

**DISERTASI**

**KUALITAS INFORMASI  
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH  
DAN FAKTOR YANG MEMENGARUHINYA**

*(The Quality of Information in Local Government  
Financial Statement and the Influential Factors)*

**HALIAH  
NIM : P0500309011**



**PROGRAM PASCASARJANA  
UNIVERSITAS HASANUDDIN  
MAKASSAR**

**2013**

**DISERTASI**

**KUALITAS INFORMASI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH  
DAN FAKTOR YANG MEMENGARUHINYA**

Disusun dan diajukan oleh :

**HALIAH  
P0500309011**

Telah dipertahankan di depan panitia Promosi Doktor  
pada tanggal 8 Juli 2013  
dan dinyatakan telah memenuhi syarat

Menyetujui  
Tim Promotor,

  
Prof. Dr. Abdul Halim, MBA., Ak  
Promotor

  
Prof. Dr. Gagaring Pagalung, SE., MS., Ak  
Ko-Promotor

Ketua Program Studi S3  
Ilmu Ekonomi,

  
Prof. Dr. Djabir Hamzah, MA

  
Dr. Abdul Hamid Habbe, SE., M.Si  
Ko-Promotor

Direktor Program Pascasarjana  
Universitas Hasanuddin,

  
Prof. Dr. Mursalim



## **KATA PENGANTAR**

*Bismillaahir Rahmanir Rahiim*

*Assalamu Alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh*

Dengan memanjatkan puji dan syukur kehadiran Allah SWT, atas limpahan rahmat dan hidayah-Nya, penulis dapat menyajikan tulisan disertasi yang berjudul “Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan Faktor Yang Memengaruhinya”.

Proses penyelesaian disertasi ini merupakan perjalanan panjang yang membutuhkan waktu, energi, dan kerja keras dengan penuh perjuangan dan pengorbanan. Keterbatasan dalam segala hal menyebabkan penulis membutuhkan banyak bantuan, bimbingan, dan petunjuk dari berbagai pihak. Berkenaan dengan itu, dengan segala kerendahan hati penulis menyampaikan ucapan terima kasih yang tak terhingga kepada yang terhormat disebutkan di bawah ini.

Bapak Prof. Dr. Abdul Halim, MBA, Ak, selaku Promotor, Bapak Prof. Dr. Gagaring Pagalung, SE., M.Si, Ak dan Dr. Abdul Hamid Habbe, SE, M.Si selaku Co-Promotor, yang dalam segala kesibukannya beliau dengan penuh kesabaran dan penuh bijaksana masih bersedia meluangkan waktunya membimbing, mengarahkan, mengoreksi, memberikan semangat kepada penulis sejak gagasan awal hingga penyempurnaan disertasi ini. Beliau-beliau telah banyak memberikan pelajaran hidup yang tak ternilai bagi penulis.

Penghargaan dan terima kasih yang setulusnya penulis sampaikan kepada Bapak Prof. Dr. Muhammad Ali, SE. MS; Prof. Dr. Haris Maupa, SE, M.Si; Dr. Syarifuddin, SE., M.Soc, Sc, Ak; Dr. Haryanto, SE., M.Com; Dr. Mediaty, SE., M.Si, Ak; Dr. Grace T. Pontoh, SE., M.Si, Ak, sebagai penguji

yang telah banyak memberikan kritik, saran, dan masukan kepada penulis mulai dari proses ujian proposal sampai pada penyelesaian disertasi.

Ungkapan terima kasih yang tulus penulis sampaikan kepada Bapak Prof. Dr. Muhammad Ali, SE. M.S., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Hasanuddin; Bapak Prof. Dr. Djabir Hamzah, MA., selaku Ketua Program Doktor Ilmu Ekonomi Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Hasanuddin dan jajarannya yang telah memberikan pelayanan yang baik sejak awal perkuliahan hingga tahap akhir penyelesaian pendidikan.

Terima kasih penulis sampaikan kepada para responden yaitu penanggung jawab keuangan daerah tingkat pemda (bupati/walikota) maupun tingkat SKPD (kepala dinas/badan/sekretariat) dan koordinator keuangan daerah (sekretaris daerah) di wilayah Provinsi Sulawesi Selatan beserta seluruh jajaran dalam berpartisipasi memberikan respon atas kuesioner yang diberikan dan meluangkan waktu untuk memberikan informasi melalui tatap muka langsung dan wawancara serta memberikan kesempatan, layanan, fasilitas untuk mengumpulkan data penelitian. Demikian juga kepada para alumni MKD (Magister Keuangan Daerah) dan KKD (Kursus Keuangan Daerah) yang membantu mengedarkan dan mengumpulkan data penelitian disertasi ini, penulis ucapkan terima kasih yang tak terhingga.

Sembah sujud dan terima kasih yang setinggi-tingginya kupersembahkan kepada kedua orang tua tercinta H. Hasan Razak (alm) dan H. Hafsah yang telah banyak memberi bantuan, dukungan dan doa' restu serta nasehat-nasehatnya untuk senantiasa mendekatkan diri kepada Allah SWT dimanapun berada. Demikian pula kepada ibu dan bapak mertua kami tercinta A. Muh. Umar Syuaib (Alm) dan Andi St. Rohani (Alm) yang telah memberikan

nasihat dan makna dalam menjalani hidup ini semoga Allah SWT menempatkan beliau bersama orang-orang beriman, diampuni segala dosanya, dan diterima segala amal kebajikannya, Amin.

Adik-adiku tercinta Drs. Hamkah Hasan, M.Kes, Apt; Hamsiah Hasan, SH; Hasnawiah Hasan, ST. M. Eng, dan saudara-saudara ipar, Drs. A.M. Iqbal; A. M. Ichsan, S.Sos; A.M. Idham, M.Sc; A. Iriyatnim S. Ag; A.Ismirani; A.M. Ichwan, S.Si, M.Si; A.Ilham, ST., beserta keluarga masing-masing, atas segala bantuan dan dukungannya selama ini sehingga penulis dapat menyelesaikan pendidikan dengan tepat waktu.

Teristimewa kepada suamiku tercinta Prof. Dr. rer. nat. IR. A. M. Imran, teman diskusi sekaligus guru sejati, yang selalu mendorong penulis untuk tidak berhenti belajar dan dengan setia memberi dukungan dalam rangka percepatan penyelesaian disertasi ini. Kepada ketiga anakku tersayang, Muh. Alief Fahdal Umar; Muh Althoofian Mallaheri Umar, dan Nur Aqilah Sahida Awal Imran yang selalu menjadi sumber energi dan semangat bagi Ibu, jika kelelahan mengganggu perjalanan pendidikan Ibu. Ungkapan cinta dan terima kasih tak terhingga atas pengertian, kesabaran, dan pengorbanan kalian, yang pasti membuat kebersamaan dan perhatian ibu berkurang, terutama kepada anakku Nur Aqilah Sahidah Awal Imran yang saat ini umurnya baru 1 tahun, 11 bulan. Kupersembahkan karya ini untuk dapat menyemangati perjalanan hidup ananda yang insya Allah masih panjang, teriring doa semoga Allah SWT selalu memberikan tuntutan ilmu dan cahaya iman serta limpahan kasih sayang-Nya diantara kita. Amin YRA.

Ibu Agustiani (Nyonya Prof. Dr. Abdul Halim, MBA, Ak) yang dengan ikhlas menyediakan rumah kediamannya menjadi tempat kost gratis pada saat

kami berkunjung dan berkonsultasi di Jogja, semoga bantuan dan keikhlasan yang diberikan kepada penulis, mendapat balasan dengan penuh berkah dari Allah SWT, Amin.

Teman-teman seperjuangan khususnya yang masih mahasiswa maupun yang sudah jadi alumni Program Doktor Ilmu Ekonomi angkatan 2009, rekan-rekan sejawat di Jurusan Akuntansi, Manajemen dan Ilmu Ekonomi Unhas, dan akhirnya, segenap keluarga, teman, sahabat, dan handai taulan yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu, penulis berharap dan berdoa semoga amal kebaikan dari keluarga, teman dan sahabat serta handai taulan baik langsung maupun tidak langsung diberikan balasan yang berlipat ganda oleh Allah SWT. Amin.

Akhirnya penulis berharap semoga bantuan dari berbagai pihak tersebut mendapat balasan yang berlimpah dari Allah SWT dan disertasi ini dapat bermanfaat bagi kita semua. Tak ada gading yang tak retak, begitu pula dengan disertasi ini, oleh karena itu saran dan kritik yang bersifat membangun akan senantiasa penulis terima dengan tangan terbuka. Semoga disertasi ini dapat memberikan sumbangsih dalam pengembangan ilmu akuntansi sektor publik dan memberikan manfaat bagi perbaikan kualitas informasi laporan keuangan di pemerintah daerah khususnya wilayah Provinsi Sulawesi Selatan dan Indonesia pada umumnya.

Makassar, Juli 2013

Haliah Hasan Imran

## ABSTRAK

**HALIAH.** *Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan Faktor Yang Memengaruhinya* (dibimbing oleh: **Abdul Halim, Gagaring Pagalung,** dan **Abdul Hamid Habbe**)

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji laporan keuangan yang berkualitas dan faktor yang memengaruhinya pada pemerintahan daerah kabupaten/kota /provinsi di wilayah Provinsi Sulawesi Selatan.

Jenis penelitian ini ditinjau dari tujuan penelitian adalah *explanatory research*. Jumlah sampel adalah 377 responden dari populasi sebanyak 803 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) pada 25 pemerintah daerah di Provinsi Sulawesi Selatan. Responden tersebut adalah orang yang bertanggung jawab terhadap keuangan di daerah setempat (bupati/walikota/wakil/sekretaris daerah/kepala SKPD). Instrumen penelitian dalam bentuk kuesioner dan dilengkapi dengan wawancara. Hipotesis yang diajukan sebanyak 7 hipotesis dengan basis teori *stewardship* dan dianalisis dengan menggunakan model persamaan struktural (*Structural Equation Model, SEM*).

Hasil penelitian menunjukkan: (1) kemampuan manajemen dan kualitas jasa auditor internal berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian intern; (2) kemampuan manajemen, kualitas jasa auditor internal, dan efektivitas pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kualitas informasi laporan keuangan; dan (3) kemampuan manajemen dan kualitas jasa auditor internal berpengaruh positif terhadap kualitas informasi laporan keuangan melalui efektivitas pengendalian intern. Disimpulkan bahwa kemampuan manajemen dan kualitas jasa auditor internal yang semakin baik akan meningkatkan efektivitas pengendalian intern yang pada akhirnya akan meningkatkan kualitas informasi laporan keuangan.

Hasil penelitian ini dapat dijadikan dasar penerapan teori *stewardship* di lingkungan sektor publik khususnya pemerintahan daerah. Untuk pengembangan teori *stewardship* selanjutnya, penambahan faktor lingkungan politik pada asumsi sosiologi dan faktor moralitas pada asumsi psikologi perlu dilakukan. Selain itu, hasil penelitian ini mendukung penerapan ilmu akuntansi sektor publik dengan pendekatan lintas disiplin ilmu.

Kata kunci: kualitas informasi laporan keuangan, kemampuan manajemen, kualitas jasa auditor internal, efektivitas pengendalian intern, dan teori *stewardship*.



## ABSTRACT

**HALIAH.** *The Quality of Information in Local Government Financial Statement and the Influential Factors* (Supervised **Abdul Halim, Gagaring Pagalung,** and **Abdul Hamid Habbe**)

This study aims to analyse the quality of information presented in financial statement, and the influential factors, in the local district/city/province government in South Sulawesi province.

Based on the research objective, this study can be categorized in the explanatory research type. There were 377 respondents selected from a population of 803 Local Task Force units from 25 local governments in South Sulawesi province. The respondents were people in charge of financial matter in the local areas (the heads of districts or *Bupati*, mayors, local government secretaries, and the heads / deputy heads of Local Task Force). The research used questionnaires as the instrument, supplemented with interviews. The study proposed 7 hypotheses based on the stewardship theory. They were analysed by using Structural Equation Model (SEM).

The results reveal that: (1) management capacity and the quality of internal auditor service have positive influence on the effectiveness of internal control; (2) management capacity, quality of internal auditor service, and the effectiveness of internal control have positive influence on the quality of information in financial statement; and (3) management capacity and quality of internal auditor service have positive influence on the quality of information in financial statement through the effectiveness of internal control. This means that management capacity and better quality of internal auditor service will be able to improve the effectiveness of internal control, which will ultimately increase the quality of information in financial statement.

The results of this study can be used as the basis in the application of stewardship theory in public sectors, especially in local governments. For the purpose of further development of stewardship theory, additional factors - including political environment, sociological assumption, and morality factor in psychology assumption - are needed. In addition, the results of this study support the implementation of the discipline of public sector accounting with an interdisciplinary approach.

**Keywords:** quality of information in financial statement, management capacity, quality of internal auditor service, the effectiveness of internal control, stewardship theory



## DAFTAR ISI

	<b>Halaman</b>
<b>HALAMAN JUDUL</b>	<b>i</b>
<b>HALAMAN PENGESAHAN</b>	<b>ii</b>
<b>KATA PENGANTAR</b>	<b>iii</b>
<b>ABSTRAK</b>	<b>vii</b>
<b>ABSTRACT</b>	<b>viii</b>
<b>DAFTAR ISI</b>	<b>ix</b>
<b>DAFTAR TABEL</b>	<b>xiii</b>
<b>DAFTAR GAMBAR</b>	<b>xv</b>
<b>DAFTAR LAMPIRAN</b>	<b>xvi</b>
<b>BAB I PENDAHULUAN</b>	<b>1</b>
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Rumusan Masalah	10
C. Pertanyaan Penelitian	11
D. Tujuan Penelitian	12
E. Kegunaan dan Orisinalitas Penelitian	12
<b>BAB II TINJAUAN PUSTAKA</b>	<b>16</b>
A. Landasan Teori Penelitian	16
1. <i>Grand Theory</i>	16
2. <i>Operational Theory</i>	25
a. Kualitas Informasi Laporan Keuangan	25
b. Efektivitas Pengendalian Intern	33
c. Kemampuan Manajemen	39

d. Kualitas Jasa Auditor Internal	45
B. Hasil Penelitian Empiris Sebelumnya	49
<b>BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS</b>	<b>59</b>
A. Pengaruh Kemampuan Manajemen Terhadap Efektivitas Pengendalian Intern	59
B. Pengaruh Kualitas Jasa Auditor Internal Terhadap Efektivitas Pengendalian Intern	63
C. Pengaruh Kemampuan Manajemen Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan	66
D. Pengaruh Kualitas Jasa Auditor Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan	69
E. Pengaruh Efektivitas Pengendalian Akuntansi Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan	72
F. Pengaruh Kemampuan Manajemen dan Kualitas Jasa Auditor Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Melalui Efektivitas Pengendalian Intern	75
<b>BAB IV METODE PENELITIAN</b>	<b>82</b>
A. Rancangan Penelitian	82
B. Populasi dan Teknik Penarikan Sampel	83
C. Teknik Pengumpulan Data	85
D. Analisis Data	85
E. Metode Analisis	87
F. Klasifikasi Variabel, Definisi Operasional dan Skala Pengukuran Variabel	96

<b>BAB V HASIL PENELITIAN</b>	<b>103</b>
A. Analisis Deskriptif Tentang Karakteristik Responden	103
B. Analisis Deskriptif Tentang Karakteristik Variabel	107
1. Kemampuan Manajemen	108
2. Kualitas Jasa Auditor Internal	109
3. Efektivitas Pengendalian Intern	111
4. Kualitas Informasi Laporan Keuangan	113
C. Analisis dan Hasil Estimasi Pemodelan Struktural	115
1. Pengujian Validitas, Reliabilitas dan Non-Respon Bias	115
2. Evaluasi Ukuran Sampel	116
3. Evaluasi Asumsi Normalitas dan Outlier	116
4. Evaluasi Kriteria Kesesuaian Model pada Setiap Konstruk atau Variabel Laten	117
5. Evaluasi Kriteria Kesesuaian Model Secara <i>Overall</i>	118
D. Hasil Estimasi Model untuk Pengujian Hipotesis	121
1. Pengaruh Langsung	123
2. Pengaruh Tidak Langsung	127
3. Pengaruh Total	129
E. Pembahasan Hasil Penelitian	132
1. Pengaruh Kemampuan Manajemen Terhadap Efektivitas Pengendalian Intern	132
2. Pengaruh Kualitas Jasa Auditor Internal Terhadap Efektivitas Pengendalian Intern	139

3. Pengaruh Kemampuan Manajemen Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan	145
4. Pengaruh Kualitas Jasa Auditor Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan	151
5. Pengaruh Efektivitas Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan	159
6. Pengaruh Kemampuan Manajemen Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Melalui Efektivitas Pengendalian Intern	170
7. Pengaruh Kualitas Jasa Auditor Internal Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Melalui Efektivitas Pengendalian Intern	180
8. Pembahasan Umum	192
F. Hasil Disertasi	217
1. Perspektif Pengembangan Teori	217
2. Perspektif Metodologi	222
3. Perspektif Penerapan Praktik	224
<b>BAB VI KESIMPULAN, SARAN DAN KETERBATASAN</b>	<b>227</b>
A. Kesimpulan	227
B. Saran	230
C. Keterbatasan	238
<b>DAFTAR PUSTAKA</b>	<b>241</b>

## DAFTAR TABEL

No Tabel	Keterangan	Halaman
Tabel 1.	Asumsi dasar teori stewardship	17
Tabel 2.	Kriteria <i>goodness of fit</i>	96
Tabel 3.	Operasionalisasi variabel	100
Tabel 4.	Rincian penerimaan dan pengembalian kuesioner	103
Tabel 5.	Profil responden berdasarkan tingkat pendidikan	104
Tabel 6.	Profil responden berdasarkan karakteristik umur	105
Tabel 7.	Profil responden berdasarkan karakteristik jenis kelamin	105
Tabel 8.	Profil responden berdasarkan karakteristik masa kerja PNS	106
Tabel 9.	Profil responden berdasarkan jabatan	106
Tabel 10.	Dasar interpretasi skor item dalam variabel penelitian	107
Tabel 11.	Frekuensi dan persentase variabel kemampuan manajemen	108
Tabel 12.	Frekuensi dan persentase variabel kualitas jasa auditor internal	110
Tabel 13.	Frekuensi dan persentase variabel efektivitas pengendalian intern	112
Tabel 14.	Frekuensi dan persentase variabel kualitas informasi laporan keuangan	114
Tabel 15.	Evaluasi kriteria <i>goodness of fit indices overall model</i> pada tahap awal	119

Tabel 16.	Evaluasi kriteria <i>goodness of fit indices overall model</i> pada tahap akhir	120
Tabel 17.	Hasil estimasi model untuk pengujian hipotesis <i>direct effect</i>	122
Tabel 18.	Hasil estimasi model untuk pengujian hipotesis <i>indirect effect</i>	122
Tabel 19.	Hasil estimasi model untuk total <i>effect</i>	122
Tabel 20.	Kontribusi relatif variabel	123

## DAFTAR GAMBAR

<b>No Gambar</b>	<b>Keterangan</b>	<b>Halaman</b>
Gambar 1.	Komponen pengendalian intern	34
Gambar 2.	Struktur pengendalian intern	35
Gambar 3.	Kerangka konseptual	81
Gambar 4.	Diagram jalur untuk model	90
Gambar 5.	Pengukuran model hubungan variabel pada tahap awal	118
Gambar 6.	Pengukuran model hubungan variabel pada tahap akhir	120

## DAFTAR LAMPIRAN

No Lampiran	Keterangan	Halaman
Lampiran 1	Opini hasil pemeriksaan	254
Lampiran 2	<i>Mapping theory</i>	255
Lampiran 3	Rekapitulasi pemetaan jurnal yang berhubungan dengan variabel	259
Lampiran 4	Frekuensi dan persentase per pertanyaan	260
Lampiran 5	Hasil uji validitas, reliabilitas, <i>Confirmatory Factor Analysis (CFA)</i> dan non respon bias	273
Lampiran 6	Hasil analisis SEM setiap konstruk	278
Lampiran 7	Hasil analisis SEM model akhir	283

# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang

Laporan keuangan yang berkualitas merupakan laporan yang dapat menyajikan informasi yang benar, jujur, relevan, andal, dapat diperbandingkan, dan dapat dipahami. Laporan keuangan yang berkualitas penting karena akan dipakai sebagai dasar dalam pengambilan keputusan (*Governmental Accounting Standards Board – GASB, Concepts Statement No.1, 1999*). Selain itu informasi laporan keuangan yang berkualitas akan mengikis kurangpercayaan masyarakat terhadap pemda dengan adanya berbagai skandal keuangan.

Informasi laporan keuangan yang tidak berkualitas (buruk) memberikan peluang bagi adanya penyimpangan dan kekeliruan di bidang keuangan. Hal tersebut akan menimbulkan kecurangan, korupsi, kolusi yang bisa menimbulkan tuntutan hukum. Jika berlangsung terus menerus tentu saja rakyat akan menanggung akibatnya, biaya transaksi yang tinggi dan pelayanan kepada publik yang buruk. Selanjutnya, berakibat pada terjadinya krisis kepercayaan baik masyarakat, kreditur, dan investor internasional akan ragu menempatkan dananya di Indonesia, kecuali dengan beban (*cost of money*) yang tinggi. Dengan demikian, diharapkan pemerintah daerah memperhatikan dan meningkatkan kualitas dari informasi laporan keuangan. Namun kenyataannya, fenomena yang terjadi tidak sesuai dengan harapan tersebut. Hal ini berarti berbeda antara fenomena lapangan (kenyataan) dengan teori (harapan).

Secara teoretis, informasi laporan keuangan yang baik, jika dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Untuk dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan, maka informasinya haruslah berkualitas (Wilkinson *et al.*, 2000; Hilton *et al.*, 2000; Hongren *et al.*, 2003; Bodnar and Hopwood, 2003; Financial Accounting Standard Board (FASB), 1980; FASB, 2010; GASB, 1999). Kenyataan di lapangan, informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) belum berkualitas, secara umum masih buruk atau lemah (91% LKPD buruk, Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia – BPK RI, 2011). Padahal telah dilakukan reformasi melalui peningkatan kualitas Sumber Daya Manusia (SDM) dan peraturan perundang-undangan. Reformasi tersebut menggunakan biaya yang tidak sedikit jumlahnya, mulai dari biaya pembuatan dan sosialisasi Undang-Undang (UU) sampai penyediaan SDM dan infrastruktur pendukung.

Reformasi melalui peningkatan kualitas SDM, dapat dilihat dari porsi anggaran pendidikan mengalami peningkatan dari tahun ke tahun. Tahun 2007 sebesar Rp74,114 miliar menjadi Rp101,217 miliar pada Tahun 2010 (Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan, Departemen Keuangan, Republik Indonesia - DJPK, Depkeu RI, 2011). Reformasi melalui peraturan perundang-undangan, dengan ditetapkannya paket undang-undang yaitu UU No. 17 Tahun 2003, UU No. 1 Tahun 2004, dan UU No. 15 Tahun 2004, serta beberapa peraturan pendukung lainnya.

Delapan tahun setelah reformasi peraturan manajemen keuangan, belum ada kemajuan signifikan dalam peningkatan kualitas informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). LKPD Tahun Anggaran (TA) 2011

yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) hanya 16% (67 daerah dari 426 LKPD), 74% (316 entitas) opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), dan 1% (5 entitas) opini Tidak Wajar (TW), serta 9% (38 entitas) opini Tidak Memberi Pendapat (TMP) (BPK, 2012, Buku II:6). Kualitas informasi laporan keuangan dalam hal ketepatan waktu penyampaian laporan masih belum memuaskan. Lima puluh dua daerah mendapat peringatan dikenakan sanksi dari Kementerian Keuangan (Kemenkeu). Peringatan diberikan karena belum menyerahkan Laporan Pertanggungjawaban Pelaksanaan (LPP) Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) TA 2011 sampai dengan (s.d.) batas akhir (*cut off*) yang disepakati Kemenkeu dan Kementerian Dalam Negeri (Kemendagri) pada 19 Oktober 2012. Demikian juga dengan realisasi APBD Semester I Tahun 2012, 91 pemda, 8 diantaranya daerah di Provinsi Sulawesi Selatan, mendapat peringatan keterlambatan penyampaian laporan (DJPK, Depkeu RI, 2012).

Kondisi lebih memprihatinkan pada pemda kabupaten/kota di wilayah Provinsi Sulawesi Selatan. Beberapa daerah mendapatkan opini TMP dari hasil pemeriksaan BPK. Kabupaten Maros selama enam tahun berturut-turut (TA 2005 sampai dengan 2010). Kota Polopo selama tiga tahun berturut-turut (TA 2009, 2010 dan 2011). Kabupaten Selayar selama dua tahun berturut-turut (TA 2010 dan 2011). Kabupaten Tana Toraja, Jeneponto, dan Kota Parepare di TA 2011. Kualitas LKPD di wilayah Provinsi Sulawesi Selatan masih mengecewakan. Jumlah daerah yang mendapat opini TMP semakin bertambah. Tahun Anggaran (TA) 2009 sebanyak 2 kabupaten/kota

meningkat menjadi 5 kabupaten/kota di TA 2010 dan TA 2011 (BPK, 2006 s.d. 2012).

Fenomena lapangan di atas menimbulkan kesenjangan antara harapan dan kenyataan. Harapannya, dengan peningkatan kualitas SDM dan perbaikan peraturan di bidang manajemen keuangan daerah, menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas. Kenyataannya, kualitas informasi laporan keuangan khususnya pemda di Provinsi Sulawesi Selatan tidak menunjukkan perkembangan yang signifikan. Terjadinya kesenjangan menimbulkan pertanyaan tentang kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah. Mengapa kualitas informasi laporan keuangan tidak mengalami perkembangan, apa yang menyebabkan dan bagaimana menanganinya?

Menjawab pertanyaan tersebut di atas tidak mudah. Berbagai penelitian telah dilakukan dalam rangka peningkatan kualitas informasi laporan keuangan. Hal ini dapat dilihat dari berbagai penelitian mengenai kualitas informasi akuntansi, diantaranya yang dilakukan oleh: Hellström (2009), Imhoff (1992), Penman (2003), dan Dimitropoulos *et al.* (2012). Hasil penelitian mereka menemukan faktor yang memengaruhi kualitas informasi laporan keuangan adalah faktor ekonomi seperti transisi ekonomi, pergantian mata uang dan tingkat laba/pendapatan. Berbeda dengan temuan Xu *et al.* (2003) dan Benston (2003) yang menyatakan faktor utama memengaruhi kualitas informasi laporan keuangan adalah faktor: isu SDM (*human issue*), isu sistem (*system issue*), isu organisasi (*organizational issue*), dan isu eksternal (*external issue*). Pendapat Benston (2003) dan Xu *et al.* (2003)

mendapat dukungan dari penelitian Iatridis (2010), Al-shetwi *et al.* (2011), dan Verlun *et al.* (2011). Hasil penelitian mereka menyatakan bahwa faktor peraturan, auditor internal, dan manajemen yang memengaruhi kualitas informasi laporan keuangan. Penelitian-penelitian tersebut umumnya menggunakan teori *agency* untuk mencari solusi atas permasalahan faktor penentu kualitas informasi laporan keuangan.

Secara konseptual terdapat berbagai faktor penentu kualitas laporan keuangan. Rezaee (2003:26) mengemukakan 6 faktor yang menentukan kualitas laporan keuangan yaitu: dewan direksi, auditor auditor, komite audit, auditor eksternal, dan tim majemen puncak, serta badan pemerintah. Vander Bauwhede (2001:1) mengemukakan bahwa faktor potensial yang memengaruhi kualitas informasi laporan keuangan adalah: keputusan manajemen, kualitas dari mekanisme tata kelola external (contohnya kualitas audit), kualitas dari mekanisme tata kelola internal (contohnya kualitas dewan direksi), dan peraturan, serta mekanisme dari tata kelola eksternal dan internal.

Penelitian ini menggunakan faktor kualitas dari mekanisme tata kelola internal yang diproksikan dengan variabel kemampuan manajemen. Faktor kualitas dari mekanisme tata kelola eksternal diproksikan dengan kualitas jasa auditor internal. Faktor mekanisme dari tata kelola internal yang diproksikan dengan variabel efektivitas pengendalian intern. Faktor-faktor tersebut diproksikan sebagai faktor yang memengaruhi kualitas informasi laporan keuangan.

Faktor kemampuan manajemen pemda di daerah Provinsi Sulawesi Selatan masih lemah. Berdasarkan hasil penilaian kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah Tahun 2012 (Kepmendagri No. 100-279 Tahun 2012), tidak satu pun kabupaten/kota di Provinsi Sulawesi Selatan yang mampu masuk 5 besar. Kabupaten Luwu Utara hanya mampu di posisi keenam. Kota Makassar harus puas di posisi kesembilan. Kabupaten Wajo berada di peringkat dua belas. Padahal secara konseptual faktor kemampuan manajemen merupakan fungsi yang sangat penting dalam kepemimpinan perjalanan pemerintahan daerah.

Kemampuan manajemen merupakan keahlian (*skill*) dalam mengkoordinasikan sumber daya dan menempatkannya untuk penggunaan secara produktif. Keberhasilan pemerintahan daerah lebih banyak ditentukan oleh kemampuan manajemen pemimpinnya, ketimbang faktor-faktor lainnya. Namun demikian, diakui bahwa masih sulit menjumpai pemimpin yang mampu berperan sebagai pemimpin (*leader*) dan sekaligus sebagai *manager* (administratur pemerintahan). Faktanya, banyak temuan yang berulang dari tahun ke tahun. Mulai Tahun 2008 s.d. 2012, belum ditindaklanjuti oleh pimpinan/manajemen pemda. Khususnya di Propinsi Sulawesi Selatan dengan jumlah temuan 1498 kasus senilai Rp89.608,70,- juta belum ditindaklanjuti dan 2410 kasus senilai Rp295.995,56,-.juta ditindaklanjuti tetapi belum sesuai dengan rekomendasi BPK (BPK, 2012:115-120). Temuan ini membuktikan bahwa manajemen atau pimpinan belum menerapkan secara maksimal fungsi-fungsi manajemen. Akhirnya, pengendalian intern

tidak efektif dan implikasinya kualitas informasi laporan keuangan tidak mengalami perkembangan.

Temuan tersebut di atas menunjukkan bahwa kemampuan manajemen mempunyai hubungan dengan efektivitas pengendalian intern dan kualitas informasi laporan keuangan. Hal tersebut mendukung penelitian yang dilakukan oleh Sjoblom (1998), Argyris (1992), McSwain *et al.* (2008), Duncan *et al.* (1999). Hasil penelitian mereka menunjukkan kemampuan manajemen memengaruhi kualitas informasi keuangan dan efektivitas pengendalian intern. Semakin mampu manajemen mengoperasionalkan fungsi-fungsinya, maka semakin efektif pengendalian intern yang berakibat semakin berkualitas informasi laporan keuangan yang dihasilkan suatu organisasi.

Faktor lain yang memengaruhi kualitas informasi laporan keuangan adalah kualitas jasa auditor internal. Hasil evaluasi BPK terhadap LKPD Tahun 2011 yang menyatakan bahwa kualitas informasi laporan keuangan belum meningkat karena unsur pengawasan (auditor internal) pada pemerintah belum optimal. Hal tersebut terlihat dari upaya penyelesaian tindak lanjut atas rekomendasi temuan pemeriksaan yang belum memadai sehingga masih ditemukan temuan-temuan berulang dan lambat ditindaklanjuti (BPK, IHP Semester 1, 2011:35). Auditor internal seharusnya melakukan telaah secara optimal, terus-menerus sejak proses penyusunan anggaran, pelaksanaan anggaran, dan pelaporan. Tujuannya, agar kesalahan-kesalahan yang terjadi dapat dideteksi lebih awal dan dilakukan

perbaikan sehingga saat LKPD diperiksa BPK, kesalahan-kesalahan material yang akan memengaruhi kewajaran tidak ditemukan lagi.

Penelitian yang menguji hubungan auditor internal terhadap kualitas informasi keuangan dilakukan oleh Krishnan (2005), Yadyana (2009), dan Nassir *et al.* (2001). Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa kualitas jasa auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian intern dan kualitas informasi laporan keuangan. Dengan demikian, menjadi tanggung jawab auditor internal memberi keyakinan bahwa informasi laporan keuangan yang disajikan secara keseluruhan telah sesuai dengan kriteria yakni standar akuntansi dan peraturan yang berlaku serta penerapan pengendalian intern yang efektif. Sementara penelitian yang dilakukan oleh Al-Shetwi *et al.* (2011) menunjukkan hasil yang berbeda, yaitu tidak terdapat hubungan antara fungsi auditor internal dan kualitas laporan keuangan. Hal ini disebabkan karena perusahaan menggunakan jasa auditor internal hanya untuk memberikan simbol ketaatan kepada peraturan otoritas pasar modal di Saudi Arabia.

Faktor lain yang memengaruhi kualitas informasi laporan keuangan adalah efektivitas pengendalian intern. Hasil pemeriksaan BPK yang menyatakan bahwa salah satu penyebab kualitas informasi laporan keuangan tidak meningkat karena belum berfungsi secara efektif sistem pengendalian intern. Salah satu contoh temuan kasus kelemahan pengendalian intern dan pelaporan di Kabupaten Gowa. Pengendalian intern atas pengelolaan asetnya masih lemah, sehingga saldo aset tetap dalam Neraca per 31 Desember 2010 senilai Rp2,21 triliun tidak dapat diyakini kewajarannya.

Kasus kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan APBD di Kabupaten Sidrap berupa manajemen kas Bendahara Umum Daerah (BUD) belum tertib. Akibatnya, penerimaan yang telah ditentukan penggunaannya untuk kepentingan lain pada TA 2010, akan membebani APBD tahun anggaran berikutnya senilai Rp22,99 miliar (BPK, IHP, Semester I Tahun 2011:36-37).

Penerapan pengendalian intern yang efektif dalam organisasi akan menghasilkan atau menjamin pelaksanaan pembukuan secara obyektif, benar, dan dapat dipercaya. Tujuannya, dapat menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas. Tujuan tersebut sesuai dengan tujuan pengendalian intern yang dikemukakan oleh *The Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission (COSO)* dalam May (1993:60). Menurutnya ada 3 tujuan pengendalian intern yaitu: tujuan efisiensi dan efektivitas operasi, tujuan keandalan laporan keuangan, dan tujuan kepatuhan pada hukum dan regulasi.

Pernyataan tersebut di atas mendukung penelitian yang dilakukan oleh Gafarov (2009), D'Aquila (1998), Van Beest *et al.* (2009). Hasil penelitian mereka menunjukkan secara umum bahwa implementasi pengendalian intern sangat penting terhadap pelaporan informasi keuangan. Hal ini menunjukkan bahwa pengendalian intern berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan. Oleh karenanya, manajemen dan auditor internal perlu mengevaluasi dan melakukan perbaikan atas pengendalian intern secara terus menerus. Tujuannya, agar pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah bisa terhindar dari penyelewengan, risiko salah prosedur, dan inefisiensi sehingga mampu menghasilkan kualitas informasi laporan keuangan yang

berkualitas. Sementara penelitian yang dilakukan oleh McMullen *et al.* (1996) menunjukkan hasil yang berbeda, yaitu hubungan antara pengendalian intern dengan kualitas informasi akuntansi ditemukan tidak signifikan. Hal tersebut terjadi karena perusahaan tidak mengeluarkan laporan pengendalian intern. Artinya, pihak manajemen tidak mengetahui kondisi pengendalian internnya sehingga tidak ada aliran perbaikan yang bermuara pada kualitas informasi laporan keuangan.

Berdasarkan uraian di atas, dapat dirumuskan tema sentral yaitu pengaruh kemampuan manajemen dan kualitas jasa auditor internal terhadap efektivitas pengendalian intern dan implikasinya terhadap kualitas informasi laporan keuangan belum jelas. Namun terdapat kecenderungan awal (berdasarkan konseptual dan kajian empiris di atas) bahwa dengan dukungan kemampuan manajemen yang andal dan jasa auditor internal yang berkualitas akan mempunyai pengaruh pada efektivitas pengendalian intern dan implikasinya terhadap kualitas informasi laporan keuangan.

## **B. Rumusan Masalah**

Berdasarkan fenomena di atas, diangkat masalah penelitian yaitu pengembangan SDM meningkat dan reformasi peraturan juga semakin meningkat, namun kualitas informasi laporan keuangan masih belum memenuhi harapan. Masalah ini penting karena jawaban atas masalah ini akan memberikan petunjuk yang akan membantu pemda untuk merumuskan strategi peningkatan kualitas informasi laporan keuangan. Untuk merespon masalah ini, maka diperlukan penguatan dari berbagai pihak dan aspek seperti pihak manajemen, auditor internal, dan pengendalian intern. Untuk itu

penelitian ini dilakukan mengenai kualitas informasi laporan keuangan dan faktor yang memengaruhinya. Penelitian serupa sebelumnya masih terbatas jumlahnya dan hanya bersifat parsial serta khususnya di wilayah Provinsi Sulawesi Selatan belum pernah dilakukan.

### **C. Pertanyaan Penelitian**

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah yang dikemukakan di atas, maka pertanyaan penelitian dirinci sebagai berikut.

1. Apakah kemampuan manajemen berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian intern?
2. Apakah kualitas jasa auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian intern?
3. Apakah kemampuan manajemen berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan?
4. Apakah kualitas jasa auditor internal berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan?
5. Apakah efektivitas pengendalian intern berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan?
6. Apakah kemampuan manajemen berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan melalui efektivitas pengendalian intern?
7. Apakah kualitas jasa auditor internal berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan melalui efektivitas pengendalian intern?

#### **D. Tujuan Penelitian**

Untuk menjawab pertanyaan penelitian di atas, maka dirumuskan tujuan penelitian seperti yang tercantum di bawah ini.

1. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kemampuan manajemen terhadap efektivitas pengendalian intern.
2. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kualitas jasa auditor internal terhadap efektivitas pengendalian intern.
3. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kemampuan manajemen terhadap kualitas informasi laporan keuangan.
4. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kualitas jasa auditor internal terhadap kualitas informasi laporan keuangan.
5. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh efektivitas pengendalian intern terhadap kualitas informasi laporan keuangan.
6. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kemampuan manajemen terhadap kualitas informasi laporan keuangan melalui efektivitas pengendalian intern.
7. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kualitas jasa auditor internal terhadap kualitas informasi laporan keuangan melalui efektivitas pengendalian intern.

#### **E. Kegunaan dan Orisinalitas Penelitian**

Beberapa kegunaan dan orisinalitas dari penelitian ini diuraikan pada penjelasan berikut.

1. Pengembangan ilmu.
  - a. Memberi kontribusi terhadap pengembangan ilmu pengetahuan sektor publik, bidang akuntansi pemerintahan. Khususnya mengenai kualitas informasi laporan keuangan, yang sampai saat ini masih jarang dijadikan bahan kajian seksama di Indonesia. Demikian juga di pemerintahan daerah wilayah Provinsi Sulawesi Selatan belum pernah dilakukan penelitian secara simultan.
  - b. Secara spesifik hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi sumbangan pikiran tentang apakah kemampuan manajemen, kualitas jasa auditor internal dan efektivitas pengendalian intern baik langsung maupun tidak langsung ikut menentukan kualitas informasi laporan keuangan.
  - c. Hasil penelitian ini dapat dijadikan dasar penerapan teori *stewardship* di pemerintahan daerah. Teori *stewardship* digunakan sebagai *grand theory*, karena beberapa asumsi dari teori tersebut sesuai dengan objek, pertanyaan, dan hipotesis penelitian ini. Penelitian sebelumnya digunakan teori *agency* sebagai *grand theory*.
  - d. Hasil penelitian ini dapat memperkuat penerapan ilmu akuntansi sektor publik dilakukan dengan pendekatan lintas disiplin ilmu. Penelitian ini menggunakan pendekatan akuntansi, psikologi, dan sosiologi (teori *stewardship*), serta *quality assurance* (bagian dari ilmu pemasaran/pelayanan) untuk mencari jawaban atas permasalahan kualitas informasi laporan keuangan. Penelitian sebelumnya hanya menggunakan pendekatan akuntansi.

## 2. Manfaat Metodologis Penelitian

Beberapa manfaat metodologis dan hal yang membedakan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya seperti yang tercantum di bawah ini.

- a. Penelitian sebelumnya dilakukan pada sektor swasta dan sifatnya parsial. Penelitian ini pada pemerintah daerah dan menguji beberapa variabel penelitian secara bersamaan (gabungan).
- b. Menggunakan proksi karakteristik kualitatif untuk mengukur kualitas informasi laporan keuangan dan proksi fungsi-fungsi manajemen untuk mengukur kemampuan manajemen. Penelitian sebelumnya menggunakan kompetensi SDM.
- c. Jenis penelitian ini mengarah pada penelitian dengan pendekatan kuantitatif yang berorientasi pada model *structural equation modelling*. Penelitian sebelumnya hanya menggunakan metode regresi dan korelasi.
- d. Bagi peneliti selanjutnya. Hasil penelitian ini dapat menjadi informasi terutama bagi yang mempunyai minat untuk mengkaji faktor penentu kualitas informasi laporan keuangan, dengan menambahkan variabel-variabel lain yang belum diteliti.
- e. Responden penelitian ini adalah penanggung jawab informasi laporan keuangan pemda (bupati/walikota/kepala SKPD) dan koordinator keuangan daerah di pemda (sekda). Penelitian sebelumnya menggunakan responden staf pelaksana.
- f. Penelitian sebelumnya berfokus sisi pemakai informasi laporan

keuangan (eksternal), sedangkan penelitian ini pada sisi penyaji informasi laporan keuangan (internal).

### 3. Manfaat implementasi (operasional)

- a. Bagi pemerintah. Hasil penelitian ini dapat mendorong agar lebih menyadari pentingnya penyajian informasi laporan keuangan yang berkualitas. Selain itu, dapat menjadi sumbangan pemikiran serta acuan dalam menentukan kebijakan operasional yang berhubungan dengan kualitas informasi laporan keuangan.
- b. Bagi organisasi profesi dan fungsional di Indonesia. Khususnya Forum Bersama Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (Forbes APIP), untuk meningkatkan kualitas jasa auditor internal. Bagi Asosiasi Pemerintah Kabupaten/Kota Seluruh Indonesia (APEKSI) untuk meningkatkan kemampuan manajerial pimpinan pemerintah daerah.

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. Landasan Teori Penelitian

##### 1. *Grand Theory*

*Grand theory* yang mendasari penelitian ini adalah *stewardship theory* (Donaldson dan Davis, 1991). Teori *stewardship* menggambarkan situasi di mana para manajemen tidak termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori tersebut mengasumsikan bahwa adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Kesuksesan organisasi menggambarkan maksimalisasi utilitas kelompok *principal* dan manajemen. Maksimalisasi utilitas kelompok ini pada akhirnya akan memaksimalkan kepentingan individu yang ada dalam kelompok organisasi tersebut.

Berbeda dengan *agency theory* (Jensen and Meckling, 1976), mengasumsikan bahwa manajemen perusahaan sebagai *agent* bagi para pemegang saham. *Agent* bertindak dengan penuh kesadaran (rasional) bagi kepentingannya sendiri dan oportunistik (Eisenhardt, 1989), sehingga tidak dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan *principal*. Tindakan *agent* tersebut bertentangan dengan konsep di pemerintahan. Manajemen pemerintahan dituntut untuk memberikan pelayanan (bertindak sebagai *steward/pelayan*) bagi kepentingan *principal*. Dengan demikian manajemen di lingkungan

pemerintahan lebih dominan bertindak sebagai *steward* dibandingkan sebagai *agent*. Hal tersebut didukung penelitian yang dilakukan oleh Morgan *et al.* (1996) dan Van Slyke (2006). Morgan *et al.* (1996) merumuskan pertanyaan penelitian yaitu “Apa yang dilakukan manajer menengah di pemerintahan lokal atau daerah?” Hasilnya menunjukkan bahwa manajer menengah di pemerintahan lokal lebih banyak bersikap *steward* daripada *agent* yang menyebabkan kinerja organisasi dapat ditingkatkan. Van Slyke (2006) membuat pertanyaan penelitian yaitu “Bagaimana manajemen pemerintahan mengelola hubungan kontrak dengan penyedia layanan sosial nirlaba? Apakah lebih banyak bertindak sebagai *agent* atau sebagai *steward*?” Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa manajemen pemerintahan lebih banyak bertindak sebagai *steward* karena dipengaruhi oleh jenis layanan yang diberikan, tingkat kapasitas manajemen publik, jenis insentif, dan sanksi yang digunakan, serta frekuensi informasi yang diperlukan. Berdasarkan uraian tersebut, maka sangat relevan jika teori *stewardship* diterapkan pada penelitian organisasi sektor publik, khususnya pemerintahan.

Teori *stewardship* sering disebut sebagai teori pengelolaan (*penatalayanan*). Beberapa asumsi-asumsi dasar (*fundamental assumptions of stewardship theory*) ditunjukkan dalam tabel berikut.

Tabel 1. Asumsi dasar teori *stewardship*

<i>Manager as</i>	<i>Steward</i>
<i>Approach to governance</i>	<i>Sociological and psychological</i>
<i>Model of human behaviour</i>	<i>Collectivistic, pro-organizational, trustworthy</i>
<i>Managers motivated by</i>	<i>Principal objectives</i>
<i>Manager-principal interest</i>	<i>Covergence</i>

Lanjutan Tabel 1.

<i>Structures that</i>	<i>Facilitate and empower</i>
<i>Owners attitude</i>	<i>Risk-propensity</i>
<i>The principal-manager relationship rely on</i>	<i>Trust</i>

Sumber: Podrug, N (2011:406)

Berdasarkan Tabel 1, maka penelitian ini menggunakan teori *stewardship* dengan beberapa pertimbangan diuraikan pada penjelasan berikut.

#### 1. Manajemen sebagai *steward* (pelayan/penerima amanah/pengelola)

Teori *stewardship* memandang bahwa manajemen organisasi sebagai “*Steward/penatalayanan*”, akan bertindak dengan penuh kesadaran, arif dan bijaksana bagi kepentingan organisasi (Donaldson dan Davis, 1991). *Steward* pada organisasi pemerintahan sadar bahwa pelayanan kepada masyarakat saat ini sudah menjadi ukuran kinerja dari organisasi sektor pemerintahan (Morgan *et al.*, 1996). Pelayanan (*steward*) berarti, orang yang melakukan sesuatu yang baik bagi orang lain, karena itu, seorang *steward* yang baik ialah melayani, bukan dilayani.

Penelitian ini membahas mengenai praktik pelaporan keuangan yang baik (berkualitas) di pemerintahan daerah. Pemerintah daerah bertindak sebagai *steward*, penerima amanah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi organisasi dan para pengguna informasi keuangan pemerintah. Informasi dapat dimanfaatkan oleh penggunanya jika didukung oleh penyajian yang berkualitas.

#### 2. Pendekatan *governance* menggunakan sosiologi dan psikologi

Teori *stewardship* menggunakan pendekatan *governance* atas dasar psikologi dan sosiologi. Teori tersebut didesain bagi para peneliti

untuk menguji situasi manajemen sebagai *steward* (pelayan) dapat termotivasi untuk bertindak sesuai dengan keinginan *principal* dan organisasi (Stevenson, 2002; Davis *et al.* 1997). Faktor psikologi diantaranya asumsi motivasi dan komitmen, sedang faktor sosiologi diantaranya adalah asumsi filosofi manajemen dan budaya.

Implikasinya pada penelitian ini adalah pemda memberikan pelayanan kepada masyarakat bukan hanya untuk kepentingan ekonomi tetapi juga pertimbangan sosiologis maupun psikologis masyarakat guna mencapai *good governance*. Penelitian ini mengarah ke asumsi *governance* yaitu menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas dengan pendekatan faktor sosiologi dan psikologi. Pendekatan faktor sosiologi dilakukan pada saat analisis variabel efektivitas pengendalian intern. Pertimbangan faktor psikologi dilakukan pada saat analisis variabel kemampuan manajemen berupa motivasi pimpinan pemda dalam melaksanakan fungsi-fungsi manajemen.

### 3. Model manusia, berperilaku kolektif untuk kepentingan organisasi

*Model of man* pada teori *stewardship* didasarkan pada *steward* (pelayan) yang memiliki tindakan kolektif atau berkelompok, bekerja sama dengan utilitas tinggi dan selalu bersedia untuk melayani (Argyris, 1973:18). Terdapat suatu pilihan antara perilaku *self-serving* dan *pro-organizational*. *Steward* organisasi sektor publik akan menggantikan atau mengalihkan *self-serving* untuk bertindak kooperatif. Kepentingan antara *steward* dan *principal* tidak sama, tetapi *steward* organisasi sektor publik tetap akan menjunjung tinggi nilai kebersamaan. *Steward* organisasi sektor

publik berpedoman bahwa terdapat utilitas yang lebih besar pada tindakan kooperatif. Tindakan tersebut dianggap tindakan rasional yang dapat diterima, misalnya dengan melakukan efisiensi biaya dan peningkatan kualitas/kinerja.

Implikasi pada penelitian ini bahwa perilaku *steward* pada pemerintahan adalah kolektif dan kooperatif. Artinya, manajemen dan auditor internal secara kolektif (bersama-sama) dan kooperatif mengarahkan seluruh kemampuan dan kualitasnya dalam mengefektifkan pengendalian intern untuk menghasilkan informasi laporan keuangan pmda yang berkualitas. Masing-masing pihak bersedia mempertaruhkan perbedaan kelas yang menjadi simbol eksistensinya untuk menciptakan sikap pro organisasi, menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

#### 4. Motivasi pimpinan sejalan dengan tujuan *principal*

Teori *stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi para pimpinan tidak termotivasi oleh tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran utama untuk kepentingan organisasi, sehingga *steward* (manajemen) bertindak sesuai keinginan *principal* (Block, 1996). *Steward* organisasi sektor publik percaya bahwa kepentingan mereka akan disejajarkan dengan kepentingan organisasi dan pemilik (*principal*). *Steward* percaya bahwa jika tujuan *principal* terpenuhi maka akan membawa dampak juga terhadap kepercayaan *principal* terhadap *steward* dan berimplikasi pada kesejahteraan *steward*. Misalnya, dengan melakukan efisiensi biaya dan peningkatan kualitas/kinerja. Tindakan tersebut dapat menguntungkan organisasi sekaligus dapat meningkatkan

kepercayaan *principal* kepada *steward* untuk tetap mengelola organisasi. Selanjutnya dapat berimplikasi pada kenaikan kompensasi yang didapat *steward*.

Konteks penelitian ini adalah pelaporan informasi keuangan yang berkualitas, terdapat manajemen dan auditor internal yang cenderung bersikap sesuai dengan perspektif teori *stewardship*. Seorang aktor yang rasional yang tidak dimotivasi oleh keinginan individualnya, tetapi lebih sebagai penerima amanah (penatalayanan) yang memiliki motif yang sejalan dengan tujuan *principal*. *Steward* (manajemen dan auditor internal) percaya bahwa dengan perilaku sejalan dengan tujuan *principal* maka tujuan individu *steward* juga dapat tercapai, misalnya dengan melakukan efisiensi biaya, peningkatan kinerja atau kualitas laporan keuangan. Perilaku ini akan menguntungkan *principal* (masyarakat) karena mereka dapat menikmati pelayanan dengan biaya seminimal mungkin. Hal ini juga memberikan manfaat pada status manajerial *steward* yang mungkin akan dipercaya kembali sebagai penerima amanah (*steward*) pada periode kepengurusan berikutnya. Otomatis akan meningkatkan kesejahteraan *steward*. Minimal memberikan kepuasan batin bagi *steward* karena telah menjalankan amanah sesuai dengan keinginan *principal* (masyarakat).

##### 5. Kepentingan manajer dan *principal* adalah konvergensi

Teori *stewardship* mengasumsikan bahwa kepentingan manajer dan *principal* adalah konvergensi (Hofstede, 1991). Artinya, keduanya mempunyai tujuan yang sama menuju satu titik yaitu untuk kepentingan organisasi.

Penelitian ini menggunakan variabel kemampuan manajemen dan kualitas jasa auditor internal. Keduanya diasumsikan mempunyai tujuan yang sama dengan *principal* menuju satu titik yaitu efektivitas pengendalian intern guna menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas. *Steward* (manajemen dan auditor internal) percaya bahwa konvergensi kepentingan akan memperoleh utilitas yang lebih tinggi dibandingkan dengan divergensi. Perilaku tersebut akan mempercepat pencapaian tujuan organisasi, menuju satu titik yaitu menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas.

#### 6. Struktur berupa fasilitasi dan pemberdayaan

Teori *stewardship* menggunakan struktur yang memfasilitasi dan memberdayakan. Relevan dengan struktur di organisasi sektor publik yang lebih mementingkan pemberdayaan dan fasilitasi dibandingkan bantuan langsung. Melalui fasilitasi dan pemberdayaan dapat membantu dan menguatkan *principal* (masyarakat) agar dapat memecahkan masalah dan memenuhi kebutuhannya sendiri sesuai potensi yang dimilikinya.

Penelitian ini menggunakan variabel kemampuan manajemen dan kualitas jasa auditor internal. Penggunaan variabel tersebut, diharapkan dapat memfasilitasi dan memberdayakan pengendalian intern pemerintah daerah menjadi efektif. Pemerintah daerah yang dengan sukses menjalankan sistem fasilitas dan pemberdayaan pengendalian intern menjadi efektif akan mampu menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas.

## 7. Sikap pemilik mempertimbangkan risiko

Teori *stewardship* cenderung mempertimbangkan risiko. Mengambil risiko berkaitan dengan kreativitas dan inovasi serta merupakan bagian penting dalam mengubah ide menjadi kenyataan yang akan berguna bagi kepentingan bersama *steward-principal*. Demikian pula pengambilan risiko bagi *steward* organisasi sektor publik berkaitan dengan kepercayaan pada dirinya. Semakin besar keyakinan pada kemampuan dirinya, semakin besar pula kesanggupan untuk menghasilkan keputusan yang lebih baik. Bagi orang yang bukan *steward* organisasi publik kegiatan tersebut merupakan risiko, tetapi bagi *steward* organisasi publik adalah tantangan dan peluang untuk memperoleh hasil. *Steward* organisasi publik berprinsip biar mundur satu langkah, tetapi nanti harus maju dua langkah. Berbeda dengan *agent* yang seorang yang pesimis menghindari risiko. Tapi, bagi *steward* organisasi publik yang berpikir positif (optimis), risiko justru menjadi tantangan. Ibarat nelayan yang ingin menangkap ikan besar, *steward* harus berani menghadapi gelombang di laut terbuka. Meskipun demikian, keberanian tersebut harus diperhitungkan. Bila risiko telah melampaui 50% maka *steward* telah memasuki gelanggang judi, untuk itu seorang *steward* sektor publik harus berusaha meminimalkan risiko agar kepentingan *principal* (masyarakat) dapat terpenuhi.

Penelitian ini menguji efektivitas pengendalian intern. Mempertimbangkan risiko-risiko yang mungkin akan dihadapi untuk dapat menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas. Semakin besar keyakinan pada kemampuan manajemen dan auditor internal

mempertimbangkan risiko pengendalian intern, semakin besar pula kesanggupan pemda untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas.

#### 8. Hubungan *principal* dan manajemen saling percaya

Teori *stewardship* dibangun atas asumsi filosofis mengenai sifat manusia yakni manusia pada hakekatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas dan kejujuran terhadap pihak lain (Barney and Hansen, 1994, dan Cadwell *et al.*, 2008). Asumsi filosofis tersebut tersirat dalam hubungan fidusia antara *principal* dan manajemen. Teori *stewardship* memandang manajemen sebagai institusi yang dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan *principal* maupun organisasi.

Implikasi teori *stewardship* terhadap penelitian ini, dapat menjelaskan eksistensi pemerintah daerah (manajemen dan auditor internal) sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik dengan melaksanakan tugas dan fungsinya dengan tepat. Tugas dan fungsinya berupa membuat pertanggungjawaban keuangan yang diamanatkan kepadanya, sehingga tujuan ekonomi, pelayanan publik maupun kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal. Untuk melaksanakan tanggung jawab tersebut maka *steward* (manajemen dan auditor internal) mengarahkan semua kemampuan dan keahliannya dalam mengefektifkan pengendalian intern untuk dapat menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas.

## 2. *Operational Theory*

### a. Kualitas Informasi Laporan Keuangan

Kualitas merupakan sesuatu yang memenuhi harapan ataupun kriteria yang telah ditetapkan. Kriteria untuk menilai kualitas informasi laporan keuangan berbeda antara pengguna (*user*) dan pembuat/penyusun (*preparer*) informasi laporan keuangan. Penelitian dari sisi penyusun dilakukan oleh Verlun *et al.* (2011), Iatridis (2010), Barth *et al.* (2008) yang menunjukkan bahwa laporan keuangan berkualitas apabila memenuhi peraturan atau standar akuntansi keuangan. Namun, kriteria tersebut akan menjadi masalah bagi pengguna (*user*) yang tidak memahami istilah-istilah yang ada dalam standar akuntansi keuangan. Tanpa pengetahuan mengenai istilah tersebut, agak sulit bagi pengguna (*user*) untuk mengambil manfaat optimal dari setiap informasi laporan keuangan. Implikasinya adalah pengguna (*user*) tersebut harus memerlukan bantuan ahli akuntansi atau keuangan untuk melakukan proses penelaahan lebih jauh terhadap informasi lapangan keuangan. Tentu saja *transfer knowledge* tersebut selain membutuhkan rentang waktu tidak sebentar, juga kadang tidak optimal. Akibatnya informasi laporan keuangan tidak dapat dimanfaatkan oleh pengguna (*user*).

Penelitian dari sisi pengguna (*user*) dilakukan oleh Xu *et al.* (2003), dan Ahmed *et al.* (2011), yang menunjukkan bahwa laporan keuangan berkualitas apabila tepat waktu (*up-to-date*) agar dapat dipakai sebagai alat pengambilan keputusan. Temuan ini membawa masalah bagi penyusun laporan keuangan. Produk akhir (*final product*) dari informasi laporan

keuangan melalui siklus akuntansi sistematis dan proses audit oleh kantor akuntan yang membutuhkan proses dan waktu yang tidak singkat. Praktiknya laporan keuangan perusahaan tidak selalu tersedia sesuai kondisi aktual. Para pengambil keputusan membutuhkan informasi keuangan yang senantiasa *up-to-date* berdasarkan realitas kekinian. Bukan informasi yang bersifat *historical* setahun yang lalu, enam bulan lalu, atau tiga bulan lalu yang sudah dianggap tidak terlalu relevan dengan momentum pengambilan keputusan. Keterlambatan ketersediaan laporan keuangan tersebut membuat *user* tidak bisa mengambil keputusan dengan segera untuk membuat kebijakan ataupun keputusan lainnya.

Kriteria pengukuran kualitas harus memenuhi penilaian yang komprehensif dari kualitas informasi laporan keuangan (FASB, 2008 dan FASB, 2010). Artinya, kualitas informasi laporan keuangan harus memenuhi kriteria dari sisi pengguna maupun dari sisi penyusun. Untuk itu, beberapa penelitian telah dilakukan untuk memenuhi kriteria tersebut, diantaranya penelitian yang dilakukan oleh Van Beest *et al.* (2009) dan Jonas serta Blanchet (2000). Temuan penelitiannya menunjukkan bahwa karakteristik kualitatif merupakan alat pengukuran yang valid dan dapat diandalkan untuk menilai kualitas informasi laporan keuangan. Hasil ini sesuai dengan pernyataan yang dikemukakan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (1994:9). Menurutnya, karakteristik kualitatif laporan keuangan merupakan ciri khas yang membuat informasi dalam laporan keuangan berkualitas yang dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Karakteristik tersebut di atas sejalan dengan kriteria atau karakteristik untuk mengukur efektivitas/kualitas hasil pemeriksaan (opini) dari sisi informasi yang ada dalam laporan pemeriksaan (*quality of information in audit reports*). Karakteristik/kriteria tersebut diantaranya adalah: berdasarkan bukti-bukti yang kuat dalam pemeriksaan (*strong audit evidence*), informasi yang objektif (*objective information*), dan informasi yang kredibel (*credible information*) (Dwiputrianti, 2008:341).

Bukti-bukti yang kuat (*strong audit evidence*) didukung oleh informasi yang valid, akurat, dan reliabel merupakan kriteria yang sangat penting untuk mengetahui masalah yang ada dalam pemeriksaan (Larson 1986:274). Hal tersebut sesuai dengan pernyataan Budescu *et al.* (2012:19) yang mengatakan bahwa untuk menghasilkan suatu laporan pemeriksaan (opini) yang berkualitas, suatu laporan harus didukung oleh jumlah bukti yang mencukupi (*quantity of evidence*). Bukti serta data tersebut harus tepat, akurat, reliabel, dan lengkap untuk mendukung opini hasil pemeriksaan.

Informasi hasil pemeriksaan yang obyektif (*objective information*) dapat didefinisikan sebagai opini yang berdasarkan pada fakta-fakta yang ada, tidak dipengaruhi oleh kepentingan pribadi dan tekanan dari luar, berdasarkan penilaian yang mandiri serta pengetahuan yang profesional (Ferguson dan Rafuse, 2004:12). Opini yang didasarkan pada pemeriksaan yang obyektif mendukung pencapaian hasil yang maksimum terhadap kualitas informasi laporan keuangan (Dumitraş, 2011). Jadi,

laporan yang obyektif adalah kriteria yang mutlak yang ada dalam opini hasil pemeriksaan.

Informasi hasil pemeriksaan yang dapat dipercaya (*credible information*), maksudnya adalah kemampuan informasi di dalam laporan hasil pemeriksaan dapat dipercaya oleh pihak-pihak pengguna (*stakeholders*) dari laporan tersebut. Hal ini dapat ditunjukkan dengan menyajikan bukti-bukti yang tidak bias untuk meyakinkan pengguna laporan tentang fakta-fakta yang disajikan. Hal yang sama juga dinyatakan oleh Oprea dan Span (2009:249) bahwa *credible information* sangat penting dalam laporan hasil pemeriksaan.

Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dikemukakan bahwa hasil pemeriksaan dalam bentuk opini akan efektif atau berkualitas dari sisi informasi, jika didukung oleh bukti dari laporan keuangan yang tepat, akurat, reliabel, lengkap dan penilaian objektif serta kredibel. Jadi, laporan keuangan yang obyektif, *reliabel*, lengkap, tepat (waktu dan aturan), dan akurat adalah kriteria mutlak untuk menyatakan pendapat (opini) yang berkualitas. Pernyataan ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh: O'Reilly-Allen dan McMullen (2002), De Jesus dan Airado (2012), dan Hardiman *et al.* (1985). Penelitian mereka menggunakan opini hasil pemeriksaan sebagai dasar untuk melakukan penelitian menganalisis salah satu karakteristik kualitatif informasi laporan keuangan yaitu reabilitas, relevan, dan integriti. Karakteristik kualitatif tersebut juga sesuai dengan beberapa pendapat tentang kualitas informasi laporan keuangan diuraikan pada penjelasan berikut.

a. Wilkinson *et al.* (2000:18) menyatakan bahwa:

*“The value of information, and hence the soundness of decisions, can be affected by qualities that attach to the information. Useful information qualities are relevance, accuracy, timeliness, conciseness, clarity, quantifiability, and consistency.”*

b. Hilton *et al.* (2000:551) menjelaskan bahwa informasi yang berkualitas sebagai berikut:

*“Three characteristics of information determine its usefulness for decision making: (a) relevance, information is relevant if it is pertinent to a decision problem; (b) accuracy, information that is pertinent to a decision problem must also be accurate; and (c) timeliness, relevant and accurate data are valuable only if they are timely, that is available in time for decision.”*

c. Hongren *et al.* (2003:168) lebih menekankan pada informasi yang relevan dan akurat sebagai dasar untuk pembuatan keputusan:

*“Information used for decision making would be perfectly relevant and accurate. Precise but irrelevant information is worthless for decision making. Imprecise but relevant information can be useful. Relevant is more crucial than precision in decision making.”*

d. Wilson *et al.* (2001:994) lebih lanjut menjelaskan:

*“There are some factors that will assist in getting an improved reception from the leader: (1) report should be timely. A late report is almost as useless as no report at all, and (2) report must be accurate. Errors on reports result in a lack of confidence in them and in accounting department.”*

e. Bodnar and Hopwood (2003:10) menyatakan bahwa kualitas informasi laporan keuangan yaitu *relevant, understandable, comparable, dan reliable*.

Karakteristik kualitatif di atas diadopsi oleh Pemerintah Indonesia dalam PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Indonesia. Karakteristik kualitatif tersebut merupakan ukuran-ukuran

normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi laporan keuangan sehingga dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki, diuraikan pada penjelasan di bawah ini.

#### 1. Relevan

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat memengaruhi keputusan pengguna. Laporan keuangan dapat membantu pengguna mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Kriteria informasi yang relevan diuraikan pada penjelasan di bawah ini.

##### (a) Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*)

Informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.

##### (b) Memiliki manfaat prediktif (*predictive value*)

Informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini.

##### (c) Tepat waktu

Informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.

##### (d) Lengkap

Informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan lengkap, mencakup semua informasi akuntansi yang dapat memengaruhi pengambilan keputusan dengan memperhatikan kendala yang ada. Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang

termuat dalam laporan keuangan diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.

## 2. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material. Informasi laporan keuangan menyajikan setiap fakta secara jujur dan dapat diverifikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik seperti yang tercantum di bawah ini.

### (a) Penyajian Jujur

Informasi menggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan.

### (b) Dapat Diverifikasi (*verifiability*)

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji. Apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.

### (c) Netralitas

Informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.

## 3. Dapat dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau

laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Perbandingan secara internal dapat dilakukan bila suatu entitas menerapkan kebijakan akuntansi yang sama dari tahun ke tahun. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang sama. Apabila entitas pemerintah menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik daripada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

#### 4. Dapat dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna. Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

Kriteria tersebut di atas merujuk pada informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Hal tersebut sesuai dengan pendapat Ronan Murphy (Payanta, 2006:83) bahwa kriteria akan meningkatkan kualitas informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Para pengguna laporan keuangan yakin dalam mengambil keputusan karena didasarkan pada informasi yang telah dipersiapkan dengan baik, disetujui dan diaudit secara transparan, dapat dipertanggungjawabkan dan berkualitas. Pendapat

tersebut menunjukkan bahwa kualitas informasi laporan keuangan adalah sejauh mana laporan keuangan menyajikan informasi yang benar dan jujur.

### **b. Efektivitas Pengendalian Intern**

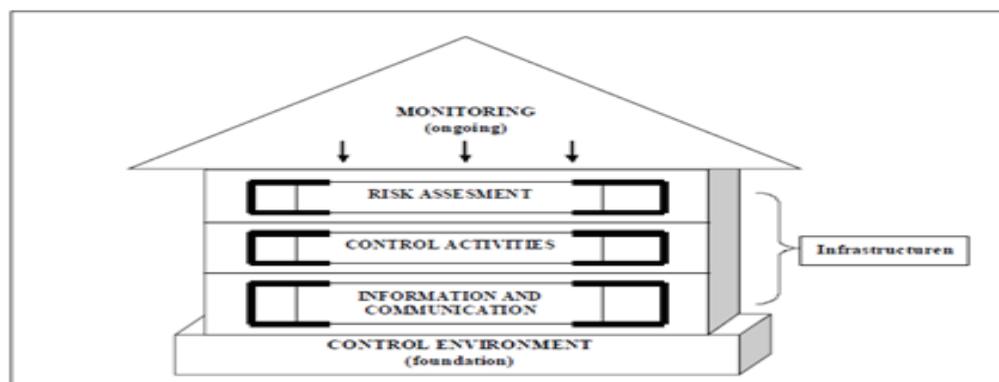
Pengertian efektivitas secara umum menunjukkan tercapainya suatu tujuan yang telah ditentukan terlebih dahulu. Hal tersebut sesuai dengan pengertian efektivitas menurut Hidayat (1986:22). Menurutnya, efektivitas adalah suatu ukuran yang menyatakan seberapa jauh target (kuantitas, kualitas dan waktu) telah tercapai. Efektivitas menunjukkan keberhasilan dari segi tercapai tidaknya sasaran yang telah ditetapkan. Jika hasil kegiatan semakin mendekati sasaran, berarti makin tinggi efektivitasnya, demikian juga dengan efektivitas pengendalian intern. Pengendalian intern yang efektif diperlukan untuk memastikan tercapainya tujuan organisasi, keandalan laporan keuangan dan ketaatan terhadap peraturan.

Pemahaman yang sama tentang efektivitas pengendalian intern merupakan suatu hal yang sangat penting. Mengingat kompleksnya permasalahan yang dihadapi pemerintah daerah dalam mewujudkan *good governance* pengelolaan keuangan daerah. Pengertian pengendalian intern yang dikemukakan oleh *The Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission (COSO)*, adalah sebagai berikut:

*.....a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: (1) effectiveness and efficiency of operations, (2) reliability of financial reporting, (3) compliance with applicable laws and regulations."*

Pengendalian intern versi COSO merupakan suatu proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai. Tujuannya, untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui: (1) kegiatan yang efektif dan efisien, (2) keandalan pelaporan keuangan, dan (3) ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Tujuan pengendalian intern tersebut dapat dicapai jika manajemen menerapkan komponen-komponen pengendalian intern dari setiap aktivitas operasi organisasi.

Komponen pengendalian intern versi COSO menekankan kepada lima unsur pengendalian intern yaitu: (1) lingkungan pengendalian (*environment control*), (2) penilaian risiko (*risk valuation*), (3) pengendalian (*control*), (4) informasi (*information*), dan (5) pemantauan (*monitoring*). Kelima komponen pengendalian intern dalam COSO digambarkan oleh Konrath (2002:208) sebagai berikut.



Sumber: Konrath (2002:208)

Gambar 1. Komponen pengendalian intern

Arens *et al.* (2011:322) menggambarkan komponen pengendalian intern COSO sebagai berikut.



Sumber: Arens *et al.* (2011:322)

Gambar 2. Struktur pengendalian intern

Perumpamaan lingkungan pengendalian sebagai fondasi dari pengendalian intern oleh Konrath, serta perumpamaan sebagai payung oleh Arens, tentunya bukan tanpa makna. Gambar 1 dari Konrath yang mirip bangunan rumah, tentunya rumah akan cepat roboh, apabila fondasinya tidak kuat. Begitu juga perumpamaan lingkungan pengendalian intern oleh Arens *et al.* dalam Gambar 2 sebagai payung. Tanpa payung tidak dapat terlindung dari terik matahari, atau dari guyuran hujan apabila terjadi perubahan cuaca. Untuk lebih jelasnya akan diuraikan di bawah ini masing-masing struktur pengendalian intern tersebut.

### 1. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian merupakan lingkungan yang memengaruhi keseluruhan organisasi dan menjadi atmosfer organisasi dalam melakukan aktivitas. Dengan kata lain, lingkungan pengendalian merupakan pondasi dasar yang mendasari suatu sistem pengendalian intern pemerintah. Apabila lingkungan pengendalian menunjukkan kondisi yang baik, maka dapat memberi pengaruh yang cukup baik bagi suatu

organisasi. Namun sebaliknya, apabila lingkungan pengendalian jelek, mengindikasikan bahwa organisasi tersebut tidak sehat.

Hal pertama yang harus dilakukan di dalam unsur lingkungan pengendalian adalah mengidentifikasi hal-hal yang terkait dengan lingkungan pengendalian suatu organisasi, seperti yang tercantum di bawah ini.

- a. Penegakan integritas dan nilai etika.
- b. Komitmen terhadap kompetensi.
- c. Kepemimpinan yang kondusif.
- d. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan.
- e. Pendelegasian wewenang dan tanggungjawab yang tepat.
- f. Penyusunan dan penerapan kebijakan pembinaan SDM.
- g. Perwujudan peran aparat pengawasan intern yang efektif.
- h. Hubungan kerja yang baik.

Lingkungan pengendalian intern yang baik diharapkan akan meningkatkan kualitas informasi laporan keuangan pemerintah. Selain itu, diharapkan akan meningkatkan kualitas pengambilan keputusan oleh pihak manajemen pemerintahan. Demikian juga tujuan organisasi dapat tercapai.

## **2. Penilaian Risiko**

Penilaian risiko terkait dengan aktivitas entitas mengidentifikasi dan mengelola risiko sehingga entitas dapat meminimalisasi terjadinya kegagalan dalam mencapai tujuan organisasi. Melalui proses penilaian risiko, setiap entitas dapat mengantisipasi

setiap kejadian yang dapat menghambat pencapaian tujuan organisasi secara optimal.

Penafsiran risiko yang baik dilakukan oleh pimpinan instansi pemerintah diharapkan dapat meningkatkan kualitas informasi laporan keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah daerah. Di samping itu tentunya akan berdampak terhadap kemampuan manajemen untuk membuat keputusan dalam mengendalikan aktivitas organisasi.

### **3. Pengendalian**

Pengendalian didefinisikan sebagai *“The policies and procedures that help ensure management directives are carried out.”* Pengendalian merupakan kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan dilaksanakannya arahan pimpinan instansi pemerintah untuk mengurangi risiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian risiko. Pengendalian yang baik diharapkan akan dapat meningkatkan kualitas informasi laporan keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah daerah. Akhirnya akan meningkatkan kemampuan manajemen untuk membuat keputusan.

### **4. Informasi dan Komunikasi**

Informasi perlu dikomunikasikan dalam bentuk dan kerangka waktu yang memungkinkan para pihak memahami tanggung jawabnya. Untuk itu dibutuhkan suatu sistem informasi yang handal dapat memberikan informasi terkait operasional, keuangan, dan perbandingan informasi dalam organisasi. Sistem informasi harus dapat membantu manajemen dalam menjalankan dan mengendalikan operasinya. Sistem

informasi menghasilkan laporan, kegiatan usaha, keuangan, dan informasi yang cukup untuk memungkinkan pelaksanaan dan pengawasan kegiatan instansi pemerintah. Informasi dan komunikasi yang baik dihasilkan dari sistem akan berdampak pada kemampuan manajemen untuk membuat keputusan yang baik dalam mengendalikan aktivitas entitas dan menyiapkan informasi laporan keuangan yang handal.

## **5. Monitoring**

Monitoring mengandung makna sebagai suatu proses yang menilai kualitas dari kinerja sistem pengendalian. Monitoring dapat dilakukan pada saat kegiatan berjalan (*on going*), evaluasi terpisah atau kombinasi keduanya. Monitoring sistem pengendalian intern dilaksanakan secara berkelanjutan dan melakukan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan telaah lainnya. Monitoring berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervisi, perbandingan, rekonsiliasi dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas.

Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, telaah, dan pengujian efektivitas sistem pengendalian intern. Evaluasi tersebut dapat dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah atau pihak eksternal pemerintah dengan menggunakan daftar uji pengendalian intern.

Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan telaah harus segera diselesaikan. Tindak lanjut tersebut dilaksanakan sesuai dengan

mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan telaah yang ditetapkan.

### c. Kemampuan Manajemen

Kamus Besar Bahasa Indonesia (Pusat Bahasa Departemen Pendidikan Nasional, RI, 2008) memberikan pengertian kemampuan sebagai kesanggupan atau kecakapan untuk melakukan sesuatu. Kata manajemen berasal dari bahasa Inggris yaitu *Management* yang berarti mengurus, mengatur, memimpin. Dalam bahasa Perancis yaitu *Ménage* memiliki arti tindakan untuk membimbing atau memimpin, berupa proses perencanaan, pengorganisasian, pengarahan, dan pengendalian usaha-usaha para anggota organisasi dan penggunaan sumber daya organisasi lainnya agar mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Keberhasilan mengelola sumber daya tersebut sangat ditentukan dalam mengaplikasikan fungsi-fungsi manajemen.

Terdapat beberapa pendapat para ahli tentang fungsi manajemen yang beragam. Wehrich dan Koontz (2005:27) berpendapat bahwa fungsi manajemen terdiri dari *planning, organizing, staffing, directing dan controlling*. Umumnya yang dikenal orang tentang fungsi manajemen adalah istilah POAC, yaitu *Planning* (Perencanaan), *Organizing* (Pengorganisasian), *Actuating* (Pelaksanaan) dan *Controlling* (Pengendalian). Hal tersebut sesuai pendapat Schermerhorn (2005:5) membagi fungsi manajemen dengan pendekatan POAC. Schermerhorn (2005:5) mendefinisikan manajemen adalah *is the process of planning, organizing, leading and controlling the use of resources to accomplish*

*performance goals* (manajemen adalah proses perencanaan, pengorganisasian, pengarahan, dan pengendalian penggunaan sumber daya untuk mencapai tujuan/sasaran kinerja). Fungsi-fungsi tersebut akan diuraikan pada penjelasan berikut.

### **1. Fungsi Perencanaan**

Fungsi perencanaan dalam manajemen merupakan fungsi dasar dari fungsi-fungsi lainnya. Perencanaan merupakan tujuan, arah, strategi, aturan maupun program yang akan selalu menjadi bagian penting dari pelaksanaan fungsi manajemen lainnya. Perencanaan adalah suatu proses yang menentukan dan menetapkan tujuan apa yang akan dikerjakan dan bagaimana untuk mencapainya (Schermerhorn, 2005:6).

Mengapa perencanaan diperlukan?

Perencanaan akan selalu dilaksanakan organisasi karena perencanaan yang dibuat akan menjadi penentu arah dalam pencapaian tujuan yang telah ditetapkan. Perencanaan dapat menghemat pengeluaran yang kurang penting tanpa mengabaikan kedinamisan organisasi yang selalu berkembang. Perencanaan bisa dijadikan sebagai sarana untuk melakukan kontrol terhadap penyimpangan maupun perubahan dalam perusahaan sehingga kelanjutannya bisa lebih baik, terarah dan hemat.

Salah satu aspek yang penting dalam perencanaan adalah pengambilan keputusan, menentukan atau memilih alternatif pencapaian tujuan dari beberapa alternatif yang ada melalui beberapa tahapan

perencanaan. Ada empat tahapan dalam perencanaan, yaitu: (a) menetapkan tujuan atau serangkaian tujuan, (b) merumuskan keadaan saat ini, (c) mengidentifikasi segala peluang dan hambatan, dan (d) mengembangkan rencana atau serangkaian kegiatan dalam pencapaian tujuan.

Beberapa manfaat perencanaan antara lain: (a) mengarahkan kegiatan organisasi meliputi penggunaan sumber daya untuk mencapai tujuan organisasi, (b) konsistensi kegiatan anggota organisasi agar sesuai dengan tujuan organisasi, dan (c) memonitor kemajuan organisasi. Jika organisasi berjalan menyimpang dari tujuan yang telah ditetapkan, dapat dilakukan perbaikan. Sisi lain berupa kelemahan perencanaan, cenderung menunda kegiatan, perencanaan dapat membatasi manajemen untuk berinisiatif dan berinovasi.

## **2. Fungsi Pengorganisasian**

Beberapa pengertian pengorganisasian antara lain: (a) cara manajemen merancang struktur formal untuk penggunaan yang paling efektif sumber daya yang ada, (b) bagaimana organisasi mengelompokkan kegiatan-kegiatannya dan pada tiap kelompok diikuti dengan penugasan seorang manajer yang diberi wewenang untuk mengawasi anggota-anggota kelompok, (c) hubungan-hubungan antara fungsi-fungsi, jabatan-jabatan, tugas-tugas dan para karyawan, dan (d) cara para manajer membagi tugas-tugas yang harus dilaksanakan dalam departemen mereka dan mendelegasikan wewenang yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas tersebut. Dengan demikian

pengorganisasian merupakan suatu proses untuk merancang struktur formal mengelompokkan dan mengatur serta membagi tugas-tugas atau pekerjaan diantara para anggota organisasi dapat dicapai dengan efisien.

Aspek utama dalam proses pengorganisasian di lingkungan organisasi sektor publik/pemerintahan adalah koordinasi (Anwar, 2007:5). Koordinasi sangat diperlukan dalam distribusi tugas. Misalnya, untuk kegiatan reformasi birokrasi dalam suatu instansi maka dibentuk suatu tim reformasi yang bertugas menyusun konsep reformasi birokrasi. Dalam tim tersebut ditetapkan beberapa sub tim yang diberi tugas untuk mempersiapkan konsep spesifik, misalnya sub-tim keuangan, sub tim sumber daya manusia dan sebagainya. Teknik koordinasi yang cocok pada organisasi sektor publik/pemerintahan adalah pendekatan partisipasi masyarakat dengan instrumen komunikasi (Anwar, 2007:14). Oleh karena itu, dalam pengorganisasian sektor publik/pemerintahan dibutuhkan adanya suatu koordinasi dan komunikasi yang baik antara pimpinan dan bawahan.

Proses pengorganisasian terdiri dari tiga tahap, yaitu: (a) perincian seluruh pekerjaan yang harus dilaksanakan setiap individu dalam mencapai tujuan organisasi, (b) pembagian beban pekerjaan menjadi kegiatan-kegiatan yang secara logika dapat dilaksanakan oleh setiap individu, dan (c) pengadaan dan pengembangan mekanisme kerja sehingga ada koordinasi pekerjaan para anggota organisasi menjadi kesatuan yang terpadu dan harmonis. Mekanisme

pengkoordinasian ini akan membuat para anggota organisasi memahami tujuan organisasi dan mengurangi ketidakefisienan.

### **3. Fungsi Pengarahan**

Pengarahan merupakan hubungan manusia yang mengikat para bawahan agar bersedia mengerti dan menyumbangkan tenaganya secara efektif serta efisien dalam pencapaian tujuan suatu organisasi. Lebih spesifik lagi pengarahan meliputi kegiatan memberi pengarahan, memengaruhi orang lain dan memotivasi orang lain untuk bekerja.

Pengarahan merupakan kegiatan manajemen yang paling menantang dan paling kompleks karena langsung berhadapan manusia, yang mempunyai tingkah laku beraneka ragam. Membuat orang lain bekerja untuk tujuan organisasi merupakan pekerjaan yang tidak mudah. Pimpinan harus mampu menciptakan suasana yang bisa mendorong orang untuk bekerja. Cara yang dipakai sangat berlainan dari satu organisasi ke organisasi lainnya, tergantung prinsip yang digunakan pimpinan dalam melakukan pengarahan. Cara-cara pengarahan yang dilakukan dapat berupa: (a) orientasi, merupakan cara pengarahan dengan memberikan informasi yang perlu supaya kegiatan dapat dilakukan dengan baik; (b) perintah, merupakan permintaan dari pimpinan kepada orang yang berada di bawahnya untuk melakukan atau mengulangi suatu kegiatan tertentu pada keadaan tertentu; dan (c) delegasi wewenang, pimpinan melimpahkan sebagian dari wewenang yang dimilikinya kepada bawahannya.

#### 4. Fungsi Pengendalian

Pengendalian merupakan suatu proses untuk menjamin bahwa tujuan-tujuan organisasi dan manajemen tercapai. Pengendalian dalam arti luas mencakup tanggung jawab manajemen, wewenang, laporan, dan umpan balik yang dapat menjamin bahwa semua sumber daya organisasi dipergunakan dengan cara paling efektif dan efisiensi dalam pencapaian tujuan organisasi. Hal yang sama dikemukakan oleh Anthony dan Govindarajan (2003:273) bahwa proses pengendalian untuk meyakinkan bahwa tiap-tiap tugas tertentu telah dilaksanakan secara efektif dan efisien.

Tiga tipe pengendalian, yaitu: pengendalian pendahuluan, pengendalian yang dilakukan bersama dengan pelaksanaan kegiatan, dan pengendalian umpan balik. Pengendalian pendahuluan, dirancang untuk mengantisipasi adanya penyimpangan dari standar atau tujuan dan memungkinkan koreksi dibuat sebelum suatu tahap kegiatan tertentu diselesaikan. Pengendalian yang dilakukan bersama dengan pelaksanaan kegiatan, merupakan proses di mana aspek tertentu dari suatu prosedur/syarat harus disetujui/dipenuhi dulu sebelum kegiatan-kegiatan bisa dilanjutkan. Pengendalian umpan balik, mengukur hasil-hasil dari suatu kegiatan yang telah diselesaikan. Beberapa tahap proses pengendalian antara lain: (a) penetapan standar kegiatan, (b) penentuan pengukuran kegiatan, (c) pengukuran pelaksanaan kegiatan nyata, (d) membandingkan pelaksanaan kegiatan dengan standar dan

menganalisis penyimpangan-penyimpangan, dan (e) mengambil tindakan pengoreksian bila dianggap perlu.

Perencanaan dan pengendalian merupakan dua fungsi manajemen yang saling melengkapi (Anthony *et al.*, 1995:89). Tanpa pengendalian, perencanaan menjadi tidak berarti karena tidak ada tindak lanjut untuk mengidentifikasi apakah rencana telah tercapai atau belum tercapai. Tanpa perencanaan, pengendalian menjadi tidak berarti karena tidak tersedianya tolok ukur untuk menilai hasil kegiatan. Kata pengendalian dan perencanaan merupakan dua kata yang berpasangan. Pengendalian yang baik memerlukan perencanaan dan perencanaan yang baik memerlukan pengendalian.

#### **d. Kualitas Jasa Auditor Internal**

Kualitas jasa merupakan sesuatu yang memenuhi atau melebihi harapan ataupun standar yang telah ditetapkan. Hal tersebut sesuai dengan pendapat Fitzsimmons, J. A. dan Fitzsimmons, M. J. (2001:86). Menurutnya, kualitas jasa dapat digambarkan dengan membandingkan persepsi dari jasa yang diterima dengan jasa yang diharapkan. Jadi kualitas jasa adalah kepuasan dari penerima jasa tersebut. Keberhasilan menyerahkan kualitas jasa yang bermutu bukan merupakan usaha jangka pendek, melainkan usaha yang terus menerus serta menjadi bagian dari filosofi manajemen. Konsep tersebut sejalan dengan teori penjaminan kualitas (*quality assurance theory*) dari Gryna (Brust and Gryna, 2002:68). Teori tersebut menyatakan bahwa untuk membangun kepercayaan, kualitas harus dapat berfungsi secara efektif dan berkesinambungan.

Auditor internal adalah auditor yang bekerja dalam organisasi yang mempunyai peranan yang cukup besar membantu pencapaian tujuan organisasi. Auditor internal di lingkungan pemerintahan Republik Indonesia adalah Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), inspektorat (jenderal, provinsi, dan kabupaten/kota) yang dikenal dengan istilah Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). APIP merupakan salah satu unsur manajemen pemerintah yang mempunyai peranan penting dalam rangka mewujudkan pemerintahan yang baik.

Peranan auditor internal semakin penting seiring dengan semakin kompleksnya sistem pemerintahan. Tanpa auditor internal, pimpinan unit pemerintahan tidak memiliki sumber informasi internal yang bebas (*independent*) mengenai kegiatan organisasi. Hal ini sesuai dengan pendapat yang dikemukakan oleh Sawyer (2003:34) bahwa kegiatan yang tidak dievaluasi akan kehilangan efisiensi dan efektivitasnya.

Peran auditor internal yang semakin penting membuat profesi auditor internal mengalami perkembangan. Pada awalnya, auditor internal berfungsi sebagai adik dari profesi auditor eksternal, dengan pusat perhatian pada penilaian atas kekurangan angka-angka keuangan. Namun saat ini auditor internal telah memisahkan diri menjadi disiplin ilmu dengan pusat perhatian yang lebih luas. Auditor internal modern menyediakan jasa-jasa antara lain penilaian pengendalian intern, bidang administrasi dan laporan keuangan. Ibarat pertandingan sepakbola, auditor internal bukan lagi sebagai wasit atau penjaga garis yang mengawasi jalannya pertandingan (yang cenderung mencari-cari kesalahan), akan tetapi

sebagai anggota kesebelasan yang membantu pencapaian tujuan perusahaan. Hal tersebut sejalan dengan konsep yang dikemukakan oleh *The Institute of Internal Auditors (IIA)* dalam Arens and Loebbecke (2006:770) sebagai berikut:

*“Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It help an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance process.”*

Definisi tersebut di atas mengindikasikan bahwa auditor internal haruslah independen (tidak terpengaruh), obyektif (jujur), dan bertindak sebagai konsultan (bimbingan) yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasi perusahaan (efisien). Dengan demikian auditor internal dapat membantu organisasi mencapai tujuannya dengan menggunakan pendekatan-pendekatan yang sistematis untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengendalian dan proses pengelolaan yang baik. Berdasarkan definisi tersebut, maka ruang lingkup pemeriksaan auditor internal menjadi semakin luas sesuai dengan konsep yang dikemukakan oleh *The Institute of Chartered Accounts in England and Wales* (1994:76) sebagai berikut:

*“The scopes and objectives of internal audit vary widely and are dependent upon the size and structure of the entity and the requirements of its management. Normaly however internal auditing one or more of the following areas: (a) review of accounting system and internal controls, (b) examination for management of financial and operating information, and (c) examination of the economy, efficiency and effectiveness of the operations including non-financial control of an organization.”*

Konsep ruang lingkup di atas menyatakan bahwa ruang lingkup dan tujuan audit internal sangat luas dan bervariasi serta tergantung pada ukuran dan struktur dari entitas. Namun demikian, secara umum ruang lingkup auditor internal meliputi bidang-bidang berikut: (a) telaah sistem akuntansi dan pengendalian intern, (b) pemeriksaan untuk pengelolaan informasi keuangan dan operasional, dan (c) pemeriksaan ekonomi, efisiensi dan efektivitas operasi, termasuk pengendalian non-keuangan. Oleh karena itu, dengan semakin luasnya ruang lingkup menuntut auditor internal tetap memperhatikan kualitas jasa yang diberikan sebagai sebuah profesi.

Kualitas jasa auditor internal dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya sangat ditentukan oleh kemampuan auditor internal menerapkan norma pemeriksaan intern dalam menjalankan tugasnya. Menurut Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (1985:45) untuk dapat menyelenggarakan fungsi pemeriksaan yang lebih baik diperlukan ketentuan-ketentuan yang dapat menjamin hasil pemeriksaan bermutu. Ketentuan yang dimaksud berbentuk norma pemeriksaan/standar profesi auditor internal.

Standar menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (Pusat Bahasa Departemen Pendidikan Nasional, RI, 2008) adalah ukuran tertentu yang dipakai sebagai patokan. Standar merupakan kriteria atau ukuran mutu kinerja atau kualitas jasa yang harus dicapai. Standar/norma pemeriksaan menurut Boynton and Kell (1996:840) meliputi independensi, keahlian profesional, lingkup kerja pemeriksaan, pelaksanaan pekerjaan

pemeriksaan dan pengelolaan bagian pemeriksaan. Norma/standar pemeriksaan tersebut merupakan indikator yang menentukan kualitas jasa auditor internal dalam melaksanakan praktik pemeriksaan.

## **B. Hasil Penelitian Empiris Sebelumnya**

Penelitian yang dilakukan tentang kemampuan manajemen, kualitas jasa auditor internal, efektivitas pengendalian intern dan kualitas informasi laporan keuangan secara menyeluruh belum banyak dilakukan di lingkungan pemerintahan. Penelitian tersebut, umumnya dilakukan pada perusahaan swasta dan sifatnya parsial.

Penelitian terdahulu yang berhubungan dengan kemampuan manajemen, kualitas jasa auditor internal, efektivitas pengendalian intern, dan kualitas informasi laporan keuangan sejauh pengetahuan peneliti pernah dilakukan oleh pihak-pihak di bawah ini.

1. Survei yang dilakukan oleh Klynveld, Peat, Marwick dan Goerdeler Forensic (KPMG Forensic) (2003), penelitian tentang hubungan antara manajemen dan pengendalian intern.

Survei dilakukan pada tahun 1994, 1998, 2003. Tujuan survei, untuk melihat hubungan antara manajemen, pengendalian intern, dan kecurangan (*fraud*). Metode yang digunakan adalah wawancara terhadap lebih dari 450 perusahaan publik (pendapatan tahunannya lebih besar dari \$250 juta) dan perusahaan negara serta badan-badan pemerintah federal. Hasil surveinya menunjukkan bahwa kelemahan pengendalian intern menyebabkan terjadinya kecurangan disebabkan oleh manajemen yang mengabaikan pengendalian intern (KPMG, 2003:11). Hasil survei KPMG

menunjukkan, keterkaitan antara pengendalian intern dengan manajemen sehingga menyebabkan terjadinya kecurangan.

2. McSwain *et al.* (2008), penelitian tentang hubungan antara kemampuan manajemen dan pengendalian intern.

Penelitian McSwain *et al.* (2008) bertujuan untuk menentukan keputusan (niat) manajer keuangan pemerintah pusat dan daerah (*State and Local Government- SLGs*) memodifikasi pengendalian intern. Pengujian hipotesis menggunakan regresi linier berganda. Populasi target adalah manajer keuangan pemerintah pusat dan daerah (SLGs) yang terletak di Amerika Serikat yang menggunakan beberapa bentuk e-service. Pengambilan data berdasarkan survei melalui kuesioner. Sampel awal sebesar 591 manajer keuangan pemerintah. Responden yang merespon kuesioner sebanyak 92 manajer keuangan pemerintah yang merupakan sampel akhir dari penelitian McSwain *et al.* Hasil penelitian McSwain *et al.* (2008) menunjukkan bahwa keputusan manajer keuangan memodifikasi pengendalian intern berpengaruh secara positif terhadap perubahan (perbaikan/efektivitas) pengendalian intern. Pengaruh positif disebabkan oleh manajer keuangan pemerintah yakin akan fungsi-fungsinya (sikap, norma subyektif, dan kontrol perilaku yang dirasakan/*perceived behavioral control*) mampu memperbaiki pengendalian intern.

3. Duncan *et al.* (1999), penelitian tentang hubungan antara kemampuan manajemen dan pengendalian intern.

Duncan *et al.* (1999) melakukan penelitian di 1200 gereja yang dipilih secara acak dari tiga macam umat beragama diwakili oleh pendeta

gereja di Amerika Serikat bagian selatan. Ummat beragama (pimpinan gereja) diwakili oleh Gereja *Presbyterian (AS)*, Gereja *United Methodist* dan Konvensi *Baptis Selatan*. Temuan penelitiannya menunjukkan: (a) skor besaran ukuran gereja yang berbeda-beda berpengaruh positif terhadap evaluasi pengendalian intern, (b) ummat beragama (pimpinan gereja) berpengaruh positif terhadap kualitas sistem pengendalian intern. Pengaruh positif disebabkan pimpinan gereja merupakan panutan masyarakat dan bertanggungjawab terhadap karyawan gereja serta dapat meyakinkan karyawan tentang pentingnya pengendalian intern.

4. Krisnan (2005), penelitian tentang hubungan antara kualitas jasa auditor internal dan efektivitas pengendalian intern.

Krisnan (2005) melakukan penelitian terhadap 128 perusahaan yang mengalami permasalahan pengendalian intern di US. Pengujian hipotesis menggunakan model regresi. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa independensi auditor dengan keahlian bidang keuangan berhubungan positif dengan kualitas pengendalian intern. Hubungan positif disebabkan oleh auditor tidak memiliki kepentingan pribadi (*independen*) sehingga mampu mengungkapkan (*disclosure*) permasalahan pengendalian intern.

5. Yadyana (2009), meneliti hubungan antara auditor internal dan efektivitas penerapan struktur pengendalian intern.

Populasi penelitian Yadyana (2009) adalah semua perusahaan hotel berbintang empat dan lima yang beroperasi di Provinsi Bali. Metode analisis digunakan adalah analisis regresi. Hasil penelitiannya

menunjukkan bahwa faktor-faktor yang membentuk auditor internal berpengaruh secara positif terhadap efektivitas penerapan struktur pengendalian intern. Pengaruh positif disebabkan oleh sebagian besar staf auditor internal berpendidikan sesuai dengan tugasnya dan berpengalaman dalam pekerjaannya.

6. Tugiman (2000), penelitian tentang hubungan antara kemampuan manajemen, kualitas jasa auditor internal, dan efektivitas pengendalian intern.

Tugiman (2000) melakukan penelitian terhadap 102 BUMN dan BUMD di Indonesia. Hasil temuannya menunjukkan bahwa meningkatnya kemampuan manajemen akan meningkatkan efektivitas pengendalian intern. Hubungan manajer puncak dan kualitas jasa auditor internal terhadap pengendalian intern perusahaan cukup signifikan. Hubungan signifikan disebabkan oleh manajer dan auditor internal mampu untuk meyakinkan karyawan pelaksana tentang apa yang mesti mereka kerjakan berkaitan dengan pengendalian intern.

7. Sjoblom (1998), meneliti tentang hubungan kemampuan manajemen, peran auditor dengan kualitas informasi akuntansi. Judul penelitiannya adalah *Financial Information and Quality Management. Is There a Role for Accountants?*

Penelitian Sjoblom (1998) mengungkapkan kegunaan dari informasi akuntansi (*usefulness of accounting information*) bagi manajemen. Metode yang digunakan adalah survei, diskusi informal, dan wawancara terhadap manajemen perusahaan industri elektronik di US.

Temuan penelitiannya menunjukkan bahwa salah satu alat pengambilan keputusan manajemen adalah informasi laporan keuangan. Dengan demikian menjadi kewajiban manajemen dan auditor internal untuk menjaga kualitas informasi laporan keuangan.

8. Argyris (1992), penelitian tentang hubungan antara kemampuan manajemen dan kualitas informasi laporan keuangan.

Argyris (1992) menganalisis pengaruh atasan terhadap kualitas informasi yang ada dalam laporan keuangan. Penelitian ini berkonotasi perilaku dan menekankan bahwa kesuksesan organisasi tergantung pada atasan. Penekanan tersebut dikaitkan dengan kekuasaan pimpinan dalam pengambilan keputusan mengenai penetapan kebijakan akuntansi yang harus dilaksanakan bawahan. Temuan penelitiannya menunjukkan bahwa atasan berpengaruh positif terhadap kualitas informasi laporan keuangan. Sebaliknya bawahan hanya melaksanakan kebijakan akuntansi yang telah digariskan atasan. Jadi, kualitas informasi dalam laporan keuangan tergantung pada kebijakan atasan. Hubungan yang positif ini terjadi karena bawahan mampu melaksanakan kebijakan yang dikeluarkan oleh atasan.

9. Yadyana dan Mertha (2008), meneliti tentang hubungan kemampuan manajemen dan kualitas informasi akuntansi.

Penelitian Yadyana dan Mertha (2008) dilakukan pada hotel berbintang di Bali. Metode analisis yang digunakan adalah analisis regresi. Populasi penelitian sebanyak 148 hotel. Metode pengambilan sampel yang digunakan adalah *proportional stratified random sampling* sehingga didapat sampel sebanyak 108 hotel. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa

kemampuan manajemen berupa perencanaan dan pengorganisasian berpengaruh secara positif terhadap kualitas informasi akuntansi. Sebaliknya kemampuan manajemen berupa pengarahan dan pengendalian terbukti tidak berpengaruh terhadap kualitas informasi akuntansi pada hotel berbintang di Bali.

10. Nassir *et al.* (2001), penelitian tentang hubungan antara kualitas jasa auditor internal dan kualitas informasi laporan keuangan.

Nassir *et al.* (2001) meneliti efektivitas auditor internal dan kualitas informasi laporan keuangan pada perusahaan-perusahaan di Malaysia. Temuan penelitiannya menunjukkan bahwa keahlian personil, komitmen auditor internal, dukungan dari komite audit dan dewan direksi, kinerja audit dan integritas, efisiensi bagian audit, kompetensi dalam bidang audit, pengetahuan auditor intern tentang operasi perusahaan dan industri, independensi auditor internal merupakan atribut penting dalam meningkatkan kualitas auditor internal. Atribut-atribut tersebut memengaruhi secara positif efektivitas fungsi auditor intern terhadap peningkatan kualitas informasi dalam laporan keuangan. Identifikasi atribut sangat penting untuk mengetahui efektivitas fungsi auditor internal. Identifikasi atribut akan membantu auditor internal dalam melakukan evaluasi dan penilaian atas prosedur yang dilaksanakan perusahaan. Tujuannya untuk menghasilkan informasi yang berkualitas dalam laporan keuangan.

11. D'Aquila (1998), penelitian tentang hubungan antara efektivitas pengendalian intern dan kualitas informasi pelaporan keuangan.

D'Aquila (1998) melakukan survei pada 400 CPA (*Certified Public Accountant*) yang sedang mempersiapkan laporan keuangan. Pemilihan anggota CPA dilakukan secara acak dari daftar keanggotaan AICPA (*American Institute of Certified Public Accountant*). Tujuan penelitiannya adalah untuk menentukan hubungan lingkungan pengendalian dengan keandalan laporan keuangan. Metode analisis yang digunakan adalah analisis regresi. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa lingkungan pengendalian khususnya integritas manajemen mempunyai hubungan positif terhadap pelaporan informasi laporan keuangan perusahaan.

12. McMullen *et al.* (1996), penelitian tentang hubungan antara efektivitas pengendalian intern dan kualitas informasi laporan keuangan.

McMullen *et al.* (1996) melakukan penelitian pada perusahaan data base yang mengeluarkan laporan pengendalian intern. Temuan penelitiannya menunjukkan bahwa hubungan antara pengendalian intern dengan kualitas informasi laporan keuangan adalah signifikan untuk perusahaan yang mengeluarkan laporan pengendalian intern. Hubungan signifikan terjadi karena manajemen yang mengeluarkan laporan pengendalian intern akan menindaklanjuti kelemahan yang ada pada pengendalian intern sehingga hasilnya bermuara pada kualitas laporan keuangan.

13. Gafarov (2009), disertasi tentang pengendalian intern dan kualitas pelaporan keuangan.

Hal baru dari disertasi Gafarov (2009) adalah mengukur pelaporan keuangan dari karakteristik kualitatif informasi akuntansi. Salah

satu hasil yang ditunjukkan dalam penelitiannya adalah implementasi pengendalian intern sangat penting terhadap pelaporan keuangan. Teoretis dan metodologi didasarkan pada basis informasi penelitian yang dibuat oleh beberapa ilmuwan (dari Rusia, Ceko, dan ilmuwan asing lainnya) dan dokumen-dokumen resmi dan undang-undang (dari Federasi Rusia, Republik Ceko, Uni Eropa, dan Amerika Serikat). Metode penelitiannya menggunakan model percobaan disertai dengan metode matematis. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa pengendalian intern yang baik merupakan hal penting dalam pelaporan keuangan.

14. O'Reilly-Allen dan McMullen (2002), penelitian tentang pengendalian intern dan reliabilitas (keandalan) laporan keuangan dilihat dari persepsi pengguna.

Penelitian ini menggunakan opini auditor sebagai latar belakang penelitian. Dengan demikian metodologi yang digunakan adalah metode kasus berupa laporan keuangan, catatan laporan keuangan, opini *unqualified* pada laporan keuangan, dan deskripsi perusahaan/bisnis. Kasus berbeda diberikan kepada beberapa kelompok partisipan penelitian. Sehingga, metode analisis yang digunakan adalah analisis *variance* (ANOVA).

Hasil penelitian O'Reilly-Allen dan McMullen (2002) menunjukkan bahwa persepsi pengguna terhadap keandalan laporan keuangan tidak terpengaruh oleh laporan manajemen atas pengendalian intern (*Management Report on Internal Control - MRIC*). Demikian juga telaah/pengujian auditor internal terhadap laporan manajemen atas

pengendalian intern (*Auditor Attestation to Managements Report on Internal Control - ARIC*), tidak memengaruhi pengguna dalam penilaian keandalan laporan keuangan. Namun demikian semua responden/partisipan berpendapat/setuju bahwa pengendalian intern merupakan tanggung jawab manajemen dan auditor internal yang dapat menyebabkan laporan keuangan berkualitas tinggi.

15. Carslaw and Kaplan (1991), dengan judul penelitian *An Examination of Audit Delay: Further Evidence from New Zeland*.

Penelitian Carslaw and Kaplan (1991) dilakukan pada perusahaan publik di Selandia Baru. Variabel intervening yang digunakan adalah pengendalian intern perusahaan untuk melihat hubungan kontrol perusahaan (manajemen dan pemilik) serta auditor terhadap ketepatan pelaporan keuangan. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa perusahaan yang menggunakan pengendalian intern menyebabkan manajemen dan auditor internal memerlukan waktu yang relatif singkat dalam melakukan penyusunan/telaah laporan keuangan sehingga dapat meminimalisasi penundaan pelaporan keuangan.

16. Van Beest *et al.* (2009), yang melakukan penelitian faktor penentu kualitas pelaporan keuangan.

Penelitian Van Beest *et al.* (2009) dilakukan pada 231 perusahaan terdaftar di pasar saham (AS, Inggris, dan Belanda) pada Tahun 2005 dan 2007. Latar belakang penelitiannya didasarkan pertimbangan bahwa tujuan utama pelaporan keuangan adalah untuk menyediakan informasi pelaporan keuangan berkualitas tinggi (mengenai

entitas ekonomi, terutama keuangan), berguna untuk pengambilan keputusan ekonomi. Tujuan utama dari penelitiannya adalah memberikan kontribusi untuk meningkatkan pengukuran kualitas pelaporan keuangan. Pengukuran kualitas pelaporan menggunakan karakteristik kualitatif informasi akuntansi yang diungkapkan oleh *Financial Accounting Standard Board* (1980) dalam *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information*. Temuan penelitiannya menunjukkan bahwa karakteristik kualitatif informasi akuntansi merupakan alat pengukuran yang valid dan dapat diandalkan untuk menilai kualitas informasi pelaporan.

17. Afiah (2009), dengan judul penelitian “Pengaruh Kompetensi Anggota DPRD dan Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah Terhadap Pelaksanaan Sistem Informasi Akuntansi.”

Populasi sasaran (*target population*) penelitian Afiah (2009) adalah seluruh pemerintah kabupaten/kota di Provinsi Jawa Barat yang berjumlah 25 buah. Metode yang digunakan adalah sensus dalam pengambilan sampel dan analisis menggunakan teknik analisis jalur (*path analysis*). Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa kompetensi anggota DPRD dan kompetensi aparatur pemerintah daerah secara parsial dan simultan berpengaruh terhadap pelaksanaan sistem informasi akuntansi. Anggota DPRD mempunyai peran yang penting dalam pengawasan jalannya pelaksanaan sistem informasi akuntansi.