungan dengan kemudahan dipelajari, kemudahan akses, kemudahan dipahami, penggunaan yang fleksibel, dan kemudahan penggunaan dapat menjadi pendorong kepuasan pengguna.

Pengaruh kualitas pelayanan terhadap kepuasan pengguna SIMDA BMD menunjukkan nilai *t-statistics* sebesar 3,395951 sehingga H8 diterima. Hal ini menunjukkan adanya pengaruh langsung kualitas pelayanan yang signifikan secara positif terhadap kepuasan pengguna SIMDA BMD. Hal ini menunjukkan bahwa sistem yang diimplementasikan apabila didukung pelayanan yang cepat, pengetahuan yang baik, sikap peduli, memberi solusi atas permasalahan, dan dibekali perlengkapan yang memadai maka akan menentukan kepuasan pengguna.

Pengaruh langsung kepuasan pengguna terhadap *net benefits* juga menunjukkan nilai *t-statistics* yang lebih besar dari t-tabel, sehingga dapat disimpulkan bahwa H9 diterima. Hasil ini mengindikasikan bahwa kepuasan pengguna atas SIMDA BMD berpengaruh secara signifikan terhadap penghematan waktu

dalam bekerja, peningkatan kinerja organisasi, efektivitas dalam bekerja, menurunkan tingkat kesalahan atas data, dan memberikan nilai tambah organisasi.

Hasil pengolahan data menunjukkan bahwa hubungan kualitas sistem terhadap *net benefits* memiliki nilai *t-statistics* dibawah nilai 1,963 sehingga dianggap tidak signifikan. Hasil pengujian tersebut menyatakan bahwa H10 ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa variabel kualitas sistem yang berhubungan dengan kehandalan, akurasi data, waktu respon dan *turnover* cepat, kemudahan penggunaan dan konektivitas antar bagian tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *net benefits*. Hasil analisis deskriptif terkait dengan hipotesis 10 diketahui bahwa konektivitas SIMDA BMD antar OPD di lingkungan Pemerintah Kabupaten Grobogan belum dapat dilakukan sinkronisasi secara *online* seluruhnya terutama untuk pengguna SIMDA BMD di sekolah-sekolah yang terkendala jarak yang cukup jauh sehingga untuk konsolidasi data SIMDA BMD masih dilakukan secara *offline* yaitu dengan menggunakan *flash disk*. Selain itu, seringkali saat SIMDA BMD diakses oleh banyak OPD secara bersamaan maka server SIMDA BMD menjadi *down* sehingga waktu respon sistem menjadi lama. Proses konsolidasi data SIMDA BMD yang belum dilakukan secara *online* seluruhnya dan *server* yang sering *down* membuat *net benefits* penggunaan SIMDA BMD Pemerintah Kabupaten Grobogan untuk aspek penghematan waktu dan efektivitas dalam bekerja belum optimal.

Hasil pengujian H11 mengenai hubungan kualitas informasi terhadap *net benefits* juga menghasilkan nilai *t-statistics* yang lebih kecil dari *t-tabel* sehingga H11 ditolak. Hal ini menunjukkan bahwa variabel kualitas informasi yang berhubungan dengan keakuratan, ketepatan waktu, kegunaan informasi, kemudahan dipahami dan kelengkapan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *net benefits*. Kualitas informasi tersebut tidak

memengaruhi penghematan waktu dalam bekerja, peningkatan kinerja organisasi, efektivitas dalam bekerja, menurunkan tingkat kesalahan data, dan memberikan nilai tambah organisasi. Hasil analisis deskriptif terkait dengan H11 diketahui bahwa peng-*input*-an data aset di SIMDA BMD harus secara detail dan jelas klasifikasi asetnya baik tahun perolehan, nilai aset, spesifikasi aset, nomor inventaris, jenis aset, serta nilai kapitalisasi aset tetap. Data aset-aset yang baru relatif lebih mudah untuk didapatkan namun untuk penginputan data aset-aset yang lama perlu dilakukan inventarisasi secara periodik. Proses penginputan data aset yang tidak lengkap tersebut yang membuat keakuratan dan kelengkapan dalam kualitas informasi SIMDA BMD belum dapat dipenuhi sehingga belum menjadi pendorong *net benefits* dari penggunaan SIMDA BMD pada Pemerintah Kabupaten Grobogan.

KESIMPULAN

Hasil evaluasi kesuksesan penggunaan SIMDA BMD dalam penatausahaan aset pada Pemerintah Kabupaten Grobogan dengan menggunakan model kesuksesan sistem informasi gabungan antara model kesuksesan *Updated Delone McLean Information System* dan TAM dapat diketahui bahwa persepsi kegunaan dalam penggunaan SIMDA BMD dipengaruhi oleh kualitas sistem, kualitas informasi dan persepsi kemudahan penggunaan. Sedangkan kepuasan pengguna dalam menggunakan SIMDA BMD dipengaruhi oleh persepsi kegunaan, kemudahan penggunaan, dan kualitas pelayanan. Kepuasan pengguna tersebut akan berpengaruh terhadap *net benefits*. Namun kualitas sistem dan kualitas informasi yang berpengaruh terhadap persepsi kemudahan penggunaan SIMDA BMD tidak berpengaruh secara langsung terhadap *net benefits* penggunaan SIMDA BMD di Kabupaten Grobogan. Secara umum dapat disimpulkan bahwa penggunaan SIMDA BMD

dalam penatausahaan aset oleh Pemerintah Kabupaten Grobogan dikategorikan baik karena dinilai dari sebagian besar variabel telah memberikan kepuasan bagi pengguna dan memberikan *net benefits* bagi Pemerintah Kabupaten Grobogan. Secara umum penelitian ini mendukung hasil penelitian sebelumnya, bahwa kualitas sistem, kualitas informasi dan persepsi kemudahan penggunaan mendorong penggunaan SIMDA BMD.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan untuk Pemerintah Kabupaten Grobogan untuk meningkatkan kualitas sistem terutama terkait dengan waktu respon dan konektivitas antar bagian serta meningkatkan kualitas informasi terutama terkait dengan keakuratan dan kelengkapan data sehingga dapat berpengaruh secara signifikan terhadap *net benefits*. Langkah-langkah perbaikan yang diharapkan dapat dilakukan oleh Pemerintah Kabupaten Grobogan antara lain melakukan peningkatan konektivitas antar bagian dan peningkatan kemampuan *server* SIMDA BMD untuk meningkatkan kualitas sistem SIMDA BMD serta melakukan inventarisasi secara periodik atas kelengkapan data-data aset untuk meningkatkan kualitas informasi SIMDA BMD.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdillah, W., & Jogiyanto. (2015). *Partial Least Square (PLS) alternatif Structural Equation Modelling (SEM) dalam penelitian bisnis*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Andriyani, D. (2011). *Analisis kesuksesan implementasi sistem informasi manajemen pemeriksaan di BPK RI dengan model kesuksesan DeLone dan McLean modifikasi* (Tesis). Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- BPK. (2017a). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II Tahun 2016*. Jakarta: BPK.
- BPK. (2017b). *Laporan Hasil Pemeriksaan LKPD Kabupaten Grobogan TA 2016*. Semarang: BPK.
- BPKP. (2010). *Pedoman Pengoperasian SIMDA Pengelolaan Barang Milik Daerah*. Jakarta: Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- BPKP. (2017). *Pedoman Pengoperasian Aplikasi SIMDA BMD versi 2.0.7*. Jakarta: Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- Budiriyanto, E. (2013). Kajian legal Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD). Diakses dari www.djpk.kemenkeu.go.id.
- Davis, F. (1989). Perceived usefulness, perceived ease of use, and user acceptance of information technology. *MIS quarterly*, 13(3), 319-340.
- DeLone, W., & McLean, E. (1992). Information system success: The quest for the dependent variable. *Information System Research*, 3.
- DeLone, W., & McLean, E. (2003). The DeLone and McLean model of information systems success: A Ten year update. *Journal of Management Information Systems*, 19, 9-30.
- Istiyana, A. N. (2014). *Evaluasi kesuksesan Smartone pada PT PLN Persero*. Yogyakarta: Universitas Gadjah Mada.
- Ives, B., Olson, M. H., & Baroudi, J. J. (1983). The Measurement of user information satisfaction. *Communications of The ACM*, 26(10), 785-793.
- Jogiyanto, H. (2005). *Sistem teknologi informasi pendekatan terintegrasi: Konsep dasar, teknologi, aplikasi, pengembangan dan pengelolaan*. Yogyakarta: Penerbit Andi.

- Jogiyanto, H. (2007). *Model kesuksesan sistem informasi*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Kementerian Dalam Negeri. (2016). Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 19 Tahun 2016 tentang Pedoman Pengelolaan Barang Milik Daerah. Jakarta: Kementerian Dalam Negeri.
- Laksono, H. (2014). *Evaluasi kesuksesan SIMDA-BMD pada Pemerintah Kabupaten Klaten* (Tesis). Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Laudon, K. C., & Laudon, J. P. (2005). *Sistem informasi manajemen, mengelola perusahaan digital*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Livari, J. (2005). An empirical test of the DeLone McLean Model of information systems success. *Database for Advance in Information System (DFA)*, 36.
- Markus, M. L., & Keil, M. (1994). If we build it, they will come: Designing information systems that people want to use. *Sloan Management Review*, 11.
- Nussy, L. P., & Tanaamah, A. R. (2015). Evaluasi tingkat penerimaan dan penggunaan aplikasi SIMDA menggunakan Technology Acceptance Model pada Kantor Bupati Kabupaten Maluku Tengah. *Seminar Nasional Teknologi Informasi*.
- O'Brien, J. (2004). *Management information system: managing information in the business enterprise 6th Edition*. New York: The McGraw Hill Companies, Inc.
- Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Otonomi Daerah.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah.
- Seddon, P. (1997). A Respectification and extension of the DeLone and McLean Model of IS success. *Information System Research*, 8(3).
- Tim Aplikasi SIMDA. (2017). *Pengenalan Sistem Informasi Manajemen Daerah (SIMDA)*. Diakses dari www.bpkp.go.id/sakd/konten/333/Versi-2.1.bpkp
- Wixom, B., & Watson, H. (2001). An empirical investigation of the factors affecting data warehousing success. *MIS Quarterly*, 27, 17-41.
- Yamin, S., & Kurniawan, H. (2011). *Partial least square path modelling*. Jakarta: Salemba Infotek.





A.P. Edi Atmaja

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia
Jalan Jenderal Sudirman Nomor 721,
Pekanbaru 28282
ahmad.atmaja@bpk.go.id



RECOVERY OF REGIONAL LOSSES THROUGH DEPOSITS TO THE STATE TREASURY: A DOCTRINAL LEGAL STUDY

PENYELESAIAN KERUGIAN DAERAH MELALUI PENYETORAN KE KAS NEGARA: SUATU KAJIAN HUKUM DOKTRINAL

ABSTRACT / ABSTRAK

Regional losses is a subsystem of state loss concept that originates from the concept of state finance which is explicitly enshrined in the constitution. During this time the regional loss payments by the local government are done to the regional treasury even though it is not explicitly stated in the legislation. Using doctrinal legal research methods and by utilizing secondary data, this study examines the discourse of regional losses settlement through deposits to the state treasury in the juridical construction of state finances and its derivatives. The conclusion obtained is the absence of strict norms that regulate the necessity of regional losses settlement through deposit to the local treasury, so that the discourse of regional losses settlement through deposit to the state treasury becomes legitimate and possible.

KEYWORDS:

financial state; regional losses; state treasury

Kerugian daerah merupakan subsystem dari konsep kerugian negara yang berinduk dari konsep keuangan negara yang secara tegas termaktub dalam konstitusi. Selama ini penyelesaian kerugian daerah oleh pemerintah daerah dilakukan melalui penyetoran ke kas daerah, meskipun hal tersebut tidak secara tegas dinyatakan dalam peraturan perundangan. Menggunakan metode penelitian hukum doktrinal dan dengan memanfaatkan data sekunder, tulisan ini bertujuan untuk mengkaji diskursus penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas negara dalam konstruksi yuridis atas keuangan negara beserta turunannya. Kesimpulan yang diperoleh adalah belum terdapatnya norma yang tegas yang mengatur keharusan penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas daerah, sehingga diskursus penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas negara menjadi sah dan mungkin.

KATA KUNCI:

keuangan negara; kerugian daerah; kas negara

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: 13 September 2017

Dinyatakan dapat dimuat: 19 Desember 2017

PENDAHULUAN

Posisi ambigu antara pusat dan daerah sejak tahun 1950an menjadi masalah pokok dalam pembentukan negara-bangsa Indonesia (Raben, 2011). Pembentukan wilayah dan pemerintahan daerah, pembentukan dewan-dewan perwakilan rakyat dan departemen-departemen di daerah, reorganisasi dan tata nama resimen-resimen tentara Indonesia, penerapan sistem pajak, dan lahirnya cabang-cabang lokal partai-partai politik nasional dilakukan dengan perspektif daerah dan dikendalikan oleh kepentingan daerah.

Pemberlakuan otonomi daerah akan berimplikasi pada perubahan anatomi keuangan daerah yang memungkinkan pemerintah daerah memperoleh kebebasan untuk mengelola keuangannya sendiri, tetapi tetap dalam koridor negara kesatuan. Belajar dari krisis ekonomi tahun 1998, kendati pemerintah daerah diberi kebebasan untuk mengelola keuangannya sendiri menurut asas otonomi dan tugas pembantuan, tetap harus ada pertanggungjawaban yang transparan dan akuntabel atas pengelolaan keuangan daerah dalam wujud laporan keuangan pemerintah daerah yang diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Konsep negara kesatuan (*unitary state*) seperti Republik Indonesia sesungguhnya tidak mengenal konsep otonomi daerah, sebab dalam negara kesatuan segalanya terpusat pada pemerintahan yang satu, tidak ada negara dalam negara. Sehingga apabila terdapat otonomi daerah pada sebuah negara kesatuan, itu sejatinya hanya “pematangan konsep federalisme” (*federal arrangement*), yakni pengadopsian prinsip-prinsip sistem federalisme dalam bentuk otonomi daerah pada suatu negara kesatuan (Jati, 2012).

Terkait pelaksanaan otonomi daerah dan pengelolaan keuangan daerah terdapat persoalan yang cukup krusial dan menarik untuk didiskusikan, yakni mengenai keku-

rangtegasan, kekurangcermatan, dan ketidak-konsistenan instrumen yuridis dalam mengatur apa yang dimaksud dengan kerugian daerah, bagaimana hubungan antara keuangan negara dan keuangan daerah, bagaimana hubungan antara kerugian daerah, kerugian negara, dan frasa “merugikan keuangan negara” serta bagaimana mekanisme penyelesaian kerugian daerah.

Dalam tataran praksis, kerugian daerah yang dinilai dan/atau ditetapkan oleh BPK dipulihkan atau diselesaikan dengan cara disetor ke kas daerah. Praktik tersebut dilatarbelakangi oleh adanya beberapa sudut pandang, antara lain, kerugian daerah merupakan turunan dari keuangan daerah. Selanjutnya, sebagai turunan dari keuangan daerah, kerugian daerah bukan bagian dari keuangan negara sehingga sudah sepatasnya disetor ke kas daerah.

Tulisan terkait diskursus penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas negara ini akan berangkat dari dua pertanyaan. Pertama, bagaimana dan sejauh mana pembentuk undang-undang membentuk konstruksi yuridis atas keuangan negara beserta turunannya seperti keuangan daerah, kerugian negara, dan kerugian daerah? Kedua, bagaimana pembacaan teks peraturan perundang-undangan dilaksanakan untuk mengubah paket undang-undang keuangan negara sehingga diskursus penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas negara menjadi sah dan mungkin secara yuridis?

Tulisan ini menggunakan metode penelitian hukum doktrinal yang dilakukan dengan menelusuri preskripsi-preskripsi hukum yang tertuang dalam peraturan perundang-undangan berikut ajaran atau doktrin-doktrin yang mendasarinya (Wignjosoebroto, 2011). Tulisan ini memanfaatkan data sekunder yang terdiri atas bahan hukum primer (peraturan perundang-undangan) dan bahan hukum sekunder (buku serta artikel di jurnal, surat

kabar, dan laman internet) (Hanson, 1999). Sebagai suatu kajian hukum doktrinal, permasalahan tidak dijawab dengan hanya bertolak dari asas-asas, teori-teori, pemikiran, dan ajaran-ajaran hukum, melainkan juga dengan pemahaman bahwa hukum tak dapat dilepaskan dari konteks politik, ekonomi, sosial, dan budaya yang mengelilinginya, dan mesti didekati secara interdisipliner (Rahardjo, 2006).

PEMBAHASAN

Hukum Keuangan Negara

Sebelum berlakunya Undang-Undang (UU) Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, dalam soal pengurusan dan pertanggungjawaban keuangan negara, Pemerintah Republik Indonesia menggunakan UU Nomor 9 Tahun 1968 yang merupakan terjemahan instrumen yuridis era Pemerintah Hindia Belanda, *Indische Comptabiliteits Wet* (ICW). ICW pada pokoknya memuat tujuh konstruksi yuridis yang jejaknya masih terlihat dalam pengelolaan keuangan negara saat ini. Pertama, pengawasan atas pengeluaran dan penerimaan negara dilaksanakan oleh BPK. Kedua, larangan mengenai pengeluaran-pengeluaran di luar atau yang melampaui anggaran. Ketiga, kewajiban untuk menuangkan pelaksanaan pembelian barang untuk negara dalam suatu surat perjanjian dan penawaran umum. Penawaran umum mesti memuat syarat-syarat yang harus dipenuhi bagi badan untuk dapat turut serta sebagai penawar.

Keempat, setiap tahun BPK menerbitkan suatu laporan hasil pemeriksaan atas pengurusan keuangan negara yang memuat semua penyelewengan dan penyimpangan-penyimpangan dari peraturan yang ditemukan serta rekomendasi BPK. Kelima, semua pegawai negeri bukan bendahara yang dalam jabatannya melakukan perbuatan-perbuatan yang melanggar hukum atau melalaikan

kewajiban dan secara langsung ataupun tidak langsung merugikan negara wajib mengganti kerugian itu. Keenam, larangan menjadi bendahara bagi setiap orang yang diberi kuasa untuk membuat utang, mempertimbangkan dan memeriksa tagihan atas beban negara, dan/atau memerintahkan pembayarannya. Ketujuh, prosedur penyelesaian ganti kerugian negara oleh bendahara.

Sebagai pelengkap ICW, Pemerintah juga menggunakan instrumen yuridis peninggalan pemerintah kolonial Hindia Belanda yang lain, yakni *Indische Bedrijvenwet* (IBW) yang diundangkan melalui *Staatsblad* 1927 Nomor 419 dan diubah dengan *Staatsblad* 1936 Nomor 445, *Reglement voor het Administratief Beheer* (RAB) yang diundangkan melalui *Staatsblad* 1933 Nomor 381, serta *Instructie en verdere Bepalingen voor de Algemeene Rekenkamer* (IAR) yang diundangkan melalui *Staatsblad* 1933 Nomor 320, sebagai landasan yuridis pelaksanaan pemeriksaan pertanggungjawaban keuangan negara.

Pascareformasi tahun 1998, perombakan fundamental berlangsung di segala lini kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara. Hal ini berujung pada amendemen Undang-Undang Dasar Tahun 1945 (UUD 1945) hingga empat kali. Lembaga-lembaga baru didirikan antara lain seperti Mahkamah Konstitusi (MK), Komisi Yudisial (KY), Ombudsman, Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), Lembaga Penjamin Simpanan (LPS), Komisi Informasi, dan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). Tujuannya untuk meneguhkan semangat keterbukaan, akuntabilitas, pengawasan, perimbangan kekuasaan pemerintahan, dan otonomi daerah guna mewujudkan pemerintahan yang baik (*good governance*).

Amendemen UUD 1945 pada gilirannya mengubah landasan konstitusional keuangan negara yang pada pokoknya termaktub dalam tiga pasal berikut:

“Pasal 18A ayat (2): Hubungan keuangan, pelayanan umum, pemanfaatan sumber daya alam, dan sumber daya lainnya antara pemerintah pusat dan pemerintahan daerah diatur dan dilaksanakan secara adil dan selaras berdasarkan undang-undang.

“Pasal 23 ayat (1): Anggaran pendapatan dan belanja negara sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

“Pasal 23C: Hal-hal lain mengenai keuangan negara diatur dengan undang-undang.”

Setelah berlakunya konstitusi baru pasca-amendemen dalam wujud UUD Negara Republik Indonesia (NRI) Tahun 1945, paket undang-undang keuangan negara, yakni ICW, IBW, RAB, dan IAR juga mengalami pergantian. Untuk mengganti ICW, IBW, RAB, dan IAR yang sudah tidak memadai di era yang menuntut keterbukaan dan akuntabilitas keuangan negara, Pemerintah bersama Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) menerbitkan paket undang-undang keuangan negara baru yang terdiri atas UU Nomor 17 Tahun 2003, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Paket undang-undang keuangan negara yang ada pada dasarnya masih perlu banyak perbaikan, diantaranya adalah mengenai definisi keuangan negara. UU Nomor 17 Tahun 2003 mendefinisikan keuangan negara sebagai semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang serta segala sesuatu, baik berupa uang maupun barang, yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.

Atas definisi tersebut, UU Nomor 17 tahun 2003 selanjutnya menjabarkan lingkup

keuangan negara yang meliputi (1) hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman; (2) kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga; (3) penerimaan negara; (4) pengeluaran negara; (5) penerimaan daerah; (6) pengeluaran daerah; (7) kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/perusahaan daerah; (8) kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum; (9) kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Kerugian Negara dan Tindak Pidana Korupsi

Pembahasan mengenai keuangan negara tidak akan lepas dari pembahasan tentang kerugian negara. Dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 tidak dijelaskan apa itu kerugian negara. Peraturan tersebut hanya mengamanatkan pengaturan lebih lanjut tentang penyelesaian kerugian negara dalam undang-undang mengenai perbendaharaan negara yang kelak terbit sebagai UU Nomor 1 Tahun 2004. Dalam UU Nomor 1 Tahun 2004, dijelaskan bahwa kerugian negara/daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai. Batasan mengenai kerugian negara tersebut tampak terlalu sempit untuk definisi dan lingkup keuangan negara yang demikian luas pada UU Nomor 17 Tahun 2003.

Sesuai Pasal 10 UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK, BPK berwenang menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai, yang dilakukan

oleh bendahara, pengelola Badan Usaha Milik Negara/Daerah (BUMN/BUMD), dan lembaga atau badan lain yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan negara. Selanjutnya, penilaian kerugian negara dan/atau penetapan pihak yang berkewajiban membayar ganti kerugian dituangkan dalam keputusan BPK.

Rumusan eksplisit dari Pasal 10 UU Nomor 15 Tahun 2006 tersebut menjadikan BPK sebagai lembaga satu-satunya yang secara sah berwenang menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara terhadap bendahara, pengelola BUMN/BUMD, dan lembaga atau badan lain yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan negara. Sedangkan untuk pegawai negeri bukan bendahara, berdasarkan Pasal 63 UU Nomor 1 Tahun 2004 penetapan kerugian negara dinilai dan/atau ditetapkan oleh menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota yang tata caranya diatur secara khusus melalui Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2016 tentang Tata Cara Tuntutan Ganti Kerugian Negara/Daerah terhadap Pegawai Negeri Bukan Bendahara atau Pejabat Lain.

Pasal 10 Nomor 15 Tahun 2006 memuat

rumusan yang kurang konsisten dan tegas mengenai apakah BPK juga berwenang menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian daerah. Jika membaca keseluruhan pasal dan penjelasan paket undang-undang keuangan negara, terdapat inkonsistensi frasa, kadang dinyatakan “kerugian negara/daerah”, tetapi dalam sejumlah pasal hanya dinyatakan “kerugian negara”.

Keempat instrumen yuridis tersebut sama sekali tidak menjelaskan secara eksplisit maupun implisit perbedaan antara “kerugian negara” dan “kerugian keuangan negara”. Kedua frasa tersebut dirumuskan secara inkonsisten dalam sekujur pasal-pasal UU Nomor 17 Tahun 2003, UU Nomor 1 Tahun 2004, UU Nomor 15 Tahun 2004, dan UU Nomor 15 Tahun 2006 sebagaimana disajikan pada tabel 1.

Istilah “kerugian keuangan negara” sesungguhnya berasal dari rumusan UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001 dalam parafrasa “merugikan keuangan negara”.

Tabel 1. Inkonsistensi Rumusan Pasal dalam Paket Undang-undang Keuangan Negara

No	Inkonsistensi	Rumusan Pasal			
		UU Nomor 17 Tahun 2003	UU Nomor 1 Tahun 2004	UU Nomor 15 Tahun 2004	UU Nomor 15 Tahun 2006
1	Dirumuskan sebagai “kerugian negara”	Pasal 35 ayat (4).	Pasal 60; Penjelasan Pasal 59; Penjelasan Pasal 60; Penjelasan Pasal 67	Judul Bab V; Pasal 27 ayat (3); Penjelasan Umum.	Pasal 10 ayat (1); Penjelasan Pasal 10 ayat (3).
2	Dirumuskan sebagai “kerugian keuangan negara”	Pasal 35 ayat (3); Penjelasan Umum.	Penjelasan Umum.	-	Pasal 10 ayat (2).
3	Dirumuskan sebagai “kerugian negara/daerah”	-	Pasal 1; Pasal 2; Pasal 59; Pasal 62; Pasal 63; Pasal 64; Pasal 66; Pasal 67; Penjelasan Umum.	Pasal 13; Pasal 22; Pasal 23; Pasal 27 ayat (2); Penjelasan Umum; Penjelasan Pasal 22.	Pasal 1; Pasal 10 ayat (3); Pasal 11.
4	Dirumuskan sebagai “kerugian daerah”	-	Pasal 61; Penjelasan Pasal 61.		
5	Dirumuskan sebagai “merugikan keuangan negara”	Pasal 35 ayat (1).	Pasal 59.	Pasal 22; Penjelasan Umum.	

Instrumen yuridis tentang tindak pidana korupsi yang lahir pascareformasi tahun 1998 ini sebenarnya berasal dari peraturan perundang-undangan era sebelumnya, antara lain Peraturan Penguasa Militer Nomor PRT/PM/06/1957, Peraturan Penguasa Perang Pusat Angkatan Darat Nomor PRT/Peperpu/013/1958, Undang-Undang Nomor 24/Prp/1960, dan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 1971 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Dalam aturan-aturan yang berlaku pada rezim pemerintahan Presiden Sukarno dan Soeharto, kata “dapat” yang pada akhirnya dihapus melalui Putusan MK Nomor 25/PUU-XIV/2016, hanya termaktub pada satu pasal dalam UU Nomor 3 Tahun 1971. Selebihnya digunakanlah frasa “langsung atau tidak langsung” yang sejatinya bermakna sama dengan kata “dapat”.

Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 25/PUU-XIV/2016 membuka babak baru tafsir tentang kerugian negara. Putusan yang tidak bulat dengan pertentangan lima versus empat hakim konstitusi tersebut diucapkan dalam sidang pleno yang terbuka untuk umum pada 25 Januari 2017. Dalam Putusan MK tersebut, terdapat silang pendapat antar hakim konstitusi soal kata “dapat” dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001, yang secara lengkap menyatakan:

“Pasal 2 ayat (1): Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara dipidana penjara dengan penjara seumur hidup atau pidana penjara paling singkat 4 (empat) tahun dan paling lama 20 (dua puluh) tahun dan denda paling sedikit Rp200.000.000,00 (dua ratus juta rupiah) dan paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar

rupiah).

Pasal 3: Setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara dipidana dengan pidana penjara seumur hidup atau pidana penjara paling singkat 1 (satu) tahun dan paling lama 20 (dua puluh) tahun dan/atau denda paling sedikit Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) dan paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).”

Pada akhirnya MK memutuskan bahwa kata “dapat” dalam pasal tersebut bertentangan dengan UUD 1945. MK dalam hal ini, menurut Fatkhurohman dan Kurniawan (2017), telah melakukan suatu “*overriding decision*” atas putusan sebelumnya, yakni Putusan MK Nomor 003/PUU-IV/2006 dan Putusan MK Nomor 44/PUU-XI/2013. MK disebut tidak konsisten karena menjatuhkan putusan yang berbeda atas dasar konstitusionalitas yang sama.

Kritik lain atas Putusan MK Nomor 25/PUU-XIV/2016 ditulis oleh Idris (2017), Hartono (2017), dan Syamsudin (2017). Dua tulisan pertama cenderung bernada negatif dengan menyatakan bahwa Putusan MK Nomor 25/PUU-XIV/2016 akan mengganggu efektivitas penanganan perkara dan kontraproduktif dengan upaya pemberantasan korupsi. Sementara tulisan terakhir melihat dari sisi yang berbeda, bahwa Putusan MK tersebut justru memperjelas dan memperkuat perlindungan, kepastian, dan keadilan hukum bagi semua pihak, khususnya bagi mereka yang tertimpa masalah hukum.

Dengan adanya putusan MK yang bersifat final dan mengikat itu, maka Pasal 2 ayat (1) dan

Pasal 3 UU Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001 mengalami pergeseran makna dari delik formal menjadi delik material. Dalam hukum pidana, delik formal merupakan delik yang menekankan pada perbuatan yang dilarang tanpa mensyaratkan terjadinya akibat apa pun dari perbuatan tersebut. Sementara delik material ialah delik yang lebih menekankan pada akibat dari suatu perbuatan yang dilarang (Fatkhurohman & Kurniawan, 2017). Dalam delik formal akibat tidak harus ada, sedangkan dalam delik material akibat harus ada.

Oleh karena itu, tatkala Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001 berubah menjadi delik material, penegak hukum tidak dapat menyatakan suatu perbuatan sebagai tindak pidana korupsi dengan hanya membuktikan empat unsur berikut. Pertama, adanya unsur melawan hukum. Kedua, adanya perbuatan memperkaya diri sendiri, orang lain, atau suatu korporasi. Ketiga, adanya perbuatan menguntungkan diri sendiri, orang lain, atau suatu korporasi. Keempat, adanya perbuatan menyalahgunakan kewenangan, kesempatan, atau sarana karena jabatan atau kedudukan. Akan tetapi, penegak hukum juga harus sudah dapat menyatakan kerugian negara yang nyata dan pasti jumlahnya, bukan sekadar indikasi atau potensi.

Pergeseran makna dan perubahan jenis delik itu sebetulnya bertentangan dengan Penjelasan UU Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001, yang secara

tersurat menegaskan bahwa “dalam undang-undang ini tindak pidana korupsi dirumuskan secara tegas sebagai tindak pidana formal”. Lebih lanjut, Putusan MK Nomor 25/PUU-XIV/2016 juga memberi makna baru atas Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001 bahwa ada tidaknya kerugian negara merupakan salah satu unsur utama di samping empat unsur utama tersebut.

Penghapusan kata “dapat” telah mengubah pakem salah satu rumusan delik korupsi. Sebab, MK telah mereposisi unsur kerugian negara menjadi suatu elemen yang begitu esensial dalam delik korupsi. Hal ini sebenarnya bertolak belakang dengan telaah yang dilakukan *United Nations Convention Against Corruption* (UNCAC) atas UU Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001 terhadap implementasi Konvensi Perserikatan Bangsa-bangsa tentang Pemberantasan Korupsi. Telaah tersebut antara lain merekomendasikan kepada Pemerintah RI untuk merevisi undang-undang dan menghapus unsur kerugian negara dalam delik korupsi (Yuntho, dkk., 2014). Pasal 3 UNCAC menyatakan bahwa konvensi ini berlaku, sesuai dengan persyaratannya, kepada pencegahan, penyidikan dan penuntutan korupsi dan pembekuan, perampasan, penyitaan dan pengembalian hasil pelanggaran yang ditetapkan sesuai dengan konvensi. Lebih lanjut dinyatakan bahwa untuk tujuan pelaksanaan konvensi ini, maka pelanggaran yang ditetapkan di dalamnya tidak perlu

Tabel 2. Perbandingan Rumusan Pasal dalam Instrumen Yuridis Tindak Pidana Korupsi

Peraturan	Rumusan
Peraturan Penguasa Militer Nomor PRT/PM/06/1957	Tiap perbuatan oleh siapa pun, baik untuk kepentingan diri sendiri, orang lain, atau suatu badan, yang langsung atau tidak langsung menyebabkan kerugian bagi keuangan atau perekonomian negara.
Peraturan Penguasa Perang Pusat Angkatan Darat Nomor PRT/Peperpu/013/1958	Perbuatan seseorang yang dengan atau karena melakukan kejahatan atau pelanggaran memperkaya diri sendiri, orang lain, atau suatu badan, langsung atau tidak langsung, merugikan keuangan atau perekonomian negara atau daerah atau merugikan suatu badan yang menerima bantuan dari keuangan negara/daerah atau badan hukum lain yang mempergunakan modal atau kelonggaran-kelonggaran dari masyarakat.

Peraturan	Rumusan
UU Nomor 24/Prp/1960	Tindakan seseorang yang dengan atau karena melakukan kejahatan atau pelanggaran memperkaya diri sendiri, orang lain, atau suatu badan yang langsung atau tidak langsung merugikan keuangan atau perekonomian negara/ daerah atau merugikan keuangan suatu badan yang menerima bantuan dari keuangan negara/daerah atau badan hukum lainnya yang mempergunakan modal dan kelonggaran-kelonggaran dari negara atau masyarakat.
UU Nomor 3 Tahun 1971	Barangsiapa dengan melawan hukum memperkaya diri sendiri, orang lain, atau suatu badan yang langsung atau tidak langsung merugikan keuangan negara dan/atau perekonomian negara, atau diketahui atau patut disangka olehnya bahwa perbuatan tersebut merugikan keuangan atau perekonomian negara. Barangsiapa dengan tujuan menguntungkan diri sendiri, orang lain, atau suatu badan menyalahgunakan kewenangan, kesempatan, atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang langsung atau tidak langsung dapat merugikan keuangan atau perekonomian negara.
UU Nomor 31 Tahun 1999 Sebagaimana Diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001	Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri, orang lain, atau korporasi yang dapat merugikan keuangan atau perekonomian negara. Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri, orang lain, atau korporasi yang dapat merugikan keuangan atau perekonomian negara.

Sumber: Arief (2013)

mengakibatkan kerugian atau kerusakan pada kekayaan negara, kecuali jika dinyatakan lain (United Nations, 2004).

Tabel 2 berikut menyajikan perbandingan rumusan pasal dalam beberapa peraturan perundang-undangan yang memuat frasa “merugikan keuangan negara” dalam instrumen yuridis mengenai tindak pidana korupsi dari masa ke masa.

Kerugian Daerah dalam Formulasi Rekomendasi BPK

Landasan konstitusional keuangan daerah pada Pasal 18A ayat (2), Pasal 23 ayat (1), dan Pasal 23C UUD NRI 1945 tidak mengatur secara tersurat mengenai keuangan daerah. Rumusan eksplisit keuangan daerah termaktub dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 dan UU Nomor 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah sebagai aturan lebih lanjut atas ketentuan UUD 1945.

Pasal 6 UU Nomor 17 Tahun 2003 menyatakan bahwa presiden selaku kepala pemerintahan memegang kekuasaan pengelolaan keuangan

negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan yang diserahkan kepada gubernur/bupati/walikota selaku kepala pemerintahan daerah untuk mengelola keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan. Selanjutnya, Pasal 2 UU Nomor 33 Tahun 2004 menyatakan bahwa perimbangan keuangan antara pemerintah dan pemerintahan daerah merupakan subsistem keuangan negara sebagai konsekuensi pembagian tugas antara pemerintah dan pemerintah daerah.

Kedua pasal tersebut menegaskan bahwa keuangan daerah merupakan subsistem dari keuangan negara dan pengelolaannya harus dilaksanakan secara adil dan selaras dalam kerangka negara kesatuan RI. Kata “diserahkan” dalam Pasal 6 UU Nomor 17 Tahun 2003 mengandung makna bahwa kekuasaan pengelolaan keuangan negara oleh gubernur/bupati/walikota dalam wujud keuangan daerah merupakan hak yang terberi dan bukan hak yang pada awalnya benar-benar dimiliki atau inheren pada pemerintah daerah. Sebagai suatu pemberian, hak pengelolaan keuangan daerah itu berarti dapat diminta

kembali oleh presiden selaku pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara.

Dalam praktik yang berlaku, sebagaimana dipaparkan pada bagian sebelumnya, kerugian daerah yang dinilai dan/atau ditetapkan oleh BPK dipulihkan atau diselesaikan dengan cara disetor ke kas daerah. Praktik tersebut dilatarbelakangi oleh adanya beberapa sudut pandang. Pertama, kerugian daerah merupakan turunan dari keuangan daerah. Kedua, sebagai turunan dari keuangan daerah, kerugian daerah bukan bagian dari keuangan negara sehingga sudah sepatasnya disetor ke kas daerah.

Contoh temuan pemeriksaan BPK yang digolongkan sebagai kerugian daerah menurut Keputusan BPK Nomor 3/K/I-XIII.2/3/2016 tentang Buku Panduan Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah diantaranya ialah belanja atau pengadaan barang/jasa fiktif; rekanan pengadaan barang/jasa tidak menyelesaikan pekerjaan; kekurangan volume pekerjaan dan/atau barang; kelebihan pembayaran; pemahalan harga (*mark up*); penjualan/pertukaran/penghapusan aset daerah tidak sesuai ketentuan; penentuan harga pokok penjualan terlalu rendah sehingga penentuan harga jual lebih rendah dari yang seharusnya; penyetoran penerimaan negara/daerah dengan bukti fiktif.

Sesuai UU Nomor 15 Tahun 2004, rekomendasi BPK wajib ditindaklanjuti oleh instansi yang berwenang dan terdapat sanksi pidana apabila instansi yang berwenang melanggar ketentuan tersebut. Berdasarkan hasil pengamatan penulis terhadap sepuluh Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dari tahun 2007 sampai 2016, formulasi rekomendasi yang diberikan terkait penyelesaian kerugian daerah adalah melalui penyetoran ke kas daerah. Beberapa contoh formulasi rekomendasi tersebut antara lain:

1. BPK RI menyarankan kepada Bupati

agar memerintahkan untuk menarik dan menyetorkan ke kas daerah atas pekerjaan yang tidak dilaksanakan dan denda kelambatan penyelesaian pekerjaan (BPK, 2007a);

2. BPK RI menyarankan Bupati agar mengenakan denda keterlambatan kepada rekanan dengan jumlah keseluruhan yang belum dipungut dengan menyetorkannya ke kas daerah dan menyampaikan bukti setor (BPK, 2008);
3. BPK RI menyarankan Kepala Dinas Kesehatan mengenakan denda keterlambatan dan menyetorkannya ke kas daerah (BPK, 2009);
4. BPK RI merekomendasikan Pejabat Walikota agar memberikan instruksi secara tertulis untuk mempertanggungjawabkan kerugian daerah dengan mengembalikan ke kas daerah (BPK, 2010);
5. BPK RI merekomendasikan Walikota untuk meminta rekanan mengembalikan selisih kemahalan dan menyetorkan ke kas daerah (BPK, 2011);
6. BPK RI merekomendasikan kepada Bupati agar memperbaiki aplikasi penggajian, menarik dan menyetorkan ke kas daerah sisa kelebihan pembayaran gaji (BPK, 2012);
7. BPK merekomendasikan Bupati untuk menetapkan dan memungut denda keterlambatan untuk disetor ke kas daerah kepada delapan penyedia jasa (BPK, 2013);
8. BPK RI merekomendasikan kepada Bupati untuk menarik indikasi kerugian dari rekanan dan selanjutnya menyetor ke kas daerah (BPK, 2014);
9. BPK RI merekomendasikan kepada Bupati untuk menarik kelebihan pembayaran tambahan penghasilan guru dan menyetorkan ke kas daerah (BPK, 2015);
10. BPK merekomendasikan kepada Gubernur agar memerintahkan PPK untuk memulihkan kerugian daerah dengan cara menye-

torkan kelebihan pembayaran dan pemahalan harga ke rekening kas daerah sesuai ketentuan yang berlaku (BPK, 2016b).

Dilema dalam Penyelesaian Kerugian Daerah

UU Nomor 1 Tahun 2004 mendefinisikan kas negara sebagai “tempat penyimpanan uang negara yang ditentukan oleh menteri keuangan selaku bendahara umum negara untuk menampung seluruh penerimaan negara dan membayar seluruh pengeluaran negara” dan kas daerah sebagai “tempat penyimpanan uang daerah yang ditentukan oleh gubernur/bupati/walikota untuk menampung seluruh penerimaan daerah dan membayar seluruh pengeluaran daerah”. Berdasarkan hal tersebut, kerugian daerah yang disetor ke kas daerah dianggap sebagai penerimaan daerah yang merupakan bagian dari siklus APBD.

Akan tetapi, tidak terdapat ketentuan dalam paket undang-undang keuangan negara yang secara gamblang menyebut bahwa kerugian daerah wajib disetor ke kas daerah. PP Nomor 38 Tahun 2016 sebagai aturan pelaksana dari Pasal 63 UU Nomor 1 Tahun 2004 adalah satu-satunya aturan yang sejauh ini penulis anggap cukup ajek dalam membuat dikotomi antara tata cara penyelesaian kerugian negara dan tata cara penyelesaian kerugian daerah. Akan tetapi, aturan tersebut masih belum menyatakan secara tegas soal apakah kerugian daerah wajib disetor ke kas daerah.

Pasal 41 PP Nomor 38 Tahun 2016 menyatakan, berdasarkan surat penagihan pihak yang merugikan/pengampu/yang memperoleh hak/ahli waris menyetorkan ganti kerugian negara/daerah ke kas negara/daerah. Selain itu, PP Nomor 38 Tahun 2016 hanya berlaku untuk kerugian negara/daerah yang subjeknya pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lain. Sementara itu, sesuai dengan Pasal 62 UU Nomor 1 Tahun 2004 dan Pasal 22 ayat (4) UU Nomor 15 Tahun 2004, penyelesaian kerugian negara/daerah yang subjeknya bendahara tunduk pada Peraturan BPK Nomor 3 Tahun

2007 tentang Tata Cara Penyelesaian Ganti Kerugian Negara terhadap Bendahara.

Peraturan BPK tersebut sama sekali tidak menyinggung soal kerugian daerah. Pasal 29 Peraturan BPK Nomor 3 Tahun 2007 menyatakan, berdasarkan surat keputusan pembebanan dari BPK, bendahara wajib mengganti kerugian negara dengan cara menyetorkan secara tunai ke kas negara/daerah dalam jangka waktu selambat-lambatnya tujuh hari setelah menerima surat keputusan pembebanan. Dengan demikian menjadi jelas bahwa peraturan perundang-undangan tidak mengatur secara tegas, eksplisit, dan jelas tentang keharusan penyetoran kerugian daerah ke kas daerah dalam rangka penyelesaian kerugian daerah.

KESIMPULAN

Berdasarkan uraian dan pembahasan pada bab sebelumnya, diskursus penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas negara menjadi sah dan mungkin karena dua argumen pokok berikut. Pertama, konstitusi tidak mengenal istilah keuangan daerah dan hanya menyebut keuangan negara. Sebagaimana dijelaskan pada bagian sebelum ini, berdasarkan peraturan perundang-undangan, keuangan daerah merupakan subsistem dari keuangan negara dan kekuasaan pengelolaan keuangan negara oleh pemerintah daerah dalam wujud keuangan daerah sejatinya merupakan hak pemberian, bukan hak yang pada awalnya benar-benar dimiliki atau inheren pada pemerintah daerah.

Kedua, karena keuangan daerah merupakan subsistem dari keuangan negara, maka kerugian daerah sebagai turunan dari keuangan daerah dengan sendirinya merupakan bagian dari keuangan negara, sehingga diskursus penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas negara menjadi sah dan mungkin.

Penyetoran kerugian daerah ke kas negara adalah semacam “sanksi konstitusional” yang akan meneguhkan konsep negara kesatuan yang dianut oleh Republik Indonesia dan dapat meminimalisasi jumlah kerugian daerah yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum yang dilakukan secara sengaja atau lalai oleh pemerintah daerah. Sebab, pemerintah daerah akan lebih berhati-hati dalam menjaga keuangan negara yang pengelolaannya diserahkan kepadanya.

Merunut historiografi dan konstruksi yuridis keuangan negara dan konsep negara kesatuan terhadap diskursus penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas negara dapat disimpulkan bahwa, pertama, pembentuk undang-undang belum konsisten dalam membentuk konstruksi yuridis atas keuangan negara beserta turunannya seperti keuangan daerah, kerugian negara, dan kerugian daerah. Kedua, belum terdapat norma yang mengatur secara tegas bahwa penyelesaian kerugian daerah harus dilakukan melalui penyetoran ke kas daerah, sehingga diskursus penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas negara menjadi sah dan mungkin.

Terhadap permasalahan tersebut perlu dilakukan perubahan atau penggantian terhadap peraturan perundang-undangan. Pertama, perlunya perubahan atau penggantian peraturan perundang-undangan dengan konstruksi yuridis yang konsisten mengenai keuangan negara, keuangan daerah, kerugian negara, dan kerugian daerah. Kedua, perlunya perubahan atau penggantian peraturan perundang-undangan dengan norma yang tegas mengenai perlunya penyetoran kerugian daerah ke kas negara.

DAFTAR PUSTAKA

Arief, B. N. (2013). *Perkembangan peraturan tindak pidana korupsi di Indonesia*. Modul Pelatihan Hakim Militer di

Surabaya, 20-23 Maret 2013.

- BPK. (2007a). *LHP atas belanja daerah tahun 2005 dan 2006 pada Pemerintah Kabupaten Kendal*. Semarang: Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPK. (2007b). *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 3 tahun 2007 tentang tata cara penyelesaian ganti kerugian negara/daerah terhadap pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lain*. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPK. (2008). *LHP atas belanja daerah tahun 2007 pada Pemerintah Kabupaten Cirebon*. Bandung: Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPK. (2009). *LHP atas pelaksanaan belanja pelayanan publik infrastruktur dan lainnya tahun 2007 dan 2008 pada Pemerintah Provinsi Sumatera Barat*. Padang: Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPK. (2010). *LHP atas laporan keuangan Pemerintah Kota Tangerang Selatan tahun 2009*. Serang: Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPK. (2011). *LHP atas Belanja daerah tahun 2010 sampai triwulan III tahun 2011 pada Pemerintah Kota Semarang*. Semarang: Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPK. (2012). *LHP atas laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Badung tahun 2011*. Denpasar: Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPK. (2013). *LHP atas laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Halmahera Selatan tahun 2012*. Ternate: Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPK. (2014). *LHP atas laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Jombang tahun 2013*. Sidoarjo: Badan Pemeriksa Keuangan.

- BPK. (2015). *LHP atas laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Tana Toraja tahun 2014*. Makasar: Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPK. (2016a). *Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 3/K/I-XIII.2/3/2016 tentang buku panduan pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah*. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPK. (2016b). *LHP atas laporan keuangan Pemerintah Provinsi DKI Jakarta tahun 2015*. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan.
- Fatkurohman & Kurniawan, N. (2017). Pergeseran delik korupsi dalam putusan Mahkamah Konstitusi nomor 25/PUU-XIV/2016. *Jurnal Konstitusi*, 9(4).
- Hanson, S. (1999). *Legal Method*. London: Cavendish Publishing.
- Hartono, M. D. (2017, 1 Februari). *Putusan MK versus ikhtiar KPK*. Diakses dari <https://geotimes.co.id/kolom/hukum/putusan-mk-versus-ikhtiar-kpk/>.
- Idris, A. C. I. (2017). Memaknai Ulang Unsur Kerugian Negara. *Jawa Pos*, 1 Februari 2017.
- Jati, W. R. (2012). Inkonsistensi paradigma otonomi daerah di Indonesia: Dilema sentralisasi atau desentralisasi. *Jurnal Konstitusi*, 9(4).
- MK. (2006). Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 003/PUU-IV/2006. Jakarta: Mahkamah Konstitusi
- MK. (2013). Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 44/PUU-XI/2013. Jakarta: Mahkamah Konstitusi.
- MK. (2016). Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016. Jakarta: Mahkamah Konstitusi.
- Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2016 tentang Tata Cara Tuntutan Ganti Kerugian Negara/Daerah Terhadap Pegawai Negeri Bukan Bendahara Atau Pejabat Lain.
- Raben, R. (2011). Bangsa, daerah, dan ambiguitas modernitas di Indonesia tahun 1950-an. Dalam Sita van Bemmelen dan Remco Raben (Ed.), *Antara Daerah dan Negara: Indonesia tahun 1950-an; Pembongkaran narasi besar integrasi bangsa* (295). Jakarta: Yayasan Pustaka Obor Indonesia Bekerja sama dengan KITLV Jakarta.
- Rahardjo, S. (2006). *Ilmu Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Syamsudin, A. (2017). Putusan MK dalam Penegakan Hukum Korupsi. *Kompas*, 2 Februari 2017.
- United Nations. (2004). *United Nations Convention Against Corruption*. Diakses dari https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/08-50026_E.pdf.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1968 tentang Perubahan Atas Staatsblad 1864 Nomor 106 (Indische Comptabiliteitswet).
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Negara Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006
tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Wignjosoebroto, S. (2011). Ragam-ragam penelitian hukum. Dalam Sulistyowati Irianto dan Shidarta (Ed.), *Metode Penelitian Hukum: Konstelasi dan refleksi* (121). Jakarta: Yayasan Pustaka Obor Indonesia.

Yuntho, E., dkk. (2014). *Penerapan unsur merugikan keuangan negara dalam delik tindak pidana korupsi*. Jakarta: Indonesia Corruption Watch bekerja sama dengan Yayasan Lembaga Bantuan Hukum Indonesia dan Lembaga Bantuan Hukum Semarang.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis berterima kasih kepada Hasan Bakri Sinaga, ketua tim junior pada Auditorat Utama Keuangan Negara I BPK, yang mula-mula melontarkan (secara lisan) diskursus tentang penyelesaian kerugian daerah melalui penyetoran ke kas negara. Dari obrolan lisan, diskursus berkembang menjadi tulisan sederhana ini. Namun, karena pada pokoknya hanya semacam pemantik diskusi, tulisan ini masih dapat disanggah atau dikembangkan melalui sudut pandang dan disiplin ilmu selain ilmu hukum pada umumnya ataupun kajian hukum nondoktrinal pada khususnya. Sanggahan dan pengembangan yang ditulis dari sudut pandang dan disiplin ilmu yang lain tentu akan semakin memperkaya diskursus yang telah coba penulis bangun dan, barangkali, dapat menawarkan suatu alternatif praksis yang aplikatif menuju tata kelola keuangan negara yang lebih baik.



JURNAL TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Indeks Penulis

Vol. 3 No. 2, Jan - Jun 2017: 1- 89

- Adnyana, I G. S. (2017). *Understanding Audit Methods To Assist Planning on Program Evaluation: Sharing GAO's Experience on National Health Security Program*. 3(1): 69-89
- Hadi, W. (2017). Pengaruh *Earning Performance* dan Proporsi PAD LKPD 2015 terhadap kemandirian Daerah di Jawa Tengah. 3(1): 1-19.
- Hammam, M. (2017). Perjalanan Akuntansi Aset Tetap Pada Pemerintah Daerah di Indonesia dan *Capital Charging* sebagai Wacana Pengembangannya. 3(1): 21-31.
- Panjaitan, I. & Shopiana (2017). Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran dan Penerapan Sistem Informasi Akuntansi Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah Dengan Tingkat Desentralisasi Sebagai Pemoderasi. 3(1): 33-47.
- Pamugar, I. (2017). Pemeriksaan Subsidi Bahan Bakar Minyak (BBM) Untuk Kesejahteraan Rakyat . 3(1): 49-67

Indeks Penulis

Vol. 3 No. 2, Jul - Des 2017: 91-181

- Atmaja, A. P. E. (2017). Penyelesaian Kerugian Daerah Melalui Penyetoran Ke Kas Negara: Suatu Kajian Hukum Doktrinal. 3(2): 169-181
- Diani, R. C. & Narsa, I M. (2017). Level Penalaran Moral dan Konflik Peran: Studi Eksperimen Bagi Model Perilaku Whistleblowing Aparat Pengawasan Internal Pemerintah. 3(2): 131-149.
- Laksono, H. (2017). Evaluasi Kesuksesan SIMDA BMD pada Pemerintah Kabupaten Grobogan Menggunakan Model Kombinasi Delone Mclean dan Technology Acceptance Model. 3(2): 151-167.
- Pramono, A. J. & Hendharto, H. (2017). Model Transformasi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 3(2): 91-111.
- Tehupuring, R. & Lingga, R. A. (2017). Sistem Pengendalian Intern Sebagai Prediktor Kecurangan Akuntansi Pada Pemerintah Daerah. Dapatkah Loyalitas Individu Memitigasinya?. 3(2): 113-129.

JURNAL TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Indeks Subyek

Vol. 3, 2017

- Akuntansi/*accounting* 21
 aset tetap/*fixed asset* 21
 capital charging 21.
- Earning performance* 1
 proporsi PAD/PAD *proportion* 1
 kemandirian daerah/*regional autonomy* 1
- Evaluasi Kesuksesan Sistem/*the system success evaluation* 151
 SIMDA BMD 151
 DeLone McLean 151;
 TAM 151
 e-government 151
- Kuangan negara/*financial state* 169
 kerugian daerah/*regional losses* 169
 kas negara/*state treasury* 169
- Kinerja/*Performance* 69
 evaluasi program/*program evaluation* 69
 jaminan kesehatan/*health security* 69
- Kinerja aparat/*apparatus performance* 33
 karakteristik tujuan anggaran/*characteristic budgetary* 33
 sistem informasi akuntansi/*the accounting information system* 33
 desentralisasi/*decentralization* 33
- Level penalaran moral/*moral reasoning level* 131
 konflik peran/*role conflict* 131
 whistleblowing 131.
- Model transformasi/*transformation model* 91
 Badan Pemeriksa Keuangan RI/*The Audit Board of the Republic of Indonesia* 91
 Interpretive Structural Modelling 91.
- Loyalitas/*Loyalty* 113
 Sistem Pengendalian Intern/*Internal Control System* 113
 Kecurangan Akuntansi/*Accounting Fraud* 113
- Pemeriksaan/*Audit* 49
 BPK 49
 subsidi BBM/*fuel oil subsidy* 49
 kesejahteraan rakyat/*people's welfare* 49
-

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 *review*). 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 & Pengalihan Hak Cipta bermaterai Rp6.000,00.
 - 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 atau universitas tempat studi) 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, dipisahkan dengan tanda

titik koma (;),

- 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 Analisis 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 dan dapat memuat saran (opsional), 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 *Review* (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*)
- Heading level 1*, ditulis dengan format; *UPPERCASE*, rata kiri, *bold*, Calibri 18, spasi *Exactly 15pt, before 8pt, after 8pt*.
 - Heading level 2*, ditulis dengan format; *Capitalize Each Word*, rata kiri, *bold*, Georgia 11, spasi *Exactly 15pt, before 8pt, after 8pt*.
 - 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
- Judul tabel ditampilkan di bagian atas tabel, rata kiri halaman, menggunakan jenis huruf Calibri 10-11, *spasi exactly 15*.
 - Tulisan ‘Tabel’ dan ‘Nomor’ ditulis cetak tebal (*bold*), sedangkan judul tabel ditulis normal.
 - Gunakan angka Arab (1,2,3, dst.) untuk penomoran judul tabel.
 - Tabel ditampilkan rata kiri halaman.
 - Jenis dan ukuran jenis huruf untuk isi tabel menggunakan Calibri ukuran 9-10 dengan spasi *exactly 12 before 0 pt dan after 0 pt*.
 - Pencantuman sumber atau keterangan diletakkan di bawah tabel, rata kiri, *italic*, menggunakan jenis huruf Calibri 9.
5. Cara penyajian gambar
- Gambar dapat dalam bentuk grafik, matriks, foto, diagram, dan sejenisnya ditampilkan di tengah halaman (*centered*).
 - Judul gambar ditulis di bawah gambar, menggunakan jenis huruf Calibri 10-11, spasi *exactly 15*, ditempatkan rata kiri gambar.
 - Tulisan ‘Gambar’ dan ‘Nomor’ ditulis cetak tebal (*bold*), sedangkan isi keterangan ditulis normal.
 - Gunakan angka Arab (1,2,3, dst.) untuk penomoran gambar.
 - Pencantuman sumber atau keterangan diletakkan di bawah judul gambar, rata kiri, *italic*, menggunakan jenis huruf Calibri 9.
 - 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 – publikasi

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



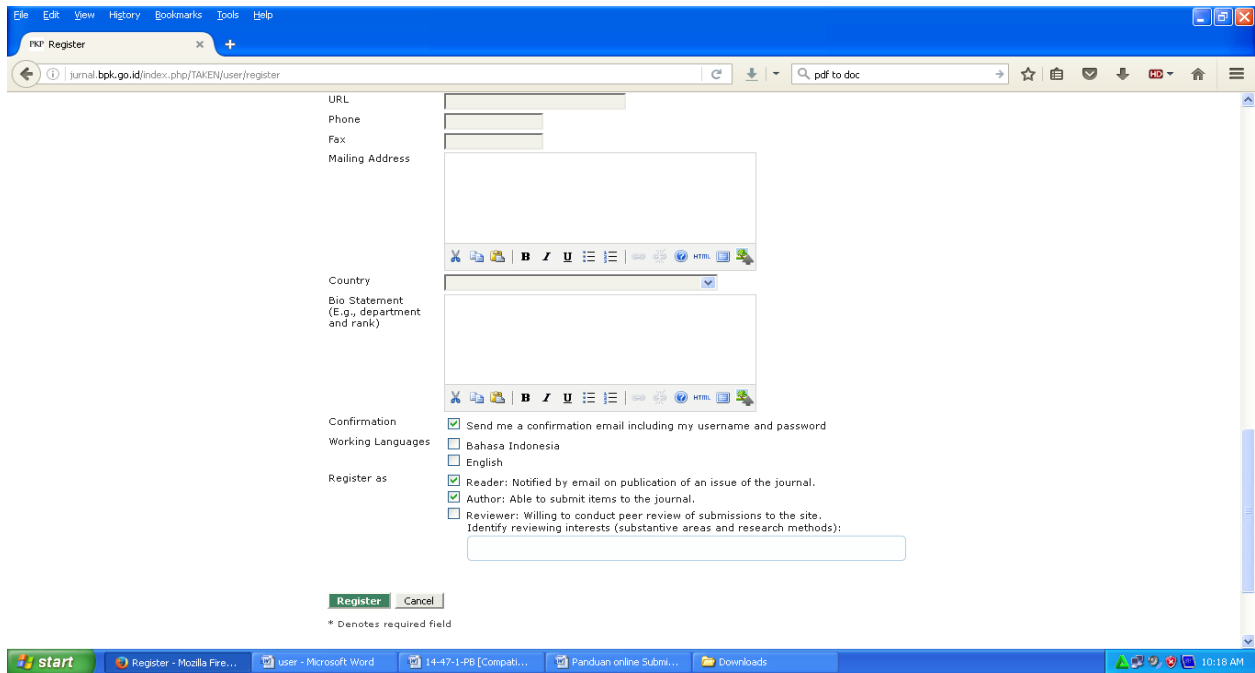
Maka akan tampil seperti dibawah ini, klik *not a user? register with this site*



Maka akan tampil sebagai berikut:



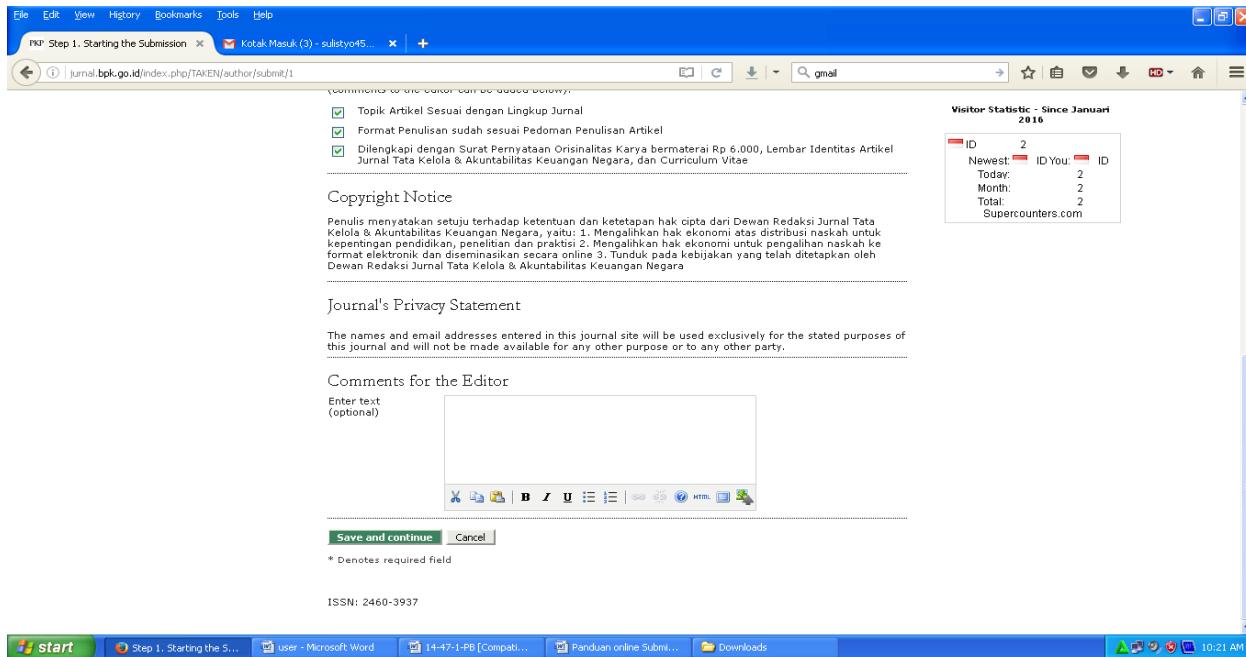
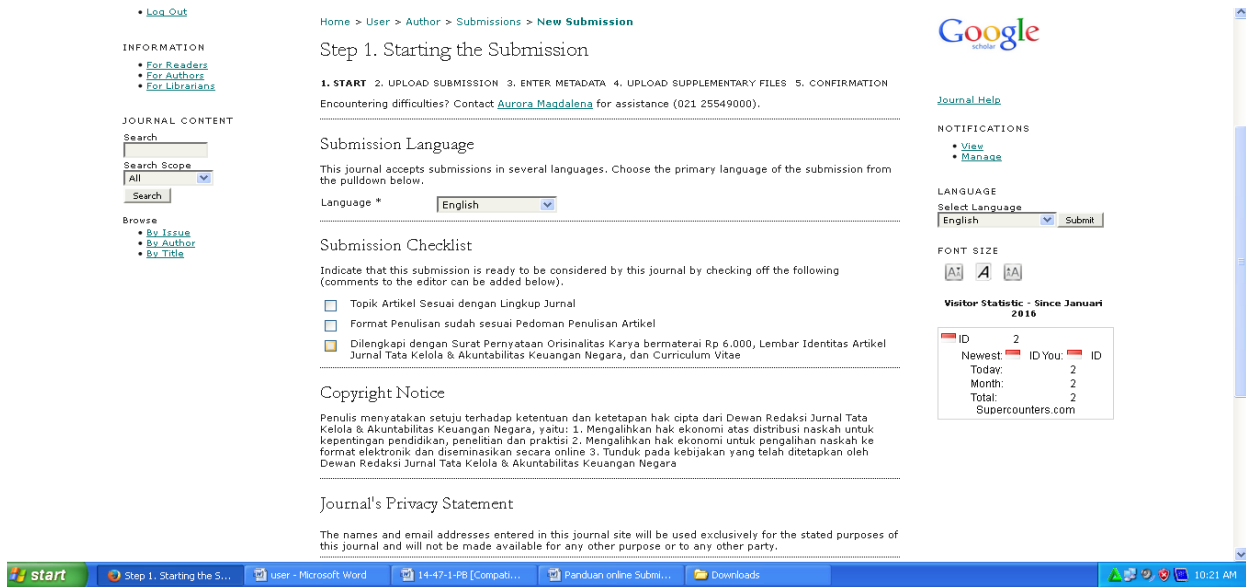
Isi semua *form* yang ada, minimal yang bertanda bintang (*) pastikan *register as author*, kemudian klik *register*.



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



maka akan tampil sebagai berikut, *chek list* semua kotak/form yang ada... dan klik *save and continue*



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

TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

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

Home > User > Author > Submissions > New Submission

Step 2. Uploading the Submission

1. START 2. **UPLOAD SUBMISSION** 3. ENTER METADATA 4. UPLOAD SUPPLEMENTARY FILES 5. CONFIRMATION

To upload a manuscript to this journal, complete the following steps.

1. On this page, click Browse (or Choose File) which opens a Choose File window for locating the file on the hard drive of your computer.
2. Locate the file you wish to submit and highlight it.
3. Click Open on the Choose File window, which places the name of the file on this page.
4. Click Upload on this page, which uploads the file from the computer to the journal's web site and renames it following the journal's conventions.
5. Once the submission is uploaded, click Save and Continue at the bottom of this page.

Encountering difficulties? Contact [Aurora Magdalena](#) for assistance (021 25549000).

Submission File

No submission file uploaded.

Upload submission file No file selected.

ISSN: 2460-3937

OPEN JOURNAL SYSTEMS
 Jurnal TAKEN has been registered in:

[Journal Help](#)

NOTIFICATIONS
 • [View](#)
 • [Manage](#)

LANGUAGE
 Select Language: English

FONT SIZE

Visitor Statistics - Since Januari 2016

ID	2
Newest ID	You: ID
Today	2
Month	2
Total	2
Supercounters.com	

TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

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

Home > User > Author > Submissions > New Submission

Step 2. Uploading the Submission

1. START 2. **UPLOAD SUBMISSION** 3. ENTER METADATA 4. UPLOAD SUPPLEMENTARY FILES 5. CONFIRMATION

To upload a manuscript to this journal, complete the following steps.

1. On this page, click Browse (or Choose File) which opens a Choose File window for locating the file on the hard drive of your computer.
2. Locate the file you wish to submit and highlight it.
3. Click Open on the Choose File window, which places the name of the file on this page.
4. Click Upload on this page, which uploads the file from the computer to the journal's web site and renames it following the journal's conventions.
5. Once the submission is uploaded, click Save and Continue at the bottom of this page.

Encountering difficulties? Contact [Aurora Magdalena](#) for assistance (021 25549000).

Submission File

File Name: [46-146-1-SM.docx](#)
 Original file name: user.docx
 File Size: 10KB
 Date uploaded: 2016-11-13 10:23 AM

Replace submission file No file selected.

ISSN: 2460-3937

OPEN JOURNAL SYSTEMS
 Jurnal TAKEN has been registered in:

[Journal Help](#)

NOTIFICATIONS
 • [View](#)
 • [Manage](#)

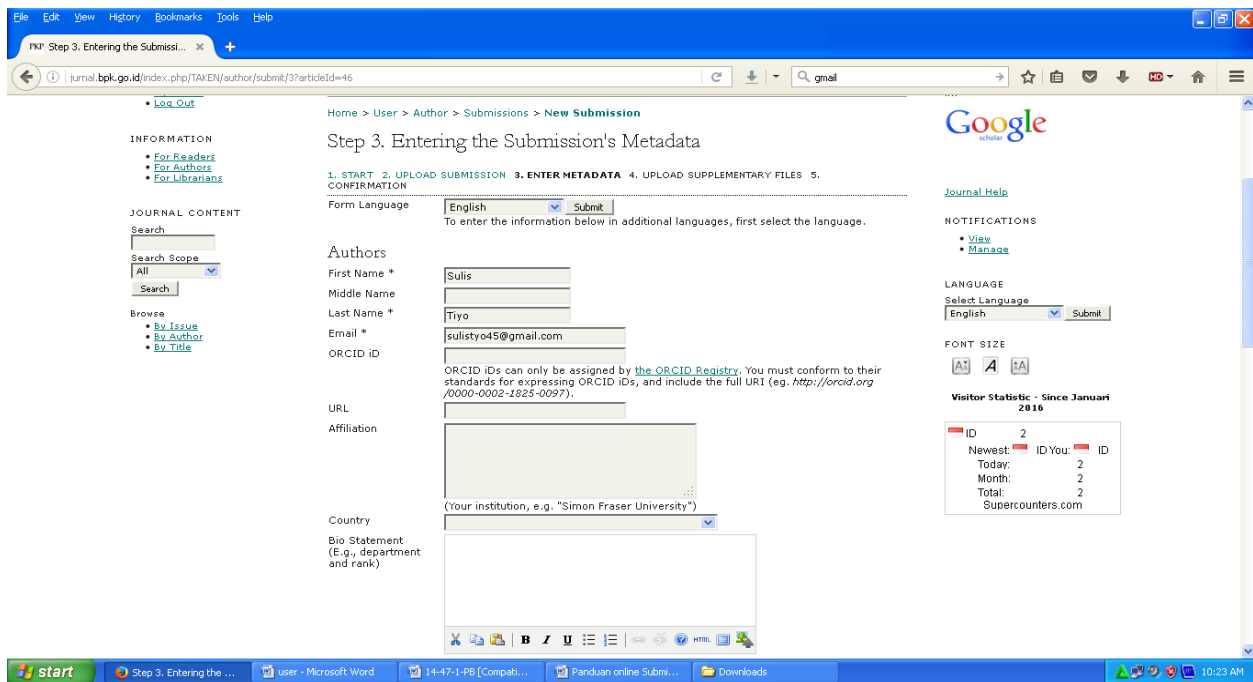
LANGUAGE
 Select Language: English

FONT SIZE

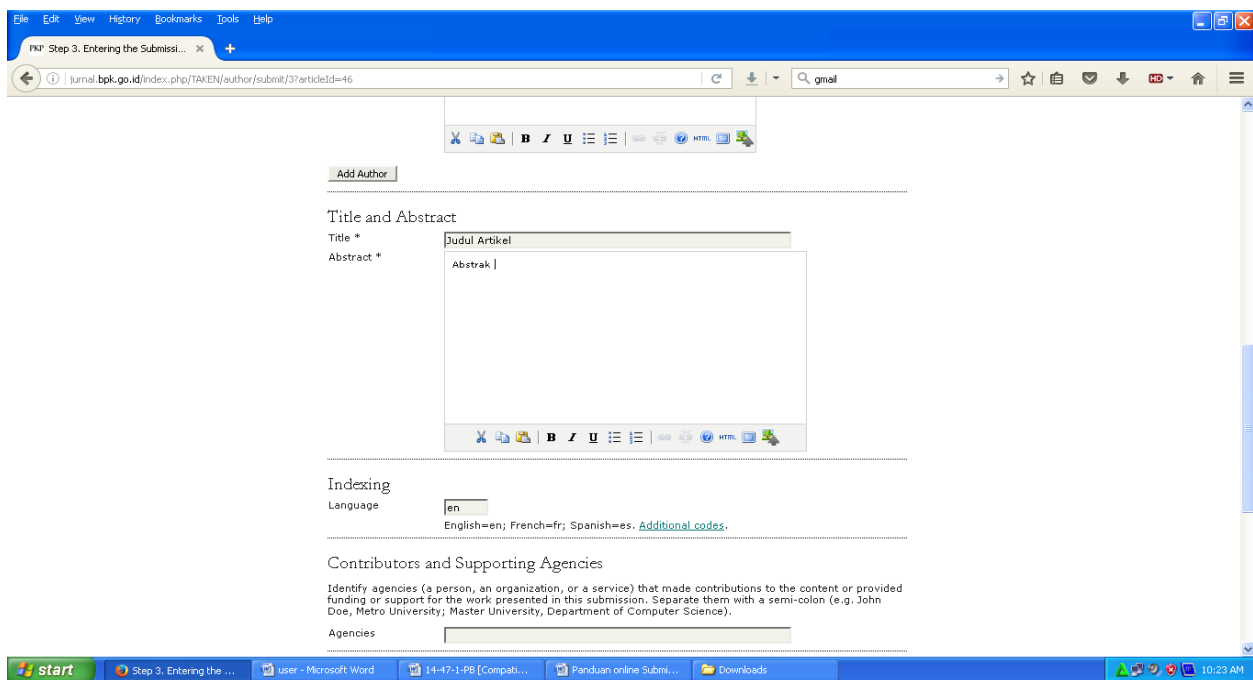
Visitor Statistics - Since Januari 2016

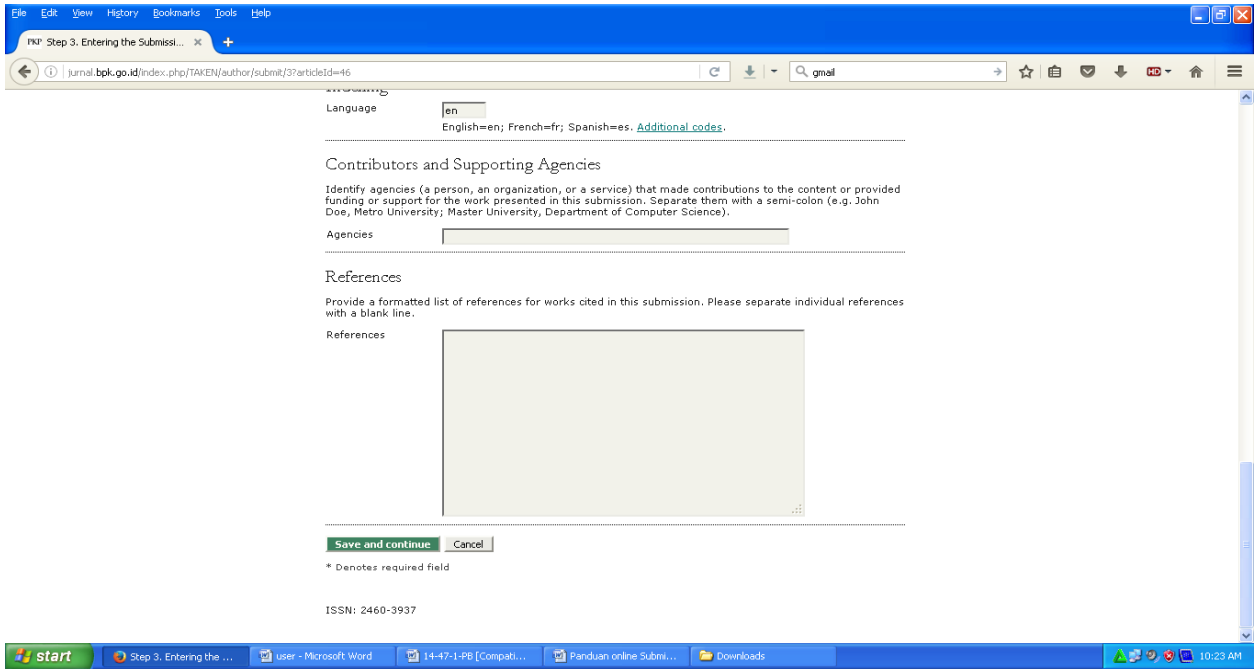
ID	2
Newest ID	You: ID
Today	2
Month	2
Total	2
Supercounters.com	

Masukan *metadata* penulis dengan mengisi (*)

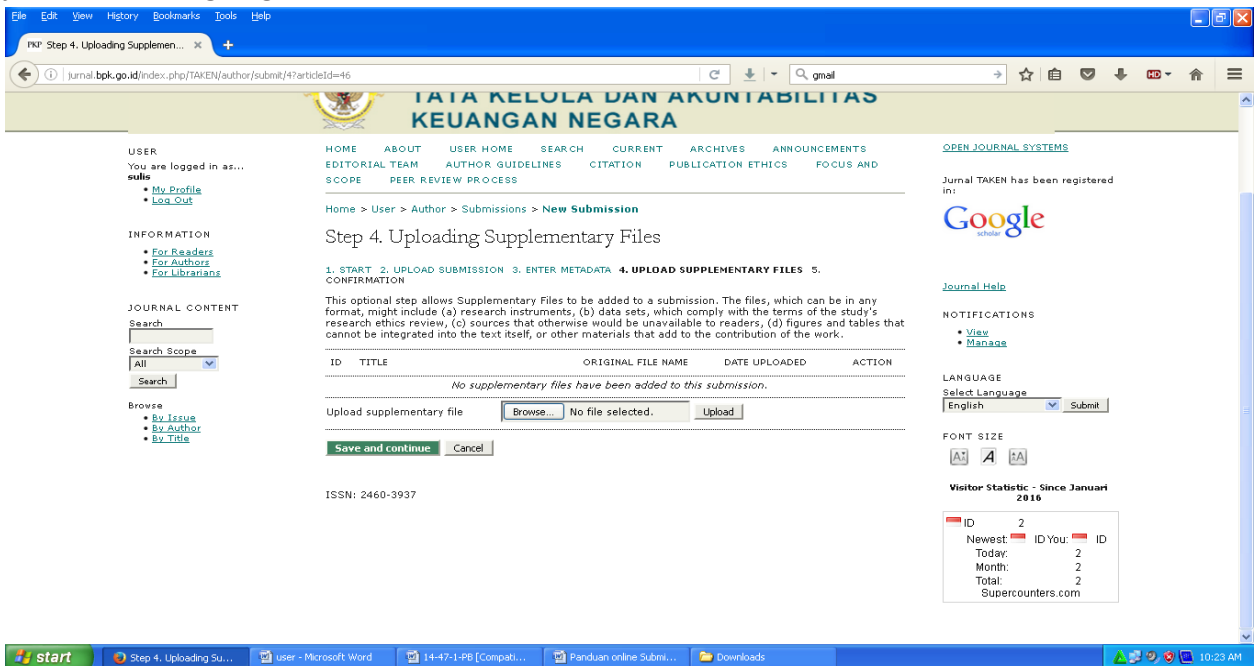


Masukan judul, abstrak, keyword dan daftar pustaka → *save and continue*



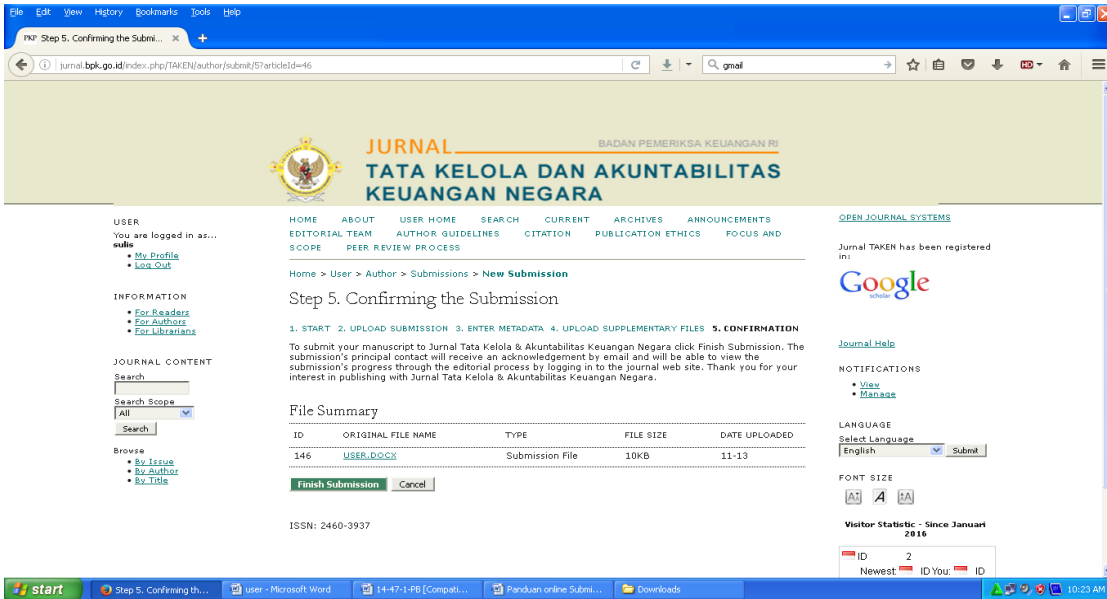


Selanjutnya ke tahap *upload* berkas/lampiran pendukung artikel jika tidak ada langsung → *save and continue*

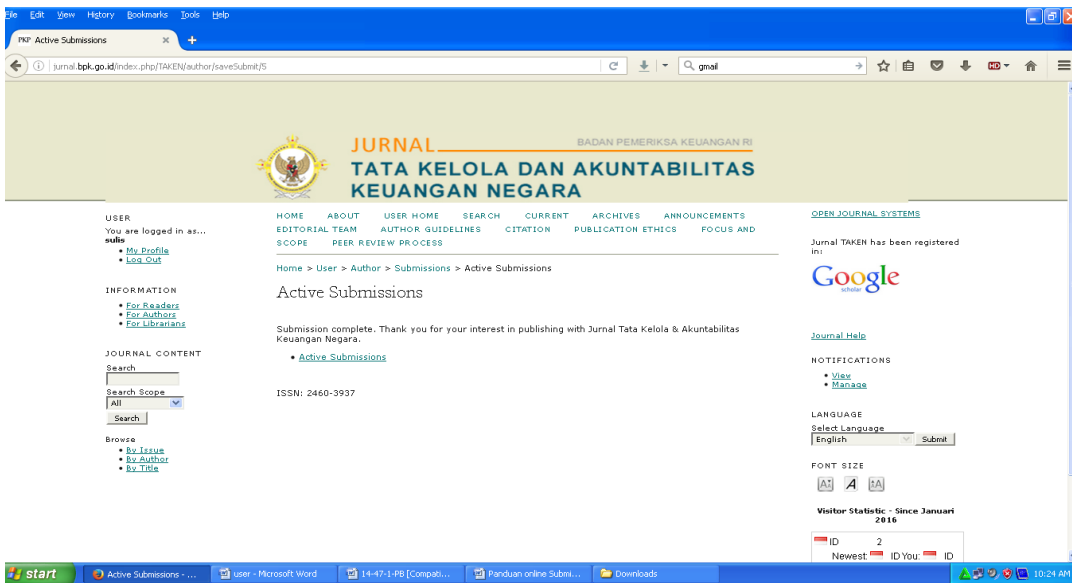


Finish Submission

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..

JURNAL TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI

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.						

Buttons: Publish, Ignore, Delete, Select All

Untuk Cek Status Jurnal

Login → sesuai user saat submit online, klik 1 Active

TERBITAN BERKALA
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI

HOME ABOUT USER HOME SEARCH

Home > **User Home**

User Home

My Journals

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara
Author: 1 Active 0 Archive (New Submission)

My Account

- Edit My Profile
- Change My Password
- Logout

OPEN JOURNAL SYSTEMS
Journal Help

USER
You are logged in as...
sulis
• My Profile
• Log Out

LANGUAGE
Select Language
English Submit

JOURNAL CONTENT
Search
Search Scope
All Search

FONT SIZE
A A A

PANDUAN ONLINE SUBMISSION/CEK STATUS/HASIL REVIU

JURNAL BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI
TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Home > User > Author > Active Submissions

Active Submissions

ACTIVE ARCHIVE

ID	MM-DD	SUBMIT	SEC	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

ALL NEW PUBLISHED IGNORED

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

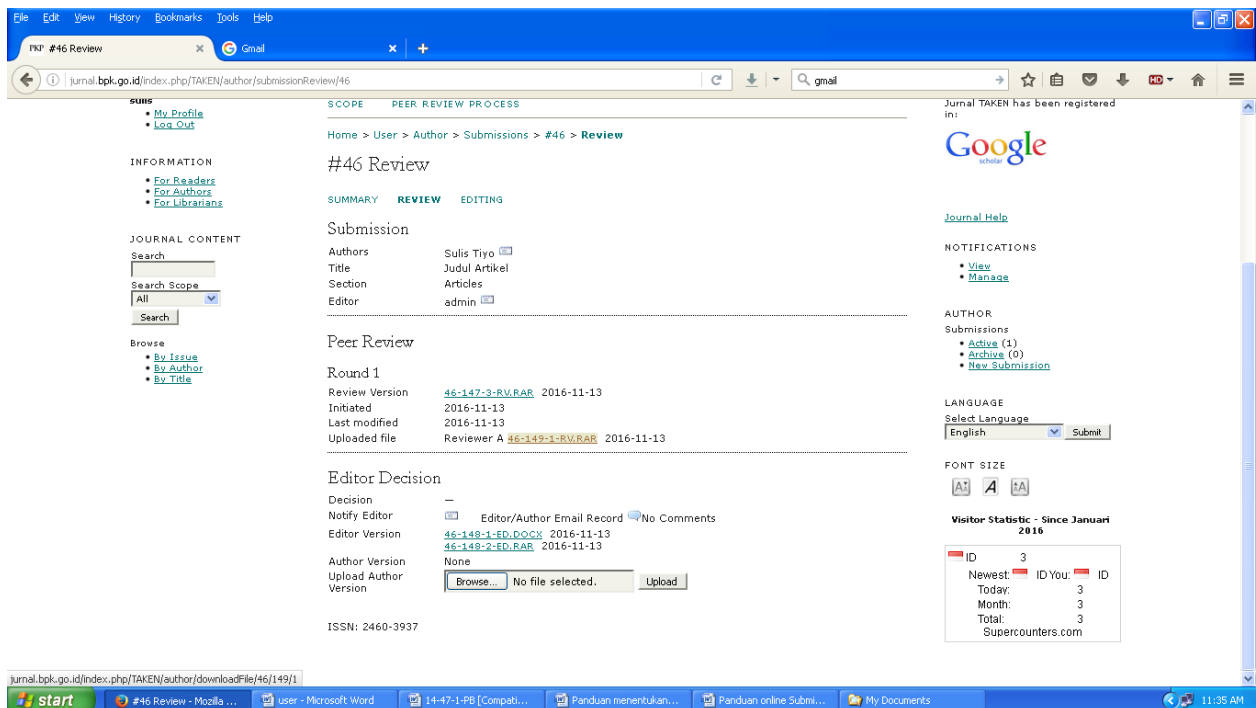
Round 1

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

Editor Decision

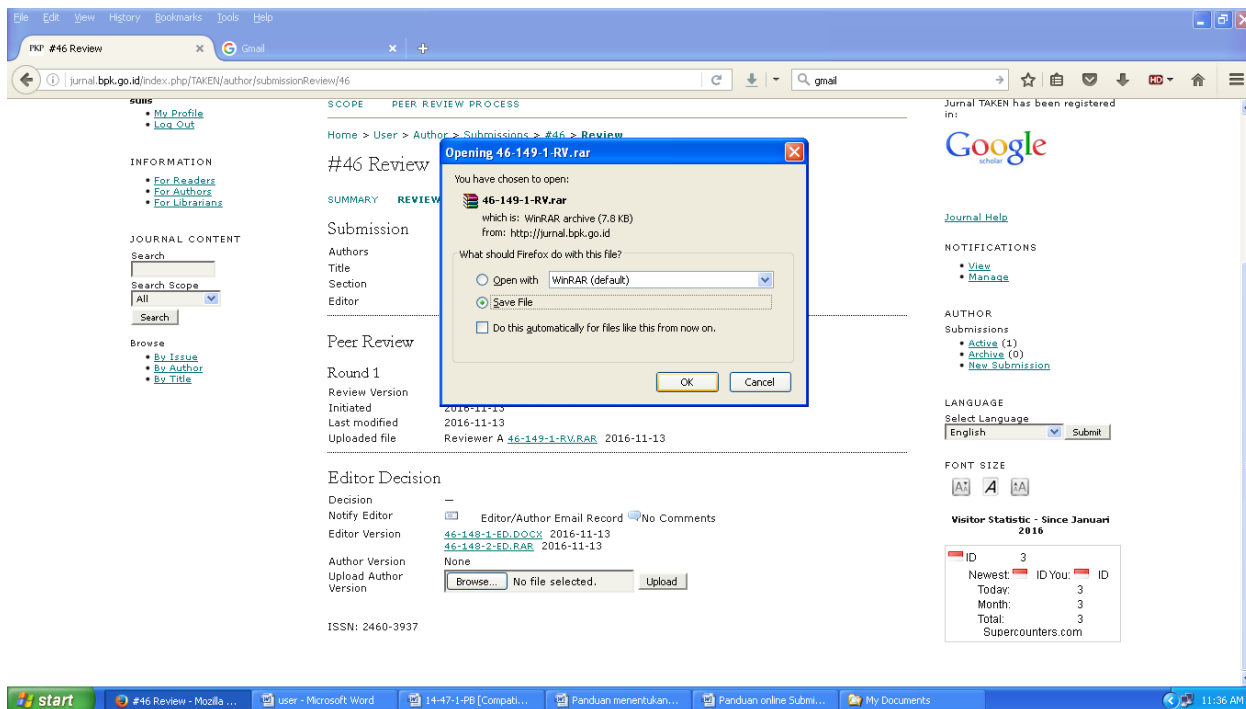
Melihat hasil review dan mengirimkan hasil perbaikan setelah *review*

Login → in review

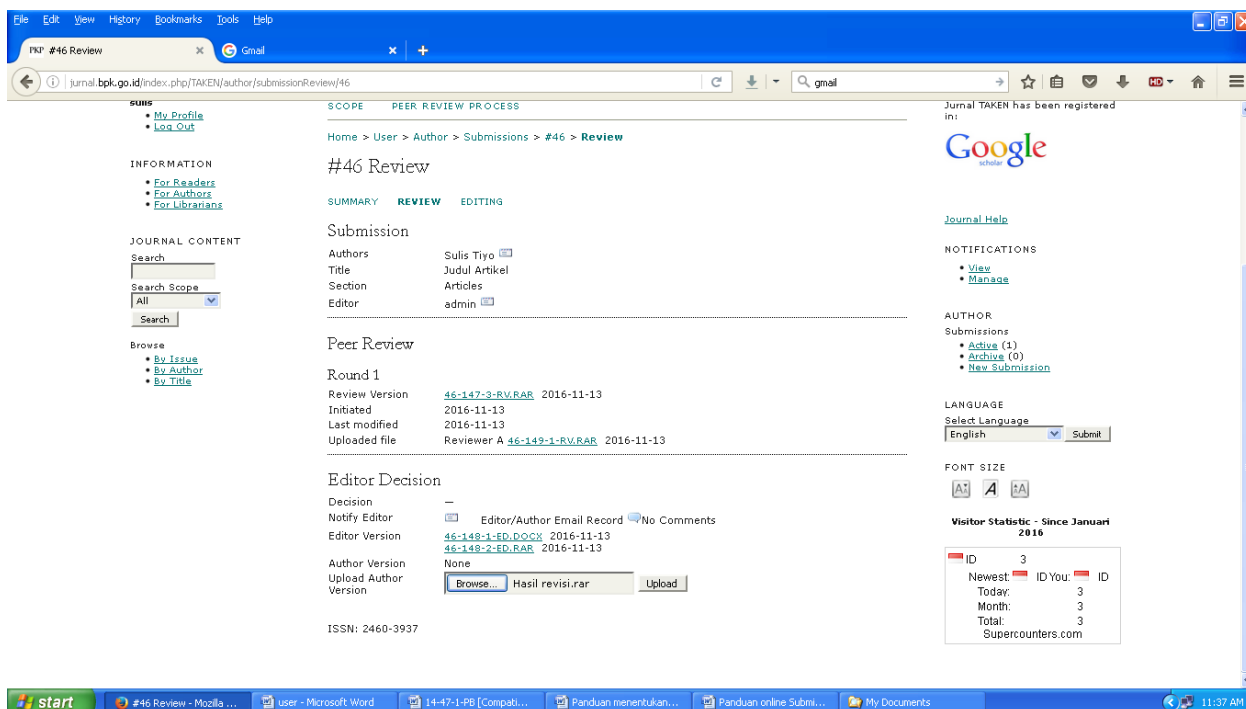


Download dan perbaiki sesuai batas yang diberikan

PANDUAN ONLINE SUBMISSION/CEK STATUS/HASIL REVIU



Setelah perbaikan *upload* pada bagian *editor decision*:



The screenshot shows the 'Review' page for article #46. The page is divided into several sections:

- SCOPE**: Home > User > Author > Submissions > #46 > Review
- INFORMATION**: Includes 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) [DELETE]
 - Upload Author Version: [Browse...] No file selected. [Upload]
- ISSN**: 2460-3937

On the right side, there is a 'Journal TAKEN has been registered in:' section with a Google Scholar logo, and a 'Visitor Statistics - Since Januari 2016' table:

ID	3
Newest	ID You: ID
Today	3
Month:	3
Total:	3

The taskbar at the bottom shows the system clock at 11:38 AM and several open applications including Mozilla Firefox, Microsoft Word, and various PDF documents.

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 of the journal. The header includes the journal title 'JURNAL TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA' and the publisher 'BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI'. The page is divided into several sections:

- USER**: You are logged in as... sulis. Includes links for My Profile and Log Out.
- INFORMATION**: Links for Readers, Authors, and Librarians.
- JOURNAL CONTENT**: Search bar and search scope dropdown.
- Active Submissions**:
 - Buttons: ACTIVE, ARCHIVE
 - Table with columns: ID, MM-DD SUBMIT, SEC, AUTHORS, TITLE, STATUS
 - Row 1: 46, 11-13, ART, Tiyo, JUDUL ARTIKEL, IN EDITING
 - Footer: 1 - 1 of 1 Items
- Start a New Submission**: CLICK HERE to go to step one of the five-step submission process.
- Refbacks**:
 - Buttons: ALL, NEW, PUBLISHED, IGNORED
 - Table with columns: DATE ADDED, HITS, URL, ARTICLE, TITLE, STATUS, ACTION
 - Message: There are currently no refbacks.
 - Buttons: Publish, Ignore, Delete, Select All

On the right side, there is a 'Journal TAKEN has been registered in:' section with a Google Scholar logo, and a 'Visitor Statistics - Since Januari 2016' table:

ID	3
Newest	ID You: ID
Today	3
Month:	3
Total:	3

The taskbar at the bottom shows the system clock at 11:46 AM and several open applications including Mozilla Firefox, Microsoft Word, and various PDF documents.

iii-iv **Kata Pengantar**

91 - 111 **MODEL TRANSFORMASI BADAN PEMERIKSA
KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA**

Agus Joko Pramono, Hendy Hendharto

113 - 129 **SISTEM PENGENDALIAN INTERN SEBAGAI
PREDIKTOR KECURANGAN AKUNTANSI PADA
PEMERINTAH DAERAH. DAPATKAH
LOYALITAS INDIVIDU MEMITIGASINYA?**

Ronald Tehupuring, Rafli Alvaro Lingga

131 - 149 **LEVEL PENALARAN MORAL DAN KONFLIK PERAN:
STUDI EKSPERIMEN BAGI MODEL PERILAKU
WHISTLEBLOWING APARAT PENGAWASAN
INTERNAL PEMERINTAH**

Rury Citra Diani, I Made Narsa

151 - 167 **EVALUASI KESUKSESAN SIMDA BMD PADA
PEMERINTAH KABUPATEN GROBOGAN
MENGUNAKAN MODEL KOMBINASI DELONE
MCLEAN DAN *TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL***

Hari Laksono

169 - 181 **PENYELESAIAN KERUGIAN DAERAH MELALUI
PENYETORAN KE KAS NEGARA: SUATU
KAJIAN HUKUM DOKTRINAL**

A.P. Edi Atmaja

