

**ANALISIS PENGARUH IMPLEMENTASI SISTEM PENGENDALIAN
INTERN PEMERINTAH TERHADAP OPINI LAPORAN KEUANGAN
PEMERINTAH**

(Skripsi)

Oleh

RD. HEPZI IRAWAN



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2016**

ABSTRACT

ANALYSIS OF IMPLEMENTATION EFFECT OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS OF GOVERNMENT ON THE OPINION OF FINANCIAL STATEMENTS OF GOVERNMENT

By

RD. HEPZI IRAWAN

Badan Pemeriksa Keuangan examination results in the last four years show the opinion that government financial statements received an unqualified opinion is still low, especially for the opinion of local government financial reports, until 2014, the percentage of local governments that receive unqualified opinion is still 49.08%.

This study aims to determine the effect of the Internal Control System of the Government on opinion the government's financial statements. This study uses secondary data obtained from Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan assessment of the maturity Government Internal Control System in 131 regencies/cities in Indonesia.

To analyze the data used logistic regression method. The results showed that one element of the Government Internal Control System, control activity, have positive effect on the financial statements of government opinion. While elements of Government Internal Control System else, namely the control environment, risk assessment, information and communication, and monitoring controls do not affect the government's opinion the financial statements.

Keywords: Internal Control System, opinion of financial reports

ABSTRAK

ANALISIS PENGARUH IMPLEMENTASI SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH TERHADAP OPINI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH

Oleh

RD. HEPZI IRAWAN

Hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan pada empat tahun terakhir menunjukkan opini laporan keuangan pemerintah yang mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian masih rendah, apalagi opini untuk laporan keuangan pemerintah daerah, sampai dengan tahun 2014, persentase Pemerintah Daerah yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian masih 49,08%.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap opini laporan keuangan pemerintah. Penelitian ini menggunakan data sekunder yang diperoleh dari hasil penilaian Badan Pengawasan Keuangan Pemerintah terhadap maturitas penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pada 131 Kabupaten/Kota di Indonesia.

Untuk menganalisis data digunakan metode regresi logistik. Hasil penelitian menunjukkan bahwa salah satu unsur Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yaitu aktivitas pengendalian berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah. Sedangkan unsur Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang lain yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian tidak berpengaruh terhadap opini laporan keuangan pemerintah.

Kata Kunci: pengendalian intern, opini laporan keuangan

**ANALISIS PENGARUH IMPLEMENTASI SISTEM PENGENDALIAN
INTERN PEMERINTAH TERHADAP OPINI LAPORAN KEUANGAN
PEMERINTAH**

Oleh
RD. HEPZI IRAWAN

Skripsi
Sebagai salah satu syarat untuk mencapai gelar
SARJANA EKONOMI
pada
Jurusan Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2016**

Judul Skripsi : **ANALISIS PENGARUH IMPLEMENTASI
SISTEM PENGENDALIAN INTERN
TERHADAP OPINI LAPORAN
KEUANGAN PEMERINTAH**

Nama Mahasiswa : **Rd. Hepzi Irawan**

Nomor Pokok Mahasiswa : 1411031144

Program Studi : Akuntansi

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis



Susi S., S.E., M.B.A., Ph.d., Akt.
NIP 196910081995012001

Yuztitya Asmaranti, S.E., M.Si.
NIP 198010172005122002

MENGETAHUI

2. Ketua Jurusan Akuntansi

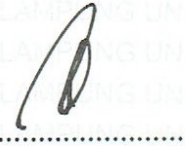
A large, stylized handwritten signature in black ink, belonging to Dr. Farichah.

Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt.
NIP 19620612 199010 2 001

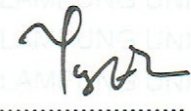
MENGESAHKAN

1. Tim Penguji

Ketua : **Susi S., S.E.,M.B.A.,Ph.d.,Akt.**



Sekretaris : **Yuztitya Asmaranti, S.E.,M.Si.**



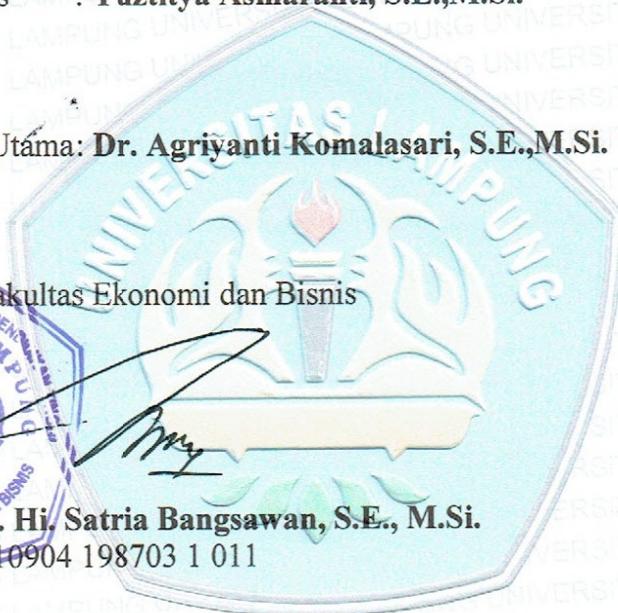
Penguji Utama: **Dr. Agriyanti Komalasari, S.E.,M.Si.**



2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Prof. Dr. Hi. Satria Bangsawan, S.E., M.Si.

NIP 19610904 198703 1 011



Tanggal Lulus Ujian Skripsi : **01 November 2016**

PERNYATAAN BEBAS PLAGIARISME

Saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Rd. Hepzi Irawan

NPM : 1411031144

Dengan ini menyatakan bahwa skripsi ini yang berjudul “Analisis Pengaruh Implementasi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Opini Laporan Keuangan Pemerintah” beserta seluruh isinya adalah benar-benar karya sendiri dan bukan merupakan plagiarisme, pencurian hasil karya milik orang lain, ataupun hasil kerja keras orang lain.

Apabila dikemudian hari terbukti bahwa pernyataan ini tidak benar, maka saya sanggup menerima sanksi sesuai peraturan yang berlaku.

Bandar Lampung, 1 November 2016

Yang Membuat Pernyataan,



Rd. Hepzi Irawan

SANWACANA

Alhamdulillah, puji syukur kehadirat Allah yang telah melimpahkan rahmat, hidayah dan karunia-Nya kepada penulis sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi dengan judul “**Analisis Pengaruh Implementasi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Opini Laporan Keuangan Pemerintah**”, sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi (SE) pada Program Studi S1 Akuntansi di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung. Dalam kesempatan ini penulis mengucapkan terima kasih kepada pihak-pihak yang telah banyak membantu penulis dalam menyelesaikan skripsi ini, antara lain:

1. Bapak Prof. Dr. Satria Bangsawan, S.E., M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
2. Ibu Dr. Farichah, S.E., M.Si., selaku Ketua Jurusan Akuntansi.
3. Ibu Susi S., S.E.,M.B.A.,Ph.D.,Akt. selaku dosen Pembimbing Utama atas kesediaannya untuk meluangkan waktu, memberikan bimbingan, pengetahuan, nasihat, dukungan, pelajaran, pengalaman, serta pembelajaran diri yang sangat berkesan selama proses penyelesaian skripsi ini.
4. Ibu Dr. Agriyanti Komalasari S.E., M.Si., Akt., selaku Penguji Utama atas masukan, arahan, dan nasihat yang telah diberikan dalam penyelesaian skripsi ini.

5. Ibu Yuztitya Asmaranti, S.E., M.Si., selaku Pembimbing akademik sekaligus pembimbing skripsi atas masukan, arahan, dan nasihat selama menjalani perkuliahan dan penyusunan skripsi di Universitas Lampung.
6. Seluruh Dosen dan Karyawan di Jurusan Akuntansi atas semua bimbingan, pengajaran, pelayanan dan bantuan yang telah diberikan.
7. Kedua orang tua, Mak dan Bapak (Almarhum) yang tidak pernah berhenti memanjatkan doa serta selalu memberikan, nasihat, dan dukungan.
8. Istriku tercinta Rika Emalia Ardi dan Anakku tersayang Hanif yang sudah menjadi motivasi dalam menyelesaikan perkuliahan dan skripsi ini.
9. Teman-teman seperjuangan, STAR BPKP *batch* 1 angkatan 2014; Dian Margi Putra Asmorojati, Ersya Resya Ranilhaj, Mujiyanto, Ilham Irawan Romadhoni, Hubert Sijabat, Irwansyah Adnansaid, Rendy Bayu Adha, Benny Tibestri Siallagan, Janson Yanda Hutauruk dan Toni Pebriansya, terima kasih untuk kebersamaan, bantuan dan dukungan kalian selama menjalani perkuliahan dan menyelesaikan skripsi ini.
10. Terima kasih untuk semua pihak yang telah membantu penulis dalam menyelesaikan skripsi ini, yang tidak dapat penulis sebutkan satu-persatu.

Demikianlah, semoga skripsi ini dapat memberikan manfaat dan pengetahuan baru bagi setiap orang yang membacanya.

Bandar Lampung, 1 November 2016
Penulis,

Rd. Hepzi Irawan

DAFTAR ISI

	Halaman
DAFTAR ISI	
DAFTAR TABEL	
DAFTAR GAMBAR	
DAFTAR LAMPIRAN	
I. PENDAHULUAN.....	1
1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Rumusan Masalah.....	5
1.3. Batasan Masalah.....	6
1.4. Tujuan Penelitian.....	6
1.5. Manfaat Penelitian.....	7
II. TINJAUAN PUSTAKA.....	8
2.1. Landasan Teori.....	8
2.1.1. Pengendalian intern.....	8
2.1.2. Keandalan laporan keuangan.....	16
2.1.3. Hubungan pengendalian intern terhadap keandalan laporan keuangan.....	17
2.1.4. Pemeriksaan keuangan negara dan opini pemeriksaan BPK.....	17
2.1.5. Hubungan pemeriksaan keuangan negara dan opini pemeriksaan BPK dengan keandalan laporan keuangan pemerintah.....	20
2.2. Penelitian Terdahulu.....	21
2.3. Pengembangan Hipotesis.....	22
2.4. Kerangka Pemikiran.....	24
III. METODE PENELITIAN.....	25
3.1. Populasi dan Sampel.....	25
3.2. Pengukuran variabel.....	26
3.2.1. Variabel dependen.....	26
3.2.2. Variabel independen.....	28
3.3. Sumber data.....	34
3.4. Metode pengumpulan data.....	34

3.5. Metode analisis.....	34
3.5.1. Uji Asumsi Klasik.....	34
3.5.2. Uji hipotesis dengan analisis regresi logistik.....	36
IV. HASIL DAN PEMBAHASAN	37
4.1 Statistik Deskriptif.....	37
4.2 Uji Asumsi Klasik.....	39
4.2.1. Uji multikolinearitas.....	39
4.3. Pengujian Hipotesis.....	41
4.3.1. Menilai kelayakan model regresi.....	41
4.3.2. Nilai Nagelkerke's <i>R square</i>	42
4.3.3. Estimasi parameter.....	43
4.4. Pembahasan.....	44
V. SIMPULAN DAN SARAN	48
5.1 Simpulan.....	48
5.2 Keterbatasan Penelitian.....	49
5.3 Saran.....	50

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

TABEL	Halaman
3.1 Proses Pemilihan Sampel.....	25
3.2 Variabel Dependen.....	28
3.3 Interval Skor Maturitas SPIP.....	33
3.4 Variabel Independen.....	33
4.1 Frekuensi Opini BPK.....	37
4.2 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian.....	38
4.3 Tabel Korelasi antar Variabel Independen.....	39
4.4 Tabel Statistik Kolinearitas.....	40
4.5 Hosmer and Lemeshow <i>Test</i>	42
4.6 Cox & Snell R Square dan Nagelkerke R <i>Square</i>	42
4.7 <i>Variables in the Equation</i>	43

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1.1 Perkembangan Opini LKKL dan LKBUN Tahun 2010 – 2014.....	3
1.2 Perkembangan Opini LKPD Tahun 2010 – 2014.....	3
2.1 Kerangka Pemikiran Penelitian.....	24

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran :

1. Tabel Skor Maturitas SPIP dan Opini BPK Pemerintah Kabupaten/Kota sampel
2. Contoh Laporan Hasil Penilaian Tingkat Maturitas Penyelenggaraan SPIP oleh BPKP

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Dalam rangka mewujudkan *good governance*, pemerintah telah mengeluarkan paket peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara yang meliputi Undang-Undang (UU) Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara beserta peraturan-peraturan pendukungnya.

Pada UU Nomor 17 Tahun 2003 dijelaskan bahwa Presiden selaku kepala pemerintahan memegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara, kemudian kekuasaan tersebut dikuasakan kepada menteri/pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya dan kepada gubernur/bupati/walikota selaku kepala pemerintahan daerah untuk mengelola keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan.

Dalam rangka mengelola keuangan negara tersebut, pada UU Nomor 1 Tahun 2004 dijelaskan bahwa Presiden selaku kepala pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara

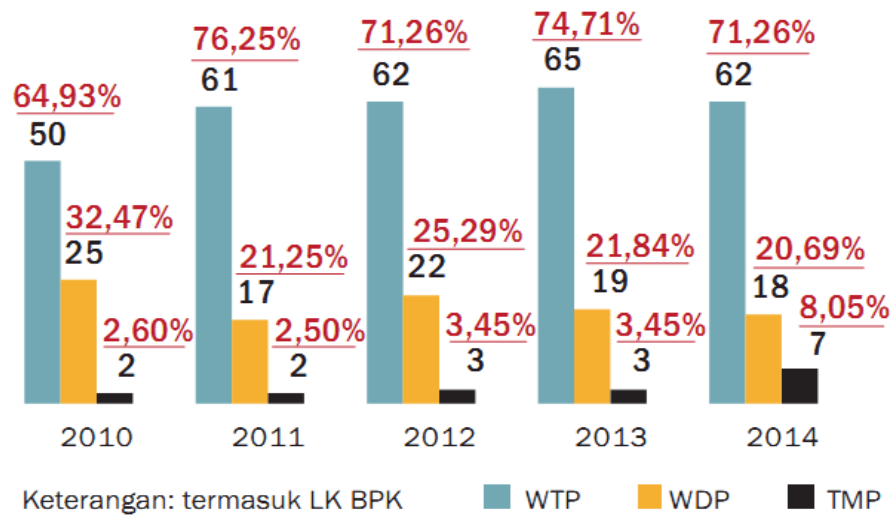
menyeluruh. Sistem pengendalian intern sebagaimana dimaksud ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

SPIP merupakan sebuah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberi keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien. Penerapan SPIP di lingkungan Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah akan menghasilkan keandalan laporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

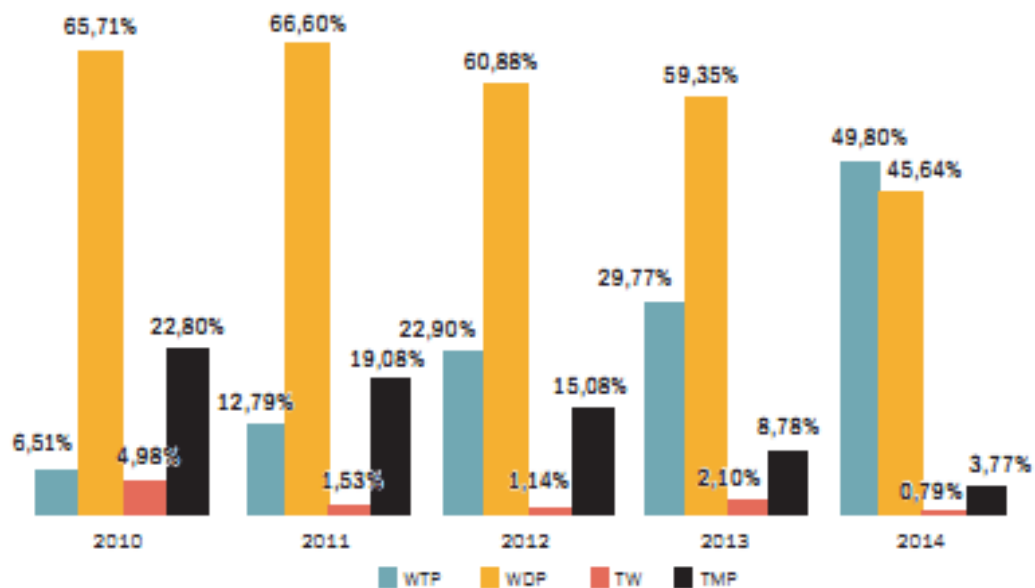
Salah satu tujuan SPIP adalah untuk menghasilkan keandalan laporan keuangan pemerintah. Salah satu indikator keandalan laporan keuangan adalah hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terhadap laporan keuangan pemerintah baik Laporan Keuangan Kementerian atau Lembaga (LKKL) maupun Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian.

Hasil pemeriksaan BPK pada empat tahun terakhir menunjukkan opini LKKL dan opini LKPD yang mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian masih belum sesuai harapan. Apalagi opini untuk LKPD, sampai dengan tahun 2014, persentase Pemerintah Daerah yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian masih 49,08%.

GAMBAR 1.1. PERKEMBANGAN OPINI LKKL DAN LKBUN TAHUN 2010-2014



GAMBAR 1.2 PERKEMBANGAN OPINI LKPD TAHUN 2010-2014



Setelah 8 tahun Peraturan Pemerintah tentang SPIP diterbitkan, dengan salah satu tujuannya keandalan laporan keuangan pemerintah, dan kementerian/lembaga dan pemerintah daerah telah diwajibkan mengimplementasikan SPIP, akan tetapi belum menunjukkan hasil yang diharapkan.

Hal ini menimbulkan pertanyaan, apakah implementasi SPIP benar-benar mempunyai dampak positif terhadap keandalan laporan keuangan pemerintah, atau memang dalam pelaksanaannya kementerian/lembaga dan pemerintah daerah belum mengimplementasikan dengan baik SPIP sesuai Peraturan Pemerintah tersebut sehingga keandalan laporan keuangan pemerintah belum sesuai dengan harapan.

Secara teori, salah satu tujuan SPIP adalah untuk menghasilkan keandalan laporan keuangan. Hal ini telah dibuktikan dengan beberapa penelitian tentang pengaruh SPIP terhadap kualitas laporan keuangan dengan kesimpulan bahwa SPIP mempunyai dampak positif terhadap kualitas laporan keuangan. Penelitian-penelitian tersebut diantaranya :

Irmawati (2013) meneliti Pengaruh Faktor-Faktor SPIP Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Kotamadya Banda Aceh dengan hasil penelitian menunjukkan bahwa lingkungan pengendalian, aktivitas pengendalian, penilaian risiko, informasi dan komunikasi dan pemantauan secara bersama-sama dan sendiri-sendiri berpengaruh kualitas laporan keuangan pemerintah Kotamadya Banda Aceh.

Herawati (2014) meneliti Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Survei Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemda Cianjur) dengan hasil penelitian menunjukkan:

- a. Secara simultan terdapat pengaruh signifikan antara Lingkungan Pengendalian, Penilaian Resiko, Kegiatan Pengendalian, Informasi dan Komunikasi, dan Pemantauan terhadap Kualitas Laporan Keuangan;

- b. Secara parsial, terdapat pengaruh signifikan antara Lingkungan Pengendalian, Penilaian Resiko, dan Informasi dan Komunikasi terhadap Kualitas Laporan Keuangan.
- c. Secara parsial, terdapat pengaruh tidak signifikan antara Kegiatan Pengendalian dan Pemantauan terhadap Kualitas Laporan Keuangan.

Untuk menjawab pertanyaan apakah implementasi SPIP benar-benar mempunyai dampak positif terhadap keandalan laporan keuangan pemerintah, dimana unsur-unsur SPIP yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian intern mempunyai dampak positif terhadap laporan keuangan pemerintah, peneliti tertarik untuk melakukan penelitian lebih lanjut mengenai pengaruh implementasi SPIP terhadap keandalan laporan keuangan pemerintah dalam hal ini yaitu opini laporan keuangan pemerintah. Peneliti memberi judul penelitian ini **“Analisis pengaruh implementasi SPIP terhadap opini laporan keuangan pemerintah”**.

1.2. Rumusan masalah

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah lingkungan pengendalian berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah?
2. Apakah penilaian risiko berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah?
3. Apakah aktivitas pengendalian berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah?

4. Apakah informasi dan komunikasi berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah?
5. Apakah pemantauan pengendalian intern berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah?

1.3. Batasan Masalah

Pada Penelitian ini, sampel penelitian yang digunakan adalah Pemerintah Kabupaten/Kota yang telah dinilai skor maturitas SPIP-nya oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) selaku pembina SPIP. Peneliti mendapatkan sampel penelitian sebanyak 131 Kabupaten/Kota.

Dari 131 sampel penelitian tersebut, ternyata opini BPK terhadap 131 Kabupaten/Kota tersebut adalah opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan Wajar Dengan Pengecualian (WDP) saja, tidak ada opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) dan opini Tidak Wajar (TW). Sehingga pada penelitian ini, peneliti membatasi pengertian opini laporan keuangan pemerintah hanya untuk opini WTP dan WDP saja. Oleh karena itu, pengaruh yang dianalisis pada penelitian ini adalah pengaruh SPIP terhadap opini WTP dan WDP pada Pemerintah Kabupaten/Kota saja.

1.4. Tujuan penelitian

Tujuan yang ingin dicapai oleh peneliti dalam penyusunan skripsi ini adalah:

1. Mengetahui apakah lingkungan pengendalian berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.

2. Mengetahui apakah penilaian risiko berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.
3. Mengetahui apakah aktivitas pengendalian berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.
4. Mengetahui apakah informasi dan komunikasi berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.
5. Mengetahui apakah pemantauan pengendalian intern berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.

1.5. Manfaat penelitian

Manfaat penelitian yang dilakukan peneliti adalah:

1. Manfaat praktis
Diharapkan informasi yang berhasil dikumpulkan dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan untuk mengimplementasikan SPIP pada unit kerja masing-masing instansi pemerintahan baik kementerian/lembaga maupun pemerintah daerah.
2. Manfaat teoritis
Memperkaya khasanah penelitian terkait pengendalian internal bagi dunia akademisi.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Pengendalian intern

Pengendalian intern menurut *Comitee of Sponsoring Organization (COSO: 1994)* adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan personil lainnya yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektifitas dan efisiensi operasional entitas, keandalan laporan keuangan dan ketaatan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Definisi tersebut sama dengan definisi pengendalian intern pada PP nomor 8 tahun 2006 yaitu suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektifitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah.

Sedangkan pengendalian intern menurut Romney (2001) adalah rencana organisasi dan metode bisnis yang digunakan untuk mengamankan aset, menyediakan informasi yang akurat dan andal, mendorong dan memperbaiki efisiensi operasional, dan mendorong ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditetapkan.

Warren, Reeve dan Fees dalam bukunya *Accounting* (2005) mendefinisikan pengendalian internal sebagai kebijakan dan prosedur untuk melindungi aset dari penyalahgunaan, meyakinkan bahwa informasi bisnis akurat dan menjaga agar hukum dan peraturan yang berlaku ditaati.

COSO dan PP 60 tahun 2008 mendefinisikan pengendalian intern sebagai suatu proses, Romney mendefinisikannya sebagai rencana organisasi dan metode bisnis, dan Warren, Reeve, dan Fees mendefinisikannya sebagai kebijakan dan prosedur. Dari ketiga definisi pengendalian intern tersebut semuanya mempunyai tujuan yang sama yaitu, pencapaian efektifitas dan efisiensi operasional entitas, keandalan laporan keuangan atau keandalan informasi serta ketaatan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Dari ketiga definisi tersebut, semuanya menyebutkan bahwa salah satu tujuan dari pengendalian intern adalah untuk keandalan laporan keuangan atau keandalan informasi. Hal inilah yang menjadi dasar dalam penelitian ini karena pengendalian intern berdasarkan definisi-definisi tersebut mempunyai tujuan keandalan informasi laporan keuangan.

Walaupun pengendalian intern sudah dirancang dan digunakan, tetap akan ada penyimpangan yang mungkin terjadi dalam mencapai tujuan-tujuan pengendalian intern tersebut. Hal ini disebabkan pengendalian intern mempunyai keterbatasan bawaan yang akan tetap muncul dalam pengendalian yang efektif sekalipun.

Boockholdt (1999) dalam bukunya menerangkan tentang *inherent limitations* atau keterbatasan bawaan dari suatu pengendalian internal yaitu:

Errors: Errors arise when employees exercise poor judgement or have a breakdown in their attention to the job. Poor judgement produces bad decisions and results from poor training, lack of experience, or lack of knowledge.

Breakdowns in attentions arise from carelessness, which may occur because of fatigue, outside interruptions, or overwork.

Collusion: Collusion occure when two or more employees conspire to commit a theft from their employer. Accountants and managers recognize, however, that if collusion occurs, existing control will be ineffective in preventing it.

Management Override: Management override, like collusion, cannot be prevented by reasonable means. The possibility of management override is a limitation to any well-designed internal control procedures.

Unsur-Unsur Sistem Pengendalian Intern

Unsur-unsur pengendalian yang diterapkan oleh pemerintah menurut PP Nomor 60 tahun 2008 terdiri atas unsur:

a. Lingkungan pengendalian

Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Intern dalam lingkungan kerjanya, melalui:

1) Penegakan integritas dan nilai etika;

Penegakan integritas dan nilai etika sekurang-kurangnya dilakukan dengan:

a) menyusun dan menerapkan aturan perilaku;

- b) memberikan keteladanan pelaksanaan aturan perilaku pada setiap tingkat pimpinan Instansi Pemerintah;
- c) menegakkan tindakan disiplin yang tepat atas penyimpangan terhadap kebijakan dan prosedur, atau pelanggaran terhadap aturan perilaku;
- d) menjelaskan dan mempertanggungjawabkan adanya intervensi atau pengabaian pengendalian intern; dan
- e) menghapus kebijakan atau penugasan yang dapat mendorong perilaku tidak etis.

2) Komitmen terhadap kompetensi;

Komitmen terhadap kompetensi sekurang-kurangnya dilakukan dengan:

- a) mengidentifikasi dan menetapkan kegiatan yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam Instansi Pemerintah;
- b) menyusun standar kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam Instansi Pemerintah;
- c) menyelenggarakan pelatihan dan pembimbingan untuk membantu pegawai mempertahankan dan meningkatkan kompetensi pekerjaannya; dan
- d) memilih pimpinan Instansi Pemerintah yang memiliki kemampuan manajerial dan pengalaman teknis yang luas dalam pengelolaan Instansi Pemerintah.

3) Kepemimpinan yang kondusif;

Kepemimpinan yang kondusif sekurang-kurangnya ditunjukkan dengan:

- a) mempertimbangkan risiko dalam pengambilan keputusan;
- b) menerapkan manajemen berbasis kinerja;

- c) mendukung fungsi tertentu dalam penerapan SPIP;
- d) melindungi atas aset dan informasi dari akses dan penggunaan yang tidak sah;
- e) melakukan interaksi secara intensif dengan pejabat pada tingkatan yang lebih rendah;
- f) merespon secara positif terhadap pelaporan yang berkaitan dengan keuangan, penganggaran, program, dan kegiatan.

4) Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;

Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan sekurang-kurangnya dilakukan dengan:

- a) menyesuaikan dengan ukuran dan sifat kegiatan Instansi Pemerintah;
- b) memberikan kejelasan wewenang dan tanggung jawab dalam Instansi Pemerintah;
- c) memberikan kejelasan hubungan dan jenjang pelaporan intern dalam Instansi Pemerintah;
- d) melaksanakan evaluasi dan penyesuaian periodik terhadap struktur organisasi sehubungan dengan perubahan lingkungan strategis; dan
- e) menetapkan jumlah pegawai yang sesuai, terutama untuk posisi pimpinan
- f) Penyusunan struktur organisasi berpedoman pada peraturan perundang-undangan.

5) Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;

Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat sekurang-kurangnya dilaksanakan dengan memperhatikan hal-hal sebagai berikut:

- a) wewenang diberikan kepada pegawai yang tepat sesuai dengan tingkat tanggung jawabnya dalam rangka pencapaian tujuan Instansi Pemerintah;
- b) pegawai yang diberi wewenang dan memahami bahwa wewenang dan tanggung jawab yang diberikan terkait dengan pihak lain dalam Instansi Pemerintah yang bersangkutan;
- c) pegawai yang diberi wewenang dan memahami bahwa pelaksanaan wewenang dan tanggung jawab terkait dengan penerapan SPIP.

6) Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;

Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia sekurang-kurangnya hal-hal sebagai berikut:

- a) penetapan kebijakan dan prosedur sejak rekrutmen sampai dengan pemberhentian pegawai;
- b) penelusuran latar belakang calon pegawai dalam proses rekrutmen;
- c) supervisi periodik yang memadai terhadap pegawai.

Penyusunan dan penerapan kebijakan pembinaan sumber daya manusia berpedoman pada peraturan perundangundangan.

7) Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif;

Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif sekurang-kurangnya harus:

- a) memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah;

- b) memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah; dan
- c) memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

8) Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah terkait.

Hubungan kerja yang baik dengan Instansi Pemerintah diwujudkan dengan adanya mekanisme saling uji antar Instansi Pemerintah terkait.

b. Penilaian risiko

Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan penilaian risiko. Penilaian risiko terdiri atas:

1) Identifikasi risiko;

Identifikasi risiko sekurang-kurangnya dilaksanakan dengan:

- a) menggunakan metodologi yang sesuai untuk tujuan Instansi Pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan secara komprehensif;
- b) menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal;
- c) menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko.

2) Analisis risiko.

Analisis risiko dilaksanakan untuk menentukan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan Instansi Pemerintah. Pimpinan Instansi Pemerintah menerapkan prinsip kehati-hatian dalam menentukan tingkat risiko yang dapat diterima.

c. Kegiatan pengendalian

Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi Instansi Pemerintah yang bersangkutan. Penyelenggaraan kegiatan pengendalian sekurang-kurangnya memiliki karakteristik sebagai berikut:

- a) kegiatan pengendalian diutamakan pada kegiatan pokok Instansi Pemerintah;
- b) kegiatan pengendalian harus dikaitkan dengan proses penilaian risiko;
- c) kegiatan pengendalian yang dipilih disesuaikan dengan sifat khusus Instansi Pemerintah;
- d) kebijakan dan prosedur harus ditetapkan secara tertulis;
- e) prosedur yang telah ditetapkan harus dilaksanakan sesuai yang ditetapkan secara tertulis;
- f) kegiatan pengendalian dievaluasi secara teratur untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan.

Kegiatan pengendalian terdiri atas:

- 1) reviu atas kinerja Instansi Pemerintah yang bersangkutan;
- 2) pembinaan sumber daya manusia;
- 3) pengendalian atas pengelolaan sistem informasi;
- 4) pengendalian fisik atas aset;
- 5) penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja;
- 6) pemisahan fungsi;
- 7) otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting;

- 8) pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
- 9) pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya;
- 10) akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya;
- 11) dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting.

d. Informasi dan komunikasi

Pimpinan Instansi Pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. Komunikasi atas informasi wajib diselenggarakan secara efektif. Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif pimpinan Instansi Pemerintah harus sekurang-kurangnya:

- 1) menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi;
- 2) mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus

e. Pemantauan pengendalian intern

Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan pemantauan Sistem Pengendalian Intern. Pemantauan Sistem Pengendalian Intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan revidu lainnya.

2.1.2. Keandalan laporan keuangan

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 24 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), laporan keuangan dapat dikatakan andal jika informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan

setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Informasi yang andal memenuhi karakteristik :

- a. Penyajian jujur, yaitu informasi menggambarkan dengan jujur transaksi dan peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.
- b. Dapat diverifikasi, yaitu informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari satu kali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan dan tidak berbeda jauh.
- c. Netralitas

2.1.3. Hubungan pengendalian intern terhadap keandalan laporan keuangan

Dari definisi pengendalian intern menurut COSO (1994) dan PP nomor 8 tahun 2006, salah satu tujuan pengendalian intern adalah untuk mencapai keandalan laporan keuangan. Menurut Romney (2001), salah satu tujuan pengendalian intern adalah untuk menyediakan informasi yang akurat dan andal. Menurut Warren, Reeve dan Fees (2005), salah satu tujuan pengendalian internal adalah untuk meyakinkan bahwa informasi bisnis telah akurat. Hal inilah yang menjadi dasar dalam penelitian ini karena pengendalian intern berdasarkan definisi-definisi tersebut mempunyai tujuan keandalan informasi laporan keuangan.

2.1.4. Pemeriksaan keuangan negara dan opini pemeriksaan BPK

Menurut UU Nomor 15 tahun 2004, pemeriksaan keuangan negara adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai

kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Pemeriksaan keuangan negara meliputi pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara dan pemeriksaan atas tanggung jawab keuangan negara. BPK melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pemeriksa menyusun laporan hasil pemeriksaan setelah pemeriksaan selesai dilakukan.

Menurut UU Nomor 15 tahun 2006, hasil Pemeriksaan adalah hasil akhir dari proses penilaian kebenaran, kepatuhan, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan data/informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan Standar Pemeriksaan, yang dituangkan dalam laporan hasil pemeriksaan sebagai keputusan BPK.

Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah memuat opini. Opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

Menurut Pasal 1 UU Nomor 15 Tahun 2004 Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, opini didasarkan pada kriteria:

- kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan,
- kecukupan pengungkapan (adequate disclosures),
- kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan,
- efektivitas sistem pengendalian intern.

Terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yaitu :

Opini Wajar Tanpa Pengecualian – WTP (*unqualified opinion*), termasuk di dalamnya opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan – WTPDPP (*unqualified opinion with modified wording*); opini wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material dan informasi keuangan dalam laporan keuangan dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

Opini Wajar Dengan Pengecualian – WDP (*qualified opinion*); opini wajar dengan pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan yang tidak dikecualikan dalam opini pemeriksa dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

Opini Tidak Wajar – TW (*adverse opinion*); opini tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

Pernyataan Menolak Memberikan Opini atau Tidak Memberikan Pendapat – TMP (*disclaimer of opinion*); pernyataan menolak memberikan opini menyatakan bahwa laporan keuangan tidak dapat diperiksa sesuai dengan standar pemeriksaan. Dengan kata lain, pemeriksa tidak dapat memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

2.1.5. Hubungan pemeriksaan keuangan negara dan opini pemeriksaan BPK dengan keandalan laporan keuangan pemerintah

Berdasarkan UU Nomor 15 tahun 2004, pemeriksaan keuangan negara adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Menurut UU Nomor 15 tahun 2006, hasil Pemeriksaan adalah hasil akhir dari proses penilaian kebenaran, kepatuhan, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan data/informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan Standar Pemeriksaan, yang dituangkan dalam laporan hasil pemeriksaan sebagai keputusan BPK.

Dari definisi pemeriksaan keuangan negara menurut UU Nomor 15 tahun 2004 dan definisi hasil pemeriksaan menurut UU Nomor 15 tahun 2006, dapat disimpulkan bahwa salah satu tujuan pemeriksaan keuangan negara adalah untuk menilai keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Oleh karena itu, peneliti akan menggunakan data hasil pemeriksaan keuangan negara oleh BPK yang berupa opini sebagai dasar untuk menilai keandalan laporan keuangan pemerintah.

2.2. Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian yang sudah dilakukan terkait analisis hubungan antara sistem pengendalian intern terhadap keandalan laporan keuangan dengan metode penelitian yang berbeda-beda membuktikan bahwa pengendalian intern mempunyai hubungan yang positif terhadap keandalan laporan keuangan.

Penelitian-penelitian tersebut yaitu:

Mulyani dan Suryawati (2011) meneliti Analisis Peran dan Fungsi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP/PP No. 60 Tahun 2008) dalam Meminimalisasi Tingkat Salah Saji Pencatatan Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah. Metode penelitian yang digunakan adalah metode kualitatif deskriptif komparatif dengan objek penelitian yaitu organisasi pemerintahan Kabupaten Bojonegoro sebagai komunitas, laporan hasil pemeriksaan keuangan Bojonegoro tahun 2007-2009 serta Sistem Pengendalian Intern (SPI) di pemerintah Kabupaten Bojonegoro. Hasil penelitian menunjukkan bahwa SPI mempunyai peran dan fungsi yang signifikan dalam meminimalisasi salah saji pencatatan akuntansi. Peran dan fungsi SPI terhadap salah saji pencatatan akuntansi adalah dengan adanya sinergi antara unsur-unsur dalam SPI yang memperkokoh fondasi aktivitas pengendalian sehingga dapat meminimalisasi tingkat salah saji pencatatan akuntansi dari lini terkecil sampai lini terbesar.

Irmawati (2013) meneliti Pengaruh Faktor-Faktor SPIP Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Kotamadya Banda Aceh. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode sensus dengan cara menyebar kuesioner kepada 52 Pejabat Penatausaha Keuangan (PPK) pada Kotamadya Banda Aceh.

Metode analisis yang digunakan adalah regresi linear berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa lingkungan pengendalian, aktivitas pengendalian, penilaian resiko, informasi dan komunikasi dan pemantauan secara bersama-sama dan sendiri-sendiri berpengaruh kualitas laporan keuangan pemerintah Kotamadya Banda Aceh.

Herawati (2014) meneliti Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Survei Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemda Cianjur).

Metode penelitian yang digunakan adalah metode penelitian survey dengan menyebar kuesioner penelitan kepada para pegawai di Inspektorat Daerah Kabupaten Cianjur. Metode analisis data yang digunakan adalah metode analisis jalur (*path analysis*). Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara simultan terdapat pengaruh signifikan antara Lingkungan Pengendalian, Penilaian Resiko, Kegiatan Pengendalian, Informasi dan Komunikasi, dan Pemantauan terhadap Kualitas Laporan Keuangan. Sedangkan secara parsial Lingkungan Pengendalian, Penilaian Resiko, dan Informasi dan Komunikasi mempunyai pengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan. Akan tetapi Kegiatan Pengendalian dan Pemantauan tidak berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan

2.3. Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan teori dan berbagai penelitian terdahulu yang telah diuraikan sebelumnya, dapat diduga bahwa SPIP mempunyai pengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.

Menurut COSO (1994) dan PP nomor 60 tahun 2008 SPIP terdiri dari lima unsur yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian intern. Masing-masing unsur SPIP secara simultan bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektifitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah. Sehingga peneliti menyimpulkan setiap unsur SPIP mempunyai pengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.

Berdasarkan rumusan masalah, tinjauan teori dan penelitian terdahulu yang telah dijelaskan sebelumnya, maka peneliti mengemukakan hipotesis sebagai anggapan sementara sebagai berikut:

Hipotesis Pertama (H1): Lingkungan pengendalian berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.

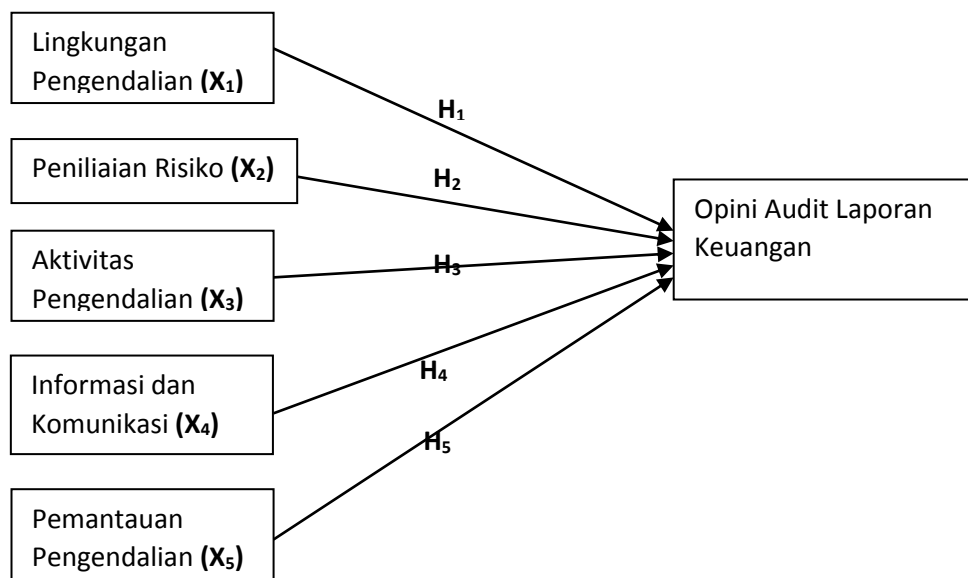
Hipotesis Kedua (H2): Penilaian risiko berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.

Hipotesis Ketiga (H3): Aktivitas pengendalian berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.

Hipotesis Keempat (H4): Informasi dan komunikasi berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.

Hipotesis Kelima (H5): Pemantauan pengendalian intern berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.

2.4. Kerangka Pemikiran



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran Penelitian

Penelitian ini menggunakan lima variabel independen yaitu lingkungan pengendalian (X₁), penilaian risiko (X₂), aktivitas pengendalian (X₃), informasi dan komunikasi (X₄), pemantauan pengendalian (X₅) dan satu variabel dependen yaitu opini.

Penelitian ini mengemukakan lima hipotesis yang akan diuji. Hipotesis pertama (H₁) yaitu variabel lingkungan pengendalian (X₁) mempunyai pengaruh positif terhadap opini. Hipotesis kedua (H₂) yaitu variabel penilaian risiko (X₂) mempunyai pengaruh positif terhadap opini. Hipotesis ketiga (H₃) yaitu variabel aktivitas pengendalian (X₃) mempunyai pengaruh positif terhadap opini. Hipotesis keempat (H₄) yaitu variabel informasi dan komunikasi (X₄) mempunyai pengaruh positif terhadap opini. Hipotesis kelima (H₅) yaitu variabel pemantauan pengendalian (X₅) mempunyai pengaruh positif terhadap opini.

BAB III METODE PENELITIAN

3.1. Populasi dan sampel

Populasi penelitian ini adalah seluruh pemerintah daerah yang terikat oleh PP 60 tahun 2008 untuk melaksanakan kewajiban menjalankan SPIP yaitu sebanyak 515 Pemerintah Kabupaten/Kota.

Sampel penelitian adalah pemerintah daerah yang telah dilakukan penilaian tingkat implementasi SPIP-nya oleh lembaga pembina SPIP, dalam hal ini BPKP. Dari populasi objek penelitian sebanyak 515 Pemerintah Kabupaten/Kota, peneliti memperoleh 131 sampel penelitian. Penyeleksian kriteria sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Proses penyeleksian kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya dapat dilihat pada tabel berikut.

Tabel 3.1 Proses Pemilihan Sampel

Kriteria Sampel	Jumlah	Pad a saat pen eliti mel
Pemerintah Kabupaten/Kota yang wajib melaksanakan SPIP	515	
Pemerintah Kabupaten/Kota yang sudah dinilai maturitas SPIP oleh BPKP	177	
Data yang diberikan oleh BPKP	177	
Data yang tidak dapat diolah	(46)	
Jumlah Sampel	131	

akukan permintaan data nilai maturitas SPIP Kabupaten/Kota kepada BPKP, yaitu pada bulan Juli 2016, BPKP telah menilai maturitas SPIP 177 Kabupaten/Kota dari total 515 Kabupaten/Kota yang wajib melaksanakan SPIP. Dari 177 Kabupaten/Kota yang telah dinilai maturits SPIP-nya, BPKP memberikan rekap data nilai maturitas SPIP kepada peneliti sebanyak 177 Kabupaten/Kota dan memberikan rincian nilai maturitas SPIP per unsur sebanyak 131 Kabupaten/Kota. Pada penelitian ini data yang digunakan adalah nilai maturitas per unsur SPIP, sehingga data yang bisa diolah dalam penelitian ini sebanyak 131 Kabupaten/Kota.

3.2. Pengukuran Variabel

3.2.1. Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah opini laporan keuangan pemerintah yang dikeluarkan oleh BPK. Opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi (keuangan) yg disajikan dalam laporan keuangan.

Menurut Pasal 1 UU Nomor 15 Tahun 2004 Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, opini didasarkan pada kriteria:

- kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan,
- kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*),
- kepatuhan terhadap peraturan perundang–undangan,
- efektivitas sistem pengendalian intern.

Terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yaitu :

Opini Wajar Tanpa Pengecualian – WTP (*unqualified opinion*), termasuk di dalamnya opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan – WTPDPP (*unqualified opinion with modified wording*); opini wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material dan informasi keuangan dalam laporan keuangan dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

Opini Wajar Dengan Pengecualian – WDP (*qualified opinion*); opini wajar dengan pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan yang tidak dikecualikan dalam opini pemeriksa dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

Opini Tidak Wajar – TW (*adverse opinion*); opini tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

Pernyataan Menolak Memberikan Opini atau Tidak Memberikan Pendapat – TMP (*disclaimer of opinion*); pernyataan menolak memberikan opini menyatakan bahwa laporan keuangan tidak dapat diperiksa sesuai dengan standar pemeriksaan. Dengan kata lain, pemeriksa tidak dapat memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

Pada Penelitian ini, sampel data yang digunakan adalah Pemerintah Kabupaten/Kota yang telah dinilai skor maturitas SPIP-nya oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) selaku pembina SPIP. Peneliti mendapatkan sampel data sebanyak 131 Kabupaten/Kota.

Dari 131 sampel data tersebut, ternyata opini BPK terhadap 131 Kabupaten/Kota tersebut adalah opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan Wajar Dengan Pengecualian (WDP) saja, tidak ada opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) dan opini Tidak Wajar (TW). Untuk menganalisis data dengan regresi logistik, peneliti mengelompokkan opini audit tersebut menjadi dua kategori dengan memberi nilai *dummy* pada setiap kategori seperti pada tabel berikut:

Tabel 3.2 Variabel Dependen

No.	Variabel Dependen	Nilai Dummy
1.	Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)	1
2.	Wajar Dengan Pengecualian (WDP)	0

3.2.2. Variabel Independen

Penelitian ini akan menggunakan variabel tingkat maturitas penyelenggaraan SPIP pada Pemerintah Daerah sebagai variabel independen.

Maturitas berarti dikembangkan penuh atau sempurna (Cooke-Davis, 2005).

Andersen and Jessen (2003) menyatakan bahwa konsep maturitas pada organisasi bertujuan mengarahkan organisasi dalam kondisi yang sempurna untuk mencapai tujuannya.

Menurut IIA (2013) Model maturitas menggambarkan tahapan proses yang diyakini akan mengarahkan pada output dan outcome yang lebih baik. Maturitas

yang rendah mencerminkan kemungkinan yang lebih rendah dalam mencapai tujuan, sedangkan tingkat maturitas yang lebih tinggi mencerminkan kemungkinan keberhasilan yang lebih tinggi.

Tingkat maturitas penyelenggaraan SPIP merupakan kerangka kerja yang memuat karakteristik dasar yang menunjukkan tingkat kematangan penyelenggaraan SPIP yang terstruktur dan berkelanjutan. Tingkat maturitas ini dapat digunakan paling tidak sebagai:

- instrumen evaluatif penyelenggaraan SPIP
- panduan generik untuk meningkatkan efektivitas sistem pengendalian intern.

Tingkat maturitas atau kematangan SPIP menunjukkan kualitas proses pengendalian terintegrasi dalam pelaksanaan sehari-hari tindakan manajerial dan kegiatan teknis instansi pemerintah. Kualitas proses pengendalian dimaksud terselenggara dalam suatu kerangka kerja yang menunjukkan kehadiran subunsur dari kelima unsur secara seimbang, komprehensif dan integratif logis. Kualitas kehadiran subunsur yang mewakili masing-masing unsur SPIP tersebut kemudian diturunkan secara deduktif pada parameter maturitas pengendalian hingga teknik pengumpulan data tentang kehadiran parameter tersebut.

Penilaian tingkat maturitas penyelenggaraan SPIP dilakukan dengan maksud untuk menyediakan media pengukuran tentang keberhasilan penyelenggaraan sistem pengendalian intern oleh pemerintah dalam mendukung peningkatan kinerja, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara dan kegiatan/program di lingkungan pemerintah, dan bagi auditor dalam menyelenggarakan pemeriksaan terhadap pengelolaan dan pertanggungjawaban

keuangan negara. Nilai maturitas penyelenggaraan SPIP diharapkan menjadi ukuran tentang penyelenggaraan PP nomor 60 tahun 2008 tentang SPIP bagi pihak yang terkait dalam pengelolaan keuangan negara.

Kerangka maturitas SPIP terpolakan dalam enam tingkatan yaitu: belum ada, rintisan, berkembang, terdefinisi, terkelola dan terukur, optimum. Tingkatan dimaksud setara masing-masing dengan level 0, 1, 2, 3, 4 dan 5. Setiap tingkat maturitas mempunyai karakteristik dasar yang menunjukkan peran atau kapabilitas penyelenggaraan SPIP dalam mendukung pencapaian tujuan instansi pemerintah.

Dalam kaitannya dengan pencapaian tujuan instansi pemerintah, kapasitas penyelenggaraan SPIP dipengaruhi oleh kompleksitas kegiatan instansi pemerintah. Sesuai dengan definisi SPIP yaitu proses yang integral pada tindakan dan kegiatan, semakin luas lingkup atau semakin kompleks proses operasional kegiatan di dalam organisasi Kementerian/Lembaga/ Pemerintah Daerah maka kapabilitas sistem pengendalian harus semakin tinggi. Tingkat Maturitas SPIP ini merupakan kerangka kerja untuk menandingkan ukuran, sifat dan kompleksitas Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah dengan efektivitas dan kapabilitas sistem pengendalian internnya.

Setiap tingkatan maturitas SPIP mempunyai sifat dasar masing-masing yang dapat secara nyata membedakan satu tingkat dari lainnya, walau karena proses berkelanjutan terdapat persinggungan. Sifat dasar tersebut dapat terlihat dari karakteristik umum masing-masing tingkatan.

Tingkat Belum Ada. Pada tingkat ini, Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah sama sekali belum memiliki infrastruktur (kebijakan dan prosedur) yang diperlukan untuk melaksanakan praktek-praktek pengendalian intern.

Tingkat Rintisan. Pada tingkat ini, Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah telah menyadari pentingnya pengendalian intern. Pendekatan risiko dan pengendalian yang diperlukan masih bersifat *ad-hoc* dan tidak terorganisasi dengan baik, tanpa komunikasi dan pemantauan. Kelemahan tidak diidentifikasi. Para Pegawai tidak menyadari tanggung jawabnya.

Tingkat Berkembang. Pada tingkat ini Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah telah melaksanakan praktik pengendalian intern, namun tidak terdokumentasi dengan baik dan pelaksanaannya sangat tergantung pada individu, belum melibatkan semua unit organisasi. Oleh sebab itu, keandalan SPIP masih berbeda dari satu unit organisasi ke unit lainnya dalam satu Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah. Efektivitas pengendalian belum dievaluasi sehingga banyak terjadi kelemahan yang belum ditangani secara memadai. Tindakan Pimpinan Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah menangani kelemahan tidak konsisten.

Tingkat Terdefinisi. Pada tingkat ini, Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah telah melaksanakan praktik pengendalian intern dan terdokumentasi dengan baik. Namun evaluasi atas pengendalian intern dilakukan tanpa dokumentasi yang memadai. Beberapa kelemahan pengendalian terjadi dengan dampak yang cukup berarti bagi pencapaian tujuan organisasi.

Tingkat Terkelola dan Terukur. Pada tingkat ini, Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah telah menerapkan pengendalian internal yang efektif. Masing-masing personel pelaksana kegiatan selalu mengendalikan kegiatan pada pencapaian tujuan kegiatan itu sendiri maupun tujuan Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah. Evaluasi dilakukan secara formal dan terdokumentasi. Namun demikian, kebanyakan evaluasi dilakukan secara manual, belum menggunakan alat bantu aplikasi komputer.

Tingkat Optimum. Pada tingkat optimum, Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah telah menerapkan pengendalian intern yang berkelanjutan, terintegrasi dalam pelaksanaan kegiatan dan didukung oleh pemantauan otomatis menggunakan aplikasi komputer. Akuntabilitas penuh diterapkan dalam pemantauan pengendalian, manajemen risiko, dan penegakan aturan. Evaluasi diri sendiri (self assessment) atas pengendalian dilakukan secara terus menerus berdasarkan analisis *gap* dan penyebabnya. Para pegawai terlibat secara aktif dalam penyempurnaan sistem pengendalian intern.

Fokus penilaian maturitas SPIP merupakan variabel yang digunakan untuk menunjukkan tingkat maturitas penyelenggaraan SPIP. Variabel tersebut merupakan sub-sub unsur SPIP di dalam PP Nomor 60 Tahun 2008.

Secara keseluruhan terdapat 25 fokus penilaian yang tersebar ke dalam lima unsur SPIP. Dengan asumsi bahwa pada umumnya seluruh fokus penilaian mempunyai tingkat keterkaitan dan tingkat kepentingan yang sama, maka seluruh fokus penilaian memiliki bobot yang sama. Penetapan skor maturitas SPIP

menggunakan skor hasil validasi dengan membuat rerata dari skor validasi. Skor ini yang kemudian digunakan untuk menentukan tingkat maturitas SPIP.

Tabel 3.3 Interval Skor Tingkat Maturitas SPIP

NO	TINGKAT MATURITAS	INTERVAL SKOR
0	BELUM ADA	$0 < \text{skor} < 1,0$
1	RINTISAN	$1,0 \leq \text{skor} < 2,0$
2	BERKEMBANG	$2,0 \leq \text{skor} < 3,0$
3	TERDEFINISI	$3,0 \leq \text{skor} < 4,0$
4	TERKELOLA DAN TERUKUR	$4,0 \leq \text{skor} < 4,5$
5	OPTIMUM	$4,5 \leq \text{skor} \leq 5$

Lima unsur SPIP yang dinilai maturitasnya yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan pengendalian intern digunakan sebagai variabel independen.

Tabel 3.4 Variabel Independen

No.	Variabel Independen	Interval Skor
1.	X1= Lingkungan pengendalian	$0 < \text{skor} < 5,0$
2.	X2= Penilaian risiko	$0 < \text{skor} < 5,0$
3.	X3 = Aktivitas pengendalian	$0 < \text{skor} < 5,0$
4.	X4 = Informasi dan komunikasi	$0 < \text{skor} < 5,0$
5.	X5 = Pemantauan pengendalian intern	$0 < \text{skor} < 5,0$

Contoh laporan maturitas penyelenggaraan SPIP pada Pemerintah Daerah dapat dilihat pada lampiran 2. Dari 25 fokus penilaian yang tersebar ke dalam lima unsur SPIP pada laporan tersebut, peneliti menghitung skor rata-rata per unsur SPIP pada kolom klasifikasi nilai pada tabel dalam laporan maturitas penyelenggaraan SPIP tersebut.

3.3. Sumber Data

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder berupa data kuantitatif yang meliputi laporan hasil penilaian tingkat maturitas SPIP Pemerintah daerah yang dapat diperoleh dari laporan hasil penilaian maturitas SPIP oleh BPKP dan data opini laporan keuangan Pemerintah daerah yang dikeluarkan oleh BPK yang dapat diperoleh laporan hasil pemeriksaan BPK.

3.4. Metode Pengumpulan Data

Data laporan hasil penilaian tingkat maturitas pemerintah daerah dapat diperoleh dari laporan hasil penilaian maturitas SPIP oleh BPKP dengan mengajukan permohonan permintaan data untuk penelitian kepada BPKP sebagai instansi pembina SPIP. Sedangkan data opini laporan keuangan instansi atau pemerintah daerah dapat diperoleh melalui laporan hasil pemeriksaan BPK yang dapat diunduh dari situs resmi BPK (www.bpk.go.id).

3.5. Metode Analisis

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini yaitu analisis regresi logistik. Sebelum dilakukan uji hipotesis, terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik.

3.5.1. Uji asumsi klasik

Pengujian asumsi klasik yang dilakukan pada penelitian ini hanya meliputi uji multikolinearitas. Uji normalitas tidak digunakan dalam penelitian ini karena menurut Ghozali (2016), regresi logistik tidak memerlukan asumsi normalitas

pada variabel bebasnya dan untuk uji autokorelasi telah diinterpretasikan oleh nilai keseluruhan model atau overall model fit.

Uji multikolinearitas bertujuan untuk mengetahui apakah pada model regresi terdapat korelasi antar variabel independen. Model regresi yang baik harusnya tidak terjadi korelasi antar variabel independen. Menurut Ghozali (2016), multikolinearitas dapat dilihat dengan menganalisis matrik korelasi variabel-variabel independen. Jika antar variabel independen ada korelasi yang cukup tinggi (umumnya di atas 0.90), maka hal ini merupakan indikasi adanya multikolinearitas. Tidak adanya korelasi yang tinggi antar variabel independen tidak berarti bebas dari multikolinearitas. Multikolinearitas dapat disebabkan karena adanya efek kombinasi dua atau lebih variabel independen lainnya.

Menurut Ghozali (2016), multikolinearitas dapat juga dilihat dari nilai *Tolerance* dan *Variance Inflation Factor* (VIF). Kedua ukuran ini menunjukkan setiap variabel independen manakah yang dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Dalam pengertian sederhana setiap variabel independen menjadi variabel dependen dan diregres terhadap variabel independen lainnya. *Tolerance* mengukur variabilitas variabel independen yang terpilih yang tidak dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Jadi nilai *tolerance* yang rendah sama dengan nilai VIF tinggi (karena $VIF=1/Tolerance$). Nilai *cut off* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinearitas adalah nilai $Tolerance \leq 0.10$ atau sama dengan nilai $VIF \geq 10$.

3.5.2. Uji hipotesis dengan analisis regresi logistik

Pengujian hipotesis pada penelitian ini menggunakan analisis regresi logistik. Menurut Garson (2012), regresi logistik adalah bentuk regresi yang digunakan ketika variabel dependen adalah dikotomi dan variabel independen tipe apapun. Regresi logistik dapat digunakan untuk memprediksi variabel dependen yang bersifat kategorikal, untuk mengetahui ukuran pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen, untuk memperingkatkan variabel independen yang relatif penting, untuk menilai pengaruh interaksi, dan untuk memahami pengaruh variabel kontrol *covariate*.

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1. Simpulan

Pada penelitian ini, tujuan yang ingin dicapai adalah mengetahui apakah unsur-unsur SPIP yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian mempunyai pengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah menganalisis data berupa skor maturitas unsur-unsur SPIP pada 131 sampel pemerintah kabupaten/kota dengan menggunakan metode analisis regresi logistik untuk membuktikan bahwa unsur-unsur SPIP tersebut berpengaruh positif terhadap laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota tersebut.

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan yang telah dilakukan, dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Lingkungan pengendalian tidak berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.
2. Penilaian risiko tidak berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.
3. Aktivitas pengendalian berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.

4. Informasi dan komunikasi tidak berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.
5. Pemantauan pengendalian intern tidak berpengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.
6. Berdasarkan nilai Nagelkerke *R square* penelitian ini sebesar 0,223, berarti variabilitas variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabilitas variabel independen sebesar 22,3%. Sementara sisanya sebesar 77,7% dijelaskan oleh variabel lain di luar model penelitian ini.

5.2. Keterbatasan Penelitian

Meskipun peneliti telah berusaha merancang dan mengembangkan penelitian sedemikian rupa, namun masih terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini yaitu :

1. Terdapat keterbatasan dalam model penelitian yang digunakan, karena model hanya dapat menjelaskan pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap opini laporan keuangan pemerintah sebesar 22,3% sedangkan sisanya ditentukan oleh faktor-faktor lain di luar penelitian ini.
2. Masih rendahnya tingkat maturitas beberapa unsur Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pada Kabupaten/Kota sehingga pengaruh yang diberikan unsur-unsur tersebut terhadap opini laporan keuangan Kabupaten/Kota tidak signifikan.

5.3. Saran

Dari hasil penelitian ini, beberapa saran kebijakan yang dapat diambil

1. Peneliti selanjutnya diharapkan dapat membuktikan pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap opini laporan keuangan lebih besar dari penelitian ini dengan cara memperkaya teori-teori terkait Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam penelitiannya dan menggunakan data penelitian yang lebih baik lagi.
2. Dari hasil penelitian ini terlihat bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah mempunyai pengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah, tetapi masih ada beberapa unsur SPIP yang tingkat maturitasnya masih rendah sehingga unsur-unsur SPIP tersebut tidak dapat memberi pengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah. Pemerintah Kabupaten/Kota sebaiknya meningkatkan maturitas SPIP terutama pada unsur-unsur SPIP yang masih dinilai rendah tersebut sehingga unsur-unsur SPIP tersebut dapat memberi pengaruh positif terhadap opini laporan keuangan pemerintah.

DAFTAR PUSTAKA

- Badan Pemeriksa Keuangan. 2015. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) 1 Tahun 2015*. Jakarta. BPK RI.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. 2016. *Pedoman Penilaian dan Strategi Peningkatan Maturitas SPIP*. Jakarta. BPKP.
- Boockholdt. 1999. *Accounting Information Systems, 5th edition*. Singapore : Irwin Mc Graw Hill
- COSO. 1994. *Internal Control Integrated Framework*. New York : AIGPA's Publication Division
- Garson, G. David. 2012. *Logistic Regression*. North Carolina : North Carolina State University
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Herawati, Tuti. 2014. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan (Survei Pada Organisasi Perangkat Daerah Pemda Cianjur). *STAR – Study & Accounting Research*, Vol XI, No. 1.
- Irmawati. 2013. Pengaruh Faktor-Faktor SPIP Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Kotamadya Banda Aceh. *Jurnal Akuntansi Muhammadiyah*, Vol 3, No 2.
- Mulyani, Pujianik dan Suryawati, Rindah F. 2011. Analisis Peran dan Fungsi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP/PP No. 60 Tahun 2008) Dalam Meminimalisasi Tingkat Salah Saji Pencatatan Akuntansi Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Organisasi dan Manajemen*, Volume 7, Nomor 2.
- Republik Indonesia. 2003. *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*. Jakarta. DPR RI.
- _____. 2004. *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*. Jakarta. DPR RI.

- _____. 2004. *Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*. Jakarta. DPR RI.
- _____. 2006. *Undang-Undang Nomor 15 tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan*. Jakarta. DPR RI.
- _____. 2005. *Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah*. Jakarta. Presiden RI.
- _____. 2006. *Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan Dan Kinerja Instansi Pemerintah*. Jakarta. Presiden RI.
- _____. 2008. *Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*. Jakarta. Presiden RI.
- Romney, Marshall B., 2001. *Accounting Information System, 9th edition*. Jakarta : Salemba Empat
- Sari, Diana. 2012. Pengaruh Pengendalian Internal Terhadap Transparansi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Seminar Nasional Akuntansi & Bisnis 2012*.
- Suwardjono. 2003. *Akuntansi Pengantar Edisi Ketiga*. Yogyakarta : BPFE
- Warren, Reeve, and Fess. 2005. *Accounting*. Jakarta : Salemba empat
- <http://www.bpk.go.id/>. (Diakses tanggal 3 Agustus 2016).