



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

**PENGARUH UKURAN, PERTUMBUHAN, DAN KOMPLEKSITAS  
TERHADAP PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH DAERAH  
STUDI KASUS DI INDONESIA**

**Dwi Martani dan Fazri Zaelani**  
**Departemen Akuntansi**  
**Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia**

**Abstrak**

Penelitian ini membahas bagaimana pengaruh ukuran pemerintah daerah, tingkat pertumbuhan, porsi pendapatan asli daerah (PAD), jumlah kecamatan, dan jumlah penduduk terhadap kelemahan pengendalian intern dalam pelaporan keuangan pemerintah daerah. Kelemahan pengendalian intern terdiri dari tiga kelompok besar yaitu kelemahan sistem akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan APBD, dan kelemahan struktur pengendalian.

Hasil dari uji regresi berganda terhadap 229 pemerintah daerah menunjukkan bahwa ukuran pemerintah daerah dan jumlah penduduk memiliki pengaruh signifikan negatif terhadap tingkat kelemahan pengendalian intern. Tingkat pertumbuhan dan pendapatan asli daerah memiliki pengaruh signifikan positif terhadap tingkat kelemahan pengendalian intern. Sedangkan jumlah kecamatan dari pemerintah daerah tidak berpengaruh signifikan.

**Kata kunci:**

Kelemahan pengendalian intern, ukuran, pertumbuhan, PAD, kecamatan, populasi



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

**1. Latar Belakang**

Sejak reformasi pada tahun 1998 berbagai perubahan terjadi di Indonesia. Perubahan tersebut tidak hanya dirasakan di pusat pemerintahan, tetapi juga di daerah. Setelah terjadinya reformasi, sistem pemerintahan yang awalnya bersifat terpusat mulai mengalami desentralisasi. Hal ini ditandai dengan dikeluarkannya Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang pemerintahan daerah. Regulasi tersebut menjadi landasan bagi pemberian otonomi daerah yang semakin besar kepada daerah. Implikasi dari adanya otonomi adalah kewajiban pemerintah untuk lebih transparans dan akuntabel.

Banyaknya pemerintahan daerah di Indonesia dengan otonomi yang semakin besar, membuat pengawasan yang baik sangat dibutuhkan agar tidak terjadi kecurangan (*fraud*). Kecurangan dalam organisasi baik di sektor pemerintahan maupun di sektor swasta biasanya disebabkan oleh lemahnya pengendalian intern. Berdasarkan *KPMG Fraud Survey 2006* ditemukan bahwa lemahnya pengendalian intern menjadi faktor utama penyebab terjadinya kecurangan yaitu sebesar 33% dari total kasus kecurangan yang terjadi. Faktor kedua adalah diabaikannya sistem pengendalian intern yang telah ada sebesar 24%. Dari dua faktor tersebut terlihat bahwa keberadaan dan pelaksanaan pengendalian intern sangat penting. Dalam penelitian Coe dan Curtis (1991) menemukan dari total 127 kasus kelemahan pengendalian intern di Carolina Utara AS sebagian besar (42%) terjadi di lembaga pemerintah. Menurut Abbot et al. dalam Wilopo (2006) pengendalian intern yang efektif mengurangi kecenderungan kecurangan dalam organisasi. Hal ini senada dengan survey KPMG tahun 2006 dimana sebagian besar kecurangan (38%) terdeteksi karena adanya pengendalian intern. Menurut Wilopo (2006).



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

Dengan demikian dapat dilihat bahwa pengendalian intern memiliki peranan yang sangat penting bagi sebuah organisasi, termasuk pemerintah daerah. Pemerintah daerah harus mampu menjalankan pengendalian intern yang baik agar dapat memperoleh keyakinan yang memadai dalam mencapai tujuan. Pasal 56 ayat 4 Undang-undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menjelaskan bahwa pengelolaan keuangan daerah harus didukung oleh sistem pengendalian intern yang memadai. Ukuran pemerintah daerah, jumlah penduduk membuat setiap pemerintah daerah memiliki karakteristik yang berbeda sehingga dapat mempengaruhi keberhasilan implementasi sistem pengendalian intern. Oleh karena itu, penting untuk mengetahui faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi pengendalian intern pada pemerintah daerah di Indonesia. Penelitian ini ingin melihat bagaimana pengaruh ukuran, pertumbuhan, dan kompleksitas pemerintah daerah berdasarkan jumlah PAD, jumlah kecamatan, dan jumlah penduduk terhadap kelemahan sistem pengendalian intern di pemerintah daerah. Kelemahan pengendalian intern dalam penelitian ini berdasarkan hasil audit BPK.

## **2. Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis**

### **Penelitian Terdahulu**

Penelitian terdahulu tentang faktor determinan pengendalian intern banyak dilakukan di sektor swasta dan organisasi nirlaba. Penelitian tersebut yaitu Ge dan McVay (2005), Doyle, Ge, dan McVay (2007), Ashbaugh-Skife, Collins, dan Kinney (2007), Zhang, Niu, dan Zheng (2009), dan Petrovits, Shakespeare, dan Shih (2010).



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

Ge dan McVay (2005) melakukan penelitian untuk melihat pengungkapan kelemahan material pengendalian intern setelah diterapkannya *Sarbanes-Oxley Act*. Penelitian ini menggunakan sampel 261 perusahaan yang mengungkapkan minimal satu kelemahan material pengendalian intern dalam lembar isian SEC (*security and exchange commission*) setelah tanggal efektif dari *Sarbanes-Oxley Act* tahun 2002. Petrovits, Shakespeare, dan Shih (2010). Berdasarkan deskripsi yang diberikan manajemen ditemukan bahwa pengendalian intern yang lemah biasanya berhubungan dengan komitmen yang kurang dalam pengendalian akuntansi. Kelemahan material pengendalian intern cenderung pula untuk berhubungan dengan kebijakan pengakuan pendapatan yang lemah, kurangnya pemisahan tanggung jawab, kekuarangan dalam proses pelaporan akhir periode dan kebijakan akuntansi, dan rekonsiliasi akun yang tidak tepat. Secara spesifik kelemahan pengendalian intern paling sering terjadi pada *current accrual account* seperti piutang dan persediaan. Selain itu kelemahan juga sering terjadi pada akun yang kompleks seperti transaksi *derivative* dan akun pajak penghasilan. Berdasarkan hasil analisis statistik peneliti menemukan bahwa kompleksitas (diukur dengan jumlah segmen operasi dan translasi mata uang asing) dan profitabilitas (dilihat dari rasio *return on assets* dan nilai *cash from operation*) berhubungan positif dengan kelemahan material pengendalian intern. Sedangkan ukuran perusahaan yang dilihat dari nilai buku perusahaan dan kapitalisasi pasar berhubungan negatif dengan kelemahan pengendalian intern.

Kemudian penelitian yang dilakukan Doyle, Ge, dan McVay (2007) ingin memeriksa faktor determinan dari kelemahan pengendalian intern dalam pelaporan keuangan. Peneliti menggunakan sampel perusahaan-perusahaan yang mengungkapkan



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.snal4aceh.com

---

kelemahan pengendalian intern dalam pelaporan keuangan berdasarkan *Sarbanes-Oxley Act* (SOX) seksi 302 dan seksi 404 dari bulan Agustus 2002 sampai 2005. Dari 779 perusahaan yang dijadikan sampel dalam penelitian ini, peneliti menemukan bahwa perusahaan yang memiliki banyak kelemahan pengendalian intern cenderung lebih kecil, lebih muda, lemah secara keuangan, kompleks, sedang tumbuh, dan dalam restrukturisasi. Kelemahan pengendalian intern tersebut bisa dibedakan menjadi perusahaan dengan masalah pengendalian perusahaan keseluruhan dan perusahaan dengan masalah pada akun tertentu (spesifik). Untuk kelemahan pengendalian intern secara keseluruhan dimiliki oleh perusahaan yang lebih kecil, lebih muda, dan lemah dalam keuangan. Sementara perusahaan yang memiliki masalah pengendalian intern pada akun spesifik adalah perusahaan yang kompleks, memiliki banyak diversifikasi, dan sedang banyak perubahan dalam operasi.

Penelitian lainnya adalah penelitian Ashbaugh-Skife, Collins, dan Kinney (2007). Berdasarkan SOX seksi 302 perusahaan wajib melakukan sertifikasi bahwa telah melakukan evaluasi terhadap efektivitas pengendalian intern dalam pelaporan keuangan. Seksi 404 mengharuskan laporan keuangan perusahaan publik dalam formulir 10-K dan 10-Q mengandung penilaian manajemen tentang efektivitas desain dan operasi pengendalian intern dalam pelaporan keuangan. Berdasarkan hasil analisis ditemukan bahwa kompleksitas organisasi (jumlah segmen usaha, penjualan dengan mata uang asing, dan jumlah persediaan) berpengaruh positif terhadap masalah pengendalian intern. Begitu juga untuk perubahan organisasi yang dilihat dari data *merger* dan akuisisi, pertumbuhan, dan restrukturisasi memiliki pengaruh positif.



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

Di Asia penelitian sejenis dilakukan oleh Zhang, Niu, dan Zheng (2009). Banyak sekali perusahaan di China membangun sistem pengendalian intern yang dikenal dengan *Enterprise Internal Control Basic Standard* (EICBS). Peneliti menemukan bukti bahwa kualitas pengendalian intern berhubungan positif dengan ukuran perusahaan, kondisi keuangan, filosofi manajemen, budaya, dan audit intern. Ukuran perusahaan dihitung dengan menggunakan data total aset perusahaan. Kondisi keuangan diukur menggunakan data *Return on Equity* dan *Leverage*. Sedangkan filosofi manajemen, budaya, dan audit intern diukur menggunakan *Likert five Scale*. Peneliti juga menemukan kualitas pengendalian intern berhubungan negatif dengan *control power* dari pemegang saham mayoritas dan tingkat desentralisasi. Dengan demikian semakin terdesentralisasi organisasi akan membuat kualitas pengendalian intern menurun sehingga banyak kelemahan yang terjadi.

Penelitian juga dilakukan pada sektor organisasi nirlaba. Penelitian yang dilakukan Petrovits, Shakespeare, dan Shih (2010) ini ingin melihat penyebab dan dampak dari defisiensi pengendalian intern pada sektor nirlaba. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 27.495 lembaga amal dari tahun 1999 sampai 2007. Dari hasil pengolahan data statistik didapatkan hasil bahwa masalah pengendalian intern pada organisasi nirlaba memiliki hubungan positif dengan kondisi keuangan lemah, sedang tumbuh, lebih kompleks, dan berukuran kecil. Kondisi keuangan diukur berdasarkan keberadaan *going concern paragraph* dalam opini laporan keuangan dan surplus yang dimiliki organisasi nirlaba. Petumbuhan dilihat dari perubahan ukuran organisasi nirlaba. Ukuran organisasi sendiri dilihat dari total aset yang dimiliki. Sedangkan kompleksitas diukur dari banyaknya jenis sumber pendapatan, dalam hal ini



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

apakah dari pemerintah, publik dan/atau program pelayanan yang dijalankan.

Hasil dari berbagai penelitian di atas menunjukkan sebuah benang merah mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi kelemahan pengendalian intern. Kelemahan pengendalian intern pada sebuah organisasi dipengaruhi oleh ukuran organisasi tersebut. Hal ini terkait sumber daya yang dimiliki dalam implementasi sistem pengendalian intern. Faktor lain yang mempengaruhi kelemahan pengendalian intern organisasi adalah tingkat pertumbuhan. Hal ini terkait berbagai perubahan yang terjadi dalam organisasi sebagai konsekuensi logis dari sebuah pertumbuhan. Berbagai perubahan tersebut tentu berpengaruh terhadap sistem pengendalian intern yang diterapkan. Selain ukuran dan tingkat pertumbuhan organisasi, faktor yang ikut mempengaruhi kelemahan pengendalian intern adalah kompleksitas yang dimiliki organisasi tersebut. Organisasi yang kompleks akan lebih sulit dalam mengimplementasikan pengendalian intern. Hal ini terkait dengan kegiatan organisasi yang rumit dan banyak yang harus dikendalikan.

Jumlah kasus terkait kelemahan pengendalian intern diperoleh dari hasil audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun 2008 di seluruh Indonesia. Kelemahan pengendalian intern tersebut didapatkan dengan melihat tingkat kesesuaian pengendalian intern terhadap standar audit yang telah ditetapkan yaitu Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Hasil audit tersebut dikelompokkan ke dalam tiga kelompok utama sebagai berikut:

1. Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan
  - a. Proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan
  - b. Sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

- 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
- Kelemahan Struktur Pengendalian Intern
- 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 diluar mekanisme APBN/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



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

**Pengembangan Hipotesis**

Penelitian Ge dan McVay (2005) dan Doyle, Ge, dan McVay (2007) menemukan hubungan yang negatif antara ukuran perusahaan dengan kelemahan pengendalian intern. Zhang, Niu, dan Zheng (2009) juga menyimpulkan terdapat hubungan positif antara ukuran perusahaan dengan kualitas pengendalian intern. Petrovits, Shakespeare, dan Shih (2010) menemukan bahwa masalah pengendalian intern meningkat untuk organisasi nirlaba yang lebih kecil ukuran total asetnya. Semua penelitian tersebut menuju pada kesimpulan yang sama bahwa semakin besar ukuran suatu entitas maka kelemahan pengendalian intern akan semakin kecil. Meskipun penelitian di atas lebih banyak dilakukan pada perusahaan, tetapi tetap relevan untuk semua jenis organisasi termasuk pemerintah daerah. Secara intuitif organisasi yang besar memiliki prosedur pelaporan keuangan yang baku dan memiliki cukup sumber daya manusia untuk pembagian tanggung jawab sehingga lebih teratur. Organisasi yang besar juga memiliki sumber daya ekonomi yang lebih banyak untuk melakukan implementasi sistem pengendalian intern seperti melakukan training dan konsultasi sistem pengendalian intern.

*Hipotesis 1: Ukuran pemerintah daerah memiliki pengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian intern.*

Penelitian Doyle, Ge, dan McVay (2007) dan Ashbaugh-Skife, Collins, dan Kinney (2007) tingkat pertumbuhan perusahaan memiliki hubungan positif dengan kelemahan pengendalian intern. Selanjutnya, Petrovits, Shakespeare, dan Shih (2010) melakukan penelitian terhadap organisasi nirlaba menyimpulkan bahwa organisasi yang sedang tumbuh memiliki masalah kelemahan pengendalian intern yang lebih banyak. Pertumbuhan yang cepat dari sebuah organisasi menyebabkan



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

banyak terjadi perubahan. Berbagai perubahan tersebut menuntut penyesuaian dari pengendalian intern yang dimiliki. Hal tersebut tentu membutuhkan waktu untuk mengimplementasikan prosedur yang baru. Hal tersebut memungkinkan terjadinya masalah-masalah pengendalian intern dalam organisasi.

*Hipotesis 2: tingkat pertumbuhan pada pemerintah daerah memiliki pengaruh positif dengan kelemahan pengendalian intern*

Pendapatan asli daerah biasanya diperoleh dalam jumlah yang tidak terlalu besar untuk setiap kali transaksi, tetapi frekuensi transaksi tersebut sangat tinggi, contohnya pajak daerah, retribusi dan hasil pengelolaan kekayaan daerah. Dengan demikian diperlukan sumber daya yang lebih untuk melakukan pengendalian terhadap jenis pendapatan ini. Dalam penelitian Petrovits, Shakespeare, dan Shih (2010) kompleksitas diukur dari banyaknya jumlah sumber pendapatan. Hasilnya menunjukkan semakin banyak jumlah sumber pendapatan membuat masalah pengendalian intern meningkat. Oleh karena itu, dalam penelitian ini kompleksitas akan dilihat dari jumlah PAD. Nilai setiap satu sumber PAD biasanya tidak terlalu besar sehingga jika nilai total PAD besar kemungkinan berasal dari jumlah sumber PAD yang banyak.

*Hipotesis 3: jumlah PAD dalam pemerintah daerah memiliki pengaruh positif dengan kelemahan pengendalian intern*

Semakin kompleks suatu organisasi dalam menjalankan kegiatan dan memiliki area kerja yang tersebar akan semakin sulit pengendalian intern dijalankan. Organisasi menghadapi tantangan yang lebih besar dalam mengimplementasikan pengendalian intern secara konsisten untuk setiap divisi yang berbeda. Kesulitan juga akan muncul ketika akan memulai



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

konsolidasi laporan keuangan dari berbagai divisi atau cabang organisasi. Ge dan McVay (2005), Ashbaugh-Skife, Collins, dan Kinney (2007) dan Doyle, Ge, dan McVay (2007) menemukan hubungan positif antara jumlah segmen usaha atau cabang organisasi dengan kelemahan pengendalian intern. Dengan demikian semakin banyak segmen atau cabang organisasi kasus kelemahan pengendalian intern yang terjadi akan semakin banyak. Peneliti berusaha menggunakan pendekatan terhadap variabel kompleksitas dengan menggunakan jumlah kecamatan yang dimiliki pemerintah daerah. Kecamatan dalam pemerintah daerah diasosiasikan dengan jumlah segmen dalam perusahaan atau cabang dalam organisasi. Diduga banyak masalah yang timbul dari banyaknya jumlah kecamatan seperti kesulitan implementasi sistem pengendalian intern pada lingkungan kecamatan yang berbeda, masalah pengawasan dari pemerintah daerah, sampai saat pelaporan laporan keuangan.

*Hipotesis 4: jumlah kecamatan dalam pemerintah daerah memiliki pengaruh positif dengan kelemahan pengendalian intern*

Kompleksitas pemerintahan daerah dapat dilihat dari beberapa aspek. Jumlah penduduk menjadi salah satu ukuran kompleksitas pemerintahan daerah dalam penelitian ini. Jumlah penduduk juga menjadi pertimbangan dalam melihat tingkat kebutuhan pelayanan umum di suatu daerah. Berdasarkan Pasal 28 Undang-undang Nomor 33 Tahun 2004, jumlah penduduk menjadi variabel utama dalam menentukan kebutuhan pendanaan daerah untuk melaksanakan fungsi layanan dasar umum Logikanya semakin banyak jumlah penduduk di suatu pemerintah daerah berarti semakin banyak dan beragam kebutuhan yang harus dipenuhi. Dengan demikian akan semakin banyak pekerjaan yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah dalam melaksanakan fungsi

pelayanan umum. Hal ini akan menambah kompleksitas yang ada dipemerintah daerah sehingga diduga akan meningkatkan jumlah kelemahan pengendalian intern.

*Hipotesis 5: Jumlah penduduk pemerintah daerah memiliki pengaruh positif dengan kelemahan pengendalian intern*

### **3. Metode Penelitian**

Dalam model penelitian ini jumlah kasus terkait kelemahan sistem pengendalian intern di pemerintah daerah oleh auditor BPK menjadi variabel dependen (*Internal Control Weaknesses/ICW*). Sedangkan variabel independen dalam model penelitian ini terdiri dari:

1. Ukuran pemerintah daerah yang dilihat dari jumlah total aset yang dimiliki (**TA**).
2. Tingkat pertumbuhan pemerintah daerah yang dilihat dari laju pertumbuhan PDRB (**GROWTH**).
3. Kompleksitas pemerintah daerah yang dilihat dari Pendapatan Asli Daerah (**PAD**), Jumlah Kecamatan (**DISTRICT**), dan Jumlah Penduduk (**POPULATION**).

Model penelitian:

$$ICW = \alpha + \beta_1 TA + \beta_2 GROWTH + \beta_3 PAD + \beta_4 DICTRICT + \beta_5 POPULATION + \varepsilon$$

Keterangan :

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$  = koefisien variabel independen

$\varepsilon$  = koefisien eror

Seluruh variabel bebas akan diuji beda rata-rata dan diregresikan dengan variabel terikat jumlah kasus kelemahan pengendalian intern pemerintah daerah. Model tersebut akan diuji dengan metode *multiple regression* menggunakan OLS pada software *E-views*. Selain itu juga akan dilakukan analisis sensitivitas.

Sampel dalam penelitian ini dipilih berdasarkan ketersediaan data. Kriteria pengambilan sampel adalah pemerintah daerah kabupaten/kota yang dipilih memiliki semua data yang lengkap meliputi neraca untuk mendapatkan total aset, laporan realisasi anggaran untuk data PAD dan total pendapatan, laju PDRB, jumlah kecamatan, dan jumlah penduduk tahun 2008. Setelah itu mengeluarkan sampel yang *outlier*. Untuk mengetahuinya menggunakan bantuan *casewise diagnostics*. Bantuan ini terdapat pada program SPSS. Berdasarkan ketersediaan data, sampel dalam penelitian ini berjumlah 255 pemerintah daerah kabupaten/kota. Namun setelah melewati *casewise diagnostics* sebanyak 26 pemerintah daerah dikeluarkan karena memiliki *variance* yang besar. Dengan demikian sampel dalam penelitian ini sebanyak 229 pemerintah daerah kabupaten/kota.

#### **4. Hasil Penelitian**

##### **Uji Beda Rata-rata**

Dalam melakukan uji beda rata-rata ini pemerintah daerah akan dibagi menjadi dua kelompok dengan jumlah yang sama yaitu kelompok pemerintah daerah dengan rata-rata rendah dan rata-rata tinggi. Kelompok pemerintah daerah dengan rata-rata rendah adalah pemerintah daerah yang berada di bawah nilai median. Kelompok pemerintah daerah dengan rata-rata tinggi adalah pemerintah daerah yang berada di atas nilai median.

Hasil Uji Beda Rata-rata

Variabel Bebas	Rata-Rata Kelemahan SPI		Sig. t-test
	Rendah	Tinggi	
Total Aset	7.9474	6.4561	0.0000*
Pertumbuhan	6.8947	7.5000	0.0417*

**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
 Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
 www.snal4aceh.com

Variabel Bebas	Rata-Rata Kelemahan SPI		Sig.
	Rendah	Tinggi	t-test
Porsi PAD	7.5702	6.8421	0.0141*
Jumlah Kecamatan	7.6842	6.7193	0.0011*
Jumlah Penduduk	8.0789	6.3333	0.0000*

\* signifikan pada  $\alpha = 5\%$

Untuk variabel total aset terdapat beda rata-rata yang signifikan pada tingkat kepercayaan 95%. Nilai *Sig.t-test* sebesar 0.0000 lebih kecil dari nilai 5%. Nilai rata-rata kelemahan pengendalian intern pada kelompok rata-rata aset rendah sebesar 7.947 dan rata-rata pengendalian intern pada kelompok rata-rata aset tinggi sebesar 6.4561. Dari data tersebut terlihat nilai rata-rata aset dan rata-rata kelemahan pengendalian intern memiliki hubungan yang berlawanan (negatif). Hal ini berarti pemerintah daerah dengan nilai rata-rata aset rendah memiliki rata-rata kelemahan pengendalian intern tinggi. Begitu pula sebaliknya, pemerintah daerah dengan nilai rata-rata aset tinggi memiliki rata-rata kelemahan pengendalian intern yang rendah. Hal ini sejalan dengan hipotesis 1 yang menyatakan bahwa total aset pemerintah daerah memiliki hubungan negatif dengan kelemahan sistem pengendalian intern.

Untuk variabel pertumbuhan terdapat beda rata-rata yang signifikan pada tingkat kepercayaan 95%. Nilai *Sig.t-test* sebesar 0.0417 lebih kecil dari nilai 5%. Nilai rata-rata kelemahan pengendalian intern pada kelompok rata-rata pertumbuhan rendah sebesar 6.8947 dan rata-rata pengendalian intern pada kelompok rata-rata pertumbuhan tinggi sebesar 7.5000. Dari data tersebut terlihat nilai rata-rata



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

pertumbuhan dan rata-rata kelemahan pengendalian intern memiliki hubungan yang searah (positif). Hal ini berarti pemerintah daerah dengan nilai rata-rata pertumbuhan rendah memiliki rata-rata kelemahan pengendalian intern rendah. Begitu pula pemerintah daerah dengan nilai rata-rata pertumbuhan tinggi memiliki rata-rata kelemahan pengendalian intern yang tinggi. Hal ini sejalan dengan hipotesis 2 yang menyatakan bahwa pertumbuhan ekonomi pemerintah daerah memiliki hubungan positif dengan kelemahan sistem pengendalian intern.

Untuk variabel total aset terdapat beda rata-rata yang signifikan pada tingkat kepercayaan 95%. Nilai *Sig.t-test* sebesar 0.0141 lebih kecil dari nilai 5%. Nilai rata-rata kelemahan pengendalian intern pada kelompok rata-rata PAD rendah sebesar 7.5702 dan rata-rata pengendalian intern pada kelompok rata-rata PAD tinggi sebesar 6.8421. Dari data tersebut terlihat nilai rata-rata PAD dan rata-rata kelemahan pengendalian intern memiliki hubungan yang berlawanan (negatif). Hal ini berarti pemerintah daerah dengan nilai rata-rata PAD rendah memiliki rata-rata kelemahan pengendalian intern tinggi. Begitu pula sebaliknya, pemerintah daerah dengan nilai rata-rata PAD tinggi memiliki rata-rata kelemahan pengendalian intern yang rendah. Hal ini tidak sesuai dengan hipotesis 3 yang menyatakan bahwa PAD pemerintah daerah memiliki hubungan negatif dengan kelemahan sistem pengendalian intern.

Untuk variabel jumlah kecamatan terdapat beda rata-rata yang signifikan pada tingkat kepercayaan 95%. Nilai *Sig.t-test* sebesar 0.0011 lebih kecil dari nilai 5%. Nilai rata-rata kelemahan pengendalian intern pada kelompok rata-rata kecamatan rendah sebesar 7.6842 dan rata-rata pengendalian



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

intern pada kelompok rata-rata kecamatan tinggi sebesar 6.7193. Dari data tersebut terlihat nilai rata-rata kecamatan dan rata-rata kelemahan pengendalian intern memiliki hubungan yang berlawanan (negatif). Hal ini berarti pemerintah daerah dengan nilai rata-rata kecamatan rendah memiliki rata-rata kelemahan pengendalian intern tinggi. Begitu pula sebaliknya, pemerintah daerah dengan nilai rata-rata kecamatan tinggi memiliki rata-rata kelemahan pengendalian intern yang rendah. Hal ini tidak sesuai dengan hipotesis 4 yang menyatakan bahwa jumlah kecamatan pemerintah daerah memiliki hubungan negatif dengan kelemahan sistem pengendalian intern.

Untuk variabel jumlah penduduk terdapat beda rata-rata yang signifikan pada tingkat kepercayaan 95%. Nilai *Sig.t-test* sebesar 0.0000 lebih kecil dari nilai 5%. Nilai rata-rata kelemahan pengendalian intern pada kelompok rata-rata penduduk rendah sebesar 8.0789 dan rata-rata pengendalian intern pada kelompok rata-rata penduduk tinggi sebesar 6.3333. Dari data tersebut terlihat nilai rata-rata penduduk dan rata-rata kelemahan pengendalian intern memiliki hubungan yang berlawanan (negatif). Hal ini berarti pemerintah daerah dengan nilai rata-rata penduduk rendah memiliki rata-rata kelemahan pengendalian intern tinggi. Begitu pula sebaliknya, pemerintah daerah dengan nilai rata-rata penduduk tinggi memiliki rata-rata kelemahan pengendalian intern yang rendah. Hal ini tidak sesuai dengan hipotesis 4 yang menyatakan bahwa jumlah kecamatan pemerintah daerah memiliki hubungan negatif dengan kelemahan sistem pengendalian intern.

**Uji Hipotesis**

Hasil Uji Regresi

<i>Variabel</i>	<i>Koefisien</i>	<i>Std. Error</i>	<i>t-</i> <i>Statistik</i>	<i>Prob</i>
C	24.2305	2.9066	8.3365	0.0000
Log (Total Assets) Growth	-1.5957	0.5260	-	0.0016
			3.0335*	
PAD	28.9549	9.2727		0.0010
			3.1226*	
Log (District)	3.3047	2.5496		0.0982
			1.2962**	
Log (Population)	0.6208	0.5979	1.0383	0.1502
	-1.7773	0.4495	-	0.0001
			3.9541*	
Adjusted R-squared	0.250			
F-statistic	16.198			
Prob (F-statistic)	0.000*			

\* Signifikan pada  $\alpha = 5\%$

\*\* Signifikan pada  $\alpha = 10\%$

Nilai *adjusted R<sup>2</sup>* pada sebesar 25%. Hal ini berarti 25% variasi kelemahan sistem pengendalian intern dapat dijelaskan oleh nilai total aset, laju pertumbuhan, porsi PAD, jumlah kecamatan, dan jumlah penduduk. Dengan demikian 75% sisanya diterangkan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini.



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.snal4aceh.com

---

Pengujian ini dilakukan untuk melihat apakah variabel bebas secara bersama-sama mempengaruhi variabel terikat. Hal tersebut dapat dilihat dengan membandingkan nilai  $Prob(F\text{-statistic})$  dengan nilai  $\alpha$ . Jika nilai  $Prob(F\text{-statistic})$  lebih kecil dari  $\alpha$  berarti variabel bebas secara bersama-sama berpengaruh signifikan secara statistik terhadap variabel terikat.  $Prob(F\text{-statistic})$  menunjukkan nilai 0.000 yang berarti lebih kecil dari nilai  $\alpha$ , 0.05. Hal ini berarti variabel bebas yang terdiri dari nilai total aset, laju pertumbuhan, porsi PAD, jumlah kecamatan, dan jumlah penduduk secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap kelemahan pengendalian intern.

Pengujian ini digunakan untuk melihat apakah secara individual variabel bebas mempengaruhi variabel terikat. Jika nilai t-statistik lebih besar dari t-tabel berarti variabel bebas individual berpengaruh signifikan secara statistik terhadap variabel terikat. Sedangkan jika nilai t-statistik lebih kecil dari nilai t-tabel berarti variabel bebas individual tidak berpengaruh signifikan. Nilai t-tabel pada uji *one tail* adalah 1.645 untuk tingkat signifikansi 95% dan 1.282 untuk tingkat signifikansi 90%.

Hipotesis 1 diterima. Hipotesis 1 dalam penelitian ini adalah "ukuran pemerintah daerah memiliki pengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian intern". Nilai t-statistik untuk variabel total aset adalah -3.0335. Tanpa tanda negatif, nilai 3.0335 lebih besar dari nilai t-tabel 1.282. Hal ini berarti ukuran pemerintah daerah yang diukur melalui nilai total aset berpengaruh signifikan terhadap kelemahan pengendalian intern pada tingkat keyakinan 95%. Nilai koefisien untuk variabel total aset menunjukkan -1.5957. Tanda negatif menunjukkan hubungan yang berlawanan antara nilai



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

total aset (variabel bebas) dengan kelemahan pengendalian intern (variabel terikat). Dengan kata lain, jika terdapat kenaikan variabel total aset sebesar 10 akan menyebabkan penurunan kelemahan pengendalian intern sebanyak 1.5957.

Hasil dalam penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Ge dan McVay (2005), Doyle, Ge, dan McVay (2007), Zhang, Niu, dan Zheng (2009), dan Petrovits, Shakespeare, dan Shih (2010) yang menyimpulkan bahwa semakin besar ukuran suatu entitas maka kelemahan pengendalian intern akan semakin kecil. Hal ini karena entitas yang memiliki ukuran besar berarti memiliki sumber daya yang cukup untuk membuat dan mengimplementasikan sistem pengendalian intern yang memadai. Entitas memiliki cukup sumber daya untuk melakukan *maintenance* terhadap sistem pengendalian intern, misalnya memberikan pelatihan berkala mengenai sistem pengendalian intern.

Hipotesis 2 diterima. Hipotesis 2 dalam penelitian ini adalah "pertumbuhan pada pemerintah daerah memiliki pengaruh positif terhadap kelemahan pengendalian intern". Nilai t-statistik untuk variabel pertumbuhan adalah 3.1226. tersebut lebih besar dari nilai t-tabel 1.282. Hal ini berarti pertumbuhan pada pemerintah daerah yang diukur melalui laju pertumbuhan PDRB berpengaruh signifikan terhadap kelemahan pengendalian intern pada level signifikansi 95%. Nilai koefisien untuk variabel pertumbuhan menunjukkan nilai 28.9549. Tanda positif menunjukkan hubungan yang searah antara angka pertumbuhan (variabel bebas) dengan kelemahan pengendalian intern (variabel terikat). Dengan kata lain, jika terdapat kenaikan laju pertumbuhan sebesar 1 maka akan menyebabkan kenaikan kelemahan pengendalian intern sebanyak 28.9549.



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Doyle, Ge, dan McVay (2007), Ashbaugh-Skife, Collins, dan Kinney (2007), dan Petrovits, Shakespeare, dan Shih (2010) yang menyimpulkan bahwa tingkat pertumbuhan berhubungan positif dengan masalah pengendalian intern. Pertumbuhan yang cepat dari sebuah organisasi menyebabkan banyak terjadi perubahan. Hal tersebut memungkinkan terjadinya masalah-masalah pengendalian intern.

Hipotesis 3 diterima. Hipotesis 3 dalam penelitian ini adalah "Porsi PAD pada pemerintah daerah memiliki pengaruh positif terhadap kelemahan pengendalian intern". Nilai t-statistik untuk variabel PAD adalah 1.2962. Nilai tersebut tersebut lebih besar dari nilai t-tabel 1.282. Hal ini berarti porsi PAD pada pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap kelemahan pengendalian intern pada tingkat keyakinan 90%. Nilai koefisien untuk variabel porsi PAD menunjukkan nilai 3.3047. Tanda positif menunjukkan hubungan yang searah antara angka porsi PAD (variabel bebas) dengan kelemahan pengendalian intern (variabel terikat). Jika terdapat kenaikan porsi PAD dalam model penelitian sebesar 1 maka akan menyebabkan kenaikan kelemahan pengendalian intern sebanyak 3.3047, tetapi tidak signifikan secara statistik.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Petrovits, Shakespeare, dan Shih (2010) yang menyimpulkan bahwa kompleksitas yang diukur dari banyaknya jumlah sumber pendapatan membuat masalah pengendalian intern meningkat. Pendapat asli daerah diantaranya dari retribusi daerah, pajak daerah, dan bagi hasil kekayaan alam daerah. Nilai setiap satu sumber PAD biasanya tidak terlalu besar sehingga jika nilai total PAD besar itu berasal dari jumlah sumber PAD yang banyak.



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

Hipotesis 4 ditolak. Hipotesis 4 dalam penelitian ini adalah "jumlah kecamatan pada pemerintah daerah memiliki hubungan positif terhadap kelemahan pengendalian intern". Nilai t-statistik untuk variabel jumlah kecamatan adalah 1.0383. Nilai tersebut tersebut lebih kecil dari nilai t-tabel 1.282. Hal ini berarti jumlah kecamatan pada pemerintah daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap kelemahan pengendalian intern sampai tingkat keyakinan 90%. Nilai koefisien untuk variabel jumlah kecamatan menunjukkan nilai 0.6208. Tanda positif menunjukkan hubungan yang searah antara jumlah kecamatan (variabel bebas) dengan kelemahan pengendalian intern (variabel terikat). Jika terdapat kenaikan jumlah kecamatan dalam model penelitian sebesar 10 maka akan menyebabkan kenaikan kelemahan pengendalian intern sebanyak 0.6208, tetapi tidak signifikan secara statistik.

Hasil penelitian ini berbeda dengan dugaan awal yang didasarkan pada penelitian Ge dan McVay (2005), Ashbaugh-Skife, Collins, dan Kinney (2007), dan Doyle, Ge, dan McVay (2007) yang menemukan hubungan yang positif antara kompleksitas yang diwakili oleh jumlah segmen bisnis dengan kelemahan pengendalian intern. Hal ini karena perbedaan karakteristik antara kecamatan dengan segmen bisnis sehingga kecamatan tidak tepat digunakan sebagai ukuran kompleksitas. Pemerintah daerah yang memiliki jumlah kecamatan besar belum tentu lebih kompleks. Hal ini disebabkan setiap kecamatan relatif tidak jauh berbeda, melaksanakan fungsi yang sama, dan lingkup kerja yang sederhana. Jadi meskipun jumlah kecamatan banyak tidak menjadikan pemerintah daerah kabupaten/kota lebih sulit melakukan pengaturan dan kompleks. Selain itu, terdapat hubungan yang kuat antara jumlah kecamatan dengan jumlah



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

penduduk, dimana jumlah penduduk berpengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian intern.

Hipotesis 5 ditolak karena arah yang berlawanan. Hipotesis 5 dalam penelitian ini adalah "jumlah penduduk dalam pemerintah daerah memiliki pengaruh positif terhadap kelemahan pengendalian intern". Nilai t-statistik untuk variabel jumlah penduduk adalah -3.9541. Tanpa nilai negatif nilai tersebut tersebut lebih besar dari nilai t-tabel 1.645. Hal ini berarti jumlah penduduk pada pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap kelemahan pengendalian intern pada tingkat keyakinan 95%. Nilai koefisien untuk variabel jumlah kecamatan menunjukkan nilai -1.7773. Tanda positif menunjukkan hubungan yang berlawanan antara jumlah penduduk dengan kelemahan pengendalian intern. Jika terdapat kenaikan jumlah penduduk sebesar 10 maka akan menyebabkan penurunan kelemahan pengendalian intern sebanyak 1.7773.

Meskipun signifikan, hubungan negatif jumlah penduduk dengan kelemahan pengendalian intern berlawanan dengan hipotesis awal. Hal ini terjadi karena jumlah penduduk yang besar membuat tekanan dan pengawasan terhadap pemerintah daerah lebih besar. Pemerintah daerah didorong untuk memiliki sistem pengendalian intern yang memadai sebagai bentuk pertanggungjawaban publik. Liestiani (2008) dan Puspita (2010) menemukan bahwa jumlah penduduk berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan. Hal ini berarti pemerintah daerah dengan jumlah penduduk besar akan didorong melakukan pengungkapan yang lebih banyak sehingga pemerintah daerah dipaksa untuk memiliki sistem pengendalian yang baik. Tekanan jumlah penduduk tersebut didukung oleh berkembangnya teknologi informasi dan media masa di daerah perkotaan.



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

**5. Kesimpulan**

Kondisi sistem pengendalian intern di pemerintah daerah di Indonesia sangat beragam. Hal ini dapat dilihat dari jumlah kelemahan yang ditemukan di setiap pemerintah daerah yang berbeda-beda. Kelemahan pengendalian intern yang terjadi dibagi ke dalam tiga kelompok besar. Pertama, kelemahan sistem akuntansi dan pelaporan. Kelemahan yang paling sering terjadi diantaranya pencatatan tidak/belum dilakukan atau tidak akurat, penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan, dan sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai. Kedua, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan APBD. Kelemahan yang paling sering terjadi diantaranya perencanaan kegiatan yang tidak memadai dan penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan bidang teknis tertentu atau ketentuan intern pemerintah daerah tentang pendapatan dan belanja. Ketiga, kelemahan struktur pengendalian intern. Kelemahan yang paling sering terjadi diantaranya SOP tidak berjalan secara optimal atau tidak ditaati atau bahkan tidak memiliki SOP formal untuk suatu prosedur atau keseluruhan prosedur kerja.

Ukuran pemerintah daerah secara signifikan berpengaruh negatif terhadap kelemahan sistem pengendalian intern. Pemerintah daerah yang memiliki ukuran yang lebih besar akan memiliki pengendalian intern yang lebih baik dibandingkan pemerintah daerah yang memiliki ukuran kecil. Pertumbuhan pemerintah daerah secara signifikan berpengaruh positif terhadap kelemahan sistem pengendalian intern. Pemerintah daerah yang memiliki pertumbuhan tinggi akan memiliki kelemahan pengendalian intern yang lebih banyak. Kompleksitas pemerintah daerah yang diwakili oleh PAD secara signifikan berpengaruh negatif terhadap kelemahan sistem pengendalian intern. Pemerintah daerah yang memiliki PAD tinggi akan



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

memiliki kelemahan pengendalian intern yang lebih banyak. Sedangkan jumlah kecamatan dan jumlah penduduk tidak menjadikan pemerintah daerah lebih kompleks dalam implementasi sistem pengendalian intern. Sebaliknya jumlah penduduk yang banyak akan membuat pengendalian intern pemerintah daerah meningkat karena meningkatnya tuntutan pengungkapan laporan keuangan oleh masyarakat.

**Referensi**

- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, Daniel W. dan Kinney, William R. (2006). *The Discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies Prior to SOX-Mandated Audits*. McCombs Research Paper Series No. ACC-02-05
- Badan pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 Tahun 2009*. <http://www.bpk.go.id> diakses pada 6 Januari 2010.
- Badan pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 2 Tahun 2009*. <http://www.bpk.go.id> diakses pada 8 Juli 2010.
- Coe, Charles K. dan Ellis, Curtis. (1991). ***Internal Controls in State, Local, and Nonprofit Agencies***. [Public Budgeting & Finance](#). Malden: Vol. 11, Iss. 3; pg. 43
- Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of The Treadway Commission. <http://www.sox-online.com>. Diakses pada 13 Desember 2010
- Data PDRB Kabupaten/Kota di Indonesia 2006 - 2008. <http://www.bps.go.id>. 2 November 2010
- Data Jumlah Penduduk Kabupaten/Kota di Indonesia 2006 - 2008. <http://www.bps.go.id>. 9 November 2010



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
[www.snal4aceh.com](http://www.snal4aceh.com)

---

Data Wilayah Ditjen PUM. <http://www.depdagri.go.id> 12 Desember 2010

Doyle, J., Ge, Weili, McVay, S. (2007). *Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting*. *Journal of Accounting and Economics*, 44, 193-223 .

Elder, Randal J. et al. (2009). *Auditing and Assurance Services An Intergated Approach. Indonesian Adaptation Edition*. Singapura: Pearson Education.

Ge, W., McVay, S. (2005). *The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control After the Sarbanes-Oxley Act*. *Accounting Horizon*, 19(3), 137-158.

*Ikatan Akuntan Indonesia. (2001). Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001. Jakarta: Salemba Empat.*

Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia Nomor XV/MPR/1988 tentang *Penyelenggaraan Otonomi Daerah; Pengaturan, Pembagian, dan Pemanfaatan Sumber daya Nasional Yang Berkeadilan; Serta Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah Dalam Kerangka Negara Kesatuan Republik Indonesia*.

Kieso, Donald et.al. (2007). *Intermediate Accounting*. Ed.12<sup>th</sup>. USA: John Wiley & Son Inc.

KPMG. (2006). *Forensic: Fraud Survey 2006*

Laporan Hasil Pemeriksaan LKPD Pemerintah Daerah. (2008). Jakarta: Biro Humas dan Luar Negeri Badan pemeriksa Keuangan Republik Indonesia

Liestiani, Annisa. (2008). *Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia untuk Tahun Anggaran 2006*. Skripsi Sarjana. FEUI. Depok.

Mustafa, Ii Baihaqi. (2004). *Pengendalian Intern dan Pemberantasan Korupsi*. Artikel Warta Pengawasan Vol.Xi/No.1/Januari 2004



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

- Nachrowi, D.N. dan Usman, Hardius. (2002). *Penggunaan Teknik Ekonometri. Pendekatan Populer & Praktis Dilengkapi Teknik Analisis & Pengolahan Data Dengan Menggunakan Paket Program SPSS*. PT Raja Grafindo Persada.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*
- Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2007 tentang *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)*
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*
- Petrovits, Christine , Shakespeare, Chaterine, dan Shih, Aimee. (2010). *The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations*
- Puspita, Rora. (2010). *Pengaruh Kinerja, Ketergantungan, dan Karakteristik Pemda Terhadap Tingkat Pengungkapan Sukarela Pada Situs Pemda Tahun 2010*. Skripsi Sarjana. FEUI. Depok.
- Saptaria, Sagita. (2010). *Pengaruh Kualitas Komite Audit dan Independensi Auditor Eksternal terhadap Kelemahan Pengendalian Internal*. Skripsi Sarjana. FEUI. Depok.
- Sekaran, Uma. (2003). *Research Methods For Business*. United States: Willey.
- Tim Penyusun. Abstraksi PP 60 Tahun 2008. Jakarta: BPKP.
- Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang *Keuangan Negara*
- Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang *Perbendaharaan Negara*
- Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang *Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*.
- Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 Tentang *Pemerintahan Daerah*.
- Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang *Pemerintah Daerah*
- Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 Tentang *Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah*



**SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI XIV ACEH 2011**  
Universitas Syiah Kuala Banda Aceh  
www.sn14aceh.com

---

Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang *Badan Pemeriksa Keuangan*

United States General Accounting Office (GAO). (1999).  
*Standards for Internal Control in the Federal Government*

Wilopo. (2006). *Analisis Faktor-faktor yang berpengaruh Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi: Studi Pada perusahaan Publik dan Badan Usaha Milik Negara di Indonesia*. Simposium Nasional Akuntansi 9, Padang.

Ying Zhang , Dong xiao Niu, dan Hong tao 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