

JURNAL AKUNTANSI DAN KEUANGAN

The Journal of Accounting and Finance

Volume 22 Nomor 2, Juli 2017

WIDYA RIZKI EKA PUTRI

Analisis Kualitas Laba Sebelum Dan Sesudah Diterapkan SAK Adopsi IFRS
Di Indonesia Dan Implikasinya Terhadap Reaksi Investor

**M. ADITYA RIZKI SAPUTRA DAN
NINUK DEWI KUSUMANINGRUM**

Analisis Faktor – Faktor Yang Mempengaruhi *Fraudulent Financial Reporting*
Dengan Perspektif *Fraud Pentagon* Pada Perusahaan Perbankan Yang
Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2011-2015

MEILIANA SAYPUTRI DAN ADE WIDIYANTI

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Dengan
Komitmen Organisasi Dan *Locus Of Control* Sebagai Variabel Moderating

RYZGA AL'AKBAR DAN DEWI SUKMASARI

Analisis Pengaruh Kinerja Keuangan Terhadap Nilai Perusahaan Dengan
Pengungkapan *Corporate Sosial Responsibility* (CSR) dan *Good Corporate
Governance* (GCG) Sebagai Variabel Moderating Pada Perusahaan
Manufaktur yang Terdaftar Di BEI

MAHLIDA, RINDU R. GAMAYUNI, PIGO NAULI

Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia Dan Teknologi Informasi Dalam
Menghasilkan Pelaporan Keuangan Daerah Yang Berkualitas

ARYATI P. SARI, RINDU R. GAMAYUNI, LEGO WASPODO

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah:
Vertical Information Sharing Sebagai Variabel *Intervening* (Studi Empiris pada
Pemerintah Kota di Provinsi Lampung)

MUHAMAD AKBAR SHOLEH DAN FAJAR GUSTIAWATY DEWI

Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)
Terhadap Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
(SAKIP)

Diterbitkan oleh:

FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS UNIVERSITAS LAMPUNG

<http://fe-akuntansi.unila.ac.id/download/jak>

JURNAL AKUNTANSI DAN KEUANGAN

The Journal of Accounting and Finance

Volume 22 Nomor 2, Juli 2017

Penanggung Jawab:

Farichah

Ketua Penyunting:

Lindrianasari

Penyunting Pelaksana:

Rindu Rika Gamayuni

Penyunting Ahli/Mitra Bestari:

ZakiBaridwan

UniversitasGadjahMada

IndraWijaya

UniversitasGadjahMada

Mahatma Kufepaksi

Universitas Lampung

Susi Sarumpaet

Universitas Lampung

RatnaSeptiyanti

UniversitasLampung

AnggotaAdministrasi/Tata Usaha:

Suleman

AlamatRedaksi/Penerbit:

RedaksiJurnalAkuntansidanKeuangan

FakultasEkonomidanBisnisJurusanAkuntansi

Universitas Lampung

Jalan Prof. SumantriBrojonegoro No. 1, GedongMeneng

Bandar Lampung 35145

Telp. (0721) 705903, Fax. (0721) 705903

rindu.gamayuni@yahoo.com

Frekuensiterbit: enambulan

JURNAL AKUNTANSI DAN KEUANGAN

The Journal of Accounting and Finance

Volume 22 Nomor 2, Juli 2017

Daftar isi iii

WIDYA RIZKI EKA PUTRI

Analisis kualitas laba sebelum dan sesudah diterapkan SAK adopsi IFRS di Indonesia dan implikasinya terhadap reaksi investor..... 107-120

MOH ADITYA RIZKI SAPUTRA DAN NINUK DEWI KUSUMANINGRUM

Analisis Faktor – Faktor Yang Mempengaruhi *Fraudulent Financial Reporting* Dengan Perspektif *Fraud Pentagon* Pada Perusahaan Perbankan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2011-2015 121-134

MEILIANA SAYPUTRI DAN ADE WIDIYANTI

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Komitmen Organisasi Dan *Locus Of Control* Sebagai Variabel Moderating 135-146

RYZGA AL'AKBAR DAN DEWI SUKMASARI

Analisis Pengaruh Kinerja Keuangan Terhadap Nilai Perusahaan Dengan Pengungkapan *Corporate Sosial Responsibility (CSR)* Dan *Good Corporate Governance (GCG)* Sebagai Variabel Moderating Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di BEI 147-162

MAHLIDA, RINDU RIKA GAMAYUNI, PIGO NAULI

Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia Dan Teknologi Informasi Dalam Menghasilkan Pelaporan Keuangan Daerah Yang Berkualitas..... 163-176

ARYATI I.P. SARI, RINDU R. GAMAYUNI, LEGO WASPODO

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Aparat *Vertical Information Sharing* Sebagai Variabel *Intervening* (Studi Empiris pada Pemerintah Kota di Provinsi Lampung) 177-188

MUHAMAD AKBAR SHOLEH DAN FAJAR GUSTIAWATY DEWI

Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP)..... 189-208

ANALISIS KUALITAS LABA SEBELUM DAN SESUDAH DITERAPKAN SAK ADOPTSI IFRS DI INDONESIA DAN IMPLIKASINYA TERHADAP REAKSI INVESTOR

Widya Rizki Eka Putri

Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung

Email: widyarizkiekaputri@gmail.com

ABSTRACT

This study aims to examine whether there is a significant difference between the quality of earnings pre and post the adoption of IFRS adoption SAK in Indonesia. The tests were conducted at a banking industry company listed on the Indonesia Stock Exchange which has implemented PSAK 50/55 revised 2006 in 2011. The quality of profit in this study is proxied with earnings management. Profit management is measured using a specific accrual model developed by Beaver and Engel (1996). The results of this study indicate that there are significant differences between the quality of earnings pre and post the adoption of IFRS adoption SAK in Indonesia, where the level of earnings management after application is lower than before implementation. This indicates that the quality of earnings after the adoption of IFRS adoption SAK is higher than before its expansion.

Keywords : International Financial Reporting Standard, Kualitas Laba, Manajemen Laba, Loan Loss Provision

A.PENDAHULUAN

Seperti di negara-negara berkembang lainnya, masyarakat Indonesia lebih mengenal produk perbankan dari pada produk pasar (*bank based*) sehingga pengelolaan dana investasi sebagian besar dilakukan oleh bank. Selama krisis tahun 1998, kualitas dan kolektivitas aset perbankan menurun secara signifikan, sehingga berdampak pada penurunan kepercayaan konsumen dan investor dalam industri perbankan. Kejadian ini membuat semua pihak lebih memperhatikan perkembangan perbankan di Indonesia terutama pemerintah. Sejak saat itu, pemerintah telah menerapkan peraturan yang ketat untuk mengontrol dan mengurangi risiko kebangkrutan bank. Situasi seperti ini yang memaksa manajer untuk menghadapi tekanan dari regulator dalam menjamin keberlanjutan operasional bank. Sehingga tidak jarang manajer melakukan manajemen laba untuk memenuhi kriteria bank yang sehat.

Penyajian informasi yang tidak relevan dengan fakta yang ada akan berakibat pada menurunnya kandungan informasi dalam laporan keuangan (Scott, 2009). Hal ini tidak hanya akan merugikan nasabah tetapi juga para investor. Untuk mengurangi peluang manajemen laba, perlu adanya regulasi yang dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan dan relevansi nilai yang terkandung di dalamnya.

International Financial Reporting Standards (IFRS) telah menjadi perbincangan hangat bagi akuntan yang akan melakukan penyusunan maupun pemeriksaan laporan keuangan dan top manajemen perusahaan-perusahaan yang akan menerapkan IFRS. Eraglobalisasi telah menuntut adanya suatu standar akuntansi global yang mampu meningkatkan daya banding laporan keuangan di berbagai negara. Secara umum, manfaat dari penerapan IFRS bagi pengguna laporan keuangan antara lain adalah memudahkan pemahaman atas laporan

keuangan secara global karena telah menggunakan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) internasional, meningkatkan peluang arus investasi global, serta meningkatkan kualitas dan daya banding laporan keuangan.

Salah satu komponen yang menjadi dasar pertimbangan dalam Laporan Keuangan adalah laba. Laba merupakan salah satu informasi potensial yang terkandung di dalam laporan keuangan dan sangat penting bagi pihak internal maupun pihak eksternal perusahaan. Informasi laba dapat membantu pemilik atau pihak lain dalam menaksir *earnings power* perusahaan dimasa yang akan datang. Namun asimetri informasi antara manajer dan prinsipal dapat menimbulkan konflik kepentingan antara kedua belah pihak, sehingga memicu tindakan-tindakan yang dapat berakibat pada penurunan kualitas laba dalam laporan keuangan.

Tujuan manajer yang tidak selalu sejalan dengan tujuan perusahaan, akan menimbulkan kecenderungan ketidaksesuaian antara tindakan manajer dengan kepentingan perusahaan, salah satu bentuk tindakan tersebut adalah manajemen laba. Fleksibilitas ketika memilih metode akuntansi terkadang memotivasi manajer untuk memilih atau mengubah metode akuntansi yang telah atau akan digunakan dalam rangka meningkatkan, menurunkan atau meratakan angka laba dari tahun ketahun, hal ini tentunya akan mempengaruhi kualitas laba dalam laporan keuangan. Laporan keuangan dari hasil rekayasa (manajemen laba) akan menyebabkan kesalahan penilaian oleh pemakai laporan keuangan yang mempercayai angka laba tersebut sehingga dapat mengurangi kredibilitas angka laba dalam laporan keuangan ketika akan digunakan untuk mengambil keputusan. Hal ini tentu akan berakibat pada penurunan fungsi komunikasi antara manajer dan pihak eksternal perusahaan.

Penerapan IFRS sebagai standar global akan berdampak pada semakin sedikitnya pilihan-pilihan metode akuntansi yang dapat diterapkan sehingga akan meminimalisir praktik-praktik kecurangan akuntansi (Prihadi, 2011). Standar IFRS yang berbasis prinsip, dengan kecendrungan pada penggunaan nilai wajar, serta pengungkapan yang lebih banyak dan rinci diharapkan dapat mengurangi tindakan manajemen laba. Sehingga secara teoritis penerapan IFRS diharapkan dapat mengurangi manajemen laba yang dilakukan perusahaan.

Telah banyak penelitian mengenai dampak penerapan IFRS terhadap laporan keuangan pada negara maju, seperti penelitian yang dilakukan oleh Soderstorm dan Sun (2007) meneliti tentang dampak dari perubahan standar terhadap kualitas prinsip akuntansi. Hasil penelitian ini menemukan bahwa secara umum literatur akuntansi internasional telah memberikandampak positif dari penerapan secara sukarela prinsip akuntansi IFRS. Namun, penelitian yang dilakukan oleh Paananen dan Lin (2008) menemukan suatu penurunan dalam kualitas akuntansi setelah adopsi wajib pada Uni Eropa pada tahun 2005. Sementara itu, penelitian yang dilakukan oleh Capkun *et al.* (2008) menemukan bahwa transisi ke IFRS memiliki dampak yang kecil tapi signifikan terhadap perusahaan dalam melaporkan total aset dan nilai buku ekuitas, aktiva tidak berwujud, aset tetap, utang jangka panjang, aktiva lancar dan kewajiban.

Ewert dan Wagenhof (2005) menyatakan bahwa standar akuntansi yang semakin ketat dapat menurunkan manajemen laba dan meningkatkan kualitas pelaporan keuangan. Webster dan Thornton (2005) menguji kualitas laba dari perusahaan Kanada yang terdaftar di Bursa Efek Kanada dan Amerika dimana perusahaan Kanada yang menggunakan standar akuntansi yang *principal based* mempunyai kualitas akrual yang lebih tinggi dibandingkan perusahaan Amerika yang menggunakan US GAAP dengan *rules based*. Beragamnya hasil penelitian pada negara maju ini tentunya akan mengundang reaksi para pelaku pasar atas dampak penerapan IFRS di Indonesia, mengingat penelitian mengenai dampak penerapan IFRS pada negara berkembang masih tergolong minim.

Diperlukan pertimbangan, perhitungan, dan analisis yang mendalam untuk menjamin keamanan dana yang diinvestasikan serta keuntungan yang diharapkan oleh investor dalam pengambilan keputusan investasi. Calon investor harus mengetahui keadaan serta prospek

perusahaan yang menjual surat berharganya. Hal ini dapat diperoleh dengan mempelajari dan menganalisis informasi yang relevan. Laporan keuangan merupakan salah satu sumber informasi yang umumnya dipakai para investor sebagai dasar pengambilan keputusan dalam berinvestasi, adanya informasi yang dipublikasikan dapat mengubah keyakinan investor yang terlihat dari reaksi pasar. Reaksi tersebut ditunjukkan dengan adanya perubahan harga dan volume perdagangan saham perusahaan yang melakukan pengumuman laporan keuangan. Di dalam pasar modal yang efisien, harga – harga sekuritas dan volume perdagangan saham mencerminkan informasi relevan yang tersedia. Implikasi dari pasar efisien adalah harga saham akan bereaksi terhadap pengumuman laporan keuangan.

Barth *et al.* (2008) menemukan bahwa perusahaan yang menggunakan standar akuntansi keuangan internasional menunjukkan adanya korelasi yang tinggi antara laba akuntansi dengan harga saham dan *return*. Lantto (2007) meneliti apakah IFRS menaikkan kegunaan informasi akuntansi di Finlandia, dengan melakukan survey pada manajer, analis laporan keuangan dan auditor hasil penelitian menyatakan bahwa baik auditor, manajer dan analis berpendapat bahwa laporan keuangan yang disusun berdasarkan IFRS dapat diandalkan dan relevan. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Leuz (2003) yang membandingkan asimetri informasi dan likuiditas pasar dari perusahaan di Jerman yang menggunakan IAS dan US GAAP, menemukan bahwa *Bid ask spread* dan volume perdagangan saham antara perusahaan yang menggunakan IAS dan US GAAP tidak berbeda secara signifikan. Zhou *et.al* (2008) meneliti apakah perusahaan Cina setelah mengadopsi IAS mempunyai kualitas laba yang lebih baik dan menemukan bahwa perusahaan yang mengadopsi IAS cenderung melakukan manajemen laba daripada perusahaan yang tidak mengadopsi IAS.

IFRS merupakan standar akuntansi yang mengutamakan nilai relevansi dan persyaratan pengungkapan yang lebih, sehingga adopsi IFRS di Indonesia diharapkan dapat mengurangi manajemen laba terutama di industri perbankan. Perlu adanya bukti empiris perbedaan kualitas laba sebelum dan sesudah penerapan SAK adopsi IFRS di Indonesia serta reaksi investor atas penerapan tersebut memotivasi dilakukannya penelitian ini. Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris apakah penerapan SAK adopsi IFRS dapat meningkatkan kualitas laba di industri perbankan Indonesia. Selain itu penelitian ini juga akan meneliti bagaimana pengaruh kualitas laba setelah penerapan SAK adopsi IFRS terhadap reaksi investor.

Untuk lebih memusatkan penelitian ini pada pokok permasalahan, maka perlu ditetapkan batasan penelitian, yaitu penelitian ini dilakukan pada perusahaan perbankan yang menerapkan PSAK 50 (1998) dan PSAK 55 (1999) pada tahun 2009 dan telah menerapkan PSAK 50 /55 revisi 2006 (adopsi IAS 32 dan IAS 39) pada tahun 2011.

B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Keagenan

Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak antara satu orang atau lebih, pemilik (*principal*) yang menyewa orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa jasa atas nama pemilik yang meliputi pendelegasian wewenang maupun pengambilan keputusan. Adanya asimetri informasi akan menimbulkan masalah keagenan yang disebabkan karena konflik kepentingan antara *principal* dan *agen*. Dalam hubungan keagenan, asimetri informasi berarti bahwa *agen* secara umum memiliki lebih banyak informasi mengenai posisi keuangan “yang sebenarnya” dari hasil operasi entitas daripada pemilik yang tidak di tempat (Messier *et.al*, 2006). Situasi seperti ini yang membuka peluang bagi *agen* untuk mendahulukan kepentingan pribadinya dibandingkan dengan kepentingan pemilik. Salah satu tindakan manajemen untuk mencapai suatu tujuan tertentu adalah

manajemen laba. Manajemen laba merupakan tindakan manajemen dalam proses menyusun pelaporan keuangan sehingga dapat menaikkan atau menurunkan laba akuntansi sesuai dengan kepentingannya. Tindakan ini akan berpengaruh pada keandalan angka laba yang disajikan karena dapat menurunkan kualitas laporan keuangan suatu perusahaan (Scott, 2009). Semakin sedikitnya pilihan-pilihan metode akuntansi yang dapat diterapkan akan meminimalisir praktik-praktik kecurangan akuntansi (Prihadi, 2011).

Teori sinyal

Teori Sinyal menyatakan bahwa sinyal adalah suatu tindakan yang diambil oleh manajemen perusahaan yang memberikan petunjuk bagi investor tentang bagaimana manajemen memandang prospek perusahaan (Brigham dan Houston, 2001). Teori ini memiliki asumsi dasar bahwa manajer dan pemegang saham tidak memiliki akses informasi perusahaan yang sama. Terdapat informasi tertentu yang hanya diketahui oleh manajer, sedangkan pemegang saham tidak mengetahui informasi tersebut sehingga terdapat informasi yang tidak simetri (*asymmetric information*). Salah satu solusi guna meminimalkan adanya informasi asimetri adalah dengan memberikan sinyal kepada pemegang saham berupa laporan keuangan yang dapat dipercaya sehingga akan mengurangi ketidakpastian prospek perusahaan yang akan datang (Wolk *et.al.*, 2001)

Dengan berbagai manfaat yang didapat dari penerapan standar akuntansi global, adanya pengumuman penerapan SAK adopsi IFRS di Indonesia akan memicu reaksi dari investor. Karena dampak dari penerapannya selain dapat mengurangi peluang manajemen laba, relevansi nilai dalam laporan keuangan akan memudahkan investor untuk menilai kewajaran laporan keuangan dalam proses pengambilan keputusan.

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 50 dan 55

Pada tanggal 15 Juli 1998 Komite Standar Akuntansi Keuangan (KSAK) mengesahkan PSAK No.50 tahun 1998 yang di adopsi dari SFAS 115 tentang akuntansi investasi efek tertentu. PSAK ini berlaku sejak tanggal 1 Januari 1999. Kemudian pada tanggal 21 September 1999 dilanjutkan dengan dikeluarkannya PSAK No.55 yang di adopsi dari SFAS 113 tentang akuntansi instrumen derivatif dan aktivitas lindung nilai yang dinyatakan berlaku sejak 1 Januari 2000. Namun karena dianggap belum sesuai dengan standar akuntansi internasional, Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK) mengesahkan revisi atas PSAK No.50 (1998) yaitu PSAK No. 50 revisi 2006 tentang instrumen keuangan : penyajian dan pengungkapan, dan PSAK No.55 revisi 2006 tentang instrument keuangan : pengakuan dan pengukuran.

Aminullah (2007) menjelaskan perbedaan antara PSAK 50 (1998) dan PSAK 55 (1999) dengan PSAK 50/55 revisi 2006 sebagai berikut :

| | PSAK 50 (1998) dan PSAK 55 (1999) | PSAK 50/55 Revisi 2006 |
|--------------------------|--|---|
| Definisi | Definisi instrument keuangan/efek lebih mengacu pada jenis/contohnya, seperti surat pengakuan utang, saham, obligasi, dan sebagainya. | Definisi instrument keuangan lebih menekankan pada 'kontrak'. Sehingga cakupan jenis instrument keuangan menjadi lebih luas. |
| Pengakuan dan Pengukuran | Kasifikasi instrumen keuangan menurut penyajiannya. Instrument keuangan diklasifikasikan kedalam tiga kategori, yaitu (1) dimiliki hingga jatuh tempo; (2) diperdagangkan; | Kalsifikasi instrumen keuangan berdasarkan pengakuan dan pengukurannya. Instrument keuangan diklasifikasikan kedalam empat kategori yaitu; (1) aset keuangan atau |

| | | |
|-----------------------|--|---|
| | (3)tersedia untuk dijual | kewajiban keuangan yang dinilai pada nilai wajar melalui laporan laba rugi (FVTPL); (2) investasi yang dimiliki hingga jatuh tempo; (3) pinjaman yang diberikan dan piutang (<i>Loan and Receivable/ L&R</i>); (4) aset keuangan tersedia untuk dijual |
| Penghentian pengakuan | Hanya sedikit sekali menyinggung masalah penghentian pengakuan | Memberikan penekanan pada 'keterlibatan berkelanjutan' jika terjadi transfer aset keuangan, yakni apakah seluruh resiko dan manfaat secara substansial juga sudah ditransfer, dan apakah pengendalian masih dimiliki atau tidak. |
| Pengukuran | Semua instrumen keuangan pengukuran nilai awalnya berdasar biaya historis | Pengukuran nilai awal instrumen keuangan berdasarkan nilai wajar. |
| Reklasifikasi | Memperbolehkan perusahaan untuk melakukan reklasifikasi instrumen keuangannya, dengan pengakuan dan pengukuran <i>gain</i> dan <i>loss</i> , akan tetapi tidak menjelaskan apakah instrumen keuangan yang sebelumnya telah direklasifikasi bisadireklasifikasi kembali | Ada tiga larangan dalam reklasifikasi instrumen keuangan yakni: (1) tidak diperbolehkan mereklasifikasi instrumen keuangan kelompok klasifikasi manapun dari atau ke FVTPL, (2) tidak diperbolehkan mereklasifikasi instrumen L&R dari atau ke HTM dan FVTPL. |
| Penurunan nilai | Tidak memberikan panduan yang jelas tentang indikator-indikator penurunan nilai untuk instrumen ekuitas | Ada panduan yang jelas mengenai pemberian 'bukti objektif' yang menjadi dasar dari penurunan nilai untuk semua instrumen keuangan. |
| Pilihan Nilai Wajar | Instrumen keuangan yang diukur dengan nilai wajar hanya instrumen keuangan dengan tujuan untuk diperdagangkan. | Semua instrumen keuangan diukur dengan nilai wajar dan memberikan persyaratan tambahan penggunaan nilai wajar. |
| Pengungkapan | Hanya mengatur pengungkapan sesuai dengan ruang lingkup dalam PSAK 50 (1998) dan (1999) | Mengatur pengungkapan untuk semua instrument keuangan dan rincian pengungkapan untuk instrument derivatif |

Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis

Kanagaretnam *et al.* (2004) menemukan bahwa bahwa manajer melakukan perataan laba melalui *loan loss provision* (LLP) untuk mengurangi variabilitas laba. Moyer (1990), Beatty *et al.* (1995), dan Collins *et al.* (1995) menemukan bukti manajemen melakukan manajemen laba untuk memenuhi kecukupan modal menggunakan *loan charge off* (penghapusan *loan loss*

provision). Ewert dan Wagenhof (2005) menyatakan bahwa standar akuntansi yang semakin ketat dapat menurunkan manajemen laba dan meningkatkan kualitas pelaporan keuangan.

Dalam hubungan keagenan, asimetri informasi antara principal dan agen dapat menjadi celah bagi manajer untuk menyajikan laporan keuangan dengan tujuan tertentu sesuai dengan kepentingan pribadinya (Messier *et.al*). Teori kepentingan publik menyatakan bahwa regulasi terjadi karena tuntutan publik dan muncul sebagai koreksi atas kegagalan pasar. Kegagalan pasar terjadi karena adanya alokasi informasi yang belum optimal dan ini disebabkan oleh (1) keengganan perusahaan mengungkapkan informasi, (2) adanya penyelewengan informasi dan penyajian informasi akuntansi secara tidak semestinya (Scott, 2009).

Manajemen laba dapat dipandang sebagai salah satu bentuk kegagalan pasar. Hal ini terjadi karena adanya alokasi informasi yang belum optimal dalam hubungan antara *agent* dan *principal* sehingga berakibat pada meurunnya keandalan angka laba dalam Laporan Keuangan. Penerapan IFRS yang mengedepankan relevansi nilai serta persyaratan pengungkapan yang lebih banyak dan rinci dianggap sebagai upaya koreksi atas kegagalan pasar agar mampu mengurangi asimetri informasi antara *principal* dan *agent*. Dengan demikian hipotesis yang dapat diajukan adalah

H₁ : Terdapat perbedaan yang signifikan antara discretionary accruals sebelum dan sesudah diterapkan SAK adopsi IFRS di Indonesia.

Chan *et al.* (2001) menguji apakah return saham yang akan datang merefleksikan informasi mengenai kualitas laba saat ini. Kualitas laba diukur dengan akrual. Mereka menemukan bahwa perusahaan dengan akrual yang tinggi menunjukkan laba perusahaan berkualitas rendah, demikian juga sebaliknya. Menurut Suwardjono (2008), kebermanfaatan laba dapat diukur dari hubungan antara laba dan harga saham. Laba merupakan prediktor aliran kas ke investor sehingga hal ini menunjukkan bahwa laba memiliki andil dalam menentukan harga saham.

Semakin terbatasnya pilihan metode akuntansi dalam SAK adopsi IFRS serta kewajiban pengungkapan yang lebih banyak diharapkan mampu meningkatkan kualitas laba dalam laporan keuangan. Hal ini akan menjadi sinyal bagi investor ketika SAK tersebut diterapkan ke dalam laporan keuangan dan dipublikasikan. Adanya informasi baru dari publikasi laporan keuangan tahunan yang telah menerapkan SAK adopsi IFRS akan menimbulkan reaksi dari investor. Dengan demikian hipotesis yang diajukan adalah

H_{2a} : Discretionary accruals berpengaruh positif terhadap volume perdagangan saham setelah publikasi laporan keuangan tahunan yang disusun berdasarkan SAK adopsi IFRS di Indonesia.

H_{2b} : Discretionary accruals berpengaruh positif terhadap abnormal return saham setelah publikasi laporan keuangan tahunan yang disusun berdasarkan SAK adopsi IFRS di Indonesia.

C. METODE PENELITIAN

Sampel Penelitian

Sampel dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia yang menerapkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 50 (revisi 1998) dan PSAK 55 (revisi 1999) pada tahun 2009 dan telah menerapkan PSAK 50/55 revisi 2006 pada tahun 2011. Dari data yang diperoleh, pada tahun 2009 terdapat 31 bank yang *listing* di BEI dan dari 31 bank tersebut, terdapat 1 bank yang tidak mempublikasikan laporan keuangan tahunannya pada tahun 2009, sehingga harus dikeluarkan dari sampel. Sampel akhir yang digunakan dalam penelitian ini adalah 30 bank.

Operasional Variabel

Kualitas Laba

Pengukuran *discretionary accruals* dalam penelitian mengikuti model yang berbasis *specific accruals*, yaitu pendekatan yang menghitung akrual sebagai proksi manajemen laba dengan menggunakan item laporan keuangan tertentu dari industri tertentu pula. Model ini dikembangkan oleh Beaver dan Engel (1996), Beneish (1997), Beaver dan Mc Nichols (1998) serta Kanagaretnam *et al.* (2004). *Total Accruals* dalam perbankan dilihat dari Cadangan Kerugian Penurunan Nilai (CKPN) atau *Loan loss Provision (LLPit)* yang terdiri dari komponen diskresioner (*DLLPit*) dan nondiskresioner (*NDLLPit*). Berikut adalah model pengukuran kualitas laba yang digunakan dalam penelitian ini:

$$LLPit = \alpha_1 + \alpha_2 NPL_{it-1} + \alpha_3 \Delta NPL_{it} + \alpha_4 \Delta NLOAN_{it} + e_{it}$$

Dimana:

- LLP_{it} = Saldo Cadangan Kerugian Penurunan Nilai (CKPN) dibagi total aset awal tahun
- NPL_{it} = Saldo awal *Non Performing Loan* (kredit yang bermasalah) dibagi total aset awal tahun. Kredit yang bermasalah terdiri dari kredit yang diberikan yang berdasarkan tingkat kolektibilitasnya digolongkan menjadi (a) dalam perhatian khusus, (b) kurang lancar, (c) diragukan, dan (d) macet. Dibagi total aset awal tahun.
- ΔNPL_{it} = Selisih *Non Performing Loan* pada tahun t dengan *Non Performing Loan* pada tahun t-1 dibagi total aset awal tahun
- $\Delta NLOAN_{it}$ = Perubahan nilai kredit yang diberikan dibagi total aset awal tahun

Pada model di atas, variabel independen merupakan komponen *Non Discretionary Accruals*, sedangkan nilai residunya adalah komponen *Discretionary Accruals*. Nilai *Discretionary Accruals* yang digunakan adalah nilai absolut karena nilai minus (-) dan plus (+) hanya menunjukkan motivasi manajemen laba.

Reaksi Investor

Reaksi investor yang diproksikan dengan volume perdagangan saham dihitung berdasarkan akumulasi volume perdagangan saham selama 5 hari setelah pengumuman laporan keuangan. Sedangkan pengukuran *abnormal return* dalam penelitian ini konsisten dengan pengukuran yang dilakukan Bandi dan Hartono (1999) :

$$Rat = Rit - Rmt$$

Dimana :

- Rat = Return abnormal pada periode t
- Rit = Return perusahaan i pada periode t
- Rmt = Return pasar pada periode t

Untuk return saham perusahaan i periode t (Rit) dihitung sebagai berikut :

$$Rit = \frac{(P_t - P_{t-1})}{P_{t-1}}$$

- P_t = Harga penutupan saham i pada periode t
- P_{t-1} = Harga penutupan saham i pada periode sebelumnya (t-1)

Sedangkan return saham secara keseluruhan di pasar (Rmt) dihitung sebagai berikut :

$$\frac{IHSgt - IHSg_{t-1}}{IHSg_{t-1}}$$

IHSG_t = Indeks Harga Saham Gabungan pada periode t

IHSG_{t-1} = Indeks Harga Saham Gabungan pada periode sebelumnya (t-1)

Adapun periode pengamatan untuk menghitung abnormal return menggunakan 5 hari amatan setelah tanggal publikasi laporan keuangan tahunan. Abnormal return untuk setiap perusahaan selama periode pengamatan kemudian diakumulasikan.

Variabel Kontrol

Variabel kontrol yang digunakan untuk pengujian Hipotesis 2 dalam penelitian ini konsisten dengan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Alexander *et al.* (2000) yaitu ukuran perusahaan, umur perusahaan dan *ownership*. Ukuran perusahaan diukur dengan Logaritma natural Total Aset (Ln Total Aset), umur perusahaan terhitung sejak perusahaan terdaftar di Bursa Efek Indonesia, sedangkan *ownership* (kepemilikan) diukur menggunakan *dummy* variabel, pemberian skor 1 untuk kepemilikan saham mayoritas oleh investor lokal dan 2 untuk kepemilikan saham mayoritas oleh investor asing.

Pengujian hipotesis

Pengujian hipotesis pertama dalam penelitian ini menggunakan *Paired Sample t-test* untuk menguji perbedaan kualitas laba sebelum dan sesudah penerapan IFRS. Selanjutnya, pengujian hipotesis kedua dalam penelitian ini menggunakan regresi linear berganda untuk menguji pengaruh kualitas laba setelah diterapkan SAK adopsi IFRS terhadap raksi investor. Persamaan regresi yang digunakan adalah:

Model 1 :

$$VOL = \alpha + \beta_1 DLLP_{(i,t)} + \beta_2 SIZE_{(i,t)} + \beta_3 AGE_{(i,t)} + \beta_4 OWNERSHIP_{(i,t)} + e$$

Model 2 :

$$AR = \alpha + \beta_1 DLLP_{(i,t)} + \beta_2 SIZE_{(i,t)} + \beta_3 AGE_{(i,t)} + \beta_4 OWNERSHIP_{(i,t)} + e$$

Dimana :

VOL = Volume perdagangan saham

AR = *Abnormal Return*

a = Konstanta (tetap)

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$ = Koefisien Regresi

DLLP = Kualitas Laba Perusahaan i pada tahun t

SIZE = Ukuran perusahaan

AGE = Umur Perusahaan

OWNERSHIP = Kepemilikan

e = *Error* (Kesalahan Pengganggu)

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Manajemen laba pada perbankan diukur dengan menggunakan model akrual khusus yang dikembangkan oleh Beaver dan Engel (1996) dimana *Total Accruals* dalam perbankan dilihat dari Cadangan Kerugian Penurunan Nilai (CKPN) atau *Loan loss Provision (LLPit)* yang terdiri dari komponen diskresioner (*DLLPit*) dan nondiskresioner (*NDLLPit*). Komponen diskresioner (*DLLPit*) yang digunakan untuk mengetahui seberapa besar manajemen laba yang dilakukan melalui Cadangan Kerugian Penurunan Nilai (CKPN). Nilai yang digunakan merupakan nilai absolut dari komponen diskresioner, karena nilai minus (-) dan plus (+) hanya menunjukkan motivasi manajemen laba.

Tabel 1. Hasil Uji Statistik Deskriptif

| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviasi |
|---------|----|---------|---------|---------|--------------|
| DLLP 09 | 30 | .0062 | .3127 | .086037 | .0758784 |
| DLLP 11 | 30 | .0001 | .0771 | .014453 | .0177193 |

Berdasarkan hasil pengujian statistik deskriptif kualitas laba yang diukur dari komponen diskresioner (DLLPit) perbankan yang disajikan dalam tabel 2, dapat dilihat bahwa pada tahun 2009 nilai minimum dari komponen diskresioner adalah 0,0062 (0,62 %) yang disajikan oleh perusahaan sampel, dalam hal ini adalah PT Bank Swadesi Tbk., sedangkan di tahun 2011 nilai minimum komponen diskresioner adalah 0,0001 (0,01 %) yang disajikan oleh PT Bank Victoria Tbk. Nilai maksimum dari komponen diskresioner pada tahun 2009 adalah 0,3127 (31,27%) yang disajikan oleh PT Bank Tabungan Pensiunan Nasional Tbk sedangkan di tahun 2011 nilai maksimum komponen diskresioner adalah 0,0771 (7,71 %) yang disajikan oleh PT Bank Bukopin Tbk. Secara keseluruhan, rata-rata dari komponen diskresioner di tahun 2009 adalah sebesar 0,086037 (8,60 %) sedangkan pada tahun 2011 sebesar 0,014453 (1,45 %).

Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis pertama dalam penelitian ini untuk menguji apakah terdapat perbedaan yang signifikan antara kualitas laba sebelum dan sesudah penerapan SAK adopsi IFRS di Indonesia disajikan dalam tabel 2

Tabel 2. Hasil Uji *Paired Samples Test*

| | t | Sig. |
|----------|-------|-------|
| Uji beda | 3.821 | .000* |

*⁾signifikan pada $\alpha = 1\%$, 5% , dan 10%

Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa perbedaan kualitas laba sebelum dan sesudah diterapkan IFRS adalah signifikan secara statistik. Hal ini dapat dilihat dari nilai probabilitas (*significance*) 0,000 yang lebih kecil dari taraf signifikan (*significance level*) 0,05 ($\alpha = 5\%$). Sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis dalam penelitian ini diterima, yaitu terdapat perbedaan kualitas laba sebelum dan sesudah diterapkan SAK adopsi IFRS di Indonesia.

Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Webster dan Thornton (2005) yang menemukan bahwa kualitas laba perusahaan Kanada yang menggunakan standar akuntansi yang *principle based* memiliki kualitas laba yang lebih tinggi dibandingkan dengan perusahaan Amerika yang menggunakan standar akuntansi yang *rule based*. Selain itu, penelitian yang dilakukan oleh Anggraita (2012) juga menemukan bahwa terjadi penurunan manajemen laba pada bank-bank di Indonesia setelah penerapan PSAK 50/55 revisi 2006. Hal ini berarti bahwa setelah penerapan SAK adopsi IFRS (PSAK 50/55 revisi 2006) terjadi peningkatan kualitas laba yang diindikasikan dengan penurunan manajemen laba pada perbankan di Indonesia.

Jika sebelumnya PSAK 50 (1998) instrumen keuangan diklasifikasikan ke dalam tiga kategori yaitu : (1) dimiliki hingga jatuh tempo (*held to maturity*); (2) diperdagangkan (*trading*); (3) tersedia untuk dijual (*available for sale*), di dalam PSAK 50 revisi 2006 instrumen keuangan diklasifikasikan ke dalam empat kategori yaitu : (1) asset keuangan atau

kewajiban yang dinilai pada nilai wajar melalui laporan laba rugi (*financial asset at fair value through profit or loss/FVTPL*); (2) yang dimiliki hingga jatuh tempo (*held to maturity/HTM*); (3) pinjaman yang diberikan dan piutang (*Loan and receivable/L&R*); (4) tersedia untuk dijual (*Available for sale/AFS*). Dengan penerapan PSAK 50 revisi 2006, maka pinjaman dan piutang di industri perbankan memenuhi kriteria sebagai instrumen keuangan dan harus diperlakukan dengan memenuhi syarat-syarat dalam PSAK 50 revisi 2006.

Selama penerapan PSAK 50 (1998) penentuan penyisihan kerugian kredit (*Loan Loss Provision*) atau cadangan kerugian penurunan nilai (CKPN) didasarkan pada ekspektasi kerugian kredit (*expectation loss*). Beatty *et al.* (1995) menyebutkan bahwa penyisihan penghapusan aktiva produktif merupakan suatu pos pengeluaran utama yang proporsinya relatif besar dan kritis dibandingkan dengan pos-pos lain dalam laporan keuangan perbankan. Hal ini yang menjadikan penentuan CKPN sebagai celah untuk melakukan manajemen laba.

Di dalam PSAK 50/55 revisi 2006, penentuan cadangan kerugian penurunan nilai (CKPN) didasarkan pada data historis kerugian kredit yang sudah terjadi (*incurred loss*). Perhitungan CKPN dalam PSAK 50/55 revisi 2006 diperoleh dari beberapa komponen yaitu : (1) potensi gagal bayar (*potential of default*) yang dihitung dari pengalaman kerugian yang sudah terjadi berdasarkan data historis setiap jenis kredit bank minimal selama tiga tahun terakhir; (2) *loss given default* (LGD) yang merupakan kerugian riil akibat gagal bayar yang benar-benar tak tertagih diluar tingkat pengembalian tagihan (*recovery rate*).

Dengan adanya perubahan kriteria penentuan cadangan kerugian penurunan nilai (CKPN), terbukti mampu mengurangi manajemen laba pada perbankan di Indonesia sehingga dapat meningkatkan kualitas laba pada industri tersebut. Hal ini terlihat dari menurunnya rata-rata *discretionary accruals (DLLPit)* sebelum diterapkan SAK adopsi IFRS (PSAK 50/55 revisi 2006) sebesar 6,89% menjadi 0,47% setelah diterapkan PSAK tersebut. Hasil penelitian ini mendukung temuan Ewert dan Wagenhof (2005) yang menyatakan bahwa standar akuntansi yang semakin ketat dapat menurunkan manajemen laba dan meningkatkan kualitas pelaporan keuangan.

Pengujian hipotesis kedua pengaruh kualitas laba terhadap reaksi investor yang diproksikan dengan volume perdagangan saham dan *abnormal return* disajikan dalam tabel berikut :

Tabel 3. Hasil Pengujian Hipotesis 2

| | F | Sig. |
|------------------------|-------|-------|
| Volume | 3.886 | .014* |
| <i>Abnormal Return</i> | 0.890 | .485 |

*)signifikan pada $\alpha = 5\%$

Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa secara bersama-sama kualitas laba berpengaruh signifikan terhadap reaksi investor yang diproksikan dengan volume perdagangan. Hal ini ditunjukkan dengan nilai probabilitas yang lebih kecil dari taraf signifikan ($\alpha = 5\%$) yaitu 0,014. Namun kualitas laba secara bersama-sama tidak berpengaruh terhadap reaksi investor yang diproksikan dengan *abnormal return*. Hal ini terlihat dari hasil pengujian yang menunjukkan nilai probabilitas yang lebih besar dari taraf signifikan ($\alpha = 5\%$) yaitu 0,485. Dari hasil pengujian ini terlihat bahwa secara individual, investor bereaksi terhadap kualitas laba setelah adanya penerapan SAK adopsi IFRS namun secara agregat investor tidak bereaksi terhadap kualitas laba setelah adanya penerapan SAK adopsi IFRS.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian Beaver (1968) serta Bamber dan Cheon (1995) yang menunjukkan bahwa pengumuman *earnings* menghasilkan reaksi volume perdagangan yang berbeda dari reaksi harga dimana perubahan harga merefleksikan

perubahan dalam kepercayaan rata-rata pasar secara agregat, sebaliknya volume perdagangan merupakan jumlah tindakan atau perdagangan investor individual.

Suatu informasi, misalnya pengumuman laba atau pengumuman dividen mungkin netral, dalam arti tidak mengubah pengharapan tentang pasar sebagai suatu keseluruhan tetapi mungkin mengubah pengharapan individual (Bandi dan Hartono, 1999). Adanya informasi penerapan SAK adopsi IFRS pada perbankan di Indonesia mungkin dapat mengubah pengharapan investor secara individual namun tidak bagi pasar sebagai suatu keseluruhan. Hal ini mungkin disebabkan oleh masih minimnya pemahaman investor terhadap cara penyajian laporan keuangan berdasarkan SAK adopsi IFRS sehingga pasar sebagai suatu keseluruhan tidak bereaksi terhadap kualitas laba dalam laporan keuangan yang disajikan berdasarkan SAK adopsi IFRS.

E. SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Tujuan utama dari penelitian ini adalah untuk memberikan bukti empiris ada atau tidaknya perbedaan kualitas laba yang diproksikan dengan *discretionary accruals (DLL.Pit)* sebelum dan sesudah diterapkan SAK adopsi IFRS di Indonesia. Hasil pengujian yang dilakukan menunjukkan bahwa secara statistik terdapat perbedaan antara kualitas laba sebelum dan sesudah diterapkan SAK adopsi IFRS. Rata-rata *discretionary accruals* pada laporan keuangan tahunan yang disusun berdasarkan PSAK 50 (1998) dan PSAK 55 (1999) lebih tinggi dibandingkan *discretionary accruals* pada laporan keuangan tahunan yang disusun berdasarkan PSAK 50/55 revisi 2006. Hal ini mengindikasikan bahwa kualitas laba setelah penerapan SAK adopsi IFRS lebih tinggi dibandingkan kualitas laba sebelum penerapannya.

Hasil pengujian hipotesis kedua dalam penelitian ini menunjukkan bahwa kualitas laba berpengaruh terhadap reaksi investor yang diproksikan dengan volume perdagangan, namun sebaliknya kualitas laba tidak berpengaruh signifikan terhadap reaksi investor yang diproksikan dengan *abnormal return*. Hasil ini menunjukkan bahwa secara individual, investor bereaksi terhadap kualitas laba setelah adanya penerapan SAK adopsi IFRS namun secara agregat investor tidak bereaksi terhadap kualitas laba setelah adanya penerapan SAK adopsi IFRS atau dengan kata lain kualitas laba setelah penerapan SAK adopsi IFRS tidak mengubah pengharapan tentang pasar sebagai suatu keseluruhan tetapi mungkin mengubah pengharapan investor secara individual.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang dapat mempengaruhi hasil penelitian yaitu penelitian ini hanya menggunakan periode penelitian satu tahun sebelum dan satu tahun setelah penerapan PSAK 50/55 revisi 2006 sehingga tidak dapat menggunakan proksi lain dari manajemen laba, selain itu penelitian ini hanya dilakukan pada industri perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) sehingga hasil penelitian tidak dapat digeneralisasi ke industri lainnya. Penelitian selanjutnya diharapkan untuk dapat menambah periode penelitian agar dapat menggunakan proksi lain dari kualitas laba, serta penambahan sampel penelitian sehingga tidak hanya menggunakan sampel dari industri perbankan. Peneliti selanjutnya dapat menggunakan sampel non-bank, kemudian hasilnya dibandingkan dengan kelompok sampel perbankan untuk dianalisis guna mendukung generalisasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Anggraita, Viska. 2012. “*Dampak penerapan PSAK 50/55 (revisi 2006) terhadap manajemen labadiperbankan: Peranan Mekanisme Corporate Governance, StrukturKepemilikan, dan Kualitas Audit*”. Simposium Nasional Akuntansi XV.
- Aminullah, Jagatsyah. 2007. “*ImplikasiPenerapan PSAK 50 dan 55 revisi 2006 padaInstitusiPerbankan :SebuahStudiLiteratur*”. Skripsipublikasi.FakultasEkonomiUniversitas Indonesia.
- Aryes, F.L. 1994. “*Perception of Earnings Quality: What Managers Need To Know*”. Management Accounting.
- Barth, M.E.,W.R Landsman and Lang M.H. 2008. “*International Accounting Standard and Accounting Quality* ”. SSRN Financial Accounting eJournal.
- Beattie, Casson, Dale, McKenzie, Sutcliffe dan Turner. 1995. “*Bank and Bad DebtAccounting for Loan Losses in International Banking*”. London. UK. John Wiley, 214
- Beatty, A.L., Ke, B., Petroni, K,R. 2002. “*Earnings Management to Avoid Earnings Declines Across Publicly and Privately Held Banks*”. The Accounting Review 77 (3): 547-570
- Beneish, M.D. 1997. “*Detecting GAAP Violation: Implications for Assessing Earnings Management Among Firms with Extreme Financial Performance*”Journal of Accountingand Public Policy. vol. 16, no. 3 (Fall):271-309.
- Beaver, William.Hand E.E. Engel. 1996. “*Discretionary behavior with respect to allowance for loan losses and the behavior of security prices*”. Journal of Accounting and Economics. Vol.22
- ____1997. *Financial Reporting: An Accounting Revolution*. 3rd Edition, Prentice Hall, New Jersey.
- ____and McNichols.1998. “*The Characteristics and valuation of loss reserves of property-casualty insurance industry*”,Review of Accounting Studies3:73-93
- Belkaouidan Ahmed Riahi. 2000. *Accounting theory*.Edisi ke empat.Thomson Learning.
- Cahan, S.F. 1992. “*The Effect A Antitrust Investigations on Discretionary Accruals A Refined Test of the Political Cost Hipotesis*”. The Accounting Review.Vol. 67 No. 1.January, hal. 77-95
- Cahyati, Ari Dewi. 2011. “*Peluang Manajemen Laba Pasca Konvergensi Ifrs: Sebuah Tinjauan Teoritis Dan Empiris*”. Jurnal Riset Akuntansi Keuangan. Volume 2 No.1
- Capkun, Vedran, Anne Cazavan-Jeny, Thomas Jeanjeanaand Lawrence A. Weiss . 2008. “*Earnings Management and Value Relevance during the Mandatory Transition from Local GAAPs to IFRS in Europe*”. SSRN Financial Accounting eJournal.

- Chandrarin, G. 2003. “*The Impact of Accounting Methods For Transaction Gains (Losses) on The Earnings Response Coefficient : The Indonesian Case*”, Jurnal Riset Akuntansi Indonesia. Vol. 6, No 3, September, hal. 217-231.
- Collins, J. H., D. A. Shackelford, and J. M. Wahlen. 1995. “*Bank Differences in the Coordination of Regulatory Capital, Earnings, and Taxes*”. Journal of Accounting Research. pp. 263-291.
- Ewert dan Wagenhof. 2005. “*Economic Effects of Tightening accounting Standards to restrict earnings Management*”. The Accounting Review. Vol. 80 P. 1101-1124
- Ghozali, Imam. 2012. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS*. Edisi 6. Badan Penerbit: Universitas Diponegoro Semarang
- Hartono, Jogiyanto dan Ainun Na'im. 1998. “*The Effect of A legal Process on Management of Accruals: Further Evidences on Management of Earnings*”. Jurnal Ekonomid dan Bisnis Indonesia. 13 (2)
- Jensen, Michael C. dan William Meckling. 1976. “*Theory of the Firm, Managerial Behavior, Agency, and Ownership Structure*”. Journal of Financial Economics 3 (4):305-360.
- Kanagaretnam, K., G.J. Lobo and D. Yang. 2004. “*Joint tests of signaling and income smoothing through bank loan loss provisions*”. Contemporary Accounting Research 21: 843-884.
- Knechel, W. R., Salterio, S. E., & Ballou, B. 2007. *Auditing assurance & risk*. Thomson South -Western.
- Lantto, Anna Maija .2007. “*Does IFRS Improve the Usefulness of Accounting Information in Code-Law Country*”. SSRN Financial Accounting eJournal.
- Leuz. C . 2003. “*IAS versus US GAAP : Asymetri Information based evidence from Germany market*”. Journal of Accounting Research Vol. 41 p.445-471
- Martini, Dwi. 2012. “*Dampak Implementasi IFRS Bagi Perusahaan*”.
<http://staff.blog.ui.ac.id> diakses pada tanggal 24 November 2012.
- Messier, William F., Glover, Steven M., Prawitt, Douglas F., 2006. *Auditing and Assurance Services a Systematic Approach*. Buku Satu Edisi Empat. Badan Penerbit: Salemba Empat.
- Moyer, Susan E. 1990. “*Capital Adequacy Ratio Regulations and Accounting Choices in Commercial Banks*”. Journal of Accounting and Economics. Vol. 13, pp. 123-154.
- Paananen, Mari dan Henghsiu Lin. 2008. “*The Development of Accounting Quality of IAS and IFRS Over Time: The Case of Germany*”. SSRN Financial Accounting eJournal.
- Prihadi, T. 2011. *Praktis Memahami Laporan Keuangan Sesuai IFRS dan PSAK*. Jakarta : Penerbit PPM.

- Schipper, Katherine. and L. Vincent.2003. “*Earnings Quality*”. Accounting Horizons. Vol.17. Supplement.
- Scott, William. 2009. *Financial Accounting Theory*. Fifth edition. Pearson, Prentice Hall, Canada.
- Setiawati,Lilis. 2001. “*Rekayasa AkruaI untuk Meminimalkan Pajak*”. Simposium Nasional Akuntansi V. IAI.
- Soderstorm, Naomi S. dan Kevin Jialin Sun. 2007. “*IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review*”. SSRN Financial Accounting eJournal.
- Trisnawati, Rina., Wiyadi., Noer Sasongko. 2012. “*Pengukuran Manajemen Laba: Pendekatan Terintegrasi*”. Simposium Nasional Akuntansi XV. Banjarmasin.
- Watts R. L dan J. L Zimmerman. 1986. “*Positive Accounting theory*” Prentice Hall International Inc, New Jersey.
- Webster dan Thornton .2005. “*Earnings Quality under rules vs principle based : A test of Skinner Hypothesis*”. SSRN Financial Accounting eJournal.
- Wolk, Harry I., Michael G. Tearney., James L. Dodd. 2001.*Accounting Theory:A Conceptual and Institutional Approach*. 5th edition Australia ;Cincinnati, Ohio :South-Western College Pub.
- Zamzami, Faiz. 2011. “*Perkembangan Konvergensi International Financial Reporting Standards di Indonesia*”. <http://www.sai.ugm.ac.id> diakses pada tanggal 6 Mei 2011.
- Zhou, Haiyan Xiong yan, Ganguli. 2008. “*Accounting Standard and earnings management : Evidence from Emerging market*”. <http://www.lby100.com> diakses pada 16 November 2012.

ANALISIS FAKTOR – FAKTOR YANG MEMPENGARUHI FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING DENGAN PERSPEKTIF FRAUD PENTAGON PADA PERUSAHAAN PERBANKAN YANG TERDAFTAR DI BURSA EFEK INDONESIA TAHUN 2011-2015

M. Aditya Rizki Saputra

Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung

Email: adityarizki5512@gmail.com

Ninuk Dewi Kesumaningrum

Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung

Email: ninukdewi@gmail.com

ABSTRACT

This study aimed to examine the elements of fraud in fraud pentagon theory against indications of fraudulent financial reporting on banking sector in Indonesia at 2011-2015. Fraud pentagon model is a further development of classical fraud triangle theory. It include financial targets, financial stability, external pressure, institutional ownership, ineffective monitoring, quality of external audits, changes in auditors, change of directors, and the banking anti-fraud strategy. The indication of fraudulent financial reporting that proxied by financial restatements serve as dependent variable. Sample were selected using purposive sampling method from 30 listed companies in Indonesia Stock Exchange in the banking sector during year period 2011-2015, resulted in 150 firm-observation. Data analysis was conducted using the logistic regression method. The results of this study show that institutional ownership, changes in auditors, and the banking anti-fraud strategy are significant in detecting the occurrence of fraudulent financial reporting. These significant variables represents two important elements in a pentagon fraud Crowe's theory, namely pressure, rasionalization and external regulatory influence.

Keywords: Fraud Diamond, Fraud Pentagon, Fraudulent Financial Reporting

A. PENDAHULUAN

Laporan keuangan adalah suatu rangkaian atau output dari kegiatan akuntansi, yang menginformasikan kinerja keuangan perusahaan pada periode tertentu. Laporan keuangan disusun dengan mengacu kepada Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang berterima umum. Hal ini dilakukan untuk membuat laporan keuangan dapat dipahami dan dapat dibandingkan dengan laporan keuangan perusahaan lainnya. Laporan keuangan akan terlihat baik jika laporan keuangan tersebut mengandung unsur relevan, andal dan mudah untuk dipahami. Untuk itu, laporan keuangan yang disusun haruslah bebas dari *fraud*. Untuk menghindari terjadinya praktik *fraudulent financial reporting*, maka dilakukan audit atas laporan keuangan yang telah disusun. Dalam praktiknya, terdapat berbagai macam bentuk *fraud* dalam akuntansi. Hal ini disebabkan banyak cara dalam memanipulasi akuntansi oleh beberapa pihak yang memiliki tujuan untuk melakukan *fraud* dalam menyajikan informasi keuangan perusahaan.

Praktik kecurangan pelaporan keuangan bukan merupakan hal yang asing bagi masyarakat. Praktik kecurangan pelaporan keuangan yang cukup terkenal adalah ENRON, sebuah perusahaan yang bergerak dalam bidang energi ini memanipulasi laba perusahaan hingga USD 600,000,000 pada saat perusahaan rugi. Kasus ENRON merupakan kasus *fraudulent financial reporting* yang cukup besar dan menjadi pelajaran berharga bagi dunia

praktik akuntansi. *Fraud* sebenarnya tidak hanya terjadi di perusahaan BUMN dan perusahaan manufaktur saja. Perusahaan perbankan contohnya kasus terbaru yang sempat menjadi bahasan bagi praktik akuntansi khususnya akuntansi perbankan adalah kasus yang terjadi di Citybank yang dilakukan oleh mantan *Relationship Manager* Malinda Dee yang didakwa melakukan tindak pidana penggelapan dana nasabah dan pencucian uang. Malinda atas dugaan menggelapkan dana nasabah mencapai Rp 40 miliar. Atas perkara ini, Malinda dapat dituntut hukuman penjara maksimal 15 tahun. Malinda Dee telah melakukan penggelapan dan pencucian uang melalui 117 transaksi. Transaksi ini diduga terjadi mulai 22 Januari 2007 hingga 7 Februari 2011. Malinda diduga telah mengalirkan miliaran dana nasabahnya ke beberapa rekening yang kemudian diketahui ditransfer kembali ke rekening miliknya. Transaksi ini terdiri dari 64 transaksi uang rupiah senilai Rp 27,36 miliar dan 53 transaksi uang dolar senilai US\$ 2,08 juta. Akibat perbuatannya Malinda Dee divonis 8 tahun penjara dan denda Rp 10.000.000.000. Berdasarkan survei yang dilakukan oleh *Association of Certified Fraud Examiner* (ACFE) pada tahun 2014 menunjukkan fakta bahwa sektor keuangan dan perbankan justru merupakan sektor yang terbanyak mengalami kasus fraud dibanding sektor-sektor yang lain.

Penelitian ini menerapkan *Crowe's fraud pentagon theory*, sebuah teori yang menjelaskan bahwa terdapat lima elemen yang mendasari seseorang melakukan fraud yaitu *opportunity*, *pressure*, *rationalization*, *capability*, dan *arrogance* atau dalam penelitian ini *external regulatory influence*. Teori ini merupakan teori terbaru hasil pengembangan teori fraud triangle yang dikemukakan oleh Cressey pada 1953. Penelitian dilatarbelakangi oleh keprihatinan terhadap maraknya kasus fraudulent financial reporting di Indonesia terutama di sektor keuangan dan perbankan yang masih cukup sulit untuk diungkapkan. Penelitian sebelumnya mengenai fraud masih didominasi oleh model fraud triangle. Masih sedikit penelitian yang dilakukan untuk mengupas kasus ini menggunakan *Crowe's fraud pentagon theory*. Berdasarkan latar belakang di atas, penelitian ini dilakukan untuk melakukan pengujian lebih mendalam mengenai kemampuan *Crowe's fraud pentagon theory* yang dikemukakan oleh Crowe (2011), menginvestigasi dan memberikan penjelasan lebih lanjut apakah *Crowe's fraud pentagon theory* dapat membantu untuk mendeteksi adanya kecenderungan timbulnya fraudulent financial reporting terlebih pada sektor keuangan dan perbankan di Indonesia.

B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan menjelaskan adanya hubungan kerjasama antara pihak pemegang saham sebagai prinsipal dan manajemen sebagai agen. Hubungan agensi ada ketika salah satu pihak (prinsipal) yang dalam hal ini adalah pemilik perusahaan atau pemegang saham menyewa orang lain (agen) yaitu manajemen perusahaan untuk melaksanakan suatu jasa dan para prinsipal mendelegasikan wewenang pada agennya untuk membuat keputusan (dalam Anthony dan Govindarajan, 2005).

Prinsipal selalu menginginkan *return* tinggi atas investasi yang telah dikeluarkan untuk perusahaan, sedangkan agen memiliki kepentingan tersendiri yaitu untuk mendapatkan kompensasi yang lebih besar atas hasil kinerjanya. Hal ini menunjukkan adanya benturan kepentingan antara prinsipal dan agen yaitu pemilik modal dan para pengelola modal atau manajemen perusahaan. Adanya benturan kepentingan antar agen dan prinsipal ini sering disebut pula dengan *conflict of interest*.

Fraudulent Financial Reporting

Fraudulent Financial Reporting atau kecurangan pelaporan keuangan dijelaskan oleh

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) sebagai berikut : “*The deliberate misrepresentation of the financial condition of an enterprise accomplished through the intentional misstatement or omission of amounts or disclosures in the financial statements in order to deceive financial statement users.*”

Yang dimaksudkan sebagai kekeliruan yang disengaja dari kondisi keuangan suatu perusahaan yang dilakukan melalui perbuatan salah saji yang disengaja atau kelalaian dari jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan untuk menipu pengguna laporan keuangan.

Fraud Triangle

Teori *fraud triangle* merupakan teori pertama yang mampu menjelaskan elemen-elemen penyebab *fraud*. Teori ini dikemukakan oleh Cressey pada 1953. Elemen *fraud triangle* terdiri dari tekanan (*pressure*), kesempatan (*opportunity*), rasionalisasi (*rationalization*).

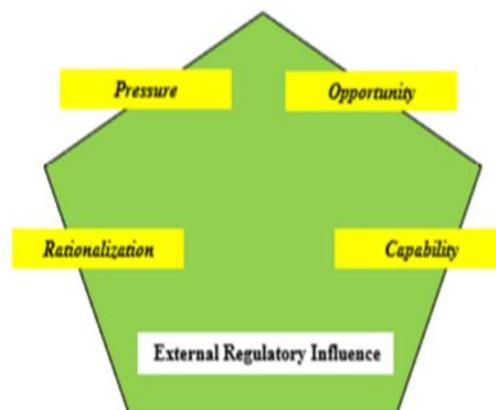
Fraud Diamond

Pada tahun 2004 muncul sebuah teori *fraud* yang diperkenalkan oleh Wolfe dan Hermanson, teori yang mereka temukan dikenal dengan *fraud diamond theory*. Teori *fraud diamond* merupakan penyempurnaan teori *fraud triangle*. Teori *fraud diamond* menambahkan elemen kapabilitas/kemampuan (*capability*) sebagai elemen keempat selain elemen tekanan (*pressure*), kesempatan (*opportunity*), dan rasionalisasi (*rationalization*) yang sebelumnya telah dijelaskan dalam teori *fraud triangle*.

Menurut Wolfe dan Hermanson, penipuan atau kecurangan tidak mungkin dapat terjadi tanpa orang yang memiliki kemampuan yang tepat untuk melaksanakan penipuan atau kecurangan tersebut. Kemampuan yang dimaksud adalah sifat individu melakukan penipuan, yang mendorong mereka untuk mencari kesempatan dan memanfaatkannya. Peluang menjadi akses masuk untuk melakukan *fraud*, tekanan dan rasionalisasi dapat menarik seseorang untuk melakukan *fraud*, tetapi orang tersebut harus memiliki kemampuan yang baik untuk mengenali peluang tersebut agar dapat melakukan taktik *fraud* dengan tepat dan mendapatkan keuntungan maksimal.

Teori Fraud Pentagon (*Crowe’s fraud pentagon theory*)

Teori terbaru yang mengupas lebih mendalam mengenai faktor-faktor pemicu *fraud* adalah teori *fraud pentagon* (*Crowe’s fraud pentagon theory*). Teori ini dikemukakan oleh Crowe Howarth pada 2011. Teori *fraud pentagon* merupakan perluasan dari teori *fraud triangle* yang sebelumnya dikemukakan oleh Cressey, dalam teori ini menambahkan dua elemen *fraud* lainnya yaitu kompetensi (*competence*) dan arogansi (*arrogance*).



Gambar 1.

The Proposed Fraud Pentagon (Tugas, 2012)

Kompetensi (*competence*) yang dipaparkan dalam teori *fraud pentagon* memiliki makna yang serupa dengan kapabilitas/kemampuan (*capability*) yang sebelumnya dijelaskan dalam teori *fraud diamond* oleh Wolfe dan Hermanson pada 2014. Kompetensi/kapabilitas merupakan kemampuan karyawan untuk mengabaikan kontrol internal, mengembangkan strategi penyembunyian, dan mengontrol situasi sosial untuk keuntungan pribadinya (Crowe, 2011). Menurut Crowe, arogansi adalah sikap superioritas atas hak yang dimiliki dan merasa bahwa kontrol internal atau kebijakan perusahaan tidak berlaku untuk dirinya.

Dalam penelitian ini mengadopsi penelitian dari Tugas (2012) menyatakan bahwa dalam pelaporan keuangan, pengaruh peraturan eksternal (*external regulatory influence*) secara tidak langsung merupakan penegasan bahwa peraturan eksternal memiliki kontribusi dengan lingkungan bisnis yang semakin mengalami modernisasi terhadap kemungkinan terjadinya *fraud*. Sebagai elemen tambahan yang akan mengubah kerangka *Fraud Diamond* ke *Fraud Pentagon*, pengaruh peraturan eksternal akan memiliki efek tambahan pada kemungkinan terjadinya *fraud*. Unsur kelima ini akan berfungsi sebagai dasar dalam kerangka *fraud* terbaru.

C. METODE PENELITIAN

Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder atau data documenter. Dalam penelitian ini, data yang digunakan yaitu laporan keuangan perusahaan-perusahaan yang sudah *go public* dan merupakan perusahaan yang tergolong perbankan, yang telah dipilih sebagai sampel penelitian, yang terdaftar atau *listing* di Bursa Efek Indonesia dan sumber-sumber dokumen lainnya yang dapat digunakan.

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan sektor perbankan yang terdaftar dalam Bursa Efek Indonesia selama periode 2011-2015. Metode pengembalian sampel pada penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling*, dengan kriteria sebagai berikut:

1. Perusahaan perbankan yang sudah *go public* atau terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2011-2015.
2. Perusahaan perbankan yang mempublikasikan laporan keuangan tahunan yang telah diaudit dalam website perusahaan atau website BEI selama periode 2011-2015 yang dinyatakan dalam rupiah (Rp).
3. Perusahaan perbankan tidak *delisting* selama periode 2011-2015.
4. Data mengenai data-data yang berkaitan dengan variabel penelitian tersedia dengan lengkap (data secara keseluruhan tersedia pada publikasi selama periode 2011-2015).

Definisi Operasional Variabel Penelitian

Variabel-variabel dalam penelitian ini terdiri dari 1 variabel dependen dan 9 variabel independen.

Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini dengan menggunakan penyajian kembali laporan keuangan (*restatement*) sebagai proksi kecurangan pelaporan keuangan (*fraudulent financial*

reporting). Salavei dan Moore (2005) memaparkan bahwa *financial statement restatement* atau penyajian kembali laporan keuangan dapat memberikan sinyal atau tanda terhadap adanya kecurangan pelaporan keuangan. Secara empiris, fraud yang terjadi pada korporasi termasuk bank baru terungkap secara *ex-post facto*. Sejalan dengan penelitian terdahulu, *restatement* dipilih sebagai proksi indikasi melakukan fraud karena susah untuk mendapatkan data riil perusahaan yang melakukan *fraud*.

Perusahaan yang dikategorikan melakukan penyajian kembali laporan keuangan (*restatement*) adalah perusahaan yang melakukan *restatement* yang diakibatkan karena kesalahan mendasar, reklasifikasi, adanya transaksi dengan pihak-pihak istimewa, dan penyajian kembali yang bukan disebabkan karena perubahan kebijakan dan estimasi akuntansi akibat konvergensi/penerapan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK)-*International Financial Reporting Standard* (IFRS). Penyajian kembali laporan keuangan diukur dengan menggunakan variabel *dummy*, dimana kode 1 untuk menunjukkan perusahaan yang melakukan penyajian kembali laporan keuangan, dan 0 jika sebaliknya.

Variabel Independen

Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah: *financial targets* yang diproksikan dengan *Return On Asset* (ROA), *Financial Stability* yang diproksikan dengan rasio perubahan total aset, *external pressure* yang diproksikan dengan rasio total kewajiban per total aset, *institutional ownership* yang diproksikan dengan rasio kepemilikan saham oleh institusi lain, *ineffective monitoring* yang diproksikan dengan rasio komisaris independen, *Quality of external auditor* yang diproksikan dengan kualitas auditor eksternal, *Change in Auditor* yang diproksikan dengan Pergantian Akuntan Publik, dan *Change in Director* yang diproksikan dengan Perubahan Direksi, *external regulatory influence* yang diproksikan dengan *Banking Anti-fraud strategy* yang diukur dengan rumus sebagai berikut:

1. Target Keuangan (*Financial Targets*):

$$ROA = \frac{\text{Earning After Interest and Tax}}{\text{Total Assets}}$$

2. Stabilitas Keuangan (*Financial Stability*):

$$Financial\ Stability = \frac{(\text{Total Aset}_t - \text{Total Aset}_{(t-1)})}{\text{Total Aset}_{t-1}}$$

3. Tekanan dari luar perusahaan (*External Pressure*):

$$External\ Pressure = \frac{\text{Total Debt}}{\text{Total Assets}}$$

4. Kepemilikan saham institusi (*Institutional Ownership*):

$$Institutional\ Ownership = \frac{\text{Saham yang dimiliki institusi lain}}{\text{Saham yang beredar}}$$

5. Pengawasan yang tidak efektif (*Ineffective Monitoring*):

$$\text{Ineffective monitoring} = \frac{\text{Jumlah Dewan Komisaris Independen}}{\text{Jumlah Total Dewan Komisaris}}$$

6. Kualitas Auditor Eksternal (*Quality of External Auditor*):

Diukur dengan variabel *dummy*, kode 1 jika menggunakan jasa audit KAP yang berafiliasi asing, dan kode 0 jika tidak menggunakan KAP berafiliasi asing.

7. Pergantian KAP (*Change in Auditor*):

Diukur dengan variabel *dummy* dimana apabila terdapat perubahan Kantor Akuntan Publik selama periode 2011 - 2015 maka diberi kode 1, sebaliknya apabila tidak terdapat perubahan kantor akuntan publik selama periode 2011 - 2015 maka diberi kode 0.

8. Pergantian Direksi Perusahaan (*Change in director*):

Diukur dengan variabel *dummy*, kode 1 jika terdapat pergantian direksi dalam perusahaan, kode 0 jika tidak.

9. Strategi Anti-Fraud Perbankan (*Banking Anti-Fraud Strategy*):

Diukur dengan variabel *dummy*, kode 1 jika perusahaan perbankan menyampaikan laporan penerapan strategi anti-fraud, kode 0 jika tidak.

Metode Analisis Data

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah statistik deskriptif, uji asumsi klasik, analisis regresi logistik, dan uji hipotesis, yang terdiri atas uji *Goodness of fit*, uji koefisien determinasi, matriks klasifikasi dan estimasi parameter beserta interpretasinya. Model yang digunakan untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen, yakni *fraudulent financial reporting*. Berikut ini adalah model statistik yang digunakan pada penelitian ini.

$$\begin{aligned} \text{FFR} &= \beta_0 + \beta_1 \text{Financial Target} + \beta_2 \text{Financial Stability} + \\ &\beta_3 \text{External Pressure} + \beta_4 \text{Institutional Ownership} + \beta_5 \text{Ineffective Monitoring} + \\ &\beta_6 \text{Foreign Affiliates} + \beta_7 \text{Change In Auditor} + \beta_8 \text{Change In Director} + \\ &\beta_9 \text{Banking Anti-fraud Strategy} + \epsilon \end{aligned}$$

Keterangan:

| | |
|---------------------------------|---|
| FFR | = <i>Fraudulent Financial Reporting</i> |
| β_0 | = Koefisien <i>regresi</i> konstanta |
| $\beta_1, 2, 3, 4, 5, 6, \dots$ | = Koefisien regresi masing - masing proksi |
| Financial Target | = <i>Return On Assets</i> |
| Financial Stability | = rasio perubahan total aset tahun 2011-2015 |
| External Pressure | = rasio total kewajiban per total aset |
| Institutional Ownership | = rasio kepemilikan saham oleh institusi lain |
| Ineffective Monitoring | = rasio dewan komisaris independen |
| Foreign Affiliates | = kualitas auditor eksternal |
| Change in Auditor | = pergantian auditor independen |
| Change in Director | = pergantian jajaran direksi dalam perusahaan |
| Banking Anti-fraud Strategy | = penerapan strategi anti-fraud perbankan |
| ϵ | = <i>error</i> |

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Perusahaan sektor perbankan berjumlah 41 selama tahun 2011-2015. Perusahaan perbankan yang tidak memenuhi kriteria selama tahun penelitian 2011-2015 berjumlah 11 perusahaan. Jadi, total keseluruhan sampel dalam penelitian ini adalah sebanyak 30 perusahaan selama lima tahun berturut-turut yaitu dari tahun 2011-2015, sehingga jumlah total keseluruhan sampel dalam penelitian ini adalah 30 perusahaan x 5 tahun penelitian = 150 sampel.

Statistik Deskriptif

Berdasarkan output statistik deskriptif pada tabel 4.2.1 dapat dijelaskan bahwa:

1. Variabel independen *financial target* yang diproksikan dengan *return on asset* (ROA), memiliki nilai standar deviasi sebesar 1,50852 dan rata-rata sebesar 1,1365.
2. Variabel independen *financial stability* yang diproksikan dengan perubahan total aset memiliki nilai standar deviasi sebesar 30,30892 dan rata-rata sebesar 20,8291.
3. Variabel independen *external pressure* yang diproksikan dengan *leverage* memiliki nilai standar deviasi sebesar 0,03655 dan rata-rata sebesar 0,8741.
4. Variabel independen *institutional ownership* yang diproksikan dengan kepemilikan saham institusi memiliki standar deviasi sebesar 18,76059 dan rata-rata sebesar 74,3965.
5. Variabel independen *ineffective monitoring* yang diproksikan dengan rasio dewan komisaris independen memiliki nilai standar deviasi sebesar 0,12220 dan rata-rata sebesar 0,5566.
6. Variabel independen *quality of external auditor* terdapat 150 sampel dengan nilai rata-rata sebesar 1 dari total sampel yang menggunakan jasa KAP yang berafiliasi asing dan memiliki standar deviasi sebesar 0,00000.
7. Variabel independen *change in auditor* terdapat 65 sampel dengan nilai rata-rata sebesar 0,4333 dari total sampel yang melakukan perubahan auditor selama 2011-2015 dan memiliki standar deviasi sebesar 0,49720.
8. Variabel independen *change in director* terdapat 145 sampel dengan nilai rata-rata sebesar 0,9667 dari total sampel yang melakukan pergantian direksi selama 2011-2015 dan memiliki standar deviasi sebesar 0,18011.
9. Variabel independen *banking anti-fraud strategy* terdapat 95 sampel dengan nilai rata-rata 0,6333 dari total sampel yang melaporkan penerapan strategi anti-fraud perbankan dan memiliki standar deviasi sebesar 0,44716.
10. Hasil analisis variabel dependen *fraudulent financial reporting* (FFR) menunjukkan bahwa terdapat 130 sampel dengan nilai rata-rata sebesar 0,8667 dari total sampel yang melakukan *restatement* selama 2011-2015 dengan standar deviasi sebesar 0,34107.

Tabel 1 Hasil Uji Statistik Deskriptif

| Descriptive Statistics | | | | | | | |
|-----------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|----------------|
| | N | Minimum | Maximum | Sum | Mean | | Std. Deviation |
| | Statistic | Statistic | Statistic | Statistic | Statistic | Std. Error | Statistic |
| Financial Target | 150 | -7,79 | 3,39 | 170,47 | 1,1365 | ,12317 | 1,50852 |
| Financial Stability | 150 | -33,99 | 283,77 | 3124,36 | 20,8291 | 2,47471 | 30,30892 |
| External Pressure | 150 | ,75 | ,94 | 131,11 | ,8741 | ,00298 | ,03655 |
| Institutional Ownership | 150 | 28,09 | 99,97 | 11159,47 | 74,3965 | 1,53180 | 18,76059 |
| Ineffective monitoring | 150 | ,00 | ,80 | 83,49 | ,5566 | ,00998 | ,12220 |
| Quality of external auditor | 150 | 1,00 | 1,00 | 150,00 | 1,0000 | ,00000 | ,00000 |
| Change in auditor | 150 | ,00 | 1,00 | 65,00 | ,4333 | ,04060 | ,49720 |
| Change in director | 150 | ,00 | 1,00 | 145,00 | ,9667 | ,01471 | ,18011 |
| Banking Anti-Fraud Strategy | 150 | ,00 | 1,00 | 95,00 | ,6333 | ,03948 | ,48351 |
| FFR | 150 | ,00 | 1,00 | 130,00 | ,8667 | ,02785 | ,34107 |
| Valid N (listwise) | 150 | | | | | | |

Pembahasan Hasil Penelitian

Penelitian ini sudah lulus uji asumsi klasik yaitu uji normalitas, multikolonieritas, autokorelasi, dan heteroskedastisitas. Selanjut nya diketahui hasil uji koefisien determinasi menunjukkan nilai adjusted R² sebesar 0,358 artinya,sebesar 35,8% *fraudulent financial statement* dipengaruhi oleh variabel indepen den. Sedangkan sisanya sebesar 64,2% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak termasuk dalam model regresi ini.

Berdasarkan penilaian kelayakan model regresi (*goodness of fit*), nilai signifikansi *Hosmer and Lemeshow test* menunjukkan angka sebesar 0.894. Dengan demikian nilai tersebut lebih besar dari tingkat signifikansi aplha 5%. Hal ini menunjukkan bahwa model dapat diterima atau layak dalam menjelaskan variabel penelitian.

Berdasarkan *classification result*, jumlah sampel perusahaan yang tidak melakukan kecurangan pelaporan keuangan (*fraudulent financial reporting*) sebanyak 5 + 15 = 20 perusahaan. Dimana perusahaan yang benar-benar tidak melakukan *fraudulent financial reporting* sebanyak 5 perusahaan dan perusahaan yang seharusnya tidak melakukan *fraudulent financial reporting* namun tetap melakukannya sebanyak 15 perusahaan. Jumlah sampel perusahaan yang benar-benar melakukan *fraudulent financial reporting* sebanyak 6 + 124 = 130 perusahaan. Dimana perusahaan yang diprediksi melakukan namun tidak melakukan sebanyak 6 perusahaan dan perusahaan yang benar-benar melakukan praktik *fraudulent financial reporting* sebanyak 124 perusahaan. Nilai *overall percentage* adalah 86,0 yang berarti ketepatan model penelitian sebesar 86,0%.

Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis regresi logistik dapat dilakukan dengan melihat tabel hasil uji koefisien logistik pada kolom signifikan dibandingkan dengan nilai signifikansi yang digunakan $\alpha = 5\%$. Apabila tingkat signifikansi < 0.05, maka H1 terdukung. Jika tingkat signifikansi > 0.05, maka H1 tidak terdukung.

Tabel 2 Hasil Uji Hipotesis

| | B | Sig. |
|--------------------------------------|--------|------|
| Step 1 ^a Financial Target | -,344 | ,338 |
| Financial Stability | ,002 | ,936 |
| External Pressure | 2,887 | ,770 |
| Institutional Ownership | ,053 | ,003 |
| Ineffective Monitoring | -,975 | ,742 |
| Change in Auditor | 1,882 | ,022 |
| Change in Director | ,834 | ,464 |
| Banking Anti-fraud Strategy | -,411 | ,021 |
| Constant | -5,409 | ,559 |

Berdasarkan hasil uji hipotesis pada tabel 2, tiga dari sembilan variabel independen memiliki nilai uji (Sig.) < 0,05 yaitu *institutional ownership* sebesar 0,003, *change in auditor* sebesar 0,022, *banking anti-fraud strategy* sebesar 0,021. Hal ini menunjukkan bahwa variabel tersebut memiliki pengaruh terhadap variabel dependen di dalam model.

Pengaruh *Financial Targets* Terhadap *Fraudulent Financial Reporting*

Berdasarkan hasil pengujian statistik hipotesis membuktikan bahwa *financial targets* memiliki B sebesar -0,344 dan nilai signifikansi sebesar 0,338 (nilai signifikansi < 0,05) yang artinya variabel *financial targets* tidak berpengaruh signifikan terhadap *fraudulent financial reporting*.

Bahwa hal tersebut terjadi karena ketika jumlah aset lancar melebihi utang lancar yang dimiliki perusahaan selama tahun berjalan menyebabkan perusahaan mampu menutupi utang yang ada dan perusahaan cenderung tidak perlu melakukan *fraudulent financial reporting* untuk memanipulasi laba. Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian penelitian Skousen *et al.* (2008), Sihombing dan Rahardjo (2014) dan Rahmanti dan Daljono (2013) yang menyatakan bahwa *financial target* tidak berpengaruh terhadap *fraudulent financial reporting*.

Pengaruh *Financial Stability* Terhadap *Fraudulent Financial Reporting*

Berdasarkan hasil pengujian statistik hipotesis, variabel *financial stability* memiliki B sebesar 0,002 dan signifikansi sebesar 0,936 (nilai signifikansi > 0,05) yang artinya variabel *financial stability* berpengaruh positif namun tidak signifikan.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Hanum (2014) dalam Prasastie (2015) dan Skousen, *et al.* (2008) yang menunjukkan bahwa *financial stability* berpengaruh positif terhadap *fraudulent financial reporting*.

Pengaruh *External Pressure* Terhadap *Fraudulent Financial Reporting*

Berdasarkan hasil pengujian statistik hipotesis, variabel independen *external pressure* memiliki B sebesar 2,887 dan signifikansi sebesar 0,770 (nilai signifikansi > 0,05) yang artinya

variabel *external pressure* berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap *fraudulent financial reporting*.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Sihombing dan Raharjo (2014) menyatakan bahwa *leverage* berpengaruh positif terhadap *fraudulent financial reporting*. Namun hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian Mafiana annisya, Lindrianasari dan Yustitya asmaranti (2016) yang menunjukkan bahwa *leverage* tidak memiliki pengaruh terhadap *fraudulent financial reporting*.

Pengaruh *Institutional Ownership* Terhadap *Fraudulent Financial Reporting*

Berdasarkan hasil pengujian statistik hipotesis, variabel independen *institutional ownership* memiliki B sebesar 0,053 dan signifikansi sebesar 0,003 (nilai signifikansi < 0,05) yang artinya variabel *institutional ownership* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *fraudulent financial reporting*. Maka, *institutional ownership* yang diprosikan dengan rasio kepemilikan saham institusi lain berpengaruh signifikan terhadap *fraudulent financial reporting*.

Hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian Tessa (2016) yang menyatakan bahwa *institutional ownership* tidak berpengaruh pada praktik *fraudulent financial reporting*.

Pengaruh *Ineffective Monitoring* Terhadap *Fraudulent Financial Reporting*

Berdasarkan hasil pengujian statistik hipotesis, variabel independen *ineffective monitoring* memiliki B sebesar -0,975 dan signifikansi sebesar 0,742 (nilai signifikansi > 0,05) yang artinya variabel *ineffective monitoring* tidak berpengaruh signifikan terhadap *fraudulent financial reporting*.

Hal ini sesuai dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Skousen *et al* (2009), Norbarani (2012), Martantya (2013), dan Sihombing (2014) yang turut menyatakan bahwa *ineffective monitoring* tidak memiliki pengaruh dalam praktik *fraudulent financial reporting*.

Pengaruh *Quality Of External Auditor* Terhadap *Fraudulent Financial Reporting*

Berdasarkan hasil pengujian statistik hipotesis, variabel independen *quality of external auditor* memiliki B sebesar -5,409 dan signifikansi sebesar 0,559 (nilai signifikansi > 0,05) yang artinya variabel *quality of external auditor* tidak berpengaruh signifikan terhadap *fraudulent financial reporting*.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Tessa (2016) dan Hanifa (2015) yang juga membuktikan bahwa *quality of external auditor* tidak berpengaruh terhadap praktik *fraudulent financial reporting*.

Pengaruh *Change In Auditor* Terhadap *Fraudulent Financial Reporting*

Berdasarkan hasil pengujian statistik hipotesis, variabel independen *change in auditor* memiliki nilai B sebesar 1,882 dan signifikansi sebesar 0,022 (nilai signifikansi > 0,05) yang artinya variabel *change in auditor* berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap *fraudulent financial reporting*.

Hasil ini bertentangan dengan penelitian yang dilakukan oleh Skousen, *et al.* (2009), Tessa (2016), dan Sihombing (2014) yang juga menyatakan bahwa *change in auditor* tidak berpengaruh terhadap *fraudulent financial reporting*.

Pengaruh *Change In Director* Terhadap *Fraudulent Financial Reporting*

Variabel independen *change in director* memiliki nilai B sebesar 0,834 dan signifikansi sebesar 0,464 (nilai signifikansi > 0,05) yang artinya variabel *change in director* berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap *fraudulent financial reporting*.

Hasil uji yang dilakukan bertentangan dengan penelitian yang telah dilakukan Sihombing (2014) dan Tessa (2016) yang juga menyimpulkan bahwa pergantian direksi perusahaan tidak berpengaruh dalam mendeteksi *fraudulent financial reporting*.

Pengaruh *External Regulatory Influence* Terhadap *Fraudulent Financial Reporting*

Variabel independen *external regulator influence* memiliki nilai B sebesar -0.411 dan signifikansi sebesar 0,021 (nilai signifikansi < 0,05) yang artinya variabel *external regulator influence* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *fraudulent financial reporting*.

Hasil ini sesuai dengan penelitian Tugas (2012) yang menyatakan bahwa dalam pelaporan keuangan, ini merupakan penegasan bahwa pengaruh peraturan eksternal (*external regulatory influence*) memiliki kontribusi pada terjadinya *fraud* dan didukung juga oleh penelitian Ciptaningsih (2012) yang menyatakan bahwa strategi anti fraud perbankan ini diharapkan dapat meminimalisir tingkat *fraud* yang terjadi di sektor perbankan.

E. SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Variabel independen *financial stability, external pressure, institutional ownership, change in auditor, change in director* berpengaruh positif dan *external regulatory influence* berpengaruh negatif terhadap *fraudulent financial reporting* pada perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2011-2015. Hal ini dapat diartikan bahwa semakin buruk stabilitas finansial perusahaan, semakin tingginya kepemilikan saham insitusi dalam perusahaan, semakin sering pergantian KAP, semakin seringnya pergantian direksi perusahaan dan tidak diterapkannya strategi anti-fraud perbankan, maka akan semakin meningkatkan praktik *fraudulent financial reporting*.

Saran

1. Hingga saat ini masih jarang penelitian yang mengupas kasus *fraud* pada sektor keuangan dan perbankan, padahal berdasarkan data dari *Association of Certified Fraud Examiner (2014)* kasus *fraud* paling sering terjadi pada sektor keuangan dan perbankan. Peneliti selanjutnya diharapkan untuk mengembangkan ke sektor terbanyak kedua yang melakukan kasus *fraud* yaitu sektor publik dana pemerintahan. Bagi peneliti untuk memperhatikan kriteria pemilihan sampel perusahaan, perusahaan yang digunakan tidak hanya perusahaan perbankan saja. Selain itu, untuk memperpanjang periode pengamatan dan menambah variabel independen agar sampel yang digunakan dapat lebih banyak dengan harapan dapat mencerminkan hasil penelitian yang general dan lebih baik .
2. Terkait penelitian *fraud*, peneliti selanjutnya disarankan untuk menggunakan metode kualitatif dalam metodologi penelitian atau menggunakan kombinasi antara metode kualitatif dan kuantitatif. Hal ini disarankan karena masih banyak elemen-elemen *fraud* yang sulit diukur apabila hanya menggunakan metode kuantitatif saja, seperti elemen *rationalization, capability* dan *external regulatory influence*.
3. Mengumpulkan lebih banyak referensi penelitian yang *reputable* dan *up to date* terkait *fraud* dan mengkaji lebih dalam terkait elemen kelima yaitu *arrogance* atau *external regulatory influence* terkait pengaruh dan pengukurannya sebagai faktor dalam mempengaruhi *fraud*, dengan memperbanyak telaah teoritis dalam penelitian yang *reputable* mengenai *Crowe's fraud pentagon*.
4. Dalam pelaksanaan Surat Edaran Bank Indonesia No.13/28/DPNP tentang Penerapan Strategi Anti Fraud bagi Bank Umum sebaiknya dilakukan secara terintegrasi dengan instansi-instansi terkait lainnya dan diupayakan *enforcement* yang lebih kuat lagi dari pada sanksi dan denda.

5. Surat Edaran Bank Indonesia No.13/28/DPNP tentang Penerapan Strategi Anti Fraud bagi Bank Umum sebaiknya diupayakan untuk ditingkatkan menjadi Peraturan Bank Indonesia yang lebih mengikat dan apabila memungkinkan diusulkan untuk menjadi undang-undang bersama-sama anti fraud bidang lainnya, hal ini dilakukan agar dapat meminimalisir tingkat terjadinya *fraud* di sektor perbankan.
6. Agar setiap perusahaan memiliki Komite Anti Fraud yang dapat mengidentifikasi, menilai, mengawasi dan sekaligus mencegah timbulnya risiko-risiko kecurangan yang dilakukan baik dari dalam maupun dari luar perusahaan, yang akan menghambat kemajuan perusahaan. Komite Anti Fraud akan dapat menjadi sebuah komite yang mampu menjadi penjaga keberlanjutan entitas perusahaan dari risiko-risiko kecurangan yang sangat merugikan perusahaan. Seluruh anggota Komite juga harus memiliki integritas, akhlak, dan moral yang baik untuk meminimalkan dan mencegah terjadinya tindak *Fraud* melalui:
 - a. Pelaksanaan strategi anti Fraud yang terintegrasi
 - b. Mempromosikan budaya kejujuran dan etika yang baik
 - c. Penyelidikan secara professional terhadap Fraud yang terdeteksi
 - e. Penerapan sanksi yang sesuai
 - f. Memberikan pelatihan dan bimbingan kepada karyawan secara berkesinambungan khususnya yang berkaitan dengan transaksi perusahaan
 - g. Memberikan proteksi terhadap penyampaian pelaporan adanya indikasi Fraud yang dilakukan di dalam perusahaan.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R. N., and Govindarajan Vijay. 2005. Management Control System: *Sistem Pengendalian Manajemen*. Edisi 11. Jakarta: Salemba Empat.
- Annisya, Mafiana. Lindrianasari, dan Asmaranti, Yuztitya. 2016. Pendeteksian Kecurangan Laporan Keuangan Menggunakan *Fraud Diamond*. *Jurnal Bisnis dan Ekonomi (JBE)*, Maret 2016, Hal. 72-89. Vol. 23, No. 1. ISSN: 1412-3126.
- <http://www.unisbank.ac.id/ojs/index.php/fe3/article/view/4307>. di akses pada 17 Februari 2017
- Aranta, Petra Zulia. 2013. *Pengaruh Moralitas Aparat dan Asimetri Informasi terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi*. Skripsi. Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Padang.
- Association of Certified Fraud Examiners. 2014. *Report to the nation on occupational fraud and abuse (2014 global fraud study)*. <https://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf>. Diakses pada, 28 Oktober 2016
- Bukhori, Iqbal. 2012. Pengaruh Good Corporate Governance dan Ukuran Perusahaan Terhadap Kinerja Perusahaan. *Skripsi*. Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Crowe Horwarth. 2010. *IIA Practice Guide : Fraud and Internal Audit*.
- _____. 2010. *Playing Offense in a High-risk Environment*.
- _____. 2012. *The Mind Behind The Fraudsters Crime :Key Behavioral and Environmental Element*.

- Ciptaningsih, Tri. 2012. *Memahami lebih lanjut penerapan Strategi Anti Fraud bagi Bank Umum di Indonesia*. Dinamika Akuntansi, keuangan dan perbankan. Hal: 159 – 174. Vol. 1, No.2.
- Dalnial, H., Kamaluddin, A., Sanusi, Z. M. dan Khairuddin, K. S. 2014. Accountability in Financial Reporting: Detecting Fraudulent Firms. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. pp 61 – 69
- Dechow, P. M, Hutton, A. P, Kim, J H, and Sloan, R. G.(2010). Predicting Material Accounting Misstatements : Contemporary Accounting Reserach, Forthcoming. https://papers.ssrn.com/sol3/papers2.cfm?abstract_id=997483. Diakses pada 18 Februari 2017.
- Ghozali, Imam. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 23, Edisi Kedelpan*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo, 2009. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen Edisi Pertama*. Yogyakarta: Badan Penerbit Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada.
- Kasmir. 2013. *Analisis Laporan Keuangan*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- Koroy, Tri Ramaraya. 2008. Pendeteksian Kecurangan (Fraud) Laporan Keuangan Oleh Auditor Eksternal. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 10, No. 01. Surabaya.
- Leo, Jenny. 2012. Pengaruh Konsentrasi Kepemilikan, Ukuran Perusahaan dan Mekanisme Good Corporate Governance Terhadap Pengungkapan Dalam Laporan Tahunan. *Berkala ilmiah mahasiswa akuntansi*.
- Lou dan Wang. 2009. Fraud Risk Factor of The Fraud Triangle Assessing The Likelihood of Fraudulent Financial Reporting. *Journal of Business & Economics Research* .Vol 7 No. 2
- Menteri Keuangan. 2008. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 Pasal 3 Tentang Jasa Akuntan Publik. Jakarta.
- Martantya, Daljono. 2013. Pendeteksian Kecurangan Laporan Keuangan Melalui Faktor Risiko Tekanan dan Peluang (Studi Kasus pada Perusahaan yang mendapat Sanksi dari Bapepam Periode 2002-2006). *Diponegoro Journal Of Accounting*. Vol.2 , No.2, h 1-12.
- Otoritas Jasa Keuangan. 2017. Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor: 13/POJK.03/2017 Tentang Cara Dalam Menggunakan Jasa Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik Bagi Lembaga Yang Diawasi Oleh Otoritas Jasa Keuangan. Jakarta.
- Panji, Dhimas. 2014. *Pengertian Fraud dan Piracy*. Diakses dari http://www.balinter.net/news_411_pengertian_Fraud.html pada Tanggal 28 oktober 2016.
- Presiden Republik Indonesia. 2015. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 Tentang Praktik Akuntan Publik. Jakarta
- Rahmanti, Martantya dan Daljono. 2013. Pendeteksian Kecurangan Laporan Keuangan Melalui faktor Risiko Tekanan dan Peluang. *Diponegoro Journal Of Accounting*, Vol.2 No 2, Hal 1-12.
- Rezaee, Z. 2002. *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Purba, Bona P. 2015 *Fraud Dan Korupsi; Pencegahan, pendeteksian, dan pemberantasannya*?. Lestari Kinantama.

- Salavei, Katsiaryna and Norman Moore. 2005. Signal Sent by Financial Statement Restatement. *Journal of Financial Research*. Vol 22, 2-3.
- Sihombing, Kennedy Samuel dan Rahardjo, Shiddiq Nur. 2014. Analisis Fraud Diamond dalam Mendeteksi Financial Statement Fraud: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) Tahun 2010- 2012. *Diponegoro Journal of Accounting* Vol. 03 No. 02. ISSN (Online): 2337- 3806.
- Skousen, C. J., K. R. Smith, and C. J. Wright. 2009. Detecting and Predicting Financial Statement Fraud: The Effectiveness of The Fraud Triangle and *SAS No. 99. Corporate Governance and Firm Performance Advances in Financial Economics*, Vol. 13, h. 53-81.
- Skousen, C. J. and Twedt, Brady James. 2009. Fraud in Emerging Markets :A Cross Country Analysis. <http://ssrn.com/abstract=1340586> pada 22 Februari 2017.
- Skousen, C.J., Smith, K.R., and Wright, C.J. 2008. Detecting and Predicting Financial Statement Fraud: The Effectiveness of The Fraud Triangle and SAS 99. <http://ssrn.com/abstract=1295494> pada 23 Februari 2017.
- Tessa G, Chyntia. 2016, Fraudulent Financial Reporting: Pengujian Teori Fraud Pentagon Pada Sektor Keuangan Dan Perbankan Di Indonesia. *Jurnal SNA XIX Lampung*. <http://gondata.feb.unila.ac.id/gallery/wp-content/uploads/2016/08/AKPM-185-Camera-ready-Fullpaper-Edit-Full-Paper-Chyntia-Tessa-G-edited.pdf>. Diakses pada, 27 Oktober 2016.
- Theodorus M. Tuanakotta. 2010. *Akuntansi Forensik & Audit Investigatif*. Salemba Empat.
- Tugas, Florez C. 2012. Exploring a New Element of Fraud: A study on Selected Financial Accounting Fraud Cases in the World. *American International Journal of Contemporary Research*. Vol. 2 No. 6.
- Wijayani, Evi dan Indira Januarti. 2011. Analisis Faktor-Faktor yang mempengaruhi perusahaan di Indonesia melakukan Auditor Switching. *Simposium Nasional Akuntansi XIV*, Aceh.
- Wolfe, David T and Dana R. Hermanson. 2004. The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *CPA Journal*. 74.12 : 38-42.
- Yusof, Mohamed. K., Ahmad Khair A.H. and Jon Simon. 2015. Fraudulent Listed Companies. *The Macrotheme Review* 4(3), Spring.

PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL DENGAN KOMITMEN ORGANISASI DAN *LOCUS OF CONTROL* SEBAGAI VARIABEL MODERATING

Meiliana Sayputri

Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung
Meilianasayputri20@gmail.com

Ade Widiyanti

Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung
Adew93@gmail.com

ABSTRACT

The present study aims to examine the budgetary participation and performance relationship in a public sector organization. It also attempts to examine whether organization commitment and perception of innovation mediate the budgetary participation and performance relationship.

This study was a quantitative research. Sources of data in this study are primary data. All data has been collected through quisionare. The method used in this research is purposive sampling. The analysis used is the analysis of SEM (Structural Equation Model) with the help of software SmartPLS 3.

This study found that budgeting participation and locus of control as a moderating vaiable have significant effect to managerial performance. But organizational commiment as a moderating variable did not significant effect to managerial performance.

Keywords : Budgeting Participation, Organizational Commitment, Locus of Control and Managerial Performance.

A. PENDAHULUAN

Salah satu faktor yang memiliki dampak yang baik dalam meningkatkan kinerja adalah partisipasi anggaran. Menurut Kenis (1979) dalam Rinarti (2007), mengartikan partisipasi penyusunan anggaran sebagai berikut: Partisipasi penyusunan anggaran adalah sebuah keterlibatan manajer dalam menyusun anggaran pada pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan, yang mengarah kepada seberapa besar tingkat keterlibatan tersebut dalam menyusun anggaran serta pelaksanaannya untuk menggapai anggaran.

Menurut Ivancevich dan Matteson (2006) komitmen diartikan sebagai perasaan identifikasi, keterlibatan, dan kesetiaan yang diekspresikan oleh karyawan terhadap perusahaan. Dalam peningkatan kinerja seorang individu terdapat pengaruh yang mempengaruhi diri individu tersebut. Menurut Fruchot

dan Shearon (1991) salah satu faktor yang dapat mempengaruhi kinerja seseorang adalah faktor individual, antara lain berupa karakteristik psikologis yaitu *locus of control*.

Berdasarkan uraian di atas yang telah dipaparkan dan merupakan fenomena yang sering terjadi di dalam suatu perusahaan. Fenomena serupa juga muncul di dalam Pemerintah Kota Bandar Lampung. Kinerja pegawai di Pemerintahan Kota Bandar Lampung belum maksimal. Beberapa hal yang menyebabkannya adalah masih maraknya tindak pungutan liar (pungli) yang terjadi di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang melayani masyarakat dalam hal perizinan.

Selain itu kinerja manajemen yang dirasa masih kurang baik dikarenakan kurangnya kesadaran dari dalam diri para pegawai untuk memberikan pelayanan yang maksimal kepada masyarakat. Masih banyak pegawai yang tidak disiplin dalam bekerja yang dilakukan oleh para pegawai disaat hari pertama masuk kerja setelah libur panjang, seperti libur Hari Raya ataupun libur bersama lainnya. Tindakan ini akan membuat kinerja dalam Pemerintahan menjadi tidak maksimal dan tujuan dari organisasi belum tercapai karena para pegawai yang tidak hadir.

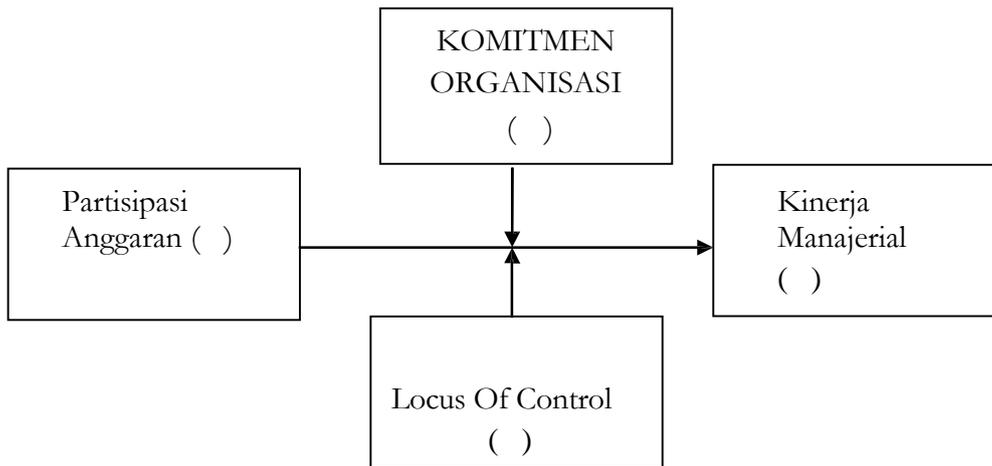
Kinerja pegawai yang ada di Pemerintahan Kota Bandar Lampung yang dirasa memiliki kinerja yang belum optimal. Salah satu faktor yang membuat kinerja pegawai di Kota Bandar Lampung belum optimal adalah masih maraknya tidak kejahatan korupsi. Korupsi yang dilakukan adalah dengan penyuntikkan dana ke anggaran. Fenomena ini menunjukkan bahwa komitmen dalam berorganisasi yang dimiliki masih rendah, karena masih mementingkan kepentingan diri sendiri dibandingkan kepentingan untuk masyarakat yang membuat kinerja menjadi belum maksimal sesuai dengan tujuan dari organisasi.

Berdasarkan uraian pada latar belakang diatas, maka penulis melakukan penelitian yang berjudul "Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi dan *Locus of Control* sebagai Variabel Moderating. Berdasarkan latar belakang diatas, penulis menduga dengan adanya komitmen organisasi dan *locus of control* maka dapat meningkatkan hubungan antara partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial.

B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan proses di mana para individu, yang kinerjanya dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan pencapaian target anggaran, terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan target anggaran (Brownell, 1982). Kinerja manajerial yang diperoleh manajer merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektifitas organisasi. Partisipasi bawahan dalam menyusun anggaran dan peran anggaran sebagai pengukur kinerja memiliki kaitan yang cukup erat (Riyadi, 1999 dalam Rinarti 2007).

Komitmen organisasi adalah dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan dengan kepentingan sendiri (Weiner dalam Coryanata, 2004). Greenhalgh dan Rosenblatt (1984) mendefinisikan *locus of control* sebagai keyakinan masing-masing individu karyawan tentang kemampuannya untuk bisa mempengaruhi semua kejadian yang berkaitan dengan dirinya dan pekerjaannya.



Gambar 1: Kerangka Penelitian

Hubungan Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial

Partisipasi dapat meningkatkan kinerja karena partisipasi memungkinkan bawahan mengkomunikasikan apa yang mereka butuhkan kepada atasannya. Kinerja manajerial yang diperoleh manajer merupakan salah satu faktor yang dapat dipakai untuk meningkatkan efektifitas organisasi. Partisipasi bawahan dalam menyusun anggaran dan peran anggaran sebagai pengukur kinerja memiliki kaitan yang cukup erat (Riyadi, 1999 dalam Rinarti, 2007).

: Partisipasi anggaran berpengaruh signifikan dan positif terhadap kinerja manajerial

Hubungan Komitmen Organisasi sebagai moderasi terhadap hubungan antara Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial

Komitmen organisasi yang tinggi akan meningkatkan kinerja karena komitmen organisasi mencakup penerimaan dan kepercayaan akan nilai dan tujuan organisasi karena kondisi organisasi akan menjadi lebih baik apabila komitmen yang dimiliki oleh individu tersebut tinggi. Sebaliknya, apabila komitmen yang dimiliki individu tersebut rendah maka kondisi organisasi tidak akan jauh lebih baik dari sebelumnya. Partisipasi anggaran digunakan sebagai alat untuk melihat apakah para individu berkomitmen dengan baik atau tidak. Hasil pengujian hipotesis penelitian yang dilakukan oleh Gunawan dan Santioso (2015) menunjukkan bahwa variabel komitmen organisasi memenuhi kriteria sebagai variabel moderat, yang berarti bahwa komitmen organisasi memoderasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial.

: Komitmen organisasi berpengaruh signifikan dan positif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial.

Hubungan Locus of Control sebagai moderasi terhadap hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial

Menurut Rotter (1986) menyatakan bahwa *locus of control* sebagai tindakan dimana seseorang menerima tanggung jawab personal terhadap apa yang terjadi pada diri mereka. *Internal control* mengacu pada persepsi terhadap kejadian baik positif maupun negatif sebagai konsekuensi dari tindakan atau perbuatan diri sendiri dan berada dibawah pengendalian dirinya. Sedangkan *eksternal control* mengacu pada keyakinan bahwa suatu kejadian tidak memiliki hubungan langsung dengan tindakan yang telah dilakukan oleh diri sendiri dan berada diluar kontrol dirinya (Lefcourt, 1986). Individu yang memiliki *locus of control* yang baik maka dapat

berpartisipasi dengan baik sehingga dapat meningkatkan kinerja individu tersebut.

: *Locus of control berpengaruh signifikan dan positif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial*

Populasi adalah kelompok yang menjadi perhatian organisasi peneliti untuk diteliti (Sekaran, 2003). Populasi dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintah Kota Bandar Lampung. Teknik penentuan sampel menggunakan *purposive sampling* dimana sampel dipilih berdasarkan kriteria tertentu. Kriteria yang digunakan dalam pengambilan sampel ini adalah :

C. METODE PENELITIAN

Populasi adalah kelompok yang menjadi perhatian organisasi peneliti untuk diteliti (Sekaran, 2003). Populasi dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintah Kota Bandar Lampung. Teknik penentuan sampel menggunakan *purposive sampling* dimana sampel dipilih berdasarkan kriteria tertentu. Kriteria yang digunakan dalam pengambilan sampel ini adalah :

1. Pemerintah daerah yang menjadi sampel adalah Kota Bandar Lampung.
2. SKPD yang menjadi sampel penelitian adalah SKPD yang mewakili pusat belanja, pusat pendapatan, pusat pelayanan publik, pusat administrasi dan pusat biaya.
3. Responden dalam penelitian ini adalah seluruh aparatur yang menduduki jabatan mulai dari Kepala Divisi, Kepala Bagian, Kepala Subbagian dan Staff/Karyawan yang ada di SKPD.
4. Pernah terlibat dalam partisipasi anggaran.
5. Telah bekerja minimal 6 bulan.

Tabel 1 Pengukuran Variabel

| No | Variabel | Dimensi | Indikator | Kuesioner | Item |
|----|--|---|--|-----------|------|
| 1. | Partisipasi Anggaran () (Milani 1975 dalam Karsam 2012) | 1. Tingkat keterlibatan dalam proses perancangan anggaran 2. Pengaruh yang dirasakan oleh pimpinan Dinas dalam proses perancangan anggaran | 1.1 Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran | No 1 | PA1 |
| | | | 1.2 Kepuasan dalam penyusunan anggaran | No 2 | PA2 |
| | | | 1.3 Kebutuhan memberikan pendapat | No 3 | PA3 |
| | | | 1.4 Kerelaan dalam memberikan pendapat | No 4 | PA4 |
| | | | 2.1 Besarnya pengaruh terhadap penetapan anggaran | No 5 | PA5 |
| | | | 2.2 Seringnya atasan meminta pendapat saat anggaran sedang disusun | No 6 | PA6 |

| | | | | | |
|----|---|---|---|------|-----|
| 2. | Komitmen Organisasi () (Mowday dkk. 1979 dalam Supriyono 2004) | 1. Menerima tujuan atau goal dan value yang dimiliki organisasi 2. Kesiediaan untuk berusaha dengan sungguh-sungguh demi organisasi 3. Mempunyai keinginan yang kuat untuk tetap menjadi anggota organisasi | 1.1 Usaha keras untuk menyuksekkan organisasi | No 1 | KO1 |
| | | | 1.2 Pernyataan kebanggaan bekerja didalam organisasi | No 2 | KO2 |
| | | | 1.3 Kesedian menerima tugas demi organisasi | No 3 | KO3 |
| | | | 2.1 Kesamaan nilai individu dengan nilai organisasi | No 4 | KO4 |
| | | | 2.2 Kebanggaan mejadi bagian dari organisasi | No 5 | KO5 |
| | | | 2.3 Organisasi merupakan inspirasi untuk melaksanakan tugas | No 6 | KO6 |
| | | | 3.1 Senang atas pilihan bekerja diorganisasi tersebut | No 7 | KO7 |
| | | 3.2 Anggapan bahwa organisasi adalah organisasi terbaik | | | |
| | | 3.3 Perhatian terhadap nasib organisasi | | | |

| | | | | | |
|----|--|---|--|------|-----|
| 3. | Locus of Control () (Baron dan Byren (1994) dalam Astuti (2007) | 1. Internal Locus Of Control dan External Locus Of Control. | 1.Keberhasilan yang terjadi adalah hasil perbuatan saya sendiri | No 1 | LO1 |
| | | | 2.Apabila terjadi kesalahan saya bersedia mengakuinya | No 2 | LO2 |
| | | | 3. Pemimpin yang baik mengharapkan pegawai memutuskan sendiri apa yangsebaiknya mereka lakukan | No 3 | LO3 |
| | | | 4. Saya merasa memiliki tidakcukup kendali untukmengarahtujuan hidup | No 4 | LO4 |
| | | | 5.Yang menjadi pimpinan tergantung kepadakeberuntungan yangmelekat pada seseorang | No 5 | LO5 |
| | | | 6. Kejadian buruk yang terjadi akibat ketidakmujuran | No 6 | LO6 |
| | | | 7. Membuat perencanaan yangterlalu jauh ke depan adalahpekerjaan sia- sia | No 7 | LO7 |
| | | | 8. Hal yang terbaik adalahmenutupi kesalahan oranglain | No 8 | LO8 |

| | | | | | |
|----|---|-----------------|--|------|-----|
| 4. | Kinerja Manajerial (Y) (Mahoney dkk. 1963 dalam Suryani 2016) | 1. Perencanaan | 1.1 Peran penentuan tujuan dan kebijakan rencana kegiatan. | No 1 | KM1 |
| | | 2. Investigasi | 2.1 Mengumpulkan informasi berupa catatan dan laporan | No 2 | KM2 |
| | | 3. Koordinasi | 3.1 Penyesuaian laporan | No 3 | KM3 |
| | | 4. Evaluasi | 4.1 Penilaian rencana kerja | No 4 | KM4 |
| | | 5. Supervise | 5.1 Memberi arahan untuk pengembangan bawahan | No 5 | KM5 |
| | | 6. Staffing | 6.1 Penempatan pegawai | No 6 | KM6 |
| | | 7. Negosiasi | 7.1 Berperan dalam penentuan kontrak kerjasama 7.2 Memiliki peranan berhubungan dengan pihak luar | No 7 | KM7 |
| | | 8. Representasi | 8.1 Evaluasi kinerja dan sasaran keseluruhan kinerja | No 8 | KM8 |

D. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Uji Reliabilitas

Reliabilitas diukur dengan dua kriteria yaitu *Composite Reliability* dan *Cronbach's Alpha*. Konstruk dikatakan reliabel jika nilai keduanya > 0,70. Pada Gambar 2 menunjukkan reliabilitas konstruk yang dilihat dari nilai *Composite Reliability* dan *Cronbach's Alpha*.

Construct Reliability and Validity

| | Cronbach's Alpha | rho_A | Composite Reliability | Average Variance Extracted (AVE) |
|-------|------------------|-------|-----------------------|----------------------------------|
| KM | 0.949 | 0.954 | 0.957 | 0.714 |
| KO | 0.919 | 0.921 | 0.932 | 0.664 |
| LO | 0.771 | 1.061 | 0.855 | 0.669 |
| PA | 0.947 | 0.959 | 0.958 | 0.794 |
| PA*KO | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 |
| PA*LO | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 |

Gambar 2: Hasil Quality Criteria

Sumber: Output PLS, data diolah (2017)

Uji Validitas

a. Validitas Konvergen

Pengujian *convergen validity* suatu konstruk yaitu dengan melibatkan nilai AVE. Uji validitas konvergen dikatakan baik jika variabel memiliki nilai AVE lebih dari 0,5.

b. Uji Validitas Diskriminan

Discriminant Validity dinilai dengan melihat nilai *cross loading* dan *fornell-larcker* yaitu jika korelasi konstruk dengan item pengukuran lebih besar dari pada konstruk lainnya maka validitas diskriminan dapat dikatakan baik.

Tabel 2 Cross Loading

| | PA | KO | LO | KM | PA*KO | PA*LO |
|-------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| PA1 | 0,858 | 0,112 | 0,372 | 0,626 | 0,157 | -0,376 |
| PA2 | 0,909 | -0,195 | 0,588 | 0,679 | 0,323 | -0,464 |
| PA3 | 0,932 | 0,076 | 0,535 | 0,690 | 0,197 | -0,445 |
| PA4 | 0,961 | -0,005 | 0,516 | 0,646 | 0,201 | -0,396 |
| PA5 | 0,903 | -0,245 | 0,533 | 0,826 | 0,097 | -0,414 |
| PA6 | 0,773 | -0,168 | 0,312 | 0,527 | 0,323 | -0,296 |
| KO1 | -0,049 | 0,708 | -0,111 | -0,308 | -0,419 | 0,071 |
| KO3 | -0,234 | 0,878 | 0,100 | -0,234 | -0,141 | 0,205 |
| KO4 | -0,127 | 0,897 | 0,288 | -0,127 | -0,212 | -0,009 |
| KO5 | 0,210 | 0,735 | 0,250 | -0,020 | -0,188 | -0,116 |
| KO6 | -0,095 | 0,783 | 0,016 | -0,299 | -0,074 | 0,107 |
| KO7 | -0,104 | 0,867 | 0,057 | -0,242 | -0,241 | 0,221 |
| KO8 | -0,026 | 0,817 | 0,128 | -0,345 | 0,071 | 0,047 |
| LO1 | 0,146 | 0,295 | 0,635 | 0,111 | 0,090 | -0,212 |
| LO3 | 0,607 | 0,034 | 0,829 | 0,337 | 0,374 | -0,726 |
| LO8 | 0,466 | 0,037 | 0,956 | 0,579 | 0,106 | -0,539 |
| KM1 | 0,590 | -0,354 | 0,248 | 0,755 | 0,118 | -0,194 |
| KM2 | 0,689 | -0,166 | 0,390 | 0,851 | -0,130 | -0,338 |
| KM3 | 0,766 | -0,392 | 0,484 | 0,852 | 0,246 | -0,427 |
| KM4 | 0,649 | -0,284 | 0,492 | 0,924 | 0,090 | -0,294 |
| KM5 | 0,615 | -0,210 | 0,437 | 0,912 | 0,073 | -0,268 |
| KM6 | 0,621 | -0,397 | 0,466 | 0,787 | 0,031 | -0,128 |
| KM7 | 0,708 | -0,219 | 0,486 | 0,848 | 0,077 | -0,194 |
| KM8 | 0,549 | -0,363 | 0,434 | 0,902 | -0,111 | -0,153 |
| KM9 | 0,509 | -0,166 | 0,409 | 0,754 | 0,130 | -0,124 |
| PA*KO | 0,233 | -0,194 | 0,219 | 0,073 | 1,000 | -0,124 |
| PA*LO | -0,451 | 0,132 | -0,642 | -0,287 | -0,124 | 1,000 |

Sumber: Output PLS, data diolah (2017)

Berdasarkan nilai *cross loading* pada tabel 2 dapat dilihat bahwa korelasi indikator konstruk dari masing-masing variabel memiliki nilai yang lebih tinggi dibandingkan dengan indikator lainnya. Dengan demikian nilai *cross loading* seluruh indikator menunjukkan *discriminant validity* yang baik.

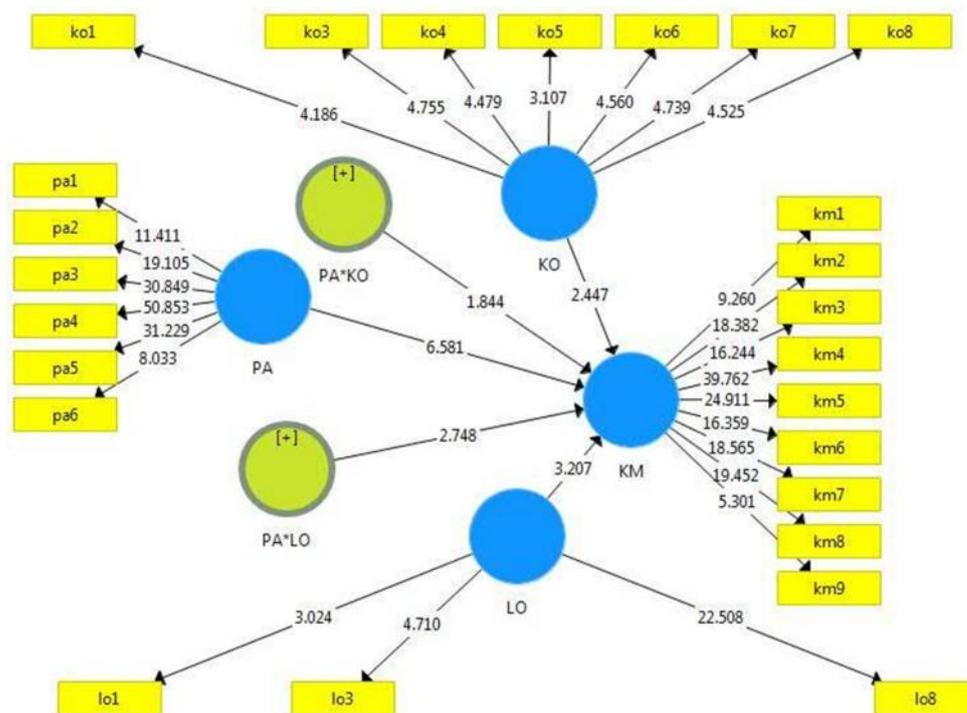
Tabel 4 Fornell Lacker Criterium

| | PA | LO | KO | KM | PA*KO | PA*LO |
|-------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| PA | 0,891 | | | | | |
| LO | -0,085 | 0,818 | | | | |
| KO | 0,543 | 0,073 | 0,815 | | | |
| KM | 0,758 | 0,511 | -0,339 | 0,858 | | |
| PA*KO | 0,233 | 0,219 | -0,194 | 0,073 | 1,000 | |
| PA*LO | -0,451 | -0,642 | 0,132 | -0,287 | -0,124 | 1,000 |

Sumber: Output PLS, data diolah (2017)

Dilihat dari tabel diatas hal ini menunjukkan akar AVE masing-masing konstruk memiliki nilai lebih tinggi dari konstruk lainnya. Sehingga konstruk ini memiliki nilai validitas diskriminan yang baik.

Pengukuran Struktural Model



Gambar 3 Output Model Struktural
 Sumber: Output PLS, data diolah (2017)

H1: Partisipasi Anggaran berpengaruh signifikan dan positif terhadap Kinerja Manajerial

Pengaruh langsung partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial memiliki nilai t-statistik sebesar 6,455 > 1,96 dan p-value sebesar 0,000 < 0,05 yang menunjukkan pengaruh tersebut signifikan, dan nilai koefisien jalur sebesar 0,693 menunjukkan bahwa

variabel partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial sehingga dapat diartikan bahwa hipotesis pertama terdukung.

H2: Komitmen Organisasi berpengaruh signifikan dan positif terhadap hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Kinerja Manajerial.

Pengaruh moderasi komitmen organisasi terhadap partisipasi anggaran dan kinerja manajerial memiliki nilai t-statistik sebesar $1,844 < 1,96$ dan p-value sebesar

$0,066 > 0,05$. yang menunjukkan pengaruh tersebut tidak signifikan. Nilai koefisien jalur $-0,250$ menunjukkan bahwa variabel moderasi komitmen organisasi berpengaruh negatif yang artinya komitmen organisasi tidak mampu memoderasi antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial. Komitmen organisasi tidak memperkuat antara variabel partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Dapat diartikan bahwa hipotesis kedua tidak terdukung.

H3: Locus of Control berpengaruh signifikan dan positif terhadap hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Kinerja Manajerial.

Pengaruh langsung *locus of control* terhadap kinerja manajerial memiliki nilai t-statistik sebesar $2,748 > 1,96$ dan p-value sebesar $0,006 < 0,05$ yang menunjukkan bahwa pengaruh tersebut signifikan, dan nilai koefisien jalur sebesar $0,220$ menunjukkan bahwa variabel *locus of control* berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial sehingga dapat diartikan *locus of control* dapat memoderasi antara variabel partisipasi anggaran dan kinerja manajerial. Hipotesis ketiga terdukung.

Tabel Pengukuran Struktur Model

| | Original Sample (O) | Sample Mean | Standard Deviation | T Statistics ((O/STERR)) | P Value | Hasil |
|-----------|---------------------|-------------|--------------------|--------------------------|---------|-----------------|
| PA->KM | 0,693 | 0,662 | 0,105 | 6,581* | 0,000 | Terdukung |
| KO->KM | -0,394 | -0,389 | 0,161 | 2,447 | 0,015 | |
| LO->KM | 0,413 | 0,413 | 0,129 | 3,207 | 0,001 | |
| PA*KO->KM | -0,250 | -0,188 | 0,136 | 1,844* | 0,066 | Tidak Terdukung |
| PA*LO->KM | 0,220 | 0,203 | 0,080 | 2,748* | 0,006 | Terdukung |

*Signifikansi pada 5%

Sumber: Output PLS, data diolah (2017)

E. SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian sebagaimana telah diuraikan dalam penjelasan sebelumnya dapat ditarik beberapa kesimpulan yaitu semakin baik proses partisipasi anggaran maka akan meningkatkan kinerja manajerial, komitmen organisasi belum mampu untuk memperkuat atau memoderasi antara hubungan partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial dan *locus of control* mampu untuk memperkuat atau memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan antara lain, hanya terdapat empat variabel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu partisipasi anggaran, komitmen organisasi, *locus of control* dan kinerja manajerial. Selanjutnya penelitian ini hanya terbatas pada Kota Bandar Lampung. Hal ini dikarenakan ketidakmungkinan untuk menjangkau setiap elemen sampel.

Dalam penelitian ini variabel komitmen organisasi tidak terdukung karena masih kurangnya keyakinan yang kuat terhadap tujuan yang ingin dicapai oleh organisasi yang mana pula akan meningkatkan kinerja dengan mengikuti partisipasi anggaran sehingga bagi peneliti selanjutnya diharapkan dapat menambah variabel atau mengubah variabel yang kiranya dapat digunakan sebagai variabel moderasi antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial yang sekiranya dapat memperkuat hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial. Penelitian ini tidak meneliti seluruh SKPD di Kota Bandar Lampung, sehingga untuk hasil penelitian yang lebih baik penulis juga menyarankan agar penelitian selanjutnya memperluas sampel yang diteliti sehingga sampel yang diperoleh bisa lebih mewakili Pemerintahan Daerah di Kota Bandar Lampung maupun di Provinsi Lampung.

DAFTAR PUSTAKA

- Astuti, E.D. 2007. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen dengan Moderasi Locus of Control Pada Perusahaan Manufaktur di Daerah Istimewa Yogyakarta dan Jawa Tengah, Tesis, Universitas Islam Indonesia Yogyakarta.
- Brownell, P. 1982a. "Participation in Budgeting Process: When it Works and When it Doesn't", *Journal of Accounting Review Literature*. Vol 1, 124-153.
- Coryanata, Isma.2004. "Pelimpahan Wewenang dan Komitmen Organisasi dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial". *Disampaikan pada Simposium Nasional Akuntansi (SNA) VII*. Denpasar, 2—3 Desember 2004.
- Fruchot, V. dan Shearon, W.T. 1991. "Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction". *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 1. pp. 80-99
- Gunawan dan Santioso. 2015. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial melalui Komitmen Organisasi dan Motivasi sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi/Volume XIX, No. 01, Januari 2015: 144-159*.
- Greenhalgh, L. dan Rosenblatt. Z. 1984. "Job Insecurity: Towards Conceptual Clarity", *Academy of Management Review*, 9 (3): 438-448.
- Ivancevich dan Matteson. 2006. *Organizational Behaviour And Management*. Singapore: The Mc Graw- Hill Companies.
- Karsam. 2012. Pengaruh penekanan anggaran dan motivasi terhadap hubungan

antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran serta dampaknya pada kinerja manajerial (Studi Pada Yayasan Pendidikan & Koperasi Propinsi Banten). *Research Journal of Finance and Accounting* www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.6, No.1, 2015.

Lefcourt, H . 1986. *Locus of Control*, Lawrence Erlbaum, New York, NY.

Rinarti, Deasy dan Muindro Renyowijaya. 2007. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dan Budaya Organisasi Terhadap Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial. *Jurnal Bisnis & Akuntansi*. Vol.9, (2) Agustus 2007, hal 124-135.

Rotter, J. 1986. Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological iWonographs*, 80: 1-28.

Sekaran,Uma. 2003. *Research Methods for Business*, Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

Supriyono, R.A. 2004. Pengaruh Variabel intervening Kecukupan Anggaran dan Komitmen Organisasi terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajer di Indonesia. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, Vol.19, No. 3.

Suryani, Dewi. 2016. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Budgetary Slack, Pelimpahan wewenang dan Komitmen Organisasi terhadap Kinerja Manajerial SKPD. *Tesis*. Univesitas Lampung.

ANALISIS PENGARUH KINERJA KEUANGAN TERHADAP NILAI PERUSAHAAN DENGAN PENGUNGKAPAN *CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY* (CSR) DAN *GOOD CORPORATE GOVERNANCE* (GCG) SEBAGAI VARIABEL MODERATING PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR YANG TERDAFTAR DI BEI

Ryzga Al'akbar

Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung

Dewi Sukmasari

Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung

E-mail: dewsukma@gmail.com

ABSTRACT

The study examined the effect of disclosure of Corporate Social Responsibility (CSR) and independent commissioners as a proxy of Good Corporate Governance in the relationship between ROA as a proxy of financial performance and nilai perusahaan. The purpose of research is to find empirical evidence of (a) the effect of financial performance ROA on firm value, (b) the effect of CSR on ROA relation to corporate value, (c) the influence of independent directors on the relationship ROA on firm value.

The sample in this research is manufacturing companies listed in the Indonesia Stock Exchange (IDX) in the range of 2013-2015. Research samples are of 30 companies with 90 observations. Data analysis using simple linear regression analysis for hypothesis 1 and multiple linear regression analysis to test Moderated Regression Analysis (MRA) for hypotheses 2 and 3.

The results of this research which by using linear regression analysis showed that the ROA have significant effect on firm value. While moderating variable analysis methods MRA showed that CSR disable to moderate ROA on firm value. And while moderating variable analysis methods MRA showed that independent commissioner disable to moderate ROA on firm value.

Keywords : Financial Performance (ROA), Value Company (Tobins'Q), Good Corporate Governance (Independent Commissioner), Disclosure of Corporate Social Responsibility (CSR)

A. PENDAHULUAN

Penelitian mengenai faktor-faktor yang berpengaruh terhadap nilai perusahaan telah dilakukan. Penelitian menemukan bahwa struktur risikokeuangan dan perataan laba berpengaruh terhadap nilai perusahaan (Surantadan Pratana, 2004; Maryatini, 2006). *Investment opportunity set* dan *leverage* berpengaruh terhadap nilai perusahaan. Penelitian mengenai pengaruh kinerja keuangan dalam hal ini *return on asset* (ROA) terhadap nilai perusahaan menunjukkan hasil yang tidak konsisten.

Modigliani dan Miller (dalam Ulupui, 2007) menyatakan bahwa nilai perusahaan ditentukan oleh *earnings power* dari aset perusahaan. Hasil positif menunjukkan bahwa semakin tinggi *earnings power* semakin efisien perputaran aset dan atau semakin tinggi *profit margin* yang diperoleh perusahaan. Hal ini berdampak pada peningkatan nilai perusahaan. Penelitian ini menemukan hasil bahwa ROA berpengaruh positif signifikan terhadap *return* saham satu periode ke depan. Oleh karena itu, ROA merupakan salah satu faktor yang berpengaruh terhadap nilai perusahaan. Menurut Makaryawati (2002) dan Carlson dan Bathala (1997) dalam Suranta dan Pratana (2004), juga menemukan bahwa ROA berpengaruh positif terhadap nilai perusahaan. Namun, hasil yang berbeda diperoleh oleh Kaaro (2002) dalam Suranta dan Pratana (2004) dalam penelitiannya menemukan bahwa ROA justru berpengaruh negatif terhadap nilai perusahaan. Hal ini menunjukkan adanya faktor lain yang turut mempengaruhi hubungan ROA dengan nilai perusahaan. Oleh karena itu, peneliti memasukkan pengungkapan *Corporate Social Responsibility* (CSR) dan *Good Corporate Governance* (GCG) sebagai variabel moderasi yang diduga ikut memperkuat atau memperlemah pengaruh tersebut.

Beberapa tahun terakhir banyak perusahaan semakin menyadari pentingnya menerapkan program *Corporate Social Responsibility* (CSR) sebagai bagian dari strategi bisnisnya. Penelitian Basamalah dan Jermias (2005) menunjukkan bahwa salah satu alasan manajemen melakukan pelaporan sosial adalah untuk alasan strategis. Dari perspektif ekonomi, perusahaan akan mengungkapkan suatu informasi jika informasi tersebut dapat meningkatkan nilai perusahaan. Perusahaan akan memperoleh legitimasi sosial dan memaksimalkan kekuatan keuangannya dalam jangka panjang melalui penerapan CSR (Kiroyan, 2006).

Selain pengungkapan CSR, peneliti juga menggunakan *good corporate governance* sebagai variabel pemoderasi. Pengelolaan perusahaan juga mempengaruhi nilai perusahaan. Masalah *corporate governace* muncul karena terjadinya pemisahan antara kepemilikan dan pengendalian perusahaan. Pemisahan ini didasarkan pada *agency theory* yang dalam hal ini manajemen cenderung akan meningkatkan keuntungan pribadinya daripada tujuan perusahaan.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan tersebut, maka pokok permasalahan penelitian ini adalah sebagai berikut. (1) Apakah kinerja keuangan berpengaruh terhadap nilai perusahaan? (2) Apakah *corporate social responsibility* berpengaruh terhadap hubungan kinerja keuangan perusahaan dengan nilai perusahaan? (3) Dan apakah pengungkapan *corporate good governance* berpengaruh terhadap hubungan kinerja keuangan dengan nilai perusahaan?

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan tambahan pengetahuan tentang pengaruh kinerja keuangan terhadap nilai perusahaan dengan pengungkapan CSR dan *good corporate governance* sebagai variabel pemoderasi. Penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi para pembaca khususnya investor, calon investor, dan badan otoritas pasar modal mengenai relevansi dari pengungkapan informasi CSR dan *good corporate governance* dalam laporan tahunan perusahaan dengan nilai perusahaan dan kinerja keuangan.

B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori yang dikemukakan oleh Modigliani dan Miller menyatakan bahwa nilai perusahaan ditentukan oleh *earnings power* dari aset perusahaan. Hasil positif menunjukkan bahwa semakin tinggi *earnings power* semakin efisien perputaran aset dan atau semakin tinggi *profit margin* yang diperoleh perusahaan. Hal ini akan berdampak pada nilai perusahaan. Penelitian yang dilakukan Razak(2008) Yuniasih dan Wirakusuma

(2007) menemukan hasil bahwa ROA berpengaruh positif pada nilai perusahaan. Penelitian yang dilakukan oleh Suranta dan Pratana (2004) dan Kaaro (2002) dalam Suranta dan Pratana (2004) menemukan ROA berpengaruh negatif terhadap nilai perusahaan.

Berdasarkan teori dan penelitian tersebut, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

H1: Kinerja keuangan berpengaruh positif terhadap nilai perusahaan.

Hasil penelitian mengenai pengaruh ROA terhadap nilai perusahaan yang tidak konsisten menunjukkan adanya faktor lain yang turut menginteraksi. Hasil tersebut mendorong peneliti untuk memasukkan pengungkapan CSR sebagai variabel pemoderasi. Teori sinyal menyatakan bahwa perusahaan memberikan sinyal-sinyal kepada pihak luar perusahaan dengan tujuan untuk meningkatkan nilai perusahaan. Selain informasi keuangan yang diwajibkan, perusahaan juga melakukan pengungkapan yang sifatnya sukarela. *Signaling theory* berpandangan bahwa perusahaan harus melakukan pengungkapan sosial sebagai salah satu tanggung jawab kepada para *stakeholder*. Penelitian ini menggunakan pengungkapan CSR sebagai variabel pemoderasi dengan pemikiran bahwa pasar akan memberikan apresiasi positif yang ditunjukkan dengan peningkatan harga saham perusahaan. Peningkatan ini akan menyebabkan nilai perusahaan juga meningkat. Berdasarkan uraian tersebut maka hipotesis alternatif yang diajukan adalah sebagai berikut.

H2: Pengungkapan CSR berpengaruh positif terhadap hubungan kinerja keuangan dengan nilai perusahaan.

GCG berkaitan dengan *Corporate Social Responsibility*. CSR ini sejalan dengan salah satu prinsip dari empat prinsip utama GCG yaitu *responsibility* (Murwaningsari, 2009). Jadi, selain menggunakan pengungkapan CSR, peneliti juga menggunakan GCG sebagai variabel pemoderasi. Peneliti menggunakan komisaris independen sebagai proksi dari GCG. Permasalahan dalam penerapan CG adalah *chief executive officer* (CEO) memiliki kekuatan yang lebih besar dibandingkan dengan dewan komisaris padahal fungsi komisaris adalah untuk mengawasi kinerja CEO. Efektifitas dewan komisaris dalam menyeimbangkan kekuatan CEO sangat dipengaruhi oleh tingkat independensi dari dewan komisaris (Lorsch, 1989 dan Zahra dan Pearce, 1989 dalam Suranta dan Pratana, 2004). Laporan keuangan periodik yang diterbitkan manajemen sebagai sumber informasi bagi investor institusi dalam melakukan aktivitas monitoring. Klapper dan Love (2002) menemukan adanya hubungan positif antara *corporate governance* dengan kinerja perusahaan yang diukur dengan ROA dan Tobin's Q.

H3: *Good Corporate Governance* berpengaruh positif terhadap hubungan kinerja keuangan dengan nilai perusahaan.

C. METODE PENELITIAN

Populasi penelitian ini adalah perusahaan-perusahaan dalam kelompok industri manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2013 – 2015. Pemilihan sampel penelitian didasarkan pada metode *nonprobability sampling* tepatnya metode *purposive sampling*. Adapun kriteria yang digunakan untuk memilih sampel pada penelitian ini adalah sebagai berikut. (1) Perusahaan sampel terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2013 – 2015 dalam kelompok industri manufaktur yang menerbitkan laporan tahunan (*annual report*) secara berturut-turut. (2) Perusahaan sampel mempunyai laporan keuangan yang berakhir 31 Desember dan menggunakan rupiah sebagai mata uang pelaporan. (3) Perusahaan sampel melakukan pengungkapan CSR dalam laporan tahunan secara berturut-turut selama tahun 2013 – 2015. (4) Perusahaan sampel memiliki semua data yang diperlukan secara lengkap. Berdasarkan kriteria tersebut,

diperoleh sampel sebanyak 30 perusahaan dengan 90 pengamatan. Data diperoleh dengan mengakses *website* www.idx.co.id.

Pengukuran Variabel

1. Variabel dependen yang diteliti dalam penelitian ini adalah nilai perusahaan yang diukur dengan menggunakan Tobin's Q yang dihitung dengan menggunakan rumus sebagai berikut (Suranta dan Merdiastusi, 2004) Tobin's Q dihitung dengan rumus:

$$Q = \frac{(EMV + D)}{(EBV + D)}$$

Dimana:

Q : nilai perusahaan

EMV : nilai pasar ekuitas (EMV = closing price x jumlah saham)

D : nilai buku dari total hutang

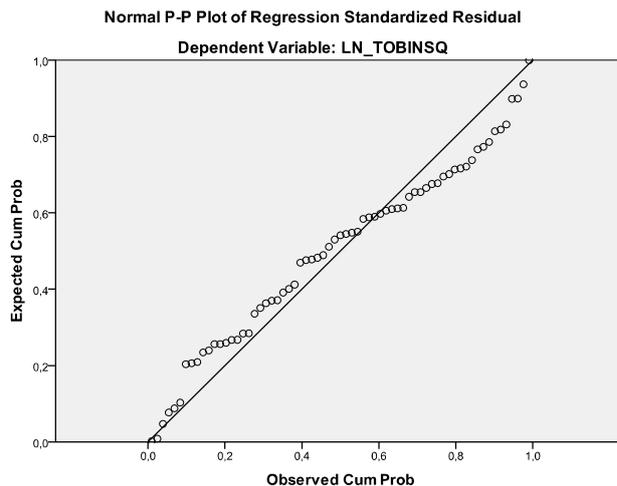
EBV : nilai buku dari total aktiva

EMV diperoleh dari hasil perkalian harga saham penutupan (*closing price*) akhirtahun dengan jumlah saham yang beredar pada akhir tahun.

1. Variabel independen, yaitu kinerja keuangan diukur dengan *return on assets* (ROA). ROA dihitung dengan rumus laba bersih setelah pajak dibagi total aktiva.
2. Variabel moderasi meliputi dua hal, yaitu sebagai berikut.
 - a. Pengungkapan CSR adalah pengungkapan informasi yang berkaitan dengan tanggungjawab perusahaan di dalam laporan tahunan. Instrumen pengukuran yang akan digunakan dalam penelitian ini mengacu pada instrumen yang digunakan oleh Andri (2007). Berdasarkan penelitian tersebut diperoleh 78 item pengungkapan.
 - b. *Good Corporate Governance* diprosikan dengan komisaris independem yang diukur dengan jumlah komisaris independen dibagi dengan total jumlah anggota dewan komisaris.

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji normalitas digunakan dengan tujuan untuk mengetahui apakah dalam model regresi, variabel dependen dan independen mempunyai distribusi normal. Dalam uji normalitas pada penelitian ini ada 2 cara untuk mendeteksi apakah residual berdistribusi normal atau tidak, yaitu dengan analisis grafik dan uji statistik Ghozali(2013). Analisis grafik dengan melihat *normal probability plot*, jika data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas, demikian sebaliknya jika data menyebar jauh dari garis diagonal maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.



Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Dapat dilihat pada grafik di gambar 4.3 data terdistribusi normal. Hal ini dapat terlihat pada titik-titik yang menyebar mengikuti garis diagonal. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa penyebaran data normal atau memenuhi asumsi klasik.

Uji asumsi klasik dilakukan dengan menggunakan PASW 18 *for Windows*. Dari uji Kolmogorov-Smirnov diperoleh hasil 0,902 dan signifikan pada 0,39005 berarti residual data berdistribusi normal.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

| | | Unstandardized Residual |
|----------------------------------|----------------|-------------------------|
| N | | 67 |
| Normal Parameters ^{a,b} | Mean | ,0000000 |
| | Std. Deviation | ,92978025 |
| Most Extreme Differences | Absolute | ,110 |
| | Positive | ,110 |
| | Negative | -,109 |
| Kolmogorov-Smirnov Z | | ,902 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | ,390 |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Berdasarkan hasil uji yang dilakukan dengan menggunakan *Runs Test* untuk uji autokorelasi menunjukkan bahwa nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,390 yang berarti bahwa nilai dari *Asymp. Sig. (2-tailed)* lebih besar dari tingkat signifikansi yaitu 0,05 sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa data di dalam penelitian ini pada saat variabel dependennya ROA adalah bebas dari autokorelasi.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

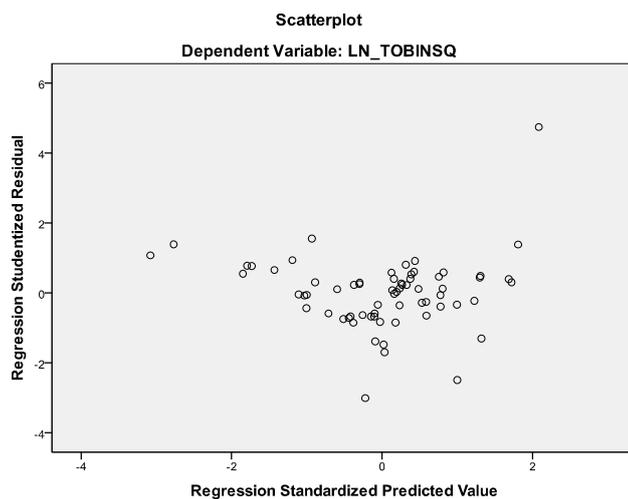
| | | Unstandardized Residual |
|----------------------------------|----------------|-------------------------|
| N | | 67 |
| Normal Parameters ^{a,b} | Mean | ,0000000 |
| | Std. Deviation | ,92978025 |
| Most Extreme Differences | Absolute | ,110 |
| | Positive | ,110 |
| | Negative | -,109 |
| Kolmogorov-Smirnov Z | | ,902 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | ,390 |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Berdasarkan grafik *scatterplot*, dapat dilihat bahwa tidak ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka nol, sehingga disimpulkan tidak terjadi adanya heteroskedastisitas.



Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Hasil uji multikolinearitas menunjukkan bahwa tidak ada nilai *tolerance* < 1 dan tidak ada nilai VIF > 10 sehingga tidak terjadi multikolinearitas.

Coefficients^a

| Model | Collinearity Statistics | |
|--------------|-------------------------|-------|
| | Tolerance | VIF |
| 1 (Constant) | | |
| LN_ROA | ,997 | 1,003 |
| LN_KI | ,996 | 1,004 |
| LN_CSR | ,999 | 1,001 |

a. Dependent Variable: LN_TOBINSQ

Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Hasil Pengujian Hipotesis I

Hasil regresi linier berganda menunjukkan nilai R² sebesar 0,30 yang berarti bahwa 30 persen variasi nilai perusahaan dijelaskan oleh ROA, sedangkan sisanya, yaitu 70 persen dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model.

Model Summary^b

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson |
|-------|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|---------------|
| 1 | ,556 ^a | ,309 | ,300 | ,95132 | 1,530 |

a. Predictors: (Constant), LN_ROA

b. Dependent Variable: LN_TOBINSQ

Kemudian menurut tabel uji signifikansi simultan F di atas dapat dilihat bahwa nilai F hitung sebesar 33,146 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Oleh karena signifikansi lebih kecil dari 0,05 maka dapat dikatakan bahwa pada model regresi variabel independen yakni ROA mempengaruhi variabel dependen yaitu *Tobins'Q*. Dapat dikatakan bahwa semakin tinggi ROA maka angka *Tobins'Q* cenderung akan semakin naik.

ANOVA^b

| Model | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|--------------|----------------|----|-------------|--------|-------------------|
| 1 Regression | 29,997 | 1 | 29,997 | 33,146 | ,000 ^a |
| Residual | 66,971 | 74 | ,905 | | |
| Total | 96,968 | 75 | | | |

a. Predictors: (Constant), LN_ROA

b. Dependent Variable: LN_TOBINSQ

Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Dari variabel yang dimasukkan dalam model regresi, variabel ROA signifikan terhadap *Tobins Q*, mempunyai nilai t hitung 5,757, koefisien parameter 0,545 dengan probabilitas signifikansi $0,00 < 0,05$. Dengan demikian, ROA mempunyai nilai dibawah 0,05 maka hipotesis diterima, artinya terdapat pengaruh yang signifikan antara satu variabel independen terhadap variabel dependen. sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel ROA berpengaruh terhadap nilai perusahaan. Hasil persamaan model regresi linear berganda tersebut menunjukkan bahwa hipotesis pertama yang menyatakan bahwa kinerja keuangan berpengaruh terhadap nilai perusahaan terbukti sehingga hipotesis pertama diterima. Ini menunjukkan bahwa semakin baik kinerja keuangan perusahaan semakin tinggi nilai perusahaan. Hasil ini mendukung teori yang dikemukakan oleh Modigliani dan Miller serta penelitian yang dilakukan oleh Ulupui (2007).

Coefficients^a

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|--------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|------|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 (Constant) | 1,959 | ,260 | | 7,531 | ,000 |
| LN_ROA | ,545 | ,095 | ,556 | 5,757 | ,000 |

Coefficients^a

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|--------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|------|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 (Constant) | 1,959 | ,260 | | 7,531 | ,000 |
| LN_ROA | ,545 | ,095 | ,556 | 5,757 | ,000 |

a. Dependent Variable: LN_TOBINSQ

Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Hasil Pengujian Hipotesis II

Hasil regresi linier berganda menunjukkan nilai R² sebesar 0,352, hal ini berarti hanya 35,2% variasi Tobins Q yang dapat dijelaskan oleh variasi variabel independen ROA, CSR dan moderate CSR. Sedangkan sisanya 64,8% dijelaskan oleh sebab-sebab lain diluar model.

Model Summary^b

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson |
|-------|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|---------------|
| 1 | ,615 ^a | ,378 | ,352 | ,91531 | 1,589 |

a. Predictors: (Constant), moderate_CSR, Zscore(LN_CSR), Zscore(LN_ROA)

b. Dependent Variable: LN_TOBINSQ

Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Kemudian menurut tabel uji signifikansi simultan F dapat dilihat bahwa nilai F hitung sebesar Uji statistik F menghasilkan F hitung sebesar 4,581 dengan tingkat signifikansi 0,00. Karena probabilitas signifikansi < 0,05, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi Tobins Q atau dapat dikatakan bahwa ROA, CSR, dan moderasi CSR secara bersama-sama berpengaruh terhadap Tobins Q.

ANOVA^b

| Model | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|--------------|----------------|----|-------------|--------|-------------------|
| 1 Regression | 36,647 | 3 | 12,216 | 14,581 | ,000 ^a |
| Residual | 60,321 | 72 | ,838 | | |
| Total | 96,968 | 75 | | | |

a. Predictors: (Constant), moderate_CSR, Zscore(LN_CSR), Zscore(LN_ROA)

b. Dependent Variable: LN_TOBINSQ

Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Dari ketiga variabel yang dimasukkan dalam model regresi variabel Moderasi CSR yang signifikan terhadap Tobins Q, mempunyai nilai t hitung - 2,468, koefisien parameter 0,340 dengan probabilitas signifikansi 0,016 < 0,05. Sedangkan variabel ROA memberikan koefisien parameter 0,683 dengan tingkat signifikansi 0,000, variabel CSR memberikan koefisien parameter -0,133 dengan tingkat signifikansi 0,222. Sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel Moderasi CSR merupakan variabel *moderating*.

Coefficients^a

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | T | Sig. |
|----------------|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|------|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 (Constant) | ,220 | ,187 | | 1,179 | ,242 |
| Zscore(LN_ROA) | ,683 | ,107 | ,600 | 6,362 | ,000 |
| Zscore(LN_CSR) | -,133 | ,108 | -,115 | -1,231 | ,222 |
| moderate_CSR | ,340 | ,138 | ,233 | 2,468 | ,016 |

a. Dependent Variable: LN_TOBINSQ

Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Dari hasil pengujian diketahui bahwa pengungkapan CSR mempengaruhi hubungan kinerja keuangan dan nilai perusahaan. Namun hasil dari pengujian uji statistik t hubungan kinerja keuangan secara langsung terhadap nilai perusahaan mempunyai hasil yang lebih kecil tingkat signifikannya dibandingkan pengujian uji statistik t mengenai hubungan kinerja keuangan terhadap nilai perusahaan dengan pengungkapan CSR sebagai variabel moderasi, sehingga dengan adanya pengungkapan CSR membuat hubungan kinerja keuangan terhadap nilai perusahaan semakin lemah. Dalam beberapa penelitian pengungkapan CSR mempengaruhi keputusan investor walaupun CSR bukanlah laporan keuangan yang wajib untuk disajikan. Hal ini sesuai dengan yang disampaikan oleh Sayekti dan Wondabio (2007) bahwa CSR berpengaruh negative terhadap *ERC* (*earning response coefficient*). Hal ini tidak mendukung hipotesis yang diajukan, yang mengindikasikan bahwa investor mengapresiasi informasi CSR yang diungkapkan perusahaan untuk pengambilan keputusan investasi. Sehingga dalam penelitian ini dapat disimpulkan bahwa CSR memperlemah hubungan kinerja keuangan terhadap nilai perusahaan.

Hasil Pengujian Hipotesis III

Hasil regresi linier berganda menunjukkan nilai R^2 sebesar 0,403, hal ini berarti hanya 40,3% variasi Tobins Q yang dapat dijelaskan oleh variasi variabel independen ROA, KI dan moderate KI. Sedangkan sisanya 59,7% dijelaskan oleh sebab-sebab lain diluar model.

Model Summary^b

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson |
|-------|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|---------------|
| 1 | ,656 ^a | ,430 | ,403 | ,91039 | 1,528 |

a. Predictors: (Constant), moderate_KI, Zscore(LN_ROA), Zscore(LN_KI)

b. Dependent Variable: LN_TOBINSQ

Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Kemudian menurut tabel uji signifikansi simultan F Uji statistik F menghasilkan F hitung sebesar 15,830 dengan tingkat signifikansi 0,00. Karena probabilitas signifikansi $< 0,05$, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi Tobins Q atau dapat dikatakan bahwa ROA, KI, dan moderasi KI secara bersama-sama berpengaruh terhadap Tobins Q.

ANOVA^b

| Model | | Sum of Squares | Df | Mean Square | F | Sig. |
|-------|------------|----------------|----|-------------|--------|-------------------|
| 1 | Regression | 39,361 | 3 | 13,120 | 15,830 | ,000 ^a |
| | Residual | 52,215 | 63 | ,829 | | |
| | Total | 91,576 | 66 | | | |

a. Predictors: (Constant), moderate_KI, Zscore(LN_ROA), Zscore(LN_KI)

b. Dependent Variable: LN_TOBINSQ

Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Dari ketiga variabel yang dimasukkan dalam model regresi, hanya variabel Moderasi KI yang signifikan terhadap Tobins Q, mempunyai nilai t hitung -2,810, koefisien parameter 0,383 dengan probabilitas signifikansi $0,03 < 0,05$. Sedangkan variabel ROA memberikan koefisien parameter 0,798 dengan tingkat signifikansi 0,000, variabel KI memberikan koefisien parameter 0,053 dengan tingkat signifikansi 0,661. Sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel Moderasi komisaris independen merupakan variabel *moderating*.

Coefficients^a

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|----------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|------|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 (Constant) | ,209 | ,172 | | 1,211 | ,231 |
| Zscore(LN_ROA) | ,798 | ,121 | ,635 | 6,607 | ,000 |
| Zscore(LN_KI) | ,053 | ,121 | ,045 | ,440 | ,661 |
| moderate_KI | ,383 | ,136 | ,290 | 2,810 | ,002 |

a. Dependent Variable: LN_TOBINSQ

Sumber: Lampiran data diolah, 2016

Dari hasil pengujian diketahui bahwa komisaris independen sebagai proksi dari GCG mempengaruhi hubungan antara kinerja keuangan dan nilai perusahaan. Namun hasil dari pengujian uji statistik t hubungan kinerja keuangan secara langsung terhadap nilai perusahaan mempunyai hasil yang lebih kecil tingkat signifikannya dibandingkan pengujian uji statistik t mengenai hubungan kinerja keuangan terhadap nilai perusahaan dengan komisaris independen sebagai variabel moderasi, sehingga dengan adanya komisaris independen membuat hubungan kinerja keuangan terhadap nilai perusahaan semakin lemah.

Dapat disimpulkan bahwa Komisaris Independen sebagai *moderating variable* atas hubungan kinerja keuangan terhadap nilai perusahaan tidak mampu memoderasi hubungan kedua variabel tersebut. Komisaris Independen bukan sebagai variabel pemoderasi membuktikan bahwa perannya di perusahaan sampel belum signifikan dalam memonitor manajemen dalam rangka menyelaraskan perbedaan kepentingan pemilik dan manajemen sehingga komisaris independen sebagai proksi GCG belum mampu meningkatkan nilai perusahaan.

Proporsi dewan komisaris independen tidak berpengaruh signifikan terhadap nilai perusahaan. Penjelasan yang dapat diberikan bahwa penambahan anggota dewan komisaris independen dimungkinkan hanya sekedar memenuhi ketentuan formal, sementara pemegang saham mayoritas (*pengendali/founders*) masih memegang peranan penting sehingga kinerja dewan tidak meningkat (Gideon, 2005). Hasil ini juga diperkuat dengan pendapat Sylvia dan Siddharta (2005) dalam Tirta (2009) yang menyatakan bahwa pengangkatan dewan komisaris independen oleh perusahaan mungkin hanya dilakukan untuk pemenuhan regulasi saja dan tidak dimaksudkan untuk menegakkan *good corporate governance* (GCG) didalam perusahaan.

E. SIMPULAN DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kinerja keuangan perusahaan yang diproksikan oleh *return on asset* terhadap nilai perusahaan, pengaruh pengungkapan *corporate social responsibility* terhadap hubungan kinerja keuangan dengan nilai perusahaan, serta pengaruh pengungkapan *good corporate governance* yang dicerminkan oleh kepemilikan manajerial terhadap hubungan kinerja keuangan dengan nilai perusahaan. Berdasarkan hasil analisa data dan pembahasan yang telah diuraikan pada bab 4, diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. Kinerja keuangan yang diproksikan oleh *return on assets* berpengaruh terhadap nilai perusahaan. Semakin tinggi ROA maka akan semakin meningkatkan nilai perusahaan.
2. Pengaruh pengungkapan *Corporate Social Responsibility* yang bertindak sebagai variabel moderating memperlemah terhadap hubungan kinerja keuangan dengan nilai perusahaan. ROA berpengaruh positif terhadap nilai perusahaan dan pengungkapan CSR tidak mampu memoderasi hubungan ROA terhadap nilai perusahaan. Meskipun mempunyai hasil positif signifikan, hasil dari pengujian uji statistik t hubungan kinerja keuangan secara langsung terhadap nilai perusahaan mempunyai hasil yang lebih kecil tingkat signifikannya dibandingkan pengujian uji statistik t mengenai hubungan kinerja keuangan terhadap nilai perusahaan dengan pengungkapan CSR sebagai variabel moderasi, sehingga dengan adanya pengungkapan CSR membuat hubungan kinerja keuangan terhadap nilai perusahaan semakin lemah.
3. Proporsi Komisaris Independen sebagai variabel pemoderasi tidak terbukti berpengaruh terhadap nilai perusahaan. Sehingga dapat disimpulkan bahwa Komisaris Independen sebagai *moderating variable* atas hubungan kinerja keuangan terhadap nilai perusahaan tidak mampu memoderasi hubungan kedua variabel tersebut. Hal ini disebabkan oleh kemungkinan adanya komisaris independen dalam perusahaan yang diobservasi hanyalah bersifat formalitas untuk memenuhi regulasi saja dan tidak dimaksudkan untuk menegakkan *good corporate governance* (GCG) didalam perusahaan. Sehingga keberadaan komisaris independen ini tidak untuk menjalankan fungsi monitoring yang baik dan tidak menggunakan independensinya untuk mengawasi kebijakan direksi. Fungsi pengawasan yang seharusnya menjadi tanggungjawab anggota dewan menjadi tidak efektif maka kinerja perusahaan akan menurun, dengan menurunnya kinerja perusahaan maka nilai perusahaan tidak dapat tercapai. Hasil yang tidak signifikan ini menunjukkan bahwa pasar tidak menggunakan informasi mengenai proporsi komisaris independen dalam melakukan penilaian investasi.
4. Kesimpulan keseluruhan nilai perusahaan yang tinggi dihasilkan dari kinerja keuangan yang baik dan dengan adanya pengungkapan CSR dan GCG (komisaris independen) sebagai variabel moderating akan lebih memperkuat hubungan ROA terhadap nilai perusahaan. Namun meskipun Pengungkapan CSR dan GCG (komisaris independen) mempunyai hasil yang signifikan, kedua variabel tersebut memperlemah hubungan kinerja keuangan terhadap nilai perusahaan.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang mungkin dapat menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian, diantaranya adalah Dalam penelitian ini hanya mengambil sampel dari perusahaan manufaktur, karena perusahaan manufaktur yang terdekat kaitannya dengan lingkungan dan merupakan sektor industri terbesar di bursa efek, sehingga tidak mencerminkan reaksi dari pasar modal secara keseluruhan. Penelitian ini hanya memakai ROA sebagai proksi dari salah satu kinerja keuangan, oleh karena itu hasil penelitian ini belum mencerminkan pengaruh kinerja keuangan seutuhnya. Penilaian item pengungkapan CSR bersifat subyektif, menurut kepada pandangan peneliti, mungkin akan didapat hasil yang berbeda dari peneliti lainnya. Mekanisme *Good Corporate Governance* (GCG) yang dilibatkan dalam penelitian ini hanyalah komisaris independen. Karena, peneliti harus membuang

variabel komite audit dikarenakan variabel komite audit merusak data sehingga terjadi multikolinieritas.

Saran untuk penelitian selanjutnya adalah Penelitian selanjutnya hendaknya menambah jumlah sampel penelitian dan juga melibatkan sektor industri yang lain agar mencerminkan reaksi dari pasar modal secara keseluruhan. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan proksi kinerja keuangan yang lain dan semua proksi GCG, misalnya kepemilikan manajerial, kepemilikan instusional dewan komisaris, komisaris independen dan komite audit atau kriteria lain yang telah ditetapkan.

DAFTAR PUSTAKA

- Ang, Robert. 1997. *“Buku Pintar Pasar Modal Indonesia (The Intelligent Guide to Indonesian Capital Market)”*. Jakarta: Mediasoft Indonesia.
- Almilia, L. Spica. Dan D. Wijayanto. 2007. Pengaruh Environmental Performance Dan *Environmental Disclosure* Terhadap *Economical Performance*. *Proceedings The 1st Accounting Confrence*, Depok, 7-9 November 2007
- Alimul Hidayat A.A., 2010. Metode Penelitian Kesehatan Paradigma Kuantitatif, Jakarta : Heath Books
- Alijoyo, Antonius dan Subarto Zaini, 2004. *Komisaris Independen: Penggerak Praktek GCG di Perusahaan*, PT. Indeks kelompok gramedia, Jakarta.
- Azli, Mohd Noor dan Azizi, Noor, 2009, “Pelaporan Kewangan Menerusi Internet: Perspektif Teori *Kontingensi*”, *Jurnal Kemanusiaan Bil 14 Dis 2009*, Malaysia.
- Baridwan, Zaki. 2000. *Intermediate Accounting*. Edisi Ketujuh. Yogyakarta: BPFEUGM
- Bassamalah, Anies S., dan Johnny Jermias. 2005. “*Social and Environmental Reporting and Auditing in Indonesia: Maintaining Organizational Legitimacy?*” *Gadjah Mada International Journal of Business*. January- April Vol. 7 No. 1. pp: 109 – 127.
- Boediono, Gideon. 2005. “Kualitas Laba: Study Pengaruh *Corporate Governance* Dan Dampak Manajemen Laba Dengan Menggunakan Analisis Jalur”. *Makalah Disampaikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII Solo*.
- Brammer, Stephen, Chris Brooks, Stephen Pavelin, (2006). *Corporate Social Performance and Stocks Return: UK Evidence from Disaggregate Measures*, *Financial Management Association*, Tampa
- Brine, matthew Rebecca Brown and Greg Hackett. 2008. *Corporate Social Responsibility and Financial Performance In The Australian Context. Economic Roundup Autumn*.

- Carlson, S. J dan Bathala, C. T. 1997. Ownership Differences and Firm's Income Smoothing Behavior. *Journal of Business and Accounting* 24 (2), March, pp. 179-196
- Christiawan Y.J dan Tarigan J., 2007. Kebijakan Hutang, Kinerja dan Nilai Perusahaan. Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Petra, Surabaya
- Colwell, S.R.,et al. (2010). *Market reaction to negative environment events: An event study of 10 oil and gas companies*. Retrieved April 21, 2011, from <http://valexeev.yolasite.com/resources/papers/Events.pdf>
- Dahlia, Lely dan Sylvia Veronica Siregar. 2008. "Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap kinerja Perusahaan". *SNA XI : Universitas Syiah Kuala. Pontianak*.
- Daniri, Mas Achmad. 2008a. "Standarisasi Tanggung Jawab Sosial Perusahaan (Bag I)". <http://www.madani-ri.com/2008/01/17/standarisasi-tanggung-jawab-sosialperusahaan-bag-i/>.
- Daniri, Mas Achmad. 2008b. "Standarisasi Tanggung Jawab Sosial Perusahaan (Bag II)." <http://www.madani-ri.com/2008/02/11/standarisasi-tanggung-jawab-sosialperusahaan-bag-ii/>.
- Daniri, Mas Achmad 2008c. "Standarisasi Tanggung Jawab Sosial Perusahaan (Bag III - Finish)". <http://www.madani-ri.com/2008/02/11/standarisasi-tanggung-jawabsosialperusahaan-bag-iii-finish/>. Deegan, C. 2002. " *Introduction the Legitimising Effect of Social*
- Dwi Yana Amalia S. Fala. 2007. "Pengaruh Konservatisme Akuntansi terhadap Nilai Ekuitas Perusahaan Dimoderasi oleh *Good Corporate Governance*." *Makalah Disampaikan dalam Simposium Nasional Akuntansi 10*. Makasar, 26 – 28 Juli
- Faizal. 2004. "Analisis *Agency Costs*, Struktur Kepemilikan dan Mekanisme *Corporate Governance*." Simposium Nasional Akuntansi VII. Denpasar Bali, 2-3 Desember
- Faranita, Viana. 2008. "Analisis Pengaruh Pengungkapan *Corporate Sosial Responsibility Terhadap Kinerja Keuangan Perusahaan*". Skripsi FakultasEkonomi. Universitas Jember.
- Freeman, L.2004. *Siting Affordable Housing: Location And Neighborhood Trends Of Low Income Housing Tax Credit Development In The 1990s*. Washington DC: The Brookings Institution.
- Frysa .P. 2011. "Analisis Pengaruh *Good Corporate Governance Terhadap nilai Perusahaan*."Skripsi Fakultas Ekonomi. Universitas Diponegoro.

- Ghozali, imam. 2005. “*analisis Multivariate dengan program SPSS*, jilid 1. Semarang: BPFE Universitas Diponegoro
<http://www.Bursa Efek Indonesia.co.id>
- Ghozali, Imam. 2013. “*Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*” Edisi ketujuh. Semarang Badan Penerbit Undip
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2009. “*Standar Akuntansi Keuangan*”. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Indriantoro , Nur dan Bambang Supomo. 1999. “*Metodologi Penelitian Bisnis*”. Yogyakarta : BPFE
- Kast, F., and J. Rosenzweig. 1973. *Contingency views of organization and management*. Chicago: Science Research Associates, Inc.
- Kieso, Donald E, & Jerry J. Weygrandt. 2002. “*Akuntansi Intermediate Jilid 1*”. Jakarta : Penerbit Erlangga.
- Kiroyan, Noke. 2006. “*Good Corporate Governance (GCG) dan Corporate Social Responsibility (CSR) Adakah Kaitan di Antara Keduanya?*” *Economics Business Accounting Review*. Edisi III. September-Desember: 45 – 58
- Kusumadilaga, Rimba, 2010. “*Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Nilai Perusahaan Dengan Profitabilitas Sebagai Variabel Moderating*”. Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang.
- Klapper, Leora and I. Love, 2002. *corporate governance, inverstor protection and performance in emerging markets. World Bank Working Paper*, <http://www.ssrn.com>
- Labelle, Real. 2002. *The Statement Of Corporate Governance Practice (SCGP) : A Voluntary Disclousure and Corporate Governance Perspective*.
- Lorsch, J.W. “Pawns or Potentates: The Reality of America’s Corporate Board.” *Boston Harvard Business School Press* (1989)
- Minguez, R., Milano, F., Minano, R.Z., Conejo, A. J. (2007) “Optimal Network Placement of SVC Devices”, *IEEE Transactions on Power Systems*, Vol. 22, No. 4.
- Modigliani, F. and Miller, M.H. (1958). The cost of capital, corporation finance and the theory of investment. *American Economic Review*. 47(3): 261-297.
- Mulyadi, (2003) *Ekonomi Sumber Daya Manusia – Dalam Perspektif Pembangunan*, Penerbit PT.Rajagrafindo Persada , Jakarta
- Munawir. 2001. “*Analisa Laporan Keuangan*”. Yogyakarta: Liberty.

- Murwaningsari, Ety. 2009. Hubungan Corporate Governance, Corporate Social Responsibilities dan Corporate Financial Performance Dalam Satu Continuum. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, Vol. 11, No. 1, Mei 2009: 30-41.
- Nazir, M. 2003. *“Metodologi Penelitian”*. Jakarta : Ghalia Indonesia.
- Nur Indriantoro dan Bambang Supomo. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis*. BPFE : Yogyakarta.
- Pengertian CSR menurut *World Business Council in Sustainable Development* dan (PSAK) No.1 (Revisi 1998) Paragraf kesembilan. [http://www.google.com/corporate social responsibility \(CSR\) atau pertanggung jawaban sosial perusahaan jurnal akuntansi.htm](http://www.google.com/corporate-social-responsibility-csr-atau-pertanggung-jawaban-sosial-perusahaan-jurnal-akuntansi.htm) diakses pada 25juli2010.
- Rahayu, Sri. 2010. “Pengaruh Kinerja Keuangan Terhadap Nilai Perusahaan Dengan Pengungkapan *Corporate Social Responsibility* Dan *Good Corporate Governance* Sebagai Variabel Pemoderasi”. Skripsi Fakultas Ekonomi. Universitas Diponegoro.
- Razak Ab, N. H., Ahmad, R., dan Aliahmed, H. J. 2008. “Ownership Structure and Corporate Performance” A Comparative Analysis of Government Linked and Nongovernment Linked Companies from Bursa Malaysia. <http://ssrn.com>.
- Riyanto, Bambang . 2008. *Dasar-dasar Pembelanjaan*. Edisi 4. Yogyakarta: BPFYogyakarta.
- Sayekti, Yosefa, dan Ludovicus Sensi Wondabio. 2007. ”Pengaruh CSR *Disclosure* terhadap *Earning Response Coefficient*”. *Makalah Disampaikan dalam Simposium Nasional Akuntansi ke-10*. Makasar, 26 – 28 Juli.
- Sembiring, Edi Rismanda. 2005. “Karakteristik Perusahaan dan Pengungkapan Tanggung Jawab Sosial: Studi Empiris pada Perusahaan yang Tercatat di Bursa Efek Jakarta”. *Makalah Disampaikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII*. Solo, 15 – 16 September.
- Setyapurnama dan Norpratiwi. 2004. “Pengaruh *Corporate Governance* terhadap peringkat Obligasi dan *Yield Obligasi*.” www.google.com
- Shleifer, A. dan R.W. Vishny. 1986. .Large Shareholders and Corporate Control.. *Journal of Political Economy*. Vol. 94, hal. 461-488.
- Sugiyono. 2009. *Metode Penelitian Pendidikan*. Bandung: Alfabet
- Suranta, Eddy dan Pratana Puspita Merdistusi. 2004. “Income Smoothing, Tobin’s Q, Agency Problems dan Kinerja Perusahaan”. *Makalah Disampaikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VII*. Bali, 2 – 3 Desember.
- Syamsuddin, Lukman. 2009. *Manajemen Keuangan Perusahaan*. Jakarta: PT.

Raja Grafindo Persada

- Tumirin. 2007. Analisis Penerapan Good Corporate Governance dan Nilai Perusahaan. *Jurnal BETA (Bisnis, Ekonomi dan Akuntansi)*. 6.
- Ulupui, I. G. K. A. 2007. "Analisis Pengaruh Rasio Likuiditas, *Leverage*, Aktivitas, dan Profitabilitas terhadap Return saham (Studi pada Perusahaan Makanan dan Minuman dengan Kategori Industri Barang Konsumsi di Bursa Efek Jakarta)". *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*. Vol. 2. No. 1, Januari: 88 – 102.
- Utami, Anindyati sarwidah. 2011. "Analisis Pengaruh Kinerja Keuangan Terhadap Nilai Perusahaan Dengan Pengungkapan Corporate Social Responsibility dan Good Corporate Governance Sebagai Variabel Moderasi. Skripsi Akuntansi Fakultas Ekonomi. Universitas Jember
- Vinola Herawati. 2006. "Peran Praktek *Corporate Governance* Sebagai Moderating Dari Pengaruh *Earning Management* Terhadap Nilai Perusahaan". Makalah disampaikan Dalam *Simposium Nasional Akuntansi IX . Padang*.
- Wardhani, R., 2008, Tingkat Konservatisme Akuntansi di Indonesia dan Hubungannya dengan Karakteristik Dewan sebagai Salah Satu Mekanisme Corporate Governance. *Simposium Nasional Akuntansi XI*, Pontianak.
- Weston, J. Fred dan Thomas E. Copeland. 1995. *Manajemen Keuangan*. Edisi Kesembilan. Jilid 1. Bina Aksara. Jakarta.
- Wibisono. 2007. *Membedah Konsep dan Aplikasi Corporate Social Responsibility*. Surabaya: Media Grapka
- Widiyana, Nirma. 2009. "Pengaruh faktor-faktor non keuangan terhadap pengungkapan tanggung jawab sosial pada laporan tahunan perbankan publik". Skripsi Fakultas Ekonomi. Universitas Jember.
- Wijaya, L.R.P, Bandi & A. Wibawa, 2010. "Pengaruh Keputusan Investasi, Keputusan Pendanaan, dan Kebijakan Deviden terhadap Nilai Perusahaan" , Makalah Simposium Nasional Akuntansi, XIII, Purwokerto.
- Wolk et. al. 2000. *Accounting Theory: A Conceptual Institutional Approach*. Fifth Edition. South-Western College Publishing
- Yuniasih, Ni Wayan dan Wirakusuma, Made Gede, 2007, "Pengaruh Kinerja Keuangan Terhadap Nilai Perusahaan Dengan Pengungkapan *Corporate Social Responsibility* Dan *Good Corporate Governance* Sebagai Variabel Pemoderasi", Universitas Udayana, Bali.

**PENGARUH KUALITAS SUMBER DAYA MANUSIA DAN
TEKNOLOGI INFORMASI DALAM MENGHASILKAN
PELAPORAN KEUANGAN DAERAH
YANG BERKUALITAS**
(Studi Empiris pada OPD Kota Bandar Lampung dan Kota Metro)

Mahlida

Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung
Email: mablida1214@gmail.com

Rindu Rika Gamayuni

Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung
Email: rindu.gamayuni@yahoo.com

Pigo Nauli

Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung
Email: pigonauli@yahoo.com

ABSTRACT

This study aimed to examine the implementation of human resource quality and technology of information to prove reporting budgetary local government with quality. There are factors that examined in the form of human resource quality and technology of information as independent variable, and reporting budgetary local government with quality as dependent variable.

Sampling method used purposive sampling and obtained about 104 respondents criteria in research. The research used primary data are perception of respondents to variables using the questionnaire. To prove the hypothesis, researcher did used multiple regression testing that begins with test of validity and reliability.

The results of the research that human resource quality and technology of information are influential to produce reporting of budgetary local government.

Keywords: human resources quality, information technology quality and Reporting budgetary local government with quality

A. PENDAHULUAN

Fenomena yang terjadi dalam perkembangan sektor publik di Indonesia dewasa ini adalah menguatnya tuntutan akuntabilitas atas lembaga-lembaga publik, baik di pusat maupun daerah. Akuntabilitas dapat diartikan sebagai kewajiban pemegang amanah (pemerintah) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (masyarakat) yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut (Mardiasmo, 2009).

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berdasarkan Peraturan Pemerintah No 24 Tahun 2005 sebagai basis dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah telah disempurnakan dengan PP No 71 Tahun 2010 tentang Pedoman Penyusunan Laporan Keuangan berbasis akrual. Secara konseptual kebijakan tersebut diambil dalam kerangka proses penguatan *public sector governance* di Indonesia. Dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 7 ayat (3) PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, pemerintah menetapkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia No. 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Pada Pemerintah Daerah. Standar Akuntansi Pemerintahan ini sangat diperlukan guna menjamin konsistensi dalam pelaporan keuangan dan untuk menghindari timbulnya implikasi negatif tentang rendahnya reliabilitas dan objektivitas informasi yang disajikan dalam laporan keuangan sehingga dapat menimbulkan kesulitan dalam pengauditan. Dalam rangka mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan Negara atau Daerah, pemerintah wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBN atau APBD yang berupa laporan keuangan (Harahap, 2007).

Perubahan yang sangat mendasar dalam Standar Akuntansi Pemerintahan yang baru dibandingkan dengan SAP (2005) adalah diterapkannya SAP *full accrual basis* yaitu mengakui pendapatan, beban, aset, utang dan ekuitas dalam pelaporan finansial berbasis akrual, serta mengakui pendapatan, belanja, dan pembiayaan dalam pelaporan pelaksanaan anggaran berdasarkan basis yang telah ditetapkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah. Sumber daya manusia merupakan salah satu elemen organisasi yang sangat penting dalam menentukan kualitas informasi laporan keuangan, oleh karena itu harus dipastikan bahwa pengelolaan sumber daya manusia dilakukan sebaik mungkin agar mampu memberikan kontribusi secara optimal dalam upaya pencapaian tujuan organisasi (Mardiasmo, 2009).

Dalam penyusunan dan pelaporan keuangan daerah di Indonesia belum sepenuhnya efektif. BPK RI berhasil menemukan banyak masalah yang berdampak finansial dan mengakibatkan kerugian negara. Hal ini disebabkan Sumber daya manusia pengelola keuangan aset dan teknologi informasi belum semua memiliki kompetensi, bahkan optimalisasi pengelola keuangan, asset teknologi informasi belum memadai (BPK RI Perwakilan Provinsi Lampung, 2016). Hal lainnya yang mempengaruhi kualitas pelaporan keuangan pemerintah adalah pemanfaatan teknologi informasi. Teknologi informasi adalah teknologi yang digunakan untuk mengolah data, termasuk memproses, mendapatkan, menyusun, menyimpan, memanipulasi data dalam berbagai cara untuk menghasilkan informasi yang berkualitas yaitu informasi yang relevan, akurat dan tepat waktu, yang digunakan untuk keperluan pribadi, bisnis dan pemerintahan dan merupakan informasi yang strategis untuk pengambilan keputusan. Teknologi ini menggunakan seperangkat komputer untuk mengolah data, sistem jaringan untuk menghubungkan satu komputer dengan komputer yang lainnya sesuai dengan kebutuhan, dan teknologi komunikasi digunakan agar data dapat disebar dan diakses secara global. Komputer sebagai salah satu komponen dari teknologi informasi merupakan alat yang bisa melipatgandakan kemampuan yang dimiliki manusia dan komputer juga bisa mengerjakan sesuatu yang manusia mungkin tidak mampu melakukannya. Pengolahan data menjadi suatu informasi dengan bantuan komputer jelas akan lebih meningkatkan nilai dari informasi yang dihasilkan (Romney dan Steinbart, 2005). Dalam hubungannya dengan sistem informasi akuntansi, komputer akan meningkatkan kapabilitas sistem. Ketika komputer dan komponen-komponen yang berhubungan dengan teknologi informasi diintegrasikan ke dalam suatu sistem informasi akuntansi, tidak ada aktivitas umum yang ditambah atau dikurangi.

Menurut hasil dari penelitian Andini dan Yusrawati (2015) Berdasarkan hasil pengujian secara parsial variable kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan daerah dan Berdasarkan pengujian secara simultan kompetensi sumber daya

manusia berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan daerah pada SKPD di kabupaten Empat Lawang. Sementara menurut Harahap (2007) menyatakan bahwa kualitas dari laporan keuangan sering disertai dengan sejumlah masalah (masalah akuntansi, sumber daya manusia, organisasi dan keuangan) yang menghambat tingkat kualitas pelaporan keuangan. Terdapat alasan mengapa penelitian mengenai kualitas pelaporan keuangan pada pemerintah ini perlu dilakukan karena belum menyediakan bukti yang cukup meyakinkan mengenai keberhasilan para OPD menyajikan laporan keuangandalam meningkatkan akuntabilitas sektor publik. Penelitian dari pengaruh kualitas sumber daya manusia dan teknologi informasi terhadap kualitas pelaporan keuangan, diharapkan dapat memberikan bukti dan gambaran yang lebih nyata mengenai kualitas pelaporan keuangan pada pemerintah daerah. Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia dan Teknologi Informasi dalam Menghasilkan Pelaporan Keuangan Daerah yang Berkualitas.

B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Dalam teori keagenan, Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih (*principal*) menyewa orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Konflik kepentingan akan muncul dari pendelegasian tugas yang diberikan kepada agen dimana agen tidak dalam kepentingan untuk memaksimalkan kesejahteraan *principal*, tetapi mempunyai kecenderungan untuk mementingkan diri sendiri dengan mengorbankan kepentingan pemilik. Pada dasarnya organisasi sektor publik dibangun atas dasar *agency theory*. Diakui atau tidak pada pemerintah terdapat hubungan dan masalah keagenan (Halim dan Abdullah, 2006).

Dalam konteks organisasi sektor publik, Mardiasmo (2009) menjelaskan bahwa pengertian akuntabilitas sebagai kewajiban pemegang amanah (pemerintah) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (masyarakat) yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Pendapat Mardiasmo tentang akuntabilitas dalam konteks sektor publik mengandung arti bahwa dalam pengelolaan pemerintah daerah terdapat hubungan keagenan (teori keagenan) antara masyarakat sebagai *principal* dan pemerintah sebagai *agent*. Permasalahan yang berkaitan dengan laporan keuangan sering disebabkan oleh adanya benturan kepentingan manajemen dengan kepentingan *stakeholder*, namun sering kali manajemen bertindak untuk memaksimalkan kesejahteraan mereka dan mengamankan posisi mereka tanpa memandang bahaya yang ditimbulkan terhadap *stakeholder* baik para pengguna maupun pemeriksa laporan keuangan.

Kualitas Pelaporan Keuangan

Pelaporan keuangan adalah catatan informasi tambahan atas laporan keuangan dari suatu entitas pada suatu periode akuntansi yang dapat digunakan untuk menggambarkan kinerja entitas tersebut. Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisikeuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk

menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya (Harahap, 2007).

Kualitas Sumber Daya Manusia

Sumber daya manusia merupakan salah satu elemen organisasi yang sangat penting dalam menentukan kualitas informasi laporan keuangan, oleh karena itu harus dipastikan bahwa pengelolaan sumber daya manusia dilakukan sebaik mungkin agar mampu memberikan kontribusi secara optimal dalam upaya pencapaian tujuan organisasi (Mardiasmo, 2009).

Dalam pengelolaan keuangan daerah yang baik, OPD harus memiliki sumber daya manusia yang kompeten, yang didukung dengan latar belakang kemampuan dibidang akuntansi, tanggung jawab, dan mempunyai pengalaman dibidang akuntansi (Winidyaningrum dan Rahmawati, 2010).

Penyiapan dan penyusunan laporan keuangan yang berkualitas memerlukan Sumber Daya Manusia yang menguasai Akuntansi Pemerintahan. Sumber Daya Manusia menjadi faktor kunci dalam menciptakan laporan keuangan yang berkualitas karena yang menyusun laporan keuangan adalah mereka yang menguasai Standar Akuntansi Pemerintahan. Meskipun Standar Akuntansi Pemerintahan berkualitas, namun tanpa didukung Sumber Daya Manusia yang handal, maka laporan keuangan yang berkualitas sulit dicapai (Bastian, 2006).

Sumber daya manusia yang berkualitas juga dapat menghemat waktu pembuatan laporan keuangan, disebabkan karena sumber daya manusia tersebut telah mengetahui dan memahami apa yang akan dikerjakan dengan baik sehingga penyajian laporan keuangan bisa tepat waktu. Semakin cepat waktu penyajian laporan keuangan maka semakin baik untuk pengambilan keputusan (Mardiasmo, 2009). Oleh karena itu yang menjadi indikator dalam penelitian ini adalah pegawai yang berpengalaman dan bekerja sesuai dengan bidangnya terutama pegawai yang mengerti akan peran, fungsi, dan tugas dari pekerjaan serta bekerja berdasarkan pedoman yang ada (Sukmaningrum dan Harto, 2013).

Kualitas Teknologi Informasi

Teknologi informasi adalah teknologi yang digunakan untuk mengolah data, termasuk memproses, mendapatkan, menyusun, menyimpan, memanipulasi data dalam berbagai cara untuk menghasilkan informasi yang berkualitas yaitu informasi yang relevan, akurat dan tepat waktu, yang digunakan untuk keperluan pribadi, bisnis dan pemerintahan dan merupakan informasi yang strategis untuk pengambilan keputusan. Teknologi ini menggunakan seperangkat komputer untuk mengolah data, sistem jaringan untuk menghubungkan satu komputer dengan komputer yang lainnya sesuai dengan kebutuhan, dan teknologi komunikasi digunakan agar data dapat disebar dan diakses secara global. Pengolahan data menjadi suatu informasi dengan bantuan komputer jelas akan lebih meningkatkan nilai dari informasi yang dihasilkan (Romney dan Steinbart, 2005).

Dalam hubungannya dengan sistem informasi akuntansi, komputer akan meningkatkan kapabilitas sistem. Ketika komputer dan komponen-komponen yang berhubungan dengan teknologi informasi diintegrasikan ke dalam suatu sistem informasi akuntansi, tidak ada aktivitas umum yang ditambah atau dikurangi).

Penelitian Terdahulu

Peneliti-penelitian terdahulu berfungsi sebagai pendukung untuk melakukan penelitian. Sebagai bahan pertimbangan penelitian ini akan dicantumkan beberapa penelitian terdahulu yang dilakukan oleh peneliti lain. Dari hasil penelitian Kiranayanti dan Erawati (2016) ditemukan adanya bukti yang menunjukkan bahwa Kompetensi Sumber Daya Manusia berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah dengan koefisien variabel Sumber Daya Manusia. Hasil penelitian ini menunjukkan semakin tinggi kompetensi

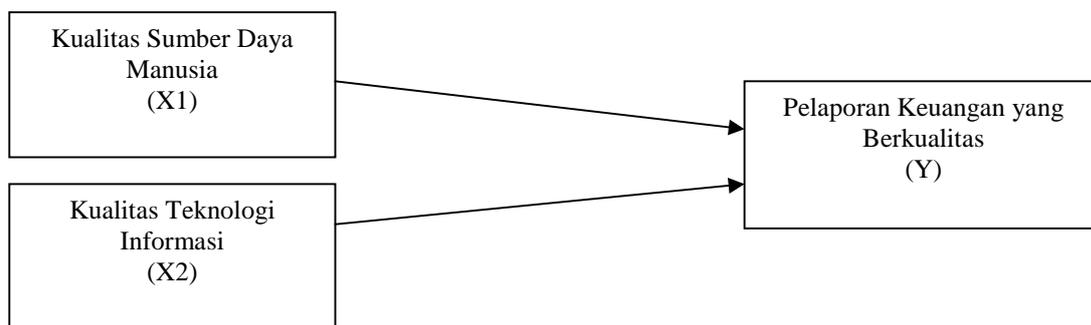
Sumber Daya Manusia, maka semakin tinggi pula pengaruhnya terhadap kualitas laporan keuangan. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori yang dinyatakan oleh Romney dan Steinbart (2005) menjelaskan bahwa informasi yang tepat waktu yang merupakan bagian dari nilai informasi (keterpahaman) dapat dicapai dengan peran komponen teknologi.

Nurillah (2014) melakukan penelitian dengan judul Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah SKPD Kota Depok, hasil penelitiannya menunjukkan kompetensi sumber daya manusia, penerapan sistem akuntansi keuangan daerah, pemanfaatan teknologi informasi dan penerapan sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitian ini sesuai dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Andini dan Yusrawati (2015) Hasil penelitiannya menunjukkan Berdasarkan hasil pengujian secara parsial variable kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan daerah dan Berdasarkan pengujian secara simultan kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan daerah pada SKPD di kabupaten Empat Lawang. Hal ini dapat disimpulkan bahwa semakin baik sumber daya manusia, maka kualitas informasi laporan keuangan akan semakin baik. Namun berbeda dengan penelitian sebelumnya Sukmaningrum dan Hato (2013) menunjukkan bahwa kualitas sumber daya manusia dan faktor eksternal tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah.

Ariesta (2013) melakukan penelitian dengan judul Pengaruh Kualitas Sumber daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Pengendalian Intern Akuntansi Terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah pada SKPD Kabupaten Pasaman Barat. Hasil penelitiannya menunjukkan Kualitas sumber daya manusia dan Pemanfaatan teknologi informasi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik kualitas sumber daya manusia Pemanfaatan teknologi informasi maka keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah daerah akan semakin baik juga.

Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian tinjauan pustaka yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapat dirumuskan suatu kerangka pemikiran dalam bentuk diagram skematik sebagai berikut:



Sumber: Data penelitian

Pengembangn Hipotesis

Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan Daerah.

Menurut Mardiasmo (2009), Sumber daya manusia merupakan salah satu elemen organisasi yang sangat penting dalam menentukan kualitas informasi laporan keuangan, oleh karena itu harus dipastikan bahwa pengelolaan sumber daya manusia dilakukan sebaik mungkin agar mampu memberikan kontribusi secara optimal dalam upaya pencapaian tujuan organisasi. Kiranayanti dan Erawati (2016) menyatakan bahwa Kompetensi Sumber Daya Manusia berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah di kota Badung dengan koefisien variabel Sumber Daya Manusia. Berdasarkan hasil penelitian terdahulu tersebut maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H1: *Kualitas Sumber Daya Manusia berpengaruh positif terhadap kualitas Pelaporan Keuangan daerah.*

Pengaruh Kualitas Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan Daerah.

Ketika komputer dan komponen-komponen yang berhubungan dengan teknologi informasi diintegrasikan ke dalam suatu sistem informasi akuntansi maka akan mengurangi kesalahan yang terjadi dan akan menghasilkan pelaporan keuangan yang berkualitas yang berguna bagi pengambil keputusan (Romney dan Steinbart, 2005). Berdasarkan penjelasan diatas maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H2: *Kualitas Teknologi Informasi berpengaruh positif terhadap kualitas Pelaporan Keuangan daerah.*

C. METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di wilayah kerja daerah kota Bandar Lampung dan kota Metro. Metode pemilihan sampel menggunakan *purposive sampling*. Dengan kriteria pengambilan sampel penelitian sebagai berikut:

1. Instansi yang sudah menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Akrual.
2. SKPD yang struktur organisasinya diketahui dengan jelas
3. Pegawai yang berhubungan dengan menyusun pelaporan keuangan yaitu di bagian Sekretariat, Bidang Anggaran, Bidang Perbendaharaan, dan Bidang Akuntansi Pelaporan. Pemilihan bagian tersebut karena bagian tersebut yang bertanggung jawab dan yang mengerti akan pengelolaan laporan keuangan di dalam organisasi mereka, sehingga jawaban kuesioner dapat diandalkan.

Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer yaitu data yang diperoleh secara langsung dari responden untuk menjawab pertanyaan penelitian (Yuliansyah, 2016). Data ini diperoleh dari survey responden berupa kuesioner.

Rancangan Penelitian

Penelitian dirancang sebagai penelitian kuantitatif. Peneliti menggunakan desain penelitian kuantitatif untuk mengetahui apakah kualitas sumber daya manusia dan kualitas teknologi informasi sebagai variabel independen berpengaruh terhadap Kualitas Pelaporan

Keuangan pada pemerintah Daerah. Pengolahan data menggunakan bantuan *software Smart_PLS version 3.2.4*

Definisi Operasional Variabel dan Pengukurannya

Variabel Independen (X)

Kualitas Sumber Daya Manusia (X1)

Sumber daya manusia merupakan salah satu elemen organisasi yang sangat penting dalam menentukan kualitas informasi laporan keuangan. (Mardiasmo, 2009). Dalam pengelolaan keuangan daerah yang baik, OPD harus memiliki sumber daya manusia yang kompeten, yang didukung dengan latar belakang kemampuan dibidang akuntansi, tanggung jawab, dan mempunyai pengalaman di bidang akuntansi (Winidyaningrum dan Rahmawati, 2010). Variabel ini diukur menggunakan instrumen kuesioner dengan skala likert 1 sampai 5, di mana responden diminta pendapatnya dari setiap pernyataan mulai dari tidak setuju sampai sangat setuju.

Kualitas Teknologi Informasi (X2)

Kualitas teknologi informasi yang dimaksud dalam penelitian ini yaitu tersedianya teknologi informasi yang memadai, terintegrasi dan mudah digunakan, juga mampu mengolah dan menyediakan data yang akurat dan terkini dalam kaitannya dengan kualitas pelaporan keuangan (Indriasari dan Ertambanag, 2008). Variabel ini diukur menggunakan instrumen kuesioner dengan skala likert 1 sampai 5, di mana responden diminta pendapatnya dari setiap pernyataan mulai dari tidak setuju sampai sangat setuju.

Variabel Dependen (Y)

Karakteristik kualitatif pelaporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Adapun empat karakteristik berikut ini merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami (Bastian, 2006). Variabel ini diukur menggunakan instrumen kuesioner dengan skala likert 1 sampai 5, di mana responden diminta pendapatnya dari setiap pernyataan mulai dari tidak setuju sampai sangat setuju.

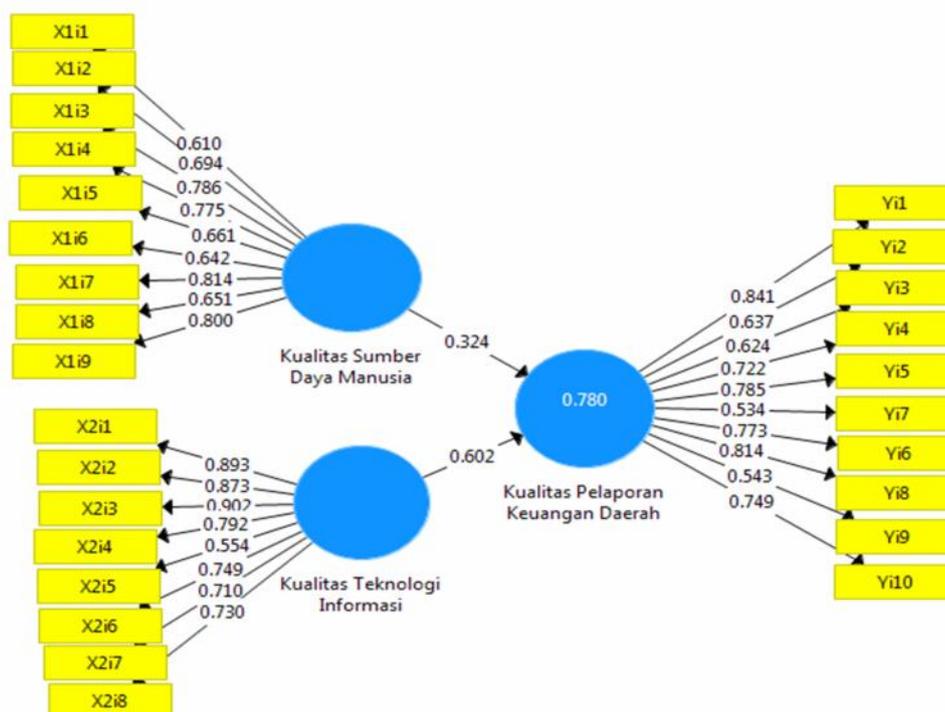
D. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Analisis Data

Hasil Evaluasi Outer Model (Model Pengukuran)

Pengujian model pengukuran atau outer model dilakukan untuk memastikan bahwa model pengukuran yang digunakan layak untuk dijadikan pengukuran (valid dan reliable). Evaluasi dalam outer model meliputi uji validitas dan uji reliabilitas. Dalam penelitian ini uji validitas dapat dilihat dari *convergent validity*, *discriminant validity*, dan *Average variance extracted (AVE)*. *Convergent validity* dari model pengukuran dinilai berdasarkan korelasi antara nilai komponen yang diestimasi dengan *software SmartPLS* versi 3.0. Nilai faktor *loading (convergent validity)* >0,5 dianggap baik dan layak digunakan dalam penelitian. Hasil ringkasan evaluasi dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

Gambar 1. Output Model Pengukuran



Sumber: Data primer diolah dengan *Smart_PLS* Versi 3.2.4 (2017)

Uji Validitas

Tabel 1. Hasil Uji Validitas

| Nilai AVE | |
|------------------------------------|-------|
| Variabel | AVE |
| Kualitas Sumber Daya Manusia | 0.516 |
| Kualitas Teknologi Informasi | 0.613 |
| Kualitas Pelaporan Keuangan Daerah | 0.504 |

Sumber: Data primer diolah dengan *Smart_PLS* Versi 3.2.4 (2017)

Pengujian *convergent validity* dikatakan baik jika memiliki nilai *Average Variance Extracted* di atas 0,5. Berdasarkan tabel di atas variabel kualitas sumber daya manusia dan kualitas teknologi informasi memiliki kriteria *convergent validity* >0,5. Hal ini menunjukkan bahwa kedua variabel tersebut memiliki *convergent validity* yang baik dan membuktikan bahwa alat ukur tepat mengukur variabel yang dimaksud.

Uji *discriminant validity*

Tabel 2. Hasil Uji *discriminant validity*

| AVE dan Square root AVE | | |
|------------------------------------|-------|-----------------|
| | AVE | Square root AVE |
| Kualitas Sumber Daya Manusia | 0.516 | 0.806 |
| Kualitas Teknologi Informasi | 0.613 | 0.862 |
| Kualitas Pelaporan Keuangan Daerah | 0.504 | 0.710 |

Sumber: data diolah dengan *Smart_PLS* Versi 3.2.4 (2017).

Berdasarkan tabel di atas *latent variable correlations* yang terdapat pada lampiran diketahui bahwa semua variabel mempunyai nilai *square root* yang lebih besar dari korelasi antar variabel dan dapat dikatakan bahwa secara *discriminant validity*, model pengukuran tersebut adalah baik.

Uji Reliabilitas

Tabel3. Hasil Uji Reliabilitas

| Variabel | Composite reability | Cronbach's Alpha |
|------------------------------------|---------------------|------------------|
| Kualitas Sumber Daya Manusia | 0.905 | 0.881 |
| Kualitas Teknologi Informasi | 0.926 | 0.906 |
| Kualitas Pelaporan Keuangan Daerah | 0.909 | 0.888 |

Sumber: data diolah dengan *Smart_PLS* Versi 3.2.4 (2017).

Nilai *Cronbach's alpha* dan *Composite reliability* harus lebih besar dari 0,7 meskipun nilai 0,6 masih dapat diterima (Jogiyanto, 2009). Tabel di atas terlihat bahwa konstruk semua variabel ini memiliki nilai *cronbach's alpha* dan *composite reliability* > 0,7. Sehingga dapat dikatakan bahwa semua konstruk dan variabel dalam penelitian ini reliabel dan cukup handal atau dapat dipercaya.

Hasil Evaluasi Inner Model (Model struktural)

Uji R-Square

Tabel 4. Hasil Uji R-Square

| Variabel | R-Square |
|------------------------------------|----------|
| Kualitas Sumber Daya Manusia | |
| Kualitas Teknologi Informasi | |
| Kualitas Pelaporan Keuangan Daerah | 0.780 |

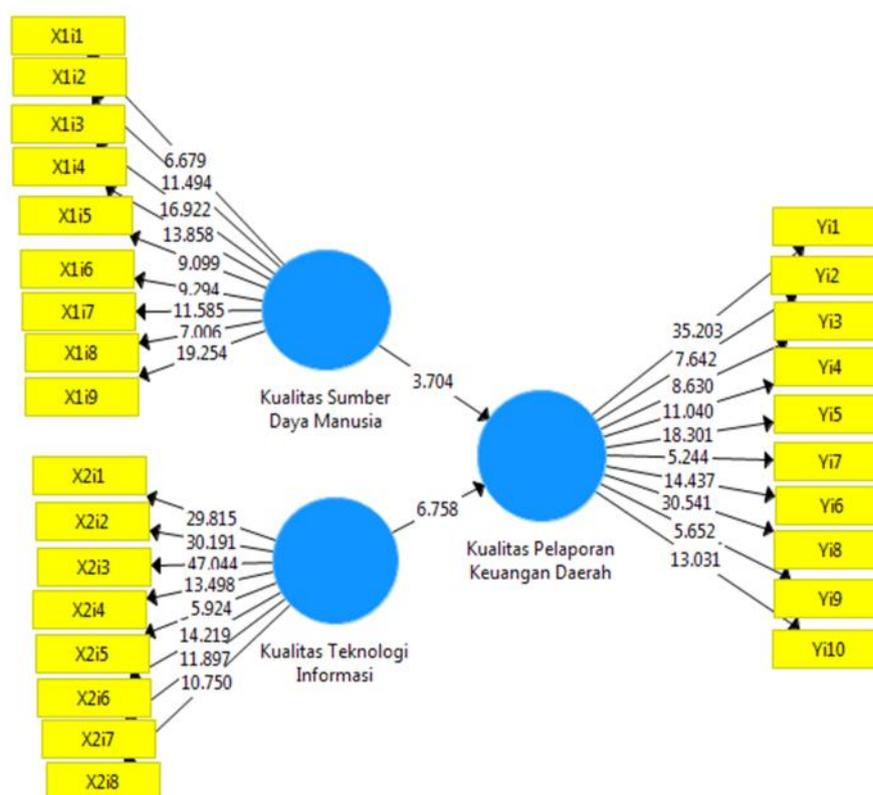
Sumber: data diolah dengan *Smart_PLS* Versi 3.2.4 (2017).

Nilai *coefficient of determination* (R^2) dikatakan baik jika memiliki nilai R^2 lebih dari 0,1 (Jogiyanto dan Abdillah, 2009). Berdasarkan pernyataan tersebut, dapat terlihat bahwa *coefficient of determination* dalam penelitian ini sebesar 0,780 yang artinya layak sehingga langkah berikutnya adalah menguji hipotesis.

Uji Koofisien Jalur

Untuk melihat signifikan pengaruh antar variabel dilakukan dengan cara melihat nilai koefisien parameter dan nilai signifikan t-statistik.

Gambar 2 Output Model Struktural



Sumber: data diolah dengan *Smart_PLS* Versi 3.2.4 (2017).

Tabel 5 Hasil Uji Koefisien Jalur

| | Original Sample (O) | T Statistik |
|------------------------------|---------------------|-------------|
| Kualitas Sumber Daya Manusia | 0.324 | 3.704 |
| Kualitas Teknologi Informasi | 0.602 | 6.758 |

Sumber: data diolah dengan *Smart_PLS* Versi 3.2.4 (2017).

Berdasarkan tabel di atas menunjukkan koefisien jalur variabel kualitas teknologi informasi terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah yaitu sebesar 0,602 yang mempunyai β yang lebih kuat dibandingkan dengan variabel kualitas sumber daya manusia yaitu sebesar 0,324 dimana kriteria β adalah $> 0,1$ (Jogiyanto dan Abdillah, 2009). Sehingga dapat dikatakan bahwa hubungan antar kualitas sumber daya manusia dan kualitas teknologi informasi terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah adalah kuat.

Uji Hipotesis

Pembahasan

Pengaruh Kualitas Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan Daerah

Hasil pengujian dengan analisis SmartPLS 3.2.4 berdasarkan uji *path coefficient* pengaruh kualitas sumber daya manusia terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah, didapatkan nilai *original sampel* (β) sebesar 0,324 dan *t statistic* sebesar 3.704. Dari hasil perhitungan tersebut dapat diketahui pengaruh langsung kualitas sumber daya manusia terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah menunjukkan bahwa variabel kualitas sumber daya manusia berpengaruh

signifikan positif terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah. Dilihat dari gambar output model pengukuran bagian variabel kualitas sumber daya manusia nilai item tertinggi atau paling besar berada pada item X1i7 atau indikator bagian kemampuan. Hal itu berarti bahwa variabel kualitas sumber daya manusia indikator yang paling besar pengaruhnya terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah adalah indikator bagian kemampuan.

Semakin baik sumber daya manusia yang menguasai atau yang memiliki kemampuan di bidang akuntansi maka semakin baik pula penyiapan dan penyusunan pelaporan keuangan daerah yang berkualitas. Dari tabel 4.3.3 juga menunjukkan nilai *t statistic* berada jauh di atas *t* tabel yaitu 1,9835 dan signifikan pada level 0,050 atau 5%. Hal ini berarti bahwa semakin baik kualitas sumber daya manusia maka akan meningkatkan kualitas pelaporan keuangan daerah, sehingga dapat dikatakan bahwa hipotesis pertama terdukung. Hasil analisis data menunjukkan bahwa kualitas sumber daya manusia di kota Bandar Lampung dan kota Metro secara signifikan berpengaruh positif terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah di masing-masing kota tersebut. Sumber daya manusia merupakan salah satu elemen organisasi yang sangat penting dalam menentukan kualitas informasi laporan keuangan, oleh karena itu harus dipastikan bahwa pengelolaan sumber daya manusia dilakukan sebaik mungkin agar mampu memberikan kontribusi secara optimal dalam upaya pencapaian tujuan organisasi (Mardiasmo, 2009). Dalam pengelolaan keuangan daerah yang baik, OPD harus memiliki sumber daya manusia yang kompeten, yang didukung dengan latar belakang kemampuan dibidang akuntansi, tanggung jawab, dan mempunyai pengalaman di bidang akuntansi (Winidyaningrum dan Rahmawati, 2010).

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Kiranayanti dan Erawati (2016) yang menunjukan bahwa Kompetensi Sumber Daya Manusia berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah di kota Badung dengan koefisien variabel Sumber Daya Manusia. Hasil penelitian ini menunjukkan semakin tinggi kompetensi Sumber Daya Manusia, maka semakin tinggi pula pengaruhnya terhadap kualitas laporan keuangan. Bukti penelitian ini didukung oleh hasil penelitian Ningsih, (2014) menunjukkan bahwa Sumber daya manusia berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten tanah datar. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik kualitas sumber daya manusia maka keterandalan dan ketepatanwaktuan pelaporan keuangan pemerintah daerah akan semakin baik juga.

Pengaruh Kualitas Teknologi Informasi Terhadap Kualitas Pelaporan Keuangan Daerah

Hasil pengujian dengan analisis *SmartPLS* versi 3.2.4 dapat diketahui bahwa nilai original sampel kualitas teknologi informasi terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah sebesar 0,602 yang artinya hubungan antar konstruk kualitas teknologi informasi dengan kualitas pelaporan keuangan daerah adalah kuat. Hasil pengujian juga menunjukkan bahwa *t statistic* bernilai 6.758 lebih besar dari *t*-tabel 1,9835 dan signifikan menurut Ariesta (2013) karena *path coefficient* ada pada level 0,050 atau 5%. Hasil tersebut menunjukkan bahwa kualitas teknologi informasi berpengaruh positif terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah sehingga hipotesis kedua terdukung. Hasil ini sejalan dengan penelitian Ariesta (2013), memberikan temuan empiris bahwa pemanfaatan teknologi informasi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap keterandalan pelaporan keuangan pemerintah daerah. Bukti penelitian ini didukung oleh Ningsih (2014) Menemukan bahwa pemanfaatan teknologi informasi berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten tanah datar.

Teknologi informasi adalah teknologi yang digunakan untuk mengolah data, termasuk memproses, mendapatkan, menyusun, menyimpan, memanipulasi data dalam berbagai cara untuk menghasilkan informasi yang berkualitas yaitu informasi yang relevan, akurat dan tepat waktu, yang digunakan untuk keperluan pribadi, bisnis dan pemerintahan dan merupakan

informasi yang strategis untuk pengambilan keputusan. Teknologi ini menggunakan seperangkat komputer untuk mengolah data, sistem jaringan untuk menghubungkan satu komputer dengan komputer yang lainnya sesuai dengan kebutuhan, dan teknologi komunikasi digunakan agar data dapat disebar dan diakses secara global. Komputer sebagai salah satu komponen dari teknologi informasi merupakan alat yang bisa melipatgandakan kemampuan yang dimiliki manusia dan komputer juga bisa mengerjakan sesuatu yang manusia mungkin tidak mampu melakukannya. Pengolahan data menjadi suatu informasi dengan bantuan komputer jelas akan lebih meningkatkan nilai dari informasi yang dihasilkan (Romney dan Steinbart, 2005).

Dalam hubungannya dengan sistem informasi akuntansi, komputer akan meningkatkan kapabilitas sistem. Ketika komputer dan komponen-komponen yang berhubungan dengan teknologi informasi diintegrasikan ke dalam suatu sistem informasi akuntansi, tidak ada aktivitas umum yang ditambah atau dikurangi. Jadi Pengaruh antara pemanfaatan teknologi informasi dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah adalah semakin besar pemanfaatan teknologi informasi maka nilai kualitas laporan keuangan yang dihasilkan pemerintah akan semakin baik juga.

E. SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

1. Kualitas sumber daya manusia berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah di Organisasi Perangkat Daerah Kota Bandar Lampung dan Kota Metro. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik kualitas sumber daya manusia maka semakin baik pula kualitas pelaporan keuangan daerah.
2. Kualitas teknologi informasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas pelaporan keuangan daerah di Organisasi Perangkat Daerah Kota Bandar Lampung dan Kota Metro. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik kualitas teknologi informasi maka semakin baik pula kualitas pelaporan keuangan daerah.

Keterbatasan Penelitian

1. Penelitian ini hanya meneliti dua variabel independen yaitu kualitas sumber daya manusia dan kualitas teknologi informasi.
2. Penelitian ini hanya menggunakan metode survei melalui penyebaran kuesioner tanpa melakukan wawancara secara langsung, sehingga hasil penelitian ini hanya mengungkapkan data dari hasil instrumen yang terkumpul
3. penelitian ini hanya dilakukan pada Organisasi Perangkat Daerah kota Bandar Lampung dan kota Metro sehingga hasil penelitian belum dapat digeneralisir ke semua objek. Dengan kata lain validitas eksternal dari hasil penelitian ini masih rendah.

Saran

1. Peneliti selanjutnya supaya dapat mempertimbangkan untuk menambahkan variabel-variabel lain yang diduga berpengaruh terhadap nilai informasi pelaporan keuangan pemerintah
2. Peneliti selanjutnya menggunakan metode survey melalui kuesioner dan teknik wawancara secara langsung, agar data penelitian dapat menggambarkan kondisi yang sesungguhnya.
3. Pada penelitian berikutnya supaya dapat memperluas sampel penelitian. Karena penelitian ini hanya meneliti di Satuan Kerja Perangkat Daerah kota bandarlampung dan kota metro sehingga hasil penelitian belum dapat digeneralisir ke semua objek. Dengan kata lain validitas eksternal dari hasil penelitian ini masih rendah.

DAFTAR PUSTAKA

- Andini Dewi dan Yusrawati (2015) “Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia Dan Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah”, *Jurnal Ekonomi, Manajemen dan Akuntansi Vol 24 No,1 Juni 2015*.
- Ariesta, Fadila (2013). “Pengaruh Kualitas Sumberdaya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Pengendalian Intern Akuntansi Terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah”, *Jurnal Akuntansi Vol 1, No 1, Maret 2013*.
- Bastian, Indra, 2006. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*, Jakarta, Erlangga.
- BPK. RI Perwakilan Lampung. 2016. *Laporan Hasil Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah kabupaten Lampung Barat dan Kota Bandar Lampung Tahun 2010-2015*.
- sHalim, Abdul & Abdullah, Syukri.2006. Hubungan dan Masalah Keagenan Dipemerintah Daerah: Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*
- Halim, Abdul.2007. *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah*, Edisi 3. Jakarta: Salemba Empat.
- Harahap, Sofyan Syafri. 2007. *Teori Akuntansi*. Jakarta: PT Rajagrafindo Persada
- Indriasari, Desi dan Ertambang Nahartyo. 2008. Pengaruh Kapasitas Sumber Daya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, dan Pengendalian Intern Akuntansi terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Kota Palembang dan Kabupaten Ogan Ilir). *SNA XI Pontianak*.
- Jogiyanto dan Abdillah.2009. *Konsep dan Aplikasi Partial Least Square*. Yogyakarta: BPFE.
- Jensen, M. C and Meckling, W. H. 1976. Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, Oktober, 1976. Vol 3, No 4, pp 305-360
- Kiranyanti dan Erawati, 2016. Pengaruh Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern, Pemahaman Basis Akrua Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah. *Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, Vol 16, No 2. 201*
- Krumwiede K. 1998, “The Implementation Stages of activity-based costing and the impact of contextual and organization factors”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol 10, No 3, pp.239-227
- Lillrank, Paul.2003. “The quality of information”, *International Journal of Quality & Reliability Management* Vol 20, No 6, pp.691-703
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi.

- Nurillah, As Syifa. 2014. Pengaruh Kompetensi Sumber Daya Manusia, Penerapan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah (SAKD), Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada SKPD Kota Depok). *Jurnal Akuntansi dan Bisnis. Vol.1,No.1.Hal: 2337-3806.*
- Ningsih, Sri Ervinda. 2014. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Sumber Daya Manusia Terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Kabupaten Tanah Datar). *Jurnal Akuntansi Vol. 2 No. 3, Seri, G. 2014*
- Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi dan Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintahan Daerah
- , Peraturan Pemerintah No 24 Tahun 2005 sebagai basis dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah
- , Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 21 Tahun 2011 Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah
- , Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua Pada Pemerintah Daerah.
- , Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 tentang Pelaporan Keuangan Menggunakan aplikasi computer.
- Romney, B Marshall and Steinbart. John Paul.2005, *Accounting Information System*, Edisi 9,Salemba Empat, Jakarta
- Sukmaningrum, Tantriani dan Puji Harto. 2013. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten dan Kota Semarang). *Jurnal Akuntansi Universitas Diponogoro.Semarang*
- Undang-undang No 23 Tahun 2004 Tentang Pemerintah Daerah.
- Winidyaningrum, C., dan Rahmawati. 2010. Pengaruh Sumber Daya Manusia dan Pemanfaatan Teknologi Informasi Terhadap Keterandalan Dan Ketepatanwaktuan Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Variabel Intervening Pengendalian Intern Akuntansi. *SNA XIII Purwokerto.*
- Yuliansyah, Y. 2016. *Meningkatkan Response Rate Pada Penelitian Survey Suatu Study Literature: Change Publication*

PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP KINERJA APARAT PEMERINTAH: *VERTICAL INFORMATION SHARING* SEBAGAI VARIABEL *INTERVENING*

(Studi Empiris pada Pemerintah Kota di Provinsi Lampung)

Aryati Indah Permata Sari

Program Studi Akuntansi FEB Unila
Email: aryatiindahpermata@gmail.com

Rindu Rika Gamayuni

Program Studi Akuntansi FEB Unila
Email: rindu.gamayuni@yahoo.com

Lego Waspodo

Program Studi Akuntansi FEB Unila
Email: legowaspodo@yahoo.com

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah dengan *vertical information sharing* sebagai variabel *intervening*. Metode penelitian yang digunakan menggunakan metode survey yang dilakukan dengan menggunakan instrumen kuesioner. Penelitian ini dilakukan dengan meneliti 120 responden di sektor pemerintah yang berlokasi di Kota Bandar Lampung dan Metro. Hasil penelitian menunjukkan bahwa, pertama, partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah. Kedua, Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *vertical information sharing* dan ketiga *vertical information sharing* tidak berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah. Dengan kata lain, *vertical information sharing* tidak terbukti berperan sebagai variabel *intervening* hubungan partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah.

Kata Kunci: Partisipasi anggaran, Kinerja Aparat Pemerintah, dan Vertical Information Sharing.

A. PENDAHULUAN

Kinerja telah menjadi salah satu kata kunci yang banyak dibicarakan diberbagai organisasimulaidari organisasi perusahaan,pemerintahan,dan juga perguruan tinggi.Dalam meningkatkan kinerja tidak terlepas dari berbagai faktor yang mempengaruhinya. Banyak faktor yang turut menentukan suatu organisasi sukses dalam meningkatkan kinerja, baik yang telah dibuktikan secara empiris oleh peneliti-peneliti terdahulu, maupun faktor-faktor yang belum dimasukkan dalam penelitian. Mardiasmo (2002) menunjuk variabel anggaran sebagai alat penilaian kinerja. Kinerja dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran dan efisiensi pelaksanaan anggaran. Salah satu pendekatan manajerial yang digunakan untuk menyusun anggaran yaitu dengan partisipasi anggaran. Partisipasi anggaran adalah suatu tingkat keterlibatan dan pengaruh individu dalam proses penyusunan anggaran (Brownell, 1982). Tujuan yang diinginkan oleh suatu organisasi akan lebih dapat diterima jika individu

dapat bersama-sama mendiskusikan pendapat mengenai tujuan organisasi, serta terlibat dalam menentukan langkah-langkah untuk mencapai tujuan tersebut.

Partisipasi anggaran diduga mampu mengakibatkan timbulnya perilaku positif yaitu adanya peningkatan kinerja atas dorongan motivasi oleh penghargaan yang diberikan organisasi apabila tercapainya suatu target anggaran (Raghunandan, *et al.*, 2012). Partisipasi dalam penyusunan anggaran pula memungkinkan pihak bawahan untuk mengkomunikasikan informasi pribadi yang mereka miliki kepada pihak atasan dan akan menciptakan suatu bentuk anggaran yang lebih baik sekaligus pengambilan keputusan yang lebih baik (Nouri dan Parker, 1998). Sistem penyusunan anggaran dapat digunakan sebagai dasar interaktif untuk mendorong munculnya pembahasan antar pihak atasan dan pihak bawahan yang menghasilkan suatu pembagian informasi atau disebut dengan *vertical information sharing*.

Penelitian mengenai hubungan antarpartisipasi anggaran dan kinerja manajerial telah ditelaah secara luas. Banyak studi yang telah dilakukan oleh para ahli terkait dengan partisipasi anggaran dan hubungannya dengan kinerja. Berdasarkan penelitian-penelitian yang terdahulu hasil yang diperoleh dalam menganalisis pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial masih banyak mengalami pertentangan. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Noordan Othman (2012), Nurhalimah, *etal.* (2013) dan Hashim, *etal.* (2014) menemukan dan ya pengaruh positif antara partisipasi dalam proses penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Namun pernyataan tersebut tidak didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh Syahputra (2014), Vanli (2012) dan Rachman (2014). Hasil penelitian Syahputra (2014) menunjukkan hasil yang tidak signifikan dalam hubungan antara partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial. Sedangkan hasil penelitian Vanli (2012) dan Rachman (2014) mengatakan tidak ada pengaruh yang positif antara partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial.

Dari uraian diatas dan berdasarkan hasil penelitian terdahulu yang masih bertentangan, maka penelitian ini akan menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah secara langsung, juga menguji pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah dengan di mediasi oleh faktor lain, yaitu *vertical information sharing*. Sebatas pengetahuan penulis penelitian di sektor publik terutama di pemerintahan daerah yang menghubungkan *vertical information sharing* dalam partisipasi anggaran terhadap kinerja belum banyak diteliti. Oleh karena itu, penulis tertarik untuk menggunakan organisasi sektor publik yaitu Pemerintahan sebagai objek penelitian.

B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Penetapan Tujuan

Teori penetapan tujuan merupakan teori yang menjelaskan hubungan antara tujuan yang ditetapkan dengan prestasi kerja (kinerja). Konsep dasar teori ini adalah seseorang yang memahami tujuan (apa yang diharapkan organisasi kepadanya) akan mempengaruhi perilaku kerjanya. Teori ini juga menyatakan bahwa perilaku individu diatur oleh ide (pemikiran) dan niat seseorang. Sasaran dapat dipandang sebagai tujuan/tingkat kinerja yang ingin dicapai oleh individu. Dalam teori ini juga dijelaskan bahwa penetapan tujuan yang menantang (sulit) dan dapat diukur hasilnya akan dapat meningkatkan prestasi kerja (kinerja), yang diikuti dengan memiliki kemampuan dan keterampilan kerja (Locke, E.A. and Latham, G.P :1990).

Dalam penelitian ini teori penetapan tujuan digunakan untuk menjelaskan tindakan aparatur pemerintah dalam mewujudkan tujuan yang diharapkan. Dengan menggunakan pendekatan teori penetapan tujuan, kinerja aparatur pemerintah dalam menyelenggarakan pelayanan publik diidentikkan sebagai tujuannya. Sedangkan variabel partisipasi anggaran, Nurcahyani (2010) partisipasi anggaran adalah tahap partisipasi pegawai dalam menyusun anggaran dan pengaruh anggaran tersebut terhadap pusat pertanggungjawaban.

Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja aparat pemerintah akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka pegawai akan menginternalisasikan tujuan atau standar yang ditetapkan, dan pegawai juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut serta terlibat dalam penyusunannya (Milani, 1975).

Vertical Information Sharing

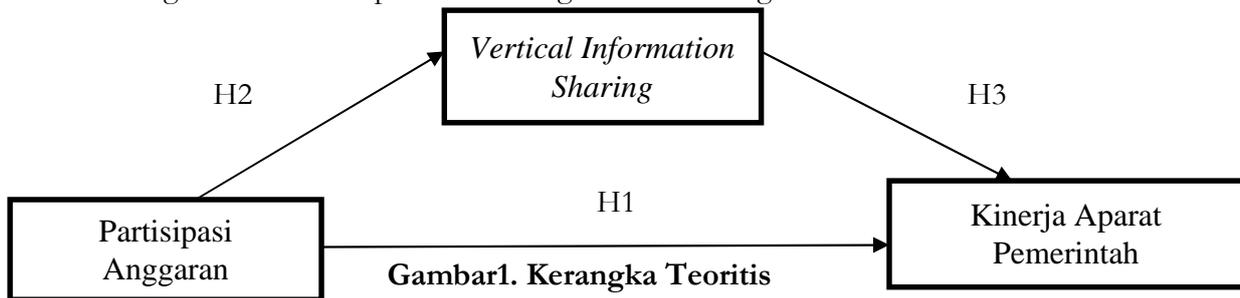
Vertical Information Sharing adalah pembagian informasi yang melibatkan antara atasan dan bawahan (Parker dan Kyj, 2006). Proses partisipasi memberikan kesempatan bagi bawahan untuk mengajukan pertanyaan kepada atasan. *Vertical Information Sharing* berfokus pada partisipasi pegawai dalam mempengaruhi pengambilan keputusan. Salah satu contohnya adalah pembagian informasi yang digunakan pada saat penyusunan anggaran.

Kinerja Aparat Pemerintah

Dalam Peraturan Pemerintah No. 8 Tahun 2006 tentang kinerja instansi pemerintah, mendefinisikan kinerja sebagai suatu keluaran atau hasil dari program yang hendak atau telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas terukur. Sunarcahya (2008) menyatakan bahwa kinerja merupakan suatu prestasi yang telah dicapai oleh aparat pemerintah dalam merealisasikan sasaran organisasi yang telah ditetapkan.

Kerangka Teoritis

Kerangka teoritis dalam penelitian ini digambarkan sebagai berikut:



Gambar1. Kerangka Teoritis

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Raghunandan, *etal.* (2012) mengatakan partisipasi anggaran mengakibatkan timbulnya perilaku individu yang positif yaitu adanya peningkatan kinerja atas dorongan motivasi oleh penghargaan (*reward*) yang diberikan organisasi apabila tercapainya suatu target anggaran. Kewo (2014) pula mengatakan partisipasi anggaran di unit kerja dan perangkat pemerintah daerah dapat meningkatkan kinerja manajerial personil di masing-masing instansi. Selanjutnya, dalam penelitian Darman dan Baharuddin (2015) menghasilkan hasil positif antara partisipasi anggaran dan kinerja aparatur pemerintah. Hal ini berarti bahwa partisipasi aparatur pemerintah daerah dalam penyusunan anggaran memiliki kontribusi besar pada peningkatan kinerja SKPD. Berdasarkan uraian tersebut hipotesisnya adalah sebagai berikut :

H1: Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap *Vertical Information Sharing*

Partisipasi bawahan dalam proses penetapan anggaran memberikan peluang kepada atasan untuk dapat mengakses informasi lokal yang memungkinkan bawahan untuk mengkomunikasikan informasi pribadi yang mereka miliki (Baiman, 1982). Selain itu, menurut Nahartyo (2013) partisipasi dapat dinyatakan sebagai kesempatan yang dimiliki individu untuk memberikan masukan dalam penganggaran dan dapat mempengaruhi anggaran akhir. Sehingga hal ini mengarahkan pada hipotesis sebagai berikut:

H2: Partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh positif terhadap *vertical information sharing*

Pengaruh *Vertical Information Sharing* Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Menurut Murray (1990) partisipasi informasi dapat ditransfer dari bawahan kepada atasan dan terdapat dua keuntungan yang diperoleh. Keuntungan pertama, bawahan dapat mengembangkan strategi yang lebih baik yang dapat disampaikan kepada atasan sehingga kinerja akan meningkat. Disamping itu, informasi yang diberikan bawahan kepada atasan akan memperoleh tingkat anggaran yang lebih baik atau lebih sesuai bagi organisasi. Selanjutnya, Parker dan Kyj (2006) menyatakan bahwa bawahan memiliki informasi tentang ketidakpastian strategis yang terdapat di organisasinya. Dengan adanya *vertical information sharing*, maka strategi yang telah ada dapat diperbaiki atau menghasilkan strategi baru yang dapat menguntungkan organisasi dan pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja. Berdasarkan hal tersebut, maka hipotesisnya adalah:

H3: *Vertical Information Sharing* berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah

C. METODE PENELITIAN

Jenis Data dan Desain Penelitian

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini berupa data primer. Data primer yaitu data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumbernya dengan cara menyebarkan kuesioner kepada responden. Data dianalisis dengan menggunakan pendekatan *Partial Least Square* (PLS) dan SmartPLS versi 3 sebagai software-nya.

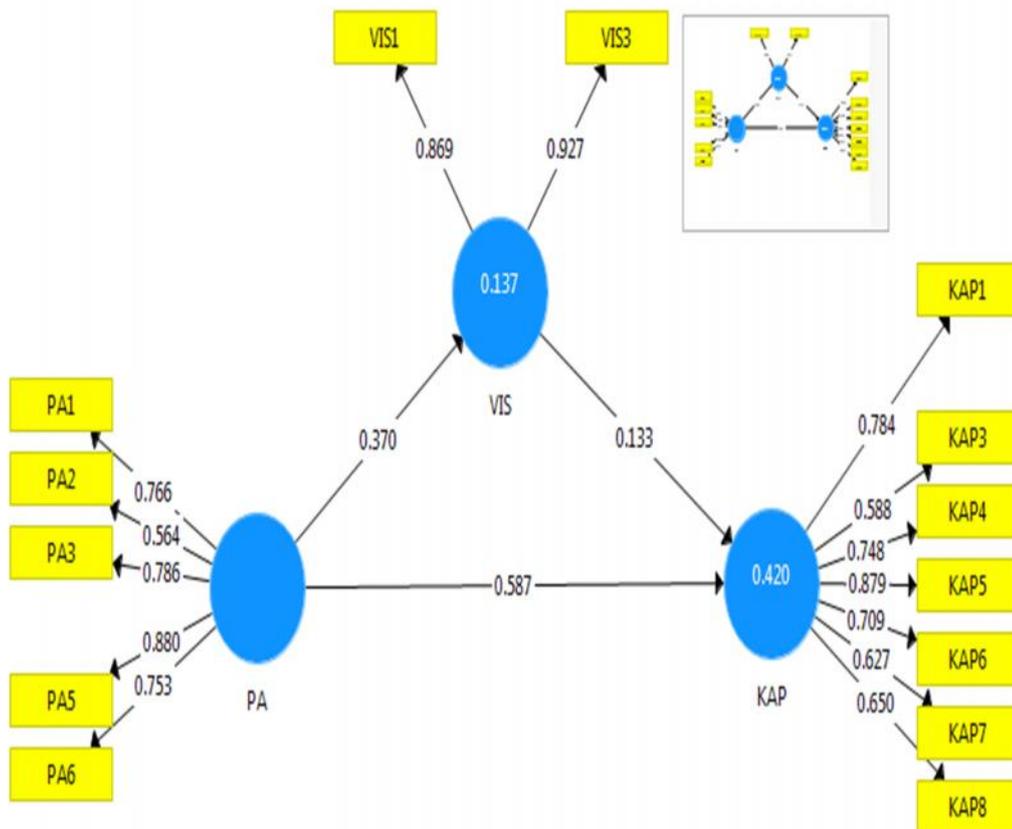
Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang terdapat di Pemerintahan Daerah se-Provinsi Lampung. Pemilihan sampel dalam penelitian ini didasarkan pada metode *Purposive Sampling* dimana sampel yang dipilih berdasarkan kriteria tertentu. Kriteria yang digunakan dalam pengambilan sampel adalah sebagai berikut : Pemerintah daerah yang menjadi sampel penelitian adalah dua Pemerintah Kota, yaitu pemerintah Kota Bandar Lampung dan pemerintah Kota Metro. SKPD yang akan menjadi sampel penelitian adalah SKPD yang mewakili pusat belanja, pusat pendapatan, pusat pelayanan publik, dan pusat administrasi. Responden dalam penelitian ini adalah seluruh aparatur yang menduduki jabatan mulai dari Kepala SKPD, Sekretaris, Kepala sub bagian, Kepala bidang, Kepala Seksi, serta pegawai staf yang ada di SKPD. Pemilihan responden ini didasarkan karena rata-rata pejabat level tengah dan bawah yang bertanggung jawab pada penyusunan anggaran pada setiap unit kerja di SKPD. Pernah terlibat dalam partisipasi anggaran minimal satu kali.

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Model Pengukuran (uji validitas dan reliabilitas)

Semua variabel telah valid yang dibuktikan dengan nilai *outer loading* dan AVE lebih besar dari 0.5, hal ini berarti bahwa semua dimensi dan indikator telah mewakili variabel. Validitas model tercapai dengan sebelumnya peneliti telah menghapuskan beberapa indikator yang tidak valid, yaitu PA4, VIS2, KAP2, KAP9. Nilai *composite reliability* dari variabel laten lebih tinggi dari 0.7 yang berarti bahwa semua dimensi dan indikator yang digunakan dalam model penelitian ini telah konsisten. Melalui metode analisis PLS, diperoleh hasil *outer loading*, AVE serta *composite reliability* sebagai berikut:



Gambar 2. Faktor Loading Setelah eliminasi

Tabel 1. Hasil *Composite Reliability* dan AVE

| | <i>Composite Reliability</i> | AVE |
|-----|------------------------------|-------|
| PA | 0.868 | 0.573 |
| VIS | 0.893 | 0.807 |
| KAP | 0.880 | 0.516 |

Model Struktural (Hasil Pengujian Hipotesis)

Tabel 4.2 Nilai *Coefficient of Determinant (R²)*

| | R Square |
|---|----------|
| Partisipasi anggaran (X) | |
| <i>Vertical Information Sharing</i> (Z) | 0.137 |
| Kinerja aparat pemerintah (Y) | 0.420 |

Berdasarkan Tabel 4.3 dapat dilihat bahwa nilai R^2 dari variabel X ke variabel Z adalah sebesar 0.137. Hal ini berarti bahwa besarnya pengaruh variabel X terhadap variabel Z adalah sebesar 13.7% sedangkan 86.3% dijelaskan oleh variabel lain diluar yang diteliti. Sedangkan nilai R^2 dari variabel X ke variabel Y melalui variabel Z adalah sebesar 0,420. Hal ini berarti bahwa besarnya pengaruh variabel X terhadap variabel Y melalui variabel Z adalah sebesar 42% sedangkan 68% dijelaskan oleh variabel lain diluar yang diteliti.

Tabel 3. Path Coefficients

| | Original Sample (O) | Sample Mean (M) | Standard Error (STERR) | T Statistics (O/STERR) | P Value | Hasil |
|------------|---------------------|-----------------|------------------------|--------------------------|---------|-----------------|
| PA -> KAP | 0,587 | 0,603 | 0,094 | 7.917 | 0,000 | Terdukung |
| PA -> VIS | 0,370 | 0,376 | 0,117 | 3.167 | 0,002 | Terdukung |
| VIS -> KAP | 0,133 | 0,123 | 0,130 | 1.029 | 0,304 | Tidak Terdukung |

* signifikansi 5%

Untuk melihat signifikansi pengaruh antar variabel dapat dilakukan dengan cara melihat nilai koefisien jalur (*path coefficient*) dan nilai signifikan *T-statistics* pada tabel diatas. Konstruksi dikatakan memiliki hubungan yang kuat apabila nilai *path coefficient* > 0,1.

Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah sehingga hipotesis pertama terdukung. Partisipasi anggaran dapat mendorong moral kerja yang tinggi karena aparat memiliki tanggung jawab untuk pencapaian target atau sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya. Moral kerja yang tinggi mengarahkan aparat ke dalam perilaku-perilaku positif yang sesuai dengan tujuan organisasi dan aparat akan bersungguh-sungguh dalam penyelesaian pekerjaan agar target yang telah ditetapkan bisa tercapai dan secara otomatis kinerja akan meningkat. Sumber??

Ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka pegawai akan menginternalisasikan tujuan atau standar yang ditetapkan, dan pegawai juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena mereka ikut serta terlibat dalam penyusunannya (Soleha dkk, 2013). Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran pula dapat meningkatkan peran aparat pemerintah dalam penentuan kebijakan, rencana kegiatan, penyusunan anggaran, dan penyusunan program yang pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja secara keseluruhan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Raghunandan, *etal.* (2012) Nurhalimah dkk (2013) Hashim, dkk (2014).

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Vertical Information Sharing

Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *vertical information sharing* sehingga hipotesis kedua terdukung. Dengan partisipasi anggaran baik atasan maupun bawahan memiliki peluang masing masing untuk mendapatkan informasi dan menyampaikan informasi yang dimiliki. Selain itu tingginya partisipasi dalam penyusunan anggaran akan menghasilkan informasi yang efektif antara atasan dan bawahan, sehingga komunikasi antara atasan dan bawahan dapat berjalan dengan lancar.

Partisipasi bawahan dalam proses penetapan anggaran memberikan peluang kepada atasan untuk dapat mengakses informasi lokal yang memungkinkan bawahan untuk mengkomunikasikan informasi pribadi yang mereka miliki (Baiman, 1982). Selain itu, partisipasi anggaran dapat memberikan peluang kepada bawahan karena selama ini bawahan bingung harus menyampaikan informasi dengan cara yang bagaimana dan kapan waktu yang tepat untuk menyampaikan informasi yang mereka miliki, oleh karena itu dengan dilibatkannya bawahan dalam proses partisipasi anggaran memberikan kesempatan bagi bawahan untuk mengajukan pertanyaan dan menyampaikan informasi kepada atasan. Bawahan bisa menyampaikan wawasan tentang situasi yang menjadi tanggung jawabnya dan bisa mengekspresikan pandangannya tentang hal-hal terpenting dalam pekerjaan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Nahartyo (2013) bahwa partisipasi dapat dinyatakan sebagai kesempatan yang dimiliki individu untuk memberikan informasi dalam penganggaran.

Pengaruh *Vertical Information Sharing* terhadap Kinerja Aparat Pemerintah

Vertical information sharing secara signifikan tidak berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah sehingga dapat diartikan bahwa hipotesis ketiga tidak terdukung. Berdasarkan hal tersebut maka variabel *vertical information sharing* tidak terbukti berperan sebagai variabel intervening pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah. Dalam partisipasi penyusunan anggaran tidak semua bawahan akan menyampaikan informasi yang sebenarnya. Bisa saja informasi yang disampaikan tersebut bias sehingga hal tersebut dapat mengurangi keakuratan dalam penyusunan anggaran dan pada akhirnya dapat menurunkan kinerja.

Penyusunan anggaran dapat berjalan dengan baik jika atasan mengetahui informasi atau kondisi bawahannya dan atasan dapat memberikan instruksi kerja yang jelas, demikian juga bawahan yang berusaha memberikan informasi yang sebenarnya kepada atasan. Namun tidak semua bawahan mau menyampaikan informasi yang mereka miliki. Hal ini didukung oleh Pace dan Don (2005) bahwa pembagian informasi dari bawah ke atas memang cenderung sulit untuk dilakukan karena bawahan lebih memilih menyembunyikan informasi yang mereka miliki karena bawahan merasa bahwa atasan tidak tertarik dengan masalah yang dialami dan atasan tidak tanggap dengan informasi yang disampaikan. Selanjutnya, fungsi atasan dalam memberikan instruksi kerja seperti pelaksanaan tugas dan tanggungjawab dan penjelasan tentang mengapa suatu tugas perlu untuk dilaksanakan belum secara maksimal dilaksanakan oleh atasan sehingga bawahan belum secara maksimal pula dalam menjalankan tugas dan tanggungjawabnya sehingga hal tersebut mengakibatkan penurunan kinerja.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Parker dan Kyj (2006) bahwa dengan adanya *vertical information sharing*, maka strategi yang telah ada dapat diperbaiki atau menghasilkan strategi baru yang dapat menguntungkan organisasi dan pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja. Akan tetapi hasil ini didukung oleh penelitian Simons (1995) dimana dalam penelitiannya menentang pernyataan bahwa pihak bawahan memiliki informasi pribadi yang penting dan jika informasi ini dibagikan dengan pihak atasan, maka akan menguntungkan pihak bawahan dan organisasi tersebut.

E. SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian dapat ditarik beberapa kesimpulan yaitu:

1. Partisipasi anggaran secara signifikan berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah kota di Provinsi Lampung. Semakin baik proses partisipasi anggaran maka

akan meningkatkan kinerja aparat pemerintah. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa partisipasi penyusunan anggaran merupakan keterlibatan berbagai pihak dalam suatu organisasi untuk melakukan kegiatan dalam pencapaian sasaran yang telah ditetapkan dalam anggaran. Dengan adanya keterlibatan tersebut akan mendorong para aparat untuk bertanggung jawab terhadap masing-masing tugas yang diembannya sehingga para aparat akan meningkatkan kinerjanya agar mereka dapat mencapai sasaran atau target yang telah ditetapkan dalam anggaran.

2. Partisipasi anggaran secara signifikan berpengaruh positif terhadap *vertical information sharing*. Semakin baik proses partisipasi anggaran maka akan meningkatkan *vertical information sharing*. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa dengan partisipasi anggaran baik atasan maupun bawahan memiliki peluang masing-masing untuk mendapatkan informasi dan menyampaikan informasi yang dimiliki. Selain itu tingginya partisipasi dalam penyusunan anggaran akan menghasilkan informasi yang efektif antara atasan dan bawahan, sehingga komunikasi antara atasan dan bawahan dapat berjalan dengan lancar.
3. *Vertical information sharing* secara signifikan tidak berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah. Hasil tersebut menunjukkan bahwa variabel *vertical information sharing* tidak terbukti berperan sebagai variabel intervening pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah. Hubungan partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah lebih tinggi secara langsung daripada melalui *vertical information sharing* sebagai variabel intervening.

Saran

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan antara lain, hanya terdapat tiga variabel yang digunakan dalam penelitian ini, yaitu partisipasi anggaran, *vertical information sharing*, dan kinerja aparat pemerintah. Selanjutnya penelitian ini hanya terbatas pada dua kota di Provinsi Lampung. Hal ini dikarenakan ketidakmungkinan untuk menjangkau setiap elemen sampel.

Penelitian ini hanya terdiri dari tiga variabel, sehingga bagi peneliti selanjutnya diharapkan dapat menambah variabel yang kiranya dapat digunakan sebagai pemediasi antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja aparat pemerintah. Penulis juga menyarankan agar penelitian selanjutnya memperluas sampel yang diteliti sehingga sampel yang diperoleh bisa lebih mewakili Pemerintah Daerah di Provinsi Lampung.

DAFTAR PUSTAKA

- Baiman, S. 1982. Agency Research in Managerial accounting: A Survey. *Journal of Accounting Literature*, 154-213
- Bambang Sardjito, dan Osmad Muthaher. 2007. "Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating". Simposium Nasional Akuntansi (SNA) X. Makasar, 26-28 Juli 2007.
- Brownell, Peter. 1982. A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control. *The Accounting Review*, October, 766-777.
- Darman, Baharuddin, 2015. The Effect of Budgetary Participation, Budget Goal Clarity, Decentralized Structure, and Public Accountability on the Performance of Regional Work Units (SKPD) at Gowa District, Sulawesi Selatan. *Scientific Research Journal (SCIRJ)*, Volume III, Issue X, October 2015 ISSN 2201-2796

- Elicker, J.D., P.E. Levy and R.J. Hall. 2006. The Role of Leader-Member Exchange in the Performance Appraisal Process. *Journal of Management*, Vol. 32 No. 4, August 2006, 531-551.
- Ghozali, Imam. 2006. *Structural Equation Modeling Metode Alternatif dengan Partial Least Square (PLS)*. Edisi 1. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Ghozali, Imam. 2014. *Structural Equation Modeling Metode Alternatif dengan Partial Least Square (PLS)*. Edisi 4. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Hakim,abdul, 2006.Analisis pengaruhmotivasi,komitmenorganisasi,daniklimorganisasiterhadap kinerja pegawai, studi pada dinas perhubungan dan telekomunikasi Propinsi Jawa Tengah, *JRBIVol.2, No.2, Juli2006: 165-180*.
- Hashim, A.W.,I.Hanafi, A.Fitriantoand H.Darwish. 2014.Roles ofBudgetary Participation on Leader's Performance: A Study Case in Ternate. *Asian Social Science*, 10(12).
- Hehanusa, M. 2010. Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Kinerja Aparat: Integrasi Variabel Intervening dan Variabel Moderating pada Pemerintah Kota Ambon dan Pemerintah Kota Semarang. *Tesis tidak Dipublikasikan*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Hopwood,A.(1976).Accountingandhumanbehavior.EnglewoodCliffs,NJ:Prentice Hall.
- Jogiyanto dan Abdillah.2009.Konsep dan Aplikasi PLS Untuk Penelitian Empiris.Edisi Pertama, BPFE-Yogyakarta
- Kewo, Cecilia, Lelly, 2014. TheEffectofParticipativeBudgeting,BudgetGoalClarityand InternalControlImplementationonManagerialPerformance. *Research Journal of Finance and Accounting*. ISSN 2222-1697Vol.5,No.12
- Korsgaard, M. A., & Roberson, L. 1995. Procedural justice in performance evaluation: The role of instrumental and non-instrumental voice in performance appraisal discussions. *Journal of Management*,21:657-669.
- Lestari Hilendri B.A& Retna Susi 2009. PembagianInformasiSecaraVertikalDalam Budgeting Sharing DanPengaruhnya TerhadapKinerja Manajerial. *Simposium Nasional Akuntansi XII Palembang*. Universitas Mataram.
- Locke,E.A.andLatham,G.P.1990.ATheory ofGoalSetting andTaskPerformance.EnglewoodCliffs,NJ:Prentice-Hall
- Mahoney, T.A., T.H. Jerdee and S. J. Carrol. 1963. Development of Managerial Performance: A. Research Approach.Cincinnati, OH: South western publishing company
- Mahsun, Mohamad, 2006. Pengukuran Kinerja Sektor Publik, Penerbit BPFE, Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2002. Akuntansi Sektor Publik. Penerbit Andi.Yogyakarta.
- Milani,K.1975.The relationship of participation in budget- setting to industrial supervisor performance and attitude: A field study. *TheAccountingReview*,Vol. 50, No 2, 274-284.
- Murray, Dennis. 1990. The Performance Effects of Participative Budgeting: An Integration of Interventing and Moderating Variables. *Behavior Research In Accounting*, Vol. 2, PP. 104-121.
- Nahartyo, Ertambang. 2013. Budgetary Participation And Procedural Justice: EvidenceFrom StretchBudgetCondition.*GlobalJournalofBusiness Research*, 7(4).
- Noor, I.H.M. and R. Othman. 2012. Budgetary Participation: How It Affects PerformanceandCommitment.*AccountancyBusinessandthePublicInterest*,pp.53-73.
- Nouri, H. and R.J.Parker. 1998. The Relationship Between Budget Participation and Job Performance: The Roles of Budget Adequacy and Organizational Commitment. *Accounting Orgnnization and Society*, Vol. 23, No 5/6, pp. 467-483.

- Nurchayani, Kunwaviyah, 2010. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial Melalui Komitmen Organisasi dan Persepsi Inovasi sebagai Variabel Intervening, Skripsi, FE Universitas Diponegoro, Semarang.
- Nurhalimah, Darwanis dan S. Abdullah. 2013. "Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Aparatur Perangkat Daerah di Pemerintah Aceh", *Jurnal Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala, Aceh*. 2 (1).
- Pace, R. Wayne dan Don F. Faules. 2005. Komunikasi Organisasi, Strategi Meningkatkan Kinerja Perusahaan. Editor: Dedy Mulyana. PT. Remaja Rosdakarya. Bandung.
- Penno, M. 1984. Asymmetry of pre-decision information and managerial accounting. *Journal of Accounting Research*, 22, 177–191.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 38 Tahun 2007 tentang Pembagian Urusan Pemerintahan antara Pemerintah, Pemerintah Daerah Propinsi, dan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota.
- Peraturan Pemerintah No. 8 Tahun 2006 tentang kinerja instansi pemerintah
- Rachman, A. A. 2014. The Effect of Organization Commitment and Procedural Fairness on Participative Budgeting and Its Implication to Performance Moderating by Management Accounting Information (A Survey on Province Local Government Unit Agencies of West Java), *Review of Integrative Business & Economics Research*, vol. 3 no.1.
- Raghunandan, M., Narendra Ramgulam, and Kishina Raghunandan Mohammed. 2012. Examining the behavioural Aspects of Budgeting with Particular Emphasis on Public Sector/Service. *International Journal of Business and Social Science*, 3(14), PP: 110-117
- R. J. Parker dan Kyj L. 2006. Vertical information sharing in the budgeting sharing. *Accounting, Organizations and Society* 31 27–45.
- Sardjito, B. dan O. Muthaher. 2007. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Symposium Nasional Akuntansi X*. Makassar.
- Siegel Gary and Marconi H. R. (1989). *Behavioral research in accounting*. Southwestern publishing co.
- Silmilian. 2013. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial Aparatur Pemerintah dengan Motivasi Kerja dan Internal Locus Of Control sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada SKPD Pemerintah Daerah Kota Padang). Universitas Negeri Padang. Padang. 23 pp.
- Simons, R. 1995. *Lever of control*. Boston: Harvard Business School Press.
- Soleha, Nurhayati., Galih, dan Tamsil, Lusi., 2013. The Effect of Budgetary Participation on Job Performance with Psychological Capital and Organizational Commitment as an Intervening Variable (Empirical Study on Dinas Pendapatan dan Pengelolaan Keuangan Daerah Districts of Lebak). *SNA XVI, Manado*.
- Sunarcarya. 2008. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kinerja Pegawai di Lingkungan Dinas Kesehatan Kabupaten Alor Nusa Tenggara Timur. Tugas Akhir Program Magister (TAPM) Manajemen. Jakarta.
- Syafriadi, 2015. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Gaya Kepemimpinan Dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Manajerial. *Jurnal ilmiah "INTEGRITAS" Vol.1 No. 4*.

- Syahputra, Z. 2014. "Budget Participation on Managerial Performance: Related Factors in that influenced to Government's Employee (Study of Indonesian Local Government)", *Journal of Economics and Sustainable Development*, Vol.5 No. 21.
- Vanli, Dorys, 2012. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Pembagian Informasi Secara Vertikal, Komitmen Organisasi terhadap Kinerja Manajerial. Skripsi Universitas Veteran. Jakarta.
- Wirjono, Endang Raino dan Agus Budi Raharjo, 2007. Pengaruh Karakteristik Personalitas Manajer terhadap Hubungan antara Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran dengan Kinerja Manajerial. *Jurnal Kinerja*, Volume 11, No.1.
- Wulandari, Selvi, 2012. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Information Sharing Terhadap Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran Dengan Kinerja Manajerial. Naskah Publikasi Ilmiah, Universitas Muhammadiyah Surakarta.

Halaman ini sengaja dikosongkan

PENGARUH KARAKTERISTIK APARAT PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH (APIP) TERHADAP IMPLEMENTASI SISTEM AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH (SAKIP)

Muhamad Akbar Sholeh

Alumni Magister Ilmu Akuntansi Universitas Lampung

Email : m.akbar.s.lt@gmail.com

Fajar Gustiawaty Dewi

Program Studi Akuntansi FEB Universitas Lampung

E-mail : fajargd@yahoo.com

ABSTRACT

This study aimed to determine the impact of the government's internal auditor characteristics on the implementation government performance accountability system. Some expected factors which influence the performance of the government's internal auditor become independent variables in this research, that is the government's internal auditor capability level, number of the government's internal auditor and direct expenditure of the government's internal auditor.

The study concluded that the government's internal auditor capability level and number of the government's internal auditor have a major impact on the implementation government performance accountability system while direct expenditure of the government's internal auditor has no significant impact on the implementation government performance accountability system.

Keywords: SAKIP, APIP, Capability Level, Direct Expenditures

A. PENDAHULUAN

Langkah Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PAN RB) periode 2014 sd 2016 Yuddy Chrisnandi mengumumkan kepada publik hasil evaluasi implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) seluruh kementerian, lembaga dan pemerintah daerah tahun 2015 pada akhir bulan desember 2015, menarik perhatian khalayak. Hal ini dikarenakan banyaknya pertanyaan dari kementerian, lembaga dan pemerintah daerah yang mempertanyakan hasil evaluasi yang diperolehnya (www.antaranews.com). Adanya berpandangan penilaian kinerja yang dilakukan Kementerian PAN-RB tidak memiliki dasar, tidak berwenang dan tendensi skarena menyangkut *resuffle* kabinet (www.tempo.com). Adajuga yang berpendapat indikator rata metode penilaiannya perlu ditelaah lebih lanjut, namun tidak sedikit pula yang mendukung karena menjadisarana transparansi dan akuntabilitas lembaga penyelenggara negara (www.kompas.com).

Dalam rapor akuntabilitas yang diumumkan oleh Kementerian PAN dan RB, nilai rata-rata hasil evaluasi implementasi SAKIP untuk kementerian/lembaga pada tahun 2015 sebesar 65,82. Sedangkan nilai rata-rata hasil evaluasi implementasi SAKIP untuk pemerintah provinsi sebesar 60,47. Nilai 60 – 70 memperoleh kategori B, yang berarti Akuntabilitas kinerjanya sudah baik, memiliki sistem yang dapat digunakan untuk manajemen kinerja dan perlu sedikit perbaikan. Tetapi terdapat 16 kementerian/ lembaga dan 13 Provinsi yang memperoleh kategori CC, 3 Provinsi memperoleh kategori C dan 1 Provinsi memperoleh kategori D (www.menpan.go.id). Kategori CC, C bahkan D tersebut tentu kurang menggembirakan bagi instansi pemerintah yang mendapatkannya. Hal ini menggambarkan perlu adanya perbaikan

mendasar bagi instansi pemerintah tersebut. Rincian hasil evaluasi implementasi SAKIP bagi kementerian/ lembaga dan pemerintah provinsi tahun 2015 dapat dilihat pada lampiran penelitian ini.

Rapor akuntabilitas bagi instansi pemerintah di Provinsi Lampung juga kurang mengembirakan. Seluruh instansi pemerintah daerah di Provinsi Lampung sama seperti tahun sebelumnya, tidak ada yang memperoleh kategori baik (B, BB dan A). Hanya ada 4 instansi pemerintah daerah yang memperoleh kategori CC (cukup). Sedangkan 11 instansi pemerintah daerah lainnya memperoleh kategori C (kurang). Bahkan ada satu instansi pemerintah yang mengalami penurunan dari kategori CC (cukup) menjadi C (kurang).

Kondisi di atas memantik kembali keingintahuan masyarakat akan pengukuran kinerja. Masalah pengukuran kinerja pada sektor publik sendiri sudah menjadi isu hangat sejak tahun 1970-an dengan maraknya penerapan konsep *New Public Management (NPM)* di dunia barat. Pengukuran kinerja sektor publik memang tidak seperti sektor bisnis/privat yang pengukurannya jelas dan pasti yaitu utamanya profit, di sektor publik jauh lebih kompleks. Jones dan Pendlebury (2010) menjelaskan bahwa terdapat enam tantangan utama dalam pengukuran kinerja pada pemerintahan, yaitu: pengukuran biaya, keandalan pengukuran output, hubungan sebab akibat antara input dan output, lingkup pengukuran output, komprehensivitas dalam pelaporan pengukuran dan kontrol terhadap kinerja.

Untuk mengetahui sejauh mana instansi pemerintah mengimplementasikan SAKIP, serta sekaligus untuk mendorong adanya peningkatan kinerja instansi pemerintah, maka perlu dilakukan suatu evaluasi implementasi SAKIP. Evaluasi akuntabilitas kinerja yang dilakukan, menghasilkan nilai akuntabilitas kinerja tiap-tiap instansi pemerintah, yang tertuang dalam laporan hasil evaluasi. Nilai tersebut menggambarkan tingkat akuntabilitas kinerja di masing-masing instansi, yaitu mencerminkan sejauh mana kemampuan Instansi tersebut dapat mempertanggungjawabkan hasil (*result/outcome*) yang diperoleh atas penggunaan uang negara. Dengan adanya nilai akuntabilitas kinerja ini diharapkan dapat mendorong instansi pemerintah di pusat dan daerah untuk secara konsisten meningkatkan implementasi SAKIP-nya dan mewujudkan capaian kinerja (hasil) instansinya sesuai yang diamanahkan dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) atau Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD). Nilai akuntabilitas kinerja masing-masing kementerian, lembaga, dan pemerintah daerah itu diharapkan bisa memicu perbaikan dan peningkatan kinerja instansi pemerintah.

Sesuai dengan Pasal 30 Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara RI Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) selaku auditor internal pemerintah memiliki tugas melakukan pembinaan SAKIP kementerian, lembaga, dan pemerintah daerah. Sejalan dengan reformasi birokrasi yang bergulir saat ini, perkembangan jasa yang diharapkan dapat diberikan oleh APIP sebagai auditor internal pemerintah mengalami peningkatan yang luar biasa. Peran sebagai *watch dog* yang selama ini menjadi ciri khas unit pengawasan internal telah mengalami pergeseran dan perluasan menjadi konsultan dan katalis bagi organisasi sektor publik. *The Institute Of Internal Auditors (IIA)* sebagai institusi profesi auditor internal telah menetapkan standar profesional pelaksanaan audit internal. Dalam standar tersebut dinyatakan bahwa aktivitas audit internal dirancang untuk memberikan nilai tambah dan peningkatan operasi organisasi.

Hubungan antara internal auditor dan kinerja pemerintah telah dikembangkan oleh beberapa penelitian sebelumnya. Bastian (2007) menyatakan peran APIP selaku auditor internal adalah untuk memastikan bahwa sistem akuntabilitas kinerja dan akuntansi keuangan daerah telah berjalan dengan baik dan laporan keuangan daerah disajikan dengan wajar, diluar tugas-tugas awal APIP sebelumnya sebagai aparat pengawas. Aikins (2011) menyatakan

bahwakecukupanpengendalian internaldan efektivitaspengendalian internalberpengaruh terhadapkinerjakeuanganpemerintah daerah.Lebihlanjut, Aikins (2011) mengungkapkan bahwa internal auditor pemerintah daerah memberikan kontribusi yang signifikan terhadap kinerja keuangan melalui peningkatan pengendalian internal atas proses pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Sementara itu, Bourdeaux dan Grace (2008) mengungkapkan bahwa dibalik kinerja pemerintah daerah dipengaruhi oleh pengawasan baik oleh badan legislative maupun badan eksekutif daerah. Arifianti *et.al* .(2013) memperkuat bukti penelitian sebelumnya bahwa pengawasan baik oleh masyarakat dan BPK berpengaruh terhadap kineja penyelenggaraan pemerintah daerah.

Dari uraian di atas, penulis ingin melakukan penelitian yang bertujuan untuk mencari bukti empirik sejauh mana pengaruh karakteristik APIP yaitu tingkat kapabilitas APIP, jumlah APIP dan anggaran belanja langsung APIP terhadap implementasi SAKIP. Studi kasus pada pemerintah daerah se-Provinsi Lampung tahun 2014, 2015 dan 2016.

B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Kontigensi

Teori atau model kontigensi sering disebut teori situasional karena teori ini mengemukakan kepemimpinan yang tergantung kepada situasi(Fiedler, 1967).Pendekatan kontigensi pada akuntansi didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi yang secara universal selalu tepat untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan, karena pasti ada faktor-faktor situasional yang mempengaruhi didalam organisasi. Teori kontigensi dapat digunakan untuk menganalisis desain dan sistem akuntansi manajemen untuk memberikan informasi yang dapat digunakan organisasi untuk berbagai macam tujuan (Otley, 1980).Kerangka teori kontingensi menurut Otley (1980) adalah faktor kontigensi, sistem pengendalian manajemen, variableintervening dan efektifitas organisasi.

Teori Agensi

Suatu organisasi pastinya ingin mencapai suatu tata kelola perusahaan (*corporate governance*)yangbaik.JensendanMeckling (1976)menjelaskanbahwa hubunganagensi merupakansebuahkontrak yangmunculketikasatuorang ataulebih (*principal*)mempekerjakan orang lain(*agent*)untuk memberikansuatu jasasekaligusmemberikanwewenang pengambilan keputusan kepada*agent*tersebut.Akuntabilitas publik adalah kewajibanpihak pemegang amanah(*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan,melaporkan dan mengungkapkan segalaaktivitasdankegiatanyang menjaditanggungjawabnyakepadapihak pemberiamanah(*principal*)yang memilikihakdankeewenanganuntukmeminta pertanggungjawaban tersebut(Mardiasmo,2002).

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah auditor internal pada instansi pemerintah.Pengertian dari auditor internal menurut Rahayu dan Suhayati (2009) adalah pegawai dari suatu organisasi/ perusahaan yang bekerja di organisasi tersebut untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan yang bersangkutan, dengan tujuan untuk membantu manajemen organisasi untuk mengetahui kepatuhan para pelaksana operasional organisasi terhadap kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan oleh perusahaan”.

Konsorsium Organisasi Profesi Auditor Internal dalam Standar Profesi Audit Internal (SPAI 2004) menyatakan bahwa audit internal merupakan kegiatan *assurance* dan konsultasi yang *independent* dan obyektif, yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan

meningkatkan kegiatan operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi untuk mencapai tujuannya, melalui suatu pendekatan yang sistematis dan teratur untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengelolaan risiko, pengendalian, dan proses *governance*”.

Tingkat Kapabilitas APIP

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah salah satu unsur yang diperlukan untuk mendapatkan sistem pengendalian internal yang baik adalah penguatan peran APIP. Dalam kerangka *Internal Audit Capability Model* (IACM) yang dikembangkan oleh *The Institute Of Internal Auditor* (IIA) tahun 2009, tingkatan peran APIP tergambar dalam tingkat kapabilitas APIP. Kapabilitas APIP adalah kemampuan untuk melaksanakan tugas-tugas pengawasan yang terdiri dari tiga unsur yang saling terkait yaitu kapasitas, kewenangan dan kompetensi sumber daya manusia yang harus dimiliki APIP agar dapat mewujudkan perannya secara efektif. Lembaga yang melakukan *assessment* kapabilitas APIP terhadap inspektorat kementerian/ lembaga/ pemerintah daerah adalah Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan RI selaku pembina APIP di Indonesia.

Dalam Peraturan Kepala BPKP RI Nomor 16 Tahun 2015 ada lima tingkatan tingkat kapabilitas APIP yaitu 1. *initial*, 2. *infrastructure*, 3. *interated*, 4. *managed* dan 5. *optimazing*. Tingkat tersebut menunjukkan bahwa jika skor tingkat kapabilitas yang dimiliki inspektorat tersebut semakin mendekati tingkat 5, maka kapabilitas inspektorat tersebut semakin baik.

Jumlah APIP

Berdasarkan Undang Undang Nomor 23 Tahun 2014, pasal 1 ayat 46, Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) adalah inspektorat jenderal kementerian, unit pengawasan lembaga pemerintah non kementerian, inspektorat provinsi, dan inspektorat kabupaten/ kota. Selanjutnya dalam pasal 216 ayat 2 dikatakan, APIP adalah inspektorat daerah, yang mempunyai tugas membantu kepala daerah membina dan mengawasi pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah dan tugas pembantuan oleh perangkat daerah. Dari ketentuan perundang-undangan diatas dapat disimpulkan bahwa APIP di pemerintah daerah adalah Inspektorat Provinsi dan Inspektorat Kabupaten/ Kota.

Jumlah dalam pengertian di Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) adalah berarti banyaknya atau tentang bilangan atau sesuatu yang dikumpulkan menjadi satu. Semakin banyak APIP maka semakin beragam pemikiran yang membuat aktivitas pengawasan kinerja pemerintah daerah semakin baik. Jumlah APIP yang digunakan dalam penelitian ini adalah jumlah pejabat fungsional pengawas yang terdapat pada Inspektorat Provinsi dan Kabupaten/ Kota. Pejabat fungsional pengawas Inspektorat Provinsi dan Kabupaten/ Kota terdiri dari Pejabat Fungsional Auditor dan Pejabat Pengawas Urusan Pemerintah Daerah (P2UPD).

Anggaran Belanja Langsung APIP

Pasal 1 Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2008 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah menyebutkan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) merupakan rencana keuangan tahunan pemerintah daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh Pemerintah Daerah dan DPRD dan ditetapkan dengan peraturan daerah. APBD terdiri dari pendapatan daerah, belanja daerah dan pembiayaan daerah.

Belanja langsung adalah belanja yang terkait langsung dengan produktivitas kegiatan atau terkait langsung dengan tujuan organisasi (Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006). Belanja langsung terdiri dari honorarium pegawai, belanja barang dan jasa serta belanja modal.

Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) adalah rangkaian sistematis dari berbagai aktivitas, alat dan prosedur yang dirancang untuk tujuan penetapan dan pengukuran, pengumpulan data, pengklasifikasian, pengikhtisaran dan pelaporan kinerja pada instansi pemerintah dalam rangka pertanggungjawaban dan peningkatan kinerja instansi pemerintah (Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014). Akuntabilitas merupakan dorongan psikologi bagi seseorang untuk mempertanggungjawabkan tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya Tetlock (1987), Libby dan Luft (1993) menyatakan bahwa seseorang dengan akuntabilitas tinggi maka akan memiliki motivasi yang tinggi dalam melakukan pekerjaannya. Cloyd (1997) menambahkan bahwa seseorang yang mempunyai akuntabilitas tinggi akan mencurahkan pemikiran yang lebih besar dibandingkan dengan orang yang akuntabilitasnya rendah. Tan dan Alison (1999) juga menambahkan bahwa seseorang yang akuntabilitasnya tinggi yakin bahwa pekerjaan mereka akan dinilai oleh pihak lain yang kompeten dibanding yang akuntabilitasnya rendah.

Untuk mengetahui sejauh mana instansi pemerintah mengimplementasikan SAKIP-nya, serta sekaligus untuk mendorong adanya peningkatan kinerja instansi pemerintah, maka perlu dilakukan suatu evaluasi implementasi SAKIP. Evaluasi ini diharapkan dapat mendorong instansi pemerintah di pusat dan daerah untuk secara konsisten meningkatkan implementasi SAKIP-nya dan mewujudkan capaian kinerja (hasil) instansinya sesuai yang diamanahkan dalam RPJMN/ RPJMD. Untuk melaksanakan evaluasi implementasi SAKIP tersebut maka Kementerian PAN dan RB menerbitkan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Peraturan tersebut merupakan pelaksanaan dari Peraturan Presiden Nomor 29 tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Cakupan atau ruang lingkup implementasi SAKIP yang dievaluasi berdasarkan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No 12 Tahun 2015 adalah penilaian terhadap perencanaan strategis, termasuk di dalamnya perjanjian kinerja dan sistem pengukuran kinerja; penilaian terhadap penyajian dan pengungkapan informasi kinerja; evaluasi terhadap program dan kegiatan; dan evaluasi terhadap kebijakan instansi/unit kerja yang bersangkutan.

Pengembangan Hipotesis

Audit internal menurut Institute of Internal Auditor (IIA) yang dikutip oleh Boynton (2001) adalah aktifitas independen, keyakinan obyektif dan konsultasi yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan kinerja organisasi. Menurut Peraturan Kepala BPKP RI Nomor: Per-1633/ K/ Jf/ 2011 Tentang Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, APIP adalah instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern (*internal audit*) di lingkungan pemerintah pusat dan/ atau pemerintah daerah. Pengawasan intern membantu untuk meningkatkan kontrol dengan menemukan penyimpangan dari standar yang diterima dan praktek ilegal, ketidakefisienan, ketidakteraturan dan ketidakefektifan dalam mengambil tindakan perbaikan serta menemukan pelanggar akuntabilitas dan mengambil langkah-langkah untuk mencegah kerugian lebih lanjut (Mikesell, 2007). Kontrol sistem memainkan peran penting dalam meningkatkan akuntabilitas dan transparansi dalam kinerja pemerintahan (Szymanski, 2007; Baltaci & Yilmaz, 2006). Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa pengawasan internal yang dilakukan oleh APIP memiliki pengaruh penting pada akuntabilitas dan transparansi dalam kinerja pemerintahan. Hasil penelitian Aikins (2011) menunjukkan bahwa kinerja auditor internal berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah baik secara langsung maupun tidak

langsung melalui peningkatan pengendalian internal dan efisiensi. Menurut Suharyanto dan Sutaryo (2016) tingkat kapabilitas APIP berpengaruh positif pada akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Dari uraian di atas hipotesis yang diajukan peneliti adalah :

H1 : Tingkat Kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Jumlah dalam pengertian Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) adalah banyaknya, yang menunjukkan besar satuan suatu benda. Semakin banyak jumlah APIP maka semakin banyak dan beragam pemikiran serta aktivitas pembinaan dan pengawasan APIP. Selain itu, semakin banyak jumlah auditor internal, maka akan semakin banyak pula komposisi tim dan penugasan yang bisa dilaksanakan. Penelitian yang dilakukan oleh Aikins (2011), menunjukkan pengawasan auditor internal meningkatkan akuntabilitas kinerja keuangan. Francis dan Yu (2009) serta Choi *et al.* (2010) membuktikan bahwa ukuran auditor merupakan faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Arenadan Azone (2009) mengatakan bahwa efektifitas audit internal meningkat ketika rasio jumlah auditor internal meningkat. Penelitian Kusumaningrum dan Sutaryo (2015) mengatakan bahwa ukuran atau jumlah internal auditor berpengaruh positif terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah. Dari uraian di atas hipotesis yang diajukan peneliti adalah :

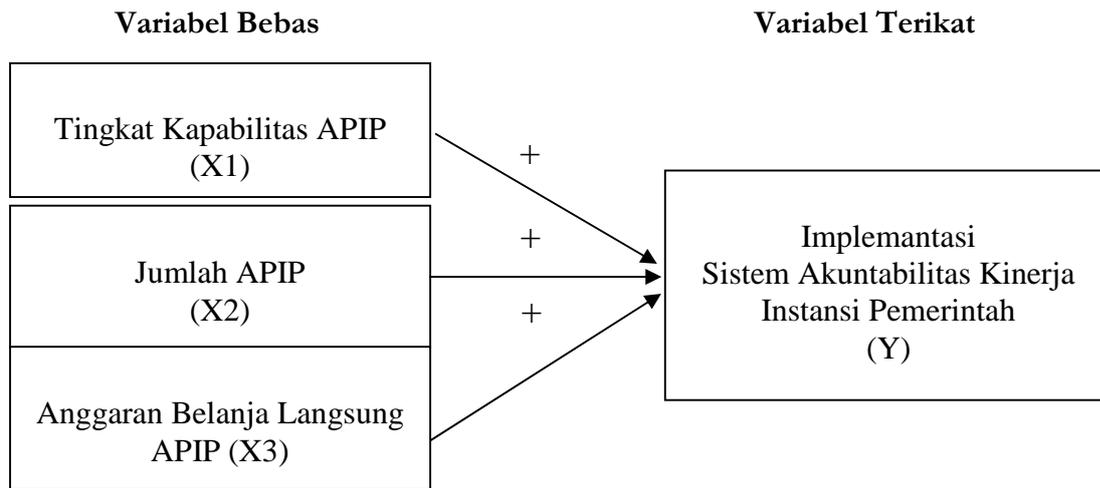
H2 : Jumlah APIP berpengaruh positif terhadap Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 dijelaskan belanja langsung merupakan belanja yang dianggarkan terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Mahmudi (2007) mengatakan belanja langsung sangat mempengaruhi kualitas *output* kegiatan. Semakin tinggi alokasi belanja langsung pada APBD semakin tinggi pula kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah. Anggarin dan Puranto (2010) mengatakan semakin banyak volume kegiatan maka akan semakin meningkat belanjanya. Semakin besar anggaran belanja langsung APIP maka akan semakin banyak kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh APIP. Anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dan organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja dan aktivitas (Mardiasmo, 2002). Chow *et al.* (1988) mengatakan anggaran merupakan alat yang dapat dipakai untuk memotivasi kinerja para anggota organisasi. Menurut Mahsun *et al.* (2006) anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang akan dicapai oleh suatu organisasi dalam periode tertentu yang dinyatakan dalam ukuran moneter. Setiawan (2011) mengatakan semakin besar anggaran belanja maka akan semakin banyak infrastruktur yang terbangun yang artinya kinerja pelayanan kepada masyarakat akan semakin bagus, pertumbuhan semakin meningkat dan kesejahteraan masyarakat juga akan meningkat. Hal ini dipertegas oleh hasil penelitian Sjoberg (2003), Purba (2006) dan Rustiono (2008) yang membuktikan bahwa belanja pemerintah untuk konsumsi dan investasi berpengaruh positif terhadap kinerja ekonomi makro. Dari uraian di atas hipotesis yang diajukan peneliti adalah :

H3 : Anggaran belanja langsung APIP berpengaruh positif terhadap Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan sebelumnya, maka variabel yang terkait dalam penelitian ini dapat dirumuskan melalui suatu kerangka pemikiran seperti pada gambar berikut :



C. METODE PENELITIAN

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah aparat pengawasan intern pemerintah kementerian/ lembaga dan pemerintah daerah. Penarikan sampel menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu teknik *sampling* yang anggota sampelnya dipilih secara khusus berdasarkan kriteria tertentu untuk tujuan penelitian. Kriteria yang digunakan dalam penentuan sampel adalah APIP pada pemerintah daerah di Provinsi Lampung yang telah dilakukan evaluasi implementasi SAKIP oleh Kementerian PAN dan RB. Oleh karena itu sampel dari penelitian ini adalah Inspektorat Provinsi Lampung dan 14 Inspektorat Kabupaten/ Kota se-Provinsi Lampung Tahun 2014, 2015 dan 2016.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu dengan carapermintaan data. Data yang dikumpulkan antara lain :

1. Nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP Pemerintah Provinsi Lampung dan pemerintah kabupaten/ kota se-Provinsi Lampung diperoleh dari Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi RI
2. Tingkat kapabilitas APIP inspektorat provinsi dan inspektorat kabupaten/ kota se-Provinsi Lampung diperoleh dari hasil *assessment* Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia Perwakilan Provinsi Lampung.
3. Jumlah Aparat Pengawasan Intern Pemerintah yang terdiri dari jabatan fungsional auditor dan pejabat pengawas urusan pemerintah daerah dikumpulkan dari data inspektorat provinsi inspektorat dan inspektorat kabupaten/ kota se-Provinsi Lampung.
4. Anggaran belanja APIP diambil dari data anggaran belanja langsung inspektorat dan belanja langsung APBD provinsi/ kabupaten/ kota yang dikumpulkan dari inspektorat provinsi dan inspektorat kabupaten/ kota se-Provinsi Lampung.

Definisi Operasional Variabel

1. Implementasi SAKIP

Dalam penelitian ini implementasi SAKIP digunakan sebagai variabel terikat. Nilai implementasi SAKIP diperoleh dari hasil evaluasi implementasi SAKIP yang dilakukan oleh Kementerian PAN dan RB bekerjasama dengan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) RI dan tim evaluasi daerah. Evaluasi implementasi SAKIP berpedoman pada Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi

Birokrasi RI Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

2. Tingkat Kapabilitas APIP

Tingkat kapabilitas APIP dalam penelitian ini digunakan sebagai variabel bebas. Nilai tingkat kapabilitas APIP diperoleh dari hasil *assessment* Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) RI sebagai pembina APIP terhadap inspektorat kementerian/ lembaga dan pemerintah daerah. *Assesment*(evaluasi)tatakelola APIPdalampelaksanaantugas pengawasaninterndilakukandenganmengacu pada*InternalAuditCapability* *Model(LA-CM)*yang dikembangkanoleh *TheInsitituteofInternalAuditor(ILA)* dengan beberapa penyesuaian sesuai kondisi APIP di Indonesia.

3. Jumlah APIP

Jumlah APIP dalam penelitian ini digunakan sebagai variabel bebas. Jumlah APIP adalah banyaknya pejabat fungsional pengawas pada Inspektorat Daerah. Pejabat Fungsional Pengawas pada Inspektorat Pemerintah Daerah terdiri dari Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan Pejabat Pengawas Urusan Pemerintah Daerah (P2UPD). Secara sistematis jumlah APIP dirumuskan sebagai berikut :

$$\text{Jumlah APIP} = \text{Jumlah JFA} + \text{Jumlah P2UPD}$$

4. Anggaran Belanja Langsung APIP

Anggaran Belanja Langsung APIP dalam penelitian ini digunakan sebagai variabel bebas. Anggaran Belanja Langsung APIP adalah persentase perbandingan antara Anggaran Belanja Langsung Inspektorat dan Total Anggaran Belanja Langsung dalam APBD Pemerintah Daerah. Secara sistematis anggaran belanja langsung APIP dirumuskan sebagai berikut :

$$\text{Belanja Langsung APIP} = \frac{\text{Belanja Langsung Inspektorat}}{\text{Total Belanja Langsung APBD}} \times 100 \%$$

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Tabel 1 Hasil Uji Statistik Deskriptif

| | N | Min | Max | Mean | Median | Std Deviation |
|---|----|-------|-------|-------|--------|---------------|
| Sakip | 45 | 30.02 | 60.25 | 43,51 | 43.30 | 7.12 |
| Kapabilitas APIP | 45 | 1 | 2 | 1.18 | 1 | 0.38 |
| Jumlah APIP | 45 | 0 | 63 | 17 | 18 | 14.74 |
| Persentase Belanja Langsung APIP | 45 | 0.23 | 1 | 0.49 | 0.45 | 0.19 |

Sumber: Olah Data Penulis, 2017

Berdasarkan Tabel diatas dapat diketahui nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP pemerintah daerah di Provinsi Lampung Tahun 2014, 2015 dan 2016 memiliki nilai rata rata 43,51 dengan nilai median 43,30. Nilai minimum 30,02 dan nilai maksimum 60,25 dengan nilai standar deviasi sebesar 7,12. Nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP terendah diperoleh oleh

Kabupaten Lampung Utara Tahun 2015. Sedangkan nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP tertinggi diperoleh Provinsi Lampung Tahun 2016. Nilai rata-rata 43,51 mengindikasikan bahwa nilai kinerja pemerintah daerah masih berada dalam kondisi yang kurang baik atau berada dalam kategori C. Menurut Peraturan Menteri PAN dan RB Nomor 12 Tahun 2015 kategori C mengisyaratkan bahwa sistem dan tatanan akuntabilitas kinerja pemerintah daerah kurang dapat diandalkan, sudah memiliki sistem untuk manajemen kinerja tapi perlu banyak perbaikan minor dan perbaikan yang mendasar.

Nilai tingkat kapabilitas APIP pemerintah daerah di Provinsi Lampung masih berada pada level 1 dan level 2. Nilai rata-rata tingkat kapabilitas APIP 1.18 dengan nilai median 1. Hal ini mengindikasikan bahwa mayoritas tingkat kapabilitas APIP pemerintah daerah masih berada di level 1. Seluruh APIP pemerintah daerah di Provinsi Lampung pada tahun 2014 berada di level 1. Pada tahun 2015 terdapat 1 (satu) APIP pemerintah daerah yang berada pada level 2. Tahun 2016 terdapat 6 (enam) APIP pemerintah daerah yang berhasil naik dari level 1 menjadi level 2 sehingga pada tahun 2016 terdapat 7 (tujuh) APIP pemerintah daerah yang berada di level 2.

Dalam Peraturan Kepala Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan RI Nomor 16 Tahun 2015 APIP pemerintah daerah berada di level 1 atau level *initial* berarti bahwa kegiatan APIP belum dapat memberikan jaminan atas proses tata kelola sesuai peraturan dan belum dapat mencegah terjadinya korupsi. APIP pemerintah daerah berada di level 2 atau level *infrastructure* berarti bahwa kegiatan APIP mampu memberikan keyakinan yang memadai bahwa proses organisasi pemerintah telah sesuai dengan peraturan yang ada dan mampu mendeteksi terjadinya korupsi. Pemerintah menargetkan pada akhir tahun 2019 mayoritas APIP pemerintah daerah berada di level 3 atau *integrated*. Level 3 ini mengindikasikan bahwa kinerja APIP mampu menilai efektifitas, efisiensi dan ekonomis suatu program/ kegiatan dan mampu memberikan konsultasi pada tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian Intern.

Jabatan fungsional APIP di pemerintah daerah terdiri dari Jabatan Fungsional Auditor (JFA) ditambah Pejabat Pengawas Urusan Pemerintah Daerah (P2UPD). Nilai rata-rata jumlah APIP pemerintah daerah adalah 17 orang. Dengan jumlah terbanyak di Pemerintah Provinsi Lampung tahun 2016 yaitu sejumlah 63 orang. Terdapat satu pemerintah daerah yaitu Kabupaten Mesuji yang pada tahun 2014 dan 2015 belum memiliki APIP. Nilai standar deviasi jumlah APIP 14,74. Hal ini mencerminkan masih besarnya sebaran variasi jumlah APIP di pemerintah daerah. Ada pemerintah daerah yang memiliki jumlah APIP yang cukup banyak, tetapi banyak juga pemerintah daerah yang jumlah APIP nya sangat sedikit bahkan ada yang belum memiliki tenaga APIP yang bersertifikat.

Persentase belanja langsung APIP adalah perbandingan anggaran belanja langsung inspektorat dengan total anggaran belanja langsung APBD pemerintah daerah pada tahun berkenaan. Nilai minimum yaitu 0,23 % adalah persentase anggaran belanja langsung APIP Kabupaten Pesawaran Tahun 2014 dan 2015. Sedangkan persentase nilai anggaran tertinggi adalah APIP Kabupaten Way Kanan Tahun 2014 yang persentase anggaran belanja langsungnya mencapai 1 % dari total anggaran belanja langsung APBD Kabupaten Way Kanan. Nilai rata-rata persentase belanja langsung adalah 0,49 % dengan nilai standar deviasi 0,19. Semakin tinggi persentase anggaran belanja langsung APIP terhadap anggaran belanja langsung APBD pemerintah daerah mengindikasikan semakin banyaknya aktifitas pembinaan dan pengawasan yang dilakukan oleh APIP di pemerintah daerah tersebut.

Analisis Regresi Linier

Analisis regresi linier ini digunakan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh karakteristik APIP terhadap implementasi SAKIP. Akan diukur pengaruh variabel bebas yaitu tingkat kapabilitas APIP, jumlah APIP dan anggaran belanja langsung APIP terhadap variabel terikat yaitu nilai implementasi SAKIP pemerintah daerah. Berdasarkan hasil perhitungan

dengan alat analisis regresi berganda dengan menggunakan alat uji SPSS v.20, maka dapat dilihat hasil regresi dari pengaruh tingkat kapabilitas APIP, jumlah APIP dan anggaran belanja langsung APIP terhadap variabel terikat yaitu nilai implementasi SAKIP pemerintah daerah sebagai berikut :

Table 2 Hasil Uji Goodness of Fit Test Coefficients^a

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|--------------------------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|-------|
| | B | Std. Error | | | |
| (Constant) | 28,809 | 4,446 | 0,000 | 6,479 | 0,000 |
| 1 Tingkat Kapabilitas APIP | 5,570 | 2,500 | 0,031 | 2,228 | 0,031 |
| Jumlah APIP | 0,222 | 0,068 | 0,002 | 3,242 | 0,002 |
| Anggaran Belanja Langsung APIP | 8,822 | 5,169 | 0,095 | 1,707 | 0,095 |

Dependent Variable: Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
Sumber: Data sekunder diolah

dengan SPSS v 20, 2017

Berdasarkan hasil estimasi regresi pada tabel diatas maka diperoleh hasil estimasi model yang dapat ditulis dalam persamaan regresi dibawah ini :

$$Y = \alpha + \beta_1 KA + \beta_2 JA + \beta_3 AA + e$$

$$Y = 28,809 + 5,570 KA + 0,222 JA + 8,822 AA + e$$

Dimana :

- Y = Implementasi SAKIP
- α = Konstanta
- β 1-3 = Konstanta variabel bebas
- KA = Tingkat Kapabilitas APIP
- JA = Jumlah APIP
- AA = Anggaran Belanja Langsung APIP
- e = Error

Uji Normalitas

Tabel 3 Hasil Uji Normalitas

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

| | | Unstandardized Residual |
|----------------------------------|----------------|-------------------------|
| N | | 45 |
| Normal Parameters ^{a,b} | Mean | 0E-7 |
| | Std. Deviation | 5,83062282 |
| Most Extreme Differences | Absolute | 0,071 |
| | Positive | 0,071 |
| | Negative | -0,060 |
| Kolmogorov-Smirnov Z | | 0,477 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | 0,977 |

a. Test distribution is Normal. b. Calculated from data.

Sumber: Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017

Hasil uji normalitas di atas menunjukkan bahwa dengan menggunakan uji *Kolmogorov-Smirnov* nilai Z adalah sebesar 0,477 dengan *asymptotic* adalah 0,977 yang lebih besar dari tingkat signifikansi penelitian 5% sehingga dapat dinyatakan bahwa data residual dalam penelitian ini terdistribusi normal.

Uji Autokorelasi

Autokorelasi adalah keadaan dimana faktor pengganggu pada model berkorelasi dengan kesalahan pengganggu sebelumnya. Hal ini mengakibatkan terjadinya autokorelasi, sehingga dapat diperoleh nilai bias dalam mengestimasi () yang ditunjukkan adanya variansi yang besar. Uji Autokorelasi bertujuan untuk menguji suatu model regresi linier, untuk melihat keberadaan korelasi antar kesalahan pengganggu pada periode t dengan periode t-1 (Ghozali, 2011).

Dari uji *Durbin Watson Test* diperoleh nilai uji *Durbin Watson Test* sebesar 2,297 yang berada di daerah tidak terjadi autokorelasi sehingga dapat disimpulkan bahwa syarat tidak terjadinya autokorelasi diterima.

Tabel 4 Hasil Uji Autokorelasi

Model Summary^b

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson |
|-------|--------------------|----------|-------------------|----------------------------|---------------|
| 1 | 0,574 ^a | 0,330 | 0,281 | 6,04017 | 2,297 |

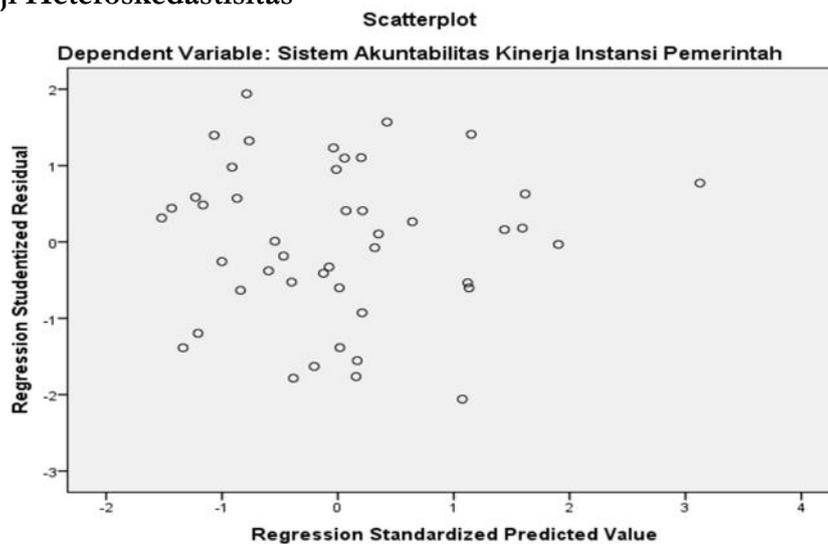
a. Predictors: (Constant), Anggaran Belanja Langsung APIP, Tingkat Kapabilitas APIP, Jumlah APIP

b. Dependent Variable: Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sumber: Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017

Uji Heteroskedastisitas

Hasil Uji Heteroskedastisitas



Sumber: Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017

Gambar di atas menunjukkan bahwa tidak ada pola yang jelas atau menyebar. Titik-titik penyebaran berada di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas.

Uji Multikolinieritas

Tabel 5 Hasil Uji Multikolinieritas

Coefficients^a

| Model | Collinearity Statistics | |
|--------------------------------|-------------------------|-------|
| | Tolerance | VIF |
| 1 (Constant) | | |
| Tingkat Kapabilitas APIP | 0,887 | 1,127 |
| Jumlah APIP | 0,816 | 1,226 |
| Anggaran Belanja Langsung APIP | 0,849 | 1,177 |

a. Dependent Variable: Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sumber: Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017

Tabel di atas menunjukkan bahwa *tolerance value* untuk semua variabel dalam tiap-tiap model regresi lebih besar dari 0,1 dan nilai *varianinflatting factor* untuk semua variabel dalam tiap-tiap model regresi lebih kecil dari 10. Hasil pengujian ini mengindikasikan bahwa dalam model-regresi yang digunakan dalam penelitian ini tidak terdapat gejala multikolinieritas.

Uji f-statistik

Tabel 6 Hasil Uji Signifikansi-F

ANOVA^a

| Model | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|--------------|----------------|----|-------------|-------|-------------------|
| 1 Regression | 736,407 | 3 | 245,469 | 6,728 | ,001 ^b |
| Residual | 1495,831 | 41 | 36,484 | | |
| Total | 2232,238 | 44 | | | |

a. Dependent Variable: Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

b. Predictors: (Constant), Anggaran Belanja Langsung APIP, Tingkat Kapabilitas APIP, Jumlah APIP

Sumber: Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017

Tabel di atas menunjukkan bahwa *p-value* dari model regresi yang digunakan dalam penelitian adalah 0,001 yang lebih kecil dari tingkat signifikansi penelitian 0.05. Hasil ini mengindikasikan bahwa variabel bebas secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel terikat.

Uji t-statistik

Tabel 7 Hasil Uji Signifikansi-t

Coefficients^a

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|--------------------------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|-------|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| (Constant) | 28,809 | 4,446 | 0,000 | 6,479 | 0,000 |
| 1 Tingkat Kapabilitas APIP | 5,570 | 2,500 | 0,031 | 2,228 | 0,031 |
| Jumlah APIP | 0,222 | 0,068 | 0,002 | 3,242 | 0,002 |
| Anggaran Belanja Langsung APIP | 8,822 | 5,169 | 0,095 | 1,707 | 0,095 |

Sumber: Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017

Tabel di atas menunjukkan bahwa variable tingkat kapabilitas APIP memiliki nilai *p-value* lebih kecil dari 5%, yaitu 0,031. Sehingga hasil uji parsial (uji signifikansi-t), hipotesis yang menyatakan bahwa tingkat kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap SAKIP terdukung. Variable jumlah APIP juga memiliki nilai *p-value* lebih kecil dari 5%, yaitu 0,002. Sehingga hasil uji parsial (uji signifikansi-t), hipotesis yang menyatakan bahwa jumlah APIP berpengaruh positif terhadap SAKIP juga terdukung.

Berbeda dengan variabel tingkat kapabilitas APIP dan jumlah APIP, variabel anggaran belanja langsung APIP memiliki nilai *p-value* lebih besar dari 5%, yaitu 0,095. Sehingga berdasarkan hasil uji parsial (uji signifikansi-t) data tersebut maka hipotesis yang menyatakan bahwa anggaran belanja langsung APIP berpengaruh positif terhadap SAKIP tidak terdukung.

Secara ringkas penjelasan di atas terangkum dalam Tabel 4.8 berikut :

Berdasarkan hasil analisis data keterkaitan antar tingkat kapabilitas APIP dan implementasi SAKIP dapat diketahui bahwa besaran koefisien serapan sebesar 5,570. Nilai hitung sebesar 2,228 dengan tingkat signifikansi lebih kecil dari $\alpha = 0,05$ yaitu sebesar 0,031. Sehingga, dapat dikatakan bahwa ada pengaruh tingkat kapabilitas APIP terhadap implementasi SAKIP.

Secara empirik hasil penelitian ini dapat dilihat pada kasus pemerintah daerah di Provinsi Lampung. Rata-rata nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP pemerintah daerah yang tingkat kapabilitas APIP-nya berada pada level 1 (*initial*) yaitu sebesar 42,25. Sedangkan rata-rata nilai SAKIP pemerintah daerah yang tingkat kapabilitas APIP-nya berada pada level 2 (*infrastructure*) yaitu sebesar 51,24. Nilai SAKIP pemerintah daerah tertinggi di Provinsi Lampung adalah nilai SAKIP Pemerintah Provinsi Lampung Tahun 2016. Pada tahun tersebut APIP Pemerintah Provinsi Lampung berada pada level 2 (*infrastructure*). Sedangkan nilai SAKIP terendah di Provinsi Lampung adalah nilai SAKIP Pemerintah Kabupaten Lampung Utara Tahun 2015. Pada tahun tersebut APIP Pemerintah Kabupaten Lampung Utara berada pada level 1 (*initial*).

Penelitian ini mengacu pada teori kontigensi yang mengemukakan tentang ketergantungan kepemimpinan pada situasi (Fiedler, 1967). Pendekatan kontigensi pada akuntansi didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi yang secara universal

selalu tepat untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan. Hal ini dikarenakan pasti ada faktor-faktor situasional yang mempengaruhi didalam organisasi. Oleh karena itu peran APIP sebagai auditor internal yang memiliki fungsi pembinaan dan pengawasan menjadi sangat penting. APIP diharapkan dapat membantu pimpinan memberikan semua informasi kontigensi dan memberi saran penanganan atas semua resiko yang mungkin dihadapi oleh instansi pemerintah tersebut.

Berdasarkan hasil analisis data keterkaitan antar jumlah APIP dan implementasi SAKIP dapat diketahui bahwa besaran koefisien serapan sebesar 0,222. Nilai hitung sebesar 3,242 dengan tingkat signifikansi lebih kecil dari nilai $\alpha = 0,05$ yaitu sebesar 0,002. Sehingga dapat dikatakan bahwa ada pengaruh jumlah APIP terhadap SAKIP.

Secara empirik hasil analisis data ini dapat dibuktikan pada kasus pemerintah daerah di Provinsi Lampung. Nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP pemerintah daerah tertinggi di Provinsi Lampung adalah nilai SAKIP Pemerintah Provinsi Lampung Tahun 2016 yaitu sebesar 60,25. Pada tahun tersebut jumlah APIP Pemerintah Provinsi Lampung juga tertinggi diantara pemerintah daerah lainnya di Provinsi Lampung yaitu sejumlah 63 orang. Selain itu bukti empirik juga dapat dilihat dari rata-rata jumlah APIP yang lebih tinggi pada pemerintah daerah yang memperoleh nilai CC dibandingkan rata-rata jumlah APIP pada pemerintah daerah yang memperoleh nilai C pada hasil evaluasi implementasi SAKIP oleh Kemenpan RB. Rata rata jumlah APIP pada pemerintah daerah yang memperoleh nilai CC adalah sebesar 28,6 orang. Sedangkan rata-rata jumlah APIP pada pemerintah daerah yang memperoleh nilai C hanya sebesar 13,2 orang.

Berdasarkan hasil analisis data keterkaitan antara anggaran belanja langsung APIP dengan SAKIP dapat diketahui bahwa besaran koefisien serapannya yaitu 8,822. Nilai hitung sebesar 1,707 dengan tingkat signifikansi yang lebih besar dari nilai $\alpha = 0,05$ yaitu sebesar 0,095. Sehingga dari data ini dapat dikatakan bahwa tidak ada pengaruh signifikan besaran anggaran belanja langsung APIP terhadap implementasi SAKIP.

Secara empirik data diatas dapat dilihat pada kasus di Pemerintah Provinsi Lampung, Pemerintah Kabupaten Lampung Barat dan Pemerintah Kabupaten Way Kanan. Nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP Pemerintah Provinsi Lampung pada tahun 2016 adalah 60,25. Anggaran belanja langsung APIP Pemerintah Provinsi Lampung tahun 2016 adalah sebesar 0,27 % dari total anggaran belanja langsung APBD provinsi Lampung. Nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP Pemerintah Kabupaten Lampung Barat pada tahun 2016 adalah 56,15. Anggaran belanja langsung APIP Pemerintah Kabupaten Lampung Barat tahun 2016 adalah sebesar 0,46 % dari total anggaran belanja langsung APBD Kabupaten Lampung Barat tahun 2016. Sedangkan nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP Pemerintah Kabupaten Way Kanan tahun 2014 hanya 41,41. Hal ini tentu tidak sebanding dengan alokasi anggaran belanja langsung APIP yang mencapai 1,00 % dari total anggaran belanja langsung APBD Kabupaten Way Kanan Tahun 2014. Anggaran belanja langsung APIP Kabupaten Way Kanan Tahun 2014 sebesar Rp 4.439.903.700,- (Empat Milyar Empat Ratus Tiga Puluh Sembilan Juta Sembilan Ratus Tiga Ribu Tujuh Ratus Rupiah). Sedangkan total anggaran belanja langsung APBD Kabupaten Way Kanan Tahun 2014 sebesar Rp 442.057.470.598,- (Empat Ratus Empat Puluh Dua Milyar Lima Puluh Tujuh Ratus Empat Ratus Tujuh Puluh Ribu Lima Ratus Sembilan Puluh Delapan Rupiah).

E. SIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis pengolahan data, pembahasan baik secara statistik maupun komprehensif berdasarkan fakta empiris dan kajian teori maupun peraturan terkait dapat ditarik beberapa kesimpulan sebagai berikut :

1. Tingkat kapabilitas APIP adalah suatu ukuran tingkat kemampuan untuk melaksanakan tugas-tugas pengawasan yang terdiri dari unsur yang saling terkait yaitu kapasitas, kewenangan dan kompetensi sumber daya manusia yang harus dimiliki APIP agar dapat mewujudkan perannya secara efektif. Dalam penelitian ini dapat ditarik kesimpulan bahwa tingkat kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap implementasi SAKIP. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kapabilitas APIP yang dimiliki oleh APIP pemerintah menunjukkan semakin tinggi kinerja pembinaan dan pengawasan APIP terhadap kinerja pemerintah. Hal ini tentu akan berdampak pada meningkatnya kinerja pemerintah yang dapat diukur dengan meningkatnya nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP.
2. Jabatan fungsional APIP pada pemerintah daerah di Indonesia terdiri dari Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan Pejabat Pengawas Urusan Pemerintah Daerah (P2UPD). Jumlah APIP yang dimaksud dalam penelitian ini adalah gabungan jumlah JFA dan P2UPD. Dalam penelitian ini disimpulkan bahwa jumlah APIP memiliki pengaruh positif terhadap implementasi SAKIP. Artinya dengan bertambahnya jumlah APIP maka akan meningkatkan efektifitas peran APIP dalam pembinaan dan pengawasan kinerja pemerintah. Hal ini tentu akan berdampak pada meningkatnya kinerja pemerintah yang dapat diketahui dengan meningkatnya nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP.
3. Anggaran belanja langsung APIP adalah anggaran belanja yang terkait langsung dengan produktivitas kegiatan atau terkait langsung dengan tujuan organisasi APIP. Nilai belanja langsung APIP dalam penelitian ini adalah persentase anggaran belanja langsung inspektorat selaku lembaga yang menaungi APIP terhadap total anggaran belanja langsung APBD pemerintah daerah. Dalam penelitian ini dapat ditarik kesimpulan bahwa anggaran belanja langsung APIP tidak berpengaruh terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah. Hal ini dapat dilihat pada nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP, dimana pemerintah daerah yang mengalokasikan persentase anggaran belanja langsung APIP yang besar ternyata tidak mendapat hasil evaluasi implementasi SAKIP yang baik. Adanya asimetri informasi antara pihak *agents* (pemerintah) yang mempunyai akses langsung terhadap belanja langsung dengan pihak *principals* (masyarakat), memungkinkan terjadinya penyelewengan atau korupsi oleh *agents* (pemerintah). Akibat terjadinya penyelewengan atau korupsi oleh *agents* (pemerintah) inilah yang mengakibatkan tidak efektifnya penggunaan anggaran belanja langsung APIP sehingga peran pembinaan dan pengawasan kinerja pemerintah menjadi kurang efektif. Ketidakefektifan peran APIP ini tentu sangat berpengaruh terhadap kualitas kinerja pemerintah. Hal ini dapat tergambar pada nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang pada akhirnya mempengaruhi hasil dari penelitian ini. Beberapa keterbatasan tersebut antara lain :

1. Penelitian ini hanya dilakukan pada Pemerintah Daerah di wilayah Provinsi Lampung. Sehingga perlu kehati-hatian dalam melakukan generalisasi hasil penelitian.
2. Proses *assessment* tingkat kapabilitas APIP oleh BPKP tidak dilakukan serentak pada semua pemerintah daerah. Hal ini berakibat nilai tingkat kapabilitas APIP seluruh pemerintah

- daerah yang menjadi sampel dalam penelitian ini pada tahun 2014 hanya berada pada level 1. Hal ini tentu saja berakibat kurang beragamnya variabel tingkat kapabilitas APIP.
3. Banyak pemerintah daerah yang menjadi sampel penelitian ini kurang memperhatikan pengangkatan jabatan fungsional APIP. Sehingga banyak pegawai Inspektorat Daerah yang bukan termasuk pejabat fungsional APIP yang juga melakukan fungsi dan peran APIP tetapi dianggap tidak ada dalam penelitian ini. Hal ini tentu sangat mempengaruhi hasil penelitian karena jumlah orang yang melakukan fungsi APIP di pemerintah daerah menjadi tidak sama dengan jumlah APIP pemerintah daerah dalam penelitian ini.

Implikasi

Hasil penelitian ini memberikan implikasi praktik disektor pemerintahan mengenai bagaimana pemerintah meningkatkan kinerjanya yang dapat terukur dari hasil evaluasi implementasi SAKIP. Salah satu cara yang efektif bagi pemerintah untuk meningkatkan nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP-nya adalah dengan meningkatkan kualitas APIP. Peran APIP sebagaikonsultan, katalis dan pemberi jasa jaminan kualitas (*quality assurance*) bertujuan untuk meyakinkan bahwa kinerja pemerintah yang dijalankan telah menghasilkan keluaran (*output*) dan hasil (*outcome*) yang dapat memenuhi kebutuhan *principals* (masyarakat). Hal ini juga sesuai dengan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara RI Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang memberikan tugas kepada APIP selaku auditor internal pemerintah untuk melakukan pembinaan implementasi SAKIP Kementerian, Lembaga, dan Pemerintah Daerah.

Saran

Berdasarkan beberapa keterbatasan yang ditemukan, untuk penelitian selanjutnya peneliti memberikan saran-saran berikut :

1. Untuk penelitian sejenis hendaknya mengambil periode waktu yang lebih panjang dan obyek penelitian yang lebih luas, meliputi seluruh kementerian/ lembaga dan pemerintah daerah di Indonesia. Hal ini dimaksudkan agar diperoleh hasil penelitian yang secara empiris dapat digeneralisasi.
2. Variabel penelitian hendaknya bisa dikembangkan kembali, hal ini dikarenakan masih banyak faktor lain yang mempengaruhi kinerja APIP dalam melaksanakan fungsi dan perannya sebagai pembina dan pengawas kinerja pemerintah daerah.
3. Dalam melakukan pengukuran kualitas kinerja pemerintah selain hasil evaluasi implementasi SAKIP yang dilakukan oleh Kementerian PAN dan RB peneliti selanjutnya hendaknya juga memperhatikan pengukuran kinerja pemerintah yang dilakukan oleh lembaga lain. Pengukuran kualitas kinerja pemerintah tersebut juga dapat dilihat dari hasil evaluasi Laporan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (LPPD) oleh Kementerian Dalam Negeri, hasil evaluasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) oleh BPK RI dan evaluasi kinerja penyelenggaraan pemerintah lainnya baik itu yang dilakukan oleh lembaga pemerintah maupun lembaga non pemerintah.
4. Inspektorat selaku lembaga yang menaungi APIP, hendaknya lebih memperhatikan pengangkatan pegawainya ke dalam jabatan fungsional. Hal ini dimaksudkan agar APIP selaku pembina dan pengawas kinerja pemerintah memiliki standar kualitas profesi yang memadai. Hal ini menjadi penting mengingat perkembangan jasa yang diharapkan dapat diberikan oleh APIP sebagai auditor internal pemerintah mengalami peningkatan yang luar biasa. Peran sebagai *watch dog* yang selama ini menjadi ciri khas unit pengawasan internal telah mengalami pergeseran dan perluasan menjadi konsultan, katalis bahkan penjaga kualitas (*quality assurance*) bagi organisasi sektor publik.

5. BPKP selaku lembaga yang berwenang dalam proses *assessment* tingkat kapabilitas APIP hendaknya memperbaiki proses *assessment* tersebut baik itu dari kualitas ataupun dari kuantitas lembaga yang di *assessment*. Hal ini dikarenakan pentingnya *assessment* bagi APIP. *Assessment* diharapkan dapat dijadikan arah bagi pimpinan APIP dalam upaya peningkatan kapabilitasnya.
6. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa Anggaran Belanja Langsung APIP tidak berpengaruh signifikan pada implementasi SAKIP. Hal ini menandakan adanya ketidakefisienan, ketidakefektifan atau bahkan ada penyalahgunaan dalam penggunaan anggaran belanja langsung APIP. Oleh karena itu hendaknya inspektorat dapat lebih meningkatkan akuntabilitas khususnya dalam pengelolaan anggaran belanjanya.
7. Bagi pemerintah daerah, penelitian ini menginformasikan bahwa APIP memiliki peran dalam meningkatkan implementasi sistem akuntabilitas kinerja. Sebagai auditor internal seyogyanya APIP menjadi tangan kanan bagi pimpinan daerah dalam mewujudkan visi dan misinya. Oleh karenanya pemerintah daerah harus lebih memperhatikan kualitas APIP. Peningkatan kualitas APIP dapat diberikan dengan peningkatan kualitas dan kuantitas SDM APIP serta peningkatan kapabilitas, kemampuan dan kewenangan APIP. Dengan hal tersebut peran dan layanan yang diharapkan dari APIP sebagai agen perubahan bagi organisasinya dapat terwujud.

DAFTAR PUSTAKA

- Angraini, Yunita dan Puranto Hendra. 2010. *Anggaran Berbasis Kinerja; Penyusunan APBD Secara Komprehensif*. Yogyakarta: STIM YKPN.
- Aikins, Stephen K. 2011. An Examination of Government Internal Audits' Role in Improving Financial Performance. *Journal of Public Finance and Management*. Volume 11, Number 4, pp. 306-337.
- Anderson et al. 2012. A Post-SOX Examination of Factors Associated with the Size of Internal Audit Functions. *Accounting Horizons*. Vol. 26, No. 2 pp. 167-191.
- Arena, Marika dan Giovanni Azzone. 2009. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *Pacific Accounting Review*, 22(3): 224-252.
- Arifianti, Hermin., Payamta., dan Sutaryo. 2013. Pengaruh Pemeriksaan dan Pengawasan Keuangan Daerah terhadap Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten/Kotadi Indonesia). Simposium Nasional Akuntansi XV Manado 25-28 September 2013.
- Asare, T. 2008. Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. *International Journal of Government Financial Management*. pp. 12-27.
- Baltaci, M. & Yilmaz, S. 2006. Keeping an eye on subnational governments: Internal control and audit at local levels, *World Bank Publications*, pp. 7-15.
- Bastian, Indra. 2007. *Audit Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Bourdeaux, Carolyn dan Grace Chikoto. 2008. Legislative Influence on Performance Management Reform. *Public Administration Review*. Vol. 68, No. 2, PP. 253-265.
- Boynton, William C., Johnson, Raymond N., dan Kell, Walter G. 2001. *Modern Auditing*. Edisi ke 7. John Wiley & Sons Inc, New York.
- Choi, J.H., Kim, F., Kim, J.B. & Zang, Y.S. 2010. Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), 73-97.
- Chow, Chee W. et al. 1988. Participative Budgeting : Effect Of a Truth-Inducing Paying Scheme and Information Asymmetry On Slack And Performance, *The Accounting Review*, Vol LXIII, No 1, Januari, 63, 1.

- Cloyd, C. Bryan. 1997, Performance in Research Task : The Joint Effect of Knowledge and Accountability, *Journal Of Accounting Research*, 249-273.
- Corain, P.J., Ferguson,C.,Moroney,R.A. 2007. *Internalaudit,alternative internalauditstructures,andthelevelofmisappropriationof assetsfraud*.from <http://ssrn.com/abstract=1021611>
- Fiedler, F. E. (1967), *A Theory of Leaderships Effectiveness*, Mc Graw-Hill Book Company, New York, p.159.
- Fraenkel, R.J, & Wallen, N.C. 2006. *How to Design and Evaluate Research in Education*. London: Mc. Graw Hill, inc.
- Francis,J.R.,Yu,D.M.2009.*Big4Office.Size andAuditQuality*.*TheAccountingReview*,84,1521-1552.
- Gansberghe,C.N. Van.2005.*Internalaudit:Findingitsplaceinpublic financialmanagement,public expenditure andfiscalaccountabilityprogram*. Washington, DC: *World Bank*.
- Ghozali, Imam. (2011). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 19* (edisi kelima.) Semarang: Universitas Diponegoro.
- Griffiths,D.2006.Risk-basedinternalauditing.Anintroduction.From www.internalaudit.biz
- Hery.2010. *Potret Profesi Audit Internal*. Bandung: Alfabeta.
- Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- JensenM.C.,MecklingW.H.1976.TheoryoftheFirm:ManagerialBehavior,AgencyCostsand Ownership Structure.*JournalofFinancialEconomics*.3, pg. 305-360.
- Jones, R.,Pendlebury,M., 2000, *PublicSector Accounting, Fifth edition*.PrenticeHall.
- Kusumaningrum,NurAinidanSutaryo.2015.PengaruhKarakteristikInspektoratDaerahdanKinerj aPenyelenggaraan PemerintahDaerah. Simposium NasionalAkuntansi XVIII Medan.
- Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (KOPAI). 2004. *Standar Profesi Audit Internal (SPAI)*. Jakarta: Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal.
- Lawrence, P.R. and Lorsch, J.W. 1967. *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration* Boston, MA, Harvard University Press.
- Libby, R., Luft, J. 1993. Determinants of judgement performance in accounting settings: ability, knowledge, motivation and environment. *Accounting, Organizations and Society* 18: 425-450.
- Mahmudi.2007. *AnalisisLaporanKeuanganPemerintahDaerah*.UPPSTIM YPKN,Yogyakarta.
- Mahsun,Mohamad,FirmaSulistiyowati,HeribertusAndrePurwanugraha.2006.*Akuntansi Sektor Publik*.Yogyakarta:BPFE.
- Manase, Malo, 1986, *Metode Penelitian Sosial*, Jakarta : Karunika.
- Mardiasmo.2002.*AkuntansiSektor Publik*.Andi,Yogyakarta.
- Mikesell,J.L.2007.*Fiscaladministration:Analysisandapplicationsforthe publicsector*. Belmont, CA:Thomson Wadsworth.
- Mustikarini,W.A.,danFitriasari,D.2012.PengaruhKarakteristikPemerintahDaerahdanTemuan Audit BPKterhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota diIndonesia. SimposiumNasionalAkuntansi XV Banjarmasin.
- Nugroho,FajardanRohman, Abdul.2012,PengaruhBelanjaModalterhadap PertumbuhanKinerjaKeuanganDaerahdenganPendapatan AsliDaerah sebagai VariabelIntervening(StudiKasusdiPropinsiJawa Tengah).*Diponegoro JournalOfAccounting*1 (2):1-14.
- Otley, David. T, 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting Organization and Society*. Vol. 5. 413-428.
- PeraturanMenteriDalamNegeriNomor13 tahun2006tentangPedomanPengelolaan Keuangan Daerah.
- PeraturanMenteriDalamNegeriNomor64 tahun2007tentangPedomanTeknisOrganisasidanTata KerjaInspektoratProvinsidanKabupaten/Kota.

- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 73 tahun 2009 tentang Tata Cara Pelaksanaan Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi RI Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 79 tahun 2005 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 6 tahun 2008 tentang Pedoman Evaluasi Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Purba, A. Dearman. 2006. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pertumbuhan Ekonomi Di Kabupaten Simalungun. Tesis. USU. Medan.
- Rahayu, Siti Kurnia dan Ely Suhayati. 2009. *Auditing : Konsep dasar dan Pedoman Pemeriksaan Akuntan Publik*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Rohman. 2007. Pengaruh Peran Manajerial Pengelola Keuangan Daerah dan Fungsi Pemeriksaan Intern terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Survey pada Pemda Kota, Kabupaten, dan Provinsi di Jawa Tengah). *Jurnal Maksis Universitas Diponegoro*. Vol 7 No. 2 Agustus 2007 : 2006. 220.
- Rustiono, Deddy. 2008. Analisis Pengaruh Investasi, Tenaga Kerja, Dan Pengeluaran Pemerintah Terhadap Pertumbuhan Ekonomi Di Propinsi Jawa Tengah. Tesis. USU. Medan.
- Sekaran, U. 2006. *Research Methods for Business: Metodologi Penelitian untuk Bisnis*. Edisi 4. Jakarta: Salemba Empat.
- Sjoberg, Peter. 2003. *Government Expenditure Effect on Economic Growth: The Case of Sweden 1960-2001*. Lulea University of Technology.
- Sudarsana, Hafidh S dan Rahardjo, Shiddiq N. 2013. Pengaruh Karakteristi Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Kabupaten/Kotadi Indonesia). *Diponegoro Journal of Accounting*. Volume 2, Nomor 4, Tahun 2013, Halaman 1-1.
- Sugiyono. (2011). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Suharyanto, Ary., dan Sutaryo. 2016. Pengawasan Internal dan Kinerja Pemerintahan Daerah. Simposium Nasional Akuntansi XIX Lampung 2016.
- Szymanski, S. 2007. *How to implement economic reforms: How to fight corruption effectively in public Procurement in SEE Countries*. OECD Publication.
- Undang-undang Nomor 28 tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi Kolusi dan Nepotisme.
- Undang-undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah.
- Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah.
- Tan dan Alison. 1999. Accountability Effect on Auditor's Performance: The influence Of Knowledge, Problem Solving Ability and Task Complexity : *Journal Of Accounting Reseach* 2:209-223.
- Tetlock, P.E dan J.L. Kim. 1987. Accountability and judgment processes in a personality prediction task. *Journal of Personality and Social psychology* (April): 700-709.
- The Institute of Internal Auditors. 2006. *The role of auditing in public sector governance*. www.theiia.org
- www.antarajatim.com. 2017.

<http://www.antarajatim.com/lihat/berita/191468/banyuwangi-raih-predikat-terbaik-sakip-dari-kemenpan-rb-video>.
www.antaraneews.com.2016.
<http://www.antaraneews.com/berita/538552/ketua-mpr-pertanyakan-publikasi-kinerja-menteri>.
www.menpan.go.id.2016.
<https://www.menpan.go.id/berita-terkini/4170-rapor-akuntabilitas-kinerja-k-l-dan-provinsi-meningkat>.
www.tempo.com.2016.
<http://nasional.tempo.co/read/news/2016/01/04/078732796/menteri-yuddy-sebut-kinerja-16-kementerian-ini-buruk>.
www.kompas.com.2016.http://nasional.kompas.com/read/2016/01/06/18074511/Anggap.Menteri.Yuddy.Transparan.JK.Heran.Rapor.Kemenpan-RB.Diributkan?utm_source=news&utm_medium=bp-kompas&utm_campaign=related&.
www.wikipedia.org