

PERSEPSI PENGELOLA TERHADAP EFEKTIVITAS PENGENDALIAN INTERNAL PENGELOLAAN KEUANGAN NEGARA

Dedhi Suharto^{α1}, M. Syamsul Maarif^β, DS Priyarsono^β, Kirbrandoko^β

* Email: dedhiakcisa@gmail.com

^α Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan, Gedung Djuanda II lantai VII, Jalan Dr. Wahidin 1, Jakarta Pusat Kode Pos 10710

^β Gedung SB-IPB, Kampus IPB Gunung Gede, Jalan Raya Pajajaran, Bogor Utara, Bantarjati, Babakan, Bogor Tengah, Kota Bogor, Jawa Barat 16151

Riwayat artikel:

- Diterima 20 September 2018
- Direvisi 04 Desember 2018
- Disetujui 29 Januari 2019
- Tersedia online 26 Februari 2019

Kata kunci: akuntabilitas pengelolaan keuangan negara; efektivitas pengendalian internal; internal control over financial reporting

Klasifikasi JEL: D73

Abstract

State finance report is essential for the state finance management accountability. The internal control effectiveness of state finance management is important as a basis of Statement of Responsibility (SOR), which is required in the finance statements of the Republic of Indonesia. The Audit Board of the Republic Indonesia stated that effectiveness of internal control at the level of entities and transactional is frail so that they recommend control self assessment (CSA) conducted over internal control over financial reporting (ICOFR). The purposes of this study are to assess managers' perceptions of entity level internal control and examine managers' perceptions of the assumptions needed in designing the ICOFR system. The survey results of perception state finance managers practitioners assert internal control state finance management entity level is already effective. Besides, the resulting assumptions are the need for the fit internal control framework and the CSA as a method for assessment, not just as the assessment tool. Thus, it is needed internal control of state finance management's transactional level with further study about the system design of ICOFR of the state finance management.

Abstrak

Laporan keuangan negara merupakan unsur yang sangat penting sebagai akuntabilitas pengelolaan keuangan negara. Dalam Laporan keuangan negara, *Statement of Responsibility* (SOR) wajib untuk dilampirkan. Hal ini menunjukkan efektivitas pengendalian internal pengelolaan. Menurut Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, efektivitas pengendalian internal tingkat entitas maupun tingkat aktivitas masih lemah sehingga mereka merekomendasikan agar dilakukan *control self assessment* (CSA) atas *internal control over financial reporting* (ICOFR). Penelitian ini bertujuan untuk menilai persepsi pengelola terhadap pengendalian internal tingkat entitas serta meneliti persepsi pengelola tentang asumsi-asumsi yang diperlukan dalam merancang sistem ICOFR tersebut. Hasil survei persepsi pengelola menyatakan pengendalian internal pengelolaan keuangan negara tingkat entitas efektif. Selain itu, dihasilkan asumsi-asumsi seperti perlunya *internal control framework* yang tepat dan CSA sebagai metode untuk penilaian dibandingkan sekedar untuk alat penilaian. Dengan demikian, perlu studi lebih lanjut tentang rancang bangun sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara pada tingkat transaksi berdasarkan asumsi-asumsi tersebut.

1. PENDAHULUAN

Pentingnya akuntabilitas laporan keuangan tidak dapat dipungkiri. Salah satu bukti manipulasi laporan keuangan yang berakibat fatal adalah skandal Enron. Skandal Enron tahun 2002 menjadi skandal terbesar perilaku *moral hazard* dengan manipulasi laporan akuntansi untuk mengelabui para penggunanya. Enron melaporkan untung besar padahal merugi. Hal ini dilakukan dengan cara menyembunyikan utangnya sebesar US\$1,2 miliar melalui cara *off-balance sheet* serta melebih-lebihkan pendapatannya sebesar US\$0,6 miliar. Enron mendapatkan dana pinjaman tanpa melaporkannya dalam laporan keuangan dengan menyiapkan tiga perusahaan SPE (*Special Purpose Entities*). Dengan saham Enron sebagai jaminannya, tiga SPE mengajukan utang tetapi mencatatnya sebagai pendapatan penjualan dan mengakuinya sebagai pembelian nilai lebih atas kontrak. Dengan teknik manipulatif ini, Enron mengumumkan pendapatan bersih setelah pajaknya sebesar US \$100 Milyar pada tahun 2000 (Li, 2010). Berdasarkan laporan keuangan tersebut, pemegang saham meyakini utang Enron sedang tidak melonjak. Namun ketidakterbukaan keuangan tersebut akhirnya menjadikan Enron bangkrut pada 2 Desember 2001 setelah harga sahamnya jatuh (Li, 2010).

Kasus tersebut menimbulkan pertanyaan tentang melemahnya mekanisme tata kelola perusahaan dan ketidakcukupan kapasitas *board of directors* menjaga integritas keterbukaan keuangan (Gordon, 2002) serta menimbulkan pertanyaan mengenai pengendalian internal pelaporan keuangan (ICOFR). Beberapa peneliti telah meneliti ICOFR setelah munculnya skandal Enron di tahun 2002. Hasil penelitian terkait *internal control framework* menyatakan perlunya *internal control framework* terintegrasi yang tepat (Berkowitz, 2005). Hal tersebut sejalan dengan penelitian yang menyatakan perlu kesesuaian pengendalian internal dengan budaya organisasi (Duquette, 2005). Hasil penelitian lain menyarankan perlunya ICOFR yang *built in* yang menjadi bagian integral dari proses siklus perencanaan, penganggaran, pengelolaan, akuntansi, dan *auditing* (Hawkins & Hardwick, 2005). Saat ini belum ada penelitian terkait *Control Self Assessment* (CSA) yang implementatif yang bisa menjadikan ICOFR yang *built in* tersebut. Tisone dan Hoyer menyatakan pentingnya *continuous monitoring* dalam implementasi ICOFR (Tisone & Hoyer, 2005).

Di Indonesia, selain pengaturan ICOFR pada sektor privat, mekanisme ICOFR sektor publik diamankan melalui Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (Pemerintah Republik Indonesia, 2004). Berdasarkan Pasal 55 ayat (4) UU Perbendaharaan Negara menyebutkan bahwa selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang maka Menteri/Pimpinan lembaga harus/diwajibkan menyatakan telah menyelenggarakan pengelolaan APBN berdasarkan Sistem Pengendalian Internal yang memadai dan telah menyelenggarakan akuntansi keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Karena itu berdasarkan PMK 213/PMK.05/2013 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat, Menteri/Pimpinan Lembaga/Pengguna Anggaran, Kuasa Pengguna Anggaran, dan Penanggung jawab Unit Akuntansi Pembantu Pengguna Anggaran, termasuk Menteri Keuangan atas nama Pemerintah Pusat, menyusun pernyataan tanggung jawab atau *statement of responsibility* (SOR) atas Laporan Keuangan yang disampaikan, yang di dalam formatnya tercantum kalimat: "Laporan Keuangan tersebut telah disusun berdasarkan pengendalian internal yang memadai"

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) telah melakukan audit atas pengendalian-pengendalian kunci yang seharusnya berfungsi dalam 21 siklus transaksi keuangan yang ditetapkan BPK RI. Berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2015, sebagian besar pengendalian dinyatakan tidak efektif. Keduapuluh satu siklus tersebut adalah: (1) Saldo Awal (2) Kas di Bendahara Pengeluaran, (3) Aset Tetap, (4) Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) Migas, (5) PNBP Migas Lainnya, (6) PNBP K/L, (7) Pendapatan Pajak, (8) Pendapatan dan Belanja Badan Layanan Umum (BLU), (9) Belanja Pegawai, (10) Belanja Barang yang Menghasilkan Persediaan, (11) Belanja Modal, (12) Belanja Bantuan Sosial, (13) Belanja Subsidi, (14) Belanja Transfer Daerah, (15) Penerusan Pinjaman, (16) Penerimaan Negara menggunakan Modul Penerimaan Negara (MPN) Generasi 1 (G1), (17) Penerimaan Negara menggunakan MPN G2, (18) Perhitungan SAL, (19) Konsolidasi LKK/L, (20) Konsolidasi LKBUN, dan (21) Konsolidasi LKPP.

Hasil audit BPK atas rincian pengendalian dapat digambarkan dalam Tabel 1 berikut ini:

TABEL-1: Kelemahan pengendalian intern

No	Siklus	Tingkat Entitas	Tingkat Transaksi	Tingkat Teknologi Informasi
1	Kas di Bendahara Pengeluaran	Tidak ada	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada
2	Aset Tetap	Tidak ada	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada
3	Belanja Pegawai	Tidak ada	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada
4	Belanja Barang yang Menghasilkan Persediaan	Tidak ada	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada
5	Belanja Modal	Tidak ada	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada
6	Belanja Bantuan Sosial	Tidak ada	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada
7	Belanja Subsidi	Tidak ada	Tidak ada	Tidak ada
8	Belanja Transfer Daerah	Tidak ada	Ada	Tidak ada
9	Penerusan Pinjaman	Ada ¹⁾ sebagian ¹⁾	Ada	Tidak ada
10	Pendapatan dan Belanja BLU	Ada ¹⁾ sebagian ¹⁾	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada
11	Penerimaan negara melalui MPN G1	Tidak ada	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada
12	Penerimaan negara melalui MPN G2	Tidak ada	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada
13	PNBP Migas	Tidak ada	Ada ³⁾ sebagian ³⁾	Tidak ada
14	PNBP Migas Lainnya	Tidak ada	Ada ³⁾ sebagian ³⁾	Tidak ada
15	PNBP K/L	Ada ¹⁾ sebagian ¹⁾	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada
16	Pendapatan Pajak	Tidak ada	Tidak ada	Tidak ada
17	Perhitungan SAL	Ada ¹⁾ sebagian ¹⁾	Tidak ada	Tidak ada
18	Saldo Awal	Ada ¹⁾ sebagian ¹⁾	Ada	Tidak ada
19	Konsolidasi LKK/L	Tidak ada	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada
20	Konsolidasi LKBUN	Tidak ada	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada
21	Konsolidasi LKPP	Tidak ada	Ada ²⁾ sebagian ²⁾	Tidak ada

Catatan: Diolah dari LHP BPKRI 2015

*) Keterangan:

- 1) Pengendalian berupa lingkungan pengendalian ada tetapi tidak ada identifikasi risiko dan pemantauannya.
- 2) Pengendalian berupa prosedur penyusunan laporan keuangan ada tetapi tidak ada prosedur konsolidasi Laporan Keuangan Kementerian Lembaga (LKKL).
- 3) Pengendalian berupa prosedur konsolidasi LKKL ada tetapi tidak ada prosedur penyusunan laporan keuangan.

Merujuk pada Tabel 1, pengendalian internal tingkat entitas meliputi pengendalian terkait lingkungan pengendalian, identifikasi risiko, dan pemantauan. Adapun pengendalian internal tingkat transaksi meliputi prosedur penyusunan laporan keuangan dan prosedur konsolidasi LKKL. Sedangkan, pengendalian internal tingkat teknologi informasi meliputi desain dan penerapan pengendalian umum teknologi informasi serta desain dan penerapan pengendalian aplikasi.

Ringkasan terkait kelemahan pengendalian internal dapat digambarkan sebagaimana Tabel 2

TABEL-2: Ringkasan kelemahan pengendalian internal

Keterangan	Tingkat Entitas	Tingkat Transaksi	Tingkat Teknologi Informasi
Efektivitas pengendalian internal	0% efektif dan 23,8% sebagian efektif	14,3% efektif 71,4%sebagian efektif	0% efektif.

Catatan: Diolah dari LHP BPK RI 2015

Hasil audit BPK RI tersebut menunjukkan belum memadainya sistem pengendalian internal atas pelaporan keuangan negara karena tingkat efektivitas pengendalian langsung (*direct control*) dan pengendalian keras (*hard control*) masih rendah. Pengendalian langsung dan pengendalian keras yang merupakan pengendalian di tingkat transaksi hanya efektif sebesar 14,3% serta pengendalian aplikasi teknologi informasi dinyatakan tidak efektif

seluruhnya. Oleh karena pengendalian langsung dan pengendalian keras ini merupakan pengendalian yang mudah diidentifikasi, hasil audit BPK RI ini dapat dijadikan patokan sehingga dapat langsung disimpulkan perlu dirancang bangun sistem ICOFR yang efektif.

Di sisi lain, terdapat pengendalian tingkat entitas yang merupakan pengendalian lunak (*soft control*) yang tidak mudah untuk diidentifikasi. Oleh karena itu, tujuan penelitian ini adalah termasuk untuk mengisi celah akibat belum adanya penelitian sejenis. Dengan demikian, hasil audit BPK RI terkait pengendalian tingkat entitas perlu dikonfirmasi melalui persepsi pengelola dengan menggunakan kuesioner. Hasilnya akan menjadi landasan yang diperlukan dalam merancang sistem ICOFR yang efektif. Selain itu, hasil persepsi pengelola akan menjadi bahan untuk perbaikan karena dapat menjelaskan kelemahan pengendalian tingkat entitas lebih rinci bila hasilnya sama dengan hasil audit BPK RI. Adapun bila hasilnya berbeda dengan hasil audit BPK RI, hasil persepsi pengelola dapat dijadikan sebagai bahan diskusi lebih lanjut dengan BPK RI sehingga didapatkan pemahaman yang lebih rinci dan dapat dijadikan bahan untuk memperbaiki kelemahan yang disepakati.

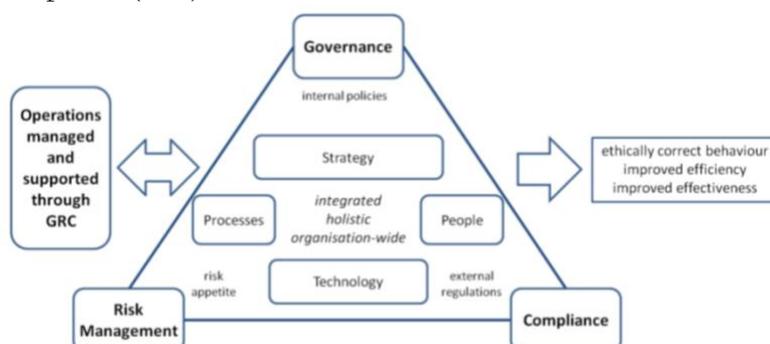
BPK RI mengukur ketidakefektifan berdasarkan bukti-bukti yang ditemukan/tidak ditemukan pada saat audit, sedangkan dalam penelitian ini pengukuran menggunakan persepsi para pengelola keuangan negara atas 17 prinsip pengendalian internal. Perbedaan pengukuran ini dapat mempengaruhi kesimpulan. Bila hasilnya sama, akan mengonfirmasikan pengukuran BPK RI. Bila hasilnya berbeda, akan dapat digunakan sebagai bahan diskusi lebih lanjut dengan BPK RI.

Dalam rangka merancang bangun sistem ICOFR, selain persepsi pengelola terhadap pengendalian internal tingkat entitas, diperlukan juga asumsi-asumsi dalam merancang sistem ICOFR yang efektif. Misalnya, terkait dengan pengelola apakah diasumsikan mereka lebih cenderung kepada teori X atau teori Y/Z. Perbedaan kecenderungan ini akan memengaruhi rancangan sistemnya. Kemudian terkait dengan *framework*, apakah harus memilih salah satu *framework* atau dapat memilih *framework* apa pun. Selanjutnya terkait rekomendasi BPK RI untuk melakukan *control self assessment* (CSA), perlu diteliti lebih mendalam apakah CSA diasumsikan sebagai sebuah metode penilaian atau hanya sebagai perangkat penilaian terpisah. Oleh karena itu, selain meneliti persepsi pengelola terhadap pengendalian internal tingkat entitas penelitian ini juga meneliti persepsi pengelola tentang asumsi-asumsi yang diperlukan dalam merancang sistem ICOFR tersebut.

2. TINJAUAN PUSTAKA

Terdapat tiga isu besar yang memengaruhi organisasi yaitu *governance* (tata kelola), *risk management* (manajemen risiko), dan *compliance* (kepatuhan), atau yang biasa dikenal sebagai konsep GRC (Moeller, 2011), yang pada dasarnya merupakan pengendalian internal dalam makna luas. Hal tersebut sejalan dengan pandangan terkait tata kelola (Al-zwyalif, 2015; Magnusson, 2007), terkait manajemen risiko (Hubbard, 2009; Leitch, 2008), serta terkait *compliance* (Steinberg, 2011). Penerapan pengendalian internal dalam makna luas dapat digambarkan dalam kerangka referensi *integrated GRC* sebagaimana Gambar 1 (Racz, Weippl, & Seufert, 2010).

GAMBAR-1: Kerangka referensi *integrated GRC*, A Frame of Reference for Research of Integrated Governance, Risk and Compliance (2010)



Pengendalian internal sangat dibutuhkan organisasi dalam mencapai tujuan terutama dalam kaitannya dengan akuntabilitas laporan keuangan. Pengendalian internal secara umum dibagi menjadi pengendalian

tingkat entitas dan tingkat transaksi. Pengendalian tingkat entitas dapat memengaruhi sistem pengendalian internal (Anderson *et al.*, 2017). Dengan demikian, pengendalian tingkat entitas ini akan memengaruhi pengendalian tingkat transaksi. Oleh karena itu, perlu dilakukan penelitian persepsi pengelola terhadap efektivitas pengendalian internal tingkat entitas sehingga dapat dirancang pengendalian tingkat transaksi yang sesuai dan dirancang bangun ICOFR atas pengelolaan keuangan negara yang efektif.

Selain itu, untuk merancang bangun ICOFR berdasarkan *internal control framework* yang tepat sesuai budaya organisasi, yang *built in* dalam siklus pengelolaan keuangan dengan *continuous monitoring* (Hawkins & Hardwick, 2005), perlu dilakukan penelitian persepsi pengelola atas asumsi-asumsi sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara. Asumsi-asumsi tersebut dielaborasi dari teori-teori terkait pengendalian internal untuk menjawab permintaan BPK RI yang menghendaki CSA atas pelaporan keuangan negara.

Teori terkait pengendalian internal di antaranya adalah *grand theory* terkait pengendalian, yaitu Teori X dan Teori Y (McGregor, 1957). Organisasi terdiri dari individu-individu yang berinteraksi sehingga pengendalian internal organisasi akan dipengaruhi individu-individu tersebut terutama kebutuhan yang mendominasi individu-individu di dalam organisasi tersebut. Teori X memiliki asumsi bahwa kebutuhan fisik dan kebutuhan keselamatan mendominasi individu (Robbins & Judge, 2017). Teori X tepat untuk orang-orang yang hirarki kebutuhannya dominan pada kebutuhan fisik dan keselamatan (Maslow, 1943). Teori X ini tepat untuk orang-orang yang memiliki kebutuhan keberadaan berdasarkan teori ERG (Existence, Related, Growth) (Alderfer, 2011). Teori Y memiliki asumsi bahwa kebutuhan sosial, harga diri, dan aktualisasi diri menominasi individu (Robbins & Judge, 2017). Teori Y ini tepat untuk orang-orang yang hirarki kebutuhannya dominan pada kebutuhan aktualisasi diri pada hirarki kebutuhan Maslow atau kebutuhan pertumbuhan (*growth*) pada teori ERG Alderfer. Selain teori Y, teori Z (Ouchi & Price, 1978) juga memiliki asumsi kebutuhan aktualisasi diri mendominasi individu. Meskipun McGregor (1957) lebih menyarankan penggunaan teori Y, tetapi keberagaman orang-orang dan perbedaan dominasi hirarki kebutuhan individual dalam organisasi membuat teori X cenderung mengatakan pengendalian eksternal tetap diperlukan. Hal itu bersesuaian dengan Maslow (1943) yang berpendapat bahwa suatu perilaku didorong oleh motivasi jamak (*multiple motivation*). Oleh karena itu, perlu dielaborasi apakah teori X atau teori Y/Z yang dapat menjadi asumsi sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara berdasarkan persepsi pengelola. Perbedaan kecenderungan terhadap teori X atau teori Y/Z akan memengaruhi rancangan sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara.

Teori terkait pengendalian internal yang perlu dijadikan asumsi sistem ICOFR adalah terkait *internal control framework*. Kesesuaian suatu *framework* ICOFR dengan organisasi akan menentukan efektivitas dari sistem ICOFR yang dibangun. Terdapat beberapa *framework* pengendalian internal di antaranya COSO *internal control integrated framework* yang disusun Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission tahun 1992, *Control Objective for Information related Technology* (COBIT) yang disusun Information Systems Audit and Control Association (ISACA) tahun 1996, *Criteria of Control* (CoCo) yang disusun pada tahun 1994 oleh the Canadian Criteria of Control Committee, dan lain-lain.

Terdapat perbedaan di antara beberapa pakar. Ada pandangan dalam *white paper* seorang *principal analyst* dari CCH Wolters Kluwer yang berinteraksi dengan SEC dan spesialis di bidang *governance, risk management*, dan *compliance* yang mengungkapkan SEC mengindikasikan COSO *internal control integrated framework* sebagai suatu contoh *framework* yang sesuai untuk ICOFR (Hamilton, 2007). Pandangan lainnya mengungkapkan adopsi dari COBIT *framework* membuat para manajer dapat mengimplementasikan ICOFR dengan efektif dan menyediakan perangkat yang mematuhi persyaratan *Sarbanes-Oxley Act* (Rubino & Vitolla, 2014). Oleh karena itu, perlu dielaborasi apakah *internal control framework* yang tepat diperlukan dalam sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara berdasarkan persepsi pengelola. Bila hasilnya diperlukan *internal control framework* yang tepat maka perlu penelitian lanjutan untuk memilih yang paling sesuai.

Penilaian keefektifan ICOFR dapat dilakukan dengan cara *control assessment* konvensional melalui audit atas ICOFR oleh auditor intern/ekstern atau dilakukan dengan menggunakan metode CSA oleh manajemen. Menurut Peraturan Kepala BPKP Nomor 24 tahun 2013 tentang Pedoman Pelaksanaan *Control Self Assessment* untuk

Penilaian Risiko ([BPKP] Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, 2013), CSA adalah alat manajemen yang dirancang untuk membantu tim kerja melakukan evaluasi/penilaian sendiri atas sistem pengendalian internal yang ada agar risiko terkelola dan tujuan organisasi tercapai efektif ([BPKP] Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, 2013). Berbeda dengan BPKP, ada pandangan lain CSA sebagai sebuah metode penilaian, sehingga menjadi bagian yang tak terpisahkan dari manajemen dan tersistem (Dickins, Hara, & Reisch, 2009). Oleh karena itu, perlu dielaborasi apakah CSA yang akan dibangun dalam sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara merupakan suatu metode atau sekedar perangkat berdasarkan persepsi pengelola. Perbedaan CSA sebagai metode ataupun bukan akan menentukan rancangan sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode deskriptif kuantitatif untuk meneliti objek pengendalian internal tingkat entitas serta objek asumsi-asumsi yang diperlukan dalam merancang bangun sistem. Dengan menggunakan kuesioner, data dikumpulkan dari responden yang merupakan pengelola dari beberapa kementerian dan lembaga yang diambil secara *non-random purposive sampling* dari populasi penyusun laporan keuangan pada kementerian/lembaga di Indonesia. Jumlah responden sebanyak 211 responden yang terdiri dari 167 responden yang dikirimkan melalui alamat email dan 44 responden dikirimkan secara langsung dengan dokumen fisik. Responden-responden tersebut merupakan penyusun laporan keuangan di Kementerian/Lembaga (pelaksana/eselon IV) yang didapat dari Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan (APK) Direktorat Jenderal Perbendaharaan dan sebagian penyusun laporan keuangan di lingkungan Kementerian Keuangan (pelaksana/eselon IV). Pertanyaan kuesioner terkait pengendalian internal tingkat entitas dirancang berdasarkan 17 prinsip pengendalian internal yang menjadi *best practices* dengan beberapa penyesuaian yang diperlukan. 17 prinsip tersebut adalah:

1. Organisasi menunjukkan komitmen terhadap kode etik;
2. Pimpinan organisasi melakukan pengawasan atas pengendalian internal;
3. Manajemen memperbarui perangkat organisasi dalam mencapai tujuan;
4. Organisasi menunjukkan komitmen dalam mempertahankan pegawai yang kompeten;
5. Organisasi mempertahankan pegawai berkaitan dengan tanggung jawab pengendalian internal;
6. Organisasi menunjukkan dengan jelas kemampuan dalam menilai risiko yang berkaitan dengan tujuan;
7. Organisasi menganalisa risiko sebagai dasar untuk menentukan bagaimana risiko harus dikelola;
8. Organisasi mempertimbangkan potensi kecurangan dalam penilaian risiko;
9. Organisasi menilai perubahan yang secara signifikan dapat mempengaruhi sistem pengendalian internal;
10. Organisasi mengembangkan kegiatan pengendalian yang berkontribusi terhadap mitigasi risiko ke tingkat yang dapat diterima;
11. Organisasi mengembangkan kegiatan pengendalian atas teknologi informasi untuk mendukung pencapaian tujuannya;
12. Organisasi menyebarkan kegiatan pengendalian;
13. Organisasi menggunakan informasi berkualitas dalam mendukung fungsi pengendalian internal;
14. Organisasi mengomunikasikan informasi secara internal dalam mendukung pelaksanaan komponen pengendalian internal;
15. Organisasi berkomunikasi dengan pihak eksternal mengenai hal-hal yang memengaruhi keberfungsian komponen-komponen pengendalian internal;
16. Organisasi melakukan evaluasi untuk memastikan komponen pengendalian internal berfungsi;
17. Organisasi mengomunikasikan kekurangan pengendalian internal pada waktu yang tepat kepada pihak yang bertanggung jawab mengambil tindakan korektif.

Pertanyaan terkait kuesioner asumsi-asumsi sistem ICOFR dirancang dari tinjauan pustaka terkait, yaitu terkait asumsi kebutuhan aktualisasi diri mendominasi individu, asumsi *internal control framework* yang tepat, asumsi *control self assessment*. Setiap responden diharapkan mengisi kedua kuesioner tersebut.

Jenis data dalam penelitian ini adalah data primer berupa 75 orang responden yang menjawab kuesioner tentang pengendalian internal tingkat entitas dan 56 responden yang menjawab kuesioner tentang asumsi-asumsi yang diperlukan dalam merancang bangun system. Jawaban responden tersebut diukur dengan menggunakan skala Likert 5 poin. Dengan demikian, *respond rate* dari kuesioner yang dikirim adalah sebesar 35,5% dan 26,5% dengan rincian *respond rate* 11,8% berasal dari responden Kementerian Keuangan dan *respond rate* kementerian/lembaga lain adalah 23,7% dan 14,7%. Menurut Ayagre, Appiah-Gyamerah, & Nartey (2014) jawaban responden dengan skala likert adalah sebagai berikut: 0,00-1,49 = sangat lemah; 1,50-2,49 = lemah; 2,50-3,49 = moderat; 3,50-4,49 = efektif; dan 4,50-5,00 = sangat efektif.

Sebelum disebarkan kepada responden yang dituju, atas kuesioner yang telah disusun dilakukan pengujian validitas dan reliabilitas dalam pengujian instrumen. Kedua kuesioner tersebut diujikan terlebih dahulu kepada 25 responden di Kementerian Keuangan yang memiliki karakteristik sesuai dengan responden yang dituju. Pengujian validitas dilakukan untuk menguji apakah suatu instrumen tepat atau cermat mengukur objek yang diukur. Misalnya, meskipun sama-sama mengukur suhu tetapi *thermometer* lebih valid untuk mengukur suhu badan dibandingkan dengan *thermograph* yang diperuntukkan untuk mengukur suhu atmosfer. Cara pengujian validitas, yaitu dengan membuat korelasi antara nilai masing-masing butir dengan nilai total yang merupakan penjumlahan tiap nilai butir dengan syarat minimum dinyatakan valid jika r hitung nilainya melebihi r tabel. Untuk 25 responden dengan signifikansi 5% untuk pengujian dua arah maka r tabel adalah 0,3961. Tabel 3 dan Tabel 4 memperlihatkan keseluruhan instrumen dinyatakan valid karena koefisien korelasi dari setiap pertanyaan kuesioner $>0,3961$.

TABEL-3: Hasil uji validitas kuesioner pengendalian internal tingkat entitas

Variabel	Butir –butir Terkait	Nilai (Range)	Nilai yang $\leq 0,3961$	Kesimpulan
Lingkungan Pengendalian	1-21	0,505-0,825	Tidak ada	Semua Valid
Penilaian Risiko	22-37	0,401-0,782	Tidak ada	Semua Valid
Aktivitas Pengendalian	38-58	0,469-0,881	Tidak ada	Semua Valid
Informasi dan Komunikasi	59-66	0,570-0,834	Tidak ada	Semua Valid
Monitoring	67-74	0,689-0,871	Tidak ada	Semua Valid

Catatan: Data diolah, 2017

Variabel tersebut merupakan pengelompokan atas 17 prinsip pengendalian yang dijabarkan dalam 74 pertanyaan kuesioner.

TABEL-4: Hasil uji validitas kuesioner asumsi-asumsi strategis sistem ICOFR

Variabel	Butir Pertanyaan	Nilai (Range)	Nilai yang $\leq 0,3961$	Kesimpulan
Asumsi Penting	01-44	0,458-0,890	Tidak ada	Semua Valid
Asumsi Pasti	01-44	0,420-0,937	Tidak ada	Semua Valid

Catatan: Data diolah, 2017

Asumsi penting memiliki arti responden menyatakan bahwa 44 pernyataan dalam kuesioner sebagai hal yang penting dalam menyusun rancangan sistem ICOFR. Asumsi pasti memiliki arti responden menyatakan bahwa 44 pernyataan dalam kuesioner adalah pasti adanya dalam menyusun rancangan sistem ICOFR.

Instrumen dinyatakan andal (*reliable*) bila digunakan untuk mengukur obyek yang sama beberapa kali tetap menghasilkan data yang sama. Angka *cronbach alpha* di atas 0,7 dapat diterima serta bila angka *cronbach alpha* di atas 0,8 dikategorikan baik dan bila di atas 0,9 dikategorikan sangat baik (George & Mallery, 2003). Tabel 5 dan Tabel 6 menunjukkan semua instrumen *reliable* (dapat diterima) yang ditunjukkan dengan nilai *cronbach alpha* berada di atas 0,7. Dengan demikian instrumen ini dapat digunakan beberapa kali untuk mengukur persepsi pengelola keuangan negara pada penelitian di waktu mendatang dan/atau pada obyek pengelola dari instansi berbeda.

TABEL-5: Hasil uji reliabilitas

Variabel	Croanbach alpa	Kesimpulan
Lingkungan Pengendalian	0,759	<i>Reliable</i>
Penilaian Risiko	0,764	<i>Reliable</i>
Aktivitas Pengendalian	0,761	<i>Reliable</i>
Informasi dan Komunikasi	0,788	<i>Reliable</i>
Monitoring	0,795	<i>Reliable</i>

Catatan: Data diolah 2017

TABEL-6: Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Croanbach alpa	Kesimpulan
Asumsi Penting	0,757	<i>Reliable</i>
Asumsi Pasti	0,758	<i>Reliable</i>

Catatan: Data diolah 2017

Setelah dinyatakan *valid* dan *reliable*, kedua kuesioner tersebut secara daring disebarikan ke 167 alamat email dan 44 kuesioner dikirim secara luring dengan dokumen kuesioner fisik. Atas jawaban yang didapatkan kemudian dilakukan analisis deskriptif berdasarkan pemahaman peneliti atas tinjauan pustaka terkait.

4. HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1. Pengendalian Internal Tingkat Entitas

Penelitian terkait pengendalian internal tingkat entitas ini berhasil menjangkit 75 responden. Responden yang memberi jawaban tersebut berasal dari Kementerian Keuangan, Kementerian ESDM, Kementerian BUMN, Kementerian Pariwisata, Kementerian Negara Pemberdayaan Perempuan, Kementerian Koordinator Bidang Politik, Hukum, dan Keamanan, DPR RI, Kementerian Koordinator Bidang Pembangunan Manusia dan Kebudayaan, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, Mahkamah Agung, Badan Pusat Statistik, Kejaksaan Republik Indonesia, LIPI, Badan Informasi Geospasial, Badan Standarisasi Nasional, PPAK, Komisi Nasional HAM, PPAK, dan Arsip Nasional RI. Sementara itu, kuesioner terkait asumsi-asumsi yang diperlukan untuk merancang bangun sistem ICOFR berhasil menjangkit 56 responden. Responden tersebut berasal dari Kementerian Keuangan, Kementerian ESDM, Kementerian BUMN, Kementerian Koordinator Bidang Pembangunan Manusia dan Kebudayaan, Kementerian Pariwisata, Badan Pusat Statistik, Mahkamah Agung, Badan Informasi Geospasial, PPAK, Komisi Nasional HAM, dan PPAK.

Sebagaimana telah disebutkan pada bagian pendahuluan bahwa BPK RI berpendapat pengendalian internal tingkat entitas dikategorikan lemah. Namun, dengan mengelompokkan butir-butir pertanyaan kuesioner pengendalian internal tingkat entitas ke dalam lima komponen pengendalian sebagaimana Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (Pemerintah Republik Indonesia, 2008) dan merata-ratakan jawaban responden serta membandingkannya dengan batas nilai 3,50 yang merujuk kepada Ayagre *et al.* dapat dikategorikan efektif (Ayagre *et al.*, 2014). Rincian efektivitas pengendalian internal tingkat entitas tersebut dapat dilihat pada Tabel 7 berikut ini.

TABEL-7: Nilai komponen pengendalian intern

No	Variabel	Butir-butir terkait	Nilai rata-rata	Kategori
1	Lingkungan Pengendalian	1-21	3,61	Efektif
2	Penilaian Risiko	22-37	3,54	Efektif
3	Aktivitas Pengendalian	38-58	3,62	Efektif
4	Informasi dan Komunikasi	59-66	3,61	Efektif
5	Monitoring	67-74	3,71	Efektif

 Catatan: Data diolah, 2017

Ketujuh puluh empat butir pertanyaan dihasilkan dari 17 prinsip pengendalian internal yang kemudian dijabarkan dalam pernyataan-pernyataan dalam kuesioner yang harus dijawab oleh responden menggunakan skala likert 1-5.

Berdasarkan jawaban kuesioner yang didapatkan, komponen lingkungan pengendalian dinyatakan efektif. Hal ini berdasarkan persepsi pengelola bahwa: 1) Organisasi memperlihatkan komitmen terhadap nilai-nilai etis dan integritas; 2) Pimpinan organisasi memperlihatkan independensinya terhadap manajemen di bawahnya dan melakukan pengawasan atas pelaksanaan dan pengembangan pengendalian internal; 3) Manajemen, di bawah pengawasan pimpinan organisasi, menetapkan strukturnya dan alur pelaporannya, dan berwenang serta bertanggung jawab atas pencapaian tujuan; dan 4) Organisasi mempertahankan individu bertanggung jawab atas pengendalian internal mereka dalam mencapai tujuannya.

Komponen penilaian risiko dinyatakan efektif. Hal ini berdasarkan persepsi pengelola bahwa: 1) Organisasi melaksanakan identifikasi risiko untuk mencapai tujuan di seluruh entitas dan melakukan analisa risiko sebagai dasar penentuan bagaimana risiko harus dikelola; dan 2) Organisasi memperhatikan potensi risiko kecurangan dalam pencapaian tujuan;

Komponen kegiatan pengendalian dinyatakan efektif. Hal ini berdasarkan persepsi pengelola bahwa: 1) Organisasi menyeleksi dan melakukan pengembangan kegiatan pengendalian yang kontributif terkait mitigasi risiko ke tingkat risiko yang dapat diterima untuk mendukung pencapaian tujuan; 2) Organisasi menyeleksi dan melakukan pengembangan kegiatan pengendalian atas teknologi untuk mendukung pencapaian tujuannya; dan 3) Organisasi menginternalisasikan kegiatan pengendalian melalui kebijakan-kebijakan disertai prosedur yang mentransformasikan kebijakan ke dalam tindakan.

Komponen informasi dan komunikasi dinyatakan efektif. Hal ini berdasarkan persepsi pengelola bahwa: 1) Organisasi mendapatkan atau menghasilkan dan menggunakan informasi relevan yang berkualitas untuk mendukung fungsi komponen pengendalian internal lainnya; 2) Organisasi menyampaikan informasi kepada pihak internal, termasuk tujuan dan tanggung jawab pengendalian internal, yang diperlukan untuk mendukung pelaksanaan komponen pengendalian internal lainnya; dan 3) Organisasi melakukan komunikasi dengan pihak eksternal mengenai hal-hal yang memengaruhi fungsi komponen pengendalian internal lainnya.

Komponen pemantauan dinyatakan efektif. Hal ini berdasarkan persepsi pengelola bahwa: 1) Organisasi menyeleksi, melakukan pengembangan, dan melakukan evaluasi berkelanjutan dan/atau evaluasi terpisah dalam memastikan komponen pengendalian internal ada dan berfungsi; dan 2) Organisasi melakukan evaluasi dan mengomunikasikan defisiensi pengendalian internal secara tepat waktu kepada para pihak yang bertanggung jawab mengambil tindakan korektif.

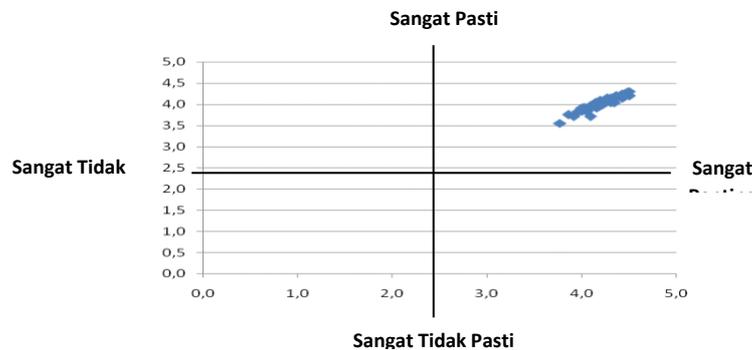
Dengan demikian, hasil penelitian ini menegaskan pendapat BPK RI yang menyatakan pengendalian internal tingkat entitas pelaporan keuangan negara dikategorikan lemah. Perbedaan ini dapat diakibatkan dari cara evaluasi yang berbeda dan komponen pengendalian internal yang dievaluasi berbeda. Dengan perbedaan ini, dapat dijadikan sebagai dasar diskusi mengenai bagaimana mengevaluasi pengendalian internal tingkat entitas. Bila BPK RI dan Pemerintah mengacu kepada lima komponen pengendalian internal yang terdapat dalam PP 60 Tahun 2018 serta mendasarkan pada metode evaluasi yang sama, diharapkan akan dihasilkan titik temu mengenai hasil evaluasi atas pengendalian internal tingkat entitas tersebut.

4.2. Asumsi-Asumsi Sistem ICOFR

Elaborasi asumsi-asumsi sistem ICOFR dilakukan dengan memetakan jawaban responden ke dalam *an assumption rating chart*. Butir-butir yang dapat diterima sebagai asumsi adalah yang masuk dalam kuadran Penting-Pasti. Rata-rata nilai setiap butir terkait dengan asumsi penting dan asumsi pasti melebihi batas 3,50 sehingga digolongkan sebagai penting dan pasti. Hasil penilaian atas asumsi-asumsi yang dikonfirmasi melalui kuesioner

persepsi pengelola tersebut semuanya dapat digambarkan di kuadran Penting-Pasti pada sebuah *Assumption Rating Chart* sebagaimana Gambar 2 sehingga dapat dijadikan sebagai asumsi yang diperlukan dalam melakukan rancang bangun sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara.

GAMBAR 2: An assumption rating chart



Catatan: Data diolah, 2017

Di antara asumsi sistem ICOFR yang telah terkonfirmasi, persepsi pengelola adalah penyusun laporan keuangan negara lebih cenderung dapat didekati dengan Teori Y/Z. Hal itu menunjukkan penyusun laporan keuangan memiliki kebutuhan sosial, harga diri, dan aktualisasi diri mendominasi individu. Berdasarkan hasil jawaban responden atas pertanyaan terkait butir-butir aktualisasi diri mendominasi individu sebagaimana Tabel 8 didapatkan rata-rata 80,8% sehingga dapat disimpulkan responden memiliki kebutuhan aktualisasi diri mendominasi individu.

TABEL-8 : Butir-butir asumsi kebutuhan aktualisasi diri mendominasi individu

No	Butir	Jawaban "Penting s.d. Sangat penting"
1	Motivasi terjadi pada tingkat social esteem dan aktualisasi diri,	78,5%
2	Dapat mengarahkan dirinya sendiri dan kreatif	83,9%
3	Pengendalian diri diperlukan dalam mencapai tujuan organisasi	87,5%
4	Pekerjaan pada dasarnya menyenangkan	73,2%
	Rata-Rata	80,8%

Catatan: Data diolah, 2017

Dengan demikian, sistem ICOFR yang dibangun perlu selaras dengan pribadi para penyusun laporan keuangan, yang menyenangi pekerjaannya dengan motivasi tingkat *social esteem* dan aktualisasi diri. Agar hal tersebut dapat terwujud maka diperlukan *social analysis* dengan fokus analisis pada elemen peran (*roles*), norma (*norms*), dan nilai-nilai (*values*) (Checkland & Poulter, 2006).

Persepsi pentingnya *Internal Control Framework* yang tepat atas pengelolaan keuangan negara bersesuaian dengan pendapat Hamilton yang mensyaratkan untuk mendasarkan penilaian atas *internal control* dengan *framework* evaluasi yang sesuai (Hamilton, 2007). Berdasarkan hasil jawaban responden atas pertanyaan terkait butir-butir *internal control framework* yang tepat sebagaimana Tabel 9 didapatkan rata-rata 90,6% sehingga dapat disimpulkan *internal control framework* yang tepat itu penting bagi responden.

TABEL-9: Butir-butir asumsi internal control framework yang tepat

No	Butir	Jawaban "Penting s.d. Sangat penting"
1	Selaras dengan PP 60 Tahun 2008	87,5%
2	Dapat diterapkan di lingkungan teknologi informasi	87,5%
3	Mempertimbangkan risiko	94,6%
4	Mudah diaplikasikan	92,9%
	Rata-Rata	90,6%

Catatan: Data diolah, 2017

Berdasarkan asumsi di atas sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara, perlu dibangun dengan suatu *Internal Control Framework* yang tepat, yaitu selaras dengan PP 60 Tahun 2008 tentang SPIP, dapat diterapkan di lingkungan teknologi informasi, mempertimbangkan risiko, dan mudah diaplikasikan. Untuk dapat memilih *Internal Control Framework* yang tepat diperlukan metode *Analytic Hierarchy Process* (Saaty, 1980).

Persepsi pentingnya *control self assessment* (CSA) oleh manajemen terintegrasi dalam suatu sistem menunjukkan CSA merupakan sebuah metode (Dickins *et al.*, 2009). Berdasarkan hasil jawaban responden atas pertanyaan terkait butir-butir CSA sebagaimana tabel 10 didapatkan rata-rata 87,5% sehingga dapat disimpulkan responden menghendaki dilakukannya CSA dan 92,9% memiliki persepsi bahwa CSA dilakukan oleh manajemen terintegrasi dalam suatu sistem yang menunjukkan kecenderungan bahwa CSA sebagai sebuah metode untuk menilai ICOFR.

TABEL-10: Butir-butir asumsi control self assessment (CSA)

No	Butir	Jawaban "Penting s.d. Sangat penting"
1	Dilakukan dengan menggunakan penilaian mandiri	82,1%
2	Dilakukan oleh manajemen terintegrasi dalam suatu sistem	92,9%
	Rata-Rata	87.5%

Sumber: Data diolah, 2017

Berdasarkan asumsi di atas sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara, perlu dibangun dengan CSA merupakan bagian dari sistem karena merupakan metode penilaian. Bila CSA yang dibangun tidak menjadi bagian dari sistem, CSA tersebut hanya sebagai perangkat penilaian.

Selain beberapa asumsi tersebut, berdasarkan persepsi pengelola didapatkan juga asumsi bahwa sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara tersebut mudah dipraktikkan dan terdiri atas sub sistem penerapan, sub sistem penilaian dengan menggunakan *Control Self Assesment*/Penilaian Mandiri yang terintegrasi dalam suatu sistem, dan sub sistem reuiu ICOFR atas pengelolaan keuangan negara. Sub sistem penerapan ICOFR atas pengelolaan keuangan negara meliputi (a) perancangan ICOFR yaitu penentuan akun signifikan, identifikasi risiko, dan pemilihan pengendalian atas risiko; serta (b) implementasi ICOFR yang merupakan pelaksanaan pengendalian atas risiko yang telah dipilih pada rancangan ICOFR. Sub sistem penilaian ICOFR atas pengelolaan keuangan negara meliputi (a) penilaian rancangan pengendalian yang memastikan risiko yang teridentifikasi telah dilakukan pengendalian yang memadai, (b) pengujian keandalan yang dapat dilakukan menggunakan sensus ataupun sampling dengan memperhatikan kualitas validitas hasilnya atau keefisienan, dan (c) penilaian atas defisiensi pengendalian (bila ada) dengan melibatkan *Prudent Official* sehingga dihasilkan tingkatan defisiensi Tidak Berarti (*inconsequential*), Signifikan (*significant*), atau Kelemahan Material (*material weakness*). Sub sistem reuiu ICOFR atas pengelolaan keuangan negara dilakukan oleh Inspektorat Jenderal meliputi (a) pengujian substansi (*reperformance*) atas hasil pengujian keandalan pengendalian serta atas defisiensi signifikan (*significant*) dan/atau kelemahan material (*material weakness*), serta (b) koreksi atas penyimpangan saldo-saldo akun signifikan. Asumsi ini memberikan gambaran sebuah sistem kegiatan manusia yang relevan dengan situasi yang problematis. Asumsi ini akan menjadi bahan penyusunan *Root definition* (RD) dengan rumus umum PQR (Checkland & Poulter 2006) yaitu Mengerjakan P (apa) dengan Q (bagaimana) untuk mewujudkan R (mengapa). Kemudian penyempurnaan RD menggunakan CATWOE: C (*Customers*), A (*Actors*), T (*Transformation*), W (*Worldview*), O (*Owners*), dan E (*Environmental constraints*); sebagai alat bantu analisis.

Asumsi yang dihasilkan berikutnya adalah hasil sistem ICOFR berupa (a) *effectiveness* yaitu pengendalian internal yang memadai karena tidak ada defisiensi pengendaliannya atau defisiensi pengendaliannya tidak berarti, (b) *efficacy* yaitu tidak adanya penyimpangan pada saldo-saldo akun signifikan atau penyimpangan pada saldo-saldo akun signifikan tidak material, dan (c) *efficiency* yaitu biaya menjalankan sistem ICOFR rendah karena tidak memerlukan pengadaan SDM baru, pengadaan peralatan baru, dan penambahan waktu/jam kerja. Asumsi ini dapat menjadi bahan untuk menjawab pertanyaan kriteria kinerja bekerjanya sistem aktivitas

yang telah dirumuskan dengan alat bantu analisis CATWOE pada tahapan penyusunan RD, yaitu meliputi kriteria: *effectiveness*, *efficiency*, dan *efficacy*.

5. KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

Terdapat sejumlah simpulan penting yang didapat dari kuesioner terkait pengendalian internal tingkat entitas dan asumsi-asumsi sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara, di antaranya: (1) pengendalian internal tingkat entitas menunjukkan efektif; dan (2) pentingnya keberadaan sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara pada tingkat transaksi berdasarkan CSA sebagai sebuah metode yang dibangun selaras dengan tujuan pribadi pengelola keuangan yang terlibat dengan *Internal Control Framework* yang tepat. Mempertimbangkan bahwa penelitian ini hanya melibatkan para pengelola keuangan negara, maka pada penelitian berikutnya dapat dikembangkan dengan melibatkan pemangku kepentingan lainnya seperti pakar *Internal Control* untuk memilih *internal control framework* yang tepat untuk sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan Negara dan melibatkan pejabat/pemeriksa BPK.

Hasil dari penelitian ini mengindikasikan pentingnya studi lebih lanjut tentang rancang bangun sistem ICOFR atas pengelolaan keuangan negara, yang dapat digunakan hasilnya sebagai dasar merancang bangun sistem ICOFR pada tingkat transaksi yang efektif. Terpetakannya situasi problematis yang memerlukan *social analysis* berimplikasi pada diperlukannya *Soft System Methodology (SSM)*. Perlunya pemilihan *Internal Control Framework* yang tepat memerlukan metode *Analytic Hierarchy Process (AHP)* untuk memilih alternatif-alternatif yang tersedia.

6. UCAPAN TERIMA KASIH

Saya menyampaikan ucapan terima kasih kepada pejabat di Direktorat APK yang telah membantu memberikan 167 alamat email para penyusun laporan keuangan di Kementerian/Lembaga serta kepada para penyusun laporan keuangan negara yang telah memberikan jawaban atas kuesioner pengendalian internal tingkat entitas maupun atas kuesioner asumsi-asumsi yang diperlukan dalam rancang bangun sistem ICOFR. Saya juga mengucapkan terima kasih kepada para penerji artikel ini.

7. DAFTAR PUSTAKA

- [BPKP] Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. Peraturan Kepala BPKP Nomor 24 tahun 2013 tentang Pedoman Pelaksanaan Control Self Assessment untuk Penilaian Risiko (2013). Jakarta (ID): BPKP.
- Al-zwyalif, I. M. (2015). The Role of Internal Control in Enhancing Corporate Governance : Evidence from Jordan, *10(7)*, 57–66. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v10n7p57>
- Alderfer, C. P. (2011). *The Practice of Organizational Diagnosis: Theory and Methods*. New York: Oxford University Press.
- Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Cris, R., Salamasick, M., & Sobel, P. J. (2017). *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services, Fourth Edition*. Lake Mary: The Internal Audit Foundation.
- Ayagre, P., Appiah-Gyamerah, I., & Nartey, J. (2014). The Effectiveness of Internal Control Systems of Banks. The Case of Ghanaian Banks. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, *4(2)*, 377. <https://doi.org/10.5296/ijaf.v4i2.6432>
- Berkowitz, S. J. (2005). Assessing and Documenting Internal Controls over Financial Reporting. *The Journal of Government Financial Management*, *54(3)*, 42–48.
- Checkland, P., & Poulter, J. (2006). *Learning for action. A short definitive account of Soft Systems Methodology and its use for practitioners, teachers and students*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Dickins, D., Hara, M. O., & Reisch, J. (2009). Frameworks for establishing and evaluating internal controls : a primer and case study. *Journal of Case Research in Business and Economics*, 1–16.
- Duquette, D. J. (2005). Putting SOX on Federal Agencies. *Journal of Government Financial Management*, *54(1)*, 58–61. Retrieved from <http://esc-web.lib.cbs.dk/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=16311160&site>

=ehost-live&scope=site

- George, D., & Mallery, P. (2003). *SPSS for windows step by step: A simple guide and reference answers to selected exercises* (4th ed.). Boston: Allyn & Bacon.
- Gordon, J. N. (2002). What Enron Means for the Management and Control of the Modern Business Corporation: Some Initial Reflections. *The University of Chicago Law Review*, 69(3), 1233. <https://doi.org/10.2307/1600646>
- Hamilton, J. (2007). *Reform of the Sarbanes-Oxley Section 404 Internal Control over Financial Reporting Regime*. Riverwoods, Illinois: CCH Wolters Kluwer.
- Hawkins, K. W., & Hardwick, K. (2005). Revised OMB Circular A-123 : SOX for Federal Agencies. *The Journal of Government Financial Management*, 54(3).
- Hubbard, D. W. (2009). *The Failure of Risk management*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Leitch, M. (2008). *Internal control and risk management*. Burlington: Gower Publishing.
- Li, Y. (2010). The Case Analysis of the Scandal of Enron. *International Journal of Business & Management*, 5(10), 37–41. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v5n10p37>
- Magnusson, C. (2007). *Corporate Governance, Internal Control and Compliance*. Stockholm: The Confederation of Swedish Enterprise.
- Maslow, A. H. (1943). A Theory of Human Motivation. *Psychological Review*, 50(4), 370–396. <https://doi.org/10.1037/h0054346>
- McGregor, D. (1957). The human side of enterprise. *The Management Review*, 46(2), 22–28. <https://doi.org/10.4324/9781912281053>
- Moeller, R. R. (2011). *COSO Enterprise Risk Management* (2nd ed.). New Jersey: John Wiley & Sons. <https://doi.org/10.1002/9781118269145>
- Ouchi, W. G., & Price, R. L. (1978). Hierarchies, clans, and theory Z: A new perspective on organization development. *Organizational Dynamics*, 7(2), 25–44.
- Pemerintah Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (2004). Jakarta (ID): Sekretariat Negara.
- Pemerintah Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (2008). Jakarta (ID): Sekretariat Negara.
- Racz, N., Weippl, E. R., & Seufert, A. (2010). A Frame of Reference for Research of Integrated Governance, Risk and Compliance (GRC). *Communications and Multimedia Security*, 6109, 106–117.
- Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2017). *Essentials of Behavior Organization* (14th ed.). (n.p): Pearson.
- Rubino, M., & Vitolla, F. (2014). Internal control over financial reporting: opportunities using the COBIT framework. *Managerial Auditing Journal*, 29(8), 736–771. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2014-1016>
- Steinberg, R. (2011). *Governance, risk management, and compliance. Governance, risk management, and compliance: it can't happen to us—avoiding corporate disaster while driving success*. <https://doi.org/10.1002/9781118269190>
- Tisone, A. A., & Hoyer, J. (2005). Moving Beyond OMB Circular A123. *The Journal of Government Financial Management*, Winter 2005, 54(4), 49.