

**PENGARUH UKURAN PEMERINTAH DAERAH, PENDAPATAN
ASLI DAERAH DAN BELANJA MODAL TERHADAP TEMUAN
AUDIT BPK ATAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN
PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA**

(Tesis)

Oleh

FITRI NOVILIA



**PROGRAM PASCASARJANA MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

ABSTRAK

PENGARUH UKURAN PEMERINTAH DAERAH, PENDAPATAN ASLI DAERAH DAN BELANJA MODAL TERHADAP TEMUAN AUDIT BPK ATAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA

Oleh:

Fitri Novilia

Temuan audit BPK atas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Daerah terus mengalami peningkatan dari tahun ke tahun. Secara umum, masalah utama Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang banyak ditemukan yaitu pada pengelolaan akun pendapatan dan belanja. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memberikan bukti empiris tentang pengaruh ukuran pemerintah daerah, pendapatan asli daerah dan belanja modal terhadap temuan audit BPK atas SPI pada Pemerintah Daerah di Indonesia. Data yang digunakan yaitu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan yang diterbitkan BPK tahun 2013-2015. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Kabupaten/ Kota di Indonesia. Pengambilan sampel dilakukan dengan cara *purposive sampling*, dengan total sampel akhir sebanyak 1.470 Kabupaten/Kota. Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan regresi data panel dengan bantuan *Eviews versi 8*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa ukuran Pemerintah Daerah, Pendapatan Asli Daerah dan belanja modal berpengaruh positif signifikan terhadap temuan audit BPK atas Sistem Pengendalian Intern pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia.

Kata kunci: ukuran, PAD, belanja modal, temuan audit BPK, Sistem Pengendalian Intern.

ABSTRACT

THE INFLUENCE OF LOCAL GOVERNMENT SIZE, PAD AND CAPITAL EXPENDITURE OF THE BPK AUDIT FINDINGS ON THE INTERNAL CONTROL SYSTEMS AT THE LOCAL GOVERNMENT IN INDONESIA

By:

Fitri Novilia

BPK audit findings on Internal Control System of Local Government continued to increase from year to year. In general, the main problem of the Internal Control System (SPI) which are found namely in the management of revenue and expenditure account. The purpose of this study is to provide empirical evidence about the influence of local government size, PAD and capital expenditure of the BPK audit findings on the internal control system at the local government in Indonesia. The data used is the Local Government Financial Report (LKPD) and Examination Results Summary published BPK in 2013-2015. The population in this study are all Districts/Cities in Indonesia. Sampling was done by purposive sampling, with a total sample of 1.470 as the end of the Districts/Cities. The examination of hypothesis conducted by using panel data regression with the help of Eviews version 8.

The results showed that the local government size, PAD and capital expenditure significant positive effect on the findings of the BPK audit on Internal Control System at Districts/Cities Government in Indonesia.

Keywords: size, PAD, capital expenditure, BPK audit findings, internal control system.

**PENGARUH UKURAN PEMERINTAH DAERAH, PENDAPATAN
ASLI DAERAH DAN BELANJA MODAL TERHADAP TEMUAN
AUDIT BPK ATAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN
PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA**

Oleh

FITRI NOVILIA

Tesis

**Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar
MAGISTER SAINS AKUNTANSI**

pada

**Program Pascasarjana Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung**



**PROGRAM PASCASARJANA MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

**Judul Tesis : PENGARUH UKURAN PEMERINTAH DAERAH,
PENDAPATAN ASLI DAERAH DAN BELANJA
MODAL TERHADAP TEMUAN AUDIT BPK
ATAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN PADA
PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA**

Nama Mahasiswa : Fitri Novilia

Nomor Pokok Mahasiswa : 1421031051

Program Studi : Magister Ilmu Akuntansi

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis



Dr. Einde Evana, S.E., M.Si., Akt.
NIP 19560620 198603 1 003

Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt.
NIP 19700817 199703 2 002

2. Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi

Susi Sarumpaet, S.E., MBA., Ph.D., Akt.
NIP 19691008 199512 2 001

MENGESAHKAN

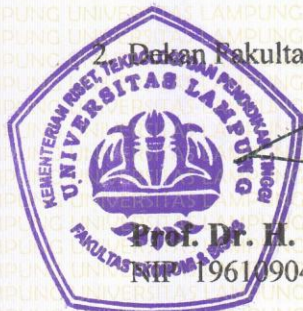
1. Tim Penguji :

Ketua : **Dr. Einda Evana, S.E., M.Si., Akt.**

Sekretaris : **Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt.**

Penguji Utama : **Dr. Nurdiono, S.E., M.Si., Akt.**

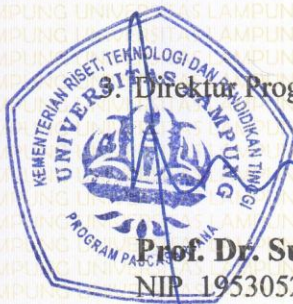
Sekretaris Penguji : **Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt.**



Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis

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

NIP. 19610904 198703 1 011



Direktur Program Pascasarjana

Prof. Dr. Sudjarwo, M.S.

NIP. 19530528 198103 1 002

Tanggal Lulus Ujian Tesis : 17 Januari 2017

SURAT PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan dengan sebenarnya bahwa:

1. Tesis dengan judul :

PENGARUH UKURAN, PENDAPATAN ASLI DAERAH DAN BELANJA MODAL TERHADAP TEMUAN AUDIT BPK ATAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA

adalah karya saya sendiri dan saya tidak melakukan penjiplakan atau pengutipan atas karya tulis dengan cara yang tidak sesuai dengan tata etika ilmiah yang berlaku dalam masyarakat akademik atau yang disebut *plagiarisme*.

2. Hak intelektual atas karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Atas pernyataan ini, apabila dikemudian hari ternyata ditemukan adanya ketidakbenaran, saya bersedia menanggung akibat dan sanksi yang diberikan kepada saya. Saya bersedia dan sanggup dituntut sesuai dengan hukum yang berlaku.

Bandar Lampung, 20 Januari 2017

buat Pernyataan,



Fitri Novilia
NPM. 1421031051

RIWAYAT HIDUP

Penulis dilahirkan di Metro pada tanggal 16 November 1984, putri bungsu dari tiga bersaudara pasangan Bapak Syaiful dan Ibu Weliyati.

Penulis menempuh pendidikan sebagai berikut:

- 1) Pendidikan dasar diselesaikan di SD Pertiwi Teladan Kota Metro pada tahun 1996;
- 2) Pendidikan Sekolah Menengah Pertama diselesaikan di SMP Negeri 1 Metro pada tahun 1999;
- 3) Pendidikan Sekolah Menengah Atas diselesaikan di SMU Negeri 1 Metro pada tahun 2002;
- 4) Penulis menyelesaikan pendidikan Diploma Tiga di Akademi akuntansi YKPN Yogyakarta pada tahun 2004;
- 5) Penulis menyelesaikan pendidikan Strata Satu di Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN Yogyakarta program studi Akuntansi pada tahun 2006;
- 6) Pada tahun 2015 penulis melanjutkan pendidikan Strata Dua Magister Ilmu Akuntansi di Universitas Lampung, melalui Program STAR BPKP.

MOTTO

(6) Sesungguhnya sesudah kesulitan itu ada kemudahan.

*(7) Maka apabila kamu telah selesai (dari sesuatu urusan),
Kerjakanlah dengan sungguh-sungguh (urusan) yang lain.*

(8) Dan kepada Tuhanmulah hendaknya kamu berharap.

(Q.S. Alam Nasyrah 6-8)

PERSEMBAHAN

Dengan mengucapkan syukur kepada Allah SWT serta dengan kerendahan hati, kupersembahkan sebuah karya sederhana ini kepada:

- *Suamiku sayang, separuh nafasku...Yahya Rachmat, S.STP, M.H.*
- *Bidadari kecilku, belahan jiwaku dan semangat hidupku...Mahira Afifa Fitya*
 - *Papa dan Mama, guru pertama dalam hidupku, yang penuh kecintaan membesarkan, mendidik dan selalu mendoakanku*
 - *Bapak dan Ibu mertuaku yang sudah banyak membantu dengan tulus, mendoakan dan menyayangiku*
 - *Kakak-kakakku yang aku sayangi, yang selalu memberikan doa, bantuan dan dukungannya serta seluruh keluarga besarku*
- *Sahabat seperjuangan Magister Ilmu Akuntansi STAR BPKP Batch II. Terima kasih atas canda, kekompakan dan kebersamaan selama ini*
 - *Almamaterku Universitas Lampung*

Bandar Lampung, Januari 2017

SANWACANA

Alhamdulillah penulis ucapkan kehadiran Allah SWT, atas segala rahmat dan hidayah-Nya, sehingga tesis ini dapat selesai. Tesis dengan judul “PENGARUH UKURAN PEMERINTAH DAERAH, PENDAPATAN ASLI DAERAH DAN BELANJA MODAL TERHADAP TEMUAN AUDIT BPK ATAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA” ini merupakan salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Sains Akuntansi pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Dalam kesempatan ini, penulis menghaturkan rasa hormat dan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E., M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung beserta staf;
2. Bapak Prof. Dr. Sudjarwo, M.S., selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Lampung;
3. Ibu Susi Sarumpaet, S.E., MBA, Ph.D., Akt., selaku Ketua Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
4. Bapak Dr. Einde Evana, S.E., M.Si., Akt., selaku pembimbing utama yang telah memberikan dukungan, ilmu dan kesempatan dalam membimbing penulis;
5. Ibu Yenni Agustina, S.E., M.Sc., Akt., selaku pembimbing pendamping yang telah banyak memberikan sumbangsih saran dan masukan dalam membimbing penulis;

6. Bapak Dr. Nurdiono, S.E., M.M., Akt., C.A., C.P.A., selaku penguji utama yang telah bersedia meluangkan waktu dan ilmu demi kesempurnaan tesis ini;
7. Ibu Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt., selaku sekretaris penguji yang telah bersedia meluangkan waktu dan ilmu demi kesempurnaan tesis ini;
8. Seluruh dosen Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung atas ilmu yang telah disalurkan kepada penulis;
9. *State Accountability Revitalization (STAR)* Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) terima kasih atas beasiswa yang diberikan kepada Penulis;
10. Pemerintah Daerah Kota Metro yang telah memberikan izin Tugas Belajar kepada Penulis;
11. Teman-teman Dinas Perhubungan Kota Metro dan Dinas Kominfo Kota Metro yang selalu mendukung dan meberikan semangat agar Penulis segera menyelesaikan perkuliahan ini;
12. Mas andre dan Mbak Leni serta segenap civitas akademika Program Studi Magister Ilmu Akuntansi yang turut membantu dalam kelancaran perkuliahan dan penyelesaian Tesis;
13. Teman-teman seperjuangan Magister Ilmu Akuntansi Universitas Lampung Program STAR BPKP Angkatan I s.d III dari Kota Metro (Kakak senior Mas Sidiq, Mb Darma, Kak Ryan, Mb Yetty, Ardi, Taufik, Yeyen dan Karlina), terimakasih atas bantuan dan kekompakannya;
14. Teman-teman seperjuangan Magister Ilmu Akuntansi Universitas Lampung Program STAR BPKP Angkatan II yang telah memberikan dukungan, bantuan dan kerjasama selama ini, terkhusus Mbak Darmawati yang selalu menyediakan waktunya untuk berbagi suka dan duka;

15. Pihak-pihak yang telah membantu penulis yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Akhir kata, penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari kesempurnaan, namun demikian semoga tesis ini bermanfaat dikemudian hari. Amin.

Bandar Lampung, Januari 2017

Fitri Novilia

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERSETUJUAN	ii
HALAMAN PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN	iii
LEMBAR PERNYATAAN	iv
ABSTRACT	v
ABSTRAK	vi
SANWACANA	vii
RIWAYAT HIDUP	x
MOTTO	xi
PERSEMBAHAN	xii
DAFTAR ISI	xiii
DAFTAR TABEL	xvi
DAFTAR GAMBAR	xvii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah	7
1.3 Tujuan Penelitian	7
1.4 Manfaat Penelitian	8
BAB II KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	9
2.1 Teori	9
2.1.1 <i>Agency Theory</i>	9
2.1.2 <i>Teori Stewardship</i>	10
2.1.3 <i>Fraud Triangle</i>	11
2.1.4 Sistem Pengendalian Intern	13
2.1.4.1 Definisi dan Tujuan SPI	13
2.1.4.2 Komponen SPI	15

2.1.4.3	Penilaian atas Efektivitas SPI.....	17
2.1.4.4	Temuan Audit BPK	19
2.1.5	Ukuran Pemerintah Daerah	21
2.1.6	Pendapatan Asli Daerah	22
2.1.7	Belanja Modal	23
2.2	Penelitian Terdahulu.....	24
2.3	Pengembangan Hipotesis	27
2.3.1	Pengaruh Ukuran terhadap Temuan Audit SPI.....	27
2.3.2	Pengaruh PAD terhadap Temuan Audit SPI	28
2.3.3	Pengaruh Belanja Modal terhadap Temuan Audit SPI	30
2.4	Kerangka Penelitian	31
BAB III	METODE PENELITIAN	32
3.1	Populasi dan Sampel Penelitian	32
3.2	Data Penelitian	32
3.3	Operasional Variabel	33
3.3.1	Variabel Dependen	33
3.3.1.1	Temuan Audit SPI	33
3.3.2	Variabel Independen	33
3.3.2.1	Ukuran Pemerintah Daerah	34
3.3.2.2	Pendapatan Asli Daerah	34
3.3.2.3	Belanja Modal	35
3.4	Analisis Data	36
3.4.1	Statistik Deskriptif	37
3.4.2	Analisis Regresi Data Panel	37
3.4.3	Uji Model	40
3.4.3.1	Uji Koefisien Determinasi (R^2)	40
3.4.3.2	Uji Signifikansi Simultan (Uji F).....	41
3.4.3.3	Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji t)..	41
BAB IV	HASIL DAN PEMBAHASAN	42
4.1	Deskripsi Data	42
4.1.1	Seleksi Sampel	42
4.1.2	Statistik Deskriptif	43
4.2	Pemilihan Metode Pengujian Data Panel	45
4.3	Pengujian Hipotesis	46
4.4	Hasil Koefisien Determinasi (R^2)	48
4.5	Hasil Uji F	49
4.6	Hasil Uji t	49
4.7	Pembahasan	49
4.7.1	Pengaruh Ukuran terhadap Temuan Audit SPI.....	49
4.7.2	Pengaruh PAD terhadap Temuan Audit SPI	52
4.7.3	Pengaruh Belanja Modal terhadap Temuan Audit SPI	54

BAB V	SIMPULAN DAN SARAN	57
5.1	Simpulan	57
5.2	Keterbatasan Penelitian	58
5.3	Saran	58
5.4	Implikasi	59

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Jumlah Temuan Kasus Kelemahan SPI	3
2. Penelitian Terdahulu	24
3. Operasionalisasi Variabel Penelitian.....	35
4. Proses Seleksi Sampel Berdasarkan Kriteria	43
5. Statistik Deskriptif	43
6. Hasil Uji Chow.....	45
7. Hasil Uji Hausman	45
8. Hasil Regresi Data Panel	46

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1. Kerangka Penelitian	31

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pengendalian internal dibuat untuk semua tindakan oleh sebuah organisasi untuk memberikan keamanan terhadap aset dari pemborosan, kecurangan dan ketidakefisienan penggunaan serta untuk meningkatkan ketelitian dan tingkat kepercayaan dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, Undang-Undang di bidang keuangan negara membawa implikasi tentang perlunya sistem pengelolaan keuangan negara yang lebih akuntabel dan transparan untuk mencapai pengendalian internal yang memadai. Adanya peningkatan tuntutan masyarakat terhadap penyelenggaraan pemerintahan yang baik (*good government*) mendorong pemerintah pusat dan pemerintah daerah untuk menerapkan adanya Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Kebutuhan akan pengendalian menjadi sangat penting untuk menanggulangi terjadinya kecurangan (*fraud*). Kecurangan (*fraud*) terjadi karena lemahnya sistem pengendalian intern yang ada yang mengakibatkan munculnya celah yang dimanfaatkan oleh pihak yang tidak bertanggung jawab untuk melakukan kecurangan demi kepentingan pribadi maupun kelompok. Penelitian yang dilakukan Coe dan Curtis (1991) menemukan dari total 127 kasus kelemahan

pengendalian di Carolina Utara AS sebagian besar (42%) terjadi di lembaga pemerintah. Menurut Wilopo (2006) pengendalian intern yang efektif mengurangi kecenderungan kecurangan dalam organisasi.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) menjelaskan bahwa pengendalian intern adalah sebuah proses integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atau tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dalam melaksanakan tugasnya membuat suatu laporan hasil pemeriksaan keuangan berupa opini, laporan hasil pemeriksaan atas Sistem Pengendalian Internal (SPI), serta laporan hasil pemeriksaan atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan di lingkungan entitas pemeriksaan. Hasil audit BPK pada Pemerintah Daerah juga memberikan informasi potensi kerugian negara yang ditemukan dalam proses audit akibat dari penyalahgunaan dan inefisiensi penggunaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD).

Salah satu kriteria pemberian opini adalah efektivitas sistem pengendalian intern. Hasil pemeriksaan BPK dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dan dinyatakan dalam sejumlah temuan kelemahan SPI. Semakin banyak jumlah

temuan menunjukkan semakin lemah sistem pengendalian intern pemerintah daerah.

Kelemahan SPI terdiri atas tiga kelompok temuan yaitu kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, serta kelemahan struktur pengendalian intern. Dalam kurun waktu empat tahun terakhir, berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan (IHP) BPK Tahun 2012 – 2015, jumlah temuan kasus kelemahan SPI pada Pemerintah Daerah semakin bertambah secara signifikan seperti yang terlihat pada Tabel 1 berikut ini:

Tabel 1. Jumlah Temuan Kasus Kelemahan SPI

No.	Sub Kelompok Temuan	LKPD			
		2011	2012	2013	2014
1.	Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan	2.385	2.197	2.194	2.408
2.	Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran dan Belanja	2.176	2.508	2.562	2.777
3.	Kelemahan Struktur Pengendalian Intern	1.129	1.152	1.156	1.267
	Total Temuan	5.690	5.857	6.012	6.452
	LKPD yang diperiksa	520	523	524	539
	% Rata-rata Temuan	10,94	11,20	11,47	11,97

(Sumber : IHP BPK RI Tahun 2012-2015, diolah kembali)

Dari tabel 1 tersebut menunjukkan bahwa jumlah temuan kasus kelemahan sistem pengendalian intern pemerintah daerah terus bertambah meskipun setiap tahun BPK selalu melakukan pemeriksaan, akan tetapi seperti tidak ada upaya dan komitmen dari pemerintah daerah untuk melakukan perbaikan kinerja

pengendalian intern ke arah yang lebih baik lagi. Selain itu, hal tersebut juga menunjukkan belum optimalnya efektivitas sistem pengendalian intern yang ada pada pemerintah daerah di Indonesia.

Berdasarkan IHP semester I tahun 2015 permasalahan SPI diantaranya terjadi karena pencatatan tidak/ belum dilakukan atau tidak akurat. Permasalahan tersebut berupa aset yang belum dicatat pada neraca, atau nilai aset di neraca berbeda dengan catatan pendukungnya. Selain itu, permasalahan juga terjadi karena perencanaan kegiatan yang tidak memadai, pelaksanaan kebijakan tidak tepat atau belum dilakukan berakibat hilangnya potensi penerimaan/pendapatan, sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai, pelaksanaan belanja di luar mekanisme APBN/APBD dan kelemahan SPI lainnya. Secara umum, permasalahan kelemahan SPI tersebut banyak ditemukan dalam pengelolaan akun Pendapatan dan Belanja.

Sejumlah penelitian terdahulu mengenai pengendalian internal telah banyak dilakukan. Penelitian-penelitian tersebut menunjukkan beberapa faktor yang mempengaruhi pengendalian intern. Namun, belum memberikan hasil yang konsisten. Petrovits, et al. (2010) dalam penelitiannya menemukan bahwa masalah pengendalian intern berhubungan positif dengan kondisi keuangan yang lemah, sedang tumbuh, lebih kompleks dan berukuran kecil.

Salah satu faktor yang mempengaruhi kelemahan pengendalian intern adalah ukuran organisasi. Hal ini berkaitan dengan sumber daya yang dimiliki dalam

implementasi SPI. Kristanto (2009) dan Larassati, et al. (2013) menemukan bahwa ukuran pemerintah berpengaruh positif terhadap kelemahan SPI. Martini dan Zaelani (2011) dan Hartono, et al. (2014) menemukan bahwa ukuran pemerintah berpengaruh negatif terhadap kelemahan SPI. Nurwati dan Trisnawati (2013) menemukan bukti bahwa ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap kelemahan SPI.

Faktor lain yang mempengaruhi kelemahan pengendalian intern adalah tingkat pertumbuhan ekonomi. Pertumbuhan ekonomi yang cepat dari sebuah organisasi menuntut penyesuaian dari pengendalian intern. Hal ini didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Martani dan Zaelani (2011) menemukan bukti bahwa pertumbuhan ekonomi berpengaruh positif terhadap kelemahan sistem pengendalian intern pemerintah sedangkan Hartono, et al. (2014) menemukan bahwa pertumbuhan berpengaruh negatif terhadap kelemahan SPI.

Kompleksitas juga dapat mempengaruhi kelemahan pengendalian intern. Organisasi yang kompleks akan lebih sulit mengimplementasikan pengendalian intern, hal ini terkait dengan kegiatan organisasi yang rumit sehingga sulit dikendalikan. Hartono, et al. (2014) menemukan adanya hubungan kompleksitas pemerintah daerah (jumlah kecamatan) dengan kelemahan pengendalian intern. Martani dan Zaelani (2011) tidak menemukan hubungan antara kompleksitas (jumlah kecamatan) dengan kelemahan pengendalian intern pemerintah daerah.

Pendapatan Asli Daerah (PAD) juga menjadi penentu terjadinya kelemahan pengendalian intern pemerintah daerah. Fakta ini dibuktikan oleh penelitian Martani dan Zaelani (2011) menemukan bahwa PAD memiliki hubungan positif dengan kelemahan SPI. Kristanto (2009) menemukan bahwa PAD memiliki hubungan negatif dengan kelemahan SPI. Sedangkan Hartono, et al. (2014) tidak menemukan adanya hubungan antara PAD dengan kelemahan pengendalian intern Pemerintah Daerah.

Faktor lain yang mempengaruhi kelemahan pengendalian intern yaitu Belanja Modal. Nurwati dan Trisnawati (2013) menemukan bukti belanja modal berpengaruh signifikan terhadap kelemahan SPI sedangkan Kristanto (2009) tidak menemukan pengaruh belanja modal terhadap kelemahan SPI. Karena masih sedikit penelitian yang menggunakan variabel belanja modal terhadap kelemahan sistem pengendalian intern pemerintah, penulis tertarik untuk menggunakan variabel belanja modal dalam penelitian ini.

Dari fenomena dan berbagai gap penelitian di atas, maka penulis tertarik untuk menguji kembali faktor-faktor yang mempengaruhi pengendalian intern Pemerintah Daerah di Indonesia. Penulis akan menggunakan variabel ukuran pemerintah daerah, PAD dan belanja modal yang dalam hal ini masih banyak gap pada penelitian terdahulu, dimana dari beberapa penelitian ditemukan variasi hasil penelitian yang signifikan positif maupun negatif serta hasil yang tidak signifikan. Sedangkan variabel dependennya penulis menggunakan temuan audit SPI.

Pemilihan populasi penelitian pada Pemerintah Daerah di seluruh Indonesia dengan mengambil tahun pengamatan selama tiga tahun (2012-2014).

Berdasarkan hal tersebut, maka penulis melakukan penelitian yang diberi judul

“PENGARUH UKURAN PEMERINTAH DAERAH, PENDAPATAN ASLI DAERAH DAN BELANJA MODAL TERHADAP TEMUAN AUDIT BPK ATAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA”.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang diuraikan sebelumnya, maka dapat dibuat rumusan masalah penelitian sebagai berikut :

1. Apakah ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap temuan audit sistem pengendalian intern?
2. Apakah pendapatan asli daerah berpengaruh terhadap temuan audit sistem pengendalian intern?
3. Apakah belanja modal berpengaruh terhadap temuan audit sistem pengendalian intern?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah memberikan bukti empiris bahwa ukuran pemerintah daerah, PAD, dan belanja modal memiliki pengaruh terhadap temuan audit BPK atas sistem pengendalian intern pemerintah.

1.4 Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberi manfaat sebagai berikut :

a) Bagi pemerintah daerah

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan bagi pengembangan sistem pengendalian dan meningkatkan kesadaran Pemerintah Daerah akan pentingnya pengendalian intern serta sebagai bahan pertimbangan dan evaluasi untuk lebih meningkatkan efektivitas penerapan SPI pada Pemerintah Daerah.

b) Bagi dunia akademik

Penelitian ini diharapkan dapat memberi kontribusi sebagai tambahan referensi untuk memperkaya pengetahuan tentang faktor-faktor yang mempengaruhi temuan audit BPK atas pengendalian intern pada pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia.

BAB II

KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Teori yang Mendasari

2.1.1 *Agency Theory*

Dalam *Agency Theory* terdapat hubungan kontraktual antara *principal* dan *agent* untuk melakukan pelayanan atas nama prinsipal yang melibatkan pendelegasian kewenangan pengambilan keputusan kepada *agent* (Jensen and Meckling, 1976). *Agency theory* memandang bahwa *agent* tidak dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan *principal* (Tricker, 1984). Penelitian Fama dan Jensen (1983) menyatakan bahwa masalah agensi dikendalikan oleh sistem pengambilan keputusan yang memisahkan fungsi manajemen dan fungsi pengawasan. Pemisahan fungsi manajemen yang melakukan perencanaan dan implementasi terhadap kebijakan perusahaan serta fungsi pengendalian yang melakukan ratifikisasi serta monitoring terhadap keputusan penting dalam organisasi akan memunculkan konflik kepentingan.

Penelitian Lane (2000) menyatakan bahwa *agency theory* dapat diterapkan di organisasi publik menyatakan bahwa negara demokrasi modern didasarkan pada serangkaian hubungan antara *principal* dan *agent*. *Agency theory* memandang bahwa pemerintah daerah sebagai *agent* bagi masyarakat akan bertindak dengan

penuh kesadaran bagi kepentingan mereka sendiri serta memandang bahwa pemerintah daerah tidak dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan masyarakat. *Agency theory* beranggapan bahwa banyak terjadi *information asymmetry* antara pihak pemerintah sebagai agen yang mempunyai akses langsung terhadap informasi dengan pihak masyarakat sebagai prinsipal. Adanya *information asymmetry* inilah yang memungkinkan terjadinya penyelewengan atau korupsi oleh agen. Sebagai konsekuensinya, pemerintah daerah harus dapat meningkatkan pengendalian internalnya atas kinerjanya sebagai mekanisme *check and balances* agar dapat mengurangi *information asymmetry*.

Berdasarkan *agency theory*, pengelolaan pemerintah daerah harus diawasi untuk memastikan bahwa pengelolaan dilakukan dengan penuh kepatuhan kepada peraturan dan ketentuan yang berlaku. Informasi yang diterima masyarakat menjadi lebih berimbang seiring dengan meningkatnya akuntabilitas pemerintah daerah sehingga dapat mengurangi *information asymmetry* yang terjadi.

Kemungkinan untuk melakukan korupsi menjadi lebih kecil dikarenakan semakin berkurangnya *information asymmetry*.

2.1.2 Teori *Stewardship*

Teori *stewardship* mempunyai akar psikologi dan sosiologi yang didesain untuk menjelaskan situasi dimana manajer sebagai *steward* dan bertindak sesuai dengan kepentingan pemilik (Donaldson and Davis, 1991). Teori *stewardship* menggambarkan situasi dimana para manajemen tidaklah termotivasi oleh tujuan

individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori ini mengasumsikan hubungan yang kuat antara kesuksesan organisasi dengan kepuasan pemilik.

Pemerintah selaku *steward* dengan fungsi pengelola sumber daya dan rakyat sebagai *principal* selaku pemilik sumber daya. Terjadi kesepakatan yang terjalin antara pemerintah dan rakyat berdasarkan kepercayaan, bertindak kolektif sesuai tujuan organisasi. Organisasi sektor publik memiliki tujuan memberikan pelayanan kepada publik dan dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat (publik).

Teori *stewardship* dapat menjelaskan eksistensi Pemerintah Daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik dengan melaksanakan tugas dan fungsinya dengan tepat, membuat pertanggungjawaban keuangan yang diamanahkan kepadanya, sehingga tujuan ekonomi, pelayanan publik maupun kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal. Untuk melaksanakan tanggung jawab tersebut, *steward* mengarahkan semua kemampuan dan keahliannya dalam mengefektifkan pengendalian intern untuk dapat menghasilkan informasi laporan keuangan yang berkualitas.

2.1.3 Fraud Triangle

Fraud triangle biasanya digunakan untuk mengidentifikasi dan menilai risiko kecurangan. Konsep *fraud triangle* pertama kali dikemukakan oleh Donald R.

Cressey (1953). *Fraud triangle* terdiri atas tiga komponen yaitu *rationalization*, *pressure*, dan *opportunity*.

Rationalization menjadi elemen penting terjadinya kecurangan, dimana pelaku mencari pembenaran atas perbuatannya. Alasannya beragam namun pembenaran akan selalu ada. Rasionalisasi dilakukan melalui keputusan yang dibuat secara sadar dimana pelaku kecurangan menempatkan kepentingannya di atas kepentingan orang lain.

Pressure dapat terjadi dari dalam organisasi maupun kehidupan individu. Kebutuhan individu secara personal dianggap lebih penting dari kehidupan organisasi. Tekanan juga dapat dikatakan sebagai keinginan seseorang yang terdesak untuk melakukan kecurangan. Alasan untuk melakukan kecurangan seringkali dipicu melalui tekanan yang mempengaruhi individu, rasionalisasi atau kesempatan.

Opportunity adalah kondisi yang memungkinkan untuk melakukan kecurangan. Kecurangan akan dilakukan jika ada kesempatan dimana seseorang harus memiliki akses terhadap aset atau memiliki wewenang untuk mengatur prosedur pengendalian yang memperkenankan dilakukan skema kecurangan. Jabatan, tanggung jawab, maupun otorisasi memberikan peluang untuk terlaksananya kecurangan. Satu-satunya faktor penyebab kecurangan yang dapat dikendalikan adalah *opportunity*. Seseorang yang karena tekanan atau rasionalisasi mungkin akan melakukan kecurangan jika ada kesempatan. Kemungkinan melakukan

kecurangan akan semakin kecil jika tidak ada kesempatan. Untuk memperkecil terjadinya kesempatan untuk melakukan kecurangan adalah dengan mengimplementasikan pengendalian intern dengan kelima unsur yang saling berkaitan yaitu lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan.

2.1.4. Sistem Pengendalian Intern

2.1.4.1 Definisi dan Tujuan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 mengenai Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) disebutkan bahwa SPI adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan. Tindakan dan kegiatan dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Pengertian SPIP tersebut mengarah pada empat tujuan yang ingin dicapai dengan dibangunnya SPIP, yaitu:

1. Kegiatan yang efektif dan efisien

Kegiatan yang efektif dan efisien merupakan kegiatan instansi pemerintah telah ditangani sesuai dengan rencana dan hasilnya telah sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan. Pengendalian harus dirancang agar tujuan yang ingin dicapai berjalan efektif dan efisien. Istilah efisien biasanya dikaitkan dengan pemanfaatan aset untuk mendapatkan hasil. Kegiatan instansi pemerintah

efisien bila mampu menghasilkan produksi yang berkualitas tinggi (pelayanan prima) dengan bahan baku (sumber daya) yang sesuai dengan standar yang ditetapkan.

2. Keandalan laporan keuangan

Tujuan ini didasarkan pada pemikiran utama bahwa informasi sangat penting bagi instansi pemerintah untuk pengambilan keputusan. Keputusan yang diambil harus tepat sesuai dengan kebutuhan, maka informasi yang disajikan harus andal atau layak dipercaya dengan pengertian dapat menggambarkan keadaan yang sebenarnya. Laporan yang tersaji tidak memadai dan tidak benar akan menyesatkan dan dapat mengakibatkan pengambilan keputusan yang salah serta merugikan organisasi.

3. Pengamanan aset Negara

Aset negara diperoleh dengan membelanjakan uang yang berasal dari masyarakat terutama dari penerimaan pajak dan bukan pajak yang harus dimanfaatkan untuk kepentingan negara. Pengamanan aset negara menjadi perhatian penting pemerintah dan masyarakat karena kelalaian dalam pengamanan aset akan berakibat pada mudahnya terjadi pencurian, penggelapan dan bentuk manipulasi lainnya. Kejadian terhadap aset tersebut dapat merugikan instansi pemerintah yang pada gilirannya akan merugikan masyarakat sebagai pengguna jasa.

4. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan

Setiap kegiatan dan transaksi yang merupakan suatu perbuatan hukum, sehingga setiap transaksi atau kegiatan yang dilaksanakan harus taat terhadap kebijakan, rencana, prosedur, dan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pelanggaran

terhadap aspek hukum dapat mengakibatkan tindakan pidana maupun perdata berupa kerugian, misalnya berupa tuntutan oleh aparat maupun masyarakat.

2.1.4.2 Komponen Sistem Pengendalian Intern

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP menyebutkan

Pengendalian Intern terdiri dari 5 (lima) komponen yang berhubungan, yaitu :

1. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan Pengendalian menetapkan corak suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran pengendalian pihak yang terdapat dalam organisasi tersebut.

Lingkungan pengendalian merupakan dasar untuk semua komponen pengendalian intern yang lain, menyediakan disiplin dan struktur. Lingkungan pengendalian meliputi penegakan integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, kepemimpinan yang kondusif, pembentukan struktur organisasi yang sesuai kebutuhan, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia, perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif, dan hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

2. Penilaian Resiko

Penilaian resiko diawali dengan penetapan maksud dan tujuan instansi pemerintah yang jelas dan konsisten baik pada tingkat instansi maupun pada tingkat kegiatan. Selanjutnya instansi pemerintah mengidentifikasi secara efisien dan efektif resiko yang dapat menghambat pencapaian tujuan tersebut, baik yang bersumber dari dalam maupun dari luar instansi. Terhadap resiko yang telah diidentifikasi, dianalisis untuk mengetahui pengaruhnya terhadap pencapaian

tujuan. Pimpinan instansi pemerintah merumuskan pendekatan manajemen resiko dan kegiatan pengendalian resiko yang diperlukan untuk memperkecil resiko.

3. Kegiatan Pengendalian

Kegiatan pengendalian merupakan kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan dilaksanakannya arahan pimpinan instansi pemerintah untuk mengurangi resiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian resiko.

Kegiatan pengendalian yang diterapkan dalam suatu instansi pemerintah dapat berbeda dengan yang diterapkan pada instansi pemerintah lain. Perbedaan penerapan ini antara lain disebabkan oleh perbedaan visi, misi dan tujuan, lingkungan dan cara beroperasi, tingkat kerumitan organisasi, sejarah dan latar belakang serta budaya, serta resiko yang dihadapi.

4. Informasi dan Komunikasi

Informasi yang berhubungan perlu diidentifikasi, ditangkap dan dikomunikasikan dalam bentuk dan kerangka waktu yang memungkinkan para pihak memahami tanggung jawab. Sistem informasi menghasilkan laporan, kegiatan usaha, keuangan dan informasi yang cukup untuk memungkinkan pelaksanaan dan pengawasan kegiatan instansi pemerintah. Informasi yang dibutuhkan tidak hanya internal namun juga eksternal. Komunikasi yang efektif harus meluas di seluruh jajaran organisasi dimana seluruh pihak harus menerima pesan yang jelas dari manajemen puncak yang bertanggung jawab pada pengawasan. Semua pegawai harus paham peran mereka dalam SPI seperti juga hubungan kerja antar individu. Mereka harus memiliki alat yang menyebarkan informasi penting.

5. Pemantauan

Pemantauan SPI dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya.

Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervisi, pembandingan, rekonsiliasi dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas. Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, review dan pengujian efektivitas SPI yang dapat dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) atau pihak eksternal pemerintah dengan menggunakan daftar uji pengendalian intern. Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya harus segera diselesaikan dan dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan review lainnya yang ditetapkan.

2.1.4.3 Penilaian atas Efektivitas Sistem Pengendalian Intern

Teknis penilaian SPI diatur dalam Keputusan BPK Nomor 2/K/I-XIII.2/7/2012 tentang Petunjuk Teknis Pemahaman dan Pengujian SPI Pemeriksaan Keuangan.

Pengujian SPI meliputi kegiatan-kegiatan berikut ini:

1. Merancang uji pengendalian;
2. Menguji pengendalian;
3. Mengevaluasi hasil pengujian;
4. Mendokumentasikan hasil;
5. Menentukan tingkat resiko pengendalian siklus;
6. Menyusun temuan sementara atas efektivitas SPI entitas, jika ada.

Penilaian atas SPI berguna untuk mengidentifikasi prosedur-prosedur pengelolaan keuangan daerah yang mempunyai resiko untuk terjadinya salah saji secara material dalam penyusunan laporan keuangan. Penilaian atas efektifitas pengendalian intern pada pemeriksaan atas laporan keuangan memberikan manfaat kepada para pemangku kepentingan dalam memberikan penilaian atas akuntabilitas pengelolaan keuangan. Pengendalian intern yang efektif pada tahun berjalan dapat memberikan gambaran kepada para pemangku kepentingan bahwa kemungkinan salah saji dalam laporan keuangan pada tahun selanjutnya juga relatif kecil.

Penilaian atas SPI dilakukan oleh pihak yang mempunyai wewenang sebagai pengawas (inspektorat atau BPKP) atau auditor (BPK). Hasil audit yang dilakukan oleh BPK dapat dijadikan indikator untuk menilai sejauh mana pengendalian intern pemda telah dilaksanakan berdasarkan ketentuan-ketentuan yang berlaku.

Sudjono dan Hoesada (2009) menyatakan bahwa untuk memperkuat dan menunjang efektivitas SPI perlu dilakukan:

1. Pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah termasuk akuntabilitas keuangan negara. Pengawasan intern tersebut dilakukan oleh Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) melalui audit, *review*, evaluasi, pemantau, dan kegiatan pengawasan lainnya.

2. Pembinaan penyelenggaraan SPI pemerintah. Berdasarkan ketentuan perundang-undangan, organisasi yang diberi kewenangan dalam pembinaan SPI adalah Badan Pengawas Keuangan Pemerintah (BPKP). Pembinaan dapat dilakukan dalam bentuk: penyusunan pedoman teknis penyelenggaraan SPIP, sosialisasi, pendidikan dan pelatihan, pembimbingan dan konsultasi SPIP, dan peningkatan kompetensi auditor APIP.

2.1.4.4 Temuan Audit Badan Pemeriksa Keuangan

Sesuai dengan pasal 23 UUD 1945, yang berwenang untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara Indonesia adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Pemeriksaan atas LKPD dilakukan dengan berpedoman pada Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Tujuan pemeriksaan atas laporan keuangan adalah untuk memberikan pendapat/opini atas kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Hasil pemeriksaan keuangan disajikan dalam tiga bagian, yaitu: Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan yang memuat opini, laporan hasil pemeriksaan atas SPI, dan laporan hasil pemeriksaan atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.

BPK sebagai lembaga pemerintah yang bertugas untuk mengawasi dan mengaudit lembaga pemerintah memiliki tugas untuk mengawasi jalannya sistem pengendalian intern dalam organisasi pemerintah. Kelemahan-kelemahan

yang ditemukan oleh audit BPK dapat menentukan tingkat audit intern.

Kelemahan pengendalian intern dinilai BPK melalui tiga aspek, yaitu: a) kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, b) kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan APBD kelemahan struktur pengendalian intern dan c) kelemahan struktur pengendalian intern.

Berdasarkan Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, kelemahan pengendalian intern diperoleh dengan melihat tingkat kesesuaian pengendalian intern terhadap standar audit yang telah ditetapkan. Kelemahan pengendalian intern antara lain :

1. Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan
 - a. Proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan.
 - b. Sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai.
 - c. Entitas terlambat menyampaikan laporan.
 - d. Pencatatan tidak atau belum dilakukan atau tidak akurat
 - e. Sistem informasi akuntansi dan pelaporan belum didukung sumber daya manusia yang memadai.
2. Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan APBD
 - a. Mekanisme pemungutan penyetoran dan pelaporan serta penggunaan penerimaan daerah dan hibah tidak sesuai dengan ketentuan.
 - b. Penyimpangan terhadap peraturan bidang teknis tertentu atau ketentuan intern organisasi yang diperiksa tentang pendapatan dan belanja.
 - c. Perencanaan kegiatan tidak memadai.

- d. Pelaksanaan belanja di luar mekanisme APBD.
 - e. Penetapan/pelaksanaan kebijakan tidak tepat atau belum dilakukan berakibat hilangnya potensi penerimaan/pendapatan.
 - f. Penetapan/pelaksanaan kebijakan tidak tepat atau belum dilakukan berakibat peningkatan biaya/belanja.
3. Kelemahan Struktur Pengendalian Intern
- a. Entitas tidak memiliki *Standar Operating Procedur* formal.
 - b. *Standar Operating Procedur* yang ada pada entitas tidak berjalan secara optimal atau tidak ditaati.
 - c. Entitas tidak memiliki satuan pengawas intern.
 - d. Satuan pengawas intern yang ada tidak memadai atau tidak berjalan optimal.
 - e. Tidak ada pemisahan tugas dan fungsi yang memadai.

2.1.5 Ukuran Pemerintah Daerah

Ukuran pemerintah daerah adalah sebuah skala yang dapat menunjukkan besar kecilnya keadaan Pemerintah Daerah (Hartono, et al., 2014). Ukuran daerah mengacu pada seberapa besar organisasi. Pemerintah daerah dengan ukuran besar sangat diharapkan mampu memberikan pelayanan yang optimal kepada publik. Harapan serta tuntutan terhadap pemerintah daerah akan memacu kinerja pemerintah daerah yang lebih baik.

Ukuran entitas atau organisasi dalam hal pemerintah daerah dapat diukur dengan berbagai cara, termasuk jumlah karyawan (ukuran modal manusia), jumlah aset

(ukuran sumber daya fiskal), ukuran kapasitas, dan tingkat produksi (ukuran volume) (Patrick, 2007). Dalam penelitian Martani dan Zaelani (2011) menggunakan total aset sebagai proksi dari ukuran. Petrovits, et al. (2010) menemukan bahwa masalah pengendalian intern meningkat untuk organisasi nirlaba yang lebih kecil ukuran total asetnya. Organisasi yang besar harus memiliki sistem pengendalian intern yang memadai agar pengelolaan aset lebih optimal sehingga mengurangi penyimpangan terhadap penyalahgunaan aset negara dan temuan audit terkait aset tidak bertambah setiap tahunnya.

2.1.6 Pendapatan Asli Daerah

Menurut Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, PAD merupakan pendapatan yang diperoleh daerah yang dipungut berdasarkan Peraturan Daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan. PAD dapat berupa pemungutan pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan lain-lain PAD yang sah. PAD merupakan satu-satunya sumber keuangan yang berasal dari wilayah tersebut (Suhardjanto et al., 2010).

Menurut Kristanto (2009), PAD memiliki peranan penting dalam membiayai pengeluaran atau belanja daerah. Semakin besar PAD yang dimiliki suatu daerah maka semakin besar pula kemampuan yang dimiliki daerah untuk mencapai tujuan dari otonomi daerah yaitu dalam hal peningkatan pelayanan dan kesejahteraan masyarakat. PAD yang memiliki banyak pos-pos penerimaan mengakibatkan rawan terjadinya resiko kecurangan. Pemerintah Daerah yang

mempunyai PAD yang tinggi diharapkan memiliki sistem pengendalian internal yang memadai sehingga kecurangan dan penyimpangan dapat dicegah sedini mungkin dan pada akhirnya menyelamatkan keuangan negara.

2.1.7 Belanja Modal

Menurut PP Nomor 71 Tahun 2010, belanja modal merupakan belanja Pemerintah Daerah yang manfaatnya melebihi 1(satu) tahun anggaran dan akan menambah aset atau kekayaan daerah dan selanjutnya akan menambah belanja yang bersifat rutin seperti biaya pemeliharaan pada kelompok belanja administrasi umum. Belanja modal dimaksudkan untuk mendapatkan aset tetap Pemda, yakni peralatan, bangunan, infrastruktur, dan harta tetap lainnya. Di pemerintahan, biasanya cara yang dilakukan untuk memperoleh aset tetap adalah dengan cara membeli. Proses pembelian yang dilakukan melalui sebuah proses lelang atau tender yang cukup rumit (Abdullah dan Halim, 2006).

Aset tetap yang dimiliki pemerintah daerah sebagai akibat adanya belanja modal merupakan syarat utama dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Pemerintah daerah mengalokasikan dana dalam bentuk anggaran belanja modal dalam APBD untuk menambah aset tetap. Setiap tahun diadakan pengadaan aset tetap oleh pemerintah daerah sesuai dengan prioritas anggaran dan pelayanan publik yang memberikan dampak jangka panjang secara finansial (Abdullah dan Halim, 2006).

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 101/PMK.02/2011 tentang Klasifikasi anggaran, komponen pengeluaran yang dapat digolongkan ke dalam belanja modal adalah pembelian tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi, dan jaringan, serta dalam bentuk fisik lainnya. Agar alokasi dari anggaran belanja modal yang dimiliki suatu daerah dapat tepat sasaran dan tujuan utama dari belanja modal yang dilakukan oleh pemerintah daerah bisa tercapai maka perlu adanya sistem pengendalian intern yang baik. Sistem pengendalian harus diterapkan dalam rangka untuk meminimalisir kecurangan penggunaan anggaran belanja modal sehingga merugikan keuangan daerah.

2.2. Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian sebelumnya tentang sistem pengendalian intern disajikan pada tabel 2 berikut:

Tabel 2. Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Variabel Dependen	Variabel Independen	Hasil Penelitian
1.	Ge dan Mc Vay (2005)	Kelemahan material pengendalian internal	Kompleksitas bisnis, Ukuran perusahaan, profitabilitas perusahaan	Pengungkapan kelemahan material dalam pengendalian internal berhubungan positif dengan kompleksitas usaha, berhubungan negatif dengan ukuran perusahaan dan profitabilitas perusahaan.

Tabel 2 (lanjutan)

No	Peneliti	Variabel Dependen	Variabel Independen	Hasil Penelitian
2.	Doyle, et al. (2007)	Kelemahan pengendalian internal dalam pelaporan keuangan	Ukuran, umur perusahaan, kesehatan keuangan, kompleksitas, laju pertumbuhan, <i>restructuring charges</i> , <i>corporate governance</i>	Perusahaan dengan kelemahan pengendalian internal cenderung lebih kecil, lebih muda, mempunyai kelemahan segi finansial, kompleksitas yang tinggi, laju pertumbuhan cepat dan adanya restrukturisasi di dalam perusahaan.
3.	Skife, et al. (2007)	Pengendalian intern	Kompleksitas dan perubahan organisasi.	Kompleksitas organisasi (jumlah segmen usaha, penjualan dengan mata uang asing dan jumlah persediaan), perubahan organisasi (data merger dan akuisisi, pertumbuhan dan restrukturisasi) berpengaruh positif terhadap masalah pengendalian intern.
4.	Zhang, et al. (2009)	Pengendalian Intern	Ukuran Perusahaan, <i>Control Power</i> pemegang saham	Kualitas Pengendalian intern berhubungan dengan ukuran perusahaan, kualitas pengendalian intern berhubungan negatif dengan <i>control power</i> dari pemegang saham
5.	Kristanto (2009)	Kelemahan Pengendalian Intern	Ukuran Pemerintahan, PAD, Belanja Modal	Ukuran Pemerintahan berpengaruh positif, PAD berpengaruh negatif dan Belanja Modal tidak berpengaruh terhadap kelemahan pengendalian intern.

Tabel 2 (lanjutan)

No	Peneliti	Variabel Dependen	Variabel Independen	Hasil Penelitian
6.	Petrovits, et al. (2010)	Pengendalian intern	Kompleksitas, <i>Going concern paragraph</i> , <i>surplus</i> , ukuran, <i>Newgrantee</i> , Big 4, Regional dan Spesialis	Masalah pengendalian intern organisasi nirlaba berhubungan positif dengan kondisi keuangan lemah, sedang tumbuh, lebih kompleks dan berukuran kecil.
7.	Martani dan Zaelani (2011)	Kelemahan sistem pengendalian intern	Ukuran, tingkat pertumbuhan, PAD, jumlah kecamatan dan jumlah penduduk	Ukuran dan jumlah penduduk berpengaruh signifikan negatif terhadap kelemahan pengendalian intern. Tingkat pertumbuhan dan PAD berpengaruh positif serta jumlah kecamatan tidak berpengaruh signifikan.
8.	Hartono, et al. (2014)	Kelemahan pengendalian intern	Pertumbuhan, ukuran (<i>size</i>), PAD, Kompleksitas daerah	Pertumbuhan dan <i>size</i> memiliki pengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian intern, PAD tidak berpengaruh sedangkan Kompleksitas berpengaruh positif terhadap kelemahan pengendalian intern.
9.	Putri dan Mahmud (2015)	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern	Pertumbuhan Ekonomi, PAD, Ukuran dan Kompleksitas.	Pertumbuhan ekonomi, PAD dan Kompleksitas tidak berpengaruh. Ukuran berpengaruh negatif terhadap kelemahan sistem pengendalian intern.

(Sumber: *review* penelitian tahun 2005-2015)

2.3 Pengembangan Hipotesis

2.3.1 Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Temuan Audit Sistem Pengendalian Intern

Pemerintah daerah selaku organisasi pemerintah yang termasuk dalam kategori organisasi nirlaba, memiliki sumber-sumber aset atau kekayaan yang mampu menggambarkan ukuran pemerintah daerah. Pemerintah daerah yang memiliki jumlah aset yang banyak berarti mampu mendukung kegiatan ekonomi daerahnya. Tetapi, banyaknya aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah belum tentu diiringi dengan kemampuan yang memadai atas pencatatan aset sesuai dengan standar yang berlaku sehingga sering terjadi kendala untuk melaporkannya dalam laporan keuangan karena belum semua aset yang dimiliki pemerintah dicatat dengan baik. Diperlukan suatu pengawasan intern yang baik terhadap aset agar tidak terjadi penyalahgunaan aset.

Pada penelitian yang telah dilakukan oleh Kristanto (2009) menemukan bahwa ukuran pemerintah yang besar justru lebih banyak memiliki kelemahan pengendalian intern. Larassati, et al. (2013) menyatakan bahwa ukuran Pemerintah Daerah berpengaruh signifikan terhadap kelemahan pengendalian intern.

Dalam penelitian ini ukuran pemerintah daerah diukur dengan total aset sebagai proksi ukuran pemerintah daerah. Penggunaan total aset sebagai proksi dari ukuran karena mampu menentukan kebijakan pemerintah daerah dalam mengalokasikan anggaran untuk kepentingan organisasi. Organisasi yang besar

juga memiliki sumber daya ekonomi yang lebih banyak, sehingga membutuhkan koordinasi dan sistem pengendalian intern yang memadai.

Bila dilihat dari *agency theory*, adanya ketidakseimbangan informasi antara Pemerintah dengan masyarakat menyebabkan asimetri informasi. Efek dari asimetri informasi bisa berupa *moral hazard* yang memungkinkan terjadinya penyelewengan atau penyalahgunaan aset negara. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa semakin besar ukuran pemerintah daerah akan berpengaruh positif terhadap temuan audit sistem pengendalian intern.

Berdasarkan penjelasan di atas, hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut :

H1 : Ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap temuan audit sistem pengendalian intern.

2.3.2 Pengaruh Pendapatan Asli Daerah terhadap Temuan Audit Sistem Pengendalian Intern

Kemakmuran suatu daerah ditentukan dengan besarnya nilai tambah yang tercipta berupa pendapatan yang diperoleh dari daerah tersebut. PAD adalah penerimaan daerah dari berbagai usaha pemerintah daerah untuk mengumpulkan dana guna keperluan daerah yang bersangkutan dalam membiayai kegiatan rutin maupun pembangunannya, yang terdiri atas pajak daerah, retribusi daerah, bagian laba usaha milik daerah, dan lain-lain penerimaan asli daerah yang sah. Pendapatan daerah biasanya diperoleh dalam jumlah yang tidak terlalu besar untuk setiap kali transaksi, tetapi frekuensi transaksi tersebut sangat tinggi.

Semakin banyak jumlah sumber pendapatan, justru akan membuat masalah pada pengendalian intern (Petrovits, et al., 2010). Hal ini dikarenakan Pendapatan Asli Daerah dapat menjadi sebuah ladang terjadinya tindak kecurangan dan penyelewengan pada pos-pos rawan. Kecurangan yang terjadi dalam hal penggunaan pendapatan daerah dapat berupa penggunaan uang daerah yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan menjurus pada tindak korupsi atau penggelapan.

Penelitian yang dilakukan Petrovits, et al. (2010) mengemukakan bahwa kompleksitas organisasi dapat diukur melalui jumlah sumber pendapatan. Penelitian Martani dan Zaelani (2011) yang meneliti pengaruh PAD mempunyai hasil adanya pengaruh positif antara PAD dengan kelemahan pengendalian intern. Perlunya pengawasan terhadap pos-pos rawan tersebut dapat dicegah dengan adanya implementasi sistem pengendalian intern baik dari pihak dalam maupun luar organisasi agar meminimalisir tindak kecurangan yang terjadi.

Bila dilihat dari *agency theory*, adanya ketidakseimbangan informasi antara Pemerintah dengan masyarakat menyebabkan asimetri informasi. Efek dari asimetri informasi bisa berupa *moral hazard* yang memungkinkan terjadinya penyelewengan atau kecurangan dalam pengelolaan PAD. Pemerintah daerah yang memiliki jumlah pendapatan yang tinggi dan banyaknya pos-pos rawan akan sulit melakukan pengawasan terhadap pendapatan yang diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa semakin besar PAD akan berpengaruh positif terhadap temuan audit sistem pengendalian intern.

Berdasarkan penjelasan di atas, hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut :

H2 : Pendapatan Asli Daerah berpengaruh positif terhadap temuan audit sistem pengendalian intern.

2.3.3 Pengaruh Belanja Modal terhadap Temuan Audit Sistem Pengendalian Intern

Belanja modal sangat erat kaitannya dengan pengadaan barang fisik atau aset tetap. Semakin banyak jumlah belanja modal yang dimiliki suatu daerah maka alokasi untuk pengadaan aset tetap semakin tinggi. Proses pengadaan aset tetap dalam lingkungan pemerintah daerah dilakukan melalui mekanisme lelang atau tender. Dalam proses tender, perusahaan yang memenuhi persyaratan dan mampu melakukan penawaran terbaik akan dipilih untuk memegang proyek pengadaan aset tetap tersebut. Proyek pengadaan barang ini yang sangat rawan terjadi kecurangan yang merugikan pemerintah.

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Nurwati dan Trisnawati (2013) menemukan pengaruh signifikan antara belanja modal terhadap kelemahan pengendalian intern. Harian Kompas (2009:34) dalam Kristanto (2009) mencatat delapan belas modus korupsi yang dilakukan di daerah, antara lain pengusaha yang mempengaruhi kepala daerah atau pejabat daerah untuk mengintervensi pengadaan barang agar pengusaha tersebut dimenangkan dalam proses tender, kemudian pengusaha menaikkan harga barang pengadaan dan keuntungannya dinaikkan.

Bila dilihat dari *agency theory*, adanya ketidakseimbangan informasi antara Pemerintah dengan masyarakat menyebabkan asimetri informasi. Efek dari asimetri informasi bisa berupa *moral hazard* yang memungkinkan terjadinya kecurangan atau korupsi yang dilakukan Pemerintah. Secara logika, semakin banyak proyek pengadaan barang yang dilakukan oleh pemerintah daerah, maka kemungkinan terjadinya kecurangan dalam proyek pengadaan tersebut semakin tinggi, sehingga diperlukan pengendalian intern yang memadai.

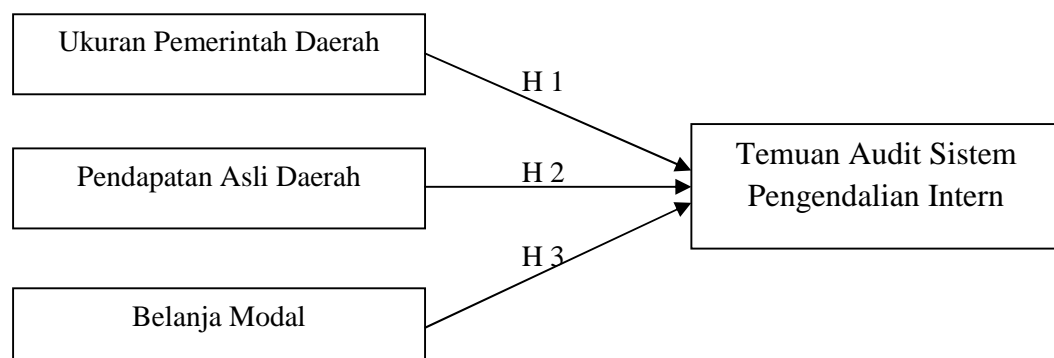
Berdasarkan penjelasan di atas, hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut :

H3: Belanja modal berpengaruh positif terhadap temuan audit sistem pengendalian intern.

2.4 Kerangka Penelitian

Berdasarkan pengembangan hipotesis, maka dapat digambarkan dengan kerangka model penelitian sebagai berikut:

Gambar 1. Kerangka Model Penelitian



BAB III METODE PENELITIAN

3.1 Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Pemerintah di Indonesia. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling* yaitu menentukan sampel dari populasi yang memenuhi kriteria tertentu. Sampel penelitian diambil dengan kriteria sebagai berikut:

1. Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia per tahun 2012-2014.
2. Pemerintah daerah Kabupaten/Kota yang laporan keuangan pemerintah daerahnya telah diaudit oleh BPK yang memiliki data lengkap pada Laporan Hasil Pemeriksaan BPK tahun 2012-2014.

3.2 Data Penelitian

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder adalah sumber data penelitian yang diperoleh secara tidak langsung, melalui media perantara. Data yang diambil dalam penelitian ini didapatkan dari LHP atas LKPD Kabupaten dan Kota untuk tahun anggaran 2012-2014 dan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK tahun 2013-2015 atas LKPD tahun anggaran 2012-2014. Data tersebut diperoleh dari Kantor Pusat BPK RI Bagian Informasi dan Komunikasi di Jakarta.

3.3 Operasional Variabel

3.3.1. Variabel Dependen

Variabel dependen merupakan variabel yang menjadi perhatian utama peneliti. Melalui analisis terhadap variabel dependen adalah mungkin untuk menemukan jawaban atas suatu masalah (Sekaran, 2009). Variabel dependen dalam penelitian ini adalah temuan audit sistem pengendalian intern.

3.3.1.1 Temuan Audit Sistem Pengendalian Intern

Temuan audit sistem pengendalian intern pada penelitian ini dilihat dari jumlah temuan/ kasus penyimpangan atau pelanggaran terhadap Sistem Pengendalian Internal (SPI) yang terjadi. Temuan audit sistem pengendalian intern yang ditetapkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) ditinjau dari tiga aspek yaitu: kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan APBD dan kelemahan struktur pengendalian intern. Semakin sedikit jumlah temuan pengendalian intern berarti semakin efektif pengendalian internnya. Sebaliknya, semakin banyak temuan audit pengendalian intern berarti semakin kurang efektif pengendalian intern suatu Pemerintah Daerah

3.3.2 Variabel Independen

Variabel independen adalah variabel yang mempengaruhi variabel terikat (dependen), dimana pengaruh yang muncul bisa secara positif atau negatif (Sekaran, 2009). Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini sebagai berikut :

3.3.2.1 Ukuran Pemerintah Daerah

Ukuran organisasi mengacu pada seberapa besar organisasi. Kabupaten/Kota dengan total aset yang lebih besar akan lebih kompleks dalam menjaga dan mengelola asetnya (Suhardjanto et al., 2010). Ukuran pemerintah daerah pada penelitian ini adalah gambaran seberapa besar atau kecil skala dari pemerintah daerah tersebut. Ukuran dapat diukur dalam berbagai cara, termasuk jumlah karyawan (ukuran modal manusia), jumlah aset (ukuran sumber daya fiskal), ukuran kapasitas, dan tingkat produksi (ukuran volume) (Patrick, 2007).

Ukuran pemerintah daerah pada penelitian ini diukur dengan total aset yang dimiliki oleh pemerintah tersebut dikarenakan aset merupakan ukuran yang relatif lebih stabil. Untuk menghindari variabilitas data yang tinggi, maka data total aset akan ditransformasi ke dalam bentuk natural logaritma.

3.3.2.2 Pendapatan Asli Daerah

Menurut Undang-undang No. 33 Tahun 2004, PAD merupakan sumber penerimaan asli daerah yang digali di daerah tersebut sebagai modal dasar pemerintah daerah dalam membiayai pembangunan dan usaha-usaha daerah untuk memperkecil ketergantungan dana dari pemerintah pusat. PAD bersumber dari hasil pajak daerah, hasil retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan lain-lain pendapatan asli daerah yang sah. PAD diukur dengan total realisasi PAD yang terdapat di Laporan Realisasi Anggaran (LRA). Sama halnya dengan total aset, untuk menghindari variabilitas data yang tinggi maka data total PAD akan ditransformasi ke dalam bentuk natural logaritma.

3.3.2.3 Belanja Modal

Belanja modal merupakan belanja Pemerintah Daerah yang manfaatnya melebihi 1 (satu) tahun anggaran dan akan menambah aset atau kekayaan daerah dan selanjutnya akan menambah belanja yang bersifat rutin seperti biaya pemeliharaan pada kelompok belanja administrasi umum (PP Nomor 71 Tahun 2010). Belanja modal terdiri dari belanja modal tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan, dan belanja modal fisik lainnya. Belanja modal dalam penelitian ini diukur dari total realisasi belanja modal. Untuk menghindari variabilitas data yang tinggi, maka data total belanja modal akan ditransformasi ke dalam bentuk natural logaritma.

Untuk lebih jelasnya variabel dan skala pengukuran yang terdapat dalam penelitian ini disajikan secara ringkas pada tabel 3 di bawah ini:

Tabel 3. Operasionalisasi Variabel Penelitian

No.	Variabel	Pengukuran	Skala	Sumber Data
1.	Variabel dependen: Temuan Audit Sistem Pengendalian Intern (Y)	Jumlah temuan BPK atas kelemahan Sistem Pengendalian Intern	Rasio	Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK
2.	Variabel independen: Ukuran Pemerintah Daerah (X1)	Natural logaritma total aset	Rasio	LKPD yang telah diaudit oleh BPK
3.	Variabel independen: Pendapatan Asli Daerah (X2)	Natural logaritma total PAD	Rasio	LKPD yang telah diaudit oleh BPK
4.	Variabel Independen: Belanja Modal (X3)	Natural logaritma total belanja modal	Rasio	LKPD yang telah diaudit oleh BPK

3.4 Analisis Data

Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi data panel. Pengolahan data penelitian ini akan menggunakan alat uji statistik *Eviews*. Data panel merupakan gabungan antara data silang (*cross section*) dan data runtut waktu (*time series*). Menurut Gujarati (2003), data panel memiliki keunggulan diantaranya adalah :

- 1) Estimasi data panel dapat mempertimbangkan heterogenitas dengan memperkenalkan variabel-variabel individu spesifik.
- 2) Data panel dapat memberikan data yang lebih informatif, lebih bervariasi, kurang kolinearitas antar variabel, derajat bebas yang lebih besar, dan lebih efisien.
- 3) Data panel lebih sesuai untuk mempelajari dinamika perubahan.
- 4) Data panel dapat secara lebih baik mendeteksi dan mengukur efek yang tidak dapat diamati dalam data *cross section* maupun *time series*.
- 5) Data panel dapat digunakan untuk mempelajari model-model yang kompleks.
- 6) Data panel dapat meminimalisir bias yang mungkin ditimbulkan oleh agregasi data individu.

Dengan keunggulan tersebut maka tidak harus dilakukannya pengujian asumsi klasik dalam model data panel (Verbeek, 2009; Gujarati, 2006; Wibisono, 2005; Aulia, 2004 dalam Shocrul R. Ajija, dkk, 2011).

3.4.1 Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk mendeskripsikan secara ringkas variabel-variabel dalam penelitian ini. Analisis deskriptif dilakukan untuk mengetahui gambaran data yang akan dianalisis. Ghozali (2011) menyebutkan bahwa alat analisis yang digunakan dalam uji statistik deskriptif antara lain adalah nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, varians dan range statistik. *Mean* digunakan untuk memperkirakan besar rata-rata populasi yang diperkirakan dari sampel. Standar deviasi digunakan untuk menilai dispersi rata-rata dari sampel. Maksimum-minimum digunakan untuk melihat nilai minimum dan maksimum dari populasi. Hal ini perlu dilakukan untuk melihat gambaran keseluruhan dari sampel yang berhasil dikumpulkan dan memenuhi syarat untuk dijadikan sampel dalam penelitian.

3.4.2 Analisis Regresi Data Panel

Menurut Widarjono (2007), berdasarkan pada permasalahan yang dihadapi serta karakteristik data yang ada, dalam teknik estimasi regresi data panel terdapat tiga teknik (model) yang bisa digunakan yaitu :

1. Model *Common Effect*

Teknik ini merupakan teknik yang paling sederhana untuk mengestimasi parameter model data panel, yaitu dengan mengkombinasikan data *cross section* dan *time series* sebagai satu kesatuan tanpa melihat adanya perbedaan waktu dan entitas (individu). Adapun pendekatan yang sering dipakai adalah metode *Ordinary Least Square* (OLS). Model ini mengabaikan adanya perbedaan dimensi

individu maupun waktu atau dengan kata lain perilaku data antar individu sama dalam berbagai kurun waktu.

2. Model *Fixed Effect*

Teknik ini menggunakan variabel *dummy* untuk menangkap adanya perbedaan intersep antar individu. Akan tetapi metode ini membawa kelemahan yaitu berkurangnya derajat kebebasan (*degree of freedom*) yang pada akhirnya mengurangi efisiensi parameter. Pendekatan model *Fixed Effect* mengasumsikan bahwa intersep dari setiap individu adalah berbeda sedangkan slope antar individu adalah tetap (sama).

3. Model *Random Effect*

Model *random effect* adalah metode yang akan mengestimasi data panel di mana variabel gangguan mungkin saling berhubungan antar waktu dan antar individu. Teknik yang digunakan adalah dengan menambahkan variabel gangguan (*error terms*) yang mungkin saja akan muncul pada hubungan antar waktu dan antar entitas. Teknik metode OLS tidak dapat digunakan untuk mendapatkan estimator yang efisien, sehingga lebih tepat untuk menggunakan metode *Generalized Least Square* (GLS).

Untuk menentukan model data panel diregresi dengan metode *common effect*, metode *fixed effect* atau metode *random effect* maka dilakukan pengujian regresi data panel dengan uji Chow dan uji Hausman.

1. Uji Chow

Pengujian ini dilakukan untuk memilih antara model *common effect* atau *fixed effect*. Hipotesis yang akan digunakan adalah:

H0 : Model *Common Effect*

H1 : Model *Fixed Effect*

Jika nilai Chow Statistics (F-stat) lebih besar dari F tabel, maka hipotesis nol ditolak. Dalam *Eviews* jika $p\text{-value} < \alpha$ maka tolak H0 dan terima H1 sehingga model yang digunakan adalah model *fixed effect*, berlaku sebaliknya.

2. Uji Hausman

Pengujian ini dilakukan untuk memilih antara model *fixed effect* atau *random effect*. Hipotesis yang digunakan adalah :

H0 ; Model *Random Effect*

H1 : Model *Fixed Effect*

Jika *Hausman statistics* lebih besar dari *chi-square* tabel maka cukup bukti untuk menolak hipotesis nol sehingga model yang dipilih ialah *fixed effect*, begitu sebaliknya. Dalam *eviews* jika $p\text{-value} < \alpha$ maka tolak H0 dan terima H1 sehingga model yang digunakan adalah model *fixed effect*, berlaku sebaliknya.

Model persamaan regresi data panel sebagai berikut:

$$SPI_{it} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{it} + \beta_2 PAD_{it} + \beta_3 BM_{it} + \epsilon_{it}$$

Keterangan :

SPI = Temuan audit Sistem Pengendalian Intern

β_0 = Konstanta

$\beta_1, \beta_2, \beta_3$ = Koefisien regresi variabel independen

SIZE = ukuran Pemerintah Daerah

PAD = Pendapatan Asli Daerah

BM = Belanja modal

- i = Kabupaten/Kota di Indonesia
t = Waktu tertentu (2012-2014)
= Koefisien error

3.4.3 Uji Model

Uji kelayakan model merupakan tahapan awal mengidentifikasi model regresi yang diestimasi layak atau tidak. Uji kelayakan model dilakukan untuk mengukur ketepatan fungsi regresi sampel dalam mekasir nilai aktual secara statistik (Ghozali, 2011). Pengujian ini dapat diukur dari koefisien determinasi (R^2), uji statistik t, dan uji statistik F.

3.4.3.1 Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Nilai R^2 digunakan untuk mengukur tingkat kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel independen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol dan satu. Nilai R^2 yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen amat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen (Ghozali, 2011). Tetapi karena R^2 mengandung kelemahan mendasar, yaitu bias terhadap jumlah variabel independen yang dimasukkan ke dalam model, maka penelitian ini menggunakan *adjusted* R^2 berkisar antara nol dan satu.

3.4.3.2 Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Uji F pada dasarnya menunjukkan apakah variabel bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen (Ghozali, 2011). Kriteria signifikansi simultan sebagai berikut :

1. Jika signifikansi $> 0,05$ maka H_0 diterima, artinya secara bersama-sama variabel independen tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen.
2. Jika signifikansi $< 0,05$ maka H_0 ditolak, artinya secara bersama-sama variabel independen memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen.

3.4.3.3 Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t)

Pengujian ini bertujuan untuk menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel penjelas (independen) secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen. Membandingkan antara *p-value* dengan tingkat signifikansi 0,05, maka dapat ditentukan apakah H_0 ditolak atau diterima (H_0 diterima apabila *p-value* $> 0,05$, ditolak apabila *p-value* $< 0,05$). Kriteria signifikansi hipotesis sebagai berikut :

1. Jika signifikansi $> 0,05$ maka H_0 diterima, artinya tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel independen terhadap variabel dependen.
2. Jika signifikansi $< 0,05$ maka H_0 ditolak, artinya terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel independen terhadap variabel dependen.

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris bahwa ukuran pemerintah daerah, PAD, dan belanja modal memiliki pengaruh terhadap temuan audit BPK atas sistem pengendalian intern. Pada penelitian ini dapat diambil simpulan sebagai berikut:

1. Ukuran pemerintah daerah yang diproksikan dengan total aset berpengaruh positif terhadap jumlah temuan audit BPK atas sistem pengendalian intern suatu Pemerintah Daerah.
2. Pendapatan Asli Daerah berpengaruh positif terhadap jumlah temuan audit BPK atas sistem pengendalian intern suatu Pemerintah Daerah.
3. Belanja modal berpengaruh positif terhadap jumlah temuan audit BPK atas sistem pengendalian intern suatu Pemerintah Daerah.

Hasil penelitian ini menunjukkan masih lemahnya pengawasan serta pengendalian akuntansi pada Pemerintah Daerah. Sehingga, mengakibatkan laporan keuangan yang disajikan belum dapat diyakini kewajarannya dan temuan audit BPK atas pengendalian intern terus meningkat. Oleh karena itu, diperlukan adanya

koordinasi dengan pihak-pihak terkait dan Inspektorat untuk pengawasan dan pembinaan atas implementasi sistem pengendalian intern.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Dalam penelitian ini, peneliti menyadari bahwa penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang dapat mempengaruhi hasil dari penelitian. Keterbatasan tersebut antara lain:

1. Penelitian ini hanya menggunakan data sekunder saja, tidak didukung dengan hasil wawancara atau kuesioner kepada inspektorat, BPKP atau BPK untuk mendapatkan informasi tambahan tentang Sistem Pengendalian Intern.
2. Penelitian ini menggunakan variabel temuan audit SPI yang diukur dengan total temuan tanpa mengklasifikasikan temuan-temuan tersebut menjadi tiga bentuk kelemahan SPI yaitu kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, serta kelemahan struktur pengendalian intern.
3. Penelitian ini hanya menggunakan 3 (tiga) variabel independen yang mempengaruhi efektivitas sistem pengendalian intern yaitu ukuran, PAD dan belanja modal.
4. Periode pengamatan penelitian ini hanya selama 3 (tiga) tahun pengamatan yaitu pada tahun 2012-2014.

5.3 Saran

Penelitian ini masih memiliki keterbatasan-keterbatasan, sehingga saran yang dapat diberikan dari penelitian ini sebagai berikut:

1. Bagi peneliti selanjutnya

Pada penelitian yang akan datang sebaiknya menambahkan periode pengamatan yang lebih panjang, menambahkan variabel lainnya yang dapat menjadi proksi temuan audit SPI dan mengklasifikasikan masing-masing kelemahan SPI. Selain itu, dapat menambahkan kuesioner atau hasil wawancara kepada pihak Inspektorat, BPKP atau BPK untuk mengetahui informasi tambahan yang lebih lengkap lagi tentang sistem pengendalian intern Pemerintah Daerah.

2. Bagi Pemerintah Daerah

Pemerintah daerah harus terus meningkatkan sumber daya manusia terutama bidang akuntansi dan pengawasan keuangan daerah dengan memberikan pelatihan-pelatihan khusus dalam bidang akuntansi dan diklat secara berkala. Pemerintah daerah menyusun dan menetapkan petunjuk teknis, petunjuk pelaksanaan serta kebijakan/ SOP untuk suatu prosedur dan mengoptimalkan serta mentaati SOP yang sudah ada. Selain itu, sistem pengendalian intern harus dilaksanakan di setiap level organisasi dari tingkat bawah sampai teratas dalam melaksanakan kegiatan sehingga efektif guna mencegah kecurangan, penyelewengan dan pemborosan serta temuan audit pemeriksaan BPK tidak terus bertambah setiap tahunnya.

5.4 Implikasi

Hasil penelitian menunjukkan bahwa semakin tinggi ukuran Pemerintah Daerah (total aset), jumlah PAD dan belanja modal maka jumlah temuan audit pemeriksaan BPK atas SPI yang semakin meningkat yang berarti semakin rendah efektivitas SPI. Dari hasil tersebut menggambarkan bahwa sistem pengendalian

intern Pemerintah daerah belum berjalan dengan baik. Pemerintah daerah diharapkan mengoptimalkan implementasi sistem pengendalian intern, menyusun anggaran yang lebih akurat, lebih cermat dalam mengelola dan melakukan pencatatan serta pelaporan, serta memiliki SDM yang akuntabel dan mendukung sistem pengendalian itu sendiri. Dengan adanya Sistem pengendalian intern yang efektif diharapkan akan memperkecil kecurangan, penyelewengan dan pemborosan dana serta penyalahgunaan terhadap aset negara.

DAFTAR PUSTAKA

- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2013-2015. Ikhtisar Laporan Hasil Pemeriksaan. <http://www.bpk.go.id>.
- Coe, Charles, Ellis dan Curtis. 1991. Internal Controls in State, Local, and Nonprofit Agencies. *Public Budgeting & Finance*. Malden. 11(3); 43.
- Cohen, Daniel, A., Dey, Aiyesha, and Thomas Z Lys. 2008. Real and Accrual-Based Earnings Management in the Pre- and Post Sarbanes-Oxley Periods. *The Accounting Review* 83 (3); 757-787.
- Cressey, D. R. 1953. Other People's Money. *Montclair, NJ: Patterson Smith*, pp.1-300.
- James H. Davis and Lex Donalson. 1991. Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder returns. *Australian Journal of Management* 16; 49-64.
- Doyle, Jeffrey, Weili Ge, dan Sarah Mc Vay. 2007. Determinants of Weakness in Internal Control over Financial Reporting. *Journal of Accounting and Economics* 44; 193-223.
- Fama dan Jensen. 1983. The Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and Economics* 26; 1-32.
- Ge, Weili dan Sarah Mc Vay. 2005. The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control After the Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizons*. 19 (3); 137-158.
- Ghozali, Imam. 2011. *Analisis Multivariate Program IBM SPSS 19*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gujarati, Damodar. 2003. *Ekonometri Dasar*. Terjemahan: Sumarno Zain. Jakarta: Erlangga.
- Hartono, R, A. Mahmud dan N.S. Utaminingsih. 2014. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kelemahan Pengendalian Internal Pemerintah Daerah. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi XVII*. Mataram. Lombok; 1-13.

- Jensen, Michael C. dan W.H. Meckling. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3; 305-360.
- Johnson, L. E., S Lowensohn, J. L. Reck, dan S. P. Davies. 2012. Management Letter Comments: Their Determinants and their Association with Financial Reporting Quality in Local Government. *Journal of Accounting and Public Policy* 31: 575-592.
- Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 02/K/I-XIII.2/7/2012 tentang *Petunjuk Teknis Pemahaman dan Pengujian Sistem Pengendalian Intern Pemeriksaan Keuangan BPK RI*.
- Kristanto, Septian Bayu. 2009. Pengaruh Ukuran Pemerintah, Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan Belanja Modal sebagai Prediktor Kelemahan Pengendalian Internal. *Jurnal Akuntansi UKRIDA* 9 (1): 1-17.
- Kusumawardani, Media. 2012. Pengaruh *Size*, Kemakmuran, Ukuran Legislatif dan *Leverage* terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia. UNNES. *Accounting Analysis Journal*.
- Lane. Jan-Erik. 2000. *The Public Sector-Concept, Models and Approaches*. London: SAGE Publications.
- Larassati, R, R. Anggraini dan E. Gerendrawaty. 2013. Pengaruh Ukuran, Pertumbuhan dan Kompleksitas Pemerintah Daerah terhadap Kelemahan Pengendalian Internal Pemerintah Daerah Provinsi di Indonesia Periode 2009-2010. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi XXVI*. Manado.
- Martani dan Zaelani. 2011. The Effect of Size, Growth and Complexity on Internal Control of Local Governments: A Case study in Indonesia. *Journal of Creativity and Innovation*. Penerbit : Peter F. Drucker Society of Korea.
- Nurhasanah. 2016. Efektivitas Pengendalian Internal, Audit Internal, Karakteristik Instansi dan Kasus Korupsi. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 2(1); 27-48.
- Nurwati dan Trisnawati. 2013. Analisis Faktor-faktor yang mempengaruhi Kelemahan Pengendalian Internal Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Tengah Periode 2011-2012). *Syariah Paper Accounting*. FEB UMS.
- Patrick, Patricia A. 2007. The Determinants of Organizational of Organizational Innovativeness; The Adoption of GASB 34 in Pennsylvania Local Government. *Ph.D. Dissertation. The Pennsylvania State University*,

United States-Pennsylvania. Retrieved August 8, 2011, from Accounting & Tax Periodicals. (Publication No. AAT 3266180)

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2007 tentang *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 04 Tahun 2008 tentang *Pedoman Pelaksanaan Reviu Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang *Sistem Pengendalian Internal Pemerintah*.

Petrovits, Christine, Shakespeare, Chaterine, dan Shih, Aimee. 2010. *The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations*.

Putri dan Mahmud. 2015. Pengaruh Pertumbuhan Ekonomi, PAD, Ukuran dan Kompleksitas terhadap Kelemahan Pengendalian Intern Pemda. *Accounting Analysis Journal* 4(2). ISSN: 2252-6765

Robbins, W.A., & Austin, K.R. 1987. Disclosure Quality in Governmental Financial Report: An Assesment of the Appropriateness of a Compound Measure. *Journal of Accounting Research* 24; 412-421.

Sekaran, Uma. 2009. *Research Methods for Business. Metodologi Penelitian untuk Bisnis*. Edisi 4. Jakarta: Salemba 4.

Setyaningrum dan Syafitri. 2012. Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. Desember. 9 (2); 154-170.

Shochrul R, Ajija, dkk, 2011. *Cara cerdas menguasai Eviews*. Jakarta: Salemba Empat.

Sudjono dan Hoesada. 2009. Strategi Penerapan Peraturan Pemerintah tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. *Majalah Akuntansi Indonesia*, Edisi no.15.

Suhardjanto, D. Rusmin, Mandasari. Putriesti and Brown Alistair. 2010. Mandatory Disclosure Compliance and Local Government Characteristics : Evidence From Indonesian Municipalities. *Jurnal Public Policy*. Januari 2010.

- Syafrudin, Yan. 2012. *Pelaksanaan Sistem Pengendalian Internal untuk Mewujudkan Pengelolaan Keuangan Daerah yang Efektif, Efisien dan Bebas Korupsi* (Studi Kasus terhadap Pengelolaan Keuangan Pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Kalimantan Barat Tahun 2010). Tesis.
- Tricker. 1984. *Corporate Governance-Practices, Procedures and Power in British Companies and Their Board of Directors*. Economist Books. ISBN 1-84668-167-7. Uk, Gower.
- Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 Tentang *Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah*.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang *Perbendaharaan Negara*.
- Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2015 Tentang *Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah menjadi Undang-Undang*.
- Warren. 2003. *Accounting*. 20th edition. South Western. Mason- Ohio.
- Widarjono. Agus. 2007. *Ekonometrika Teori dan Aplikasi untuk Ekonomi dan Bisnis*. Ekonisia. Yogyakarta.
- Wilopo. 2006. Analisis Faktor-faktor yang Berpengaruh terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi: Studi pada Perusahaan Publik dan Badan Usaha Milik Negara di Indonesia. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi 9*. Padang.
- Zhang, Niu dan Zheng. 2009. Research on the determinants of the Quality of Internal Control: evidence from China. International Conference on Information Management, *Innovation Management and Industrial Engineering Paper*.