

Pengaruh Karakteristik pemerintahan dan Kualitas Inspektorat sebagai pemoderasi terhadap Pengendalian Intern Pemerintah (Studi Kasus Kementerian di Indonesia)

2. PENDAHULUAN

2.1. Latar Belakang

Keberhasilan reformasi yang dilakukan pemerintah Indonesia antara lain diukur dari tata kelola (*good governance*) dibidang keuangan yang mengarah kepada penerapan prinsip – prinsip transparansi dan akuntabilitas. Akuntabilitas dan transparansi keuangan negara dapat tercapai dengan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara yang dilakukan melalui pengawasan keuangan oleh unit – unit pengawasan internal maupun external dan tindakan pengendalian oleh instansi pemerintah (Hindriani et al, 2012).

Berdasarkan *KPMG Fraud Survey 2006* yang dilakukan di Carolina Amerika Serikat dalam Petrovits (2011) 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%.. Hartono *et al* (2014) berpendapat kecurangan (*fraud*) yang terjadi dalam sebuah organisasi baik organisasi sektor publik maupun sektor swasta biasanya disebabkan oleh lemahnya pengendalian intern. Menurut Danardono (2009) lemahnya SPI membuka peluang yang sangat besar bagi terjadinya penyimpangan dalam pelaksanaan anggaran APBN /APBD.

Pentingnya Sistem Pengendalian intern adalah memberikan sinyal yang baik pada masyarakat bahwa pengelolaan keuangan negara telah dilakukan secara efisien dan efektif. Menurut Anshah dan Ganguli (2010), manajemen yang menerapkan sistem pengendalian intern, memberikan sinyal bahwa organisasi berjalan dengan baik, efisien, efektif dan taat pada peraturan yang berlaku sehingga dapat menjadi indikator kepatuhan, transparansi dan akuntabel pada pemangku kepentingan, dan dapat meningkatkan keandalan laporan keuangan (Hyde, 2011). Selain itu, efektifitas SPI merupakan salah satu kriteria penilaian untuk pemberian opini laporan keuangan pemerintahan oleh BPK (UU No.15 tahun 2004).

Meningkatnya jumlah kasus temuan oleh Badan Pemeriksa Keuangan yang terkait kelemahan Sistem Pengendalian Intern pada kementerian dapat dilihat pada tabel 1.1.

Tabel 1.1

Temuan atas Sistem Pengendalian Intern Kementerian

Tahun	Sistem Pengendalian Akuntansi		Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran dan Belanja		Struktur Sistem Pengendalian Intern		Jumlah kasus
2010	115	43%	74	28%	77	29%	266
2011	131	40%	122	37%	76	23%	329
2012	132	37%	153	43%	70	20%	355
2013	143	40%	141	40%	71	20%	355
2014	190	34%	223	40%	145	26%	558

sumber :

diolah dari Laporan Hasil Pemeriksaan BPK

Meningkatnya temuan pengendalian intern pemerintah atas audit yang dilakukan audit Badan Pemeriksa Keuangan menimbulkan pertanyaan, terutama mengenai keberhasilan implementasi peraturan pemerintah mengenai peningkatan fungsi dan kualitas pengendalian internal pemerintah dalam rangka mewujudkan kesejahteraan rakyat. Hal ini menjadi motivasi penelitian untuk mengetahui faktor – faktor apa saja yang dapat mempengaruhi kualitas sistem pengendalian intern pemerintah

Sistem pengendalian intern pemerintah menurut PP 60 tahun 2008 mengacu kepada lima pilar yaitu, lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi dan pemantauan pengendalian intern. Penerapan kelima sub tersebut dapat berbeda antara kementerian disesuaikan dengan karakteristik masing - masing kementerian. Menurut susanti (2012), karakteristik pemerintahan dibedakan berdasarkan ciri khusus atau sifat dasar sehingga dapat menghasilkan output yang berbeda antara satu dan lainnya. Ciri khusus pada kementerian berupa perbedaan ukuran, kompleksitas, anggaran, sifat, tugas dan fungsi instansi pemerintah, perbedaan karakteristik tersebut dapat mempengaruhi pelaksanaan sistem pengendalian intern.

Ukuran organisasi merefleksikan sumber daya keuangan yang dimiliki untuk menjalankan kegiatan organisasi tersebut, semakin besar ukuran maka semakin besar sumber daya keuangan yang dikelolanya. Menurut Lopez dan peters (2010) semakin besar dana yang dikelola pemerintah maka akan membuat permasalahan ada pengendalian intern semakin meningkat, hal ini disebabkan oleh pengelolaan keuangan pada jenis transaksi yang bervariasi dan jumlah nilai transaksi yang semakin besar, sehingga kemungkinan penyimpangan terhadap pengendalian intern meningkat.

Selain ukuran kementerian, tingkat kompleksitas yang tercermin dengan banyaknya satuan kerja (satker) kementerian dapat mempengaruhi pengendalian intern (Puspita, 2015). Banyaknya jumlah satuan kerja dan letaknya yang tersebar diseluruh daerah menyebabkan penerapan pengendalian intern menjadi sulit dikontrol. Semakin kompleks maka diperlukan koordinasi,

komunikasi serta kontrol yang lebih efektif untuk memastikan tercapainya tujuan. Semakin tinggi hirarki dalam struktur organisasi, maka kompleksitasnya akan semakin tinggi dan kemungkinan terjadinya penyimpangan atas instruksi manajemen puncak sampai pegawai paling bawah akan semakin besar.

Pada sistem pengendalian intern memerlukan adanya kegiatan pemantauan pengendalian intern yang dimaksudkan untuk menilai dan mengevaluasi sistem pengendalian intern pemerintah. Fungsi pengawasan atau internal audit pada pemerintahan dipimpin oleh inspektorat jenderal kementerian dan pelaksanaan pengawasannya dilakukan oleh Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP), fungsi tersebut diatur dalam Peraturan P 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang bertugas sebagai penjamin kualitas (*quality assurance*) dan pengawas (*watchdog*).

Baharuddin *et al* (2014) berpendapat, peran internal audit yaitu memastikan pengendalian internal berjalan sesuai aturan dan memberikan keyakinan bahwa uang publik digunakan secara efisien dan efektif dengan cara meninjau kebijakan dan praktik diorganisasi tersebut, menjaga hilangnya sumber daya keuangan, ketidakpatuhan dan memberikan rekomendasi atas temuan audit kepada manajemen (Mihret dan Yismaw, 2007). Dengan demikian pentingnya Internal Auditor pada organisasi dapat memberikan keyakinan atas efektivitas dan efisiensi operasional dan kepatuhan terhadap peraturan untuk mencapai tujuan organisasi

Unsur pengawas pada sistem pemerintahan dilaksanakan oleh Inspektorat yang dipimpin oleh inspektur (Irjen) memegang peran sentral dan strategis dalam pengendalian intern kementerian karena dapat memberikan rekomendasi perbaikan sistem pengendalian intern kepada menteri. Kuswarini (2010) mengemukakan bahwa keahlian dan pengalaman seorang inspektur dibidang akuntansi dan keuangan akan berpengaruh terhadap kualitas pengendalian intern, dengan pengetahuan, keahlian dan keterampilan yang dimilikinya akan dapat mampu menjalankan fungsinya sebagai pengawas dikementerian

Suatu kualitas kinerja dapat dijelaskan dengan teori institusional (DiMaggio dan Powell, 1983), dalam teori dijelaskan bahwa organisasi akan berubah karena adanya tekanan kelembagaan, yaitu adanya paksaan secara formal (*coercive isomorphism*) atau munculnya peraturan baru, adanya organisasi contoh (*benchmark*) atau atas keinginan organisasi itu sendiri. Dengan adanya Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah dan Instruksi Presiden No. 9 tahun 2014 tentang peningkatan fungsi pengawasan intern, memberikan tekanan institusional secara formal kepada organisasi Internal Audit/ Inspektorat untuk mengawasi, memperbaiki dan mengevaluasi sistem pengendalian intern pada kementerian.

Dengan adanya tekanan organisasi tersebut, maka inspektorat diharapkan memperbaiki kinerjanya dibidang pengawasan. Untuk mencapai kinerja pemerintahan yang baik diperlukan kepala inspektorat yang memiliki kapabilitas dan kompetensi tinggi (Monika, 2015). Kepala inspektorat

(inspektur) sebagai pimpinan internal auditor sebagai penentu kebijakan dalam bidang pengawasan dapat memberikan rekomendasi kebijakan yang menyeluruh dan implementatif atas pengelolaan sumber daya pada seluruh satuan kerja, serta dapat mendeteksi adanya permasalahan pada sistem pengendalian intern (Zhang, 2007) yang pada akhirnya dapat meningkatkan kualitas pengendalian intern di kementerian

Selain itu kepada inspektur, tekanan organisasi yang termuat dalam peraturan pemerintah diberikan kepada auditor internal sebagai Aparat pengawas intern pemerintahan (APIP). fungsinya sebagai pengawas dan pemeriksa pelaksanaan pengendalian intern diharapkan dapat mengurangi terjadinya kesalahan atau pelanggaran terhadap sistem pengendalian intern pemerintah. Pada kementerian yang memiliki prosedur keuangan yang baik, hadirnya APIP akan semakin menguatkan keyakinan bahwa prosedur keuangan telah dilaksanakan dengan benar, dan dapat mengawasi pelaksanaan anggaran di seluruh satuan kerja kementerian sehingga dapat meningkatkan kualitas pengendalian intern dan mengurangi permasalahan pengendalian internal pada kementerian yang memiliki kompleksitas tinggi dan jumlah anggaran yang besar. Dengan demikian adanya APIP menjadi faktor yang mendorong tercapainya pengendalian intern yang baik. (BPKP,2009)

Penelitian ini penting dilakukan karena makin banyaknya jumlah kasus atas sistem pengendalian intern pemerintah berbanding terbalik dengan peraturan pemerintah yang menguatkan peran inspektorat sebagai pengawas. Berdasarkan uraian diatas, pada penelitian ini mencoba untuk mengetahui sejauh mana hubungan karakteristik pemerintahan yang terdiri dari ukuran dan kompleksitas dan kualitas inspektorat yang terdiri dari kualitas inspektur dan auditor internal dapat mempengaruhi kualitas pengendalian intern pemerintah serta mengetahui dampak kualitas inspektorat memoderasi ukuran dan kompleksitas terhadap sistem pengendalian intern pemerintah.

2.2.Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah disampaikan, penulis dapat merumuskan permasalahan, yaitu:

1. Bagaimanakah pengaruh ukuran, kompleksitas, kualitas inspektur, auditor internal terhadap pengendalian intern pemerintah?
2. Bagaimanakah pengaruh kualitas inspektur dan auditor internal memperlemah hubungan ukuran terhadap pengendalian intern pemerintah?
3. Bagaimanakah pengaruh kualitas inspektur dan auditor internal memperlemah hubungan kompleksitas terhadap pengendalian intern pemerintah?

3.TINJAUAN TEORI

Streim (1994) mengemukakan bahwa hubungan keagenan pada penyelenggaraan pemerintahan yaitu ; antara legislatif sebagai *principal* dan eksekutif (pemerintah) sebagai *agent* dan hubungan antara eksekutif (pemerintah) dengan birokrat (*career official*) sebagai *agent*. Permasalahan pada hubungan keagenan (*agency problem*) timbul karena adanya konflik kepentingan antara *principal* dan *agent* yang terjadi karena *agent* tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*

Salah satu sumber konflik keagenan dalam pemerintahan yaitu adanya *asimetri informasi* pada pemerintahan yaitu pada pengelolaan keuangan negara yang dapat menyebabkan *moral hazard* dan *adverse selection* (Setianingrum, 2015). Adanya ketidak seimbangan informasi yang dimiliki antara *agent* dengan *principal* menimbulkan *moral hazard* disebabkan *principal* tidak dapat mengamati *agent* secara langsung, dan muncul *adverse selection* oleh *agent* dalam memberikan informasi keuangan pemerintahan kepada pihak *principal*.

Untuk mengatasi konflik keagenan tersebut dilakukan dengan aktivitas *bondling* dan *monitoring* (Setianingrum,2015). Aktivitas *bondling* diterapkan dalam bentuk kesepakatan antara DPR selaku *principal* dan Pemerintah selaku *agent* dituangkan dalam bentuk Undang – Undang pengelolaan keuangan negara. Didalam Undang- Undang No. 1 tahun 2004 tentang perbendaharaan negara pemerintah memberikan jaminan kepada *principal* bahwa pengelolaan keuangan telah dilakukan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar besarnya kemakmuran rakyat berdasarkan prinsip pengelolaan secara hemat, efisien efektif dan terencana.

Cara untuk mencapai pengelolaan yang bertanggungjawab disebutkan pada pasal 56 ayat 4 UU No.1 / 2004 yaitu dengan disusunnya Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai guna mencapai efektivitas, efisiensi, transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, terbitnya Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) menjelaskan bahwa SPIP bertujuan agar terciptanya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang – undangan. Dengan adanya peraturan pemerintah tersebut maka kementerian dan lembaga menyusun SPIP sesuai dengan kebutuhan dan karakteristik, ukuran, sifat dan fungsi (BPKP,2009).

Menurut Undang – undang No. 15 tahun 2004 tentang pemeriksaan dan tanggungjawab keuangan negara, *monitoring* legislatif sebagai *principal* dapat dijalankan secara langsung, maupun oleh pihak *independent* yang diberikan mandat, dalam hal pengawasan keuangan negara dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), BPK wajib untuk memeriksa dan memberikan opini atas kewajaran informasi keuangan yang telah disajikan setelah mempertimbangkan kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintah, kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern.

4.PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Sari (2013) menerangkan bahwa secara konsep pelaksanaan pengendalian intern diharapkan dapat menghilangkan praktik- praktik korupsi karena proses pemerintahan akan dilakukan secara transparan sehingga dapat diawasi oleh masyarakat dan dapat dipertanggungjawabkan secara berkala. Penerapan pengendalian intern dilingkungan pemerintahan merupakan wujud komitmen pemerintah untuk membangun tata kelola pemerintah yang baik. Sistem pengendalian intern tersebut berguna untuk mengendalikan kegiatan pemerintahan dalam rangka mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan dan akuntabel

Al-twaijry (2003) tekanan/ paksaan institusional terjadi melalui mekanisme kewenangan, legitimasi dan kekuatan untuk memaksa organisasi (*coercive isomorphism*). Pemerintah membentuk Peraturan Pemerintah No.60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dan Instruksi Presiden No.9 tahun 2014 tentang Peningkatan kualitas sistem pengendalian intern dan keandalan penyelenggaraan fungsi pengawasan intern dalam rangka mewujudkan kesejahteraan rakyat. Memberikan tugas khusus kepada internal audit untuk meninjau kecukupan sistem pengendalian internal dan terlibat dalam review yang lebih luas, yaitu meninjau efisiensi dan efektivitas kegiatan organisasi dan efeknya terhadap prinsip tata kelola juga sebagai *quality assurance* laporan keuangan pemerintahan.

Zaelani dan Martani (2011) dalam hasil penelitiannya menyatakan bahwa hubungan yang negatif antara lemahnya pengendalian intern dengan ukuran yaitu semakin besar ukuran organisasi maka temuan atas kelemahan pengendalian intern akan semakin sedikit, hasil penelitian ini sama dengan Petrovits (2011) dan Hartono *et al* (2014), hal ini disebabkan disebabkan entitas memiliki prosedur dalam proses pelaporan keuangan, memiliki cukup pegawai sehingga menjamin adanya memisahkan wewenang, dan memiliki sumber dana untuk mengembangkan dan mengimplementasikan internal auditor dan menyewa konsultan.

Kristanto (2009) mengungkapkan bahwa besarnya kewenangan pengelola keuangan pemerintah dalam membelanjakan dana anggaran, mengakibatkan resiko terjadinya penyimpangan dan pengabaian atas sistem pengendalian intern pemerintah. Besarnya jumlah anggaran mencerminkan luasnya lingkup fungsi, tugas serta kegiatan kementerian, pada kementerian yang memiliki satuan kerja sampai dengan tingkat kota maka pengelolaan anggaran akan didelegasikan dari Menteri selaku Pengguna Anggaran kepada Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) ditingkat satuan kerja.

Menurut Lopez dan Peters (2010) dalam penelitiannya mengungkapkan besarnya dana belanja pemerintahan mungkin berhubungan dengan sistem yang semakin rumit disebabkan banyaknya jumlah dan variasi transaksi, sehingga kemungkinan terhadap penyimpangan pengendalian internal meningkat. Pada instansi pemerintahan semakin besar jumlah anggaran dan bervariasinya jumlah

pencairan anggaran belanja kemungkinan terjadi penyimpangan terhadap pengendalian intern pemerintah. Dengan demikian hipotesis penelitiannya yaitu:

Hipotesa H1: Ukuran kementerian berpengaruh negatif terhadap pengendalian intern pemerintah

Pengaruh kompleksitas terhadap pengendalian intern pemerintah.

Menurut Peraturan Menteri Pemberdayaan Aparatur Negara, kompleksitas yaitu banyaknya tingkat diferensiasi yang dilakukan dalam pembagian kerja, antara lain yaitu diferensiasi vertikal. Diferensiasi ini mengacu pada tingkat hierarki organisasi, sehingga semakin tinggi hierarki dalam struktur organisasi maka kompleksitasnya akan semakin tinggi disebabkan oleh kemungkinan distorsi dari top management sampai dengan pegawai level bawah akan semakin besar (Puspita, 2015)

Hyde (2011) dalam penelitiannya berpendapat bahwa semakin besar suatu kota maka cenderung semakin kompleks dan mempengaruhi pengendalian internnya, hasil penelitiannya mengungkapkan bahwa kompleksitas suatu kota berpengaruh positif terhadap kelemahan pengendalian intern. Unit pada pemerintahan memegang kendali atas pengelolaan keuangan sehingga semakin banyak unit maka konsistensi penerapan pengendalian unit semakin sulit untuk diawasi oleh pemerintah pusat.

Serupa dengan penelitian Petrovits *et al* (2011) yang meneliti organisasi nir laba menyatakan bahwa kemungkinan adanya masalah pada pengendalian intern pada organisasi yang kompleks disebabkan karena bervariasinya kegiatan operasi organisasi, beragamnya kegiatan operasional akan berdampak pada perbedaan penanganan dalam pengelolaan keuangan dibandingkan dengan kegiatan rutin yang telah memiliki standar dan prosedur yang tetap.

Martani dan Zaelani (2011) menyebutkan bahwa semakin kompleks pemerintahan maka akan semakin sulit mengimplementasikan pengendalian internal disebabkan banyaknya kegiatan yang harus dikendalikan serta berpengaruh terhadap komunikasi dan koordinasi dari pimpinan instansi dan pengawasan akan semakin sulit. Kompleksnya pemerintahan yang ditandai dengan tingkat hierarki yang tinggi, menyebabkan distorsi dari top management kepada pegawai level bawah sehingga dapat menimbulkan penyimpangan terhadap kebijakan yang telah ditetapkan pimpinan pusat.

Peraturan Menteri Keuangan No. 171/PMK.05/2007 menyatakan bahwa satuan kerja sebagai “kuasa Pengguna Anggaran (KPA)/ Pengguna barang yang merupakan bagian dari suatu organisasi di Kementerian yang melaksanakan satu atau beberapa kegiatan dari suatu program”. Kewenangan KPA antara lain mengelola Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA) dengan demikian satuan kerja memiliki kewenangan untuk pengelolaan dana anggaran dan berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan penggunaan anggaran tersebut.

Kompleksitas yang tinggi menjadi tantangan untuk Kementerian dan Lembaga karena kegiatan yang harus dikendalikan juga semakin banyak sehingga menambah kesulitan dalam pengendalian internal (Puspita, 2015), menurut Doyle *et al* (2007) dan Skife *et al* (2007) kesulitan akan muncul

ketika akan memulai konsolidasi laporan keuangan dari berbagai divisi atau unit. Banyaknya satuan kerja dan diferensiasi kerja menjadikan penerapan pengendalian intern terhadap kegiatan organisasi sulit untuk dikontrol dan semakin kompleks sehingga memerlukan koordinasi, kontrol dan komunikasi yang efektif agar dapat memastikan tujuan organisasi tercapai.

Pada urusan pengelolaan keuangan pemerintahan, satuan kerja merupakan unit terendah dalam birokrasi. Perencanaan dan pelaporan keuangan dimulai dari satuan kerja kemudian akan dikonsolidasikan di tingkat Kantor wilayah (tingkat propinsi) dan kemudian akan dikonsolidasikan kembali di unit Eselon I teknis dan terakhir akan disusun perencanaan dan pelaporan tingkat kementerian. Begitu juga sebaliknya jika terdapat informasi kebijakan yang dikeluarkan menteri akan melalui proses yang panjang sampai diterima oleh tingkat satker, sehingga pelaksanaannya memerlukan upaya lebih dalam koordinasi dan komunikasi terhadap pengawasan dan pelaksanaan pengendalian internnya

Dengan demikian hipotesa yang terbentuk yaitu :

Hipotesa H2 : Kompleksitas kementerian berpengaruh negatif terhadap pengendalian intern pemerintah

Pengaruh kualitas inspektur terhadap pengendalian intern pemerintah

Peraturan Presiden No. 7 tahun 2015 tentang Organisasi negara menjelaskan bahwa unsur pengawasan pada kementerian dilakukan oleh inspektorat dikepalai oleh inspektur yang bertugas menyelenggarakan pengawasan internal dilingkungan kementerian, tugasnya yaitu melakukan evaluasi, pemantauan, dan pengawasan lainnya dan melakukan pengawasan internal yang selanjutnya memberikan rekomendasi kepada menteri dan satuan kerja untuk melakukan perbaikan serta memastikan manajemen melaksanakan rekomendasi tersebut.

Adanya fungsi pengawasan pada organisasi merupakan salah satu penjabaran dari prinsip tata kelola yang baik dan dapat mengurangi lemahnya pengendalian intern (Zhang *et al*, 2007). Monika (2015) mengungkapkan inspektorat sebagai pengawas intern pemerintah daerah memegang peranan penting dalam proses terciptanya pengendalian intern yang baik yang akan memberikan peningkatan pada akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan daerah, untuk mencapai pengawasan intern yang baik diperlukan pimpinan inspektorat yang memiliki kemampuan dan keahlian dalam bidang pengawasan.

Efektifnya kinerja pengawasan pemerintahan ditentukan oleh kualitas pimpinan inspektorat. Penelitian Zhang *et al* (2007) mengemukakan adanya seorang pengawas yang berkualitas, memiliki pengalaman dalam akuntansi dan keuangan serta memiliki kompetensi mampu untuk mendeteksi kelemahan pengendalian intern. Pimpinan harus dapat menerapkan komunikasi dan sikap kepemimpinan yang baik, hal tersebut akan dipengaruhi oleh latar belakang dan karakteristik individu (Monika,2015). Selain dari faktor pengalaman dan keahlian menurut Fadzil *et al* (2005) faktor atribut

dari kualitas kinerja pengawas antara lain yaitu independensi dan objektivitas, kebebasan dalam bersikap.

Menurut Fadzil *et al* (2005) auditor yang profesional dapat meningkatkan kualitas pengendalian intern jika auditor memiliki pemahaman atas *bisnis proses* organisasi. Dengan adanya pemahaman pada *bisnis process* organisasi dapat menjadi dasar untuk memperbaiki pengendalian intern untuk mencapai tujuan organisasi.

Pada Peraturan pemerintah No, 60 tahun 2008 disebutkan bahwa menteri bertanggungjawab atas penyelenggaraan sistem pengendalian intern, akan tetapi tugas kewenangan tersebut didelegasikan kepada inspektorat sebagai internal audit kementerian. Inspektur mengkomunikasikan dan memberi rekomendasi perbaikan atas pengendalian intern kepada menteri dan memastikan bahwa rekomendasi yang diberikan kepada management telah dilaksanakan, sehingga sangat masuk akal bahwa kualitas inspektur sebagai pengawas mempengaruhi pengendalian intern pemerintahan. dari argumentasi tersebut maka dibangun hipotesa berikut.

Hipotesa H3 : Kualitas Inspektur berpengaruh positif terhadap pengendalian intern pemerintah

Pengaruh Auditor Internal terhadap pengendalian intern pemerintah

Internal Audit adalah aktivitas independen, objektif dan konsultasi yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan operasi organisasi secara sistematis, pendekatan secara disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian intern, dan proses tata kelola (IIA,2004) Internal audit memiliki tanggungjawab atas sistem pengendalian intern dan pelaporan keuangan (Ansah, 2010) dan difokuskan pada pemantauan pengendalian intern dan kepatuhan keuangan (Alzeban dan Gwilliam; 2014). auditor yang memberikan evaluasi secara independent atas sistem dan prosedur serta laporan keuangan kemudian dapat memberikan rekomendasi dan mengawasi implementasi rekomendasi tersebut (Mihret dan Yismaw, 2007). Pada pemerintahan tugas internal audit dilaksanakan oleh Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP).

Hal penting untuk mencapai keefektifan internal audit ditentukan oleh kompetensi dan independensi auditor internal (Alzeban dan Gwilliam, 2014, Baharudin *et al* 2014) serta pelaksanaan program dan standar audit (Badara dan Saidin, 2013) Menurut PP No. 60/2008 Pelaksanaan auditor intern dilingkungan instansi pemerintah dilakukan oleh pejabat yang telah memenuhi syarat kompetensi keahlian sebagai auditor yaitu melalui keikutsertaan dan ujian sertifikasi.

Hadirnya auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian intern menurut Rae dan Subramanian (2008) karena aktifitas auditor yang meliputi area non keuangan seperti bisnis proses, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan serta perannya sebagai agen utama dalam peningkatan pengendalian intern dan mendeteksi dan mencegah fraud dalam organisasi. dan, disebabkan auditor internal yang memiliki kompetensi dapat mendeteksi dan mencegah kecurangan serta memperbaiki sistem pengendalian intern yang ada Kuswarini (2010). Semakin banyaknya

jumlah auditor internal pemerintah yang memiliki kompetensi akan memberikan kontribusi yang positif terhadap pengawasan dan perbaikan pengendalian intern, dengan demikian hipotesa yang dibangun yaitu;

Hipotesa H4 : auditor internal kementerian berpengaruh positif terhadap pengendalian intern pemerintah

Pengaruh kualitas inspektur memoderasi ukuran terhadap pengendalian intern pemerintah

Menurut Noordiawan dan Hertianti (2014) anggaran merupakan bentuk pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai organisasi selama periode waktu tertentu dalam ukuran finansial. Pembuatan anggaran dalam pemerintahan merupakan sebuah proses yang cukup rumit dan mengandung muatan politik. Bagi organisasi sektor publik terutama pemerintahan anggaran tidak hanya sebuah rencana tahunan, tetapi juga merupakan bentuk akuntabilitas atas pengelolaan dana publik yang dibebankan kepadanya.

Kepala inspektorat merupakan pemimpin yang bertanggung jawab atas penyusunan rencana kerja anggaran kementerian berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 136 tahun 2014 tentang petunjuk dan penyusunan dan penelaahan Rencana Kerja Anggaran Kementerian, dalam PMK tersebut menegaskan bahwa anggaran dan perubahan anggaran harus melalui tahap reviu yang dilakukan oleh inspektorat. Reviu tersebut dilakukan untuk menyesuaikan rencana kerja anggaran dengan tujuan organisasi secara efektif dan efisien dengan memperhatikan peraturan perundang – undangan yang berlaku.

Semakin besar ukuran kementerian, maka diperlukan pengawasan yang lebih oleh pimpinan inspektorat, dalam mengambil keputusan reviu anggaran memerlukan kecermatan dan ketelitian sehingga adanya inspektorat yang memiliki pengetahuan dibidang akuntansi dan ekonomi diharapkan akan mengurangi kecurangan terhadap pengendalian intern pemerintah. Pengambilan keputusan inspektorat dipengaruhi oleh pengalaman, tingkat pendidikan dan latar belakang pendidikan pimpinan. Pimpinan memiliki *knowledge* yang memadai maka dapat berpengaruh terhadap keputusan yang buat

Coercive isomorphism (Dimaggio dan Powell,1983) menjelaskan adanya proses tekanan atau paksaan terhadap organisasi secara formal. Adanya Undang – undang dan peraturan mengenai tugas Inspektorat menjadikan sebuah tekanan formil dari pemerintah terhadap kinerja pengawasan oleh institusi Inspektorat. Undang – undang tersebut yaitu Peraturan Pemerintah No.60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang menjelaskan bahwa pengendalian intern instansi berada dibawah kewenangan inspektorat.

Selain undang – undang tersebut dipertegas dengan Instruksi presiden tentang peningkatan kualitas sistem pengendalian intern dan keandalan penyelenggaraan fungsi pengawasan intern, latar

belakang peraturan ini disebabkan banyaknya pelanggaran terhadap peraturan dan perundang-undangan dan temuan potensi kerugian negara dari hasil audit Badan Pemeriksa Keuangan. hal tersebut mengindikasikan sistem pengendalian intern instansi belum berjalan secara efektif.

Maka hipotesa yang dibangun yaitu

Hipotesa H5: Kualitas inspektur memperlemah pengaruh negatif ukuran terhadap pengendalian intern pemerintah

Pengaruh kualitas inspektur memoderasi kompleksitas terhadap pengendalian intern pemerintah

Pimpinan inspektorat bertanggungjawab untuk melakukan identifikasi dan analisis risiko yang dihadapi satuan kerja, resiko tersebut dapat berasal dari resiko external maupun internal kementerian. Pimpinan menetapkan mendesain dan implementasi sistem pengendalian intern berdasarkan risiko yang ada disatuan kerja, semakin besar jumlah satuan kerja instansi maka diperlukan upaya lebih untuk menyusun prosedur pengendalian dan membuat kebijakan pengawasan instansi

Mardiasmo (2002) menyatakan salah satu sebab kegagalan dalam pelaksanaan sistem pengendalian intern adalah penolakan manajemen atas pengendalian. Pimpinan inspektorat merupakan bagian dari manajemen yang mendesain dan mengevaluasi sistem, sehingga dimungkinkan adanya pembiaran atau penolakan terhadap pelaksanaan pengendalian intern

Pimpinan inspektorat yang memiliki kualitas dapat mendeteksi adanya permasalahan pada pelaksanaan pengendalian intern di satuan kerja serta dapat mengatasi distorsi dari top manajemen sampai dengan pegawai level terendah dengan memperhatikan kebijakan pengawasan, dan membuat keputusan atas pengendalian intern di satuan kerja. Zhang (2007) menyebutkan kualitas pengawas yang memiliki keahlian dalam bidang keuangan berhubungan dengan efektivitas pengendalian intern, disebabkan oleh kemampuannya dalam mengidentifikasi kelemahan pengendalian intern yang terjadi dalam seluruh unit organisasi dan mampu memberikan solusi atau perbaikan atas kelemahan tersebut.

Selain itu, adanya tekanan atau paksaan *Coercive isomorphism* (DiMaggio dan Powell,1983) terhadap organisasi inspektorat menjadi sebuah tekanan formil dari pemerintah terhadap kinerja pengawasan oleh institusi inspektorat, diharapkan memberikan perubahan pada kinerja inspektur. Peraturan tersebut yaitu Peraturan Pemerintah No.60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Dengan demikian hipotesa yang dibentuk yaitu;

Hipotesa H6 : Kualitas Inspektur memperlemah pengaruh negatif kompleksitas terhadap pengendalian intern pemerintah

Pengaruh auditor internal memoderasi ukuran terhadap pengendalian intern pemerintah

Auditor internal memiliki kewenangan untuk mengawasi penggunaan aset serta mengawasi pengelolaan sumber daya manusia pada organisasi, serta memastikan bahwa kebijakan organisasi telah dilaksanakan oleh unit terkecil dalam organisasi yang pada akhirnya ditujukan pada tercapainya tujuan organisasi secara efisien dan efektif

Undang – undang perbendaharaan negara No.1 tahun 2004 menjelaskan adanya pembagian kewenangan pengelolaan keuangan dari menteri selaku Pengguna Anggaran (PA) kepada kepala satuan kerja sebagai kuasa pengguna anggaran (KPA). Pengelolaan keuangan satuan kerja dimulai dari tahap perencanaan pencairan dana sampai dengan pertanggungjawaban atas realisasi anggaran, dengan adanya pembagian kewenangan tersebut maka pelaksanaan sistem pengendalian intern diserahkan kepada satuan kerja tersebut.

Besarnya nilai anggaran menggambarkan banyaknya kegiatan yang dilakukan oleh kementerian, semakin banyak kegiatan maka pengelolaan keuangannya akan semakin kompleks. Jumlah dan jenis transaksi keuangan semakin banyak dan semakin beragam, sehingga dimungkinkan adanya pengabaian atas sistem pengendalian intern, prosedur dan mekanisme pengelolaan keuangan.

Fungsi Aparat Pengendalian Intern Pemerintah (APIP)/ auditor internal sebagai *quality assurance* dan pengawas bertugas melakukan pengawasan intern dengan melakukan audit, review, evaluasi , pemantauan dan kegiatan pengawasan lainnya. Tugas APIP melakukan pengawasan atas satuan kerja mulai dari perencanaan anggaran sampai dengan review atas laporan keuangan, dengan adanya internal audit yang bekerja secara efektif mengawasi pelaksanaan anggaran dan belanja pada seluruh satuan kerja dapat mengurangi pengabaian atas sistem pengendalian intern, dengan demikian hipotesa yang disusun yaitu;

Selain itu, adanya tekanan formil (*Coercive isomorphism*) dengan adanya Peraturan Pemerintah Nomor 60 /2008 dan Instruksi Presiden No. 9 tahun 20014 tentang peningkatan kualitas sistem pengendalian intern dan keandalan penyelenggaraan fungsi pengawasan intern diharapkan dapat memaksimalkan peran auditor internal dibidang pengawasan dan pengendalian intern. Efektifitas kerjanya ditentukan oleh kompetensi auditor internal pada instansi pemerintahan untuk melaksanakan penerapan standar audit dan pedoman pengawasan pada pelaksanaan audit dilapangan.Hipotesa yang dibangun yaitu:

Hipotesa H7: Auditor internal memperlemah pengaruh negatif ukuran terhadap pengendalian intern pemerintah

Pengaruh auditor Internal memoderasi kompleksitas terhadap pengendalian intern pemerintah

Kementerian dengan kompleksitas yang tinggi penerapanan pengendalian intern akan semakin sulit, disebabkan banyaknya kegiatan organisasi yang harus dikontrol dan koordinasi dan komunikasi semakin tidak efektif, semakin tinggi hierarki organisasi maka semakin mempersulit koordinasi dari

puncak pimpinan, sehingga dimungkinkan terjadi kesalahan atau pengabaian kebijakan yang ditetapkan oleh top manajemen.

Kompleksitas yang tinggi juga rentan terhadap penyalahgunaan kewenangan dan hilangnya aset organisasi, terutama pada satuan kerja yang tidak diawasi dengan baik, dengan demikian muncul potensi pelanggaran terhadap perundang – undangan. Hal ini tidak sesuai dengan tujuan sistem pengendalian intern pemerintah, yaitu membuat organisasi taat terhadap peraturan perundang – undangan.

Diantara fungsi APIP/ auditor internal yaitu melakukan pemantauan/ monitoring dan pemeriksaan pelaksanaan penyelenggaraan pengendalian intern serta memastikan organisasi taat terhadap perundang – undangan. Adanya pengawasan oleh APIP terhadap jalannya kegiatan kementerian ditingkat satuan kerja dapat mengurangi terjadinya kesalahan atau pengabaian kebijakan yang telah ditetapkan top manajemen, dan serta meyakinkan tercapainya tujuan organisasi secara efektif dan efisien.

Kusumaningrum (2015) Institusi pemerintah yang memiliki internal audit akan memiliki kinerja yang lebih baik, karena adanya fungsi pengawasan yang dilakukan. Auditor internal yang bersertifikat akan menghasilkan pendampingan (*quality assurance*) hasil revidu, audit dan pengawasan yang baik, disebabkan karena auditor didukung dengan pengetahuan dan pengalaman dan pendidikan auditor yang memadai sehingga mempengaruhi tindakan dan keputusan auditor

Dengan adanya Internal auditor (APIP) yang memiliki kompetensi yang baik, maka dapat mengetahui potensi pelanggaran yang dilakukan oleh satuan kerja, sehingga dapat mencegah dan mendeteksi dini pelanggaran terhadap perundang – undangan dan pencurian aset. Selanjutnya internal audit dapat mengevaluasi dan memberikan rekomendasi perbaikan atas pengendalian intern pemerintah.

Dengan demikian diharapkan auditor internal dapat mengawasi satuan kerja kementerian yang tersebar diseluruh wilayah indonesia.

Dengan argumen diatas maka hipotesa yang disusun yaitu;

Hipotesa H8 : Auditor Internal memperlemah pengaruh negatif kompleksitas terhadap pengendalian intern pemerintah

. 5.METODE PENELITIAN

5.1. Model penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana hubungan Kualitas Inspektorat yang terdiri dari Kualitas Inspektur dan Auditor Internal dapat mempengaruhi pengendalian intern pemerintah serta memoderasi karakteristik pemerintahan terhadap pengendalian intern pemerintah. Adapun model penelitiannya adalah sebagai berikut :

Model 1:

$$SPIP = \beta_0 + \beta_1 UKURAN_{it} + \beta_2 KOMP_{it} + \beta_3 QA_{it} + \beta_4 AI + e_{it}$$

Model 2:

$$SPIP = \beta_0 + \beta_1 UKURAN_{it} + \beta_2 KOMP_{it} + \beta_3 QA_{it} + \beta_4 AI_{it} + \beta_5 UKURAN_{it} * QA_{it} + \beta_6 KOMP_{it} * OA_{it} + \beta_7 UKURAN_{it} * AI_{it} + \beta_8 KOMP_{it} * AI_{it} + e_{it}$$

Keterangan:

Variabel Dependent

SPIP : Pengendalian Intern Pemerintah

Variabel Independent

UKURAN : Ukuran

KOMP : Kompleksitas

QA : Kualitas inspektur

AI : Auditor Internal

UKURAN * QA : Moderasi variabel ukuran dengan kualitas inspektur

UKURAN * AI: Moderasi variabel ukuran dengan auditor internal

KOMP * QA : Moderasi variabel kompleksitas dengan kualitas inspektur

KOMP * AI : Moderasi variabel kompleksitas dengan kualitas inspektur

5.2. Operasionalisasi variabel

5.2.1.Variabel terikat

Pengukuran variabel terikat (*dependent variable*) merupakan variabel yang akan dipengaruhi oleh variabel lain. Variabel terikat dalam penelitian ini adalah pengendalian inten pemerintah, seperti penelitian Zaelani dan Martani (2011) dan Hartono (2014) pengukuran kelemahan pengendalian intern menggunakan jumlah temuan terkait temuan pengendalian intern berdasarkan laporan hasil pemeriksaan (LHP) Badan pemeriksa Keuangan atas Sistem Pengendalian Intern.

Pengukuran penelitian menggunakan skala rasio, yang menjelaskan semakin banyak jumlah temuan BPK atas kelemahan sistem pengendalian intern pemerintah maka

pengendalian internnya semakin tidak berkualitas. Untuk memudahkan dalam interpretasi maka peneliti mengalikan jumlah temuan dengan angka -1, sehingga semakin kecil nilai minus memberikan arti bahwa pengendalian intern semakin berkualitas .

3.2.1 Variabel bebas

Ukuran

Besarnya ukuran instansi menjelaskan sumberdaya yang digunakan organisasi untuk menjalankan kegiatan operasionalnya, pada pemerintahan kegiatan operasional dijabarkan dalam alokasi anggaran negara kepada masing – masing kementerian. Berdasarkan penelitian Lopez dan Peters (2010) dan Hyde (2011) bahwa anggaran kota mempengaruhi pengendalian intern. Pada penelitian ini pengukurannya menggunakan logaritma natural total anggaran yang diterima oleh kementerian, semakin besar anggaran yang diterima maka pengelolaannya akan semakin sulit pengawasannya sehingga akan berdampak negatif pada pengendalian intern

Kompleksitas

Kompleksitas merupakan banyaknya tingkat diferensiasi yang dilakukan dalam pembagian kerja, semakin besar dan tersebar unit kerja maka akan mempengaruhi pengendalian intern organisasi. Pada kementerian, kompleksitas diukur menggunakan jumlah satuan kerja (satker) yang berada dibawah kewenangan kementerian.

Kualitas Inspektur

Kualitas inspektur merupakan pengetahuan yang mencakup kompetensi dan kemampuan yang dimiliki oleh seorang inspektur kementerian, semakin baiknya pengetahuan inspektur maka akan berdampak pada kualitas pengendalian intern pemerintah. Penelitian Zhang *et al* (2007) mengukur kualitas pengawas dengan menggunakan latar belakang pendidikan akuntansi, sejalan dengan SE menteri PAN & RB No.19 tahun 2012 tentang peningkatan profesionalisme aparatur dilingkungan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), disebutkan pada butir 6 bahwa pimpinan instansi mengkoordinasikan pelaksanaan pengawasan, dari hal tersebut jelas bahwa kompetensi kepala inspektorat sangat menentukan kualitas internal audit pemerintahan.

Kepala inspektorat merupakan pejabat yang menentukan prosedur audit, kebijakan dan keputusan akhir hasil audit internal sehingga penting mengukur kualitas inpektur, Arens *et al.* (2012) menyatakan bahwa kompetensi dan kemampuan auditor dalam standar audit dimanifestasikan dalam bentuk pendidikan formal yang memadai, pelatihan berkelanjutan, dan pengalaman yang mencukupi. Penelitian ini menggunakan tiga item kualitas inspektur yaitu level pendidikan latar belakang pendidikan serta sertifikasi yang dimiliki, hal ini menjelaskan bahwa kompetensi dan kemampuan dimanifestasikan dalam

pendidikan formal, pelatihan serta keahlian dan tingkat pemahaman inspektur berdasarkan penjelasan diatas variabel pimpinan inspektorat diukur dengan menggunakan skore, yaitu

Level Pendidikan	SMU = 0 ; Strata satu = 1; Pascasarjana = 2 ; Doktoral = 3
Pendidikan Akuntansi dan keuangan	Non pendidikan akuntansi dan keuangan = 0 Pendidikan akuntansi dan keuangan = 1
Sertifikasi Keuangan	Non sertifikasi = 0 Sertifikasi keuangan (CA,QIA, Cfma, CFA, dll) = 1

Auditor Internal

Auditor internal / Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) adalah jabatan fungsional yang menunjukkan tugas, tanggungjawab, wewenang serta hak seorang PNS dalam satuan organisasi pengawasan instansi pemerintah dan dalam pelaksanaan tugasnya didasarkan pada keahlian tertentu yang bersifat mandiri. Penelitian ini mengikuti penelitian Alzeban dan Gwilliam (2014) Mihret dan Yismaw (2007) dan Kusumaningrum (2015) yang mengukur variabel auditor internal diukur dengan jumlah dan kompetensi auditor.

Jumlah Auditor pada penelitian ini merupakan jumlah total seluruh auditor terampil dan auditor ahli.

5.3. Populasi dan sampel penelitian

Populasi dan sampel dari penelitian ini adalah Kementerian Republik Indonesia, objek penelitian adalah seluruh Kementerian di Indonesia. Peneliti mengambil sampel tersebut karena Kementerian memiliki struktur organisasi yang sama dan telah dilakukan audit Sistem Pengendalian Intern Pemerintah oleh Badan Pemeriksa Keuangan

5.4. Prosedur pengumpulan data

Model analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah kualitatif dan cara pengambilan data menggunakan *data panel*. yaitu data diambil dari berbagai unit dalam waktu tertentu. Dalam penelitian ini penulis menggunakan data sekunder yaitu Laporan Hasil Pemeriksaan atas Sistem pengendalian intern yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tahun 2012 sampai dengan tahun 2014 dan Laporan Keuangan Kementerian tahun 2012 sampai dengan 2014 yang diterbitkan masing – masing kementerian.

Data variabel Auditor Internal diperoleh dari Laporan pengembangan Fungsional Auditor yang diterbitkan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) tahun 2012 – 2014, dan latar belakang pendidikan pimpinan inspektorat diperoleh dengan membaca informasi pada laporan keuangan kementerian dan mencari keterangan informasi langsung ke kantor kementerian dan serta melalui Badan Kepegawaian Negara (BKN) dan Asosiasi Auditor Intern Pemerintah (AAIP) .

3.3 Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dengan menggunakan h data panel dengan Metode *Ordinary Least Square* terdiri dari tiga pendekatan, yaitu ; pendekatan kuadran terkecil (*pooled least square*), pendekatan efek tetap (*fixed effect*) dan pendekatan efek acak (*random effect*), untuk memilih yang terbaik diantara ketiga model tersebut maka diperlukan beberapa pengujian (Gujarati,2010).

6.. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

6.1. Analisis deskriptif penelitian

Pemilihan sampel

Penelitian ini menggunakan sampel sebanyak 96 observasi yang terdiri dari 32 kementerian selama tiga tahun Laporan Hasil Pemeriksaan Sistem Pengendalian Intern yaitu 2012 sampai dengan 2014.

Tabel 4.1
Pemilihan Sampel

	2012	2013	2014	Total
Kementerian	34	34	34	102
Kementerian yang tidak menerapkan Jabatan fungsional auditor	(2)	(2)	(2)	(6)
Total sampel				96

Pemilihan kementerian sebagai sampel penelitian karena seluruhnya menerapkan pengelolaan Sistem Informasi Akuntansi yang telah ditetapkan oleh Kementerian

Keuangan dan memiliki struktur organisasi yang sama, yaitu menempatkan inspektorat berada langsung dibawah Menteri.

Analisis deskriptif variabel

Pada bagian ini disajikan deskripsi statistik untuk memberikan gambaran karakteristik variabel yang digunakan dalam penelitian

Tabel 4.2 Statistik Deskriptif

Variabel	Mean	Median	Max	Min	Stdev	Skewness	N
SPIP	12,89	11	61	2	9,05	2,35	96
UKURAN	15.633	4.371	92.232	111	24.631	2,00	96
KOMP	449	158	1949	1	544	1,19	96
QA	2,81	3	5	1	1,01	0,07	96
AI	52,17	18	225	1	63,94	1,33	96
ASET	31.059	7.350	164.461	42	48.043	1,65	96

Dependen variabel : SPIP
 Definisi variabel :
 UKURAN = Ukuran (dalam miliar); KOMP = Kompleksitas ; QA = Kualitas Inspektur;
 AI = Auditor Internal; ASET = Total aset (dalam miliar)

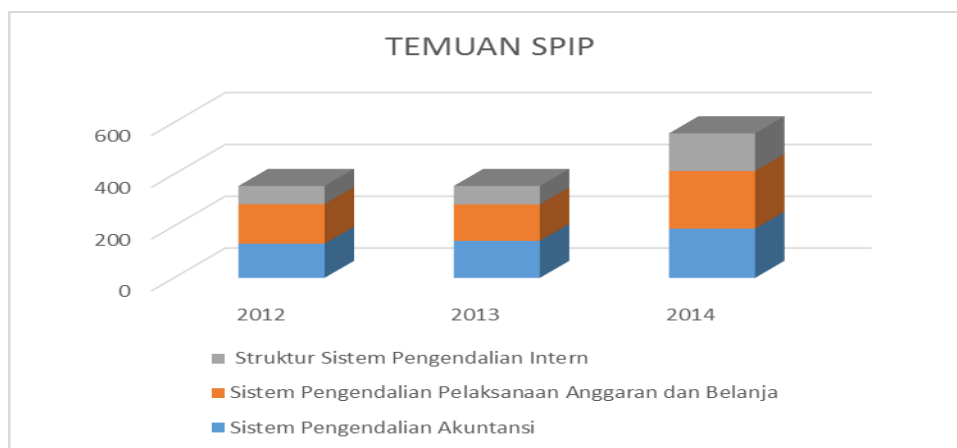
Variabel SPIP menjelaskan variabel pengendalian intern pemerintah, data tersebut diperoleh dari Laporan Hasil Pemeriksaan atas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang dilakukan Badan Pemeriksa Keuangan, semakin banyak temuan atas pengendalian intern membuktikan bahwa pengendalian intern pemerintahan semakin tidak efektif. Dari 96 sampel kementerian rata – rata kualitas sistem pengendalian intern yaitu sebesar 12,89 .

Temuan atas SPIP ini berdasarkan BPK RI No.05/ K/I-XIII.2.8/2010 yang membagi menjadi 3 kelompok kelemahan pada Sistem pengendalian intern Pemerintah, yaitu :

- a. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan
- b. Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan pendapatan dan belanja
- c. Kelemahan pada struktur pengendalian intern

GAMBAR 4.1

Temuan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah



Berdasarkan gambar diatas terlihat terdapat kenaikan jumlah kasus pada pengendalian intern pemerintah di kementerian sebanyak di tahun 2014. Nilai tertinggi temuan SPI yaitu pada Kementerian pendidikan nasional dengan 61 temuan, sedangkan temuan SPI terendah pada Kementerian koordinator kesejahteraan sosial dan Kementerian pemberdayaan perempuan dan anak dengan nilai 1. Tingginya kasus temuan pada pengendalian intern di kementerian pendidikan disebabkan beberapa hal, yaitu; terdapat pencatatan yang tidak / belum dilakukan secara akurat, proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan, perencanaan kegiatan tidak memadai, adanya penyimpangan terhadap ketentuan teknis organisasi, tidak adanya SOP formal untuk suatu prosedur serta tidak optimalnya satuan pengawas intern.

Variabel ukuran pada penelitian ini menggunakan nilai total Anggaran yang diterima Kementerian yang berasal dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara tahun 2012 – 2014.. Nilai anggaran terbesar dimiliki Kementerian Pertahanan tahun 2014 dengan nilai anggaran Rp. 92.232 miliar, sedangkan Kementerian dengan anggaran terkecil yaitu Kementerian Badan Usaha Milik Negara tahun 2012 yaitu sebesar Rp. 111 miliar.

Besarnya nilai anggaran pada kementerian pertahanan karena kegiatan yang direncanakan termasuk dalam skala prioritas pembangunan nasional, antara lain pembelian alat utama sistem pertahanan dan kecilnya nilai alokasi anggaran pada kementerian BUMN karena tugas dan fungsinya bukan termasuk dalam skala prioritas pembangunan nasional dijabarkan dalam Rencana Kerja Pemerintahan (RKP)

Variabel kompleksitas yang diukur dengan jumlah satuan kerja (satker) yang dimiliki oleh Kementerian. Dijelaskan bawah rata – rata satuan kerja yang dimiliki kementerian adalah sebesar 569 satker dengan kementerian yang memiliki satuan kerja terbanyak yaitu pada Kementerian agama dengan jumlah satker sebanyak 7.016,

sedangkan satuan kerja terkecil yaitu 1 satuan kerja yaitu pada Kementerian kesejahteraan rakyat dan Kementerian badan usaha milik negara.

Kementerian dengan satuan kerja terbanyak yaitu kementerian Agama karena bidang agama merupakan urusan wajib (absolut) pemerintah pusat, jumlah satker ini terdiri dari seluruh sekolah madrasah yang ada di Provinsi, Kabupaten dan kota. Satuan kerja terkecil yaitu kementerian Badan Usaha Milik Negara dengan 1(satu) satuan kerja, hal ini disesuaikan dengan tugas dan fungsinya sebagai koordinator perusahaan BUMN.

Variabel kualitas inspektur adalah total score dari 3 item yang terdiri dari level pendidikan dengan nilai terendah yaitu pendidikan, latar belakang pendidikan akuntansi dan non akuntansi dan sertifikasi dibidang keuangan yang dimilikinya . nilai tertinggi yaitu pada inspektur kementerian pendidikan dan kebudayaan sedangkan nilai terendah (skore 1) yaitu pada kementerian tenaga kerja dan transmigrasi, kementerian pertahanan, kementerian luar negeri, dan kementerian

Variabel (AI) Auditor Internal pada tabel 4.2 menjelaskan jumlah auditor internal yang dimiliki oleh kementerian, rata – rata jumlah auditor internal pada kementerian yaitu sebanyak 52 orang dengan jumlah auditor internal yang paling banyak yaitu pada Kementerian keuangan sebanyak 225 orang dan terendah yaitu 1 orang auditor internal pada Kementerian badan usaha milik negara dan Kementerian pemberdayaan perempuan.

6.2.Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian model penelitian dilakukan setelah dipastikan bahwa data sudah dilakukan pengujian asumsi klasik.

Tabel 4.3
Hasil Regresi

Variabel	Sig n	Model 1		Model 2	
		Coeff.	Prob	Coeff.	Prob
C		23.195	0.13	15.490	0.27
UKURAN	-	-1.246	0.04**	-0.754	0.34
KOMP	-	-0.004	0.07 *	-0.004	0.12
QA	+	1.046	0.13	1.128	0.20
AI	+	0.077	0.00 ***	0.081	0.01 **
Moderasi					
UKURAN*QA	+			0.001	0.45
UKURAN*AI	+			-0.410	0.34

KOMP*QA	+		0.001	0.19
KOMP*AI	+		7.250	0.42
<hr/>				
R-Square		0.37		0.38
Prob(F Statistic)		0,000		0.000
n-Sampel			96	
<hr/>				
*** Signifikan pada level 1%		** Signifikan pada level 5%		* Signifikan pada level 10%

Keterangan tabel: Tabel ini mempresentasikan estimasi Model 1 dan model 2 dengan moderasi dengan menggunakan *Random Effect*.

Dependen variabel : SPIP (pengendalian intern pemerintah)

Definisi variabel :

UKURAN = Ln Ukuran; KOMP = Kompleksitas ; QA = Kualitas Inspektur; AI = Auditor Internal; UKURAN*QA = Interaksi antara ukuran dengan kualitas inspektur; UKURAN*AI = Interaksi antara ukuran dengan auditor internal; KOMP*QA = Interaksi antara kompleksitas dengan kualitas inspektur; KOMP*AI = Interaksi antara kompleksitas dengan auditor internal

Variabel kontrol : ASET = Ln_Total aset

Ln = Logaritma Natural

Analisis Hasil Pengujian

Pengaruh ukuran terhadap pengendalian intern pemerintah

Hasil ini menunjukkan hipotesa H1 yaitu ukuran berpengaruh negatif terhadap pengendalian intern pemerintah diterima. Hasil penelitian ini mendukung penelitian dari Kristanto (2009) dan Lopez dan peters (2011). Hal ini menunjukkan bahwa Ukuran kementerian mempunyai berpengaruh negatif terhadap pengendalian intern pemerintah, penelitian ini mengukur variabel ukuran dengan total anggaran yang diterima oleh kementerian. Hasil penelitian ini mengimplikasikan semakin besarnya ukuran kementerian maka tingkat kualitas pengendalian intern pemerintahnya semakin rendah.

Pengaruh negatif ukuran terhadap kualitas pengendalian intern disebabkan besarnya jumlah dana yang dikelola kementerian sehingga mengakibatkan terjadinya pengabaian dan penyimpangan terhadap pengendalian intern meningkat. Besarnya kewenangan pengelola keuangan pemerintah dalam menyusun anggaran dan

membelanjakan anggaran pada jumlah dan variasi transaksi di instansi sehingga rentan terjadi penyelewengan dan pengabaian terhadap pengendalian intern pemerintah.

Penyelewengan dapat terjadi pada proses perencanaan yang tidak memadai seperti anggaran yang tidak sesuai dengan substansi kegiatan yang dilaksanakan, kesalahan pada pengalokasian anggaran dan belanja, pelaksanaan kontrak pengadaan barang dan jasa, penataan aset yang kurang memadai serta mekanisme pengelolaan pendapatan yang tidak memadai. Untuk mengurangi dampak negatif dari semakin besarnya ukuran kementerian terhadap kualitas pengendalian intern pemerintah maka perlu adanya perbaikan atas mekanisme pengelolaan keuangan pemerintahan.

Pengaruh kompleksitas terhadap pengendalian intern pemerintah

Hasil pengujian menunjukkan bahwa kompleksitas berpengaruh negatif terhadap pengendalian intern pemerintah terbukti.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Hyde (2011), Petrovits *et al* (2011) dan Martani dan Zaelani (2011), Hasil penelitian ini mengimplikasikan bahwa kompleksitas berdampak negatif terhadap pengendalian intern pemerintah, semakin banyak jumlah satuan yang dimiliki kementerian maka semakin rendah kualitas pengendalian intern pemerintah. Hal ini disebabkan karena semakin banyak satuan kerja kementerian dan beragamnya kegiatan yang dilakukan satuan kerja kementerian sehingga konsistensi penerapan pengendalian intern akan semakin sulit untuk diawasi disebabkan bervariasinya kegiatan operasi satuan kerja yang berdampak kepada perbedaan beberapa prosedur pengelolaan keuangan dibandingkan dengan kegiatan rutin yang telah memiliki standar dan prosedur yang tetap.

Semakin kompleksnya kementerian juga berpengaruh terhadap komunikasi dan koordinasi pimpinan instansi terhadap satuan kerja yang dinaunginya. Semakin tinggi tingkat hierarki organisasi yang ditandai dengan jumlah dan letak satuan kerja yang tersebar diseluruh daerah maka akan semakin banyak kegiatan yang harus dikendalikan oleh pimpinan instansi, hal ini akan menambah kesulitan dalam mengimplementasikan dan mengawasi jalannya pengendalian intern (Puspita, 2015).

Pengaruh kualitas inspektur terhadap pengendalian intern pemerintah

Hasil pengujian menunjukkan bahwa kualitas inspektur berpengaruh positif terhadap pengendalian intern pemerintah tidak diterima. Dalam penelitian ini kualitas inspektur diukur dengan 3 hal, yaitu ; jenjang pendidikan, latar belakang pendidikan dan sertifikasi keuangan yang dimiliki inspektur. Hal ini diduga karena kualitas inspektur seharusnya didukung dengan pemahaman terhadap pengendalian intern serta *bisnis process* organisasi, pada penelitian Fadzil *et al* (2005) kecakapan profesional auditor

tidak memberikan dampak terhadap sistem pengendalian intern disebabkan oleh kurangnya pemahaman auditor terhadap pengendalian intern organisasi serta *business process* organisasi.

Selain kurangnya pemahaman, satu atribut dalam kualitas kerja pengawas adalah independensi dan objektivitas, kebebasan dalam bersikap dan memberikan penilaian terhadap hasil audit dapat memberikan rekomendasi perbaikan kepada manajemen (Fadzil *et al*, 2005). Inspektur merupakan pemimpin dari departemen internal audit yang berada dibawah menteri, ketergantungan terhadap sikap pimpinan lembaga (menteri) atas rekomendasi yang diusulkan merupakan hal yang tidak menguntungkan bagi inspektur kementerian, dijalankannya rekomendasi atas perbaikan pengendalian intern bergantung kepada menteri.

Pada pasal 47 Peraturan Pemerintah No.60 tahun 2008 menyebutkan bahwa menteri / pimpinan lembaga bertanggungjawab atas penyelenggaraan sistem pengendalian intern dilingkungan masing – masing. Kewenangan tersebut didelegasikan kepada inspektorat (internal audit) selaku pengawas dalam kementerian. inspektur yang merupakan pimpinan dari inspektorat memiliki kewajiban untuk melaporkan hasil pengawasan kepada menteri/ pimpinan lembaga. Tidak adanya kewenangan untuk memperbaiki sistem pengendalian intern secara langsung mungkin menjadi penyebab kualitas inspektur tidak berpengaruh terhadap pengendalian intern pemerintah.

Pengaruh auditor internal terhadap pengendalian intern pemerintah

Hasil pengujian menunjukkan bahwa auditor internal berpengaruh positif terhadap pengendalian intern Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Rae dan Subramanian (2008). Hasil penelitian ini mengimplikasikan bahwa auditor internal berdampak positif terhadap pengendalian intern pemerintah.

Adanya pengaruh positif auditor internal terhadap kualitas pengendalian intern disebabkan oleh perannya sebagai agen utama dalam peningkatan pengendalian intern dan mendeteksi dan mencegah fraud dalam organisasi, aktifitas auditor yang meliputi area keuangan dan non keuangan (Rae dan subramanian, 2008) sehingga dapat memperbaiki proses bisnis serta kepatuhan terhadap peraturan perundang – undangan. Selain itu kompetensi yang dimiliki dalam melaksanakan program dan standar audit (Badara dan Saidin, 2013) Penguasaan ilmu dan teknik dalam pekerjaan pengawas dapat memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan manajemen terhadap pengendalian intern pemerintah serta melakukan perbaikan dalam kegiatan organisasi.

Selain itu peran auditor internal sebagai penjaga (*watchdog*) pada seluruh kegiatan yang bersifat keuangan dan non keuangan dapat meningkatkan kepatuhan atas hukum dan

peraturan kementerian serta auditor internal dapat memberikan rekomendasi dan mengawasi implementasi atas rekomendasi tersebut (Mihret dan Yismaw, 2007).

Analisis Pengaruh moderasi

Efek moderasi kualitas inspektur terhadap ukuran

Hasil pengujian menunjukkan bahwa kualitas inspektur kementerian tidak berpengaruh terhadap hubungan negatif ukuran kementerian terhadap pengendalian intern pemerintah. Hasil penelitian mengimplikasikan kualitas inspektur pada kementerian tidak dapat mengurangi pengaruh negatif ukuran terhadap kualitas sistem pengendalian intern pemerintah. Hal ini mengindikasikan bahwa tekanan formil (*coercive isomorphism*) atas kinerja inspektorat kurang memberikan dampak terhadap kinerja inspektur untuk mengawasi anggaran yang dimiliki kementerian. Diduga hal ini disebabkan karena kurangnya pemahaman inspektur atas *bisnis proses* organisasi sehingga berpengaruh terhadap keputusan yang dibuat. Penelitian Fadzil *et al* (2005) menyatakan bahwa auditor yang profesional dapat meningkatkan kualitas pengendalian intern jika auditor memiliki pemahaman atas *bisnis proses* organisasi.

Selain hal tersebut, berdasarkan teori keagenan sektor publik antara *The government – Bireaucracy Relationship* menjelaskan adanya hubungan asimetri informasi antara pemerintah dengan birokrat. Menurut Rambe, (2015) penyelenggaraan pemerintah yang dilakukan oleh birokrat memiliki kepentingan sendiri (*self interest*) dan Mardiasmo (2002) menyatakan salah satu sebab kegagalan dalam pelaksanaan sistem pengendalian intern adalah penolakan manajemen atas pengendalian. Pimpinan inspektorat merupakan bagian dari manajemen yang mendesain dan mengevaluasi sistem, sehingga dimungkinkan adanya pembiaran atau penolakan terhadap pelaksanaan pengendalian intern.

Efek moderasi kualitas inspektur terhadap kompleksitas

Hasil penelitian mengimplikasikan bahwa kualitas inspektur pada kementerian tidak dapat mengurangi pengaruh negatif kompleksitas terhadap pengendalian intern pemerintah. Hal ini diduga karena kurangnya pemahaman inspektur atas *bisnis proses* organisasi sehingga berpengaruh terhadap keputusan yang dibuat. Penelitian Fadzil *et al* (2005) menyatakan bahwa auditor yang profesional dapat meningkatkan kualitas pengendalian intern jika auditor memiliki pemahaman atas *bisnis proses* organisasi.

Selain hal tersebut, hasil penelitian mengindikasikan bahwa tekanan formil (*coercive isomorphism*) atas kinerja inspektorat kurang memberikan dampak terhadap kinerja inspektur untuk mengawasi seluruh satuan kerja yang dimiliki kementerian. Menurut Mardiasmo (2002) gagalnya pelaksanaan sistem pengendalian intern disebabkan

oleh penolakan manajemen atas pengendalian. Pimpinan inspektorat adalah bagian dari manajemen yang mendesain serta mengevaluasi sistem, sehingga dimungkinkan adanya pembiaran atau penolakan terhadap pelaksanaan pengendalian intern.

Efek moderasi auditor internal terhadap ukuran

Hasil pengujian menunjukkan bahwa auditor internal kementerian tidak berpengaruh terhadap hubungan negatif antara kompleksitas kementerian terhadap pengendalian intern pemerintah. Tidak terbuktinya auditor internal memoderasi ukuran diduga karena rendahnya kinerja pengawasan auditor intern kementerian. Menurut Setyadewi (1999) rendahnya kinerja pengawasan disebabkan kurangnya sarana dan prasarana serta anggaran inspektorat untuk melakukan monitoring pelaksanaan realisasi belanja kementerian. Kecukupan anggaran diperlukan untuk melakukan pemeriksaan terhadap satuan kerja diseluruh wilayah, sehingga dengan keterbatasan anggaran auditor tidak dapat melakukan pengawasan langsung terhadap seluruh pencairan anggaran dikementerian.

Selain hal tersebut, rendahnya Indeks Capability Model Internal Audit mungkin menjadi salah satu faktor penyebab tidak efektifnya fungsi auditor internal dalam mengawasi pemerintahan (Kusumaningrum, 2015). Rata – rata kapabilitas internal audit berada pada level 2 (*infrastructure*) dari level tertinggi yaitu 5 (*optimizing*), dengan demikian semakin sulit auditor internal untuk melakukan pengawasan dengan berkualitas baik.

Efek moderasi auditor internal terhadap kompleksitas

Tabel 4.3 menunjukkan hipotesis auditor internal memperlemah hubungan negatif antara kompleksitas terhadap pengendalian intern pemerintah tidak diterima. Hasil penelitian mengimplikasikan bahwa adanya auditor internal tidak dapat mengurangi dampak negatif kompleksitas terhadap kualitas pengendalian intern pemerintah Hal ini mengindikasikan bahwa tekanan formal yang tertulis dalam undang – undang dan peraturan (*coercive isomorphism*) tidak memberikan dampak terhadap auditor internal dalam mengawasi satuan kerja dikementerian.

Menurut Setyadewi (1999) Rendahnya kinerja pengawasan auditor intern kementerian disebabkan kurangnya sarana dan prasarana serta anggaran inspektorat untuk melakukan monitoring ke satuan kerja. Kecukupan anggaran diperlukan untuk melakukan pemeriksaan terhadap satuan kerja diseluruh wilayah, sehingga dengan keterbatasan anggaran auditor tidak dapat melakukan pengawasan langsung pada satuan kerja.

Selain kurangnya sarana dan anggaran, menurut Kusumaningrum (2015), rendahnya Indeks Capability Model Internal Audit menjadi salah satu faktor penyebab tidak efektifnya fungsi auditor internal dalam mengawasi pemerintahan. Internal audit capability model menggambarkan jalur evolusi untuk organisasi sektor publik dalam mengembangkan pengawasan intern yang efektif untuk memenuhi persyaratan tata kelola organisasi dan harapan profesional. Rata – rata kapabilitas Internal Audit berada pada level 2 (*infrastructure*) dari level tertinggi yaitu 5 (*optimizing*), dengan demikian semakin sulit auditor internal untuk melakukan pengawasan berkualitas baik terutama pada kementerian yang memiliki banyak satuan kerja.

7.KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN SARAN PENELITIAN

Kesimpulan

Adapun kesimpulan dari penelitian ini adalah

1. Ukuran berpengaruh negatif terhadap kualitas pengendalian intern pemerintah di kementerian
2. Kompleksitas berpengaruh negatif terhadap kualitas pengendalian intern pemerintah di kementerian
3. Kualitas inspektur tidak terbukti berpengaruh terhadap kualitas pengendalian intern pemerintah di kementerian
4. Auditor internal berpengaruh positif terhadap kualitas pengendalian intern pemerintah di kementerian
5. Kualitas inspektur tidak terbukti berpengaruh memperlemah pengaruh negatif ukuran terhadap kualitas pengendalian intern pemerintah di kementerian
6. Kualitas inspektur tidak terbukti berpengaruh memperlemah pengaruh negatif kompleksitas terhadap kualitas pengendalian intern pemerintah di kementerian
7. Auditor internal tidak terbukti berpengaruh memperlemah pengaruh negatif ukuran terhadap kualitas pengendalian intern pemerintah di kementerian
8. Auditor internal tidak terbukti berpengaruh memperlemah pengaruh negatif kompleksitas terhadap kualitas pengendalian intern pemerintah di kementerian

Implikasi penelitian

1. Hasil penelitian memberikan masukan bagi kementerian untuk meningkatkan kualitas pengendalian intern pemerintahnya terutama pada kementerian yang memiliki ukuran dan kompleksitas yang besar.

2. Mempertimbangkan jumlah auditor internal kementerian dalam pelaksanaan tugasnya dikementerian untuk meningkatkan kualitas pengendalian intern pemerintah
3. Meskipun kualitas inspektur tidak terbukti mempengaruhi kualitas pengendalian intern pemerintah, namun pimpinan kementerian diharapkan mempertimbangkan latar belakang, pendidikan serta keahlian seseorang menjadi inspektur di kementerian.

Keterbatasan penelitian

Keterbatasan dalam penelitian ini hanya menggunakan sampel kementerian di Indonesia, diharapkan penelitian selanjutnya disarankan untuk menggunakan seluruh pemerintah daerah sebagai sampel.

8.DAFTAR REFERENSI

- Abdulrahman A.M. Al-twaijry, John A. Brierley and David G Gwilliam (2003) : The Development of Internal Audit in Saudi Arabia : An Institutional Theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting 14* : 507 – 531
- Agusti, A.F (2014) : Faktor determinan akuntabilitas dan transparansi kementerian/ lembaga. *Tesis* , Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia
- Aikins, Stephen K (2011) An examination of government internal audit's role in improving financial performance. *Journal of Public Finance and Management* . Volume 11 Number 4 pp 306-337
- Altamoro, Jennifer., Beatty, Anne (2010). How does internal control regulation affect financial reporting ?. *Journal of Accounting and Economics*. 49. Pp. 58 – 74
- Alzeban, Abdul., Gwilliam, David. (2014) : Factors affecting the internal audit effectiveness : A survey of the Saudi public sector , *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 23* pp. 74 – 86
- Ansah, Stephen Owusu., Ganguli, Gouraga. (2010) Voluntary Reporting on Internal Control System and Governance Characteristics : An Analysis of Large U.S Companies, *Journal of Managerial Issues*, 22, 383 – 401.
- Ashbaugh – skife, H., Collins, Daniel W. and Kinney, William R. (2006) . The Discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies Prior to SOX- Mandated Audits. *McCombs Reseach Paper Series* No. ACC – 02 – 05

- Baharud-din, Zulkifli., Shokiyah, Alagan., Ibrahim, Mohd Serjana, (2014) Factors that contribute to the effectiveness of Internal Audit In Public Sector. DOI 10.7763/IPEDR.2014. V70.24
- Bastian, Indra. (2006) Sistem Akuntansi Sektor Publik. Edisi 2. Jakarta.Penerbit Salemba Empat
- Daniela, petrascu; Attila, Tamas (2013). Internal audit versus internal control and coaching. *Procedia economics and finance* 6. Pp 694 – 702
- Danardono, 2009 ; transparansi Turut Mendorong Peningkatan Akuntabilitas Pengawasan Itjen-Dephub ., *Jurnal Inspektorat jenderal* ; Vol. 4 No. 1 Tahun 2009 ISSN No. 1978-5976
- Dityatama (2012) Pengaruh kualitas audit internal terhadap efektivitas sistem pengendalian internal satuan kerja perangkat daerah dilingkungan pemerintah kabupaten lumajang. *Jurnal Ilmu Administrasi Vol IX Nomor 1*
- Diyanty, Vera (2012). Pengaruh kepemilikan pengendali akhir terhadap transaksi pihak berelasi dan kualitas laba. *Disertasi*.Universitas Indonesia
- DiMaggio dan Powell (1983): The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review vol 48*. No 2 113 – 123
- Doyle, Jenifer.,Weili, Ge.,McVay, Sarah. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of accounting and economics*, 44, 193-223
- Fadzil, Haron dan Jantan (2005) Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, Vol.20 page 844-866
- Friedberg, Asher (1998) : Ethical Aspects of Internal Auditing. *Journal of Business Ethics* 17 : 895 - 904
- Gauthier, Stephen J (2006). Understanding internal control. *Government finance review*. Vol 22
- Ge,Weili.,McVay, Sarah. (2005) The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes – Oxley Act, *Accounting Horizons*, Sep 2005, 137 – 158
- Gujarati, Damodar (2004). Basic Econometrics, Fourth Edition. The McGraw-Hill companies.
- Halim, A dan Abdullah, S (2006) Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintahan Daerah. *Jurnal Akuntansi Perintah*, 2 (1)
- Hartinjung, Nina (2008) . Evaluasi peranan sistem pengendalian intern di dalam meningkatkan kualitas pelaporan keuangan direktorat pembinaan TK-SD Departemen Pendidikan Nasional. *Tesis*. Universitas Indonesia

- Hartono, Rudi; Amir, Mahmud; Utaminingsih, Nanik (2014) Faktor – faktor yang mempengaruhi kelemahan pengendalian intern pemerintah daerah. *Simposium Nasional Akuntansi 17*. Mataram - Lombok
- Hindriani, Nuning. Hanafi, Imam. Domai, Tjahjanulin. (2012) “ Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dalam perencanaan dan Pelaksanaan Anggaran di Daerah (studi pada dinas kesehatan Kabupaten Madiun), Wacana vol.15, No.3
- Huefner, Ronald J (2011) Internal Control Weaknesses in Local Government evidence from Town and Village Audits. *The CPA Journal*.
- Hyde, Julie Christine (2011) .Material Weaknesses in internal control over compliance for federal grants tu US Countries. *Dissertation*. University of Memphis
- Internal Control Standards for the Public Sector (*INTOSAI*), 1995. Code of Ethics and Auditing Standards
- Institute of Internal Auditors (2012). The role of auditing in public sector governance, IIA Second edition
- Jarvin, J. Diane; Payne, A. Elizabeth; Byrnes, Paul; Schneider, P Gary; Curtis B Mary. The Updates COSO Internal Control – Intergrated Framework : Recomendations and Opportunities for Future Research. *Journal of Information System*. Vol 26 No.2 pp 189-213.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- Johnson, Grace F., Hartong, Rachel and Kidd Brittany (2014) Fraudtown, USA ; Three Essential internal controls for public sector entities. *Journal of Government Financial Management*
- Krishnan, Jayanti (2005) Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis. *The Accounting Review* Vol. 80. No.2 pp 649 – 675.
- Kristanto, Septian Bayu. (2009). Pengaruh Ukuran Pemerintahan, Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan Belanja Modal sebagai Prediktor Kelemahan Pengendalian Internal. *Jurnal Akuntansi Ukrida*, Vol. 9 No.1
- Kobelsky, kevin Lim dan Jha (2013) The Impact of performance based CEO and CFO compensation on internal control quality. *Journal of Applied Businnes Research*. Vol 3 page 913
- Kusumaningrum, Nur aini dan Sutaryo (2015) Pengaruh karakteristik inspektorat daerah dan kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah . *Simposium Nasional Akuntansi 18*. Medan

- Kuswarini, Desika (2010). Pengaruh kualitas jasa inspektorat jenderal, pengalaman pimpinan dan jumlah anggaran terhadap efektivitas pengendalian intern pada kementerian dan lembaga di Jakarta. *Tesis*. Universitas Indonesia
- Leone, J. Andrew (2007) Factor Related to Internal Control Disclosure: A discussion of Ashbough, Collins, and Kinney (2007) and Doyle, Ge, and McVay (2007). *Journal of Accounting & Economics*.44, 224 – 237
- Lopez, Dennis, M ., Peters, Gary, F. (2010). Internal control reporting differences among public and governmental auditors: The case of city and country Circular A-133 audits. *Journal account. Public Policy*, 29, 481-502
- Mardiasmo, (2002) akuntansi sektor publik CV.Andi Offset,
- Marganingsih dan Martani (2010). Antaseden komitmen organisasi dan motivasi : konsekuensinya terhadap kinerja auditor intern pemerintah. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. Vol 7 No.1
- Mulyadi.(2002) Auditing Edisi ke 6, Buku 1 . Jakarta Penerbit Salemba Empat
- Martani, dwi., Zailani, Fazri (2011) Pengaruh ukuran, pertumbuhan, dan kompleksitas terhadap pengendalian intern pemerintah daerah studi kasus di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XIV Aceh 2011*
- Mihret, Dessalegn Getie., Yismaw, Aderajew Wondim., (2007) : Internal Audit Effectiveness : an Ethiopian public sector case study , *Managerial Auditing Journal vol. 22 No.5* pp. 470 – 484
- Mudrajad, Kuncoro. (2009) Metode Riset untuk Bisnis dan Ekonomi (Edisi 3), Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Monika, Prima (2015) Pengaruh opini audit terhadap kinerja pemerintah daerah dengan audit internal dan tingkat korupsi sebagai variabel moderasi. *Tesis*. Universitas Indonesia
- Nachrowi, D, Nachrowi., Usman, hardius. (2006) Pendekatan populer praktis Ekonometrika untuk analisis ekonomi dan keuangan, Jakarta, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi. Universitas Indonesia.
- Noordiawan (2010). Akuntansi sektor publik (Edisi 2). Jakarta. *Salemba Empat*.
- Novarita, Tine. (2006). “Manfaat Audit Internal Dalam Menunjang Efektifitas Pengendalian intern Penggajian”. Skripsi Widyatama, Bandung
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

- Petrovits, christine., shakespeare, catherine dan shih aimee (2011) : The cause and consequences of internal control problems in non profits organizations. *The Accounting Review Vol. 86 No.1* PP 325 – 357
- Pusdiklat BPKP (2009) Sistem pengendalian manajemen, Edisi lima.
- Pickett, K . H.S (2005) *The Essential Handbook of Internal Auditing*. West Sussex, England; John Wiley & Sons.
- Rae, Kristy., Subramaniam, Nava., (2008): Quality of internal control procedures antecedents and moderating effect on organisational justice and employee fraud. *Managerial Auditing Journal vol.23 No.2* pp. 104 – 124
- Rendika, michael (2013) Pengaruh pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah dan pelaksanaan peran inspektorat terhadap penyalahgunaan aset. *Skripsi*. Universitas Negeri Padang
- Roussy, Melanie (2013) Internal Auditor's roles : From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting 24*.550 – 571.
- Sarilena, D. (2004). Pengaruh Profesionalitas Aparat Badan Pengawasan Daerah Terhadap Pelaksanaan *Good Governance*. Bandung, Disertasi. Pasca Sarjana Universitas Padjadjaran
- Sari, Adelia Pramita (2015). Pengaruh temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kualitas sumber daya manusia terhadap opini audit melalui pengungkapan laporan keuangan kementerian/ lembaga. *Tesis*. Universitas Indonesia
- Setianingrum, Dyah (2014). Kualitas auditor, pengawasan legislatif dan pemanfaatan hasil audit dalam akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. *Disertasi, Universitas Indonesia*
- Setyadewi, Isnaeni (1999) Faktor – faktor yang mempengaruhi kinerja pengawasan di Inspektorat Jenderal Departemen Dalam Negeri. *Tesis*. Ilmu Administrasi. Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik. Universitas Indonesia T. 7663
- Shi, Wei., Wang, Rencheng, (2012) Dynamic internal control performance over financial reporting and external financing. *Journal of contemporary Accounting & Economics*, 8, 92-109
- Susanti, Dewi. (2012) ” Pengaruh Karakteristik Kementerian dan Lembaga Terhadap Kualitas Audit Laporan Keuangan Kementerian dan Lembaga. *Tesis* Pasca Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

- Slyke, D. M. (2006). Agents or Stewards: Using Theory to Understand the Government-Nonprofit Social Service Contracting Relationship, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 17, 157-187
- Streim. (1994). Agency Problems in the Legal Political System dan Supreme Auditing Institutions. *Auuropean Journal of Law dan Economics*, 1:177-191. Kluwer Academic Publisher.
- Umiyati, Indah (2015). Membangun trust terhadap public e-procurement melalui kualitas sistem informasi dan kepuasan pengguna di indonesia. *Tesis Pasca Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia*
- Utomo, Agus prasetyo (2006). Dampak pemanfaatan teknologi informasi terhadap proses auditing dan pengendalian intern. *Jurnal teknologi informasi DINAMIK*. Vol IX, No.2 pp 66 – 74
- Vaclovas, Lakis., Giriunas, Lukas (2012). The Consept of Internal Control System: Theoretical Aspect. *Ekonomika* Vol.91 (2)
- Wicaksono, widi cahyono (2013). Faktor – faktor yang mempengaruhi efektivitas pengendalian intern di sektor pemerintahan. *Skripsi*. Universitas Negari Semarang
- Xu-dong Ji., Wei Lu., Wen Qu (2015). Determinants and Economic Consequences of Voluntary Disclosure of Internal Control Weaknesses in China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 11. Pp 1 – 17
- Yan Zhang., Jian Zhou., Nan Zhou.(2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses.*Journal of Accounting and Public Policy* 26. Pp. 300 – 327.
- 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, Inovation Management and Industrial Engineering Paper*
- Zimmerman, J. L., (1977). The municipal accounting maze an analysis of political incentives, *Journal of Accounting Research*, 15, 107-144.

