

## **PENGARUH PEMILIHAN AKUNTANSI DAN PENGAWASAN TERHADAP AKUNTABILITAS DAN KINERJA**

**Haryono Umar**

Staf Pengajar Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Muhammadiyah Jakarta

### **ABSTRACT**

*The purpose of this research was to collect some empirical evidences and to analyze the influence of accounting choice, controlling, accountability, and performance in Indonesian oil and gas industry.*

*Due to its strategic role in government income and Indonesian development, oil and gas should be managed efficiently, effectively, and in accountable manner. Past implementation has witnessed that oil and gas industry faced many problems such as lack of accountability, and nonperforming.*

*This research is derived by production sharing contract between government and commercial oil and gas company. Beside, agency cost and information asymmetry in the industry could decrease government income from oil and gas sector. Research object are accounting choice, controlling, accountability, and performance variables.*

Keyword : accounting choise, controlling, accountibility, performance.

### **1. LATAR BELAKANG**

Emas hitam (*black gold*) atau minyak dan gas bumi (migas) merupakan sumber kekayaan melimpah bagi yang berhasil mendapatkannya. Rahasia ini mulai dikenal sejak tahun 1859, ketika dimulai pengeboran pertama kali sumur uji (*wildcat*) di Pennsylvania oleh *Colonel Drake* yang menemukan migas pada 69 kaki di bawah permukaan tanah. Pengolahan migas di Indonesia dilakukan sejak *A.J. Zijlker* mendapat konsesi dari Sultan Langkat dan berhasil menemukan sumber migas di Telaga Said dekat Pangkalan Brandan pada tahun 1885. Dengan produksi sebesar 63 juta barel pertahun, Indonesia menjadi penghasil migas terbesar di kawasan timur jauh pada masa Perang Dunia II.

Karakteristik industri migas mencakup risiko tinggi, investasi besar, jangka waktu antara pengeluaran biaya dengan perolehan manfaat yang panjang, serta sifat migas yang sekali pakai tidak bisa diregenerasi dan tidak terbarukan (*unrenewable goods*). Keunikan tersebut mendorong akuntansi migas berkembang kearah yang tidak biasa.

Industri migas meliputi aktivitas pengelolaan migas sektor hulu dan hilir. Sektor hulu terdiri dari eksplorasi dan eksploitasi sedangkan sektor hilir mencakup pengolahan, pemasaran, pengangkutan, dan penjualan (PSAK nomor 29). Pengusaha di sektor hulu

industri migas adalah PT.Pertamina dan PSC. Untuk meningkatkan produksinya, PT.Pertamina melakukan kerja sama dengan pihak lain dalam bentuk *joint operation body* (JOB) dan *technical assistance contract* (TAC). *Production Sharing Contract* (PSC) adalah perusahaan asing, swasta nasional, atau campuran yang menandatangani kontrak bagi hasil dalam wilayah hukum pertambangan migas Indonesia. PSC adalah pengusaha yang menjadi mitra pemerintah, bukan pemberi jasa kepada pemerintah. PSC didorong untuk berinvestasi dengan berbagai fasilitas seperti bebas PPN barang impor, *cost recovery*, dan *investment credit* yang tidak diberikan pada usaha lain. Dalam kegiatannya, PSC dilaksanakan sendiri oleh satu perusahaan atau bersama-sama dengan perusahaan lain berupa JOB.

Kerjasama antara pemerintah dengan perusahaan swasta dalam PSC diharapkan menguntungkan negara yakni dengan terpenuhinya kebutuhan BBM dalam negeri sekaligus memperoleh sumber devisa. Disamping mendapatkan migas dari bagi hasil, pemerintah masih mewajibkan kontraktor untuk memenuhi kebutuhan migas dalam negeri atau disebut *Domestic Market Obligation (DMO)*. Untuk itu, kontraktor akan mendapat penggantian biaya sebesar US\$0,20 per barel untuk *old oil*, sedangkan untuk *new oil* dihitung 15% dari nilai ekspor (Tukirman, 1998 dan PT.Pertamina, 2001).

Untuk meyakini bahwa negara mendapatkan haknya sesuai dengan komitmen, maka BPMigas diperintahkan untuk melakukan pengawasan terhadap PSC (UU nomor 22 tahun 2001). Pengawasan melalui audit atas PSC dilakukan oleh BP Migas dibantu BPKP. Audit tersebut dilakukan untuk meyakini jumlah *cost recovery* dan pembagian hasil.

Menurut American Accounting Association (1997) “ *The objectives of accounting are to provide information for the purpose of making decision concerning the use of limited resources....*”. Akuntansi dimaksudkan agar perusahaan dapat menyajikan informasi akuntansi yang bermanfaat untuk pengambilan keputusan ekonomi. Informasi akuntansi dalam laporan keuangan merupakan akuntabilitas manajemen atas pencapaian kinerja melalui penggunaan sumber-sumber daya yang dipercayakan kepada mereka (PSAK nomor 1.03).

Kebijakan akuntansi dalam organisasi mencakup proses pemilihan metode pelaporan alternatif, sistem pengukuran, dan teknik pengungkapan tertentu dari semua yang mungkin tersedia dan dapat membantu untuk pelaporan akuntabilitas. Melalui pemilihan metode akuntansi manajemen dapat mempengaruhi informasi akuntansi yang disajikan baik bentuk maupun substansinya (Fields et al, 2001).

Motivasi yang mendorong manajemen untuk memilih suatu metode akuntansi dijelaskan dengan *positive accounting theory*. Teori ini didasarkan pada *agency theory* yang memandang organisasi sebagai *nexus* set kontrak di antara faktor-faktor produksi (Jensen dan Meckling, 1976). *Agent* ditugaskan melaksanakan aktivitasnya atas nama dan untuk

kemaslahatan *principal* yang dalam PSC adalah BPMigas/pemerintah. (Jensen dan Meckling, 1976).

Pengawasan melalui pemeriksaan (*audit*) berfungsi untuk meningkatkan kredibilitas informasi akuntansi dan akuntabilitas (Gaa, 2001). Agar pelaksanaan operasi perusahaan dapat berjalan sesuai dengan komitmen antara *principal* dan *agent*, dibutuhkan *auditing* yang membandingkan bukti-bukti mengenai kegiatan ekonomi dengan kriteria yang telah ditetapkan (Boynton et al, 2001).

Dengan semakin sulitnya keuangan negara, kinerja PSC harus dioptimalkan agar dapat meningkatkan kontribusinya pada penerimaan negara. Untuk itu pemilihan akuntansi dan pengawasan berpengaruh terhadap akuntabilitas dan kinerja. Pemilihan akuntansi dan pengawasan dalam penelitian ini merupakan variabel eksogen (*exogenous variables*) dan yang menjadi variabel endogen (*endogenous variables*) adalah korupsi dan akuntabilitas.

Adapun yang menjadi *grand theory* dalam penelitian ini adalah *agency theory* mengingat PSC merupakan hubungan kontrak antara pemerintah sebagai *principal* dan kontraktor sebagai *agent*. Hubungan kontrak dijelaskan dengan *contracting theory*. Dalam hubungan tersebut kontraktor merupakan mitra pemerintah yang berkerja untuk kepentingan pemerintah. Kontraktor melaksanakan kegiatannya sesuai dengan ketentuan kontrak. Salah satu hal yang dilakukan oleh *agent* adalah pemilihan akuntansi (*accounting choice*) yang didukung dengan *positive accounting theory* sebagai *supporting theory*.

Berdasarkan hal-hal yang telah diuraikan di muka, maka penelitian ini dilakukan dengan tema sentral yakni: Akuntabilitas adalah kesiapan manajemen untuk menjawab setiap pertanyaan yang berkaitan dengan pengelolaan sumber daya. Pemilihan akuntansi (*accounting choice*) merupakan kebijakan manajemen dalam menjalankan operasinya. Pemilihan akuntansi dan pengawasan berpengaruh terhadap akuntabilitas dan kinerja. Dengan demikian terdapat beberapa permasalahan yang dapat diidentifikasi yakni: a. bagaimana hubungan pemilihan akuntansi dengan pengawasan; b. seberapa besar pengaruh pemilihan metode akuntansi dan pengawasan terhadap akuntabilitas; c. seberapa besar pengaruh pemilihan akuntansi, pengawasan dan akuntabilitas terhadap kinerja baik secara parsial maupun simultan.

### Tujuan Penelitian

Penelitian ini dimaksudkan untuk menganalisis hubungan antara variabel pemilihan akuntansi dengan pengawasan. Selanjutnya diuji variabel pemilihan akuntansi dan pengawasan serta pengaruhnya terhadap akuntabilitas dan kinerja. Penelitian ini diharapkan dapat:

- a. memberikan informasi yang berguna bagi manajemen dan pemerintah/BP Migas dalam melakukan pemilihan akuntansi dan pengawasan PSC;
- b. dijadikan acuan bagi pengelolaan industri migas untuk peningkatan akuntabilitas;

- c. memberikan sumbangan pemikiran dalam bidang akuntansi (khususnya untuk penyempurnaan PSAK nomor 29 tentang Akuntansi Migas), auditing, akuntabilitas, dan kinerja organisasi;
- d. menjadi masukan bagi organisasi profesi seperti Ikatan Akuntan Indonesia, Ikatan Ahli Migas Indonesia, dan Aparat Pengawasan;
- e. memberikan informasi dan motivasi untuk melakukan penelitian lanjutan pada industri migas.

## **2. KERANGKA TEORITIS**

### **Pemilihan Akuntansi**

Akuntansi berkembang dengan adanya kompleksitas transaksi dan tumbuhnya spesialisasi yang memicu pembentukan organisasi. Dengan semakin modern organisasi, maka pemisahan antara pemilik dengan manajemen menjadi semakin lebar. Dengan berbagai keterbatasan, pemilik sumber daya (*capital suppliers*) mempercayakan (*steward*) pengelolaan sumber daya tersebut kepada manajemen. Akuntansi telah berkembang lama, mulai dengan pemahaman sebagai seni sampai diakui sebagai cabang ilmu (*science*) tersendiri. Akuntansi berfungsi untuk menyediakan informasi mengenai transaksi-transaksi ekonomis yang bermanfaat untuk pengambilan keputusan diantara berbagai alternatif yang tersedia (Wolk and Tearney, 1992; Hollander et al, 2000):

Akuntansi meliputi seperangkat teknik yang dipraktekkan dalam suatu kerangka teoritis yang harus dipatuhi. Kerangka ini tersusun dari prinsip dan paraktek yang telah memperoleh dukungan profesi akuntansi karena logika dan kegunaannya yang telah dapat diduga. Hal ini dikenal dengan prinsip akuntansi yang diterima secara umum (*Generall Accepted Accounting Principle*) yang telah melalui proses sosialisasi dan pengumpulan pendapat dan masukan dari masyarakat luas.

Untuk menghasilkan informasi yang berkualitas, manajemen dapat memilih metode akuntansi yang ada. Metode akuntansi merupakan seperangkat ketentuan yang digunakan untuk menentukan kapan dan bagaimana pendapatan dan beban harus diakui dan dilaporkan. (Internal Revenue Service, 1994; Higson, 1989).

Metode akuntansi merupakan segala kebijakan, teknik dan prosedur perlakuan akuntansi atas transaksi ekonomis organisasi. Metode ini memberikan peluang kepada para praktisi penyusun laporan keuangan untuk menentukan pencatatan akuntansi transaksi perusahaan. (American Accounting Association, 1977; Wolk et al, 1992; dan Harianto et al, 1998).

Metode akuntansi banyak dikembangkan sehingga manajemen dapat memilih metode akuntansi untuk perlakuan terhadap transaksi-transaksi ekonomisnya. Dengan demikian, manajemen diberikan kemandirian untuk memilih metode akuntansi tertentu sepanjang konsisten

Scott (2003), menyatakan bahwa *a firm can be viewed as a nexus of contracts*. Organisasi dapat dijelaskan sebagai hubungan kontrak yang terjadi antar anggota organisasi, individu dengan organisasi, dan organisasi dengan *stakeholders*-nya (*suppliers, customers, pemerintah, dan lain-lain*).

*Contracting theory* memberikan *impact* dalam perkembangan penelitian akuntansi (Lambert, 2001). Kontrak pada dasarnya dapat dibagi menjadi dua macam yakni *explicit contract* dan *implicit contract*. Kontrak eksplisit adalah kontrak yang secara legal didukung dengan dokumen resmi mengenai hak dan kewajiban mereka yang melakukan kontrak. Sedangkan kontrak implisit adalah kontrak yang hanya didasarkan pada rasa kepercayaan diantara mereka yang melakukan kesepakatan, tanpa diikuti dengan dokumen perjanjian secara tertulis. Walaupun secara hukum hal ini tidak kuat akan tetapi karena landasannya adalah kepercayaan, hubungan tersebut tetap akan berjalan dengan baik.

Hubungan keagenan merupakan suatu kesepakatan antara prinsipal dengan agen. Dalam hal ini agen hanya akan berkerja untuk kemaslahatan prinsipal yang sudah memberikan amanahnya kepada agen. (Jensen dan Meckling,1976). Walaupun demikian timbul masalah (*agency problems*) dalam implementasi hubungan antara *principal* dan *agent*. Manajemen tidak selalu bertindak sesuai dengan keinginan (*interest*) *principals*. Untuk mengatasi hal tersebut, prinsipal menyediakan insentif diikuti dengan pengawasan yang memadai.

Untuk itu, auditor akan berperan dalam melakukan penilaian terhadap kebijakan akuntansi perusahaan (Francis, 2000, Kothari et al, 1988). Auditor perlu meyakinkan apakah pemilihan metode akuntansi dilakukan secara konsisten dan untuk menghasilkan informasi akuntansi yang kredibel. Demikian juga, untuk meyakini bahwa yang dilakukannya telah sesuai dengan kepentingan *principal*, manajemen akan memilih metode akuntansi dengan memperhatikan saran-saran dari auditor. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa pemilihan metode akuntansi memiliki hubungan dengan pelaksanaan pengawasan (Chen, 1992).

Dengan pemilihan metode akuntansi (*accounting choice*) manajemen akan dapat mempengaruhi informasi akuntansi yang disajikan kepada para *stakeholders* (Fields et al, 2001). Penyajian informasi akuntansi tersebut merupakan akuntabilitas manajemen terhadap prinsipalnya (*Performance Base Management Special Interest Group, 2001; Whittaker, 1993; dan BPKP, 1999*).

Tujuan manajemen memilih metode akuntansi adalah untuk memaksimalkan *profit* (Barnes dan Servaes, 2002) Dengan kreativitasnya, manajemen dapat memilih dari beragam metode akuntansi, seperti (a) metode garis lurus (*straight line method*), *unit of production*, atau saldo menurun (*double declining balance method*) dalam penyusutan aktiva tetap, (b) keputusan untuk membuat sendiri atau membeli (*make or buy*),

(c) metode pembebanan harga pokok persediaan seperti *specific identification*, LIFO, dan *average*, (d) metode penghapusan piutang bermasalah (*bad debts*) apakah menggunakan metode *direct write off* atau melalui penyisihan (*allowances*), dan (e) metode pencatatan investasi saham dengan menggunakan *cost method* atau *equity method*.

Pemilihan akuntansi (*accounting choice*) menentukan informasi pencapaian kinerja yang diungkapkan (*disclosures*) organisasi. *Management decision* untuk memilih suatu standar akuntansi atau metode akuntansi tertentu dipengaruhi oleh berbagai faktor. Motivasi yang mendorong manajemen untuk memilih suatu metode akuntansi tertentu diuraikan dalam suatu teori yang disebut dengan *positive accounting theory*. Teori ini membahas mengenai sikap dan perilaku manajemen terhadap praktik-praktik akuntansi dan faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi mereka dalam memilih metode akuntansi untuk transaksi ekonomisnya (Desai et al, 2002; Kothari, S.P, 2001).

Dengan semakin berkembangnya organisasi, semakin jauh jarak antara manajemen (*principal*) dengan pihak yang mempercayakan uangnya (*capital suppliers*) atau *agent* (Suzuki, 2003 dan Meland, 2002). Agen akan mendapatkan insentif dari prinsipal sesuai dengan kinerja yang dicapainya yang disampaikan melalui informasi akuntansi perusahaan.

Desai et al (2002) melakukan penelitian dengan judul '*Does the Choice of Accounting Method matters in merger?*'. Penelitian ini mengkaji apakah dalam melakukan akuisisi perusahaan lebih banyak memilih metode *pooling of interest* dari pada metode *purchase*. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa biaya premium yang dibayarkan oleh perusahaan yang memilih metode *pooling of interest* lebih besar dari pada biaya premium yang dibayarkan oleh perusahaan yang memilih metode *purchase*. Kinerja yang ditunjukkan perusahaan dengan memilih metode *pooling of interest* lebih baik dari pada dengan memilih metode *purchase*. Dalam kaitan dengan merger, memperlihatkan hasil yang sama yakni pemilihan metode *purchase* akan menghasilkan kinerja yang lebih rendah bila dibandingkan dengan pemilihan metode *pooling of interest*.

Gopalakrishnan (1994) melakukan penelitian dengan judul '*Accounting choice decisions and unlevered firms: further evidence on debt/ equity hypothesis*'. Penelitiannya dilakukan terhadap 727 perusahaan dengan kajian utama terhadap pemilihan akuntansi untuk *inventory* dan depresiasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *unlevered firms* cenderung untuk memilih *income accounting increasing method* dibandingkan dengan *levered firms*. Dari penelitian ini terlihat bahwa pada perusahaan-perusahaan kecil, *political cost hypothesis* tidak diterapkan.

Pada *Department of Accounting Graduate School of Management Kent State University*, Suwardjono (1997) melakukan penelitian mengenai '*The impact of accounting methods on the association between unexpected earnings and abnormal*

*returns: the case of oil and gas industry.* Penelitian dilakukan terhadap 171 perusahaan migas di Amerika Serikat. Penelitian ini mengenai apakah pasar memberikan reaksi yang berbeda terhadap pendapatan yang diinformasikan oleh perusahaan yang memilih metode *Full Cost (FC)* dan metode *Successfull Effort (SE)*.

Perbedaan antara metode SE dan FC terletak pada penentuan pembebanan atau kapitalisasi biaya. *Cost center* dalam metode FC adalah negara tempat industri migas tersebut dan pada metode SE adalah *lease*, kontrak, kawasan, atau *reservoir*. Metode FC didasarkan pada *single assets*, yang memandang bahwa semua kekayaan perusahaan migas sebagai satu kesatuan *entity*. Semua biaya sebelum mencapai tahapan produksi dikapitalisasi untuk kemudian diamortisasi pada tahun-tahun pemanfaatannya.

Dilain pihak, metode SE didasarkan pada teori *multiple asset* yang menganggap kekayaan perusahaan yang tertanam dalam setiap cadangan merupakan kesatuan *asset*. Metode ini beranggapan apabila ditemukan cadangan migas maka biaya yang dikeluarkan akan dikapitalisasi dan jika sebaliknya, semua biaya yang terjadi akan dibebankan pada tahun berjalan.

Hipotesisnya adalah: *the association strength between unexpected earnings and unexpected returns is equal for FC and SE firms.* Hipotesis tersebut telah diuji dengan hasil yakni terdapat perbedaan *respons* harga saham terhadap pelaporan pendapatan (*earning announcement*) oleh perusahaan yang menerapkan metode FC dan perusahaan yang menerapkan metode SE.

Foster (1986) menyatakan bahwa pemilihan akuntansi akan mempengaruhi angka-angka dalam laporan keuangan. Alasan manajemen memilih metode akuntansi dijelaskan dalam *Positive accounting theory*.

*Positive accounting theory* menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi manajemen dalam memilih *alternative accounting methods* (Fields et al, 2001; Watts & Zimmerman, 1986; Holthausen & Leftwich, 1983), yakni:

- *Political cost* adalah biaya yang ditanggung perusahaan untuk melobi birokrat, politisi, atau *standard setter* untuk penetapan *antitrust*, *regulation*, *government subsidies*, *taxes*, *tarrifs*, dll. *Political cost for oil firms in the 1990 Persian Gulf Crisis included the possibility of the revival of federal or state controls on oil and gas prices and the renewal of windfall profit tax or some form of excessive profits tax (Lev, 1979).* *Political cost* pada industri migas berkaitan dengan pemilihan metode SE dan FC.
- *Debt covenants* menjadi pertimbangan manajemen dalam memilih metode akuntansi sehingga dapat mencapai kesamaan penilaian antara kreditur, manajemen, *bondholders*, dan *shareholders*.
- Kinerja organisasi menjadi dasar penetapan besarnya kompensasi, *benefit* dan insentif bagi manajemen. Karena itu manajemen akan memilih metode akuntansi yang menghasilkan informasi kinerja perusahaan yang lebih baik.

- Dalam rapat umum pemegang saham, pemilik berupaya untuk memberikan pemikirannya mengenai berbagai hal yang terkait dengan kepentingannya. Pemilik perlu mendapatkan informasi yang akurat mengenai pengelolaan sumber dayanya. Untuk itulah, pemilihan suatu alternatif metode akuntansi menjadi perhatian pemilik.

Dapat disimpulkan bahwa pemilihan akuntansi merupakan keputusan yang diambil manajemen untuk memilih dan menerapkan suatu metode akuntansi dengan tujuan untuk memaksimalkan kepentingan perusahaan dan dirinya. Pemilihan akuntansi dilakukan manajemen terhadap alternatif metode akuntansi yang diperkenankan oleh standar yang berlaku umum yakni GAAP dan PSAK. Asumsi penting dalam pemilihan akuntansi adalah bahwa manajemen bersifat rasional, artinya dia akan memilih metode akuntansi yang paling menguntungkan perusahaan atau dirinya. Sepanjang manfaat yang akan diperolehnya lebih besar dari pada biaya-biaya yang dikeluarkan untuk itu seperti yang dijelaskan dalam *positive accounting theory*, manajemen akan memilih metode akuntansi tersebut.

Untuk itu, agar manajemen mau memilih metode akuntansi sesuai dengan keinginan pemilik, kepada manajemen akan diberikan insentif sesuai dengan pencapaian kinerja yang diukur dengan metode akuntansi yang dipilih oleh manajemen tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa pemilihan akuntansi yang dilakukan oleh manajemen baik secara sukarela maupun diwajibkan oleh standar yang berlaku umum, akan mempengaruhi nilai organisasi, manajer, auditor, regulator, dan investor.

### **Pengawasan**

Pengawasan adalah segala yang berkaitan dengan proses penilikan, penjagaan serta pengarahan yang dilakukan dengan sungguh-sungguh, agar objek yang diawasi berjalan menurut yang semestinya.

Pengawasan telah dimulai selama berabad-abad yang lalu disaat manusia sudah bermasyarakat dan terjadi pengelolaan *public property* oleh pihak yang ditunjuk. Sejak awal peradaban manusia sudah ada bentuk-bentuk pengujian dan pelaporan atas pertanggungjawaban seorang atau suatu kelompok pada yang lain.

Pengawasan di Indonesia secara nasional telah ditetapkan dalam Pasal 23E ayat (1) dan (2) Undang-Undang Dasar 1945 amandemen ketiga menyebutkan bahwa Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan. Hasil pemeriksaan terhadap keuangan negara disampaikan kepada DPR, DPD, dan DPRD sesuai kewenangannya. Dalam UU nomor 17 tahun 2003 tentang keuangan negara dan UU nomor 15 tahun 2004 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab pengelolaan keuangan negara, dijelaskan bahwa laporan keuangan yang terdiri dari Neraca, Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan keuangan dari seluruh kementerian/lembaga, Pemda Propinsi, Kabupaten dan Kota harus diperiksa oleh BPK sebelum diserahkan kepada DPR/DPRD.

Pengawasan merupakan hal penting dalam suatu organisasi. Pengawasan dilakukan dalam upaya untuk meyakinkan bahwa implementasi suatu kebijakan telah sesuai dengan yang diharapkan. Pengawasan disini diartikan sebagai suatu kegiatan penilaian terhadap suatu obyek pengawasan agar obyek pengawasan melaksanakan tugas dan fungsinya dengan berdayaguna dan berhasil guna.

Pengawasan bermanfaat untuk meyakinkan bahwa pelaksanaan kegiatan organisasi tetap berada di jalurnya. Melalui pengawasan, pengambil keputusan akan mendapatkan masukan untuk :

- Menghentikan atau meniadakan kesalahan, penyimpangan, penyelewengan, pemborosan, hambatan dan ketidakadilan.
- Mencegah terulangnya kesalahan, penyimpangan, penyelewengan, pemborosan, hambatan dan ketidakadilan tersebut.
- Mendapatkan cara yang lebih baik dalam melaksanakan operasional organisasi dalam pencapaian visi dan menjalankan misi organisasi.

Untuk mencapai tujuan pengawasan tersebut, aktivitas yang dilakukan adalah dengan melakukan pemeriksaan (*auditing*). Pihak yang melaksanakan audit disebut auditor. Audit dilakukan terhadap laporan pertanggungjawaban keuangan organisasi (auditan). Untuk selanjutnya, pengawasan yang dimaksudkan dalam penelitian ini adalah audit yang dilakukan oleh *internal auditor* (auditor intern) dan *external auditor* (auditor ekstern).

*Auditing* merupakan suatu proses sistematis untuk memperoleh dan menilai bukti mengenai kegiatan dan transaksi ekonomi secara obyektif. Tujuan auditing adalah untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara informasi yang disampaikan dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta menyampaikan hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan (Messier Jr, 2003). Dengan audit, manajemen akan dipacu untuk meningkatkan akuntabilitas dan kinerja organisasi.

Untuk menghasilkan opini audit, auditor harus melakukan pengujian dengan mendasarkan pada bukti audit (*evidencing*). Kecukupan, jenis, dan reliabilitas bukti tergantung pada jenis audit yang dilakukan. Audit yang dilakukan bervariasi mencakup *financial statement audit*, *compliance audit*, *operational audit*, dan *forensic audit* (Messier, Jr, 2003).

Auditing dapat dikategorikan menjadi dua macam audit yakni audit intern dan audit ekstern. Fungsi audit ekstern menempati peranan yang penting bagi keberhasilan dan kemajuan organisasi. Mengingat adanya ketidakseimbangan informasi antara manajemen dengan *stakeholders*, diperlukan suatu institusi yang dari segi posisi, tugas dan perannya memungkinkan pelaksanaan pengujian secara independen terhadap kelayakan informasi pertanggungjawaban manajemen.

Fungsi yang diemban oleh institusi tersebut selayaknya didukung dengan kondisi: *pertama*, kedudukan institusi tersebut harus se independen mungkin, baik terhadap penyedia maupun

pengguna informasi. Dengan independensi, akan menjadikan informasi yang disajikan lebih dapat diandalkan (*reliable*). *Kedua*, penyelenggaraan pengujian dilaksanakan pada prinsip *partnership* antara pihak auditor dengan yang diawasi (auditan). *Ketiga*, kegiatan audit yang dilaksanakan mengarah pada issue yang mendasar, yang berorientasi pada pemenuhan kebutuhan pengguna informasi. *Keempat*, secara spesifik tugas auditor adalah mendorong tercapainya *good corporate governance* mengingat audit ekstern melakukan terhadap kewajaran laporan keuangan.

Keberadaan auditor ekstern memang lebih independen dilihat dari kedudukannya yang berada diluar organisasi yang diperiksa (auditan) dibanding dengan auditor intern. Tetapi hal ini tidaklah berarti bahwa keberadaan auditor intern dalam suatu organisasi, baik dalam sektor komersial maupun sektor pemerintahan menjadi tidak independen. Auditor intern dapat tetap independen secara *in fact* meskipun secara institusional berada didalam organisasi auditan. Independensi adalah sikap mental seorang auditor untuk selalu memelihara obyektivitas dan sikap tidak memihak dalam melaksanakan profesinya. Independensi auditor belum cukup memberi jaminan bahwa produk yang akan dihasilkannya obyektif. Hal ini disebabkan bahwa obyektivitas tidak hanya dipengaruhi oleh independensi, tetapi diperlukan prasyarat pendukung lainnya yaitu kompetensi dan integritas auditor.

Tujuan utama audit ekstern adalah melakukan pengujian terhadap kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen suatu entitas. Akuntan publik yang bersertifikat lazimnya disebut sebagai auditor independen. Ikatan Akuntan Indonesia (2001) menyebutkan bahwa audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Solomon dan Thomas (1997) menyatakan, bahwa dalam melaksanakan audit, *independent auditor* harus memahami auditan secara seksama. Dalam menjalankan pelaksanaan pemeriksaan, auditor harus menggunakan segala kemampuannya untuk mendapatkan bukti yang mendukung opininya. Berbagai pengetahuan yang berhubungan dengan industri dan operasi organisasi harus diperoleh auditor untuk menghasilkan opini audit atas laporan keuangan.

Pernyataan standar akuntansi bagi akuntan publik menyatakan bahwa auditor ekstern yang memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan harus membuat penilaian terhadap kehandalan pekerjaan auditor intern berdasarkan kriteria: (1) kompetensi auditor intern dan (2) obyektivitas.

Menurut New Zealand Controller and Auditor General (2002) audit yang dilakukan oleh auditor adalah untuk dapat menampilkan pelaksanaan aktivitas seseorang atau organisasi secara independen. Untuk mencapai tujuan tersebut, auditor harus

melaksanakan hal-hal berikut ini: a. menilai (*examine*) aktivitas atau informasi yang disajikan dengan membandingkannya dengan *recognized framework* atau *pre-determined criteria*; b. mengumpulkan bukti-bukti untuk mendukung penilaian tersebut; c. berdasarkan bukti-bukti yang telah berhasil dikumpulkan, auditor kemudian menyiapkan opini audit yang disajikan dalam laporan hasil audit. Kegiatan tersebut dilakukan untuk mengetahui apakah laporan keuangan organisasi benar-benar menggambarkan posisi keuangan dan kinerja keuangan secara wajar serta didukung dengan bukti-bukti yang handal.

Jenis audit yang dilakukan oleh auditor independen ini mencakup *financial audit* dan *compliance audit*. Messier Jr (2003) menyebutkan:

*A financial statement audit determines whether the overall financial statements presented fairly in conformity with established criteria. This type of audit usually covers the basic set of financial statements (balance sheet, income statement, statement of stockholder's equity and a statement of cash flows), and GAAP serve as the criteria*

Dalam banyak praktik, untuk aktivitas perusahaan komersial dan nirlaba, hanya mereka yang memiliki sertifikat sebagai akuntan publik saja yang kapabel dan kompeten untuk melakukan *financial statement audit*. Kantor akuntan publik biasanya akan ditunjuk oleh perusahaan untuk melakukan audit terhadap laporan keuangannya. Setelah audit dilakukan, hasilnya akan disebarakan ke berbagai pihak untuk berbagai tujuan. Dengan opini yang diberikan oleh akuntan publik terhadap laporan keuangan tersebut, pengguna laporan keuangan meliputi pemegang saham, kreditur dan pemerintah akan mendapatkan keyakinan mengenai kredibilitas laporan keuangan perusahaan tersebut.

Dengan demikian, *financial statement audit* dilakukan dalam rangka untuk mendapatkan keyakinan bahwa *financial statement* yang diajikan secara keseluruhan telah sesuai dengan kriteria yakni *generally accepted accounting principles* (GAAP) atau Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK).

Audit lainnya yang dapat dilakukan oleh *independent auditor* adalah audit ketaatan (*compliance audit*). *Compliance audit* ditujukan untuk menguji apakah auditan telah mematuhi prosedur, aturan, dan kebijakan tertentu yang telah ditetapkan oleh organisasi di atasnya (Arens et al, 2005).

Tidak sebagaimana dengan *financial statement audit*, hasil *compliance audit* hanya disampaikan kepada pihak-pihak yang terbatas saja. Berkaitan dengan kontrak, auditor akan menaruh perhatian besar terhadap ketaatan auditan terhadap kesepakatan dalam kontrak. Laporan keuangan manajemen merupakan informasi untuk menentukan apakah auditan telah melaksanakan tugas sesuai ketentuan.

Dalam sektor hulu industri migas, auditor ekstern terhadap PSC adalah BP Migas sebagaimana diamanatkan dalam Undang-Undang Nomor 22 tahun 2001. Dalam

implementasi tugas-tugas pengawasannya, BP Migas meminta bantuan BPKP. Audit dilakukan adalah untuk mendapatkan keyakinan bahwa informasi yang disampaikan dalam *BP Migas Quarterly Report* (BQR) dapat diandalkan. Hal ini diperlukan karena informasi dalam BQR tersebut menyangkut jumlah penerimaan negara yang meliputi jumlah produksi migas (*lifting*), *cost recovery*, *domestic market obligation*, *first trench petroleum*, dan pajak.

Audit yang dilakukan oleh BPKP tersebut merupakan audit mengenai ketaatan PSC terhadap ketentuan yang telah disepakati dalam kontrak, *work plan and budget*, *authorization for expenditures*, serta *plan of development*. *Compliance audit* ini dilakukan untuk meyakini kebenaran *cost recovery* yang akan bermuara pada jumlah bagi hasil untuk pemerintah (*government take*). Audit intern merupakan pekerjaan audit yang dilakukan oleh auditor profesional yang berkerja sebagai pegawai pada organisasi yang diauditnya. Walaupun demikian, Auditor intern harus tetap menjaga independensinya dan objektivitasnya. Aktivitas auditor intern ditujukan untuk memberikan jasa *quality assurance* terhadap informasi mengenai kegiatan organisasi dan penyusunan pertanggungjawabannya. *Quality assurance* merupakan jasa pengujian bukti secara obyektif guna memberikan penilaian mengenai strategi, praktek manajemen risiko, sistem pengendalian, dan praktik *good governance*.

Audit intern menekankan pada pemberian bantuan kepada manajemen dalam mengidentifikasi sekaligus memberikan rekomendasi masalah efisiensi dan efektivitas operasi organisasi (*Sawyer et al, 2003*).

Auditor intern bertanggungjawab untuk menyediakan jasa audit dan evaluasi, memberikan keyakinan dan rekomendasi, dan informasi lain kepada manajemen entitas dan dewan komisaris, atau pihak lain yang setara wewenang dan tanggungjawabnya (IAI, 2001).

Ada dua peran besar yang dapat diambil oleh lembaga auditor intern yaitu pada awalnya hanya berperan sebagai *watchdog* dan sekarang lebih mengarah pada fungsi konsultasi (*agent for change*). Kedua peran tersebut merupakan bentuk-bentuk pemberian layanan lembaga auditor intern terhadap pihak manajemen sebagai auditan. Pada masa yang lalu peran auditor intern adalah sebagai *watchdog* dimana fungsinya adalah melakukan pemantauan kinerja untuk mendorong pencapaian target yang telah ditetapkan. Dalam peran ini tugas auditor intern adalah melakukan pengujian atas pencapaian kinerja (Ratliff, et al 1996; Venables and Impey, 1988).

Sebagai *agent for change*, auditor intern dapat bertindak sebagai konsultan manajemen, evaluator maupun katalisator. Dalam peran yang dimaksud, auditor harus dapat mengantisipasi setiap perubahan lingkungan bisnis pihak auditan, termasuk perubahan visi dan misi organisasi, struktur organisasi, maupun perlakuan terhadap sumber-sumber yang dikuasai oleh organisasi.

Definisi *internal auditing* ini membutuhkan perubahan paradigma auditor intern sehingga dapat lebih memberikan kontribusinya pada organisasi khususnya bagi manajemen dan dewan komisaris. Kontribusi yang dapat diberikan berkaitan dengan pencapaian visi dan menjalankan misi organisasi dengan peningkatan kinerja organisasi. Dengan masuknya pengertian *assurance* dan *consulting* menunjukkan semakin meluasnya praktek yang seharusnya dilakukan oleh auditor intern sebagaimana dinyatakan oleh *Competency Framework of Intern Auditors* (CFIA) maupun *IIA research*. Pengertian *assurance* adalah lebih luas dari pada pengertian *appraisal* yang dinyatakan dalam pengertian intern auditing terdahulu. Selanjutnya, dengan *consulting* dimaksudkan agar auditor intern dapat memberikan nilai tambah (*value added*) bagi organisasi tanpa harus mengurangi makna penting pengawasan. Berikutnya, dengan *risk management, control and governance* pada dasarnya merupakan perluasan dari pengertian terdahulu yakni penilaian terhadap *internal control*. Melalui implementasi *corporate governance* akan meningkatkan fungsi *control* untuk membantu menangani risiko.

Tujuan audit intern adalah untuk memberikan bantuan kepada manajemen agar dapat mencapai dan meningkatkan kinerja sebagaimana yang telah ditetapkan organisasi. IIA dalam *Statement of Responsibility of Internal Auditing* mengemukakan bahwa tujuan pemeriksaan intern adalah untuk membantu organisasi dalam pencapaian kinerjanya. Untuk itu auditor intern perlu melakukan analisis atas aktivitas operasional organisasi, memberikan konsultasi, dan menyampaikan rekomendasi perbaikan.

Bentuk pelayanan yang diberikan oleh auditor intern mencakup analisis, penilaian, rekomendasi, konsultasi, penyediaan berbagai informasi yang berguna bagi efektivitas kerja manajemen, serta mengefektifkan pengendalian dengan biaya yang wajar. Untuk pemenuhan tujuan tersebut auditor intern perlu melakukan penilaian dan memberikan saran peningkatan kinerja organisasi.

Ruang lingkup *internal auditing* mencakup pengujian dan penilaian kecukupan dan efektivitas pengendalian intern dalam organisasi dan tingkat kinerja yang dicapai organisasi. Auditor intern mempunyai peranan yang sangat penting dalam organisasi. Dengan demikian, audit intern diartikan sebagai aktivitas pengujian yang objektif dalam rangka peningkatan kinerja organisasi (*quality assurance*) dan konsultasi yang independen untuk meningkatkan efektivitas operasi organisasi. Audit intern banyak diarahkan pada kegiatan audit kinerja (*performance audit*). Dengan audit kinerja, auditor berupaya untuk menghasilkan saran untuk peningkatan kinerja auditan. *Performance audit* dilakukan untuk mengetahui tingkat efisiensi dan efektivitas operasional, pemenuhan kewajiban, tingkat pemborosan, kecermatan pengelolaan keuangan, dan integritas (Comptroller and Auditor-General of Bangladesh, 2000).

Epstein dan Birchard (1999) menyatakan “*Audited statements give users much more confidence than unaudited ones. Outsider may not trust management, but they do largely trust auditors*”. Hal ini bermakna bahwa pengawasan berperan penting dalam mendorong terwujudnya akuntabilitas manajemen kepada prinsipalnya (Coram dan Gill, 1994).

### **Akuntabilitas**

Akuntabilitas muncul karena adanya kekuasaan yang berupa *amanah* yang diberikan kepada orang atau pihak tertentu untuk menjalankan tugasnya dalam rangka mencapai suatu tujuan tertentu dengan menggunakan sarana pendukung yang ada. Dari pengertian diatas tersirat bahwa pihak yang menerima amanah harus memberikan informasi mengenai implementasi amanah yang telah dipercayakan kepadanya dengan mengungkapkan segala sesuatu yang dilakukan, dilihat, dirasakan baik yang mencerminkan keberhasilan maupun kegagalan.

Dari sudut pandang organisasi usaha (bisnis), implementasi akuntabilitas sudah sejak lama dilakukan. Untuk organisasi yang bertujuan laba (*profit organization*), dalam rangka penilaian kinerja (*performance evaluation*), konsep dasar akuntabilitas yang menekankan pada *controllable* dan *uncontrollable costs* pada tiap bahagian dalam organisasi sudah lama digunakan. Implementasi akuntabilitas untuk pengukuran kinerja pada organisasi nir laba banyak mengalami kesulitan, terutama dalam upaya penetapan indikator keberhasilan.

Dapat dikatakan bahwa akuntabilitas merupakan kewajiban untuk menyajikan dan melaporkan segala tindak-tanduk dan kegiatan yang dilakukan sesuai dengan mandat/amanah yang diembannya kepada pihak yang lebih tinggi/atasannya. Hal yang dipertanggungjawabkan adalah kinerja (keberhasilan dan kegagalan) yang dicapai organisasi (Mansfield, 1982 dan Kearns, 1996).

Akuntabilitas berkenaan dengan kewajiban untuk menjawab (*obligation to answer*) terhadap amanah dan implementasi amanah/mandat tersebut.. Ghartey (1987) menyebutkan bahwa akuntabilitas dimaksudkan untuk mencari jawaban terhadap pertanyaan yang berhubungan dengan *stewardship*-apa, siapa, kepada siapa, milik siapa, yang mana, dan bagaimana. Pertanyaan yang memerlukan jawaban tersebut antara lain, apa yang harus dipertanggungjawabkan, mengapa pertanggungjawaban harus diserahkan, kepada siapa pertanggungjawaban tersebut diserahkan, siapa yang bertanggung jawab terhadap berbagai bagian kegiatan dalam masyarakat, bagaimana proses implementasi amanah, apa hasil yang telah dicapai, dan lain sebagainya.

Deklarasi Tokyo mengenai petunjuk akuntabilitas publik (1985) menjelaskan bahwa *akuntabilitas* merupakan kewajiban individu atau penguasa yang dipercayakan untuk mengelola sumber daya publik untuk menjawab hal-hal yang menyangkut pertanggungjawaban fiskal, manajerial, dan program. Dalam kaitan dengan birokrasi, akuntabilitas merupakan pertanggungjawaban terhadap otoritas yang diberikan oleh atasan untuk melaksanakan kebijakan. Akuntabilitas merupakan kewajiban untuk menjelaskan bagaimana realisasi otoritas tersebut.

Dengan pemahaman atas akuntabilitas akan timbul kesadaran bahwa implementasi akuntabilitas akan memberikan kemampuan yang lebih besar bagi organisasi untuk lebih kompetitif dengan pencapaian kinerja secara optimal (Epstein dan Birchard , 1999).

Akuntabilitas menitikberatkan pada efisiensi dan efektivitas dalam penggunaan dana, harta kekayaan, sumber daya manusia, dan sumber-sumber daya lainnya. Akuntabilitas ini juga menitikberatkan pada peranan manajer atau pengawas. Dengan akuntabilitas, diharapkan pejabat dan pegawai tidak hanya menjawab hal yang berkaitan dengan peraturan yang ada, tetapi juga untuk menetapkan suatu proses yang berkelanjutan seperti perencanaan dan penganggaran, sehingga memungkinkan mereka untuk memberikan pelayanan terbaik. Akuntabilitas pada dasarnya memberikan perhatian kepada pencapaian hasil organisasi. (Salleh dan Iqbal, 1997)

Sebagai pihak yang telah mendapatkan kepercayaan dari pemilik untuk mengelola sumber daya perusahaan, manajemen wajib mempertanggungjawabkan segala tindakannya dalam mengimplementasikan amanah tersebut. Pertanggungjawaban dapat dilakukan secara tertulis maupun lisan, secara periodik maupun insidental, umum maupun khusus. Dari perspektif akuntansi, pertanggungjawaban pengelolaan perusahaan dilakukan secara tertulis dan dilakukan secara periodik setahun sekali. Laporan keuangan merupakan wujud akuntabilitas kepada pemilik (Belkaoui, 1993).

Romney dan Steinbart (2003) menjelaskan: “ *Information, is data that have been processed and organized into output that is meaningful to the person who receives it.* Informasi merupakan data yang telah tersusun sehingga dapat memberikan nilai tambah berupa pengetahuan kepada penggunanya. Informasi yang berkualitas dari manajemen adalah informasi yang dapat mengubah (*alter*) opini penggunanya dalam rangka pengambilan keputusan (Floridi, 2004).

Akuntabilitas digambarkan sebagai pemenuhan kewajiban manajemen untuk menyampaikan informasi (*disclosure*) berupa laporan keuangan kepada publik (*investors* dan *creditors*) (Barata et al, 1999; *Harper Collins Dictionary of American Government and Politics*, 1992; dan Cartin, 2001).

Mohammad dkk (2004) menyebutkan bahwa akuntabilitas merupakan elemen penting dalam *good governance*. *Good governance* dipandang sebagai paradigma baru dalam manajemen pembangunan dan menjadi ciri yang harus ada dalam sistem administrasi publik; yang dalam penyelenggaraannya harus secara politik akseptabel, secara hukum efektif, dan secara administrasi efisien. Demikian pula dengan *good corporate governance*, yang merupakan cara dunia usaha melaksanakan praktek bisnis secara sehat, transparan dan akuntabel yang dilandasi oleh integritas para penyelenggaranya.

Dari sudut pandang fungsional, *governance* tercerminkan dari sejauhmana fungsi organisasi (publik dan komersial) telah berjalan secara efektif dalam upaya mencapai tujuan. Secara umum, *governance* diartikan sebagai kualitas hubungan antara pemerintah dan masyarakat yang dilayani dan dilindunginya. *Governance* mencakup 3 (tiga) domain yaitu *state* (negara/pemerintahan), *private sectors* (sektor swasta/dunia usaha), dan *society* (masyarakat). *Governance* memiliki arti sebagai suatu proses pembuatan

keputusan dan bagaimana keputusan tersebut dilaksanakan atau tidak dilaksanakan. Dalam hubungan ini The World Bank (1994) memberikan definisi *governance* sebagai “*the way state’s power is used in managing economic and social resources for development of society*”. Oleh karena itu, *governance* dapat ditinjau dari tiga sudut pandang yaitu ekonomi, politik, dan administrasi. *Economic governance* meliputi proses-proses pembuatan keputusan yang memfasilitasi aktivitas ekonomi di dalam negeri dan interaksi diantara penyelenggara ekonomi. *Economic governance* mempunyai implikasi terhadap *equity*, *poverty*, dan *quality of life*. *Political governance* adalah proses-proses pembuatan keputusan untuk formulasi kebijakan. *Administrative governance* adalah sistem implementasi proses kebijakan.

Dalam *governance*, institusi pemerintahan berfungsi menciptakan lingkungan politik dan hukum yang kondusif, sektor swasta menciptakan pekerjaan dan pendapatan, sedangkan *society* berperan positif dalam interaksi sosial, ekonomi, dan politik, termasuk mengajak kelompok-kelompok dalam masyarakat untuk berpartisipasi dalam aktivitas ekonomi, sosial dan politik. Negara (*state*), sebagai suatu unsur *governance*, didalamnya termasuk lembaga-lembaga politik dan lembaga-lembaga sektor publik. Sektor swasta meliputi organisasi-organisasi swasta yang bergerak diberbagai bidang sektor informal lain di pasar. Sektor swasta berbeda dengan masyarakat karena sektor swasta mempunyai pengaruh terhadap kebijakan-kebijakan sosial, politik dan ekonomi yang dapat menciptakan lingkungan yang lebih kondusif bagi pasar dan organisasi-organisasi itu sendiri. Sedangkan masyarakat (*society*) terdiri dari individu-individu maupun kelompok-kelompok yang berinteraksi secara sosial, politik dan ekonomi dengan aturan-aturan formal maupun tidak. Masyarakat meliputi lembaga swadaya masyarakat, organisasi profesi dll.

Organisasi dan sistem pasar merupakan alternatif untuk melaksanakan aktivitas ekonomi (Lewin dan Phelan, 2000). Sebagai bentuk hubungan kontrak antara pemilik dan pengguna sumberdaya, organisasi harus dapat beroperasi secara efisien. Bekerja secara efisien berarti keberadaan organisasi dimaksudkan untuk meminimalisasi *transaction cost*. Allen (1999) menyebutkan bahwa *transaction cost* meliputi *the costs establishing and maintaining property rights* dan *the costs resulting from the transfer of property rights*. *Transaction costs* berkembang dengan adanya pengakuan *property right* sebagai jawaban atas kegagalan pasar. Untuk mendapatkan *property rights* tersebut, diperlukan penguasaan terhadap informasi, sehingga dikatakan bahwa *transaction costs* meliputi *search and information costs*, *bargaining and decision costs*, *policing and enforcement costs* (Watkins, 2002).

Dalam pandangan ekonomi klasik dan neoklasik, fungsi organisasi dipandang hanya sebagai fungsi produksi yang mentransformasi input menjadi output. Dalam kondisi demikian akuntansi mengalokasikan sumberdaya berupa biaya bahan baku, biaya tenaga kerja dan biaya *overhead* untuk memproduksi barang jadi. Benkler (2002) menjelaskan

bahwa organisasi merupakan *information generator* yang memproduksi informasi bagi *stakeholders*-nya (*search and information costs*). Organisasi juga merupakan *nexus of contract*. Kontrak terjadi antara pemilik dengan manajemen, kreditur dengan manajemen dan lain-lain. Hal ini kemudian berkembang menjadi *contracting theory* (*bargaining and decision costs*). Untuk kemaslahatan bersama diperlukan pemahaman mengenai rasionalitas hubungan antara *principal* dan *agent* (*policy and enforcement costs*) yang kemudian mengarah pada *agency theory*.

Meningkatnya kebutuhan manusia akan barang dan jasa mendorong munculnya berbagai organisasi yang dapat menyajikan produk dan jasa tersebut secara efisien. Oleh karena itu, organisasi merupakan wadah yang mempertemukan berbagai pihak dengan berbagai *interest*. Untuk peningkatan produktivitas organisasi, pihak-pihak yang melakukan kontrak berkewajiban berkontribusi sumberdaya berupa kapital, skills, dan informasi yang nantinya akan menerima imbalan dari organisasi (Sunder, 2001).

Perkembangan organisasi terus mengarah pada kondisi yang semakin kompleks dan modern, pemisahan fungsi antara manajemen (*steward*) dengan pemilik (*principal*) semakin besar. Walaupun fungsi keduanya berbeda, namun seharusnya *interest* mereka sama yakni memaksimalkan nilai perusahaan. Hubungan antara pemilik dengan pengelola didasarkan atas komitmen atau kontrak (Jensen and Meckling, 1976 dan Simanjuntak, 1997).

Dalam kaitannya dengan kontrak, *agency theory* menjelaskan bahwa organisasi sebagai *nexus of contract* antara pemilik dengan pihak lain untuk mengelola sumber dayanya. Dengan kontrak tersebut diharapkan manajemen akan dapat berkerja dan mencapai kinerja untuk kepentingan pemilik. Yang ingin dicapai adalah keberhasilan organisasi untuk kepentingan pemilik.

Dengan semakin modern organisasi, kepemilikannya tersebar secara luas dan fungsi manajerial terpisah jauh dari pihak pemilik, berkembang teori keagenan. Dalam berbagai literatur *agency theory* disebutkan bahwa organisasi merupakan suatu set kontrak di antara berbagai faktor produksi (Jensen & Meckling, 1976). Agen melaksanakan aktivitasnya untuk meningkatkan kemakmuran prinsipal (Pratt dan Zachhauser, 1985).

Hubungan keagenan merupakan hubungan antara pihak yang memberikan amanah (*principal*) dengan pihak yang dipercaya (*agent*). Dalam kegiatannya, agen melaksanakan aktivitasnya atas nama dan untuk kemaslahatan prinsipal atau untuk meningkatkan kemakmuran prinsipal (Pratt dan Zachhauser, 1985). Dalam hal ini agen memperoleh kewenangan dari prinsipal untuk mengelola sumber daya organisasi hanya untuk tujuan meningkatkan kekayaan (*improving the wealth*) prinsipal. Namun seringkali terjadi, manajemen mempunyai *interest* untuk meningkatkan kemanfaatan pribadinya. Dalam teori keagenan hal ini dikenal sebagai *conflict of interest* yang mendorong konflik keagenan (*agency cost*).

Konflik kepentingan dalam organisasi dipicu oleh manajemen yang terlalu mementingkan kemaslahatan pribadinya dengan menggunakan sumber daya perusahaan untuk keperluan pribadinya (Lambert, 2001). Hal ini ditunjang dengan adanya *information asymmetry* antara *principal* dengan *agent*.

Dalam *Information asymmetry theory* dijelaskan bahwa manajemen sangat rasional, sehingga dia akan melaksanakan tugasnya dalam rangka mendapatkan insentif. Dengan demikian, informasi yang disajikan manajemen adalah informasi yang menjadi dasar bagi peningkatan insentif manajemen. Teori ini menjelaskan bahwa kelanggengan suatu organisasi banyak dipengaruhi oleh kemampuannya untuk menyediakan informasi yang terbuka, seimbang dan merata bagi semua pihak yang berkepentingan (*stakeholders*). Dengan penguasaan informasi yang seimbang, pihak-pihak yang terkait dalam suatu transaksi/kontrak dapat mengambil *judgement* yang wajar. Sementara itu, yang banyak terjadi adalah adanya kesenjangan informasi diantara pihak-pihak yang terkait, terutama antara manajemen yang mempunyai akses langsung pada subyek yang diinformasikan dengan konstituen yang berada diluar lingkaran manajemen. Kesenjangan informasi ini mendorong timbulnya *adverse selection problem* dan *moral hazard problem* (Khan, 1999).

Terdapat dua sisi negatif dari gejala *asymmetrical information* (Scott, 2003). Pertama, pihak yang memiliki superioritas dalam menguasai informasi akan mudah bertindak untuk hal-hal yang menguntungkan dirinya, dengan kerugian dipihak lain. Konsekuensi ini dikenal sebagai *moral hazzard problem*. Kedua, pihak lain yang *inferior* dan tidak mampu mengenal apa yang sebetulnya terjadi akan cenderung apatis, dan cenderung tidak percaya pada apa yang diinformasikan kepadanya. Akibatnya, ia sendiri tidak yakin akan pilihan-pilihannya, akibat ini dikenal sebagai *adverse selection problem*.

Sebagai pihak yang mendapatkan amanah (*trust*), manajemen berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan (akuntabilitas) implementasi amanah tersebut kepada prinsipalnya. Hal yang harus diakuntabilitaskan mencakup pencapaian kinerja organisasi dalam suatu periode. Kinerja merupakan prestasi yang menunjukkan keberhasilan atau kegagalan organisasi dalam mencapai target yang telah disepakati antara organisasi dengan *principal*.

Dapat disimpulkan bahwa dengan implementasi akuntabilitas akan mendorong manajemen untuk meningkatkan kinerja organisasi (Epstein dan Birchard, 1999; Performance Base Management Special Interest Group, 2001).

### **Kinerja**

Kinerja merupakan tingkat efisiensi dan efektivitas pencapaian tujuan, tugas atau fungsi oleh pihak manajemen dan divisi-divisi yang ada dalam organisasi. Dari sudut pandangan organisasi yang berorientasi pada peningkatan laba (*profit oriented organization*) kinerja dibagi dalam dua bentuk. Pertama kinerja ekonomis, yaitu kinerja yang ditekankan pada

seberapa jauh organisasi mampu menghasilkan laba. Yang kedua yaitu kinerja manajemen, yakni kemampuan manajemen dalam perencanaan, pengendalian dan pengorganisasian dalam kerangka besar pencapaian visi organisasi.

Dengan demikian, kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan operasional organisasi sesuai dengan perencanaan organisasi. Secara umum dapat dikatakan bahwa kinerja merupakan prestasi yang dapat dicapai oleh organisasi dalam periode tertentu (Messier, Jr, 2003; Reider, 2002; Martin dan Petty, 2000; Olve et al, 2003; Eccles et al, 2001; Epstein, 1999, Lynch dan Cross, 1992; Smith, 1999). Prestasi tersebut merupakan efektivitas operasional organisasi baik dilihat dari sudut pandang keuangan (*financial view*) maupun sisi manajemen (*management view*).

Kinerja organisasi merupakan ukuran kemampuan organisasi dalam mencapai target yang telah ditetapkan. Dengan kinerja ini motivasi organisasi akan dirangsang kearah pencapaian visi dan misi organisasi. Dengan kinerja organisasi diharapkan manajemen dapat (1) mengelola operasi organisasi secara efektif dan efisien; (2) membantu pengambilan keputusan yang bersangkutan dengan operasionalisasi kegiatan organisasi; (3) mengidentifikasi kebutuhan pelatihan dan pengembangan organisasi; (4) menyediakan umpan balik; dan (5) menyediakan dasar bagi implementasi *merit system*.

Kinerja organisasi merupakan kondisi yang harus diinformasikan kepada pihak-pihak tertentu untuk mengetahui tingkat pencapaian hasil organisasi. Dengan informasi mengenai kinerja organisasi, dapat diambil tindakan seperti koreksi kebijakan, meluruskan kegiatan utama dan pokok, bahan untuk perencanaan, menentukan tingkat keberhasilan, memutuskan suatu tindakan, dll.

Informasi kinerja merupakan suatu alat bagi manajemen untuk menilai dan melihat perkembangan yang dicapai selama ini atau dalam jangka waktu tertentu. Informasi kinerja yang dapat dihasilkan meliputi kinerja ekonomis dan kinerja manajemen. Dari informasi kinerja akan diketahui efisiensi dan efektivitas konsumsi sumberdaya (Ministry of Municipal Affairs and Housing 2003).

Kinerja ekonomis memperlihatkan kemampuan organisasi dalam menghasilkan keberdayaan ekonomis untuk kesejahteraan seluruh anggota organisasi dan memberikan dampak pada kemaslahatan masyarakat luas. Kinerja ekonomis organisasi ditampakkan dengan kemampuan organisasi untuk menghasilkan kas dan setara kas yang terwakili dalam bentuk laba perusahaan.

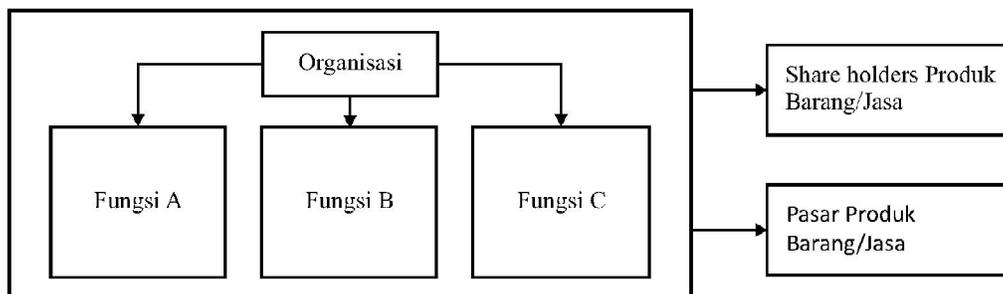
Penelitian yang dilakukan oleh Bernadette Robiani (2003) mengenai pengaruh konsentrasi industri terhadap perilaku dan kinerja industri pengolahan susu di Indonesia. Hipotesis utama penelitian ini adalah konsentrasi industri dan perilaku industri berpengaruh positif terhadap kinerja industri pengolahan susu di Indonesia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dalam industri pengolahan susu di Indonesia, perilaku berpengaruh signifikan terhadap kinerja.

Bhagat et al (2002) melakukan penelitian dengan judul 'Relational Investing and Firm Performance'. Penelitian mereka ditujukan untuk mengetahui apakah kinerja perusahaan di Amerika akan meningkat apabila mereka memiliki investor jangka panjang (*long-term outside investors*) yang berjumlah besar, aktif memonitor manajemen, dan mempengaruhi kebijakan perusahaan. Penelitian dilakukan terhadap 1500 perusahaan untuk periode tahun 1983 s.d 1995. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara jumlah investor jangka panjang dengan peningkatan harga saham (kinerja) perusahaan.

Penelitian yang dilakukan oleh Ronie Fredianto dan Zulaikha (2002) menyangkut hubungan antara lingkungan ekstern, orientasi stratejik dan kinerja perusahaan. Penelitian dilakukan pada industri manufaktur menengah kecil di Kota Semarang. Hasil penelitian mereka menjelaskan bahwa perusahaan-perusahaan manufaktur menengah kecil di Semarang cenderung bersikap proaktif dan inovatif dalam merespon lingkungan. Kesimpulannya adalah, konfigurasi lingkungan ekstern, orientasi stratejik berimplikasi pada kinerja perusahaan.

Menurut Simon (2000) tingkatan kinerja meliputi (a) tingkatan organisasi (*organization level*); (b) tingkatan proses (*process level*); dan tingkatan pekerjaan (*job level*). Kalau dicoba dengan suatu personifikasi, tingkatan organisasi merupakan kerangka tubuh manusia yang menopangnya untuk dapat berdiri menjalankan tugasnya, tingkatan proses merupakan otot-otot yang membuat kerangka tersebut dapat bergerak sesuai arah yang diinginkan, dan tingkatan pekerjaan merupakan sel-sel tubuh agar dapat menjalankan fungsinya.

Gambaran kinerja organisasi adalah sebagai berikut:



**Gambar 1: Kinerja di tingkat Organisasi**

Sumber: Robert Simon (2000), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*

Keberhasilan organisasi diukur dari sudut pandang masing-masing *stakeholders*, misalnya pelanggan, pemasok, dan masyarakat umum. Dalam kaitan dengan PSC, kinerja organisasi ditentukan oleh pemerintah sebagai pemilik kuasa pertambangan migas. Idealnya, pengukuran kinerja yang dipakai oleh organisasi disusun setelah memperoleh masukan dari lembaga konstituen, sehingga diperoleh konsensus atas apa yang diharapkan *stakeholders* pada organisasi tersebut.

### **Pengukuran Kinerja**

Chun-Ho Ko (1998) menguraikan bahwa “*performance measurement system can be classified into six categories: (1) finance, (2) operation, (3) quality, (4) safety, (5) personel, and (6) customer satisfaction.*” Perhatian dan penetapan pengukuran pada aspek di atas merupakan bagian yang signifikan atas sistem pengukuran kinerja yang berhasil.

Pengukuran kinerja dilakukan untuk menilai kemajuan yang telah dicapai dibandingkan dengan tujuan yang telah ditetapkan. Dengan pengukuran kinerja, manajemen dapat melakukan komunikasi dalam rangka peningkatan kinerja organisasi. Komunikasi yang dimaksud bukan hanya komunikasi antara *top management* dengan pihak-pihak yang dibawahnya akan tetapi juga komunikasi horizontal antara organisasi dengan *stakeholdersnya*, terutama konsumen.

Simons (2000) menyatakan *Performance measurement systems* membantu manajer dalam memonitor implementasi strategi bisnis dengan cara membandingkan antara hasil aktual dengan sasaran dan tujuan strategis. Sistem pengukuran kinerja merupakan metode sistematis dalam penetapan sasaran, tujuan, dan pelaporan periodik yang mengindikasikan realisasi pencapaiannya.

Menurut Whittaker (1993) dan Bryan Shane (2004), pengukuran kinerja adalah suatu alat manajemen untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas. Dapat dikatakan bahwa melalui pengukuran kinerja, organisasi mempunyai dasar yang *reasonable* untuk mengambil keputusan.

Pengukuran kinerja merupakan proses penghitungan tingkat pencapaian target kinerja sesuai dengan indikator kinerja yang telah ditetapkan sebelumnya. Melalui pengukuran kinerja, organisasi dapat mengetahui tingkat keberhasilan maupun kegagalannya dalam mencapai komitmen antara organisasi dengan *stakeholders-nya* (Artley dan Stroh, 2001 dan National Audit Office, 2001).

Pengukuran kinerja merupakan penilaian hasil suatu periode tertentu dibandingkan dengan yang telah direncanakan. Apabila dalam melaksanakan kegiatannya ditemukan hambatan-hambatan ataupun kendala yang mengganggu pencapaian kinerja akan dicarikan solusinya. Pengukuran kinerja digunakan sebagai umpan balik untuk mengetahui seberapa jauh prestasi yang dicapai.

### Penetapan Indikator Kinerja

Setelah menetapkan program ataupun aktivitas dari organisasi dan mengidentifikasi elemen-elemen program tersebut, hal selanjutnya adalah menggunakan data tersebut untuk merancang indikator kinerja yang terdiri dari: indikator masukan, proses, keluaran, hasil, manfaat, dan indikator dampak.

Indikator kinerja adalah ukuran kuantitatif dan kualitatif yang menggambarkan tingkat pencapaian sasaran atau tujuan yang telah ditetapkan. Indikator kinerja digunakan sebagai dasar untuk menilai tingkat kinerja baik dalam tahap perencanaan (*ex-ante*), tahap pelaksanaan (*on going*), maupun tahap setelah kegiatan selesai dan berfungsi (*ex-post*).

Secara umum, indikator kinerja berfungsi:

- Memperjelas tentang apa, berapa dan kapan suatu kegiatan dilaksanakan. Kejelasan hal tersebut akan terwakili melalui pendefinisian indikator kinerja.
- Menciptakan konsensus yang dibangun oleh berbagai pihak terkait untuk menghindari kesalahan interpretasi selama pelaksanaan operasional organisasi.
- Membangun dasar bagi pengukuran, analisis, dan evaluasi kinerja organisasi. Indikator akan menjadi patokan bagi organisasi dalam menjalankan tugasnya.

Indikator kinerja meliputi *input*, *process*, *output*, dan *outcome*. Indikator masukan (*input*) adalah segala sesuatu yang dibutuhkan agar pelaksanaan kegiatan dapat berjalan. Indikator input dapat berupa dana, sumber daya manusia, informasi, dan sebagainya.

Indikator proses (*process*) adalah besaran yang menunjukkan upaya yang dilakukan dalam rangka mengolah masukan menjadi keluaran. Indikator proses menggambarkan perkembangan atau aktivitas yang terjadi atau dilakukan selama pelaksanaan kegiatan berlangsung.

Indikator keluaran (*output*) adalah sesuatu yang diharapkan langsung dicapai dari suatu kegiatan yang dapat berupa fisik dan/atau non fisik. Indikator output digunakan untuk mengukur keluaran yang dihasilkan dari suatu kegiatan. Perbandingan keluaran dengan rencananya, dapat dianalisis sejauh mana kegiatan terlaksana sesuai dengan rencana.

Indikator hasil (*outcome*) adalah ukuran yang mencerminkan berfungsinya *ouput* sebagaimana mestinya. Walaupun produk telah berhasil dicapai dengan baik, belum tentu secara *outcome* telah tercapai. Dengan indikator *outcome*, akan diketahui kemanfaatan output bagi pemilik.

Ukuran kinerja organisasi dapat menggunakan berbagai indikator, tergantung pada visi dan misi organisasi. *Performance Base Management: Special Interest Group* (2001) menyatakan organisasi dapat menggunakan ukuran efisiensi, efektivitas, kualitas, jangka waktu, keamanan, dan produktivitas. Perkembangan terakhir dengan *best value* dan

*performance based budgeting system* menunjukkan bahwa ukuran kinerja secara kuantitatif adalah efisiensi dan efektivitas (Shah, 2004; Auditor General Western Australia, 1997; Comptrollership Modernization Directorate, 2003; Oregon Progress Board, 2002; Ministry of Municipal Affairs and Housing, 2003; Hahn and Stavins, 2001; Clackmananshire Council, 2000; Nottinghamshire County Council; Debyshire Country Council, 2002).

Indikator kinerja akan digunakan untuk mengukur efisiensi dan efektivitas organisasi. Comptroller and Auditor General of Bangladesh (2000) menyatakan *efficiency is concerned with the relationship between goods and services produced ( outputs) and the resources used to produce them (inputs)*.

Menurut Reider (2002), *efficiency (or method of operations) is the organization carrying out its responsibilities with the minimum expenditure of effort. Effectiveness (or results of operations) is the organization achieving results/benefits based on stated goals and objectives or other measurable criteria*.

Efisiensi merupakan ukuran pencapaian output oleh organisasi dengan mengkonsumsi sumberdaya yang seminimum mungkin. Dengan demikian, efisiensi merupakan perbandingan antara output dengan input yang digunakan.

Selanjutnya disebutkan bahwa efektivitas merupakan tingkat kesesuaian antara rencana output dengan realisasinya.. secara lebih spesifik dapat dikatakan bahwa efektivitas merupakan ukuran keberhasilan organisasi dalam mencapai target yang telah ditetapkan atau *goals* dan *objectives* yang telah disepakati antara *principal* dan *agent*. Dengan demikian, efisiensi merupakan rasio antara input dan output, sedangkan efektivitas adalah kemampuan organisasi untuk merealisasikan output yang telah direncanakan.

### **Hipotesis**

Menurut Sekaran (2003), *hypothesis is a logically conjectured relationship between two or more variables expressed in the form of a testable statement*. Berdasarkan premis dan kerangka pemikiran tersebut, penulis mengajukan hipotesis berikut ini:

- 1) Terdapat hubungan erat antara pemilihan akuntansi dengan pengawasan.
- 2) Pemilihan akuntansi dan pengawasan berpengaruh terhadap akuntabilitas baik secara parsial maupun simultan.
- 3) Pemilihan akuntansi, pengawasan, dan akuntabilitas berpengaruh terhadap akuntabilitas baik secara parsial maupun simultan

### **3. METODE PENELITIAN**

Metode penelitian merupakan kegiatan menyeluruh mengenai langkah kerja penelitian, dari persiapan sampai laporan penelitian selesai. Langkah kerja dimulai dengan menentukan tipe penelitian dan menetapkan disain penelitian.

Oleh karena penelitian ini mengkhususkan pada hubungan antar variabel yang diteliti dan menguji pengaruh satu atau lebih variabel terhadap variabel lainnya, maka tipe penelitian yang digunakan adalah tipe penelitian kausal.

Penelitian dilakukan melalui penelitian survai dan *grounded research*. Menurut Singarimbun (1987) penelitian survai merupakan penelitian lapangan yang dilakukan terhadap beberapa anggota sampel dari suatu populasi tertentu yang pengumpulan datanya dilakukan dengan menggunakan kuesioner. Sedangkan *Grounded Research* merupakan penelitian yang dilakukan berdasarkan teori-teori yang sudah ada yang kemudian dikembangkan menjadi sebuah model.

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan observasi, wawancara, dan penyebaran kuesioner pada PSC, Pertamina, Auditor BPKP, dan BP Migas. Oleh karena pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan kuesioner, perlu diuji validitas dan reliabilitas atas instrumen penelitian. Uji validitas adalah uji ketepatan skala atau pengukuran instrumen yang digunakan. Uji validitas berguna untuk menentukan kecermatan alat ukur. Alat ukur dengan validitas tinggi berarti tingkat varian kesalahannya kecil, sehingga memberikan keyakinan bahwa data yang terkumpul merupakan data yang dapat dipercaya. Uji validitas dilakukan dengan mengkorelasikan masing-masing pertanyaan dengan jumlah skor untuk setiap variabel. Angka korelasi yang diperoleh secara statistik harus dibandingkan dengan angka kritis tabel korelasi nilai  $r$ . Apabila  $r_{hitung} > r_{tabel}$ , berarti data tersebut valid dan layak untuk pengujian hipotesis. Dari hasil pengujian terlihat bahwa setiap pertanyaan untuk setiap variabel penelitian adalah valid.

Objek penelitian meliputi variabel pemilihan akuntansi ( $X_1$ ), pengawasan ( $X_2$ ), Akuntabilitas ( $Y$ ), dan Kinerja ( $Z$ ). Penelitian ini adalah untuk melihat pengaruh pemilihan akuntansi dan pengawasan terhadap akuntabilitas, serta kinerja. Adapun yang menjadi responden penelitian ini meliputi bagian akuntansi, bagian pengadaan, auditor intern, dan direktur produksi dari 38 PSC, PT Pertamina, auditor BPKP dan BP Migas.

Pengiriman kuesioner dilakukan beberapa kali dari bulan Januari 2004 sampai dengan Mei 2004. Namun demikian, tidak seluruh responden mengembalikan jawaban atas kuesioner yang dikirimkan. Tingkat pengembalian (*response rate*) terhadap kuesioner yang dikirimkan ke PSC, PT.Pertamina, BP Migas, dan BPKP mencapai 79,51%. Hal ini menunjukkan bahwa tingkat pengembalian (*response rate*) melebihi batas untuk dapat diterima (Sekaran, 2003). Variabel Pemilihan Metode Akuntansi ( $X_1$ ) dikirimkan kepada Bagian Akuntansi di 38 PSC dan PT.Pertamina. Variabel Pengawasan terdiri dari variabel  $X_{2,1}$  yang disebarkan kepada Auditor BPKP, variabel pengawasan lain ( $X_{2,2}$ ) dikirimkan kepada internal auditor 38 PSC dan PT.Pertamina. Mengingat PT.Pertamina (persero) sekarang ini perannya sama dengan PSC lainnya, dalam pembahasan selanjutnya Pertamina menjadi bagian dari PSC.

Tingkat pengembalian kuesioner (*response rate*) tidak dijelaskan secara tegas oleh Zilkmond (2000). Penjelasan dari Cooper dan Schindler (2001) adalah bahwa dengan

tingkat pengembalian sebesar 30% sudah termasuk baik, dan akan lebih baik bila mencapai 70%. Jawaban lebih sederhana dikemukakan oleh Sekaran (2003) bahwa “*response rate is almost always low. A 30% rate is quite acceptable.*”

Kuesioner untuk Variabel Akuntabilitas (Y) dikirimkan kepada BP Migas. Respons dari BP Migas adalah positif dengan tingkat pengembalian mencapai 100%.

Penelitian ini dilakukan secara survey terhadap total 39 PSC yang telah berproduksi. Namun demikian, hanya 27 PSC yang mengembalikan kuesioner penelitian. Oleh karena itu, hasil penelitian ini tidak akan digeneralisasi terhadap 39 PSC, akan tetapi hanya berlaku pada 27 PSC yang telah memberikan jawaban terhadap kuesioner yang dikirimkan.

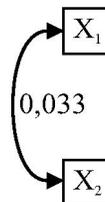
#### 4. PEMBAHASAN

Data yang telah berhasil dikumpulkan kemudian ditabulasikan dan diolah dengan menggunakan program SPSS. Hasil pengolahan tersebut merupakan data yang akan digunakan untuk menganalisis dan menguji hipotesis penelitian.

Pengujian menggunakan data yang telah dikumpulkan selama masa penelitian. Untuk variabel pemilihan akuntansi ( $X_1$ ), Pengawasan ( $X_2$ ), Akuntabilitas (Y), dan Kinerja (Z) pengujian dilakukan dengan menggunakan data hasil kuesioner.

##### Hasil Pengujian Hipotesis Pertama

Hipotesis pertama penelitian ini berbunyi : ‘*Terdapat hubungan erat antara pemilihan akuntansi dengan pengawasan*’. Dari hasil perhitungan komputer terlihat bahwa korelasi antara pemilihan akuntansi dan pengawasan adalah 0,033 dan tidak signifikan. Hal tersebut tergambar sebagai berikut:



**Gambar 2 :**  
**Substruktur 1; Menggambarkan hubungan antara  $X_1$  dengan  $X_2$**

Sevila et al (1997) menyebutkan kriteria korelasi sebagai berikut:

##### *Identification*

*between  $\pm .80$  to  $\pm 1.00$  : high correlation*

*between  $\pm .60$  to  $\pm .79$  : moderately high correlation*

*between  $\pm .40$  to  $\pm .59$  : moderately correlation*

*between  $\pm .20$  to  $\pm .39$  : low correlation*

*between  $\pm .01$  to  $\pm .19$  : negligible correlation*

Hasil pengujian korelasi variabel pemilihan akuntansi dan pengawasan adalah tidak signifikan. Hal ini ditunjukkan dengan nilai koefisien korelasi 0,033 dengan tingkat kepercayaan 95% yang masuk dalam kategori *negligible correlation*. Dengan demikian, pemilihan akuntansi memiliki hubungan tidak signifikan dengan pengawasan pada PSC. Dari data pengujian hipotesis terlihat bahwa pemilihan akuntansi ( $X_1$ ) memiliki hubungan yang tidak signifikan dengan pengawasan ( $X_2$ ) di PSC. Hal ini tidak sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Francis, 2000; dan Kothari et al, 1988. Hasil pengujian hipotesis tersebut menunjukkan bahwa pemilihan akuntansi (SE,FC,danPSC) di PSC tidak berhubungan erat dengan pengawasan yang dilakukan oleh BPKP dan audit oleh aparat pemeriksa internal PSC. Hal ini berarti pemilihan akuntansi oleh manajemen tidak mempengaruhi pelaksanaan audit oleh BPKP dan auditor intern. Disamping itu, pelaksanaan audit tidak memberikan rekomendasi kepada manajemen dalam memilih metode SE,FC, atau PSC.

Dalam exhibit C kontrak disebutkan bahwa metode akuntansi PSC didasarkan pada *generally accepted accountung standards* atau akuntansi yang berlaku umum untuk industri migas kecuali diatur lain dalam kontrak. Artinya manajemen PSC dapat memilih metode akuntansi SE, FC, atau PSC dalam akumulasi biaya pencarian migasnya. Faktor utama dalam pemilihan akuntansi oleh PSC adalah ketentuan dalam kontrak.

Keeratan hubungan antara pemilihan akuntansi ( $X_1$ ) dan pengawasan ( $X_2$ ) ditunjukkan dengan koefisien korelasi 0,033 yang berarti keeratan hubungan tersebut dalam kategori yang rendah (*negligible correlation*). Makna yang dapat dijelaskan adalah bahwa manajemen melakukan pemilihan akuntansi untuk memaksimalkan *cost recovery* namun tetap sesuai dengan ketentuan kontrak. Sebaliknya pengawasan dilakukan agar jumlah *cost recovery* adalah yang paling menguntungkan pemerintah. Akan tetapi, auditor tidak dapat mempengaruhi pemilihan akuntansi oleh manajemen karena telah ditentukan dalam kontrak. Audit dilakukan bukan terhadap pemilihan akuntansi oleh manajemen akan tetapi untuk menguji kepatuhan PSC terhadap ketentuan dalam kontrak, WP&B, AFE, dan POD.

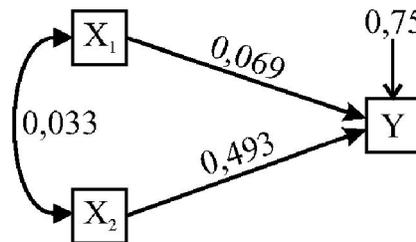
Audit yang dilakukan oleh BPKP untuk meyakini bahwa migas bagian pemerintah telah sesuai dengan yang seharusnya, tidak berkurang oleh kesalahan pembebanan *cost recovery*. Pembebanan biaya ini berdasarkan metode akuntansi yang dipilih manajemen PSC. Auditor tidak dapat melakukan koreksi dikarenakan pemilihan akuntansi dilakukan berdasarkan ketentuan dalam kontrak.

Walaupun hasil penelitian menunjukkan bahwa dalam sektor hulu industri migas Indonesia, pemilihan akuntansi berhubungan secara tidak signifikan dengan pengawasan, namun secara konsep hal ini tidak berubah. Berbeda dengan perusahaan pada umumnya,

pemilihan akuntansi dan pengawasan dalam sektor hulu industri migas indonesia hanya dikaitkan dengan ketentuan kontrak.

### Hasil Pengujian Hipotesis Kedua

Hipotesis ketiga penelitian ini berbunyi : *'Pemilihan akuntansi dan pengawasan berpengaruh terhadap akuntabilitas baik secara parsial maupun simultan'*. Berdasarkan hasil perhitungan komputer dengan menggunakan program SPSS seperti terlihat dalam Tabel 2 dan Gambar 2 berikut ini:



**Gambar 3:**  
Substruktur 2; Menggambarkan Pengaruh  $X_1$ ,  $X_2$  terhadap  $Y$

#### Pengaruh Pemilihan akuntansi ( $X_1$ ) terhadap Akuntabilitas ( $Y$ )

Dari hasil perhitungan yang ditunjukkan dengan gambar 2, pengaruh langsung variabel pemilihan akuntansi ( $X_1$ ) terhadap akuntabilitas ( $Z$ ) diperlihatkan dengan koefisien jalur sebesar 0,069 dan nilai signifikansi 0,682 yang lebih besar dari pada nilai alpha  $\alpha=0,05$ . Nilai  $t_{hitung}$  adalah 0,415 Artinya secara statistik pemilihan akuntansi berpengaruh langsung terhadap akuntabilitas PSC.

Pengaruh langsung pemilihan akuntansi ( $X_1$ ) terhadap akuntabilitas ( $Z$ ) adalah sebesar  $(0.069 \times 0.069) \times 100\% = 0,476\%$ .

#### Pengaruh Pengawasan ( $X_2$ ) terhadap Akuntabilitas ( $Y$ )

Dari hasil perhitungan yang ditunjukkan dengan gambar 2, pengaruh langsung variabel pengawasan ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas ( $Z$ ) diperlihatkan dengan koefisien jalur sebesar 0,493 dan nilai signifikansi 0,02 yang lebih kecil dari pada nilai alpha  $\alpha = 0,05$ . Nilai  $t_{hitung}$  adalah 3,413. Hal ini berarti secara statistik pengawasan berpengaruh langsung terhadap akuntabilitas di PSC.

Pengaruh langsung pengawasan ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas ( $Z$ ) adalah sebesar  $(0.493 \times 0.493) \times 100\% = 24.305\%$ . Dapat dikatakan bahwa pengawasan berpengaruh langsung terhadap akuntabilitas.

### Pengaruh Pemilihan Metode Akuntansi ( $X_1$ ) dan Pengawasan ( $X_2$ ) terhadap Akuntabilitas (Y)

Pengujian sub-hipotesis ketiga ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh secara simultan atas variabel-variabel pemilihan akuntansi ( $X_1$ ) dan pengawasan ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas (Z). Adanya hubungan korelatif antara variabel  $X_1$  dan  $X_2$  dengan nilai  $r = 0,033$ , maka pengaruh bersama-sama  $X_1$  dan  $X_2$  terhadap Z adalah sebesar  $\{(0,069 \times 0,033 \times 0,493) \times 2 \times 100\% \} = 0,22\%$ .

Rincian hasil perhitungan pengaruh langsung dan tidak langsung secara keseluruhan terlihat dalam Tabel 2 berikut ini:

**Tabel 2**  
**Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung  $X_1$ ,  $X_2$  terhadap Y**

<b>1. Pengaruh langsung <math>X_1</math> terhadap Y:</b>		
	$(0.069 \times 0.069) \times 100\%$	= 0,476%
<b>2. Pengaruh langsung <math>X_2</math> terhadap Y</b>		
	$(0.493 \times 0.493) \times 100\%$	= 24,305%
<b>Jumlah pengaruh langsung</b>		= 24,781%
<b>3. Pengaruh <math>X_1</math> dan <math>X_2</math> terhadap Z</b>		
	$(0,069 \times 0,033 \times 0,493) \times 2 \times 100\%$	= 0,22%
<b>Jumlah Pengaruh tidak langsung</b>		= 0,22%
<b>Jumlah Pengaruh langsung dan tidak langsung</b>		= 25,001%

Pengujian hipotesis kedua menunjukkan hasil bahwa pengaruh pemilihan akuntansi ( $X_1$ ), dan pengawasan ( $X_2$ ) terhadap akuntabilitas (Y) adalah sebesar 25.001%. Hal ini sejalan dengan pengungkapan oleh *Performance Base Management Special Interest Group, 2001; Whittaker, 1993; Epstein dan Birchard, 1999; dan Coram dan Gill, 1994*. Hal ini bermakna bahwa pemilihan akuntansi dan pengawasan berperan dalam membangun akuntabilitas.

Pengaruh pemilihan akuntansi ( $X_1$ ) secara langsung terhadap akuntabilitas (Y) adalah hanya sebesar 0,476%. Sedangkan pengaruh pengawasan ( $X_2$ ) secara langsung terhadap akuntabilitas (Y) adalah 24,305%.

Dari penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa pengaruh pengawasan terhadap akuntabilitas cukup berarti. Sedangkan pengaruh pemilihan metode akuntansi terhadap akuntabilitas hanya kecil saja. Hal ini disebabkan antara lain:

- (1) Pemilihan akuntansi dilakukan organisasi berdasarkan alasan-alasan yang disebutkan dalam *positive accounting theory*. Karena PSC berkerja dalam rangka memenuhi

kontrak dengan pemerintah, pemilihan akuntansi harus berdasarkan ketentuan dalam kontrak yakni GAAP atau praktik akuntansi migas yang modern. Sebagian besar PSC memilih metode *PSC accounting*. Pemilihan akuntansi merupakan salah satu hal untuk mewujudkan akuntabilitas. Akuntabilitas merupakan tuntunan agar kontrak antara pemerintah dengan PSC dapat berjalan secara efisien. Sedangkan pemilihan akuntansi menyangkut keputusan manajemen untuk mendapatkan *cost recovery* yang paling menguntungkan organisasi.

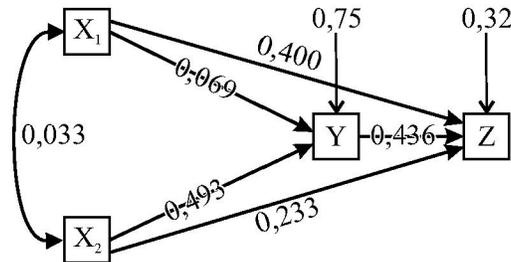
- (2) PSC merupakan kerjasama antara pemerintah dengan pihak swasta nasional dan asing untuk menghasilkan migas bagi Indonesia. Untuk itu, manajemen PSC harus menyampaikan akuntabilitas kepada BP Migas berdasarkan komitmen WP&B, AFE, dan POD. Akuntabilitas yang harus disampaikan dalam BQR yang berisi informasi mengenai progres pencarian migas tersebut. Informasi tersebut bukan hanya menyangkut *cost recovery*, akan tetapi juga mengenai hal-hal lain yang menjadi perhatian pemerintah seperti jumlah *lifting*, *first trench petroleum*, *domestic market obligation*, *tax*, serta progres eksplorasi dan eksploitasi yang dilakukan, hambatan dan permasalahan yang dihadapi. Pemilihan akuntansi terkait dengan *cost recovery* sehingga pengaruh pemilihan akuntansi terhadap akuntabilitas tidak signifikan.
- (3) Berdasarkan uraian (1) dan (2) tersebut, kecilnya pengaruh pemilihan akuntansi terhadap akuntabilitas adalah wajar.

Pengaruh dari faktor yang lain adalah 75,00%. Pengaruh dari faktor lainnya yang tidak disertakan dalam penelitian ini mencakup antara lain:

- a. Sistem Informasi.  
Kelemahan sistem informasi akan mengurangi kemampuan organisasi untuk menghasilkan informasi yang berkualitas. Dengan demikian kegiatan monitoring tidak berjalan dengan baik. Dengan sistem informasi yang baik, akan memudahkan akses oleh pihak-pihak berwenang.
- b. *Reward and Punishment*  
Ketiadaan sanksi hukum yang tegas dan penghargaan terhadap implementasi akuntabilitas akan menimbulkan keengganan organisasi untuk berakuntabilitas.
- c. Transparansi  
Transparansi dan akuntabilitas merupakan dua hal yang sangat berhubungan. Tidak mungkin akan dapat berakuntabilitas apabila tidak transparan. Penyampaian laporan berikut dengan *disclosure*-nya adalah salah satu upaya untuk bertransparansi.
- d. Kekuasaan (*authority = power*)  
Akuntabilitas muncul disebabkan adanya pemberian amanah dari prinsipal kepada agen. Akuntabilitas dilakukan oleh manajemen kepada prinsipal atas implementasi amanah tersebut. Dengan akuntabilitas prinsipal akan mendapatkan informasi mengenai penyelenggaraan kewenangan untuk mencapai komitmen bersama.

### Hasil Pengujian Hipotesi Ketiga

Hipotesis keempat penelitian ini berbunyi : ‘Pemilihan metode akuntansi, pengawasan dan akuntabilitas baik secara parsial maupun simultan berpengaruh terhadap kinerja. Berdasarkan hasil perhitungan komputer dengan menggunakan program SPSS seperti terlihat dalam Tabel 3 dan Gambar 4 berikut:



**Gambar 4**  
Substruktur 3; Menggambarkan Pengaruh  $X_1$ ,  $X_2$ , dan Y terhadap Z

#### Pengaruh Pemilihan Metode Akuntansi( $X_1$ ) terhadap Kinerja Organisasi (Z)

Dari hasil perhitungan yang ditunjukkan dengan gambar diatas, pengaruh langsung variabel pemilihan metode akuntansi ( $X_1$ ) terhadap Kinerja Organisasi (Z) diperlihatkan dengan koefisien jalur sebesar 0,400 dengan nilai signifikansi 0,012 yang lebih kecil dari pada nilai alpha  $\alpha = 0,05$ . Nilai  $t_{hitung}$  adalah sebesar 2,723. Hal ini berarti secara statistik pemilihan metode akuntansi berpengaruh langsung terhadap kinerja organisasi di PSC. Hasil perhitungan komputer dipergunakan untuk menghitung pengaruh langsung  $X_1$  terhadap Z. Pengaruh langsung pemilihan metode akuntansi ( $X_1$ ) terhadap kinerja organisasi (Z) adalah sebesar  $(0,400 \times 0,400) \times 100\% = 16,00\%$ .

#### Pengaruh Pelaksanaan Pengawasan( $X_2$ ) terhadap Kinerja Organisasi

Dari hasil perhitungan yang ditunjukkan dengan gambar diatas, pengaruh langsung variabel akuntabilitas manajemen (Y) terhadap Kinerja Organisasi (Z) diperlihatkan dengan koefisien jalur sebesar 0,233 dengan nilai signifikansi 0,263 yang lebih besar dari pada nilai alpha  $\alpha = 0,05$ . Nilai  $t_{hitung}$  adalah sebesar 1,147 Hal ini berarti secara statistik pelaksanaan pengawasan berpengaruh langsung terhadap kinerja organisasi di PSC.

Hasil perhitungan komputer dipergunakan untuk menghitung pengaruh langsung  $X_2$  terhadap Z. Pengaruh langsung pelaksanaan pengawasan ( $X_2$ ) terhadap kinerja organisasi (Z) adalah sebesar  $(0,233 \times 0,233) \times 100\% = 5,42\%$

#### Pengaruh Akuntabilitas Manajemen(Y) terhadap Kinerja Organisasi (Z)

Dari hasil perhitungan yang ditunjukkan dengan gambar diatas, pengaruh langsung variabel akuntabilitas manajemen (Y) terhadap Kinerja Organisasi (Z) diperlihatkan dengan

koefisien jalur sebesar 0,436 dengan nilai signifikansi 0,068 yang masih dalam batas nilai  $\alpha = 0,05$ . Nilai  $t_{hitung}$  adalah sebesar 1,997 Hal ini berarti secara statistik pelaksanaan akuntabilitas manajemen berpengaruh langsung terhadap kinerja organisasi di PSC.

Hasil perhitungan komputer dipergunakan untuk menghitung pengaruh langsung Y terhadap Z Pengaruh langsung akuntabilitas manajemen (Y) terhadap kinerja organisasi (Z) adalah sebesar  $(0.436 \times 0.436) \times 100\% = 19,00\%$

#### **Pengaruh Pemilihan Metode Akuntani ( $X_1$ ) dan Pelaksanaan Pengawasan ( $X_2$ ) terhadap Kinerja Organisasi (Z)**

Pengujian sub-hipotesis keempat ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh secara simultan atas variabel-variabel pemilihan metode akuntansi ( $X_1$ ) dan pelaksanaan pengawasan ( $X_2$ ) terhadap kinerja organisasi (Z). Adanya hubungan korelatif antara variabel  $X_1$  dan  $X_2$  dengan nilai  $r = 0,033$ , maka pengaruh bersama-sama  $X_1$  dan  $X_2$  terhadap Y adalah sebesar  $\{(0,400)(0,033)(0,233) \times 2 \times 100\% \} = 0,615\%$ .

#### **Pengaruh Pemilihan Metode Akuntani ( $X_1$ ) dan Akuntabilitas Manajemen (Y) terhadap Kinerja Organisasi (Z)**

Pengujian sub-hipotesis keempat ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh secara simultan atas variabel-variabel pemilihan metode akuntansi ( $X_1$ ) dan akuntabilitas manajemen (Y) terhadap kinerja organisasi (Z). Hasil Perhitungan komputer sebagaimana ditunjukkan dengan gambar 4.4 dan tabel 4.5. Dengan adanya hubungan korelatif antara  $X_1$  dan Y dengan nilai  $r = 0,372$ , maka pengaruh bersama-sama  $X_1$  dan Y terhadap Z adalah sebesar  $\{(0,4)(0,372)(0,436) \} \times 2 \times 100\% = 12,97\%$ .

#### **Pengaruh Pelaksanaan Pengawasan ( $X_2$ ) dan Akuntabilitas Manajemen (Y) terhadap Kinerja Organisasi (Z)**

Pengujian sub-hipotesis keempat ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh secara simultan atas variabel-variabel pelaksanaan pengawasan ( $X_2$ ) dan Akuntabilitas manajemen (Y) terhadap kinerja organisasi (Z). Hasil Perhitungan komputer sebagaimana ditunjukkan dengan gambar 4.4 dan tabel 4.5. Dengan adanya hubungan korelatif antara  $X_2$  dan Y dengan nilai  $r = 0,741$ , maka pengaruh bersama-sama  $X_2$  dan Y terhadap Z adalah sebesar  $\{(0,233)(0,741)(0,436) \} \times 2 \times 100\% = 15,06\%$ .

Rincian hasil perhitungan pengaruh langsung dan tidak langsung secara keseluruhan terlihat dalam tabel 3 berikut ini:

**Tabel 3**  
**Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung  $X_1$ ,  $X_2$ , dan Y terhadap Z**

1. Pengaruh langsung $X_1$ terhadap Z	$(0,400 \times 0,400) \times 100\%$	= 16,00%
2. Pengaruh langsung $X_2$ terhadap Z	$(0,233 \times 0,233) \times 100\%$	= 5,42%
3. Pengaruh langsung Y terhadap Z	$(0,436 \times 0,436) \times 100\%$	= 19,00%
Jumlah pengaruh langsung		= 40,42%
4. Pengaruh $X_1$ dan $X_2$ terhadap Z	$(0,400)(0,033)(0,233) \times 2 \times 100\%$	= 0,615%
5. Pengaruh $X_1$ dan Y terhadap Z	$\{(0,4)(0,372)(0,436)\} \times 2 \times 100\%$	= 12,97%
6. Pengaruh $X_2$ dan Y terhadap Z	$\{(0,233)(0,741)(0,436)\} \times 2 \times 100\%$	= 15,05%
Jumlah pengaruh tidak langsung		= 28,63
Jumlah pengaruh langsung dan tidak langsung		= 69,05%

Dengan demikian, pemilihan metode akuntansi, pelaksanaan pengawasan, dan akuntabilitas manajemen berpengaruh secara langsung maupun tidak langsung terhadap kinerja organisasi pada aktivitas PSC. Hal ini menunjukkan bahwa dengan pemilihan metode akuntansi PSC dapat menyesuaikan informasi kinerja yang ditampilkannya dalam laporan kinerja (BQR). Pelaksanaan pengawasan khususnya yang dilakukan dengan audit kinerja akan menghasilkan rekomendasi untuk peningkatan kinerja organisasi. Sementara itu, akuntabilitas manajemen adalah mengenai pencapaian kinerja organisasi. Oleh karena itu, manajemen akan berupaya untuk meningkatkan kinerjanya. Variabel-variabel lain yang mempengaruhi kinerja organisasi PSC selain, pemilihan metode akuntansi, pelaksanaan pengawasan, dan akuntabilitas manajemen yang tidak diteliti atau dimasukkan dalam model yang dilambangkan dengan notasi ( $\epsilon_3$ ) pengaruhnya adalah sebesar 32,00%.

### Implikasi Hasil Penelitian

Penelitian ini telah berhasil mengkonfirmasi hipotesis yang diajukan sebelumnya. Hasil penelitian ini diharapkan akan menjadi tambahan pertimbangan dalam penetapan kontrak pencarian migas (PSC) dimasa mendatang sehingga semangat para pendiri negara yang tertuang dalam pasal 33 ayat (3) UUD 1945 dapat benar-benar diimplementasikan dalam pengelolaan migas di Indonesia. Penetapan kebijakan eksplorasi dan eksploitasi sumberdaya alam harus dilakukan secara akuntabel sehingga dapat meningkatkan kemaslahatan masyarakat banyak.

Dalam pengembangan keilmuan, diharapkan penelitian ini menjadi masukan bagi penyempurnaan akuntansi migas. Banyak dipilih metode *PSC accounting* yang tidak pernah dibahas dalam PSAK 29 dan *FASB statement* nomor 19 menunjukkan perlu segera dikaji kelayakan dan aplikabilitas berbagai metode akuntansi dalam industri migas.

Akuntansi dipilih dan ditetapkan dalam rangka untuk mewujudkan akuntabilitas organisasi. Oleh karena itu, akuntansi harus diimplementasikan secara netral dengan memperhatikan azas keadilan bagi semua pihak yang berkepentingan. *Conditional truth* yang disajikan dalam informasi akuntansi, akan menjadi pertimbangan dalam pengambilan keputusan oleh *principal*. Oleh karena itu, pengembangan akuntansi migas di Indonesia agar dapat mendorong peningkatan *value relevance* dan *valuation relevance* informasi akuntansi tersebut. Dengan demikian, informasi kinerja yang dihasilkan dari metode akuntansi dapat menjadi pertimbangan untuk evaluasi kebijakan industri migas.

Untuk ilmu *auditing*, hasil penelitian ini diharapkan dapat mempercepat pengembangan dan implementasi audit secara strategis untuk peningkatan kinerja.

Penelitian ini juga memberikan masukan untuk pengembangan pengukuran kinerja sehingga tidak hanya dalam ukuran pencapaian *output* namun juga pencapaian *outcome*. Penelitian ini juga diharapkan dapat mengembangkan *agency theory* kearah *multiple agent* dengan juga memperhatikan *contracting theory* sehingga dapat menentukan kepentingan *residual stakeholders*.

## 5. SIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini merupakan penelitian terhadap populasi 27 PSC dan PT.Pertamina yang telah berproduksi dan menjawab kuesioner yang dikirimkan oleh penulis. Penelitian dilakukan terhadap data tahun 2001 dan 2002. Hasil penelitian ini diuraikan sebagai berikut:

### Simpulan

- (1) Dalam pengelolaan PSC, pemilihan akuntansi tidak berhubungan dengan pengawasan. Hal ini disebabkan bahwa pemilihan akuntansi dilakukan manajemen untuk mematuhi ketentuan kontrak. Sedangkan pengawasan dilakukan auditor untuk meyakini kewajaran *BP Migas Quarterly Report*. Dengan demikian, audit tidak untuk menilai pemilihan akuntansi oleh manajemen atau dengan kata lain audit tidak dapat mengusulkan untuk pemilihan metode akuntansi. Sebaliknya, pemilihan akuntansi dilakukan oleh manajemen dengan berpedoman pada ketentuan kontrak, tidak didasarkan rekomendasi hasil audit dan tidak untuk mengarahkan pelaksanaan audit. Dengan demikian, walaupun pengawasan dilakukan terhadap pemilihan akuntansi dan implementasi kebijakan akuntansi manajemen, namun dalam PSC tidak ada hubungan antara keduanya.

Hubungan yang tidak signifikan tersebut hanya untuk sektor hulu industri migas Indonesia dimana auditor dan manajemen hanya terfokus pada ketaatan terhadap

kontrak bukan GAAP atau PSAK. Namun demikian, secara konsep pemilihan akuntansi berhubungan dengan pengawasan.

Pemilihan akuntansi yang dilakukan manajemen sebagian besar adalah metode *PSC accounting* yakni sebanyak 85% responden. Hal ini dilakukan manajemen karena metode PSC menghasilkan *costs recovery* yang paling efisien bagi kontraktor.

- (2) Pemilihan akuntansi, dan pengawasan berpengaruh terhadap akuntabilitas. Pemilihan akuntansi merupakan penetapan komitmen bagi organisasi untuk berakuntabilitas. Sedangkan akuntabilitas akan tidak berarti apabila laporan akuntabilitas tersebut (BQR) tidak diperiksa oleh auditor secara independen.

Pengaruh pemilihan akuntansi terhadap akuntabilitas adalah kecil. Pemilihan akuntansi merupakan sarana untuk mewujudkan akuntabilitas dari sudut akuntansi. Sedangkan informasi dalam laporan akuntabilitas (BQR) bukan hanya yang terkait dengan pemilihan akuntansi (yakni *cost recovery*) akan tetapi juga meliputi *lifting, first trench petroleum, domestic market obligation, investement credit, dan tax*. Akuntabilitas diperlukan agar kontrak antara pemerintah dengan PSC dapat berjalan secara efisien.

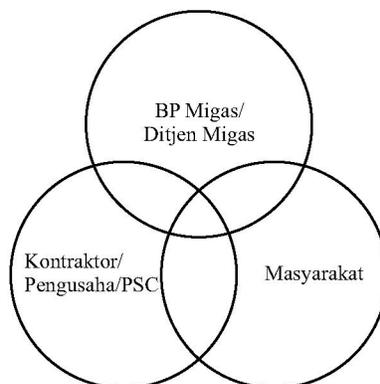
Berpengaruhnya pemilihan akuntansi dan pengawasan secara bersama-sama terhadap akuntabilitas manajemen memberi makna bahwa apabila pemilihan akuntansi dilakukan sesuai dengan ketentuan kontrak yang telah menyebutkan metode akuntansinya (ex-ante) pengawasan dapat dilakukan dengan baik, maka akuntabilitas PSC dapat diwujudkan. Disamping itu, faktor lain yang tidak diteliti yang juga akan mempengaruhi akuntabilitas meliputi sistem informasi, *reward and punishment*, transparansi, dan kekuasaan.

### Saran

Berdasarkan kesimpulan yang telah dijelaskan sebelumnya, saran-saran yang dapat diajukan untuk meningkatkan akuntabilitas manajemen, dan meningkatkan kinerja organisasi adalah sebagai berikut:

1. Pemerintah harus mengatur pemilihan akuntansi PSC secara berterima umum untuk industri migas di Indonesia. Mekanisme dan peran setiap agent harus diperjelas yang mengarah pada satu tujuan nasional seperti yang tertuang dalam pasal 33 ayat (3) UUD 1945.
2. Sebagai industri yang sangat strategis, perusahaan migas harus dilakukan secara akuntabel. Untuk meningkatkan akuntabilitas perlu diperhatikan hal-hal berikut ini:
  - (a) meningkatkan pengawasan melalui audit intern dan audit ekstern. Audit ekstern lebih ditekankan pada ketaatan PSC dalam memenuhi ketentuan kontrak, WP&B, AFE, dan POD. Sedangkan audit intern lebih ditekankan pada efisiensi dan efektivitas operasional PSC,
  - (b) pemilihan akuntansi tetap perlu diperhatikan terutama untuk menunjang pengungkapan (*disclosure*) yang kredibel.

3. Pengawasan agar dilakukan secara komprehensif mencakup jumlah lifting, FTP, Domestic Market Obligation, perpajakan, dan pemberian investment credit bukan hanya terhadap kebenaran jumlah cost recovery. Perlu diimplementasikan audit kinerja terutama oleh divisi internal audit PSC.
4. Perlu dibangun good governance dalam industri migas dengan tiga komponennya yakni BP Migas sebagai perwakilan dari pemerintah, PSC, dan masyarakat. Upaya perwujudan good governance industri migas dapat dimulai dengan membangun landasan profesionalisme penyelenggaraan kegiatan hulu migas meliputi sistem akuntansi, pengawasan, dan akuntabilitas. Bersamaan dengan itu dilakukan pembenahan penyelenggara regulasi berupa Undang-undang mineral dan penetapan kebijakan industri migas.



**Gambar 5**  
**Good Governance Industri Migas**

Domain BP Migas/Ditjen Migas menjadi domain yang paling berperan penting dalam mewujudkan *good governance* di industri migas. Hal ini disebabkan bahwa fungsi pengaturan yang memfasilitasi domain PSC dan masyarakat (*society*), serta fungsi administratif penyelenggaraan kegiatan hulu migas merupakan tugas utama BP Migas. Peran BP Migas/Ditjen Migas melalui penyusunan kebijakan dan implementasi regulasi dibidang sektor hulu migas sangat penting dalam memfasilitasi terjadinya mekanisme yang benar sehingga penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dapat dihindari.

#### DAFTAR KEPUSTAKAAN

- Agoes, Sukrisno, 2004, *Auditing (Pemeriksaan Akuntan) oleh Kantor Akuntan Publik*, edisi ketiga, Lembaga Penerbit Universitas Indonesia, Jakarta
- Al-Rasyid, Harun, 1998. *Materi Kuliah Teknik Penarikan Sampel*, Bandung
- American Accounting Association, 1977. *A Statement of Basic Accounting Theory*, Florida.

- Aboudy, David, 1998. Recognition Versus Disclosure in the Oil and Gas Industry, *Journal of Accounting Research*, vol 34, Supplement.
- Allen, Douglas W. 1999. Transaction Cost, *Department of Economics, Simon Fraser University, Canada*
- Arens, Alvin A. Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley , 2005. *Auditing, Assurance Services an Integrated approach*, 9<sup>th</sup> ed. ,New Jersey: Prentice Hall inc, hal 2
- Bandyopadhyay, Sati P., October 1994. Market Reaction to Earnings Announcements of Successful efforts and Full Cost Firms in the Oil and Gas Industry, *The Accounting Review*.
- Barata, Kimberly, Piers Cain, Anne Thurston, 1999. From Accounting to accountability, Managing Accounting Records as a Strategic Resource, International Records Management Trust, *World Bank infoDEV Programme*
- Barnes, Ronie dan Henri Servaes, 2002. Stock Market Respons to Changes in Business Combination Accounting, *London Business School, UK*
- Benkler, Yochai, 2002, Coase's Penguin or Linux and The Nature of The Firm, *The Yale Law Journal*
- Beaver, William H.1998. *Financial Reporting an Accounting Revolution*, third edition, Prentice Hall International inc.
- Belkaoui, Ahmed, 1993. *Accounting Theory*, Hoarcourt Brace, Jovanovich, New York.
- Binsar H. Simanjuntak, 1993. *Accounting Choice and Earning Management: The Adoption of SFAS No. 106, Employers Accounting for Postretirement Benefits Other Than Pensions*, Disertasi, University of Ohio.
- Boynton, William C. Raymod N. Johnson and Walter G. Keil ,2001. *Modern Auditing*, sixth and seventh edition, John Willey and Son, Inc.
- Brook, House R. John P. Klinteat, Donald M. Jones,2000. *Oil and Gas Accounting*, 5<sup>th</sup> edition, Texas, USA, PriceWaterHouseCoopers,
- Brinzius Jack A.. and Michael D. Campbell, 1991. *Getting Result, A guide for Government Accountability*, Council of Governors' Policy Advisors (CGPA).
- Bushman, Robert M. and Indjejikian, Raffi J. Oct 1993. Stewardship Value of Distorted Accounting Disclosures, *The Accounting Review*, Vol 68, No. V.
- Carlin, Tyrone M. 2001. *Performance and Transparency, Are Australia's Leading Edge System Really Working?*,
- Carmichael and John J. Willingham, 1990. *Auditing Concepts and Method, a guide to current auditing theory and practice*, international edition, McGraw Hill
- Chen, Yongmin, 1992. Topics in Industrial Organization, *University of Colorado at Boulder*.

- Chung, Kwang-Hyun, Dimitrios Ghicas, and Victor Pastenal, October 1983. Lenders' use of Accounting Information in the Oil and Gas Industry, *The Accounting Review*, Vol 68. No.4.
- Christie, Andrew A. and Jerold L. Zimmerman,; October 1994. Efficient and Opportunistic Choices of Accounting Procedures: Corporate Control Contexts, *The Accounting Review*, Vol 69, No.4.
- Comptroller and Auditor-General of Bangladesh, 2000. Performance Audit Manual, *Comptroller and Auditor-General of Bangladesh*, Dhaka
- Cooper, Donald R. dan Pamela S. Schindler, 2001. *Business Research Methods*, 7<sup>th</sup> Edition, Mc-Graw Hill, Boston, International Edition.
- Coram, Paul; Gurdarshan S. Gill 1994. *Study Guide to a Company Modern Auditing*, Australia, John Willey & Sons Australia Ltd.
- Deakin, Edward B. 1979. Rational Economic Behavior and Lobbying on Accounting Issues; Evidence from the Oil and Gas Industry, *The Accounting Review*, Vol LXIV, No 1
- Debyshire Country Council, 2002. Best Value, Public Relations Division, *Chief Executive's Office*, UK
- Deming, William, 1994. *Total Quality Management*' Forth Edition, Tokyo, Marizen Publication Inc.
- Desai, Hemang et al, 2002. Does the Choice of Accounting Method Matter in merger?, *The Cox School of Business, Southern Methodist University*, Dallas, Texas.
- Doran. B. Michael, Daniel W. Collins., dan S. Dhaliwal., 1988. The Information of Historical Cost Earnings Relative to Supplemental Reserve-Based Accounting data in the Extractive Petroleum Industry, *The Accounting Review* vol LXIII, # 3
- Donaldson, Lev and James H. Davis., June 1991. Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns, *Australian Journal of Management, University of New South Wales*.
- Eccles, Robert G. et al, 2001. *The Value Reporting Revolution*, New York, John Wiley & Son Inc.
- Epstein, J. and Bill Birchard. 1999. *Counting What Counts, Turning Corporate Accountability, to Competitive Advantage* , Massachusetts, Perseus Book.
- European Court of Auditors, 1998. European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards, *European Court of Auditors*.
- FASB nomor 19, 25, 69 : Financial Accounting Standards Board, USA
- Fields, Thomas: Thomas Lys,; and Linda Vincent, 2001. Empirical Research on Accounting Choice, *Harvard university*
- Floridi, Luciano, 2004. Open Problems in the Philosophy of Information, *Metaphilosophy LLC and Blackwell Publishing Ltd*, Vol. 35, No. 4, July 2004

- Fong, Peter, 1999, Devloping Performance Measures to Enhance Productivity. *Seminar Pengukuran Kinerja*, Singapore.
- Francis, Jenifer, 2000. Discussion of Empirical Research on Accounting Choice, Fuqua School of Business, *Duke University*, Durham, NC
- Foster, G. 1986. *Financial Statement Analysis*, 2<sup>nd</sup> ed. Englemwood Cliffs, New Jersey, Prentice Hall.
- Gallun, Rebecca A. dan John W. Stevenson, 1993. ;*Fundamentals of Oil & Gas Accounting*, Tulsa Oklahoma, PennWell Books.
- Gaa, James; 2001. Doing a Good Job, The End of the Accounting Profession, *University of Alberta*.
- Garthey; 1997. Crisis Accountability and Development in the Third World London.
- Gopalakrishnan V. 1994. Accounting Choice Decisions and Unlevered Firms: Further Evidence on Deb/Equity Hypothosis, *Journal of Financial and Strategic Decisions*, Vol 7 Number 3
- Greenwald, Bruce C. and Joseph E. Stiglitz, May 1990. Asymmetric Information and the New Theory of the Firm, Financial Constraints and the Risk Behavior, *National Bureau of Economic Research*, Cambridge-MA.
- Hansen, Don R. and Maryanne M. Mowen, 2004. *Management Accounting*, Ohio, International Thompson Publishing.
- Hahn, Rober W and Robert N. Stavins, 2001 National Environmental Policy During The Clinton Years, *Center for Business and Government John F. Kennedy School of Government* , Harvard University
- Han, Jerry C. Y. and Shiing-wu Wang, January 1998. Political Costs and Earnings Management of Oil Companies During the 1990 Persian Gulf Crisis, *The Accounting Review*, vol 73 no.1.
- Hariato, Faried, Bambang Setiono, dan Insukindro, 1998. Perangkat dan Teknik Analisis Investasi di Pasar Modal, Jakarta, PT Bursaeefek Jakarta
- Herbert, Leo, 1979. *Auditing, The Performance of Management*, Belmont, California: Wadsworth, Inc, Life Lerner Publications.
- Hirst, D. Eric and Patrick E. Hopkins, 2000. *Earnings, Measurement, Disclosure, and the Impact on Equity Valuation*, Virginia, Blackwell Publisher.
- Hollander, Anita S. et al, 2000. *Accounting, Information Technology, and Business Solution*, Irwin, McGraw-Hill,
- Hart, Oliver; May 2001. Norm and the Theory of the Firm, Harvard Institute of Economic Research, *Cambridge-Massachusetts*.
- Highson, Chris, 1989, The Choice of Accounting Method in UK Merger and Acquisition, *The Institute of Chartered Accountants*, England.

- Houlthausen, R.W. and R.W. Leftwich, 1983. The Economic Consequences of Accounting Choice; Implication of Costly Contracting and Monitoring, *Journal of Accounting and Economics*.
- Houlthausen R.W. and Ross L Watts, 2001. The Relevance of the Value-Relevance Literature for Financial Accounting Standard Setting, *Journal of Accounting and Economics*.
- Institute of Certified Fraud Examiners, 1996, *Report to The Nations, Fraud Tree*
- Internal Revenue Service, 1994, Accounting Periods and Methods, *The Department of Teasury, Publication 538*.
- Jensen, Michael C. and William H. Meckling, 1976. Theory of The Firm, Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics 3*.
- Jensen, Michael, 1983. Organization Theory and Methodology, *The Accounting Review, April 1983, v. LVIII, No. 2*,
- Kearns, Kevin P. 1996. Managing for Accountability, Preserving the Public Trust in Public and Nonprofit Organizations,.
- Khan A. Haidar, August 1999. Corporate Governance of Family Business in Asia.
- Kothari, S.P. 2001, Capital Market Research in Accounting, *Journal of Accounting and Economics*
- Kothari, S.P. Lys, Thomas; Clifford W. Smith,; Ross L. Watts, 1988, Auditor Liability and Information Disclosure, *Journal of Accounting Auditing and Finance*
- Lambert, Richard A. January 2001. Contracting Theory and Accounting, *The Wharton School University of Pennsylvania*.
- Lev, Baruch, July 1978. The impact of Accounting Regulation on the Stock Market: the case of Oil and Gas Coy, *The Accounting Review, Vol LIV, No.3*.
- Lewin, Peter dan Steven E. Phelan, 2000, An Austrian Theory of The Firm, *Review of Austrian Economics, 13 59-79, Kluwer Academic Publisher*.
- Lilien, Steven and Victor Pastena, July 1981. *Intramethod Comparability: The Case of Oil and Gas Industry, The Accounting Review, Vol LVI, No.3*.
- MAB/MIAC, 1993. Accountability in The Commonwealth Public Sector, *Australian Publicictor Commission*.
- Maeland, Jeril, 2002. Asymmetric Information and Irreversible investments: Competing Agents, *Norwegian School of Economics and Business Administration, Department of Finance and Management Science*.
- Malmquist, David H. 1990. Efficient Contracting and The Choice of Accounting Method in The Oil and Gas Industry, *Journal of Accounting and Ecs 12*.

- Mansfield H. 1982. Accountability and Congressional Oversight, *Brooking Institution, Washington DC*
- Ministry of Municipal Affairs and Housing, 2003. Municipal Performance Measurement Program, Toronto
- Montgomery, Daniel J. Charle E. Landes, Toby J.F. Bishop, 2004, Management Anti Fraud and Programs and Control, *American Institute of Certified Public Accountant*, [http:// www.cfenet.com/pdfs/antifraudDocument.pdf](http://www.cfenet.com/pdfs/antifraudDocument.pdf).
- Moses G.D. 1987. Income Smoothing and Incentives, Empirical Test Using Accounting Changes, *Accounting Review, April: 358-377*.
- Ministry of Municipal Affairs and Housing, 2003, *Municipal Performance Measurement Program*, Toronto, Canada.
- Moeler, Robert and Herbert N. Witt, 1999. *Internal Auditing*, 5<sup>th</sup> ed. New York, John Willey & Son, Inc.
- Moeler, Robert N. 2004. *Sarbanes Oxley and the New Internal Auditing Rules*, Canada, John Wiley and Son.
- Mohammad, Ismail dkk, 2004, Akuntabilitas, Konsep dan Pengukuran, Penerbit Universitas Trisakti, Jakarta.
- Kaplan, Robert S. David P. Norton, 1996. *Translating Strategy Into Action, the Balance Score Card*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kinney, William R. 2000. *Information Quality Assurance and Internal Control*, Irwin, McGraw Hill, International Edition.
- Lynch, Richard L. and Kelvin F. Cross, 1992. *Measure Up, The Essential Guide to Measuring Business Performance*, Great Britain, Black Well Publisher.
- Mahmud, Tengku N. 2000. *The Indonesian Production Sharing Contract*, Universiteit Leiden.
- Messier Jr, William F. 2003. *Auditing and Assurance Services*, Third Edition, Irwin, New York, McGraw Hill.
- Natsir, Moh, 1985. *Metode Penelitian*, Jakarta, Ghalia Indonesia.
- National Audit Office, 2001, Measuring The Performance of Government Departemens, *Comptroller and Auditor General*, Londorn.
- New South Wales Audit Office, 2001. *Judging Performance from Annual Report*.
- New Zealand Controller and Auditor General, 2002, The Auditor General's Auditing Standard, Wellington.
- Nicholas, Fred, 2003. The Accountability Score Card, A Stakeholder-based approach to keeping score.

- Olve, Nils-Goran et al, 2003. *Making Scorecards Actionable, balancing strategy and control*, New York, John Wiley & Son Inc.
- Office of The Auditor General of Canada, 2003. Manual on Annual Audit.
- Paul, Samuel 1991. Accountability in Public Service, Exit Voice and Control, in *World Deveelopment Journal*, Vol 2, No. 7.
- Pratt, J.W. dan R.J. Zackhauser, 1985. *Principals and agents, the structure of business*, Boston, Harvard Business School Press.
- Rais, Amin, 1983. *Pengantar dalam Qystein Noreng "Politik Dalam Minyak, Upaya Mencapai Konsesnsus Internasional*, Jakarta, CV. Rajawali.
- Romney, Marshall B.. and Paul John Steinbart, 2003. *Accounting Information System*, 9th ed, PrenticeHall Sanfrancisco, California , Joset-Bas Inc, Publisher.
- Rusidi, 1992. *Materi Kuliah Dasar-dasar Penelitian Dalam Rangka Pengembangan Ilmu*, Bandung.
- Ruskay, Joseph A. and Richard A.. Osserman, 1973. *Halfway to Tax Reform*, London, Indiana University Press.
- Shah, Anwar, 2004. Fiscal Decentralization in Developing and Transition Economies, *World Bank Policy Research*
- Sulivan, John D. 2000. Development as a two-way street: merging social progress with financial profits, *Center for International Private Enterprise US Chamber of Commerce*
- Sunder, Shyam, 2001. Knowing What Others Know: Common Knowledge, Accounting, and Capital Markets, *Social Science Research Network*.
- Suzuki, Yutaka, 2003. Commitment Problem, Optimal Incentive Schemes, and Relational Contracts in Agency with Bilateral Moral Hazard, Hesei University, *Econometric Society European Meeting*, Stockholm, Sweden.
- Saleh, Sirajuddin H, Aslam Iqbal, 1995., *Accountability, The Endless Prophecy*'. The Asian and Oacific Development Center.
- Sawyer, Lawrence B. et al, 2003. *Sawyer's Internal Auditing, The practice of Modern Internal Auditing, 5<sup>th</sup> Edition*, Florida, The Institute of Internal Auditors.
- Sekaran, Uma, 2003. *Research Methodes for Business, A Skill Building Approach*, Forth Edition, New York, John Wiley and Son.
- Scott, William R. 2003. *Financial Accouning Theory*, 3rd ed, Toronto, Prentice Hall.
- Singarimbun, Masri, 1982. *Metode Penelitian Survey*, Jakarta, LP3ES.
- Solomon, Ira and Thomas, Howard, 1997. *Auditing Organization Through a Strategic-Systems Lens*, University of Illinois at Urbana, KPMG Peat Marwick.

- Suwardjono, 1997. *The Impact of Accounting Methods on the Association Between Unexpected Earnings and Abnormal Returns: The Case of Oil and Gas Industry*, disertasi pada Ken State Graduate School of Management.
- Suripto Samid, 1996. *Pengaruh Satuan Pengawasan Intern dan Gaya Kepemimpinan Serta Persepsi Bawahan Mengenai Perilaku Atasan Terhadap Upaya Manajemen Dalam Meningkatkan Profitabilitas Perusahaan*, Universitas Padjadjaran- Bandung
- Sjahrudin Rasul, 2000. *Tinjauan Juridis Implementasi Akuntabilitas di Indonesia*. Universitas Padjadjaran-Bandung
- The Institute of Internal Auditors, 1999. *Standards Guidelines for The Professional Practice of Internal Auditing*, United Kingdom
- Triyuwono, Iwan, 2000. *Konsistensi Praktik Sistem Pengendalian Intern dan Akuntabilitas pada Lazis*, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol 3, No.2
- The New Zealand Auditor General, May 2002. *Report of The Controller and Auditor General, The Auditor General's Auditing Standard, May 2002*
- Tukirman, 1988. *Pengaruh Perpajakan Terhadap Penerimaan Negara Dari Kontrak Production Sharring*, Bandung, edaran terbatas.
- Watts, R. L. and Zimmerman J.L. 1986. *Positive Accounting Theory*, Englewood Cliffs, Prentice Hall Inc.
- Watkins, Thayer, 2002. *The Transaction Cost Approach to the Theory of The Firm*, *san Jose University*.
- Wats R.L. and J. L. Zimmerman, 1978. *Toward a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards*, *The Accounting Review*.
- Wats R.L. and J. L. Zimmerman, 1990. *Positive Accounting Theory, A Ten Year Perspective*, *The Accounting Review*, 65 (1).
- Wolk, Harry L. et al, 1992. *Accounting Theory, A Conceptual and Institutional Approach*, Third Edition, Cincinnati, Ohio, South Western Publishing Co.
- Zilkmund, William G. 2000. *Business Research Method*, 5<sup>th</sup> edition, Philadelphia, The Dryden Press.