



### **THE ROLE OF THE LEVEL OF COMPLETION OF THE FOLLOW-UP OF THE AUDIT RESULTS IN MODERATING THE FACTOR THE WEAKNESS OF INTERNAL CONTROL SYSTEM**

### **PERAN TINGKAT PENYELESAIAN TINDAK LANJUT REKOMENDASI HASIL PEMERIKSAAN DALAM MEMODERASI FAKTOR KELEMAHAN SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL**

**Triono, Subowo**

Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Semarang, Gedung L2 Lantai 2 FE UNNES, Kampus Sekaran, Gunungpati, Semarang  
E-mail: triono0407@gmail.com

Submit : 2019-07-23; Revision : 2020-04-25; Publish : 2020-04-30  
Gorontalo Accounting Journal, 3(1): 43-54

#### **ABSTRACT**

*This study aims to determine the role of the level of follow up TLRHP in moderating the factors that influence the weaknesses of the district / city local government's internal control system in Central Java Province in 2014-2016. The population in this study are total of 35 districts / cities. This study uses secondary data obtained by documentation studies. The sampling technique used in this study is a saturated sample technique. This study uses descriptive statistical techniques, classic assumption tests, and moderation regression analysis with absolute difference value test models processed using IBM SPSS 23 applications. Government size, local income, capital expenditure, the level of completion of the follow-up of the audit results and moderation result together influence the weaknesses of the internal control system. The level of completion of the follow-up of the audit results has a significant negative effect on the weaknesses of the internal control system, the completion level of follow-up recommendations results in moderating the relationship of capital expenditure with the weaknesses of the internal control system*

**Keywords:** Internal Control; Local Government

#### **ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui peran tingkat penyelesaian TLRHP dalam memoderasi faktor-faktor yang mempengaruhi kelemahan SPI pemerintah daerah kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah tahun 2014-2016. Populasi dalam penelitian ini sejumlah 35 kabupaten/kota. Penelitian ini menggunakan data sekunder yang diperoleh dengan cara studi dokumentasi. Teknik sampling yang digunakan pada penelitian ini adalah teknik sampel jenuh. Penelitian ini menggunakan teknik statistik deskriptif, uji asumsi klasik, dan analisis regresi moderasi dengan model uji nilai selisih mutlak yang diolah dengan menggunakan aplikasi IBM SPSS 23. Ukuran Pemerintahan, Pendapatan Asli Daerah, belanja modal, peran tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dan hasil moderasi secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal. Tingkat penyelesaian TLRHP berpengaruh negatif signifikan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal, tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berhasil memoderasi hubungan belanja modal dengan kelemahan sistem pengendalian internal

**Kata Kunci:** Pengendalian Internal; Pemerintah Daerah

## **1. PENDAHULUAN**

Perubahan sistem pemerintahan memiliki dampak positif maupun dampak negatif. Dampak positif dari perubahan ini adalah proses pelayanan publik menjadi lebih cepat. Selain itu pemerintah daerah juga dapat mengelola kekayaan yang dimiliki oleh setiap daerah. Dampak negatif dari perubahan ini adalah munculnya raja-raja dari tiap daerah yang memungkinkan terjadinya penyalahgunaan wewenang. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 pasal 56 ayat 4 tentang Perbendaharaan Negara yang menjelaskan bahwa pengelolaan keuangan daerah harus didukung dengan sistem pengendalian yang baik dan memadai. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah atau yang biasa disebut dengan SPIP harus disenggarakan oleh pemerintah daerah maupun pemerintah pusat agar dapat mencapai pengelolaan keuangan negara yang akuntabel, efektif, efisien, dan transparan. PP No 60 tahun 2008 yang mengadopsi kerangka dari COSO menjadi dasar penyelenggaraan dalam merancang Sistem Pengendalian Internal (SPI).

Berdasarkan data BPK pada tahun 2014-2016 jumlah kelemahan sistem pengendalian yang terjadi di Indonesia masih cukup besar. Sebagai contoh tahun 2016 jumlah kasus kelemahan SPI yang terjadi di Indonesia sebesar 6271 kasus. Kelemahan sistem pengendalian internal tersebut terdiri dari kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja serta kelemahan struktur pengendalian internal. Berdasarkan data dari BPK kantor perwakilan Jawa Tengah masih terdapat 538 kasus pada tahun 2014, 453 kasus pada tahun 2015, dan 462 kasus pada tahun 2016. Angka tersebut masih ternilai besar. Maka dari itu peneliti tertarik untuk melakukan penelitian pada topik ini.

Beberapa peneliti telah melakukan penelitian terhadap faktor-faktor yang mempengaruhi kelemahan sistem pengendalian internal. Fauza (2015) melakukan penelitian dengan studi kasus pada Kabupaten/Kota di Sumatra dengan hasil pertumbuhan ekonomi, ukuran pemerintah, pendapatan asli daerah tidak berpengaruh terhadap kelemahan pengendalian internal, kompleksitas berpengaruh terhadap pengendalian internal, Saputro dan Mahmud (2015) melakukan penelitian dengan studi kasus pada Pemerintah daerah tingkat II se Wilayah Indonesia Tengah dengan hasil ukuran pemerintah, PAD, kompleksitas, dan belanja modal tidak berpengaruh signifikan terhadap kelemahan pengendalian pemerintah daerah.

Iqbal (2017) melakukan penelitian dengan studi kasus pada Kabupaten dan Kota Riau dan Sumatera Barat dengan hasil tingkat pertumbuhan ekonomi, pendapatan asli daerah, ukuran pemerintah daerah, dan jumlah penduduk berpengaruh sedangkan belanja modal tidak berpengaruh terhadap kelemahan pengendalian intern pada pemerintah daerah, Aini (2017) melakukan penelitian dengan studi kasus pada Pemerintah Daerah Provinsi di Indonesia dengan hasil pertumbuhan ekonomi dan belanja modal tidak berpengaruh, PAD berpengaruh negatif dan kompleksitas daerah berpengaruh positif, Kristanto dan Bangun (2010) melakukan penelitian dengan studi kasus pada Pemerintah Daerah Tingkat II Jawa-Bali dengan hasil PAD, belanja modal berpengaruh Positif, dan daerah pemerkeran berpengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian internal, Novilia (2017) melakukan penelitian studi kasus pada Pemerintah Daerah Tingkat II di Indonesia dengan hasil ukuran pemerintah daerah, pendapatan asli daerah,

dan belanja modal berpengaruh Positif terhadap temuan audit BPK atas sistem pengendalian internal pemerintah daerah,

Sebayang (2017) melakukan penelitian dengan studi kasus pada pemerintahan Kabupaten/Kota di Sumatra Utara dengan hasil pemerintah daerah, pendapatan asli daerah, belanja modal, tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh signifikan sedangkan kompleksitas dan jumlah aset tidak berpengaruh terhadap kelemahan sistem pengendalian internal pada pemerintah daerah, Nurwati (2015) melakukan penelitian dengan studi kasus pada pemerintah tingkat II Provinsi Jawa Tengah Ukuran Pemerintah, Pertumbuhan Pemerintah Daerah dan Pendapatan Asli Daerah tidak berpengaruh sedangkan Jumlah Penduduk dan Belanja Modal berpengaruh terhadap Kelemahan Pengendalian Internal pada Pemerintah Daerah, Petrovits et. al (2011) melakukan penelitian dengan Studi kasus pada organisasi nirlaba dari Federal Audit clearinghouse dan Nation Center for Charitable Statistics hasil dari penelitian ini adalah ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian internal perusahaan serta sumber pendapatan membuat masalah pengendalian internal meningkat.

Teori yang mendasari penelitian ini adalah *Stewardship Theory*, teori ini dikemukakan oleh Donaldson & Davis dalam Novilia (2017) dan merupakan bagian dari *Agency Theory*. Teori ini menjelaskan mengenai situasi para manajemen yang tidak termotivasi oleh tujuan - tujuan individu, akan tetapi mereka lebih mementingkan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. *Stewardship Theory* ini dapat dijadikan teori dasar pada penelitian yang berkaitan akuntansi sektor publik seperti organisasi pemerintahan. Dalam organisasi pemerintahan terdapat hubungan antara *steward* dan juga *principal*, dalam hal ini pemerintah selaku *steward* yang memiliki fungsi sebagai pengelola sumberdaya dan rakyat sebagai *principal* selaku pihak yang memiliki sumberdaya. Dimana kontrak hubungan antara pemerintah (*steward*) dengan rakyat (*principal*) berdasarakan kepercayaan. Pemerintah yang hakikatnya memiliki tujuan serta kewajiban memberikan pelayanan kepada publik yang nantinya dapat memberikan pertanggungjawaban atas pengelolaan sumberdaya kepada masyarakat.

Menurut *Stakeholder Theory*, manajemen organisasi diharapkan mampu melakukan kegiatan yang dianggap penting oleh *stakeholder*. Menurut Freeman dan Reed dalam Arifin (2016) menjelaskan bahwa perusahaan dalam hal ini pemerintah bukanlah entitas yang beroperasi untuk kepentingannya saja akan tetapi mereka harus dapat memberikan manfaat bagi *stakeholder* dalam hal ini rakyat. Berdasarkan pendapat di atas maka dapat pahami bahwa kegiatan operasional pemerintah seharusnya dapat memberikan kesejahteraan untuk rakyat.

Agency theory merupakan teori yang dipopulerkan oleh Jensen & Meckling dalam Saputro dan Mahmud (2015) Teori ini menyatakan adanya hubungan kerja antara pihak yang memberi wewenang dengan pihak yang menerima wewenang. Teori keagenan memandang bahwa pemerintah daerah sebagai *agent* dan masyarakat sebagai *principal* akan bertindak penuh kesadaran untuk memaksimalkan kepentingan mereka sendiri, serta memandang bahwa pemerintah daerah tidak dapat dipercaya untuk bertindak sebaik baiknya untuk kepentingan masyarakat.

Teori Stewardship menyebutkan bahwa individu bertindak mementingkan kepentingan kelompok atau organisasi daripada mengambil keuntungan pribadi. Dengan begitu maka individu akan menjalankan tugasnya sesuai dengan aturan aturan yang ada serta mengacu kepada teori ini kecurangan yang terjadi dalam organisasi cenderung sedikit hal ini dikarenakan para pejabat lebih mementingkan hasil perusahaan yang maksimal daripada mementingkan kepentingan pribadinya. Hubungan antara ukuran perusahaan dengan kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah dalam hal ini proksi ukuran pemerintah daerah adalah jumlah aset yang dikelola pemerintah daerah. Entitas yang memiliki aset yang besar umumnya memiliki aktivitas yang lebih banyak, dengan begitu membuat pemerintah daerah yang memiliki aset yang besar cenderung memperbanyak pengawasan terhadap aset yang dikelolanya.

**H1: Ukuran pemerintah berpengaruh negatif signifikan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal.**

PAD merupakan salah satu sumber pendapatan daerah yang diperoleh dengan cara mengelola dan memanfaatkan potensi daerah yang tersedia. Pemerintah daerah yang memiliki potensi PAD yang besar umum memiliki pengendalian internal yang memadai hal ini dikarenakan pemerintah daerah tersebut memiliki sumber daya yang cukup. Menurut Doyle, *et al* dalam Kristanto dan Bangun (2010) dalam konteks entitas manajer perusahaan yang memiliki perusahaan yang besar cenderung memiliki tanggung jawab atas pengelolaan sumber daya yang lebih besar dan mereka cenderung memiliki komitmen untuk menerapkan pengendalian internal yang memadai. Hal tersebut sesuai dengan Teori stewardship yang menyatakan bahwa individu bertindak mementingkan kepentingan kelompok atau organisasi daripada mengambil keuntungan pribadi.

**H2: Pendapatan asli daerah berpengaruh negatif signifikan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal**

Teori keagenan menjelaskan bahwa pemerintah daerah sebagai *agent* bagi masyarakat (*Principal*) akan bertindak dengan kesadaran untuk memenuhi kepentingan pribadi *agent*. *Agency theory* beranggapan bahwa banyak terjadi informasi asimetris yang memungkinkan terjadinya penyelewengan atau korupsi oleh agen. Dalam melayani rakyat maka dibutuhkan aset yang digunakan untuk memudahkan pelayanan. Untuk memperoleh aset-aset tersebut maka perlu adanya belanja modal. Yang dimaksud dengan belanja modal adalah suatu pengeluaran anggaran yang digunakan untuk memperoleh aset tetap atau aset lainnya dengan masa manfaat lebih dari satu periode akuntansi yang digunakan untuk memberikan pelayanan dan mensejahterakan masyarakat. Komponen belanja modal yang dimaksud antara lain: pembelian tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan, irigasi dan jaringan serta aset dalam bentuk fisik lainnya. Semakin banyak belanja modal yang dimiliki oleh suatu daerah maka alokasi anggaran untuk pengadaan barang tersebut semakin tinggi. Pada pemerintah daerah proses pengadaan aset tetap biasanya menggunakan mekanisme lelang atau tender. Dalam mekanisme seperti ini perusahaan yang memenuhi syarat dan mampu melakukan penawaran terbaik akan dipilih untuk memegang proyek tersebut. Dengan begitu otomatis pemerintah daerah yang memiliki proyek pengadaan yang banyak akan rawan terjadinya kecurangan.

### **H3: Belanja modal berpengaruh positif signifikan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal**

*Stakeholder Theory* mengatakan bahwa suatu organisasi bukanlah entitas yang hanya beroperasi untuk kepentingan pribadi akan tetapi juga harus dapat memberikan manfaat bagi stakeholdernya. Dalam hal ini pemerintah daerah sebagai pemegang kekuasaan dalam roda pemerintahan harus dapat memberikan manfaat untuk kepentingan rakyat (*stakeholder*). *Stakeholder theory* memiliki tujuan yang luas dalam meningkatkan nilai dari dampak aktifitas yang menimbulkan kerugian bagi *stakeholder*. Tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan merupakan presentase jumlah rekomendasi yang sudah ditindaklanjuti, yang diberikan BPK untuk pemerintah daerah maupun pemerintah pusat berdasarkan hasil dari pemeriksaan yang telah dilakukan agar dapat ditindaklanjuti guna perbaikan dimasa mendatang. Dengan adanya tindak lanjut diharapkan kerugian negara atau daerah akibat dari kecurangan-kecurangan/ kesalahan-kesalahan yang terjadi dapat diperbaiki agar tercipta pemerintahan yang efektif dan efisien.

### **H4: Tingkat Penyelesaian Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan dapat memoderasi pengaruh antara Ukuran Pemerintah daerah dengan Kelemahan Sistem Pengendalian Internal**

*Stakeholder Theory* mengatakan bahwa suatu organisasi bukanlah entitas yang hanya beroperasi untuk kepentingan pribadi akan tetapi juga harus dapat memberikan manfaat bagi stakeholdernya. Dalam hal ini pemerintah daerah sebagai pemegang kekuasaan dalam roda pemerintahan harus dapat memberikan manfaat untuk kepentingan rakyat (*stakeholder*). Pendapatan Asli Daerah (PAD) merupakan pendapatan yang dipeoleh hasil dari mengelola potensi yang dimiliki oleh suatu negara. Pendapatan Asli Daerah diperoleh berdasarkan penjumlahan terhadap pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan milik daerah yang dipisahkan serta Pendapatan Asli Daerah lain-lain yang sah. Tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK diduga dapat mempengaruhi hubungan antara PAD dengan Kelemahan Sistem Pengendalian internal pemerintah daerah.

### **H5: Tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dapat memoderasi hubungan antara pendapatan asli daerah dengan kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah.**

*Stakeholder Theory* mengatakan bahwa suatu organisasi bukanlah entitas yang hanya beroperasi untuk kepentingan pribadi akan tetapi juga harus dapat memberikan manfaat bagi stakeholdernya. Dalam hal ini pemerintah daerah sebagai pemegang kekuasaan dalam roda pemerintahan harus dapat memberikan manfaat untuk kepentingan rakyat (*stakeholder*). Belanja modal digunakan oleh pemerinah daerah untuk memperoleh aset yang nantinya dapat digunakan untuk kegiatan sehari-hari. Tingkat tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK diduga dapat mempengaruhi hubungan antara Belanja Modal dengan Kelemahan Sistem Pengendalian internal pemerintah daerah. Secara rasional apabila tingkat tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan yang tinggi maka akan mengecilkan kecurangan yang terjadi pada pos – pos belanja modal. Dalam artian apabila tingkat tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan daerah yang tinggi menunjukkan bahwa pengawasan yang dilakukukan oleh pejabat yang berwenang semakin tinggi atau ketat.

**H6: Tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dapat memoderasi hubungan antara belanja modal terhadap kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah.**

## **2. METODE PENELITIAN**

Penelitian ini termasuk dalam penelitian kuantitatif, dengan desain penelitian studi pengujian hipotesis (*hypothesis testing study*) untuk menguji antar variabel. Populasi dalam penelitian ini adalah 35 kabupaten/kota se Jawa Tengah yang terdiri dari 29 Pemerintah Kabupaten dan 6 Pemerintah Kota yang diaudit oleh BPK Republik Indonesia dengan periode 3 tahun amatan yakni pada tahun 2014-2016. Penelitian ini menggunakan teknik sampling jenuh. Jumlah populasi yang sedikit menjadi alasan peneliti menggunakan teknik sampel ini. Jumlah sampel dalam penelitian ini adalah 105 unit analisis. Dari jumlah tersebut terdapat 15 data outlier sehingga sampel akhir berjumlah 90 unit analisis Kabupaten/kota yang berada di Provinsi Jawa Tengah.

Variabel yang digunakan pada penelitian ini terdiri dari variabel independen (bebas), variabel dependen (terikat), dan variabel moderating. Variabel independen dalam penelitian ini adalah ukuran pemerintah (X1), pendapatan asli daerah (X2), belanja modal (X3), tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan(X4). Variabel dependent pada penelitian ini adalah kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah (Y). Dalam penelitian ini tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan menjadi variabel moderasi (Z).

### **a. Ukuran Pemerintah (X1)**

Ukuran pemerintah daerah adalah suatu cara yang dapat digunakan untuk menilai potensi dan besarnya ukuran yang dimiliki oleh daerah. Dalam hal pemerintah daerah tingkat II yaitu kota dan kabupaten, ukuran pemerintah dapat menggambarkan juga kekayaan yang dimiliki pemerintah daerah. Dalam penelitian ini ukuran pemerintah daerah dapat diukur menggunakan jumlah aset yang dikelola oleh pemerintah daerah kota/kabupaten.

### **b. Pendapatan Asli Daerah (X2)**

Pendapatan asli daerah atau sering disebut dengan PAD merupakan salah satu hasil pendapatan daerah yang diperoleh oleh suatu daerah atas pengelolaan dan pemanfaatan potensi daerah yang dimiliki. PAD pada penelitian ini diukur berdasarkan dari besarnya jumlah nilai nominal realisasi penerimaan PAD yang diperoleh oleh kota/kabupaten.

### **c. Belanja Modal (X3)**

Belanja modal merupakan jumlah pengeluaran daerah yang digunakan dalam rangka pembentukan aset tetap atau modal guna operasional satuan kerja setiap harinya yang digunakan untuk pelayanan kepada masyarakat. Pada penelitian ini belanja modal diukur berdasarkan jumlah realisasi belanja modal pemerintah kota/kabupaten Provinsi Jawa Tengah.

### **d. Tingkat Penyelesaian Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (Z)**

Berdasarkan UU No. 15 Tahun 2004 serta UU No. 15 Tahun 2006 mengamanatkan agar BPK melaksanakan pemantauan pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan (TLRHP) dan penyelesaian kerugian negara/daerah. Pemantauan itu dituangkan ke dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester BPK. Tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan

diukur berdasarkan jumlah rekomendasi BPK yang telah ditindaklanjuti sesuai dengan rekomendasi dibagi dengan jumlah rekomendasi.

#### e. Kelemahan Sistem Pengendalian Internal (Y)

Kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah pada penelitian ini diukur berdasarkan Jumlah kasus kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan ditambah Jumlah kasus kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja ditambah jumlah kasus kelemahan struktur pengendalian yang diperoleh dari Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

Teknik pengumpulan data penelitian ini menggunakan teknik dokumentasi. Data yang digunakan pada penelitian ini adalah data sekunder yang berupa Laporan Realisasi Anggaran (LRA) kabupaten/kota di Jawa Tengah yang diperoleh dari BPKAD Provinsi Jawa Tengah serta ikhtisar hasil pemeriksaan semester Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) kantor perwakilan Provinsi Jawa Tengah yang diperoleh dari website ([semarang.bpk.go.id](http://semarang.bpk.go.id)). Analisis statistik deskriptif dan analisis statistik inferensial adalah teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini. Peneliti juga menggunakan teknik analisis regresi moderasi dengan rumus sebagai berikut:

$$Y_{KSPI} = \alpha + \beta_1 UP + \beta_2 PAD + \beta_3 BM + \beta_4 |UP-TLRHP| + \beta_5 |PAD-TLRHP| + \beta_6 |BM-TLRHP| + e$$

Keterangan:

Y = variabel dependen

$\alpha$  = konstanta

$\beta$  = koefisien regresi

UP = Nilai *standardized* dari Ukuran Pemerintah

PAD = Nilai *standardized* dari Pendapatan Asli Daerah

BM = Nilai *standardized* dari Belanja Modal

|UP-TLRHP| = Nilai Absolut dari ZscoreUP-ZscoreTLRHP

|PAD-TLRHP| = Nilai Absolut dari ZscorePAD-ZscoreTLRHP

|BM-TLRHP| = Nilai Absolut dari ZscoreBM-ZscoreTLRHP

E = faktor eror

### 3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil uji asumsi klasik memenuhi model yang normal. Analisis statistik dilakukan dengan melakukan uji *One Sample Kolmogorov-Smirnov* (K-S) untuk menguji normalitas variabel. Nilai signifikansi dari penelitian ini sebesar 0,200. Angka tersebut lebih besar dibandingkan batas minimal kelulusan Uji *One-Sample Kolmogorov Smirnov* yaitu 0,05. Pengujian autokorelasi dalam penelitian ini menggunakan metode *Durbin-Watson* (DW test), Berdasarkan pengujian yang sudah dilakukan diperoleh hasil D-W berada di antara dU sampai dengan 4 - dU, koefisien korelasi sampai dengan nol ( $1,7508 < 2,010 < 2,4344$ ). Cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya multikolonieritas dalam model regresi yaitu dengan melihat nilai *tolerance* dan lawannya nilai *variance inflation factor* (VIF). Model regresi yang terdapat multikolonieritas yaitu apabila nilai *tolerance*  $< 0,10$  atau sama dengan  $VIF > 10$ . Berdasarkan hasil pengujian diperoleh hasil ukuran pemerintah memiliki nilai *tolerance* sebesar 0,663 dan nilai VIF 1.509, PAD 0,613 dan 1.630, belanja modal 0,603 dan 1.658, tingkat penyelesaian TLRHP 0,974 dan 1.027. Selanjutnya cara untuk mendeteksi ada atau tidaknya

Heteroskedastisitas dalam penelitian ini menggunakan Uji Glejser. Hasil pengujian menunjukkan tidak terdapat Heteroskedastisitas dengan hasil Ukuran pemerintah memiliki nilai signifikansi 0,759, PAD 0,783, belanja modal 0,878, dan Tingkat penyelesaian TLRHP sebesar 0,409. Hasil uji menunjukkan semua variabel memiliki nilai tingkat signifikansi > 0,05 dari nilai AbsUT.

Hasil uji F menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,003, berarti ukuran pemerintah, pendapatan asli daerah, belanja modal dan tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal. Nilai adjusted R<sup>2</sup> menunjukkan hasil 15,8% variasi dari kelemahan SPI dapat dijelaskan oleh variabel ukuran pemerintah, Pendapatan Asli Daerah (PAD), belanja modal, Tingkat Penyelesaian Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP), selisih ZscoreUP – ZscoreTLRHP, selisih ZscorePAD – Zscore TLRHP, dan selisih ZscoreBM – Zscore TLRHP, sedangkan 84,2% dipengaruhi oleh variabel lain diluar model penelitian ini.

**Tabel 1. Ringkasan Uji Hipotesis**

| No. | Pernyataan  | Nilai Signifikansi | Hasil                     |
|-----|---|--------------------|---------------------------|
| 1.  | <b>H1:</b> ukuran pemerintah daerah memiliki pengaruh negatif terhadap kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah   | 0,516              | <b>Hipotesis Ditolak</b>  |
| 2.  | <b>H2:</b> Pendapatan Asli Daerah memiliki pengaruh negatif terhadap kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah   | 0,156              | <b>Hipotesis Ditolak</b>  |
| 3.  | <b>H3:</b> belanja modal memiliki pengaruh positif terhadap kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah  | 0,402              | <b>Hipotesis Ditolak</b>  |
| 4.  | <b>H4:</b> tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dapat memoderasi pengaruh antara ukuran pemerintah daerah dengan kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah | 0,767              | <b>Hipotesis Ditolak</b>  |
| 5.  | <b>H5:</b> tingkat tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dapat memoderasi hubungan antara Pendapatan Asli Daerah dengan Kelemahan Sistem Pengendalian internal pemerintah daerah.               | 0,330              | <b>Hipotesis Ditolak</b>  |
| 6.  | <b>H6:</b> Tingkat tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK dapat memoderasi hubungan antara belanja modal terhadap kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah.                  | 0,041              | <b>Hipotesis Diterima</b> |

Sumber: Output SPSS 23, 2019

Persamaan yang dihasilkan pada analisis regresi moderasi penelitian ini sebagai berikut:

$$KSPI = -0,260 - 0,079Z_{coreUP} + 0,187Z_{scorePAD} + 0,107Z_{scoreBM} + 0,051 AbsUP-TLRHP - 0,144AbsPAD-TLRHP + 0,317AbsBM-TLRHP + e$$

### **Pengaruh Ukuran Pemerintah terhadap Kelemahan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah**

Hasil penelitian ini menunjukkan hasil ukuran pemerintah berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal hipotesis pertama (H<sub>1</sub>) **ditolak**. Hasil ini sesuai dengan penelitian Fauza (2015) dan Saputro dan Mahmud (2015) yang menyatakan ukuran pemerintah tidak berpengaruh terhadap kelemahan SPI. Penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian Iqbal (2017) dan Putri dan Mahmud (2015) yang menyatakan ukuran pemerintah berpengaruh negatif signifikan terhadap kelemahan SPI. Hal ini membuktikan pemerintah yang memiliki total aset yang besar belum tentu memiliki kelemahan sistem pengendalian internal yang sedikit. Bisa jadi dengan jumlah aset yang besar, pemerintah daerah tersebut juga memiliki kelemahan sistem pengendalian internal yang besar juga. Hal ini dapat terjadi pada kondisi pemerintah yang kurang memperhatikan atau kurangnya pengawasan terhadap aset tersebut. Hal tersebut menjadikan pihak-pihak yang tidak bertanggungjawab dapat memanfaatkan kelemahan dari kurang ketatnya pengawasan yang ada.

### **Pengaruh Pendapatan Asli Daerah terhadap Kelemahan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah**

Hasil penelitian ini menunjukkan hasil pengaruh Pendapatan Asli Daerah (PAD) memiliki pengaruh positif tidak signifikan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal hipotesis kedua (H<sub>2</sub>) **ditolak**. Hasil ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Fauza (2015) dan Saputro dan Mahmud (2015) yang menyatakan Pendapatan Asli daerah (PAD) tidak berpengaruh terhadap kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Aini (2017) dan Iqbal (2017) yang menyatakan Pendapatan Asli Daerah memiliki pengaruh signifikan terhadap kelemahan sistem pengendalian pemerintah daerah. Dengan pendapatan asli daerah yang besar maka belum tentu menjadikan jumlah kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah menjadi kecil. Hal ini mungkin saja dapat terjadi pada kondisi pemerintah daerah yang kurang mengawasi pos-pos penerimaan seperti penerimaan pendapatan asli daerah. Kurangnya pengawasan tersebut menjadikan pendapatan asli daerah dapat dengan mudah dimanipulasi oleh pihak-pihak tertentu untuk kepentingan pribadi.

### **Pengaruh Belanja Modal Terhadap Kelemahan Sistem Pengendalian Internal**

Hasil penelitian ini menunjukkan hasil pengaruh belanja modal memiliki pengaruh positif tidak signifikan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal hipotesis ketiga (H<sub>3</sub>) **ditolak**. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Aini (2017) dan Iqbal (2017) menyatakan bahwa belanja modal tidak memiliki pengaruh terhadap kelemahan sistem pengendalian internal. Hasil dari penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Sebayang (2017) yang mendapatkan hasil belanja modal berpengaruh negatif

signifikan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah. Secara teoritis dengan belanja modal yang tinggi maka akan menjadikan kelemahan sistem pengendalian internal akan semakin tinggi juga. Akan tetapi pada penelitian ini jumlah belanja modal yang tinggi belum tentu memiliki kelemahan SPI yang tinggi juga. Hal ini bisa terjadi pada pemerintah daerah yang memiliki komitmen tinggi untuk memberikan yang terbaik untuk masyarakat sehingga tujuan dari pemerintah daerah tersebut dapat terwujud.

#### **Pengaruh ukuran pemerintah terhadap kelemahan sistem pengendalian internal yang dimoderasi oleh TLRHP**

Berdasarkan hasil penelitian hubungan antara ukuran pemerintah terhadap kelemahan sistem pengendalian internal memiliki nilai signifikansi sebesar 0,516 atau masih lebih besar dari standar signifikansi 0,05. Dengan adanya variabel tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan nilai signifikansi selisih ZscoreUP dan ZscoreTLRHP sebesar 0,767 atau lebih besar dari 0,05. Artinya tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tidak mampu memoderasi hubungan antara ukuran pemerintah terhadap kelemahan sistem pengendalian internal. Berdasarkan hasil tersebut dapat dinyatakan bahwa hipotesis keempat ( $H_4$ ) yang menyatakan tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan mampu memoderasi hubungan antara ukuran pemerintah terhadap kelemahan sistem pengendalian internal **ditolak**. Seharusnya tinggi-rendahnya tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dapat mempengaruhi hubungan antara ukuran pemerintah dengan kelemahan sistem pengendalian internal. Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan seharusnya dapat menjadi alat pemerintah daerah untuk meminimalisir kelemahan sistem pengendalian internal akibat dari sedikitnya aset yang dimiliki oleh pemerintah daerah. Namun setelah dilakukan pengujian, terbukti bahwa tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tidak dapat memoderasi hubungan antara ukuran pemerintah dengan kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah.

#### **Pengaruh pendapatan asli daerah terhadap kelemahan sistem pengendalian internal yang dimoderasi oleh TLRHP**

Berdasarkan hasil penelitian hubungan antara Pendapatan Asli Daerah terhadap kelemahan sistem pengendalian internal memiliki nilai signifikansi sebesar 0,156 atau masih lebih besar dari standar signifikansi 0,05. Dengan adanya variabel tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan nilai signifikansi selisih ZscorePAD dan ZscoreTLRHP sebesar 0,330 atau lebih besar dari 0,05. Artinya tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tidak mampu memoderasi hubungan antara Pendapatan Asli Daerah terhadap kelemahan sistem pengendalian internal. Berdasarkan hasil tersebut dapat dinyatakan bahwa hipotesis kelima ( $H_5$ ) yang menyatakan tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan mampu memoderasi hubungan antara Pendapatan Asli Daerah terhadap kelemahan sistem pengendalian internal **ditolak**. Tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan seharusnya dapat mempengaruhi hubungan antara pendapatan asli daerah dengan kelemahan sistem pengendalian internal. Penjagaan pos-pos penerimaan pemerintah daerah dapat dilakukan dengan penindaklanjutan rekomendasi hasil pemeriksaan. Sehingga kelemahan sistem pengendalian internal pada pos-pos penerimaan pemerintah daerah menjadi lebih sedikit. Dengan begitu uang hasil penerimaan pendapatan asli daerah tersebut dapat

digunakan pemerintah untuk memberikan kesejahteraan bagi rakyat. Namun setelah dilakukan penelitian didapatkan hasil bahwa tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tidak mampu memoderasi hubungan antara pendapatan asli daerah dengan kelemahan sistem pengendalian internal.

#### **Pengaruh belanja modal terhadap kelemahan sistem pengendalian internal yang dimoderasi oleh TLRHP**

Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan hasil hubungan antara belanja modal terhadap kelemahan sistem pengendalian internal memiliki nilai signifikansi sebesar 0,402 atau masih lebih besar dari standar signifikansi 0,05. Dengan adanya variabel tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan nilai signifikansi selisih ZscoreBM dan ZscoreTLRHP sebesar 0,041 atau lebih besar dari 0,05. Artinya tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan mampu memoderasi hubungan antara belanja modal terhadap kelemahan sistem pengendalian internal. Berdasarkan hasil tersebut dapat dinyatakan bahwa hipotesis keenam ( $H_6$ ) yang menyatakan tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan mampu memoderasi hubungan antara belanja modal terhadap kelemahan sistem pengendalian internal **diterima**. Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dapat memperlemah maupun memperkuat hubungan antara belanja modal dengan kelemahan sistem pengendalian internal artinya dengan penggunaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan ini pemerintah dapat melakukan perbaikan pada belanja modal yang selama ini sering dimanfaatkan oleh oknum yang tidak bertanggungjawab untuk mendapatkan keuntungan pribadi. Dengan adanya tindak lanjut ini maka diharapkan pemerintah dapat mengevaluasi dan memperbaiki kelemahan sistem pengendalian internal yang berkaitan dengan belanja modal. Sehingga dana yang selama ini sering digelapkan oleh oknum yang tidak bertanggungjawab untuk kepentingan pribadi dapat dialihkan untuk kesejahteraan rakyat.

#### **4. PENUTUP**

Berdasarkan analisis yang telah dilakukan, dapat diambil kesimpulan bahwa tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan mampu memperkuat ataupun memperlemah hubungan antara belanja modal terhadap kelemahan sistem pengendalian internal. Hal ini dikarenakan pemerintah daerah akan memperhatikan hasil rekomendasi hasil pemeriksaan untuk menjaga proyek-proyek yang sedang pemerintah daerah kerjakan agar terhindar dari kecurangan yang mengakibatkan kerugian bagi pemerintah daerah.

Saran bagi pihak pemerintah daerah kabupaten/kota di provinsi Jawa Tengah untuk meningkatkan tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan hal ini berguna untuk menekan angka kelemahan sistem pengendalian internal, Sehingga proyek-proyek yang sedang dikerjakan pemerintah daerah dapat berjalan dengan efektif dan efisien serta untuk meminimalisir kecurangan yang akan terjadi pada proyek-proyek yang akan dilaksanakan selanjutnya.

#### **5. DAFTAR PUSTAKA**

Aini, F. 2017. Pengaruh Pertumbuhan Ekonomi, Pendapatan Asli Daerah (PAD), Kompleksitas Daerah dan Belanja Modal Terhadap Kelemahan Pengendalian Intern Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Provinsi di Indonesia periode 2011-2012). *JOM Fekom*, 4, 777-789

- Arifin, Muhammad Naufal. Lilik Handajani. dan Alamsyah. 2016. Kualitas Laporan Keuangan Dan Kepercayaan Stakeholder Pada Satuan Kerja Wilayah Kerja KPPN Mataram. *JAFFA*, Vol 04 No.2 Oktober 2016, 121-144
- Fauza, N. 2015. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kelemahan Pengendalian Intern Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Pemerintah Daerah se Sumatera). *JOM Fekom*, 2(2), 1-15.
- Iqbal, M. 2017. Pengaruh Tingkat Pertumbuhan Ekonomi, Pendapatan Asli Daerah, Belanja Modal, Dan Jumlah Penduduk Terhadap Kelemahan Pengendalian Intern Pada Pemerintah Daerah. *Jurnal Of Economic*, 4(1).
- Kristanto S.B. dan Prisma B. 2010. Determinan Kelemahan Pengendalian Internal Pemerintah Daerah Dari Pendapatan Asli Daerah Dan Belanja Modal. *Jurnal Akuntansi Ukrida*.
- Novilia, F. (2017). Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah, Pendapatan Asli Daerah dan Belanja Modal Terhadap Temuan Audit Bpk atas Sistem Pengendalian Intern Pada Pemerintah Daerah Di Indonesia. Tesis. Universitas Lampung.
- Nurwati, I. (2015). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kelemahan Pengendalian Internal Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Tengah Periode 2011-2012). Skripsi. Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP)
- Petrovits, C. Shakespeare, C. & Shih, A. 2011. The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations. *The Accounting Review* 86(1): 325-357.
- Putri, Novi Kumala & Amir M. 2015. Pengaruh Pertumbuhan Ekonomi, Pad, Ukuran dan Kompleksitas Terhadap Kelemahan Pengendalian Intern Pemda. *Accounting Analysis Journal*, 4(2), 1-8.
- Saputro, E. A. & Amir M. 2015. Analisis Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap Kelemahan Pengendalian Intern Pemerintah Daerah. *Accounting Analysis Journal*, 4(3), 1-9.
- Sebayang, J V. (2017). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Pada Pemerintah Kabupaten Dan Kota Di Provinsi Sumatera Utara. Tesis. Universitas Sumatra Utara.
- Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 pasal 56 ayat 4 tentang Perbendaharaan Negara