

**Penentu Jumlah Temuan BPK atas  
Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan  
(Internal Control Compliance Comments)  
Pemerintah Daerah di Indonesia**

**SEPTIANA IRMA HAPSARI\***  
**SUTARYO**  
**IBRAHIM FATWA WIJAYA**  
*Universitas Sebelas Maret*

**Abstract:** *This study develops a statistical model to reports Internal control compliance comments (ICC Comments) issued by Republic Indonesia Supreme Audit Board (BPK-RI) pursuant to audits of Indonesian's local governments. The purpose of the study is to analyze factors that affect the numbers of ICC comments received by local government. This study has 487 selected samples to the local government for year 2011. This study uses data of local government financial statements in 2011 in the form of softcopy from Republic Indonesia Supreme Audit Board (BPK-RI) and other media publications.*

*The results showed that government grade, unqualified audit opinions, and education background affect the numbers of ICC comments received by the local governments. Only auditee size does not affect the number of ICC comments. Limitation of this study is only use one period year and did not examine auditors characteristics besides unqualified audit opinions and education background due to the unavailability of data.*

**Keywords:** *agency theory, auditing, internal control compliance comments, local government, management letter*

---

\* Corresponding author: septiana\_irma19@yahoo.com

## A. Pendahuluan

Pelaksanaan otonomi daerah di Indonesia dimulai dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah yang diperbarui dengan UU Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2005 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Menurut UU Nomor 32 Tahun 2004, otonomi daerah adalah hak, wewenang, dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Dengan adanya otonomi daerah maka terjadi perubahan dalam pengelolaan keuangan dibuktikan dengan lahirnya tiga paket undang-undang di bidang keuangan negara yaitu UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan atas Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara. Ketiga paket undang-undang ini mengatur pengelolaan keuangan negara secara lebih demokratis dan mengatur adanya sanksi bagi para pengelola keuangan negara. Hal ini menimbulkan konsekuensi bagi pemerintah daerah, yakni diberikan kewenangan untuk mengelola keuangan daerah masing-masing sehingga muncul adanya tuntutan transparansi dan akuntabilitas. Oleh karena itu, laporan keuangan pemerintah daerah akan diaudit oleh BPK RI sebagai auditor eksternal pemerintah daerah di Indonesia.

Sebagai usaha transparansi pengelolaan keuangan oleh pemerintah daerah dan pemeriksaan keuangan daerah oleh BPK, maka BPK merilis laporan hasil pemeriksaan (LHP) yang berisikan tiga bab meliputi keuangan, pengendalian internal, dan kepatuhan. Dalam LHP tersebut BPK memberikan hasil temuan beserta rekomendasi sebagai perbaikan sistem keuangan, pengendalian internal maupun kepatuhan. Jumlah temuan maupun rekomendasi dalam LHP dipengaruhi oleh pelaksanaan sistem pengelolaan

keuangan daerah, sistem pengendalian internal, dan pelaksanaan perundang-undangan yang berlaku. Adanya permasalahan dalam penerapan sistem pengendalian internal dan kepatuhan atas pelaksanaan undang-undang pada ini menjadi motivasi bagi peneliti untuk dilakukan penelitian lebih lanjut.

Penelitian serupa tentang *internal control compliance comments (ICC comments)* telah dilakukan dengan meneliti *management letter comments (ML comments)* pada beberapa kota di luar negeri. Menurut Hayes *et al.* (2005), *management letter* menunjukkan adanya kelemahan dalam pengendalian internal dan kepatuhan atas perundang-undangan serta kondisi yang dilaporkan lainnya. Penelitian terdahulu oleh Wallace (1981) menyimpulkan bahwa pengungkapan permasalahan pengendalian intern secara terbatas berguna dalam berkomunikasi dengan publik namun lebih bermanfaat untuk manajemen kota. Wallace (1992) menyelidiki isi *management letter* yang dikeluarkan oleh perusahaan publik di Amerika Serikat, hasilnya manajer menganggap *management letter* tidak terlalu baik karena manajemen dapat dianggap lalai jika terjadi kegagalan dalam menetapkan pengendalian internal. Selanjutnya Cox dan Wichmann (1993) menyelidiki kualitas sistem pengendalian intern, termasuk *ML comments* pada pemerintah daerah Amerika Serikat. Kontras dengan temuan Wallace (1992), Cox dan Wichmann melaporkan bahwa pimpinan pemerintah daerah mempertimbangkan *ML comments* sebagai sumber informasi yang berharga.

Penelitian selanjutnya oleh Manson *et al.* (2001) menemukan bahwa manajer dan auditor menganggap *ML comments* sebagai hal yang berharga terlebih untuk mengembangkan hubungan dengan klien. Penelitian terbaru oleh Johnson *et al.* (2012) menemukan bahwa faktor-faktor penentu komentar *management letter* bagi pemerintah daerah di Florida serupa tetapi tidak identik untuk komentar pada *management letter* tahun awal dan pengulangan tahun berikutnya. Penelitian ini juga menemukan

bahwa *ML comments* memainkan peran berharga dalam mengkomunikasikan saran untuk perbaikan auditee.

## B. Tinjauan Pustaka dan Pengembangan Hipotesis

### 1. *Agency Theory* pada Organisasi Pemerintah

Hubungan keagenan dalam teori agensi muncul ketika ada penugasan dari individu (prinsipal) kepada individu lain (agen). Menurut Jensen & Meckling (1976) masalah keagenan dapat muncul karena setiap individu diasumsikan akan mempunyai preferensi untuk memaksimalkan utilitas pribadi yang kemungkinan besar berlawanan dengan kepentingan individu lain. Berdasarkan asumsi ini kemungkinan akan terjadi kegagalan oleh agen dalam melaksanakan tugas dikarenakan agen lebih memilih untuk memaksimalkan kepentingan pribadi.

Mengacu pada Undang-Undang Nomor 32 tahun 2004 partisipasi pada organisasi pemerintahan meliputi rakyat, bupati atau walikota, dan DPRD. Dalam undang-undang tersebut, bupati dan walikota mempunyai tanggung jawab atas perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban program pemerintah sehingga berperan sebagai eksekutif. Mekanisme pemilihan bupati dan walikota oleh rakyat menunjukkan adanya pelimpahan wewenang dari rakyat kepada bupati dan walikota. Hal ini menunjukkan bahwa Bupati dan Walikota berperan sebagai agen dan rakyat merupakan prinsipal dalam rerangka hubungan keagenan.

Dalam UU Nomor 32 tahun 2004 DPRD merupakan mitra kerja bupati dan walikota yang berperan dalam fungsi pengawasan dan legislasi. DPRD adalah representasi rakyat dalam pengambilan keputusan formal karena DPRD dipilih secara langsung oleh rakyat. Hal ini menunjukkan DPRD berfungsi sebagai saluran untuk

mengakomodasi kepentingan rakyat dalam pengambilan keputusan oleh pihak eksekutif.

## 2. *Monitoring pada Organisasi Pemerintah*

Pengertian audit pada sektor publik dapat diperoleh dengan mencermati gambar 1.

### INSERT GAMBAR 1

Menurut Rai (2008), hubungan antara ketiga pihak pada gambar 1 dapat dijelaskan bahwa pihak pertama (auditor) adalah pihak yang mengaudit akuntabilitas pihak kedua terhadap pihak ketiga dan memberikan attestasi kepada pihak ketiga. Hubungan audit tersebut berlaku dalam pemerintahan di Indonesia. Pada tingkat pemerintah daerah, yang bertindak sebagai pihak pertama (auditor) adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai auditor eksternal pemerintah; pihak kedua (*auditee*) adalah para bupati dan walikota; pihak ketiga adalah legislatif (DPRD). Bupati dan walikota memiliki hubungan akuntabilitas dengan DPRD. Akuntabilitas ini diaudit oleh BPK kemudian BPK memberikan attestasi kepada legislatif dalam bentuk laporan hasil audit. Menurut pasal 20 UU No. 15 tahun 2004, pemerintah wajib menindaklanjuti laporan hasil pemeriksaan BPK yang memuat adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan perundang-undangan, dan ketidakpatuhan.

## 3. *Management Letter Comments*

Auditor sering kali mengidentifikasi dan mengkomunikasikan adanya temuan terkait kurang signifikannya pengendalian internal yang dilakukan oleh klien/manajemen organisasi. Menurut Hayes *et al.* (2005: 521) bentuk komunikasi tersebut berupa surat terpisah dari auditor yang disebut *management letter* yang berisi saran untuk peningkatan pengendalian internal yang berfokus pada keuangan, kepatuhan, dan

proses operasional. Sesuai dengan Petunjuk Teknis Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia yang diterbitkan oleh BPK, Ketua tim pemeriksa dari BPK RI akan menyampaikan *management letter* pada saat berakhirnya pemeriksaan (*exit briefing*), berisi temuan pemeriksaan yang perlu mendapatkan perhatian. Berdasarkan *management letter* tersebut, dilakukan proses penyusunan Laporan Hasil Pemeriksaan yang terdiri dari Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah, Hasil Pemeriksaan atas Pengendalian Intern, dan Hasil Pemeriksaan atas Kepatuhan.

#### 4. *Internal Control Compliance Comments (ICC comments)*

Pemahaman secara menyeluruh mengenai konsep pengendalian internal (*internal control*) pada pemerintah daerah dijelaskan melalui Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Dalam peraturan tersebut dijelaskan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai di lingkungan pemerintah pusat dan daerah untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Audit kepatuhan (*compliance audit*) pada pemerintahan menjadi hal yang penting juga untuk diperhatikan selain pengendalian internal (*internal control*). Menurut Arens (2005: 14) audit kepatuhan dilakukan untuk menentukan apakah *auditee* telah mengikuti serangkaian prosedur yang spesifik, tata cara, dan peraturan yang telah ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara yang dikeluarkan oleh BPK RI, auditor harus menyiapkan laporan hasil pemeriksaan atas kepatuhan yang mengungkapkan ketidakpatuhan terhadap

ketentuan peraturan perundang-undangan termasuk pengungkapan atas penyimpangan administrasi, pelanggaran atas perikatan perdata, penyimpangan yang mengandung unsur tindak pidana, dan ketidakpatutan yang signifikan.

## 5. Pengembangan Hipotesis

### 1) *Auditee Size* dengan *ICC Comments*

*Auditee size* atau ukuran *auditee* diukur sebagai logaritma natural dari pendapatan total pemerintah daerah. Pembahasan mengenai *auditee size* dianggap akan berpengaruh terhadap pemberian komentar dalam *Internal Control Compliance Comments (ICC comments)* baik untuk hubungan yang positif maupun negatif. DeFond dan Jiambalvo (1991) mengungkapkan bahwa ukuran entitas merupakan faktor penentu adanya pengendalian internal yang baik pada entitas yang bersangkutan.

Penelitian oleh Ge dan McVay (2005) mengungkapkan bahwa entitas yang lebih besar memiliki lingkup yang lebih luas dalam kegiatan koordinasi dan kontrol sehingga dapat memiliki kemungkinan relatif lebih tinggi untuk menghasilkan komentar dalam *management letter*. Hal ini berarti *ICC comments* yang akan diperoleh entitas juga akan relatif lebih banyak. Khrisnan (2005) melaporkan adanya hubungan positif antara *auditee size* terhadap kemungkinan adanya masalah pengendalian internal. Pandangan berbeda menyatakan bahwa organisasi yang lebih besar memiliki kontrol yang lebih baik (DeFond dan Jiambalvo, 1991). Hal ini menurut Johnson *et al.* (2012) akan menurunkan kemungkinan untuk menerima komentar dalam *management letter*. Apabila jumlah komentar dalam *management letter* relatif sedikit/ menurun maka begitu pun dengan jumlah *ICC comments* juga akan relatif lebih sedikit. Penelitian oleh Ge dan McVay (2005), Doyle *et al.* (2007), dan Ashbaugh-Skaife *et al.* (2007)

menemukan hubungan negatif antara ukuran entitas dan kemungkinan masalah pengendalian internal.

Atas dasar teori di atas, maka hipotesis pertama dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut.

*H<sub>1</sub> : Auditee size berpengaruh terhadap ICC comments dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah.*

## 2) *Government Grade dengan ICC Comments*

Keberadaan *government grade* yang diperoleh pemerintah daerah menunjukkan bahwa pemerintah daerah telah mempunyai peringkat, penghargaan atau prestasi atas pelaksanaan *good corporate governance*. Menurut Dwyer dan Wilson (1989) dalam Johnson *et al.* (2012), pemerintah yang menerima sertifikat/penghargaan cenderung dikelola lebih baik daripada pemerintah non penerima penghargaan. Hasilnya perolehan penghargaan oleh pemerintah berpengaruh terhadap jumlah komentar yang diterima pada *ICC comments* sehingga pemerintah penerima peringkat/penghargaan akan memperoleh lebih sedikit komentar dalam *ICC comments* dibandingkan dengan pemerintah non penerima.

Cox dan Wichmann (1993) melaporkan bahwa pemerintah yang mendapatkan sertifikat terkait pengelolaan keuangan memiliki persepsi yang lebih tinggi untuk memperkuat pengendalian internalnya daripada pemerintah non penerima. Pengendalian internal yang lebih baik harus dikaitkan dengan sedikit permasalahan yang timbul sehingga akan berpengaruh terhadap penerimaan lebih sedikit komentar dalam *ICC comments*.

Berdasarkan penjelasan tersebut, maka penelitian ini merumuskan hipotesis sebagai berikut.

***H<sub>2</sub> : Government grade berpengaruh terhadap ICC comments dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah.***

### **3) *Unqualified Audit Opinions dengan ICC Comments***

*Unqualified audit opinion* atau pendapat wajar tanpa pengecualian merupakan pendapat auditor atas laporan keuangan yang menunjukkan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material. Zhang *et al.* (2012) mengungkapkan keberadaan auditor independen dapat dihubungkan dengan pengungkapan permasalahan pengendalian internal. Auditor mempunyai keharusan untuk menerbitkan *clean opinion* atau *unqualified audit opinion* ketika tidak terdapat permasalahan potensial dalam pengendalian internal perusahaan.

Hasil penelitian Johnson *et al.* (2012) mengungkapkan bahwa pendapat wajar tanpa pengecualian atau *unqualified audit opinion* berpengaruh negatif terhadap komentar dalam *management letter*. Maka keberadaan pendapat wajar tanpa pengecualian juga akan berpengaruh negatif terhadap *ICC comments*-nya. Opini auditor wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa tidak ada komentar yang merendahkan dalam manajemen keuangan pemerintah daerah.

Berdasarkan penjelasan tersebut, maka penelitian ini merumuskan hipotesis sebagai berikut.

***H<sub>3</sub> : Unqualified audit opinions berpengaruh terhadap ICC comments dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah.***

### **4) *Education Background dengan ICC Comments***

Latar belakang jenjang pendidikan yang ditempuh oleh auditor mulai jenjang sarjana hingga pasca sarjana menjadi faktor penentu kualitas hasil pemeriksaan atas pengendalian internal dan kepatuhan (*ICC comments*). Batubara

(2008) mengemukakan bahwa auditor/ pemeriksa dituntut untuk mempunyai keahlian yang lebih tinggi daripada pelaksana, sehingga pemeriksa dapat melakukan penilaian atas ketaatan pelaksana terhadap penerapan standar yang berlaku.

Latar belakang pendidikan akuntansi merupakan sebuah keharusan bagi pemeriksa laporan keuangan dan semakin tinggi jenjang pendidikan pemeriksa maka pengetahuan di bidang akuntansi akan semakin komprehensif (Setyaningrum, 2012). Penelitian ini menduga bahwa tinggi jenjang pendidikan auditor berpengaruh positif terhadap banyaknya komentar dalam *internal control compliance comments (ICC comments)* yang diterima oleh pemerintah daerah. Hal ini dikarenakan semakin tinggi jenjang pendidikan auditor, maka kualitas audit akan semakin baik dan pemberian komentar dalam *ICC comments* dapat semakin komprehensif.

Berdasarkan penjelasan tersebut, maka penelitian ini merumuskan hipotesis sebagai berikut.

***H<sub>4</sub> : Education background berpengaruh terhadap ICC comments dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah.***

Penelitian ini selain menggunakan empat variabel utama di atas, juga memasukkan dua variabel kontrol yaitu variabel *geographical type* (tipe geografis) dan *council type* (tipe pemerintah daerah). Variabel kontrol dimasukkan ke dalam penelitian berfungsi untuk mengendalikan atau menghilangkan pengaruh tertentu pada model penelitian (Sekaran, 2007). *Geographical type* perlu dikontrol karena pemerintah daerah di Pulau Jawa cenderung lebih maju dalam pengorganisasian lembaga dibandingkan pemerintah daerah di luar Pulau Jawa. *Council type* dikontrol karena tipe pemerintah daerah kota dipandang lebih kompleks daripada pemerintah kabupaten.

## C. Metode Penelitian

### 1. Populasi, Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian adalah Pemerintah Daerah Kota/ Kabupaten di seluruh Indonesia pada tahun 2011. Teknik pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling* dengan kriteria pengambilan sampel adalah pemerintah kota/ kabupaten di seluruh Indonesia tahun 2011, pemerintah kota/ kabupaten yang menerbitkan laporan keuangan pemerintah daerah secara lengkap tahun 2011 dan telah diaudit oleh BPK RI, dan menyajikan seluruh data dan informasi di laporan keuangan pemerintah daerah dan laporan hasil pemeriksaan BPK RI, yang dibutuhkan dalam pengukuran variabel dan analisis data untuk pengujian hipotesis penelitian.

Dalam penelitian ini terdapat sebanyak 524 pemerintah daerah kota/ kabupaten pada tahun 2011. Atas jumlah itu, 487 pemerintah daerah terpilih sebagai sampel penelitian dengan kriteria yang dapat dilihat pada tabel 1.

#### INSERT TABEL 1

### 2. Data dan Sumber Data

Sumber data penelitian ini merupakan data sekunder (*secondary data*). Data sekunder adalah data yang telah ada dan tersedia sehingga tidak perlu dikumpulkan sendiri oleh peneliti (Sekaran, 2007). Data sekunder tersebut berupa *softcopy* laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota di seluruh Indonesia yang diperoleh dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI). Data lainnya berupa *softcopy* Keputusan Menteri Dalam Negeri RI No. 120-2818 tahun 2013 tentang Penetapan Peringkat dan Status Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah Secara Nasional tahun 2011 yang diperoleh dari [www.kemendagri.go.id](http://www.kemendagri.go.id).

### 3. Variabel dan Pengukuran Variabel

Variabel dalam penelitian ini sebagaimana yang digunakan dalam penelitian Johnson *et al.*, (2012). Variabel dependen adalah jumlah komentar pada *internal control compliance comments (ICC Comments)*, sedangkan variabel independennya terdiri dari *auditee size*, *government grade*, *unqualified audit opinion* dan *education background*. Penelitian ini juga menambahkan variabel kontrol yang terdiri dari *geographical type* dan *council type*. Lebih lanjut variabel dapat dijelaskan pada tabel.

#### INSERT TABEL 2

### D. Analisis Data Dan Pembahasan

#### 1) Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan model yang dikembangkan oleh Johnson *et al.* (2012) dengan model regresi berganda sebagai berikut.

$$\text{ICCC} = \beta_0 + \beta_1 \text{GOVSIZE} + \beta_2 \text{GRADE} + \beta_3 \text{CLEAN} + \beta_4 \text{EDU} + \beta_5 \text{GEO} + \beta_6 \text{COUNCIL} + e$$

Keterangan :

GOVSIZE = *Auditee size* (ukuran auditee)

GRADE = *Government grade* (peringkat pemerintah)

CLEAN = *Unqualified audit opinions* (opini wajar tanpa pengecualian)

EDU = *Education background* (latar belakang pendidikan)

GEO = *Geographical Type* (tipe geografis)

COUNCIL = *Council Type* (tipe pemerintah daerah)

ICCC = *Internal control and compliance comments* (komentar ICC)

$\beta_0, \beta_1, \dots, \beta_8$  = koefisien regresi

$e$  = errors

## 2) Pembahasan

### a) Statistik Deskriptif Sampel

Statistik deskriptif memberikan gambaran secara umum atas data yang digunakan dalam penelitian meliputi nilai minimum, maksimum, rata-rata, dan standar deviasi . Hasil statistik deskriptif disajikan dalam tabel berikut.

#### INSERT TABEL 3

Hasil statistik deskriptif pada tabel menunjukkan bahwa penelitian menggunakan 487 sampel. Rata-rata jumlah komentar atas *ICC comments* yang diperoleh oleh pemerintah kabupaten dan kota di Indonesia sebanyak 17 buah komentar. Jika dilihat dari *government size/* ukuran pemerintah yang diukur menggunakan logaritma dari total pendapatan diperoleh nilai rata-rata 4,77. Rata-rata peringkat pemerintah daerah atas evaluasi penyelenggaraan pemerintahan adalah peringkat tinggi dengan simbol angka 3, diartikan bahwa penyelenggaraan pemerintahan telah dinilai baik. Dilihat dari opini audit BPK, rata-rata pemerintah daerah kab/kota yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian lebih sedikit daripada selain opini wajar tanpa pengecualian sebanyak 11,70%. Jika dilihat dari sisi latar belakang pendidikan, sebanyak 82,55% jenjang pendidikan ketua tim merupakan pendidikan pasca sarjana. Untuk variabel kontrol tipe geografis dan tipe pemerintah di indonesia menunjukkan sebanyak 22,79% pemerintah daerah berada di pulau jawa sisanya di luar pulau jawa dan sebanyak 18,69% bentuk pemerintahan di indonesia adalah pemerintahan kota sedangkan sisanya adalah pemerintahan kabupaten.

Sebelum dilakukan uji hipotesis, terlebih dahulu telah dilakukan uji asumsi klasik yang meliputi uji normalitas, autokorelasi, heterokedastisitas, dan multikolinearitas dengan hasil yang disajikan pada tabel berikut.

**INSERT TABEL 4**

Berdasarkan tabel diketahui diketahui bahwa sebelumnya data tidak terdistribusi normal sehingga dilakukan proses *outlier* pada 487 data, hingga diperoleh 312 data terdistribusi normal. Kemudian dilanjutkan pengujian normalitas dengan *Kolmogorov-Smirnov* hingga diperoleh data terdistribusi normal yang dibuktikan dengan nilai *sig* sebesar 0,217 dimana lebih besar dari tingkat signifikansi penelitian 5%. Hasil uji autokorelasi menunjukkan nilai 0,212 tidak signifikan pada 0,05 sehingga tidak terjadi autokorelasi antar residual. Hasil uji heterokedastisitas menunjukkan nilai probabilitas (*sig*) dalam tiap model regresi lebih besar dari 0,05 atau 5% sehingga dinyatakan bahwa tidak terjadi gejala heteroskedastisitas. Selanjutnya hasil uji multikolinieritas di atas menunjukkan nilai *tolerance* untuk semua variabel lebih besar dari 0,1 dan nilai VIF untuk semua variabel lebih kecil dari 10. Hal ini berarti model-model regresi yang digunakan tidak terjadi gejala multikolinieritas atau seluruh variabel terjadi homokedastisitas.

**b) Hasil Uji Hipotesis**

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan model regresi berganda dengan hasil pengujian secara ringkas disajikan dalam tabel 5 berikut.

**INSERT TABEL 5**

Pengujian hipotesis penelitian ini menggunakan uji signifikansi-F, uji koefisien determinasi, dan uji signifikansi-t. Nilai *probability value* (*sig*) lebih kecil dari 5% maka dapat dinyatakan bahwa model regresi layak (*fit*) untuk digunakan sebagai model dalam penelitian. Nilai *adjusted R<sup>2</sup>* adalah 0,368 mengindikasikan bahwa variabel *internal control compliance comments* (ICCC) mampu dijelaskan oleh variabel independen berupa COUNCIL, EDU, CLEAN,

GRADE, GEO sebesar 36,8% dan sisanya sebesar 63,2% dijelaskan oleh variabel lain di luar model penelitian ini.

Hasil pada tabel 5 menunjukkan bahwa hipotesis 1 ditolak. Artinya keberadaan *auditee size* tidak berpengaruh terhadap *internal control compliance comment* dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil ini tidak sesuai dengan penelitian Johnson *et al.* (2012) yang menggambarkan adanya hubungan positif, maupun penelitian dari Ge dan McVay (2005), Doyle *et al.* (2007), dan Ashbaugh-Skaife *et al.* (2007) yang menggambarkan hubungan negatif antara *auditee size* dengan kemungkinan masalah pengendalian internal. Tidak berpengaruhnya *auditee size* terhadap *ICC comments* disebabkan karena permasalahan aset/ kekayaan daerah masih menjadi masalah bagi seluruh pemerintah daerah di Indonesia mengingat kompleksitasnya pengelolaan aset daerah.

Hipotesis 2 diterima untuk model *government grade* berpengaruh terhadap *ICC comments* dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah. Pengaruh *government grade* terhadap jumlah komentar *ICC comments* adalah pengaruh yang negatif. Hasil ini konsisten dengan logika teori dalam pengembangan hipotesis bahwa pemerintah daerah yang memperoleh penghargaan atas kinerja pemerintahannya telah mempunyai pengendalian internal yang baik sehingga komentar yang diterima atas *internal control and compliance comments* akan lebih rendah. Hasil ini sesuai dengan pendapat Cox dan Wichmann (1993) bahwa persepsi pengendalian internal pemerintah daerah yang mendapat penghargaan lebih tinggi dibandingkan dengan pemerintah yang tidak mendapatkan penghargaan.

Hipotesis 3 diterima untuk model *unqualified opinion* berpengaruh terhadap *ICC comments* dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah. Pengaruh *unqualified opinion* terhadap jumlah *ICC comments* adalah pengaruh negatif. Berdasarkan hasil ini dapat disimpulkan bahwa pemerintah daerah yang mendapatkan opini audit wajar tanpa pengecualian dari BPK RI akan memperoleh komentar yang lebih sedikit dalam *internal control compliance comments* dibandingkan dengan perolehan opini audit lainnya. LKPD yang memperoleh opini Wajar tanpa pengecualian (WTP) umumnya memiliki pengendalian intern yang telah memadai, sedangkan masih banyaknya opini non WTP untuk LKPD menunjukkan efektivitas SPI pemerintah daerah yang belum optimal. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Johnson *et al.* (2012) yang menyimpulkan bahwa pendapat *unqualified audit opinion* mempunyai pengaruh negatif atas komentar dalam pengendalian internal dan kepatuhan.

Hipotesis 4 diterima untuk model *education background* berpengaruh terhadap *ICC comments* dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah. Pengaruh *education background* terhadap jumlah *ICC comments* adalah pengaruh yang positif. Berdasarkan hasil ini dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi jenjang pendidikan dari seorang auditor maka pemerintah daerah akan memperoleh komentar yang semakin banyak dalam *ICC comments*. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Setyaningrum (2012) bahwa latar belakang pendidikan akuntansi akan mempengaruhi pengetahuan akuntansi yang semakin komprehensif dari seorang auditor. Hal ini akan mempengaruhi keputusan pengambilan keputusan yang semakin berkualitas dari seorang auditor.

Pada variabel kontrol, tipe geografis (*geographical type*) dan tipe pemerintah daerah (*council type*) berpengaruh terhadap jumlah komentar dalam

*ICC comments*. Tipe geografis berpengaruh positif terhadap *ICC Comments* mengindikasikan bahwa pemerintah daerah yang terletak di pulau jawa mendapatkan komentar atas *ICC Comments* relatif lebih sedikit daripada pemerintah daerah di luar pulau jawa. Sedangkan tipe pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap *ICC Comments* mengindikasikan bahwa berdasarkan kompleksitasnya, pemerintah kota mendapatkan komentar yang lebih banyak atas *ICC Comments* daripada pemerintah kabupaten.

## E. Penutup

### 1. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui faktor-faktor yang berpengaruh pada penentuan jumlah temuan BPK atas sistem pengendalian intern dan kepatuhan (*internal control compliance comments*) pemerintah daerah di Indonesia. Hasil penelitian ini berhasil membuktikan hipotesis yang diajukan bahwa *government grade*, *unqualified opinion*, *education background* berpengaruh terhadap jumlah komentar pada *ICC comments* dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan variabel *auditee size* tidak mempengaruhi jumlah komentar dalam *ICC comments*. Penelitian ini juga berhasil membuktikan bahwa model prediksi yang dikembangkan dalam penelitian layak (fit) untuk digunakan sebagai model penelitian. Dengan demikian, para pemakai laporan keuangan dapat menggunakan informasi dalam laporan hasil pemeriksaan sistem pengendalian intern dan laporan hasil kepatuhan atas perundang-undangan untuk pengambilan keputusan terkait peningkatan kinerja pemerintah daerah.

## 2. Keterbatasan

Penelitian ini dilakukan dengan berbagai keterbatasan yang dapat mempengaruhi hasil penelitian. Penelitian ini hanya menggunakan satu tahun periode pengambilan sampel yaitu tahun 2011. Selain itu penelitian ini tidak meneliti karakteristik auditor secara lengkap hanya menggunakan *education background* dan *unqualified audit opinion* karena ketidaktersediaan data.

**DAFTAR REFERENSI**

- Arens, Alvin A., Elder, Randal J., dan Beasley, Mark S. 2012. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 14<sup>th</sup> Edition. New Jersey: Pearson Education, Inc.
- Aushbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., dan Kinney Jr, W. R. 2007. The Discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies Prior to SOX-Mandated Audits. *Journal of Accounting and Economics* 44: 166-192.
- Batubara, Rizal Iskandar. 2008. *Analisis Pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Kecakapan Profesional, Pendidikan Berkelanjutan dan Independensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan (Studi Empiris pada Bawasko Medan)*. Tesis. Universitas Sumatera Utara
- Cox, Clifford T., dan Wichmann Jr, H. 1993. The Perceived Quality of Internal Control Systems and Reports for State and Local Governments. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 12 (2): 98-107.
- DeFond, Mark L., dan Jiambalvo, James. 1991. Incidence and Circumstances of Accounting Errors. *The Accounting Review* 66 (3): 643-655.
- Doyle, J., Ge, W., McVay, S. 2007. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics* 44:193-223.
- Ge, Weili., dan McVay, Sarah. 2005. The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after The Sarbanes–Oxley Act. *Accounting Horizons* 19 (3): 137–158.
- Hayes, Rick., Dassen, Roger., Schilder, Arnold., dan Wallage Philip. 2003. *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*. London: Prentice Hall.
- Jensen, M., dan Meckling, W. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3: 305-360.
- Johnson, Laurence E., Lowensohn, S., Reck, Jacqueline L., dan Davies, Stephen P. 2012. Management Letter Comments: Their Determinants and Their Association with Financial Reporting Quality in Local Government. *Journal Account Public Policy* 31: 575-592.
- Krishnan, Jayanthi. 2005. Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis. *The Accounting Review* 80 (2): 649-675.
- Manson, Stuart., Sean, McCartney., dan Michael, Sherer. 2001. The Value of Management Letters to Unlisted Companies. *British Accounting Review* 33: 549-568.
- Setyaningrum, Dyah. 2012. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit BPK RI*. Simposium Nasional Akuntansi XV. Banjarmasin. 20-23 September 2013.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2008 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Badan Pemeriksa Keuangan, Jakarta.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri RI Nomor: 120-2818 tahun 2013 Tentang Penetapan Peringkat dan Status Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah Secara Nasional tahun 2011. Kementerian Dalam Negeri, Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Kementerian Dalam Negeri, Jakarta.
- Sekaran, Uma. 2007. *Research Methode for Bussines: Metode Penelitian untuk Bisnis* edisi 4. Jakarta: Salemba Empat.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Kementerian Keuangan, Jakarta.
- \_\_\_\_\_ Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara. Kementerian Keuangan, Jakarta.

\_\_\_\_\_ Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Kementerian Keuangan Negara, Jakarta.

\_\_\_\_\_ Nomor 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintahan Daerah. Kementerian Dalam Negeri, Jakarta.

\_\_\_\_\_ Nomor 25 Tahun 2005 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Kementerian Dalam Negeri, Jakarta.

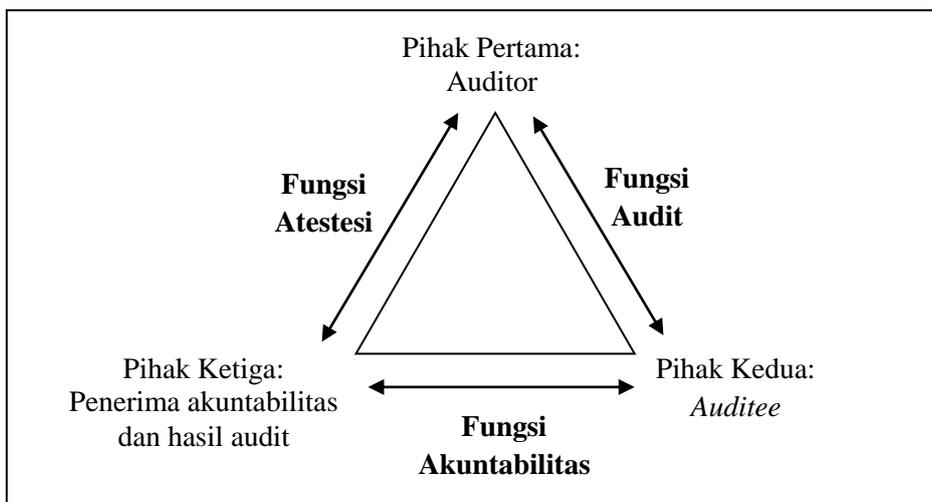
Wallace, Wanda A. 1981. Internal Control Reporting Practices in The Municipal Sector. *The Accounting Review* 56 (3): 666-689.

Wallace, Wanda A. 1992. Whose Prevails in Disclosure Practices?. *Auditing: A Journal of Practices and Theory* 11 (suplement): 79-105

Zhang, Y., Zhou, J. & Zhou, N. 2007. Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy* 26: 300-327.

LAMPIRAN

Gambar 1



Tabel 1  
Hasil Pemilihan Sampel

No	Kriteria Sampel	Jumlah
1	Pemerintah daerah kota/ kabupaten di seluruh Indonesia tahun 2011.	524
2	Pemerintah daerah kota/ kabupaten yang tidak menerbitkan laporan keuangan pemerintah daerah secara lengkap tahun 2011.	(27)
3	Pemerintah daerah yang tidak menyajikan seluruh data dan informasi di laporan keuangan pemerintah daerah dan data tidak terdapat dalam laporan hasil pemeriksaan BPK RI	(10)
	Jumlah observasi dalam penelitian.	487

Sumber : Data sekunder yang diolah

**Tabel 2**  
**Variabel Penelitian**

No	Variabel	Jenis Variabel	Akronim	Definisi Operasional
1	<i>Internal control compliance comments</i>	Dependen	ICCC	Jumlah total komentar yang diberikan oleh BPK atas laporan pengendalian intern dan laporan kepatuhan terhadap perundang-undangan untuk pemerintah kota/ kabupaten di Indonesia

**Tabel 2 Lanjutan**

2	<i>Auditee Size</i>	Independen	GOVSIZE	logaritma natural dari pendapatan total pemerintah dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah.
3	<i>Government grade</i>	Independen	GRADE	Skala <i>linkert</i> untuk peringkat/ penghargaan pemerintah daerah dengan angka 1 untuk rendah, 2 untuk sedang, 3 untuk tinggi, dan 4 untuk sangat tinggi.
4	<i>Unqualified audit opinions</i>	Independen	CLEAN	Variabel <i>dummy</i> yang diukur dengan angka 1 untuk opini wajar tanpa pengecualian dan 0 untuk opini lainnya.
5	<i>Education background</i>	Independen	EDU	Variabel <i>dummy</i> untuk jenjang pendidikan auditor yang diukur dengan angka 1 untuk pasca sarjana dan 0 untuk belum pasca sarjana.
6	<i>Geographical type</i>	Kontrol	GEO	Variabel <i>dummy</i> yang diukur dengan angka 1 untuk pemerintah daerah di pulau jawa dan 0 untuk pemerintah daerah di luar pulau jawa.
7	<i>Council type</i>	Kontrol	COUNCIL	Variabel <i>dummy</i> yang diukur dengan angka 1 untuk pemerintah kota dan 0 untuk pemerintah kabupaten.

**Tabel 3**  
**Hasil Uji Statistik Deskriptif**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ICCC	487	0,00	45,00	17,0616	5,95942
GOVSIZE	487	0,00	6,90	4,7731	2,66643
GRADE	487	2,00	4,00	2,9733	0,41239
CLEAN	487	0,00	1,00	0,1170	0,32180
EDU	487	0,00	1,00	0,8255	0,37996
GEO	487	0,00	1,00	0,2279	0,41993
COUNCIL	487	0,00	1,00	0,1869	0,39020
Valid N ( <i>listwise</i> )	487				
<b>Keterangan:</b> <i>ICCC = Internal control compliance comments, GOVSIZE = Auditee size, CLEAN = Unqualified opinion, EDU = Education background, GEO = Geographical type, COUNCIL = Council type</i>					

Sumber: Data sekunder yang diolah

**Tabel 4**  
**Hasil Pengujian Asumsi Klasik**

Uji	N	K-S Z	Tolerance	VIF	Sig
Normalitas	487	1,524			0,019
Normalitas	312	1,054			0,217
Autokorelasi	312				0,212
Heterokedastisitas	312				
GRADE					0,425
CLEAN					0,163
EDU					0,131
GEO					0,919
COUNCIL					0,279
GOVSIZE					0,860
Multikolinieritas	312				
GRADE			0,768	1,302	
CLEAN			0,921	1,086	
EDU			0,983	1,018	
GEO			0,793	1,262	
COUNCIL			0,959	1,042	
GOVSIZE			0,722	1,385	

*Keterangan:*  
 ICCC = Internal control compliance comments, CLEAN = Unqualified opinion, EDU = Education background, GEO = Geographical type, COUNCIL = Council type, GOVSIZE = Auditee size,  
 K-S Z = Kolmogorov-Smirnov Z, VIF = Variance Inflation Factor

Sumber: Data sekunder yang diolah

**Tabel 5**  
**Hasil Uji Regresi Berganda**

Variabel Independen	ICC comments	
	Coef.	Prob.
Konstan	20,999	0,000
GOVSIZE	0,104	0,118
GRADE	-1,725	0,000***
CLEAN	-4,275	0,000***
EDU	1,271	0,003***
GEO	-1,695	0,000***
COUNCIL	0,782	0,056**
R-squared		0,379
Adj. R-squared		0,368
Prob(F-statistic)		0,000***

*Keterangan:*  
 ICCC = Internal control compliance comments, GOVSIZE = Auditee size, CLEAN = Unqualified opinion, EDU = Education background, GEO = Geographical type, COUNCIL = Council type

\*\*\*signifikan pada sig = 1%  
 \*\*signifikan pada sig = 5%  
 \*signifikan pada sig = 10%

Sumber: Data Sekunder yang diolah