

**DIMENSI *INTERNAL CONTROL* DAN *INTERNAL AUDITOR*  
DALAM *ACCOUNTABILITY* DAN *FRAUD PREVENTION***

*THE DIMENSION OF INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDITOR  
IN ACCOUNTABILITY AND FRAUD PREVENTION*

**KARTINI**



**PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI  
PASCASARJANA UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR  
2012**

*DIMENSI INTERNAL CONTROL DAN INTERNAL AUDITOR  
DALAM ACCOUNTABILITY DAN FRAUD PREVENTION*

**DISERTASI**

Sebagai Salah Satu Syarat Mencapai Gelar Doktor

Program Doktor Ilmu Ekonomi

Disusun dan diajukan oleh

**KARTINI**

Kepada

**PROGRAM DOKTOR ILMU EKONOMI  
PASCASARJANA UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR  
2012**

**DISERTASI**

**DIMENSI INTERNAL CONTROL DAN INTERNAL AUDITOR  
DALAM ACCOUNTABILITY DAN FRAUD PREVENTION**

Disusun dan diajukan oleh :

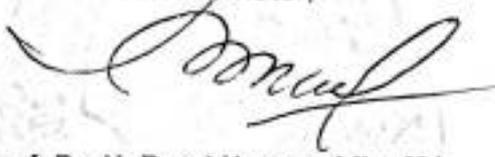
**KARTINI**

**Nomor Pokok P0500308001**

Telah dipertahankan di depan Panitia Ujian Disertasi  
Pada tanggal 22 Oktober 2012  
dan dinyatakan telah memenuhi syarat

Telah disetujui oleh:

Tim Promotor,



**Prof. Dr. H. Basri Hasanuddin, MA**  
Promotor



**Prof. Dr. H. Gagaring Pagalung, SE., M.Si., Ak**  
Co-Promotor



**Dr. Darwis Said, SE., M.SA., Ak**  
Co-Promotor

Ketua Program Studi  
Ilmu Ekonomi



**Prof. Dr. H. Djabir Hamzah, MA**

Direktur Program Pascasarjana  
Universitas Hasanuddin



**Prof. Dr. Ir. Mursalim**



## PERNYATAAN KEASLIAN DISERTASI

Yang bertanda tangan di bawah ini :

**N a m a** : **KARTINI**  
**Nomor Mahasiswa** : **P0500308001**  
**Program Studi** : **Ilmu Ekonomi**

Menyatakan dengan sebenarnya bahwa disertasi yang saya tulis ini benar-benar merupakan hasil karya saya sendiri, bukan merupakan pengambilalihan tulisan atau pemikiran orang lain. Apabila di kemudian hari terbukti atau dapat dibuktikan bahwa sebagian atau keseluruhan disertasi ini hasil karya orang lain, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut.

Makassar, Oktober 2012

Yang menyatakan

**Kartini**

## PENGANTAR

### بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Alhamdulillah, penulis panjatkan puji dan syukur ke hadirat Allah Subhanahuwataala, yang patut penulis persembahkan sebagai tanda bahwa hanya Sang Penciptalah yang menentukan semua keberhasilan yang telah dicapai oleh hamba-Nya, termasuk keberhasilan penulis dalam menyelesaikan disertasi ini. Selain atas berkat pertolongan Allah, disertasi ini juga dapat selesai karena dukungan berbagai pihak yang tentunya tidak dapat penulis sebutkan satu persatu, mulai dari dukungan keluarga, handai taulan, teman-teman kami di kampus, baik sesama tenaga pengajar maupun sesama mahasiswa program S3, dan juga yang paling berjasa adalah promotor dan ko-promotor penulis.

Gagasan yang melatar belakangi munculnya permasalahan dalam disertasi ini adalah hasil pengamatan penulis terhadap fenomena perilaku *fraud* yang terjadi pada hampir diseluruh institusi pemerintah. Perilaku-perilaku *fraud* berdampak pada bocornya alokasi dana pembangunan baik APBD maupun APBN hingga mengakibatkan Indonesia termasuk negara dalam kategori terkorup dunia. Penulis bermaksud untuk berkontribusi dalam memperkaya konsep *fraud prevention* khususnya yang terjadi di instansi pemerintah.

Banyak kendala yang dihadapi oleh penulis dalam rangka penyusunan disertasi ini, dan berkat bantuan dari berbagai pihak, maka disertasi ini dapat diselesaikan pada waktunya. Dalam kesempatan ini izinkan penulis menyampaikan terima kasih kepada :

Bapak Prof.Dr.H.Basri Hasanuddin,MA., guru besar ilmu ekonomi Universitas Hasanuddin, yang telah mencurahkan perhatian dengan sepenuh hati dalam proses pembimbingan. Hanya ucapan terima kasih yang tidak terhingga patut kami persembahkan kepada beliau. Beliau telah memberi motivasi dan dorongan yang tulus, bersedia untuk dihubungi kapan dan dimana saja, tidak mempersulit dan yang paling membahagiakan penulis adalah penekanannya pada orientasi kualitas yang begitu tinggi. Sangat besar nilai yang

penulis peroleh dari beliau selama interaksi dalam proses pembimbingan. Sekali lagi terima kasih Prof. Basri.

Bapak Prof.Dr.H.Gagaring Pagalung, SE., MS., Ak, selaku ko-promotor I, guru besar ilmu akuntansi Universitas Hasanuddin, yang disela-sela berbagai kesibukan beliau, penulis masih dapat dibimbing dengan sungguh-sungguh, menunjukkan berbagai referensi, memberikan solusi yang terbaik bagi masalah yang penulis hadapi serta yang paling berkesan adalah kepeduliannya pada hubungan yang menunjukkan sifat yang sangat fleksibel. Kepada beliau penulis patut berterima kasih dan memberi penghargaan yang sebesar-besarnya. Bapak Dr. Darwis Said, SE.,M.SA.,Ak, sebagai ko-promotor II, yang telah memberi bimbingan dengan sifat yang sangat terbuka, menuntun penulis dengan proaktif, menunjukkan sejumlah solusi dari problem penulisan, memberi kritik yang sangat membangun, dan yang sangat berkesan adalah kepribadian dengan spirit berdiskusi yang sangat lugas dan terbuka,

Ucapan terimakasih dan penghargaan yang setinggi-tingginya disampaikan pula kepada yang terhormat Tim Penguji, Prof. Dr.I.Made Sudarma, SE.,MM.,Ak (penguji eksternal), Prof.Dr.Muhammad Ali, SE.,M.Si, Prof.Dr.Djabir Hamzah, MA, Prof.Dr.Cepi Pahlevi, SE.,M.Si, Dr,Abdul Hamid Habbe, SE., M.Si., Dr.Muh.Idrus Taba, SE.,M.Si., yang telah memberikan berbagai masukan yang sangat berharga mulai seminar usul penelitian sehingga dimungkinkan bagi penulis untuk melanjutkan penelitian hingga pada tahap penyelesaian penulisan disertasi ini.

Ucapan terimakasih dan penghargaan yang setinggi-tingginya penulis sampaikan pula kepada Rektor Universitas Hasanuddin Prof.Dr.dr.A.Paturusi, Bapak Direktur Program Pascasarjana Unhas. Prof.Dr.Ir. Mursalim, M.Sc., Ketua Program Doktor ilmu Ekonomi, Prof.Dr.Djabir Hamzah, MA., Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Prof Dr. Muhammad Ali, SE.,M.Si., serta Bapak Dr,Abdul Hamid Habbe, SE., M.Si., yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan program Doktor di Program Pascasarjana Universitas Hasanuddin.

Terimakasih dan penghargaan penulis ucapkan pula Kepada Bapak Dirjen Tinggi, yang telah memberi kesempatan kepada penulis untuk mengikuti Sandwich Program dalam rangka peningkatan wawasan dan pengenalan budaya akademik di Griffit University Brisbane.

Bapak Gubernur Sulawesi Selatan beserta Kepala Dinas tempat penelitian, masing-masing Dinas Kebudayaan dan Kepariwisata, Dinas Bina Marga, Dinas Kelautan dan Perikanan, Dinas Kesehatan, Dinas Pendidikan, Dinas Perkebunan, Dinas Pertanian Tanaman Pangan dan Hortikultura, Dinas Peternakan dan Kesehatan Hewan, Dinas Kehutanan, Dinas Perhubungan, Komunikasi dan Informatika, Dinas Pendapatan Daerah, Dinas Sosial, dan Inspektorat Provinsi. Tidak lupa penulis menyampaikan terima kasih, khususnya dalam memperlancar pengambilan data penelitian.

Ucapan terimakasih dan penghargaan disampaikan pula kepada teman-teman seperjuangan di Lt.VI rektorat, rekan-rekan di Jurusan Akuntansi, beserta teman mahasiswa program doktor angkatan tahun 2008 dan 2009, ibu-ibu anggota darma wanita persatuan Lembaga Administrasi Negara, Warga perdos Unhas Tamalanrea khususnya warga Blok BG, tidak lupa saya sampaikan terima kasih dan penghargaan atas dukungan dan perhatiannya, baik langsung maupun tidak langsung, sehingga disertasi ini dapat penulis rampungkan.

Penulis tidak lupa persembahkan ucapan tulus kepada semua keluarga kakak-kakak, adik-adik serta seluruh ipar yang selalu memberi semangat yang tulus sehingga karya ini dapat terwujud, Kepada orang tua penulis Ayahanda H.Bagendong Hanafi dan Hj.Tahirha yang keduanya telah dipanggil menghadap Sang Khalik, penulis mengirimkan doa semoga amal ibadah dalam melahirkan, membesarkan dan mendidik penulis, mendapatkan ridha dari Allah Subhanahu Wataala. Demikian pula kepada Bapak mertua H.Daeng Pagunung dan Djinaedah yang juga telah dipanggil Sang pencipta, tak lupa doa yang tulus semoga arwahnya mendapatkan kemuliaan disisi-Nya.Amin!

Kepada Suamiku tercinta. Dr.H.Muhammad Idris,DP,MA, yang dengan setia memberi dukungan dan teman diskusi dalam rangka percepatan

penyelesaian disertasi ini, izinkan saya menyampaikan terima kasih atas dukungan dan kasih sayang yang diberikan. Kepada Muh. Ikram Ulman, Nurul Iska Ulmarika, Muh. Istiyansyah Ulman dan Muh. Irfan Ulman, empat buah hati penulis yang selalu menjadi penyemangat dalam hidup dan dalam aktifitas, tidak henti-hentinya saya menyampaikan terima kasih. Kupersembahkan karya ini untuk dapat menyemangati perjalanan hidup ananda yang insyaallah masih panjang.

Akhirnya hanya Tuhantlah yang memiliki segalanya, hanya zat-Nya yang tidak memiliki kekurangan, dan hanya kepada-Nya penulis memohon pertolongan dan perlindungan kiranya disertasi ini dapat bermanfaat. Semoga Allah Subhanahu Wataala Tuhan Yang Maha Esa yang selalu dapat memberikan kebaikan kepada semua pihak sehingga disertasi ini dapat penulis rampungkan. Amin!

Makassar, Oktober 2012

**Kartini**

## ABSTRAK

**KARTINI.** Dimensi *Internal Control* dan *Internal Auditor* dalam *Accountability* dan *Fraud Prevention*, (dibimbing oleh Basri Hasanuddin sebagai promotor, Gagaring Pagalung dan Darwis Said sebagai ko-promotor)

Penelitian ini bertujuan mengetahui apakah dimensi *internal control* dan *internal auditor* berpengaruh signifikan terhadap *accountability* dan *fraud prevention* pada pemerintah provinsi.

Penelitian ini termasuk penelitian *explanatory research* dengan unit analisis organisasi, yaitu satuan kerja perangkat daerah provinsi Sulawesi selatan. Jumlah sampel sebanyak 13 SKPD yang ditentukan secara *purposive sampling*, masing-masing dinas bina marga, dinas kebudayaan dan pariwisata, dinas kehutanan, dinas kelautan dan perikanan, dinas kesehatan, dinas pendapatan daerah, dinas perhubungan, komunikasi dan informatika, dinas perkebunan, dinas pertanian tanaman pangan dan hortikultura, dinas peternakan dan kesehatan hewan, dinas sosial, dinas pendidikan, serta inspektorat provinsi. Jumlah responden 167 orang. Instrumen penelitian yang digunakan adalah kuesioner dan wawancara. Teknik analisis yang digunakan untuk pengujian hipotesis yakni analisis *structural equation modeling* (SEM).

Hasil penelitian membuktikan bahwa dalam satuan kerja perangkat daerah provinsi Sulawesi Selatan, *internal control* dan *internal auditor* berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas. Hipotesis lain membuktikan bahwa *internal control* dan *internal auditor* tidak berpengaruh signifikan terhadap *fraud prevention*, akan tetapi secara tidak langsung *internal control* dan *internal auditor* berpengaruh signifikan terhadap *fraud prevention* bila melalui akuntabilitas.

Kata kunci: *internal control*, *internal auditor*, *accountability* dan *fraud prevention*



## ABSTRACT

**KARTINI.** *The Dimension of Internal Control and Internal Auditor in Accountability and Fraud Prevention* (supervised by Basri Hasanuddin, Gagaring Pagalung, and Darwis Said)

The aim of the research is to find out whether the dimension of internal control and internal auditor have a significant influence on accountability and fraud prevention in provincial government.

The research was an explanatory research in which analysis unit is organization, i.e. local work unit of South Sulawesi Province. The sample consisted of 13 local work units determined by using purposive sampling method. They were highway construction department, culture and tourism department, forestry department, marine and fishery department, health department, regional revenue department, transportation department, communication and information department, estate department, agriculture and horticulture department, animal husbandry and animal health department, social department, education department, and provincial inspectorate. The respondents consisted of 167 people. The data were obtained through questionnaire and interview. They were analyzed by using structural equation modeling (SEM) analysis.

The results of the research reveal that in one local work unit of South Sulawesi Province, internal control and internal auditor have a significant influence on accountability. The other hypothesis proves that internal control and internal auditor do not have a significant influence on fraud prevention. However, internal control and internal auditor indirectly have a significant influence on fraud prevention through accountability.

Key words : internal control, internal auditor, accountability, fraud prevention



## DAFTAR ISI

	halaman
HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
LEMBAR PERNYATAAN KEASLIAN	iii
PENGANTAR	iv
ABSTRAK	viii
DAFTAR ISI	x
DAFTAR TABEL	xiii
DAFTAR GAMBAR	xv
DAFTAR LAMPIRAN	xvi
<b>BAB I PENDAHULUAN</b>	<b>1</b>
A. Latar Belakang Penelitian	1
B. Rumusan Masalah	16
C. Maksud dan Tujuan Penelitian	17
D. Kegunaan Hasil Penelitian	18
<b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA</b>	<b>20</b>
A. Landasan Teori Penelitian	20
B. <i>Internal Control</i>	39
1. Pengertian <i>Internal Control</i>	39
2. Komponen <i>Internal Control</i>	44
C. <i>Internal Auditor</i>	54
1. Pengertian <i>Internal Auditor</i>	54
2. <i>Internal Auditor</i> Pemerintah Daerah	56
3. Independensi	60
4. Kompetensi	64
	x

D. <i>Accountability</i>	68
1. Konsep Akuntabilitas	68
2. Akuntabilitas Kinerja	71
3. Akuntabilitas Keuangan	74
E. <i>Fraud Prevention</i>	82
1. Pengertian <i>Fraud</i>	82
2. <i>Fraud Prevention</i>	85
F. Studi Empirik Penelitian Terdahulu	87
<b>BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS</b>	93
A. Pengaruh <i>Internal Control</i> terhadap Akuntabilitas	93
B. Pengaruh <i>Internal Auditor</i> terhadap Akuntabilitas	95
C. Pengaruh <i>Internal Control</i> terhadap <i>Fraud Prevention</i>	98
D. Pengaruh <i>Internal Auditor</i> terhadap <i>Fraud Prevention</i>	99
E. Pengaruh Akuntabilitas terhadap <i>Fraud Prevention</i>	100
F. Pengaruh <i>Internal Control</i> terhadap <i>Fraud Prevention</i> melalui Akuntabilitas	103
G. Pengaruh <i>Internal Auditor</i> terhadap <i>Fraud Prevention</i> melalui Akuntabilitas	103
<b>BABA IV METODE PENELITIAN</b>	106
A. Rancangan Penelitian	106
B. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel	107
C. Teknik Pengumpulan Data	108
D. Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen	109
E. Teknik Analisis Data	112
F. Definisi Operasional Variabel	120
<b>BAB V PENGUJIAN HIPOTESIS DAN PEMBAHASAN</b>	126
A. Pengujian Hipotesis	126
1. Analisis Deskriptif tentang Karakteristik	126

Responden	126
2. Analisis Deskriptif tentang Karakteristik Variabel	132
3. Analisis <i>Structural Equation Modeling</i>	144
a. Pengujian model pengukuran	144
1. Pengujian validitas dan reliabilitas konstruk	144
2. Ukuran sampel, Uji Normalitas, Data outlier	155
3. Pengujian <i>goodness of fit</i>	158
b. Pengujian Signifikansi	159
c. Analisis pengaruh langsung dan tak langsung	167
B. Pembahasan	174
1. Pengaruh <i>Internal Control</i> terhadap Akuntabilitas	174
2. Pengaruh <i>Internal Auditor</i> terhadap Akuntabilitas	181
3. Pengaruh <i>Internal Control</i> terhadap <i>Fraud Prevention</i>	185
4. Pengaruh <i>Internal Auditor</i> terhadap <i>Fraud Prevention</i>	191
5. Pengaruh Akuntabilitas terhadap <i>Fraud Prevention</i>	194
6. Pengaruh <i>Internal Control</i> terhadap <i>Fraud Prevention</i> melalui Akuntabilitas	196
7. Pengaruh <i>Internal Auditor</i> terhadap <i>Fraud Prevention</i> melalui Akuntabilitas	200
C. Kontribusi Teoritis dan Kebijakan	205
1. Kontribusi Teoritis	205
2. Kontribusi Kebijakan	206
<b>BAB VI. KESIMPULAN DAN SARAN</b>	208
A. Kesimpulan	208
B. Saran dan Rekomendasi	210
C. Keterbatasan Penelitian	211
<b>DAFTAR PUSTAKA</b>	214
<b>LAMPIRAN</b>	224

## DAFTAR TABEL

	<b>Halaman</b>	
1.1	Beberapa <i>Fraud</i> di Indonesia	9
4.1	Alternatif Jawaban dan Skor masing-masing Alternatif	99
4.2	<i>Syarat Fit Model</i>	104
4.3	Operasionalisasi Variabel	124
5.1	Rincian Penerimaan dan Pengembalian Kuesioner	127
5.2	Rincian Pembagian dan Pengembalian Kuesioner Berdasarkan Jabatan SKPD Provinsi Sul-Sel	128
5.3	Distribusi Frekwensi Responden Berdasarkan Kelompok umur	130
5.4	Distribusi Frekwensi Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan	130
5.5	Distribusi Frekwensi Responden Berdasarkan Jabatan / Fungsional	131
5.6	Distribusi Frekwensi Jawaban Responden terhadap Indikator <i>Internal Control</i>	135
5.7	Distribusi Frekwensi Jawaban Responden terhadap Indikator <i>Internal Auditor</i>	138
5.8	Distribusi Frekwensi Jawaban Responden terhadap Indikator Akuntabilitas	140
5.9	Distribusi Frekwensi Jawaban Responden terhadap Indikator <i>Fraud Prevention</i>	142
5.10	Hasil Uji Validitas Item Pertanyaan Instrumen <i>Internal Control</i>	146
5.11	<i>Confirmatory Factor Analysis Internal Control</i>	147
5.12	Hasil Uji Validitas Item Pertanyaan Instrumen <i>Internal Auditor</i>	149

5.13	<i>Confirmatory Factor Analysis Internal Auditor</i>	150
5.14	Hasil Uji Validitas Item Pertanyaan Instrumen Akuntabilitas	151
5.15	<i>Confirmatory Factor Analysis Akuntabilitas</i>	152
5.16	Hasil Uji Validitas Item Pertanyaan Instrumen <i>Fraud Prevention</i>	153
5.17	<i>Confirmatory Factor Analysis Fraud Prevention</i>	154
5.18	Hasil Uji Normalitas Sebaran Data	157
5.19	<i>Uji Goodness of Fit Model Struktural</i>	158
5.20	Hasil Estimasi Koefisien Pengaruh <i>Internal Control</i> dan <i>Internal Auditor</i> terhadap Akuntabilitas	160
5.21	Hasil Estimasi Koefisien Pengaruh <i>Internal Control</i> , <i>Internal Auditor</i> , dan Akuntabilitas terhadap <i>Fraud Prevention</i>	163

## DAFTAR GAMBAR

	Halaman	
1.1	Bagaimana <i>Fraud</i> Terungkap	8
1.2	Pelaku <i>Fraud</i>	12
2.1	Komponen <i>Internal Control</i>	45
2.2	<i>The Fraud Triangle</i>	83
3.1	Landasan Teori dan Hipotesis	104
3.2	Model Kerangka Konseptual	105
4.1	Model Analisis	118
5.1	Pengaruh <i>Internal Control</i> dan <i>Internal Auditor</i> terhadap Akuntabilitas	160
5.2	Pengaruh <i>Internal Control</i> , <i>Internal Auditor</i> , dan Akuntabilitas terhadap <i>Fraud Prevention</i>	164
5.3	<i>Structural Equation Modelling</i> Pengaruh <i>Internal Control</i> dan <i>Internal Auditor</i> terhadap Akuntabilitas dan <i>Fraud Prevention</i>	168

## DAFTAR LAMPIRAN

		Halaman
1	Matriks Penelitian sebelumnya	224
2	Kuisisioner Penelitian	232
3	Identitas Responden	248
4	Tabulasi Data	255
5	Indikator Variabel	287
6	Uji Validitas dan Uji Reliabilitas Kuisisioner	293
7	Hasil Analisis <i>Structural Equation Modelling</i> (SEM)	321

## BAB I

### PENDAHULUAN

#### A. Latar Belakang Penelitian

Di Indonesia akuntabilitas merupakan semboyan yang paling menonjol dalam pengelolaan administrasi publik saat ini. Tuntutan yang dilakukan oleh masyarakat kepada pemerintah, khususnya kepada pemerintah daerah yaitu keharusan menerapkan akuntabilitas bukan tanpa alasan. Terdapat beberapa alasan pentingnya mewujudkan *akuntabilitas* dalam pemerintahan yakni : *pertama*, Kekakuan Birokrasi. Hasil survey *Political and Economic Risk Consultancy (PERC)* terhadap eksekutif bisnis asing tahun 2010 menunjukkan birokrasi Indonesia memperoleh skor 9,27 (*PERC Annual Report 2010*). Senada dengan survey yang dilakukan PERC, *Transparency International* juga melakukan survey terhadap *Corruption Perception Index (CPI) 2010*. Hasilnya Indonesia menempati urutan paling terakhir dari beberapa Negara anggota ASEAN dengan skor 2,8 jauh dibawah Singapura dengan skor 9,3 Brunei 5,5 dan Malaysia dengan skor 4,4 ([www.transparency.org](http://www.transparency.org)).

*Kedua*, masih tingginya biaya tata kelola pemerintahan di Indonesia yang disebabkan adanya pungutan liar (pungli) yang dilakukan oleh oknum birokrasi pemerintah. Hasil studi dari Pusat Studi Asia Pasifik Universitas Gadjah Mada bekerja sama dengan *United State Agency for International Development (USAID;2004)* untuk sejumlah perusahaan dari Jawa, Sumatra

dan Bali menunjukkan hasil bahwa pungli mencapai 7,5% dari biaya ekspor. Penelitian ini juga menyebutkan pungli paling sering terjadi di jalan yaitu sebesar 48% dan terjadi di pelabuhan 35%. Survei itu juga menemukan bahwa 24% responden menyatakan pungli paling sering dilakukan oleh oknum polisi, 21% dilakukan oleh oknum bea cukai dan sisanya dilakukan oleh aparat oknum pemerintah daerah (PEMDA) yang selama ini disebut-sebut sering mempersulit pengurusan.

*Ketiga*, dampak dari buruknya akuntabilitas akan dirasakan oleh masyarakat. Pelayanan publik yang kurang baik tidak akan memberikan kesejahteraan dan tidak akan membawa keadilan dalam kehidupan masyarakat Indonesia. Penelitian yang dilakukan oleh Lembaga Penyelidikan Ekonomi dan Masyarakat Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia (LPEM-FEUI) dalam Falaakh (2003) menunjukkan bahwa keluarga miskin yang tidak memiliki akses terhadap listrik harus membayar enam kali lebih tinggi untuk pengeluaran energinya daripada mereka yang memiliki akses terhadap listrik. Penelitian ini mengungkap bahwa dengan pasokan listrik yang baik akan membantu menurunkan biaya hidup masyarakat yang pada gilirannya dapat menurunkan tingkat kemiskinan.

Pola-pola lama penyelenggaraan pemerintah yang selama ini diterapkan tidak sesuai lagi dengan tatanan masyarakat yang telah berubah. Karena itu, tuntutan masyarakat untuk menerapkan akuntabilitas merupakan hal yang wajar dan seharusnya dapat direspon oleh pemerintah dengan melakukan perubahan-perubahan yang terarah dan berkesinambungan.

Untuk mewujudkan akuntabilitas, dibutuhkan kesepakatan dari semua pihak, pemerintah dan masyarakat. Akuntabilitas yang efektif menuntut adanya *alignment* (keseimbangan) yang baik dan interpretasi serta etos kerja dan moral yang tinggi (BPKP, 2000). Dengan demikian penerapan akuntabilitas sebagai praktek yang baik dalam penyelenggaraan kekuasaan pemerintah negara merupakan tanggungjawab para penyelenggara negara untuk segera diwujudkan.

Terselenggaranya akuntabilitas merupakan prasyarat utama untuk mewujudkan aspirasi masyarakat dalam mencapai tujuan dan cita-cita bangsa dan negara. Dalam rangka itu, dipadukan pengembangan dan penerapan sistem pertanggung jawaban yang tepat, jelas dan nyata sehingga penyelenggaraan pemerintah dan pembangunan dapat berlangsung secara berdaya guna, berhasil guna, bersih dan bertanggung jawab serta bebas dari korupsi, kolusi dan nepotisme.

Dalam rangka itu, perlu diperhatikan adanya mekanisme akuntabilitas pada setiap instansi pemerintah dan memperkuat peran dan kapasitas instansi parlemen, serta tersedianya akses yang sama pada informasi bagi masyarakat luas. Sistem akuntabilitas instansi pemerintah merupakan suatu sistem yang masih sangat baru dalam penerapannya. Sistem ini merupakan sesuatu yang sangat penting dan mendasar karena akan mengubah pola pikir, sikap, dan pola tindak terhadap pertanggung jawaban bukan hanya atas tugas, fungsi, wewenang dan tanggung jawab yang diemban suatu instansi, tetapi juga

pertanggung jawaban atas hasil apa yang telah diberikan organisasi kepada masyarakat.

Para ahli maupun politisi selalu mendengungkan "demi kebaikan dan kesejahteraan masyarakat, kita harus dan selalu mempertanggung jawabkan setiap amanah yang kita terima". Pada dasarnya obyek dari sistem akuntabilitas adalah hubungan dari pemberi amanah dengan penerima amanah, dan akuntabilitas tersebut bermanfaat bagi kehidupan bernegara dan berbangsa. Hal inilah yang mengharuskan penerima amanah bertanggung jawab pada pihak yang berkepentingan (*stakeholder*). Dengan demikian para pemegang kekuasaan dituntut untuk melaksanakan tanggung jawabnya, serta memberi laporan atas pelaksanaan tanggung jawab tersebut.

Untuk menilai keberhasilan kinerja pemerintah, pada tanggal 13 Juni 2005 pemerintah telah mengeluarkan peraturan pemerintah Nomor 24 tahun 2005 mengenai Standar Akuntabilitas Pemerintah (SAP). Dengan landasan ini baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah sudah mempunyai acuan di dalam penyusunan laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Keberhasilan penerapan akuntabilitas tentunya tidak terlepas dari dukungan pengendalian intern, disamping itu juga diperlukan pengawasan dari aparat institusi pemerintah.

Fenomena masih lemahnya pengendalian yang merupakan salah satu elemen pokok dari fungsi manajemen yang selama ini dinilai lemah dan banyak dikeluhkan (Falaakh, 2003). Pengendalian tidak lagi dapat dilaksanakan secara efektif hanya dengan mempertahankan cara lama dengan

tumpuan secara langsung hanya pada pimpinan saja. Harusnya dipahami bahwa pengendalian sebagai bagian dari aktivitas organisasi yang berada pada semua bagian dalam tingkatan organisasi dan berkenaan dengan individu-individu yang beragam wewenang dan tanggungjawabnya. Pengetahuan dan kemampuan yang dimilikipun cenderung terbatas dan belum ada jaminan bahwa mereka tidak melakukan kesalahan atau penyimpangan.

Hasil survei yang dilakukan oleh KPMG dalam "*KPMG 1998 Fraud Survey*" (New York:KPMG 1998, sebagaimana dikutip Tunggal, 2000:103) menunjukkan, bahwa lemahnya pengendalian intern merupakan penyebab tertinggi (48%) terjadinya kecurangan (*fraud*), disusul oleh manajemen yang mengabaikan pengendalian intern (26%) dan kolusi di antara para pegawai (21%) dan sisanya pihak ketiga.

Pengendalian intern (*internal control*) yang dijalankan khususnya oleh pimpinan pemerintah daerah, didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga dimensi tujuan yaitu : (a). keandalan pelaporan keuangan, (b) efektivitas dan efisiensi operasi, dan (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku (IAI, 2001:319.2). Dengan melihat pentingnya peran internal control tersebut, membuat peneliti merasa terpanggil untuk melakukan kajian khususnya untuk melihat pengaruh keberadaan *internal control* terhadap pencegahan kecurangan di instansi pemerintah daerah.

Pemerintah RI melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 59/PMK.06/2005 tertanggal 20 Juli 2005 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat, dengan sedikit penyesuaian dalam susunan tujuannya, mengadopsi konsep pengendalian intern dari *the Committee of Sponsoring Organization (COSO)*. Dalam Peraturan Menteri Keuangan tersebut, pengendalian intern didefinisikan sebagai "suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

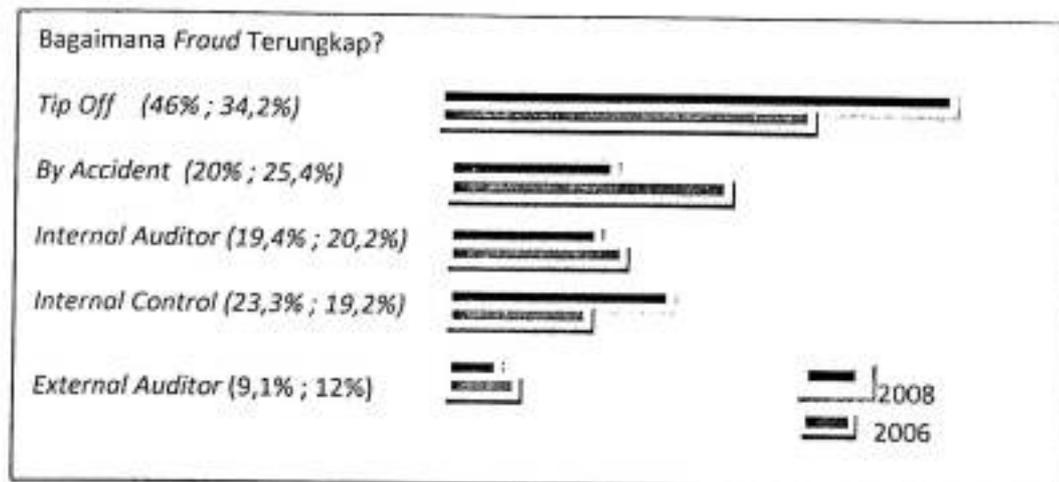
Untuk memperoleh keyakinan memadai mengenai pencapaian ketiga dimensi tujuan pengendalian intern yang telah disebutkan, pimpinan pemerintah daerah memerlukan jasa auditor intern (*internal auditor*) dalam satu wadah organisasi bernama inspektorat yang bertanggungjawab langsung kepada pimpinan pemerintah daerah.

Keberadaan inspektorat pada pemerintah daerah (provinsi, kabupaten dan kota) sebagai *auditor intern* yang memiliki kompetensi, independensi dan obyektifitas, dapat memberikan jasa keyakinan (*assurance*) dan konsultasi (*consulting*) kepada pimpinan pemerintah daerah. Keberadaannya diharapkan memberikan nilai tambah (*value added*) dan dapat memperbaiki serta meningkatkan operasional pemerintah daerah yang baik. Hal tersebut sejalan pula dengan Sawyer (2003:7) *auditor intern*, membantu organisasi dalam pencapaian tujuannya dengan pendekatan yang sistematis dan interdisiplin untuk mengevaluasi dan memperbaiki keefektifan

manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola (*governance*) organisasi yang baik.

Keberadaan inspektorat pada pemerintah daerah diatur berdasarkan peraturan daerah (Perda) masing-masing pemerintah provinsi dan kabupaten/kota yang bersangkutan. Dalam otonomi daerah, pemerintah daerah bersama-sama Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) berhak menentukan struktur organisasi dan tata kerja (SOTK) Badan/Dinas di lingkungannya masing-masing. Hal ini memungkinkan organisasi inspektorat masing-masing pemerintah daerah tidak sama.

Sebagaimana yang telah diuraikan sebelumnya bahwa peran aparat pemerintah dalam pelaksanaan pengendalian intern dan aparat pengawas internal pemerintah yang bekerja secara profesional dengan kompetensi dan independensinya dapat mencegah terjadinya berbagai macam kecurangan yang selama ini tumbuh subur dilingkungan pemerintah daerah. Laporan *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) dalam 2008 Report to the Nation*, menunjukkan bahwa 23,3% *fraud* terungkap karena adanya petunjuk dari *internal control* dan 19,4% dari adanya petunjuk *internal auditor*. Walaupun hasil kajian tersebut menemukan bahwa paling sering (46%) *fraud* terungkap karena ada petunjuk yang dilaporkan secara informal (*tip off*) dan berikutnya (20%) *fraud* terungkap secara kebetulan (*by accident*), namun peran *internal control* dan *internal auditor* tentu tidak boleh dikesampingkan. hasil kajian secara lengkap dapat dilihat pada gambar berikut (Tuanakotta,2010;215)



Sumber : *Report to the Nation 2008, ACFE* (Tuanakotta,2010)

Gambar 1.1 Bagaimana *Fraud* Terungkap

Masyarakat menyaksikan secara gamblang berbagai tindak kecurangan yang terjadi di Indonesia baik di pusat maupun di daerah (tabel 1 halaman 9) seperti korupsi, kolusi, dan nepotisme. Proyek pengadaan barang dan jasa pemerintah dijadikan ladang korupsi. Data kasus korupsi yang ditangani Komisi Pemberantasan Korupsi sepanjang tahun 2004 – 2010 menunjukkan bahwa, dari 196 kasus korupsi yang ditangani, kasus korupsi dalam pengadaan barang dan jasa merupakan yang terbesar yaitu 86 kasus (43%). Kasus terbesar kedua adalah penyusupan 57 kasus (29%) dan disusul penyalahgunaan dana APBN/APBD 31 kasus (15%), sisanya adalah kasus perizinan dan pungutan liar. Kecurangan (*fraud*) tersebut terjadi pada hampir semua instansi, mulai dari DPR, pemerintah provinsi, Kementerian/Lembaga, Badan Usaha Milik Negara/Daerah hingga pemerintah kabupaten / kota.

Pelaku-pelaku *fraud* yang tersebar di berbagai instansi mencari berbagai alasan bahwa tindakan yang dilakukannya bukan merupakan *fraud*, karena pelaku merasa bahwa *fraud* yang dilakukannya juga dilakukan oleh sebahagian masyarakat lainnya yang punya kesempatan, sehingga inilah salah satu penyebab Indonesia termasuk kelompok negara-negara yang dipersepsikan terkorup (TI, 2010).

**Tabel 1. Beberapa *Fraud* di Indonesia**

<b>Instansi/Perusahaan</b>	<b>Kasus</b>	<b>Tahun</b>
Dep.Perhubungan	Proyek pengadaan kapal patroli	2008
Bupati Supiori	Penyalahgunaan Dana APBD	2006-2008
Bank Mandiri Tbk	Kredit Macet Rp. 25.2 triliun	2005
Departemen Agama	Penyelenggaraan Ibadah Haji	2005
Bank BNI Tbk	Kasus L/C Fiktif & Pembobolan di beberapa Cabang BNI	2004
Dept.Hukum & HAM	Pengadaan alat automatic fingerprint indentification system	2004
Pertamina	<i>Kicback Commission</i>	2004
KPU	Pengadaan Kotak Suara	2004
Gubernur Kal-Sel	Penyalahgunaan Dana APBD	2002-2003
Kimia Farma Tbk	Penggelembungan laba perusahaan	2002
PT.Telkom Tbk	<i>Voice over Internet Protocol (VoIP)</i>	2002
Indofarma Tbk	<i>Fradulent Financial Statement</i>	2002
Bulog	Penyelewengan Dana untuk Membantu Rakyat Miskin	2000

Sumber : Data diolah

*Fraud* yang terjadi di pemerintah provinsi dan di beberapa kota kabupaten di Sulawesi Selatan menunjukkan berbagai macam pola dan bentuknya, beberapa bentuk kasus *fraud* seperti penyalahgunaan wewenang yang pada akhirnya dapat merugikan keuangan daerah kerap kali dilakukan oleh pejabat kabupaten/kota. Di Kabupaten Jeneponto terkait dugaan penyalahgunaan dana Badan Amal Zakat (BAZ) yang berlangsung sejak tahun 2001 sampai 2010 dan pengadaan laboratorium komputer. Di Kabupaten Bulukumba ada kasus dugaan penyimpangan dalam proses tender pengadaan buku melalui Dana Alokasi Khusus (DAK) tahun 2010 dan kasus dugaan pengurangan bobot pin legislator DPRD. Kasus penggelembungan biaya pengadaan alat elektronik atau ICT pada tahun 2009 di tubuh Lembaga Penjaminan Mutu Pendidikan Sulsel, kasus korupsi dana APBD Tana Toraja tahun 2002 - 2003 oleh sejumlah anggota DPRD. Di kabupaten Pangkep ada kasus dugaan penyelewengan anggaran beberapa proyek DPRD. Di Kabupaten Pinrang yang menarik adalah kasus dugaan penyelewengan dana *workshop* Badan Pembinaan Masyarakat dan Pemerintahan Desa (BPM-PD) untuk tahun anggaran 2010 yang dilakukan atas kerjasama dengan salah satu Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM).

Diperkirakan masih banyak *fraud* dengan berbagai macam modus operandinya. Dengan melihat data yang dikeluarkan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) dugaan kecurangan (*fraud*) oleh para pejabat di Sulawesi Selatan selama tujuh tahun terakhir, sejak tahun 2004 hingga maret 2011, tercatat 1.416 laporan. Meskipun laporan tersebut masih

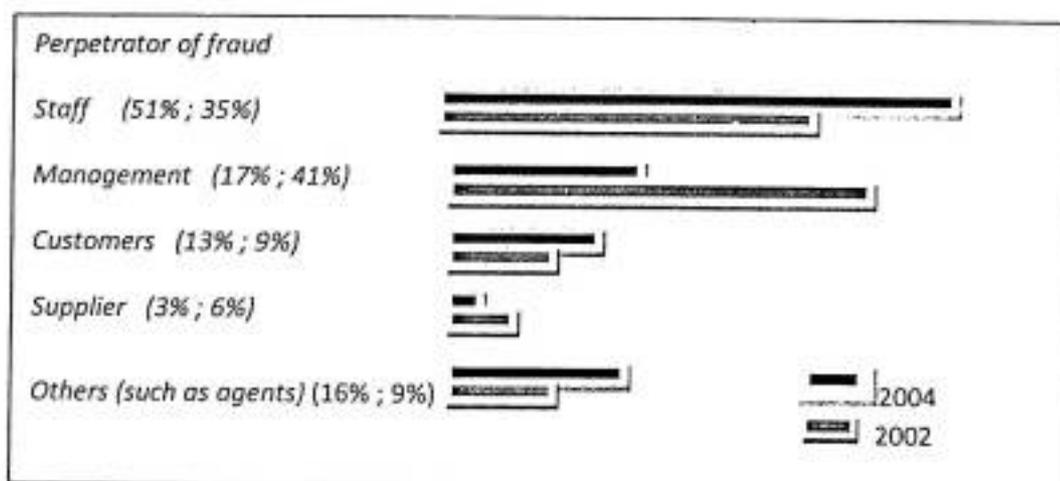
membutuhkan penelaahan dan proses pembuktian dari kebenaran *fraud* yang dilakukan oleh pejabat di instansi pemerintah khususnya di Sulawesi Selatan, namun fenomena ini selayaknya mendapat perhatian serius dari seluruh kalangan masyarakat, termasuk kalangan akademisi.

Dari beberapa laporan *fraud* dengan modus operandi di atas dan berdasarkan pengamatan peneliti atas fenomena yang terjadi, berikut beberapa modus operandi *fraud* di pemerintah daerah di Indonesia :

- Panitia pengadaan barang dan jasa membuat spesifikasi yang mengarah ke merek atau produk tertentu dalam rangka memenangkan rekanan tertentu dan melakukan *mark-up* nilai kontrak.
- Pimpinan/pejabat daerah memerintahkan bawahannya untuk mencairkan dan menggunakan dana/anggaran yang tidak sesuai dengan peruntukannya, kemudian mempertanggungjawabkan pengeluaran tersebut dengan menggunakan bukti-bukti yang tidak benar atau fiktif.
- Kepala daerah memberikan dana kepada DPRD dalam proses penyusunan APBD.
- Pengusaha mempengaruhi pimpinan/pejabat untuk mengintervensi proses pengadaan barang dan jasa agar rekanan tertentu memenangkan tender atau ditunjuk langsung.

*Fraud* yang terjadi di instansi pemerintah atau didalam organisasi *privat* sering kali dilakukan untuk kepentingan instansi atau organisasi tersebut, yang tentunya dapat memberikan keuntungan bagi instansi atau organisasi, namun tidak sedikit justru merugikan instansi atau organisasi

tersebut. Pelakunya bisa dilakukan oleh orang dalam seperti pimpinan atau staf atau juga oleh orang luar instansi atau organisasi, misalnya supplier. Hasil survei yang dilakukan oleh KPMG (2004) tentang pelaku *fraud* pada sektor *privat*, menunjukkan 51% *fraud* dilakukan oleh orang dari dalam organisasi perusahaan itu sendiri yaitu staf, kemudian disusul oleh manajemen yaitu sebesar 17%, hasil dari survei KPMG seperti nampak dalam gambar berikut:



Sumber : *Fraud Survey 2004, KPMG Forensic, www.kpmg.com*

**Gambar 1.2 Pelaku Fraud**

Terkait dengan kecurangan tersebut pemerintah Indonesia dan komisi pemberantasan korupsi dewasa ini sedang giat-giatnya melakukan berbagai upaya dalam rangka memberantas korupsi, kolusi dan nepotisme. Pada era keterbukaan saat ini, *stakeholders* yang semakin kritis juga menuntut pemerintah mampu mengungkap berbagai kecurangan (*fraud*) yang merebak di berbagai institusi di Indonesia. Untuk mencegah terjadinya *fraud* yang

jelas-jelas merugikan banyak pihak, penegakan akuntabilitas pemerintah, pengawasan oleh pimpinan, dan fungsi internal auditor di berbagai institusi pemerintah merupakan hal yang sangat penting dan menjadi suatu kebutuhan mendesak untuk ditangani.

Arens (2008) menjelaskan bahwa *fraud* timbul ketika seseorang mendapatkan tekanan untuk melakukan *fraud (pressure)*, rasionalisasi untuk membenarkan perilaku *fraudulent (rationalization)*, dan peluang untuk melakukan *fraud (opportunity)*. Ketiga faktor situasional ini secara bersama dikenal sebagai "*fraud triangle*". Terdapat bukti empiris yang menghubungkan masing-masing dari ketiga faktor dengan timbulnya *fraud*, akan tetapi secara luas masih bersifat anekdot dan seringkali berdasarkan pada pengamatan studi kasus, yang pada akhirnya akan membatasi generalisasi dari penemuan terdahulu. (KPMG Forensic, 2004).

*Fraud triangle* juga menyatakan bahwa *fraud* dapat berkembang semakin kompleks dan merupakan fungsi dari kombinasi faktor-faktor situasional. Baker (1990) berpendapat bahwa dalam beberapa kasus, walaupun pengendalian internal lemah, tidak ada kemungkinan *fraud*, sementara dalam beberapa kasus lainnya, bahkan ketika pengendalian internal yang baik telah berlangsung, pegawai dapat mengatur untuk mematahkan pengendalian internal dan melakukan *fraud*. Baker juga berpendapat, bahwa kesempatan dan motivasi untuk melakukan *fraud* adalah faktor-faktor utama yang mempengaruhi timbulnya *fraud*, sehingga

sebuah organisasi akan lebih mudah terkena *fraud*, ketika kesempatan dan motivasi tersebut berlangsung secara bersamaan.

Keutamaan pengendalian internal, umumnya dianggap sebagai kunci pencegahan *fraud*. Menurut *Committee of Sponsoring Organization (COSO, 2004)* pengendalian internal merupakan suatu proses yang dilakukan oleh pimpinan dan personil lainnya dalam suatu organisasi berpotensi mencegah *fraud* melalui pengawasan dan peningkatan organisasi dan proses pelaporan keuangan, dengan menjamin kepatuhan yang berhubungan dengan hukum dan peraturan.

Fungsi internal auditor memainkan peranan penting dalam mencegah dan mendeteksi *fraud* dalam organisasi dengan menjamin audit terencana dan kompetensi yang dimiliki (Perry dan Bryan, 1997). Peningkatan kompetensi dapat membantu mengenali pengendalian intern yang lemah, mengendalikan, kemudian meminimalkan *fraud*, pegawai yang secara continue dilatih, menjadi lebih akurat dalam mengenali ancaman terhadap organisasi yang memiliki pengendalian internal lemah (Baker, 1995).

Penelitian terdahulu atas pengendalian intern telah berkembang secara meluas (Meiners, 2005) terutama untuk organisasi yang tujuan pendiriannya mencari keuntungan, dengan memperhatikan aspek / komponen dari pengendalian internal, namun masih sangat terbatas untuk organisasi sektor publik / pemerintah, khususnya penelitian yang memperhatikan aspek / komponen pengendalian intern bila dikaitkan dengan perilaku *fraud*. Peneliti merasa bahwa hal tersebut sangat penting mengingat

*fraud* yang terjadi pada instansi pemerintah perkembangannya semakin meningkat sesuai dengan peneliti uraikan sebelumnya. Pemilihan komponen pengendalian intern dari COSO, dipandang sebagai elemen yang dapat mengungkap perilaku *fraud* yang terjadi pada organisasi. COSO menawarkan solusi untuk mencegah terjadinya *fraud* pada organisasi, demikian pula sistem pengendalian internal pemerintah (SPIP) yang mengadopsi komponen COSO, yang dikeluarkan melalui PP.No 60 tahun 2008, diharapkan dapat meminimalisasi *fraud* yang terjadi pada institusi pemerintah, namun kenyataannya *fraud* semakin berkembang bahkan 35-45% APBN di korupsi melalui kegiatan pengadaan barang dan jasa (KPMG, 2005).

Dari uraian-uraian tersebut peneliti memiliki keingintahuan dan merasa terpanggil untuk melakukan penelitian secara langsung apa dan bagaimana sebenarnya institusi pemerintah khususnya pimpinan selaku *stewards* menjalankan amanah dari *principal*. Rasa penasaran peneliti semakin tidak terbendung manakala hasil-hasil riset (Togiman:2000), (Lawrence:2000) dan (Cattrysse: 2002) mendukung teori dan konsep pencegahan *fraud* sementara fakta dilapangan *fraud* terjadi pada hampir disetiap level dalam organisasi / satuan kerja perangkat daerah (BPKP, 2008)

Karena itulah penelitian ini akan mencoba untuk mengungkap keberadaan sistem pengendalian intern pemerintah, inspektorat sebagai *internal auditor*, dan akuntabilitas instansi pemerintah pengaruhnya terhadap pencegahan *fraud*. Adapun yang menjadi *grand theory* dalam penelitian ini

adalah *stewardship theory* mengingat institusi pemerintah merupakan institusi yang melakukan pelayanan (*steward*) yang lebih mementingkan kepentingan *principal* (Donaldson and Davids, 1991). Hal ini dapat dianalogikan antara pemda dengan rakyat atau juga antara pegawai/pejabat pemda dengan kepala daerah. Perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasinya sebab *steward* berusaha mencapai sasaran organisasinya dan tetap akan menjunjung tinggi nilai kebersamaan walaupun dengan penghargaan yang tidak nyata.

## B. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan, maka dapat dirumuskan secara spesifik dan lebih rinci masalah-masalah penelitian sebagai berikut :

1. Apakah *internal control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *accountability* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.
2. Apakah *internal auditor* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *accountability* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.
3. Apakah *internal control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.
4. Apakah *internal auditor* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.
5. Apakah *accountability* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.

6. Apakah *internal control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention* melalui *accountability* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.
7. Apakah *internal auditor* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention* melalui *accountability* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.

### C. Maksud dan Tujuan Penelitian

#### 1. Maksud Penelitian

Sesuai dengan perumusan masalah yang telah dikemukakan, maka maksud dari penelitian ini adalah untuk mengungkap fakta secara empiris yang dapat dijadikan sebagai indikator mengenai pengaruh dimensi *internal control* dan *internal auditor* terhadap *accountability* dan pencegahan *fraud* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.

#### 2. Tujuan Penelitian

Berdasarkan maksud penelitian di atas, maka tujuan penelitian ini adalah untuk menguji dan menganalisis pengaruh :

1. *Internal control* terhadap *accountability* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.
2. *Internal auditor* terhadap *accountability* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.

3. *Internal control* terhadap *fraud prevention* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.
4. *Internal auditor* terhadap *fraud prevention* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.
5. *Accountability* terhadap *fraud prevention* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan
6. *Internal control* terhadap *fraud prevention* melalui *accountability* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.
7. *Internal auditor* terhadap *fraud prevention* melalui *accountability* pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.

#### D. Kegunaan Hasil Penelitian

Dengan tercapainya tujuan penelitian, maka hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kegunaan baik bagi pengembangan ilmu (teoritik) maupun bagi operasional (praktis) sebagai berikut :

##### 1. Kegunaan Pengembangan Ilmu

- a. Penelitian ini dapat memberikan sumbangan pemikiran untuk pengembangan ilmu (teoritis), terutama yang berkaitan dengan *stewardship theory*, *internal control*, *internal auditor*, *accountability* serta *fraud prevention*.
- b. Penelitian ini juga diharapkan dapat menemukan kerangka teoritik tentang konsep model *fraud prevention* pada pemerintah daerah.

- c. Dapat digunakan sebagai salah satu bahan masukan atau referensi bagi peneliti lain yang akan melakukan penelitian lebih lanjut terutama mengenai masalah *internal control*, *internal auditor* dalam *accountability* serta pengaruhnya terhadap *fraud prevention* dengan menambahkan variable-variabel lain yang dalam penelitian ini tidak dilakukan.

## 2. Kegunaan Operasional

- a. Dapat dijadikan sumbangan pemikiran dan acuan bagi praktisi di bidang akuntansi sektor publik dalam pemecahan masalah khusus yang berhubungan dengan *internal control*, *internal auditor*, *accountability* serta *fraud prevention* pada pemerintah provinsi sulawesi selatan.
- b. Bagi para Pimpinan Pemda untuk menetapkan kebijakan pelaksanaan *internal control*, *internal auditor*, *accountability* serta *fraud prevention*.
- c. Dapat dijadikan sumbangan pemikiran dan masukan bagi organisasi fungsional pemeriksa pemda khususnya forum bersama Aparat Pemeriksa Internal Pemerintah (APIP) dan organisasi pengawasan lainnya baik pada instansi pemerintah maupun instansi lainnya terhadap pelaksanaan *internal control*, *internal auditor*, *accountability* serta *fraud prevention*.

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. Landasan Teori Penelitian

##### 1. *Stewardship Theory*

*Stewardship Theory* diperkenalkan sebagai teori yang berdasarkan tingkah laku, perilaku manusia (*behavior*), pola manusia (*model of a man*), mekanisme psikologis (motivasi, identifikasi dan kekuasaan) dalam sebuah organisasi yang mempraktikkan kepemimpinan sebagai aspek yang memainkan peranan penting bagi sebuah pencapaian tujuan. Teori ini berakar dari ilmu psikologi dan sosiologi yang mengarah pada sikap melayani (*steward*) Donaldson and Davids (1989-1991)

Lebih jauh Donaldson and Davids menggambarkan bahwa *stewardship theory* didefinisikan sebagai situasi dimana para *steward* tidak mempunyai kepentingan pribadi tetapi lebih mementingkan kepentingan *principal*. Kondisi ini didasari sikap melayani yang demikian besar dibangun oleh *steward*. Sikap melayani sebagai suatu sikap yang menggantikan kepentingan pribadi dengan pelayanan sebagai landasan bagi pemilikan dan penggunaan kekuasaan (*power*). Dengan mengintegrasikan kembali pengurusan pekerjaan, pemberdayaan, kemitraan dan penggunaan kekuasaan dengan benar, maka tujuan individu secara otomatis terpenuhi dengan sendirinya. *Steward* percaya bahwa kepentingan mereka akan disejajarkan dengan kepentingan *principal*.

Donaldson and Davids (1991) mengemukakan inti *stewardship theory* bahwa manajemen (*agent*) sebagai *steward* akan bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*, dalam hal ini dapat dianalogikan antara pemda dengan rakyat, atau juga antara pegawai/pejabat pemda dengan kepala daerah. *Stewardship theory* menggambarkan situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran utama mereka untuk kepentingan organisasi, teori ini mempunyai dasar psikologi dan sosiologi dimana para eksekutif sebagai *steward* termotivasi untuk bertindak sesuai keinginan *principal*, selain itu perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasinya sebab *steward* berusaha mencapai sasaran organisasinya.

*Stewardship theory* berdasar pada pelayan yang memiliki perilaku dimana dia dapat dibentuk agar selalu dapat diajak bekerjasama dengan organisasi, memiliki perilaku kolektif atau berkelompok dengan utilitas tinggi daripada individunya dan selalu bersedia untuk melayani. Pada *stewardship theory* terdapat suatu pilihan antara *self serving* dan pro-organisasi, perilaku pelayan tidak akan dipisahkan dari kepentingan organisasi adalah bahwa perilaku eksekutif disejajarkan dengan kepentingan *principal* dimana para *steward* berada. *Steward* akan menggantikan atau mengalihkan *self serving* untuk berperilaku kooperatif, sehingga meskipun kepentingan antara *steward* dan *principal* tidak sama, *steward* tetap akan menjunjung tinggi nilai kebersamaan. Sebab *steward* berpedoman bahwa terdapat utilitas yang lebih

besar pada perilaku kooperatif dan perilaku tersebut dianggap perilaku rasional yang dapat diterima.

Mengacu pada *stewardship theory*, perilaku *steward* adalah kolektif, sebab *steward* berpedoman dengan perilaku tersebut tujuan organisasi dapat dicapai, *stewardship theory* mengasumsikan bahwa ada hubungan yang sangat kuat antara kesuksesan organisasi dengan kepuasan *principal*. *Steward* melindungi dan memaksimalkan *shareholder* melalui kinerja organisasi, oleh karena itu fungsi utilitas *steward* dimaksimalkan.

Beberapa hal yang relevan dari *Stewardship Theory* diantaranya motivasi, identifikasi dan penggunaan power dalam konteks hubungan hirarki.

Motivasi, *Stewardship Theory* difokuskan pada *intrinsic reward* (penghargaan yang hakiki) yang tidak dapat diubah dengan mudah. Penghargaan ini merupakan kesempatan untuk meningkatkan pertumbuhan, prestasi, asosiasi, dan aktualisasi diri. Pada titik terendah dalam hubungan *stewardship* pada hakikatnya memotivasi untuk bekerja keras untuk kepentingan organisasi dengan penghargaan yang tidak nyata. *Stewardship* lebih difokuskan pada tingginya kebutuhan pada hierarki Maslow (1970), kebutuhan untuk berkembang (Alderfer, 1972) atas prestasi dan kebutuhan untuk berkumpul oleh Mc Clelland (1975) dan Mc Gregor (1906). Dalam hubungannya dengan motivasi kerja, model karakteristik jabatan Hockman dan Oldhan (1976, 1980) mengemukakan bahwa ada tiga keadaan yang bersifat psikologi yaitu pengalaman memahami pekerjaan, pengalaman bertanggung jawab atas hasil, dan pemahaman atas hubungan yang nyata.

Sebagai penengah hubungan antara karakteristik tugas dan motivasi kerja internal. Untuk mencapai fasilitas yang layak maka *job* perlu didesain kembali untuk menambah keanekaragaman, keahlian, identifikasi tugas yang sesuai, kemandirian dan *feedback*.

Identifikasi, dalam *Stewardship Theory* identifikasi terjadi dimana manajer menetapkan sendiri dirinya sebagai anggota dalam organisasi khusus sesuai dengan visi, misi dan tujuan organisasi. Melalui identifikasi suatu organisasi menjadi eksistensi dari struktur psikologi *steward* (Borwn, 1969;183). Identifikasi memungkinkan manajer seolah-oleh memperoleh penghargaan untuk kesuksesan organisasi dan pengalaman frustrasi akan kegagalan organisasi, hal ini dapat menambah hubungan kerja.

Penggunaan *Power*, Kekuasaan aspek penting yang menghubungkan antara *principal* dan manajer. Manajer menerima kepuasan dari dan oleh motivasi dengan menggunakan kekuasaan (Mc Clelland, 1970). Menurut Mc Clelland dan Burhanm (1976), motif kekuasaan adalah daya gerak psikologi yang diperlukan untuk prestasi dan dapat mendukung tujuan organisasi. Sistem pemberian insentif dan pengakuan atas wewenang yang diberikan merupakan gabungan prinsip yang diperlukan dalam pengawasan. Kekuatan personal melekat pada individu dalam konteks hubungan antara individu, yang tidak dipengaruhi oleh posisinya. Keahlian dan kelebihan kekuasaan merupakan karakteristik personal *power*, dimana kelebihan suatu dalam bekerja dibandingkan dengan individu lainnya. Kekuatan personal merupakan

dasar yang mempengaruhi dasar pertanggung jawaban hubungan dengan *principal*.

Uraian tersebut di atas menunjukkan bahwa tindakan *steward* tersebut didasarkan pertimbangan rasional, yang lebih memperhatikan pada upaya pencapaian tujuan organisasi, karena dengan pencapaian tujuan organisasi dapat meningkatkan kemakmuran *principal* dan *agent*. *Stewardship Theory* beranggapan bahwa kepentingan rakyat dapat dimaksimalkan dengan membagi (*shared*) wewenang, hak dan kewajiban diantara peranan pemeriksa intern dan manajemen, *Stewardship Theory* menyatakan bahwa para eksekutif cenderung akan semakin termotivasi untuk bertindak dalam kepentingan korporasi dibandingkan dengan kepentingan mereka sendiri (Hunger and Wheelen, 2004:83).

Dengan demikian jika pihak *principal* dan *agent* memilih hubungan kepengurusan (*stewardship*), hasilnya adalah hubungan yang benar-benar penting yang dirancang untuk memaksimalkan potensi kerja kelompok, demikian pula halnya pihak *principal* memilih untuk menciptakan suatu situasi kepengurusan yang berorientasi pada pemberdayaan dan pelimpahan wewenang yang cenderung menghasilkan kinerja yang lebih baik (Donaldson, and Davis: 1991). Selanjutnya *Stewardship Theory*, auditor operasional adalah merupakan upaya manajemen (*agent*) dalam mengemban amanah dari *principal* untuk menciptakan aktivitas organisasi yang hemat, efisien dan efektif sehingga akan memberikan dampak terhadap efektifitas implementasi strategi dalam pencapaian kinerja yang telah ditetapkan organisasi.

*Stewardship Theory* bila dikaitkan dengan penerapan akuntansi pertanggungjawaban merupakan upaya manajemen puncak untuk mendukung efektifitas implementasi strategi melalui pendelegasian wewenang yang memadai kepada manajemen yang lebih rendah yang memungkinkan mereka memiliki wewenang yang cukup dalam pengambilan keputusan-keputusan kunci berkaitan dengan pusat pertanggungjawaban, disamping dilakukannya pelaporan kinerja yang merupakan bentuk akuntabilitas manajer pusat pertanggungjawaban. Hal ini sejalan dengan pihak *principal* yang berorientasi pada pemberdayaan dan pelimpahan wewenang dalam mencapai tujuan organisasi.

*Agency Theory*, menguraikan hubungan antara pihak *principal* dan agen, dimana *principal* merupakan pihak yang memberikan mandat kepada agen. *Principal* mendelegasikan tanggung jawab pengambilan keputusan kepada agen dimana hak dan kewajiban kedua belah pihak diuraikan dalam suatu perjanjian kerja yang saling menguntungkan. Perusahaan modern menciptakan pemisahan antara kepemilikan dan pengawasan kekayaan (Berlee & Means;1932 dalam James; 1997). *Principal* menginvestasikan kekayaan di perusahaan dan mendesain sistem yang kuat sebagai cara memaksimalkan utilitasnya, sementara agen menerima tanggung jawab memenej investasi *principal*.

Jika fungsi utilitas agen dan *principal* berkesuaian, tentu tidak menimbulkan masalah, akan tetapi ketika kepentingan *principal* dan agen berbeda, peluang yang ada memungkinkan agen akan secara rasional



memaksimalkan utilitas yang dimilikinya. Walsh & Seward (1990:44). *Stewardship theory* focus pada kemungkinan struktur pada pimpinan/manajer lebih tinggi (Donalson and Davis 1994), Davis berargumen bahwa CEO yang seorang *stewerds*, tindakan mendukung organisasi adalah fasilitas terbaik ketika sruktur perusahaan kuat memberikan mereka otoritas yang tinggi dan keleluasaan. Struktur ini akan dipandang sebagai disfungsi pada teori agency, demikian *stewardship theory* terfokus pada struktur yang memfasilitasi dan memberdayakan daripada memonitor dan mengontrol.

Beberapa penelitian empiris berusaha untuk memvalidasi apakah *agency theory* atau *stewardship theory* sebagai suatu cara terbaik untuk organisasi yang kuat, berasumsi bahwa semua manajer/mimpinan adalah agen atau *stewards*. Hasil studi menghasilkan penemuan yang tidak jelas antara keduanya *agency* atau *stewardship theory* dalam menjelaskan manajemen (Donalson and Davis 1994), Beberapa hal yang dapat memberikan perbandingan antara *agency* dan *stewardship theory* diantaranya untuk *agency theory* dilihat dari segi perilaku lebih kepada melayani diri sendiri, model manusianya berorientasi pada ekonomi, motivanya lebih kepada keamanan, dan tujuannya individualistik; sedang untuk *stewardship theory* dari segi perilaku lebih mengutamakan pada pelayanan kepada orang lain, model manusianya berorientasi pada aktualisasi diri, motivasinya lebih kepada prestasi dan aktualisasi diri, serta tujuannya lebih kepada kebersamaan.

Dari beberapa uraian di atas dan dengan memperhatikan institusi pemerintah sebagai organisasi / lembaga yang melakukan pelayanan kepada

masyarakat dengan mengutamakan pelayanan dan pencapaian tujuan organisasi ketimbang tujuan individual, maka, peneliti memilih landasan teori adalah *stewardship theory*.

## 2. *Functionalism Structural Theory*

Teori *fungsiionalisme struktural* adalah suatu teori yang berpengaruh cukup besar dalam ilmu sosial. Sejumlah tokoh yang mencetuskan teori fungsional tersebut antara lain August Comte, Emile Durkheim, Herbert Spence, r Davis and Moore, Talcoot Parson dan Merton. Pemikiran *structural fungsional* sangat dipengaruhi oleh pemikiran biologis yaitu menganggap masyarakat sebagai organisme biologis yaitu terdiri dari organ-organ yang saling ketergantungan, ketergantungan tersebut merupakan hasil atau konsekuensi agar organisme tersebut tetap dapat bertahan hidup.

Sama halnya dengan pendekatan lainnya, teori struktural fungsional ini juga bertujuan untuk mencapai keteraturan sosial. Teori struktural fungsional berangkat dari pemikiran Emile Durkheim, dimana pemikiran Durkheim sangat dipengaruhi oleh Auguste Comte dan Herbert Spencer. Comte menekankan penalarannya dengan analogi organismik yang kemudian dikembangkan lagi oleh Herbert Spencer dengan yang lebih membandingkan dan mencari kesamaan antara masyarakat dengan organisme, hingga akhirnya berkembang menjadi apa yang disebut dengan *requisite functionalism*, dimana ini menjadi panduan bagi analisis substantif Spencer dan penggerak analisis fungsional.

Dipengaruhi oleh kedua orang ini, studi Durkheim tertanam kuat terminology organismik tersebut. Durkheim mengungkapkan bahwa masyarakat adalah sebuah kesatuan dimana di dalamnya terdapat bagian – bagian berbeda. Bagian-bagian dari sistem tersebut mempunyai fungsi masing – masing yang membuat sistem menjadi seimbang. Bagian tersebut saling interdependensi satu sama lain dan fungsional, sehingga jika ada yang tidak berfungsi maka akan merusak keseimbangan sistem. Pemikiran inilah yang menjadi sumbangsih Durkheim dalam teori Parsons dan Merton mengenai struktural fungsional. Selain itu, antropologis fungsional-Malinowski dan Radcliffe Brown juga membantu membentuk berbagai perspektif fungsional modern.

Selain dari Durkheim, teori struktural fungsional ini juga dipengaruhi oleh pemikiran Max Weber. Secara umum, dua aspek dari studi Weber yang mempunyai pengaruh kuat adalah visi substantif mengenai tindakan sosial dan strateginya dalam menganalisis struktur sosial.

Pemikiran Weber mengenai tindakan sosial ini berguna dalam perkembangan pemikiran Parsons dalam menjelaskan mengenai tindakan aktor dalam menginterpretasikan keadaan.

Pendekatan struktural-fungsional adalah pendekatan teori sosiologi yang diterapkan dalam institusi keluarga. Keluarga sebagai sebuah institusi dalam masyarakat mempunyai prinsip-prinsip serupa yang terdapat dalam kehidupan sosial masyarakat. Pendekatan ini mempunyai warna yang jelas, yaitu mengakui adanya segala keragaman dalam kehidupan sosial. Dan keragaman

ini merupakan sumber utama dari adanya struktur masyarakat. Keragaman dalam fungsi sesuai dengan posisi seseorang dalam struktur sebuah sistem. Misalnya, dalam sebuah organisasi sosial pasti ada segmen anggota yang mampu menjadi pemimpin, dan yang menjadi sekretaris atau anggota biasa. Tentunya kedudukan seseorang dalam struktur organisasi akan menentukan fungsinya, yang masing-masing berbeda.

Perbedaan fungsi yang ada tidak untuk memenuhi kepentingan individu yang bersangkutan, tetapi untuk mencapai tujuan organisasi sebagai kesatuan. Tentunya, struktur dan fungsi ini tidak akan pernah lepas dari pengaruh budaya, norma, dan nilai-nilai yang melandasi sistem masyarakat itu (Megawangi, 2001)

Berbicara tentang pendekatan *structural-fungsionalisme*, maka kita terlebih dahulu memulai dari keanekaragaman yang terdapat dalam masyarakat sebagai fungsi-fungsi tadi. Keanekaragaman ini dapat dilihat dalam struktur sosial masyarakat. Oleh sebab itu kita harus memulai dari struktur sosial.

Istilah struktur sosial digunakan sebagai pandangan umum untuk menggambarkan sebuah entitas atau kelompok masyarakat yang berhubungan satu sama lain, yaitu pola yang relatif dan hubungannya di dalam sistem sosial, atau kepada institusi sosial dan norma norma menjadi penting dalam sistem sosial tersebut sebagai landasan masyarakat untuk berperilaku dalam sistem sosial tersebut.

Masyarakat yang berfungsi adalah masyarakat yang stabil, harmoni dan sempurna dari segala segi termasuk dari segi kerjasama, persatuan, hormat menghormati dan sebagainya. Singkatnya masyarakat fungsional ialah masyarakat yang mempunyai sikap positif. Kehidupan masyarakat fungsional senantiasa seimbang dan disenangi oleh yang lain. Mereka mudah bergaul antara satu sama lain. Sebaliknya masyarakat tidak fungsional ialah masyarakat yang tidak berfungsi. Masyarakat tidak berfungsi merujuk kepada masyarakat yang senantiasa mempunyai masalah seperti tidak puas terhadap pemerintah, kacau balau, menunjukkan sikap ketidak samaan dan selalu porak peranda. Mereka mempunyai sikap individualistik, Masyarakat juga tidak menghormati orang tua maupun yang muda dan tidak memiliki nilai-nilai moral yang baik, Mereka senantiasa bersikap negatif sepanjang kehidupan di alam semesta.

Pada teori sosiologi dan politik, yang menonjol adalah David Easton dan Talcott Parsons. Parsons melahirkan teori sistem yang berkaitan dengan perspektif "struktural fungsional". Dalam pandangan ini, sejumlah kebutuhan harus dipenuhi kalau suatu masyarakat ingin hidup. Kebutuhan tersebut adalah untuk penyesuaian, pencapaian tujuan, integrasi, dan pemeliharaan pola-pola. Maka itu, perlu empat subsistem dalam masyarakat, yaitu ekonomi, politik, kebudayaan, dan sosialisasi. Masyarakat berkembang bila terjadi pertukaran yang kompleks di antara subsistem-subsistem. Subsistem politik menghasilkan sumber kekuasaan otoritas, yang kemudian melahirkan ekonomi berdasarkan

uang. Dengan otoritas yang diperoleh dari negara, ekonomi menciptakan modal, yang pada gilirannya menjalankan politik.

Pemikir fungsionalis menegaskan bahwa perubahan diawali oleh tekanan, tekanan kemudian terjadi integrasi dan berakhir pada titik keseimbangan yang selalu berlangsung tidak sempurna. Artinya teori ini melihat adanya ketidakseimbangan yang abadi yang akan berlangsung seperti sebuah siklus untuk mewujudkan keseimbangan baru. Variabel yang menjadi perhatian teori ini adalah struktur sosial serta berbagai dinamikanya. Penyebab perubahan dapat berasal dari dalam maupun dari luar sistem sosial.

Struktur sosial sebagai hubungan antara entitas yang berbeda atau pola-pola hubungan relatif yang penekanannya pada ide bahwa masyarakat adalah kelompok yang termasuk ke dalam struktur hubungan kelompok yang telah disetting oleh aturan-aturan dengan membedakan fungsi-fungsinya, makna serta tujuan. Sebagai contoh struktur sosial misalnya ide tentang tingkatan sosial (*social stratification*), yang mana idenya adalah membedakan masyarakat ke dalam strata-strata, termasuk ras, kelas, dan gender. *Social treatment* dari masing-masing individu dengan berbagai macam struktur sosial akan dapat dimengerti jika dihubungkan dengan menempatkan individu-individu atau kelompok ke dalam tingkatan (strata) sosial.

Teori Struktural fungsional dikembangkan lebih jauh oleh Talcott Parson yang memulai dengan empat fungsi utama yang diperlukan oleh sistem. Keempat fungsi yang dikenal dengan AGIL secara imperatif bersama-sama dalam sebuah sistem. Fungsi pertama adalah *Adaptation* (adaptasi): sebuah

sistem harus menanggulangi situasi eksternal yang gawat. Sistem harus menyesuaikan diri dengan lingkungan dan menyesuaikan lingkungan itu dengan kebutuhannya. Fungsi yang kedua adalah *Goal attainment* (pencapaian tujuan); bahwa sebuah sistem harus mendefinisikan dan mencapai tujuan utamanya. Ketiga adalah fungsi *integration* (integrasi), bahwa suatu sistem harus mengatur antar hubungan bagian-bagian yang menjadi komponennya. Sistem juga harus mengelola antar hubungan ketiga fungsi penting lainnya. Dan fungsi yang ke empat adalah *latency* (laten atau pemeliharaan pola). Sebuah sistem harus memperlengkapi, memelihara dan memperbaiki, baik motivasi individual maupun pola-pola cultural yang menciptakan dan menopang motivasi.

Parson (Ritzert & Goodman; 2004) mengurai lebih jauh bahwa struktural fungsional dikontrol oleh sistem tindakan yang disebut dengan organisme perilaku. Sistem tindakan lebih menjalankan fungsi adaptasi yang menyesuaikan dan merubah lingkungan eksternal. Selain itu juga dikenalkan apa yang diebutnya sistem keperibadian yang lebih berfungsi pencapaian tujuan dengan menetapkan tujuan sistem dan memobiliasasi sumber daya yang ada untuk pencapaiannya. Sistem sosial menanggulangi sistem integrasi dengan mengendalikan bagian-bagian komponennya. Terakhir adalah sistem cultural melaksanakan fungsi pemeliharaan pola dengan menyediakan actor perangkat norma dan nilai yang memotivasi untuk bertindak.

Terkait dengan sistem sosial sebagai dasar teori Parsons (1966), menekankan bahwa stuktural fungsional selain perhatian pada status-peran,

juga perlu memperhatikan komponen-komponen sistem sosial berskala luas seperti kolektivitas, norma dan nilai. Sebagai analisis struktural, Parsons telah mendudukan pandangannya tentang sejumlah persyaratan fungsional dari sistem sosial. Pertama, sistem sosial harus terstruktur (tertata) sedemikian rupa sehingga bisa beroperasi sedemikian rupa dengan harmonis terhadap sistem lainnya. Kedua, untuk dapat berlangsung dengan lama maka sistem sosial harus mendapat dukungan dari sistem lainnya. Ketiga, sistem harus dapat memenuhi harapan aktornya dalam proporsi yang signifikan. Keempat, sistem harus mampu melahirkan partisipasi yang memadai dari anggotanya. Kelima, sistem sosial harus dapat mengendalikan perilaku yang berpotensi mengganggu. Keenam, bila konflik menimbulkan kekacauan maka harus dapat dikendalikan. Ketujuh, untuk kelangsungan hidupnya maka sistem sosial memerlukan bahasa.

Tinjauan terhadap aktor dan sistem sosial, Parson mengulas perlunya usaha integrasi sistem melalui pemeliharaan pola nilai dan kecenderungan kebutuhan sistem. Untuk itu dibutuhkan pengalihan norma dan nilai sistem sosial kepada aktor dalam sistem sosial itu. Dalam proses sosialisasi yang berhasil, norma dan nilai diinternalisasikan (*internalized*); artinya norma dan nilai itu menjadi bagian dari "kesadaran" aktor. Hal ini penting karena aktor bergerak untuk mengabdikan pada kepentingan sistem dan bukan mengabdikan pada kepentingan aktor.

Teori struktural fungsional Parsons juga menyetujui banyak hal mengenai sistem kultural. Kultur menurutnya adalah kekuatan utama yang

mengikat sistem tindakan. Kultur menengahi interaksi antar aktor, mengintegrasikan kepribadian, dan menyatukan sistem sosial. Kultur mempunyai kapasitas khusus untuk menjadi komponen sistem yang lain. Kultur mempunyai eksistensi yang terpisah dari sistem, seperti pengetahuan, simbol-simbol dan gagasan-gagasan. Sistem kultur dipandang sebagai sistem simbol yang terpola, teratur, yang menjadi sasaran orientasi aktor, dan pola-pola yang terlembaga dalam sistem sosial.

Dalam konteks penelitian ini, *fraud prevention* bila dilihat sebagai suatu sistem atau sebagai suatu organisme, yang menurut konsep *functionalism structural theory*, terdiri dari beberapa sub sistem (organ-organ), maka untuk mencapai tujuan dari sistem tersebut diperlukan dukungan dan kerjasama antar sub sistem/organ. Usaha untuk mencegah terjadinya suatu *fraud* pada instansi pemerintah tentunya harus didukung melalui akuntabilitas, akuntabilitas yang dalam penelitian ini dimanifestasikan sebagai akuntabilitas kinerja dan akuntabilitas keuangan harus dapat diwujudkan, demikian pula terhadap *internal control* yang dilakukan oleh pimpinan dan pejabat di jajaran struktural pemerintah, kemampuan seorang pemimpin dalam menjalankan fungsinya dalam suatu organisme sangat dibutuhkan, Parsons dan Durkheim menekankan pula bahwa fungsi yang ada tersebut tidaklah untuk memenuhi kepentingan pimpinan yang bersangkutan akan tetapi untuk mencapai tujuan organisme sebagai suatu kesatuan.

*Internal auditor* sebagai salah satu organ penyeimbang dan fungsional dalam *functionalism structural theory*, tentu perannya sangat dibutuhkan,

penekanan akan keseimbangan sistem/organisme menurut teori Parsons dan Merton harus dipertahankan, sebab apabila salah satu organ (*internal control*, *internal auditor* dan akuntabilitas) yang tidak dapat melaksanakan fungsinya secara optimal dalam pencapaian tujuan sistem, maka tentu akan merusak keseimbangan sistem. Keseimbangan menurut Parsons juga sangat dipengaruhi oleh kultur, sebab kultur merupakan kekuatan utama yang dapat mengintegrasikan perilaku-prilaku aktor / pimpinan.

### 3. Teori Organisasi

Peneliti merasa perlu untuk mengulas mengenai teori organisasi, disebabkan karena unit analisis yang merupakan obyek penelitian adalah satuan kerja perangkat daerah (SKPD). SKPD pemerintah Sulawesi Selatan merupakan suatu unit organisasi tersendiri dengan mekanisme administrasi dan pertanggungjawaban masing-masing dilakukan oleh unit SKPD.

Istilah organisasi berasal dari kata Yunani "organon" yang bermakna alat atau instrumen. Organisasi merupakan instrumen yang diciptakan untuk mencapai sasaran akhir lainnya. Ide tentang tugas-tugas, tujuan dan sasaran merupakan konsep yang mendasar dari organisasi. Instrumen merupakan alat mekanik yang dikembangkan untuk membantu dalam melakukan beberapa bentuk aktivitas yang berorientasi pada sasaran. Konsep organisasi dimekanisasikan dan diadaptasi sesuai dengan kebutuhan mesin (Morgan, 1991;23). Istilah organisasi ini masih bersifat abstrak, karena hanya menekankan pada aspek instrumen atau sebuah alat untuk mencapai tujuan

dan sasaran, tanpa melihat adanya proses, manusia dan kerjasama di dalam suatu organisasi.

Sehubungan dengan hal tersebut, maka organisasi diartikan sebagai sistem saling pengaruh antar orang dalam kelompok yang bekerjasama untuk mencapai tujuan tertentu (Sutarto, 2001:36). Pengertian ini sejalan dengan definisi Dimock (1992:163) yang mengartikan organisasi sebagai penyatuan secara sistematis bagian yang saling bergantung bersama-sama guna membentuk suatu keseluruhan yang bulat. Adapun Simon (2004:12) mengartikan organisasi sebagai suatu pola komunikasi dan hubungan yang kompleks dalam sekelompok manusia.

Teori organisasi yang ada sekarang ini merupakan hasil dari sebuah proses evaluasi. Perkembangan atau evolusi teori-teori organisasi sebagaimana dijelaskan oleh Wexley dan Yukl (1998:40), meliputi : (a) Teori organisasi klasik, (b) Teori organisasi humanistik, dan (c) Teori organisasi kontijensi.

#### **a. Tipe Organisasi Klasik**

Teori organisasi klasik memandang organisasi sebagai alat mekanis untuk mencapai tujuan, dengan perhatian dipusatkan pada pencapaian efisiensi di dalam fungsi-fungsi intern organisasi. Fokus tipe klasik ini adalah struktur (desain) organisasi dan fungsi atau prinsip-prinsip manajemen, dengan nilai yang ingin diwujudkan adalah efisiensi, efektivitas dan rasionalitas. Tujuan teori organisasi klasik adalah untuk mencapai efisiensi intern organisasi dengan membagi tugas-tugas ke

dalam peran spesialis, melengkapi dengan prosedur-prosedur dan peraturan-peraturan yang terinci serta menetapkan suatu intrik kekuasaan dengan pengawasan yang ketat untuk menjamin agar peraturan-peraturan dan prosedur dipatuhi. Beberapa ahli yang memberikan kontribusi pemikiran dalam paradigm klasik ini antara lain, seperti : Henry Fayol (1949), Frederick Taylor (1916) dan Max Weber (1946).

Fredric Taylor seorang insinyur dari Amerika merupakan perintis dari manajemen ilmiah. Adapun Henry Fayol dari Prancis melakukan pengamatan atas dasar pengalamannya sebagai seorang praktisi eksekutif. Perbedaan antara studi Taylor dengan study fayol terletak pada focus perhatiannya. Taylor memusatkan perhatian pada tingkat yang paling rendah dari organisasi dan manajemen, sedangkan Fayol mencoba mengembangkan prinsip-prinsip umum yang dapat diaplikasikan pada semua manajer dari semua tingkatan organisasi dan menjelaskan fungsi-fungsi yang harus dilakukan oleh seorang manajer. Kontribusi utama juga diberikan oleh Max Weber yang mengamati parallel atau kesetaraan diantara mekanisasi industry dan pengembangan bentuk-bentuk birokrasi merupakan rutinitas dari proses administrasi seperti halnya rutinitas mesin terhadap produksi.

Para tokoh klasik tersebut pada dasarnya memberi perhatian pada pencapaian efisiensi intern organisasi dengan membagi tugas-tugas kedalam peran spesialis, melengkapi dengan prosedur-prosedur dan peraturan-peraturan yang terinci serta menetapkan suatu hirarki

kekuasaan dengan pengawasan yang ketat untuk menjamin agar peraturan-peraturan dan prosedur dipatuhi. Fokus teori klasik ini adalah struktur (desain) organisasi dan fungsi atau prinsip-prinsip manajemen, dengan nilai yang ingin diwujudkan adalah efisiensi, efektivitas dan rasionalitas.

#### **b. Tipe Organisasi Humanistik**

Teori organisasi humanistik menekankan hubungan informal dan motivasi-motivasi non ekonomis di dalam organisasi. Dalam hubungan dengan motivasi-motivasi tersebut, manusia berpotensi untuk konflik tetapi potensi itu dapat menjadi kekuatan positif dalam menetapkan kinerja kelompok. Oleh karena itu, dalam teori organisasi humanistic manajemen dapat merancang hubungan dan peraturan yang formal dan sebagainya, namun diciptakan juga pola hubungan status, norma dan persahabatan informal yang diciptakan untuk memenuhi kebutuhan social para anggota organisasi.

Tokoh humanistic yang sangat terkenal adalah : Chester Bernard (1938), Douglas McGregor (1960), dan Warren Bennis (1969). Para tokoh ini member perhatian pada hubungan-hubungan manusia (*human relation*) dan interaksi antara struktur organisasi dengan karakteristik manusia. Fokus pengamatan paradigm humanistic terletak pada dimensi-dimensi kemanusiaan dari sumber daya manusia dalam organisasi dan manajemen. Dimensi-dimensi kemanusiaan yang dimaksud seperti :

kebutuhan dan hasrat manusia, perubahan perilaku, serta aspek-aspek social-psikologi manusia dalam organisasi.

### c. Tipe Organisasi Kontigensi

Teori organisasi kontigensi mempertimbangkan kecocokan antara struktur organisasi dengan lingkungannya (teknologi), juga kecocokan antara struktur dan karakteristik pekerja. Teori organisasi kontigensi berkonsentrasi pada sasaran, teknologi dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel-variabel kontigensi utama yang menentukan struktur yang tepat yang seharusnya berlaku bagi organisasi. Struktur yang sesuai dengan variabel-variabel kontigensi akan membantu pencapaian tujuan organisasi. Sebaliknya, penerapan struktur yang salah akan mengancam kelangsungan hidup organisasi. Paradigma ini memfokuskan pengamatan dan analisisnya pada keseluruhan dimensi organisasi secara utuh dan terpadu, dan melihat kehadirannya dalam interaksi dengan system lingkungannya.

Tokoh kontigensi Burns dan Stalker yakin bahwa struktur yang paling efektif adalah menyesuaikan diri pada kebutuhan lingkungan yang berarti menggunakan desain mekanisme dalam suatu lingkungan yang stabil dan pasti, dan suatu bentuk organis dalam lingkungan yang kacau. Tetapi mereka mengakui bahwa bentuk mekanistik dan organis merupakan jenis-jenis ideal yang saling bertolak belakang. Tidak ada organisasi yang murni mekanistik atau murni organis. Sifat lingkungan

organisasi menentukan struktur mana yang paling baik. Katz dan Kahn menyatakan bahwa salah satu karakteristik system terbuka adalah pengakuan mengenai adanya saling ketergantungan di antar system dan lingkungannya.

Dari berbagai uraian mengenai organisasi tersebut, meskipun definisi organisasi menekankan pada kerjasama dari sekelompok manusia untuk mencapai tujuan tertentu, namun karena organisasi terdiri dari berbagai macam individu dan kelompok seringkali kepentingan mereka tidak bersifat identical, sehingga muncul konflik apabila kelompok tertentu mengejar kepentingannya sendiri dan mengorbankan kepentingan kelompok-kelompok lain.

## ***B. Internal Control***

### **1. Pengertian *Internal Control***

*Control* (pengendalian) adalah suatu cara agar apa yang direncanakan dapat terlaksana dengan baik, pengendalian dalam arti luas dapat mencakup pengendalian manajemen dan pengendalian operasi. Di dalam penelitian ini, lebih banyak menekankan bagaimana pimpinan tertinggi dapat mengendalikan organisasi seperti halnya yang dikatakan Anthony dan Dearden (1990:12) adalah proses untuk meyakinkan bahwa tiap-tiap tugas tertentu telah dilaksanakan secara efektif dan efisien.

Pengendalian intern sebagai suatu sarana yang diciptakan oleh dan untuk kepentingan organisasi sejalan dengan definisi yang dikemukakan oleh *Committee on Auditing Procedure* dari *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* pada tahun 1949 (Sawyer, 2003: 81) sebagai berikut :

*Internal Control comprises the plan of organization on and all coordinate methods and measures adopted within a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage to prescribed managerial policies.*

Uraian tersebut menunjukkan bahwa pengendalian intern mempunyai pengertian yang luas yang di dalamnya termasuk pula pengendalian lewat anggaran biaya standar, laporan pertanggungjawaban kegiatan berkala, analisis statistik, program latihan pegawai dan suatu staf pengawasan intern.

Sebagaimana pengertian pengendalian intern yang dikemukakan *Committee On auditing procedure* dari *AICPA* di Atas, pada tahun 1973 *AICPA* Mengeluarkan "*Statement of auditing standars (SAS)*" no. 1 yang membagi pengendalian intern menjadi dua bagian utama, (Sawyer, 2003: 62) (terjemahan ) yaitu "*Administrative Control*" dan "*Accounting Control*" dimana *administrative control* (pengendalian administratif) tidak dibatasi pada; rencana organisasi, prosedur-prosedur, dan catatan-catatan yang berhubungan dengan proses otorisasi manajemen dalam proses pengambilan keputusan. Sedang *accounting control* (pengendalian

akuntansi) meliputi rencana organisasi dan prosedur-prosedur serta catatan-catatan yang berhubungan dengan pengamanan harta kekayaan perusahaan.

Keandalan rancangan (*design*) catatan-catatan keuangan harus pula mendapat perhatian agar dapat memberikan keyakinan yang memadai sehingga perlu memenuhi persyaratan misalnya : transaksi yang dilaksanakan harus memperoleh otorisasi organisasi dari manajemen baik yang bersifat umum maupun khusus. Transaksi dicatat untuk keperluan: (1) menyiapkan laporan keuangan yang disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterima umum ataupun kriteria lain yang dapat diterapkan pada laporan tersebut, dan (2) untuk menekankan pertanggungjawaban atas harta perusahaan; penguasaan atas harta perusahaan diperkenankan hanya melalui otorisasi manajemen dan catatan-catatan mengenai harta perusahaan dibandingkan dengan jurnal fisik harta tersebut pada waktu tertentu harus sesuai dan tindakan harus diambil jika ada perbedaan antara keduanya.

*The Committee of Sponsoring Organization (COSO)* yang terdiri dari *the Amerika Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, *the American Accounting Association (AAA)*, *the Institute of Internal Auditors (IIA)*, *the institute of Management Accountants (IMA)*, dan *the Financial Executives Institute (FEI)* pada tahun 1992, yang disempurnakan pada bulan Mei 1994, memberikan pengertian *internal control* sebagai berikut:

*Internal Control is, broadly de used as a process, effected by an entity s board of directors, management, and other personnel, designed to proviode reasonable assurance regarding the acheivement of objectives in the following categories:*

- *Effectivenes and efficiency of operations,*
- *Realibility of financial reporting, and*
- *Compliance with applicable laws and regulations (COSO, 1994:3)*

Menurut COSO *study*, pengendalian *intern* adalah suatu proses yang ada pada aktivitas operasi organisasi dan merupakan bagian integral dari proses manajemen seperti perencanaan, pelaksanaan, dan pengendalian. Pengendalian intern merupakan bagian integral dari proses manajemen, karena konsep dasar dari pengendalian internal meliputi : (a) suatu kegiatan (*a process*); (b) dilaksanakan oleh manusia (*is effected by people*); (c) diharapkan dapat mencapai tujuan (*objectives*). Dengan demikian COSO memberikan suatu kerangka kerja pengendalian intern umum yang didesain untuk memuaskan kebutuhan semua kelompok yang berhubungan dengan pengendalian intern, yaitu manajemen entitas, auditoror eksternal dan internal, manajemen keuangan, akuntansi manajemen, serta pemegang otoritas. Tujuan pengendalian intern menjadi luas, mencakup tidak hanya untuk menjamin keandalan pelaporan keuangan, tetapi juga untuk efektivitas dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Harold Koontz dan Cyril O'Donnell dalam Taliziduhu (2000, 195) berpendapat bahwa control merupakan sistem sibernetik (*cybernetic system*) dan sistem masukan-balik (*feedback system*). Setiap sistem mempunyai naluri untuk hidup, dan mengontrol dirinya sendiri melalui sistem komunikasi yang mentransfer

informasi masukan-balik agar bahaya dapat diketahui dan langkah perlindungan atau perbaikan segera dapat diambil. Sistem *control* ini disebut *cybernetics*. *Control* dapat dilakukan oleh siapa saja yang berkepentingan terhadap suatu organisasi atau kelompok masyarakat, baik internal (*internal control*), *built-in* (*built-in control*), *self* (*self control*), maupun eksternal (*external control*). Dilihat dari sudut ini *control* dapat dilakukan misalnya oleh :

- Atasan terhadap bawahan;
- Unit kerja control terhadap organisasi yang berada di dalam lingkungan kompetensinya;
- Konsumer atau pelanggan terhadap produser atau penjual.

Dilihat dari aspek pemerintahan daerah, Mardiasmo (2002) berpandangan bahwa pengawasan, pengendalian, dan pemeriksaan mempunyai perbedaan baik dari segi konsep maupun aplikasinya. Pengawasan mengacu pada tindakan atau kegiatan yang dilakukan oleh pihak di luar eksekutif untuk mengawasi kinerja pemerintah. Pengendalian (*control*) adalah mekanisme yang dilakukan oleh eksekutif (pemerintah daerah) untuk menjamin dilaksanakannya sistem dan kebijakan manajemen sehingga tujuan organisasi dapat dicapai. Pemeriksaan (audit) merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan memiliki kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah daerah telah sesuai dengan standar atau kriteria yang ada.

Mengacu kepada pandangan Mardiasmo di atas, terlihat adanya perbedaan yang tegas antara pengertian pengawasan, pengendalian, maupun pemeriksaan. Peneliti sepakat untuk menjadikan batasan pengertian dari

pengawasan dan pengendalian untuk digunakan sebagai rujukan dalam tulisan ini.

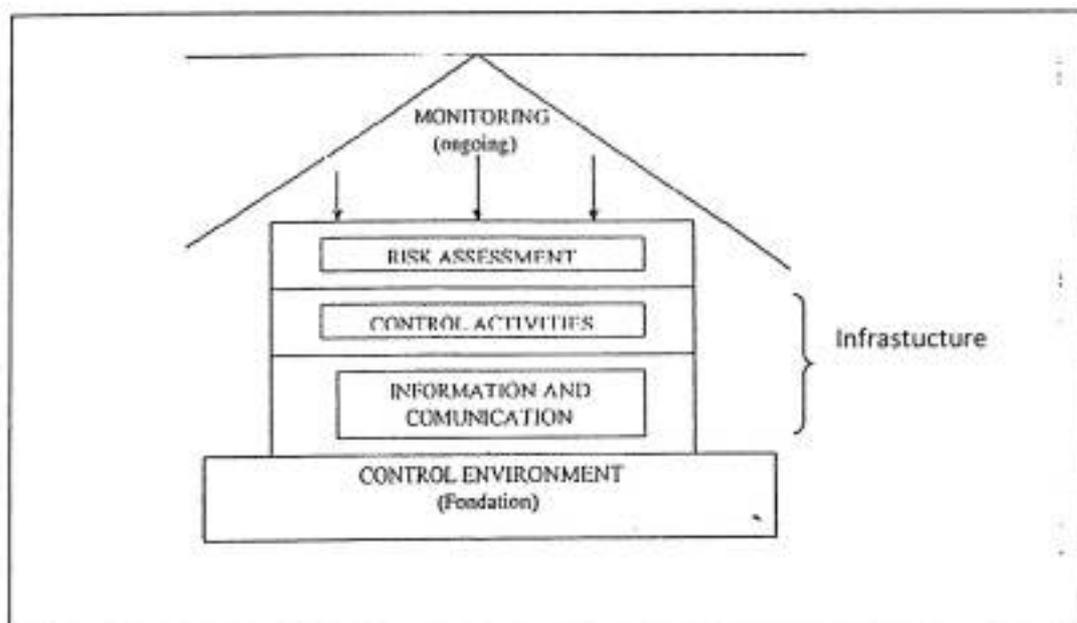
## **2. Komponen *Internal Control***

Dibeberapa Negara, konsep-konsep COSO mengenai pengendalian intern telah banyak diadopsi oleh organisasi swasta dan entitas pemerintah (Tunggal, 2000:29). Di Indonesia, Ikatan Akuntan Indonesia mengadopsi definisi pengendalian intern dari COSO, seperti dinyatakan dalam PSA No. 69 yaitu pengendalian intern adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen dan personil lain entitas, yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan yaitu : (a). keandalan pelaporan keuangan, (b) efektivitas dan efisiensi operasi, dan (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku (IAI, 2001:319.2).

Pemerintah Indonesia melalui Peraturan Menteri Keuangan juga mengadopsi definisi pengendalian intern dari COSO. Dalam Peraturan Menteri Keuangan itu, pengendalian intern didefinisikan dengan suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian baik sektor swasta maupun sektor pemerintah di Indonesia mengadopsi pengertian pengendalian intern menurut COSO.

Pengendalian intern terdiri atas lima komponen yang meliputi: (1) *Control Environment*; (2) *Risk assessment*; (3) *Control activities*; (4) *Information a communication*; (5) *Monitoring* (COSO, 1994; Konrath, 2002; dan Whittington, 2001: 242).

Konrath (2002) menggambarkan lima komponen pengendalian intern seperti pada Gambar 2.1 sebagai berikut :



Sumber : Konrath 2002 : 207

**Gambar 2.1. Komponen *Internal Control***

Berikut diuraikan penjelasan kelima komponen *internal control* yang saling berhubungan itu, yaitu :

### 1) Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*)

Lingkungan pengendalian merupakan pengaruh gabungan dari berbagai faktor dalam membentuk, memperkuat atau memperlemah

efektivitas kebijakan dan prosedur tertentu. Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (2001), faktor-faktor yang mempengaruhi lingkungan pengendalian adalah integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, partisipasi dewan komisaris atau komite auditor, filosofi dan gaya operasi manajemen, struktur organisasi, pemberian wewenang dan tanggung jawab, serta kebijakan dan praktik sumber daya manusia. Lingkungan pengendalian terdiri dari tindakan, kebijakan dan prosedur yang mencerminkan keseluruhan sikap manajemen atau pimpinan terhadap pengendalian.

Boynton (2006:332) menyatakan bahwa lingkungan pengendalian akan berpengaruh terhadap orang-orang dalam perusahaan dan menjadi landasan bagi *internal control* lainnya. Lingkungan pengendalian mencerminkan keseluruhan sikap, kesadaran dan tindakan dari pimpinan, dewan komisaris, manajemen, pemilik atau pihak lain mengenai pentingnya pengendalian dan tekanannya pada satuan organisasi / entitas.

## 2) Penilaian Risiko (*Risk Assessment*)

Setiap organisasi mempunyai tingkat risiko berbeda yang harus dikendalikan untuk tercapainya tujuan perusahaan, manajemen harus mengendalikan berbagai risiko agar mencapai tingkat risiko yang minimal.

Menurut Arens (at.al, 2008:276) pengertian penaksiran risiko adalah "*Risk assessment for financial reporting is management's identification and analysis of relevan to preparation of financial statements*

*in conformity with GAAP*". Penaksiran risiko dalam sistem pengendalian intern adalah usaha manajemen untuk mengidentifikasi dan menganalisis risiko yang relevan dalam penyusunan laporan keuangan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi.

### **3) Kegiatan Pengendalian (*Control Activities*)**

Arens (2008:277) mendefinisikan aktivitas pengendalian adalah *"control activities are those policies and procedures, in addition to those included in the other four components, that management has established to meet its objectives for financial reporting."* Dengan demikian aktivitas pengendalian merupakan kebijakan dan prosedur yang dibangun oleh manajemen untuk mencapai tujuan laporan keuangan yang obyektif. Aktivitas pengendalian dapat digolongkan dalam pemisahan tugas yang memadai, otorisasi yang tepat atas transaksi dan aktivitas, pendokumentasian dan pencatatan yang cukup, pengawasan asset antara catatan dan fisik, serta pemeriksaan independen atas kinerja.

### **4) Informasi dan Komunikasi (*Information and Communication*)**

Komponen kunci pengendalian risiko adalah arus komunikasi internal yang ada dalam perusahaan. Pada organisasi yang sehat, arus informasi berjalan keseluruhan arah dan tidak searah dari atas ke bawah. Sistem informasi organisasi adalah untuk mengidentifikasi, mengumpulkan, mengklarifikasi, mencatat dan melaporkan transaksi organisasi dan untuk

menjaga pertanggungjawaban akuntansi untuk aktiva-aktiva yang berkaitan. Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (2001), system informasi akuntansi yang efektif harus memenuhi tujuan *internal control* atas transaksi-transaksi keuangan, yaitu : (1) Transaksi-transaksi yang dicatat adalah valid, (2) Transaksi-transaksi diotorisasi dengan semestinya, (3) Transaksi-transaksi yang ada telah dicatat, (4) Transaksi-transaksi dinilai dengan semestinya, (5) Transaksi-transaksi diklarifikasi dengan semestinya, (6) Transaksi-transaksi dicatat tepat waktu, dan (7) Transaksi-transaksi telah dibukukan ke *master file* dan diikhtisarkan dengan benar.

#### 5) Pemantauan (*Monitoring*)

Pemantauan merupakan pengawasan oleh manajemen atau pengawasan lain yang ditunjuk atas kebijakan efektivitas internal control. Menurut Arens (2008:299) pemantauan adalah "*Monitoring activities deal with on going or periodic assessment of the effectiveness of operation of an internal control structure by management to determine that ini operation as intended and that it is modified as appropriate for changes in conditions*". Aktivitas pemantauan berhubungan dengan penetapan secara periodic atas efektivitas dari desain dan implementasi dari *internal control* yang dilakukan oleh manajemen.

Berdasarkan kelima komponen *internal control* yang telah dikemukakan, maka nampaknya antara komponen yang satu dengan komponen yang lainnya saling berhubungan dan timbul dari proses

manajemen, apabila salah satu komponen tidak dilaksanakan dengan memadai, maka seluruh pengendalian tidak akan berjalan efektif.

Pelaksanaan *internal control* yang efisien dan efektif harus mencerminkan keadaan yang ideal. Namun dalam kenyataannya hal ini sulit untuk dicapai, karena berbagai keterbatasan (Boynton, 2006:327) diantaranya

- Keterbatasan dalam pertimbangan (*Judgement*). Seringkali terjadi, manajemen dan personil lainnya melakukan pertimbangan yang kurang matang mengambil keputusan, atau dalam melakukan tugas-tugas rutin karena kekurangan informasi, keterbatasan waktu, atau penyebab lainnya.
- Kesalahan menerjemahkan instruksi (*Breakdown*). Kemacetan pada pengendalian yang telah berjalan bisa terjadi karena petugas salah mengerti dengan instruksi, atau melakukan kesalahan karena kecerobohan, kebingungan, kesalahan lainnya. Perpindahan personil sementara atau tetap, atau sistem atau prosedur bisa juga mengakibatkan kemacetan.
- Pelanggaran oleh Manajemen (*Management Override*). Manajemen bisa melakukan pelanggaran atas kebijakan atau prosedur-prosedur untuk tujuan-tujuan yang tidak sah, seperti keuntungan pribadi, atau membuat laporan menjadi nampak baik (misalnya membuat laba bersih menjadi lebih tinggi agar bonus menjadi tinggi atau harga pasar saham naik, atau adanya pelanggaran terhadap undang-undang). Praktik pelanggaran oleh manajemen meliputi pula pemberian informasi yang tidak benar secara sengaja kepada auditor atau pihak lain, misalnya dengan membuat dokumen palsu untuk mendukung pencatatan transaksi fiktif.

- Kolusi (*collusion*). Kolusi atau persekongkolan yang dilakukan oleh pegawai dengan pegawai lainnya, atau dengan pelanggan, atau pemasok, bisa tidak terdeteksi oleh pengendalian intern. Sebagai contoh, misalnya kolusi yang dilakukan oleh tiga orang pegawai suatu instansi, masing-masing dari bagian kepegawaian, operasional / lapangan, dan bagian penggajian, untuk melakukan pembayaran gaji kepada pegawai fiktif.
- Biaya dan Manfaat (*Cost Versus Benefits*). Biaya penyelenggaraan suatu pengendalian intern seyogyanya tidak melebihi manfaat yang akan diperoleh dari penerapan pengendalian intern tersebut. Oleh karena itu walaupun pengendalian untuk suatu hal diperlukan, namun kadang-kadang tidak diterapkan oleh suatu organisasi, karena biaya penyelenggaraan atau pengorbanannya tidak sepadan dengan manfaatnya. Oleh karena pengukuran biaya dan manfaat sulit dilakukan dengan tepat, manajemen harus membuat taksiran kuantitatif dan kualitatif serta melakukan pertimbangan-pertimbangan dalam mengevaluasi hubungan biaya dan manfaat tersebut.

Pelaksanaan pengendalian intern yang dilaksanakan oleh pimpinan Pemerintah daerah bukanlah dimaksudkan untuk meniadakan semua kemungkinan terjadinya kesalahan atau penyelewengan, namun diadakan untuk meminimalkan adanya kesalahan dan penyelewengan dalam batas-batas wilayah yang layak, yaitu dengan memperhatikan biaya yang dikorbankan dengan hasil yang mungkin dicapai. Kalaupun terjadi kesalahan

dan penyelewengan, dengan pengendalian yang baik akan dapat diatasi dengan cepat dan tepat.

Berbagai aktivitas yang dilaksanakan pemerintah daerah seharusnya dapat dikelola dengan baik, untuk itu lazimnya para pelaksana aktivitas akan bekerja berdasarkan rencana yang telah dirancang secara matang; dan agar rencana yang telah disusun secara matang tersebut dapat dilaksanakan sesuai dengan yang diharapkan, perlu dituangkan ke dalam, berbagai program yang selanjutnya secara kuantitatif dituangkan ke dalam rencana proyek dan kegiatan yang seluruhnya tertuang dalam rencana strategik, rencana kinerja, rencana anggaran pendapatan dan belanja daerah (RAPBD) yang berbasis kinerja sesuai dengan Undang-Undang RI Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Sebagai suatu entitas pelayanan kepada masyarakat, institusi pemerintah hendaknya memahami bahwa pengendalian internal yang akan diterapkan dan dilaksanakan oleh seluruh pegawai pemerintah daerah, dimana jika hal ini diterapkan secara efektif maka akan mencegah terjadinya *fraud* (kecurangan). Cuomo (2007) mengungkapkan bahwa dengan diterapkannya pengendalian intern pada organisasi profit ataupun *non profit* dapat melindungi asset organisasi dari *fraud* dan tentunya membantu manajemen dalam melaksanakan segala aktivitasnya. Dengan dibangun dan diimplementasikannya pengendalian intern, diharapkan akan menimbulkan daya tangkal terhadap penyelewengan yang dilakukan oleh para pegawai / pelayan publik (Hermiyetti). Oleh karena itu, seluruh aspek penting yang ada di

dalam struktur institusi pemerintah daerah khususnya pegawai dan pimpinan harus mempunyai kesadaran dan komitmen yang kuat untuk melaksanakan prosedur-prosedur kegiatan yang telah ditentukan sebelumnya agar tercipta lingkungan kerja yang baik.

### 3. Keterbatasan Pelaksanaan *Internal Control*

Pelaksanaan *internal control* yang efisien dan efektif harus mencerminkan keadaan yang ideal. Namun dalam kenyataannya hal ini sulit untuk dicapai, karena dalam pelaksanaannya pasti akan menghadapi keterbatasan-keterbatasan. *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit* (dalam Boynton at.al, 2006:327), mengidentifikasi keterbatasan yang melekat yang menjelaskan mengapa *internal control*, sebaik apapun ia dirancang dan dioperasikan, hanya dapat menyediakan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) berkenaan dengan pencapaian tujuan pengendalian suatu organisasi. Keterbatasan-keterbatasan *internal control* tersebut adalah :

- (1) Mistakes in judgment (kesalahan dalam pertimbangan)
- (2) Breakdowns (kemacetan)
- (3) Collusion (kolusi)
- (4) Management override (penolakan manajemen)
- (5) Cost versus benefit (biaya versus manfaat). Boynton, 2006:327)

Keterbatasan *internal control* menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK, 2004) adalah sebagai berikut :

- (1) Pertimbangan manusia dalam pengambilan keputusan dapat salah dan bahwa *internal control* dapat rusak karena kegagalan

yang bersifat manusiawi, seperti kekeliruan atas kesalahan yang sifatnya sederhana. Di samping itu pengendalian dapat tidak efektif karena adanya kolusi di antara dua orang atau lebih atau manajemen mengesampingkan internal control.

- (2) Biaya internal control organisasi tidak boleh melebihi manfaat yang diharapkan dari pengendalian tersebut.
- (3) Adat istiadat, dan kultur.

Dari pendapat yang telah dikemukakan, dapat disimpulkan bahwa dalam pelaksanaan *internal control* terdapat keterbatasan-keterbatasan sebagai berikut :

- (1) Pertimbangan biaya, pengendalian berguna dan diperlukan untuk berlangsungnya pelaksanaan tugas yang efisien dan mencegah tindakan yang dapat merugikan perusahaan. Pengendalian juga harus mempertimbangkan biaya dan kegunaannya.
- (2) Kelemahan manusia; meliputi persekongkolan, salah menerjemahkan perintah, kesalahan dalam penilaian, kekacauan pikiran dan kelelahan.

Efektivitas *internal control* akan berhadapan dengan keterbatasan-keterbatasan alamiah, termasuk diabaikannya sistem *internal control* oleh pimpinan, kesalahan yang dilakukan oleh para pegawai, dan persekongkolan antara pimpinan dan bawahan.

### C. Internal Auditor

#### 1. Pengertian Internal Auditor

Whittington, at, al, (2001: 776) dan Boynton, at, al, (2001: 980) mengemukakan penjelasan mengenai auditor intern dalam suatu organisasi adalah sebagai berikut : *Internal Auditing is an independen, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It help an organizations accomplish its objectives by bringing a systematic, discipline approach (to control, and governannce processes).*

Dari pendapat tersebut di atas dapat diketahui bahwa audit intern membantu organisasi mencapai tujuan melalui perancangan yang memberi nilai tambah, serta meningkatkan kegiatan atau operasi organisasai, aktivitas independen obyektif, pemberian jaminan keyakinan dan konsultasi, serta memberikan suatu pendekatan disiplin yang sistematis untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektifitas manajemen pengendalian dan proses pengaturan serta pengelolaan organisasi.

Sejalan dengan pendapat Whittington dan Boynton William C. di atas, *the Institut of Internal Auditoror (IIA 1995 : 3)* mengemukakan bahwa :

*"Audit intern adalah suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi sebagai jasa yang diberikan kepada organisasi tersebut. Kegiatan penilaian meliputi penilaian keuangan. operasional serta menilai pengendalian, pengelolaan dan pelaksanaannya pada organisasi yang bersangkutan serta memberikan saran-saran perbaikannya".*

Lebih lanjut, *the Institute of internal Auditors* (IIA, 1995: 29) menyatakan bagaimana seharusnya ruang lingkup auditor intern: *The scope of internal auditing should encompass the prevention and evaluation of the adequacy and effectiveness of the organization's system of internal control and the quality of performance in carrying out assigned responsibilities*". (IIA, 1995 :29).

Dari ruang lingkup pekerjaan auditor internal yang dikemukakan oleh *The Institute of Internal Auditors*, maka cakupan pekerjaan auditor internal meliputi audit dan evaluasi terhadap cukup memadai dan efektifnya sistem pengendalian intern dan kualitas kinerjanya dalam pelaksanaan tanggung jawab yang ditetapkan.

Sejalan dengan yang telah dikemukakan di atas, maka *the Institute of Chartered Accountans in Australia* (ICAA) tentang ruang lingkup auditor intern mengemukakan :

*The scope and objectives of internal auditor vary widely and are depend upon the size and structure of the entity and the requirements of management. Normally however internal auditor operates in one or more of the following areas: (a) Review of accounting system and related internal controls; (b) Prevention for management of financial and operating information; (c) Prevention of the economy, efficiency and of and effectiveness of operations including non-financial controls of an organization.* (ICAA, 1994: 76).

Ruang lingkup dan tujuan auditor intern sangat luas tergantung pada besarnya organisasi dan permintaan auditor dari pimpinan organisasi yang bersangkutan, namun umumnya berkaitan dengan:

- (a) mengkaji sistem akuntansi dan pengendalian intern;
- (b) pemeriksaan atas pengelolaan informasi keuangan dan operasi organisasi;

(c) pemeriksaan atas ekonomis-tidaknya, efisiensi, efektivitas, dari operasi, termasuk pengendalian non finansial dari organisasi

Sifat layanan auditor intern kepada organisasi meliputi: *timeliness, integrity, reliability, and customer satisfaction* (Arens, 2008), yaitu hasil evaluasi auditor intern disampaikan tepat pada waktunya, didukung dengan bukti yang cukup dapat dipercaya, audit telah dilakukan sesuai prosedur audit yang lazim. Hasil evaluasi disampaikan kepada pihak yang bersangkutan, diterima dengan baik dan hasilnya akan memberikan nilai tambah bagi organisasi.

## **2. Internal Auditor Pemerintah Daerah**

Inspektorat sebagai auditor intern dalam suatu pemerintahan daerah (Pemda) terbentuk karena adanya kebutuhan Pemda sehubungan dengan adanya rentang kendali yang semakin luas yang dihadapi oleh pimpinan Pemda sebagai akibat semakin banyaknya jumlah Dinas/Badan/Satker/Bagian yang dibentuk pada struktur organisasi Pemda. Disamping hal tersebut juga karena adanya kebutuhan sehubungan auditor ekstern yang dilakukan oleh BPK/BPKP/Akuntan Publik.

Inspektorat pada Pemda di samping memberikan jasa utama melakukan audit, dapat memberikan jasa tambahan yang berkenaan dengan audit, antara lain membantu pimpinan pemerintah daerah dalam mencegah terjadinya penyimpangan, melaksanakan penyelidikan atas penyimpangan yang terjadi, mengelola hubungan dengan Para auditor eksternal (BPK, BPKP dan Akuntan

Publik), membantu Pimpinan Pemerintah Daerah merancang dan melaksanakan pengawasan. Dengan demikian untuk dapat melaksanakan fungsinya, Inspektorat sebagai auditor intern harus profesional dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya, untuk itu harus memenuhi beberapa kriteria untuk dapat disebut profesional, yaitu antara lain : telah mempunyai organisasi profesi, standar perilaku profesional, kode etik profesi, dan sertifikasi sebagai auditor internal.

Untuk dapat disebut profesional terdapat dua kriteria yaitu pertama, pekerjaan tersebut secara teknik sulit, untuk itu dibutuhkan tingkat pengetahuan yang cukup memadai melalui proses belajar yang sistematis dan pelatihan yang lama, kedua para auditor profesional harus memahami profesinya dan harus mencapai tingkat kecakapan yang memadai.

Inspektorat sebagai auditor profesional harus menjunjung tinggi nilai-nilai moral tertentu dan perhatian mereka harus ditujukan pada hal-hal di luar mengejar keuntungan. Mereka juga harus mempersembahkan dirinya kepada kepentingan Pemda sebagai kliennya dan layanan jasanya merupakan atribut yang penting.

Pemda membutuhkan jasa dari seorang ahli yang dapat dipercaya yang mampu menangani masalah mereka dengan keyakinan, dan objektivitas serta mempertahankan standar profesional dalam pekerjaannya. Sawyer, at,al, (2003:18) mengemukakan kriteria untuk menilai kualitas dari profesionalitas pekerjaan , yaitu meliputi : (1) *Service to the public*; (2) *Long, specialized training for entrants* (3) *Subscription to a code of ethics*; (4) *Membership in an*

*association and attendance ad meetings ; (5) Publication of Journals aimed at upgrading practice (6) Prevention to test entrants knowledge; (7) Licensure by the state or certification by a board.*

Efektivitas Inspektorat dipengaruhi oleh pimpinan pemerintah daerah, hal tersebut sejalan dengan pendapat Robbins yang menyatakan bahwa jasa auditor intern dipengaruhi oleh para manajer yang berkembang melalui proses di mana para manajer secara individual mengorganisasi dan menafsirkan kesan indera mereka untuk memberi makna kepada lingkungan mereka (Robbins, 1996:124)

Dalam melaksanakan tugasnya, Inspektorat harus dapat berperan dengan sebaik mungkin dalam melaksanakan tugas utamanya yaitu melakukan penilaian dan evaluasi terhadap pengendalian intern dan memberikan bantuan berupa saran kepada pimpinan pemerintah daerah dalam rangka pencapaian tujuan pemerintah daerah yang bersangkutan. Dengan beroperannya Inspektorat secara optimal diharapkan akan berpengaruh terhadap proses manajemen lebih efektif dan tujuan pemerintah daerah tercapai. Laporan evaluasi dan penilaian Inspektorat terhadap pencapaian tujuan pemerintah daerah merupakan umpan balik kepada pimpinan pemerintah daerah dalam melaksanakan tugasnya.

Dengan demikian untuk dapat melaksanakan tugasnya Inspektorat pada Pemda harus menempatkan dirinya sebagai fungsional auditor dalam melaksanakan tugas dan kewajibannya. Untuk itu berdasarkan Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara (MENPAN) No. 19 Tahun 1996

dibentuk Jabatan Fungsional Auditor (JFA) yang pelaksanaannya diatur oleh Keputusan bersama Kepala Badan administrasi Kepegawaian Negara (BAKN), Sekretaris Jenderal Badan Pemeriksa keuangan (BPK) dan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Nomor : 10 Tahun 1996, 49/SK/S/1996, dan KEP-386/K/1996 serta Beberapa Keputusan pelaksanaannya, antara lain mengatur mengenai jabatan fungsional auditor yaitu Auditor Trampil atau Auditor Ahli.

Dalam melaksanakan tugasnya auditor Inspektorat akan menghadapi keadaan dimana tidak mungkin untuk independen sepenuhnya. Auditor akan menghadapi gangguan yang bersifat pribadi, hal tersebut dinyatakan dalam Standar Audit Pemerintahan (BPK. 1995 : 22).

- a. Hubungan dinas, profesi pribadi, atau keuangan yang mungkin dapat menyebabkan seorang auditor membatasi tugasnya untuk meminta keterangan membatasi pengungkapan temuan auditor, memperlemah atau membuat temuan auditnya menjadi berat sebelah, dengan cara apapun.
- b. Prasangka terhadap perorangan, kelompok, organisasi atau tujuan suatu program yang dapat membuat pelaksanaan audit menjadi berat sebelah;
- c. Pada masa sebelumnya mempunyai tanggung jawab dalam pengambilan keputusan atau pengelolaan suatu entitas, yang berdampak pada pelaksanaan atau program entitas yang sedang berjalan atau sedang diaudit;

- d. Kecenderungan untuk memihak, karena keyakinan politik atau sosial, sebagai akibat hubungan antara pegawai, kesetiaan kelompok, organisasi atau tingkat pemerintahan tertentu;
- e. Pelaksanaan audit oleh seorang auditor, yang sebelumnya pernah sebagai pejabat yang menyetujui faktur, daftar gaji, klaim, dan pembayaran yang diusulkan oleh suatu entitas atau program yang diaudit;
- f. Pelaksanaan audit oleh seorang auditor, yang sebelumnya pernah menyelenggarakan catatan akuntansi resmi atas lembaga / unit kerja atas program yang diaudit; dan
- g. Kepentingan keuangan secara langsung atau kepentingan keuangan yang besar meskipun tidak secara langsung, pada entitas atau program yang diaudit.

### 3. Independensi

Kode Etik Akuntan Publik menyebutkan bahwa independensi merupakan sikap yang diharapkan dari seorang akuntan untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Integritas mengharuskan auditor dalam berbagai hal, jujur dan terus terang dalam batasan kerahasiaan objek pemeriksaan. Pelayanan dan kepercayaan masyarakat tidak dapat dikalahkan demi kepentingan dan keuntungan pribadi. Prinsip objektivitas menetapkan suatu kewajiban bagi auditor untuk tidak memihak dan bebas dari konflik kepentingan.

Pincus (1991:42), menyatakan independensi adalah suatu kemampuan untuk bertindak berdasarkan integritas dan objektivitas. Integritas merupakan prinsip moral yang bertindak jujur dan mengemukakan fakta seperti apa adanya, dan objektivitas menurut Mulyadi (1998 :48) adalah unsur karakter yang menunjukkan kemampuan seseorang untuk menyatakan kenyataan sebagaimana adanya, terlepas dari kepentingan pribadi maupun kepentingan pihak lain.

Independensi dalam audit berarti cara pandang yang tidak memihak didalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit (Arens et.al.2008:82).

Dalam menjalankan tugasnya, auditor dalam hal ini aparat pengawas fungsional harus selalu mempertahankan sikap mental independen didalam menjalankan pemeriksaan sebagaimana diatur dalam standar audit pemerintahan (BPK. RI, 1995:20) bahwa organisasi/lembaga audit dan para auditornya harus independen (secara organisasi maupun secara pribadi), bebas dari gangguan independensi yang bersifat pribadi dan yang diluar pribadinya (ekstern), yang dapat mempengaruhi independensinya serta harus dapat mempertahankan sikap dan penampilan yang independen.

Gangguan independensi yang bersifat pribadi akan mengganggu kemampuan aparat pengawasan fungsional dalam melaksanakan tugasnya. Adapun gangguan independensi yang bersifat pribadi (BPK. RI, 1995: 22) antara lain sebagai berikut :

- a. Hubungan dinas, profesi, pribadi, atau keuangan, yang mungkin dapat menyebabkan seorang auditor membatasi tugasnya untuk

meminta keterangan, membatasi pengungkapan temuan audit, memperlemah atau membuat temuan auditnya menjadi berat sebelah;

- b. Prasangka terhadap perorangan, kelompok, organisasi, atau tujuan suatu program, yang dapat membuat pelaksanaan audit menjadi berat sebelah;
- c. Pada masa sebelumnya mempunyai tanggung jawab dalam pengambilan keputusan atau pengelolaan suatu entitas, yang berdampak pada pelaksanaan kegiatan atau program entitas yang sedang berjalan atau yang sedang diaudit;
- d. Kecenderungan untuk memihak, karena keyakinan politik atau social, sebagai akibat hubungan antar pegawai, kesetiaan kelompok, organisasi atau tingkat pemerintahan tertentu;
- e. Pelaksanaan audit oleh seorang auditor, yang sebelumnya sebagai pejabat yang menyetujui faktur, daftar gaji, klaim, dan pembayaran yang diusulkan oleh suatu entitas atau program yang diaudit;
- f. Pelaksanaan audit oleh seorang auditor, yang sebelumnya pernah menyelenggarakan catatan akuntansi resmi atas lembaga/unit kerja atau program yang diaudit;
- g. Kepentingan keuangan secara langsung atau kepentingan keuangan yang besar, meskipun tidak secara langsung, pada entitas atau program yang diaudit.

Gangguan independensi yang bersifat diluar pribadinya (ekstern) juga dapat mempengaruhi kemampuan aparat pengawasan fungsional dalam melaksanakan suatu tugas pemeriksaan. Gangguan independensi yang bersifat diluar pribadinya (BPK. RI, 1995: 23) antara lain sebagai berikut :

- a. Campur tangan atau pengaruh pihak ekstern yang membatasi atau mengubah secara tidak semestinya atau secara secara gegabah terhadap lingkup audit;
- b. Campur tangan pihak ekstern terhadap pemilihan dan penerapan prosedur audit, atau dalam pemilihan transaksi yang harus diperiksa;
- c. Pembatasan waktu yang tidak masuk akal untuk penyelesaian suatu audit;
- d. Campur tangan pihak luar terhadap organisasi/lembaga audit, mengenai penugasan, penunjukan, dan promosi staf pelaksana audit
- e. Pembatasan terhadap sumber yang disediakan bagi organisasi/lembaga audit, yang dapat berdampak negative terhadap kemampuan organisasi/lembaga audit tersebut dalam melaksanakan tugasnya;
- f. Wewenang untuk menolak atau mempengaruhi pertimbangan auditor terhadap isi semestinya dari suatu laporan audit;

- g. Pengaruh yang membahayakan kelangsungan auditor sebagai pegawai, selain sebab-sebab yang berkaitan dengan kecakapan auditor atau dengan kebutuhan jasa audit.

Gangguan independensi yang bersifat pribadi maupun yang bersifat di luar pribadinya dapat mempengaruhi kemampuan aparat pengawasan fungsional dalam melaksanakan tugas audit dan dalam melaporkan temuan audit secara tidak memihak.

Untuk mengantisipasi gangguan independensi terhadap aparat pengawasan fungsional dalam melaksanakan tugasnya, maka sebaiknya penugasan pada aparat pengawasan fungsional harus mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut : (1) tidak mempunyai hubungan personal, misalnya keluarga dan sahabat dekat, (2) tidak pernah bekerja pada entitas yang diaudit, (3) tidak mempunyai kecenderungan untuk memihak kepada salah satu pihak yang diperiksa, akibat keyakinan politik atau kesetiaan pada kelompok/organisasi, (4) tidak mempunyai kepentingan keuangan pada instansi yang diaudit. Selain itu harus dipertimbangkan pula kemungkinan adanya gangguan-gangguan independensi ekstern yang akan berpengaruh terhadap independensi proses pemeriksaan yang dilakukan oleh aparat pengawasan fungsional, antara lain : (1) terdapat intervensi pihak lain terhadap penentuan lingkup audit, (2) terdapat pembatasan waktu yang tidak rasional untuk penyelesaian suatu audit, (3) terdapat pembatasan terhadap sumber (bukti audit) yang disediakan bagi aparat pengawasan fungsional, (4) terdapat intervensi pihak lain yang mempengaruhi pertimbangan aparat pengawasan fungsional terhadap isi semestinya dari suatu laporan audit, (5) terdapat

pengaruh yang merugikan terhadap karier aparat pengawasan fungsional akibat melaksanakan proses pemeriksaan yang independen.

Penelitian mengenai independensi sudah cukup banyak dilakukan baik itu dalam negeri maupun luar negeri dengan menggunakan berbagai ukuran. Namun dalam penelitian ini independensi auditor diukur melalui (1). hubungan baik dilihat dari hubungan / struktur organisasi maupun hubungan personal aparat pengawasan internal dengan pihak yang diaudit, diantaranya kedudukan aparat pengawas internal sebagai internal auditor; gangguan independensi akibat adanya hubungan personal; dan gangguan independensi akibat auditan mempunyai keyakinan politik dan organisasi yang sama. (2) obyektifitas, diukur melalui obyektifitas aparat pengawasan sekalipun auditan / pihak yang diaudit tidak kooperatif, adanya pihak yang berusaha untuk mempengaruhi hasil audit dan obyektifitas aparat pengawasan sekalipun akan berdampak pada karier.

Indepensi aparat pengawas internal akan dilakukan pengujian terhadap organisasi atau satuan kerja perangkat daerah yang merupakan pihak yang diaudit maupun terhadap organisasi inspektoran selaku auditor, hal ini dilakukan dengan tujuan agar terdapat kros cek jawaban antara pihak yang diaudit maupun pihak yang mengaudit.

#### **4. Kompetensi**

Persyaratan kemampuan / kompetensi staf yang melaksanakan audit (BPK RI, 1995; 19) meliputi :

- a. Pengetahuan tentang metode dan teknik yang berlaku dalam audit pemerintahan, keterampilan dan pengalaman untuk menerapkan pengetahuan tersebut dalam audit yang dilaksanakan.
- b. Pengetahuan tentang organisasi, program, kegiatan dan fungsi di bidang pemerintahan.
- c. Keterampilan berkomunikasi secara jelas dan efektif baik secara lisan maupun dengan tulisan.
- d. Keterampilan yang memadai untuk pekerjaan audit yang dilaksanakan misalnya :
  - 1). Jika pekerjaan audit dimaksud memerlukan penggunaan sampling statistic, maka dalam tim audit harus ada staf yang mempunyai keterampilan di bidang sampling statistic.
  - 2). Apabila pekerjaan audit memerlukan review yang luas terhadap suatu system yang dikomputerisasi, maka tim audit harus mengikut sertakan ahli audit computer.
  - 3). Apabila pekerjaan audit meliputi review atas data teknik yang rumit, maka tim audit harus mengikut sertakan tenaga yang ahli di bidang teknik.
  - 4). Apabila pekerjaan audit menggunakan metode audit yang non tradisional maka dalam tim audit perlu ada tenaga ahli mengenai metode dimaksud.
- e. persyaratan kemampuan / keahlian untuk melaksanakan audit keuangan dengan tujuan untuk menyatakan suatu opini, adalah akuntan terdaftar yang memiliki keahlian memadai tentang standar audit pemerintah.

Selanjutnya dalam Standar Audit Pemerintahan menyebutkan pula (BPK RI, 1995: 18) bahwa untuk memenuhi persyaratan tersebut, organisasi / lembaga audit harus mempunyai program pendidikan dan pelatihan berkelanjutan bagi stafnya. Para auditor yang bertanggung jawab pada perencanaan, pengarahannya, pelaksanaan, dan pelaporan audit, harus mengikuti program diklat selama 80 jam dalam setiap dua tahun, untuk

dapat meningkatkan kecakapan profesionalnya. Dari dua tahun tersebut paling tidak 20 jam harus dapat diselesaikan dalam satu tahun.

Bagi auditor yang bertanggung jawab atas perencanaan dan pengarahan audit, pelaksanaan audit di lapangan dan pelaporan audit, dari 80 jam program diklat tersebut paling tidak harus menyelesaikan 24 jam program diklat dengan topic yang berkaitan langsung dengan entitas pemerintahan yang diaudit dan audit pemerintahan. Apabila entitas yang diaudit mempunyai sifat yang khas, auditor dimaksud perlu mengikuti diklat yang berkaitan dengan masalah tersebut.

Menurut Arens et,all (2008: 33) bahwa memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang memadai sebagai auditor biasanya ditafsirkan sebagai keharusan bagi seorang auditor untuk memiliki latar belakang pendidikan formal auditing dan akuntansi, pengalaman kerja yang cukup dala profesi yang akan ditekuninya dan selalu mengikuti pendidikan-pendidikan profesi berkelanjutan, sedangkan Sukrisno Agoes (2004: 35) berpendapat bahwa kemampuan / keahlian staf akan lebih memadai bila didukung dengan memiliki pendidikan formal serta pengalaman memadai dalam bidang auditing, karena pendidikan formal auditor, dan pengalaman profesionalnya akan saling melengkapi satu sama lain.

Dengan demikian aparat pengawasan fungsional pemerintah daerah yang akan melaksanakan pemeriksaan atas instansi pemerintah daerah harus (1) memiliki kesesuaian pendidikan dengan kualifikasi pekerjaan sebagai aparat pengawasan fungsional, (2) memiliki pengetahuan tentang

metode dan teknik yang berlaku dalam audit pemerintahan, (3) memiliki keterampilan untuk pekerjaan audit yang dilaksanakan, (4) memiliki pengalaman dalam pekerjaan audit, (5) memiliki pengetahuan dalam bidang pemerintahan, dan (6) memiliki keterampilan dalam berkomunikasi.

Dengan keahlian dan kompetensi yang dimiliki para internal auditor, harapan akan adanya jaminan dalam mendeteksi *fraud* tentu sangat besar, harus diingat bahwa *fraud* tidak dapat dihilangkan sama sekali (Tuanakotta,2007). Pihak pimpinan harus mempunyai kebijakan *zero tolerance to fraud* (tidak ada toleransi terhadap *fraud*) dengan memberikan sanksi yang tegas dan keras serta berlaku secara konsisten antara satu pegawai/pejabat dengan yang lain dari satu period ke periode.

Pencegahan saja tidaklah memadai, internal auditor harus memahami pula bagaimana cara mendeteksi secara dini terjadinya kecurangan-kecurangan yang timbul. Internal auditor sebaiknya memiliki cukup pemahaman tentang kecurangan untuk dapat mengidentifikasi adanya indikasi bahwa kecurangan mungkin telah terjadi. Jika dideteksi adanya kelemahan signifikan dalam control, pengujian tambahan yang dilakukan oleh internal auditor hendaknya meliputi pengujian yang diarahkan menuju identifikasi dari indikator-indikator kecurangan yang lain. Tindakan pendeteksian kecurangan tidak dapat digeneralisir terhadap semua kecurangan. Masing-masing jenis kecurangan memiliki karakteristik tersendiri. Sehingga untuk dapat mendeteksi kecurangan perlu kiranya pemahaman yang baik terhadap jenis-jenis kecurangan yang mungkin

timbul. Menurut *ACFE* dalam Amrizal (2004) pendeteksian kecurangan berdasarkan penggolongan kecurangan yaitu kecurangan laporan keuangan, kecurangan penyalahgunaan asset dan atau korupsi.

#### *D. Accountability*

##### **1. Konsep Akuntabilitas**

Menurut *The oxford Advance learner's Dictionary*, akuntabilitas adalah "required or expected to give an explanation for one's action. Dengan kata lain, dalam akuntabilitas terkandung kewajiban untuk menyajikan dan melaporkan segala tindak tanduk dan kegiatan terutama di bidang administrasi keuangan kepada pihak yang lebih tinggi. Dalam hal ini, terminology akuntabilitas dilihat dari sudut pandang pengendalian tindakan pada pencapaian tujuan. Media pertanggungjawaban dalam konsep akuntabilitas tidak terbatas pada laporan pertanggung jawaban saja. Tetapi juga mencakup praktek-praktek kemudahan si pemberi mandat mendapatkan informasi, baik langsung maupun tidak langsung (Ismail Mohammad dkk. 2004: 39)

Seiring dengan perkembangan proses demokrasi serta semakin bertambah majunya pola pemikiran manusia maka didalam kehidupan bermasyarakat terdapat pemikiran bahwa kekuasaan merupakan amanat yang diberikan oleh rakyat kepada seseorang untuk memimpin dan mengatur kehidupan bermasyarakat dan bernegara, dan seseorang yang menerima

amanat tersebut harus mempertanggung jawabkan kepada orang-orang yang memberinya kepercayaan.

Orang atau unit organisasi yang diberi amanah untuk memimpin dan mengatur kehidupan bermasyarakat dan bernegara, dapat dikatakan sebagai administrator publik. Administrator publik pada hakekatnya memainkan peranan yang penting dalam memformulasikan kebijakan publik dan juga berperan cukup signifikan dalam hal pelaksanaan kebijakan tersebut dan administrator public merupakan wadah kekuasaan politik dan mempengaruhi pelaksanaan pemerintahan (David. H. Rosenbloom, 2005). Pelaksana kebijakan adalah fungsi administrasi yang dijalankan pemerintah, hal ini sejalan dengan yang dikemukakan oleh Frank.J Goodnow (1990: 18) *administration is the execution of the will of the state.*

Administrasi publik harus dilaksanakan secara akuntabilitas oleh karena terdapat beberapa aspek dari pekerjaan yang menyebutkan timbulnya *misconception of the public interest, corruption, and subversion*. Selain itu etika dapat dipertimbangkan sebagai akuntabilitas sendiri (*self-accountability*) atau semacam *inner check* terhadap perilaku administrasi public. *Inner check* tersebut dapat berupa tekanan / permintaan bahwa perilaku administrator publik sejalan dengan berbagai standar eksternal (David H. Resenbloom, 2005)

Dapat disimpulkan bahwa etika adalah persoalan pengecekan intern dengan tanggung jawab perseorangan, sedang akuntabilitas adalah proses aplikasi pengecekan ekstern terhadap administrator public berkenaan dengan penyalahgunaan kepercayaan masyarakat dan berperilaku tidak sesuai

dengan keinginan masyarakat dan atau otoritas politik demi kepentingan public (David H. Resenbloom, 2005)

Perwujudan kewajiban seseorang atau suatu unit organisasi untuk mempertanggung jawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan melalui media pertanggung jawaban yang dilaksanakan secara periodik disebut akuntabilitas (Ismail Mohammad dkk. 2004: 37)

Dalam Deklarasi Tokyo (1985) yang dikemukakan oleh Ismail Mohammad dkk (2004: 36) bahwa akuntabilitas merupakan kewajiban-kewajiban dari individu-individu atau penguasa yang dipercayakan untuk mengelola sumber daya publik dan yang bersangkutan dengannya untuk dapat menjawab hal-hal yang menyangku pertanggung jawaban fiscal, manajerial dan program.

Menurut Government Accounting Standard Board dalam Concept Statement No. 1 (GASB, 1999: 56) bahwa "*Accountability requires government to answer to the citizenry to justify the raising of public resources and the purposes for which they are used*".

Dari uraian di atas, dapat dikatakan bahwa akuntabilitas merupakan perwujudan kewajiban pejabat pemerintah untuk mempertanggung jawabkan pengelolaan sumber daya yang tersedia untuk menjalankan program dan kegiatan instansi pemerintah yang telah ditetapkan melalui media pertanggung jawaban secara periodik.

## 2. Akuntabilitas Kinerja

Konsep dasar akuntabilitas didasarkan pada klasifikasi tanggung jawab manajerial pada tiap tingkatan dalam organisasi untuk mendukung pelaksanaan kegiatan pada tiap bagian secara efisien dan efektif.

Elwood, (1993: 368) menjelaskan terdapat empat dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik termasuk pemerintah daerah, yaitu :

- 1) *Accountability for probity and legality.*
- 2) *Process accountability.*
- 3) *Program accountability*
- 4) *Policy accountability*

*Accountability for probity and legality* terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan (*abuse of power*), sedangkan *legal accountability* terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.

*Process accountability* termanifestasikan melalui pemberian pelayanan publik yang cepat, responsif, dan murah biaya. Pengawasan dan pemeriksaan terhadap pelaksanaan akuntabilitas proses dapat dilakukan misalnya dengan memberikan ada tidaknya mark up dan pungutan-pungutan lain di luar yang ditetapkan, serta sumber-sumber inefisiensi dan pemborosan yang menyebabkan mahal biaya pelayanan publik dan kelambanan dalam pelayanan.

*Program accountability* terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil optimal yang

minimal. *Policy accountability* terkait dengan pertanggung jawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah, atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah.

Sedang menurut Yango (1991: 12) dimensi akuntabilitas meliputi :

- 1) *Traditional or regular acoountability*
- 2) *Managerial accountability.*
- 3) *Program accountability*
- 4) *Process accountability*

*Traditional or regular acoountability* memfokuskan pada transaksi-transaksi regular atau transaksi-transaksi fiscal untuk mendapatkan informasi mengenai kepatuhan pada peraturan yang berlaku terutama yang terkait dengan peraturan fiscal dan peraturan pelaksanaan administrasi public. Hal ini diperlukan untuk mempertahankan tingkat efisiensi pelaksanaan administrasi public yang mengarah pada perwujudan pelayanan prima.

*Managerial accountability* menitikberatkan pada efisiensi dan kehematan penggunaan dana, harta kekayaan, sumber daya manusia, dan sumber-sumber daya lainnya. Efisiensi pengelolaan sumber daya yang menjadi kewenangan suatu instansi pemerintah merupakan ciri utama akuntabilitas manajerial.

*Program accountability* memfokuskan pada pencapaian hasil tujuan operasi pemerintah. Pencapaian tujuan tersebut tentunya dikaitkan dengan program-program instansi pemerintah yang dikaitkan dengan program nasional, sehingga keberhasilan instansi ini mempunyai sumbangan yang jelas pada pencapaian program nasional.

*Process accountability* memfokuskan pada informasi mengenai tingkat pencapaian kesejahteraan social atas pelaksanaan kebijakan dan aktivitas organisasi. Kebijakan pada dasarnya merupakan ketentuan-ketentuan yang harus dijadikan pedoman, pegangan atau petunjuk bagi setiap usaha dari aparat pemerintah sehingga terdapat kelancaran dan keterpaduan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan, dalam hal ini perlu dipertimbangkan dampak dari pelaksanaan kebijakan tersebut terhadap kondisi social.

Sehubungan dengan itu Mardiasmo (2004: 12) menyatakan selain dimensi yang telah disebutkan di atas, ada dua dimensi lain yang perlu dilakukan oleh organisasi sektor publik. Pertama, akuntabilitas manajerial yang dapat juga diartikan sebagai akuntabilitas kinerja (*performance accountability*) yaitu pertanggung jawaban dalam melakukan pengelolaan organisasi secara efektif dan efisien. Kedua, akuntabilitas financial merupakan pertanggung jawaban lembag-lembaga publik untuk menggunakan dana publik (*public money*) secara ekonomis, efisien dan efektif, tidak ada pemborosan dan kebocoran dana, serta korupsi.

Dalam dunia birokrasi, akuntabilitas suatu instansi pemerintah merupakan perwujudan kewajiban instansi pemerintah untuk mempertanggung jawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi instansi yang bersangkutan (Ismail Mohammad, 2004: 8)

### 3. Akuntabilitas Keuangan

Akuntabilitas keuangan merupakan perwujudan kewajiban pejabat pemerintah untuk mempertanggung jawabkan pengelolaan sumber daya yang digunakan untuk menjalankan program dan kegiatan pemerintah, apakah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Akuntabilitas keuangan merupakan pertanggung jawaban mengenai integritas keuangan, pengungkapan dan ketaatan peraturan perundang-undangan (Ismail Mohammad, 2004: 43). Hal ini sejalan dengan yang dikemukakan oleh Premchand (1999:18) bahwa : *"the main instrument of financial accountability are government budgets, periodically published data on public finances, annual account, and the investigative and other general reports prepared by independent agencies"*.

Laporan keuangan yang dibuat oleh instansi pemerintah daerah kabupaten dan kota yang menunjukkan pertanggung jawaban pengelolaan keuangan untuk melaksanakan program dan kegiatan pemerintah adalah laporan realisasi Anggaran.

Menurut peraturan pemerintah republic Indonesia Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, Pernyataan No 02 Laporan Realisasi Anggaran antara lain menyatakan bahwa, tujuan penyajian Laporan Realisasi Anggaran untuk pemerintah adalah dalam rangka memenuhi tujuan akuntabilitas sebagaimana ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan.

Tujuan pelaporan realisasi anggaran adalah memberikan informasi tentang realisasi dan anggaran entitas pelaporan secara tersanding.

Penyandingan antara anggaran dan realisasinya menunjukkan tingkat ketercapaian target-target yang telah disepakati antara legislative dan eksekutif sesuai dengan peraturan dan perundang-undangan.

Selain itu dalam laporan realisasi anggaran harus diungkapkan pula sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasinya.

Manfaat suatu laporan realisasi anggaran berkurang jika laporan tersebut tidak tersedia tepat pada waktunya. Suatu entitas pelaporan menyajikan laporan realisasi anggaran selambat-lambatnya enam bulan setelah berakhirnya tahun anggaran.

Akuntabilitas keuangan ini secara periodic disampaikan kepada atasan pejabat pemerintah dan DPR/DPRD. Atasan pejabat pemerintah, DPRD ingin dan perlu mengetahui tidak hanya mengenai apakah dana-dana pemerintah telah dikelola secara tepat dan telah sesuai dengan hukum dan peraturan yang berlaku tetapi juga apakah organisasi pemerintah, program dan kegiatannya mencapai tujuan sesuai otorisasi dan dana, dan apakah dilaksanakan secara ekonomis, efisien, dan efektif. Untuk itu diperlukan media pertanggung jawaban yang menjadi alat evaluasi oleh pihak yang memberikan kewenangan, untuk menilai kinerja pejabat pemerintah. Media pertanggung jawaban ini harus dibuat secara tertulis dalam bentuk laporan yang bersifat periodik.

Untuk menyajikan akuntabilitas keuangan yang berisi informasi yang handal dan bermanfaat, untuk menilai kinerja pejabat pemerintah sekaligus

berguna sebagai bahan dalam melakukan pengambilan keputusan, perlu diperhatikan cirri akuntabilitas yang efektif (Ismail Mohammad, 2004: 49) yaitu:

- a. Akuntabilitas harus utuh dan menyeluruh (dalam arti tanggung jawab terhadap tugas pokok dan fungsi instansi, serta program pembangunan yang dipercayakan kepadanya, termasuk pengelolaan BUMN/D yang berada di bawah wewenangnya.
- b. Mencakup aspek yang menyeluruh mengenai aspek integritas keuangan, ekonomis dan efisien, efektivitas, dan prosedur.
- c. Akuntabilitas merupakan bagian dari system manajemen untuk menilai kinerja individu maupun unit organisasi.
- d. Akuntabilitas harus dibangun berdasarkan system informasi yang handal, untuk menjamin keabsahan, akurasi, obyektivitas, dan ketepatan waktu penyampaian informasi.
- e. Adanya penilaian yang obyektif dan independen terhadap akuntabilitas suatu instansi.
- f. Adanya tindak lanjut terhadap laporan atas akuntabilitas.

Akuntabilitas keuangan yang dibuat oleh instansi pemerintah daerah disampaikan dalam bentuk laporan. Untuk dapat menyajikan laporan akuntabilitas keuangan yang berkualitas, instansi pemerintah daerah perlu memperhatikan prinsip-prinsip dalam menyusun laporan yang baik. Government Accounting Standard Board (Ismail Mohammad 2004: 278) menyebutkan bahwa laporan yang berkualitas mempunyai karakteristik sebagai berikut :

1. *Focusing on critical things*, yaitu terfokus pada aspek-aspek kritis yang menunjukkan capaian kinerja instansi pemerintah. Fokus kinerja organisasi adalah mengarahkan daya upaya untuk mencapai sasaran dan tujuan melalui pelaksanaan program dan kegiatan tahunan yang telah dibiayai Negara.
2. *Relating goals and results*, yaitu mengaitkan tujuan dan hasilnya-hasilnya. Laporan kinerja menyampaikan informasi mengenai capaian kinerja dengan membandingkan antara realisasi dengan yang direncanakan. Ukuran capaian kinerja tidak hanya terbatas pada capaian tahunan secara parsial, akan tetapi juga diinformasikan mengenai perkembangan kinerja yang dicapai

dengan kinerja tahunan sebelumnya dan terhadap target-target rencana instansi pemerintah.

3. *Putting result in context*, yaitu menempatkan hasil dalam konteksnya. Laporan akuntabilitas diutamakan untuk menginformasikan mengenai kesesuaian antara yang telah dilakukan dengan keharusan kesepakatan anggaran dalam koridor tugas pokok dan fungsi instansi pemerintah.
4. *Relating resources to results*, yaitu mengaitkan sumber daya dengan hasil yang dicapai, capaian kinerja yang dikaitkan dengan penggunaan sumber daya menjadi pokok dalam laporan akuntabilitas instansi pemerintah.
5. *Presenting comparative information*, yaitu menyajikan perbandingan informasi. Laporan akuntabilitas yang baik harus mampu menjelaskan bukan hanya kinerja tahunan akan tetapi juga memperlihatkan trend dengan periode masa lampau, dan prediksi pada masa datang. Disamping itu dalam laporan hendaknya diperbandingkan capaian kinerja dengan pemerintah daerah lainnya.
6. *Addressing the reliability issue*, yaitu mengarahkan pada kehandalan isu. Laporan harus didasarkan pada data yang handal dan valid. Kehandalan data akan mendukung kredibilitas informasi yang dikandungnya. Informasi yang kredibel berarti berguna untuk mendukung keputusan yang akan diambil oleh para penggunanya.
7. *Benefit to the community*, yaitu bermanfaat bagi masyarakat. Laporan yang bermanfaat bagi masyarakat adalah laporan yang mengandung informasi mengenai hasil yang dicapai, menunjukkan kontribusi pada pencapaian tujuan yang telah ditetapkan, dan membandingkan dengan biaya yang digunakan untuk kinerja tersebut.
8. *Forward-looking*, yaitu berpandangan jauh kedepan. Dalam laporan hendaknya tergambar mengenai kontribusi instansi pemerintah melaporkan mengenai tantangan dan arah kebijaksanaan masa depan terutama yang berkaitan dengan kegagalan di tahun berjalan.

Dari beberapa pembahasan yang berhubungan dengan akuntabilitas keuangan, maka akuntabilitas keuangan yang terdapat pada instansi pemerintah daerah bukan hanya merupakan perwujudan kewajiban pejabat pemerintah untuk mempertanggung jawabkan pengelolaan sumber daya yang digunakan untuk menjalankan program dan kegiatan pemerintah, apakah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, tetapi juga berupa berisi laporan kinerja tentang hubungan penggunaan sumber daya dengan capaian hasil (*outcome*) yang bermanfaat bagi masyarakat.

Jadi akuntabilitas yang berkualitas adalah :

- 1) Akuntabilitas keuangan berisi pertanggung jawaban pengelolaan keuangan untuk melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan.
- 2) Akuntabilitas keuangan berisi penilaian kinerja keuangan
- 3) Akuntabilitas keuangan dibangun berdasarkan system informasi yang handal.
- 4) Akuntabilitas keuangan harus dinilai secara obyektif dan independen.
- 5) Adanya tindak lanjut terhadap hasil penilaian akuntabilitas keuangan.

Pertanggung jawaban pengelolaan keuangan untuk melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan, mengungkapkan beberapa hal yang berkaitan dengan pelaksanaan anggaran seperti mengungkapkan sebab-

sebab adanya perbedaan antara anggaran dan realisasi, tingkat ketercapaian target-target yang telah disepakati antara legislatif dan eksekutif sesuai dengan peraturan dan perundang-undangan, penyajian realisasi anggaran tahun sekarang dengan realisasi anggaran tahun lalu, dan penyampaian akuntabilitas keuangan tepat waktu (PP. No. 24 Tahun 2005).

Akuntabilitas keuangan bukan sekedar kemampuan menunjukkan bahwa uang publik dibelanjakan, akan tetapi meliputi kemampuan menunjukkan bahwa uang publik tersebut dibelanjakan secara ekonomis, efektif, dan efisien. (Mardiasmo, 2002: 121). Dengan demikian akuntabilitas keuangan harus berisi pengungkapan penilaian kinerja keuangan dari aspek ekonomis, efisiensi, dan efektivitas serta pengungkapan penilaian pencapaian tujuan (*output*) yang telah dibiayai, dengan manfaat yang dirasakan atas pencapaian tujuan tersebut (*outcome*).

Pengukuran kinerja didefinisikan sebagai proses sistematis untuk mengumpulkan, menganalisa, dan menggunakan informasi untuk menentukan efisiensi dan efektivitas suatu instansi pemerintah dalam melaksanakan program-programnya sesuai dengan tugas-tugas yang dibebankan kepadanya (Ismail Mohammad, 2004: 204).

Akuntabilitas keuangan dibangun berdasarkan sistem informasi yang handal. Informasi yang handal (*reliable information*) sangat diperlukan untuk melakukan evaluasi terhadap kinerja dan mengidentifikasi risiko.

Reliabilitas informasi akan tumbuh dengan minimnya tingkat kesalahan penyajian data, tingginya ketaatan terhadap peraturan yang berlaku, dan netralitas dalam pengungkapan (Ismail Mohammad, 2004: 271).

Untuk menjamin reliabilitas informasi yang terdapat pada akuntabilitas keuangan perlu adanya pihak ketiga yang melakukan pemeriksaan atas keandalan informasi yang disajikan dalam akuntabilitas keuangan. Adanya penilaian yang obyektif dan independen atas akuntabilitas keuangan merupakan ciri dari akuntabilitas yang efektif (Ismail Mohammad, 2004: 49).

Penilaian akuntabilitas keuangan merupakan sarana pengukuran kinerja dan umpan balik untuk upaya perbaikan penggunaan keuangan yang digunakan untuk melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan.

Tindak lanjut atas penilaian akuntabilitas keuangan merupakan suatu upaya untuk secara terus menerus melakukan perbaikan-perbaikan atas kelemahan-kelemahan yang ada dalam melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan.

Laporan akuntabilitas keuangan yang disusun oleh instansi pemerintah daerah (dinas) disampaikan kepada instansi pemerintah daerah yang mempunyai otoritas yang lebih tinggi secara berjenjang dan berkala. Dan akhirnya oleh pejabat pemerintah kabupaten dan kota disampaikan kepada DPRD sebagai wakil dari masyarakat. Dengan demikian setiap orang mempunyai kesempatan untuk memperoleh informasi tentang penyelenggaraan pemerintahan, yakni informasi tentang

kebijakan, proses pembuatan dan pelaksanaannya serta hasil-hasil yang dicapai.

Bagaimana akuntabilitas instansi pemerintah bila dikaitkan dengan *fraud*? Salah satu bagian isu kebijakan strategis di Indonesia saat ini adalah akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sebab perbaikan akuntabilitas kinerja berdampak pada upaya terciptanya *good governance*, juga akan berdampak luas pada bidang ekonomi dan politik (Agus Dwiyanto, 2002). Dalam bidang ekonomi, perbaikan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah akan mendorong perbaikan iklim investasi, sedangkan dalam bidang politik perbaikan akuntabilitas akan mampu memperbaiki tingkat kepercayaan masyarakat kepada pemerintah. Rendahnya akuntabilitas pemerintah selama ini disebabkan oleh berbagai faktor, salah satunya adalah maraknya praktek *fraud* yang terjadi diberbagai instansi pemerintah. Salah satu jenis *fraud* adalah korupsi (Janes, 1990) yang telah menggiring Indonesia sebagai salah satu Negara terkorup di kawasan Asia Tenggara dan dunia. ([www.transparency.org](http://www.transparency.org)).

Oleh karena itu pencegahan *fraud* merupakan tantangan pemerintah untuk ditangani secara serius, salah satu cara pencegahan terjadinya praktek *fraud* adalah pengembangan akuntansi yang baik oleh pemerintah (Pope, 2003) dan pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan instansi pemerintah (BPK-RI; 1995).

## E. Fraud Prevention

### 1. Pengertian *Fraud*

Kata "*fraud*" berasal dari sebuah kata dalam bahasa latin "*fraus*" yang memiliki banyak makna, namun semuanya merujuk pada konsep "bahaya", "pelanggaran", dan "penipuan". Kata benda "*fraus*" ini dapat diubah menjadi kata sifat yaitu "*fraudentus*". (Silverstone; 2007).

Definisi *Fraud* dalam *Black' Law Dictionary* (1990) sebagai :

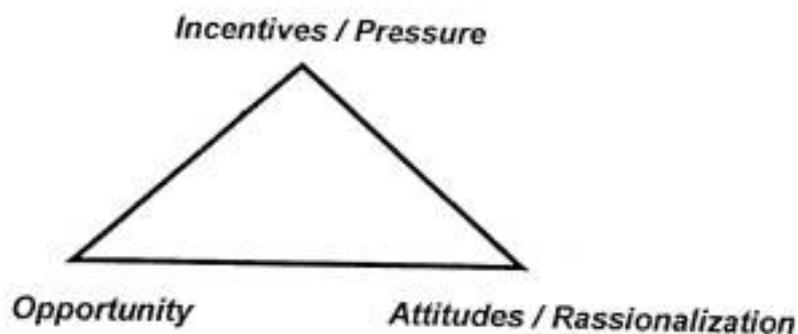
*"An intentional perversion of truth for the purpose of inducing another in reliance upon it to part with some valuable thing belonging to him or to surrender a legal right. A false representation of a matter of fact, whether by words or by conduct, by false or misleading allegations, or by concealment of that which should have been disclosed, which deceives and is intended to deceive another so that he shall act upon it to his legal injury... A generic term, embracing all multifarious means which human ingenuity can devise, and which are resorted to by one individual to get advantage over another by false suggestions or by suppression of truth, and includes all surprise, trick, cunning, dissembling, and any unfair way by which another is cheated".*

Menurut Theodorus M. Tuanakota (2007) ada ungkapan yang secara mudah ingin menjelaskan penyebab atau akar permasalahan dari *fraud*. Ungkapan ini adalah "*Fraud by need, by greed, and by opportunity*". Ungkapan tersebut diartikan jika kita ingin mencegah *fraud*, hilangkanlah atau tekan sekecil mungkin penyebabnya.

Sedangkan menurut Arens (2008), ada tiga faktor pendorong seseorang melakukan *fraud*, yang dikenal dengan "*Fraud Triangle*" yaitu :

Sedangkan menurut Arens (2008), ada tiga faktor pendorong seseorang melakukan fraud, yang dikenal dengan "*Fraud Triangle*" yaitu :

- a. *Incentives / Pressure*, untuk melakukan fraud lebih banyak tergantung kepada kondisi individu, tekanan keuangan, kebiasaan buruk dan kebiasaan lain yang merugikan.
- b. *Opportunity*, untuk melakukan fraud tergantung pada kedudukan pelaku terhadap obyek fraud, kesempatan untuk melakukan fraud selalu ada pada setiap kedudukan.
- c. *Attitudes / Rationalization*, ini terjadi apabila seseorang membangun pembenaran atas *fraud* yang dilakukannya. Pelaku akan mencari alasan atau pembenaran bahwa fraud yang dilakukannya bukan tindakan *fraud*.



**Gambar 2.3. The Fraud Triangle**

Jenis-jenis *fraud* menurut *Association of Certified Fraud Examiner* (ACFE, 2006), salah satu asosiasi di USA yang menangani pencegahan dan pemberantasan *fraud*, mengategorikan *fraud* dalam tiga kelompok sebagai berikut : (a) *Financial Statement Fraud*, (b) *Asset Misappropriation*, dan (c) *Corruption*.

Fraud laporan keuangan dapat didefinisikan sebagai fraud yang dilakukan oleh manajemen dalam bentuk salah saji material laporan keuangan yang merugikan investor dan kreditor. Fraud ini dapat bersifat financial atau non financial. Umumnya fraud ini dapat dideteksi melalui analisis laporan keuangan, yaitu analisis vertical, horizontal, dan analisis rasio.

(b) *Asset Misappropriation*

Dalam istilah hukum *Asset Misappropriation* adalah mengambil asset secara sah yang dilakukan oleh seseorang yang diberi wewenang untuk mengelola atau mengawasi asset tersebut.

Teknik untuk mendeteksi jenis fraud ini lebih menekankan pada pemahaman yang baik atas internal control organisasi. Teknik lain yang biasa dilakukan adalah : *analytical review, statistical sampling, vendor or outsider complaints, dan site-visit-observation.*

(c) *Corruption*

Korupsi menurut AECF, terbagi ke dalam pertentangan kepentingan (*conflict of interest*), suap (*bribery*), pemberian illegal (*illegal gratuity*), dan pemerasan (*economic extortion*). Korupsi dapat dideteksi melalui keluhan dari rekan kerja yang jujur, laporan dari rekan, atau pemasok yang tidak puas yang complain.

Sedangkan menurut Davia (2000), *fraud* dapat dikelompokkan dalam tiga kelompok yaitu :

a. *Group I, Fraud has been exposed and is in the public dominan.*

- b. *Group II, Fraud that has been discovered by entities, but details have not been made public.*
- c. *Group III, Fraud that has not been detected.*

*Fraud* dalam kelompok pertama adalah *fraud* yang paling banyak diketahui umum, *fraud* untuk kelompok kedua lebih sulit diketahui karena adanya lembaga perlindungan hukum yang sering dimanfaatkan oleh pelakunya, sedangkan *fraud* untuk kelompok ketiga tertutup rapat, dan hanya diketahui oleh Tuhan dan pelakunya. (Theodorus, 2007).

## 2. *Fraud Prevention*

Banyak organisasi tidak memiliki upaya untuk menghadapi *fraud*, ketika *fraud* terjadi dalam suatu organisasi, maka organisasi tersebut tentunya menghadapi dilemma. Apabila terjadi dugaan *fraud*, umumnya organisasi menyelesaikannya secara internal tanpa mau dipublikasikan. Selanjutnya kasus ditutup dan masalahnya dianggap selesai.

Menurut Bonita Peterson dan Paul Zikmund (Strategic Finance, 2004) ada sepuluh pemahaman / pembenaran yang dapat membantu untuk mengurangi risiko terjadinya *fraud* :

*"1. Fraud is everywhere, 2. Anyone can commit fraud, 3. Understand the circumstances influencing why people commit fraud (motive, perceived opportunity to commit and think they can get away with it, morally acceptable excuse), 4. The best deterrent is to increase the perception of detection, 5. Perpetrators are often employees, 6. There are only a limited number of fraud schemes (asset misappropriations alone count for 60-86% of all frauds), 7. Understand early signs and act upon them, 8. Don't rely on auditors to detect fraud (they focus on material fraud only), 9. Have an (anonymous) fraud hotline and use a fraud questionnaire now and then, 10. Prevention is the best cure."*



Selanjutnya *Treadway Commission*, mengeluarkan rekomendasi mengenai peran komite auditor yang ditujukan untuk mengurangi kemungkinan terjadinya *fraud* dalam laporan keuangan, yaitu :

- a. Komite Auditor independen (*mandatory independ auditor committee*) menggunakan pimpinan dari luar organisasi.
- b. Piagam tertulis (*written charter*) yang menetapkan tugas dan tanggungjawab dari Komite Auditor.
- c. Komite Auditor harus mempunyai sumberdaya dan wewenang yang memadai untuk mengembang tanggungjawabnya.

Pencegahan *fraud* pada umumnya adalah aktivitas yang dilaksanakan dalam hal penetapan kebijakan, system dan prosedur yang membantu bahwa tindakan yang diperlukan sudah dilakukan oleh para perangkat organisasi untuk dapat memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian organisasi yaitu efektifitas dan efesiensi operasi, keandalan laporan keuangan, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Untuk mencapai tujuan tersebut, maka *fraud* yang mungkin terjadi dapat dicegah dengan cara-cara sebagai berikut (*Amrizal, 2004*) :

- a. Membangun *Internal Control* yang baik.
- b. Mengefektifkan Aktivitas Pengendalian
- c. Meningkatkan Kultur Organisasi
- d. Mengefektifkan Fungsi *Internal Auditor*

## F. Studi Empirik Penelitian Terdahulu.

Studi-studi yang dilakukan tentang *internal control*, *internal auditor*, penerapan *accountability*, dan pencegahan *fraud* secara menyeluruh belum banyak dilakukan. Umumnya penelitian-penelitian yang telah dilakukan sebelumnya yang berkaitan dengan *internal control*, *internal auditor*, penerapan *accountability* dan pencegahan *fraud* mayoritas untuk Badan-Badan Usaha milik Pemerintah (BUMN/BUMD) atau Swasta dan sifatnya parsial.

Beberapa hasil penelitian yang telah dirangkum peneliti khususnya melihat hubungan *internal control* dan penerapan tata kelola yang baik sebagai wujud akuntabilitas diantaranya dikemukakan oleh Halla (1999) dalam penelitiannya : *A View of Corporate Governance and Control In Finland*, menjelaskan bahwa pembagian tanggungjawab sehubungan dengan *internal control* diantara semua anggota organisasi dari atas sampai bawah, yaitu pimpinan puncak menetapkan *internal control*, menetapkan etika dan iklim organisasi, senior manajemen menetapkan kebijakan dan prosedur yang lebih rinci dan personal lainnya bertanggungjawab sesuai dengan tugasnya, akan mendorong terwujudnya *accountability* dan *corporate governance*. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Samid (1996) pada perusahaan PT.Perkebunan di Sumatera, yang menyimpulkan bahwa satuan pengawas intern dan gaya kepemimpinan akan mempengaruhi persepsi bawahan

terhadap akuntabilitas dan tata kelola perusahaan dan berpengaruh positif terhadap peningkatan profitabilitas.

Pendapat Dockery (2000) dalam penelitiannya yang dilakukan pada beberapa perusahaan di Eropa yang dimuat dalam *Managerial Finance*, menyatakan bahwa pengendalian internal korporasi diperlukan untuk menjamin kepentingan pemegang saham dalam mengawasi tindakan-tindakan manajemen melalui akuntabilitas dan tata kelola (*the governance mechanism*). Mekanisme tatakelola dan akuntabilitas dapat membantu untuk membatasi penyimpangan/kecurangan. Selanjutnya Togiman (2000) melihat pengaruh *Internal control* dan *internal auditor* terhadap peningkatan kinerja perusahaan-perusahaan BUMN dan BUMD di Indonesia, hasil penelitiannya merekomendasikan bahwa pengawasan dan pengendalian intern dalam perusahaan penting dan harus dilaksanakan secara konsekuen agar kinerja perusahaan dapat tercapai. Peneliti lain, Nunuy (2004) yang melakukan penelitian pada anggota DPRD dan pemerintah daerah di Jawa Barat menyatakan bahwa untuk mencapai tata kelola yang baik perlu ada kejelasan fungsi, tanggungjawab, pelimpahan wewenang dan pemberdayaan pada tingkat unit kerja dinas/badan/kantor. Pamungkas (2005) yang meneliti pengaruh penerapan pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan dan akuntabilitas pada pemerintah daerah khusus Yogyakarta, merekomendasikan bahwa akuntabilitas dapat diwujudkan dengan penerapan pengawasan yang ditunjang dengan peraturan dan perundang-undangan.

Tahun 2003 Muh. Gandhi melakukan penelitian tentang pengaruh pemeriksaan intern, pemeriksaan ekstern dan penilaian Dewan Perwakilan Rakyat terhadap akuntabilitas pelaksanaan anggaran departemen. Hasil penelitian Gandhi menyimpulkan : 1) Pemeriksaan ekstern berpengaruh secara positif terhadap penilaian Dewan Perwakilan Rakyat atas akuntabilitas keuangan departemen. 2) Pemeriksaan intern, pemeriksaan ekstern, dan penilaian Dewan Perwakilan rakyat masing-masing mempunyai pengaruh positif terhadap akuntabilitas keuangan departemen. Dan hasil penelitian ini dapat diketahui bahwa pemeriksaan intern paling dominan / besar pengaruhnya terhadap akuntabilitas keuangan departemen.

Pada tahun 2005, Kery Soetjipto melakukan penelitian tentang pengaruh peran auditor intern pemerintah daerah dan persepsi kepala daerah terhadap penerapan system akuntansi pemerintah daerah serta akuntabilitas publik. Kery berkesimpulan bahwa : 1) Hubungan peran auditor intern dengan persepsi kepala daerah adalah positif dan relative rendah. 2) Pengaruh peran internal auditor, persepsi kepala daerah terhadap penerapan system akuntansi pemerintahan dan akuntabilitas publik secara parsial dan serempak adalah besar.

Peneliti lainnya Lawrence (2000) dengan menggunakan data perusahaan tahun 1996, menguji tingkat aktivitas komite auditor, internal auditor dan independensi dengan kecurangan (*fraud*) perusahaan, Lawrence menemukan hasil bahwa komite auditor, *internal auditor* dengan

komposisi dari *director independent* dan dengan pertemuan sekurang-kurangnya 2 (dua) kali setahun dapat mengurangi *fraud*. Cattrysse (2002) mengatakan bahwa tindakan *fraud* dapat diminimumkan dengan penerapan *good corporate governance, and accountability*, juga ECIIA (1999) dan Cattrysse (2002) menyatakan bahwa *internal auditorors* yang baik dapat mencegah kecurangan (*fraud*). Dibagian lain Cattrysse (2002) menyatakan secara umum ada tiga alat pencegahan *fraud* yaitu : *good corporate governance*, pimpinan organisasi yang baik (bersih), dan penerapan *intemal control*. Menurut Safitri (*Indonesia Market Links Network*, 2002) bahwa seluruh keputusan yang dibuat oleh komisaris independen, tidak terpisahkan dari berjalannya mekanisme *intemal control* ditubuh emiten termasuk adanya komite auditor. Sementara Ristandi (2006) yang melakukan penelitian pada pemerintah daerah di propinsi jawa barat merekomendasikan bahwa *intemal control* berpengaruh positif terhadap penerapan tata kelola dan berpengaruh positif pula terhadap peningkatan akuntabilitas kinerja pada instansi pemerintah daerah di propinsi jawa barat.

Glover and Marshall (1998) melakukan penelitian di beberapa negara Eropa menyimpulkan bahwa *internal auditor* memiliki peran strategis dalam mendukung manajemen mencapai tujuan organisasi, dalam aspek memastikan keefektifan penggunaan sistem informasi, meningkatkan daya guna sumber daya, mendeteksi kecurangan, memeriksa pengendalian *elektronic ecommerce*, mengevaluasi pengendalian intern,

dan memonitor pengendalian lingkungan bisnis. Penelitian lainnya yang dilakukan oleh Johnsen and Vakkuri (2001) dengan topik : *performance auditing in local government* yang mengambil lokasi di Finlandia dan Norwegia, merekomendasikan pemberian informasi antara yang diperiksa dengan yang memeriksa akan mendorong terciptanya kinerja. Sementara Sulistyawati (2003) dalam hasil penelitiannya menyatakan jika auditor dapat bekerja dengan baik maka akan memberikan dampak pada berkurangnya tindakan *fraud*, sehingga akan *mewujudkan accountability*. Namun, Beasley (1996) justru menemukan bahwa komite auditor tidaklah signifikan mengurangi kemungkinan terjadinya *fraud* pada laporan keuangan.

Peneliti lain Paul and Moroney (2008) dengan mengambil data di Australia dan New Zealand, menemukan bahwa organisasi yang memiliki fungsi *internal auditor* mempunyai kecenderungan yang lebih besar untuk mendeteksi dan melaporkan *misappropriation of asset fraud* dari pada organisasi yang tidak mempunyai fungsi auditor internal. Hasil penelitian Moroney juga menyimpulkan bahwa organisasi yang menggunakan metode *in-house* dalam menjalankan fungsi auditor internal lebih efektif untuk mendeteksi dan melaporkan *misappropriation of asset fraud* dari pada organisasi yang menggunakan *outsourcing* untuk menjalankan fungsi *internal auditor*. Douglas (2001) dalam penelitian yang dilakukan pada pemerintah daerah di Virginia, AS, penelitian ini menguji penipuan dalam pemerintahan lokal, dengan pertanyaan awal Douglas : apakah lingkungan kontrol pemerintah setempat terkait dengan insiden penipuan, hasilnya

menunjukkan bahwa kekuatan kontrol lingkungan pemerintah daerah adalah negatif terkait dengan insiden penipuan.

Dari beberapa hasil penelitian yang telah diuraikan di atas pada umumnya menyoroti : pengendalian intern, pemeriksaan intern, penerapan prinsip-prinsip *accountability*, dan pencegahan *fraud* secara parsial. Peneliti akan mencoba melakukan penelitian dengan melihat secara utuh pengaruh dimensi *internal control* dan *internal auditor* terhadap *accountability* dan dampaknya terhadap pencegahan *fraud*, dengan variabel : *Internal control*, *internal auditor*, *accountability*, dan *fraud prevention*, dengan pemilihan survei penelitian pada pemerintah provinsi Sulawesi Selatan.

Selanjutnya atas hasil penelitian-penelitian terdahulu yang telah dijelaskan dan dapat mendukung penelitian ini diikhtisarkan dalam bentuk matriks. (lampiran 1)

### BAB III

## KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS

### A. Pengaruh *internal control* terhadap *accountability*.

Pimpinan penda sebagai pimpinan tertinggi yang dalam *stewardship theory* merupakan penerima amanah (*stewards*) harus dapat mempertanggungjawabkan amanah yang diterimanya kepada pemberi amanah (*masyarakat/principal*). Di dalam pelaksanaannya sangat diperlukan pengendalian/pengawasan sehingga setiap penyelewengan dapat dihindari atau diminimalisasi. Seiring dengan pengendalian yang dilakukan oleh pimpinan daerah, dukungan *internal auditor* merupakan suatu alat yang memperkuat sistem *internal control* dalam rangka terciptanya *accountability* organisasi penda sehingga tujuan dalam meminimalisasi berbagai bentuk *fraud /* kecurangan dapat tercapai.

Perkembangan organisasi yang sedemikian mengalami kemajuan harus memperlengkapi, memelihara dan memperbaiki / menyesuaikan diri, demikian Parsons dalam *functionalism structural theory*. Selain itu juga menuntut adanya pengembangan sistem pengendalian intern yang lebih baik. Pengendalian intern mencakup lima komponen dasar yang dirancang untuk memberikan keyakinan bahwa tujuan organisasi dapat terpenuhi (COSO,1994). Kelima komponen tersebut meliputi : (1) lingkungan pengendalian, (2) penilaian

risiko, (3) aktivitas pengendalian, (4) informasi dan komunikasi serta (5) monitoring. Boyton (2006:327) melihat dimensi-dimensi tersebut akan sangat sulit untuk mencapai pelaksanaan internal control yang efektif dan efisien secara bersamaan, sementara pencapaian akuntabilitas pimpinan sangat ditentukan pada sejauhmana fungsi internal control dapat memberikan keyakinan atas pelaksanaan amanah yang diterima (Konrath, 2002)

Pengendalian intern akan menghasilkan laporan yang dikehendaki manajemen diantaranya :

- a. mengamankan sumber daya dari pemborosan, kecurangan dan ketidak-efisienan.
- b. meningkatkan ketelitian dan dapat dipercayainya data akuntansi.
- c. mendorong ketaatan dan melaksanakan kebijakan organisasi.
- d. meningkatkan efisiensi

Hasil sejumlah penelitian sebelumnya mendukung konsep tersebut, diantaranya menunjukkan bahwa dengan pembagian tanggungjawab sehubungan dengan *internal control* akan mendorong terwujudnya akuntabilitas dan tata kelola (Halla: 1999). Dengan satuan pengawas internal dan gaya kepemimpinan akan berpengaruh terhadap persepsi bawahan akan akuntabilitas organisasi (samid: 1996), Dockery (2000), Togiman (2000), Nunuy (2004), serta Pamungkas (2005).

Berkaitan dengan konsep tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**Hipotesis 1** : *Internal control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *accountability*.

#### **B .Pengaruh *internal auditor* terhadap *accountability*.**

*Internal auditor* diperlukan antara lain untuk melakukan audit dan evaluasi terhadap cukup memadai dan efektifnya sistem pengendalian intern, dan kualitas kinerja dalam pelaksanaan pertanggungjawaban. Untuk itu sangat diperlukan aparat pemeriksa intern pemerintah dalam hal ini adalah inspektorat yang handal sesuai dengan kompetensinya dan bertindak independen serta profesional dalam melakukan audit dan evaluasi kinerja seluruh tingkat manajemen pemerintah daerah. Parsons, Davis dan Moore dalam *functionalism structural theory* menekankan bahwa diperlukan bakat dan kemampuan terbaik dalam melakukan pengawasan antara sub sistem, dalam rangka mendorong ke arah penyesuaian jika akan mencapai kelangsungan hidup.

Internal audit merupakan kegiatan penilaian bebas, yang dipersiapkan dalam organisasi sebagai suatu jasa terhadap organisasi. Kegiatan ini meliputi pemeriksaan untuk menilai efektivitas operasional. Tanpa fungsi auditor intern, manajemen tidak memiliki sumber informasi intern yang bebas mengenai kinerja para manajer. *The Institute of*

*Internal Auditor* (IIA, 1995) dan Sawyer at al (2003) mengemukakan bahwa : "*Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate its activities as a service to the organization*".

Persyaratan auditor internal diantaranya haruslah mandiri, dianggap mandiri apabila mereka dapat melaksanakan pekerjaannya secara bebas dan objektif, kemandirian auditor internal dapat memberikan penilaian-penilaian yang tidak memihak dan tanpa prasangka. Hal ini dapat dilihat melalui status organisasi dan sikap objektif dari para auditor internal.

Persyaratan selanjutnya adalah profesionalisme. Auditor internal memegang peranan penting karena merupakan sumber bahan masukan yang independen bagi pimpinan untuk mengevaluasi berbagai kegiatan. Untuk dapat melaksanakan tugasnya sebagaimana yang diharapkan maka auditor harus profesional. Profesionalisme diindikasikan oleh kompetensi kerja antara lain : mempunyai pengetahuan dan kemampuan teknis audit, standar yang tinggi, memiliki daya imajinasi, memiliki inisiatif, dan mampu berhubungan dengan bagian lain dalam organisasi.

Badan profesional terkemuka yang dibentuk sejak tahun 1941 di Amerika Serikat yaitu *The Institute of Internal Auditor* (IIA) menyatakan tujuan auditor intern :

1. Menelaah dan menilai kesesuaian aplikasi akuntansi keuangan dan pengendalian operasi.
2. Menjamin sejauh mana ketaatan terhadap kebijakan rencana dan prosedur.
3. Menjamin sejauh mana aktiva organisasi dipertanggung jawabkan dan diamankan dari segala jenis kerugian.
4. Menilai mutu kinerja dalam melaksanakan tanggung jawab yang diberikan.

Dengan demikian auditor intern mempengaruhi manajer organisasi, pemilik organisasi dan auditor independen (*auditor external*). *Auditor intern* memeriksa dan mengevaluasi pengendalian intern entitas secara periodik dan membuat rekomendasi untuk perbaikan. (Boynton et al 2001:377). Togiman (2000), melihat internal auditor yang dilakukan pada instansi pemerintah dapat mewujudkan akuntabilitas dan tata kelola yang baik dan dapat meningkatkan kinerja instansi. Lawrence (2000) berpendapat yang sama, internal auditor dapat mewujudkan *accountability* dan *good corporate governance*, pendapat tersebut diperkuat Cattrysse (200), Muh. Gandhi (2003) dan Kery Soetjipto (2005).

Berkaitan dengan konsep tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**Hipotesis 2** : *Internal auditor* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *accountability*.

### C. Pengaruh *internal control* terhadap *fraud prevention*.

*Internal control* berupaya untuk menghilangkan atau meminimumkan sebab-sebab timbulnya *fraud*, sebab pencegahan akan terjadinya suatu perbuatan *fraud* lebih mudah dari pada mengatasi bila *fraud* telah terjadi. Parsons dan Merton dalam *functionalism structural theory* menyatakan bahwa dalam suatu masyarakat, untuk mencapai kesuksesan materil/ekonomi yang tidak sesuai dengan nilai, masyarakat dapat melakukannya ketika terjadi ketidak bertautannya antara nilai cultural dan cara-cara struktural sosial.

Kasus *fraud* dapat dilakukan oleh individu, dan dapat pula dengan bekerjasama sejumlah individu (kolusi), dengan melakukan hubungan yang melewati batasan-batasan sosial antara pimpinan dengan pegawai atau antara orang dalam organisasi dengan pihak luar organisasi. Jones and Bates (2000) dalam *Public Sector Auditing* menyatakan *fraud* adalah penggelapan yang meliputi berbagai kecurangan, antara lain penipuan yang disengaja (*intentional deceit*), pemalsuan rekening (*falsification of account*), praktik jahat (*corrupt practices*), pencurian (*embezzlement*), korupsi (*corruption*). *Fraud* terjadi di mana seseorang memperoleh kekayaan atau keuntungan keuangan melalui kecurangan atau penipuan. Kecurangan semacam ini menunjukkan adanya keinginan yang disengaja, dan bukan karena ketidaktahuan

Hasil sejumlah penelitian sebelumnya yang menunjukkan penyebab tertinggi terjadinya *fraud* disebabkan lemahnya pengendalian intern diantaranya : (KPMG,1998), IAI (1994), IIA (1995) menyatakan pelaksanaan *internal control* oleh pimpinan merupakan suatu instrumen dalam mencapai kinerja dan pertanggungjawaban organisasi dan dapat memberikan peringatan bila terjadi *fraud*. Sedang Dockery (2000) menemukan bahwa dengan pengendalian intern dapat membantu untuk membatasi penyimpangan/kecurangan. Hasil yang sama dikemukakan Cattrysse (2002) bahwa salah satu alat pencegahan *fraud* adalah penerapan *internal control*.

Berkaitan dengan konsep tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**Hipotesis 3** : *Internal control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention*.

#### **D. Pengaruh *internal auditor* terhadap *fraud prevention*.**

Kenyataan sekarang *fraud* di organisasi khususnya di instansi pemerintah, intensitasnya semakin meningkat. Hasil survai yang dilakukan oleh *Transparency International Indonesia* (TII, 2005) menempatkan Partai Politik, Lembaga Legislatif dan Dirjen pajak sebagai Instansi yang paling banyak melakukan tindakan *fraud* di Indonesia. Untuk itu diperlukan peran kuat dari inspektorat, Badan

Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) untuk melakukan audit atas indikasi-indikasi terjadinya *fraud* dengan obyektif dan independen, agar upaya pemberantasan *fraud* dapat berjalan dan intensitasnya bisa berkurang.

Menurut Theodorus M. (2007) pencegahan *fraud* dapat dilakukan dengan mengaktifkan *internal control* dan *internal auditor* agar dapat berfungsi seperti pagar yang menghalangi pencuri masuk kehalaman rumah. Namun seperti pagar, bagaimanapun kokohnya tetap dapat ditembus oleh pelaku *fraud* yang cerdas dan mempunyai keberanian untuk melakukannya.

Hasil penelitian Glover dan Marshall menyimpulkan bahwa *internal auditor* memiliki peran strategis dalam mendeteksi *fraud*, sedang Lawrence (2000) menemukan dengan tingginya aktivitas *internal auditor* dapat mengurangi *fraud*, Cattrysse (2002), Sulistyawati (2003), Paul and Moroney (2008) menemukan dan mendukung penelitian ini.

Berkaitan dengan konsep tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**Hipotesis 4** : *Internal auditor* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention*.

#### **E. Pengaruh *accountability* terhadap *fraud prevention*.**

Akuntabilitas merupakan perwujudan kewajiban seseorang atau suatu unit organisasi untuk mempertanggung jawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang

dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan melalui media pertanggung jawaban yang dilaksanakan secara periodik (Ismail Mohammad dkk. 2004: 37). Hal ini sejalan dengan *stewardship theory*, yang menekankan manajemen sebagai *steward* bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*, yang dianalogikan antara pemerintah daerah dengan rakyatnya.

Menurut Government Accounting Standard Board dalam Concept Statement No. 1 (GASB, 1999: 56) bahwa "*Accountability requires government to answer to the citizenry to justify the raising of public resources and the purposes for which they are used*".

Dari uraian tersebut, dapat dikatakan bahwa akuntabilitas merupakan perwujudan kewajiban pejabat pemerintah untuk mempertanggung jawabkan pengelolaan sumber daya yang tersedia untuk menjalankan program dan kegiatan instansi pemerintah yang telah ditetapkan melalui media pertanggung jawaban secara periodik.

Pertanggung jawaban pengelolaan keuangan untuk melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan, mengungkapkan beberapa hal yang berkaitan dengan pelaksanaan anggaran seperti mengungkapkan sebab-sebab adanya perbedaan antara anggaran dan realisasi, tingkat ketercapaian target-target yang telah disepakati antara legislatif dan eksekutif sesuai dengan peraturan dan perundang-undangan, penyajian realisasi anggaran tahun sekarang dengan

realisasi anggaran tahun lalu, dan penyampaian akuntabilitas keuangan tepat waktu (PP. No. 24 Tahun 2005).

Akuntabilitas keuangan bukan sekedar kemampuan menunjukkan bahwa uang publik dibelanjakan, akan tetapi meliputi kemampuan menunjukkan bahwa uang publik tersebut dibelanjakan secara ekonomis, efektif, dan efisien. (Mardiasmo, 2002: 121).

Wujud *akuntabilitas* dalam konteks penyelenggaraan pemerintahan adalah penyelenggaraan pemerintahan yang solid dan bertanggung jawab dengan menjaga kesinergian interaksi yang konstruktif diantara berbagai sektor dan faktor di dalamnya (Osborne dan Geabler, 1992; OECD & Word Bank, 2000; UNDP, 2000). (Cattrysse, 2002; ECIIA, 1999) menemukan pada hasil penelitiannya bahwa ada tiga alat pencegahan *fraud* yaitu: *Accountability* dan *Good Governance*, pimpinan organisasi yang baik (bersih), dan penerapan *internal control*. Douglas (2001) dan Kery Soetjipto (2005) mendukung bahwa lingkungan control pemerintah daerah serta akuntabilitas publik adalah negative terkait dengan penipuan.

Berkaitan dengan konsep tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**Hipotesis 5** : *Accountability* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention*.

**F. Pengaruh *internal control* terhadap *fraud prevention* melalui *accountability*.**

Berdasarkan dengan pemahaman teori, konsep dan dukungan hasil penelitian pada hipotesis 1 dan 5 maka rumusan hipotesis berikutnya dapat diungkapkan sebagai berikut :

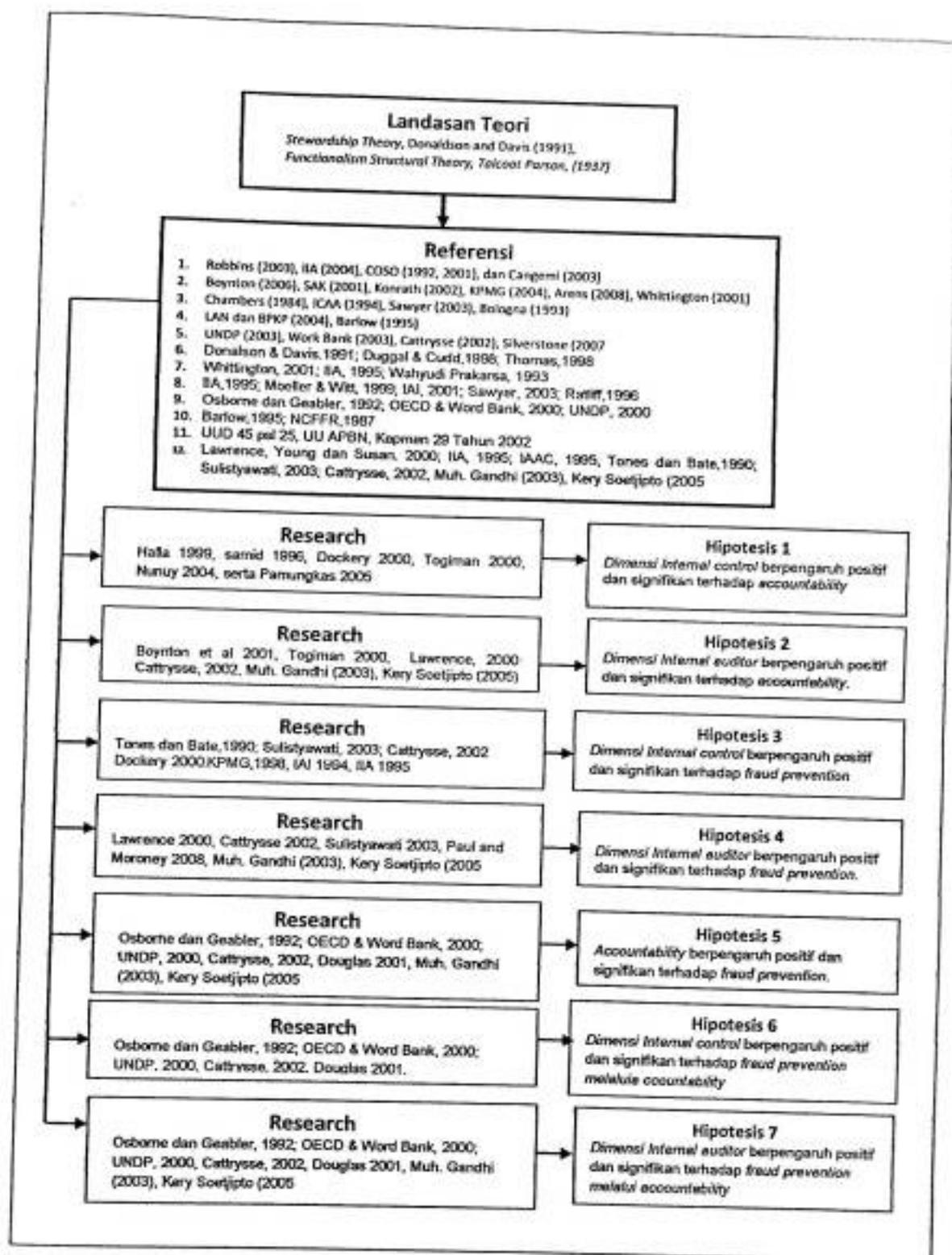
**Hipotesis 6 :** *Internal control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention* melalui *accountability*

**G. Pengaruh dimensi *internal auditor* terhadap *fraud prevention* melalui *accountability*.**

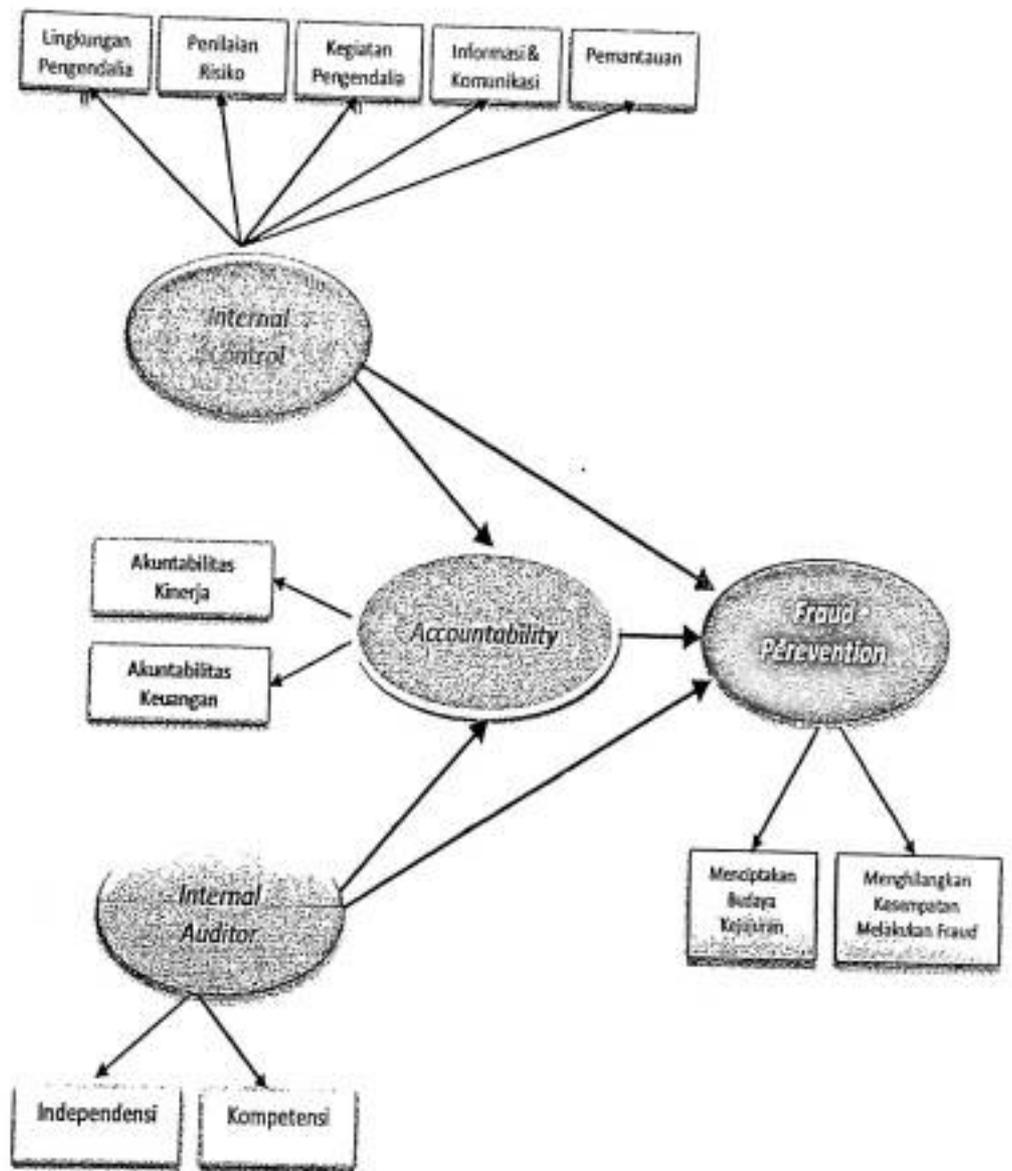
Berdasarkan dengan pemahaman teori, konsep dan dukungan hasil penelitian pada hipotesis 2 dan 5 maka rumusan hipotesis berikutnya dapat diungkapkan sebagai berikut :

**Hipotesis 7 :** *Internal auditor* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention* melalui *accountability*

Dari rujukan teori, konsep dan sejumlah hasil penelitian seperti yang disebutkan sebelumnya, dapat disusun skema landasan teoritis dan hipotesis secara keseluruhan sebagaimana dalam gambar 3.1 dan 3.2 pada halaman berikut.



Gambar 3.1 Landasan Teori dan Hipotesis



Gambar : 3.2 Model Kerangka Konseptual

## BABA IV

### METODE PENELITIAN

#### A. Rancangan Penelitian

Penelitian ini termasuk *explanatory research*, artinya penelitian ini akan menjelaskan secara mendalam hubungan sebab akibat antara variabel penelitian atau tentang sesuatu hal (Copper, Schindler : 2005; Harapan 2003). Penelitian eksplanatori mengacu pada teori atau hipotesis yang akan diuji sebagai penyebab terjadinya suatu fenomena. Fenomena tersebut secara empiris dilihat pada suatu unit analisis yang dalam penelitian ini adalah organisasi Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan.

Penelitian ini dimaksudkan untuk mencari fakta dan keterangan secara faktual yang dikumpulkan dari responden baik dengan melakukan wawancara maupun dengan menggunakan kuesioner yang diberikan kepada Pimpinan Satuan Kerja Perangkat Daerah dan pengawas fungsional pada pemerintah provinsi Sulawesi selatan. Horizon waktu dari penelitian ini adalah *cross sectional* yaitu penelitian pada periode waktu tertentu yang perencanaan waktunya mulai Juni 2011.

Pemilihan obyek penelitian pada satuan kerja perangkat daerah pemerintah provinsi di Sulawesi Selatan didasarkan pada pertimbangan bahwa saat ini kecenderungan terjadinya *fraud* di instansi pemerintah provinsi

di Sulawesi Selatan, menunjukkan perkembangan yang semakin signifikan, sebagaimana diuraikan pada bagian awal tulisan ini.

## B. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Satuan Kerja Perangkat Daerah yang ada di pemerintah provinsi Sulawesi Selatan, baik dinas, badan maupun kantor.

Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling* yaitu pengambilan sampel berdasarkan pertimbangan atau kriteria tertentu sesuai dengan tujuan penelitian, kriteria yang digunakan peneliti untuk menentukan sampel adalah :

1. Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang aktivitas kesehariannya melakukan pelayanan langsung kepada masyarakat dan
2. Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang menerima alokasi dana terbesar dalam APBD 3 (tiga) tahun terakhir.

Dasar penentuan kriteria tersebut bahwa satuan kerja perangkat daerah yang aktivitas kesehariannya melakukan pelayanan langsung kepada masyarakat akan berpeluang melakukan *fraud*. Demikian pula terhadap SKPD yang menerima alokasi dana dalam APBD yang besar, tentunya juga berpeluang akan terjadinya *fraud*, dengan demikian membutuhkan peran pengendalain yang intensif serta membutuhkan internal auditor yang tangguh.

Di Sulawesi Selatan terdapat 56 SKPD. 13 SKPD berbentuk Biro, 19 SKPD berbentuk Dinas, 15 SKPD berbentuk Badan dan sisanya berbentuk Sekretariat. Dan untuk penelitian ini sampel yang terpilih sebanyak 13 satuan kerja perangkat daerah. (lampiran 3)

### C. Teknik Pengumpulan Data

Data penelitian akan diperoleh dengan cara mengisi kuesioner dan melakukan wawancara langsung secara terstruktur sesuai dengan kuesioner, namun mengingat kesibukan responden yang sangat tinggi maka wawancara dilakukan apabila hasil analisis dari kuesioner menunjukkan positif atau negative dan signifikan yang menurut peneliti membutuhkan penjelasan lebih lanjut. Data inilah yang akan dianalisis dengan menggunakan teknik analisis kuantitatif dan deskriptif.

Kuesioner disusun dalam skala Likert sebagai formasi item-item pengukur variabel penelitian berbentuk pernyataan dengan lima pilihan responden/jawaban, seperti yang nampak pada tabel 4.1. Penyusunan item-item pernyataan pada kuesioner dilakukan dengan mengacu kepada struktur operasional variable penelitian. Pernyataan dalam kuesioner disusun baik secara *favorable* (positif) maupun *unfavorable* (negatif). Data yang terkumpul selanjutnya direkapitulasi dalam bentuk *coding sheet* yang disusun secara *cross sectional* antar SKPD untuk diolah dan dianalisis.

**Tabel 4.1 Alternatif Jawaban dan Skor masing-masing alternative**

Jawaban	Skor
Sangat tidak sesuai/tidak setuju	1
Kurang sesuai	2
Kadang sesuai	3
Sesuai	4
Sangat sesuai	5

Penelitian kepustakaan juga dilakukan untuk melengkapi data primer, baik melalui buku-buku teks, jurnal-jurnal, dan dari internet yang relevan serta berhubungan dengan penelitian ini.

#### **D. Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen**

Pengujian validitas dan reliabilitas dimaksudkan untuk memastikan bahwa secara keseluruhan instrumen penelitian yang digunakan adalah valid atau tepat sekalipun digunakan di tempat lain di lain waktu dan reliabel atau handal sekalipun digunakan berulang-ulang pada kesempatan yang berbeda.

Pengujian instrumen penelitian dilakukan berdasarkan pengujian Uji Validitas dan Uji Reliabilitas, dengan menggunakan *Statistical Program for Sosial Sciences (SPSS)* versi 20.

## 1. Uji Validitas

Instrumen (item pertanyaan) dikatakan memiliki validitas konstruksi jika instrumen tersebut dapat digunakan untuk mengukur gejala sesuai dengan yang didefinisikan. Pada penelitian ini validitas data diukur dengan pendekatan *construct validity* dan teknik uji korelasi *pearson product moment*. Validitas instrumen ditentukan dengan jalan mengkorelasikan antara skor masing-masing item dengan total skor masing-masing item (Sugiyono, 2002:114). Rumus korelasi *product moment*, sebagai berikut:

$$r_{XY} = \frac{N\Sigma XY - (\Sigma X)(\Sigma Y)}{\sqrt{\{N\Sigma X^2 - (\Sigma X)^2\} \{N\Sigma Y^2 - (\Sigma Y)^2\}}}$$

di mana:

- $r_{XY}$  = korelasi *product moment* antara X dan Y
- X = skor butir pernyataan
- Y = skor total butir pernyataan (Arikunto, 1996: 172).

Kriteria penilaian, jika  $r_{XY} > r_{tabel}$ , maka butir pernyataan yang bersangkutan valid untuk digunakan dalam pengumpulan data; jika  $r_{XY} \leq r_{tabel}$ , maka butir pernyataan yang bersangkutan tidak valid digunakan sebagai alat pengumpul data dan harus dikeluarkan dari instrumen.

## 2. Uji Reliabilitas

Instrumen yang reliabel belum tentu valid sedang instrumen yang valid umumnya pasti reliabel, tetapi pengujian reliabilitas instrumen harus tetap dilakukan karena reliabilitas instrumen merupakan syarat untuk pengujian validitas instrumen. Sehubungan uji validitas di atas, maka penelitian ini mengukur reliabilitas data dengan reliabilitas konsistensi internal (Sugiyono, 2002:111).

Pengujian reliabilitas dengan konsistensi internal dilakukan dengan cara mencobakan instrumen sekali saja kemudian data yang diperoleh dianalisis dengan teknik tertentu. Untuk menilai reliabilitas konsistensi internal diantara butir-butir pertanyaan dalam penelitian ini digunakan teknik *Cronbach's Alpha* (Koefisien Alfa). Suatu item pengukuran dikatakan reliabel jika memiliki koefisien alfa lebih besar dari 0,6 (Sugiyono, 2002:122). Formulasi perhitungan koefisien Cronbach's Alfa sebagai berikut:

$$r_i = \left[ \frac{k}{(k - 1)} \right] \left[ 1 - \frac{\sum s_i^2}{s_t^2} \right]$$

di mana:

- $r_i$  = reliabilitas instrumen
- $k$  = banyaknya butir pernyataan
- $\sum s_i^2$  = jumlah varians butir
- $s_t^2$  = varians total (Sugiyono, 2000: 102).

## E. Teknik Analisis Data

Sesuai tujuan penelitian dan hipotesis yang akan diuji, maka peralatan analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Struktural Equation Modelling* (SEM) dengan program bantu AMOS (*Analysis Of Moment Struktural*) versi 20. *Struktural Equation Modelling* (SEM) adalah sekumpulan teknik-teknik statistikal yang memungkinkan pengujian sebuah rangkaian hubungan antar variabel secara simultan. Ferdinand (2002:33) menyatakan langkah pemodelan SEM adalah sebagai berikut:

1. Pengembangan Model Teoritis. Langkah ini bertujuan untuk melakukan pengembangan suatu model teoritis dengan jalan eksplorasi ilmiah melalui telaah pustaka, dalam usaha memperoleh justifikasi atas model teoritis yang dikembangkan. Teknik ini digunakan untuk menguji teori, atau suatu teori yang baru dikembangkan peneliti melalui pembuktian empiris.
2. Pengembangan Diagram Alur. Model teoritis yang telah dikembangkan atau dibangun pada langkah pertama dilakukan dengan cara menggambarkan diagram alur. Konstruk-konstruk yang dibangun pada diagram alur dibedakan dalam dua kelompok yaitu:
  - a. Konstruk eksogen (*independent variables*) yaitu konstruk yang tidak diprediksi oleh variabel lain dalam model. Pada studi ini konstruk eksogen adalah internal control dan internal auditor

- b. Konstruk endogen yaitu konstruk yang diprediksi oleh satu atau beberapa konstruk yang ada dalam model. Pada studi ini konstruk endogen adalah akuntabilitas dan fraud prevention.
3. Konversi Diagram Alur Dalam Persamaan. Pada langkah ini persamaan struktural dan model pengukuran diterjemahkan dalam persamaan.
  4. Pemilihan Matriks Input. Pada langkah ini melakukan pemilihan jenis input yaitu kovarians atau korelasi. Apabila yang diuji adalah hubungan kualitas, maka matrik yang digunakan adalah matrik kovarians.
  5. Menilai Masalah Identifikasi. Masalah identifikasi adalah masalah mengenai ketidakmampuan model yang dikembangkan untuk menghasilkan estimasi yang unik.
  6. Evaluasi Model. Dalam analisis SEM tidak ada alat uji statistik tunggal untuk mengukur atau memenuhi hipotesis mengenai model. Untuk mengukur derajat kesesuaian antara model yang dihipotesiskan dengan data yang disajikan, umumnya digunakan beberapa jenis *fit-index* (Hair *et al.*, 2002:112). Peneliti diharapkan melakukan pengujian dengan menggunakan beberapa *fit index* untuk mengukur ketepatan model yang dirancang. Evaluasi terhadap ketepatan model pada dasarnya telah dilakukan pada saat model diestimasi oleh program AMOS.

7. Interpretasi dan Modifikasi Model. Interpretasi dan modifikasi dilakukan terhadap model yang dikembangkan, bila ternyata estimasi tersebut memiliki tingkat prediksi tidak seperti yang diharapkan yaitu apabila terdapat residual yang besar. Namun demikian modifikasi hanya dapat dilakukan bila terdapat justifikasi teoritis yang cukup kuat.

Asumsi-asumsi yang harus dipenuhi dalam proses ini, secara umum adalah sebagai berikut: (1) Ukuran sampel minimum jumlahnya 100 sampel, (2) Memenuhi asumsi normalitas dan linearitas, (3) Tidak ada *outlier*, (4) Tidak ada multikolinearitas, dan (5) *Fit model* terpenuhi. Untuk jelasnya dapat dilihat pada Tabel 4.2

Tabel 4.2. Syarat *Fit Model*

No.	Indeks	Syarat
1.	<i>Chi Square</i>	Kecil
2.	<i>Probabilitas Chi Square</i>	$\geq 5\%$
3.	RMSEA	$\leq 0.08$
4.	GFI	$\geq 0.90$
5.	AGFI	$\geq 0.90$
6.	CMIN/DF	$\leq 2.00$
7.	TLI	$\geq 0.90$
8.	CFI	$\geq 0.90$

Sumber: Ferdinand (2002); Hair *et al.* (2002).

Tabel 4.2. menunjukkan keseluruhan asumsi-asumsi *fit model* yang harus terpenuhi, diantaranya: *Chi-Square* Statistik ( $\chi^2$ ) dan *Probabilitas Chi Square* sebagai alat ukur paling fundamental untuk mengukur *overall fit* adalah *Likelihood Ratio Chi-Square*, yang bersifat sangat sensitif terhadap besarnya sampel yang digunakan. Karena itu bila jumlah sampel cukup besar (lebih dari 200 sample), maka alat uji statistik *Chi-Square* harus didampingi oleh alat uji lainnya. Model yang diuji dipandang baik atau memuaskan bila *Chi-Square* ( $\chi^2$ ) rendah. Semakin rendah  $\chi^2$  menunjukkan model semakin baik pula ( $\chi^2=0$ ), berarti tidak ada perbedaan  $H_0$  diterima dan diterima berdasarkan probabilitas dengan *cut-off value* sebesar  $p>0,05$  atau  $p>0,10$ .

*The Root Mean Square Error Approximation (RMSEA)* adalah indeks yang dapat digunakan untuk mengkompensasi *Chi-Square Statistic* dalam sampel yang besar. Nilai RMSEA menunjukkan *goodness-of-fit* yang dapat diharapkan bila model diestimasi dalam populasi. Nilai RMSEA  $\leq 0,08$  merupakan indeks untuk diterimanya model yang menunjukkan *close fit* model berdasarkan *degrees of freedom*.

*Goodness of Fit-Index (GFI)* adalah indeks kesesuaian (*Fit Index*) akan menghitung proporsi tertimbang dari varians dalam matriks kovarians sampel yang dijelaskan oleh matriks kovarians populasi yang terestimasi. GFI merupakan sebuah ukuran no-statistikal yang

mempunyai rentang nilai antara 0 (*poor fit*) sampai dengan 1,0 (*perfect fit*). Nilai yang tinggi dalam indeks ini menunjukkan *better fit*. GFI yang diharapkan adalah sebesar  $\geq 0,90$ .

*Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI)*. Tanaka and Huba yang dikutip Ferdinand (2002:42) menyatakan bahwa GFI adalah analog dari  $R^2$  dalam Analisis Regresi Berganda. *Fit index* ini dapat disesuaikan terhadap *degree of freedom* yang tersedia untuk menguji diterima tidaknya model (Arbuckle and Wotheke, 1999:34). Tingkat penerimaan yang direkomendasikan adalah sebesar  $\geq 0,90$ . AGFI maupun CFI adalah kriteria yang memperhitungkan proporsi tertimbang dari varians dalam sebuah kovarians sampel. Nilai 0,95 diinterpretasikan sebagai tingkatan yang baik (*good overall model fit*), sedangkan nilai antara 0,90-0,95 menunjukkan *adequate fit*.

*The Minimum Sample Discrepancy Function (CMIN)* dibagi *Degree of Freedom (DF)* sebagai salah satu indikator untuk mengukur tingkat fit sebuah model. Dalam hal ini CMIN/DF tidak lain adalah *Chi-Square Statistic ( $X^2$ )* dibagi DF sehingga disebut  $X^2_{\text{relatif}}$ . Nilai  $X^2_{\text{relatif}} < 2,0$  atau bahkan 3,0 merupakan indikasi dari *acceptable fit* antara model dengan data (Arbuckle and Wotheke, 1999:42).

*Tucker Lewis Index (TLI)* adalah sebuah alternatif *incremental fit index* yang membandingkan sebuah model yang diuji terhadap sebuah baseline model (Ferdinand, 2002:125). Nilai yang direkomendasikan sebagai acuan untuk diterimanya sebuah model

mempunyai rentang nilai antara 0 (*poor fit*) sampai dengan 1,0 (*perfect fit*). Nilai yang tinggi dalam indeks ini menunjukkan *better fit*. GFI yang diharapkan adalah sebesar  $\geq 0,90$ .

*Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI)*. Tanaka and Huba yang dikutip Ferdinand (2002:42) menyatakan bahwa GFI adalah analog dari  $R^2$  dalam Analisis Regresi Berganda. *Fit index* ini dapat disesuaikan terhadap *degree of freedom* yang tersedia untuk menguji diterima tidaknya model (Arbuckle and Wotheke, 1999:34). Tingkat penerimaan yang direkomendasikan adalah sebesar  $\geq 0,90$ . AGFI maupun CFI adalah kriteria yang memperhitungkan proporsi tertimbang dari varians dalam sebuah kovarians sampel. Nilai 0,95 diinterpretasikan sebagai tingkatan yang baik (*good overall model fit*), sedangkan nilai antara 0,90-0,95 menunjukkan *adequate fit*.

*The Minimum Sample Discrepancy Function (CMIN)* dibagi *Degree of Freedom (DF)* sebagai salah satu indikator untuk mengukur tingkat fit sebuah model. Dalam hal ini CMIN/DF tidak lain adalah *Chi-Square Statistic ( $X^2$ )* dibagi DF sehingga disebut  $X^2_{\text{relatif}}$ . Nilai  $X^2_{\text{relatif}} < 2,0$  atau bahkan 3,0 merupakan indikasi dari *acceptable fit* antara model dengan data (Arbuckle and Wotheke, 1999:42).

*Tucker Lewis Index (TLI)* adalah sebuah alternatif *incremental fit index* yang membandingkan sebuah model yang diuji terhadap sebuah baseline model (Ferdinand, 2002:125). Nilai yang direkomendasikan sebagai acuan untuk diterimanya sebuah model

adalah penerimaan  $\geq 0,95$  dan nilai yang sangat mendekati 1 menunjukkan a *very good fit* (Arbuckle and Wotheke, 1999:42).

*Comparative Fit Index* (CFI) seperti halnya AGFI merupakan kriteria yang memperhitungkan proporsi tertimbang dari varians sebuah kovarians sampel. Besaran CFI pada rentang nilai 0-1. Semakin mendekati nilai 1 (satu) mengindikasikan tingkat kesesuaian paling tinggi (a *very good fit*). Nilai yang direkomendasikan CFI  $\geq 0,95$ .

Berdasarkan kerangka konseptual yang telah dikembangkan pada sub-bab terdahulu, maka *structural equation modelling* yang dikembangkan dalam penelitian ini dapat dilihat pada gambar 4.1 dengan formulasi matematis sebagai berikut:

$$Y = f(X_1, X_2) \dots\dots\dots(1)$$

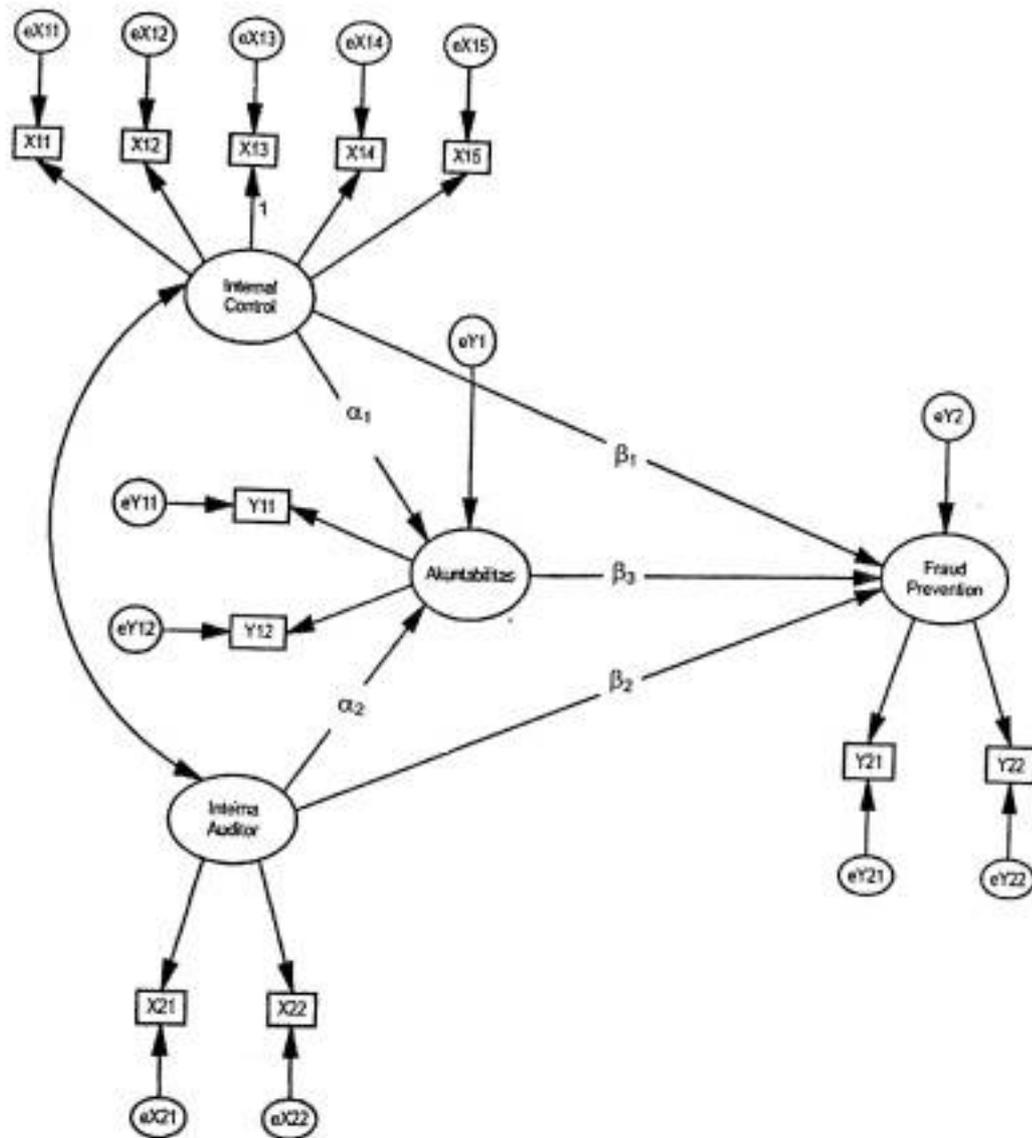
$$Z = f(X_1, X_2, Y) \dots\dots\dots(2)$$

sehingga dari persamaan (1) fungsi akuntabilitas (Y) dan persamaan (2) fungsi *fraud prevention* (Z) dapat ditulis ulang menjadi:

$$Z = f(X_1, X_2, Y(X_1, X_2)) \dots\dots\dots(2a)$$

dimana:

- X<sub>1</sub> = Internal control
- X<sub>2</sub> = Internal auditor
- Y = Akuntabilitas
- Z = Fraud prevention



Gambar 4.1. Model Analisis

Persamaan (2a) merupakan fungsi difungsi (sistem persamaan simultan), dimana model yang dikembangkan adalah:

$$Y = \alpha_0 + \alpha_1 X_1 + \alpha_2 X_2 + e_1 \dots \dots \dots (3)$$

Dimana  $\alpha_0$ ,  $\alpha_1$ , dan  $\alpha_2$ , adalah parameter

$$Z = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 Y + e_2 \dots \dots \dots (4)$$

Dimana  $\beta_0$ ,  $\beta_1$ ,  $\beta_2$ , dan  $\beta_3$  adalah parameter

Persamaan 4 dapat ditulis ulang menjadi:

$$\begin{aligned} Z &= \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 (\alpha_0 + \alpha_1 X_1 + \alpha_2 X_2 + e_1) + e_2 \\ &= \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + (\beta_3 \alpha_0 + \beta_3 \alpha_1 X_1 + \beta_3 \alpha_2 X_2 + \beta_3 e_1) + e_2 \\ &= (\beta_0 + \beta_3 \alpha_0) + (\beta_1 + \beta_3 \alpha_1) X_1 + (\beta_2 + \beta_3 \alpha_2) X_2 + (\beta_3 e_1 + e_2) \\ &= \delta_0 + \delta_1 X_1 + \delta_2 X_2 + \mu \end{aligned}$$

dimana:

**1. Intercept**

$\alpha_0$  = Intercept akuntabilitas (Y)

$\delta_0$  =  $(\beta_0 + \beta_3 \alpha_0)$  = Intercept fraud prevention (Z)

**2. Standard error**

$e_1$  = Standard error akuntabilitas (Y)

$\mu$  =  $(\beta_3 e_1 + e_2)$  = Standard error fraud prevention (Z)

**3. Pengaruh langsung**

$\alpha_1$  = Pengaruh langsung *internal control* terhadap akuntabilitas

$\alpha_2$  = Pengaruh langsung *internal auditor* terhadap akuntabilitas.

$\beta_1$  = Pengaruh langsung *internal control* terhadap *fraud prevention*

$\beta_2$  = Pengaruh langsung *internal auditor* terhadap *fraud prevention*

$\beta_3$  = Pengaruh langsung akuntabilitas terhadap *fraud prevention*

#### 4. Pengaruh tak langsung

$(\beta_3\alpha_1)$  = Pengaruh tak langsung internal control terhadap fraud prevention melalui akuntabilitas.

$(\beta_3\alpha_2)$  = Pengaruh tak langsung internal auditor terhadap fraud prevention melalui akuntabilitas.

$$CR = \frac{(\beta_3\alpha_1)}{e\beta_3/e\alpha_1}$$

#### 5. Pengaruh total

$\delta_1 = (\beta_1 + \beta_3\alpha_1)$  = Pengaruh total internal control terhadap fraud prevention.

$\delta_2 = (\beta_2 + \beta_3\alpha_2)$  = Pengaruh total internal auditor terhadap fraud prevention.

### F. Definisi Operasional Variabel

Sesuai dengan identifikasi masalah dan tujuan penelitian, dan untuk mempermudah pemahaman atas variabel tersebut, maka setiap variable perlu dijelaskan seperti berikut :

1. *Variable internal control* pemerintah adalah dimensi yang diukur dengan indikator lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan, (tabel 4.3. halaman 124) merupakan serangkaian proses yang dijalankan oleh pimpinan organisasi satuan kerja perangkat daerah untuk mengelola

fungsi dan tanggungjawabnya dalam pengelolaan sumber daya organisasi yang dipimpinnya.

2. Variabel *internal auditor* pemerintah adalah dimensi yang diukur dengan indikator independensi dan kompetensi, merupakan serangkaian proses yang dijalankan oleh lembaga fungsional pemerintah yang bertanggungjawab untuk menjamin pelaksanaan program dan kegiatan berjalan secara efektif dan efisien sesuai dengan hukum dan peraturan yang berlaku.
3. Variabel *accountability* adalah proses pengelolaan yang diukur dengan dimensi akuntabilitas, merupakan akuntabilitas kinerja dan akuntabilitas keuangan pemerintahan yang berguna untuk mewujudkan tanggungjawab publik yang efektif dan memberikan manfaat yang sebesar-besarnya bagi pemangku kepentingan.
4. Variabel *fraud prevention* merupakan serangkaian tindakan untuk meminimalisasi peluang-peluang kecurangan baik secara individual maupun secara kolektif dengan menekankan pada perbaikan system dan prosedur yang lebih baik dalam organisasi pemerintah.

Pengukuran atas variabel-variabel tersebut di atas, dilakukan berdasarkan berbagai indikator (lihat tabel 4.3, halaman 124) yang selanjutnya akan dituangkan ke dalam bentuk kuesioner.

Untuk lebih memperjelas kedudukan variabel penelitian berkaitan dengan pengujian hipotesis akan penulis uraikan sebagai berikut :

1. Dalam pengujian hipotesis pertama dan kedua, kedudukan variabel *internal control* yang meliputi lingkungan pengendalian ( $X_{1.1}$ ), penilaian risiko ( $X_{1.2}$ ), aktivitas pengendalian ( $X_{1.3}$ ), informasi dan komunikasi ( $X_{1.4}$ ), serta pemantauan ( $X_{1.5}$ ), sedang variabel *internal auditor* yang meliputi independensi ( $X_{2.1}$ ) dan kompetensi ( $X_{2.2}$ ) merupakan variabel yang independen, sedangkan variabel akuntabilitas pemerintahan ( $Y$ ) merupakan variabel dependen.
2. Dalam pengujian hipotesis ketiga, keempat, kelima, keenam dan ketujuh kedudukan variabel *internal control* yang meliputi lingkungan pengendalian ( $X_{1.1}$ ), penaksiran risiko ( $X_{1.2}$ ), aktivitas pengendalian ( $X_{1.3}$ ), informasi dan komunikasi ( $X_{1.4}$ ), serta pemantauan ( $X_{1.5}$ ), sedang variabel *internal auditor* yang meliputi independensi ( $X_{2.1}$ ) dan kompetensi ( $X_{2.2}$ ), serta variabel akuntabilitas ( $Y$ ) yang meliputi akuntabilitas kinerja ( $Y_{1.2}$ ), dan akuntabilitas keuangan ( $Y_{2.2}$ ), merupakan variabel yang independen, sedangkan variabel *fraud prevention* ( $Z$ ) merupakan variabel dependen.

Setelah mengidentifikasi variabel independen dan variabel dependen beserta uraian dan indikatornya, maka indikator-indikator tersebut akan digunakan sebagai pedoman dalam membuat pertanyaan-pertanyaan dalam kuesioner. Setiap indikator dari variabel penelitian dijabarkan ke dalam daftar pertanyaan. Teknik pengukuran yang digunakan untuk

mengubah data kualitatif dari kuesioner menjadi suatu data kuantitatif adalah *Summated Rating Method : The Likert Scale*, yang merupakan suatu pengukuran skala ordinal. Berikut ini diuraikan batasan dari variabel penelitian sekaligus ditentukan indikator-indikator beserta skala pengukuran yang digunakan, seperti dalam tabel 4.3. berikut :

Tabel 4.3 Operasionalisasi Variabel

Variabel	Dimensi	Indikator	Skala
<p>Internal Control</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• COSO (1992)</li> <li>• Boyton (2006)</li> <li>• Konrath (2002)</li> <li>• IAI (1995), IIA, (1995)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lingkungan pengendalian (<math>X_{1,1}</math>)</li> <li>• Penilaian risiko (<math>X_{1,2}</math>)</li> <li>• Kegiatan pengendalian (<math>X_{1,3}</math>)</li> <li>• Informasi &amp; Komunikasi (<math>X_{1,4}</math>)</li> <li>• Pemantauan (<math>X_{1,5}</math>)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nilai integritas dan moral</li> <li>• Bertanggungjawab dan mampu</li> <li>• Pelimpahan wewenang dan tanggungjawab</li> <li>• Kebijakan SDM</li> <li>• Identifikasi risiko</li> <li>• Eksistensi dan Akurasi</li> <li>• Kelengkapan</li> <li>• Penilaian dan Alokasi</li> <li>• Pemisahan fungsi</li> <li>• Otorisasi transaksi</li> <li>• Dokumen dan catatan</li> <li>• Pengendalian fisik</li> <li>• Arus informasi</li> <li>• Eksistensi</li> <li>• Kelengkapan dan akurasi</li> <li>• Ketepatan Waktu</li> <li>• Konsistensi</li> <li>• Frekwensi dan penilaian aktivitas</li> </ul>	Ordinal
<p>Internal Auditor</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• IA, (1995);</li> <li>• Sawyur, (2003)</li> <li>• HRE, (1999)</li> <li>• Osborne dan Geabler, (1992);</li> <li>• UNDP, (2000); LAN dan BPKP, (2000)</li> <li>• Muh. Gandhi (2003)</li> <li>• Kery Soetjipto (2005)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Independensi (<math>X_{2,1}</math>)</li> <li>• Kompetensi (<math>X_{2,2}</math>)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hubungan</li> <li>• Obyektivitas</li> <li>• Kesesuaian dengan standar profesi</li> <li>• Pengetahuan dan kecakapan</li> <li>• Pengalaman</li> <li>• Pendidikan dan Pelatihan</li> <li>• Sikap</li> </ul>	Ordinal

Variabel	Dimensi	Indikator	Skala
<b>Accountability (Y)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Osborne dan Gaebler, (1992);</li> <li>• UNDP, (2000); LAN dan BPKP, (2000)</li> <li>• OECD dan World Bank, (2000)</li> <li>• Mardiasno (2002)</li> <li>• Muh. Gandhi (2003)</li> <li>• Kery Soetjpto (2005)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Akuntabilitas Konerja</li> <li>• Akuntabilitas Keuangan</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Perencanaan strategik</li> <li>• Indikator kinerja kegiatan</li> <li>• Pemberian informasi keuangan kepada masyarakat dan pemakai lainnya</li> <li>• Menilai pertanggungjawaban</li> <li>• Bentuk dan media pelaporan</li> <li>• Pelaporan</li> </ul>	<i>Ordinal</i>
<b>Fraud Prevention (Z)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cattrysse (2002),</li> <li>• Barlow (1995)</li> <li>• Silverstone (2007)</li> <li>• UNDP (2003), Work Bank (2003),</li> <li>• LAN dan BPKP (2004), Barlow (1995)</li> <li>• UNDP (2003), Work Bank (2003),</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Menciptakan budaya kejujuran</li> <li>• Menghilangkan kesempatan melakukan <i>fraud</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mempekerjakan personel yang jujur</li> <li>• Lingkungan kerja yang positif</li> <li>• Kode perilaku</li> <li>• Program bantuan personil</li> <li>• Mengurangi potensi kolusi</li> <li>• Informasi kebijakan</li> <li>• Pengawasan personel</li> <li>• Jalur khusus pelaporan <i>fraud</i></li> <li>• Proaktif auditor tentang <i>fraud</i></li> <li>• Ekspektasi atas hukuman</li> </ul>	<i>Ordinal</i>

## BAB V

### PENGUJIAN HIPOTESIS DAN PEMBAHASAN

#### A. Pengujian Hipotesis

Pada bab ini dibahas mengenai data-data yang diperoleh melalui penelitian lapangan. Analisis dibagi ke dalam tiga bagian yaitu : pertama, analisis deskriptif tentang karakteristik responden, kedua, analisis deskriptif variabel penelitian dan yang ketiga adalah analisis *structural equation modeling* yang digunakan untuk menguji hipotesis, kemudian dilanjutkan dengan pembahasan.

#### 1. Analisis Deskriptif Karakteristik Responden

Populasi sasaran pada penelitian ini adalah 1.364 orang yang tersebar di unit organisasi Satuan Kerja Perangkat Daerah Provinsi Sulawesi Selatan. Dengan menggunakan *purposive sampling* maka terpilih responden sebanyak 167 orang, dari 13 organisasi Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD).

Responden pada setiap unit organisasi analisis adalah kepala satuan kerja perangkat daerah, kepala sekretariat, kepala bidang, kepala inspektorat dan fungsional pemeriksa sebagai sumber informasi tentang pengaruh *internal control* terhadap akuntabilitas dan pencegahan *fraud*. Kepala satuan kerja perangkat daerah, kepala sekretariat, kepala

inspektorat dan fungsional pemeriksa sebagai sumber informasi tentang pengaruh *internal auditor* terhadap akuntabilitas dan pencegahan *fraud*.

Dalam penelitian ini kuesioner yang disebar sebanyak 167 eksemplar diantar sendiri kepada satuan perangkat daerah diantaranya ke : dinas kebudayaan dan kepariwisataan, dinas bina marga, dinas kelautan dan perikanan, dinas kehutanan, dinas kesehatan, dinas pendidikan, dinas perkebunan, dinas pertanian tanaman pangan dan hortikultura, dinas peternakan dan kesehatan hewan, dinas kehutanan, dinas perhubungan, komunikasi dan informatika, dinas pendapatan daerah, dinas sosial, dan inspektorat provinsi. Berikut rincian penyebaran dan pengembalian kuesioner yang ditunjukkan dalam tabel 5.1.

**Tabel 5.1 Rincian Penerimaan dan pengembalian Kuesioner**

Uraian	Jumlah
Kuesioner yang disebar	167
Kuesioner yang kembali	130
Kuesioner yang tidak kembali	37
Kuesioner yang digugurkan (tidak lengkap)	2
Kuesioner yang digunakan	128
Tingkat pengembalian ( <i>respon rate</i> )	77,84%
Tingkat pengembalian yang digunakan ( <i>usable respon rate</i> )	98,46%

Sumber : data primer yang diolah, 2012

Tabel di atas menunjukkan bahwa kuesioner yang layak dan dapat dianalisis lebih lanjut sebanyak 128 Kuesioner dengan tingkat pengembalian sebesar 77,84%.

Penyebaran kuesioner dilakukan berdasarkan jabatan tiap-tiap satuan kerja perangkat daerah. Pada tabel 5.2 berikut ini disajikan rincian pembagian dan pengembalian kuesioner berdasarkan jabatan tiap-tiap satuan kerja perangkat daerah provinsi sulawesi selatan.

**Tabel 5.2 Rincian Pembagian dan Pengembalian Kuesioner Berdasarkan Jabatan Satuan Kerja Perangkat Daerah Provinsi Sulawesi Selatan**

No.	Jabatan	Kuesioner yg Dibagi	Kuesioner yg Kembali
1.	Kepala Dinas / Inspektur	11	8
2.	Kepala Sekretariat	30	25
3.	Kepala Bidang	55	43
4.	Kepala Sub bagian	32	20
5.	Kepala Seksi	18	13
7.	Kepala Inspektur Pemb.Wil.	4	4
8..	Fungsional	17	17
	<b>Jumlah Keseluruhan</b>	<b>167</b>	<b>130</b>

Sumber : data primer yang diolah.

Berdasarkan subjek penelitian yang telah disebutkan sebelumnya, maka profil demografi responden yang berjumlah 128 yang tersebar pada satuan kerja perangkat daerah, telah diperoleh data mengenai karakteristik responden yang diamati meliputi : umur, pendidikan formal dan eselon yang akan dijelaskan pada uraian berikut.

#### **1. Umur**

Umur responden dalam penelitian ini dikelompokkan ke dalam tiga kelompok umur, yakni: 39 tahun ke bawah, 40 – 49 tahun, dan 50 tahun ke atas. Distribusi umur responden yang dijadikan sampel dalam penelitian ini dapat dilihat seperti disajikan pada Tabel 5.3.

Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa distribusi usia responden terbanyak pada kelompok umur antara 40 – 49 tahun dengan frekuensi 76 orang responden atau sebesar 59,4%. Selanjutnya kelompok umur 50 tahun ke atas dengan frekuensi 50 orang atau sebesar 39,1%. Sedangkan untuk kelompok umur 39 tahun ke bawah terdapat 2 orang atau sebesar 1,6%.

**Tabel 5.3 Distribusi Frekuensi Responden Berdasarkan Kelompok Umur**

Kelompok Umur (tahun)	Frekuensi	
	(orang)	(%)
39 ke bawah	2	1,6
40-49	76	59,4
50 ke atas	50	39,1
Jumlah	128	100,0

Sumber : Data primer diolah, 2012.

## 2. Tingkat Pendidikan

Tingkat pendidikan responden dikelompokkan ke dalam tiga tingkatan pendidikan, yakni: tingkat pendidikan strata satu (S1), strata dua (S2), dan strata tiga (S3). Hasil penelitian terhadap tingkat pendidikan responden dapat dilihat seperti pada Tabel 5.4.

**Tabel 5.4 Distribusi Frekuensi Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan**

Tingkat Pendidikan	Frekuensi	
	(orang)	(%)
Strata Satu (S1)	44	34,4
Strata Dua (S2)	80	62,5
Strata Tiga (S3)	4	3,1
Jumlah	128	100,0

Sumber: Data primer diolah, 2012

Data pada tabel 5.4 menunjukkan bahwa seluruh responden penelitian ini memiliki pendidikan minimal pada tingkat strata satu (S1). Sebanyak 80 orang atau 62,5% responden yang diteliti, telah

memiliki pendidikan pada tingkat strata dua (S2). Sementara itu, responden yang berpendidikan strata satu (S1) sebanyak 44 orang atau 34,4%, dan sisanya yakni sebanyak 4 orang atau 3,1% telah memiliki pendidikan pada tingkat strata tiga (S3).

### 3. Jabatan/Fungsional

Responden dalam penelitian ini terdistribusi dalam posisi mulai dari eselon II, eselon III, eselon IV, non-eselon, dan fungsional. Untuk lebih jelasnya, distribusi responden berdasarkan jabatan/fungsional, dapat dilihat seperti disajikan pada Tabel 5.5

**Tabel 5.5** Distribusi Responden Berdasarkan Jabatan/Fungsional

Jabatan	Frekuensi	
	(orang)	(%)
Fungsional	6	4,7
Non-eselon	15	11,7
Eselon IV	33	25,8
Eselon III	67	52,3
Eselon II	7	5,5
Jumlah	128	100,0

Sumber : Data primer diolah, 2012

Data pada Tabel 5.5 menunjukkan bahwa responden dalam penelitian ini terdiri dari 67 orang atau 52,3% menduduki jabatan eselon III, terdapat 33 orang atau 25,8% yang menduduki jabatan eselon IV, terdapat 15 orang atau 11,7% yang non-eselon, terdapat 7

orang atau 5,5% yang menduduki jabatan eselon II, serta 6 orang atau 4,7% pegawai fungsional.

## 2. Analisis Deskriptif Karakteristik Variabel

Deskripsi variabel memberikan uraian tentang kecenderungan masing-masing variabel yang diteliti, baik variabel independen, intervening, maupun variabel dependen. Terdapat 4 variabel laten dengan 11 variabel manifes (indikator) dalam penelitian ini. Untuk memberikan gambaran mengenai kecenderungan variabel tersebut, maka dilakukan analisis deskriptif. Hasil analisis deskriptif ini, demikian pula dengan pengujian hipotesis, didasarkan pada data item-item yang telah teruji valid dan reliabel. Seluruh variabel manifes (indikator variabel laten) yang diuji validitas dan reliabilitasnya diukur melalui kuisisioner dengan skala Likert. Hasil uji instrumen dengan teknik korelasi item-total melalui Koefisien Korelasi *Pearson* menunjukkan bahwa seluruh item untuk setiap variabel manifes teruji valid. Demikian, pula hasil uji reliabilitas dengan teknik *Cronbach's Alpha* menunjukkan bahwa seluruhnya teruji reliabel.

### a. *Internal control*

*Internal control* ( $X_1$ ) merupakan serangkaian proses yang dijalankan oleh pimpinan organisasi satuan perangkat kerja untuk mengelola fungsi dan tanggung jawabnya dalam pengelolaan sumber

daya organisasi yang dipimpinnya. Indikator variabel ini meliputi: lingkungan pengendalian ( $X_{1.1}$ ), penilaian risiko ( $X_{1.2}$ ), kegiatan pengendalian ( $X_{1.3}$ ), informasi dan komunikasi ( $X_{1.4}$ ), dan pemantauan ( $X_{1.5}$ ). Hasil pengukuran terhadap internal control dari 128 pegawai di Provinsi Sulawesi Selatan yang dijadikan responden, yang diperinci berdasarkan kelima indikator variabel *internal control*, dapat dilihat seperti disajikan pada Tabel 5.6

Hasil penelitian terhadap lingkungan pengendalian ( $X_{1.1}$ ) berdasarkan penilaian 128 responden, menunjukkan bahwa terdapat 88 responden atau 68,8% yang menyatakan bahwa lingkungan pengendalian ( $X_{1.1}$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada karegori tinggi, 20 responden atau 15,6% yang menyatakan sedang, 19 responden atau 14,8% yang menyatakan sangat tinggi, 1 responden atau 0,8% yang menyatakan rendah, dan tidak ada responden yang menyatakan pada kategori sangat rendah. Skor total yang dicapai berdasarkan penilaian responden sebesar 509 atau 79,5% dari skor maksimum sebesar 640. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa lingkungan pengendalian ( $X_{1.1}$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi.

Hasil penelitian terhadap penilaian risiko ( $X_{1.2}$ ) berdasarkan penilaian 128 responden, menunjukkan bahwa terdapat 79 responden atau 61,7% yang menyatakan bahwa penilaian risiko ( $X_{1.2}$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada karegori tinggi, 30

responden atau 23,4% yang menyatakan sedang, 15 responden atau 11,7% yang menyatakan sangat tinggi, 4 responden atau 31% yang menyatakan rendah, dan tidak ada responden yang menyatakan pada kategori sangat rendah. Skor total yang dicapai berdasarkan penilaian responden sebesar 489 atau 76,4% dari skor maksimum sebesar 640. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa penilaian risiko ( $X_{1,2}$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi.

Hasil penelitian terhadap kegiatan pengendalian ( $X_{1,3}$ ) berdasarkan penilaian 128 responden, menunjukkan bahwa terdapat 81 responden atau 63,3% yang menyatakan bahwa kegiatan pengendalian ( $X_{1,3}$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada karegori tinggi, 38 responden atau 29,7% yang menyatakan sedang, 8 responden atau 6,3% yang menyatakan sangat tinggi, 1 responden atau 0,8% yang menyatakan rendah, dan tidak ada responden yang menyatakan pada kategori sangat rendah.

Tabel 5.6 Distribusi frekuensi Jawaban Responden terhadap Indikator *Internal control*

Indikator	Frekuensi						Total Resp.	Total Skor	Kategori
	Satu-an	1	2	3	4	5			
X <sub>1.1</sub>	orang	0	1	20	88	19	128	509	Tinggi
	%	0,0	0,8	15,6	68,8	14,8	100,0		
X <sub>1.2</sub>	orang	0	4	30	79	15	128	489	Tinggi
	%	0,0	3,1	23,4	61,7	11,7	100,0		
X <sub>1.3</sub>	orang	0	1	38	81	8	128	480	Tinggi
	%	0,0	0,8	29,7	63,3	6,3	100,0		
X <sub>1.4</sub>	orang	0	0	33	83	12	128	491	Tinggi
	%	0,0	0,0	25,8	64,8	9,4	100,0		
X <sub>1.5</sub>	orang	0	0	7	101	20	128	525	Tinggi
	%	0,0	0,0	5,5	78,9	15,6	100,0		

Sumber: Diolah berdasarkan data primer pada Lampiran 4, 2012.

Skor total yang dicapai berdasarkan penilaian responden sebesar 480 atau 75,0% dari skor maksimum sebesar 640. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa kegiatan pengendalian (X<sub>1.3</sub>) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi.

Hasil penelitian terhadap informasi dan komunikasi (X<sub>1.4</sub>) berdasarkan penilaian 128 responden, menunjukkan bahwa terdapat 83 responden atau 6,48% yang menyatakan bahwa informasi dan komunikasi (X<sub>1.4</sub>) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada karegori tinggi, 33 responden atau 25,8% yang menyatakan sedang, 12 responden atau 9,4% yang menyatakan sangat tinggi.

serta tidak ada responden yang menyatakan pada kategori rendah atau sangat rendah. Skor total yang dicapai berdasarkan penilaian responden sebesar 491 atau 76,7% dari skor maksimum sebesar 640. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa informasi dan komunikasi ( $X_{1,4}$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi.

Hasil penelitian terhadap pemantauan ( $X_{1,5}$ ) berdasarkan penilaian 128 responden, menunjukkan bahwa terdapat 101 responden atau 78,9% yang menyatakan bahwa pemantauan ( $X_{1,5}$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi, 20 responden atau 15,6% yang menyatakan sangat tinggi, 7 responden atau 5,5% yang menyatakan sedang, serta tidak ada responden yang menyatakan pada kategori rendah atau sangat rendah. Skor total yang dicapai berdasarkan penilaian responden sebesar 525 atau 82,0% dari skor maksimum sebesar 640. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa pemantauan ( $X_{1,5}$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi.

Hasil analisis data terhadap kelima indikator *internal control* ( $X_1$ ) menunjukkan bahwa seluruh indikator memiliki skor pada kategori tinggi. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa *internal control* Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi atau pelaksanaannya telah berada pada kategori baik, sehingga

diharapkan dapat menunjang pelaksanaan akuntabilitas pemerintahan dan *fraud prevention* di Provinsi Sulawesi Selatan.

**b. Internal Auditor**

*Internal auditor* ( $X_2$ ) merupakan serangkaian proses yang dijalankan oleh lembaga fungsional pemerintah yang bertanggung jawab untuk menjamin pelaksanaan program dan kegiatan berjalan secara efektif dan efisien sesuai dengan hukum dan peraturan yang berlaku. Indikator variabel ini meliputi: independensi ( $X_{2.1}$ ) dan kompetensi ( $X_{2.2}$ ). Hasil pengukuran terhadap internal auditor dari 128 responden, yang diperinci berdasarkan kedua indikator variabel internal auditor, dapat dilihat seperti disajikan pada Tabel 5.7

Hasil penelitian terhadap independensi ( $X_{2.1}$ ) berdasarkan penilaian 128 responden, menunjukkan bahwa terdapat 92 responden atau 71,9% yang menyatakan bahwa independensi ( $X_{2.1}$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada karegori tinggi, 26 responden atau 20,3% yang menyatakan sedang, 7 responden atau 5,5% yang menyatakan sangat tinggi, 3 responden atau 2,3% yang menyatakan rendah, dan tidak ada responden yang menyatakan pada kategori sangat rendah. Skor total yang dicapai berdasarkan penilaian responden sebesar 487 atau 76,1% dari skor maksimum sebesar 640. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa independensi ( $X_{2.1}$ )

internal auditor pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi.

Hasil penelitian terhadap kompetensi ( $X_{2.2}$ ) berdasarkan penilaian 128 responden, menunjukkan bahwa terdapat 95 responden atau 74,2% yang menyatakan bahwa kompetensi ( $X_{2.2}$ ) Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada karegori tinggi, 21 responden atau 16,4% yang menyatakan sangat tinggi, 8 responden atau 6,3% yang menyatakan sedang, 4 responden atau 3,1% yang menyatakan rendah, serta tidak ada responden yang menyatakan pada kategori sangat rendah. Skor total yang dicapai berdasarkan penilaian responden sebesar 517 atau 80,8% dari skor maksimum sebesar 640. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa kompetensi ( $X_{2.2}$ ) internal auditor pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi.

**Tabel 5.7** Distribusi frekuensi Jawaban Responden terhadap Indikator *Internal Auditor*

Indikator	Frekuensi						Total Resp.	Total Skor	Kategori
	Satu-an	1	2	3	4	5			
$X_{2.1}$	orang	0	3	26	92	7	128	487	Tinggi
	%	0.0	2.3	20.3	71.9	5.5	100.0		
$X_{2.2}$	orang	0	4	8	95	21	128	517	Tinggi
	%	0.0	3.1	6.3	74.2	16.4	100.0		

Sumber: Diolah berdasarkan data primer pada Lampiran 4, 2012.

Hasil analisis data terhadap kedua indikator *internal auditor* ( $X_2$ ) menunjukkan bahwa kedua indikator tersebut memiliki skor pada kategori tinggi. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa internal auditor pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi atau pelaksanaannya telah berada pada kategori baik, sehingga diharapkan dapat menunjang pelaksanaan akuntabilitas pemerintahan dan *fraud prevention* di Provinsi Sulawesi Selatan.

### c. Akuntabilitas

Akuntabilitas ( $Y_1$ ) merupakan penciptaan tatakelola manajemen pemerintahan yang lebih baik guna mewujudkan akuntabilitas publik yang efektif dan memberikan manfaat yang sebesar-besarnya bagi pemangku kepentingan. Indikator variabel ini meliputi: akuntabilitas kinerja ( $Y_{1.1}$ ) dan akuntabilitas keuangan ( $Y_{1.2}$ ). Hasil pengukuran terhadap akuntabilitas dari 128 responden, yang diperinci berdasarkan kedua indikator variabel akuntabilitas, dapat dilihat seperti disajikan pada Tabel 5.8.

Hasil penelitian terhadap akuntabilitas kinerja ( $Y_{1.1}$ ) berdasarkan penilaian 128 responden, menunjukkan bahwa terdapat 93 responden atau 72,7% yang menyatakan bahwa akuntabilitas kinerja ( $Y_{1.1}$ ) Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada karegori tinggi, 19 responden atau 14,8% yang menyatakan sangat tinggi, 14 responden atau 10,9% yang menyatakan sedang, 2

responden atau 1,6% yang menyatakan rendah, dan tidak ada responden yang menyatakan pada kategori sangat rendah. Skor total yang dicapai berdasarkan penilaian responden sebesar 513 atau 80,16% dari skor maksimum sebesar 640. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas kinerja ( $Y_{1,1}$ ) Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi.

**Tabel 5.8 Distribusi frekuensi Jawaban Responden terhadap Indikator Akuntabilitas**

Indikator	Frekuensi							Total Skor	Kategori
	Satuan	1	2	3	4	5	Total Resp.		
$Y_{1,1}$	orang	0	2	14	93	19	128	513	Tinggi
	%	0.0	1.6	10.9	72.7	14.8	100.0	80.16%	
$Y_{1,2}$	orang	0	16	45	60	7	128	442	Tinggi
	%	0.0	12.5	35.2	46.9	5.5	100.0	69.06%	

Sumber: Diolah berdasarkan data primer pada Lampiran 4, 2012.

Hasil penelitian terhadap akuntabilitas keuangan ( $Y_{1,2}$ ) berdasarkan penilaian 128 responden, menunjukkan bahwa terdapat 60 responden atau 46,9% yang menyatakan bahwa akuntabilitas keuangan ( $Y_{1,2}$ ) Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada karegori tinggi, 45 responden atau 32,5% yang menyatakan sedang, 7 responden atau 5,5% yang menyatakan sangat tinggi, 16 responden atau 12,5% yang menyatakan rendah, serta tidak ada responden yang

berdasarkan penilaian responden sebesar 442 atau 69,1% dari skor maksimum sebesar 640. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas keuangan ( $Y_{1,2}$ ) Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi.

Hasil analisis data terhadap kedua indikator akuntabilitas ( $Y_1$ ) menunjukkan bahwa kedua indikator tersebut memiliki skor pada kategori tinggi. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi atau pelaksanaannya telah berada pada kategori baik, sehingga diharapkan dapat menunjang pelaksanaan *fraud prevention* di Provinsi Sulawesi Selatan.

#### d. *Fraud Prevention*

*Fraud prevention* ( $Y_2$ ) merupakan serangkaian tindakan untuk meminimalisasi peluang-peluang kecurangan baik secara individual maupun secara kolektif dengan menekankan pada perbaikan sistem dan prosedur yang lebih baik dalam organisasi pemerintah. Indikator variabel ini meliputi: menciptakan budaya kejujuran ( $Y_{2,1}$ ) dan menghilangkan kesempatan melakukan *fraud* ( $Y_{2,2}$ ). Hasil pengukuran terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) dari 128 responden, yang diperinci berdasarkan kedua indikator variabel *fraud prevention* ( $Y_2$ ), dapat dilihat seperti disajikan pada Tabel 5.9.

Hasil penelitian terhadap menciptakan budaya kejujuran ( $Y_{2.1}$ ) berdasarkan penilaian 128 responden, menunjukkan bahwa terdapat 80 responden atau 62,5% yang menyatakan bahwa upaya menciptakan budaya kejujuran ( $Y_{2.1}$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada karegori tinggi, 30 responden atau 23,4% yang menyatakan sedang, 11 responden atau 8,6% yang menyatakan sedang, 6 responden atau 4,7% yang menyatakan rendah, dan 1 responden atau 0,8% yang menyatakan pada kategori sangat rendah. Skor total yang dicapai berdasarkan penilaian responden sebesar 478 atau 74,7% dari skor maksimum sebesar 640. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa upaya menciptakan budaya kejujuran ( $Y_{2.1}$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi.

**Tabel 5.9 Distribusi frekuensi Jawaban Responden terhadap Indikator *Fraud Prevention***

Indikator	Satuan	Frekuensi					Total Resp.	Total Skor	Kategori
		1	2	3	4	5			
$Y_{1.1}$	orang	1	6	30	80	11	128	478	Tinggi
	%	0.8	4.7	23.4	62.5	8.6	100.0	74.69%	
$Y_{1.2}$	orang	1	8	44	62	13	128	462	Tinggi
	%	0.8	6.3	34.4	48.4	10.2	100.0	72.19%	

Sumber: Diolah berdasarkan data primer pada Lampiran 4, 2012.

Hasil penelitian terhadap upaya menghilangkan kesempatan melakukan fraud ( $Y_{2.2}$ ) berdasarkan penilaian 128 responden, menunjukkan bahwa terdapat 62 responden atau 48,4% yang menyatakan bahwa upaya menghilangkan kesempatan melakukan fraud ( $Y_{2.2}$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada karegori tinggi, 44 responden atau 34,4% yang menyatakan sedang, 13 responden atau 10,2% yang menyatakan sangat tinggi, 8 responden atau 6,3% yang menyatakan rendah, serta 1 responden atau 0,8% yang menyatakan pada kategori sangat rendah. Skor total yang dicapai berdasarkan penilaian responden sebesar 462 atau 72,2% dari skor maksimum sebesar 640. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa upaya menghilangkan kesempatan melakukan fraud ( $Y_{2.2}$ ) Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi.

Hasil analisis data terhadap kedua indikator *fraud prevention* ( $Y_2$ ) menunjukkan bahwa kedua indikator tersebut memiliki skor pada kategori tinggi. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa *fraud prevention* ( $Y_2$ ) pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan berada pada kategori tinggi atau pelaksanaannya telah berada pada kategori baik. Namun demikian, masih terdapat 53 responden atau 41,4% yang menyatakan pada kategori sedang ke bawah, sehingga masih sangat diperlukan upaya untuk menunjang pelaksanaan *fraud prevention* di Provinsi Sulawesi Selatan.

### 3. Analisis *Structural Equation Modeling*

#### a. *Pengujian model pengukuran*

Tujuan dasar penelitian ini adalah untuk mengetahui signifikansi pengaruh internal control dan internal auditor terhadap akuntabilitas dan fraud prevention. Untuk memenuhi tujuan tersebut, maka dilakukan estimasi model persamaan struktural (*structural equation modelling*) dengan menggunakan program AMOS versi 20. Sebelum analisis kausalitas dilakukan, maka terlebih dahulu dilakukan uji ketepatan model pengukuran beserta uji prasyarat analisis.

#### 1. *Pengujian Validitas dan Reliabilitas Konstruk*

Uji ketepatan indikator dimaksudkan untuk menguji ketepatan suatu indikator dalam mengukur variabel laten yang diwakilinya. Sebuah variabel manifes (indikator) dikatakan tepat untuk mengukur variabel laten jika memiliki nilai estimasi (*estimate*) pada *standardized regression weights* yang lebih besar dari 0,5 (Santoso, 2007).

#### 1.1 *Pengukuran Internal control*

Internal control ( $X_1$ ) sebagai variabel eksogen terdiri atas lima indikator, yaitu: lingkungan pengendalian ( $X_{1,1}$ ), penilaian risiko ( $X_{1,2}$ ), kegiatan pengendalian ( $X_{1,3}$ ), informasi dan komunikasi ( $X_{1,4}$ ), dan pemantauan ( $X_{1,5}$ ). Variabel *internal control* merupakan variabel laten, yang dalam penelitian ini

pengukurannya menggunakan kuisioner. Oleh karena itu, perlu dilakukan uji validitas dan reliabilitas terhadap kuisioner tersebut untuk menjamin akurasi data yang diperoleh. Hasil uji validitas masing-masing item dalam instrumen internal control ( $X_1$ ) dapat dilihat pada Tabel 5.10.

Berdasarkan hasil uji validitas instrumen *internal control* ( $X_2$ ) seperti pada Tabel 5.10, terlihat bahwa seluruh item pertanyaan pada instrumen pengukuran *internal control* ( $X_1$ ) memiliki koefisien korelasi yang signifikan. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa seluruh item pertanyaan tersebut valid digunakan sebagai alat pengukur internal control ( $X_1$ ). Selanjutnya, uji reliabilitas instrumen *internal control* ( $X_1$ ) menghasilkan koefisien *Cronbach's Alpha* sebesar 0,926. Dengan demikian, dapat dinyatakan bahwa instrumen internal control ( $X_1$ ) memiliki reliabilitas yang sangat baik untuk digunakan sebagai alat pengumpul data.

Tabel 5.10 Hasil Uji Validitas Item Pertanyaan Instrumen *Internal Control*

Item Pertanyaan	N	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)	Keterangan
X111	128	0.669**	0.000	Valid
X112	128	0.704**	0.000	Valid
X113	128	0.649**	0.000	Valid
X114	128	0.665**	0.000	Valid
X115	128	0.660**	0.000	Valid
X121	128	0.744**	0.000	Valid
X122	128	0.749**	0.000	Valid
X123	128	0.702**	0.000	Valid
X131	128	0.640**	0.000	Valid
X132	128	0.678**	0.000	Valid
X133	128	0.656**	0.000	Valid
X134	128	0.573**	0.000	Valid
X141	128	0.685**	0.000	Valid
X142	128	0.630**	0.000	Valid
X143	128	0.437**	0.000	Valid
X144	128	0.685**	0.000	Valid
X151	128	0.428**	0.000	Valid
X152	128	0.469**	0.000	Valid
X153	128	0.705**	0.000	Valid
X154	128	0.763**	0.000	Valid

Sumber: Hasil analisis data, 2012, Lampiran 6.

Pengujian ketepatan indikator sebagai pengukur internal control ( $X_1$ ) menggunakan *confirmatory factor analysis* (CFA). Hasil analisis CFA secara ringkas dapat dilihat pada Tabel 5.11, sedangkan hasil analisis selengkapnya dapat dilihat pada Lampiran 6

Hasil analisis menunjukkan bahwa kelima variabel manifes yang diajukan, yakni : lingkungan pengendalian ( $X_{1,1}$ ), penilaian risiko ( $X_{1,2}$ ), kegiatan pengendalian ( $X_{1,3}$ ), informasi dan komunikasi ( $X_{1,4}$ ), dan pemantauan ( $X_{1,5}$ ) seluruhnya valid digunakan sebagai pengukur internal control ( $X_1$ ), sebagaimana ditunjukkan oleh nilai estmasi (*estimate*) pada *standardized regression weights (loading factor -  $\lambda$ )* untuk seluruh variabel bernilai lebih besar dari 0,5. *Loading factor ( $\lambda$ )* untuk seluruh indikator bertanda positif, yang berarti bahwa *internal control* ( $X_1$ ) mempunyai hubungan yang positif dengan seluruh indikator, yakni semakin tinggi *internal control* ( $X_1$ ) maka akan semakin tinggi pula nilai dari masing-masing indikatornya.

**Tabel 5.11 Confirmatory Factor Analysis Internal control**

Variabel Manifes		Variabel Laten	Estimate	Keterangan
Lingkungan pengendalian ( $X_{1,1}$ )	←	Internal Control	0,729	Valid
Penilaian Risiko ( $X_{1,2}$ )	←	Internal Control	0,737	Valid
Kegiatan Pengendalian ( $X_{1,3}$ )	←	Internal Control	0,870	Valid
Informasi dan Komunikasi ( $X_{1,4}$ )	←	Internal Control	0,812	Valid
Pemantauan ( $X_{1,5}$ )	←	Internal Control	0,761	Valid

Sumber: Hasil analisis data, 2012, Lampiran 6

## 1.2. Pengukuran *Internal auditor*

*Internal auditor* ( $X_2$ ) sebagai variabel eksogen terdiri atas dua indikator, yaitu: independensi ( $X_{2,1}$ ) dan kompetensi ( $X_{2,2}$ ). Variabel *internal auditor* ( $X_2$ ) merupakan variabel laten, yang dalam penelitian

ini pengukurannya menggunakan kuisioner. Oleh karena itu, perlu dilakukan uji validitas dan reliabilitas terhadap kuisioner tersebut untuk menjamin akurasi data yang diperoleh. Hasil uji validitas masing-masing item dalam instrumen *internal auditor* ( $X_2$ ) dapat dilihat pada Tabel 5.12

Berdasarkan hasil uji validitas instrumen *internal auditor* ( $X_2$ ) seperti pada Tabel 5.12, terlihat bahwa seluruh item pertanyaan pada instrumen pengukuran *internal auditor* ( $X_2$ ) memiliki koefisien korelasi yang signifikan. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa seluruh item pertanyaan tersebut valid digunakan sebagai alat pengukur *internal auditor* ( $X_2$ ). Selanjutnya, uji reliabilitas instrumen *internal auditor* ( $X_2$ ) menghasilkan koefisien *Cronbach's Alpha* sebesar 0,944. Dengan demikian, dapat dinyatakan bahwa instrumen *internal auditor* ( $X_2$ ) memiliki reliabilitas yang sangat baik untuk digunakan sebagai alat pengumpul data.

Tabel 5.12 Hasil Uji Validitas Item Pertanyaan Instrumen *Internal Auditor*

Item Pertanyaan	N	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)	Keterangan
X21	128	0.637**	0.000	Valid
X22	128	0.620**	0.000	Valid
X23	128	0.601**	0.000	Valid
X24	128	0.682**	0.000	Valid
X25	128	0.682**	0.000	Valid
X26	128	0.614**	0.000	Valid
X27	128	0.646**	0.000	Valid
X28	128	0.647**	0.000	Valid
X29	128	0.672**	0.000	Valid
X210	128	0.703**	0.000	Valid
X211	128	0.755**	0.000	Valid
X212	128	0.747**	0.000	Valid
X213	128	0.752**	0.000	Valid
X214	128	0.752**	0.000	Valid
X215	128	0.690**	0.000	Valid
X216	128	0.698**	0.000	Valid
X217	128	0.780**	0.000	Valid
X218	128	0.741**	0.000	Valid
X219	128	0.722**	0.000	Valid
X220	128	0.677**	0.000	Valid
X221	128	0.676**	0.000	Valid

Sumber: Hasil analisis data, 2012, Lampiran 6.

Pengujian ketepatan indikator sebagai pengukur internal auditor ( $X_2$ ) menggunakan *confirmatory factor analysis* (CFA). Hasil analisis CFA secara ringkas dapat dilihat pada Tabel 5.13, sedangkan hasil analisis selengkapnya dapat dilihat pada Lampiran 6.

**Tabel 5.13 Confirmatory Factor Analysis Internal auditor**

Variabel Manifes		Variabel Laten	Estimate	Keterangan
Independensi ( $X_{2,1}$ )	←	Internal auditor	0,952	Valid
Kompetensi ( $X_{2,2}$ )	←	Internal auditor	0,788	Valid

Sumber: Hasil analisis data, 2012, Lampiran 6.

Hasil analisis menunjukkan bahwa kedua variabel manifes yang diajukan, yakni: independensi ( $X_{2,1}$ ) dan kompetensi ( $X_{2,2}$ ), seluruhnya valid digunakan sebagai pengukur internal auditor ( $X_2$ ), sebagaimana ditunjukkan oleh nilai estmasi (*estimate*) pada *standardized regression weights (loading factor -  $\lambda$ )* untuk seluruh variabel bernilai lebih besar dari 0,5. *Loading factor ( $\lambda$ )* untuk seluruh indikator bertanda positif, yang berarti bahwa *internal auditor ( $X_2$ )* mempunyai hubungan yang positif dengan seluruh indikator, yakni semakin tinggi *internal auditor ( $X_2$ )* maka akan semakin tinggi pula nilai dari masing-masing indikatornya.

### 1.3. Pengukuran Akuntabilitas

Akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebagai variabel endogen terdiri atas dua indikator, yaitu: akuntabilitas kinerja ( $Y_{1,1}$ ) dan akuntabilitas keuangan ( $Y_{1,2}$ ). Variabel akuntabilitas ( $Y_1$ ) merupakan variabel laten, yang dalam penelitian ini pengukurannya menggunakan kuisisioner. Oleh karena itu, perlu dilakukan uji validitas dan reliabilitas terhadap kuisisioner tersebut untuk menjamin akurasi data yang diperoleh. Hasil

uji validitas masing-masing item dalam instrumen akuntabilitas ( $Y_1$ ) dapat dilihat pada Tabel 5.14,

**Tabel 5.14 Hasil Uji Validitas Item Pertanyaan Instrumen Akuntabilitas**

Item Pertanyaan	N	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)	Keterangan
Y111	128	0.653**	0.000	Valid
Y112	128	0.692**	0.000	Valid
Y113	128	0.584**	0.000	Valid
Y114	128	0.583**	0.000	Valid
Y115	128	0.637**	0.000	Valid
Y116	128	0.592**	0.000	Valid
Y117	128	0.760**	0.000	Valid
Y121	128	0.801**	0.000	Valid
Y122	128	0.813**	0.000	Valid
Y123	128	0.788**	0.000	Valid
Y124	128	0.612**	0.000	Valid
Y125	128	0.495**	0.000	Valid

Sumber: Hasil analisis data, 2012, Lampiran 6.

Berdasarkan hasil uji validitas seperti pada Tabel 5.14, terlihat bahwa seluruh item pertanyaan pada instrumen pengukuran akuntabilitas ( $Y_1$ ) memiliki koefisien korelasi yang signifikan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa seluruh item pertanyaan tersebut valid digunakan sebagai alat pengukur akuntabilitas ( $Y_1$ ). Selanjutnya, uji reliabilitas instrumen akuntabilitas ( $Y_1$ ) menghasilkan koefisien *Cronbach's Alpha* sebesar 0,888. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa instrumen akuntabilitas ( $Y_1$ ) memiliki reliabilitas yang sangat baik untuk digunakan sebagai alat pengumpul data.

Pengujian ketepatan indikator sebagai pengukur akuntabilitas ( $Y_1$ ) menggunakan *confirmatory factor analysis* (CFA). Hasil analisis CFA secara ringkas dapat dilihat pada Tabel 5.15, sedangkan hasil analisis selengkapnya dapat dilihat pada Lampiran 6.

**Tabel 5.15 Confirmatory Factor Analysis Akuntabilitas**

Variabel Manifes		Variabel Laten	Estimate	Keterangan
Akuntabilitas Kinerja ( $Y_{1,1}$ )	←	Akuntabilitas	0,865	Valid
Akuntabilitas Keuangan ( $Y_{1,2}$ )	←	Akuntabilitas	0,851	Valid

Sumber: Hasil analisis data, 2012, Lampiran 6.

Hasil analisis menunjukkan bahwa kedua variabel manifes yang diajukan, yakni: akuntabilitas kinerja ( $Y_{1,1}$ ) dan akuntabilitas keuangan ( $Y_{1,2}$ ), keduanya valid digunakan sebagai pengukur akuntabilitas ( $Y_1$ ), sebagaimana ditunjukkan oleh nilai estimasi (*estimate*) pada *standardized regression weights* (*loading factor* –  $\lambda$ ) untuk seluruh variabel bernilai lebih besar dari 0,5. *Loading factor* ( $\lambda$ ) untuk kedua indikator tersebut bertanda positif, yang berarti bahwa akuntabilitas ( $Y_1$ ) mempunyai hubungan yang positif dengan kedua indikatornya, yakni semakin tinggi akuntabilitas ( $Y_1$ ) maka akan semakin tinggi pula nilai dari masing-masing indikatornya.

#### 1.4. Pengukuran *Fraud prevention*

*Fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebagai variabel endogen terdiri atas dua indikator, yaitu : menciptakan budaya kejujuran ( $Y_{2,1}$ ) dan menghilangkan kesempatan melakukan fraud ( $Y_{2,2}$ ). Variabel fraud

prevention ( $Y_2$ ) merupakan variabel laten, yang dalam penelitian ini pengukurannya menggunakan kuisisioner. Oleh karena itu, perlu dilakukan uji validitas dan reliabilitas terhadap kuisisioner tersebut untuk menjamin akurasi data yang diperoleh. Hasil uji validitas masing-masing item dalam instrumen fraud prevention ( $Y_2$ ) dapat dilihat pada Tabel 5.16.

**Tabel 5.16 Hasil Uji Validitas Item Pertanyaan Instrumen *Fraud Prevention***

Item Pertanyaan	N	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)	Keterangan
Y211	128	0.614**	0.000	Valid
Y212	128	0.737**	0.000	Valid
Y213	128	0.669**	0.000	Valid
Y214	128	0.649**	0.000	Valid
Y215	128	0.804**	0.000	Valid
Y221	128	0.740**	0.000	Valid
Y222	128	0.791**	0.000	Valid
Y223	128	0.626**	0.000	Valid
Y224	128	0.775**	0.000	Valid
Y225	128	0.625**	0.000	Valid
Y226	128	0.812**	0.000	Valid
Y227	128	0.773**	0.000	Valid

Sumber: Hasil analisis data, 2012 Lampiran 6.

Berdasarkan hasil uji validitas seperti pada Tabel 5.16, terlihat bahwa seluruh item pertanyaan pada instrumen pengukuran *fraud prevention* ( $Y_2$ ) memiliki koefisien korelasi yang signifikan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa seluruh item pertanyaan tersebut

valid digunakan sebagai alat pengukur *fraud prevention* ( $Y_2$ ). Selanjutnya, uji reliabilitas instrumen *fraud prevention* ( $Y_2$ ) menghasilkan koefisien *Cronbach's Alpha* sebesar 0,913. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa instrumen *fraud prevention* ( $Y_2$ ) memiliki reliabilitas yang sangat baik untuk digunakan sebagai alat pengumpul data.

Pengujian ketepatan indikator sebagai pengukur *fraud prevention* ( $Y_2$ ) menggunakan *confirmatory factor analysis* (CFA). Hasil analisis CFA secara ringkas dapat dilihat pada Tabel 5.17, sedangkan hasil analisis selengkapnya dapat dilihat pada Lampiran 6.

**Tabel 5.17 Confirmatory Factor Analysis Fraud Prevention**

Variabel Manifes		Variabel Laten	Estimate	Keterangan
menciptakan budaya kejujuran ( $Y_{2.1}$ )	←	Fraud prevention	0,733	Valid
Menghilangkan kesempatan melakukan fraud ( $Y_{2.2}$ )	←	Fraud prevention	0,928	Valid

Sumber: Hasil analisis data, 2012, Lampiran 6.

Hasil analisis menunjukkan bahwa kedua variabel manifes yang diajukan, yakni: menciptakan budaya kejujuran ( $Y_{2.1}$ ) dan menghilangkan kesempatan melakukan *fraud* ( $Y_{2.2}$ ), keduanya valid digunakan sebagai pengukur *fraud prevention* ( $Y_2$ ), sebagaimana ditunjukkan oleh nilai estimasi (*estimate*) pada *standardized regression weights* (*loading factor* –  $\lambda$ ) untuk kedua variabel bernilai lebih besar dari 0,5. *Loading factor* ( $\lambda$ ) untuk kedua indikator bertanda positif,

yang berarti bahwa fraud prevention ( $Y_2$ ) mempunyai hubungan yang positif dengan kedua indikator, yakni semakin tinggi *fraud prevention* ( $Y_2$ ) maka akan semakin tinggi pula nilai dari masing-masing indikatornya.

## 2. Ukuran Sampel, Uji Normalitas, Data *Outlier*

**Ukuran Sampel.** Pada umumnya dikatakan bahwa aplikasi SEM dengan menggunakan AMOS, membutuhkan jumlah sampel yang cukup besar agar hasil yang diperoleh mempunyai kredibilitas yang cukup. Metode yang digunakan AMOS dalam SEM adalah *maximum likelihood* (ML) dan juga digunakan dalam analisis ini. Jumlah sampel dalam penelitian ini sebanyak 128 responden. Berdasarkan hasil analisis, terlihat telah tercantum kalimat "*minimum was achieved*" yang berarti bahwa AMOS telah berhasil mengestimasi varians dan kovarian yang ada. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa jumlah item sampel yang digunakan dalam penelitian ini telah memenuhi persyaratan analisis SEM.

**Uji Normalitas.** Seperti halnya pada kebanyakan metode statistik lainnya, SEM juga mensyaratkan data berdistribusi normal (Ferdinand, 2002). Hal ini menjadi syarat penting yang harus dipenuhi, disebabkan jika data tidak berdistribusi normal, hasil analisis dikuatirkan menjadi bias. Demikian pula jika ada sejumlah data *outlier*

di dalam model, yakni data yang mempunyai nilai jauh di atas atau jauh di bawah rata-rata data.

Uji normalitas yang dilakukan pada model persamaan struktural (*structural equation modelling*) mempunyai dua tahapan. Tahapan pertama adalah menguji normalitas untuk setiap variabel, sedang tahap kedua adalah pengujian normalitas semua variabel secara bersama-sama (*multivariate normality*) (Santoso, 2007). Hal ini disebabkan karena jika setiap variabel berdistribusi normal secara individu, tidak berarti jika diuji secara bersama-sama (*multivariate*) juga sudah pasti berdistribusi normal.

Hasil uji normalitas sebaran data yang digunakan dalam penelitian ini dapat dilihat sebagaimana disajikan pada Tabel 5.18 Dengan menggunakan taraf signifikansi 5%, maka nilai distribusi Z yang sesuai adalah  $\pm 2,58$  sebagai nilai pembanding.

Data pada Tabel 5.18 menunjukkan bahwa dari 11 variabel manifes (indikator) dalam model, seluruhnya memiliki sebaran data yang mengikuti sebaran normal dengan nilai *critical ratio* (c.r.) yang lebih kecil dari 2,58. Selanjutnya, sebaran data secara bersama-sama (*multivariate normality*) juga mengikuti sebaran normal dengan nilai *critical ratio* (c.r.) sebesar 0,688 yang lebih kecil dari 2,58. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa sebaran data dalam model telah mengikuti sebaran normal, baik secara parsial maupun secara

*multivariate*, sehingga analisis SEM dapat dilanjutkan dengan data yang ada.

Tabel 5.18 Hasil Uji Normalitas Sebaran Data

Variable	min	max	skew	c.r.	kurtosis	c.r.
X11	1,000	5,000	-,347	-1,604	-,581	-1,342
X12	2,000	5,000	-,113	-,521	-,722	-1,668
X13	1,000	5,000	-,339	-1,568	-,576	-1,331
X14	1,000	5,000	-,453	-2,093	-,231	-,533
X15	1,000	5,000	-,579	-2,673	-,179	-,413
X21	1,000	5,000	-,448	-2,067	-,610	-1,409
X22	1,000	5,000	-,655	-3,027	,272	,629
Y11	1,000	5,000	-,662	-3,060	,198	,457
Y12	1,000	4,800	-,430	-1,987	-,700	-1,616
Y21	1,000	5,000	-,690	-3,186	-,377	-,870
Y22	1,000	5,000	-,184	-,850	-,423	-,977
Multivariate					2,057	,688

Sumber: Hasil analisis data, 2012, Lampiran 4.

**Data Outlier.** Pendeteksian terhadap data *outlier* menggunakan *Mahalanobis* yang menunjukkan seberapa jauh jarak sebuah data dari titik pusat tertentu. Sebuah data dikatakan *outlier* jika mempunyai angka  $p1$  dan  $p2$  yang kurang dari 0,05 (Santoso, 2007). Pemeriksaan terhadap data yang ada menunjukkan tidak terdapat item yang mempunyai angka  $p1$  dan  $p2$  yang kurang dari 0,05 (lampiran 7 halaman 296). Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa, tidak terdapat data yang *outlier* dalam model, sehingga analisis SEM dapat dilanjutkan.

### 3. Uji Goodness of Fit

Sesuai dengan model struktural yang telah dikembangkan pada kerangka pikir, dan setelah diolah dengan menggunakan program AMOS versi 20, maka telah diperoleh hasil analisis *structural equation modelling* (SEM) yang selengkapnya dapat dilihat pada Lampiran 7.

Untuk mengetahui ketepatan SEM pengaruh *internal control* ( $X_1$ ) dan *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ) dan *fraud prevention* ( $Y_2$ ), maka dilakukan uji *goodness of fit*.

Hasil uji *goodness of fit* sebagaimana disajikan pada Tabel 5.19, menunjukkan bahwa model struktural yang digunakan, secara umum telah memenuhi *cut of value*. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa model struktural yang digunakan sudah tepat (fit) dengan data yang ada, sehingga analisis hubungan kausalitas atau hubungan fungsional antar variabel dalam model, sudah dapat dilakukan.

Tabel 5.19 Uji Goodness of Fit Model Struktural

Kriteria	Cut of value	Hasil Model	Keterangan
Chi-square	Diharapkan kecil	33,469	Fit
Sig. probability	$\geq 0,05$	0,120	Fit
RMSEA	$\leq 0,08$	0,052	Fit
CMIN/DF	$\leq 2,00$	1,339	Fit
TLI	$\geq 0,95$	0,982	Fit
CFI	$\geq 0,95$	0,992	Fit
Secara umum			Fit

Sumber: Hasil analisis data, 2012, Lampiran 7.

## b. Pengujian Signifikansi

### Pengaruh *Internal Control* dan *Internal Auditor* terhadap kuantabilitas

Analisis SEM menghasilkan dua jenis statistik, yaitu: (1) nilai-nilai statistik dari data yang tidak distandardisasi (*unstandardized regression weights*), dan (2) nilai-nilai statistik dari data yang distandardisasi (*standardized regression weights*). Nilai-nilai statistik yang digunakan dalam pembahasan ini adalah "*standardized regression weights*" yang sudah memenuhi uji *goodness of fit*, atau bukan "*unstandardized regression weights*". Hal ini dilakukan karena analisis ini bertujuan untuk menjelaskan signifikansi pengaruh variabel eksogen terhadap variabel endogen.

Berdasarkan hasil analisis *structural equation modelling* yang sudah memenuhi kriteria *goodness of fit*, dapat dilakukan uji signifikansi hubungan fungsional antar variabel. Pengujian dilakukan secara parsial dengan menggunakan nilai *critical ratio* (CR) dan *probability* (P) pada *standardized regression weights*.

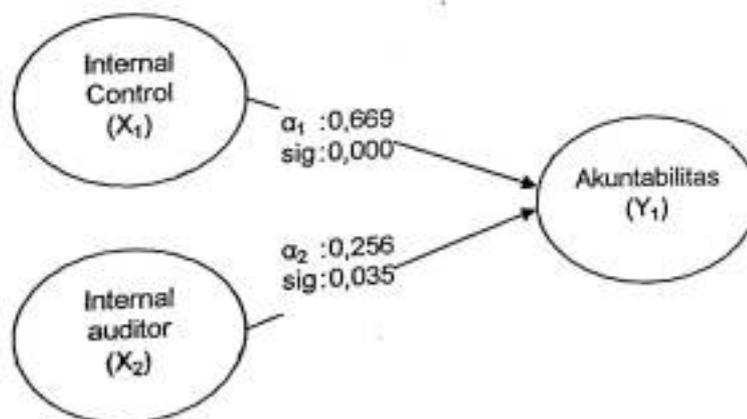
Analisis ini dimaksudkan untuk menguji signifikansi pengaruh *internal control* ( $X_1$ ) dan *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas pemerintah ( $Y_1$ ). Hasil estimasi koefisien pengaruh variabel eksogen terhadap variabel endogen dapat dilihat seperti disajikan pada Tabel 5.20, sedangkan hasil analisis data secara lengkap dapat dilihat pada Lampiran 7.

Tabel 5.20 Hasil Estimasi Koefisien Pengaruh *Internal Control* dan *Internal Auditor* terhadap Akuntabilitas

Variable	Estimate		S.E.	C.R.		P
	Unstandardized	Standardized		Perht. Sistem	Manual	
$Y_1 \leftarrow X_1$	0,778	0,669	0,151	5,156	4,430	0,000
$Y_1 \leftarrow X_2$	0,346	0,256	0,164	2,105	1,561	0,035

Sumber: Hasil Analisis, 2011, Lampiran 7.

Koefisien determinasi (*Squared Multiple Correlations* =  $R^2$ ) = 0,764 yang menunjukkan bahwa variabel *internal control* ( $X_1$ ) dan *internal auditor* ( $X_2$ ), secara simultan dapat menjelaskan 76,4% variasi tinggi rendahnya akuntabilitas ( $Y_1$ ), dan selebihnya (23,6%) dijelaskan oleh variabel lain yang tidak tercakup dalam persamaan regresi yang digunakan. Model hubungan variabel *internal control* ( $X_1$ ) dan *internal auditor* ( $X_2$ ) dengan akuntabilitas pemerintah ( $Y_1$ ) dapat dilihat seperti disajikan dalam Gambar 5.1



Gambar 5.1 Pengaruh *Internal Control* dan *Internal Auditor* terhadap Akuntabilitas

Untuk mengetahui signifikansi pengaruh variabel internal control ( $X_1$ ) dan *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ) secara parsial, maka dilakukan uji parsial dengan kriteria pengujian menggunakan *critical ratio* (c.r.) dan probabilitas sebagai berikut:

#### b.1. Pengaruh *Internal Control* terhadap Akuntabilitas

Koefisien *standardized regression weights* (*standardized coefficients*) pengaruh variabel *internal control* ( $X_1$ ) terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebesar 0,669 dengan nilai *critical ratio* sebesar 5.156 pada taraf signifikansi 0,000. Koefisien *standardized regression weights* bertanda positif yang menunjukkan bahwa *variabel internal control* ( $X_1$ ) berpengaruh positif terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ). Ini berarti bahwa peningkatan (atau perbaikan kualitas) *internal control* ( $X_1$ ) akan diikuti dengan peningkatan akuntabilitas ( $Y_1$ ); sebaliknya, penurunan *internal control* ( $X_1$ ) akan diikuti dengan penurunan akuntabilitas ( $Y_1$ ) pada taraf signifikansi 0,000, dengan asumsi faktor-faktor lain yang mempengaruhi tinggi rendahnya akuntabilitas ( $Y_1$ ) dianggap konstan.

Kontribusi relatif *internal control* ( $X_1$ ) terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebagaimana ditunjukkan oleh koefisien dererminasi parsial ( $r^2$ ) sebesar 0,448. Ini berarti bahwa variabel *internal control* ( $X_1$ ) dapat menjelaskan 44,8% variasi tinggi rendahnya akuntabilitas ( $Y_1$ ), sedangkan 45,2% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Nilai *critical ratio* pengaruh *internal control* ( $X_1$ ) terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebesar 5.156 dengan signifikansi 0,000. Ini berarti *internal control* ( $X_1$ ) berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ).

#### b.2. Pengaruh *Internal Auditor* terhadap Akuntabilitas

Koefisien *standardized regression weights* (*standardized coefficients*) pengaruh variabel *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebesar 0,256 dengan nilai *critical ratio* sebesar 2,105 pada taraf signifikansi 0,035. Koefisien *standardized regression weights* bertanda positif yang menunjukkan bahwa variabel *internal auditor* ( $X_2$ ) berpengaruh positif terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ). Ini berarti bahwa peningkatan (atau perbaikan kualitas) *internal auditor* ( $X_2$ ) akan diikuti dengan peningkatan akuntabilitas ( $Y_1$ ); sebaliknya, penurunan *internal auditor* ( $X_2$ ) akan diikuti dengan penurunan akuntabilitas ( $Y_1$ ), pada taraf signifikansi 0,035, dengan asumsi faktor-faktor lain yang mempengaruhi tinggi rendahnya akuntabilitas ( $Y_1$ ) dianggap konstan.

Kontribusi relatif *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebagaimana ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsial ( $r^2$ ) sebesar 0,066. Ini berarti bahwa variabel *internal auditor* ( $X_2$ ) dapat menjelaskan 6,6% variasi tinggi rendahnya akuntabilitas ( $Y_1$ ), sedangkan 93,4% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Nilai *critical ratio* pengaruh *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebesar 2.105 dengan signifikansi 0,035. Ini berarti *internal auditor* ( $X_2$ ) berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ).

**Pengaruh *Internal control*, *Internal auditor* dan *Akuntabilitas* terhadap *Fraud Prevention***

Analisis ini dimaksudkan untuk mengetahui dan menguji signifikansi pengaruh *internal control* ( $X_1$ ), *internal auditor* ( $X_2$ ), serta akuntabilitas ( $Y_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ). Hasil estimasi koefisien pengaruh variabel eksogen terhadap variabel endogen dapat dilihat seperti disajikan pada Tabel 5.21, sedangkan hasil analisis data secara lengkap dapat dilihat pada Lampiran 7.

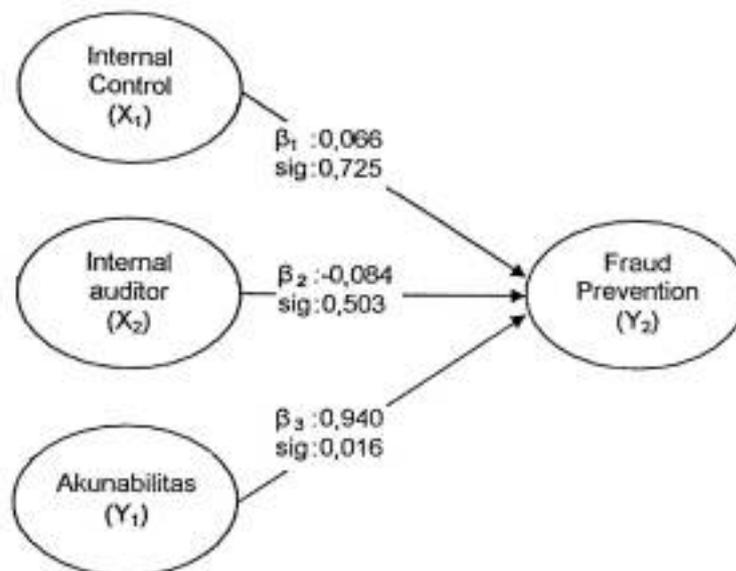
**Tabel 5.21 Hasil estimasi koefisien pengaruh *internal control*, *internal auditor*, dan akuntabilitas ( $Y_1$ ) terhadap *fraud prevention***

Variable	Estimate		S.E.	C.R.		P
	Unstandardized	Standardized		Perht. Sistem	Manual	
$Y_2 \leftarrow X_1$	0,390	0,066	1,107	0,352	0,318	0,725
$Y_2 \leftarrow X_2$	-0,580	-0,084	0,864	-0,670	-0,775	0,503
$Y_2 \leftarrow Y_1$	4,767	0,940	1,974	2,415	0,000	0,016

Sumber: Hasil Analisis, 2011, pada Lampiran 7.

Koefisien determinasi ( $R^2$ ) = 0,875 yang menunjukkan bahwa variabel *internal control* ( $X_1$ ), *internal auditor* ( $X_2$ ), dan akuntabilitas ( $Y_1$ ), secara simultan dapat menjelaskan 87,5% variasi tinggi rendahnya *fraud prevention* ( $Y_2$ ), selebihnya (12,5%) dijelaskan oleh variabel lain yang tidak tercakup dalam persamaan regresi yang

digunakan. Model hubungan variabel internal control ( $X_1$ ), internal auditor ( $X_2$ ), dan akuntabilitas ( $Y_1$ ) dengan fraud prevention ( $Y_2$ ) dapat dilihat seperti disajikan dalam Gambar 5.2.



**Gambar 5.2 Pengaruh Internal control, Internal auditor, dan Akuntabilitas terhadap Fraud Prevention**

Untuk mengetahui signifikansi pengaruh variabel internal control ( $X_1$ ), internal auditor ( $X_2$ ), dan akuntabilitas ( $Y_1$ ) terhadap fraud prevention ( $Y_2$ ) secara parsial, maka dilakukan uji parsial dengan menggunakan critical ratio (C.R.) dan probabilitas (P) sebagai berikut.

### **b.3. Pengaruh Internal Control terhadap Fraud Prevention**

Koefisien *standardized regression weights* (*standardized coefficients*) pengaruh variabel internal control ( $X_1$ ) terhadap fraud

*prevention* ( $Y_2$ ) sebesar 0,066 dengan nilai *critical ratio* sebesar 0,352 pada taraf signifikansi 0,725. Koefisien *standardized regression weights* bertanda positif yang menunjukkan bahwa variabel *internal control* ( $X_1$ ) berpengaruh positif terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ). Ini berarti bahwa peningkatan (atau perbaikan kualitas) *internal control* ( $X_1$ ) akan diikuti dengan peningkatan *fraud prevention* ( $Y_2$ ); sebaliknya, penurunan *internal control* ( $X_1$ ) akan diikuti dengan penurunan *fraud prevention* ( $Y_2$ ), pada taraf signifikansi 0,725, dengan asumsi faktor-faktor lain yang mempengaruhi tinggi rendahnya *fraud prevention* ( $Y_2$ ) dianggap konstan.

Kontribusi relatif *internal control* ( $X_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebagaimana ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsial ( $r^2$ ) sebesar 0,004. Ini berarti bahwa variabel *internal control* ( $X_1$ ) hanya dapat menjelaskan 0,4% variasi tinggi rendahnya *fraud prevention* ( $Y_2$ ), sedangkan 99,6% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Nilai *critical ratio* pengaruh *internal control* ( $X_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebesar 0,352 dengan signifikansi 0,725. Ini berarti *internal control* ( $X_1$ ) tidak berpengaruh signifikan terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ).

#### **b.4. Pengaruh *Internal Auditor* terhadap *Fraud Prevention***

Koefisien *standardized regression weights* (*standardized coefficients*) pengaruh variabel *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap *fraud*

*prevention* ( $Y_2$ ) sebesar -0,084 dengan nilai *critical ratio* sebesar -0,670 pada taraf signifikansi 0,503. Koefisien *standardized regression weights* bertanda negatif yang menunjukkan bahwa variabel *internal auditor* ( $X_2$ ) berpengaruh negatif terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ). Ini berarti bahwa peningkatan (atau perbaikan kualitas) *internal auditor* ( $X_2$ ) tidak akan diikuti dengan peningkatan *fraud prevention* ( $Y_2$ ); pada taraf signifikansi 0,503, dengan asumsi faktor-faktor lain yang mempengaruhi tinggi rendahnya *fraud prevention* ( $Y_2$ ) dianggap konstan.

Kontribusi relatif *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebagaimana ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsial ( $r^2$ ) sebesar 0,007. Ini berarti bahwa variabel *internal auditor* ( $X_2$ ) hanya dapat menjelaskan 0,7% variasi tinggi rendahnya *fraud prevention* ( $Y_2$ ), sedangkan 99,3% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Nilai *critical ratio* pengaruh *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebesar -0,670 dengan signifikansi 0,503. Ini berarti *internal auditor* ( $X_2$ ) tidak berpengaruh signifikan terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ).

#### **b.5. Pengaruh Akuntabilitas terhadap *Fraud Prevention***

Koefisien *standardized regression weights* (*standardized coefficients*) pengaruh variabel akuntabilitas ( $Y_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebesar 0,940 dengan nilai *critical ratio* sebesar 2,415

pada taraf signifikansi 0,016. Koefisien *standardized regression weights* bertanda positif yang menunjukkan bahwa variabel akuntabilitas ( $Y_1$ ) berpengaruh positif terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ). Ini berarti bahwa peningkatan akuntabilitas ( $Y_1$ ) akan diikuti dengan peningkatan *fraud prevention* ( $Y_2$ ); sebaliknya, penurunan akuntabilitas ( $Y_1$ ) akan diikuti dengan penurunan *fraud prevention* ( $Y_2$ ), pada taraf signifikansi 0,016, dengan asumsi faktor-faktor lain yang mempengaruhi tinggi rendahnya *fraud prevention* ( $Y_2$ ) dianggap konstan.

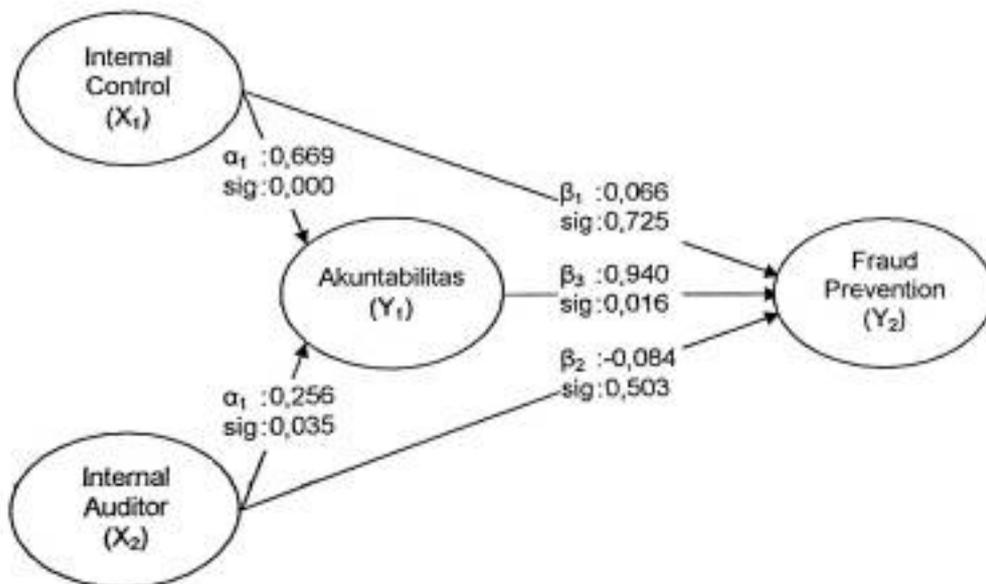
Kontribusi relatif akuntabilitas ( $Y_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebagaimana ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsial ( $r^2$ ) sebesar 0,884. Ini berarti bahwa variabel akuntabilitas ( $Y_1$ ) dapat menjelaskan 88,4% variasi tinggi rendahnya *fraud prevention* ( $Y_2$ ), sedangkan 11,6% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Nilai *critical ratio* pengaruh akuntabilitas ( $Y_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebesar 2,415 dengan signifikansi 0,016. Ini berarti akuntabilitas ( $Y_1$ ) berpengaruh signifikan terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ).

### c. Analisis Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung

Berdasarkan hasil analisis sebelumnya model persamaan regresi akuntabilitas ( $Y_1$ ) dan *fraud prevention* ( $Y_2$ ), maka dapat dibuat model lintasan yang disebut sebagai analisis jalur (*path analysis*) sebagai bagian

dari *structural equation modelling* dengan menggunakan koefisien *regression weights*. Di dalam sebuah *structural equation modelling*, di samping dilakukan analisis pengaruh langsung, juga dilakukan analisis pengaruh tidak langsung dan pengaruh total. *Structural equation modelling* yang diajukan dalam penelitian ini mencakup 5 jalur pengaruh langsung dan 2 jalur pengaruh tidak langsung. Hasil estimasi *structural equation modelling* tersebut, dapat dilihat seperti disajikan pada gambar 5.3.



**Gambar 5.3** *Structural Equation Modelling* Pengaruh *Internal Control* dan *Internal Auditor* terhadap *Akuntabilitas* dan *Fraud Prevention*

Hasil pengujian fit model (*goodness of fit*) seperti telah dijelaskan sebelumnya, memiliki nilai Chi-Square ( $\chi^2$ ) sebesar 33,469

dengan probabilitas sebesar 0,120 yang berada diatas *cut-off*  $\geq 0,05$ . Hal ini juga didukung oleh hasil penelusuran CMIN/DF dengan nilai 1,339 yang ternyata lebih kecil dari *cut-off*  $\leq 2,00$ . Indikator uji ketepatan model lainnya juga telah memenuhi *cut-off*. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa *structural equation modelling* tersebut fit dengan data yang ada.

### **Pengaruh Tidak Langsung**

Berdasarkan *structural equation modelling* yang telah memenuhi *cut-off* (fit), dapat dijelaskan pengaruh masing-masing variabel eksogen terhadap variabel endogen. Pengaruh variabel eksogen terhadap variabel endogen meliputi pengaruh langsung, pengaruh tak langsung, dan pengaruh total. Besaran pengaruh langsung telah dijelaskan pada bagian terdahulu, sedangkan pengaruh tak langsung dan pengaruh total akan dijelaskan sebagai berikut.

Terdapat 2 jalur pengaruh tak langsung yang diidentifikasi dalam penelitian ini, yakni: pengaruh tak langsung *internal control* ( $X_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) melalui melalui akuntabilitas ( $Y_1$ ); dan pengaruh tak langsung *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) melalui akuntabilitas ( $Y_1$ ), yang akan dijelaskan sebagai berikut.

**b.6. Pengaruh tidak langsung internal control terhadap fraud prevention melalui melalui akuntabilitas**

*Standardized regression weights* pengaruh langsung variabel *internal control* ( $X_1$ ) terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebesar 0,669, dan *standardized regression weights* pengaruh langsung variabel akuntabilitas ( $Y_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebesar 0,940. Dengan demikian, pengaruh tidak langsung *internal control* ( $X_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) melalui akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebesar 0,629. Koefisien pengaruh langsung tersebut bertanda positif yang ini berarti bahwa peningkatan (atau perbaikan kualitas) internal control ( $X_1$ ) akan menyebabkan peningkatan *fraud prevention* ( $Y_2$ ) melalui peningkatan akuntabilitas ( $Y_1$ ), demikian pula sebaliknya.

Hasil pengujian hipotesis menyimpulkan bahwa internal control ( $X_1$ ) berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ), sedangkan akuntabilitas ( $Y_1$ ) berpengaruh signifikan terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ). Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa *internal control* ( $X_1$ ) memiliki pengaruh tidak langsung terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) melalui akuntabilitas ( $Y_1$ ).

**b.7. Pengaruh tidak langsung internal auditor terhadap fraud prevention melalui melalui akuntabilitas**

*Standardized regression weights* pengaruh langsung variabel internal auditor ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebesar 0,256, dan

*standardized regression weights* pengaruh langsung variabel akuntabilitas ( $Y_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebesar 0,940. Dengan demikian, pengaruh tidak langsung *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) melalui akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebesar 0,240. Koefisien pengaruh langsung tersebut bertanda positif yang ini berarti bahwa peningkatan (atau perbaikan kualitas) *internal auditor* ( $X_2$ ) akan menyebabkan peningkatan *fraud prevention* ( $Y_2$ ) melalui peningkatan akuntabilitas ( $Y_1$ ), demikian pula sebaliknya.

Hasil pengujian hipotesis menyimpulkan bahwa *internal auditor* ( $X_2$ ) berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas ( $Y_1$ ), sedangkan akuntabilitas ( $Y_1$ ) berpengaruh signifikan terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ). Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa *internal auditor* ( $X_2$ ) memiliki pengaruh tidak langsung terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) melalui akuntabilitas ( $Y_1$ ).

### **Pengaruh total**

Pengaruh total adalah hasil penjumlahan pengaruh langsung dan pengaruh tak langsung. Terdapat 2 variabel eksogen dalam penelitian ini yakni *internal control* ( $X_1$ ) dan *internal auditor*. Besaran pengaruh total kedua variabel eksogen tersebut terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Koefisien pengaruh langsung *internal control* ( $X_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebesar 0,066; dan koefisien pengaruh tidak langsung *internal control* ( $X_1$ ) terhadap *fraud prevention*

( $Y_2$ ) melalui akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebesar 0,629. Dengan demikian, koefisien pengaruh total *internal control* ( $X_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebesar 0,695. Koefisien pengaruh total bertanda positif yang berarti bahwa peningkatan (atau perbaikan kualitas) *internal control* ( $X_1$ ) akan menyebabkan peningkatan *fraud prevention* ( $Y_2$ ), demikian pula sebaliknya.

2. Koefisien pengaruh langsung *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebesar -0,084; dan koefisien pengaruh tidak langsung *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) melalui akuntabilitas ( $Y_1$ ) sebesar 0,240. Dengan demikian, koefisien pengaruh total *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebesar 0,156. Koefisien pengaruh total bertanda positif yang berarti bahwa peningkatan (atau perbaikan kualitas) *internal auditor* ( $X_2$ ) akan menyebabkan peningkatan *fraud prevention* ( $Y_2$ ), demikian pula sebaliknya.

Hasil analisis menunjukkan bahwa koefisien pengaruh total *internal control* ( $X_1$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebesar 0,695 lebih besar dari koefisien pengaruh total *internal auditor* ( $X_2$ ) terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) sebesar 0,156. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa *internal control* ( $X_1$ ) lebih kuat pengaruhnya terhadap *fraud prevention* ( $Y_2$ ) dibandingkan dengan *internal auditor* ( $X_2$ ).

Berikutnya akan diuraikan mengenai hubungan-hubungan kausal yang terjalin antar variabel penelitian yang mengacu pada hasil pengujian

*structural equation modeling*. Pada bagian ini pula akan diuraikan sejauh mana hipotesis yang telah dirumuskan mendapatkan pembuktian empiris, kemudian hasilnya dikomparasikan dengan teori, konsep dan temuan-temuan yang relevan dari penelitian sebelumnya. Dari hasil perbandingan tersebut akan diketahui teori mana yang mendapatkan penguatan atau dukungan serta teori baru apa yang dimunculkan melalui penelitian ini.

Mengacu pada hasil pengujian model *structural* yang telah dikemukakan pada bab sebelumnya, maka semua hipotesis yang akan diuji sudah dapat dinilai apakah diterima atau ditolak. Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa penerimaan atau penolakan hipotesis didasarkan atas nilai *critical ratio* atau nilai *t* hitung.

Pada penelitian ini digunakan tingkat signifikansi 0,05 dalam mengevaluasi keberartian hubungan kausal antar variabel laten. Oleh karena itu nilai CR atau *t* hitung yang lebih besar 1,708 adalah signifikan, sedangkan nilai *t* hitung yang lebih kecil dari 1,708 dinyatakan tidak signifikan. Selain itu, nilai probabilitas (*p*) yang lebih kecil atau sama dengan 0,05 dapat pula dijadikan patokan untuk menyimpulkan bahwa pengaruh variabel laten yang satu terhadap variabel laten lainnya adalah signifikan.

Untuk mengetahui apakah pengaruh variabel laten antara satu variabel dengan variabel laten yang lainnya positif atau negatif maka dilihat dari hasil perhitungan yang diperlihatkan oleh koefisien estimasinya (*standardized regression weight*), apabila hasil *standardized*nya positif

berarti pengaruh variabel laten antara satu dengan variabel laten yang lainnya positif, demikian pula sebaliknya apabila hasil *standardizednya* negatif berarti pengaruh variabel laten antara satu dengan variabel laten yang lainnya negatif. Selanjutnya untuk mengetahui seberapa besar suatu variabel laten menjelaskan atau berkontribusi kepada variabel laten lainnya dapat dilihat dari hasil perhitungan determinasinya.

## B. Pembahasan

### 1. Pengaruh *Internal Control* terhadap Akuntabilitas.

Nilai *t* yang dihasilkan oleh pengujian pengaruh *internal control* terhadap akuntabilitas sebesar 5,156 jauh lebih besar bila dibandingkan dengan nilai *t* tabel yaitu sebesar 1,708 serta nilai signifikansi *p* lebih kecil dari 0,05 yaitu sebesar 0,000, sehingga hubungan tersebut dinyatakan signifikan. Kemudian bila diperhatikan koefisien estimasinya (*standardized regression weight*) adalah bertanda positif sebesar 0,669, menunjukkan adanya pengaruh positif *internal control* terhadap akuntabilitas sebesar 0,669. Demikian pula jika diperhatikan kontribusi relatifnya yang ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsialnya sebesar 0,448, menunjukkan 44,8% variabel *internal control* menjelaskan variasi tinggi rendahnya akuntabilitas, sedangkan sisanya 45,2% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Pada model struktural pengaruh *internal control* terhadap akuntabilitas bersifat langsung maka dengan signifikannya hubungan ke dua variabel laten ini, menandakan bahwa secara langsung *internal control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas. Dengan demikian maka hipotesis 1 yang menyatakan bahwa *internal control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas, dapat diterima.

Makna dari temuan ini bahwa *internal control* memberi konsekuensi positif terhadap akuntabilitas individual dan organisasi satuan kerja perangkat daerah pemerintah provinsi Sulawesi selatan. Usaha membangun *internal control* yang baik, melalui komponen-komponen : lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan, memberi peluang penguatan yang positif terhadap akuntabilitas individual dan organisasi pemda yang diindikasikan dengan semakin meningkatnya akuntabilitas kinerja dan akuntabilitas keuangan. Secara rinci pengaruh masing-masing komponen *internal control* tersebut dapat dibahas sebagai berikut :

1. Tingginya nilai lingkungan pengendalian pada pemerintah provinsi Sulawesi selatan dapat dipahami sebagai suatu pencapaian atas komponen lingkungan pengendalian seperti : integritas, etika, komitmen terhadap kompetensi, gaya operasi manajemen, struktur organisasi, pemberian

wewenang dan tanggungjawab serta kebijakan sumber daya manusia.

Tingginya nilai lingkungan pengendalian telah memperkuat konsep Boynton (2006:332) yang menyatakan bahwa lingkungan pengendalian akan berpengaruh terhadap orang-orang dalam suatu organisasi dan menjadi landasan bagi internal control. Hasil penelitian ini juga mendukung hasil penelitian yang dilakukan Halla (1999), Pamungkas (2005) yang menemukan bahwa dengan pembagian tugas dan tanggung jawab sehubungan dengan *internal control* akan mendorong terwujudnya akuntabilitas. Hakekatnya adalah komitmen total dari pimpinan puncak organisasi yang tercermin pada keseluruhan sikap, kesadaran dan tindakan dari pimpinan.

2. Komponen penilai risiko dalam lingkup pemerintahan khususnya bagi setiap satuan kerja perangkat daerah pemerintah provinsi Sulawesi selatan, berdasarkan hasil analisis telah mendapat perhatian atau telah dikelola dengan baik melalui identifikasi dan analisis risiko.

Identifikasi risiko terhadap berbagai hal diantaranya pembahasan perencanaan strategis, pertimbangan-pertimbangan terhadap temuan audit, berdasarkan temuan penelitian ini menunjukkan respon pemerintah yang cukup

tinggi, demikian pula terhadap analisis risiko, yaitu dengan mengenali risiko baik risiko yang berasal dari dalam unit organisasi maupun risiko yang berasal dari luar unit organisasi, diantaranya keterbatasan anggaran, sumber daya manusia, telah mendapat perhatian pimpinan organisasi didalam mewujudkan suatu proses pencapaian misi organisasi, yaitu dengan menekan tingkat risiko. Penekanan tingkat risiko di dalam pemerintahan di pemerintah daerah menunjukkan kemajuan yang lebih positif yang ditandai dengan keseriusan pemerintah daerah dalam mengidentifikasi dan menyusun resiko-risiko yang kemungkinan akan terjadi, seperti disajikan didalam dokumen-perencanaan strategik daerah, (Arens 2008 : 276)

Dari hasil penelitian menunjukkan bahwa dokumen perencanaan strategik pada setiap satuan kerja perangkat daerah semakin mendapatkan perhatian dan apresiasi oleh karena dapat dipercaya sebagai dokumen yang dapat mengarahkan pimpinan satuan kerja perangkat daerah dan sebagai alat kendali oleh berbagai elemen yang berkepentingan terhadap pencapaian tujuan dan misi organisasi

Dari hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa dokumen perencanaan satuan kerja perangkat daerah sebagai alat kendali, telah dapat disusun dengan memperhatikan peluang-peluang dan risiko yang kemungkinan akan muncul terutama yang berkaitan dengan dimensi kegagalan dan atau keberhasilan dari masing-masing program atau kegiatan yang telah diputuskan. Disinilah substansi keterkaitan hubungan antara penilaian risiko terhadap akuntabilitas.

3. Hal lain yang juga ikut menentukan tingkat pengaruh **internal control** terhadap akuntabilitas adalah dimensi kegiatan pengendalian. Berdasarkan hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kegiatan pengendalian yang diantaranya adanya kejelasan pemisahan fungsi diantara unit dan para pegawai serta tersedianya informasi dan perlindungan barang milik daerah, berada pada kategori tinggi yang berarti bahwa kedua hal pokok tersebut cukup menentukan kontribusi sistem pengendalian internal terhadap akuntabilitas. Hasil temuan tersebut telah dapat memperkuat konsep Arens (2008:277).
4. Informasi dan komunikasi dalam sistem *internal control* pemerintah daerah berkaitan dengan keseimbangan informasi, pengolahan data yang berbasis komputerisasi

serta ketersediaan informasi yang akurat dan tepat waktu. Dari hasil analisis penelitian pada satuan kerja perangkat daerah pemerintah Sulawesi selatan menunjukkan bahwa unsur yang membentuk terwujudnya dimensi informasi dan komunikasi rata-rata menunjukkan nilai yang memberi pengaruh positif, meskipun masih terdapat beberapa komponen yang dinilai masih memiliki pengaruh yang kurang, seperti belum terpenuhinya dengan baik keseimbangan informasi. Demikian juga halnya dengan ketersediaan laporan keuangan yang masih terbatas, serta pengolahan data informasi yang berbasis komputerisasi belum terwujud pada beberapa unit di satuan kerja perangkat daerah.

Meskipun kecenderungan pengaruh dimensi informasi dan komunikasi menunjukkan adanya pengaruh yang bervariasi, namun secara umum dimensi tersebut tetap dapat memberikan pengaruh yang positif terhadap akuntabilitas pada SKPD pemerintah provinsi Sulawesi selatan.

5. Bagian terakhir dari dimensi *internal control* adalah pemantauan. Hasil analisis menunjukkan bahwa beberapa komponen tidak berjalan dengan baik yang diindikasikan, antara lain : lemahnya konsistensi terhadap prosedur

pemantauan, lemahnya penelaahan informasi, kurangnya tindak lanjut hasil pemantauan dan lemahnya konsistensi terhadap kebijakan.

Hal ini menunjukkan bahwa dimensi pemantauan untuk mewujudkan peran internal control yang kuat, memberikan nilai pengaruh yang kurang signifikan terhadap akuntabilitas.

Dengan melihat hasil penelitian secara keseluruhan atas pengaruh *internal control* terhadap akuntabilitas pada satuan kerja perangkat daerah pemerintah provinsi Sulawesi selatan, terdapat beberapa dimensi yang belum berjalan sesuai dengan yang seharusnya. Variasi pengaruh dimensi tersebut memperkuat konsep Boynton (2006 : 327) yang menyatakan bahwa pelaksanaan *internal control* yang efisien dan efektif akan sulit untuk dicapai secara bersamaan.

Temuan ini juga telah memperkuat teori Konrath (2002) bahwa internal control sebagai suatu fungsi vital yang bertujuan untuk memberikan keyakinan dalam organisasi, sangat berpengaruh atas pencapaian akuntabilitas. Atau dengan kata lain akuntabilitas dapat diwujudkan bilamana *internal control* dapat diperkuat melalui penjaminan keandalan pelaporan keuangan, evektifitas dan efisiensi proses pelayanan pemda, serta tingginya kepatuhan terhadap hukum.

Dilingkungan pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan, asumsi teori ini telah terbukti, dan secara empirik hasil penelitian telah mendukung konsep COSO (1994) Tinggi rendahnya akuntabilitas pemerintahan sangat ditentukan oleh seberapa besar perhatian pemerintah terhadap pelaksanaan komponen *internal control* yang meliputi: (1) lingkungan pengendalian, (2) penilaian resiko, (3) kegiatan pengendalian, (4) informasi dan komunikasi, (5) pemantauan.

Dari hasil penelitian ini diketahui pula bahwa, komponen *internal control* pada pemerintah provinsi Sulawesi selatan yang dinilai masih menunjukkan nilai kontribusi yang paling rendah dari lima komponen yang ada yakni fungsi pemantauan (*monitoring*). Kegiatan *monitoring* hakekatnya bisa menjamin aktifitas kebijakan keuangan pemda secara periodik dengan harapan dapat segera memberi perbaikan atas kemungkinan kesalahan yang terjadi. Rendahnya fungsi pemantauan dilingkungan pemerintahan sulawesi selatan tidak hanya berdampak pada akuntabilitas publik tetapi juga akan berpengaruh sangat dalam terhadap keyakinan para pimpinan dan semua pegawai dilingkungan pemerintah daerah.

## **2. Pengaruh *Internal Auditor* terhadap Akuntabilitas.**

Nilai *t* yang dihasilkan oleh pengujian pengaruh *internal auditor* terhadap akuntabilitas sebesar 2,105 jauh lebih besar bila

dibandingkan dengan nilai t tabel yaitu sebesar 1,708 serta nilai signifikansi p lebih kecil dari 0,05 yaitu sebesar 0,035, sehingga hubungan tersebut dinyatakan signifikan. Kemudian bila diperhatikan koefisien estimasinya (*standardized regression weight*) adalah bertanda positif sebesar 0,256, menunjukkan adanya pengaruh positif internal auditor terhadap akuntabilitas sebesar 0,256. Demikian pula jika diperhatikan kontribusi relatifnya yang ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsialnya sebesar 0,066, menunjukkan 6,6% variabel *internal auditor* menjelaskan variasi tinggi rendahnya akuntabilitas, sedangkan sisanya 93,4% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Pada model struktural pengaruh *internal auditor* terhadap akuntabilitas bersifat langsung maka dengan signifikannya hubungan ke dua variabel laten ini, menandakan bahwa secara langsung *internal auditor* berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas. Dengan demikian maka hipotesis 2 yang menyatakan bahwa internal auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas, dapat diterima.

Makna dari temuan ini adalah keberadaan lembaga-lembaga fungsional auditor masih sangat efektif dalam membentuk opini manajemen publik di pemerintah daerah. Hal ini dapat memperkuat konsep Robbin (1996: 124), yang menyatakan bahwa jasa *internal auditor* dipengaruhi oleh para manajer yang berkembang melalui

proses secara individual mengorganisasi dan menafsirkan kesan indera mereka dalam memberi makna kepada lingkungan.

*Internal auditor* yang tidak hanya memberi tekanan pada perlunya obyektifitas dalam mengelola sumber daya publik, tetapi yang terpenting adalah usaha untuk membangun budaya disiplin dalam penggunaan dan pemanfaatan berbagai sumber daya organisasi sehingga dapat memberi nilai maksimum dan menghindarkan berbagai aktivitas yang dapat merugikan Negara.

Beberapa hal peneliti temukan terkait pengaruh *internal auditor* terhadap akuntabilitas, khususnya yang berkaitan dengan independensi dan kompetensi ketika peneliti melakukan wawancara langsung dengan kepala inspektorat provinsi Sulawesi selatan, diantaranya :

1. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi lembaga *auditor* di provinsi Sulawesi selatan telah memberikan dampak yang cukup signifikan terhadap peningkatan akuntabilitas pada organisasi secara menyeluruh. Usaha *auditor* dalam berperan serta menciptakan akuntabilitas pada satuan kerja perangkat daerah tidaklah mudah diraih. Beberapa kendala sering auditor temukan ketika proses *audit* sedang dilakukan misalnya terkait dengan obyektifitas *auditor*, adalah adanya kondisi yang tidak kooperatif dari unit satuan kerja, dan bahkan seringkali ada pihak-pihak

yang mencoba mempengaruhi beberapa hasil temuan audit, namun usaha untuk selalu mempertahankan obyektivitas telah terbentuk, sehingga segala kendala dapat diatasi sekalipun itu akan berdampak pada karier *auditor* itu sendiri. Kondisi yang demikian, telah memperkuat temuan Togiman (2000), Muh.Gandhi (2003) yang menemukan bahwa internal auditor di instansi pemerintah dapat mewujudkan akuntabilitas dan tata kelola yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja instansi pemerintah.

2. Kompetensi internal auditor merupakan kunci utama bagi usaha mendorong terciptanya akuntabilitas dilingkungan satuan kerja perangkat daerah pemerintah Sulawesi selatan. Kinerja *internal auditor* sangat tergantung pada derajat kapabilitas serta kompetensi yang dimilikinya. Hasil penelitian menunjukkan signifikansi pengaruh internal auditor terhadap akuntabilitas ditunjang oleh tingkat pendidikan dan pelatihan, pengalaman, penguasaan terhadap program dan fungsi pemerintahan, serta keahlian dalam berkomunikasi.

Temuan penelitian ini secara empirik dapat mendukung sepenuhnya teori yang dikemukakan oleh Whittington (2001) bahwa *internal auditor* adalah unit yang dapat membantu organisasi untuk memberikan manfaat yang lebih tinggi oleh karena dengan

pendekatatan dan disiplin yang sistematis akan melahirkan pengendalian manajemen yang kuat. Disinilah keterkaitan hubungan antara *internal auditor* dan akuntabilitas.

### 3. Pengaruh *Internal Control* terhadap *Fraud Prevention*.

Nilai *t* yang dihasilkan oleh pengujian pengaruh *internal control* terhadap *fraud prevention* sebesar 0,352 lebih kecil bila dibandingkan dengan nilai *t* tabel yaitu sebesar 1,708 serta nilai signifikansi *p* lebih besar dari 0,05 yaitu sebesar 0,725, sehingga hubungan tersebut dinyatakan tidak signifikan. Kemudian bila diperhatikan koefisien estimasinya (*standardized regression weight*) adalah bertanda positif sebesar 0,066, menunjukkan adanya pengaruh positif *internal control* terhadap *fraud prevention* sebesar 0,066. Jika diperhatikan kontribusi relatifnya yang ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsialnya sebesar 0,004, menunjukkan bahwa 0,4% variable *internal control* menjelaskan variasi tinggi rendahnya *fraud prevention*, sedangkan sisanya 99,6% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Pada model struktural pengaruh *internal control* terhadap *fraud prevention* bersifat langsung maka dengan tidak signifikannya hubungan ke dua variable laten ini, menandakan bahwa secara langsung *internal control* berpengaruh tidak signifikan terhadap *fraud prevention*. Dengan demikian maka hipotesis 3 yang menyatakan

bahwa *internal control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention*, tidak dapat diterima.

Mencermati kecenderungan hasil penelitian ini dan dikaitkan dengan teori dan atau hasil temuan penelitian sebelumnya, Dockery (2000), dan Glover (1998) yang menyatakan bahwa dengan penerapan pengendalian intern dapat membantu untuk membatasi penyimpangan/kecurangan, maka hasil penelitian ini, pada satuan kerja perangkat daerah provinsi Sulawesi selatan tidak terbukti / tidak mendukung preposisi atau teori tersebut.

Terlepas dari hasil penelitian yang tidak mendukung konsep *internal control* dan hasil-hasil penelitian sebelumnya, namun bila dilihat dari *functionalism structural theory*, maka keadaan / fakta ini justru dapat diterima. Pengaruh yang tidak signifikan antara *internal control* terhadap *fraud prevention* adalah fakta yang membuktikan bahwa terjadi ketidakseimbangan dalam sistem *fraud prevention*. Apabila *fraud prevention* dilihat sebagai suatu sistem, maka keseimbangan sistem tersebut sangat ditentukan oleh sejauhmana sub system (*internal control*) menunjukkan performa/kinerja atau sejauhmana dukungan sub sistem, demikian penekanan Parsons dalam teori *functionalism structural*.

Kecenderungan rendahnya pengaruh *internal control* terhadap pencegahan *fraud* di satuan kerja perangkat daerah pemerintah

Sulawesi selatan dapat disebabkan oleh sejumlah kondisi diantaranya:

1. Rendahnya komitmen satuan kerja perangkat daerah untuk menciptakan lingkungan pengendalian organisasi, terutama penerapan secara utuh praktek pendelegasian atau pelimpahan kewenangan yang dapat berdampak pada munculnya *sense of belonging*. Selain itu lingkungan pengendalian yang tidak didukung oleh praktek pendelegasian yang kuat juga akan berdampak pada rendahnya otoritas untuk menciptakan kemandirian organisasi. Penyebab lain yang muncul adalah rendahnya koordinasi antar lini dan antar pegawai pemerintah. Hal tersebut juga diperkuat dari hasil wawancara peneliti dengan beberapa informan di sejumlah satuan kerja perangkat daerah.
2. Dalam hal penilaian risiko, rendahnya pengaruh *internal control* terhadap pencegahan *fraud* lebih disebabkan oleh lemahnya fungsi penilaian kinerja secara obyektif, transparan dan responsive dalam setiap organisasi satuan kerja perangkat daerah. Instrumen LAKIP (laporan akuntabilitas instansi pemerintah) yang selama ini dijadikan sebagai alat ukur kinerja, belum menjadi kebutuhan unit organisasi yang bersangkutan, akan tetapi hanya dipandang

sebagai kewajiban rutin untuk menyiapkan dokumen informasi yang bersifat eksternal.

3. Terkait dengan aktivitas pengendalian, rendahnya kontribusi *internal control* terhadap pencegahan *fraud*, lebih disebabkan oleh lemahnya tindakan pengendalian secara berkala, bahkan ada indikasi bahwa kurangnya tindakan inspeksi dari pimpinan baik secara kolektif maupun inisiatif dari pimpinan puncak satuan kerja perangkat daerah. Hal ini didukung oleh hasil wawancara oleh beberapa informan di sejumlah satuan kerja perangkat daerah.
4. Khusus yang terkait dengan informasi dan komunikasi, hal yang memberikan kontribusi lemahnya pengaruh internal control terhadap pencegahan fraud adalah lemahnya mekanisme penyediaan informasi organisasi yang responsible. Hal ini didukung oleh praktek pemerintahan yang tidak *care/peduli* dengan laporan bahkan kecenderungan umum unit – unit organisasi belum menempatkan laporan sebagai sebuah kebutuhan baik dalam rangka pengambilan keputusan maupun untuk perancangan kebijakan yang berkelanjutan.
5. Berkaitan dengan monitoring, lemahnya *pengaruh internal control* disebabkan oleh belum efektifnya tindak lanjut dari proses evaluasi secara kontinyu, terutama yang

berhubungan dengan tindak lanjut yang berkaitan dengan dampak kecurangan.

Makna dari beberapa temuan di atas bahwa pemerintah provinsi Sulawesi selatan belum dapat memberikan perhatian yang sungguh-sungguh terhadap pentingnya *internal control* yang selayaknya menjadi bagian dengan manajemen satuan kerja perangkat daerah. Rendahnya/terbatasnya perhatian pemerintah terhadap *internal control* dapat dinilai menjadi sebab dari kecenderungan terjadinya kecurangan dalam organisasi pemerintah. Pencegahan terhadap kecurangan dalam organisasi selayaknya dimulai dari efektifnya fungsi *internal control*.

Tidak diterimanya hipotesis tiga menggambarkan adanya korelasi yang tidak signifikan antara substansi *internal control* yang diwakili lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan, dengan pencegahan kecurangan pada hampir semua satuan kerja perangkat daerah di provinsi Sulawesi selatan. Rendahnya penerapan *internal control* mengakibatkan tingginya peluang terjadinya kecurangan yang dipersepsikan oleh responden di semua satuan kerja perangkat daerah. Hasil ini menunjukkan pula bahwa secara empirik memberikan dukungan terhadap konsep *triangle fraud*.

Untuk mendukung hasil pengujian hipotesis dimana *internal control* tidak signifikan berpengaruh terhadap *fraud prevention*, maka

telah dilakukan wawancara terhadap beberapa pejabat eselon untuk memberikan dukungan dan klarifikasi atas temuan tersebut, beberapa hal yang dapat dikemukakan sebagai alasan tidak signifikannya pengawasan yang dilakukan oleh para pejabat eselon dilingkungan satuan kerja perangkat daerah di Sulawesi selatan adalah sebagai berikut :

1. Terjadinya *fraud* disebabkan oleh manipulasi bentuk pertanggungjawaban, hal ini disebabkan oleh sejumlah komponen pembelanjaan yang tidak dapat diakomodir melalui perencanaan anggaran, seperti : Pembiayaan peringatan hari ulang tahun (RI, Provinsi, SKPD dan hari-hari besar lainnya). Dan atau perayaan kegiatan kebudayaan local.
2. Adanya representasi anggaran daerah yang diperuntukkan bagi tim penganggaran untuk pemerintah pusat.
3. Adanya model transaksional dalam pemerintahan daerah sebagai dampak dari pilkada langsung, akibatnya sulit menghasilkan SKPD yang memiliki komitmen untuk mencegah *fraud*.

Berkaitan dengan hasil wawancara tersebut dia atas, bila dikaitkan dengan aspek akuntabilitas dimana menuntut adanya dukungan penyiapan pertanggungjawaban secara normative yang mempersyaratkan adanya mekanisme dan prosedur serta tertib

pelaporan, maka akuntabilitas pelaporan keuangan dapat diwujudkan dan memungkinkan entitas pemerintahan memperoleh hasil audit dengan opini "Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)". Disinilah cerminan bahwa tidak ada jaminan entitas pemerintah yang telah memperoleh status WTP dapat terhindar dari bentuk-bentuk *fraud*.

Dengan demikian hasil wawancara tersebut telah mendukung sekaligus dua hipotesis (hipotesis 3 & 6), yaitu bahwa *internal control* tidak signifikan berpengaruh terhadap *fraud prevention* dan namun demikian *internal control* dapat berpengaruh signifikan apabila melalui akuntabilitas.

#### **4. Pengaruh *Internal Auditor* terhadap *Fraud Prevention*.**

Nilai *t* yang dihasilkan oleh pengujian pengaruh *internal auditor* terhadap *fraud prevention* sebesar -0,670 lebih kecil bila dibandingkan dengan nilai *t* tabel yaitu sebesar 1,708 serta nilai signifikansi *p* lebih besar dari 0,05 yaitu sebesar 0,503, sehingga hubungan tersebut dinyatakan tidak signifikan. Kemudian bila diperhatikan koefisien estimasinya (*standardized regression weight*) adalah bertanda negatif sebesar -0,084, menunjukkan adanya pengaruh negatif *internal auditor* terhadap *fraud prevention* sebesar -0,066. Demikian pula jika diperhatikan kontribusi relatifnya yang ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsialnya sebesar 0,007, menunjukkan 0,7% variable

*internal auditor* menjelaskan variasi tinggi rendahnya *fraud prevention*, sedangkan sisanya 99,3% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Pada model struktural pengaruh *internal auditor* terhadap *fraud prevention* bersifat langsung maka dengan tidak signifikannya hubungan ke dua variable laten ini, menandakan bahwa secara langsung *internal auditor* berpengaruh tidak signifikan terhadap *fraud prevention*. Dengan demikian maka hipotesis 4 yang menyatakan bahwa *internal auditor* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention*, tidak dapat diterima.

Memaknai kecenderungan hasil penelitian ini dan dikaitkan dengan teori dan atau hasil temuan penelitian sebelumnya, Theodorus M. (2007) dan Paul (2008) yang menyatakan bahwa pencegahan *fraud* dapat dilakukan dengan mengaktifkan *internal control* dan *internal auditor* sehingga dapat memproteksi peluang-peluang terjadinya manipulasi dan bentuk kecurangan yang lain, maka hasil penelitian ini tidak terbukti / tidak mendukung hasil penelitian, konsep atau teori tersebut.

Terlepas dari hasil penelitian yang tidak mendukung konsep *internal auditor* dan hasil-hasil penelitian sebelumnya, namun bila dilihat dari *functionalism structural theory*, maka keadaan / fakta ini justru dapat diterima. Pengaruh yang tidak signifikan antara *internal auditor* terhadap *fraud prevention* adalah fakta yang membuktikan bahwa terjadi ketidakseimbangan dalam sistem *fraud prevention*.

Apabila *fraud prevention* dilihat sebagai suatu sistem, maka keseimbangan sistem tersebut sangat ditentukan oleh sejauhmana sub system (*internal auditor*) menunjukkan performa/kinerja atau sejauhmana dukungan sub sistem, demikian penekanan Parsons dalam teori *functionalism structural*.

Makna dari temuan ini sekaligus juga memberi penekanan terhadap konsep *internal auditor* bahwa dilingkungan pemerintah provinsi Sulawesi selatan eksistensi *internal auditor* belum memberi dukungan signifikan terhadap *fraud prevention* dalam organisasi. Tingginya *fraud* dilingkungan satuan kerja perangkat daerah, sebagai akibat belum kuatnya fungsi dan peran proteksi *internal auditor* yang seharusnya menjadi unit fungsional dalam menciptakan *clear governance*. Kedudukan *internal auditor* yang belum kuat menjalankan peran secara independen menjadi pintu masuk terciptanya persepsi negatif terhadap peluang *fraud* dilingkungan pemerintahan.

Selain lemahnya independensi *internal auditor* tersebut, temuan lain yang menyebabkan tidak diterimanya hipotesis keempat tersebut yakni rata-rata responden juga mempersepsikan bahwa *internal auditor* belum berhasil mewujudkan tingkat kompetensi yang baik untuk organisasi *internal auditor*. Rendahnya kompetensi oleh sebagian pegawai dalam organisasi inpektorat provinsi juga kurang pengaruhnya dalam *fraud prevention* di sejumlah satuan kerja

perangkat daerah. Hasil ini menunjukkan pula bahwa secara empirik memberikan dukungan terhadap konsep *triangle fraud*.

Berdasarkan hasil wawancara terhadap hasil pengujian hipotesis ke 4 yang menyatakan bahwa internal auditor tidak signifikan berpengaruh terhadap *fraud prevention*, maka salah satu hal yang terungkap dari hasil wawancara tersebut adalah sulitnya menciptakan status independensi dari institusi internal audit di lingkungan pemerintah daerah. Hal ini disebabkan status organisasi yang dibentuk oleh pejabat politik dan merupakan salah satu satuan kerja perangkat daerah yang bertanggungjawab pada pejabat politik dan pengangkatan pimpinan *internal auditor* juga dilakukan oleh pejabat politik.

Hal lain yang terungkap pada diskusi tersebut adalah, peran inspektorat dalam mendampingi satuan kerja perangkat daerah dalam melakukan implementasi program dan kegiatan, sehingga terwujud tertib administrasi dalam rangka proses penyusunan laporan pertanggungjawaban.

Keterangan tersebut di atas, telah mendukung hipotesis bahwa *internal auditor* dapat *pencegaha fraud* apabila melalui akuntabilitas.

##### **5. Pengaruh *Accountability* terhadap *Fraud Prevention*.**

Nilai *t* yang dihasilkan oleh pengujian pengaruh akuntabilitas terhadap *fraud prevention* sebesar 2,415 jauh lebih besar bila

dibandingkan dengan nilai t tabel yaitu sebesar 1,708 serta nilai signifikansi p lebih kecil dari 0,05 yaitu sebesar 0,016, sehingga hubungan tersebut dinyatakan signifikan. Kemudian bila diperhatikan koefisien estimasinya (*standardized regression weight*) adalah bertanda positif sebesar 0,940, menunjukkan adanya pengaruh positif akuntabilitas terhadap *fraud prevention* sebesar 0,940. Demikian pula jika diperhatikan kontribusi relatifnya yang ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsialnya sebesar 0,884, menunjukkan 88,4% variabel akuntabilitas menjelaskan variasi tinggi rendahnya *fraud prevention*, sedangkan sisanya 11,6% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Pada model struktural pengaruh akuntabilitas terhadap *fraud prevention* bersifat langsung maka dengan signifikannya hubungan ke dua variable laten ini, menandakan bahwa secara langsung akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention*. Dengan demikian maka hipotesis 5 yang menyatakan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention*, dapat diterima.

Memperhatikan hasil penelitian ini, serta dengan merujuk pada teori Osborne dan Geabler (1992) yang menyatakan bahwa terdapat tiga alat pencegahan fraud yaitu *accountability* dan *good governance*, pimpinan organisasi yang baik (bersih) dan penerapan *internal control*.

Makna dari temuan ini adalah bahwa persepsi akuntabilitas dilingkungan pemerintah provinsi Sulawesi selatan telah berhasil

menciptakan kondisi dan budaya organisasi yang lebih positif, khususnya persepsi terhadap pencegahan kecurangan dalam pemerintahan. Akuntabilitas yang muncul sebagai suatu keharusan dalam era baru pemerintahan dan menjadi kekuatan yang dapat membangun persepsi positif dan kuat bagi sebagian atau seluruh satuan kerja perangkat daerah dipemerintah provinsi Sulawesi selatan yang akhirnya memberi dampak positif terhadap kecenderungan perilaku *fraud* dalam pemerintahan.

Elemen akuntabilitas seperti akuntabilitas kinerja dan akuntabilitas keuangan, dinilai sangat berpengaruh dalam menciptakan kultur organisasi satuan kerja perangkat daerah menjauh dari kecenderungan kecurangan. Praktek kecurangan dalam pengelolaan sumber daya organisasi dengan sendirinya terproteksi oleh isu positif tentang pentingnya akuntabilitas dalam era keterbukaan ini, terlebih lagi bila dikaitkan dengan penilaian kinerja pemerintah yang salah satu indikatornya adalah akuntabilitas.

#### 6. Pengaruh *Internal Control* terhadap *Fraud Prevention* melalui *Accountability*.

Berdasarkan hasil pengujian sebelumnya, pengaruh *internal control* terhadap akuntabilitas, dengan nilai *t* yang sebesar 5,156 jauh lebih besar bila dibandingkan dengan nilai *t* tabel yaitu sebesar 1,708

serta nilai signifikansi  $p$  lebih kecil dari 0,05 yaitu sebesar 0,000, sehingga hubungan tersebut dinyatakan signifikan. Kemudian bila diperhatikan koefisien estimasinya (*standardized regression weight*) adalah bertanda positif sebesar 0,669, menunjukkan adanya pengaruh positif *internal control* terhadap akuntabilitas sebesar 0,669. Demikian pula jika diperhatikan kontribusi relatifnya yang ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsialnya sebesar 0,448, menunjukkan 44,8% variabel *internal control* menjelaskan variasi tinggi rendahnya akuntabilitas, sedangkan sisanya 45,2% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Demikian pula hasil yang diperoleh pada pengujian pengaruh akuntabilitas terhadap *fraud prevention*, nilai  $t$  sebesar 2,415 jauh lebih besar bila dibandingkan dengan nilai  $t$  tabel yaitu sebesar 1,708 serta nilai signifikansi  $p$  lebih kecil dari 0,05 yaitu sebesar 0,016, sehingga hubungan tersebut dinyatakan signifikan. Kemudian bila diperhatikan koefisien estimasinya (*standardized regression weight*) adalah bertanda positif sebesar 0,940, menunjukkan adanya pengaruh positif akuntabilitas terhadap *fraud prevention* sebesar 0,940. Demikian pula jika diperhatikan kontribusi relatifnya yang ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsialnya sebesar 0,884, menunjukkan 88,4% variabel akuntabilitas menjelaskan variasi tinggi rendahnya *fraud prevention*, sedangkan sisanya 11,6% dijelaskan oleh variabel lainnya. Dengan demikian, koefisien estimasi

(*standardized regression weight*) pengaruh tidak langsung *internal control* terhadap *fraud prevention* melalui akuntabilitas bertanda positif sebesar 0,629.

Selain pengaruh tidak langsung tersebut, juga dapat dilihat hasil pengujian hipotesis mengenai pengaruh langsung *internal control* terhadap *fraud prevention* yang menunjukkan koefisien sebesar 0,066, dengan demikian koefisien secara total yaitu hasil penjumlahan pengaruh langsung dan tidak langsung, koefisien pengaruh total *internal control* terhadap *fraud prevention* menunjukkan angka yang positif sebesar 0,695.

Dari hasil pengujian hipotesis diketahui bahwa *internal control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas, serta akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention*, sehingga dapat disimpulkan bahwa *internal control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention*. Dengan demikian maka hipotesis 6 yang menyatakan bahwa *internal control* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention* melalui akuntabilitas, dapat diterima.

Makna dari temuan ini menunjukkan terjadi penguatan pengaruh *internal control* jika melalui akuntabilitas bila dibandingkan dengan *internal control* dengan tidak melalui akuntabilitas, terjadinya pengaruh yang signifikan bila melalui jalur akuntabilitas dapat disebabkan oleh karena *internal control* yang dikembangkan lebih menekankan pada

orientasi proses internal dan bersifat hubungan vertical, sementara aspek akuntabilitas tidak hanya memberi fokus perhatian pada orientasi internal akan tetapi juga mengarah pada pertanggung jawaban organisasi pemerintah terhadap pengelolaan sumber daya baik secara vertical maupun secara horizontal, atau dengan kata lain keterpaduan antara internal control dan akuntabilitas dapat mewujudkan *colective action* dalam rangka mewujudkan pemerintahan yang lebih kredibel.

Hal ini berarti bahwa pengaruh yang signifikan internal control melalui akuntabilitas terhadap pencegahan fraud sekaligus memperkuat konsep yang dikembangkan oleh Lembaga Administrasi Negara Republik Indonesia (LAN-RI:2004) bahwa membangun birokrasi yang kredibel hanya dapat diwujudkan bila manajemen internal control dan akuntabilitas dapat diterapkan secara bersama-sama.

Dengan demikian, maka berdasarkan hasil temuan di atas untuk mendorong terciptanya efektifitas pencegahan fraud dilingkungan pemerintahan daerah tidaklah cukup bila hanya memfokuskan perhatian pada internal control tetapi harus secara bersama-sama komponen internal control dan akuntabilitas publik.

7. Pengaruh *Internal Auditor* terhadap *Fraud Prevention* melalui *Accountability*.

Berdasarkan hasil pengujian sebelumnya, pengaruh *internal Auditor* terhadap akuntabilitas, dengan nilai *t* yang sebesar 2,105 jauh lebih besar bila dibandingkan dengan nilai *t* tabel yaitu sebesar 1,708 serta nilai signifikansi *p* lebih kecil dari 0,05 yaitu sebesar 0,035, sehingga hubungan tersebut dinyatakan signifikan. Kemudian bila diperhatikan koefisien estimasinya (*standardized regression weight*) adalah bertanda positif sebesar 0,256, menunjukkan adanya pengaruh positif *internal auditor* terhadap akuntabilitas sebesar 0,256. Demikian pula jika diperhatikan kontribusi relatifnya yang ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsialnya sebesar 0,066, menunjukkan 6,6% variabel *internal auditor* menjelaskan variasi tinggi rendahnya akuntabilitas, sedangkan sisanya 93,4% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Demikian pula hasil yang diperoleh pada pengujian pengaruh akuntabilitas terhadap *fraud prevention*, nilai *t* sebesar 2,415 jauh lebih besar bila dibandingkan dengan nilai *t* tabel yaitu sebesar 1,708 serta nilai signifikansi *p* lebih kecil dari 0,05 yaitu sebesar 0,016, sehingga hubungan tersebut dinyatakan signifikan. Kemudian bila diperhatikan koefisien estimasinya (*standardized regression weight*) adalah bertanda positif sebesar 0,940, menunjukkan adanya

pengaruh positif akuntabilitas terhadap *fraud prevention* sebesar 0,940. Demikian pula jika diperhatikan kontribusi relatifnya yang ditunjukkan oleh koefisien determinasi parsialnya sebesar 0,884, menunjukkan 88,4% variabel akuntabilitas menjelaskan variasi tinggi rendahnya *fraud prevention*, sedangkan sisanya 11,6% dijelaskan oleh variabel lainnya.

Dengan demikian, koefisien estimasi (*standardized regression weight*) pengaruh tidak langsung *internal auditor* terhadap *fraud prevention* melalui akuntabilitas bertanda positif sebesar 0,240.

Selain pengaruh tidak langsung tersebut, juga dapat dilihat hasil pengujian hipotesis mengenai pengaruh langsung *internal auditor* terhadap *fraud prevention* yang menunjukkan koefisien sebesar -0,084, dengan demikian koefisien secara total yaitu hasil penjumlahan pengaruh langsung dan tidak langsung, koefisien pengaruh total *internal auditor* terhadap *fraud prevention* menunjukkan angka yang positif sebesar 0,156.

Dari hasil pengujian hipotesis diketahui bahwa *internal auditor* berpengaruh positif dan signifikan terhadap akuntabilitas, serta akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention*, sehingga dapat disimpulkan bahwa *internal auditor* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention* yaitu melalui akuntabilitas. Dengan demikian maka hipotesis 7 yang

menyatakan bahwa *internal auditor* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraud prevention* melalui akuntabilitas, dapat diterima.

Bila memperhatikan tingkat signifikansi pengaruh *internal auditor*, baik langsung maupun tidak langsung, yaitu melalui akuntabilitas dapat dijelaskan bahwa hasil penelitian ini memperkuat teori, konsep dan hasil penelitian sebelumnya (IIA, 1995), Sawyer at al (2003) Cattrysse (2002), dan Kery Soetjipto (2005), menyatakan bahwa pencegahan *fraud* dapat dicapai jika *internal auditor* dan akuntabilitas dilaksanakan secara beriringan, hal ini terbukti dari hasil perhitungan dimana tingkat signifikansi pengaruh *internal auditor* bersama-sama dengan akuntabilitas lebih besar dibanding dengan *internal auditor* secara langsung.

Besarnya pengaruh penerapan akuntabilitas terhadap pencegahan *fraud* memberikan indikasi/dugaan bahwa ketaatan para pimpinan unit satuan kerja perangkat daerah untuk melaksanakan kewajibannya dalam penerapan akuntabilitas kinerja dan akuntabilitas keuangan dengan sebaik-baiknya sesuai dengan peraturan dan pedoman yang ada. Karena hal tersebut merupakan perwujudan suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan dalam pengelolaan sumber-sumber dana yang dipercayakan kepadanya.

Selanjutnya, IFAC dalam standar nomor satunya, yaitu dalam paragraf 14 (2000: pas 14) mengaitkan penerapan akuntabilitas

keuangan sektor publik dengan masalah peraturan perundangan, yaitu ketika menjelaskan tentang pertanggung jawaban laporan keuangan yang bertujuan menyediakan informasi bagi para pengguna untuk mengidentifikasi sejauh manakah sumber daya yang diperoleh dan digunakan telah sesuai dengan peraturan perundangan yang berkaitan dengan anggaran; dan mengidentifikasi pula sejauhmana sumber daya yang diperoleh dan digunakan telah sesuai dengan peraturan perundangan.

Pelaksanaan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah nampaknya juga telah memberikan pengaruh yang signifikan terhadap pencegahan fraud, keberhasilan tersebut tidak terlepas dari dukungan kompetensi yang dimiliki oleh para aparat di satuan kerja. Hal ini telah mendukung konsep Soemarto (2003:42) yang menegaskan bahwa kompetensi aparatur yang tercermin dari kemampuan, pengetahuan, keterampilan, sikap dan kekuatan mental merupakan energi yang jika dibina dan dikembangkan dengan baik akan dapat meningkatkan akuntabilitas kinerja.

Dengan demikian usaha pemerintah daerah khususnya satuan kerja perangkat daerah Sulawesi selatan dapat mengefektifkan pencegahan *fraud* dengan mendorong berfungsinya *institusi internal auditor*, dan mendorong pula akuntabilitas publik secara kuat.

Penguatan *internal auditor* dapat diinisiasi melalui berbagai kebijakan namun, yang paling strategis adalah membangun

independensi dan kompetensi institusi *internal auditor*. Walaupun hasil penelitian menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pendidikan sumber daya aparatur pada *internal auditor*, khususnya tenaga fungsional memiliki tingkat pendidikan yang tinggi (S1 dan S2), namun tidaklah menjadi jaminan terbangunnya kompetensi institusi tersebut. Kompetensi yang dimaksudkan minimal memenuhi tiga unsur, yang pertama, (1) tingkat keahlian substansi *auditor*, (2) keahlian komunikasi dan (3) komitmen.

Bagian terakhir dari pembahasan hasil penelitian ini, peneliti akan menguraikan analisis bila dikaitkan dengan karakteristik responden (umur, tingkat pendidikan dan jabatan).

Dilihat dari karakteristik responden, hasil penelitian ini cukup memberikan indikasi bahwa dimensi *internal control* dan *internal auditor* terhadap pencapaian akuntabilitas pada umumnya mempersepsikan adanya hubungan positif dan signifikan. Responden yang rata-rata berada pada pemangku jabatan eselon III, dan berpendidikan sebahagian besar master (S2), serta berada pada kelompok umur 40 – 49 tahun, mempersepsikan adanya hubungan yang signifikan terhadap usaha-usaha / keinginan untuk menciptakan akuntabilitas di pemerintahan daerah.

Sebaliknya dalam hubungan yang sama dengan karakteristik responden yang sama pada dimensi *internal control* dan *internal audit* terhadap *fraud prevention* justru mengindikasikan pencapaian yang

berbeda, dimana pada kelompok umur yang sama, dengan tingkat pendidikan yang sama, dan level eselon yang sama justru pencapaian *fraud prevention* tidak signifikan. Indikasi ini secara empirik mendukung konsep "*fraud triangle*"

### C. Kontribusi Teoritis dan Kebijakan

#### 1. Kontribusi Teoritis

Penelitian dengan fokus akuntabilitas, seperti yang sudah disebutkan di bagian awal, khususnya dalam matriks penelitian sebelumnya (*teoretical mapping*), ternyata telah ditemukan beberapa hasil. Pada umumnya hasil penelitian tersebut menyimpulkan, bahwa *internal control* dan *internal auditor* dapat meningkatkan akuntabilitas organisasi, Seperti yang dilakukan oleh Halla (1999), Togiman (2000). Demikian juga penelitian terhadap pencegahan *fraud* juga sudah banyak dilakukan. Seperti yang dilakukan oleh Dockery (2000), Paul (2008).

Berkaitan dengan penelitian ini yang bertujuan mengetahui dimensi-dimensi yang berpengaruh terhadap pencegahan *fraud*, khususnya dimensi *internal control*, *internal auditor* dan akuntabilitas. Penelitian ini akan berkontribusi terhadap studi akuntansi sektor publik dengan lokus organisasi institusi pemerintahan daerah. Secara spesifik penelitian ini dapat memperkaya studi akuntansi sektor publik dan lebih

khusus lagi memberi tambahan bagi khasanah studi *fraud prevention*. Disamping itu, penelitian ini sangat berkepentingan untuk menelaah model desain *fraud prevention* di sektor publik.

Selain kontribusi tersebut, kontribusi lain yang dapat ditawarkan dalam penelitian ini bahwa, dalam rangka *fraud prevention* dilingkungan pemerintahan daerah maka dapat diperkuat dengan menggunakan model *triangle fraud prevention* yang meliputi *internal contro*, *internal auditor* serta akuntabilitas, kontribusi teoritis yang peneliti tawarkan ini, sesuai dengan dasar pemikiran *functionalism structural* teori yang dipopulerkan oleh Parsons. Model tersebut nampak seperti gambar berikut :



Gambar 5. 4 *Triangle Fraud Prevention Model*

## 2. Kontribusi Kebijakan

Penelitian ini juga dapat berkontribusi terhadap penyempurnaan kebijakan dalam mendorong terbangunnya akuntabilitas dan pencegahan penyalahgunaan kewenangan birokrasi di pemerintahan daerah. Berkaitan

dengan hal tersebut, maka kontribusi kebijakan yang dapat ditawarkan hasil penelitian ini yaitu :

1. Untuk menciptakan akuntabilitas dan pencegahan *fraud*, maka pemerintah daerah seharusnya memfokuskan perhatian dengan menyusun kebijakan daerah yang terkait dengan inisiatif untuk penguatan *internal control* dan *internal auditor*, baik melalui perda maupun melalui peraturan gubernur. Substansi utama yang semestinya dimuat dalam kebijakan tersebut menyangkut keharusan organisasi SKPD untuk menerapkan secara utuh dimensi-dimensi *internal control* dan *internal auditor* dengan menekankan pada *punishment* dan *reward*. Hal ini sesuai *functionalism structural theory* yang menekankan pentingnya pemberian insentif atau *reward* kepada pemangku jabatan yang lebih tinggi.
2. Kebijakan lain yang dapat dirumuskan oleh pemerintah daerah adalah dengan melakukan restrukturisasi terhadap organisasi inspektorat provinsi, terutama yang berkaitan dengan kedudukan dan alur pertanggungjawaban. Dengan perubahan struktur tersebut maka dengan sendirinya akan menciptakan independensi yang selama ini merupakan titik terlemah dari *internal auditor* dalam pemerintahan daerah.

## BAB VI

### KESIMPULAN DAN SARAN

#### A. Kesimpulan

Berdasarkan temuan dari hasil analisis dan pembahasan yang dikemukakan sebelumnya, maka penelitian tentang *internal control*, *internal auditor*, akuntabilitas serta *fraud prevention* dapat dirumuskan kesimpulan sebagai berikut :

1. Terbukti terdapat pengaruh secara langsung dan signifikan antara *internal control* dengan akuntabilitas serta antara *internal auditor* dan akuntabilitas. Hal ini memberi keyakinan bahwa telah tercipta akuntabilitas publik dilingkungan pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan yang efektif dan telah memberikan hasil yang baik, hal ini terwujud melalui perhatian atas peningkatan peran dan fungsi serta adanya tata kelola unit *internal control* dan *internal auditor* oleh para pimpinan pada masing-masing satuan kerja perangkat daerah.
2. Tidak terdapat pengaruh langsung dan signifikan antara *internal control* terhadap *fraud prevention* dan juga tidak terdapat pengaruh langsung dan signifikan antara *internal auditor* terhadap *fraud prevention*. Atas temuan tersebut dapat memberi keyakinan bahwa : pertama, pencegahan kecurangan (*fraud*) di provinsi Sulawesi Selatan tidak cukup hanya dengan memperkuat *internal*

*control* melalui komponen; lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Kedua, Demikian juga halnya bahwa untuk mencegah *fraud* di Sulawesi Selatan tidak cukup hanya dengan memperkuat *internal auditor* terutama penguatan inspektorat provinsi melalui strategi peningkatan independensi dan kompetensi organisasi. *Fraud prevention* dapat dicapai secara bersama antara *internal control* dan *internal auditor* dengan akuntabilitas.

3. Akuntabilitas sebagai variabel intervening dalam penelitian ini telah terbukti berpengaruh sangat kuat terhadap *fraud prevention*. Dengan melalui akuntabilitas, maka *internal control* dan *internal auditor* terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap pencegahan *fraud* di Provinsi Sulawesi Selatan. Fakta ini meyakinkan bahwa usaha *fraud prevention* dalam suatu organisasi harus diinisiasi dan dikelola secara simultan antara komponen *internal control*, *internal auditor* dan akuntabilitas. Penguatan secara bersama-sama ketiga komponen tersebut menjadi sangat efektif dalam usaha mencegah kecurangan (*fraud*) dalam penyelenggaraan pemerintahan. *Fraud prevention* dalam manajemen pemerintahan dapat diwujudkan dengan mengembangkan *triangle fraud prevention model* yaitu *internal control*, *internal auditor* dan akuntabilitas.

## B. Saran dan Rekomendasi

*Fraud prevention* di pemerintah daerah provinsi Sulawesi selatan melalui *internal control*, *internal auditor*, serta akuntabilitas perlu mendapat perhatian yang lebih proporsional, mengingat dampak atau implikasi yang akan ditimbulkan sangat besar. Beberapa saran yang dapat peneliti rekomendasikan antara lain :

1. Lemahnya pengaruh *internal auditor* terhadap pencegahan *fraud* di lingkungan pemerintahan khususnya di pemerintah provinsi Sulawesi selatan, terbukti lebih banyak disebabkan oleh : (a) kedudukan organisasi inspektorat, restrukturisasi organisasi inspektorat sudah seharusnya segera dilakukan, terutama yang berkaitan dengan kedudukan dan alur pertanggungjawaba. (b) tingkat kompetensi rata-rata sumber daya yang dimiliki institusi inspektorat, segera disusun strategi percepatan peningkatan kompetensi para pegawai pada institusi inpektorat provinsi.
2. Untuk membangun akuntabilitas di provinsi Sulawesi selatan maka disarankan untuk memperkuat dimensi pengawasan dan pengendalian secara lebih sistematis dan berkelanjutan, mengingat indikator *internal control* yang paling lemah adalah komponen pemantauan / monitoring di sejumlah satuan kerja perangkat daerah.

3. *Fraud prevention* di Sulawesi Selatan sebaiknya dijadikan sebagai program strategis dan dimuat dalam dokumen rencana strategis pemerintah daerah. Terakomodasinya pencegahan *fraud* dalam dokumen rencana strategis akan memudahkan pemerintah dalam hal ini eksekutif maupun legislative untuk menggalang inisiatif **melalui tiga pilar** yakni: 1) pilar penguatan *internal control*, 2) pilar penguatan *internal auditor*, dan 3) pilar penguatan akuntabilitas.
4. Untuk lembaga pendidikan, sebagai lembaga pencetak para intelektual bangsa, *fraud* merupakan perilaku yang harus dicegah dan dieliminir, peneliti menyarankan agar segera membuka program/jurusan yang berorientasi pada *output* yang disamping memiliki kecerdasan intelektual tetapi juga memiliki kecerdasan spiritual, yaitu memiliki kepedulian sosial dan memiliki hati nurani.
5. Untuk mengoptimalkan *fraud prevention* dalam pemerintahan, maka perlu dilakukan penelitian lanjutan untuk memperkaya model-model pencegahan *fraud* dan sekaligus dapat mengetahui dimensi-dimensi penting lainnya.

### C. Keterbatasan Penelitian

Maksud dari penelitian menguji pengaruh internal control dan internal auditor terhadap akuntabilitas dan pencegahan fraud, adalah menghasilkan informasi yang berguna terutama dalam instansi

pemerintah dalam hal meminimalisasi terjadinya kecurangan-kecurangan yang sering terjadi atau bahkan yang sudah menjadi budaya dilingkup pemerintah daerah.

Informasi hasil pengujian telah peneliti paparkan pada bagian sebelumnya, namun peneliti masih mengakui masih ada beberapa keterbatasan yang dapat mengganggu keakuratan informasi yang dihasilkan.

Beberapa di antara keterbatasan tersebut adalah :

1. SKPD (satuan kerja perangkat daerah) yang terpilih hanya untuk SKPD yang menerima alokasi dana yang besar dengan tingkat kesibukan yang cukup besar karena rata-rata merupakan unit kerja yang melakukan pelayanan langsung kepada masyarakat.
2. Responden yang dipilih hanya berasal dari beberapa satuan kerja perangkat daerah, dan diutamakan hanya pada para pejabat yang sedang menduduki jabatan eselon, sehingga cenderung akan memberikan penilaian yang positif terhadap berbagai aspek terutama dalam pelaksanaan pengendalian / pengawasan yang dilakukan responden sendiri, peneliti khawatir terjadi over-estimate dalam menilai dirinya sendiri.
3. Informan yang dipilih oleh peneliti untuk menggali / mendapatkan informasi dalam mendukung hasil pengujian hipotesis terutama untuk hasil hipotesis yang bertentangan

dengan konsep dan hasil-hasil penelitian terdahulu, peneliti memilihnya karena hubungan kekerabatan / teman, yang menurut peneliti kemungkinan akan berpengaruh terhadap jawaban yang diberikan.

4. Kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini, tentu sangat rentang dengan bias, walaupun peneliti melakukan *cross check* terhadap jawaban responden, tetapi tentu kekawatiran terhadap hasil yang bias tidak dapat dihindari.

## DAFTAR PUSTAKA

- Accounting Principles Board (APB). 1970, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, APB Statement no. 4, New York : AICPA, par 40.
- Achmad Bachrudin, Harapan L. Tobing, 2003, *Analisis Data Unik Penelitian Survei Dengan Menggunakan Lisrel 8*, FMIPA, Unpad Bandung.
- Allan Bruce and Allan McConnel, 2004, Local Government and the NHS : Accountability in Hollowed Out State, *Public Policy and Administration Journal Vol 10 No 1 Iss 3 P 21-38*.
- Amrizal, 2004, *Pencegahan dan Pendeteksian Kecurangan oleh Internal Auditor*. Direktorat Investigasi BUMN/BUMD Deputi Bidang Investigasi.
- Anthony, Dearden and Bedford, 1990, *Management Control System*, 6<sup>th</sup> edition, New York: Richard D. Irwin Inc.
- Arens, Alvin A. Randal J. Elder, Mark S Beasley, 2008, *Auditing and Assurance Service An Integrated Approach*, 9 to Edition, By Perason Educatiob. Inc., Upper Saddle River, New Jersey.
- Arbuckle. J.L., and Wotheke, 1999, *AMOS Users Guide*, Verson. Small Waters Corporation, Chicago.
- Badan Pemeriksaan Keuangan, 1995, *Standar Auditor Pemerintahan*. Jakarta,
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan., *Norma Pemeriksaan Satuan Pengawasan Intern Instansi Pemerintah*. Jakarta, 2009
- ....., Tim Studi AKIP, 2000, *Akuntabilitas*, Jakarta.
- ....., Tim Studi AKIP, 2000, *Akuntabilitas dan Good Governance*, Jakarta.
- Baiman, Stanly, 1982, Agency Research in Management Accounting : A Survey, *Journal of Accounting Literature*, p.159.
- Bailey Larry P., 2005, *GARS Guide*, Harcourt Brace Profesional Publishing , New York.217

- Bake, D.R. 1990, *Relationship of Internal Accounting Controls and Occurrences of Computer Fraud*, Nova University, Michigan, pp. 1-133.
- Baker, C.R. dan Moyes, G.D., 1995, *How Effective are Auditing Techniques in Detecting Fraud?*, *Internal Auditing*, Vol. 10 No. 4, pp 32-40.
- Bambang Pamungkas, 2005, Pengaruh Kualitas Peraturan Perundang-undangan. Penerapan Akuntansi Keuangan Sektor Publik dan Penerapan Pengawasan Terhadap Kualitas Laporan Ketiaangan Pemerintah dan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Disertasi Doktor pada Universitas Padjadjaran Bandung*.
- Beasley, Mark.S, 1995, An Empirical Analysis of the Relation Between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud, *The Accounting Review*, Oktober 1996, Volume 71, Number 4, pp 443-465. Paper is the recipient of the American Accounting Association's (AAA's) Competitive Manuscript Award.
- Boynton William C, Kell. Walter G, Johnson Raymond N. 2006. *Modern Auditing*. 8 th Edition, John Wiley & Sons, Inc.
- Cahpman Ccristy. April 1997, "Survey Discloses Facts on Outsourcing". *Journal The Institute of Internal Auditorors*, Vol.LIV: 11 .
- Cangemi P. and Tommie Singleton, 2003. *Managing the Auditor Function : A Corporate Auditor Departement Procedure Guide*. 3th Edition. John Wiley & Sons Inc.
- Cashin A. James, Neuwith D. Paul, and Levy F. John, 1998, *Handbook For Auditoror*, Second Edition, New York, Me Graw-Hill, 1988, pp 1 -10.
- Cattrysse, 2002, *Reflections on Corporate Governance and the Role of the Internal Auditoror*, Final Paper Master in Internal Auditing, Jan.
- Child, John, 1997, Strategic Choice in The Analysis of Action, Structure Organizations and Environment : Retrispect and Prospect, *Organization Studies*, Vol. 18, p. 43 - 76,
- Committee of Sponsoring of the Treadway Commission (COSO), 1994. Adendum 1994, *Internal Control Integrated Frameivork*, New York : AIGPA's Publications Division.

- ....., 2004, *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, [www.coso.org/Publications/ERM/](http://www.coso.org/Publications/ERM/) COSO ERM Executive Summary.pdf.
- Cuomo, A.M., 2007, *Internal Controls and Financial Accountability for Non-For-Profit Board*.
- Deloitte and Touche LLP, 1996, *The Current Impact of Information Technology on Internal Auditing Departments*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida,
- Dimock and Dimock, 1992. *Administrasi Negara*, Jakarta: Rineka Cipta.
- Dockery, E, Herbert, W & Taylor, K, 2000, *Corporate Governance, Managerial Strategi and Shareholders Wealth Maximization: A Study of Large European Countries*, *Managerial Finance*, pp 21-35, ISSN 0307-4358.
- Donaldson. Lex, Davis James H, 1991, *Stewardship Theory or Agency Theory : CEO Governance and Shareholders Return*, *Australian Journal of Management*, Vol. 16 iss. 1.218
- ..... 1997. *Toward a Stewardship Theory of Management*, *Academy of Management Review*, 22(1): 20-47.
- Douglas, E.Ziegenfuss, 2001, *The Role of Control Environment in Reducing Local Government Fraud*, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Fall 13. 3, p.312.
- Dwiyanto, Agus, 2002, *Reformasi Birokrasi di Indonesia*, PSKK-UGM, Yogyakarta.0.
- Elwood, Sheila, 1993, *Parish and Town Councils: Financial Accountability and Management*, *Local Government Studies*. Vol 19, pp 368 – 386.
- Falaakh, M.Fajrul. 2003, *Strategi Menuju Clean and Good Governance*, [solusihukum.com](http://solusihukum.com).
- Ferdinand, A, 2002, *Structural Equation Modeling Dalam Penelitian Manajemen*.
- Gandhi, 2003, *Pengaruh Pemeriksaan Intern, Pemeriksaan Ekstern dan Penilaian Dewan Perwakilan Rakyat Terhadap Akuntabilitas Keuangan Departemen*, Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran.

- ....., 2004, *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, [www.coso.org/Publications/ERM/](http://www.coso.org/Publications/ERM/) COSO ERM Executive Summary.pdf.
- Cuomo, A.M., 2007, *Internal Controls and Financial Accountability for Non-For-Profit Board*.
- Deloitte and Touche LLP, 1996, *The Current Impact of Information Technology on Internal Auditing Departments*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida,
- Dimock and Dimock, 1992. *Administrasi Negara*, Jakarta: Rineka Cipta.
- Dockery, E, Herbert, W & Taylor, K, 2000, *Corporate Governance, Managerial Strategi and Shareholders Wealth Maximization: A Study of Large European Countries*, *Managerial Finance*, pp 21-35, ISSN 0307-4358.
- Donaldson. Lex, Davis James H, 1991, *Stewardship Theory or Agency Theory : CEO Governance and Shareholders Return*, *Australian Journal of Management*, Vol. 16 iss. 1.218
- ..... 1997. *Toward a Stewardship Theory of Management*, *Academy of Management Review*, 22(1): 20-47.
- Douglas, E.Ziegenfuss, 2001, *The Role of Control Environment in Reducing Local Government Fraud*, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Fall 13. 3, p.312.
- Dwiyanto, Agus, 2002, *Reformasi Birokrasi di Indonesia*, PSKK-UGM, Yogyakarta.0.
- Elwood, Sheila, 1993, *Parish and Town Councils: Financial Accountability and Management*, *Local Government Studies*. Vol 19, pp 368 – 386.
- Falaakh, M.Fajrul. 2003, *Strategi Menuju Clean and Good Governance*, [solusihukum.com](http://solusihukum.com).
- Ferdinand, A, 2002, *Structural Equation Modeling Dalam Penelitian Manajemen*.
- Gandhi, 2003, *Pengaruh Pemeriksaan Intern, Pemeriksaan Ekstern dan Penilaian Dewan Perwakilan Rakyat Terhadap Akuntabilitas Keuangan Departemen*, Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran.

- Glover, Steven, M, Romney, Marshall (1998), Internal Auditing, Pool and Data Survey, Software, Technological Change, Statistical Data Many Countries, *Internal Auditoror (IAU) Journal*, August Vol. 55, ISS, 4, p. 212-219.
- Goodnow, Frank J., 1990, *Politic and Administration*, New York, : The Mac Millan Co.
- Grady, Paul, 1995. *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*, New York : AICPA, par 2.
- Hadibroto, H.S. 1993, Peranan Fungsi Pengawasan Dalam Manajemen. Forum Komunikasi Satuan Pengawasan Intern BUMN dan BUMD di Medan.
- Halla, Ilona P., 1999. A View of Corporate Governance and Control in Finland. *Managerial Auditing Journal*. 14/3. pp. 146-149.
- Hair, F. Joseph, Rolp E. Anderson., Ronald L. Tathan and William C. blac, 2006. *Multivariat Data Analysis*. 9<sup>th</sup> Edition. Prentice Hall International Inc.
- Harun Al-Rasyid, 1998 *Teknik Pengambilan Sample dan Penyusunan Skala*, Tidak dipublikasikan, Program Pascasarjana Bandung.
- Hiro, Togiman. 2000, Pengaruh Peran Auditoror Internal serta Faktor-Faktor Pendukung Terhadap Upaya Peningkatan Pengendalian Internal dan Kinerja Perusahaan, UNPAD Bandung.
- Hunger J. David and Wheelen Thomas L., 2004, *Strategic Management and . Business Policy*, Ninth Edition, New Jersey : Prentice-Hall Inc.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2001, *Standar Profesional Akuntan Publik*. Salemba Empat, Jakarta.
- Indra Safitri, 2002, *Indonesia Market Links Network*.
- Imam Bastari, 2004, *Penerapan sistem Akuntansi Keuangan Daerah dan Standar Akuntansi Pemerintahan Sebagai Wujud Reformasi Manajemen Keuangan Daerah*, Komite Kerja Standar Akuntansi Pemerintahan.

- Indra Bastian, Nov 2001, Akuntansi Sektor Publik di Indonesia, Yogyakarta BPFE, ed 1, State of art Pendidikan Akuntansi Sektor Publik, IAI : Kompartemen Akuntan Sektor Publik, *Jurnal Akuntansi da..: Keuangan Sektor Publik Vol 01, no 01, Sept 2000*
- Irwani, Alexander, 2000, Clean Government dan Budaya Bisnis Asia, *Jurnal Reformasi Ekonomi, Vol 1, No. 1, Januari - Maret 2000, Hal 56-63.*
- James Sheffield, Mary Bowerman, 2004, An Emergency Auditor Agenda Comparative Lessons Drawn From Best Value Development in Local Government in Scotland Compared With England, *Public Policy and Administration Journal Vol 14 No. 3*
- Jensen, Michael and William Meckling, 1976. Theory of Firm : Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure, London.
- Johansen A, Pentti Meklin, Lasse Oulasvirta, Jaiio Vakkuri, September 1, 2001, Performance Auditing in Local Government : An Exploratory Study of Perceived Efficiency Municipal Value for Money Auditing in Finland and Norway, *European Accounting Review Vol 1, Iss 24, P 12-29.*
- Jones, Rowan and Maurice Pendlebury, 2000, *Public Sector Accounting*, 5 to E London : Pitman Publishing.
- Kery Soetjipto, 2005, Pengaruh Peran Auditor Intern Pemerintah Daerah dan Persepsi Kepala Daerah Terhadap Penerapan Sistem Akuntansi Pemerintahan serta Akuntabilitas Publik, Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran.
- Konrath, Lawsey, F., 2002. *Auditing Concept and Application, A Risk Analysis Approach*. 5<sup>th</sup> Edition. West Publishing Company.
- Lane, 1995, *The Public Sector Concepts, Model and Approaches*. SAGE, London.
- Lawrence, Young, and Susan, 2000, The Effects of Auditor Committee Activity and Independence on Corporate Fraud. *University of Memphis*. Vol. 26.
- Mardiasmo, 2004, Membangun Akuntabilitas Publik Keuangan Negara, *Media Akuntansi 39/April/Tahun XI/2004*, Hal 12.
- Mardiasmo, 2002, a. *Otonomi dan Manajemen Keuangan daerah*, Penerbit Andi, Yogyakarta.
- b. *Akuntabilitas Sektor Publik*, Andi, Yogyakarta.

- Maynard Gregg R., Februari 1999, "Internal Auditing as a Function of Risk Management". *Journal The Institute of Internal Auditorors*, Vol. LVI:1
- Maslow, A. H. (1970). *Motivation and Personality*. New York: Harper and Row.
- McClelland, D. C., Atkinson, J. W., Clark, R. A. & Lowell, E. L. (1976). *The Achievement Motive*. New York: Century-Crofts.
- Megawangi, 2001, *Mebiarkan Berbeda?*, PT. Mizan Pustaka, Bandung.
- Meiners, C., 2005, Detecting and Eliminating the Unintentional Perk, *Risk Management*, Vol. 52 No. 4, pp 50-54.
- Michele B. Adams, 1994, *Agency Theory and The Internal Auditor*, *Managerial*
- Mohammad, I., dkk. 2004, *Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*, Lembaga Administrasi Negara Republik Indonesia, Edisi Kedua
- Mohamad Nur Sodik, 2002, *Potret Good Corporate Governance di Indonesia*, *The Essence of Good Corporate Governance*, Yayasan Pendidikan Pasar Modal Indonesia (hal 62-73).
- Nunuy Nur Afiah, 2004, Pengaruh Kompetensi Anggota DPRD, Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah, Pelaksanaan Sistem Informasi Akuntansi, Penganggaran serta Kualitas Informasi Keuangan Terhadap Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintah Daerah yang Baik, Disertasi UNPAD, Bandung.
- Osborne, David and Ted Gaebler, 1992, *Reinventing Government : How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*, New York Penguins Books.
- Oxford Advance Learner's Dictionary, Oxford University Pres, 1999.
- Paul, Colling and R.Moroney, 2008, *Internal Auditor, Alternative Internal Auditor Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud*, Australia and New Zealand.
- Perry, L.M. dan Bryan, B.J., 1997, Heightened Responsibilities of the internal Auditor in the Detecting of Fraud, *Managerial Finence*, Vol. 23 No. 12, pp.38-43.
- Peterson, Bonita dan Paul Zikmund, 2004. *10 Trusths You Need to Know About Fraud*, *Strategic Finance* (May 2004).

Premchand, 1999, *Public Financial Accountability dalam Governance, Corruption, and Public Financial Management*, Manila, Filipina, Salvatore-Campo, Asian Development Bank.

Republik Indonesia, Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara No. 19 Tahun 1996 tentang Jabatan Fungsional Auditoror.

.....Keputusan Bersama Kepala Badan Administrasi Kepegawaian Negara, Sekretaris Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan, dan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor : 10 Tahun 1996, 49/SK/S/1996, dan KEP-386/K/1996 tentang Petunjuk Pelaksanaan Jabatan Fungsional Auditoror.

.....Undang-Undang No. 22 tahun 1999 tentang *Pemerintahan Daerah*.

.....Instruksi Presiden (Inpres) Nomor 7 Tahun 1999 tentang *Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LA KIP)*.

....., Undang-Undang No. 28 tahun 2000 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme.

.... Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008 tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.

.... Peraturan Pemerintah No. 109 tahun 2000 tentang *Keuangan Kepala Daerah*.

....Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2000 tentang *Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*.

..... Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*

, Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang *Pengawasan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara*.

....., Undang-Undang No. 33 Tahun 2004 tentang *Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah*. (Revisi UU No. 25 Tahun 1999).

Ristandi, E, 2006, Pengaruh Peran Pimpinan Pemerintah Daerah Dan Jasa Pemeriksa dalam Pelaksanaan Pengendalian Intern dan Dampaknya Kepada Kinerja Kepala Daerah, UNPAD, Bandung.

Premchand, 1999, *Public Financial Accountability dalam Governance, Corruption, and Public Financial Management*, Manila, Filipina, Salvatore-Campo, Asian Development Bank.

Republik Indonesia, Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara No. 19 Tahun 1996 tentang Jabatan Fungsional Auditoror.

.....Keputusan Bersama Kepala Badan Administrasi Kepegawaian Negara, Sekretaris Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan, dan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor : 10 Tahun 1996, 49/SK/S/1996, dan KEP-386/K/1996 tentang Petunjuk Pelaksanaan Jabatan Fungsional Auditoror.

.....Undang-Undang No. 22 tahun 1999 tentang *Pemerintahan Daerah*.

.....Instruksi Presiden (Inpres) Nomor 7 Tahun 1999 tentang *Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LA KIP)*.

....., Undang-Undang No. 28 tahun 2000 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme.

..... Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008 tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.

..... Peraturan Pemerintah No. 109 tahun 2000 tentang *Keuangan Kepala Daerah*.

.....Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2000 tentang *Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara*.

..... Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*

, Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang *Pengawasan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara*.

....., Undang-Undang No. 33 Tahun 2004 tentang *Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah*. (Revisi UU No. 25 Tahun 1999).

Ristandi, E, 2006, Pengaruh Peran Pimpinan Pemerintah Daerah Dan Jasa Pemeriksa dalam Pelaksanaan Pengendalian Intern dan Dampaknya Kepada Kinerja Kepala Daerah, UNPAD, Bandung.

- Robert, Tricker, 1994. *International Corporate Governance*, Text reading and cases. Simon & Scuster (Asia) Pte Ltd. Prentice Hall.
- Robbins, Stephen P, 1996. *Organizational Behavior Concept, Controversies and Applications* 12<sup>th</sup> Edition Prentice Hall International Inc. Englewood Cliffs. New Jersey.
- Rosenbloom, H.D., and Robert,s., 2005, *Public Administrations Understanding Management, Politics, and Law in the Public Sector*, 6<sup>th</sup> Edition, New York, McGraw-Hill.
- Sarunda ang, 2001, "Pemerintah Daerah di Berbagai Negara, Jakarta, Pustaka Harapan, Jakarta.
- Sawyer B. Lawrence, Dittenhofer A. Mortimer, 2003, "Internal Auditing". 5 th edition, The Institute of Internal Auditorors, Florida.
- Schartmann, Bernd, 2007. *The Role of Internal Auditor in Corporate Governance in Europe*. IIA International Conference Amsterdam.
- Silverstone, H, and Michael Sheetz, 2007, *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts*. Second Edition. John Wiley & Sons, Inc.
- Simmons R.Mark, Desember 1997, "COSO Based Auditing" . *Journal The Institute of Internal Auditorors*, Vol, LIV.- VI.
- Singarimbun, Masri; Soffian Effendi, 1995, *Metode Penelitian Survai*, LP3ES. Jakarta.
- Singgih Santoso, 2007, *Structural Equation Modelling, Konsep dan Aplikasi*, Gramedia, Jakarta
- Sjahrudin Rasul, 2003, *Pengintegrasian Sistem Akuntabilitas Kinerja dan Anggaran dalam Persepektif Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*, Perum Percetakan Negara RI Jakarta.
- Sofyan Shafry Harahap, 2001, *Teori Akuntansi*, Edisi Revisi, Cet. 4, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta.

- Stoner A.F. James, Werner M., Frank, 1995, "Internal Auditor and Innovation-", Florida, A Publication of Financial Executives Research Foundation
- Sugiyono, 2000, *Metode Penelitian Administrasi*, Alfabeta, Bandung.
- Sukrisno Agoes, 2004, *Auditing (Pemeriksaan Akuntan)* oleh Kantor Akuntan Publik, Jilid 1, edisi ketiga, Jakarta, Lembaga Penerbit Fakultas Universitas Indonesia.
- Suripto. S. 1996, Pengaruh Satuan Pengawas Intern dan Gaya Kepemimpinan serta Persepsi Bawahan Mengenai Perilaku Atasan Terhadap Upaya Manajemen Dalam Meningkatkan Profitabilitas Perusahaan, PT. Perkebunan di Sumatera Indonesia.
- Taliziduhu Ndraha, 2000, *Ilmu Pemerintahan II*. Jakarta.
- The Institute of Internal Auditorors, Agustus 1997, "Statement on Internal Auditing Standards No. 16". *Journal The Institute of Internal Auditorors*, Vol. LIV: IV
- Theodorus M. Tuanakota, 2009, *Menghitung Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi*, Salemba Empat, Jakarta.
- ....., 2010, *Akuntansi Forensik dan Auditor Investigatif*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia (LPFE UI), Edisi ke 2, Jakarta.
- ....., 2011, *Berpikir Kritis Dalam Auditing*, Salemba Empat, Jakarta.
- Tokyo Declaration, 1985, *Tokyo Declaration of Guide Lines on Public Accountability*.
- Wheelen & Hunger, 2004, *Strategic Management and Business Policy*, 9 th. Ed Boston, Massachusetts, Addition Wesley, Publishing Company.
- Whittington O. Ray & Pany Kurt, 2001. *Principles of Auditing and Other Assurance Services*, Thirteenth Edition, McGraw-Hill Compabies Inc.
- Wirasasmita, Yuyun, 2004, *Penggunaan Analisis Jalur dalam Penulisan Tesis dan Disertasi*, Fakultas Ekonomi Universitas Padjadjaran, Bandung.

Yango M.D, 1991, Institutional Mechanism for Promoting Accountability in the Philippines Civil Service, in *Asian Review of Public Administration*, Vol III No.2.

Yukl. G., and Wexley, 1998, *Leadership in Organization*, Prentice Hall.

Lampiran 1. Studi Empirik Penelitian Terdahulu

Nama peneliti/ Tahun Penelitian	Sumber Publikasi / Judul Penelitian	Rekomendasi / Kesimpulan	Posisi dengan penelitian yang dilakukan peneliti	
			Persamaan	Perbedaan
Suripto Samid (1996)	Universitas Padjadjaran / Pengaruh Satuan Pengawasan Intern dan Gaya Kepemimpinan serta Persepsi Bawahan Mengenai Perilaku Atasan Terhadap Upaya Manajemen Dalam Meningkatkan Profitabilitas Perusahaan	Satuan pengawasan intern dan gaya kepemimpinan partisipatif pimpinan operasi yang mempengaruhi persepsi bawahan terhadap tata kelola perusahaan serta upaya manajemen melaksanakan tugas pokok PT Perkebunan berpengaruh positif terhadap peningkatan profitabilitas perusahaan	Topik penelitian mengenai pemeriksaa n intern dan pimpinan	Penelitian Suripto berfokus pada manajer / pimpinan partisipatif serta peningkatan profitabilitas perusahaan, sedangkan penelitian ini akan meyoroti penerapan akuntabilitas dan pencegahan fraud di sektor publik
Glover. Steven., Marshall, B (1998).	<i>Internal Auditor Journal, Augus 1998, Vol 55 ISS, P.212-219 / Internal auditing Pools and Data Survey, Software, Technological Change, Statistical Data Many Countries</i>	Auditor Intern memiliki peran strategis dalam mendukung manajemen mencapai tujuan perusahaan, dalam aspek memastikan keefektifan penggunaan sistem informasi, meningkatkan daya guna sumber daya, mendeteksi kecurangan, memeriksa pengendalian elektronik ecommerce, mengevaluasi pengendalian intern, dan memonitor pengendalian lingkungan bisnis.	Topik penelitian mengenai auditor intern dan pengendalian intern.	Penelitian Glover mengarahpada perusahaan information technologies, sedangkan penelitian ini fokus pada pimpinan pemda dan pencegahan fraud

Nama peneliti/ Tahun Peneliti an	Sumber Publikasi / Judul Penelitian	Rekomendasi / Kesimpulan	Posisi dengan penelitian yang dilakukan peneliti	
			Persamaan	Perbedaan
Halla.I.P (1999)	Managerial Auditing Journal / A View of Corporate Governance and Control In Finland	Dengan pembagian tugas dan tanggungjawab dari pimpinan puncak sampai ke bawah sehubungan dengan internal control, akan mendorong terwujudnya accountability	Topik penelitian mengenai Internal control	Penelitian Halla berfokus pada sektor bisnis sedangkan penelitian yang akan dilakukan meyoroti internal control dan akuntabilitas pada publik sektor
Dockery (2000)	Managerial Finance / Corporate Governance, Managerial Strategies and Shareholders Wealth Maximization; A Study of Large European Companies.	Merokomendasikan bahwa pengendalian internal korporasi diperlukan untuk menjamin kepentingan pemegang saham dalam mengawasi tindakan manajemen melalui mekanisme tata kelola, dengan mekanisme tata kelola dapat membantu mengatasi fraud.	Topik penelitian mengenai pengendalian intern, tata kelola .dan fraud	Penelitian Dockery fokus pada korporasi, sedangkan penelitian ini fokus pada pemerintahan / sektor publik

Nama peneliti/ Tahun Penelitian	Sumber Publikasi / Judul Penelitian	Rekomendasi / Kesimpulan	Posisi dengan penelitian yang dilakukan peneliti	
			Persamaan	Perbedaan
Arja Sudjiarto / (2000)	Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol.2, No. 2, Nopember 2000: 138-130, / Akuntabilitas dan pengukuran Kinerja pemerintah	Merekomendasikan manfaat pengukuran kinerja digunakan antara lain untuk menetapkan sasaran dan tujuan program, merencanakan program kegiatan, mengalokasikan sumber daya, memonitor dan mengevaluasi result, dan memodifikasi perencanaan program.	Topik penelitian mengenai Akuntabilitas dan Kinerja	Penelitian Arja berfokus pada pengukuran kinerja sedangkan penelitian ini akan meyoroti peran pimpinan pemda dalam penerapan akuntabilitas dan pencegahan fraud
Hiro Tugiman (2000)	Universitas Padjadjaran / Pengaruh peran Auditor Internal serta factor-faktor pendukungnya terhadap peningkatan pengendalian Internal dan Kinerja BUMN/BUMD	Pimpinan organisasi hendaknya menunjukkan bahwa pengawasan dan pengendalian intern dalam organisasi penting dan harus dilaksanakan secara konsekuen agar kinerja organisasidapat tercapai	Topik penelitian mengenai auditor intern, pengendalian intern dan kinerja.	Penelitian Hiro focus pada BUMN/BUMD, sedangkan penelitian ini pada Pemda dan focus pada akuntabilitas dan pencegahan fraud

Nama peneliti/ Tahun Penelitian	Sumber Publikasi / Judul Penelitian	Rekomendasi / Kesimpulan	Posisi dengan penelitian yang dilakukan peneliti	
			Persamaan	Perbedaan
Age, P Meklin, L Oulasvirta, Vakkuri / (2001),	<i>European Accounting Review</i> , Vol 1, Iss 24, P 12 - 29. <i>Performance auditing in local government : an exploratory study of perceived efficiency municipal value for money auditing in Finland and Norway</i>	Perlu persamaan persepsi dari pemeriksa dan yang diperiksa tentang efisiensi pada Pemerintah daerah dan beberapa masalah yang berhubungan dengan kualitas dari laporan auditor kinerja.	Topik penelitian mengenai Auditor kinerja dan Pemerintah daerah	Penelitian Age dkk berfokus pada value for money pada Pemda di Negara Firlandia dan Norwegia, sedangkan penelitian ini focus pada peran pimpinan pemda dan auditor internal dalam pencegahan fraud
Mohamad Nur Sodik, dkk, (2002)	Yayasan Pendidikan Pasar Modal Indonesia / Implementasi <i>good corporate governance</i> di perusahaan publik di Indonesia	Sebagian besar perusahaan publik (sudah <i>go public</i> ) melaksanakan <i>Good corporate governance</i> , baru sebatas karena dorongan regulasi dan menghindari sanksi yang ada	Topik penelitian mengenai <i>good governance</i> atau <i>good corporatae governance</i> .	Penelitian M.Nur focus pada GCG di perusahaan go public, sedangkan penelitian ini pada Pemda dan focus pada akuntabilitas dan pencegahan fraud

Nama peneliti/ Tahun Peneliti an	Sumber Publikasi / Judul Penelitian	Rekomendasi / Kesimpulan	Posisi dengan penelitian yang dilakukan peneliti	
			Persamaan	Perbedaan
<i>Allan Bruce and Allan McConnell</i> (2004)	<i>Public Policy and Admnistration Journal Vol 10 NO.1, Vol. 5, Iss 3, P. 21 – 38 / Local Government and the NHS : Accountability Hollowed OutState</i>	Ada perbedaan yang mendasar dari analisis secara individual terhadap aspek desentralisasi pemerintahan dan sedikit perbedaan konsep akuntabilitas pemerintah daerah dan NHS.	Fokus pada Pemerintah daerah	Penelitian Allan berfokus pada system administrasi pemerintahan pada pemerintah daerah di Negara Inggris, sedangkan penelitian ini focus pada akuntabilitas dan pencegahan fraud di kabupaten kota di Sulawesi selatan
<i>James Sheffield dan Mary Bowerman</i> (2004)	<i>Public Policy and Administration Journal Vol. 14 No. 3, P. 25 -39 / An emergency auditor agenda comparative lessons drawn from Best Value development in Local Government in Scotland compared with England</i>	Ada perbedaan yang mendasar atas penerapan program kerja pemeriksaan yang berpengaruh pada pelaksanaan dan kerangka kerja pada Pemda di Skotlandia dan Inggris.	Topik penelitian mengenai Pemeriksaan di Pemerintah Daerah.	Penelitian James dkk focus pada membandingkan program kerja pemeriksaan pemerintah daerah di Skotlandia dan di Inggris, sedangkan penelitian ini pada pemprov dan fokus pada pengendalian pimpinan dalam rangka akuntabilitas dan pencegahan fraud

Nama peneliti/ Tahun Peneliti an	Sumber Publikasi / Judul Penelitian	Rekomendasi / Kesimpulan	Posisi dengan penelitian yang dilakukan peneliti	
			Persamaan	Perbedaan
Gandhi (2003)	Universitas Padjajaran / Pengaruh Pemeriksaan Intern, Pemeriksaan Ekstern dan Penilaian Dewan Perwakilan Rakyat Terhadap Akuntabilitas Keuangan Departemen.	Agar memperkuat fungsi Pemeriksaan Intern dan Pemeriksaan Ekstern, Meningkatkan fungsi Dewan sebagai Pengawas Eksekutif.	Fokus pada Pemeriksa Intern	Penelitian Gandhi focus pada Akuntabilitas Keuangan Departemen, sedangkan penelitian ini focus pada akuntabilitas kinerja, akuntabilitas keuangan pada unit SKPD
Nunuy Nur Afiah (2004)	Universitas Padjajaran / Pengaruh kompetensi anggota DPRD, kompetensi aparatur pemerintah daerah, pelaksanaan sistem informasi akuntansi, penganggaran serta kualitas informasi keuangan terhadap prinsip- prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik	Agar melaksanakan desentralisasi fungsi akuntansi ke tingkat unit kerja Dinas / Badan / Kantor untuk lebih memberdayakan unit kerja Dinas / Badan / Kantor, serta mencegah <i>overload</i> tugas dalam bidang akuntansi di Sekretariat daerah yang menyebabkan rendahnya kualitas informasi keuangan dan terhambatnya saluran informasi pemerintah daerah	Fokus pada penerapan prinsip- prinsip GG pada Pemerintah daerah	Penelitian Nunuy berfokus pada aspek manajemen pelaksanaan kompetensi, system, penganggaran dan kualitas informasi keuangan, sedangkan penelitian ini focus pada peran pimpinan pemerintah daerah dan internal auditor dalam penerapan GG dan pencegahan fraud di kabupaten kota di Sulawesi selatan

Nama peneliti/TAhuan Peneliti	Sumber Publikasi / Judul Penelitian	Rekomendasi / Kesimpulan	Posisi dengan penelitian yang dilakukan peneliti	
			Persamaan	Perbedaan
Bambang Pamungkas (2005)	Universitas Padjadjaran / Pengaruh kualitas peraturan perundang-undangan, penerapan akuntansi keuangan sektor publik dan penerapan pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah	Merekomendasikan antara lain : - Upaya mewujudkan akuntabilitas diantaranya dengan membentuk sejumlah ketentuan peraturan perundang-undangan, Pihak terkait dengan proses penyusunan dan penetapan standar akuntansi pemerintahan mempercepat proses penetapan SAP	Fokus pada penerapan pengawasan dan akuntabilitas pada Pemerintah daerah	Penelitian Bambang berfokus pada penerapan akuntansi sector public dan penerapan pengawasan di Yogyakarta, sedangkan penelitian ini focus pada peran pimpinan pemerintah daerah dan internal auditor dalam akuntabilitas dan pencegahan fraud di pemprov sul-sel
Paul, Coling and Robyn Moroney (2008)	<i>Accounting and Finance 48, AFAANZ / Internal auditor, alternative internal auditor structures and the level of misappropriation of assets fraud</i>	-Organisasi yang memiliki fungsi auditor internal dalam organisasi mempunyai kecenderungan yang lebih besar untuk mendeteksi dan melaporkan <i>misappropriation of assets fraud</i> dari pada organisasi yang tidak mempunyai fungsi auditor internal - organisasi yang menggunakan metode <i>in-house</i> dalam menjalankan	Topik penelitian mengenai Internal Auditor dan Fraud.	Penelitian Paul dkk focus pada <i>misappropriation of assets fraud</i> , sedangkan penelitian ini melihat peran pimpinan pemda dan pemeriksa internal dalam pelaksanaan akuntabilitas dan pencegahan fraud di pemerintah daerah selatan

Nama peneliti/ Tahun Penelitian	Sumber Publikasi / Judul Penelitian	Rekomendasi / Kesimpulan	Posisi dengan penelitian yang dilakukan peneliti	
			Persamaan	Perbedaan
		-fungsi auditor internal lebih efektif untuk mendeteksi dan melaporkan <i>misappropriation of assets fraud</i> dari pada organisasi yang menggunakan <i>outsourcing</i>		
Kartini H Idris (2012)	Dimensi <i>Internal Control</i> dan <i>Internal Auditor</i> dalam <i>Accountability</i> dan <i>Fraud Prevention</i> pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan	- <i>Internal Control</i> dan <i>Internal Auditor</i> berpengaruh terhadap Akuntabilitas, - <i>Internal control</i> dan <i>internal auditor</i> tidak berpengaruh langsung terhadap pencegahan <i>fraud</i> , namun berpengaruh secara signifikan dalam <i>fraud prevention</i> bila melalui akuntabilitas -Direkomendasikan untuk pengembangan <b><i>triangle fraud prevention model</i></b> ( <i>internal control, internal auditor</i> serta akuntabilitas) di instansi pemerintah dalam <i>fraud prevention</i> .	Fungsi <i>Internal Control</i> dan <i>Internal Auditor</i>	Penelitian ini fokus pada <i>fraud prevention</i> di organisasi satuan kerja perangkat daerah provinsi Sulawesi selatan

**KUESIONER PENELITIAN**

*Confidential*

**PROGRAM PASCASARJANA  
UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR**



**Diisi Oleh Pimpinan SKPD/Kepala Bidang**

**I. Informasi Umum**

Petunjuk Pengisian :

Mohon bapak/ibu berkenan mengisi pertanyaan/pernyataan/informasi berikut, sesuai dengan keadaan dan keyakinan bapak/ibu.

1. Nama : .....
2. Umur : 20-29 thn, /30-39 thn, /40-49 thn, /50 keatas...\*)
3. Eselon/Jabatan : Non Eselon/Eselon II/Eselon III/Fungsional .\*)
4. Menjabat Sejak : Bulan ..... Tahun.....
5. Pendidikan Terakhir : SLTA/DIII/Sarjana Muda/S1/S2/S3 .....\*)
6. Nama Instansi : .....
7. Alamat : .....
8. Nomor Telepon : .....
9. Nomor Faxcimile : .....
10. Tanda-tangan / Paraf : .....

Catatan \*) Coret yang tidak sesuai

## II. Petunjuk Pengisian

Dimohon bapak/ibu berkenan memberikan jawaban atas pernyataan yang dinilai paling sesuai menggambarkan kondisi organisasi saat ini dengan memberikan tanda silang (X) pada pilihan jawaban yang ada. Pilihan jawaban (1) sangat tidak sesuai, (2) kurang sesuai, (3) kadang sesuai, (4) sesuai, (5) sangat sesuai. Jawaban-jawaban tersebut berkaitan dengan pengaruh dimensi *Internal Control*, *Internal Auditor* terhadap *Accountability* dan implikasinya terhadap pencegahan *Fraud* (kecurangan). Apabila tidak tersedia jawaban dapat memilih satu jawaban yang paling mendekati kondisi yang bapak/ibu hadapi.

### 1. INTERNAL CONTROL

Tujuan kuesioner pada bagian ini adalah untuk mendapatkan gambaran tentang kondisi obyektif mengenai pelaksanaan *internal control* dalam organisasi yang bapak/ibu kendalikan.

#### A. LINGKUNGAN PENGENDALIAN

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1 sangat tdk sesuai	2 kurang sesuai	3 kadang sesuai	4 sesuai	5 sangat sesuai
1	Organisasi telah membuat kebijakan untuk menciptakan lingkungan organisasi yang berintegritas dan beretika					
2	Setiap pengambilan keputusan di organisasi telah mempertimbangkan nilai etika					
3	Diorganisasi telah dilakukan pelimpahan kewenangan pada setiap bidang/bagian					
4	Untuk mencapai tujuan organisasi maka dilakukan koordinasi SDM yang potensial					
5	Guna mendukung pelaksanaan kegiatan organisasi telah memiliki SDM yang telah memiliki keahlian & keterampilan					

### B. PENILAIAN RISIKO

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1	2	3	4	5
		sangat tdk sesuai	kurang sesuai	kadang sesuai	sesuai	sangat sesuai
6	Setiap pembuatan keputusan strategis organisasi selalu melakukan indentifikasi resiko yang akan terjadi					
7	Organisasi selalu melakukan pengolahan data dan informasi untuk menaksir risiko yang mungkin akan muncul					
8	Organisasi melakukan perbandingan penilaian capaian kinerja dengan sasaran					

### C. KEGIATAN PENGENDALIAN

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1	2	3	4	5
		sangat tdk sesuai	kurang sesuai	kadang sesuai	sesuai	sangat sesuai
9	Organisasi telah didukung oleh pemrosesan data dan informasi					
10	Prosedur dan kebijakan untuk melindungi asset secara fisik dan non fisik sudah handal					
11	Pimpinan selalu mengadakan pengecekan secara mendadak dalam organisasi					
12	Dalam organisasi telah dilakukan pemisahan dengan jelas fungsi diantara para pegawai					

#### D. INFORMASI DAN KOMUNIKASI

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1	2	3	4	5
		sangat tdk sesuai	kurang sesuai	kadang sesuai	sesuai	sangat sesuai
13	Sistem informasi dalam organisasi dapat menghasilkan informasi yang lengkap, akurat dan tepat waktu					
14	Informasi telah mengalir seimbang dari atas kebawah dan dari bawah ke atas					
15	Setiap kegiatan transaksi selalu di olah dengan komputer					
16	Informasi keuangan yang disajikan telah tersedia dengan lengkap					

#### E. MONITORING

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1	2	3	4	5
		sangat tdk sesuai	kurang sesuai	kadang sesuai	sesuai	sangat sesuai
17	Dalam pelaksanaan kegiatan terdapat mekanisme/prosedur monitoring dan evaluasi					
18	Inspektorat (internal audit) rutin mengadakan penelaahan informasi guna mendukung internal kontrol					
19	Setiap hasil evaluasi atas rencana dilakukan tindak lanjut					
20	Selalu konsisten dalam melaksanakan kebijakan yang telah ditetapkan					

#### KOMENTAR DAN CATATAN :

Apabila Bapak/ibu mempunyai komentar dan atau catatan sehubungan dengan penelitian ini yang belum tercakup dalam daftar pertanyaan di atas, mohon di catat dalam kertas kosong yang telah disediakan di bawah ini :

.....  
 .....  
 Terima kasih atas partisipasi dan bantuan Bapak/Ibu dalam mengisi kuesioner ini.

## 2. INTERNAL AUDITOR

Tujuan kuesioner pada bagian ini adalah untuk mendapatkan gambaran tentang kondisi obyektif mengenai pelaksanaan *internal audit* di lingkungan kerja bapak/ibu berada.

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1 sangat tdk sesuai	2 kurang sesuai	3 kadang sesuai	4 sesuai	5 sangat sesuai
1	Auditor internal selalu mempertahankan sikap independensinya atau tidak berpihak					
2	Obyektifitas hasil kerja auditor internal dijamin melalui peninjauan pimpinan auditor internal					
3	Aparat auditor internal melakukan evaluasi atas kesengajaan dalam mengabaikan pengendalian internal oleh yang mempunyai kewenangan					
4	Auditor internal selalu mengevaluasi otorisasi penggunaan sumber daya					
5	Aparat auditor internal melakukan evaluasi resiko pengendalin yang mungkin terjadi					
7	Dalam melakukan pemeriksaan keuangan, aparat auditor intern mengevaluasi ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan					
8	Dalam melakukan pemeriksaan keuangan, aparat auditor intern melakukan pengujian bukti audit atas kebenaran dan keabsahan					
9	Dalam melakukan pemeriksaan keuangan, aparat auditor intern melakukan audit anggaran dalam suatu program					
10	Dalam melakukan pemeriksaan keuangan, aparat auditor intern melakukan audit anggaran berkaitan dengan outcome program					
11	Dalam melakukan pemeriksaan keuangan, aparat auditor intern melakukan pemeriksaan prosedur pengadaan barang					
12	Dalam melakukan pemeriksaan aparat auditor intern melakukan audit atas pengadaan barang sesuai dengan kebutuhan dan biaya yang wajar					

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1 sangat tdk sesuai	2 kurang sesuai	3 kadang sesuai	4 sesuai	5 sangat sesuai
13	Dalam melakukan pemeriksaan aparat auditor intern melakukan audit mengenai perlindungan dan pemeliharaan aset					
14	Dalam melakukan pemeriksaan aparat auditor intern melakukan audit penggunaan sumber daya (staf, peralatan, & fasilitas)					
15	Dalam melakukan pemeriksaan aparat auditor intern melakukan pemeriksaan terhadap ketaatan perolehan, pemeliharaan, dan penggunaan aset					
16	Dalam melakukan pemeriksaan aparat auditor intern melakukan pemeriksaan atas kriteria kehematan, efisiensi, dan efektifitas					
17	Dalam melakukan pemeriksaan aparat auditor intern mengungkapkan temuan dan rekomendasi untuk perbaikan					
18	Dalam melakukan pemeriksaan aparat auditor intern memantau tindak lanjut rekomendasi terdahulu					
19	Dalam melakukan pemeriksaan aparat auditor intern melakukan pemeriksaan khusus untuk mengetahui indikasi kecurangan					
20	Dalam melakukan pemeriksaan aparat auditor intern melakukan pemeriksaan khusus terjadinya indikasi pengeluaran ilegal					
21	Dalam melakukan pemeriksaan aparat auditor intern melakukan pemeriksaan khusus indikasi penyalahgunaan kewenangan					

#### KOMENTAR DAN CATATAN :

Apabila bapak/ibu mempunyai komentar dan atau catatan sehubungan dengan aparat pengawasan internal yang belum tercakup dalam daftar kuesioner, mohon dicantumkan dalam baris kosong yang telah disediakan di bawah ini :

.....  
 .....  
 Terima kasih atas partisipasi dan bantuan Bapak/Ibu dalam mengisi kuesioner ini.

### 3. ACCOUNTABILITY

Tujuan kuesioner pada bagian ini adalah untuk mendapatkan gambaran tentang kondisi obyektif mengenai pelaksanaan *accountability* di lingkungan kerja bapak/ibu berada.

#### A. AKUNTABILITAS KINERJA

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1	2	3	4	5
		sangat tdk sesuai	kurang sesuai	kadang sesuai	sesuai	sangat sesuai
1	Sebagai wujud keterbukaan organisasi setiap pengambilan keputusan pimpinan selalu melibatkan pejabat terkait dalam perencanaan dan pelaksanaan					
2	Pengelolaan informasi asset organisasi, selalu mendukung kebebasan pers					
3	Evaluasi realisasi anggaran dikaitkan dengan tingkat capaian tujuan kegiatan					
4	Evaluasi terhadap laporan realisasi anggaran ada indikasi bahwa data keuangan yang disajikan bebas dari kesalahan material					
5	Evaluasi terhadap laporan realisasi anggaran telah sesuai dengan peraturan yang berlaku					
6	Dalam mengukur kinerja SKPD telah dilakukan penilaian obyektif & Independen atas laporan realisasi anggaran					
7	Evaluasi terhadap realisasi anggaran tahun lalu telah dilakukan tindak lanjut terhadap penggunaan sumber daya					

**B. AKUNTABILITAS KEUANGAN**

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1 sangat tdk sesuai	2 kurang sesuai	3 kadang sesuai	4 sesuai	5 sangat sesuai
8	Pengelolaan Keuangan SKPD selalu dimuat di media cetak atau pulikasi lainnya					
9	Pengelolaan operasional (Renstra & perubahannya) serta realisasi anggaran, selalu diumumkan melalui publikasi di media cetak dan publikasi lainnya					
10	Laporan anggaran SKPD selalu memberi kesempatan kepada instansi atau masyarakat untuk menilai laporan tersebut sesuai dengan kewenangan					
11	Laporan realisasi anggaran diungkapkan sebab-sebab adanya perbedaan antara anggaran dan reaslisasi					
12	Evaluasi terhadap laporan realisasi anggaran SKPD disampaikan dengan tepat waktu					

**KOMENTAR DAN CATATAN :**

Apabila bapak/ibu mempunyai komentar dan atau catatan sehubungan dengan akuntabilitas yang belum tercakup dalam daftar kuesioner, mohon dicantumkan dalam baris kosong yang telah disediakan di bawah ini :

.....

Terima kasih atas partisipasi dan bantuan Bapak/Ibu dalam mengisi kuesioner ini.

#### 4. FRAUD / KECURANGAN

Tujuan kuesioner pada bagian ini adalah untuk mendapatkan gambaran tentang kondisi obyektif mengenai pelaksanaan pencegahan *fraud* (kecurangan) di lingkungan kerja bapak/ibu berada.

##### A. MENCIPTAKAN BUDAYA KEJUJURAN

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1	2	3	4	5
		sangat tdk sesuai	kurang sesuai	kadang sesuai	sesuai	sangat sesuai
1	Dalam rekrutmen pegawai pertimbangan utama adalah aspek kejujuran					
2	Selalu dilakukan pelatihan kepada pegawai tentang kesadaran akan kecurangan dan akibat yang ditimbulkan					
3	SKPD selalu menciptakan lingkungan kerja yang kondusif dan positif bagi pegawai					
4	SKPD selalu memberikan sosialisasi tentang kode perilaku yang mudah dimengerti					
5	SKPD selalu membuat program untuk memberi kemudahan bagi pegawai yang mengalami masalah					

##### B. MENGHILANGKAN KESEMPATAN MELAKUKAN FRAUDI/KECURANGAN

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1	2	3	4	5
		sangat tdk sesuai	kurang sesuai	kadang sesuai	sesuai	sangat sesuai
6	SKPD mempunyai sistem internal control yang menyeluruh					
7	SKPD mempunyai program untuk mengurangi peluang terjadinya Kolusi, misalnya rotasi.					
8	Pimpinan selalu memberi informasi kepada pihak rekanan tentang kebijakan tentang suap dan tindakan kecurangan lainnya					
9	Pimpinan selalu mengawasi perilaku pegawai termasuk gaya hidup dan fasilitas pribadi					

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1 sangat tdk sesuai	2 kurang sesuai	3 kadang sesuai	4 sesuai	5 sangat sesuai
10	Pimpinan mempunyai jalur khusus yang mudah untuk melaporkan kecurangan					
11	Pimpinan selalu melakukan audit proaktif					
12	Pimpinan menciptakan ekpektasi atas hukuman yang tegas dan konsisten atas pelaku penyimpangan					

**KOMENTAR DAN CATATAN :**

Apabila bapak/ibu mempunyai komentar dan atau catatan sehubungan dengan pencegahan *fraud* (kecurangan) yang belum tercakup dalam daftar kuesioner, mohon dicantumkan dalam baris kosong yang telah disediakan di bawah ini :

.....

.....

.....

.....

.....

Terima kasih atas partisipasi dan bantuan Bapak/Ibu dalam mengisi kuesioner ini.

**KUESIONER PENELITIAN**  
**PROGRAM PASCASARJANA**  
**UNIVERSITAS HASANUDDIN**  
**MAKASSAR**

*Confidential*



**Diisi Oleh *Internal Auditor***

**I. Informasi Umum**

Petunjuk Pengisian :

Mohon bapak/ibu berkenan mengisi pertanyaan/pernyataan/informasi berikut, sesuai dengan keadaan dan keyakinan bapak/ibu.

11. Nama : .....
12. Umur : 20-29 thn, /30-39 thn, /40-49 thn, /50 keatas...\*)
13. Eselon/Jabatan : Non Eselon/Eselon II/Eselon III/Fungsional .\*)
14. Pendidikan Terakhir : SLTA/DIII/Sarjana Muda/S1/S2/S3 .....\*)
15. Nama Instansi : .....
16. Alamat : .....
17. Nomor Telepon : .....
18. Nomor Faxcimile : .....
19. Tanda-tangan / Paraf : .....

Catatan \*) Coret yang tidak sesuai

## II. Cara Pengisian

Di bawah ini adalah pertanyaan/ Pernyataan, bapak/ibu dimohon berkenan memberikan jawaban atas pertanyaan/ pernyataan tersebut dengan memberikan tanda silang (X) pada huruf yang tersedia yang paling sesuai atau paling tepat menurut bapak/ibu tentang pengaruh dimensi *Internal Control*, *Internal Audit* terhadap *Accountability* dan implikasinya terhadap pencegahan *Fraud* (kecurangan). Apabila tidak tersedia jawaban yang tepat, bapak/ibu dapat memilih satu jawaban yang paling mendekati dengan kondisi yang bapak/ibu hadapi.

### 1. INTERNAL CONTROL

Tujuan kuesioner pada bagian ini adalah untuk mendapatkan gambaran tentang kondisi obyektif mengenai pelaksanaan *internal control* di lingkungan organisasi SKPD yang bapak/ibu audit.

#### A. LINGKUNGAN PENGENDALIAN

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1 sangat tdk sesuai	2 kurang sesuai	3 kadang sesuai	4 sesuai	5 sangat sesuai
1	Tingkat kepedulian pimpinan SKPD dalam hal pengawasan/pengendalian intern					
2	Kepala SKPD, selalu memberi tauladan dalam pengendalian internal					
3	Kepala SKPD selalu menjalankan peran pengendalian internal secara baik					
4	Pimpinan SKPD selalu mempertimbangkan fungsi pengendalian internal dalam penyusunan program					
5	Pimpinan mempertimbangkan potensi pegawai untuk mencapai tujuan SKPD					
6	Dukungan SDM dalam hal keahlian dan keterampilan dalam pelaksanaan kegiatan					

## B. PENILAIAN RISIKO

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1 sangat tdk sesuai	2 kurang sesuai	3 kadang sesuai	4 sesuai	5 sangat sesuai
7.	Dalam menetapkan kebijakan strategik, pimpinan SKPD selalu memperhitungkan timbulnya risiko dengan mengidentifikasi risiko yang akan terjadi dalam pelaksanaan.					
8	Data dan informasi yang tersedia telah membantu pimpinan SKPD untuk melakukan penaksiran resiko					
9	Pimpinan SKPD selalu melakukan analisis kinerja dengan membandingkan antara rencana dengan capaian					
10	Pimpinan SKPD selalu memperhitungkan timbulnya risiko dengan mengidentifikasi risiko yang akan terjadi dalam pelaksanaan.					

## C. KEGIATAN PENGENDALIAN

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1 sangat tdk sesuai	2 kurang sesuai	3 kadang sesuai	4 sesuai	5 sangat sesuai
11	Pimpinana SKPD selalu mendasarkan adanya pemisahan fungsi yang jelas diantara para pegawai dalam pembagian tugas.					
12	Pimpinan SKPD selalu memberikan kewenangan berupa otorisasi transaksi yang jelas kepada bawahannya.					
13	Pimpinana SKPD selalu meminta dokumen dan catatan sebagai bukti kegiatan, dan sebagai alat pertanggungjawaban.					
14	Pengendalian fisik terhadap Asset SKPD, selalu menjadi prioritas utama pimpin SKPD.					

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1	2	3	4	5
		sangat tdk sesuai	kurang sesuai	kadang sesuai	sesuai	sangat sesuai
15	Pimpinan SKPD peduli atas kelengkapan pendukung pemrosesan data informasi ( <i>hardware, software, dan brainware</i> ) untuk kebutuhan informasi dalam pengambilan keputusan.					
16	Pimpinan SKPD melakukan pengecekan secara mendadak pada semua bagian					

### C. INFORMASI DAN KOMUNIKASI

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1	2	3	4	5
		sangat tdk sesuai	kurang sesuai	kadang sesuai	sesuai	sangat sesuai
17	Sistem informasi yang dimiliki SKPD, memadai untuk menghasilkan informasi yang akurat, dan tepat waktu.					
18	Pengendalian intern, didukung arus informasi yang telah mengalir seimbang sesuai kebutuhan, baik dari bawah ke atas maupun dari atas ke bawah ?					
19	Setiap transaksi yang terjadi di SKPD dikelola dengan komputerisasi					
20	informasi keuangan yang disajikan dan dikomunikasikan lengkap tersedia?					

#### D. MONITORING

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1 sangat tdk sesuai	2 kurang sesuai	3 kadang sesuai	4 sesuai	5 sangat sesuai
21	Dalam pelaksanaan kegiatan SKPD didukung oleh adanya mekanisme/prosedur monitoring dan evaluasi					
22	Bagian <i>internal audit</i> / inspektorat secara rutin mengadakan menelaah atas sistem informasi yang berjalan guna mendukung terciptanya efektivitas <i>internal control</i> ?					
23	Pimpinan SKPD selalu konsisten dalam melaksanakan kebijakan yang diambilnya.					

#### KOMENTAR DAN CATATAN :

Apabila bapak/ibu mempunyai komentar dan atau catatan sehubungan dengan internal control yang belum tercakup dalam daftar kuesioner, mohon dicantumkan dalam baris kosong yang telah disediakan di bawah ini :

.....

.....

.....

Terima kasih atas partisipasi dan bantuan Bapak/Ibu dalam mengisi kuesioner ini.

### C. INTERNAL AUDITOR

Tujuan kuesioner pada bagian ini adalah untuk mendapatkan gambaran tentang kondisi obyektif mengenai pelaksanaan *internal audit* di lingkungan SKPD..

#### A. INDEPENDENSI

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1	2	3	4	5
		sangat tdk sesuai	kurang sesuai	kadang sesuai	sesuai	sangat sesuai
1	Kedudukan aparat pengawasan intern sebagai internal auditor selalu mempertahankan sikap independensinya atau tidak memihak.					
2	Sebelum laporan pelaksanaan kegiatan aparat internal auditor dikeluarkan, pimpinan selalu melakukan pemeriksaan					
3	Sebagai internal auditor selalu obyektif melakukan pemeriksaan					
4	Selalu berusaha untuk melakukan internal audit dengan obyektif sekalipun auditan tidak kooperatif					
5	Berusaha untuk terus obyektif sekalipun ada pihak lain yang mempengaruhi hasil pemeriksaan					
6	Selalu berusaha untuk obyektif menyampaikan laporan pemeriksaan sekalipun berdampak pada karir					

#### B. KOMPETENSI (Pengetahuan, Keterampilan, Etika dan Komitmen)

No	PERNYATAAN	PILIHAN JAWABAN				
		1	2	3	4	5
		sangat tdk sesuai	kurang sesuai	kadang sesuai	sesuai	sangat sesuai
7	Latar belakang pendidikan internal auditor sesuai dengan kualifikasi pekerjaan sebagai aparat pengawasan fungsional pemerintah.					

Lampiran 3. Identitas Responden

No.	UMUR	JABATAN	SEJAK	PENDIDIKAN	INSTANSI
1	50 KE ATAS	ESELON II	2008	S2	DINAS BINA MARGA
2	40-49	ESELON III	2010	S2	DINAS BINA MARGA
3	40-49	ESELON III	2008	S2	DINAS BINA MARGA
4	40-49	ESELON III	2009	S2	DINAS BINA MARGA
5	50 KE ATAS	ESELON III	2010	S2	DINAS BINA MARGA
6	40-49	ESELON III	2010	S2	DINAS BINA MARGA
7	50 KE ATAS	ESELON III	2006	S2	DINAS BINA MARGA
8	40-49	ESELON IV	2007	S1	DINAS BINA MARGA
9	40-49	ESELON IV	2004	S2	DINAS BINA MARGA
10	40-49	ESELON IV	2005	S2	DINAS BINA MARGA
11	40-49	ESELON IV	2005	S2	DINAS BINA MARGA
12	30-39	NON ESELON	2010	S2	DINAS BINA MARGA
13	50 KE ATAS	ESELON III	2006	S2	DINAS KEBUDAYAAN DAN PARISWISATA
14	50 KE ATAS	ESELON III	2011	S1	DINAS KEBUDAYAAN DAN PARISWISATA
15	40-49	ESELON III	2010	S1	DINAS KEBUDAYAAN DAN PARISWISATA
16	40-49	ESELON III	2009	S2	DINAS KEBUDAYAAN DAN PARISWISATA
17	50 KE ATAS	ESELON III	2010	S1	DINAS KEBUDAYAAN DAN PARISWISATA
18	50 KE ATAS	ESELON III	2006	S2	DINAS KEBUDAYAAN DAN PARISWISATA

No	UMUR	JABATAN	SEJAK	PENDIDIKAN	INSTANSI
19	40-49	ESELON III	2009	S2	DINAS KEBUDAYAAN DAN PARISWISATA
20	50 KE ATAS	ESELON III	2011	S1	DINAS KEBUDAYAAN DAN PARISWISATA
21	40-49	ESELON IV	2010	S1	DINAS KEBUDAYAAN DAN PARISWISATA
22	40-49	NON ESELON	2006	S2	DINAS KEBUDAYAAN DAN PARISWISATA
23	40-49	ESELON IV	2010	S2	DINAS KEBUDAYAAN DAN PARISWISATA
24	40-49	FUNGSIONAL	2007	S1	DINAS KEBUDAYAAN DAN PARISWISATA
25	40-49	ESELON III	2011	S1	DINAS KEHUTANAN
26	50 KE ATAS	ESELON III	2011	S2	DINAS KEHUTANAN
27	50 KE ATAS	ESELON III	2011	S2	DINAS KEHUTANAN
28	40-49	ESELON III	2011	S1	DINAS KEHUTANAN
29	40-49	ESELON IV	2010	S2	DINAS KEHUTANAN
30	30-39	NON ESELON	2005	S2	DINAS KEHUTANAN
31	40-49	ESELON IV	2011	S2	DINAS KEHUTANAN
32	50 KE ATAS	ESELON III	2011	S2	DINAS KEHUTANAN
33	50 KE ATAS	ESELON II	2009	S1	DINAS KELAUTAN DAN PERIKANAN
34	50 KE ATAS	ESELON II	2009	S1	DINAS KELAUTAN DAN PERIKANAN
35	50 KE ATAS	ESELON III	1996	S2	DINAS KELAUTAN DAN PERIKANAN
36	40-49	ESELON III	2008	S2	DINAS KELAUTAN DAN PERIKANAN
37	40-49	ESELON III	2006	S3	DINAS KELAUTAN DAN PERIKANAN

No	UMUR	JABATAN	SEJAK	PENDIDIKAN	INSTANSI
38	50 KE ATAS	ESELON III	2010	S2	DINAS KELAUTAN DAN PERIKANAN
39	40-49	ESELON III	2006	S3	DINAS KELAUTAN DAN PERIKANAN
40	40-49	FUNGSIONAL	2007	S2	DINAS KELAUTAN DAN PERIKANAN
41	40-49	ESELON III	2010	S2	DINAS KELAUTAN DAN PERIKANAN
42	50 KE ATAS	ESELON III	2008	S2	DINAS KESEHATAN
43	50 KE ATAS	ESELON III	2011	S2	DINAS KESEHATAN
44	40-49	ESELON IV	2006	S1	DINAS KESEHATAN
45	40-49	NON ESELON	2010	S1	DINAS KESEHATAN
46	40-49	NON ESELON	2010	S1	DINAS KESEHATAN
47	40-49	ESELON IV	2010	S2	DINAS KESEHATAN
48	40-49	ESELON IV	2005	S1	DINAS KESEHATAN
49	40-49	NON ESELON	2008	S1	DINAS KESEHATAN
50	40-49	FUNGSIONAL	2010	S2	DINAS KESEHATAN
51	50 KE ATAS	ESELON II	2009	S2	DINAS PENDAPATAN DAERAH PROV.SULSEL
52	40-49	ESELON III	2009	S2	DINAS PENDAPATAN DAERAH PROV.SULSEL
53	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S1	DINAS PENDAPATAN DAERAH PROV.SULSEL
54	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S1	DINAS PENDAPATAN DAERAH PROV.SULSEL
55	40-49	ESELON III	2009	S2	DINAS PENDAPATAN DAERAH PROV.SULSEL
56	40-49	ESELON IV	2006	S2	DINAS PENDAPATAN DAERAH PROV.SULSEL

No	UMUR	JABATAN	SEJAK	PENDIDIKAN	INSTANSI
57	40-49	NON ESELON	2006	S2	DINAS PENDAPATAN DAERAH PROV.SULSEL
58	40-49	NON ESELON	2006	S2	DINAS PENDAPATAN DAERAH PROV.SULSEL
59	40-49	NON ESELON	2007	S2	DINAS PENDAPATAN DAERAH PROV.SULSEL
60	40-49	NON ESELON	2009	S1	DINAS PENDAPATAN DAERAH PROV.SULSEL
61	40-49	FUNGSIONAL	2009	S1	DINAS PENDAPATAN DAERAH PROV.SULSEL
62	40-49	ESELON III	2009	S2	DINAS PERHUBUNGAN, KOMUNIKASI DAN INFORMATIKA
63	50 KE ATAS	ESELON III	2005	S2	DINAS PERHUBUNGAN, KOMUNIKASI DAN INFORMATIKA
64	50 KE ATAS	ESELON III	2010	S1	DINAS PERHUBUNGAN, KOMUNIKASI DAN INFORMATIKA
65	40-49	ESELON III	2009	S2	DINAS PERHUBUNGAN, KOMUNIKASI DAN INFORMATIKA
66	40-49	ESELON III	2011	S2	DINAS PERHUBUNGAN, KOMUNIKASI DAN INFORMATIKA
67	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S1	DINAS PERHUBUNGAN, KOMUNIKASI DAN INFORMATIKA
68	50 KE ATAS	ESELON III	2010	S1	DINAS PERHUBUNGAN, KOMUNIKASI DAN INFORMATIKA
69	40-49	ESELON IV	1996	S2	DINAS PERHUBUNGAN, KOMUNIKASI DAN INFORMATIKA
70	50 KE ATAS	ESELON II	2008	S3	DINAS PERKEBUNAN PROV.SULSEL
71	50 KE ATAS	ESELON III	2000	S1	DINAS PERKEBUNAN PROV.SULSEL
72	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S2	DINAS PERKEBUNAN PROV.SULSEL
73	50 KE ATAS	ESELON III	2011	S2	DINAS PERKEBUNAN PROV.SULSEL
74	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S3	DINAS PERKEBUNAN PROV.SULSEL
75	40-49	ESELON III	2009	S2	DINAS PERKEBUNAN PROV.SULSEL

No	UMUR	JABATAN	SEJAK	PENDIDIKAN	INSTANSI
76	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S2	DINAS PERKEBUNAN PROV.SULSEL
77	50 KE ATAS	ESELON IV	2009	S2	DINAS PERKEBUNAN PROV.SULSEL
78	40-49	ESELON IV	2009	S2	DINAS PERKEBUNAN PROV.SULSEL
79	50 KE ATAS	ESELON IV	2009	S1	DINAS PERKEBUNAN PROV.SULSEL
80	40-49	ESELON IV	2009	S2	DINAS PERKEBUNAN PROV.SULSEL
81	40-49	ESELON III	2006	S2	DINAS PERTANIAN TANAMAN PANGAN DAN HOLTIKULTURA
82	50 KE ATAS	ESELON III	2005	S2	DINAS PERTANIAN TANAMAN PANGAN DAN HOLTIKULTURA
83	40-49	ESELON III	2007	S2	DINAS PERTANIAN TANAMAN PANGAN DAN HOLTIKULTURA
84	40-49	ESELON IV	2010	S1	DINAS PERTANIAN TANAMAN PANGAN DAN HOLTIKULTURA
85	40-49	ESELON IV	2006	S2	DINAS PERTANIAN TANAMAN PANGAN DAN HOLTIKULTURA
86	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S1	DINAS PERTANIAN TANAMAN PANGAN DAN HOLTIKULTURA
87	40-49	FUNGSIONAL	2008	S1	DINAS PERTANIAN TANAMAN PANGAN DAN HOLTIKULTURA
88	50 KE ATAS	ESELON II	2009	S2	DINAS PETERNAKAN DAN KESEHATAN HEWAN
89	50 KE ATAS	ESELON II	2009	S2	DINAS PETERNAKAN DAN KESEHATAN HEWAN
90	40-49	ESELON III	2002	S2	DINAS PETERNAKAN DAN KESEHATAN HEWAN
91	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S2	DINAS PETERNAKAN DAN KESEHATAN HEWAN
92	50 KE ATAS	ESELON III	2000	S2	DINAS PETERNAKAN DAN KESEHATAN HEWAN
93	40-49	ESELON III	2010	S1	DINAS PETERNAKAN DAN KESEHATAN HEWAN
94	40-49	ESELON III	2010	S1	DINAS PETERNAKAN DAN KESEHATAN HEWAN

No	UMUR	JABATAN	SEJAK	PENDIDIKAN	INSTANSI
95	40-49	ESELON IV	2006	S1	DINAS PETERNAKAN DAN KESEHATAN HEWAN
96	40-49	ESELON IV	2010	S2	DINAS PETERNAKAN DAN KESEHATAN HEWAN
97	40-49	ESELON IV	2006	S2	DINAS PETERNAKAN DAN KESEHATAN HEWAN
98	40-49	ESELON IV	2010	S2	DINAS PETERNAKAN DAN KESEHATAN HEWAN
99	40-49	ESELON III	2011	S2	DINAS SOSIAL
100	50 KE ATAS	ESELON III	2010	S1	DINAS SOSIAL
101	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S2	DINAS SOSIAL
102	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S2	DINAS SOSIAL
103	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S2	DINAS SOSIAL
104	40-49	ESELON IV	2009	S1	DINAS SOSIAL
105	40-49	ESELON III	2011	S1	DINAS SOSIAL
106	50 KE ATAS	ESELON III	2011	S1	DINAS SOSIAL
107	40-49	ESELON IV	2011	S1	DINAS SOSIAL
108	40-49	NON ESELON	2009	S1	DINAS SOSIAL
109	40-49	FUNGSIONAL	2011	S1	DINAS SOSIAL
110	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S2	DISPENDIK PROV. SULSEL
111	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S2	DISPENDIK PROV. SULSEL
112	50 KE ATAS	ESELON III	2008	S2	DISPENDIK PROV. SULSEL
113	50 KE ATAS	ESELON III	2009	S2	DISPENDIK PROV. SULSEL

No.	UMUR	JABATAN	SEJAK	PENDIDIKAN	INSTANSI
114	40-49	ESELON IV	2006	S2	DISPENDIK PROV. SULSEL
115	40-49	NON ESELON	1985	S1	DISPENDIK PROV. SULSEL
116	40-49	NON ESELON	1985	S1	DISPENDIK PROV. SULSEL
117	50 KE ATAS	ESELON III	2006	S2	DISPENDIK PROV. SULSEL
118	40-49	ESELON IV	2006	S2	DISPENDIK PROV. SULSEL
119	40-49	ESELON IV	2006	S1	DISPENDIK PROV. SULSEL
120	40-49	ESELON IV	2006	S1	DISPENDIK PROV. SULSEL
121	40-49	ESELON IV	2010	S2	INSPEKTORAT PROV. SULSEL
122	50 KE ATAS	ESELON II	2008	S3	INSPEKTORAT PROV. SULSEL
123	40-49	ESELON IV	2010	S2	INSPEKTORAT PROV. SULSEL
124	40-49	FUNGSIONAL	2007	S2	INSPEKTORAT PROV. SULSEL
125	50 KE ATAS	ESELON IV	2010	S2	INSPEKTORAT PROV. SULSEL
126	40-49	ESELON IV	2010	S2	INSPEKTORAT PROV. SULSEL
127	40-49	ESELON IV	2010	S2	INSPEKTORAT PROV. SULSEL
128	40-49	ESELON III	2009	S2	INSPEKTORAT PROV. SULSEL

Lampiran 4. Tabulasi Data

No.	Internal Control									
	X1.1.1	X1.1.2	X1.1.3	X1.1.4	X1.1.5	X1.2.1	X1.2.2	X1.2.3	X1.3.1	X1.3.2
1	5	4	5	5	4	4	4	4	4	4
2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
3	4	4	5	4	3	5	4	5	4	3
4	4	3	4	3	3	3	3	3	4	3
5	5	4	5	4	3	3	4	5	4	4
6	5	4	4	5	5	5	4	4	4	4
7	4	4	4	4	3	4	4	4	3	3
8	4	4	4	3	3	3	2	3	3	2
9	5	4	4	4	5	5	4	4	4	4
10	3	4	4	4	5	4	4	4	4	3
11	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
12	4	4	5	4	4	4	4	5	5	3
13	3	3	3	3	3	3	2	2	3	2
14	5	5	5	5	4	5	5	4	4	4
15	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3
16	4	4	3	4	3	3	4	3	3	4
17	4	4	4	4	4	4	4	3	4	4
18	3	4	3	3	3	3	2	3	4	2
19	5	4	4	4	4	4	3	4	3	4
20	4	4	4	5	4	4	4	4	4	3
21	4	4	5	4	3	4	4	5	4	4
22	4	4	4	4	4	5	5	5	4	4
23	4	4	4	5	4	5	4	5	4	3
24	4	3	4	4	3	4	5	4	4	3
25	5	5	5	4	5	5	3	5	3	3
26	4	5	5	4	5	3	3	3	5	3
27	4	3	4	4	4	3	4	5	4	3
28	4	4	5	4	3	4	3	3	3	2
29	4	3	4	4	3	3	4	4	4	5
30	4	3	4	3	4	5	5	5	5	4
31	5	5	5	4	4	5	4	4	4	4
32	4	4	4	5	5	4	4	4	4	4
33	4	4	5	4	4	4	4	4	4	4
34	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
35	4	4	5	4	5	4	4	4	4	4

No.	Internal Control									
	X1.1.1	X1.1.2	X1.1.3	X1.1.4	X1.1.5	X1.2.1	X1.2.2	X1.2.3	X1.3.1	X1.3.2
36	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4
37	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
38	4	4	4	4	4	4	3	4	3	4
39	5	5	4	4	4	4	5	4	4	4
40	2	2	2	3	1	2	2	2	2	2
41	4	4	4	3	3	3	4	3	3	3
42	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
43	4	3	3	3	2	3	3	3	4	3
44	3	4	3	4	4	3	3	4	4	4
45	4	5	4	5	4	5	5	5	4	3
46	4	4	5	4	4	4	4	4	4	4
47	4	4	5	4	4	5	4	4	4	4
48	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
49	4	4	4	4	4	3	4	4	5	4
50	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
51	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
52	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
53	4	4	4	3	4	4	4	4	3	4
54	4	3	3	4	3	3	4	3	3	3
55	3	5	3	5	5	3	5	4	5	5
56	3	3	3	3	2	3	3	4	4	3
57	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3
58	2	3	2	4	2	3	2	4	2	2
59	4	3	3	3	3	4	4	4	4	3
60	4	4	3	3	4	3	3	4	4	3
61	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
62	4	4	4	4	4	3	3	4	4	3
63	3	3	3	3	4	3	3	4	4	2
64	4	4	3	4	4	4	4	5	4	2
65	5	3	4	4	4	4	5	3	4	4
66	4	4	5	3	4	4	3	3	4	4
67	4	4	4	3	4	4	3	4	4	3
68	4	4	3	4	4	4	3	4	4	3
69	4	4	3	4	4	4	4	4	3	4
70	4	4	4	3	5	4	4	4	3	4
71	4	4	4	3	3	4	3	4	4	4
72	4	3	5	3	3	3	2	2	3	2
73	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
74	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
75	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
76	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
77	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
78	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
79	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
80	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
81	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
82	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
83	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
84	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
85	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
86	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
87	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
88	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
89	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
90	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
91	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
92	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
93	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
94	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
95	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
96	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
97	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
98	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
99	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
100	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
101	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
102	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
103	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
104	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
105	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
106	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
107	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
108	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
109	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
110	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
111	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
112	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
113	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
114	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
115	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
116	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
117	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
118	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
119	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
120	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
121	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
122	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
123	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
124	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
125	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
126	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
127	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
128	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
129	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
130	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
131	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
132	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
133	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
134	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
135	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
136	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
137	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
138	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
139	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
140	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
141	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
142	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
143	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
144	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
145	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
146	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
147	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
148	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
149	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
150	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
151	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
152	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
153	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
154	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
155	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
156	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
157	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
158	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
159	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
160	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
161	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
162	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
163	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
164	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
165	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
166	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
167	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
168	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
169	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
170	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
171	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
172	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
173	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
174	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
175	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
176	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
177	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
178	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
179	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
180	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
181	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
182	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
183	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
184	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
185	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
186	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
187	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
188	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
189	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
190	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
191	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
192	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
193	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
194	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
195	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
196	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
197	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
198	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
199	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2
200	3	2	3	3	3	3	2	2	3	2

No.	Internal Control									
	X1.1.1	X1.1.2	X1.1.3	X1.1.4	X1.1.5	X1.2.1	X1.2.2	X1.2.3	X1.3.1	X1.3.2
72	4	3	4	4	4	4	3	3	4	3
73	4	4	3	3	4	4	4	4	4	4
74	4	4	3	4	3	3	2	4	5	4
75	5	4	3	3	4	3	4	4	4	4
76	4	4	5	4	4	4	4	4	4	4
77	3	3	4	3	3	3	3	4	4	3
78	5	5	2	4	4	3	3	4	4	4
79	5	4	4	4	3	4	3	4	4	3
80	4	4	5	4	3	4	4	4	4	4
81	4	4	5	4	4	4	4	4	4	3
82	4	3	4	3	2	3	3	4	4	3
83	4	3	4	5	3	4	3	4	4	3
84	5	4	5	4	4	4	4	3	4	4
85	5	5	5	5	5	5	4	5	4	4
86	5	5	4	5	5	5	4	4	4	5
87	5	5	4	5	5	5	5	4	5	4
88	4	4	4	4	4	4	4	4	3	3
89	5	5	5	5	4	5	4	4	4	3
90	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4
91	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
92	5	3	5	5	4	5	5	5	4	4
93	4	4	4	3	4	4	4	4	4	3
94	4	4	4	4	3	3	3	3	4	3
95	4	4	4	5	3	4	4	4	3	3
96	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4
97	4	4	4	4	4	4	3	3	3	3
98	5	4	4	5	5	5	4	4	4	4
99	4	4	5	4	4	4	4	5	5	3
100	4	4	3	4	3	3	4	3	3	4
101	4	4	5	4	3	4	4	5	4	4
102	4	4	5	4	5	5	3	5	3	3
103	4	5	5	4	4	4	4	4	4	4
104	4	4	5	4	4	4	5	4	4	4
105	5	5	4	4	4	5	5	5	4	3
106	4	5	4	5	4	4	4	4	4	4
107	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
108	4	4	4	4	4	4	2	2	3	2
109	3	2	3	3	3	3	3	2	2	2

No.	Internal Control									
	X1.1.1	X1.1.2	X1.1.3	X1.1.4	X1.1.5	X1.2.1	X1.2.2	X1.2.3	X1.3.1	X1.3.2
108	4	3	4	3	2	3	3	4	4	3
109	4	4	4	4	4	4	4	4	3	3
110	5	4	5	4	3	3	4	5	4	4
111	4	4	4	3	3	3	2	3	3	2
112	3	4	3	3	3	3	2	3	4	2
113	4	3	4	4	3	4	5	4	4	3
114	4	3	4	3	3	3	4	4	4	5
115	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4
116	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
117	4	4	4	4	4	3	4	4	5	4
118	4	3	3	4	3	3	4	3	3	3
119	4	3	3	3	3	4	4	4	4	3
120	5	3	4	4	4	4	4	4	4	2
121	4	4	3	4	4	4	3	4	4	3
122	4	4	3	3	4	4	4	4	4	4
123	5	4	3	3	4	3	4	4	4	4
124	5	5	2	4	4	3	3	4	4	4
125	5	4	5	4	4	4	4	3	4	4
126	5	5	4	5	5	5	4	4	4	5
127	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
128	4	4	4	4	3	3	3	3	4	3

No.	Internal Control									
	X1.3.3	X1.3.4	X1.4.1	X1.4.2	X1.4.3	X1.4.4	X1.5.1	X1.5.2	X1.5.3	X1.5.4
1	5	4	5	5	4	4	4	5	4	4
2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
3	4	4	4	4	3	4	5	4	5	5
4	3	3	3	3	3	3	4	4	4	4
5	5	4	4	3	4	5	5	5	5	5
6	4	4	4	4	4	4	4	5	4	4
7	3	3	4	4	4	4	4	4	4	3
8	2	3	2	3	4	4	4	4	3	3
9	4	5	5	3	3	4	5	5	4	3
10	4	4	4	4	4	3	4	4	4	4
11	4	4	3	4	3	4	4	4	4	4
12	3	4	4	3	4	4	4	4	4	4
13	3	3	3	2	3	3	4	4	3	3
14	4	5	4	4	4	5	5	5	4	4
15	4	4	5	3	2	3	4	4	4	4
16	3	3	2	3	3	3	4	4	3	3
17	4	3	4	4	3	4	5	4	4	4
18	3	3	4	2	3	3	4	4	4	3
19	3	4	4	4	4	4	4	4	5	4
20	4	4	3	3	4	5	5	5	5	4
21	3	4	4	4	5	5	4	4	4	4
22	4	4	3	3	3	5	4	5	5	5
23	3	3	4	3	4	4	4	4	5	4
24	3	3	5	4	3	4	5	3	4	4
25	4	3	5	4	3	5	4	4	5	4
26	4	5	3	3	3	4	4	4	4	3
27	4	5	3	3	3	4	5	5	5	4
28	2	3	5	2	4	5	5	5	5	4
29	2	3	5	2	4	5	5	5	5	4
30	2	3	5	2	4	5	5	5	5	4
31	2	3	5	2	4	5	5	5	5	4
32	3	4	4	3	3	3	4	4	3	3
33	3	4	4	3	3	3	3	4	3	3
34	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
35	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
36	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
37	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
38	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
39	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
40	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
41	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
42	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
43	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
44	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
45	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
46	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
47	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
48	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
49	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
50	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
51	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
52	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
53	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
54	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
55	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
56	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
57	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
58	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
59	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
60	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
61	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
62	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
63	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
64	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
65	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
66	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
67	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
68	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
69	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
70	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
71	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
72	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
73	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
74	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
75	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
76	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
77	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
78	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
79	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
80	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
81	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
82	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
83	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
84	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
85	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
86	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
87	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
88	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
89	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
90	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
91	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
92	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
93	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
94	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
95	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
96	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
97	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
98	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
99	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3
100	3	4	3	3	3	3	3	4	3	3

No.	Internal Control									
	X1.3.3	X1.3.4	X1.4.1	X1.4.2	X1.4.3	X1.4.4	X1.5.1	X1.5.2	X1.5.3	X1.5.4
32	4	4	4	4	4	4	4	5	5	4
33	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3
34	4	5	4	5	5	5	4	4	4	4
35	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4
36	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
37	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
38	3	4	4	4	3	4	4	4	4	4
39	4	4	4	4	4	5	4	4	4	4
40	3	3	3	3	3	2	3	3	3	2
41	4	3	3	3	4	4	3	3	4	4
42	5	5	5	3	3	5	3	4	4	4
43	4	4	4	3	3	3	4	4	4	4
44	3	3	3	3	4	4	4	4	3	3
45	4	5	5	3	4	5	3	3	5	5
46	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4
47	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
48	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
49	2	3	4	5	4	4	4	5	4	4
50	3	4	3	3	3	3	3	3	3	3
51	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
52	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
53	4	3	4	4	4	4	4	4	4	3
54	3	3	3	3	4	4	4	4	4	3
55	3	5	5	5	3	3	5	5	3	5
56	4	4	4	4	4	4	4	4	5	4
57	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4
58	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3
59	1	2	2	2	4	4	4	4	4	4
60	3	3	3	3	3	4	4	4	4	3
61	3	4	3	3	3	3	4	4	4	4
62	2	4	3	2	4	3	4	4	4	3
63	3	4	4	3	4	3	4	4	4	3

No.	Internal Control									
	X1.3.3	X1.3.4	X1.4.1	X1.4.2	X1.4.3	X1.4.4	X1.5.1	X1.5.2	X1.5.3	X1.5.4
63	3	4	4	3	3	4	5	4	4	3
64	3	4	3	3	3	4	3	4	4	3
65	3	5	4	4	4	5	4	5	5	5
66	3	5	4	3	3	3	4	5	3	4
67	3	4	3	4	4	3	3	4	4	3
68	3	2	2	3	3	3	3	4	4	4
69	5	4	4	4	4	4	5	5	4	4
70	3	2	3	2	4	3	4	3	2	2
71	4	2	4	2	3	4	4	4	4	4
72	3	2	3	3	4	3	3	3	2	3
73	3	5	5	4	4	4	4	4	4	4
74	3	3	5	4	3	5	4	4	4	3
75	2	2	3	3	4	4	4	3	3	4
76	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4
77	3	4	3	2	2	3	4	3	3	4
78	3	2	3	4	4	4	4	4	4	4
79	5	5	4	4	3	5	4	4	4	4
80	4	5	3	4	3	4	5	4	4	4
81	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
82	3	4	4	4	4	4	4	4	4	3
83	4	5	4	5	4	4	4	5	4	3
84	3	4	3	4	3	4	4	4	4	4
85	5	1	5	5	4	4	5	4	5	5
86	4	4	5	5	5	4	5	3	5	5
87	5	5	5	5	5	4	5	3	5	5
88	4	3	4	4	3	4	4	3	4	4
89	4	3	4	4	4	5	4	5	5	5
89	3	5	4	4	4	4	4	4	4	4
90	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4
91	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
91	4	4	4	4	4	4	5	4	4	4
92	3	3	4	4	4	4	4	4	4	3
93	4	4	3	3	4	4	4	4	4	3

No.	Internal Control									
	X1.3.3	X1.3.4	X1.4.1	X1.4.2	X1.4.3	X1.4.4	X1.5.1	X1.5.2	X1.5.3	X1.5.4
94	3	3	3	4	3	4	4	4	3	3
95	3	3	3	3	2	2	3	3	3	4
96	5	4	4	4	4	4	4	4	4	4
97	3	3	3	3	2	3	4	5	4	3
98	4	4	4	4	4	4	4	5	4	4
99	3	4	4	3	4	4	4	4	4	4
100	3	3	2	3	3	3	4	4	3	3
101	3	4	4	4	5	5	4	4	4	4
102	4	5	3	3	3	4	4	4	4	3
103	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3
104	4	4	4	4	4	5	4	4	4	4
105	4	5	5	3	4	5	3	3	5	5
106	2	4	3	2	4	3	4	4	4	4
107	3	2	3	2	4	3	4	3	2	2
108	3	4	4	4	4	4	4	4	4	3
109	4	3	4	4	3	4	4	3	4	4
110	5	4	4	3	4	5	5	5	5	5
111	2	3	2	3	4	4	4	4	3	3
112	3	3	4	2	3	3	4	4	4	3
113	3	3	5	4	3	4	5	3	4	4
114	3	4	4	4	4	4	5	4	4	3
115	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
116	5	5	5	3	3	5	3	4	4	4
117	2	3	4	5	4	4	4	5	4	4
118	3	3	3	3	4	4	4	4	4	3
119	3	3	3	3	3	4	4	4	4	4
120	3	3	3	3	3	4	3	4	4	3
121	3	4	3	4	4	3	3	4	4	3
122	3	4	3	4	4	4	4	4	4	4
123	3	5	5	4	4	4	4	3	3	4
124	2	2	3	3	4	4	4	4	4	4
125	3	2	3	4	4	4	4	4	4	4

No.	Internal Control									
	X1.3.3	X1.3.4	X1.4.1	X1.4.2	X1.4.3	X1.4.4	X1.5.1	X1.5.2	X1.5.3	X1.5.4
125	3	4	3	4	3	4	4	4	4	4
126	4	4	5	5	5	4	5	4	5	5
127	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
128	3	3	3	4	3	4	4	4	3	3



No.	Internal Auditor									
	X2.1.1	X2.1.2	X2.1.3	X2.1.4	X2.1.5	X2.1.6	X2.2.1	X2.2.2	X2.2.3	X2.2.4
32	4	4	4	4	4	4	5	5	4	4
33	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
34	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
35	5	4	4	4	4	5	5	5	4	4
36	4	4	4	4	5	5	5	5	5	5
37	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
38	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
39	4	4	4	4	4	4	3	5	4	5
40	3	3	3	4	4	4	4	4	4	4
41	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
42	5	5	4	5	5	5	5	3	5	3
43	3	2	3	4	3	4	4	3	3	4
44	4	4	4	4	4	5	4	4	4	4
45	3	4	3	4	4	5	5	3	3	3
46	5	5	4	4	4	4	4	4	4	4
47	4	5	4	4	4	4	5	4	4	4
48	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
49	4	4	4	4	3	3	3	4	4	4
50	3	3	3	3	3	3	4	4	4	4
51	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
52	4	4	4	4	4	5	5	4	4	4
53	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
54	4	4	4	4	4	4	5	5	5	5
55	3	3	3	4	3	4	4	5	5	5
56	4	5	4	4	4	4	4	4	3	5
57	4	5	4	4	4	4	4	4	4	4
58	3	3	3	3	3	4	4	4	3	4
59	4	3	3	2	2	4	4	4	4	4
60	4	4	4	3	3	4	4	4	4	4
61	4	4	3	3	4	4	4	4	4	4
62	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
63	3	3	3	4	3	4	4	3	3	3

No.	Internal Auditor									
	X2.1.1	X2.1.2	X2.1.3	X2.1.4	X2.1.5	X2.1.6	X2.2.1	X2.2.2	X2.2.3	X2.2.4
63	4	4	3	3	4	4	4	4	4	4
64	4	3	4	4	3	5	5	4	4	4
65	4	4	4	5	4	5	5	5	4	5
66	4	4	4	5	4	4	3	4	5	5
67	4	4	3	4	4	4	5	4	4	4
68	4	2	3	3	3	3	4	4	3	3
69	4	4	4	5	4	4	4	4	5	5
70	2	2	2	2	3	3	3	2	3	3
71	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4
72	3	3	3	3	2	4	4	4	4	4
73	4	4	2	4	4	4	4	4	4	4
74	5	3	3	4	4	5	5	4	5	5
75	2	2	2	3	3	5	5	3	3	4
76	3	3	3	3	4	4	4	4	4	4
77	3	3	2	2	3	3	4	4	4	4
78	2	3	2	4	4	5	5	3	4	4
79	4	3	4	3	4	4	4	3	5	3
80	4	4	4	4	4	4	5	4	4	4
81	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4
82	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
83	3	4	3	5	3	4	4	5	5	3
84	4	3	4	3	3	5	5	4	3	4
85	4	4	2	4	4	5	5	4	4	4
86	5	4	5	4	3	5	5	4	4	5
87	5	5	4	5	3	3	5	4	5	4
88	3	3	4	4	3	3	4	4	4	4
89	5	5	4	5	5	4	5	5	3	5
90	5	5	4	5	5	4	5	5	3	5
91	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
92	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
93	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4

No.	Internal Auditor									
	X2.1.1	X2.1.2	X2.1.3	X2.1.4	X2.1.5	X2.1.6	X2.2.1	X2.2.2	X2.2.3	X2.2.4
94	3	4	3	3	3	3	4	4	4	4
95	4	4	4	3	3	4	4	5	5	5
96	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
97	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
98	4	4	4	4	4	4	5	4	4	4
99	3	4	4	4	4	4	4	4	4	4
100	4	4	3	4	4	4	4	3	3	4
101	4	4	3	3	3	3	3	3	3	3
102	5	3	4	4	3	4	4	4	5	5
103	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
104	4	4	4	4	4	4	3	5	4	5
105	3	4	3	4	4	5	5	3	3	3
106	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
107	2	2	2	2	3	3	3	2	3	3
108	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
109	3	3	4	4	3	3	4	4	4	4
110	4	3	4	4	3	4	4	4	5	5
111	3	3	4	3	4	4	4	5	5	4
112	3	3	3	4	2	3	3	3	3	2
113	3	4	3	4	5	4	4	3	4	4
114	3	3	3	4	4	4	4	4	3	4
115	4	4	4	4	5	5	5	5	5	5
116	5	5	4	5	5	5	5	3	5	3
117	4	4	4	4	3	3	3	4	4	4
118	4	4	4	4	4	4	5	5	5	5
119	4	4	4	3	3	4	4	4	3	4
120	4	4	4	4	3	5	5	4	4	4
121	4	3	4	4	3	5	5	4	4	4
122	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4
123	4	4	2	4	4	4	4	4	4	4
124	4	4	2	4	3	5	5	3	3	4
125	2	2	2	3	3	5	5	3	4	4
126	2	3	2	4	4	5	5	3	4	4

No.	Internal Auditor									
	X2.1.1	X2.1.2	X2.1.3	X2.1.4	X2.1.5	X2.1.6	X2.2.1	X2.2.2	X2.2.3	X2.2.4
125	4	3	4	3	3	5	5	4	3	4
126	5	4	5	4	3	5	5	4	4	5
127	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
128	3	4	3	3	3	3	4	4	4	4

No.	Internal Auditor										
	X2.2.5	X2.2.6	X2.2.7	X2.2.8	X2.2.9	X2.2.10	X2.2.11	X2.2.12	X2.2.13	X2.2.14	X2.2.15
1	4	4	4	3	4	4	5	4	4	4	4
2	4	4	4	3	4	4	5	4	4	4	4
3	4	4	3	4	3	5	5	5	4	5	5
4	5	5	5	4	4	3	5	4	4	5	5
5	5	5	5	4	4	3	5	4	4	5	5
6	5	4	5	4	4	4	5	4	5	4	4
7	4	4	3	4	3	3	4	4	4	3	4
8	5	4	3	3	4	2	4	4	4	3	4
9	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
10	3	4	2	2	2	3	3	3	2	2	2
11	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
12	4	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4
13	2	3	2	2	2	2	3	3	2	2	2
14	5	5	5	5	5	4	5	4	4	4	4
15	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
16	4	4	3	4	4	3	4	4	4	3	4
17	4	4	4	3	4	3	4	4	4	4	4
18	3	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
19	4	5	4	4	5	4	4	5	4	4	4
20	5	5	4	3	4	4	5	4	4	4	4
21	3	3	3	2	3	2	3	3	2	3	3
22	5	4	4	3	3	3	3	3	3	2	3
23	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4
24	4	4	3	4	4	4	5	5	4	4	3
25	4	3	3	3	4	4	4	5	4	3	4
26	4	4	5	4	2	4	4	4	4	2	2
27	4	4	5	4	2	4	4	4	4	4	3
28	4	3	3	2	3	4	4	4	4	3	3
29	4	3	3	2	3	4	4	4	4	4	4
30	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4
31	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
	4	4	4	4	4	4	4	4	5	4	4
	4	4	4	4	5	4	4	4	4	5	4
	4	4	4	4	5	4	4	4	4	4	4
	4	4	4	4	5	5	5	5	5	4	4
	4	4	4	4	5	5	5	5	5	4	4
	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	4
	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	5

No.	Internal Auditor										
	X2.2.5	X2.2.6	X2.2.7	X2.2.8	X2.2.9	X2.2.10	X2.2.11	X2.2.12	X2.2.13	X2.2.14	X2.2.15
32	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
33	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
34	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
35	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
36	5	5	5	5	5	4	5	5	5	5	5
37	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
38	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4	4
39	5	5	4	4	3	4	5	4	4	5	5
40	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4
41	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
42	5	5	5	5	5	5	5	5	5	3	3
43	4	4	4	3	3	4	4	4	4	4	4
44	4	4	4	4	4	4	5	4	4	4	4
45	3	3	3	3	4	4	4	4	4	3	3
46	4	4	4	4	4	4	4	4	3	3	3
47	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
48	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
49	3	4	4	3	4	3	3	4	4	4	4
50	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	3
51	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
52	4	4	4	4	5	5	5	5	5	5	4
53	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
54	5	5	5	4	4	5	5	5	5	5	5
55	5	3	5	5	3	5	5	5	5	5	4
56	5	5	4	4	4	5	5	5	5	5	4
57	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
58	4	4	3	3	3	4	4	4	3	3	2
59	4	4	3	3	4	4	4	4	4	4	4
60	4	4	4	3	3	3	4	4	4	4	4
61	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
62	3	3	3	3	4	4	4	4	3	3	3

No.	Internal Auditor										
	X2.2.5	X2.2.6	X2.2.7	X2.2.8	X2.2.9	X2.2.10	X2.2.11	X2.2.12	X2.2.13	X2.2.14	X2.2.15
63	4	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4
64	4	4	4	4	4	4	5	4	4	4	4
65	5	5	4	4	5	4	4	4	4	4	4
66	4	4	5	3	3	3	4	4	3	4	5
67	4	3	5	4	4	4	5	4	1	2	1
68	4	4	4	4	4	4	4	3	4	3	3
69	4	5	5	4	5	4	5	5	4	4	4
70	3	3	3	3	2	2	4	4	3	3	3
71	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
72	4	4	4	3	3	3	4	3	3	4	4
73	4	4	4	4	4	4	4	4	3	4	4
74	4	4	5	3	5	4	5	5	4	4	4
75	3	4	3	4	4	4	3	3	3	4	3
76	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4
77	4	4	3	3	3	4	3	3	2	3	3
78	4	3	4	4	5	4	4	5	4	3	3
79	5	4	3	2	2	2	4	4	4	5	5
80	4	4	4	4	4	4	5	5	4	4	4
81	4	4	5	4	5	4	5	5	5	4	5
82	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
83	5	3	3	4	3	3	3	4	3	4	4
84	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4
85	4	5	4	4	4	3	4	4	5	4	4
86	5	5	4	5	4	5	5	5	5	4	5
87	5	5	5	4	5	4	5	5	5	4	5
88	4	4	3	4	4	4	4	4	3	4	4
89	4	4	5	4	5	5	5	5	5	5	5
90	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
91	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
92	5	4	4	4	5	5	5	2	2	2	2
93	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4

No.	Internal Auditor										
	X2.2.5	X2.2.6	X2.2.7	X2.2.8	X2.2.9	X2.2.10	X2.2.11	X2.2.12	X2.2.13	X2.2.14	X2.2.15
94	4	4	3	3	4	4	4	4	4	3	3
95	5	5	3	3	3	4	4	4	4	4	4
96	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
97	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
98	5	4	5	4	4	4	5	4	5	4	4
99	4	4	4	4	4	3	4	4	4	4	4
100	4	4	3	4	4	3	4	4	4	3	4
101	3	3	3	2	3	2	3	3	2	3	3
102	4	4	5	4	2	4	4	4	4	2	2
103	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
104	5	5	4	4	3	4	5	4	4	5	5
105	3	3	3	3	4	4	4	4	4	3	3
106	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
107	3	3	3	3	2	2	4	4	3	3	3
108	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
109	4	4	3	4	4	4	4	4	3	4	4
110	5	5	5	4	4	3	5	4	4	5	5
111	5	4	3	3	4	2	4	4	4	3	4
112	3	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2
113	4	4	3	4	4	4	5	5	4	4	3
114	4	4	4	4	5	4	4	4	5	4	4
115	5	5	5	5	5	4	5	5	5	5	5
116	5	5	5	5	5	5	5	5	5	3	3
117	3	4	4	3	4	3	3	4	4	4	4
118	5	5	5	4	4	5	5	5	5	5	5
119	4	3	3	4	4	4	4	4	4	4	4
120	4	4	4	4	4	4	5	4	1	2	1
121	4	3	5	4	4	4	4	4	3	4	4
122	4	4	4	4	4	4	4	4	3	4	3
123	3	4	3	4	4	4	4	5	4	3	3
124	4	3	4	4	5	4	4	5	4	3	3

No.	Internal Auditor										
	X2.2.5	X2.2.6	X2.2.7	X2.2.8	X2.2.9	X2.2.10	X2.2.11	X2.2.12	X2.2.13	X2.2.14	X2.2.15
125	4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	4
126	5	5	4	5	4	5	5	5	4	4	4
127	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
128	4	4	3	3	4	4	4	4	4	3	3

No.	Akuntabilitas							
	Y1.1.1	Y1.1.2	Y1.1.3	Y1.1.4	Y1.1.5	Y1.1.6	Y1.1.7	Y1.2.1
1	5	4	5	4	5	5	5	3
2	4	4	4	4	4	4	4	3
3	5	3	5	4	5	5	4	3
4	5	3	4	3	4	4	4	3
5	5	5	5	4	5	5	5	3
6	5	4	4	4	4	4	4	4
7	4	4	4	3	4	4	4	3
8	3	2	4	4	4	4	3	2
9	5	3	4	3	4	4	4	4
10	4	3	4	3	4	4	4	2
11	4	4	4	4	4	4	4	2
12	4	3	4	3	4	4	3	2
13	4	3	3	3	4	3	3	2
14	5	4	5	5	4	4	4	3
15	4	4	4	4	4	4	4	3
16	3	4	4	4	4	3	4	2
17	4	4	4	3	4	4	3	2
18	4	3	3	3	4	3	3	2
19	5	3	4	3	4	4	4	3
20	4	4	4	4	5	5	4	5
21	4	4	4	4	5	5	4	3
22	4	4	5	5	5	3	3	2
23	5	4	5	4	4	4	4	3
24	5	3	4	4	5	5	4	3
25	4	2	4	3	5	5	4	3
26	4	3	5	3	2	2	3	3
27	4	3	5	3	2	2	3	3
28	4	4	4	5	4	3	3	3
29	4	4	5	5	4	4	4	4
30	4	4	5	5	4	4	4	4
31	4	4	5	4	3	3	4	1
32	4	3	4	4	3	3	4	1

No.	Akuntabilitas							
	Y1.1.1	Y1.1.2	Y1.1.3	Y1.1.4	Y1.1.5	Y1.1.6	Y1.1.7	Y1.2.1
31	5	4	5	5	5	5	5	3
32	5	4	5	5	5	5	4	3
33	4	4	4	4	4	4	4	3
34	4	4	4	4	4	4	4	3
35	5	4	5	5	4	5	4	4
36	5	5	5	4	5	5	5	4
37	4	4	4	4	4	4	4	2
38	4	4	4	3	4	4	4	3
39	5	5	4	4	4	4	4	4
40	3	3	4	4	4	4	4	3
41	3	3	4	4	4	3	4	2
42	5	4	5	5	5	5	5	4
43	4	4	4	4	3	4	3	3
44	3	4	4	4	5	4	4	3
45	5	3	4	4	4	4	4	4
46	4	4	4	4	4	4	4	4
47	5	4	4	4	5	4	4	4
48	4	4	4	4	4	4	4	4
49	4	4	4	4	4	4	4	3
50	3	4	4	4	4	4	4	3
51	5	5	5	5	5	5	5	4
52	4	5	5	5	5	5	4	4
53	4	4	4	4	4	4	4	3
54	3	4	5	4	4	5	5	3
55	5	5	5	4	3	4	3	3
56	3	3	3	3	3	4	4	3
57	4	4	4	4	4	4	3	1
58	2	1	2	3	4	4	4	1
59	4	4	4	4	4	4	3	2
60	3	4	4	4	4	3	3	2
61	4	3	4	4	4	3	3	2

No.	Akuntabilitas							
	Y1.1.1	Y1.1.2	Y1.1.3	Y1.1.4	Y1.1.5	Y1.1.6	Y1.1.7	Y1.2.1
62	3	4	4	4	4	4	3	3
63	3	3	4	2	4	4	4	2
64	5	4	4	3	4	4	4	3
65	5	4	4	4	5	5	4	3
66	3	4	4	3	4	4	4	3
67	5	2	5	1	4	4	3	2
68	4	4	4	2	4	4	3	2
69	4	4	4	4	4	4	3	2
70	2	2	2	3	4	2	2	1
71	4	2	4	4	3	4	2	1
72	4	2	3	4	5	5	3	1
73	4	3	5	3	4	4	4	3
74	5	4	5	5	5	4	4	3
75	5	3	3	3	4	3	4	3
76	4	3	4	4	4	4	4	2
77	3	2	3	3	4	4	4	2
78	5	4	4	5	5	4	4	4
79	5	4	4	5	5	4	4	3
80	4	4	4	4	4	4	4	3
81	5	5	4	5	5	3	5	4
82	5	5	4	4	4	4	4	3
83	4	3	4	4	5	5	3	4
84	4	3	4	4	3	4	4	3
85	5	4	4	3	3	4	4	3
86	5	2	4	4	4	4	4	3
87	5	5	4	5	5	3	5	4
88	5	5	4	5	5	3	5	4
89	5	5	4	5	5	3	5	4
90	4	3	4	4	4	4	4	3
91	4	3	4	4	5	5	5	4
92	4	4	4	4	4	4	4	4
93	4	4	4	4	4	4	4	4
94	4	4	4	4	4	4	4	4
95	4	4	4	4	4	4	4	4
96	4	4	4	4	4	4	4	4
97	4	4	4	4	4	4	4	4
98	4	4	4	4	4	4	4	4
99	4	4	4	4	4	4	4	4
100	4	4	4	4	4	4	4	4
101	4	4	4	4	4	4	4	4
102	4	4	4	4	4	4	4	4
103	4	4	4	4	4	4	4	4
104	4	4	4	4	4	4	4	4
105	4	4	4	4	4	4	4	4
106	4	4	4	4	4	4	4	4
107	4	4	4	4	4	4	4	4
108	4	4	4	4	4	4	4	4
109	4	4	4	4	4	4	4	4
110	4	4	4	4	4	4	4	4
111	4	4	4	4	4	4	4	4
112	4	4	4	4	4	4	4	4
113	4	4	4	4	4	4	4	4
114	4	4	4	4	4	4	4	4
115	4	4	4	4	4	4	4	4
116	4	4	4	4	4	4	4	4
117	4	4	4	4	4	4	4	4
118	4	4	4	4	4	4	4	4
119	4	4	4	4	4	4	4	4
120	4	4	4	4	4	4	4	4
121	4	4	4	4	4	4	4	4
122	4	4	4	4	4	4	4	4
123	4	4	4	4	4	4	4	4
124	4	4	4	4	4	4	4	4
125	4	4	4	4	4	4	4	4
126	4	4	4	4	4	4	4	4
127	4	4	4	4	4	4	4	4
128	4	4	4	4	4	4	4	4
129	4	4	4	4	4	4	4	4
130	4	4	4	4	4	4	4	4
131	4	4	4	4	4	4	4	4
132	4	4	4	4	4	4	4	4
133	4	4	4	4	4	4	4	4
134	4	4	4	4	4	4	4	4
135	4	4	4	4	4	4	4	4
136	4	4	4	4	4	4	4	4
137	4	4	4	4	4	4	4	4
138	4	4	4	4	4	4	4	4
139	4	4	4	4	4	4	4	4
140	4	4	4	4	4	4	4	4
141	4	4	4	4	4	4	4	4
142	4	4	4	4	4	4	4	4
143	4	4	4	4	4	4	4	4
144	4	4	4	4	4	4	4	4
145	4	4	4	4	4	4	4	4
146	4	4	4	4	4	4	4	4
147	4	4	4	4	4	4	4	4
148	4	4	4	4	4	4	4	4
149	4	4	4	4	4	4	4	4
150	4	4	4	4	4	4	4	4
151	4	4	4	4	4	4	4	4
152	4	4	4	4	4	4	4	4
153	4	4	4	4	4	4	4	4
154	4	4	4	4	4	4	4	4
155	4	4	4	4	4	4	4	4
156	4	4	4	4	4	4	4	4
157	4	4	4	4	4	4	4	4
158	4	4	4	4	4	4	4	4
159	4	4	4	4	4	4	4	4
160	4	4	4	4	4	4	4	4
161	4	4	4	4	4	4	4	4
162	4	4	4	4	4	4	4	4
163	4	4	4	4	4	4	4	4
164	4	4	4	4	4	4	4	4
165	4	4	4	4	4	4	4	4
166	4	4	4	4	4	4	4	4
167	4	4	4	4	4	4	4	4
168	4	4	4	4	4	4	4	4
169	4	4	4	4	4	4	4	4
170	4	4	4	4	4	4	4	4
171	4	4	4	4	4	4	4	4
172	4	4	4	4	4	4	4	4
173	4	4	4	4	4	4	4	4
174	4	4	4	4	4	4	4	4
175	4	4	4	4	4	4	4	4
176	4	4	4	4	4	4	4	4
177	4	4	4	4	4	4	4	4
178	4	4	4	4	4	4	4	4
179	4	4	4	4	4	4	4	4
180	4	4	4	4	4	4	4	4
181	4	4	4	4	4	4	4	4
182	4	4	4	4	4	4	4	4
183	4	4	4	4	4	4	4	4
184	4	4	4	4	4	4	4	4
185	4	4	4	4	4	4	4	4
186	4	4	4	4	4	4	4	4
187	4	4	4	4	4	4	4	4
188	4	4	4	4	4	4	4	4
189	4	4	4	4	4	4	4	4
190	4	4	4	4	4	4	4	4
191	4	4	4	4	4	4	4	4
192	4	4	4	4	4	4	4	4
193	4	4	4	4	4	4	4	4
194	4	4	4	4	4	4	4	4
195	4	4	4	4	4	4	4	4
196	4	4	4	4	4	4	4	4
197	4	4	4	4	4	4	4	4
198	4	4	4	4	4	4	4	4
199	4	4	4	4	4	4	4	4
200	4	4	4	4	4	4	4	4



No.	Akuntabilitas							
	Y1.1.1	Y1.1.2	Y1.1.3	Y1.1.4	Y1.1.5	Y1.1.6	Y1.1.7	Y1.2.1
93	4	4	4	4	4	4	4	3
94	4	4	4	3	4	4	4	3
95	5	3	5	5	5	4	4	3
96	4	4	4	4	4	4	4	3
97	4	4	4	4	4	4	4	2
98	5	4	4	4	4	4	4	4
99	4	3	4	3	4	4	3	2
100	3	4	4	4	4	3	4	2
101	4	4	4	4	5	5	4	3
102	4	3	5	3	2	2	3	3
103	4	4	4	4	4	4	4	3
104	5	5	4	4	4	4	4	4
105	5	3	4	4	4	4	4	4
106	4	3	4	4	4	4	3	2
107	2	2	2	3	4	2	2	1
108	4	3	4	4	4	4	4	3
109	4	3	4	4	4	4	4	3
110	5	5	5	4	5	5	5	3
111	3	2	4	4	4	4	3	2
112	4	3	3	3	4	3	3	2
113	4	3	3	4	5	5	4	3
114	5	3	4	4	3	3	4	1
115	4	3	4	4	5	5	5	4
116	5	5	5	4	5	5	5	4
117	5	4	5	5	5	5	5	4
118	5	4	5	4	4	4	4	3
119	4	4	4	4	4	4	4	3
120	3	4	5	4	4	4	4	1
121	4	4	4	4	4	4	4	3
122	4	4	4	3	4	4	3	2
123	5	4	4	1	4	4	4	3
124	5	2	5	3	4	4	4	3
125	4	3	5	3	4	3	4	3
126	5	3	3	3	4	3	4	3

No.	Akuntabilitas							
	Y1.1.1	Y1.1.2	Y1.1.3	Y1.1.4	Y1.1.5	Y1.1.6	Y1.1.7	Y1.2.1
124	5	4	4	5	5	4	4	4
125	5	4	4	3	3	4	4	4
126	5	5	4	5	5	3	5	4
127	4	4	4	4	4	4	4	4
128	4	4	4	3	4	4	4	3

No.	Internal Auditor				Fraud Prevention			
	Y1.2.2	Y1.2.3	Y1.2.4	Y1.2.5	Y2.1.1	Y2.1.2	Y2.1.3	Y2.1.4
1	3	3	3	5	5	4	5	4
2	3	4	4	5	5	3	4	4
3	3	4	3	4	4	5	5	5
4	3	4	4	4	4	5	5	5
5	3	4	5	5	5	4	4	4
6	4	4	4	3	4	4	4	4
7	3	4	4	4	4	3	4	3
8	3	3	3	4	3	2	3	3
9	4	3	4	5	5	4	4	4
10	2	2	4	4	2	2	4	3
11	2	2	4	4	4	4	4	4
12	2	2	4	4	5	5	5	4
13	2	2	3	3	2	2	3	3
14	3	4	5	4	4	3	5	4
15	4	4	4	4	4	4	4	4
16	2	3	3	3	4	3	4	4
17	2	2	4	4	4	4	4	4
18	2	2	3	3	2	2	3	3
19	3	4	4	5	3	4	4	3
20	5	5	4	5	5	5	4	4
21	3	3	4	5	2	2	3	2
22	2	1	4	5	4	3	5	5
23	3	4	4	4	3	4	4	4
24	4	4	5	5	3	4	5	4
25	4	4	5	5	5	3	4	4
26	3	2	3	5	5	3	3	4
27	1	2	3	3	5	3	3	3
28	3	3	3	4	1	2	3	3
29	3	3	3	4	5	4	5	4
30	3	4	4	4	5	4	5	4
31	3	4	4	4	5	4	5	4
32	1	2	4	3	2	3	4	4
33	3	4	4	5	5	4	5	4

No.	Internal Auditor				Fraud Prevention			
	Y1.2.2	Y1.2.3	Y1.2.4	Y1.2.5	Y2.1.1	Y2.1.2	Y2.1.3	Y2.1.4
32	3	4	4	4	4	5	5	5
33	3	3	4	4	4	3	4	4
34	3	4	4	4	4	4	4	4
35	4	4	5	4	4	5	4	4
36	4	4	5	4	4	5	4	4
37	4	4	4	4	4	4	4	4
38	3	4	4	4	3	4	4	3
39	4	4	4	4	5	4	5	4
40	3	3	3	4	4	3	4	4
41	2	1	2	3	4	3	4	4
42	4	5	5	5	3	5	5	5
43	3	3	4	4	3	3	4	4
44	3	3	4	4	4	3	4	4
45	4	4	4	3	4	3	5	5
46	4	4	4	4	5	2	3	2
47	4	4	4	4	5	3	4	4
48	4	4	4	4	4	4	4	4
49	4	3	4	4	4	5	4	4
50	3	3	3	4	3	3	4	4
51	4	3	3	5	4	4	4	4
52	4	3	3	5	4	4	4	4
53	3	4	4	4	3	4	4	3
54	3	4	4	4	3	3	3	3
55	3	5	3	3	4	4	4	4
56	3	3	4	5	5	5	5	5
57	3	3	3	3	4	4	4	4
58	1	1	3	3	1	1	1	1
59	1	3	4	3	4	3	3	3
60	1	3	4	4	2	3	3	4
61	3	3	4	4	2	3	3	4
62	3	4	4	4	4	3	3	4
63	3	3	4	4	3	3	5	4

No.	Internal Auditor				Fraud Prevention			
	Y1.2.2	Y1.2.3	Y1.2.4	Y1.2.5	Y2.1.1	Y2.1.2	Y2.1.3	Y2.1.4
64	3	3	4	3	3	4	4	4
65	3	4	4	5	5	5	4	4
66	3	3	3	4	3	5	4	4
67	3	2	5	4	4	5	5	5
68	2	3	2	4	4	3	4	4
69	2	3	2	4	2	3	4	3
70	1	1	3	4	3	3	3	2
71	1	1	4	4	2	4	5	5
72	2	4	4	3	2	3	4	3
73	3	4	4	4	4	4	4	5
74	4	3	5	3	4	3	5	4
75	3	4	3	2	2	2	3	3
76	2	2	2	4	5	4	4	4
77	2	2	2	3	5	4	3	3
78	5	4	4	5	4	4	5	4
79	3	4	4	5	3	4	5	4
80	3	3	4	4	3	3	4	4
81	5	5	5	4	5	5	4	4
82	4	4	4	4	4	4	4	4
83	5	3	4	5	3	4	5	3
84	3	3	3	3	3	3	4	3
85	2	2	4	5	5	4	5	5
86	5	5	5	4	5	5	4	4
87	5	5	5	4	5	5	4	4
88	5	5	5	4	5	5	4	4
89	3	3	4	4	4	3	4	3
90	3	3	4	4	4	4	4	4
91	4	3	5	4	4	4	4	4
92	4	3	5	4	3	3	4	4
93	3	4	4	4	4	4	4	4
94	4	4	4	4	4	4	4	4
95	4	4	4	4	4	4	4	4
96	3	4	5	4	3	2	4	4
97	3	4	5	4	3	2	4	4

No.	Internal Auditor				Fraud Prevention			
	Y1.2.2	Y1.2.3	Y1.2.4	Y1.2.5	Y2.1.1	Y2.1.2	Y2.1.3	Y2.1.4
96	3	4	4	4	3	3	4	4
97	2	3	4	4	3	3	4	4
98	4	4	4	3	4	4	4	4
99	2	2	4	4	5	5	5	4
100	2	3	3	3	4	3	4	4
101	3	3	4	5	2	2	3	2
102	1	2	3	3	5	3	3	4
103	3	3	4	4	4	3	4	4
104	4	4	4	4	5	4	5	4
105	4	4	4	3	4	3	5	5
106	3	4	4	4	2	3	3	4
107	1	1	3	4	3	3	3	2
108	4	4	4	4	4	4	4	4
109	3	3	4	4	4	3	4	3
110	3	4	5	5	5	4	4	4
111	3	3	3	4	3	2	3	3
112	2	2	3	3	2	2	3	3
113	4	4	5	5	3	4	5	4
114	1	2	4	3	2	3	4	4
115	4	4	5	4	4	5	4	4
116	4	5	5	5	3	5	5	5
117	4	3	4	4	4	5	4	4
118	3	4	4	4	3	3	3	3
119	1	3	4	3	4	3	3	3
120	3	3	4	3	3	4	4	4
121	3	3	4	3	3	4	4	4
122	3	2	5	4	4	5	5	5
123	3	4	4	4	4	4	4	5
124	3	4	4	4	4	4	4	5
125	3	4	3	2	2	2	3	3
126	3	4	3	5	4	4	5	4
127	5	4	4	5	4	4	4	3
128	3	3	3	3	3	3	4	3
129	3	3	3	3	5	5	4	4
130	5	5	5	4	4	4	4	4
131	5	5	5	4	4	4	4	4
132	4	4	4	4	4	4	4	4
133	4	4	4	4	4	4	4	4

No.	Fraud Prevention							
	Y2.1.5	Y2.2.1	Y2.2.2	Y2.2.3	Y2.2.4	Y2.2.5	Y2.2.6	Y2.2.7
1	4	5	5	4	5	5	4	5
2	4	4	5	4	4	4	4	4
3	3	4	4	4	5	3	4	4
4	5	4	5	5	4	3	4	4
5	5	5	5	4	4	4	4	5
6	4	4	4	4	4	4	4	4
7	4	3	3	3	3	3	3	3
8	2	3	3	4	2	3	3	4
9	4	4	4	4	4	4	4	5
10	2	3	3	3	2	3	3	3
11	4	4	4	4	3	3	4	4
12	3	4	4	4	2	4	4	4
13	2	3	3	3	2	3	3	3
14	4	2	2	4	2	3	3	4
15	4	4	4	2	3	2	4	4
16	3	2	3	4	3	4	3	4
17	4	4	4	4	4	4	4	4
18	2	3	3	3	2	3	3	3
19	4	3	3	2	3	3	4	4
20	4	4	4	4	3	4	4	4
21	2	3	3	4	3	4	3	4
22	3	3	3	3	4	5	4	4
23	3	4	4	1	3	4	4	3
24	4	3	4	4	3	4	5	4
25	5	4	3	4	3	4	3	4
26	2	4	3	2	1	3	2	2
27	3	4	3	3	2	2	2	2
28	3	3	3	3	2	2	2	2
29	3	3	3	4	4	4	4	4
30	4	4	4	4	4	4	4	4
31	4	4	4	4	4	4	4	4
32	4	4	4	4	4	4	4	4
33	4	4	4	4	4	4	4	4
34	4	4	4	4	4	4	4	4
35	4	4	4	4	4	4	4	4
36	4	4	4	4	4	4	4	4
37	4	4	4	4	4	4	4	4
38	4	4	4	4	4	4	4	4
39	4	4	4	4	4	4	4	4
40	4	4	4	4	4	4	4	4
41	4	4	4	4	4	4	4	4
42	4	4	4	4	4	4	4	4
43	4	4	4	4	4	4	4	4
44	4	4	4	4	4	4	4	4
45	4	4	4	4	4	4	4	4
46	4	4	4	4	4	4	4	4
47	4	4	4	4	4	4	4	4
48	4	4	4	4	4	4	4	4
49	4	4	4	4	4	4	4	4
50	4	4	4	4	4	4	4	4
51	4	4	4	4	4	4	4	4
52	4	4	4	4	4	4	4	4
53	4	4	4	4	4	4	4	4
54	4	4	4	4	4	4	4	4
55	4	4	4	4	4	4	4	4
56	4	4	4	4	4	4	4	4
57	4	4	4	4	4	4	4	4
58	4	4	4	4	4	4	4	4
59	4	4	4	4	4	4	4	4
60	4	4	4	4	4	4	4	4
61	4	4	4	4	4	4	4	4
62	4	4	4	4	4	4	4	4
63	4	4	4	4	4	4	4	4
64	4	4	4	4	4	4	4	4
65	4	4	4	4	4	4	4	4
66	4	4	4	4	4	4	4	4
67	4	4	4	4	4	4	4	4
68	4	4	4	4	4	4	4	4
69	4	4	4	4	4	4	4	4
70	4	4	4	4	4	4	4	4
71	4	4	4	4	4	4	4	4
72	4	4	4	4	4	4	4	4
73	4	4	4	4	4	4	4	4
74	4	4	4	4	4	4	4	4
75	4	4	4	4	4	4	4	4
76	4	4	4	4	4	4	4	4
77	4	4	4	4	4	4	4	4
78	4	4	4	4	4	4	4	4
79	4	4	4	4	4	4	4	4
80	4	4	4	4	4	4	4	4
81	4	4	4	4	4	4	4	4
82	4	4	4	4	4	4	4	4
83	4	4	4	4	4	4	4	4
84	4	4	4	4	4	4	4	4
85	4	4	4	4	4	4	4	4
86	4	4	4	4	4	4	4	4
87	4	4	4	4	4	4	4	4
88	4	4	4	4	4	4	4	4
89	4	4	4	4	4	4	4	4
90	4	4	4	4	4	4	4	4
91	4	4	4	4	4	4	4	4
92	4	4	4	4	4	4	4	4
93	4	4	4	4	4	4	4	4
94	4	4	4	4	4	4	4	4
95	4	4	4	4	4	4	4	4
96	4	4	4	4	4	4	4	4
97	4	4	4	4	4	4	4	4
98	4	4	4	4	4	4	4	4
99	4	4	4	4	4	4	4	4
100	4	4	4	4	4	4	4	4

No.	Fraud Prevention							
	Y2.1.5	Y2.2.1	Y2.2.2	Y2.2.3	Y2.2.4	Y2.2.5	Y2.2.6	Y2.2.7
32	5	5	5	5	4			
33	4	4	4	4	4	2	4	4
34	4	4	4	4	4	4	4	4
35	4	5	5	5	4	4	4	4
36	4	5	5	5	4	4	5	5
37	4	4	4	1	2	2	4	4
38	4	3	4	3	4	4	4	4
39	4	5	4	4	4	4	4	4
40	3	3	3	3	3	3	3	3
41	3	2	4	4	3	3	2	3
42	5	4	5	5	5	5	5	5
43	3	4	4	4	4	3	4	4
44	4	4	4	3	4	4	3	4
45	4	5	4	4	4	3	5	5
46	2	4	3	4	4	3	4	4
47	4	4	4	4	3	4	4	4
48	4	4	4	4	3	4	4	4
49	3	4	4	3	4	4	4	4
50	3	3	3	3	3	4	4	3
51	5	5	5	5	5	5	5	5
52	4	4	4	4	4	4	4	4
53	4	4	3	4	4	4	4	4
54	3	3	4	4	3	4	4	4
55	4	4	3	3	3	4	3	4
56	5	5	5	5	3	4	4	4
57	4	4	4	3	3	4	4	4
58	1	1	1	1	1	1	1	1
59	3	3	3	3	1	3	3	3
60	3	2	4	2	3	3	3	4
61	3	2	4	2	3	3	3	4
62	3	3	3	4	3	3	3	3
63	5	4	4	3	3	4	3	3

No.	Fraud Prevention							
	Y2.1.5	Y2.2.1	Y2.2.2	Y2.2.3	Y2.2.4	Y2.2.5	Y2.2.6	Y2.2.7
64	4	3	4	4	3	4	3	3
65	4	4	4	4	4	4	4	4
66	3	4	4	3	3	4	4	3
67	4	2	3	1	5	2	4	3
68	4	4	4	2	3	2	3	3
69	4	3	4	3	4	4	4	4
70	2	2	2	2	2	1	1	1
71	2	4	2	4	2	4	4	4
72	3	3	2	3	2	4	4	4
73	4	5	4	4	5	5	5	4
74	4	3	3	4	3	4	3	4
75	3	3	4	4	3	3	4	3
76	4	4	4	4	4	3	4	4
77	3	3	3	3	3	3	3	2
78	4	3	4	5	4	3	4	5
79	4	3	3	3	4	4	4	4
80	4	4	4	4	4	4	3	4
81	5	4	5	4	5	4	5	5
82	4	4	4	4	4	4	3	3
83	4	5	3	4	3	5	5	3
84	3	4	3	3	3	4	3	4
85	2	4	4	2	1	2	2	2
86	5	4	5	4	5	4	5	5
87	5	4	5	4	5	4	5	5
88	4	4	3	3	4	4	4	4
89	4	4	5	5	5	3	4	4
90	4	4	4	4	4	4	4	4
91	4	4	4	4	4	4	4	4
92	2	4	5	5	2	2	4	4
93	2	4	3	4	2	2	4	4
94	4	4	4	3	3	3	4	3
95	3	3	3	4	3	3	3	4

No.	Fraud Prevention							
	Y2.1.5	Y2.2.1	Y2.2.2	Y2.2.3	Y2.2.4	Y2.2.5	Y2.2.6	Y2.2.7
96	4	4	4	4	4	4	4	4
97	3	3	4	4	3	4	3	4
98	4	4	4	4	4	4	4	4
99	3	4	4	4	2	4	4	4
100	3	2	3	4	3	4	3	4
101	2	3	3	4	3	4	3	4
102	2	4	3	2	1	3	2	2
103	4	4	4	4	4	4	4	4
104	4	5	4	4	4	4	4	4
105	4	5	4	4	4	3	5	5
106	3	2	4	2	3	3	3	4
107	2	2	2	2	2	1	1	1
108	4	4	4	4	4	4	3	3
109	4	4	3	3	4	4	4	4
110	5	5	5	4	4	4	4	5
111	2	3	3	4	2	3	3	4
112	2	3	3	3	2	3	3	3
113	4	3	4	4	3	4	5	4
114	3	2	2	3	2	2	2	3
115	4	5	5	5	4	4	5	5
116	5	4	5	5	5	5	5	5
117	3	4	4	3	4	4	4	4
118	3	3	4	4	3	4	4	4
119	3	3	3	3	1	3	3	3
120	4	3	4	4	3	4	3	3
121	4	2	3	1	5	2	4	3
122	4	5	4	4	5	5	5	4
123	3	3	4	4	3	3	4	3
124	3	3	4	5	4	3	4	5
125	4	3	4	5	4	3	4	5
126	3	4	3	3	3	4	3	4
127	3	4	5	4	5	4	5	5
128	5	4	5	4	4	4	4	4
129	4	4	4	4	4	4	4	4
130	4	4	4	3	3	3	4	3
131	4	4	4	4	3	3	4	3

Lampiran 5. Indikator Variabel

No.	Internal Control					Internal Auditor		Akuntabilitas		Fraud Prevention	
	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5	X2.1	X2.2	Y1.1	Y1.2	Y2.1	Y2.2
1	4,6	4,0	4,3	4,5	4,3	4,0	4,0	4,7	3,4	4,4	4,7
2	4,0	4,3	3,8	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	3,8	4,0	4,1
3	4,0	4,7	4,0	3,8	4,8	4,3	4,3	4,4	3,4	4,4	4,0
4	3,4	3,0	3,3	3,0	4,0	3,7	4,5	3,9	3,6	4,8	4,1
5	4,2	4,0	4,3	4,0	5,0	3,7	4,5	4,9	4,0	4,4	4,4
6	4,6	4,3	4,0	4,0	4,3	4,0	4,3	4,1	3,8	4,0	4,0
7	3,8	4,0	3,0	4,0	3,8	4,0	3,7	3,9	3,6	3,6	3,0
8	3,6	2,7	2,5	3,3	3,5	3,5	3,9	3,4	3,0	2,6	3,1
9	4,4	4,3	4,3	3,8	4,3	4,5	4,1	3,9	4,0	4,2	4,1
10	4,0	4,0	3,8	3,8	4,0	2,8	2,8	3,7	2,8	2,6	2,9
11	4,0	4,0	4,0	3,5	4,0	3,8	4,0	4,0	2,8	4,0	3,7
12	4,2	4,3	3,8	3,8	4,0	3,8	3,9	3,6	2,8	4,4	3,7
13	3,0	2,3	2,8	2,8	3,5	2,7	2,4	3,3	2,4	2,4	2,9
14	4,8	4,7	4,3	4,3	4,5	4,3	4,7	4,4	3,8	4,0	2,9
15	4,0	4,0	3,8	3,3	4,0	3,7	4,0	4,0	3,8	4,0	3,3
16	3,6	3,3	3,3	2,8	3,5	3,8	3,7	3,7	2,6	3,6	3,3
17	4,0	3,7	3,8	3,8	4,3	3,8	3,9	3,7	2,8	4,0	4,0
18	3,2	2,7	3,0	3,0	3,8	3,0	2,3	3,3	2,4	2,4	2,9
19	4,2	3,7	3,5	4,0	4,3	3,5	4,2	3,9	3,8	3,6	3,1
20	4,2	4,0	3,8	3,8	4,8	4,2	4,3	4,3	4,8	4,4	3,9
21	4,0	4,3	3,8	4,5	4,0	3,3	2,8	4,3	3,6	2,2	3,4
22	4,0	5,0	4,0	3,5	4,8	2,7	3,3	4,1	2,8	4,0	3,7
23	4,2	4,7	3,3	3,8	4,3	4,0	3,9	4,3	3,6	3,6	3,3
24	4,2	4,7	3,3	3,8	4,3	4,0	3,9	4,3	4,2	4,0	3,9
25	3,6	4,3	3,3	4,0	4,0	3,8	3,9	4,3	4,2	4,0	3,9
26	3,6	4,3	3,3	4,0	4,0	3,8	3,9	4,3	4,2	4,0	3,9
27	4,8	4,3	3,8	4,3	4,3	3,8	4,1	3,9	3,2	4,2	3,6
28	4,8	4,3	3,8	4,3	4,3	3,8	4,1	3,9	3,2	4,2	3,6
29	4,8	4,3	3,8	4,3	4,3	3,8	4,1	3,9	3,2	4,2	3,6
30	4,6	4,3	3,8	3,3	3,8	3,8	3,8	3,1	2,4	3,4	2,4
31	4,6	4,3	3,8	3,3	3,8	3,8	3,8	3,1	2,4	3,4	2,4
32	4,6	4,3	3,8	3,3	3,8	3,8	3,8	3,1	2,4	3,4	2,4
33	3,8	3,0	3,3	4,0	4,8	3,3	3,5	3,9	3,2	2,4	2,4
34	3,8	3,0	3,3	4,0	4,8	3,3	3,5	3,9	3,2	2,4	2,4
35	3,8	3,0	3,3	4,0	4,8	3,3	3,5	3,9	3,2	2,4	2,4
36	4,0	4,3	3,5	3,3	3,5	3,7	3,9	4,3	3,8	4,4	4,0
37	4,0	4,3	3,5	3,3	3,5	3,7	3,9	4,3	3,8	4,4	4,0
38	4,0	4,3	3,5	3,3	3,5	3,7	3,9	4,3	3,8	4,4	4,0
39	3,6	3,3	3,0	3,0	3,3	3,8	3,9	4,3	3,8	4,4	4,0
40	3,6	3,3	3,0	3,0	3,3	3,8	3,9	4,3	3,8	4,4	4,0
41	3,4	3,7	4,0	4,0	4,0	3,5	4,1	3,6	2,2	3,2	2,3

No.	Internal Control					Internal Auditor		Akuntabilitas		Fraud Prevention	
	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5	X2.1	X2.2	Y1.1	Y1.2	Y2.1	Y2.2
31	4,6	5,0	4,8	4,5	5,0	4,8	4,9	4,9	3,8	4,4	3,9
32	4,4	4,0	4,0	4,0	4,5	4,0	4,1	4,7	3,6	4,8	4,1
33	4,2	4,0	4,0	4,0	3,8	4,0	4,0	4,0	3,4	3,8	4,0
34	4,0	4,0	4,3	4,8	4,0	4,0	4,0	4,0	3,6	4,0	4,0
35	4,4	4,0	4,3	4,0	4,0	4,3	4,3	4,6	4,2	4,2	4,7
36	5,0	5,0	4,8	5,0	5,0	4,3	4,9	4,9	4,2	4,2	4,7
37	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	3,6	4,0	3,0
38	4,0	3,7	3,5	3,8	4,0	4,0	3,9	3,9	3,6	3,6	3,7
39	4,4	4,3	4,0	4,3	4,0	4,0	4,3	4,3	4,0	4,4	4,1
40	2,0	2,0	2,5	2,8	2,8	3,5	3,9	3,7	3,2	3,6	3,0
41	3,6	3,3	3,3	3,5	3,5	2,0	2,0	3,6	2,0	3,6	3,0
42	5,0	5,0	5,0	4,0	3,8	4,8	4,5	4,9	4,6	4,6	4,9
43	3,0	3,0	3,8	3,3	4,0	3,2	3,7	3,7	3,4	3,4	3,9
44	3,6	3,3	3,5	3,5	3,5	4,2	4,1	4,0	3,4	3,8	3,7
45	4,4	5,0	4,0	4,3	4,0	3,8	3,5	4,0	3,8	4,2	4,3
46	4,2	4,0	3,8	4,0	4,0	4,3	3,8	4,0	4,0	2,8	3,7
47	4,2	4,3	4,0	4,0	4,0	4,2	4,1	4,3	4,0	4,0	3,9
48	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	3,9
49	4,0	3,7	3,5	4,3	4,3	3,7	3,7	4,0	3,6	4,0	3,9
50	3,0	3,0	3,3	3,0	3,0	3,0	3,9	3,9	3,2	3,4	3,3
51	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	3,8	4,2	5,0
52	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,2	4,5	4,7	3,8	4,0	4,0
53	3,8	4,0	3,5	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	3,6	3,0	3,7
54	3,4	3,3	3,0	3,5	3,8	4,0	4,9	4,0	3,6	3,0	3,7
55	4,2	4,0	4,5	4,0	4,5	3,3	4,7	4,7	3,4	4,0	3,4
56	4,2	4,0	4,5	4,0	4,3	4,2	4,5	3,1	3,6	5,0	4,1
57	2,8	3,3	3,8	4,0	4,3	4,2	4,5	3,1	3,6	5,0	4,1
58	2,8	3,3	3,8	4,0	4,3	4,2	4,5	3,1	3,6	5,0	4,1
59	2,8	3,3	3,8	4,0	4,3	4,2	4,5	3,1	3,6	5,0	4,1
60	2,8	3,3	3,8	4,0	4,3	4,2	4,5	3,1	3,6	5,0	4,1
61	2,8	3,3	3,8	4,0	4,3	4,2	4,5	3,1	3,6	5,0	4,1
57	4,0	4,0	3,8	3,8	4,0	3,2	4,0	4,0	3,0	4,0	3,7
58	4,0	4,0	3,8	3,8	4,0	3,0	3,5	2,7	1,8	1,0	1,0
59	2,6	3,0	1,8	3,0	3,8	3,0	3,5	2,7	1,8	1,0	1,0
60	2,6	3,0	1,8	3,0	3,8	3,0	3,5	2,7	1,8	1,0	1,0
61	2,6	3,0	1,8	3,0	3,8	3,0	3,5	2,7	1,8	1,0	1,0
59	3,2	4,0	3,3	3,3	4,0	3,7	3,8	4,0	2,4	3,2	2,7
60	3,2	4,0	3,3	3,3	4,0	3,7	3,8	4,0	2,4	3,2	2,7
61	3,2	4,0	3,3	3,3	4,0	3,7	3,8	4,0	2,4	3,2	2,7
60	3,6	3,3	3,5	3,0	3,8	3,7	3,7	3,7	3,2	3,0	3,0
61	4,0	4,0	3,5	3,0	4,0	4,0	4,0	3,6	3,4	3,0	3,0
61	4,0	4,0	3,5	3,0	4,0	4,0	4,0	3,6	3,4	3,0	3,0

No	Internal Control					Internal Auditor		Akuntabilitas		Fraud Prevention	
	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5	X2.1	X2.2	Y1.1	Y1.2	Y2.1	Y2.2
62	3,2	3,3	3,5	3,5	3,8	3,3	3,3	3,7	3,4	3,4	3,3
63	3,8	4,3	3,3	3,5	4,0	3,7	3,9	3,4	3,2	4,0	3,4
64	4,0	4,0	3,3	3,3	3,5	3,8	4,1	4,0	3,2	3,8	3,4
65	4,0	4,0	4,0	4,3	4,8	4,3	4,5	4,4	3,8	4,4	4,0
66	3,8	3,3	4,0	3,3	4,0	4,2	3,9	3,7	3,2	3,8	3,6
67	3,8	3,7	3,5	3,5	3,5	3,8	3,6	3,4	3,2	4,6	2,9
68	4,0	4,0	3,0	2,8	3,8	3,0	3,7	3,6	2,6	3,8	3,0
69	3,6	3,7	4,3	4,0	4,5	4,2	4,5	3,9	2,6	3,2	3,7
70	2,8	2,3	2,5	3,0	2,8	2,3	2,9	2,4	2,0	2,6	1,6
71	5,0	4,0	3,5	3,3	4,0	3,8	4,0	3,3	2,2	3,6	3,4
72	3,8	3,3	3,0	3,3	2,8	3,0	3,7	3,7	2,8	3,0	3,1
73	3,6	4,0	4,0	4,3	4,0	3,7	3,9	3,9	3,6	4,2	4,6
74	3,6	3,0	3,8	4,3	3,8	4,0	4,4	4,6	3,6	4,0	3,4
75	3,8	3,7	3,0	3,5	3,5	2,8	3,5	3,6	3,0	2,6	3,4
76	4,2	4,0	4,0	3,8	4,0	3,3	3,9	3,9	2,4	4,2	3,9
77	3,2	3,3	3,5	2,5	3,5	2,7	3,4	3,3	2,2	3,6	2,9
78	4,0	3,3	3,3	3,8	4,0	3,3	3,9	4,4	4,4	4,2	4,0
79	4,0	3,7	4,3	4,0	4,0	3,7	3,7	4,4	3,8	4,0	3,6
80	4,0	4,0	4,3	3,5	4,3	4,0	4,2	4,0	3,4	3,6	3,9
81	4,2	4,0	3,8	4,0	4,0	3,8	4,4	4,6	4,6	4,6	4,6
82	3,2	3,3	3,5	4,0	3,8	4,0	4,0	3,9	3,8	4,0	3,7
83	3,8	3,7	4,0	4,3	4,0	3,7	3,7	4,0	4,2	3,8	4,0
84	4,4	3,7	3,8	3,5	4,0	3,7	3,9	3,9	3,0	3,2	3,4
85	4,4	3,7	3,8	3,5	4,0	3,7	3,9	3,9	3,2	4,2	2,4
86	5,0	4,7	3,5	4,5	4,8	4,3	4,5	4,6	4,6	4,6	4,6
87	4,8	4,3	4,3	4,8	4,8	4,2	4,7	4,6	4,6	4,6	4,6
88	4,8	4,7	4,8	4,8	4,5	4,2	4,7	4,6	4,6	4,6	4,6
89	4,8	4,7	4,8	4,8	4,5	4,2	4,7	4,6	4,6	4,6	4,6
90	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
91	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
92	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
93	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
94	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
95	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
96	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
97	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
98	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
99	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
100	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
101	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
102	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
103	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
104	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
105	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
106	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
107	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
108	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
109	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
110	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
111	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
112	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
113	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
114	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
115	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
116	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
117	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
118	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
119	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
120	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
121	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
122	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
123	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
124	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
125	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
126	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
127	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
128	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
129	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
130	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
131	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
132	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
133	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
134	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
135	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
136	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
137	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
138	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
139	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
140	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
141	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
142	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
143	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
144	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
145	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
146	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
147	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
148	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
149	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
150	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
151	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
152	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
153	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
154	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
155	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
156	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
157	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
158	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
159	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
160	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
161	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
162	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
163	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
164	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
165	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
166	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
167	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
168	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
169	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
170	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
171	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
172	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
173	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
174	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
175	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
176	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
177	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
178	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
179	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
180	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
181	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
182	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4		

No.	Internal Control					Internal Auditor		Akuntabilitas		Fraud Prevention	
	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5	X2.1	X2.2	Y1.1	Y1.2	Y2.1	Y2.2
93	3,8	4,0	3,8	3,5	3,8	4,0	4,0	4,0	3,6	3,4	3,3
94	3,8	3,0	3,3	3,5	3,5	3,2	3,7	3,9	3,8	4,0	3,4
95	4,0	4,0	3,0	2,5	3,3	3,7	4,1	4,4	3,8	3,2	3,3
96	4,2	4,0	4,3	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	3,6	3,6	4,0
97	4,0	3,3	3,0	2,8	4,0	4,0	4,0	4,0	3,0	3,0	3,6
98	4,6	4,3	4,0	4,0	4,3	4,0	4,3	4,1	3,8	4,0	4,0
99	4,2	4,3	3,8	3,8	4,0	3,8	3,9	3,6	2,8	4,4	3,7
100	3,6	3,3	3,3	2,8	3,5	3,8	3,7	3,7	2,6	3,6	3,3
101	4,0	4,3	3,8	4,5	4,0	3,3	2,8	4,3	3,6	2,2	3,4
102	4,6	4,3	3,8	3,3	3,8	3,8	3,8	3,1	2,4	3,4	2,4
103	4,2	4,0	4,0	4,0	3,8	4,0	4,0	4,0	3,4	3,8	4,0
104	4,4	4,3	4,0	4,3	4,0	4,0	4,3	4,3	4,0	4,4	4,1
105	4,4	5,0	4,0	4,3	4,0	3,8	3,5	4,0	3,8	4,2	4,3
106	4,0	4,0	3,5	3,0	4,0	4,0	4,0	3,7	3,4	3,0	3,0
107	2,8	2,3	2,5	3,0	2,8	2,3	2,9	2,4	2,0	2,6	1,6
108	3,2	3,3	3,5	4,0	3,8	4,0	4,0	3,9	3,8	4,0	3,7
109	4,0	4,0	3,3	3,8	3,8	3,3	3,9	3,9	3,4	3,6	3,7
110	4,2	4,0	4,3	4,0	5,0	3,7	4,5	4,9	4,0	4,4	4,4
111	3,6	2,7	2,5	3,3	3,5	3,5	3,9	3,4	3,0	2,6	3,1
112	3,2	2,7	3,0	3,0	3,8	3,0	2,3	3,3	2,4	2,4	2,9
113	3,6	4,3	3,3	4,0	4,0	3,8	3,9	4,3	4,2	4,0	3,9
114	3,4	3,7	4,0	4,0	4,0	3,5	4,1	3,6	2,2	3,2	2,3
115	5,0	5,0	4,8	5,0	5,0	4,3	4,9	4,9	4,2	4,2	4,7
116	5,0	5,0	5,0	4,0	3,8	4,8	4,5	4,9	4,6	4,6	4,9
117	4,0	3,7	3,5	4,3	4,3	3,7	3,7	4,0	3,6	4,0	3,9
118	4,0	3,7	3,5	4,3	4,3	3,7	3,7	4,0	3,6	3,0	3,7
118	3,4	3,3	3,0	3,5	3,8	4,0	4,9	4,0	3,6	4,0	3,9
119	3,2	4,0	3,3	3,3	4,0	3,7	3,8	4,0	2,4	3,2	2,7
119	3,2	4,0	3,3	3,3	3,5	3,8	4,1	4,0	3,2	3,8	3,4
120	4,0	4,0	3,3	3,3	3,5	3,8	3,6	3,4	3,2	4,6	2,9
121	3,8	3,7	3,5	3,5	3,5	3,8	3,6	3,4	3,2	4,6	2,9
121	3,8	3,7	3,5	3,5	3,5	3,8	3,6	3,4	3,2	4,6	2,9
121	3,8	3,7	3,5	3,5	3,5	3,8	3,6	3,4	3,2	4,6	2,9
122	3,6	4,0	4,0	4,3	4,0	3,7	3,9	4,2	3,6	4,2	4,6
122	3,6	4,0	4,0	4,3	4,0	3,7	3,9	4,2	3,6	4,2	4,6
122	3,6	4,0	4,0	4,3	4,0	3,7	3,9	4,2	3,6	4,2	4,6
123	3,8	3,7	3,0	3,5	3,5	2,8	3,5	3,6	3,0	2,6	3,4

No.	Internal Control					Internal Auditor		Akuntabilitas		Fraud Prevention	
	X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5	X2.1	X2.2	Y1.1	Y1.2	Y2.1	Y2.2
124	4,0	3,3	3,3	3,8	4,0	3,3	3,9	4,4	4,4	4,2	4,0
125	4,4	3,7	3,8	3,5	4,0	3,7	3,9	3,9	3,0	3,2	3,4
126	4,8	4,3	4,3	4,8	4,8	4,3	4,5	4,6	4,6	4,6	4,6
127	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0
128	3,8	3,0	3,3	3,5	3,5	3,2	3,7	3,9	3,8	4,0	3,4

Lampiran 6 : Uji Validitas dan Uji Reliabilitas Kuisisioner

CORRELATIONS

/VARIABLES=X111 X112 X113 X114 X115 X121 X122 X123 X131 X132 X133 X134 X  
 141 X142 X143 X144 X151 X152 X153 X154 X1  
 /PRINT=TWOTAIL NOSIG  
 /MISSING=PAIRWISE.

Correlations

[DataSet1] D:\My Books\TESIS\Kartini\Kartini\Kartini - Uji Val-Rel.sav

Correlations

		X111	X112	X113	X114	X115	X121
X111	Pearson Correlation	1	.541**	.455**	.468**	.499**	.508**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
X112	Pearson Correlation	.541**	1	.368**	.560**	.674**	.545**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
X113	Pearson Correlation	.455**	.368**	1	.399**	.371**	.586**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
X114	Pearson Correlation	.468**	.560**	.399**	1	.542**	.638**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
X115	Pearson Correlation	.499**	.674**	.371**	.542**	1	.646**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000
	N	128	128	128	128	128	128
X121	Pearson Correlation	.508**	.545**	.586**	.638**	.646**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	128	128	128	128	128	128
X122	Pearson Correlation	.521**	.476**	.478**	.515**	.492**	.594**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
X123	Pearson Correlation	.397**	.525**	.472**	.465**	.414**	.583**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
X131	Pearson Correlation	.397**	.372**	.347**	.329**	.406**	.291**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.001
	N	128	128	128	128	128	128
X132	Pearson Correlation	.488**	.502**	.351**	.344**	.489**	.336**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

	X122	X123	X131	X132	X133	X134
X111 Pearson Correlation	.521**	.397**	.397**	.488**	.418**	.196
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.027
N	128	128	128	128	128	128
X112 Pearson Correlation	.476**	.525**	.372**	.502**	.406**	.323**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X113 Pearson Correlation	.478**	.472**	.347**	.351**	.480**	.409**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X114 Pearson Correlation	.515**	.465**	.329**	.344**	.402**	.259**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.003
N	128	128	128	128	128	128
X115 Pearson Correlation	.492**	.414**	.406**	.489**	.377**	.256**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.004
N	128	128	128	128	128	128
X121 Pearson Correlation	.594**	.583**	.291**	.336**	.521**	.482**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X122 Pearson Correlation	1	.558**	.459**	.566**	.423**	.393**
Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X123 Pearson Correlation	.558**	1	.462**	.379**	.388**	.376**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X131 Pearson Correlation	.459**	.462**	1	.450**	.294**	.380**
Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.001	.000
N	128	128	128	128	128	128
X132 Pearson Correlation	.566**	.379**	.450**	1	.372**	.281**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.001
N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

	X141	X142	X143	X144	X151	X152
X111 Pearson Correlation	.302**	.387**	.228**	.526**	.210**	.282**
Sig. (2-tailed)	.001	.000	.010	.000	.017	.001
N	128	128	128	128	128	128
X112 Pearson Correlation	.348**	.366**	.205**	.450**	.138**	.252**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.020	.000	.121	.004
N	128	128	128	128	128	128
X113 Pearson Correlation	.350**	.300**	.141**	.451**	.235**	.303**
Sig. (2-tailed)	.000	.001	.111	.000	.008	.001
N	128	128	128	128	128	128
X114 Pearson Correlation	.412**	.388**	.202**	.364**	.183**	.283**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.022	.000	.065	.001
N	128	128	128	128	128	128
X115 Pearson Correlation	.371**	.301**	.197**	.259**	.112**	.273**
Sig. (2-tailed)	.000	.001	.026	.003	.210	.002
N	128	128	128	128	128	128
X121 Pearson Correlation	.443**	.329**	.193**	.399**	.145**	.213**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.029	.000	.103	.016
N	128	128	128	128	128	128
X122 Pearson Correlation	.460**	.412**	.223**	.483**	.240**	.153**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.011	.000	.006	.086
N	128	128	128	128	128	128
X123 Pearson Correlation	.448**	.303**	.250**	.523**	.209**	.203**
Sig. (2-tailed)	.000	.001	.004	.000	.018	.022
N	128	128	128	128	128	128
X131 Pearson Correlation	.582**	.368**	.274**	.426**	.314**	.373**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.002	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X132 Pearson Correlation	.416**	.535**	.307**	.368**	.351**	.318**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

	X153	X154	X1
X111 Pearson Correlation	.402**	.478**	.669**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
N	128	128	128
X112 Pearson Correlation	.441**	.577**	.704**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
N	128	128	128
X113 Pearson Correlation	.360**	.425**	.649**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
N	128	128	128
X114 Pearson Correlation	.405**	.451**	.665**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
N	128	128	128
X115 Pearson Correlation	.334**	.440**	.660**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
N	128	128	128
X121 Pearson Correlation	.496**	.521**	.744**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
N	128	128	128
X122 Pearson Correlation	.460**	.656**	.749**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
N	128	128	128
X123 Pearson Correlation	.567**	.524**	.702**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
N	128	128	128
X131 Pearson Correlation	.372**	.488**	.640**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
N	128	128	128
X132 Pearson Correlation	.328**	.545**	.678**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
N	128	128	128

## Correlations

	X111	X112	X113	X114	X115	X121
X133 Pearson Correlation	.418**	.406**	.480**	.402**	.377**	.521**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X134 Pearson Correlation	.196	.323**	.409**	.259**	.256**	.482**
Sig. (2-tailed)	.027	.000	.000	.003	.004	.000
N	128	128	128	128	128	128
X141 Pearson Correlation	.302**	.348**	.350**	.412**	.371**	.443**
Sig. (2-tailed)	.001	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X142 Pearson Correlation	.387**	.366**	.300**	.388**	.301**	.329**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.000	.001	.000
N	128	128	128	128	128	128
X143 Pearson Correlation	.228**	.205**	.141	.202**	.197**	.193**
Sig. (2-tailed)	.010	.020	.111	.022	.028	.029
N	128	128	128	128	128	128
X144 Pearson Correlation	.526**	.450**	.451**	.364**	.259**	.399**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.003	.000
N	128	128	128	128	128	128
X151 Pearson Correlation	.210	.138	.235**	.163	.112	.145
Sig. (2-tailed)	.017	.121	.008	.065	.210	.103
N	128	128	128	128	128	128
X152 Pearson Correlation	.282**	.252**	.303**	.283**	.273**	.213**
Sig. (2-tailed)	.001	.004	.001	.001	.002	.016
N	128	128	128	128	128	128
X153 Pearson Correlation	.402**	.441**	.360**	.405**	.334**	.496**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X154 Pearson Correlation	.478**	.577**	.425**	.451**	.440**	.521**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X1 Pearson Correlation	.669**	.704**	.649**	.665**	.680**	.744**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

	X122	X123	X131	X132	X133	X134
X133 Pearson Correlation	.423**	.388**	.284**	.372**		
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.000	1	.442**
N	128	128	128	128	128	128
X134 Pearson Correlation	.393**	.376**	.380**	.281**	.442**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.001	.000	
N	128	128	128	128	128	128
X141 Pearson Correlation	.460**	.448**	.582**	.416**	.490**	.420**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X142 Pearson Correlation	.412**	.303**	.368**	.535**	.407**	.313**
Sig. (2-tailed)	.000	.001	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X143 Pearson Correlation	.223	.250**	.274**	.307**	.168	.161
Sig. (2-tailed)	.011	.004	.002	.000	.058	.069
N	128	128	128	128	128	128
X144 Pearson Correlation	.483**	.523**	.426**	.368**	.394**	.341**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X151 Pearson Correlation	.240	.209	.314**	.351**	.220	.107
Sig. (2-tailed)	.006	.018	.000	.000	.013	.230
N	128	128	128	128	128	128
X152 Pearson Correlation	.153	.203	.373**	.318**	.208	.384**
Sig. (2-tailed)	.086	.022	.000	.000	.018	.000
N	128	128	128	128	128	128
X153 Pearson Correlation	.460**	.567**	.372**	.328**	.432**	.374**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X154 Pearson Correlation	.656**	.524**	.488**	.545**	.445**	.326**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X1 Pearson Correlation	.749**	.702**	.640**	.676**	.656**	.573**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

	X141	X142	X143	X144	X151	X152
X133 Pearson Correlation	.490**	.407**	.168	.394**	.220	.208
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.058	.000	.013	.018
N	128	128	128	128	128	128
X134 Pearson Correlation	.420**	.313**	.161	.341**	.107	.364**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.069	.000	.230	.000
N	128	128	128	128	128	128
X141 Pearson Correlation	1	.482**	.259**	.426**	.365**	.188
Sig. (2-tailed)		.000	.003	.000	.000	.034
N	128	128	128	128	128	128
X142 Pearson Correlation	.482**	1	.422**	.363**	.328**	.281**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.001
N	128	128	128	128	128	128
X143 Pearson Correlation	.259**	.422**	1	.437**	.262**	.195
Sig. (2-tailed)	.003	.000		.000	.003	.027
N	128	128	128	128	128	128
X144 Pearson Correlation	.426**	.363**	.437**	1	.304**	.337**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X151 Pearson Correlation	.365**	.328**	.262**	.304**	1	.387**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.003	.000		.000
N	128	128	128	128	128	128
X152 Pearson Correlation	.188	.281**	.195	.337**	.387**	1
Sig. (2-tailed)	.034	.001	.027	.000	.000	
N	128	128	128	128	128	128
X153 Pearson Correlation	.508**	.364**	.341**	.596**	.353**	.411**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X154 Pearson Correlation	.503**	.428**	.288**	.500**	.349**	.270**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.000	.000	.002
N	128	128	128	128	128	128
X1 Pearson Correlation	.685**	.630**	.437**	.685**	.428**	.469**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

		X153	X154	X1
X133	Pearson Correlation	.432**	.445**	.656**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	128	128	128
X134	Pearson Correlation	.374**	.326**	.573**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	128	128	128
X141	Pearson Correlation	.508**	.503**	.685**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	128	128	128
X142	Pearson Correlation	.364**	.428**	.630**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	128	128	128
X143	Pearson Correlation	.341**	.288**	.437**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.000
	N	128	128	128
X144	Pearson Correlation	.596**	.500**	.685**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	128	128	128
X151	Pearson Correlation	.353**	.349**	.428**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	128	128	128
X152	Pearson Correlation	.411**	.270**	.409**
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.000
	N	128	128	128
X153	Pearson Correlation	1	.663**	.705**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	128	128	128
X154	Pearson Correlation	.663**	1	.763**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	128	128	128
X1	Pearson Correlation	.705**	.763**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	128	128	128

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

RELIABILITY

```
/VARIABLES=X111 X112 X113 X114 X115 X121 X122 X123 X131 X132 X133 X134 X  
141 X142 X143 X144 X151 X152 X153 X154  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

[DataSet1] D:\My Books\TESIS\Kartini\Kartini\Kartini - Uji Val-Rel.sav

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	128	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	128	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.926	20

OKRELATIONS

/VARIABLES=X21 X22 X23 X24 X25 X26 X27 X28 X29 X210 X211 X212 X213 X214  
 X215 X216 X217 X218 X219 X220 X221 X2  
 /PRINT=TWOTAIL NOSIG  
 /MISSING=PAIRWISE.

**Correlations**

[DataSet1] D:\My Books\TESIS\Kartini\Kartini\Kartini - Uji Val-Rel.sav

Correlations

	X21	X22	X23	X24	X25	X26
X21 Pearson Correlation	1	.628**	.614**	.491**	.379**	.327**
Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X22 Pearson Correlation	.628**	1	.493**	.582**	.601**	.236**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.007
N	128	128	128	128	128	128
X23 Pearson Correlation	.614**	.493**	1	.438**	.262**	.219**
Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.003	.013
N	128	128	128	128	128	128
X24 Pearson Correlation	.491**	.582**	.438**	1	.556**	.431**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X25 Pearson Correlation	.379**	.601**	.262**	.556**	1	.523**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.003	.000		.000
N	128	128	128	128	128	128
X26 Pearson Correlation	.327**	.236**	.219**	.431**	.523**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.007	.013	.000	.000	
N	128	128	128	128	128	128
X27 Pearson Correlation	.346**	.292**	.202**	.416**	.459**	.754**
Sig. (2-tailed)	.000	.001	.022	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X28 Pearson Correlation	.441**	.392**	.478**	.390**	.306**	.266**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.001
N	128	128	128	128	128	128
X29 Pearson Correlation	.404**	.352**	.414**	.472**	.412**	.297**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.001
N	128	128	128	128	128	128
X210 Pearson Correlation	.401**	.264**	.403**	.313**	.324**	.384**
Sig. (2-tailed)	.000	.003	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

	X27	X28	X29	X210	X211	X212
X21 Pearson Correlation	.346**	.441**	.404**	.401**	.446**	.497**
X21 Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
X21 N	128	128	128	128	128	128
X22 Pearson Correlation	.292**	.392**	.352**	.264**	.370**	.384**
X22 Sig. (2-tailed)	.001	.000	.000	.003	.000	.000
X22 N	128	128	128	128	128	128
X23 Pearson Correlation	.202**	.478**	.414**	.403**	.492**	.484**
X23 Sig. (2-tailed)	.022	.000	.000	.000	.000	.000
X23 N	128	128	128	128	128	128
X24 Pearson Correlation	.416**	.390**	.472**	.313**	.393**	.339**
X24 Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
X24 N	128	128	128	128	128	128
X25 Pearson Correlation	.459**	.306**	.412**	.324**	.396**	.384**
X25 Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
X25 N	128	128	128	128	128	128
X26 Pearson Correlation	.754**	.286**	.297**	.384**	.361**	.325**
X26 Sig. (2-tailed)	.000	.001	.001	.000	.000	.000
X26 N	128	128	128	128	128	128
X27 Pearson Correlation	1	.356**	.333**	.355**	.432**	.349**
X27 Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
X27 N	128	128	128	128	128	128
X28 Pearson Correlation	.356**	1	.533**	.655**	.607**	.473**
X28 Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000
X28 N	128	128	128	128	128	128
X29 Pearson Correlation	.333**	.533**	1	.545**	.681**	.546**
X29 Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000
X29 N	128	128	128	128	128	128
X210 Pearson Correlation	.355**	.655**	.545**	1	.613**	.662**
X210 Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000
X210 N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

		X213	X214	X215	X216	X217	X218
X21	Pearson Correlation	.534**	.408**	.287**	.422**	.493**	.296**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.000	.000	.001
	N	128	128	128	128	128	128
X22	Pearson Correlation	.362**	.400**	.476**	.410**	.396**	.436**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
X23	Pearson Correlation	.392**	.327**	.264**	.306**	.430**	.279**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.003	.000	.000	.001
	N	128	128	128	128	128	128
X24	Pearson Correlation	.501**	.487**	.485**	.477**	.506**	.467**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
X25	Pearson Correlation	.451**	.544**	.599**	.434**	.531**	.541**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
X26	Pearson Correlation	.357**	.491**	.500**	.524**	.484**	.461**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
X27	Pearson Correlation	.453**	.516**	.625**	.637**	.558**	.500**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
X28	Pearson Correlation	.397**	.348**	.313**	.430**	.405**	.303**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.001
	N	128	128	128	128	128	128
X29	Pearson Correlation	.605**	.456**	.298**	.256**	.507**	.512**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.003	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
X210	Pearson Correlation	.594**	.498**	.365**	.498**	.559**	.497**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128

Lampiran 6 : Uji Validitas dan Uji Reliabilitas Kuisisioner

Correlations

		X219	X220	X221	X2
X21	Pearson Correlation	.294**	.250**	.295**	.637**
	Sig. (2-tailed)	.001	.005	.001	.000
	N	128	128	128	128
X22	Pearson Correlation	.335**	.266**	.304**	.620**
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.000	.000
	N	128	128	128	128
X23	Pearson Correlation	.395**	.379**	.436**	.601**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128
X24	Pearson Correlation	.400**	.346**	.404**	.682**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128
X25	Pearson Correlation	.469**	.363**	.353**	.682**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128
X26	Pearson Correlation	.413**	.327**	.286**	.614**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.000
	N	128	128	128	128
X27	Pearson Correlation	.404**	.278**	.198**	.646**
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.025	.000
	N	128	128	128	128
X28	Pearson Correlation	.354**	.455**	.504**	.647**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128
X29	Pearson Correlation	.380**	.375**	.441**	.672**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128
X210	Pearson Correlation	.391**	.477**	.483**	.703**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128

## Correlations

	X21	X22	X23	X24	X25	X26
X211 Pearson Correlation	.446**	.370**	.492**	.393**	.396**	.361**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X212 Pearson Correlation	.497**	.384**	.484**	.339**	.384**	.325**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X213 Pearson Correlation	.534**	.362**	.392**	.501**	.451**	.357**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X214 Pearson Correlation	.408**	.400**	.327**	.487**	.544**	.491**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X215 Pearson Correlation	.287**	.476**	.264**	.485**	.599**	.500**
Sig. (2-tailed)	.001	.000	.003	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X216 Pearson Correlation	.422**	.410**	.306**	.477**	.434**	.524**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X217 Pearson Correlation	.493**	.396**	.430**	.506**	.531**	.484**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X218 Pearson Correlation	.296**	.436**	.279**	.467**	.541**	.461**
Sig. (2-tailed)	.001	.000	.001	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X219 Pearson Correlation	.294**	.335**	.395**	.400**	.469**	.413**
Sig. (2-tailed)	.001	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X220 Pearson Correlation	.250**	.266**	.379**	.346**	.363**	.327**
Sig. (2-tailed)	.005	.002	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X221 Pearson Correlation	.295**	.304**	.436**	.404**	.353**	.286**
Sig. (2-tailed)	.001	.000	.000	.000	.000	.001
N	128	128	128	128	128	128
X2 Pearson Correlation	.637**	.620**	.601**	.682**	.682**	.614**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

	X27	X28	X29	X210	X211	X212
X211 Pearson Correlation	.432**	.807**	.681**	.613**		
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	1	.687**
N	128	128	128	128	128	128
X212 Pearson Correlation	.349**	.473**	.546**	.662**	.687**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X213 Pearson Correlation	.453**	.397**	.605**	.594**	.579**	.569**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X214 Pearson Correlation	.516**	.348**	.456**	.498**	.550**	.543**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X215 Pearson Correlation	.625**	.313**	.298**	.365**	.382**	.452**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X216 Pearson Correlation	.637**	.430**	.256**	.498**	.424**	.435**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.003	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X217 Pearson Correlation	.558**	.405**	.507**	.559**	.659**	.550**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X218 Pearson Correlation	.500**	.303**	.512**	.497**	.474**	.474**
Sig. (2-tailed)	.000	.001	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X219 Pearson Correlation	.404**	.354**	.380**	.391**	.500**	.547**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X220 Pearson Correlation	.278**	.455**	.375**	.477**	.455**	.569**
Sig. (2-tailed)	.002	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X221 Pearson Correlation	.198	.504**	.441**	.483**	.521**	.568**
Sig. (2-tailed)	.025	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X2 Pearson Correlation	.646**	.647**	.672**	.703**	.755**	.747**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

	X213	X214	X215	X216	X217	X218
X211 Pearson Correlation	.579**	.550**	.382**	.424**	.659**	.474**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X212 Pearson Correlation	.569**	.543**	.452**	.435**	.550**	.474**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X213 Pearson Correlation	1	.614**	.514**	.490**	.648**	.518**
Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X214 Pearson Correlation	.614**	1	.593**	.653**	.572**	.561**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X215 Pearson Correlation	.514**	.593**	1	.556**	.488**	.530**
Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X216 Pearson Correlation	.490**	.653**	.556**	1	.579**	.556**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X217 Pearson Correlation	.648**	.572**	.488**	.579**	1	.670**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000
N	128	128	128	128	128	128
X218 Pearson Correlation	.518**	.561**	.530**	.556**	.670**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	
N	128	128	128	128	128	128
X219 Pearson Correlation	.486**	.504**	.498**	.460**	.495**	.669**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X220 Pearson Correlation	.425**	.445**	.371**	.373**	.463**	.516**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X221 Pearson Correlation	.406**	.389**	.369**	.236**	.396**	.491**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.007	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
X2 Pearson Correlation	.752**	.752**	.690**	.698**	.780**	.741**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128

Correlations

	X219	X220	X221	X2
X211 Pearson Correlation	.500**	.455**	.521**	.755**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128
X212 Pearson Correlation	.547**	.569**	.568**	.747**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128
X213 Pearson Correlation	.486**	.425**	.406**	.752**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128
X214 Pearson Correlation	.504**	.445**	.389**	.752**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128
X215 Pearson Correlation	.498**	.371**	.369**	.690**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128
X216 Pearson Correlation	.460**	.373**	.236**	.698**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.007	.000
N	128	128	128	128
X217 Pearson Correlation	.495**	.463**	.396**	.780**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128
X218 Pearson Correlation	.669**	.516**	.491**	.741**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128
X219 Pearson Correlation	1	.643**	.675**	.722**
Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
N	128	128	128	128
X220 Pearson Correlation	.643**	1	.868**	.677**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000
N	128	128	128	128
X221 Pearson Correlation	.675**	.868**	1	.676**
Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000
N	128	128	128	128
X2 Pearson Correlation	.722**	.677**	.676**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	
N	128	128	128	128

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

RELIABILITY

```
/VARIABLES=X21 X22 X23 X24 X25 X26 X27 X28 X29 X210 X211 X212 X213 X214  
X215 X216 X217 X218 X219 X220 X221  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

**Reliability**

[DataSet1] D:\My Books\TESIS\Kartini\Kartini\Kartini - Uji Val-Rel.sav

**Scale: ALL VARIABLES**

**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	128	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	128	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.944	21

## CORRELATIONS

```

/VARIABLES=Y111 Y112 Y113 Y114 Y115 Y116 Y117 Y121 Y122 Y123 Y124 Y125 Y1
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

```

## Correlations

[DataSet1] D:\My Books\TESIS\Kartini\Kartini\Kartini - Uji Val-Rel.sav

Correlations

		Y111	Y112	Y113	Y114	Y115	Y116
Y111	Pearson Correlation	1	.366**	.437**	.242**	.307**	.326**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.006	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y112	Pearson Correlation	.366**	1	.436**	.466**	.315**	.241**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.006
	N	128	128	128	128	128	128
Y113	Pearson Correlation	.437**	.436**	1	.274**	.208	.433**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.002	.018	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y114	Pearson Correlation	.242**	.466**	.274**	1	.404**	.163
	Sig. (2-tailed)	.006	.000	.002		.000	.065
	N	128	128	128	128	128	128
Y115	Pearson Correlation	.307**	.315**	.208	.404**	1	.545**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.018	.000		.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y116	Pearson Correlation	.326**	.241**	.433**	.163	.545**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.006	.000	.065	.000	
	N	128	128	128	128	128	128
Y117	Pearson Correlation	.518**	.631**	.468**	.404**	.461**	.427**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y121	Pearson Correlation	.519**	.545**	.381**	.402**	.330**	.324**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y122	Pearson Correlation	.474**	.476**	.244**	.380**	.487**	.366**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.005	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y123	Pearson Correlation	.499**	.530**	.315**	.436**	.366**	.340**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128

## CORRELATIONS

```

/VARIABLES=Y111 Y112 Y113 Y114 Y115 Y116 Y117 Y121 Y122 Y123 Y124 Y125 Y1
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

```

## Correlations

[DataSet1] D:\My Books\TESIS\Kartini\Kartini\Kartini - Uji Val-Rel.sav

		Y111	Y112	Y113	Y114	Y115	Y116
Y111	Pearson Correlation	1	.366**	.437**	.242**	.307**	.326**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.006	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y112	Pearson Correlation	.366**	1	.436**	.466**	.315**	.241**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.006
	N	128	128	128	128	128	128
Y113	Pearson Correlation	.437**	.436**	1	.274**	.208**	.433**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.002	.018	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y114	Pearson Correlation	.242**	.466**	.274**	1	.404**	.163
	Sig. (2-tailed)	.006	.000	.002		.000	.065
	N	128	128	128	128	128	128
Y115	Pearson Correlation	.307**	.315**	.208**	.404**	1	.545**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.018	.000		.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y116	Pearson Correlation	.326**	.241**	.433**	.163	.545**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.006	.000	.065	.000	
	N	128	128	128	128	128	128
Y117	Pearson Correlation	.518**	.631**	.468**	.404**	.461**	.427**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y121	Pearson Correlation	.519**	.545**	.381**	.402**	.330**	.324**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y122	Pearson Correlation	.474**	.476**	.244**	.380**	.487**	.366**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.005	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y123	Pearson Correlation	.499**	.530**	.315**	.436**	.366**	.340**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

	Y117	Y121	Y122	Y123	Y124	Y125
Y111 Pearson Correlation	.518**	.519**	.474**	.499**	.444**	.103
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.247
N	128	128	128	128	128	128
Y112 Pearson Correlation	.631**	.545**	.476**	.530**	.308**	.176
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.047
N	128	128	128	128	128	128
Y113 Pearson Correlation	.468**	.381**	.244**	.315**	.396**	.306**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.005	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y114 Pearson Correlation	.404**	.402**	.380**	.436**	.228**	.238**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.010	.007
N	128	128	128	128	128	128
Y115 Pearson Correlation	.461**	.330**	.487**	.366**	.372**	.513**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y116 Pearson Correlation	.427**	.324**	.366**	.340**	.310**	.509**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y117 Pearson Correlation	1	.571**	.522**	.613**	.367**	.174
Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.050
N	128	128	128	128	128	128
Y121 Pearson Correlation	.571**	1	.832**	.668**	.334**	.300**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.001
N	128	128	128	128	128	128
Y122 Pearson Correlation	.522**	.832**	1	.720**	.448**	.340**
Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y123 Pearson Correlation	.613**	.668**	.720**	1	.438**	.170
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.055
N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

		Y1
Y111	Pearson Correlation	.653**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y112	Pearson Correlation	.692**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y113	Pearson Correlation	.584**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y114	Pearson Correlation	.583**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y115	Pearson Correlation	.637**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y116	Pearson Correlation	.592**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y117	Pearson Correlation	.760**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y121	Pearson Correlation	.801**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y122	Pearson Correlation	.813**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y123	Pearson Correlation	.788**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128

## Correlations

		Y111	Y112	Y113	Y114	Y115	Y116
Y124	Pearson Correlation	.444**	.308**	.396**	.226*	.372**	.310**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.010	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y125	Pearson Correlation	.103	.176*	.306**	.238**	.513**	.509**
	Sig. (2-tailed)	.247	.047	.000	.007	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y1	Pearson Correlation	.653**	.692**	.584**	.583**	.637**	.592**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128

Correlations

		Y117	Y121	Y122	Y123	Y124	Y125
Y124	Pearson Correlation	.367**	.334**	.448**	.438**	1	.345**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y125	Pearson Correlation	.174*	.300**	.340**	.170	.345**	1
	Sig. (2-tailed)	.050	.001	.000	.055	.000	
	N	128	128	128	128	128	128
Y1	Pearson Correlation	.760**	.801**	.813**	.788**	.612**	.495**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128

Correlations

		Y1
Y124	Pearson Correlation	.612**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y125	Pearson Correlation	.495**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y1	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	128

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

RELIABILITY

```
/VARIABLES=Y111 Y112 Y113 Y114 Y115 Y116 Y117 Y121 Y122 Y123 Y124 Y125  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

**Reliability**

[DataSet1] D:\My Books\TESIS\Kartini\Kartini\Kartini - Uji Val-Rel.sav

**Scale: ALL VARIABLES**

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	128	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	128	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.888	12

## CORRELATIONS

/VARIABLES=Y211 Y212 Y213 Y214 Y215 Y221 Y222 Y223 Y224 Y225 Y226 Y227 Y2  
 /PRINT=TWOTAIL NOSIG  
 /MISSING=PAIRWISE.

## Correlations

[DataSet1] D:\My Books\TESIS\Kartini\Kartini\Kartini - Uji Val-Rel.sav

	Y211	Y212	Y213	Y214	Y215	Y221
Y211 Pearson Correlation	1	.529**	.417**	.383**	.448**	.546**
Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y212 Pearson Correlation	.529**	1	.579**	.600**	.604**	.474**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y213 Pearson Correlation	.417**	.579**	1	.653**	.539**	.420**
Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y214 Pearson Correlation	.383**	.600**	.653**	1	.540**	.388**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y215 Pearson Correlation	.448**	.604**	.539**	.540**	1	.496**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000
N	128	128	128	128	128	128
Y221 Pearson Correlation	.546**	.474**	.420**	.388**	.496**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	
N	128	128	128	128	128	128
Y222 Pearson Correlation	.456**	.570**	.351**	.448**	.633**	.617**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y223 Pearson Correlation	.269**	.247**	.336**	.206**	.383**	.457**
Sig. (2-tailed)	.002	.005	.000	.020	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y224 Pearson Correlation	.337**	.512**	.413**	.441**	.691**	.436**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y225 Pearson Correlation	.197**	.297**	.278**	.267**	.444**	.446**
Sig. (2-tailed)	.026	.001	.001	.002	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128

## CORRELATIONS

/VARIABLES=Y211 Y212 Y213 Y214 Y215 Y221 Y222 Y223 Y224 Y225 Y226 Y227 Y2  
 /PRINT=TWOTAIL NOSIG  
 /MISSING=PAIRWISE.

## Correlations

[DataSet1] D:\My Books\TRISIS\Kartini\Kartini\Kartini - Uji Val-Rel.sav

Correlations

		Y211	Y212	Y213	Y214	Y215	Y221
Y211	Pearson Correlation	1	.529**	.417**	.383**	.448**	.546**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y212	Pearson Correlation	.529**	1	.579**	.600**	.604**	.474**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y213	Pearson Correlation	.417**	.579**	1	.653**	.539**	.420**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y214	Pearson Correlation	.383**	.600**	.653**	1	.540**	.388**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y215	Pearson Correlation	.448**	.604**	.539**	.540**	1	.496**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y221	Pearson Correlation	.546**	.474**	.420**	.388**	.496**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	128	128	128	128	128	128
Y222	Pearson Correlation	.456**	.570**	.351**	.448**	.633**	.617**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y223	Pearson Correlation	.269**	.247**	.336**	.206**	.383**	.457**
	Sig. (2-tailed)	.002	.005	.000	.020	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y224	Pearson Correlation	.337**	.512**	.413**	.441**	.691**	.436**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y225	Pearson Correlation	.197**	.297**	.278**	.267**	.444**	.446**
	Sig. (2-tailed)	.026	.001	.001	.002	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

	Y222	Y223	Y224	Y225	Y226	Y227
Y211 Pearson Correlation	.456**	.269**	.337**	.197**	.309**	.318**
Sig. (2-tailed)	.000	.002	.000	.026	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y212 Pearson Correlation	.570**	.247**	.512**	.297**	.557**	.393**
Sig. (2-tailed)	.000	.005	.000	.001	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y213 Pearson Correlation	.351**	.338**	.413**	.278**	.486**	.424**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.001	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y214 Pearson Correlation	.448**	.206**	.441**	.267**	.416**	.382**
Sig. (2-tailed)	.000	.020	.000	.002	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y215 Pearson Correlation	.633**	.383**	.691**	.444**	.585**	.560**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y221 Pearson Correlation	.617**	.457**	.436**	.446**	.596**	.482**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y222 Pearson Correlation	1	.513**	.601**	.397**	.626**	.595**
Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y223 Pearson Correlation	.513**	1	.408**	.468**	.472**	.608**
Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y224 Pearson Correlation	.601**	.406**	1	.485**	.668**	.618**
Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y225 Pearson Correlation	.397**	.468**	.485**	1	.551**	.554**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000
N	128	128	128	128	128	128

## Correlations

	Y2
Y211 Pearson Correlation	.614**
Sig. (2-tailed)	.000
N	128
Y212 Pearson Correlation	.737**
Sig. (2-tailed)	.000
N	128
Y213 Pearson Correlation	.669**
Sig. (2-tailed)	.000
N	128
Y214 Pearson Correlation	.649**
Sig. (2-tailed)	.000
N	128
Y215 Pearson Correlation	.804**
Sig. (2-tailed)	.000
N	128
Y221 Pearson Correlation	.740**
Sig. (2-tailed)	.000
N	128
Y222 Pearson Correlation	.791**
Sig. (2-tailed)	.000
N	128
Y223 Pearson Correlation	.626**
Sig. (2-tailed)	.000
N	128
Y224 Pearson Correlation	.775**
Sig. (2-tailed)	.000
N	128
Y225 Pearson Correlation	.625**
Sig. (2-tailed)	.000
N	128

## Correlations

	Y211	Y212	Y213	Y214	Y215	Y221
Y226 Pearson Correlation	.309**	.557**	.486**	.416**	.585**	.596**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y227 Pearson Correlation	.318**	.393**	.424**	.382**	.560**	.482**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128
Y2 Pearson Correlation	.614**	.737**	.669**	.649**	.804**	.740**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	128	128	128	128	128	128

Correlations

		Y222	Y223	Y224	Y225	Y226	Y227
Y226	Pearson Correlation	.626**	.472**	.668**	.551**		.743**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	1	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y227	Pearson Correlation	.595**	.608**	.618**	.554**	.743**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128
Y2	Pearson Correlation	.791**	.626**	.775**	.625**	.812**	.773**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	128	128	128	128	128	128

Correlations

		Y2
Y226	Pearson Correlation	.812**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y227	Pearson Correlation	.773**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	128
Y2	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	128

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## RELIABILITY

```
/VARIABLES=Y211 Y212 Y213 Y214 Y215 Y221 Y222 Y223 Y224 Y225 Y226 Y227  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

## Reliability

[DataSet1] D:\My Books\TESIS\Kartini\Kartini\Kartini - Uji Val-Rel.sav

## Scale: ALL VARIABLES

### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	128	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	128	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.913	12

Lampiran 7 : Hasil Analisis *Structural Equation Modelling* (SEM)  
Analysis Summary

Date and Time

Date: 28 Juni 2012  
Time: 7:15:09

Title

Hasil Analisis Data Kartini Program Pascasarjana Universitas Hasanuddin Makassar 2012

**Notes for Group (Group number 1)**

The model is recursive.  
Sample size = 128

**Variable Summary (Group number 1)**

Your model contains the following variables (Group number 1)

**Observed, endogenous variables**

X13  
X14  
X15  
X22  
X21  
Y12  
Y11  
Y22  
Y21  
X12  
X11

**Unobserved, endogenous variables**

Akuntabilitas  
Fraud\_Prevention

**Unobserved, exogenous variables**

Internal\_Control  
eX13  
eX14  
eX15  
Interna\_Auditor  
eX22  
eX21  
eY12  
eY11  
eY22  
eY21  
eY2  
eY1  
eX12  
eX11

**Variable counts (Group number 1)**

Number of variables in your model:	28
Number of observed variables:	11
Number of unobserved variables:	17
Number of exogenous variables:	15
Number of endogenous variables:	13

Parameter Summary (Group number 1)

	Weights	Covariances	Variances	Means	Intercepts	Total
Fixed	16	0	1	0	0	17
Labeled	0	0	0	0	0	0
Unlabeled	13	14	14	0	11	52
Total	29	14	15	0	11	69

Assessment of normality (Group number 1)

Variable	min	max	skew	c.r.	kurtosis	c.r.
X11	1,000	5,000	-,347	-1,604	-,581	-1,342
X12	2,000	5,000	-,113	-,521	-,722	-1,668
Y21	1,000	5,000	-,339	-1,568	-,576	-1,331
Y22	1,000	5,000	-,453	-2,093	-,231	-,533
Y11	1,000	5,000	-,579	-2,673	-,179	-,413
Y12	1,000	5,000	-,448	-2,067	-,610	-1,409
X21	1,000	5,000	-,655	-3,027	,272	,629
X22	1,000	5,000	-,662	-3,060	,198	,457
X15	1,000	5,000	-,430	-1,987	-,700	-1,616
X14	1,000	5,000	-,690	-3,186	-,377	-,870
X13	1,000	5,000	-,184	-,850	-,423	-,977
Multivariate					2,057	,688

Observations farthest from the centroid (Mahalanobis distance) (Group number 1)

Observation number	Mahalanobis d-squared	p1	p2
64	26,621	,005	,490
105	26,078	,006	,194
19	22,330	,022	,535
75	22,290	,022	,317
70	21,959	,025	,210
89	21,369	,030	,183
45	20,168	,043	,315
62	19,331	,055	,415
87	19,195	,058	,320
63	19,019	,061	,251
1	18,927	,062	,176
13	18,833	,064	,121
68	18,304	,075	,162
15	18,143	,078	,128
98	17,709	,089	,162
108	16,647	,119	,454
47	16,525	,123	,403
72	15,286	,170	,841
86	15,284	,170	,774
18	15,031	,181	,799
36	14,994	,183	,742
122	14,923	,186	,694
16	14,867	,189	,638
101	14,842	,190	,562
82	14,749	,194	,524
78	14,726	,195	,448
94	14,658	,199	,399
77	14,437	,210	,436
38	14,399	,212	,374
8	14,305	,217	,345
61	13,800	,244	,555
23	13,524	,260	,639
66	13,426	,266	,620
127	13,405	,268	,554
46	13,304	,274	,538
20	13,258	,277	,489
128	13,018	,292	,564
126	12,637	,318	,724
97	12,542	,324	,712
67	12,309	,341	,778
123	12,291	,342	,728
85	12,131	,354	,757
29	12,024	,362	,757

25	12,004	,363	,708
43	11,883	,373	,718
35	11,874	,373	,659
11	11,780	,380	,652
33	11,696	,387	,641
50	11,340	,415	,797
102	11,311	,418	,760
84	11,253	,422	,737
96	11,138	,432	,749
120	11,035	,440	,753
112	10,956	,447	,745
34	10,927	,449	,703
91	10,833	,457	,705
21	10,708	,468	,726
10	10,703	,468	,668
7	10,404	,494	,801
100	10,317	,502	,800
54	10,249	,508	,789
9	10,171	,515	,783
51	10,033	,527	,813
60	9,944	,535	,814
125	9,800	,548	,844
114	9,800	,548	,798
88	9,680	,559	,818
53	9,620	,565	,804
58	9,538	,572	,803
48	9,482	,578	,786
71	9,470	,579	,739
79	9,362	,588	,755
65	9,219	,602	,793
115	9,209	,603	,745
3	9,193	,604	,696
99	9,125	,610	,685
118	9,104	,612	,635
90	9,063	,616	,600
31	9,003	,622	,580
44	8,626	,656	,801
40	8,548	,663	,797
6	8,332	,683	,871
80	8,211	,694	,888
106	8,148	,700	,879
39	8,141	,701	,841
56	8,019	,712	,862
92	7,943	,718	,858
116	7,883	,724	,845
57	7,882	,724	,795

14	7,874	,725	,742
30	7,869	,725	,680
12	7,853	,726	,621
69	7,800	,731	,591
24	7,756	,735	,552
55	7,724	,738	,501
5	7,650	,744	,487
83	7,554	,753	,493
27	7,443	,762	,512
74	7,226	,781	,625
	7,160	,786	,602

Sample Moments (Group number 1)

Sample Covariances (Group number 1)

	X11	X12	Y21	Y22	Y11	Y12	X21	X22	X15	X14	X13
X11	,297										
X12	,267	,387									
Y21	,165	,192	,446								
Y22	,192	,210	,310	,464							
Y11	,153	,172	,175	,247	,233						
Y12	,160	,168	,248	,327	,234	,418					
X21	,153	,180	,175	,203	,145	,197	,262				
X22	,129	,140	,190	,185	,151	,183	,199	,268			
X15	,146	,172	,118	,143	,130	,119	,119	,117	,211		
X14	,170	,202	,161	,211	,159	,201	,137	,119	,164	,290	
X13	,205	,239	,220	,251	,177	,178	,172	,148	,163	,207	,309

Condition number = 56,687

Eigenvalues

2,193,383,218,208,147,114,087,071,067,059,039

Determinant of sample covariance matrix = ,000

Sample Correlations (Group number 1)

	X11	X12	Y21	Y22	Y11	Y12	X21	X22	X15	X14	X13
X11	1,000										
X12	,788	1,000									
Y21	,454	,462	1,000								
Y22	,516	,496	,682	1,000							
Y11	,580	,572	,544	,750	1,000						
Y12	,453	,418	,575	,742	,748	1,000					
X21	,548	,567	,511	,584	,588	,595	1,000				
X22	,457	,434	,551	,523	,605	,547	,752	1,000			
X15	,584	,603	,384	,457	,587	,402	,508	,494	1,000		
X14	,580	,602	,447	,575	,610	,576	,496	,429	,663	1,000	
X13	,676	,692	,592	,661	,659	,495	,605	,514	,640	,692	1,000

Condition number = 49,965

Eigenvalues

6,702,1,084,723,591,479,346,306,243,213,180,134

Sample Means (Group number 1)

	X11	X12	Y21	Y22	Y11	Y12	X21	X22	X15	X14	X13
	3,959	3,860	3,733	3,605	3,989	3,419	3,748	3,939	3,998	3,765	3,688

**Notes for Model (Default model)**

**Computation of degrees of freedom (Default model)**

Number of distinct sample moments:	77
Number of distinct parameters to be estimated:	52
Degrees of freedom (77 - 52):	25

**Result (Default model)**

Minimum was achieved  
Chi-square = 33,469  
Degrees of freedom = 25  
Probability level = ,120

Estimates (Group number 1 - Default model)

Scalar Estimates (Group number 1 - Default model)

Maximum Likelihood Estimates

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

Table 5.0

		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Akuntabilitas	← Internal_Control	,778	,151	5,156	***	par_7
Akuntabilitas	← Interna_Auditor	,346	,164	2,105	,035	par_8
Fraud_Prevention	← Internal_Control	,390	1,107	,352	,725	par_9
Fraud_Prevention	← Interna_Auditor	-,580	,864	-,670	,503	par_10
Fraud_Prevention	← Akuntabilitas	4,767	1,974	2,415	,016	par_11
X13	← Internal_Control	1,000				
X14	← Internal_Control	,914	,081	11,339	***	par_1
X15	← Internal_Control	,723	,072	9,986	***	par_2
X22	← Interna_Auditor	1,000				
X21	← Interna_Auditor	1,178	,125	9,428	***	par_3
Y12	← Akuntabilitas	1,000				
Y11	← Akuntabilitas	,749	,062	12,036	***	par_4
Y22	← Fraud_Prevention	,224	,061	3,663	***	par_5
Y21	← Fraud_Prevention	,173	,046	3,758	***	par_6
X12	← Internal_Control	,957	,098	9,778	***	par_12
X11	← Internal_Control	,830	,085	9,704	***	par_13

Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

		Estimate
Akuntabilitas	← Internal_Control	,669
Akuntabilitas	← Interna_Auditor	,256
Fraud_Prevention	← Internal_Control	,066
Fraud_Prevention	← Interna_Auditor	-,084
Fraud_Prevention	← Akuntabilitas	,940
X13	← Internal_Control	,870
X14	← Internal_Control	,812
X15	← Internal_Control	,761
X22	← Interna_Auditor	,788
X21	← Interna_Auditor	,952
Y12	← Akuntabilitas	,851
Y11	← Akuntabilitas	,865
Y22	← Fraud_Prevention	,928
Y21	← Fraud_Prevention	,733
X12	← Internal_Control	,737
X11	← Internal_Control	,729

Intercepts: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
X13	3,688	,049	75,497	***	par_28
X14	3,765	,048	78,731	***	par_29
X15	3,998	,040	98,993	***	par_30
X22	3,939	,046	85,025	***	par_31
X21	3,748	,045	82,867	***	par_32
Y12	3,419	,058	58,855	***	par_33
Y11	3,989	,043	93,276	***	par_34

Y22	3,605	,060	59,679	***	par_35
Y21	3,733	,059	63,167	***	par_36
X12	3,860	,055	69,935	***	par_37
X11	3,959	,048	81,861	***	par_38

Covariances: (Group number 1 - Default model)

		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Interna_Auditor	<-> Internal_Control	,144	,027	5,340	***	par_14
eX15	<-> eY21	-,021	,016	-1,331	,183	par_15
eX15	<-> eY22	-,030	,013	-2,276	,023	par_16
eX22	<-> eY21	,059	,020	2,877	,004	par_17
eX21	<-> eY21	,012	,016	,726	,468	par_18
eX12	<-> eX11	,085	,018	4,652	***	par_19
eX21	<-> eY12	-,008	,013	-,611	,541	par_20
eX22	<-> eY11	,028	,010	2,736	,006	par_21
eX13	<-> eY12	-,051	,013	-3,860	***	par_22
eX14	<-> eX21	-,012	,010	-1,281	,200	par_23
eX15	<-> eY11	,004	,010	,378	,705	par_24
eX15	<-> eY12	-,046	,015	-3,112	,002	par_25
eX15	<-> eX22	,019	,010	1,796	,072	par_26
eX22	<-> eY22	,009	,013	,711	,477	par_27

Correlations: (Group number 1 - Default model)

		Estimate
Interna_Auditor	<-> Internal_Control	,731
eX15	<-> eY21	-,156
eX15	<-> eY22	-,402
eX22	<-> eY21	,403
eX21	<-> eY21	,167
eX12	<-> eX11	,542
eX21	<-> eY12	-,148
eX22	<-> eY11	,356
eX13	<-> eY12	-,549
eX14	<-> eX21	-,252
eX15	<-> eY11	,053
eX15	<-> eY12	-,452
eX15	<-> eX22	,195
eX22	<-> eY22	,116

Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Internal_Control	,230	,038	6,040	***	par_39
Interna_Auditor	,169	,034	4,986	***	par_40
eY1	,073	,023	3,182	,001	par_41
eY2	1,000				
eX13	,074	,014	5,429	***	par_42
eX14	,099	,015	6,753	***	par_43
eX15	,087	,013	6,647	***	par_44
eX15	,103	,019	5,348	***	par_45
eX22	,025	,020	1,247	,212	par_46
eX21	,118	,021	5,525	***	par_47
eY12	,059	,011	5,540	***	par_48
eY11					

eY22	,064	,025	2,622	,009	par_49
eY21	,205	,029	7,016	***	par_50
eX12	,177	,025	7,033	***	par_51
eX11	,139	,019	7,192	***	par_52

Squared Multiple Correlations: (Group number 1 - Default model)

	Estimate
Akuntabilitas	,764
Fraud_Prevention	,875
X11	,532
X12	,543
Y21	,537
Y22	,861
Y11	,748
Y12	,723
X21	,905
X22	,622
X15	,579
X14	,660
X13	,757

Matrices (Group number 1 - Default model)

Factor Score Weights (Group number 1 - Default model)

	X11	X12	Y21	Y22	Y11	Y12	X21	X22	X15	X14	X13
Internal_Control	,050	,048	,012	,031	-,053	,199	,085	-,047	,242	,135	,321
Interna_Auditor	-,003	-,003	-,068	,018	-,040	,074	,595	,151	-,008	,067	,040
Akuntabilitas	-,018	-,017	,069	,189	,259	,290	,165	-,141	,215	-,022	,139
Fraud_Prevention	-,096	-,092	,739	2,284	,589	,806	,422	-,906	1,346	-,183	,214

Total Effects (Group number 1 - Default model)

	Internal_Control	Interna_Auditor	Akuntabilitas	Fraud_Prevention
Akuntabilitas	,778	,346	,000	,000
Fraud_Prevention	4,098	1,070	4,767	,000
X11	,830	,000	,000	,000
X12	,957	,000	,000	,000
Y21	,708	,185	,824	,173
Y22	,917	,239	1,066	,224
Y11	,582	,259	,749	,000
Y12	,778	,346	1,000	,000
X21	,000	1,178	,000	,000
X22	,000	1,000	,000	,000
X15	,723	,000	,000	,000
X14	,914	,000	,000	,000
X13	1,000	,000	,000	,000

Standardized Total Effects (Group number 1 - Default model)

	Internal_Control	Interna_Auditor	Akuntabilitas	Fraud_Prevention
Akuntabilitas	,669	,256	,000	,000
Fraud_Prevention	,695	,156	,940	,000
X11	,729	,000	,000	,000
X12	,737	,000	,000	,000

Y21				
Y22	,509	,114	,689	,733
Y11	,645	,145	,872	,928
Y12	,579	,221	,865	,000
X21	,569	,218	,851	,000
X22	,000	,952	,000	,000
X15	,000	,788	,000	,000
X14	,761	,000	,000	,000
X13	,812	,000	,000	,000
	,870	,000	,000	,000

**Direct Effects (Group number 1 - Default model)**

	Internal_Control	Interna_Auditor	Akuntabilitas	Fraud_Prevention
Akuntabilitas	,778	,346	,000	,000
Fraud_Prevention	,390	-,580	4,767	,000
X11	,830	,000	,000	,000
X12	,957	,000	,000	,000
Y21	,000	,000	,000	,173
Y22	,000	,000	,000	,224
Y11	,000	,000	,749	,000
Y12	,000	,000	1,000	,000
X21	,000	1,178	,000	,000
X22	,000	1,000	,000	,000
X15	,723	,000	,000	,000
X14	,914	,000	,000	,000
X13	1,000	,000	,000	,000

**Standardized Direct Effects (Group number 1 - Default model)**

	Internal_Control	Interna_Auditor	Akuntabilitas	Fraud_Prevention
Akuntabilitas	,669	,256	,000	,000
Fraud_Prevention	,066	-,084	,940	,000
X11	,729	,000	,000	,000
X12	,737	,000	,000	,000
Y21	,000	,000	,000	,733
Y22	,000	,000	,000	,928
Y11	,000	,000	,865	,000
Y12	,000	,000	,851	,000
X21	,000	,952	,000	,000
X22	,000	,788	,000	,000
X15	,761	,000	,000	,000
X14	,812	,000	,000	,000
X13	,870	,000	,000	,000

**Indirect Effects (Group number 1 - Default model)**

	Internal_Control	Interna_Auditor	Akuntabilitas	Fraud_Prevention
Akuntabilitas	,000	,000	,000	,000
Fraud_Prevention	3,709	1,650	,000	,000
X11	,000	,000	,000	,000
X12	,708	,185	,824	,000
Y21	,917	,239	1,066	,000
Y22	,582	,259	,000	,000
Y11	,778	,346	,000	,000
Y12				

X21				
X22	,000	,000	,000	,000
X15	,000	,000	,000	,000
X14	,000	,000	,000	,000
X13	,000	,000	,000	,000
	,000	,000	,000	,000

Standardized Indirect Effects (Group number 1 - Default model)

	Internal_Control	Interna_Auditor	Akuntabilitas	Fraud_Prevention
Akuntabilitas	,000	,000	,000	,000
Fraud_Prevention	,629	,240	,000	,000
X11	,000	,000	,000	,000
X12	,000	,000	,000	,000
Y21	,509	,114	,689	,000
Y22	,645	,145	,872	,000
Y11	,579	,221	,000	,000
Y12	,569	,218	,000	,000
X21	,000	,000	,000	,000
X22	,000	,000	,000	,000
X15	,000	,000	,000	,000
X14	,000	,000	,000	,000
X13	,000	,000	,000	,000

Minimization History (Default model)

Iteration		Negative eigenvalues	Condition #	Smallest eigenvalue	Diameter	F	NTries	Ratio
0	c	17						
1	e	18		-1,244	9999,000	1087,404	0	9999,000
2	e*	13		-,543	1,653	637,729	20	,597
3	e	7		-,429	,562	490,965	6	,776
4	e*	2		-,224	,832	262,986	5	,938
5	e	0	10148,530	-,150	,563	161,156	4	,694
6	e	0	7222,281		,668	66,574	5	,778
7	e	0	25438,902		,970	45,176	2	,000
8	e	1			,761	37,923	1	,693
9	e	0	64903,395	,000	,922	34,361	1	,721
10	e	0	73058,530		,169	33,495	10	,926
11	e	0	79132,325		,053	33,469	1	1,021
12	c	0	77371,086		,018	33,469	1	1,012
					,000	33,469	1	1,002

Pairwise Parameter Comparisons (Default model)

Variance-covariance Matrix of Estimates (Default model)

	par_1	par_2	par_3	par_4	par_5	par_6	par_7	par_8	par_9	par_10	par_11	par_12	par_13	par_14	par_15	par_16
par_1	.006															
par_2	.002	.005														
par_3	-.001	-.001	.016													
par_4	-.001	.000	-.001	.004												
par_5	.000	.000	.000	.000	.004											
par_6	.000	.000	.000	.000	.003	.002										
par_7	.003	.002	.002	-.002	.000	.000	.023									
par_8	.001	-.001	.000	-.002	.000	.000	-.017	.027								
par_9	-.002	-.005	-.003	-.002	.012	.012	-.051	.044	1.225							
par_10	-.002	.000	-.007	.006	.022	.016	.023	-.047	-.106	.347						
par_11	-.004	.002	-.003	.007	-.104	-.077	.016	-.015	-1.218	-.828	3.895					
par_12	.003	.002	.000	-.001	.000	.000	.003	.001	.000	-.001	-.007	.010				
par_13	.002	.002	.000	-.001	.000	.000	.003	.001	-.001	-.001	-.005	.006	.007			
par_14	.000	.000	-.002	.000	.000	.000	.000	.001	.001	.001	.001	.000	.000	.001		
par_15	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.001	.001	.000	.000	.000	.000	
par_16	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.001	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_17	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_18	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.005	.004	.000	.000	.000	.000
par_19	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.001	.001	.000	.000	.000	.000	.000
par_20	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.004	-.003	.000	.000	.000	.000	.000
par_21	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.001	-.001	.003	.000	.000	.000	.000
par_22	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.003	.000	-.004	.000	.000	.000	.000	.000
par_23	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.001	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_24	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_25	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.001	.001	.004	.000	-.005	.000	.000	.000	.000	.000
par_26	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000
par_27	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.003	.001	.000	.000	.000	.000	.000
par_28	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_29	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_30	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_31	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_32	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_33	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_34	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_35	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_36	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_37	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_38	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_39	-.001	-.001	.000	.001	.000	.000	-.002	.000	.001	.001	.001	-.001	-.001	.001	.001	.000
par_40	.000	.000	-.003	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.002	.000	.000	.000	.001	.000
par_41	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.001	.001	.012	.003	-.020	.000	.000	.000	.000	.000
par_42	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_43	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_44	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_45	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.001	.001	.000	.000	.000	.000	.000
par_46	.000	.000	-.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	-.001	.000	.000	.000	.000	.000
par_47	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.001	-.007	.000	.011	.000	.000	.000	.000
par_48	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.002	-.002	.007	.000	.000	.000	.000	.000
par_49	.000	.000	.000	.000	-.001	-.001	.000	.000	.005	-.004	.016	.000	.000	.000	.000	.000
par_50	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.002	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_51	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.001	.000	.002	.000	.000	.000	.000	.000
par_52	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	-.001	.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000

Correlations of Estimates (Default model)

	par_1	par_2	par_3	par_4	par_5	par_6	par_7	par_8	par_9	par_10	par_11	par_12	par_13	par_14	par_15	par_16
par_1	1.000															
par_2	.394	1.000														
par_3	-.050	-.114	1.000													
par_4	-.219	.053	-.174	1.000												
par_5	.008	.007	.033	.052	1.000											
par_6	.003	.005	-.053	.042	.929	1.000										
par_7	.259	.178	.107	-.242	-.016	-.040	1.000									
par_8	.057	-.045	-.022	-.219	-.013	.004	-.699	1.000								
par_9	-.022	-.067	-.024	-.022	.180	.226	-.303	.242	1.000							
par_10	-.028	-.007	-.060	.109	.419	.405	.179	-.334	-.111	1.000						
par_11	-.027	.012	-.010	.055	-.862	-.848	.053	-.047	-.558	-.485	1.000					
par_12	.364	.311	.027	-.169	.011	.005	.193	.053	.002	-.014	-.034	1.000				
par_13	.351	.307	.015	-.166	.010	.005	.203	.042	-.007	-.009	-.031	.684	1.000			
par_14	-.202	-.110	-.450	.224	-.028	.031	-.129	-.097	.035	.043	.023	-.167	-.159	1.000		
par_15	.015	-.078	.018	.056	-.043	-.078	-.087	.052	-.031	.042	.013	.015	.012	-.005	1.000	
par_16	-.024	-.083	-.015	.100	-.026	-.023	-.189	.112	-.041	.109	.009	.021	.009	.024	.497	1.000

par_17	.027	.021	.108	.017	-.033	-.028	.042	-.031	.001	-.239	.092	.021	.014	-.099	.128
par_18	.017	.012	-.016	.004	-.015	-.024	.002	.018	.031	-.217	.051	.004	.007	-.038	.112
par_19	-.011	.020	-.026	-.025	-.020	-.013	.093	-.067	-.045	-.020	.034	-.138	-.127	.022	-.053
par_20	-.011	-.007	-.218	.184	.093	.078	.007	-.154	-.020	.366	-.122	.011	.021	.066	.042
par_21	.012	.010	.243	-.024	-.112	-.106	.106	-.093	-.081	-.149	.152	.021	.010	-.085	.015
par_22	.063	-.042	.016	.097	.099	.085	-.204	.133	.205	.034	-.153	.128	.303	-.031	.047
par_23	-.101	-.039	-.131	.017	-.001	.006	-.072	.082	-.059	.098	.004	-.072	-.051	.017	-.021
par_24	-.034	-.150	.035	-.040	-.034	-.025	-.226	.201	.084	-.081	.008	-.008	-.017	.066	.297
par_25	.030	-.108	-.032	.106	.104	.104	-.287	.210	.235	.031	-.174	.098	.079	.013	.313
par_26	.039	.005	.181	-.016	-.030	-.041	.059	-.055	-.020	-.016	.032	.030	.014	-.092	.282
par_27	.025	.027	.155	.032	.081	.076	.023	-.024	-.017	-.252	.030	.030	.017	-.048	.009
par_28	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_29	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_30	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_31	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_32	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_33	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_34	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_35	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_36	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_37	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_38	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
par_39	-.424	-.395	-.010	.223	-.001	.002	-.302	-.018	.030	.026	.020	-.352	-.346	.096	.016
par_40	.009	.103	-.695	.154	-.047	.037	-.074	-.002	.022	.010	.034	-.014	-.008	.709	-.012
par_41	.117	-.024	.076	-.331	.182	.173	-.190	.283	.460	.167	-.438	.134	.114	-.097	.025
par_42	.243	.251	.045	-.041	.023	.013	.200	-.096	-.008	-.038	-.010	.160	.155	-.083	-.027
par_43	-.175	-.053	-.012	.021	-.016	-.008	.049	-.082	-.009	.008	.016	-.071	-.057	.051	-.065
par_44	-.066	-.221	.045	-.035	-.015	-.014	-.016	.001	-.003	-.003	.015	-.035	-.033	.015	.002
par_45	.004	-.027	.491	-.062	-.020	-.051	.101	-.079	-.023	-.074	.039	.036	.023	-.205	.056
par_46	.004	.037	-.673	.116	.007	.053	-.128	.075	.022	.123	-.036	-.042	-.025	.289	-.026
par_47	-.066	.024	.001	.219	-.129	-.143	.083	-.205	-.280	.021	.250	-.035	-.036	.031	.023
par_48	.007	-.026	.067	-.228	-.253	-.242	.035	.092	-.199	-.271	.322	-.015	-.011	-.042	-.024
par_49	-.022	-.021	-.079	-.049	-.608	-.483	-.015	.023	.194	-.165	.336	-.023	-.020	.060	.011
par_50	.011	.011	.041	.025	.043	-.029	.013	-.019	-.069	.018	.007	.012	.010	-.031	.012
par_51	-.035	.014	-.032	-.020	-.018	-.011	.087	-.065	-.045	-.012	.031	-.140	-.095	.024	-.047
par_52	-.017	.018	-.011	-.021	-.016	-.010	.067	-.046	-.030	-.020	.025	-.089	-.116	.013	-.041

Critical Ratios for Differences between Parameters (Default model)

	par_1	par_2	par_3	par_4	par_5	par_6	par_7	par_8	par_9	par_10	par_11	par_12	par_13	par_14
par_1	.000													
par_2	-2,259	.000												
par_3	1,741	3,009	.000											
par_4	-1,473	.278	-2,883	.000										
par_5	-6,852	-5,288	-6,953	-6,187	.000									
par_6	-7,996	-6,427	-7,434	-7,599	-2,034	.000								
par_7	-.894	.356	-2,159	.167	3,387	3,795	.000							
par_8	-3,171	-2,062	-3,987	-2,140	.695	1,016	-1,486	.000						
par_9	-.471	-.299	-.706	-.323	.151	.198	-.234	.040	.000					
par_10	-1,715	-1,500	-1,995	-1,544	-.955	-.888	-1,596	-.993	-.656	.000				
par_11	1,949	2,049	1,814	2,039	2,242	2,283	2,023	2,224	1,592	2,130	.000			
par_12	.427	2,296	-1,413	1,674	6,389	7,266	1,096	3,269	.510	1,763	-1,925	.000		
par_13	-.887	1,142	-2,318	.712	5,795	6,780	.327	2,635	.396	1,021	-1,990	-1,728	.000	
par_14	-8,552	-7,235	-7,428	-9,748	-1,180	-.545	-4,046	-1,194	-.222	.838	-2,343	-7,686	-7,323	.000
par_15	-11,417	-9,883	-9,542	-12,159	-3,840	-3,894	-5,219	-2,233	-.371	.647	-2,426	-9,808	-9,806	-5,274
par_16	-11,514	-10,086	-9,599	-12,503	-4,040	-4,214	-5,249	-2,301	-.379	.637	-2,431	-10,023	-9,951	-5,852
par_17	-10,353	-8,879	-8,996	-10,593	-2,528	-2,244	-4,750	-1,728	-.299	.734	-2,388	-9,024	-8,800	-2,455
par_18	-11,007	-9,606	-9,235	-11,469	-3,339	-3,274	-5,049	-2,026	-.342	.681	-2,410	-9,531	-9,407	-4,125
par_19	-9,962	-8,582	-8,623	-10,167	-2,163	-1,765	-4,610	-1,566	-.275	.768	-2,373	-8,548	-8,303	-1,830
par_20	-11,271	-9,923	-9,234	-12,373	-3,783	-3,861	-5,192	-2,121	-.359	.665	-2,417	-9,788	-9,716	-5,209
par_21	-10,926	-9,524	-9,361	-11,397	-3,111	-3,015	-4,996	-1,922	-.327	.701	-2,403	-9,465	-9,326	-3,930
par_22	-11,937	-10,440	-9,799	-12,834	-4,493	-4,791	-5,379	-2,435	-.399	.611	-2,439	-10,386	-10,345	-6,417
par_23	-11,276	-10,017	-9,404	-12,121	-3,818	-3,946	-5,203	-2,187	-.363	.657	-2,422	-9,788	-9,731	-5,689
par_24	-11,161	-9,647	-9,394	-11,752	-3,535	-3,573	-5,045	-2,104	-.349	.674	-2,413	-9,682	-9,576	-4,887
par_25	-11,776	-10,194	-9,692	-12,737	-4,398	-4,673	-5,289	-2,420	-.395	.618	-2,435	-10,284	-10,228	-6,211
par_26	-11,074	-9,741	-9,454	-11,699	-3,488	-3,484	-5,084	-2,037	-.344	.679	-2,411	-9,633	-9,585	-4,395
par_27	-11,117	-9,741	-9,454	-11,699	-3,488	-3,484	-5,084	-2,037	-.344	.679	-2,411	-9,633	-9,585	-4,395
par_28	29,449	33,963	18,708	37,171	44,306	52,403	18,348	19,484	2,977	4,929	-.546	24,972	29,034	63,505
par_29	30,433	35,071	19,332	38,448	45,660	54,149	18,868	19,964	3,046	5,018	-.508	25,780	29,966	65,943
par_30	34,221	39,516	21,469	43,816	51,554	62,504	20,610	21,566	3,257	5,289	-.390	28,722	33,508	79,343
par_31	32,554	37,430	20,715	41,141	48,475	57,703	20,025	21,032	3,204	5,220	-.419	27,543	31,979	70,784
par_32	30,674	35,446	19,334	39,001	46,378	55,631	18,850	19,946	3,031	4,999	-.516	25,887	30,173	68,427
par_33	25,222	29,052	16,259	31,377	37,912	43,816	16,331	17,619	2,733	4,615	-.683	21,632	25,051	51,127
par_34	33,717	38,856	21,281	42,934	50,511	60,776	20,472	21,442	3,249	5,278	-.394	28,191	33,053	76,037
par_35	26,726	30,573	17,482	32,944	39,366	45,210	17,390	18,602	2,900	4,828	-.589	23,024	26,512	52,311
par_36	28,216	32,717	18,480	34,785	41,297	47,547	18,232	19,383	3,016	4,977	-.524	24,287	27,936	55,242
par_37	30,171	34,471	19,632	37,420	44,181	51,330	19,181	20,260	3,131	5,125	-.450	25,840	29,782	60,483

par_38	32,412	37,184	20,755	40,754	47,959	56,742	20,076	21,081	3,222	5,242									
par_39	-6,664	-5,240	-7,241	-7,953	.082	.953	-3,297	-.688	-.145	.936	-2,299	-6,277	-5,720	3,132					
par_40	-8,537	-7,210	-6,698	-8,758	-.761	-.059	-3,873	-1,052	-.199	.866	-2,330	-7,569	-7,156	1,566					
par_41	-10,355	-8,495	-8,815	-9,240	-2,459	-2,086	-4,492	-1,711	-.289	.758	-2,366	-9,066	-8,800	-1,911					
par_42	-10,717	-9,246	-8,830	-10,516	-2,412	-2,077	-4,735	-1,639	-.286	.755	-2,378	-9,142	-8,951	-2,262					
par_43	-9,656	-8,364	-8,567	-10,217	-1,981	-1,529	-4,501	-1,487	-.263	.785	-2,365	-8,584	-8,347	-1,507					
par_44	-10,019	-8,323	-8,723	-10,332	-2,178	-1,783	-4,554	-1,570	-.275	.771	-2,371	-8,769	-8,541	-1,907					
par_45	-9,790	-8,217	-9,210	-9,743	-1,872	-1,372	-4,693	-1,454	-.259	.788	-2,364	-8,619	-8,331	-1,130					
par_46	-10,727	-9,396	-8,300	-11,487	-3,110	-3,021	-4,871	-1,959	-.330	.701	-2,402	-9,265	-9,127	-4,202					
par_47	-9,382	-8,056	-8,359	-10,297	-1,563	-1,016	-4,378	-1,338	-.244	.808	-2,362	-8,308	-7,999	-.754					
par_48	-10,532	-9,047	-8,978	-10,548	-2,558	-2,302	-4,768	-1,755	-.299	.736	-2,390	-9,113	-8,939	-2,910					
par_49	-10,023	-8,563	-8,619	-10,070	-2,033	-1,759	-4,658	-1,701	-.295	.741	-2,393	-8,801	-8,561	-2,258					
par_50	-8,291	-6,651	-7,649	-7,977	-.274	.592	-3,734	-.839	-.166	.908	-2,311	-7,381	-6,929	1,517					
par_51	-8,646	-7,159	-7,808	-8,466	-.707	.075	-3,987	-1,009	-.192	.874	-2,327	-7,474	-7,146	-.896					
par_52	-9,310	-7,826	-8,203	-9,302	-1,314	-.672	-4,235	-1,243	-.226	.831	-2,345	-8,063	-7,688	-.151					

### Model Fit Summary

#### CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	52	33,469	25	,120	1,339
Saturated model	77	,000	0		
Independence model	22	1084,462	55	,000	19,717

#### Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	,969	,932	,992	,982	,992
Saturated model	1,000		1,000		1,000
Independence model	,000	,000	,000	,000	,000

#### Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	,455	,441	,451
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	1,000	,000	,000

#### NCP

Model	NCP	LO 90	HI 90
Default model	8,469	,000	27,682
Saturated model	,000	,000	,000
Independence model	1029,462	926,172	1140,156

#### FMIN

Model	FMIN	F0	LO 90	HI 90
Default model	,264	,067	,000	,218
Saturated model	,000	,000	,000	,000
Independence model	8,539	8,106	7,293	8,978

#### RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	,052	,000	,093	,442
Independence model	,384	,364	,404	,000

#### AIC

Model	AIC	BCC	BIC	CAIC
-------	-----	-----	-----	------

Default model	137,469	148,321
Saturated model	154,000	170,070
Independence model	1128,462	1133,053

#### ECVI

Model	ECVI	LO 90	HI 90	MECVI
Default model	1,082	1,016	1,234	1,168
Saturated model	1,213	1,213	1,213	1,339
Independence model	8,886	8,072	9,757	8,922

#### HOELTER

Model	HOELTER .05	HOELTER .01
Default model	143	169
Independence model	9	10

**Execution time summary**

Minimization:	,094
Miscellaneous:	3,447
Bootstrap:	,000
Total:	3,541

Chi-Square = 33,469

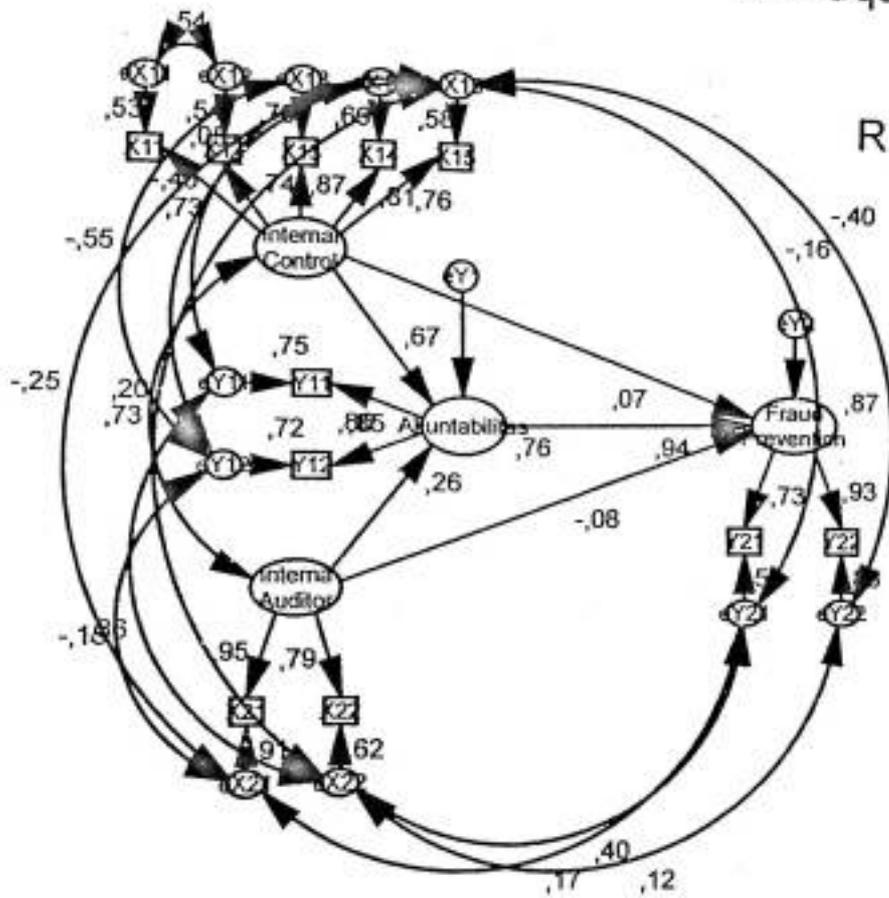
df = 25

Prob = ,120

RMSEA = ,052

TLI = ,982

CFI = ,992



Chi-Square = 33,469  
 df = 25  
 Prob = ,120  
 RMSEA = ,052  
 TLI = ,982  
 CFI = ,992

