

DETERMINAN PERBAIKAN KELEMAHAN SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH DAERAH

Christ Sarai Alindi

E-mail: alindi24@yahoo.com

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of complexity, financial capacity, age, frequency of audits on improving weaknesses in local government internal controls. The sample in this study was selected using a purposive sampling technique. The samples in this study were local governments on the islands of Sumatra, Java and Bali in 2013. The independent variables in this study were complexity, financial ability, age, frequency of audits. The dependent variable in this study is an improvement in the weaknesses of local government internal controls. Data analysis in this study uses Statistical Package for Social Sciences (SPSS) version 15. The test results show that financial capability has a significant effect on improving the weaknesses of local government internal controls. However, the complexity, age and frequency of audits have no effect on improving weaknesses in internal control.

Keywords: improvement of weakness, complexity, financial capability, age, frequency of audit

JEL Classification: H75, O12

PENDAHULUAN

Reformasi tahun 1998 membawa banyak perubahan di Indonesia. Salah satunya yaitu perubahan dari sistem pemerintahan yang terpusat menjadi sistem desentralisasi. Otonomi daerah diharapkan mampu membuka

jalan bagi setiap daerah untuk lebih kreatif dalam mengeksplorasi sumber-sumber daya yang ada, baik sumber daya alam maupun sumber daya manusia. Untuk mewujudkan tujuan tersebut dibutuhkan tatanan sistem pemerintahan yang baik yang dapat menerapkan prinsip-prinsip profesionalitas, akuntabilitas, transparansi, efisiensi, efektivitas, dan dapat diterima oleh seluruh masyarakat. Tata kelola pemerintahan yang baik (*good government governance*) merupakan isu aktual dalam pengelolaan administrasi publik saat ini.

Pemerintah dituntut untuk semakin transparan dan akuntabel terhadap pengelolaan keuangan. Buruknya tata kelola pemerintahan telah menyebabkan tingginya tingkat korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN) hampir diseluruh lapisan masyarakat, baik di sektor publik maupun swasta, dan sering pula terjadi di kedua sektor tersebut secara bersamaan (Rahaditya, 2015). UU No. 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menjelaskan bahwa pengelolaan keuangan daerah harus didukung oleh sistem pengendalian intern yang memadai.

Pengendalian intern pada pemerintah daerah berpedoman pada Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). UU No. 15 tahun 2004 menyatakan bahwa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah lembaga negara yang bertanggung jawab untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. BPK melakukan pemeriksaan atas Laporan Keuangan Daerah (LKPD) untuk memberikan opini atas kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Salah satu kriteria pemberian opini didasarkan evaluasi sistem pengan-

dalian intern. Hasil pemeriksaan BPK atas sistem pengendalian internal dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Sistem Pengendalian Internal (SPI) dan dinyatakan dalam sejumlah temuan kelemahan SPI, yaitu berupa kelemahan sistem pengendalian intern (SPI) dan/atau ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pemeriksaan yang dilakukan BPK akan berguna untuk menciptakan pengelolaan keuangan yang transparan dan akuntabel di pemerintah apabila pemerintah daerah menindaklanjuti temuan dan rekomendasi hasil pemeriksaan BPK (Sari, 2013). Namun demikian tidak semua pemerintah daerah dapat menindaklanjuti rekomendasi BPK. Kompleksitas, kemampuan keuangan, umur dan frekuensi pemerintah daerah memiliki karakteristik yang berbeda sehingga dapat mempengaruhi keberhasilan implementasi perbaikan pengendalian intern. Oleh karena itu, penting untuk mengetahui faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi perbaikan pengendalian intern pada pemerintah daerah di Indonesia. Penelitian ini akan menguji pengaruh kompleksitas, kemampuan keuangan, umur dan frekuensi audit pemerintah daerah terhadap perbaikan kelemahan sistem pengendalian intern di pemerintah daerah.

MATERI DAN METODE PENELITIAN

Agency theory menjelaskan hubungan agensi yang muncul ketika satu orang atau lebih (*principal*) mempekerjakan orang lain (*agent*) untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada *agent* tersebut (Jensen dan Meckling, 1976). Teori keagenan tidak hanya diterapkan pada sektor swasta saja, tetapi dapat diterapkan pula pada sektor publik. Pengertian *good governance* sering diartikan sebagai pemerintahan yang baik. Penerapan tata kelola pemerintahan yang baik bukanlah suatu hal yang mustahil untuk diwujudkan. Salah satu cara untuk mencapai tata kelola pemerintah yang baik yaitu dengan diterapkannya pengendalian intern. Pengendalian intern diperlukan pemerintah daerah untuk memastikan agar prinsip-prinsip *good governance* terlaksana dengan baik sehingga dapat mendorong dan membantu pelaksanaan tata kelola pemerintah yang baik pada pemerintah daerah.

Pengendalian intern pada dasarnya adalah

proses untuk mencapai tujuan, bukan tujuan itu sendiri. Dengan adanya pengendalian intern dalam pemerintah daerah diharapkan mampu untuk menekan kecurangan yang dapat merugikan negara karena proses pemerintahan akan dilakukan secara transparan sehingga dapat diawasi oleh masyarakat dan dapat dipertanggungjawabkan. Penerapan pengendalian intern di lingkungan pemerintah daerah merupakan suatu wujud komitmen pemerintah untuk membangun tata kelola pemerintahan yang baik.

Semakin kompleks suatu organisasi dalam menjalankan kegiatan dan memiliki area kerja yang tersebar akan semakin sulit pengendalian intern dijalankan (Martani dan Zaelani, 2011). Restuningdyah dan Indriantoro (2000) menyatakan bahwa peningkatan kompleksitas dalam suatu tugas atau sistem, akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas itu sehingga perbaikan pengendalian intern akan sulit untuk diterapkan.

Kemampuan keuangan pemerintah daerah memiliki peranan penting dalam pembiayaan daerah. Semakin besar kekayaan yang dimiliki suatu daerah maka semakin besar pula kemampuan daerah tersebut untuk mencapai tujuan otonomi daerah. Tujuan yang dicapai yakni dalam hal peningkatan pelayanan dan kesejahteraan masyarakat yang semakin baik, pengembangan kehidupan demokrasi, keadilan, dan pemerataan.

Umur pemerintah menunjukkan usia dari pemerintah daerah, yaitu lamanya pemerintah daerah tersebut telah ada dan berdiri sejak diterbitkannya peraturan perundang-undangan pembentukan pemerintah daerah bersangkutan (Setyaningrum dan Syafitri, 2012). Pemerintah daerah yang memiliki umur yang lebih lama akan semakin berpengalaman dan memiliki kemampuan yang lebih baik dalam memperbaiki pengendalian internnya.

Untuk menghasilkan informasi atau laporan keuangan yang dapat dipercaya, maka laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen tersebut perlu diaudit oleh auditor independen, yaitu BPK. Proses audit pada akhirnya akan menghasilkan serangkaian rekomendasi untuk perbaikan pengendalian intern pemerintah daerah. Rekomendasi yang diberikan oleh auditor diharapkan dapat segera diimplementasikan oleh pemerintah daerah. Frekuensi audit atas LKPD menunjukkan seberapa sering LKPD diaudit oleh BPK.

Semakin sering LKPD diaudit oleh BPK, pemerintah daerah akan memiliki pengendalian yang lebih baik karena hasil temuan dan saran-saran perbaikan atas pengendalian intern yang diterima.

Kompleksitas Pemerintah Daerah dan Perbaikan Pengendalian Intern

Kompleksitas dapat dilihat dari berbagai aspek. Semakin kompleks suatu organisasi dalam menjalankan kegiatan dan memiliki area tugas yang tersebar akan semakin sulit perbaikan pengendalian intern dilakukan. Restu dan Indrianto (2000) menyatakan bahwa peningkatan kompleksitas dalam suatu tugas atau sistem, akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas itu. Semakin banyak segmen organisasi maka semakin banyak kelemahan yang dimiliki sehingga perbaikan kelemahan pengendalian intern sulit untuk diterapkan. Berdasar penjelasan tersebut, disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H1: Kompleksitas pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap perbaikan pengendalian intern.

Kemampuan Keuangan Pemerintah Daerah dan Perbaikan Pengendalian Intern

Kemampuan keuangan dapat menunjukkan tingkat kemakmuran suatu daerah. Pemerintahan daerah yang memiliki kekayaan yang besar memberi sinyal bahwa manajemen pemerintahan daerah tersebut memiliki kualitas yang baik (Sinaga, 2011). Organisasi yang besar memiliki sumber daya ekonomi yang lebih banyak untuk melakukan implementasi sistem pengendalian intern seperti melakukan *training* dan konsultasi sistem pengendalian intern (Putri, 2015). Dengan adanya *training* dan konsultasi sistem pengendalian intern diharapkan dapat memperbaiki pengendalian intern pemerintah daerah.

H2: Kemampuan keuangan pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap perbaikan pengendalian intern.

Umur Pemerintah Daerah dan Perbaikan Pengendalian Intern

Umur pemerintah daerah menunjukkan usia dari pemerintah daerah, yaitu lamanya pemerintah daerah tersebut telah ada dan berdiri sejak diterbitkannya peraturan perundang-undangan pembentukan pemerintah daerah bersangkutan (Setyaningrum dan Syafitri,

2012). Semakin tua umur administratif suatu pemerintah daerah, seharusnya semakin berpengalaman dalam melakukan perbaikan pengendalian intern.

H3: Umur pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap perbaikan pengendalian intern.

Frekuensi Audit Pemerintah Daerah dan Perbaikan Pengendalian Intern

Frekuensi audit atas LKPD menunjukkan seberapa sering LKPD diaudit oleh BPK. Semakin sering LKPD diaudit oleh BPK, pemerintah daerah akan memiliki pengendalian intern yang lebih baik karena hasil temuan dan saran-saran perbaikan pengendalian intern yang diterima dapat ditindaklanjuti sehingga membuat pengendalian intern pemerintah daerah menjadi lebih baik. Penelitian yang dilakukan oleh Yadnyana (2009) menunjukkan bahwa frekuensi audit atas laporan keuangan historis memiliki pengaruh signifikan terhadap keandalan struktur pengendalian intern pada perusahaan di Kota Denpasar.

H4: Frekuensi audit pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap perbaikan pengendalian intern.

Populasi dan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini pemerintah daerah di pulau Sumatera, Jawa dan Bali. Sampel dalam penelitian ini dipilih dengan menggunakan teknik *purposive sampling* dengan kriteria ketersediaan data jumlah kelurahan dan desa sebagai entitas akuntansi tahun 2013 pada LKPD/Laporan Hasil Pemeriksaan Sistem Pengendalian Internal, data laporan realisasi anggaran untuk memperoleh data PAD tahun 2013, data umur administratif pemerintah daerah yang diukur dari undang-undang pembentukannya sampai dengan tahun 2013 dan data frekuensi audit pemerintah daerah oleh BPK tahun 2013.

Perbaikan pengendalian intern diukur dengan perubahan jumlah temuan yang diberikan oleh BPK, yaitu dengan mengurangi jumlah temuan tahun yang akan diteliti dengan tahun sebelumnya. Kompleksitas pemerintah daerah pada penelitian ini diukur dengan jumlah kelurahan dan desa. Jumlah kelurahan dan desa menjadi pertimbangan dalam melihat tingkat kebutuhan pelayanan umum di suatu pemerintah daerah. Banyaknya cabang dari pemerintah daerah akan menyebabkan kesulitan dalam implementasi perbaikan pengendalian intern pemerintah daerah.

Kemampuan keuangan pemerintah daerah dapat diprosikan dengan PAD. PAD adalah pendapatan daerah yang bersumber dari hasil pajak daerah, hasil retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan lain-lain pendapatan asli daerah yang sah. PAD pada penelitian ini diukur menggunakan jumlah PAD yang terdapat di Laporan Realisasi Anggaran (LRA) pemerintah daerah. Umur pemerintah daerah menunjukkan lamanya pemerintah daerah tersebut telah ada dan berdiri sejak diterbitkannya peraturan perundang-undangan pembentukan pemerintah daerah yang bersangkutan (Setyaningrum dan Syafitri, 2012). Umur pemerintah daerah diukur berdasarkan sejak diterbitkannya peraturan perundangan pembentukan pemerintah daerah yang bersangkutan. Umur pemerintah daerah dinyatakan dalam satuan tahun. Frekuensi audit atas LKPD menunjukkan seberapa sering LKPD diaudit oleh BPK. Variabel ini diukur dengan menghitung seberapa sering LKPD pemerintah daerah telah diperiksa oleh BPK.

HASIL PENELITIAN

Statistik deskriptif merupakan gambaran deskripsi variabel-variabel independen dan variable dependen secara statistic dalam suatu penelitian. Table 1 menyajikan hasil uji statistik deskriptif.

Hasil uji statistik deskriptif pada Tabel 1 menunjukkan statistik masing-masing variable penelitian. Hasil analisis dengan menggunakan statistik deskriptif terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern menunjukkan perbaikan kelemahan pengendalian intern dengan nilai minimum sebesar -48,00 berada di pemerintah daerah Kota Pangkal Pinang, sementara nilai maksimum sebesar 67,00 berada di Kabupaten

Kerinci. Sedangkan dengan rata-rata sebesar 2,9848 dan standar deviasi sebesar 15,04745.

Hasil analisis dengan menggunakan statistik deskriptif terhadap kompleksitas daerah yang diukur dengan jumlah kelurahan dan desa terendah sebesar 13 terdapat di pemerintah daerah Kota Solok, sedangkan kompleksitas tertinggi sebesar 852 terdapat di pemerintah daerah Kabupaten Aceh Utara dengan rata-rata sebesar 188,2689 dan standar deviasi sebesar 135,80508. Berdasar sampel pemerintah yang diteliti hasil analisis dengan menggunakan statistik deskriptif terhadap kemampuan keuangan yang diukur dengan total Pendapatan Asli Daerah menunjukkan nilai terendah sebesar Rp5.805.273.213 berada di Kabupaten Padang Lawas Utara dan nilai tertinggi Rp2.791.580.050.709 berada di pemerintah daerah Kota Surabaya dengan rata-rata sebesar 171.001,8 dan standar deviasi sebesar 301.795,72481.

Hasil analisis dengan menggunakan statistik deskriptif terhadap frekuensi menunjukkan pemerintah daerah dengan frekuensi audit terendah berada di Kabupaten Labuhanbatu Selatan sebesar 4,00 sedangkan pemerintah daerah dengan frekuensi audit tertinggi berada di Kabupaten Deli Serdang sebesar 10,00 dengan rata-rata sebesar 8,7617 dan standar deviasi sebesar 1,43816. Hasil analisis dengan menggunakan statistic deskriptif terhadap umur menunjukkan pemerintah daerah termuda adalah Kabupaten Kepulauan Meranti yaitu berumur 4 tahun dan pemerintah daerah tertua adalah Kabupaten Lebak yang berumur 63 tahun dengan rata-rata sebesar 43,50 dan standar deviasi sebesar 23,29200.

Uji asumsi klasik terdiri dari uji normalitas, uji autokorelasi, uji heteroskedastisitas, dan uji multikolinieritas yang secara rinci dijelaskan sebagai berikut:

Tabel 1
Hasil Statistik Deskriptif

Variabel	Minimal	Maksimal	Rata-rata	Deviasi Standar
Kelemahan	-48,00	67,00	2,9848	15,04745
Kompleksitas	13	852	188,2689	135,80508
Kemampuan keuangan	5.805,00	2.791.580	171.001,8	301.795,72481
Umur	4,00	63,00	43,50	23,29200
Frekuensi audit	4,00	10,00	8,7614	1,43816

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2018

Tabel 2
Hasil Uji Kolmogorov Smirnov

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	
N	264
Kolmogorov-Smirnov z	1.044
Signifikansi P _{value}	0.225

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2018

Tabel 3
Hasil Uji Multikolinieritas

Variabel	Nilai Tolerance	VIF	Multikolinieritas
Kompleksitas	0.386	2.592	Tidak terjadi
Kemampuan Keuangan	0.585	1.710	Tidak terjadi
Umur	0.537	1.863	Tidak terjadi
Frekuensi Audit	0.547	1.829	Tidak terjadi

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2018

Model regresi yang baik memiliki distribusi normal atau mendekati normal.

Hasil uji normalitas dalam kajian penelitian ini menggunakan uji *One-Sample Kolmogrov-Smirnov*. Besarnya nilai *Kolmogrov-Smirnov* adalah 0,225 dan P_{value} adalah 0,225 dengan nilai signifikansi diatas 0,05 yang berarti nilai residual terdistribusi secara normal atau memenuhi asumsi klasik.

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antarvariabel bebas (independen). Model regresi yang baik adalah regresi dengan tidak ada korelasi di antara variabel bebasnya. Data terbebas dari multikoloniearitas apabila memiliki nilai VIF < 10 dan nilai *tolerance*

> 0,1. Hasil hasil uji multikoloniearitas disajikan pada tabel 4.3 sebagai berikut:

Hasil uji multikolinieritas pada Tabel 3 menunjukkan VIF dan *tolerance* mengindikasikan tidak terdapat multikoloniearitas dalam variabel. Hal ini terlihat pada nilai VIF tidak ada yang melebihi 10 dan nilai *tolerance* tidak ada yang kurang dari 0,10.

Model regresi yang baik adalah model regresi yang bebas dari masalah heterokedastisitas. Uji Glesjer adalah salah satu cara lain untuk meneliti adanya heterokedastisitas pada model regresi. Uji Glesjer dilakukan dengan meregres nilai absolut residual terhadap variable dependen. Hasil uji Glesjer disajikan pada Tabel 4.

Tabel 4
Hasil Uji Glejser

Variabel	Signifikansi P _{value}	Heteroskedasistas
Kompleksitas	0.082	Tidak terjadi
Kemampuan keuangan	0.993	Tidak terjadi
Umur	0.135	Tidak terjadi
Frekuensi	0.946	Tidak terjadi

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2018

Table 4 menunjukkan bahwa tidak ada satupun variable independen yang signifikan mempengaruhi variable dependen nilai absolut residual. Hal ini terlihat dari probabilitas signifikansinya di atas tingkat kepercayaan 5%. Jadi dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengandung adanya heteroskedastisitas.

Pada model regresi berganda penggunaan *adjusted R²* (Adj R²), atau koefisien determinasi yang telah disesuaikan, lebih baik dalam melihat seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variable dependen bila dibandingkan dengan R². Hasil koefisien dapat dilihat pada Tabel 5 sebagai berikut:

Tabel 5
Hasil Adj R²

Model Summary		
R	R ²	Adjusted R ²
0.276 ^a	0.076	0.055

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2018

Tabel 5 tersebut menunjukkan bahwa nilai Adj R² sebesar 0,055 atau 5,5% menunjukkan variasi variabel dependen (perbaikan kelemahan) yang dapat dijelaskan oleh variasi variabel independen (kompleksitas, kemampuan keuangan, umur dan frekuensi audit) dalam penelitian ini. Hal ini menandakan lemahnya kemampuan variabel independen (kompleksitas, kemampuan keuangan, umur dan frekuensi audit) menjelaskan

variabel dependen (perbaikan kelemahan). Sedangkan sisanya yang sebesar 94,5% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan ke dalam penelitian.

Uji F bertujuan untuk mengetahui apakah seluruh variabel independen secara bersama-sama (simultan) memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen. Hasil uji F penelitian disajikan pada Tabel 6 sebagai berikut:

Tabel 6
Hasil Uji F

ANOVA			
	Df	F	Sig.
Regression	6	2.530	0.002
Residual	257		
Total	263		

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2018

Tabel 6 menunjukkan bahwa nilai F hitung dengan nilai sig. sebesar 0,002. Hal ini menandakan bahwa model regresi dapat digunakan untuk memprediksi perbaikan kelemahan pengendalian intern karena nilai sig. < *alpha* ($\alpha = 5\%$). Maka dapat disimpulkan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara kompleksitas, kemampuan keuangan, umur, frekuensi audit, kota/kabupaten dan jumlah penduduk secara simultan terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern.

Uji t bertujuan untuk mengetahui seberapa jauh pengaruh variabel independen secara individual (parsial) yaitu kompleksitas dilihat dari jumlah kelurahan dan desa, kemampuan keuangan dilihat dari total Pendapatan Asli Daerah, umur, frekuensi audit dan variabel control kota/kabupaten dan jumlah penduduk dalam menerangkan variabel dependen yaitu perbaikan kelemahan pengendalian intern. Signifikansi model regresi pada penelitian ini diuji dengan melihat nilai sig. yang ada pada Tabel 7.

Tabel 7
Hasil Uji t

Variabel	B	Std. error	t	Sig.
(constant)	-10.043			
Kompleksitas	3.332	1.259	2.647	0.009
Kemampuan keuangan	0.010	0.005	2.034	0.043
Umur	0.896	1.425	0.629	0.530
Frekuensi Audit	-0.646	0.849	-0.761	0.448
Kota/kabupaten	-4.439	1.385	-3.205	0.002
Penduduk	-2.042	2.675	-0.763	0.446

Berdasar pada hasil analisis data diperoleh persamaan model regresi sebagai berikut:

Perbaikan = -10,043 + 3,332 KOMPLEKSITAS + 0,010 KEMAMPUAN KEUANGAN + 0,896 UMUR - 0,646 FREKUENSI - 4,439 KOTAKABUPATEN - 2,042 PENDUDUK + ϵ

Hasil pengujian pada hipotesis pertama dilakukan melalui pengujian signifikansi koefisien regresi dari variabel kompleksitas. Hipotesis pertama penelitian ini menyatakan bahwa kompleksitas pemerintah daerah berpengaruh negative terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern pemerintah daerah. Hasil uji t untuk variabel kompleksitas menghasilkan nilai koefisien regresi sebesar 3,332 dan nilai signifikansi sebesar 0,009. Hasil ini menunjukkan bahwa variabel kompleksitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern karena tingkat signifikansi α ($0.009 < 0.05$) Sehingga dapat disimpulkan bahwa kompleksitas pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern dan hipotesis pertama tidak didukung

Pengujian terhadap hipotesis kedua dalam penelitian ini dilakukan melalui pengujian signifikansi koefisien regresi dari variabel kemampuan keuangan pemerintah daerah. Hipotesis kedua penelitian ini menyatakan bahwa kemampuan keuangan pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern. Hasil uji t untuk variabel kemampuan keuangan menghasilkan nilai koefisien 0,01 dan nilai signifikansi sebesar 0.043. Hasil ini menunjukkan bahwa variabel kemampuan

keuangan berpengaruh positif dan signifikan karena nilai signifikansi α ($0,043 < 0,05$). Sehingga dapat disimpulkan bahwa kemampuan keuangan pemerintah daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern dan hipotesis kedua dalam penelitian didukung.

Pengujian terhadap hipotesis ketiga dalam penelitian ini dilakukan melalui pengujian signifikansi koefisien regresi dari variabel umur pemerintah daerah. Hipotesis ketiga penelitian ini menyatakan bahwa umur pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern. Hasil uji t untuk variabel kemampuan keuangan menghasilkan nilai koefisien 0,896 dan nilai signifikansi sebesar 0,530. Hasil ini menunjukkan bahwa variabel umur berpengaruh positif dan tidak signifikan karena nilai signifikansi α ($0,530 > 0,05$). Sehingga dapat disimpulkan bahwa umur pemerintah daerah berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern dan hipotesis ketiga dalam penelitian tidak didukung.

Pengujian terhadap hipotesis keempat dalam penelitian ini dilakukan melalui pengujian signifikansi koefisien regresi dari variabel frekuensi audit pemerintah daerah. Hipotesis keempat penelitian ini menyatakan bahwa frekuensi pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern. Hasil uji t untuk variabel kemampuan keuangan menghasilkan nilai koefisien -0,646 dan nilai signifikansi sebesar 0.448. Hasil ini menunjukkan bahwa variabel frekuensi audit berpengaruh negative dan tidak signifikan karena nilai signifikansi α ($0,448$

> 0,05). Sehingga dapat disimpulkan bahwa frekuensi audit pemerintah daerah berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern dan hipotesis keempat dalam penelitian tidak didukung.

Hasil pengujian terhadap variabel control kota/kabupaten menghasilkan nilai koefisien regresi sebesar -4,439 dan nilai signifikansi sebesar 0,002. Hal ini menunjukkan bahwa rata-rata perbaikan kelemahan pengendalian di kabupaten lebih kecil dibandingkan dengan rata-rata perbaikan kelemahan pengendalian intern di kota. Hasil pengujian terhadap variabel penduduk menghasilkan nilai koefisien regresi sebesar -2,042 dan nilai signifikansi sebesar 0,446. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah yang memiliki jumlah penduduk yang lebih besar atau lebih kecil tidak memiliki pengaruh terhadap perbaikan pengendalian intern.

PEMBAHASAN

Pengaruh Kompleksitas Pemerintah Daerah terhadap Perbaikan Kelemahan Pengendalian Intern (H_1)
Hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah kompleksitas pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern. Berdasarkan hasil analisis data, variabel pertumbuhan memiliki koefisien regresi sebesar 3,332 dan nilai signifikansi sebesar 0,009. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat signifikansi < 0,05 yang berarti signifikan terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern. Meskipun signifikan, hubungan positif kompleksitas dengan perbaikan kelemahan pengendalian intern berlawanan dengan hipotesis sehingga hipotesis ke-1 tidak berhasil didukung.

Penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Doyle, Ge dan Mc Vay (2007) yang menemukan hubungan yang positif antara kompleksitas yang diwakili oleh jumlah segmen bisnis dengan kelemahan pengendalian intern yang menunjukkan semakin banyak segmen organisasi maka semakin banyak kelemahan yang dimiliki sehingga perbaikan kelemahan pengendalian intern sulit untuk diterapkan.

Hal ini disebabkan karena adanya perbedaan karakteristik antara segmen bisnis dengan kelurahan, seharusnya proksi untuk mengukur kompleksitas

adalah jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), namun peneliti kesulitan untuk mencari data SKPD. Pemerintah daerah yang memiliki kelurahan yang lebih banyak belum tentu lebih kompleks. Setiap kelurahan memiliki fungsi yang sama dan lingkup kerjanya sederhana. Meskipun pemerintah daerah memiliki jumlah kelurahan yang banyak tidak membuat pemerintah daerah sulit untuk melakukan perbaikan pengendalian intern.

Pengaruh Kemampuan Keuangan Pemerintah Daerah terhadap Perbaikan Kelemahan Pengendalian Intern (H_2)

Variabel kemampuan keuangan menunjukkan koefisien regresi 0,010 dengan nilai t hitung sebesar 2,034 nilai probabilitas signifikansi sebesar 0,043. Hal ini berarti tingkat signifikansinya dibawah 0,05, sehingga hipotesis ke-2 berhasil didukung. Hal ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Schnelder *et all* (2009) yang menyatakan bahwa perusahaan dengan kinerja keuangan yang kuat mungkin lebih mampu memperbaiki masalah pengendalian internnya.

Alasan yang mendasari adalah pemerintah daerah yang memiliki sumber daya ekonomi yang lebih tinggi dapat melakukan implementasi sistem pengendalian intern seperti melakukan *training* dan konsultasi sistem pengendalian intern dibandingkan dengan pemerintah daerah yang memiliki sumber ekonomi yang rendah. Dengan adanya *training* dan konsultasi sistem pengendalian intern dapat memperbaiki pengendalian intern pemerintah daerah.

Pengaruh Umur Pemerintah Daerah terhadap Perbaikan Kelemahan Pengendalian Intern (H_3)

Variabel umur menunjukkan koefisien regresi 0,896 dengan nilai t hitung sebesar 0,629 nilai probabilitas signifikansi sebesar 0,530. Hal ini berarti tingkat signifikansinya diatas 0,05, sehingga hipotesis ke-3 tidak berhasil didukung. Penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Setyaningrum dan Syafitri (2012), pemerintah daerah yang sudah lama berdiri juga dapat belajar dari pengalaman masa lalu yang dapat dilihat dari hasil pemeriksaan LKPD oleh BPK RI pada tahun anggaran sebelumnya. Semakin tua umur suatu pemerintah daerah tidak menjamin bahwa perbaikan kelemahan pengendalian intern mudah untuk diterapkan karena pemerintah daerah be-

lum tentu memiliki pengalaman untuk menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan oleh BPK setiap tahunnya. Salah satu faktor yang mungkin mempengaruhi adalah kualitas sumber daya manusia yang dimiliki tiap pemerintah daerah. Pemerintah daerah yang lebih tua belum tentu memiliki sumber daya manusia yang mumpuni karena pemerintah daerah yang lebih tua belum tentu memiliki kemampuan keuangan untuk merekrut atau memberikan pelatihan untuk meningkatkan kualitas sumber daya manusia yang dimiliki.

Pengaruh Frekuensi Audit Pemerintah Daerah terhadap Perbaikan Kelemahan Pengendalian Intern

Variabel frekuensi audit menunjukkan koefisien regresi -0,646 dengan nilai t hitung sebesar -0,761 nilai probabilitas signifikansi sebesar 0,448. Hal ini berarti tingkat signifikansinya diatas 0,05, sehingga hipotesis ke-4 tidak berhasil didukung. Penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Yadyana (2009) yaitu frekuensi audit atas laporan keuangan historis berpengaruh secara signifikan terhadap keandalan struktur pengendalian intern pada perusahaan di Kota Denpasar.

Hal ini dapat disebabkan karena adanya perbedaan antara sektor swasta dengan sektor pemerintahan. Pemerintah daerah dengan dengan tingkat frekuensi audit yang lebih tinggi belum tentu menjamin bahwa penerapan perbaikan pengendalian intern dapat diterapkan dengan mudah karena pemerintah daerah belum tentu bias menerapkan rekomendasi yang diberikan oleh BPK setiap tahunnya.

Pengaruh Kompleksitas Pemerintah Daerah terhadap Perbaikan Kelemahan Pengendalian Intern (H₁)

Hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah kompleksitas pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern. Berdasarkan hasil analisis data, variabel pertumbuhan memiliki koefisien regresi sebesar 3,332 dan nilai signifikansi sebesar 0,009. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat signifikansi < 0,05 yang berarti signifikan terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern. Meskipun signifikan, hubungan positif kompleksitas dengan perbaikan kelemahan pengendalian intern berlawanan dengan hipotesis sehingga hipotesis ke-1 tidak berhasil didukung.

Penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Doyle, Ge dan Mc Vay (2007) yang menemukan hubungan yang positif antara kompleksitas yang diwakili oleh jumlah segmen bisnis dengan kelemahan pengendalian intern yang menunjukkan semakin banyak segmen organisasi maka semakin banyak kelemahan yang dimiliki sehingga perbaikan kelemahan pengendalian intern sulit untuk diterapkan. Hal ini disebabkan karena adanya perbedaan karakteristik antara segmen bisnis dengan kelurahan sehingga kelurahan tidak tepat digunakan sebagai ukuran kompleksitas. Pemerintah daerah yang memiliki kelurahan yang lebih banyak belum tentu lebih kompleks. Setiap kelurahan memiliki fungsi yang sama dan lingkup kerjanya sederhana. Meskipun pemerintah daerah memiliki jumlah kelurahan yang banyak tidak membuat pemerintah daerah sulit untuk melakukan perbaikan pengendalian intern.

Pengaruh Kemampuan Keuangan Pemerintah Daerah terhadap Perbaikan Kelemahan Pengendalian Intern (H₂)

Variabel kemampuan keuangan menunjukkan koefisien regresi 0,010 dengan nilai t hitung sebesar 2,034 nilai probabilitas signifikansi sebesar 0,043. Hal ini berarti tingkat signifikansinya dibawah 0,05, sehingga hipotesis ke-2 berhasil didukung. Hal ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Schnelder *et al* (2009) yang menyatakan bahwa perusahaan dengan kinerja keuangan yang kuat mungkin lebih mampu memperbaiki masalah pengendalian internnya.

Alasan yang mendasari adalah pemerintah daerah yang memiliki sumber daya ekonomi yang lebih tinggi dapat melakukan implementasi sistem pengendalian intern seperti melakukan *training* dan konsultasi sistem pengendalian intern dibandingkan dengan pemerintah daerah yang memiliki sumber ekonomi yang rendah. Dengan adanya *training* dan konsultasi sistem pengendalian intern dapat memperbaiki pengendalian intern pemerintah daerah.

Pengaruh Umur Pemerintah Daerah terhadap Perbaikan Kelemahan Pengendalian Intern (H₃)

Variabel umur menunjukkan koefisien regresi 0,896 dengan nilai t hitung sebesar 0,629 nilai probabilitas signifikansi sebesar 0,530. Hal ini berarti tingkat signifikansinya diatas 0,05, sehingga hipotesis ke-3

tidak berhasil didukung. Penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Setyaningrum dan Syafitri (2012), pemerintah daerah yang sudah lama berdiri juga dapat belajar dari pengalaman masa lalu yang dapat dilihat dari hasil pemeriksaan LKPD oleh BPK RI pada tahun anggaran sebelumnya. Semakin tua umur suatu pemerintah daerah tidak menjamin bahwa perbaikan kelemahan pengendalian intern mudah untuk diterapkan karena pemerintah daerah belum tentu memiliki pengalaman untuk menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan oleh BPK setiap tahunnya.

Pengaruh Frekuensi Audit Pemerintah Daerah terhadap Perbaikan Kelemahan Pengendalian Intern

Variabel frekuensi audit menunjukkan koefisien regresi -0,646 dengan nilai t hitung sebesar -0,761 nilai probabilitas signifikansi sebesar 0,448. Hal ini berarti tingkat signifikansinya diatas 0,05, sehingga hipotesis ke-4 tidak berhasil didukung. Penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Yadyana (2009) yaitu frekuensi audit atas laporan keuangan historis berpengaruh secara signifikan terhadap keandalan struktur pengendalian intern pada perusahaan di Kota Denpasar.

Hal ini dapat disebabkan karena adanya perbedaan antara sektor swasta dengan sektor pemerintahan. Pemerintah daerah dengan dengan tingkat frekuensi audit yang lebih tinggi belum tentu menjamin bahwa penerapan perbaikan pengendalian intern dapat diterapkan dengan mudah karena pemerintah daerah belum tentu bisa menerapkan rekomendasi yang diberikan oleh BPK setiap tahunnya.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Kompleksitas tidak berpengaruh terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern pemerintah daerah. Kemampuan keuangan yang dilihat berpengaruh positif terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern pemerintah daerah. Umur tidak berpengaruh terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern pemerintah daerah. Frekuensi audit tidak berpengaruh terhadap perbaikan kelemahan pengendalian intern pemerintah daerah

Saran

Pada penelitian ini terdapat beberapa keterbatasan, yaitu 1) Penelitian dilakukan pada tahun 2013 sehingga ada kemungkinan kurang dapat menggambarkan kondisi saat ini; 2) Penelitian ini menggunakan 5 variabel, yaitu 1 variabel dependen yaitu perbaikan kelemahan pengendalian intern dan 4 variabel independen kompleksitas, kemampuan keuangan, umur dan frekuensi audit pemerintah daerah. Penggunaan kelima variabel tersebut menghasilkan *adj R²* sebesar 5,5%. Dengan demikian masih banyak variabel yang belum dimasukkan dalam penelitian ini. Saran, yaitu 1) Menambahkan periode pengamatan, sehingga hasil yang diperoleh akan lebih menjelaskan gambaran kondisi yang sesungguhnya; 2) Menambahkan beberapa variabel lain sebagai faktor yang dapat mempengaruhi perbaikan kelemahan pengendalian intern pemerintah daerah, seperti total asset dan jumlah SKPD yang dimiliki oleh pemerintah daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Jensen and Meckling. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4): 305-360.
- Martani dan Zaelani. 2011. Pengaruh Ukuran, Pertumbuhan dan Kompleksitas terhadap Pengendalian Intern Pemerintah Daerah Studi Kasus di Indonesia. Simposium Nasional Akuntansi XIV Aceh 2011.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Putri, Novita Kumala. 2015. Pengaruh Pertumbuhan Ekonomi, Pendapatan Asli Daerah (PAD), Ukuran dan Kompleksitas terhadap Kelemahan Sistem Pengendalian Pemerintah Daerah. *Skripsi*. Program Sarjana Universitas Negeri Semarang. Semarang.
- Raharditya, Rheza. 2015. Faktor-faktor yang Ber-

- pengaruh terhadap Efektivitas Audit Internal Studi Pada Inspektorat Provinsi Jawa Tengah. *Skripsi*. Program Sarjana Universitas Diponegoro. Semarang.
- Restuningdiah dan Indriantoro. 2000. Pengaruh Partisipasi terhadap Kepuasan Pemakai dalam Pengembangan Sistem Informasi dengan Kompleksitas Tugas, Kompleksitas Sistem, dan Pengaruh Pemakai sebagai Moderating Variable. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 3(2): 119-133.
- Sari, Diana. 2013. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, Penyelesaian Temuan Audit terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan yang Baik (Penelitian Pada Pemerintah Daerah di Provinsi Jawa Barat dan Banten). Simposium Nasional Akuntansi XVI Manado 2013.
- Setyaningrum dan Syafitri. 2012. Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 9(2).
- Undang-undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Yadnyana, I Ketut. 2009. Pengaruh Frekuensi Audit Atas Laporan Keuangan Historis Terhadap Keandalan Struktur Pengendalian Intern Pada Perusahaan Di Kota Denpasar. *Skripsi*. Denpasar: Fakultas Ekonomi, Universitas Udayana.