

ANALISIS LINGKUNGAN PENGENDALIAN (*CONTROL ENVIRONMENT*), STUDI KASUS PADA SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH (SPIP) KOTA PADANG PANJANG

Afdhal Rizaldi

Yurniwati

University of Andalas, Padang, Indonesia

Abstract: *The larger portions of local government as the presence of autonomy result in government governance as a major issue, particularly regarding more efficient, effective, transparent, and accountable of financial management. Good financial mangagement will attract local and foreign investors to invest in the region, especially toward ASEAN Economic Community (AEC). The fact, many Indonesia local government faced with hindrances of financial management due to the weaknesses of internal control systems, indicated by only few region had Unqualified opinion from BPK-RI. The mainly factor for this reasons prior to the lousy of control environment conditions. The aims of this research is to determine control environment conditions in government internal control system (SPIP) based on roster test instrument attached on Regulation of Indonesia Government Number 60 year 2008. The Data obtained from individual perceptions collected thorough questioner and depth interview to State Civilian Apparatus (ASN) in The City of Padangpanjang which had been selected by purposive sampling technique.*

The result evince that Control Environment in Padangpanjang existed on yellow zone, means it still has weaknesses and needs improvements. The most influential sub component in Padangpanjang are the enforcement of integrity and ethical values as well as leadership conducive. Therefore, Policy maker in Padangpanjang need to take actions in order to create positive and condusive control environment by ensuring the commitment of the Mayor on implementing the overall control environment components, performing healthy and transparent employee mutation, strengthening the SPIP team in SKPD, as well as optimizing the role of Inspektorat in monitor and evaluate the SPIP.

Keywords: *internal control, control environment, SPIP, local government*

A. Pendahuluan

Kewenangan daerah yang semakin besar dengan adanya Undang-undang Nomor 22 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, serta ditambah lagi dengan diterapkannya dana alokasi daerah ke desa-

desa yang diatur melalui Undang-undang Nomor 6 Tahun 2014 tentang Desa, membuat porsi daerah semakin besar. Kewenangan daerah yang semakin besar selalu diiringi dengan tanggung jawab yang semakin besar pula bagi daerah guna mencapai tujuan dari otonomi daerah yaitu untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat, pelayanan umum dan daya saing daerah. Dalam rangka mendukung pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintah melalui otonomi daerah tersebut, maka perlu dilakukan tata kelola pemerintahan yang baik dan efektif.

Tata kelola pemerintahan yang efektif membutuhkan kemampuan pengelolaan keuangan daerah yang efisien, efektif, transparan, akuntabel dan memberikan manfaat nyata (Noor, 2014). Akuntansi dan pelaporan keuangan daerah yang baik merupakan bagian dari akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Akuntabilitas pengelolaan keuangan di suatu daerah dapat dinilai masyarakat dari opini yang dikeluarkan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas laporan keuangan yang dibuat Pemerintah Daerah tersebut. Daerah yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari BPK akan membuat kepercayaan masyarakat dan stakeholder lainnya terhadap Pemerintah Daerah bersangkutan semakin tinggi. Nilai kepercayaan masyarakat adalah nilai tertinggi dari semua nilai yang ada di masyarakat, oleh karenanya maka Pemerintah Daerah diharapkan terus berupaya mendapatkan atau mempertahankan opini WTP atas pengelolaan keuangan daerahnya. (Martowardojo, 2010).

Jika ingin mencapai tujuannya maka mau tidak mau suatu Pemerintah Daerah harus berupaya meraih opini WTP dari BPK. Opini WTP adalah *basic requirement* untuk mewujudkan *good public governance* (Mardiasmo, 2010). Salah satu faktor yang menentukan pemberian opini WTP oleh BPK adalah kondisi sistem pengendalian intern di Pemerintah Daerah tersebut. Pengaruh sistem pengendalian intern terhadap opini BPK atas penyajian laporan keuangan Pemerintah Daerah telah dibuktikan oleh penelitian sebelumnya. Nora

(2013) dalam penelitiannya menyatakan bahwa faktor kelemahan sistem pengendalian intern menjadi faktor penentu dalam pertimbangan Auditor BPK memberikan opini tidak wajar terhadap laporan keuangan yang disajikan Pemerintah Daerah. Dalam penelitian lain, Tantriani dan Puji (2012) membuktikan bahwa sistem pengendalian intern memiliki dampak positif yang signifikan terhadap kualitas informasi laporan keuangan Pemerintah Daerah. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Nugraha dan Apriyanti (2010) dan Indriasari dan Ertambang (2008) yang menyatakan bahwa pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap keandalan pelaporan keuangan Pemerintah Daerah.

Dengan melihat segala kondisi di atas maka suatu Instansi Pemerintah Daerah yang ingin mencapai opini WTP harus menerapkan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dalam kegiatan Pemerintahannya. Hal ini ditegaskan Binsar (2012) yang menyatakan bahwa jika ingin memperbaiki pengelolaan keuangan maka Pemerintah Daerah harus memperbaiki dulu pondasinya yaitu SPIP. Penerapan SPIP menjadi salah satu faktor kunci yang menentukan opini yang akan diberikan oleh BPK (Hasan, 2013). Namun hingga saat ini masih banyak Pemerintah Daerah yang menghadapi kendala dalam proses penyelenggaraan SPIP di lingkungan pemerintahan mereka. Hal ini dapat dilihat dari masih banyaknya Pemerintah Daerah yang belum memperoleh opini WTP, dimana dari 456 LKPD tahun 2013 yang diperiksa BPK, hanya 153 Pemerintah Daerah yang memperoleh opini WTP (BPK-RI, 2014).

Kendala yang dihadapi dalam penerapan SPIP di lingkungan pemerintahan pernah diungkap dalam beberapa penelitian sebelumnya seperti yang diungkapkan Zumriyatun (2010) dalam penelitiannya bahwa tanggung jawab penyelenggaraan SPIP dan keberhasilan penerapan SPIP di daerah sangat tergantung pada komitmen dari Kepala Daerah masing-masing. Sementara itu Miryam (2011) dalam penelitiannya mengungkapkan bahwa faktor yang mempengaruhi kelemahan SPIP diantaranya adalah kurangnya motivasi, kurangnya

pemahaman mengenai regulasi yang berkaitan dengan tugas, kolusi, ketidak pahaman tentang SPIP, kompetensi pegawai, struktur organisasi, dukungan informasi teknologi, dan pembinaan penyelenggaraan SPIP.

Berdasarkan hasil penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan penerapan SPIP di Instansi Pemerintah di atas, maka dapat dilihat sebagian besar faktor penunjang keberhasilan SPIP terletak pada aspek manusia yang merupakan *soft control* dalam unsur Lingkungan Pengendalian. Pentingnya Lingkungan Pengendalian terhadap penerapan SPIP di Pemerintah Daerah pernah dikemukakan oleh Ibnu (2009) yang menyatakan bahwa efektivitas SPIP sangat ditentukan oleh Lingkungan Pengendalian yang merupakan manifestasi kepemimpinan. Sementara itu Yudi (2010) menyatakan bahwa Lingkungan Pengendalian dimana keteladanan pimpinan, moral, etika, kejujuran, dan integritas menjadi prasyarat kokohnya SPIP. Sementara itu, hasil penelitian Sugiyanto (2013) pada Universitas XY melalui uji regresi berganda menunjukkan bukti kualitas Lingkungan Pengendalian secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap keandalan struktur pengendalian intern, sedangkan secara parsial kualitas unsur komitmen terhadap kompetensi dan kepemimpinan yang kondusif berpengaruh paling signifikan terhadap keandalan struktur pengendalian intern.

Berdasarkan penjelasan di atas, penelitian mengenai lingkungan pengendalian di sektor pemerintah dirasa peneliti masih terbatas. Oleh karena itu penelitian ini mencoba mengisi ruang tersebut. Penelitian ini pada dasarnya bertujuan untuk menilai kondisi lingkungan pengendalian di Pemerintah Daerah. Penelitian ini mengambil studi kasus pada Kota Padangpanjang, Propinsi Sumatera Barat. Pertanyaan penelitian yang dikemukakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana kondisi Lingkungan Pengendalian di Pemerintah Kota Padangpanjang?

2. Apa sub unsur Lingkungan Pengendalian yang paling berpengaruh terhadap perancangan Lingkungan Pengendalian yang kondusif di Pemerintah Kota Padangpanjang?
3. Apa usaha yang perlu dilakukan oleh pengambil kebijakan di Pemerintah Kota Padangpanjang guna menciptakan Lingkungan Pengendalian yang positif dan kondusif bagi penerapan SPIP di Pemerintah Kota Padangpanjang?

B. Tinjauan Pustaka

1. Teori Kontingensi (*Contingency Theory*) dan SPIP.

Teori kontingensi kepemimpinan menganggap bahwa tidak ada satu gaya kepemimpinan terbaik dalam organisasi. Efektivitas kepemimpinan bergantung kepada situasi yang ada. Kepemimpinan yang efektif merupakan hasil dari dua faktor yaitu gaya kepemimpinan (*leadership style*) dan situasi yang menguntungkan (*situational favorableness*) (Donaldson, 2006).

Situational favorableness bergantung pada tiga faktor yaitu *leader-member relations*, *tasks structure*, dan *leader's position power*. *Leader-member relation* adalah tingkat kepercayaan yang dimiliki tim terhadap pemimpinnya. Pemimpin yang lebih dipercaya akan memiliki situasi yang lebih menguntungkan daripada pemimpin yang tidak dipercaya. *Task structure* adalah tipe tugas yang dilakukan, apakah jelas terstruktur atau samar tidak terstruktur. Tugas yang tidak terstruktur, atau tugas dimana pemimpin dan tim memiliki pengetahuan yang sedikit tentang bagaimana mencapainya akan menjadi situasi yang tidak menguntungkan. *Leader's position power* adalah jumlah kekuasaan atau kekuatan yang dimiliki pimpinan untuk mengarahkan kelompoknya, serta kemampuan memberikan *reward* dan *punishment*. Semakin kuat "*power*" yang dimiliki pimpinan maka akan semakin "*favorable*" situasi yang dihadapi pimpinan tersebut.

Dari teori kontingensi kepemimpinan di atas terlihat bahwa pemimpin yang dipercaya, memberikan tugas yang jelas dan terstruktur, serta memiliki kekuasaan untuk menjalankan arahnya akan berada pada situasi yang menguntungkan untuk mencapai tujuannya. Kondisi penerapan SPIP di suatu organisasi sangat bergantung kepada komitmen dan keteladanan pimpinan. Pimpinan yang bisa menciptakan kepercayaan bawahannya akan membuat perintahnya dipatuhi. Selain itu, penerapan SPIP juga bergantung pada pengetahuan Pegawai tentang apa sebenarnya SPIP itu sendiri. Ketidak tahuan jika berada pada level Pimpinan akan membuat bawahan tidak memahami perintah pemimpinnya tentang pengimplementasian SPIP disebabkan arahan Pimpinan dianggap tidak jelas dan tidak terstruktur. Selain itu, tersedianya infrastruktur berupa aturan (*law*) dan regulasi tentang SPIP akan membuat arahan pimpinan tadi ditaati karena Pimpinan memiliki "power" untuk menjalankan arahnya.

Selain itu, teori kontingensi bisa pula diterapkan untuk menjawab pengaruh struktur organisasi terhadap kinerja organisasi. Teori yang menjelaskan fenomena pengaruh struktur organisasi terhadap kinerja organisasi ini dinamakan *structural contingency theory* (Donaldson, 2001). Pada teori ini, kinerja organisasi dihasilkan dari perpaduan yang pas antara karakteristik struktural organisasi dan aspek lingkungan. Tiga elemen inti dari *structural contingency theory* adalah lingkungan, struktur organisasi, dan kinerja organisasi. Lingkungan (*environment*) adalah faktor yang paling menentukan dalam mempengaruhi kinerja organisasi. Selain itu, struktur organisasi yang sesuai juga ikut mempengaruhi kinerja organisasi. Kerangka kerja dari teori kontingensi struktural ini bisa dilihat dari gambar berikut.

INSERT GAMBAR 1

Mencermati pentingnya pengaruh kepemimpinan terhadap efektivitas penerapan SPIP dalam *leadership contingency theory*. Ditambah dengan pentingnya lingkungan dan

struktur organisasi dalam pencapaian tujuan organisasi sebagaimana dikemukakan *structural contingency theory*, terlihat bahwa kesemua faktor tersebut berada pada wilayah Lingkungan Pengendalian di Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Kepemimpinan yang kondusif merupakan sub unsur ketiga dari Lingkungan Pengendalian, sementara struktur organisasi merupakan sub unsur keempat dari Lingkungan Pengendalian. Faktor lingkungan secara umum merupakan apa yang dimaksud dari unsur Lingkungan Pengendalian itu sendiri, yaitu bagaimana sebuah lingkungan bisa "*favourable*" untuk menerapkan SPIP.

2. Kaitan Konsep SPIP dengan Internal Control Framework COSO

Konsep SPIP adalah modifikasi dari kerangka kerja pengendalian intern yang dikembangkan COSO. Karenanya konsep yang ada di unsur Lingkungan Pengendalian SPIP merupakan adopsi dari komponen Lingkungan Pengendalian COSO. SPIP hanya menambahkan dua sub unsur pada unsur lingkungan pengendalian yaitu (1) Perwujudan peran Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) yang efektif dan (2) Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait. Secara umum konsep SPIP sama dengan kerangka kerja pengendalian intern COSO (BPKP, 2009). Oleh karena itu, konsep yang digunakan dalam penelitian ini adalah kerangka kerja COSO yang dimodifikasi oleh BPKP. Penggunaan konsep yang dikembangkan BPKP karena konsep tersebut lebih dekat dengan budaya ke-Indonesiaan, serta telah dikhususkan diperuntukkan bagi Instansi Pemerintah. Penelitian ini sendiri menjadikan Instansi Pemerintah Daerah sebagai objek yang akan diteliti.

3. Faktor Manusia dalam Keberhasilan Penerapan SPIP

Manusia merupakan modal utama dan penggerak dalam suatu organisasi sehingga penekanan *soft control* dalam SPIP ditentukan oleh sumber daya manusia di organisasi tersebut. Dalam sistem pengendalian intern versi COSO yang diadopsi oleh Pemerintah Indonesia ke dalam Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), pengendalian tidak menitik beratkan pada kegiatan pengendalian, namun menitik beratkan pada Lingkungan

Pengendalian sebagai syarat berfungsinya sistem pengendalian intern. Faktor manusia sebagai pembentuk Lingkungan Pengendalian mendapat perhatian yang besar dalam SPIP, misalnya dengan adanya situasi yang mendorong penegakan etika dan moral, integritas, serta adanya komitmen pimpinan pada kompetensi. Keberhasilan SPIP tidak hanya bertumpu pada rancangan pengendalian yang memadai, tetapi juga bergantung kepada manusia yang mengimplementasikan sistem tersebut sehingga dapat berfungsi.

Sumber daya manusia yang menjalankan sistem pengendalian intern mempengaruhi secara signifikan kegagalan atau kesuksesan penerapan SPIP. Aspek manusia (*soft control*) dalam SPIP tercakup ke dalam unsur pertama yaitu unsur Lingkungan Pengendalian. Dengan kata lain, unsur Lingkungan Pengendalian memegang peranan kunci dalam kesuksesan penerapan SPIP yang efektif di dalam suatu Instansi Pemerintah.

4. Unsur Lingkungan Pengendalian.

Lingkungan Pengendalian adalah seperangkat standar, proses, dan struktur yang menyediakan landasan bagi kelangsungan pengendalian intern dalam organisasi. Lingkungan Pengendalian yang baik akan menciptakan atmosfer yang kondusif dan mengatur nada (*sets the tone*) bagi penerapan pengendalian intern yang efektif. Dalam pasal 4 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 sendiri disebutkan bahwa Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menciptakan dan memelihara Lingkungan Pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya.

Lingkungan Pengendalian adalah pondasi dari keseluruhan sistem pengendalian intern. Membentuk Lingkungan Pengendalian berarti mengatur irama dari organisasi agar setiap orang dalam organisasi terpengaruh untuk memiliki kesadaran tentang pentingnya pengendalian. Esensi dari suatu pengendalian intern yang efektif terletak pada sikap manajemen. Jika manajemen puncak yakin bahwa pengendalian itu sangat penting, maka individu yang lainnya dalam organisasi tersebut akan ikut merasakan hal serupa. Individu-individu dalam organisasi akan merespons dan mengamati secara hati-hati pengendalian yang

ditegakkan manajemen puncak. Jika orang-orang dalam organisasi yakin bahwa pengendalian yang ditegakkan manajemen bukan merupakan perhatian penting bagi manajemen puncak, maka hampir dapat dipastikan bahwa tujuan pengendalian intern tidak akan tercapai dengan efektif.

Hasil kajian menunjukkan, penyediaan lingkungan Pengendalian yang patut (*proper*) pada Pemerintah Lokal adalah sangat esensial untuk efektivitas operasional Pemerintah Lokal tersebut (Badara and Saidin, 2013). Sementara itu Theofanis et al (2011) dalam penelitiannya menemukan bahwa Lingkungan Pengendalian merupakan aspek terpenting dalam mengelola organisasi karena Lingkungan Pengendalian merefleksikan sikap dan kebijakan manajemen dipandang dari pentingnya audit intern pada unit ekonomi. Selain itu, Amudo dan Inanga (2009) menyatakan bahwa Lingkungan Pengendalian memandu pengurangan aktivitas *fraud* dalam operasi organisasi, kualitas sistem pengendalian intern bergantung kepada fungsi dan kualitas dari Lingkungan Pengendaliannya. Tudor (2006) dalam penelitiannya di sektor publik Rumania mengungkapkan bahwa manajer organisasi bertanggung jawab untuk menciptakan Lingkungan Pengendalian yang positif dengan mengatur *positive ethical tone*, menyediakan pedoman untuk perilaku yang lebih baik, menghilangkan gangguan untuk perilaku yang tidak baik, menegakkan disiplin, menyiapkan kode etik tertulis, memastikan personil memiliki dan mengembangkan level kompetensi untuk mengerjakan tugasnya, serta secara jelas mendefinisikan area kunci yang menjadi wewenang dan tanggung jawab setiap personil. Sementara itu, Ramos (2004) juga pernah melakukan evaluasi sistem pengendalian intern di Amerika Serikat sehubungan dengan terbitnya *Sarbanes-Oxley Act* dan menemukan bahwa Lingkungan Pengendalian adalah *non-transaction-oriented* dan memiliki *pervasive structure* yang mempengaruhi banyak aktivitas proses bisnis, termasuk yang paling mempengaruhi itu adalah integritas manajemen dan nilai etika organisasi, filosofi operasi, dan komitmen terhadap kompetensi.

Thomas dan Metrejean (2013) mengungkapkan bahwa ketiadaan Lingkungan Pengendalian menyebabkan timbulnya peluang untuk berkembangnya perilaku *fraud*. Sementara itu, dalam bukunya, Rittenberg dan Schwieger (2005) mengungkapkan bahwa Lingkungan Pengendalian dimulai dari dewan komisaris dan manajemen yang mengatur “*tone*” dari organisasi melalui kebijakan, perilaku, dan tata kelola yang efektif. Konsep tentang pentingnya Lingkungan Pengendalian juga pernah diungkapkan Cohen et al (2000) yang menegaskan pentingnya Lingkungan Pengendalian berdasarkan hasil penelitiannya dengan melakukan survey terhadap auditor bahwa “*tone at the top*” beserta implikasinya pada perilaku pegawai adalah bahan baku (*ingredient*) penting untuk efektivitas pengendalian.

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) sendiri menyatakan bahwa Lingkungan Pengendalian adalah kondisi yang dibangun dan diciptakan dalam suatu instansi pemerintah yang memengaruhi efektivitas pengendalian intern. Lingkungan Pengendalian merupakan unsur dominan yang memengaruhi unsur-unsur lainnya dalam SPIP. Lingkungan Pengendalian juga diibaratkan seperti landasan suatu rumah, suatu pondasi dari unsur-unsur pengendalian intern lainnya. Lingkungan Pengendalian yang buruk memberikan kontribusi yang signifikan dalam kegagalan efektivitas unsur SPIP lainnya.

Efektivitas pengendalian sangat tergantung pada sikap manajemen. Jika *top management* meyakini bahwa pengendalian sangat penting, memulainya dari diri *top management* terlebih dahulu, serta mengkomunikasikan sikapnya tersebut, maka setiap orang dalam organisasi akan memandangnya demikian. Namun sebaliknya, jika *top management* menganggap bahwa pengendalian itu tidak penting dan hanya sekedar aksesori atau simbol guna memenuhi kewajiban yang ada, maka pengendalian di organisasi tersebut tidak akan berjalan dengan efektif. Ketergantungan penciptaan Lingkungan Pengendalian ini pada manajemen senior disebabkan karena pengendalian intern mengharuskan ditegakkannya *standard of conduct* yang ditetapkan oleh manajer. Manajemen senior memegang peranan

yang paling krusial guna terciptanya pengendalian yang efektif. Meskipun demikian, kewajiban melaksanakan pengendalian sesungguhnya melibatkan seluruh personil di dalam organisasi. Hal ini ditegaskan oleh INTOSAI (2001) bahwa *“Controls are everybody’s business, this mean the entire organization, and each and every person who work there, should be “tune in” to intern control”*. Kunci membangun Lingkungan Pengendalian yang efektif terletak pada unsur manusia yang menjalankan sistem pengendalian tersebut.

Dalam merancang Lingkungan Pengendalian harus dipertimbangkan beberapa prinsip penting guna terciptanya Lingkungan Pengendalian yang efektif. Pertama, organisasi harus membuktikan komitmennya pada integritas dan nilai etika melalui *sets the tone at the top*, menetapkan standar perilaku berikut evaluasi jika terdapat deviasi antara standar dengan realitas. Kedua, dewan direksi harus membuktikan independensinya terhadap manajemen dan menggunakan haknya untuk melakukan pengawasan terhadap pengembangan dan kinerja dari pengendalian intern. Ketiga, manajemen dalam pengawasan dewan direksi harus membangun struktur, jalur pelaporan, dan wewenang serta tanggung jawab yang sesuai dalam menggapai tujuan yang ditetapkan. Salah satu contoh misalnya manajemen merombak kembali struktur organisasi guna mendukung pengendalian yang lebih baik. Keempat, organisasi membuktikan komitmennya untuk memikat, mengembangkan, dan mempertahankan individu-individu yang kompeten dalam rangka pencapaian tujuan. Organisasi harus menetapkan kebijakan dan praktik yang memungkinkan adanya evaluasi kompetensi bagi individu serta menyiapkan jika suatu saat terjadi suksesi. Kelima, organisasi mempertahankan akuntabilitas individu melalui penetapan struktur, wewenang dan tanggung jawab yang sesuai, termasuk di dalamnya evaluasi kinerja, sebagai bagian pengendalian intern organisasi dalam mencapai tujuan (COSO, 2012).

Sub unsur yang mempengaruhi efektivitas Lingkungan Pengendalian dalam Instansi Pemerintah meliputi integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, kepemimpinan

yang kondusif, struktur organisasi, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab, serta kebijakan dan praktik SDM.

C. Metodologi Penelitian

Penelitian ini merupakan studi deksriptif (*descriptive study*) yaitu penelitian yang dilakukan untuk mengetahui dan menjadi mampu menjelaskan karakteristik organisasi yang mengikuti praktik umum tertentu (Sekaran, 2006). Penemuan fakta-fakta penelitian ini diperoleh melalui obeservasi, kuisiener, dan wawancara. Wawancara mendalam (*depth interview*) dilakukan untuk mengeksplorasi hasil kuisiener. Tipe penelitian ini yaitu studi kasus yang meliputi analisis mendalam dan kontekstual terhadap situasi di sebuah organisasi dimana sifat dan definisi masalah yang terjadi serupa dengan yang dialami dalam situasi saat ini di berbagai organisasi (Sekaran, 2006).

1. Variabel Penelitian dan Alat Pengukuran.

Variabel penelitian dalam penelitian ini adalah sub unsur Lingkungan Pengendalian yang terdiri dari (1) Integritas dan nilai etika, (2) Komitmen terhadap kompetensi, (3) Kepemimpinan yang kondusif, (4) Struktur organisasi, (5) Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab, (6) Kebijakan dan praktik sumber daya manusia, dan (7) Peran APIP yang efektif. Pengukuran atas kondisi Lingkungan Pengendalian di Pemerintah Kota Padangpanjang ditanyakan kepada partisipan dalam bentuk kuisiener. Setiap pertanyaan yang diajukan diukur dengan menggunakan empat skala likert, yaitu Sangat Setuju (SS), Setuju (S), Tidak Setuju (TS), dan Sangat Tidak Setuju (STS). Penggunaan empat skala ini bertujuan untuk mengurangi *grey area* sehingga jawaban responden yang tidak tegas bisa dihindari dalam penelitian ini.

Variabel Lingkungan Pengendalian diukur menggunakan Daftar Uji pengendalian intern yang ada di lampiran Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008. Daftar uji dimaksudkan untuk membantu mengambil kesimpulan mengenai implementasi unsur-unsur

SPIP, oleh karena itu daftar uji ini hanya merupakan referensi awal serta dapat disesuaikan dengan situasi dan kondisi instansi pemerintah. Jawaban partisipan diukur menurut kategori kondisi Lingkungan Pengendalian berdasarkan Peraturan Kepala BPKP Nomor 500 Tahun 2010 (BPKP, 2010). BPKP membagi zona kondisi menjadi tiga kategori yaitu merah, kuning dan hijau dengan batas nilai sebagai berikut:

- 1) Warna Merah : Jika rata-rata skor (*mean*) dari jawaban responden berada pada skor antara 1,00 - 2,20.
- 2) Warna Kuning : Jika rata-rata skor (*mean*) dari jawaban responden berada pada skor antara 2,21 – 3,10.
- 3) Warna Hijau : Jika rata-rata skor (*mean*) dari jawaban responden berada pada skor antara 3,11 – 4,00.

BPKP menjelaskan bahwa kesimpulan yang dapat diambil dari penggolongan warna warna merah dan kuning adalah adanya kelemahan dalam penerapan SPIP yang atas hal tersebut perlu dilakukan langkah perbaikan. Sementara untuk warna hijau menunjukkan bahwa penerapan SPIP sudah memadai.

2. Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dari penelitian ini adalah seluruh Aparatur Sipil Negara (ASN) Pemerintah Kota Padangpanjang. Sampel dalam penelitian ini diambil dari ASN pada SKPD yang ditetapkan Pemko Padangpanjang sebagai *pilot project* penerapan SPIP. Penentuan sampel dilakukan dengan metode *purposive sampling*. Metode ini dipilih karena untuk memperoleh data yang andal mengenai penerapan SPIP diperlukan informasi dari pegawai yang minimal telah mengikuti sosialisasi atau diklat tentang SPIP.

3. Pengumpulan Data dan Analisis.

Data yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer merupakan sumber penelitian yang diperoleh langsung dari sumber asli tanpa melalui perantara. Data primer berupa isian kuisioner diolah menggunakan aplikasi statistik SPSS 16.0. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan statistik

deskriptif. Statistik deskriptif digunakan untuk mempermudah pemahaman data dan variabel penelitian yaitu dengan menggunakan tabel distribusi frekuensi absolut yang menunjukkan angka rata-rata, median, minimum, maksimum, dan standar deviasi. Hasil akhir yang didapatkan dari penelitian ini akan menghasilkan kesimpulan tentang kondisi unsur Lingkungan Pengendalian SPIP di Pemerintah Kota Padangpanjang.

4. Uji Validitas dan Uji Reliabilitas

Variabel yang akan diuji validitasnya adalah butir-butir pada Daftar Uji Lingkungan Pengendalian yang terdapat dalam lampiran Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008. Teknik uji validitas yang digunakan dalam penelitian ini adalah validitas isi dan bukan validitas konstruk. Kesimpulan hasil pengujian validitas menunjukkan ada beberapa pertanyaan yang tidak valid karena menunjukkan r hitung di bawah nilai r tabel 0.2876 pada alfa 5%. Oleh karena itu pertanyaan/ Pernyataan yang tidak valid tersebut tidak dapat digunakan untuk mengukur variabel penelitian ini, dan pertanyaan/ Pernyataan tersebut tidak bisa dijadikan acuan dalam menganalisis variabel Lingkungan Pengendalian. Hasil uji validitas dapat dilihat pada tabel 1 di bawah ini.

INSERT TABEL 1

Reliabilitas instrumen penelitian ini dihitung dengan koefisien Cronbach Alpha. Instrumen penelitian ini dikatakan reliabel apabila nilai Cronbach Alpha lebih besar dari 0,6. Uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui konsistensi jawaban responden. Uji reliabilitas menunjukkan sejauh mana pengukuran dapat memberikan hasil yang konsisten bila dilakukan pengukuran kembali terhadap subyek yang sama. Reliabilitas suatu penelitian merujuk pada derajat stabilitas, konsistensi, daya prediksi, dan akurasi. Hasil uji reliabilitas ditunjukkan pada tabel di bawah ini.

INSERT TABEL 2

Dari hasil pengujian dengan menggunakan program SPSS 16.0 di atas menunjukkan nilai cronbach alpha variabel ke tujuh yaitu perwujudan peran APIP yang efektif sebesar 0.524 yang berarti data pada variabel Perwujudan Peran APIP ini dikeluarkan dari analisis. Sementara untuk enam variabel lainnya menunjukkan nilai cronbach alpha di atas 0.6 yang berarti data adalah reliabel dan dapat dijadikan alat analisis.

D. Hasil Penelitian dan Pembahasan

1. Statistik Deskriptif

Untuk menjawab masalah penelitian yang pertama yaitu bagaimana kondisi Lingkungan Pengendalian di Pemerintah Kota Padangpanjang, hasil statistik deskriptif masing-masing sub unsur Lingkungan Pengendalian berupa nilai rata-rata bersama dengan posisi hasil tersebut dalam zona kondisi penerapan SPIP terlihat sebagaimana tersaji dalam gambar berikut ini.

INSERT GAMBAR 2

Dari gambar 2 di atas menunjukkan rata-rata (*mean*) keenam sub unsur berada pada kisaran nilai 2,21 sampai 3,10. Skor jawaban responden ini berdasarkan Peraturan Kepala BPKP Nomor 500 Tahun 2010 berada pada zona kuning. Zona kuning menunjukkan kondisi Lingkungan Pengendalian SPIP di Kota Padangpanjang masih memiliki kelemahan di beberapa segi yang membutuhkan perhatian untuk perbaikan lebih lanjut.

Kelemahan-kelemahan yang terdeteksi dari penelitian ini, yang memberikan kontribusi bagi lemahnya kondisi lingkungan pengendalian adalah sebagai berikut:

a. Sub unsur Integritas dan Nilai Etika

- Pertanyaan nomor 6 mengukur indikator ke 4, menunjukkan Pimpinan belum mengambil tindakan/sanksi yang tegas terhadap pelanggaran etika
- Pertanyaan nomor 10 dan 11 mengukur indikator ke 6, menunjukkan Pimpinan belum menghapus kebijakan atau penugasan yang mendorong

perilaku tidak etis, seperti; Kebijakan kenaikan jabatan/promosi yang belum didasarkan pada prestasi dan kinerja.

b. Sub unsur Komitmen terhadap Kompetensi

- Pertanyaan nomor 3 mengukur indikator ke 2, menunjukkan meskipun standar kompetensi untuk setiap jabatan telah disusun, namun proses yang memastikan pegawai yang terpilih menduduki jabatan tersebut telah memiliki pengetahuan, keahlian dan kemampuan yang diperlukan, tidak dijalankan
- Pertanyaan nomor 5 mengukur indikator ke 3, menunjukkan penilaian kinerja pegawai Pemko Padangpanjang tidak didasarkan pada faktor yang obyektif
- Pertanyaan nomor 6 mengukur indikator ke 4, menunjukkan Pimpinan Pemko Padangpanjang dianggap belum memiliki kemampuan manajerial dan pengalaman teknis yang luas dalam mengelola Instansi Pemerintah.

c. Sub unsur Kepemimpinan yang Kondusif

- Pertanyaan nomor 12 dan 13 mengukur indikator ke 7, menunjukkan Pimpinan Pemko Padangpanjang dianggap melakukan mutasi pimpinan SKPD yang berlebihan serta melakukan rotasi pegawai yang tidak berpola.

d. Sub unsur Struktur Organisasi

- Pertanyaan nomor 4 mengukur indikator ke 2, menunjukkan meskipun Pimpinan telah memberikan kejelasan wewenang dan tanggung jawab, namun Pimpinan sendiri belum memahami bahwa pengendalian intern adalah tanggung jawab yang harus ia laksanakan.

e. Sub unsur Kebijakan dan Praktek Sumber Daya Manusia

- Pertanyaan nomor 3 mengukur indikator ke 1, menunjukkan mekanisme promosi, pemberian tunjangan dan pemindahan pegawai tidak didasarkan pada penilaian kinerja
- Pertanyaan Nomor 6 mengukur indikator ke 2, menunjukkan Pemko Padangpanjang belum dapat memastikan bahwa standar penerimaan CPNS yang mereka lakukan mampu menghasilkan ASN yang memiliki integritas dan komitmen tinggi.

Dalam rangka menjawab masalah kedua dari penelitian ini yaitu apa sub unsur Lingkungan Pengendalian yang paling berpengaruh terhadap perancangan Lingkungan

Pengendalian yang kondusif di Pemerintah Kota Padangpanjang, hasil jawaban responden yang didapatkan disajikan pada tabel di bawah ini.

INSERT TABEL 3

Dari tabel 3 di atas terlihat bahwa sub unsur yang menurut responden paling berpengaruh terhadap terciptanya Lingkungan Pengendalian yang sehat dan kondusif adalah penegakan integritas dan nilai etika (40%), diikuti oleh kepemimpinan yang kondusif (32%), pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat (13%), komitmen terhadap kompetensi (6%), pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan (6%), dan yang terakhir kebijakan dan praktek pembinaan sumber daya manusia yang sehat (2%).

2. Wawancara

Setelah mengetahui kondisi Lingkungan Pengendalian dan Sub Unsur yang paling berpengaruh terhadap Lingkungan Pengendalian, maka berikutnya adalah mencari tahu apa usaha-usaha yang perlu dilakukan Pengambil kebijakan di Kota Padangpanjang guna menciptakan Lingkungan Pengendalian yang positif dan kondusif bagi penerapan SPIP. Jawaban atas pertanyaan ini akan menjawab permasalahan ketiga penelitian. Untuk mendapatkan hal tersebut, peneliti melakukan wawancara mendalam terhadap beberapa informan yang telah mengisi kuisioner guna mengeksplorasi lebih jauh pendapat dan pandangan mereka terhadap kondisi Lingkungan Pengendalian, sekaligus menanyakan kepada mereka usaha-usaha yang perlu dilakukan oleh pengambil kebijakan di Pemko Padangpanjang guna menciptakan Lingkungan Pengendalian yang positif dan kondusif bagi penerapan SPIP di Kota Padangpanjang. Berdasarkan hasil wawancara, poin-poin yang perlu diperhatikan pengambil kebijakan untuk membangun lingkungan pengendalian yang positif dan kondusif adalah sebagai berikut:

- a) Komitmen dari pimpinan. Mayoritas informan menyatakan bahwa Lingkungan Pengendalian hanya bisa tercipta jika pimpinan, dalam hal ini Kepala Daerah, memiliki

komitmen yang tinggi dalam menerapkan sub-sub unsur yang ada dalam Lingkungan Pengendalian tersebut. Komitmen pimpinan ditandai dengan keteladanan dalam perilaku sehari-hari yang memberikan pesan dan kesan kepada bawahan bahwa pimpinan benar-benar serius dan konsekuen dalam penegakan integritas dan nilai etika, menghargai kompetensi pegawai, serta menerapkan kebijakan dan praktek pembinaan sumber daya manusia (SDM) yang sehat. Penegakan disiplin yang tegas dan tanpa pandang bulu harus dimulai dari atas. Tanpa komitmen yang tinggi dari pimpinan maka apapun usaha yang dilakukan Pemko Padangpanjang guna menciptakan suasana Lingkungan Pengendalian yang kondusif hanya akan sia-sia.

- b) Pola rotasi pegawai yang sehat. Setelah komitmen pimpinan terlaksana, maka usaha berikutnya yang dibutuhkan Pemko Padangpanjang menurut mayoritas informan adalah menerapkan pola mutasi pegawai yang sehat. Pola mutasi pegawai yang sehat dan transparan sangat mempengaruhi semangat dan produktivitas pegawai dalam menjalankan roda pemerintahan. Pola mutasi pegawai seharusnya dilakukan berdasarkan kinerja dan bukan berdasarkan pertimbangan yang tidak logis. Selain itu Baperjakat seharusnya berfungsi sebagaimana mestinya yaitu menyusun dan meletakkan pegawai sesuai dengan kapasitas dan kapabilitasnya. Saat ini Pemko Padangpanjang masih menjalankan rotasi pegawai yang tidak berpola dan berlebihan. Dengan menjalankan pola mutasi pegawai yang baik maka akan mendorong iklim kerja yang sehat di tengah-tengah pegawai (manusia) yang merupakan unsur terpenting dari tegakknya SPIP.
- c) Pembentukan Tim SPIP di masing-masing SKPD. Saat ini Pemko Padangpanjang memang telah memiliki satgas SPIP di SKPD, namun informan menganggap bahwa satgas tersebut tidak berfungsi sama sekali. Hal ini terjadi disebabkan oleh keterbatasan pemahaman SPIP oleh satgas bersangkutan dan juga disebabkan oleh kesibukan yang luar biasa dari satgas tersebut dalam menjalankan rutinitas harian mereka di SKPD masing-

masing. Untuk itu, perlu dilakukan *upgrading capacity* dari Satgas dengan memberikan pemahaman SPIP yang komprehensif bagi mereka. Setelah menjalani *upgrading capacity* ini, para satgas SPIP ini diharapkan mampu menjadi pelopor dan contoh teladan dalam penciptaan Lingkungan Pengendalian yang sehat di SKPD nya masing-masing. Setelah itu, perlu ada waktu khusus dalam setahun dimana misalnya selama seminggu satgas SPIP ini ditugaskan untuk membahas SPIP, dengan dibebaskan tugas dari rutinitas hariannya. Dengan hal tersebut, diharapkan nantinya hadir tim SPIP di masing-masing SKPD yang mumpuni yang membuat Lingkungan Pengendalian SPIP di SKPD tersebut terkondisikan dengan baik.

- d) Monitoring dan evaluasi SPIP. Informan menganggap bahwa infrastruktur berupa peraturan SPIP di Padangpanjang sudah bagus. Namun peraturan tersebut dianggap hanya sebagai formalitas dan tidak mengakar (terinternalisasi) pada budaya organisasi sehari-hari di Pemko Padangpanjang. Internalisasi SPIP bisa berjalan jika dikawal dengan baik oleh Inspektorat sebagai *leading sector* SPIP di Padangpanjang. Pengawasan itu dilakukan melalui monitoring dan evaluasi yang sistematis dan berkelanjutan, dan bukan dengan pola kegiatan (*event*) sebagaimana yang sekarang ini dilakukan. Inspektorat diharapkan membentuk kelompok kerja yang melakukan pengawasan secara rutin terhadap pelaksanaan SPIP di Padangpanjang. Untuk itu, pemahaman SPIP pegawai Inspektorat yang tergabung dalam kelompok kerja harus di atas rata-rata pegawai lainnya. Penilaian pelaksanaan SPIP oleh Inspektorat ini bisa dilakukan secara semesteran, dimana untuk evaluasi semester pertama dilakukan penilaian formatif, yaitu penilaian guna mencari sumber masalah serta membahas solusinya. Pada akhir semester ke dua baru dilaksanakan penilaian sumatif yaitu penilaian final atas keberhasilan pelaksanaan SPIP di masing-masing SKPD. Dengan pola monitoring dan evaluasi seperti ini maka akan tercipta

Lingkungan Pengendalian yang lebih baik guna terlaksananya SPIP di Kota Padangpanjang.

3.Pembahasan dan Diskusi Hasil

Dari hasil analisis statistik dan hasil wawancara mendalam yang dilakukan dalam penelitian ini maka dapat terlihat kondisi sesungguhnya dari Lingkungan Pengendalian di Pemerintah Kota Padangpanjang. Kondisi Lingkungan Pengendalian di Kota Padangpanjang berada pada zona kuning. Zona kuning menunjukkan Lingkungan Pengendalian di Kota Padangpanjang berada pada kondisi pertengahan, tidak buruk namun juga tidak bisa dikatakan baik. Pada beberapa sisi telah tercipta iklim yang kondusif, namun di beberapa sisi yang lain masih tampak kelemahan dan kekurangan yang mengganggu terciptanya Lingkungan Pengendalian yang sehat.

Berdasarkan hasil analisis silang diantara keenam sub unsur, kelemahan Lingkungan Pengendalian di Kota Padangpanjang yang paling dominan terlihat pada kepemimpinan dan kebijakan mutasi pegawai. Pimpinan dianggap belum memiliki kemampuan manajerial dan pengalaman teknis yang luas dalam pengelolaan Instansi Pemerintah. Hal ini ditambah dengan adanya ketidak pahaman dari Pimpinan bahwa pengendalian intern yang berada dalam tanggung jawabnya belum terlaksana dengan baik. Kebijakan mutasi pegawai juga dianggap belum berdasarkan prestasi dan kinerja secara obyektif. Pemilihan pejabat belum sepenuhnya didasari atas proses yang benar dalam menguji pengetahuan, keahlian dan kemampuan yang bersangkutan dalam mengisi jabatan yang ada. Hal ini dibuktikan pula dengan adanya mutasi pimpinan SKPD yang berlebihan serta adanya mutasi pegawai yang tidak berpola di lingkungan Pemko Padangpanjang.

E. Kesimpulan

Hasil Penelitian ini memberikan fakta bahwa kondisi Lingkungan Pengendalian pada Pemerintah Daerah sangat ditentukan oleh faktor Kepemimpinan Kepala Daerah yang

bersangkutan yang salah satunya ditandai dengan kebijakan mutasi pegawai yang sehat dan transparan. Penciptaan lingkungan pengendalian yang positif dan kondusif akan memberikan kontribusi besar bagi tegaknya SPIP yang pada akhirnya memberikan jaminan akuntabilitas bagi stakeholder Pemerintah Daerah bahwa *good government governance* telah dilaksanakan di Pemerintah daerah tersebut.

Karakteristik SPIP yang khas untuk masing-masing Instansi Pemerintah yang menyesuaikan dengan kebutuhan, ukuran, kompleksitas, sifat dan tugas fungsi Instansi yang bersangkutan menjadikan hasil penelitian ini memiliki keterbatasan yaitu hanya relevan bagi Instansi Pemerintah yang diteliti. Namun model penelitian menggunakan daftar uji lampiran Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 seperti yang dilakukan pada penelitian ini bisa digunakan oleh peneliti-peneliti selanjutnya dalam melakukan penelitian serupa di kemudian hari.

DAFTAR REFERENSI

- Amudo, A., and Inanga, E. L. 2009. Evaluation of internal control systems: A case study from Uganda. *International Research Journal of Finance and Economics* Vol 3: 124 –144.
- Badara, M. S., and Saidin, S. Z. 2013. Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level, *Journal of Social and Development Sciences* Vol 4 No 1: 16-23.
- Binsar H. S. 2012. Implementasi SPIP Menuju Layanan Prima, *Warta Pengawasan*, Vol XIX/No 3: 67-69.
- BPK-RI. 2014. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2014*.
- BPKP. 2009. *Modul Diklat Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Jilid 1-6*. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP.
- BPKP. 2010. Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor PER-500/K/2010 tentang Pedoman Pemetaan Terhadap Penerapan SPIP di Lingkungan Instansi Pemerintah.

- Cohen, J., et al. 2000. *Corporate Governance and the Audit Process*, Midyear Auditing Conference, LA.
- COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). 2012. *Internal Control over External Financial Reporting: A Compendium of Approaches and Examples*. Internal Control – Integrated Framework.
- Donaldson, Lex. 2001. *The Contingency Theory of Organizations*, Sage, Thousand Oaks.
- Donaldson, Lex. 2006. *The Contingency Theory of Organizational Design: Challenges and Opportunities*. <http://www.springer.com/978-0-387-34172-9>.
- Hasan, B. 2013. Membangun Sistem Pengendalian Intern yang Efektif, *Warta Pengawasan* Vol XX Nomor 3: 25-26.
- Ibnu, A. 2009. *Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam pelayanan publik untuk memperkokoh ketahanan nasional. Studi di kementerian Negara Pemuda dan olahraga RI*. Tesis. Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- Indriasari, D., and Ertambang, N. 2008. *Pengaruh kapasitas sumberdaya manusia, pemanfaatan teknologi informasi, dan pengendalian intern akuntansi terhadap nilai informasi pelaporan keuangan pemerintah daerah (studi pada pemerintah Kota Palembang dan Kabupaten Ogan Ilir)*, Simposium Nasional Akuntansi XI Pontianak. 23-24 Juli 2008.
- INTOSAI. 2001. *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*.
- Mardiasmo, 2010. Opini WTP adalah Basic Requirement untuk Wujudkan Good Public Governance, *Warta Pengawasan*, Vol XVII/No 3: 83.
- Martowardojo, A. D. W. 2010. Menkeu : Kepercayaan adalah Nilai Tertinggi atas Keberhasilan Mendapatkan Opini WTP. www.situslama.kemenkeu.go.id/ind/, 20 Mei 2014.
- Miryam, P. L. 2011. *Implementasi SPIP di Pemerintah Kota Bitung: Faktor-faktor yang mempengaruhi dan dampaknya terhadap good governance*. Tesis. Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- Noor, Isran. 2014. Pengelolaan Keuangan Negara Harus Transparan dan Akuntabel, www.bpk.go.id.
- Nora, S. 2013. *Analisis Konfirmatori Faktor Pertimbangan Opini Wajar Dengan Pengecualian, Tidak Memberikan Pendapat, dan Tidak Wajar Auditor BPK terhadap Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2009*, Tesis, Universitas Andalas, Padang.
- Nugraha, D. S., and Apriyanti, S. 2010. The Influence of Internal Control System to The Reliability of Local Government Financial Statement (Case Study at Pemerintah

Provinsi Jawa barat). *Jurnal Ekonomi, Keuangan, Perbankan dan Akuntansi*. Vol.2 No 2: 259-280.

Ramos, Michael. 2004. *Evaluate the Control Environment*. AICPA article.

Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Republik Indonesia, Undang-undang Nomor 6 Tahun 2014 tentang Desa.

Republik Indonesia, Undang-undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah.

Rittenberg, L.E., and Schwieger, B. J. 2005. *Auditing–Concepts for a Changing Environment*, Mason South-Western, Thomson Corporation.

Sekaran, U. 2006. *Research Methods for Business*, 4th Ed, Jhon Wiley & Sons Inc. New York.

Tantriani, S., and Puji, H. 2012. *Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten dan Kota Semarang)*. Tesis. Universitas Diponegoro. Semarang.

Theofanis, K., et al. 2011. Evaluation of the effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business, *International Journal of Economic Sciences and Applied Research* Vol 4(1): 19-34.

Thomas, G. N., and Metrejean, E. 2013. The Importance of The Constrol Environment: Expense Account Fraud At Blue Grass Airport. *Journal of Business & Economic Research* Vol 11 No 2: 97-106.

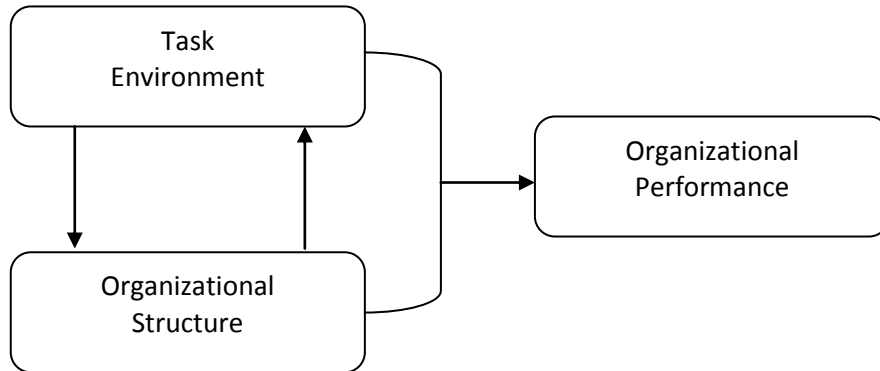
Tudor, Adriana Tiron Gherai. 2006. *Concept of Control within the Public Entity- Romania Case Study*. Article.

Yudi. 2010. SPIP Pondasi Reformasi Birokrasi, *Warta Pengawasan* Vol XVII/ No 2: 76-77.

Zumriyatun, L. 2010. *Analisis penyelenggaraan PP 60 Tahun 2008 tentang Sistem pengendalian intern pemerintah pada dua pemda di Sumatera Barat*. Tesis. Universitas Andalas, Padang.

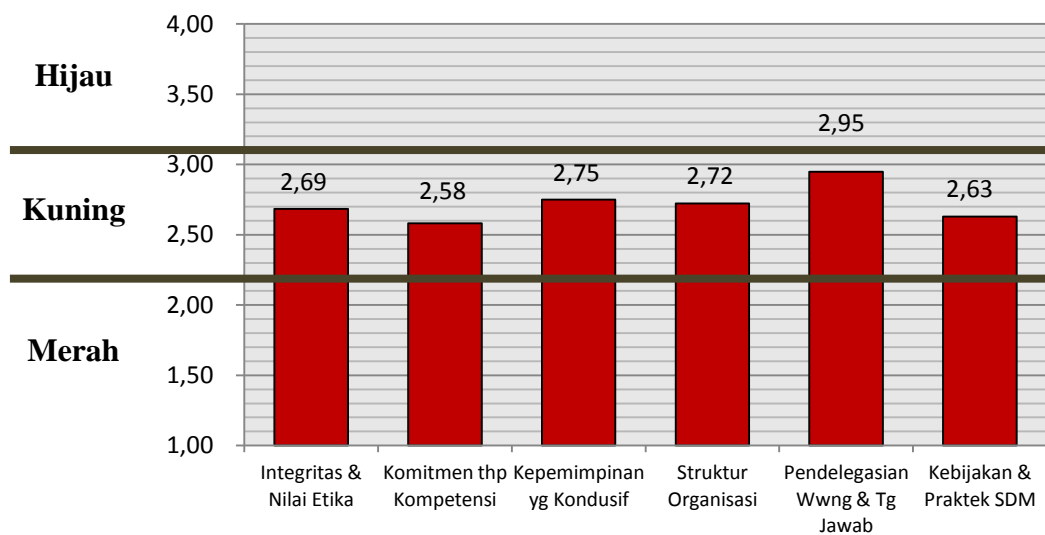
LAMPIRAN

Gambar 1
Konsep dasar dari Structural Contingency Theory



Sumber: Diolah dari berbagai sumber, 2015

Gambar 2
Nilai Rata-rata
6 Sub unsur Lingkungan Pengendalian



Sumber: Data primer diolah, 2015.

Ket:

■ = Rata-rata

Tabel 1
Hasil Uji Validitas

Variabel	Item	Pearson Correlation	Status
Penegakan Integritas dan nilai etika	Integ & Nilai Etika 1	0.432	Valid
	Integ & Nilai Etika 2	0.095	Tidak Valid
	Integ & Nilai Etika 3	0.583	Valid
	Integ & Nilai Etika 4	0.067	Tidak Valid
	Integ & Nilai Etika 5	0.485	Valid
	Integ & Nilai Etika 6	0.503	Valid
	Integ & Nilai Etika 7	0.516	Valid
	Integ & Nilai Etika 8	0.594	Valid
	Integ & Nilai Etika 9	0.083	Tidak Valid
	Integ & Nilai Etika 10	0.499	Valid
	Integ & Nilai Etika 11	0.363	Valid
Komitmen terhadap kompetensi	Komitmen Kompetensi 1	0.553	Valid
	Komitmen Kompetensi 2	0.691	Valid
	Komitmen Kompetensi 3	0.521	Valid
	Komitmen Kompetensi 4	0.481	Valid
	Komitmen Kompetensi 5	0.445	Valid
	Komitmen Kompetensi 6	0.580	Valid
Kepemimpinan yang kondusif	Kepemimpinan Kondusif 1	0.470	Valid
	Kepemimpinan Kondusif 2	0.610	Valid
	Kepemimpinan Kondusif 3	0.336	Valid
	Kepemimpinan Kondusif 4	0.574	Valid
	Kepemimpinan Kondusif 5	0.537	Valid
	Kepemimpinan Kondusif 6	0.523	Valid
	Kepemimpinan Kondusif 7	0.533	Valid
	Kepemimpinan Kondusif 8	0.645	Valid
	Kepemimpinan Kondusif 9	0.420	Valid
	Kepemimpinan Kondusif 10	0.549	Valid
	Kepemimpinan Kondusif 11	-0.229	Tidak Valid
	Kepemimpinan Kondusif 12	0.589	Valid
	Kepemimpinan Kondusif 13	0.423	Valid
Struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan	Struktur Organisasi 1	0.441	Valid
	Struktur Organisasi 2	0.344	Valid
	Struktur Organisasi 3	0.474	Valid
	Struktur Organisasi 4	0.568	Valid
	Struktur Organisasi 5	0.531	Valid
	Struktur Organisasi 6	0.565	Valid
	Struktur Organisasi 7	0.577	Valid
	Struktur Organisasi 8	0.303	Valid

Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat	Wwng & Tg Jawab 1	0.412	Valid
	Wwng & Tg Jawab 2	0.263	Tidak Valid
	Wwng & Tg Jawab 3	0.613	Valid
	Wwng & Tg Jawab 4	0.422	Valid
	Wwng & Tg Jawab 5	0.414	Valid
Kebijakan dan praktek pembinaan SDM yang sehat	Kebj & Praktek SDM 1	0.500	Valid
	Kebj & Praktek SDM 2	0.472	Valid
	Kebj & Praktek SDM 3	0.675	Valid
	Kebj & Praktek SDM 4	0.352	Valid
	Kebj & Praktek SDM 5	0.624	Valid
	Kebj & Praktek SDM 6	0.626	Valid
	Kebj & Praktek SDM 7	0.745	Valid
	Kebj & Praktek SDM 8	0.283	Tidak Valid
Perwujudan Peran APIP yang efektif	Peran APIP 1	0.383	Valid
	Peran APIP 2	0.463	Valid
	Peran APIP 3	0.150	Tidak Valid
	Peran APIP 4	0.300	Valid

Sumber: Data Primer diolah, 2015

Tabel 2
Hasil Uji Reliabilitas

Sub variabel	Jumlah Item	Cronbach Alpha
1. Penegakan Integritas dan nilai etika	11	0.723
2. Komitmen terhadap kompetensi	6	0.792
3. Kepemimpinan yang kondusif	13	0.811
4. Struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan	8	0.765
5. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat	5	0.662
6. Kebijakan dan praktek pembinaan SDM yang sehat	8	0.815
7. Perwujudan Peran APIP yang efektif	4	0.524

Sumber: Data Primer diolah, 2015

Tabel 3
Sub unsur yang Paling Mempengaruhi
Lingkungan Pengendalian

No Urut	Sub unsur	Jumlah (Orang)	Persentase
1	Penegakan Integritas & Nilai Etika	19	40%
2	Kepemimpinan yang Kondusif	15	32%
3	Pendelegasian Wewenang & Tanggung Jawab yang Tepat	6	13%
4	Komitmen Terhadap Kompetensi	3	6%
5	Struktur Organisasi yang sesuai dengan Kebutuhan	3	6%
6	Kebijakan & Praktek SDM yang Sehat	1	2%
7	Peran AP/IP yang Efektif	0	0%
Jumlah		47	100%

Sumber: Data Primer diolah, 2015

HASIL OUTPUT SPSS 16.0

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Integ & Nilai Etika 1	47	2	4	2.96	.509
Integ & Nilai Etika 2	47	1	4	2.87	.711
Integ & Nilai Etika 3	47	2	4	2.83	.601
Integ & Nilai Etika 4	47	2	4	2.98	.531
Integ & Nilai Etika 5	47	2	4	2.72	.540
Integ & Nilai Etika 6	47	1	4	2.53	.718
Integ & Nilai Etika 7	47	1	4	2.94	.704
Integ & Nilai Etika 8	47	1	4	2.60	.614
Integ & Nilai Etika 9	47	1	4	2.55	.717
Integ & Nilai Etika 10	47	1	4	2.45	.583
Integ & Nilai Etika 11	47	1	4	2.45	.855
Valid N (listwise)	47				

Ket: = Tidak Valid

Statistics

	Integritas Etika 1	Integritas Etika 2	Integritas Etika 3	Integritas Etika 4	Integritas Etika 5	Integritas Etika 6	Integritas Etika 7	Integritas Etika 8	Integritas Etika 9	Integritas Etika 10	Integritas Etika 11
N Valid	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Median	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	2.00	2.00

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Sum	Mean	Std. Deviation
Komitmen Kompetensi 1	47	2	4	138	2.94	.604
Komitmen Kompetensi 2	47	1	4	127	2.70	.657
Komitmen Kompetensi 3	47	1	4	112	2.38	.677
Komitmen Kompetensi 4	47	1	4	125	2.66	.668
Komitmen Kompetensi 5	47	1	4	109	2.32	.629
Komitmen Kompetensi 6	47	1	4	117	2.49	.621
Valid N (listwise)	47					

Statistics

	Komitmen Kompetensi 1	Komitmen Kompetensi 2	Komitmen Kompetensi 3	Komitmen Kompetensi 4	Komitmen Kompetensi 5	Komitmen Kompetensi 6
N Valid	47	47	47	47	47	47
Missing	0	0	0	0	0	0
Median	3.00	3.00	2.00	3.00	2.00	2.00

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Kepemimpinan Kondusif 1	47	1	4	2.79	.657
Kepemimpinan Kondusif 2	47	1	4	2.60	.648
Kepemimpinan Kondusif 3	47	2	4	2.81	.537
Kepemimpinan Kondusif 4	47	2	4	2.77	.476
Kepemimpinan Kondusif 5	47	2	4	2.62	.644
Kepemimpinan Kondusif 6	47	2	4	3.02	.608

Kepemimpinan Kondusif 7	47	2	4	2.96	.464
Kepemimpinan Kondusif 8	47	1	4	2.64	.673
Kepemimpinan Kondusif 9	47	2	4	2.85	.589
Kepemimpinan Kondusif 10	47	2	3	2.45	.503
Kepemimpinan Kondusif 11	47	1	4	2.43	.651
Kepemimpinan Kondusif 12	47	1	4	1.79	.750
Kepemimpinan Kondusif 13	47	1	3	1.87	.711
Valid N (listwise)	47				

Ket: =Tidak Valid

Statistics

	Kepe mimpi nan Kond usif 1	Kepe mimpi nan Kond usif 2	Kepe mimpi nan Kond usif 3	Kepe mimpi nan Kond usif 4	Kepe mimpi nan Kond usif 5	Kepe mimpi nan Kond usif 6	Kepe mimpi nan Kond usif 7	Kepe mimpi nan Kond usif 8	Kepe mimpi nan Kond usif 9	Kepe mimpi nan Kond usif 10	Kepe mimpi nan Kond usif 11	Kepe mimpi nan Kond usif 12	Kepe mimpi nan Kond usif 13
N Valid	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Median	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	2.00	2.00	2.00	2.00

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Struktur Organisasi 1	47	2	4	2.74	.570
Struktur Organisasi 2	47	2	4	2.66	.522
Struktur Organisasi 3	47	1	4	2.72	.579
Struktur Organisasi 4	47	1	4	2.51	.621
Struktur Organisasi 5	47	2	4	3.04	.292
Struktur Organisasi 6	47	1	4	2.66	.700
Struktur Organisasi 7	47	2	4	2.60	.577
Struktur Organisasi 8	47	1	4	2.85	.551
Valid N (listwise)	47				

Statistics

	Struktur Organisasi 1	Struktur Organisasi 2	Struktur Organisasi 3	Struktur Organisasi 4	Struktur Organisasi 5	Struktur Organisasi 6	Struktur Organisasi 7	Struktur Organisasi 8
N Valid	47	47	47	47	47	47	47	47
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Median	3.00	3.00	3.00	2.00	3.00	3.00	3.00	3.00

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Wwng & Tg Jawab 1	47	1	4	2.60	.648
Wwng & Tg Jawab 2	47	1	3	2.60	.538
Wwng & Tg Jawab 3	47	2	4	2.98	.489
Wwng & Tg Jawab 4	47	2	4	3.06	.485
Wwng & Tg Jawab 5	47	2	4	3.15	.510
Valid N (listwise)	47				

Ket: = Tidak Valid

Statistics

	Wewenang Tg Jwb 1	Wewenang Tg Jwb 2	Wewenang Tg Jwb 3	Wewenang Tg Jwb 4	Wewenang Tg Jwb 5
N Valid	47	47	47	47	47
Missing	0	0	0	0	0
Median	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Kebj & Praktek SDM 1	47	1	4	2.62	.739
Kebj & Praktek SDM 2	47	1	4	2.74	.675
Kebj & Praktek SDM 3	47	1	4	2.15	.751
Kebj & Praktek SDM 4	47	1	4	2.81	.770
Kebj & Praktek SDM 5	47	1	4	2.79	.690
Kebj & Praktek SDM 6	47	1	4	2.55	.686
Kebj & Praktek SDM 7	47	1	4	2.74	.642
Kebj & Praktek SDM 8	47	2	4	2.74	.530
Valid N (listwise)	47				

Ket: = Tidak Valid

Statistics

		Kebj & Praktek SDM 1	Kebj & Praktek SDM 2	Kebj & Praktek SDM 3	Kebj & Praktek SDM 4	Kebj & Praktek SDM 5	Kebj & Praktek SDM 6	Kebj & Praktek SDM 7	Kebj & Praktek SDM 8
N	Valid	47	47	47	47	47	47	47	47
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
	Median	3.00	3.00	2.00	3.00	3.00	2.00	3.00	3.00

Nilai rata-rata keseluruhan

Pernyataan No	Sub Unsur Lingkungan Pengendalian						
	1	2	3	4	5	6	7
1	2.96	2.94	2.79	2.74	2.6	2.62	0
2		2.7	2.6	2.66		2.74	0
3	2.83	2.38	2.81	2.72	2.98	2.15	0
4		2.66	2.77	2.51	3.06	2.81	0
5	2.72	2.32	2.62	3.04	3.15	2.79	
6	2.53	2.49	3.02	2.66		2.55	
7	2.94		2.96	2.6		2.74	
8	2.6		2.64	2.85			
9			2.85				
10	2.45						
11	2.45		2.43				
12			1.79				
13			1.87				
Mean	2.685	2.582	2.749	2.723	2.948	2.629	0.000