

PENGARUH BUDAYA BIROKRASI "ewuh-pakewuh" TERHADAP EFEKTIVITAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN

Harry Indrajit Soeharjono

Kandidat Doktor pada Sekolah Pasca Sarjana Universitas Gajah Mada

Program Studi: Kebijakan

Rangkuman Disertasi

Promotor: Prof. Dr. Abdul Halim, MBA. Co-Promotor: Prof. Dr. Irwan Abdullah, MA.

E-mail: hindradjits@yahoo.co.id

The Effect of Bureaucratic Culture "ewuh-pakewuh" on the Effectiveness of Internal Control System

Abstract

Within bureaucratic environment in Indonesia, "ewuh-pakewuh"- a manner stemming from Javanese culture with the meaning 'to respect superiors or seniors more than necessary', still sticks to the bureaucrats in a certain situation, especially internal auditors when facing their superiors or top managers. The bureaucratic culture "ewuh-pakewuh" basically could make superiors or top managers out of control of their subordinates or internal auditors because they are reluctant to provide information or inputs needed by their superiors or top managers. Early warning system in this context obviously comes to a failure.

On the contrary, the absence or weak control from subordinates or internal auditors results in the way the superiors or top management feel absolutely confident that their instructions should be complied whether it is going right or not, which refers to "the king can do no wrong". In such situation, internal control system as a part of bureaucratic system to safeguard good governance within government institutions tends to be ineffective. In fact, internal control system could not prevent fraud being done by some bureaucrats which ultimately come to corruption crime.

Keywords: Budaya Birokrasi "ewuh-pakewuh", effectiveness, internal control system

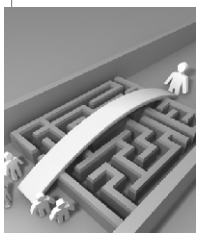
A. PENDAHULUAN

Judul penelitian ini dipilih berdasarkan pertimbangan daya tarik permasalahan (fenomena) bahwa budaya "ewuh-pakewuh" dalam lingkungan birokrasi di Indonesia dapat berpengaruh (walaupun bukan satu-satunya faktor) terhadap efektivitas Sistem Pengendalian Intern (SPI). Hal ini dapat diartikan bahwa Sistem Pengendalian Intern (SPI) menjadi tidak efektif karena perilaku "ewuh-pakewuh" telah membudaya di lingkungan birokrasi. Diakui atau tidak, dalam lingkungan birokrasi di Indonesia, budaya ketimuran dalam konteks kesantunan Jawa "ewuh-pakewuh" = sikap sungkan atau rasa segan serta menjunjung tinggi rasa hormat terhadap atasan atau senior, masih ada yang melekat pada aparat birokrasi terutama aparat pengawas bila menghadapi pejabat birokrat atau kepentingan tertentu (Martoyo, 2008).

Perilaku "ewuh-pakewuh" yang sudah membudaya di lingkungan birokrasi dapat membuat para pejabat birokrat pemegang posisi kunci berada dalam posisi kehilangan kontrol baik oleh pejabat birokrat bawahannya maupun oleh aparat pengawas. Kondisi tersebut disebabkan atasan atau para pejabat pemegang posisi kunci dalam sikap dan perbuatannya memperlihatkan

bahwa mereka adalah atasan. Sebaliknya, para bawahan yang merasa berkedudukan sosial lebih rendah merasa begitu tertekan dan terdesak, sehingga tak ada cara apapun yang dapat digunakan untuk menyatakan pendapatnya yang mungkin bersifat bertentangan. Tindakan semacam itu membuat setiap bentuk informasi dari bawah tertutup sama sekali (Nordholt, 1987).

Ketiadaan kontrol atau kontrol yang lemah terhadap para pejabat birokrat pemegang posisi kunci tersebut mengakibatkan mereka yakin bahwa semua instruksinya tidak akan dibantah oleh bawahan mereka. Padahal dalam kenyataannya, sikap atasan semacam itu justru mengundang bahaya bagi mereka dan mirip dengan menipu diri mereka sendiri. Kondisi tersebut dapat menimbulkan penyalahgunaan wewenang yang dimilikinya dan melakukan perbuatan korupsi. Dalam kondisi tersebut, implementasi Sistem Pengendalian Intern (SPI) sebagai bagian dari sistem birokrasi untuk mengawal tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) dalam suatu instansi pemerintah, menjadi tidak efektif. Hal ini terjadi karena para oknum pejabat birokrat pemegang posisi kunci yang seharusnya memiliki komitmen untuk melaksanakan SPI dengan baik, justru terlibat



dalam melakukan penyalahgunaan wewenang yang dimiliki oleh mereka.

Akuntabilitas pengelolaan keuangan negara sebagai salah satu pilar dari tata kelola pemerintahan yang baik, direkayasa untuk menutupi penyimpangan-penyimpangan yang mereka lakukan. Secanggih apapun sistem pengendalian intern, tentu tidak akan berarti bila sumber daya manusia yang harus melaksanakannya ternyata memiliki itikad tidak baik yaitu berperilaku korup. Perilaku korup yang dilakukan oleh para oknum pejabat birokrat ini tidak semata-mata merupakan kemauan mereka sendiri, namun dapat dipengaruhi juga oleh budaya birokrasi di mana mereka berada (cultural determinants of behaviour). Sikap birokrat yang asertif dan bertindak obyektif serta berpegang pada aturan-aturan normatif (formal impersonality) yang menurut Weber (1947) dalam Masdiana (2004) adalah nilai-nilai dari budaya birokrasi rasional, ternyata diabaikan oleh para oknum pejabat birokrat tersebut.

Kasus korupsi yang terjadi di lingkungan birokrasi sebagaimana gencar diberitakan baik oleh media cetak maupun media elektronik, merugikan keuangan negara milyaran rupiah. Berdasarkan hasil pengusutan oleh aparat penegak hukum, ternyata perbuatan korupsi tersebut dilakukan oleh oknum-oknum pejabat birokrat setingkat eselon satu dan oknum-oknum pejabat birokrat bawahan mereka. Sistem pengendalian intern yang merupakan bagian dari sistem birokrasi untuk mengawal tata kelola pemerintahan yang baik, ternyata tidak efektif dalam mencegah penyalahgunaan wewenang dan perbuatan korupsi oleh para oknum pejabat birokrat pemegang posisi kunci tersebut. Melihat kemungkinan ada korelasi antara pengaruh budaya birokrasi “*ewuh-pakewuh*” dengan efektivitas sistem pengendalian intern, penelitian ini penting untuk dilakukan guna membuat pemetaan seberapa signifikan budaya birokrasi “*ewuh-pakewuh*” dapat berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern.

Dalam konteks penelitian tentang pengaruh budaya birokrasi “*ewuh-pakewuh*” terhadap efektivitas sistem pengendalian intern, permasalahan atau problematika yang dirumuskan dalam penelitian ini (*research problem*) adalah:

Sistem pengendalian intern sebagai bagian dari sistem birokrasi untuk mengawal tata kelola pemerintahan yang baik, ternyata belum sepenuhnya mampu mencegah penyimpangan-penyimpangan yang dapat berujung pada perbuatan korupsi. Salah satu faktor yang dapat memengaruhi kegagalan sistem pengendalian

intern tersebut adalah perilaku “*ewuh-pakewuh*” yang sudah membudaya (=budaya birokrasi “*ewuh-pakewuh*”).

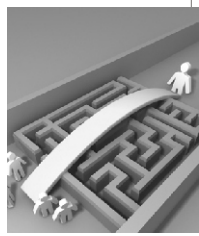
B. LANDASAN TEORITIS

Terkait dengan budaya, beberapa peneliti di luar negeri telah melakukan penelitian untuk melihat pengaruh dimensi budaya terhadap dimensi akuntansi baik di tataran nasional maupun tataran internasional dengan menggunakan dimensi budaya Hofstede (1980), Gray (1988), dan Schwartz (1994). Mengingat penelitian yang dilakukan oleh para peneliti tersebut relevan dengan topik penelitian ini yaitu menjelaskan hubungan antara dimensi budaya dengan dimensi akuntansi, maka dimensi budaya Hofstede (1980), Gray (1988), dan Schwartz (1994) digunakan sebagai kerangka teori penelitian ini. Dimensi budaya Hofstede (1980) dan Schwartz (1994) serta sub budaya nilai-nilai akuntansi Gray (1988) dijadikan indikator-indikator untuk menguji pengaruh budaya birokrasi dalam konteks kesantunan Jawa “*ewuh-pakewuh*” terhadap efektivitas sistem pengendalian intern dalam kerangka The COSO (*Committee of Sponsoring Organization*) Internal Control-Integrated Framework (1992).

Berdasarkan survei budaya yang ekstensif dan dilanjutkan dengan analisis statistik, Hofstede (1980) telah menguraikan empat dimensi preferensi sosial untuk mengukur nilai-nilai dasar (the base values) dari individu-individu dan mengukur perilaku dalam suatu masyarakat. Dimensi budaya Hofstede (1980) tersebut adalah:

1. *Individualism/IDV* (individualitas), yaitu suatu preferensi sosial dalam suatu komunitas atau instansi untuk menjalin hubungan sosial yang longgar di mana individu-individu hanya memperhatikan diri mereka dan keluarganya saja. Dimensi ini memiliki nilai atau parameter: derajat interdependensi di antara individu-individu dalam suatu komunitas atau instansi.
2. *Power Distance/PD* (rentang kekuasaan), yaitu suatu preferensi sosial dalam suatu komunitas atau instansi di mana kekuasaan atau kewenangan dalam suatu komunitas atau instansi didistribusikan secara berjenjang (hierarki). Dimensi ini memiliki nilai atau parameter: komunitas dalam suatu instansi dapat menerima ketidaksamaan (*inequality*) yang terjadi di antara mereka.
3. *Uncertainty Avoidance/UA* (menghindari ketidakpastian), yaitu suatu preferensi sosial dalam suatu komunitas atau instansi untuk menghindari ketidakpastian atau ambiguitas dengan nilai atau parameter: tidak bersedia





memberikan toleransi terhadap kondisi ketidakpastian atau kondisi ambiguitas (mendua).

4. *Masculinity/MAS* (maskulinitas), yaitu suatu preferensi sosial dalam suatu komunitas atau instansi untuk menonjolkan sikap keterbukaan atau apa adanya dengan nilai-nilai atau parameter-parameter: membuat prestasi, memompa semangat heroik, bersikap asertif, dan keberhasilan secara materi.

Selain empat dimensi budaya Hofstede tersebut di atas, Schwartz (1994) telah mendefinisikan enam dimensi budaya, yaitu:

1. *Mastery* (penguasaan), mempunyai pengertian sebagai upaya aktif dari seseorang untuk menguasai, mengeksploitasi dan mengubah lingkungan sosial untuk mencapai tujuan pribadi atau tujuan kelompok. Ambisi, kompetensi, keberanian, dan sukses adalah nilai-nilai atau parameter-parameter yang terkait dengan *mastery*.
2. *Harmony* (keselarasan), mempunyai pengertian sebagai menjaga lingkungan secara harmonis di mana perdamaian dan menyatu dengan alam merupakan nilai-nilai atau parameter-parameter yang terkait.
3. *Embeddedness* (keterikatan), mempunyai pengertian sebagai partisipasi dan mengikuti cara hidup kelompoknya (the group's way of life) serta mengidentifikasi dirinya dengan kelompoknya. Nilai-nilai atau parameter-parameter dari dimensi ini adalah keamanan, tradisi, tingkatan sosial (*social order*), dan kearifan (*wisdom*).
4. *Autonomy* (otonomi), mempunyai pengertian sebagai pernyataan yang terkait dengan nilai-nilai atau parameter-parameter: atribut-atribut individu, dan keunikan (*uniqueness*).

Menurut Schwartz dan Sagiv (2000), *autonomy* meliputi:

- 1) *Intellectual Autonomy*, memotivasi individu-individu untuk mengikuti ide-ide dan jalan mereka sendiri dengan nilai-nilai atau parameter-parameter: cakrawala pandang yang luas (*broadmindedness*), kreativitas, dan rasa ingin tahu (*curiosity*).
- 2) *Affective Autonomy*, memotivasi individu-individu untuk mencari pengalaman-pengalaman positif dengan nilai-nilai atau parameter-parameter: kegembiraan (*excitement*), dan kesenangan (*pleasure*).
5. *Hierarchy* (hierarki), mempunyai pengertian sebagai memberikan legitimasi atas ketidaksamaan dalam membagi kekuasaan,

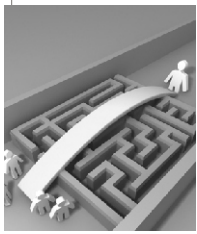
sumber daya dan peran. Nilai-nilai atau parameter-parameter yang terkait dengan dimensi ini adalah: otoritas (*authority*), kekuasaan sosial (*social power*), kekayaan (*wealth*), dan kerendahan hati (*humility*).

6. *Egalitarianism* (kesamaan kedudukan), mempunyai pengertian sebagai mendorong individu-individu untuk mempertimbangkan satu sama lain sebagai kesamaan moral (*moral equals*) untuk membagi kepentingan dan kebutuhan dasar sebagai manusia. Kesamaan, kejujuran, tanggung jawab, dan keadilan sosial merupakan nilai-nilai atau parameter-parameter yang terkait dengan dimensi ini.

Selanjutnya, Gray (1988) telah mendefinisikan empat nilai-nilai sub budaya akuntansi (*accounting sub culture values* atau *accounting values*), yaitu:

- 1) *Professionalism* (profesionalitas), mempunyai pengertian sebagai suatu preferensi sosial untuk melaksanakan pertimbangan profesional dan memelihara aturan-aturan atau regulasi profesional yang dibuat untuk kalangan sendiri, dengan nilai-nilai atau parameter-parameter: melaksanakan keputusan individu secara profesional (*individual professional judgement*), dan memelihara aturan-aturan profesional (*professional self-regulation*).
- 2) *Uniformity* (keseragaman), mempunyai pengertian sebagai sebagai suatu preferensi sosial dengan nilai atau parameter: menyelenggarakan keseragaman praktik-praktik akuntansi di antara perusahaan-perusahaan, di mana praktik-praktik ini digunakan secara konsisten sepanjang waktu.
- 3) *Conservatism* (konservatifitas), mempunyai pengertian sebagai sebagai suatu preferensi sosial dengan nilai atau parameter: pendekatan kehati-hatian (*cautious approach*), karena menghadapi kejadian-kejadian di masa mendatang yang belum pasti.
- 4) *Secrecy* (kerahasiaan), mempunyai pengertian sebagai sebagai suatu preferensi sosial dengan nilai-nilai atau parameter-parameter: menjaga kerahasiaan, dan pembatasan informasi tentang bisnis, yaitu hanya kepada mereka yang sangat terkait dengan manajemen.

The Committee of Sponsoring Organization/ COSO (1992) yang dibentuk di bawah kepemimpinan *the Treadway Commission* untuk mengembangkan suatu kerangka kerja di mana organisasi-organisasi dapat memperbaiki pengendalian intern (*internal control*) mereka, telah menerbitkan suatu laporan yang berjudul *Internal Control-Integrated Framework*.



Definisi internal control menurut COSO, sebagai berikut:

Internal control is a process, affected by an entity's board of directors (i.e. governance body like an owner), management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- *Effectiveness and efficiency of operations.*
 - *Reliability of financial reporting.*
 - *Compliance with applicable laws and regulations,*
- terjemahan bebas dari definisi *internal control*, sebagai berikut:

Pengendalian intern adalah suatu proses, yang dipengaruhi oleh suatu entitas kepemimpinan, manajemen dan personil lainnya, yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai dalam mencapai tujuan-tujuan, sebagai berikut:

- Efektivitas dan efisiensi kegiatan.
- Keandalan laporan keuangan.
- Ketaatan terhadap aturan-aturan perundangan dan regulasi.

The COSO Framework meliputi lima komponen, yaitu:

- 1) *Control Environment* (lingkungan pengendalian), yang menentukan nada keseluruhan pengendalian dari suatu organisasi (*the overall controls tone of an organization*), dan menjadi landasan (platform) untuk empat komponen lainnya.
- 2) *Entity's Risk Assessment* (penilaian risiko entitas), adalah melakukan identifikasi dan analisis risiko dalam rangka mencapai tujuan entitas.
- 3) *Control Activities* (aktivitas pengendalian), adalah proses-proses, kebijakan-kebijakan, dan prosedur-prosedur untuk memastikan bahwa arahan manajemen (management directive) telah diimplementasikan dengan benar.
- 4) *Information and Communication* (informasi dan komunikasi), adalah sistem-sistem dan laporan-laporan yang memungkinkan manajemen dan staf untuk melaksanakan tanggung jawabnya.
- 5) *Monitoring* (pemantauan) adalah suatu proses untuk mengawasi kinerja pengendalian intern.

Agar pengendalian intern (*internal control*) berjalan dengan efektif, maka lima komponen The COSO Framework tersebut harus diimplementasikan secara terpadu/terintegrasi dengan efisien dan efektif. Konsep sistem pengendalian intern dalam lingkungan birokrasi pemerintahan di Indonesia dirumuskan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Setiap instansi pemerintah baik di pusat

maupun di daerah wajib melaksanakan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efisien dan efektif, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang berlandaskan The COSO Framework meliputi lima unsur, yaitu:

- 1) Lingkungan pengendalian (*control environment*).

Nilai-nilai atau parameter-parameter yang terkait dengan dimensi ini adalah penegakan integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, kepemimpinan yang kondusif, struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia, peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif, dan hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

- 2) Penilaian risiko (*risk assessment*).

Nilai-nilai atau parameter-parameter yang terkait dengan dimensi ini adalah identifikasi risiko, dan analisis risiko.

- 3) Aktivitas pengendalian (*control activity*).

Nilai-nilai atau parameter-parameter yang terkait dengan dimensi ini adalah reviu atas kinerja, pengendalian sistem informasi, pengendalian fisik atas aset, pemisahan fungsi, otorisasi atas transaksi, pencatatan yang akurat dan tepat waktu, akuntabilitas sumber daya, dan dokumentasi.

- 4) Informasi dan komunikasi (*information and communication*).

Nilai-nilai atau parameter-parameter yang terkait dengan dimensi ini adalah menyediakan dan memanfaatkan berbagai sarana komunikasi, serta mengelola dan mengembangkan sistem informasi.

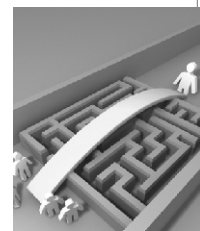
- 5) Pemantauan (*monitoring*).

Nilai-nilai atau parameter-parameter yang terkait dengan dimensi ini adalah pemantauan berkelanjutan, evaluasi, tindak lanjut rekomendasi hasil audit, dan reviu lainnya.

C. METODOLOGI DAN DESAIN PENELITIAN

Penelitian yang dilakukan ini merupakan suatu penelitian eksplanatori (*explanatory research*) yang akan menjelaskan sejauhmana budaya birokrasi "ewuh-pakewuh" dapat mempengaruhi efektivitas sistem pengendalian intern (korelasional). Penelitian ini menggunakan penggabungan metode/pendekatan kuantitatif





dan kualitatif (mixed methods). Dengan menggunakan metode kuantitatif, peneliti melakukan survei menggunakan instrumen kuesioner dengan locus di Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia sebagai unit analisis dari populasi (universum) 61 kementerian negara dan lembaga pemerintah non kementerian. Di samping itu digunakan metode kualitatif sebagai fasilitator metode kuantitatif, dengan melakukan diskusi kelompok terfokus (focus group discussion), survei, dan wawancara mendalam (in-depth interviews) di Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, Kementerian Tenaga Kerja dan Transmigrasi, serta Badan Pengawas Tenaga Nuklir (BAPETEN).

Variabel-variabel obyek penelitian yang dirumuskan, meliputi:

- 1) Pengaruh budaya birokrasi “ewuh-pakewuh” sebagai variabel independen (independent variable) = X
- 2) Efektivitas sistem pengendalian intern sebagai variabel dependen (dependent variable) = Y

Indikator-indikator untuk mengukur variabel independen Pengaruh Budaya Birokrasi “ewuh-pakewuh”, sebagai berikut:

- 1) *Individualism* (invidualitas) = X1
- 2) *Power Distance* (rentang kekuasaan) = X2
- 3) *Uncertainty Avoidance* (menghindari ketidakpastian) = X3
- 4) *Masculinity* (maskulinitas) = X4
- 5) *Mastery* (penguasaan) = X5
- 6) *Harmony* (keselarasan) = X6
- 7) *Embeddedness* (keterikatan) = X7
- 8) *Autonomy* (otonomi) = X8
- 9) *Professionalism* (profesionalitas) = X9,

Sedangkan indikator-indikator untuk mengukur variabel dependen Efektivitas Sistem Pengendalian Intern, sebagai berikut:

- 1) *Control Environment* (lingkungan pengendalian) = Y1
- 2) *Risk Assessment* (penilaian risiko) = Y2
- 3) *Control Activities* (aktivitas pengendalian) = Y3
- 4) *Information and Communication* (informasi dan komunikasi) = Y4
- 5) *Monitoring* (pemantauan) = Y5

Untuk melihat seberapa jauh signifikansi pengaruh budaya birokrasi “ewuh-pakewuh” terhadap efektivitas Sistem Pengendalian Intern, maka dirumuskan hipotesis-hipotesis penelitian berdasarkan kerangka teori dimensi budaya Hofstede (1980), Gray (1988), Schwartz (1994), dan the COSO Internal Control-Integrated Framework (1992), sebagai berikut:

H1 : Jika *mastery* (penguasaan) dan *professionalism* (profesionalitas) rendah serta *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, maka *control environment* (lingkungan pengendalian) rendah.

H2 : Jika *professionalism* (profesionalitas) dan *mastery* (penguasaan) rendah serta *power distance* (rentang kekuasaan) tinggi, maka *risk assessment* (penilaian risiko) rendah.

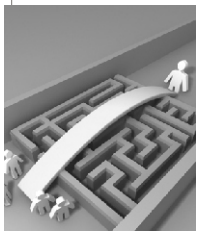
H3 : Jika *masculinity* (maskulinitas) dan *embeddedness* (keterikatan) rendah serta *harmony* (keselarasan) tinggi, maka *control activities* (aktivitas pengendalian) rendah.

H4 : Jika *mastery* (penguasaan) dan *individualism* (individualitas) rendah serta *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, maka *information and communication* (informasi dan komunikasi) rendah.

H5 : Jika *autonomy* (otonomi) dan *mastery* (penguasaan) rendah serta *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, maka *monitoring* (pemantauan) rendah.

Populasi target (*target population*) dari penelitian dengan metode kuantitatif adalah seluruh pegawai Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia sebanyak 39.024 (tiga puluh sembilan ribu dua puluh empat) orang. Pemilihan sampel sebanyak 620 (enam ratus dua puluh) responden di Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia dilakukan dengan teknik *stratified random sampling* = pemilihan sampel karena ada faktor atau variabel yang membedakan persepsi, sikap atau perilaku di antara strata-strata anggota populasi tentang hal yang diselidiki.

Di samping itu, untuk mendukung penelitian dengan metode kuantitatif, dilakukan eksplorasi data dengan metode kualitatif melalui survei dengan responden/unit pengamatan sebanyak 100 (seratus) orang pegawai Kementerian Tenaga Kerja dan Transmigrasi, serta 100 (seratus) orang pegawai Badan Pengawas Tenaga Nuklir (BAPETEN). Pemilihan sampel di Kementerian Tenaga Kerja dan Transmigrasi serta Badan Pengawas Tenaga Nuklir (BAPETEN) dilakukan dengan teknik *stratified random sampling*. Sebagai pelengkap data kualitatif, dilakukan juga wawancara mendalam dan diskusi kelompok terfokus terhadap responden dengan teknik *purposive sampling* = pemilihan siapa subyek yang ada dalam posisi terbaik untuk memberikan informasi yang dibutuhkan (*key informan*). Subyek penelitian (responden) di Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, dan di Kementerian Tenaga Kerja dan Transmigrasi serta Badan



Pengawas Tenaga Nuklir (BAPETEN) meliputi pejabat struktural eselon 2, eselon 3, eselon 4, pegawai non struktural, dan pejabat fungsional auditor.

D. HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS

Berdasarkan hasil uji statistik menggunakan program aplikasi statistik LISREL (*Linear Structural RELationship*) atas hipotesis pertama, yaitu jika *mastery* (penguasaan) dan *professionalism* (profesionalitas) rendah serta *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, maka *control environment* (lingkungan pengendalian) rendah, dapat dibuktikan secara empirik bahwa *professionalism* (profesionalitas) dan *mastery* (penguasaan), serta *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) mempunyai efek langsung dan signifikan terhadap *control environment* (lingkungan pengendalian). Dengan mengacu kepada hasil uji statistik tersebut, dapat diartikan bahwa *professionalism* (profesionalitas) dan *mastery* (penguasaan) rendah menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) rendah, sedangkan *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) tinggi.

Dengan demikian, hipotesis yang menyatakan bahwa *professionalism* (profesionalitas) dan *mastery* (penguasaan) rendah serta *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) rendah, tidak terbukti secara empirik. Namun demikian, berdasarkan hasil uji statistik ternyata juga diperoleh bukti empirik lain bahwa *harmony* (keselarasan) mempunyai efek langsung dan signifikan terhadap *control environment* (lingkungan pengendalian) yang diartikan bahwa *harmony* (keselarasan) rendah menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) rendah, sedangkan *embeddedness* (keterikatan) mempunyai efek langsung dan negatif terhadap *control environment* (lingkungan pengendalian) dalam arti *embeddedness* (keterikatan) tinggi menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) rendah. Secara keseluruhan, hasil uji statistik tersebut membuktikan secara empirik bahwa *professionalism* (profesionalitas), *mastery* (penguasaan), *harmony* (keselarasan) rendah, dan *embeddedness* (keterikatan) tinggi, menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) rendah atau tidak efektif, sedangkan *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) tinggi atau efektif.

The COSO Internal Control - Integrated

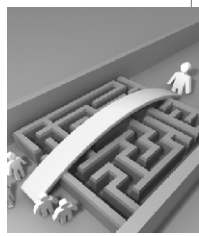
Framework (1992). mendefinisikan *control environment* (lingkungan pengendalian) sebagai keseluruhan nada pengendalian dari suatu organisasi (*the overall controls tone of an organization*), dan menjadi landasan (*platform*) untuk empat komponen lain dari sistem pengendalian intern. Dimensi *control environment* (lingkungan pengendalian) yang baik (tinggi) memiliki parameter, yaitu penegakan integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, kepemimpinan yang kondusif, struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia, peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif, dan hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

Berdasarkan pengertian menurut the COSO Framework tersebut, *control environment* (lingkungan pengendalian) rendah dapat diartikan tidak ada integritas dan nilai etika, tidak ada komitmen terhadap kompetensi, kepemimpinan yang tidak kondusif, struktur organisasi yang tidak sesuai dengan kebutuhan, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tidak tepat, kebijakan yang salah tentang pembinaan sumber daya manusia, peran aparat pengawasan intern pemerintah yang tidak efektif, dan hubungan kerja yang tidak harmonis atau tidak serasi dengan instansi pemerintah terkait.

Menurut Gray, *professionalism* (profesionalitas) mempunyai pengertian sebagai suatu preferensi sosial untuk melaksanakan pertimbangan profesional dan memelihara aturan atau regulasi profesional yang dibuat untuk kalangan sendiri dengan parameter, yaitu melaksanakan keputusan individu secara profesional (*individual professional judgement*), dan memelihara aturan-aturan profesional (*professional self-regulation*). Berdasarkan pengertian menurut Gray tersebut di atas, *professionalism* (profesionalitas) rendah dapat diartikan bawahan (untuk selanjutnya dibaca: pejabat struktural eselon 2, 3, dan 4, pejabat fungsional auditor, serta pegawai non struktural/staf) tidak dapat sepenuhnya bertindak secara proporsional dan profesional serta enggan mengambil keputusan individu sebagai hasil usaha intelektual dalam pelaksanaan tugasnya, karena merasa riku kepada atasan. Di samping itu, keinginan bawahan untuk sepenuhnya memelihara aturan-aturan profesional melemah karena bawahan merasa riku kepada atasan sekiranya atasan melanggar aturan.

Gambaran kondisi *professionalism* (profesionalitas) rendah tersebut selaras dengan hasil survei pendekatan kualitatif yang memberikan gambaran suatu pra-kondisi bahwa





sebagian besar responden memilih berterus terang kepada pimpinan bahwa sulit memberikan masukan tentang kelemahan atasan, sekalipun atasan membuka diri untuk menerima kritik terkait kelemahan kepemimpinannya. Hasil survei pendekatan kualitatif tersebut selaras dengan hasil wawancara mendalam di mana disimpulkan suatu pra-kondisi bahwa pada umumnya bawahan merasa rihuk untuk bersikap asertif kepada atasan demi menghindari konflik, selain untuk mengamankan posisi mereka agar tidak ada hambatan atau kendala dalam pengembangan karier selanjutnya. Selain daripada itu, bawahan sebenarnya ingin menyampaikan masukan konstruktif kepada atasan, namun merasa rihuk karena khawatir disalahartikan oleh atasan sebagai bentuk mengkritik atasan.

Menurut Schwartz, *mastery* (penguasaan) adalah upaya aktif dari seseorang untuk menguasai, mengeksploitasi dan mengubah lingkungan sosial untuk mencapai tujuan pribadi atau tujuan kelompok. Parameter dari *mastery* (penguasaan) adalah ambisi, kompetensi, keberanian, dan sukses. Berdasarkan pengertian menurut Schwartz tersebut, *mastery* (penguasaan) rendah diartikan bawahan kurang berani menilai risiko karena merasa bukan kompetensi mereka, dan kurang berambisi untuk meraih sukses dalam karier karena merasa pembinaan sumber daya manusia oleh atasan, tidak sehat atau tidak kondusif. Gambaran kondisi *mastery* (penguasaan) rendah tersebut selaras dengan hasil survei pendekatan kualitatif yang menggambarkan suatu pra-kondisi bahwa lebih banyak responden memilih konsisten menahan ambisi untuk mengejar karier bila pembinaan sumber daya manusia oleh pimpinan tidak sejalan dengan pola karier.

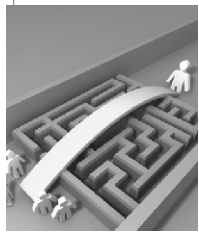
Di samping itu, Schwartz, mendefinisikan *harmony* (keselarasan) sebagai menjaga lingkungan secara harmonis dengan parameter, yaitu perdamaian dan menyatu dengan alam, sedangkan *embeddedness* (keterikatan) menurut Schwartz mempunyai pengertian sebagai partisipasi dan mengikuti cara hidup kelompoknya (*the group's way of life*) serta mengidentifikasi dirinya dengan kelompoknya. Parameter dari *embeddedness* (keterikatan) adalah keamanan, tradisi, tingkatan sosial, dan kearifan. Berdasarkan pengertian menurut Schwartz tersebut, *harmony* (keselarasan) rendah dapat diartikan bawahan tidak harmonis dalam berinteraksi dengan atasan. Gambaran kondisi *harmony* (keselarasan) rendah tersebut selaras dengan hasil wawancara mendalam di mana disimpulkan suatu pra-kondisi bahwa

atasan yang menjaga jarak dengan bawahan dan tertutup terhadap masukan atau kritisi dari bawahan (gaya kepemimpinan direktif), menimbulkan keengganan atau rasa segan dari bawahan untuk membina hubungan yang harmonis dengan atasan.

Sementara itu, *embeddedness* (keterikatan) tinggi dapat diartikan bawahan merasa sangat terikat dengan kelompok mereka dalam hal tradisi dan tingkatan sosial serta kearifan, yang menimbulkan solidaritas kelompok (*in-group solidarity*), dan memelihara *status quo*. Gambaran kondisi *embeddedness* (keterikatan) tinggi tersebut selaras dengan hasil wawancara mendalam di mana disimpulkan suatu pra-kondisi bahwa bawahan tidak berani mengungkapkan apa yang sebaiknya dilakukan oleh atasan, bila keputusan yang diambil oleh atasan tidak benar, yang dapat diartikan bahwa bawahan menjaga tingkatan sosial (hierarki), dan tradisi serta kearifan dalam kelompok (organisasi) dengan manifestasi yang muncul adalah memelihara *status quo*, yaitu tidak memberikan komentar atau pendapat terhadap suatu kondisi atau realita yang ada.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa *mastery* (penguasaan) rendah dalam arti bawahan kurang berani menilai risiko dan kurang berambisi untuk meraih sukses dalam karier, *harmony* (keselarasan) rendah dalam arti bawahan tidak harmonis dalam berinteraksi dengan atasan, dan *professionalism* (profesionalitas) yang rendah dalam arti bawahan tidak dapat sepenuhnya bertindak secara proporsional dan profesional, bila dipadukan dengan *embeddedness* (keterikatan) tinggi dalam arti bawahan merasa sangat terikat dengan kelompok mereka dalam hal tradisi, tingkatan sosial dan kearifan, terbukti secara empirik menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) tidak efektif. Pengertian *control environment* (lingkungan pengendalian) tidak efektif adalah tidak ada integritas dan nilai etika, tidak ada komitmen terhadap kompetensi, kepemimpinan yang tidak kondusif, struktur organisasi yang tidak sesuai dengan kebutuhan, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tidak tepat, kebijakan yang salah tentang pembinaan sumber daya manusia, peran aparat pengawasan intern pemerintah yang tidak efektif, dan hubungan kerja yang tidak harmonis dengan instansi pemerintah terkait.

Hal yang perlu digarisbawahi dari hasil pengujian statistik ini adalah suatu fenomena bahwa "*uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, terbukti secara empirik menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) tinggi atau efektif". Pembuktian



empirik ini bertolak belakang dengan hipotesis yang dirumuskan, yaitu *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi yang dipadukan dengan *mastery* (penguasaan) dan *professionalism* (profesionalitas) rendah menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) rendah.

Menurut Hofstede, *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) adalah suatu preferensi sosial dalam suatu komunitas untuk menghindari ketidakpastian atau ambiguitas dengan parameter, yaitu tidak bersedia memberikan toleransi (*zero tolerance*) terhadap suatu kondisi ketidakpastian dan kondisi yang mendua (ambiguitas). Berdasarkan pengertian Hofstede tersebut, *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi diartikan bawahan "menunggu petunjuk atasan" karena merasa atasan lebih berhak untuk memutuskan suatu persoalan ketidakpastian dan persoalan ambiguitas. Dengan demikian, dapat diartikan bahwa pihak bawahan lebih bersikap konservatif dalam menyikapi persoalan-persoalan ketidakpastian dan persoalan-persoalan ambiguitas.

Dalam kondisi obyektif bawahan "menunggu petunjuk atasan", atasan dapat menggunakan kedudukannya untuk mendorong sikap blaka dari bawahannya. Dalam kebudayaan Jawa, blaka adalah sikap sangat terhormat untuk berbicara terus terang, berani mengatakan kenyataan yang sebenarnya (Nordholt, 1987). Perilaku atasan yang mendorong sikap blaka dari bawahannya pada hakikatnya mencerminkan kepemimpinan yang kondusif. Berdasarkan hasil survei dengan pendekatan kualitatif disimpulkan suatu pra-kondisi bahwa sebagian besar responden bersikap lebih baik patuh menunggu petunjuk atasan untuk mengambil keputusan dalam situasi ketidakpastian dan situasi ambiguitas (mendua). Hasil survei dengan pendekatan kualitatif tersebut pada hakikatnya merefleksikan *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) yang tinggi dari pihak bawahan.

Dengan memperhatikan kondisi obyektif *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) yang tinggi dari pihak bawahan, maka pimpinan atau atasan justru dituntut untuk menciptakan situasi dan kondisi yang kondusif dengan membuka diri terhadap masukan, kritisi atau pendapat dari bawahan sebagai bahan pengambilan keputusan. Sikap atasan semacam itu mengundang rasa hormat dan apresiasi dari bawahan. Kondisi tersebut pada hakikatnya mencerminkan kepemimpinan yang kondusif, yang merupakan salah satu parameter dari lingkungan pengendalian (*control environment*).

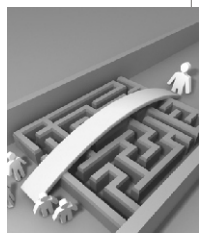
Kepemimpinan yang kondusif tersebut dapat dikondisikan dengan mengacu kepada hasil diskusi kelompok terfokus yang menyatakan suatu pra-kondisi bahwa pejabat struktural akan menyampaikan kritik kepada atasan yang telah membuka diri untuk menerima kritisi, tetapi akan berusaha menyampaikannya dengan cara yang sopan atau elegan. Namun demikian, mereka menyadari bahwa hal tersebut mengandung risiko. Jika kritisi yang disampaikan membuat atasan kurang berkenan, tidak menutup kemungkinan akan menyulitkan pengembangan karier mereka ke depan.

Selanjutnya, kepemimpinan yang kondusif juga dapat dikondisikan dengan mengacu kepada hasil survei dengan pendekatan kualitatif yang menyimpulkan suatu pra-kondisi bahwa sebagian besar responden memilih untuk bersikap asertif = berani dan tegas untuk mengatakan yang seharusnya, bila kebijakan atasan sudah tidak sesuai dengan kondisi sekarang. Di samping itu, sebagian besar responden juga berpendapat bahwa lebih baik mengingatkan atasan bila keputusan dan kebijakan dari atasan sesungguhnya mengandung risiko.

Dengan demikian, berdasarkan hasil diskusi kelompok terfokus dan hasil survei dengan pendekatan kualitatif tersebut di atas diperoleh gambaran suatu pra-kondisi bahwa sebagian besar responden memilih untuk mengatakan yang seharusnya (bersikap asertif) kepada atasan yang bersikap demokratis, bila kebijakan atasan tidak benar atau mengandung risiko, namun tetap dengan cara yang sopan atau elegan. Selain mengacu kepada hasil diskusi kelompok terfokus dan hasil survei dengan pendekatan kualitatif, pengkondisian kepemimpinan yang kondusif atau demokratis juga mengacu kepada suatu pra-kondisi hasil wawancara mendalam, yaitu atasan yang bersifat terbuka dan dapat menerima masukan atau kritisi dari bawahan (gaya kepemimpinan demokratis), mendorong terciptanya jalinan keakraban hubungan antara bawahan dan atasan.

Dampak dari kepemimpinan yang kondusif adalah *control environment* (lingkungan pengendalian) menjadi efektif, yaitu pembinaan yang sehat terhadap sumber daya manusia, hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait, peran aparat pengawasan intern pemerintah efektif, komitmen yang tinggi terhadap kompetensi, pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan, serta integritas dan nilai etika yang tinggi. Mengingat *control environment* (lingkungan pengendalian) merupakan landasan (*platform*) dari empat unsur sistem pengendalian intern lainnya, yaitu *risk*





assessment (penilaian risiko), *control activities* (aktivitas pengendalian), *information and communication* (informasi dan komunikasi), serta *monitoring* (pemantauan), maka *control environment* (lingkungan pengendalian) yang efektif akan memberi dampak signifikan terhadap efektivitas sistem pengendalian intern secara komprehensif.

Dengan demikian, walaupun *professionalism* (profesionalitas), *mastery* (penguasaan), *harmony* (keselarasan) rendah, dan *embeddedness* (keterikatan) tinggi, terbukti secara empirik menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) rendah, namun *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi terbukti secara empirik dapat menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) efektif melalui kepemimpinan yang kondusif.

Berdasarkan hasil uji statistik atas hipotesis kedua, yaitu jika *professionalism* (profesionalitas) dan *mastery* (penguasaan) rendah serta *power distance* (rentang kekuasaan) tinggi, maka *risk assessment* (penilaian risiko) rendah, dapat dibuktikan secara empirik bahwa *professionalism* (profesionalitas) dan *mastery* (penguasaan), mempunyai efek langsung dan signifikan terhadap *risk assessment* (penilaian risiko), serta *power distance* (rentang kekuasaan) mempunyai efek langsung dan negatif terhadap *risk assessment* (penilaian risiko). Hasil uji statistik tersebut membuktikan bahwa *professionalism* (profesionalitas) dan *mastery* (penguasaan) rendah serta *power distance* (rentang kekuasaan) tinggi, menjadikan *risk assessment* (penilaian risiko) rendah. Berdasarkan hasil uji statistik tersebut, hipotesis yang menyatakan bahwa *professionalism* (profesionalitas) dan *mastery* (penguasaan) rendah serta *power distance* (rentang kekuasaan) tinggi, menjadikan *risk assessment* (penilaian risiko) rendah, terbukti secara empirik.

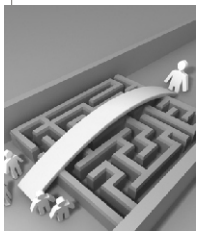
Berdasarkan pengertian *professionalism* (profesionalitas) menurut Gray sebagaimana telah diuraikan terdahulu, *professionalism* (profesionalitas) rendah diartikan bahwa bawahan tidak dapat sepenuhnya bertindak secara proporsional dan profesional serta enggan mengambil keputusan individu sebagai hasil usaha intelektual, karena merasa rikuh kepada atasan. Selain itu, keinginan bawahan untuk sepenuhnya memelihara aturan-aturan profesional melemah karena bawahan merasa rikuh kepada atasan sekiranya atasan melanggar aturan. Gambaran kondisi *professionalism* (profesionalitas) rendah tersebut selaras dengan hasil survei dengan pendekatan kualitatif yang memberikan gambaran suatu pra-kondisi bahwa lebih banyak responden memilih untuk berterus

terang kepada pimpinan bahwa sulit memberikan masukan tentang kelemahan atasan, sekalipun atasan membuka diri untuk menerima kritisi terkait dengan kelemahan kepemimpinannya. Hasil survei tersebut selaras dengan hasil wawancara mendalam yang menyimpulkan suatu pra-kondisi bahwa pada umumnya bawahan merasa rikuh untuk bersikap asertif kepada atasan demi menghindari konflik dengan atasan, selain untuk mengamankan posisi mereka agar tidak mengalami hambatan dalam pengembangan karier. Selain itu, bawahan sebenarnya ingin menyampaikan masukan konstruktif kepada atasan, namun merasa rikuh karena khawatir disalahartikan oleh atasan sebagai bentuk atau manifestasi mengkritik atasan.

Berdasarkan pengertian *mastery* (penguasaan) menurut Schwartz sebagaimana telah diuraikan terdahulu, *mastery* (penguasaan) rendah dapat diartikan bahwa bawahan kurang berani menilai risiko karena merasa bukan kompetensi mereka, dan kurang berambisi untuk meraih sukses dalam karier bila merasa pembinaan sumber daya manusia oleh atasan, tidak sehat. Gambaran kondisi *mastery* (penguasaan) rendah tersebut selaras dengan hasil survei dengan pendekatan kualitatif yang menggambarkan suatu pra-kondisi bahwa sebagian besar responden memilih konsisten menahan ambisi untuk mengejar karier bila pembinaan sumber daya manusia oleh pimpinan tidak sejalan dengan pola karier.

Menurut Hofstede, *power distance* (rentang kekuasaan) adalah suatu preferensi sosial dalam suatu komunitas atau instansi di mana kekuasaan atau kewenangan didistribusikan secara berjenjang (hierarki). Parameter dimensi ini adalah komunitas dalam suatu instansi menerima ketidaksamaan (*inequality*) yang terjadi di antara mereka. Berdasarkan pengertian Hofstede tersebut, *power distance* (rentang kekuasaan) tinggi dapat diartikan bahwa bawahan beranggapan memang sudah sewajarnya bila atasan mendapat perlakuan istimewa mengingat secara hierarki atasan dianggap memiliki kedudukan sosial yang lebih tinggi.

Gambaran kondisi *power distance* (rentang kekuasaan) tinggi tersebut di atas selaras dengan suatu pra-kondisi hasil diskusi kelompok terfokus (*focus group discussion*) di mana bawahan sepakat bahwa atasan berhak memperoleh keistimewaan (*privileges*), karena kedudukannya memikul tanggung jawab yang lebih besar. Di samping itu, anggapan bahwa sudah sewajarnya atasan mendapat perlakuan istimewa juga didukung suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif, di mana secara empirik lebih banyak responden menganggap pimpinan atau atasan



wajar memiliki keistimewaan (*privileges*) karena memiliki strata atau kedudukan sosial yang lebih tinggi. Suatu pra-kondisi hasil wawancara mendalam di mana bawahan lebih mengutamakan loyalitas kepada atasan karena bawahan menganggap strata atau kedudukan sosial atasan lebih tinggi, dan oleh sebab itu patut dihormati dan dihargai, juga selaras dengan hasil diskusi kelompok terfokus dan hasil survei.

Dengan demikian, *professionalism* (profesionalitas) rendah di mana bawahan tidak dapat sepenuhnya bertindak secara proporsional dan profesional, dan *mastery* (penguasaan) rendah di mana bawahan kurang berani menilai risiko, serta *power distance* (rentang kekuasaan) tinggi di mana bawahan beranggapan memang sudah sewajarnya atasan mendapat perlakuan istimewa, menjadikan *risk assessment* (penilaian risiko) rendah atau tidak efektif. Menurut the COSO Internal Control-Integrated Framework (1992), *risk assessment* (penilaian risiko) adalah kegiatan penilaian risiko dalam rangka mencapai tujuan entitas dengan parameter adalah identifikasi risiko dan analisis risiko. Berdasarkan pengertian COSO tersebut, *risk assessment* (penilaian risiko) rendah diartikan bawahan atau pegawai tidak melakukan kegiatan identifikasi risiko dan analisis risiko dalam mencapai tujuan entitas, sehingga terbuka peluang terjadi penyimpangan atau kecurangan yang dilakukan oleh pegawai.

Berdasarkan hasil uji statistik atas hipotesis ketiga, yaitu jika *masculinity* (maskulinitas) dan *embeddedness* (keterikatan) rendah serta *harmony* (keselarasan) tinggi, maka *control activities* (aktivitas pengendalian) rendah, dapat dibuktikan secara empirik bahwa *masculinity* (maskulinitas) dan *embeddedness* (keterikatan), mempunyai efek langsung dan signifikan terhadap *control activities* (aktivitas pengendalian), serta *harmony* (keselarasan) tidak mempunyai pengaruh terhadap *control activities* (aktivitas pengendalian). Hasil uji statistik tersebut membuktikan secara empirik bahwa *masculinity* (maskulinitas), dan *embeddedness* (keterikatan) rendah, menjadikan *control activities* (aktivitas pengendalian) rendah.

Dengan demikian, hipotesis yang menyatakan bahwa *masculinity* (maskulinitas) dan *embeddedness* (keterikatan) rendah, serta *harmony* (keselarasan) tinggi, menjadikan *control activities* (aktivitas pengendalian) rendah, tidak terbukti secara empirik. Namun demikian, berdasarkan hasil uji statistik, ternyata juga diperoleh bukti empirik lain bahwa *individualism* (individualitas), dan *power distance* (rentang kekuasaan) mempunyai efek langsung dan signifikan terhadap *control activities* (aktivitas pengendalian) yang diartikan bahwa *individualism*

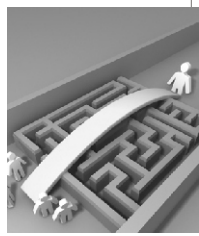
(individualitas), dan *power distance* (rentang kekuasaan) rendah menjadikan *control activities* (aktivitas pengendalian) rendah, serta *autonomy* (otonomi) mempunyai efek langsung dan negatif terhadap *control activities* (aktivitas pengendalian), dalam arti *autonomy* (otonomi) tinggi menjadikan *control activities* (aktivitas pengendalian) rendah.

Dengan mengacu kepada hasil uji statistik tersebut, secara keseluruhan terbukti secara empirik bahwa *masculinity* (maskulinitas), *embeddedness* (keterikatan), *individualism* (individualitas), dan *power distance* (rentang kekuasaan) rendah, serta *autonomy* (otonomi) tinggi, menjadikan *control activities* (aktivitas pengendalian) rendah atau dengan kata lain tidak efektif. Menurut Hofstede, *masculinity* (maskulinitas) adalah suatu preferensi sosial dalam suatu komunitas atau instansi untuk menonjolkan sikap keterbukaan atau apa adanya dengan parameter adalah membuat prestasi, memompa semangat heroik, bersikap asertif, dan keberhasilan secara materi. Berdasarkan pengertian Hofstede tersebut, *masculinity* (maskulinitas) rendah dapat diartikan bawahan tidak memiliki semangat heroik untuk menghasilkan prestasi yang dapat berujung kepada keberhasilan materi serta tidak dapat bersikap asertif karena terbelenggu atau tersandera oleh kemauan pihak atasan.

Gambaran kondisi *masculinity* (maskulinitas) rendah tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif di mana sebagian responden memilih untuk patuh mengikuti arahan-arahan dari pimpinan, walaupun kreativitas kerja tidak dapat berkembang karena mengikuti arahan-arahan tersebut. Hasil survei tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil wawancara mendalam di mana bawahan beranggapan bahwa pendapat yang disampaikan oleh atasan atau senior selayaknya diterima sebagai sesuatu yang benar, walaupun sesungguhnya pendapat tersebut belum tentu benar, dengan pengertian lain bawahan patuh terhadap pendapat atau arahan dari pihak atasan.

Berdasarkan pengertian *embeddedness* (keterikatan) menurut Schwartz sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, *embeddedness* (keterikatan) rendah dapat diartikan bahwa bawahan tidak memiliki solidaritas kelompok (*in-group solidarity*), dan merasa aman dengan tradisi tata kelola yang buruk dalam instansinya. Gambaran kondisi *embeddedness* (keterikatan) rendah tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil wawancara mendalam di mana bawahan merasa rih menyampaikan saran kepada atasan menyangkut perbaikan prosedur pengendalian





intern dalam organisasi, dengan pengertian lain bahwa bawahan membiarkan tata kelola yang buruk diimplementasikan atau diaplikasikan dalam instansinya.

Menurut Hofstede, *individualism* (individualitas) adalah suatu preferensi sosial dalam suatu komunitas atau instansi untuk menjalin hubungan sosial yang longgar di mana individu-individu hanya memperhatikan diri mereka dan keluarganya saja. Parameter dari dimensi ini adalah derajat interdependensi di antara individu-individu dalam suatu komunitas atau instansi. Berdasarkan pengertian Hofstede tersebut, *individualism* (individualitas) rendah dapat diartikan bahwa bawahan merasa lebih nyaman dalam kebersamaan (kolektivitas) sesama mereka karena komunikasi atau hubungan personal dengan atasan tidak kondusif.

Gambaran kondisi *individualism* (individualitas) rendah tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif di mana sebagian besar responden lebih memilih untuk tidak menyampaikan informasi apapun kepada pimpinan kecuali bila diminta. Hasil survei tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil wawancara mendalam di mana disimpulkan bahwa atasan yang menjaga jarak dengan bawahan dan tertutup terhadap masukan atau kritisi dari bawahan (gaya kepemimpinan direktif), menimbulkan keengganan bawahan untuk membina hubungan yang baik dengan atasan.

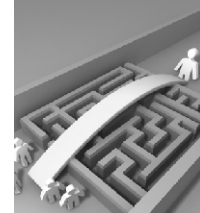
Power distance (rentang kekuasaan) rendah sebagaimana telah diuraikan terdahulu, memiliki arti bahwa atasan cenderung suka mengabaikan hierarki demi efisiensi waktu karena menganggap hierarki dalam organisasi hanya perbedaan peran. Gambaran kondisi *power distance* (rentang kekuasaan) rendah tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil diskusi kelompok terfokus di mana bawahan dapat memahami bila atasan mengabaikan hierarki dalam organisasi, demi efisiensi waktu dalam pengambilan keputusan. Namun demikian, pengabaian hierarki oleh atasan tersebut dipahami oleh bawahan sebatas untuk solusi masalah yang urgen dan mendesak. Suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif di mana sebagian responden dapat memahami bila pimpinan mengabaikan hierarki dalam organisasi, selaras dengan hasil diskusi kelompok terfokus.

Selanjutnya, menurut Schwartz, pengertian *autonomy* (otonomi) dalam hal ini *intellectual autonomy* (otonomi intelektual) adalah memotivasi individu-individu untuk mengikuti ide-ide dan jalan mereka sendiri, dengan parameter adalah cakrawala pandang yang luas (*broadmindedness*),

keaktivitas, dan rasa ingin tahu (*curiosity*). Berdasarkan pengertian Schwartz tersebut, *intellectual autonomy* (otonomi intelektual) tinggi dapat diartikan bahwa bawahan terpacu untuk mengembangkan kreativitas dan menambah cakrawala pandang serta mengembangkan rasa ingin tahu tentang suatu persoalan dengan mengikuti ide-ide atau cara-cara mereka sendiri. Gambaran kondisi *autonomy* (otonomi) tinggi tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif di mana sebagian besar responden memilih mengingatkan pimpinan bahwa kreativitas kerja dengan mengikuti ide-ide mereka sendiri tidak dapat berkembang, jika mengikuti arahan dari pimpinan.

Menurut the COSO Internal Control-Integrated Framework (1992), *control activities* (aktivitas pengendalian) adalah proses-proses, kebijakan-kebijakan, dan prosedur-prosedur untuk memastikan bahwa arahan manajemen (*management directive*) telah diimplementasikan dengan benar. Parameter yang terkait dengan dimensi ini adalah revidu atas kinerja, pengendalian sistem informasi, pengendalian fisik atas aset, pemisahan fungsi, otorisasi atas transaksi, pencatatan yang akurat dan tepat waktu, akuntabilitas sumber daya, dan dokumentasi yang tertib. Berdasarkan pengertian menurut COSO tersebut, *control activities* rendah dapat diartikan revidu atas kinerja tidak dilakukan secara berkala, pengendalian sistem informasi lemah, pengendalian fisik atas aset lemah, perangkapan fungsi, otorisasi atas transaksi tidak dilakukan, pencatatan tidak tertib, akuntabilitas sumber daya tidak dilakukan dan dokumentasi tidak tertib.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa *masculinity* (maskulinitas) rendah dalam arti bawahan tidak memiliki semangat heroik untuk menghasilkan prestasi, dan tidak dapat bersikap asertif, *individualism* (individualitas) rendah dalam arti bawahan merasa lebih nyaman dalam kebersamaan (kolektivitas) sesama mereka, *power distance* (rentang kekuasaan) rendah dalam arti atasan cenderung suka mengabaikan hierarki demi efisiensi waktu, bila dipadukan dengan *intellectual autonomy* (otonomi intelektual) tinggi dalam arti bawahan mengembangkan kreativitas dan menambah cakrawala pandang dengan mengikuti ide-ide mereka sendiri, terbukti secara empirik menjadikan *control activities* tidak efektif dalam arti revidu atas kinerja tidak dilakukan secara berkala, pengendalian sistem informasi lemah, pengendalian fisik atas aset lemah, terjadi perangkapan fungsi, otorisasi atas transaksi tidak



dilakukan, pencatatan tidak tertib, akuntabilitas sumber daya tidak dilakukan dan dokumentasi tidak tertib.

Hal lain yang perlu digarisbawahi dari hasil pengujian statistik ini adalah suatu fenomena bahwa *harmony* (keselarasan) tinggi, terbukti secara empirik tidak mempunyai pengaruh terhadap *control activities* (lingkungan pengendalian). Sebagaimana telah diuraikan terdahulu, Schwartz mendefinisikan *harmony* (keselarasan) sebagai menjaga lingkungan secara harmonis, dengan parameter adalah perdamaian dan menyatu dengan alam. Berdasarkan pengertian Schwartz tersebut, *harmony* (keselarasan) tinggi dapat diartikan bahwa bawahan membina hubungan yang serasi dan harmonis dengan atasan. Dapat dipahami bila *harmony* (keselarasan) tinggi yang mengedepankan hubungan antar manusia (informal dan personal) ternyata terbukti secara empirik tidak mempunyai pengaruh langsung terhadap *control activities* (aktivitas pengendalian), karena *control activities* pada hakikatnya lebih terkait dengan implementasi kebijakan, aturan dan prosedur untuk mengendalikan aktivitas-aktivitas dalam suatu instansi, dengan kata lain lebih bersifat formal dan impersonal.

Berdasarkan hasil uji statistik atas hipotesis keempat, yaitu jika *mastery* (penguasaan) dan *individualism* (individualitas) rendah serta *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, maka *information and communication* (informasi dan komunikasi) rendah, dapat dibuktikan secara empirik bahwa *individualism* (individualitas) mempunyai efek langsung dan signifikan terhadap *information and communication* (informasi dan komunikasi), serta *mastery* (penguasaan) dan *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tidak mempunyai pengaruh terhadap *information and communication* (informasi dan komunikasi). Hasil uji statistik tersebut membuktikan secara empirik bahwa *individualism* (individualitas) rendah, menjadikan *information and communication* (informasi dan komunikasi) rendah.

Dengan demikian, hipotesis yang menyatakan bahwa *mastery* (penguasaan) dan *individualism* (individualitas) rendah serta *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, menjadikan *information and communication* (informasi dan komunikasi) rendah, tidak terbukti secara empirik. Namun demikian, berdasarkan hasil uji statistik sebagaimana tercantum dalam tabel tersebut di atas, ternyata juga diperoleh bukti empirik lain bahwa *masculinity* (maskulinitas), dan *embeddedness* (keterikatan) serta *autonomy* (otonomi) mempunyai efek langsung dan

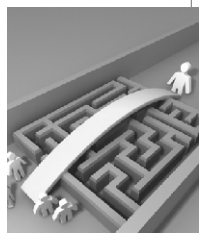
signifikan terhadap *information and communication* (informasi dan komunikasi). Dengan mengacu kepada hasil uji statistik tersebut, secara keseluruhan terbukti secara empirik bahwa *individualism* (individualitas), *masculinity* (maskulinitas), *embeddedness* (keterikatan), dan *autonomy* (otonomi) rendah, menjadikan *information and communication* (informasi dan komunikasi) rendah atau tidak efektif.

Menurut the COSO Internal Control-Integrated Framework (1992), *information and communication* (informasi dan komunikasi) adalah sistem-sistem dan laporan-laporan yang memungkinkan manajemen dan staf untuk melaksanakan tanggung jawabnya. Parameter yang terkait dengan dimensi ini adalah menyediakan dan memanfaatkan berbagai sarana komunikasi serta mengelola dan mengembangkan sistem informasi. Berdasarkan pengertian menurut COSO tersebut, *information and communication* (informasi dan komunikasi) tidak efektif dapat diartikan bahwa pemanfaatan sarana komunikasi dan pengembangan sistem informasi tidak optimal.

Berdasarkan pengertian Hofstede sebagaimana telah diuraikan terdahulu, *individualism* (individualitas) rendah dapat diartikan bawahan merasa lebih nyaman dalam kebersamaan (kolektivitas) sesama mereka karena komunikasi atau hubungan dengan atasan tidak kondusif. Gambaran kondisi *individualism* (individualitas) rendah tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif di mana sebagian besar responden memilih tidak menyampaikan informasi apapun kepada pimpinan kecuali bila diminta karena merasa rihuk mengingat pimpinan dianggap memiliki kedudukan sosial yang tinggi dan keistimewaan (*privileges*). Hasil survei tersebut di atas selaras dengan suatu pra-kondisi hasil wawancara mendalam di mana atasan yang menjaga jarak dengan bawahan dan tertutup terhadap masukan atau kritisi dari bawahan (gaya kepemimpinan direktif), menimbulkan keengganan bawahan untuk membina hubungan yang harmonis dengan atasan karena bawahan merasa lebih nyaman dalam kebersamaan (kolektivitas) di antara mereka.

Selanjutnya, sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, *masculinity* (maskulinitas) rendah dapat diartikan bahwa bawahan tidak memiliki semangat heroik untuk menghasilkan prestasi yang unggul, yang dapat berujung kepada keberhasilan materi serta tidak dapat bersikap asertif karena terbelenggu oleh kemauan atasan. Gambaran kondisi *masculinity* (maskulinitas) rendah tersebut didukung dengan suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif





di mana sebagian responden memilih patuh mengikuti arahan dari pimpinan. Hasil survei tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil wawancara mendalam di mana bawahan merasa bahwa pendapat yang disampaikan oleh atasan atau senior selayaknya diterima sebagai sesuatu yang benar, walaupun sesungguhnya pendapat tersebut belum tentu benar, dengan pengertian lain bawahan patuh terhadap pendapat atau arahan dari atasan.

Sementara itu, *embeddedness* (keterikatan) rendah sebagaimana telah diuraikan sebelumnya dapat diartikan bahwa bawahan tidak memiliki solidaritas kelompok (*in-group solidarity*), dan merasa aman dengan tradisi tata kelola yang buruk dalam instansinya. Gambaran kondisi *embeddedness* (keterikatan) rendah tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil wawancara mendalam di mana bawahan merasa rihuk menyampaikan saran kepada atasan menyangkut perbaikan prosedur pengendalian intern dalam organisasi, dengan pengertian lain bawahan membiarkan implementasi tata kelola yang buruk dalam instansinya.

Berdasarkan pengertian Schwartz tentang *intellectual autonomy* (otonomi intelektual) sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, *intellectual autonomy* (otonomi intelektual) rendah dapat diartikan bahwa bawahan tidak terpacu untuk mengembangkan kreativitas dan menambah cakrawala pandang serta menahan rasa ingin tahu tentang suatu persoalan karena terbelenggu oleh kemauan atasan. Gambaran kondisi *intellectual autonomy* (otonomi intelektual) rendah tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif, di mana sebagian responden memilih patuh mengikuti arahan dari pimpinan.

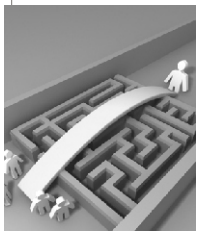
Berdasarkan uraian tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa *individualism* (individualitas) rendah dalam arti bawahan merasa lebih nyaman dalam kebersamaan (kolektivitas) sesama mereka, *masculinity* (maskulinitas) rendah dalam arti bawahan tidak memiliki semangat heroik untuk menghasilkan prestasi, dan tidak dapat bersikap asertif, *embeddedness* (keterikatan) rendah dalam arti bawahan tidak memiliki solidaritas kelompok (*in-group solidarity*), dan merasa aman dengan tradisi tata kelola yang buruk, serta *autonomy* (otonomi) rendah dalam arti bawahan tidak terpacu untuk mengembangkan kreativitas dan menambah cakrawala pandang, terbukti secara empirik menjadikan *information and communication* (informasi dan komunikasi) rendah atau tidak efektif dalam arti pemanfaatan sarana komunikasi dan pengembangan sistem informasi tidak optimal.

Hal lain yang perlu digarisbawahi dari hasil pengujian statistik ini adalah suatu fenomena bahwa *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi serta *mastery* (penguasaan) rendah, terbukti secara empirik tidak mempunyai pengaruh terhadap *information and communication* (informasi dan komunikasi). Sebagaimana telah dinyatakan sebelumnya bahwa dari hasil uji statistik ternyata *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi yang diartikan bawahan "menunggu petunjuk atasan", tidak mempunyai pengaruh langsung terhadap *information and communication* (informasi dan komunikasi). Hal tersebut dapat dipahami karena *information and communication* (informasi dan komunikasi) lebih menitikberatkan pada pemanfaatan berbagai sarana komunikasi, serta mengelola dan mengembangkan sistem informasi.

Dengan demikian, fokus dari kegiatan *information and communication* (informasi dan komunikasi) adalah pembuatan laporan-laporan untuk kepentingan manajemen yang sudah memiliki format baku sesuai dengan keperluannya, di mana hal tersebut dilakukan secara kontinyu oleh bawahan tanpa mengedepankan "menunggu petunjuk atasan". Di samping itu, pengelolaan dan pengembangan sistem informasi mengacu kepada prosedur-prosedur baku di samping perkembangan teknologi informasi yang sudah teratur atau terorganisasi dengan baik serta ketidakpastian yang minimum sehingga "menunggu petunjuk atasan" tidak memiliki arti yang signifikan.

Hal lain yang menarik perhatian adalah *mastery* (penguasaan) rendah yang dapat diartikan bawahan kurang berani mengambil risiko, ternyata secara empirik juga tidak mempunyai pengaruh langsung terhadap *information and communication* (informasi dan komunikasi). Kondisi tersebut dapat dipahami karena *information and communication* (informasi dan komunikasi) yang menitikberatkan pada pembuatan laporan-laporan kepada manajemen serta pengelolaan dan pengembangan sistem informasi, tidak berkaitan langsung dengan faktor risiko yang signifikan karena sudah memiliki format dan prosedur baku yang sesuai dengan keperluannya.

Berdasarkan hasil uji statistik atas hipotesis kelima, yaitu jika *autonomy* (otonomi) dan *mastery* (penguasaan) rendah serta *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, maka *monitoring* (pemantauan) rendah. dapat dibuktikan secara empirik bahwa *autonomy* (otonomi) dan *mastery* (penguasaan), mempunyai efek langsung dan signifikan terhadap *monitoring* (pemantauan), serta *uncertainty avoidance*



(menghindari ketidakpastian) mempunyai efek langsung dan negatif terhadap *monitoring* (pemantauan). Hasil uji statistik tersebut membuktikan secara empirik bahwa *autonomy* (otonomi) dan *mastery* (penguasaan) rendah, serta *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, menjadikan *monitoring* (pemantauan) rendah.

Dengan demikian, hipotesis yang menyatakan bahwa *autonomy* (otonomi) dan *mastery* (penguasaan) rendah serta *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, menjadikan *monitoring* (pemantauan) rendah, terbukti secara empirik. Namun demikian, berdasarkan hasil uji statistik ternyata juga diperoleh bukti empirik lain bahwa *individualism* (individualitas), *masculinity* (maskulinitas), *harmony* (keselarasan) dan *embeddedness* (keterikatan) ternyata mempunyai efek langsung dan signifikan terhadap *monitoring* (pemantauan). Dengan mengacu kepada hasil uji statistik tersebut, secara keseluruhan terbukti secara empirik bahwa *individualism* (individualitas), *masculinity* (maskulinitas), *mastery* (penguasaan), *harmony* (keselarasan), *embeddedness* (keterikatan), dan *autonomy* (otonomi) rendah serta *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, menjadikan *monitoring* (pemantauan) rendah atau tidak efektif.

Menurut the COSO Internal Control-Integrated Framework (1992), *monitoring* (pemantauan) adalah suatu proses untuk mengawasi kinerja pengendalian intern. Parameter yang terkait dengan dimensi ini adalah pemantauan berkelanjutan, evaluasi, tindak lanjut rekomendasi hasil audit, dan reviu lainnya. Berdasarkan pengertian menurut COSO tersebut, *monitoring* (pemantauan) rendah dapat diartikan bahwa pemantauan berkelanjutan, evaluasi, tindak lanjut rekomendasi hasil audit, dan reviu lainnya tidak efektif.

Berdasarkan pengertian Schwartz sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, *intellectual autonomy* (otonomi intelektual) rendah dapat diartikan bahwa bawahan tidak terpacu untuk mengembangkan kreativitas dan menambah cakrawala pandang serta menahan rasa ingin tahu tentang suatu persoalan karena terbelenggu oleh kemauan atasan. Gambaran kondisi *intellectual autonomy* (otonomi intelektual) rendah tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif, di mana sebagian responden lebih memilih untuk patuh mengikuti arahan dari pimpinan.

Sementara itu, *mastery* (penguasaan) rendah sebagaimana telah diuraikan terdahulu dapat diartikan bawahan kurang berani mengambil risiko karena merasa bukan kompetensi mereka,

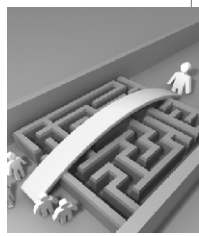
dan kurang berambisi untuk meraih sukses dalam karier karena merasa pembinaan sumber daya manusia oleh atasan, tidak sehat. Gambaran kondisi *mastery* (penguasaan) rendah tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif, yang menggambarkan sebagian besar responden memilih untuk konsisten menahan ambisi untuk mengejar karier karena pembinaan sumber daya manusia oleh pimpinan tidak sejalan dengan pola karier.

Berdasarkan pengertian menurut Hofstede sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi dapat diartikan bahwa bawahan “menunggu petunjuk atasan” karena merasa atasan lebih berhak untuk memutuskan suatu persoalan ketidakpastian atau persoalan ambiguitas (mendua). Gambaran kondisi *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif, di mana sebagian besar responden bersikap lebih baik patuh menunggu petunjuk atasan untuk mengambil keputusan dalam situasi dan kondisi yang penuh ketidakpastian.

Di samping itu, *harmony* (keselarasan) rendah sebagaimana telah diuraikan terdahulu diartikan bawahan tidak harmonis dalam berinteraksi dengan atasan. Gambaran kondisi *harmony* (keselarasan) rendah tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil wawancara mendalam di mana atasan yang menjaga jarak dengan bawahan dan tertutup terhadap masukan atau kritisi dari bawahan (gaya kepemimpinan direktif), menimbulkan keengganan bawahan untuk membina hubungan yang harmonis dengan atasan. Selanjutnya, *embeddedness* (keterikatan) rendah dapat diartikan bahwa bawahan merasa aman dengan tradisi tata kelola yang buruk dalam instansinya. Gambaran kondisi *embeddedness* (keterikatan) rendah tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil wawancara mendalam di mana bawahan riku menyampaikan saran kepada atasan terkait perbaikan prosedur pengendalian intern dalam organisasi, dengan pengertian lain bahwa bawahan membiarkan saja implementasi tata kelola yang buruk dalam instansinya.

Sementara itu, *individualism* (individualitas) rendah sebagaimana telah diuraikan terdahulu diartikan bawahan merasa lebih nyaman dalam kebersamaan (kolektivitas) karena komunikasi atau hubungan dengan atasan tidak kondusif. Gambaran kondisi *individualism* (individualitas) rendah tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif di mana sebagian besar responden memilih untuk tidak





menyampaikan informasi apapun kepada pimpinan, kecuali bila diminta karena merasa rikuh mengingat pimpinan dianggap memiliki kedudukan sosial yang tinggi dan keistimewaan (*privileges*).

Lebih jauh, *masculinity* (maskulinitas) rendah dapat diartikan bawahan tidak memiliki semangat heroik untuk menghasilkan prestasi yang unggul, yang dapat berujung kepada keberhasilan secara materi serta tidak dapat bersikap asertif karena terbelenggu oleh kemauan atasan. Gambaran kondisi *masculinity* (maskulinitas) rendah tersebut didukung dengan suatu pra-kondisi hasil survei dengan pendekatan kualitatif di mana sebagian responden memilih untuk patuh mengikuti arahan dari pimpinan. Hasil survei tersebut selaras dengan suatu pra-kondisi hasil wawancara mendalam di mana bawahan merasa bahwa pendapat yang disampaikan oleh atasan atau senior selayaknya diterima sebagai sesuatu yang benar, walaupun sesungguhnya pendapat dari atasan tersebut belum tentu benar.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa *autonomy* (otonomi) rendah dalam arti bawahan tidak terpacu untuk mengembangkan kreativitas dan menambah cakrawala pandang, *mastery* (penguasaan) rendah dalam arti bawahan kurang berani mengambil risiko, *individualism* (individualitas) rendah dalam arti bawahan merasa lebih nyaman dalam kebersamaan (kolektivitas) karena komunikasi atau hubungan dengan atasan tidak kondusif, *masculinity* (maskulinitas) rendah dalam arti bawahan tidak memiliki semangat heroik untuk menghasilkan prestasi yang unggul, dan tidak dapat bersikap asertif, *harmony* (keselarasan) rendah dalam arti bawahan tidak harmonis dalam berinteraksi dengan atasan, *embeddedness* (keterikatan) rendah dalam arti bawahan merasa aman dengan tradisi tata kelola yang buruk, dipadukan dengan *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi dalam arti bawahan selalu “menunggu petunjuk atasan”, terbukti secara empirik menjadikan *monitoring* (pemantauan) rendah dalam arti pemantauan berkelanjutan, evaluasi, tindak lanjut rekomendasi hasil audit, dan reviu lainnya tidak dilaksanakan secara efektif.

E. KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

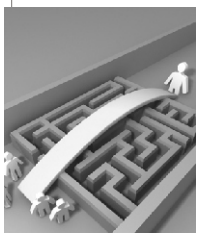
Hasil analisis atas data statistik dengan dukungan data kualitatif yang berasal dari hasil diskusi kelompok terfokus, hasil survei dengan pendekatan kualitatif dan hasil wawancara mendalam membuktikan secara empirik bahwa pengaruh budaya birokrasi “ewuh-pakewuh”

menjadikan sistem pengendalian intern tidak efektif, walaupun dalam situasi tertentu dapat memunculkan sikap asertif yang penuh kehati-hatian dari bawahan terhadap atasan (kondisional dan situasional).

Terdapat hal yang perlu digaribawahi yaitu *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi ternyata terbukti secara empirik menjadikan *control environment* (lingkungan pengendalian) tinggi atau efektif. *Uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi dapat diartikan bahwa bawahan “menunggu petunjuk atasan” karena merasa atasan lebih berhak untuk memutuskan suatu persoalan ketidakpastian atau persoalan ambiguitas. Dalam suatu pra-kondisi bawahan “menunggu petunjuk atasan” tersebut, atasan mengembangkan kebijakan mendorong sikap blaka (berbicara terus terang) dari bawahannya. Perilaku atasan yang mendorong sikap blaka dari bawahannya merefleksikan kepemimpinan yang kondusif.

Dampak dari kepemimpinan yang kondusif adalah *control environment* (lingkungan pengendalian) menjadi efektif, yaitu pembinaan yang sehat terhadap sumber daya manusia, hubungan kerja dengan instansi pemerintah terkait menjadi baik, peran aparat pengawasan intern pemerintah menjadi efektif, komitmen yang tinggi terhadap kompetensi, integritas dan nilai etika yang tinggi, serta pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan. Mengingat *control environment* (lingkungan pengendalian) merupakan landasan (*platform*) dari empat komponen sistem pengendalian intern lainnya, yang meliputi *risk assessment* (penilaian risiko), *control activities* (aktivitas pengendalian), *information and communication* (informasi dan komunikasi), serta *monitoring* (pemantauan), maka *control environment* (lingkungan pengendalian) yang efektif dapat memberikan dampak signifikan terhadap efektivitas sistem pengendalian intern secara keseluruhan.

Hal lain yang perlu digarisbawahi adalah *harmony* (keselarasan) tinggi yang diartikan hubungan sosial lebih memberikan arti terhadap kehidupan, dengan pengertian lain bawahan membina hubungan yang harmonis dengan atasan (Schwartz, 1994), ternyata secara empirik tidak berpengaruh terhadap *control activities* (aktivitas pengendalian). Kondisi tersebut di atas membuktikan secara empirik bahwa hubungan yang harmonis antara bawahan dan atasan (informal dan personal), ternyata tidak mempunyai pengaruh langsung dengan *control activities* (aktivitas pengendalian) yang menitikberatkan pada implementasi kebijakan,



prosedur dan regulasi (formal dan impersonal).

Lebih lanjut, *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi yang diartikan bawahan “menunggu petunjuk atasan” karena merasa atasan lebih berhak untuk memutuskan suatu persoalan ketidakpastian atau persoalan ambiguitas, ternyata secara empirik tidak berpengaruh terhadap *information and communication* (informasi dan komunikasi). Kondisi tersebut di atas membuktikan secara empirik bahwa *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi yang mencerminkan sikap konservatif dari bawahan, ternyata tidak mempunyai pengaruh langsung dengan *information and communication* (informasi dan komunikasi) yang menitikberatkan pada pembuatan laporan-laporan untuk kepentingan manajemen yang sudah memiliki format baku sesuai dengan keperluannya, sehingga hal tersebut dapat dilakukan secara kontinyu oleh bawahan tanpa harus mengedepankan “menunggu petunjuk atasan”. Selain itu, *information and communication* (informasi dan komunikasi) juga menitikberatkan pada pengelolaan dan pengembangan sistem informasi yang mengacu kepada prosedur-prosedur baku, dan perkembangan teknologi informasi dengan ketidakpastian yang minimum, sehingga “menunggu petunjuk atasan” tidak signifikan.

Di samping itu, *mastery* (penguasaan) rendah yang diartikan bawahan kurang berani mengambil risiko karena merasa bukan kompetensi mereka, dan kurang berambisi untuk meraih sukses dalam karier karena merasa pembinaan sumber daya manusia oleh atasan, tidak sehat, ternyata secara empirik tidak mempunyai pengaruh terhadap *information and communication* (informasi dan komunikasi). Kondisi tersebut di atas membuktikan secara empirik bahwa *mastery* (penguasaan) rendah yang mencerminkan kontra produktivitas dari bawahan, ternyata tidak mempunyai pengaruh langsung dengan *information and communication* (informasi dan komunikasi) yang menitikberatkan pada pembuatan laporan-laporan kepada manajemen serta pengelolaan dan pengembangan sistem informasi, yang sudah memiliki format dan prosedur baku sesuai dengan keperluannya sehingga faktor risiko bukan hal yang signifikan.

Berdasarkan gambaran tersebut di atas, secara umum dapat disimpulkan bahwa diakui atau tidak, aparat birokrasi di Indonesia masih sulit untuk melepaskan diri dari kungkungan budaya ketimuran dalam konteks kesantunan Jawa “*ewuh-pakewuh*”, dan terbukti secara empirik bahwa budaya birokrasi “*ewuh-pakewuh*” menjadikan sistem pengendalian intern tidak efektif,

walaupun dalam situasi tertentu dapat memunculkan sikap asertif yang penuh kehati-hatian dari bawahan terhadap atasan (kondisional dan situasional). Namun demikian, di lain pihak budaya birokrasi “*ewuh-pakewuh*” terbukti secara empirik dapat direduksi atau diminimalisasi dengan mengembangkan kepemimpinan yang kondusif yang dilaksanakan oleh para atasan terhadap para bawahan mereka.

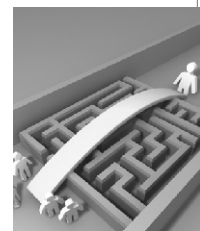
Berdasarkan hasil penelitian di mana Pengaruh Budaya Birokrasi “*ewuh-pakewuh*” terbukti menjadikan Sistem Pengendalian Intern dalam lingkungan birokrasi tidak efektif, maka disarankan beberapa hal, sebagai berikut:

1. Pimpinan instansi pemerintah dalam lingkup birokrasi seyogyanya selalu mengedepankan kepemimpinan yang kondusif, yaitu:
 - 1) Mendorong sikap blaka dari bawahannya. Dalam kebudayaan Jawa, blaka adalah sikap sangat terhormat untuk berbicara teras terang, berani mengatakan kenyataan yang sebenarnya.
 - 2) Memiliki tradisi dan kearifan untuk menjalin komunikasi dua arah antara bawahan dan atasan secara harmonis di lingkungan kerja.
2. Pimpinan instansi pemerintah dalam lingkup birokrasi seyogyanya memanfaatkan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) secara efektif sebagai “mata dan telinga” pimpinan dalam rangka peringatan dini (*early warning*) dan deteksi dini (*early detection*) untuk aktivitas pengendalian (*control activities*) dalam suatu sistem pengendalian intern di lingkungan kerja.
3. Perlu dikembangkan penelitian oleh peneliti berikutnya tentang dimensi lain di luar budaya birokrasi “*ewuh-pakewuh*” yang dapat berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas sistem pengendalian intern dalam lingkungan birokrasi di Indonesia.

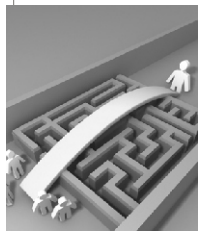
DAFTAR PUSTAKA DISERTASI

- Abdullah, Irwan. 2007. *Konstruksi dan Reproduksi Kebudayaan*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Ali, Fachry. 1986. *Refleksi Paham “Kekuasaan Jawa” dalam Indonesia Modern*. Jakarta: Gramedia.
- Bachrudin, Achmad dan Harapan L. Tobing. 2003. *Analisis Data Untuk Penelitian Survei Dengan Menggunakan LISREL 8*. Bandung.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. Deputi Bidang Investigasi. 2007. *Fraud Control Plan*. Jakarta.
- Brannen, Julia. 2005. *Mixing Methods: Qualitative and Quantitative Research*, alih bahasa: Memadu Metode Penelitian Kualitatif & Kuantitatif oleh H. Nuktah Arfawie Kurde et.al. Yogyakarta: Pustaka





- Pelajar.
- Brown, D. Andrew. 1998. *Organizational Culture*. Great Britain: Pearson Education.
- Bungin, Burhan. 2003. *Analisis Data Penelitian Kualitatif, Pemahaman Filosofis dan Metodologis ke Arah Penguasaan Model Aplikasi*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Collins, and Mc Laughlin. 1996. *Effective Management*. (Second Edition). Sydney: CCH.
- Creswell, John W. 1994. *Research Design: Qualitative and Quantitative Approaches*. California: SAGE Publications, Inc.
- Direktorat Aparatur Negara Bappenas. 2004. *Kajian Rencana Tindak Reformasi Birokrasi*. Jakarta.
- Effendi, Sofian. 2005. *Membangun Budaya Birokrasi untuk Good Governance*. Makalah. Yogyakarta: Lokakarya Nasional Reformasi Birokrasi. <http://sofian.staff.ugm.ac.id/artikel/MEMBANGUN-BUDAYA-BIROKRASI.pdf>.
- Graham, Lynford. 2008. *Internal Controls: Guidance for Private, Government, and Non Profit Entities*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Gray, Sidney J. and Hazel M. Vint. 1995. "The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidence." *Asia-Pacific Journal of Accounting*: 33-43.
- Gray, Sidney J. 1988. *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internally*. *Abacus* 24: 1-15.
- Harrison, Graeme L. and Jill L. McKinnon. 1986. "Culture and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation." *Accounting Organizations and Society* 11 (3): 233-252.
- Hill, Michael J. 2005. *The Public Policy Process*. Essex: Pearson Education Limited.
- Hofstede, Geert. 1984. *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. California: SAGE Publications, Inc.
- _____. 1984. *Cultural Dimensions In Management And Planning*. *Asia Pacific Journal of Management*: 81-99
- Hofstede, Geert, Gert Jan Hofstede, and Michael Minkov. 2010. *Cultures and Organizations - 3rd edition*. New York: McGraw Hill.
- Hope, Ole-Kristian. 2003. "Firm-level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin." *Journal of International Financial Management and Accounting* 14 (3): 218-248.
- Ikhsan, Arfan dan Muhammad Ishak. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jaggi, Bikki and Pek Yee Low. 2000. "Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures." *The International Journal of Accounting* 35 (4): 495-519.
- Jeddawi, Murtir. 2008. *Reformasi Birokrasi, Kelembagaan, dan Pembinaan PNS*. Yogyakarta: Kreasi Total Media.
- Kausar. 2009. *Sistem Birokrasi Pemerintahan Di Daerah Dalam Bayang-Bayang Budaya Patron-Klien*, Bandung: Alumnus.
- Kim, Uichol, Harry C. Triandis, Cigdem Kagitcibasi, Sang-Chin Choi, and Gene Yoon. 1994. *Individualism and Collectivism, Theory, Method, and Applications*. California: SAGE Publications, Inc.
- Koentjaraningrat. 1975. *Manusia dan Kebudayaan di Indonesia*. Jakarta: 1994. Kebudayaan Jawa. Jakarta: Balai Pustaka.
- _____. 2004. *Kebudayaan, Mentalitas dan Pembangunan*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
- Kuntowijoyo. 1994. *Demokrasi dan Budaya Birokrasi*. Yogyakarta: Yayasan Bentang Budaya.
- Ansari, Khizar Humayun dan Jackson, June. 1996. *Managing Cultural Diversity at Work-Mengelola Keragaman Budaya Di Lingkungan Kerja*. alih bahasa. M. Prihmanto Widodo. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
- Magnis Suseno, Franz. 2001. *Etika Jawa, Sebuah Analisa Falsafi tentang Kebijaksanaan Hidup Jawa*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
- Martojo, Hendro. 2008. *Kinerja Aparat Pemerintah Masih Diwarnai Budaya Negatif dan Ketimuran*. <http://www.bpkp.go.id>
- Masdiana, Erlangga. 2004. *Nepotisme dan "Bureaumania" dalam Birokrasi*. Makalah.
- Mas'oed, Mochtar. 1997. *Politik, Birokrasi, dan Pembangunan*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Muhtar, Entang Adhy. 2008. *Pelayanan Publik Di Indonesia Dalam Perspektif Kultural Dan Etika*. Makalah.
- Nordholt, Nico Schulte. 1987. *Ojo Dumeh, Perilaku Kepemimpinan Lokal dalam Pembangunan*. Jakarta: Pustaka Sinar Harapan.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Pusat Pembinaan dan Pengembangan Bahasa. 2007. *Pedoman Umum Ejaan Bahasa Indonesia yang Disempurnakan dan Uraian Sederhana tentang Gaya Bahasa atau Majas*. Yogyakarta: Indonesia Tera.
- Rakhmat, Jalaluddin. 2007. *Psikologi Komunikasi*, Edisi Revisi. Bandung: Remaja Rosdakarya.
- Ratminto, dan Atik Septi Winarsih. 2007. *Manajemen Pelayanan, Pengembangan Model Konseptual, Penerapan Citizen's Charter dan Standar Pelayanan Minimal*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Revida, Erika. 2007. *Penataan Ulang Birokrasi dan Kualitas Pelayanan Publik di Era Otonomi Daerah*. Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar Tetap Bidang Ilmu Administrasi Kepegawaian Negara pada Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik (FISIP) – Universitas Sumatra Utara. <http://www.usu.ac.id/files/pidato/ppgb2007erika-revida.pdf>.
- Robbins, Stephen P. 1996. *Organizational Behavior*. alih bahasa: Perilaku Organisasi. Hadyana Pujaatmaka. 1996. Jakarta: Prenhallindo.
- Root, Steven J. 1998. *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Salter, Stephen B. and Frederick Niswander. 1994. "Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's (1988) Theory." *Journal of International Business Studies*: 379-397.



- Schein, Edgar H. 2004. *Organizational Culture and Leadership* (third edition). The Josses-Bass Business & Management Series.
- Schwartz, S.H. 1994. *Beyond Individualism/Collectivism: New Cultural Dimensions of Values*. California: SAGE Publications.
- Schwartz, S.H. 2004. *Mapping and Interpreting Cultural Differences around the World appear in Comparing Cultures, Dimensions of Culture in a Comparative Perspective* by H. Vinken, J. Soeters & P. Ester (Eds). Leiden, The Netherlands: Brill.
- Siagian, Sondang P. 1995. *Patologi Birokrasi Analisis, Identifikasi, dan Terapinya*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Statement of Accounting Standards (SAS) No. 99. 2002. "Consideration of Fraud in A Financial Statement Audit."
- Sudarwan, M. and Fogarty, Timothy J. 1996. "Culture and Accounting in Indonesia: An Empirical Examination." *The International Journal of Accounting* 31 (4): 463-481.
- Sugiyono. 2009. *Statistika untuk Penelitian*. Bandung: Alfabeta.
- Supranto, J. 2004. *Analisis Multivariat, Arti dan Interpretasi*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Susanto, A.B., et al. 2008. *Corporate Culture & Organization Culture*. Jakarta: Divisi Penerbitan The Jakarta Consulting Group.
- Sutardjo, Imam. 2006. *Mutiara Budaya Jawa*. Surakarta: Jurusan Sastra Daerah, Fakultas Sastra dan Seni Rupa, Universitas Sebelas Maret
- Syafiie, Inu Kencana. 2004. *Birokrasi Pemerintahan Indonesia*. Bandung: Mandar Maju.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 1992. *Internal Control-Integrated Framework*. Jersey City, New Jersey: COSO.
- Thoha, Miftah. 1991. *Perspektif Perilaku Birokrasi*. Jakarta: Rajawali.
- _____ 2009. *Birokrasi Pemerintah Indonesia di Era Reformasi*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Umar, Husein. 1997. *Metodologi Penelitian: Aplikasi dalam Pemasaran*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
- Violet, William J. 1983. "The Development of International Accounting Standards: An Anthropological Perspective." *The International Journal of Accounting* 18 (2): 1-12.
- Zarzeski, Marilyn Taylor. 1996. "Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices." *Accounting Horizons* 10 (1): 18-37.
- Zuhro, Siti, Umar Juoro dan Andrinof Chaniago. 2007. *Profesionalitas dan Netralitas Birokrasi: Menuju Daya Saing Ekonomi Daerah (Studi di Empat Provinsi)*. Jakarta: The Habibie Center.

