

# **PROFESIONALITAS APARAT PENGAWASAN FUNGSIONAL INTERN TERHADAP PELAKSANAAN AUDIT PEMERINTAHAN DAN IMPLIKASINYA KEPADA AKUNTABILITAS KEUANGAN INSTANSI PEMERINTAH DAERAH**

**DADANG SADELI**

Universitas Pendidikan Indonesia, Jl. Dr. Setiabudhi No. 229 Bandung 40154,  
dadangsadeli@yahoo.com

*The research was tested empirically regarding an internal functional controlling personnel's professionalism effect on accomplishing the government audit as well as its implications on local government agency financial accountability. The study was conducted by survey method. The size of samples was 150 official offices and 150 team chiefs who inspected Municipal Government and Regency's official offices in West Java Province area. The analysis method used in this research was descriptive analysis with the analysis tool using the Structural Equation Modeling. Based on the results of data analysis and discussion, it was obtained the following research findings that internal functional controlling personnel's professionalism has positively effect on implementing government audit; implementation of government audit has implication on quality of local government agency financial accountability.*

**Keywords:** professionalism, government audit, investigation audit and quality of financial accountability.

## **PENDAHULUAN**

Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) merupakan Instansi Pemerintah Daerah yang menerima dan menggunakan anggaran untuk menjalankan tugas pokok dan fungsinya, oleh karena itu mempunyai kewajiban untuk membuat akuntabilitas keuangan. Akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota merupakan suatu perwujudan pertanggungjawaban suatu Instansi Pemerintah Daerah atas pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Kabupaten/

Kota dalam menjalankan program dan kegiatan untuk melaksanakan misi organisasi guna mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.

Pencapaian sasaran sesuai dengan upaya untuk mewujudkan suatu iklim pengelolaan yang baik (*good governance*), yaitu pemerintahan yang dapat menjalankan amanah dari rakyat melalui penyelenggaraan pemerintahan yang dapat beroperasi secara efisien, efektif dan responsif terhadap aspirasi masyarakat, serta mempertanggungjawabkan pelaksanaan amanah tersebut kepada rakyat. Hal ini dapat mewujudkan transparansi yang dapat menimbulkan kepercayaan kepada Pemerintah, dan masyarakat mau berpartisipasi dalam pelaksanaan pembangunan nasional. Kondisi ini dalam kenyataannya belum terwujud sebagaimana yang diharapkan, hal ini dibuktikan dengan berbagai hasil penelitian dan kejadian yang ada di masyarakat.

Menurut hasil penelitian Booz-Allen dan Hamilton, tahun 1999 Indonesia menduduki peringkat paling rendah dalam hal indeks *good governance* dan indeks korupsi dibandingkan dengan beberapa negara di Asia Tenggara lainnya. Booz-Allen dan Hamilton menyatakan pula bahwa semakin rendah angka indeks maka semakin rendah tingkat *good governance* dan semakin tinggi tingkat korupsi dan ini menunjukkan pula bahwa akuntabilitas belum berjalan sepenuhnya.

Fenomena di masyarakat yang menggambarkan akuntabilitas keuangan belum berjalan sepenuhnya antara lain, tingkat korupsi yang masih tinggi, adanya kebocoran anggaran, pengukuran kinerja Instansi Pemerintah lebih menekankan kepada kemampuan Instansi Pemerintah dalam menyerap anggaran, pengawasan fungsional belum efektif karena belum dilaksanakan secara professional. Akuntabilitas keuangan yang dibuat oleh Instansi Pemerintah Daerah bukan hanya sekadar laporan kinerja dan pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran yang bersifat formalitas, tetapi berisi informasi yang kredibel bagi para penggunanya. Dengan informasi yang kredibel, pengguna akan terpengaruh dalam melakukan pengambilan keputusan yang terbaik. Masalahnya apakah akuntabilitas keuangan yang dibuat oleh Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota telah berjalan sepenuhnya sesuai dengan yang diharapkan, yaitu akuntabilitas keuangan yang berkualitas. Untuk menghasilkan akuntabilitas keuangan yang berkualitas perlu didukung dengan unsur pengawasan. Hal ini diperlukan agar akuntabilitas keuangan berisi informasi yang tidak mengandung kesalahan yang material dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Dalam Pemerintah Daerah terdapat aparat pengawasan fungsional intern Pemerintah Kabupaten/Kota yang membantu pimpinan Pemerintah dalam melakukan pengawasan apakah kegiatan yang dilakukan oleh aparatnya sesuai dengan visi, misi, tujuan, sasaran dan program yang telah ditentukan. Pengawasan fungsional dapat dilakukan melalui pemeriksaan, pengujian, penilaian dan pengusutan berbagai aspek penyelenggaraan pemerintahan (PP No 20 Tahun 2001). Untuk melaksanakan fungsi-fungsi tersebut aparat pengawasan fungsional dapat menggunakan berbagai tipe audit pemerintahan. Tipe audit pemerintahan yang sesuai dengan perkembangan dan tuntutan dan kebutuhannya, serta sifat, tujuan dan ruang lingkupnya dapat diklasifikasikan kedalam tiga jenis yaitu, audit keuangan,

audit kinerja dan audit investigasi (Rosjidi 2001, Bastian 2001). Agar hasil audit memberikan dampak sesuai dengan tujuan yang diharapkan, aparat pengawasan fungsional intern selaku auditor yang melaksanakan pemeriksaan pengelolaan keuangan dan kinerja operasional Pemerintah Daerah, harus memiliki profesionalitas, yaitu persyaratan kemampuan/keahlian, independensi dan penggunaan kemahiran professional secara cermat dan seksama (Badan Pemeriksa Keuangan 1995).

Atas dasar fenomena tersebut menarik untuk dikaji dan diteliti lebih lanjut mengenai apakah profesionalitas aparat pengawasan fungsional berpengaruh terhadap pelaksanaan audit pemerintahan dan bagaimana implikasinya kepada kualitas akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Jawa Barat.

Penelitian ini disusun dengan urutan penulisan sebagai berikut pertama, pendahuluan menjelaskan mengenai latar belakang masalah, pertanyaan penelitian dan organisasi penulisan. Kedua, profesionalitas aparat pengawasan fungsional internal dan pelaksanaan audit pemerintahan, pelaksanaan audit pemerintahan dan kualitas akuntabilitas keuangan Pemerintah Daerah. Ketiga, metoda penelitian terdiri atas pemilihan sampel dan pengumpulan data, operasional variabel serta metoda analisis. Keempat, hasil penelitian yang berisi hasil dan interpretasi pengujian hipotesis. Terakhir, penutup yang berisi simpulan, implikasi, keterbatasan penelitian dan saran untuk penelitian selanjutnya.

## **RERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

Perilaku profesional yang memadai pada aparat pengawasan fungsional merupakan kebutuhan dalam menumbuhkan kepercayaan publik terhadap kualitas jasa yang diberikan. Kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa profesional akan meningkat, jika auditor memiliki kemampuan professional dalam melaksanakan pekerjaannya. (Arens *et al.* 2006, Maryani dan Ludigdo 2001, Wahyudi 2003)

Jika kegiatan audit dilandasi dengan kemampuan professional aparat yang melakukan audit yaitu (1) memiliki kemampuan/keahlian yang disyaratkan, (2) independen, (3) serta menggunakan kemahiran professional secara cermat dan seksama, maka hasil audit yang dilakukan akan lebih baik (Arens *et al.* 2006, Wahyudi 2003, Ikatan Akuntan Indonesia 2001, Badan Pemeriksa Keuangan 1995). Dengan demikian secara konseptual profesionalitas aparat pengawasan fungsional mempunyai pengaruh terhadap pelaksanaan audit pemerintahan. Atas dasar uraian tersebut, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>1</sub>: Profesionalitas aparat pengawasan fungsional internal berpengaruh positif terhadap pelaksanaan audit pemerintahan.

Kegiatan audit pemerintahan adalah manifestasi dari pelaksanaan dan pertanggung jawaban pimpinan Instansi Pemerintah dalam mengelola keuangan dan operasionalnya. Untuk dapat menjamin pertanggungjawaban yang handal (*accountability assurance*) diperlukan audit yang memadai, yaitu audit keuangan, audit kinerja dan audit investigasi (Rosjidi 2001, Bastian 2003). Audit keuangan akan meningkatkan bobot pertanggungjawaban atau akuntabilitas, karena mengha-

silkan laporan yang independen tentang apakah informasi keuangan yang disusun Pemerintah disajikan secara wajar dan serta memenuhi persyaratan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku (*The Comptroller General of the United States* 1988, Bastian 2003, Badan Pemeriksa Keuangan 2006).

Audit kinerja akan meningkatkan bobot pertanggungjawaban atau akuntabilitas, karena audit tersebut menilai secara independen terhadap kinerja Instansi Pemerintah, termasuk semua program dan kegiatan yang dilaksanakan, dengan tujuan untuk menyediakan informasi dalam rangka meningkatkan akuntabilitas Pemerintah (Badan Pemeriksa Keuangan 1995, *The Comptroller General of the United States* 1988, Dittenhofer 2001, Bastian 2003, Badan Pemeriksa Keuangan 2006).

Bagi Instansi Pemerintah Daerah, audit investigasi memberikan informasi pembuktian dugaan adanya penyimpangan adanya unsur tindak pidana korupsi. Hal ini akan memberikan kontribusi bagi mutu akuntabilitas Instansi Pemerintah khususnya yang berkaitan dengan upaya mewujudkan penyelenggaraan Negara yang bersih dan bebas korupsi. (Bastian 2001, Rosjidi 2001).

Dengan melakukan audit investigasi, adanya indikasi ketidak beresan dan unsur perbuatan melanggar/melawan hukum akan terungkap. Hal ini akan berdampak pada kualitas akuntabilitas keuangan yang tidak hanya sekedar mengungkapkan pertanggungjawaban keberhasilan tetapi juga mengungkapkan kegagalan dalam mengelola pengendalian keuangan Instansi Pemerintah Daerah. Audit investigasi juga bertujuan untuk meningkatkan bobot pertanggungjawaban atau akuntabilitas dalam pengelolaan dan tanggungjawab keuangan Negara (Badan Pemeriksa Keuangan 2006).

Akuntabilitas keuangan dikatakan berkualitas bila berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan yang digunakan untuk menjalankan program dan aktivitas pemerintahan, berisi penilaian kinerja keuangan, dibangun berdasarkan sistem informasi yang handal, adanya penilaian yang objektif dan independen atas akuntabilitas keuangan, adanya tindak lanjut. (Mohamad 2004). Berdasarkan pembahasan-pembahasan tersebut, maka secara konseptual pelaksanaan audit atas Instansi Pemerintah Daerah yang terdiri dari audit keuangan, audit kinerja dan audit investigasi yang dilakukan oleh aparat pengawasan fungsional intern mempunyai pengaruh terhadap kualitas akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah. Atas dasar uraian tersebut, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>2</sub>: Pelaksanaan audit pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas akuntabilitas keuangan Pemerintah Daerah.

## METODA PENELITIAN

Unit analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah Satuan Kerja Perangkat Daerah yang selanjutnya disingkat SKPD. SKPD merupakan unsur-unsur pelaksana Pemerintah antara lain terdiri dari sekretariat Daerah, dinas Daerah dan lembaga teknis Daerah yang terdapat pada Pemerintah Daerah yang bersangkutan. Sedangkan populasi yang diteliti adalah seluruh kantor dinas pada Pemerintah Kabupaten dan Kota di Jawa Barat.

Dari populasi penelitian tersebut akan ditentukan ukuran sampel penelitian. Untuk menentukan besarnya unit sampel yang digunakan, ditentukan oleh metoda analisis yang digunakan dalam penelitian ini. Metoda analisis yang digunakan adalah analisis *structural equation model* (SEM). Jumlah sampel minimal yang tepat untuk penggunaan metoda *maximum likelihood estimation* (MLE) dalam analisis SEM adalah antara 100 sampai 150 (Hair *et al.* 2006) sehingga besar sampel yang diambil dalam penelitian ini berjumlah 150 responden. Populasi yang diteliti memiliki karakteristik relatif homogen, maka penentuan sampel dilakukan dengan teknik *simple random sampling* (Rasyid 1994). Dalam memperoleh data, penelitian ini menggunakan beberapa teknik, yaitu wawancara langsung dan pemberian kuisioner penelitian kepada responden penelitian, yaitu SKPD.

Variabel dalam penelitian ini dibedakan antara variabel penyebab yang selanjutnya disebut variabel eksogenus dan variabel akibat disebut sebagai variabel endogenus. Variabel eksogenus dalam penelitian ini adalah profesionalitas aparat pengawasan fungsional intern (KSII) yang terdiri dari persyaratan kemampuan/keahlian ( $X_1$ ), independensi ( $X_2$ ), penggunaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama ( $X_3$ ).

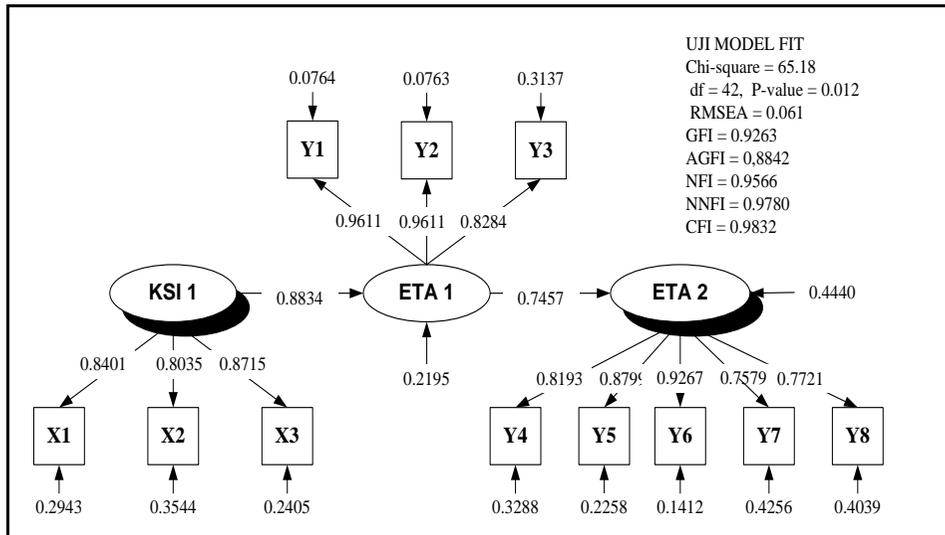
Variabel endogenus dalam penelitian ini adalah Pelaksanaan audit pemerintahan (ETA1) yang terdiri dari audit keuangan ( $Y_1$ ), audit kinerja ( $Y_2$ ), audit investigasi ( $Y_3$ ); Kualitas Akuntabilitas Keuangan Instansi Pemerintah Daerah (ETA2) yang terdiri dari akuntabilitas keuangan berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan untuk melaksanakan program dan aktivitas pemerintahan ( $Y_4$ ), akuntabilitas keuangan berisi penilaian kinerja keuangan ( $Y_5$ ), akuntabilitas keuangan dibangun berdasarkan sistem informasi yang handal ( $Y_6$ ), akuntabilitas keuangan dinilai secara objektif dan independen ( $Y_7$ ), adanya tindak lanjut terhadap laporan penilaian akuntabilitas keuangan ( $Y_8$ ).

## HASIL PENELITIAN

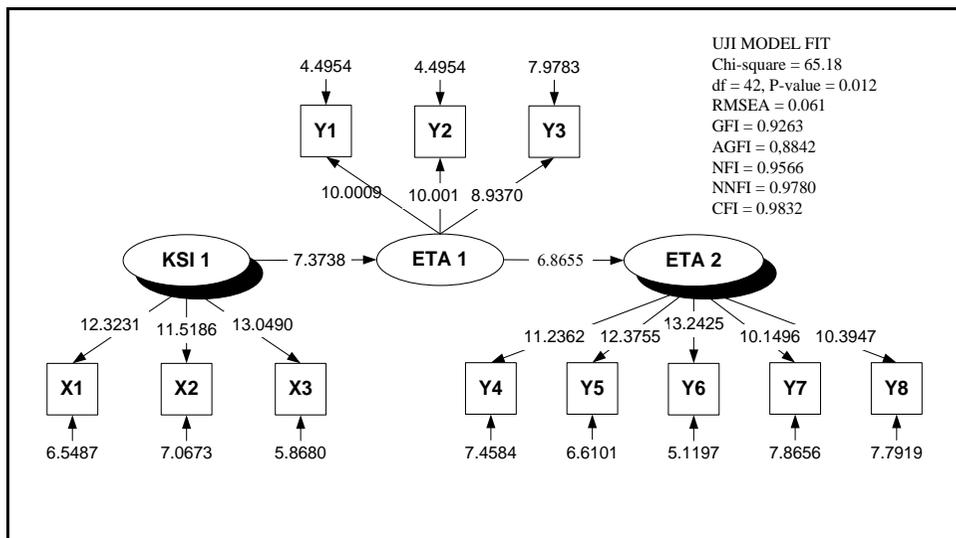
Dari analisis data diperoleh estimasi dan pengujian parameter model yang dijelaskan pada Gambar 1 dan Gambar 2. Informasi yang diperoleh dari hasil analisis data menunjukkan bahwa meskipun hasil uji kesesuaian model memberikan nilai *p-value* yang lebih kecil dari nilai yang disyaratkan model *fit* sebesar 0,05 tetapi dilihat dari ukuran GFT lain, yaitu nilai RMSEA lebih kecil dari 0,08 serta nilai GFI, NFI, NNFI dan nilai CFI semuanya memberikan nilai yang lebih besar dari 0,90 dapat disimpulkan bahwa model adalah *fit* dengan data.

Hasil pengujian diperoleh nilai koefisien jalur yang signifikan antara profesionalitas aparat pengawasan fungsional intern dengan pelaksanaan audit pemerintahan. Hal ini ditunjukkan oleh besarnya nilai koefisien jalur yang diperoleh, yaitu 0,8834 dengan nilai t-hitung sebesar 7,3738 (*p-value* 0,000 < 0,05). Dengan demikian  $H_1$  terdukung yang berarti bahwa tingkat profesionalitas aparat pengawasan fungsional intern berpengaruh positif terhadap tingkat pelaksanaan audit pemerintahan. Besarnya pengaruh tingkat profesionalitas aparat pengawasan fungsional intern terhadap tingkat pelaksanaan audit pemerintahan  $(0,8834)^2 = 0,7805$

dan pengaruh faktor lain sebesar 0,2195. Dilihat dari perspektif teoritis, hasil penelitian ini sejalan dengan pendapat Wahyudi (2003: 3), Maryani dan Ludigdo (2001: 51), Arens *et al.* (2006: 78) yang menyatakan jika dalam pelaksanaan tugasnya aparat pengawasan fungsional memiliki mutu profesional yang tinggi maka dapat diyakini hasil pemeriksaan yang dilakukan akan lebih baik.



Gambar 1. Estimasi Parameter Model



Gambar 2. Diagram Jalur T-value Model

Hasil pengujian variabel endogenus pelaksanaan audit pemerintahan dengan variabel endogenus kualitas akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah diperoleh nilai atau koefisien jalur yang signifikan antara pelaksanaan audit pemerintahan dan kualitas akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah, yaitu 0,7457 dengan nilai t-hitung sebesar 6,8655 (*p-value* 0,000 <0,05). Dengan demikian  $H_2$  terdukung yang berarti bahwa pelaksanaan audit pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah. Besarnya pengaruh pelaksanaan audit pemerintahan (ETA1) terhadap kualitas akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah (ETA2) adalah  $(0,7457)^2 = 0,5560$  dan pengaruh faktor lain sebesar 0,4440.

Dengan pelaksanaan audit pemerintahan yang dilakukan oleh aparat pengawasan fungsional intern yang profesional akan mempunyai implikasi kepada kualitas akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah karena dari hasil audit akan diperoleh masukan dan saran untuk meningkatkan kualitas akuntabilitas keuangan. Temuan empiris penelitian ini sejalan dengan pemikiran Bastian (2004: 51) yang menyatakan bahwa mekanisme audit merupakan sebuah mekanisme yang dapat menggerakkan makna akuntabilitas dalam pengelolaan sektor pemerintahan. Hal ini mengandung makna bahwa mekanisme pelaksanaan audit pemerintahan mempengaruhi kualitas akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah.

Penjelasan hasil estimasi parameter untuk profesionalitas aparat pengawasan fungsional intern disajikan dalam Tabel 1, pelaksanaan audit pemerintahan disajikan dalam Tabel 2 dan kualitas akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah disajikan dalam Tabel 3.

**Tabel 1. Hasil Estimasi Indikator untuk Profesionalitas Aparat Pengawasan Fungsional Intern**

Indikator	Estimasi Parameter	t-hitung	R <sup>2</sup>	Error Variance
Persyaratan kemampuan/keahlian ( $X_1$ )	0,8401	12,3231	0,7057	0,2943
Independensi ( $X_2$ )	0,8035	11,5186	0,6456	0,3544
Penggunaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama ( $X_3$ )	0,8715	13,0490	0,7595	0,2405
<i>Cunstruct Reliability</i>	0,8768			
<i>Variance Extracted</i>	0,7036			

Sumber: Hasil Pengolahan Data

Dari Tabel 1 terlihat nilai t-hitung untuk setiap indikator variabel profesionalitas aparat pengawasan fungsional intern (KSII) lebih besar dari 1,965, *Cunstruct Reliability* berada di atas nilai batas terendah sebesar 0,7. Nilai *Variance Extracted* berada di atas nilai batas terendah sebesar 0,50, yang menunjukkan bahwa semua indikator yang digunakan membentuk variabel profesionalitas aparat pengawasan fungsional intern. Penelitian ini menunjukkan suatu fakta yang tidak dapat dipungkiri, bahwa profesionalitas aparat pengawasan fungsional intern dicirikan oleh persyaratan kemampuan/keahlian staf yang melakukan audit, independensi dan penggunaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama.

**Tabel 2. Hasil Estimasi Indikator untuk Pelaksanaan Audit Pemerintahan**

Indikator	Estimasi Parameter	t-hitung	R <sup>2</sup>	Error Variance
Audit keuangan (Y <sub>1</sub> )	0,9611	10,0009	0,9236	0,0764
Audit kinerja (Y <sub>2</sub> )	0,9611	10,0010	0,9237	0,0763
Audit investigasi (Y <sub>3</sub> )	0,8284	8,9370	0,6863	0,3137
<i>Cunstruct Reliability</i>	0,9419			
<i>Variance Extracted</i>	0,8446			

*Sumber:* Hasil Pengolahan Data

Dari Tabel 2 terlihat nilai t-hitung untuk setiap indikator variabel pelaksanaan audit pemerintahan (ETA1) lebih besar dari 1,965, nilai *Cunstruct Reliability* berada di atas nilai batas terendah sebesar 0,7, nilai *Variance Extracted* berada di atas nilai batas terendah sebesar 0,50, ini menunjukkan bahwa semua indikator yang digunakan membentuk variabel pelaksanaan audit pemerintahan. Hasil penelitian ini menunjukkan suatu fakta yang tidak dapat dipungkiri, bahwa pelaksanaan audit pemerintahan dicirikan oleh audit keuangan, audit kinerja dan audit investigasi.

**Tabel 3. Hasil Estimasi Indikator untuk Kualitas Akuntabilitas Keuangan Instansi Pemerintah Daerah**

Indikator	Estimasi Parameter	t-hitung	R <sup>2</sup>	Error Variance
Akuntabilitas keuangan berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan untuk melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan (Y <sub>4</sub> )	0,8193	11,2362	0,6712	0,3288
Akuntabilitas keuangan berisi penilaian kinerja keuangan (Y <sub>5</sub> )	0,8799	12,3755	0,7742	0,2258
Akuntabilitas keuangan dibangun berdasarkan sistem informasi yang handal (Y <sub>6</sub> )	0,9267	12,2249	0,8588	0,1412
Akuntabilitas keuangan dinilai secara objektif dan independen (Y <sub>7</sub> )	0,7579	10,1496	0,5744	0,4256
Adanya tindak lanjut terhadap laporan penilaian akuntabilitas keuangan (Y <sub>8</sub> )	0,7721	10,3947	0,5961	0,4039
<i>Cunstruct Reliability</i>	0,9189			
<i>Variance Extracted</i>	0,6950			

Sumber: Hasil Pengolahan Data

Dari Tabel 3 terlihat nilai t-hitung untuk setiap indikator variabel kualitas akuntabilitas keuangan instansi pemerintah daerah (ETA2) lebih besar dari 1,965, nilai *Cunstruct Reliability* berada di atas nilai batas terendah sebesar 0,7, Nilai *Variance Extracted* berada di atas nilai batas terendah sebesar 0,50, ini menunjukkan bahwa semua indikator yang digunakan membentuk variabel kualitas akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah. Penelitian ini menunjukkan suatu fakta yang tidak dapat dipungkiri, bahwa kualitas akuntabilitas keuangan Pemerintah Daerah dicirikan oleh akuntabilitas keuangan berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan untuk melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan, akuntabilitas keuangan berisi penilaian kinerja keuangan, akuntabilitas dibangun berdasarkan sistem informasi yang handal, akuntabilitas keuangan dinilai secara objektif dan independen, adanya tindak lanjut terhadap laporan penilaian atas akuntabilitas keuangan.

## PENUTUP

Profesionalitas aparat pengawasan fungsional intern berpengaruh positif terhadap pelaksanaan audit pemerintahan. Hal ini mempunyai makna jika aparat pengawasan fungsional intern memiliki kemampuan profesional yang memadai akan memberikan kontribusi kepada pelaksanaan audit pemerintahan, sehingga mendapatkan hasil pekerjaan audit yang lebih baik. Pelaksanaan audit pemerintahan berpengaruh positif terhadap kualitas akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah. Hal ini mempunyai makna bahwa pelaksanaan audit pemerintahan akan menggerakkan makna akuntabilitas keuangan, yang berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan untuk melaksanakan program dan kegiatan pemerintahan. Pelaksanaan audit pemerintahan mempunyai kontribusi terhadap kualitas akuntabilitas keuangan apabila dilaksanakan oleh aparat yang mempunyai kemampuan profesional sebagai auditor.

Temuan hasil penelitian ini, dapat dijadikan suatu model bahwa (1) kemampuan profesional yang harus dimiliki aparat pengawasan fungsional intern, yaitu memiliki kemampuan/keahlian yang diperoleh dari pendidikan formal yang berhubungan dengan pengauditan dan akuntansi, pengalaman kerja dalam profesi sebagai pemeriksa (auditor), pelatihan/pendidikan profesi berkelanjutan dan dapat mempertahankan sikap independen serta mengimplementasikan kemahiran profesional sebagai auditor secara cermat dan seksama; (2) Pelaksanaan audit pemerintahan harus meliputi aspek keuangan, kinerja dan pengusutan dalam upaya menemukan penyimpangan dan penyalahgunaan sumberdaya Pemerintah; (3) Akuntabilitas keuangan Instansi Pemerintah Daerah harus berisi pertanggungjawaban pengelolaan keuangan/anggaran, penilaian kinerja keuangan, dibangun berdasarkan sistem formasi yang handal sehingga dapat menghasilkan informasi yang dapat dipercaya serta berguna sebagai umpan balik yang dapat ditindak lanjuti; (4) Temuan penelitian ini dapat dijadikan rujukan pula bahwa pelaksanaan pemeriksaan (audit) Instansi Pemerintah Daerah harus dilakukan oleh aparat pengawasan fungsional intern yang memiliki kemampuan profesional yang telah disyaratkan sehingga akan menghasilkan kualitas akuntabilitas keuangan yang memadai.

Masih terdapat faktor-faktor lain yang dapat membentuk profesionalitas aparat pengawasan fungsional intern dan kualitas akuntabilitas keuangan yang perlu diteliti lebih lanjut. Adapun faktor-faktor lain yang dapat membentuk profesionalitas aparat pengawasan fungsional intern, yaitu aspek integritas dan objektivitas aparat yang melaksanakan pengawasan/pemeriksaan. Sedangkan faktor-faktor yang membentuk kualitas akuntabilitas keuangan, yaitu minimnya tingkat kesalahan penyajian data, tingginya ketaatan terhadap peraturan yang berlaku dan netralitas dalam pengungkapan.

**REFERENSI:**

- Arens, Alvin A, Randal J. Elder, Mark S. Beasley. 2006. *Auditing and Assurance Service, An Integrated Approach*, 10<sup>th</sup> Edition. New Jersey: Prentice Hall, Englewood Cliffs.
- Arifin, Johan. 2006. Pengaruh Partisipasi Masyarakat dan Transparansi Kebijakan Publik terhadap hubungan antara Pengetahuan Dewan tentang Anggaran dengan Pengawasan Keuangan Daerah (Studi di DPRD Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta). *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 8, No. 2.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2006. *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*, Draft 9, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 1995. *Standar Audit Pemerintahan*. Jakarta.
- Bastian, Indra. 2001. *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*. Yogyakarta: BPFE.
- \_\_\_\_\_. 2002. *Audit Sektor Publik*. Jakarta: Pusat Studi Akuntansi Sektor Publik, Partnership for Governance Reform in Indonesia.
- Carcello, Joseph V. dan Dana R. Hermanson. 1997. Enhancing Internal Audit Department Credibility: Internal Auditor's Perceptions or Serving Two Customers. *Internal Auditing Spring*, Vol. 12, No. 4.
- Dittenhofer, Mort. 2001. Performance Auditing In Governments. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 Agustus, hlm. 438–442. (<http://www.emerald-library.com/ft>).
- Elwood, Sheila. 1993. Parish and Town Councils: Financial Accountability and Management. *Local Government Studies*, Vol. 19, hlm. 368–386.
- Hair, J.E., R.E. Anderson, R.L. Tatham dan W.C. Black. 2006. *Multivariate Data Analysis*, Sixth Edition. New Jersey: Prentice-Hall.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Lapsley, Irvine. 2001. Research in Public Sector Accounting: An Appraisal; *Accounting, Auditing and Accountability Journal*.
- Mardiasmo. 2004. Membangun Akuntabilitas Publik Keuangan Negara. *Media Akuntansi* 39/April/Tahun XI/2004, hlm. 12.
- \_\_\_\_\_. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Maryani, Titik dan Unti Ludigdo. 2001. Survei atas Faktor-faktor yang Mempengaruhi Sikap dan Perilaku Etis Akuntan. *Media Akuntansi*, Vol 11 Nomor 1 Maret, hlm. 49–62.
- Mayer, Roger C. dan F.D. Schoorman. 1992. Predicting Participation and Production Outcome through a Two-Dimensional Model Organizational Commitment. *Journal the Academy of Management*, Vol. 35, No. 3, August, hlm. 671–684.
- Mohamad, Ismail. 2004. Transformasi Pengawasan Internal Pemerintah : Tantangan dan Harapan, *Media Akuntansi* 39/April/ Tahun XI/2004, hlm. 14–16.
- Rasyid, Harun Al. 1994. *Teknik Penarikan Sampel dan Penyusunan Skala*. Bandung: Program Pascasarjana Universitas Padjadjaran.
- Rosjidi. 2001. *Akuntansi Sektor Publik Pemerintah*. Surabaya: Aksara satu.
- Wahyudi, Bambang. 2003. *Pemeriksaan, Pengawasan dan Pembinaan*. Jakarta.

Halaman ini sengaja dikosongkan.