



Determinan Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Kartika Rusnindita, Rosidi dan Zaki Baridwan

Universitas Brawijaya

kartika.rusnindita@yahoo.co.id

doi:10.18382/jraam.v2i2.105

Informasi Artikel

Tanggal masuk	18-08-2016
Tanggal revisi	20-02-2017
Tanggal diterima	22-02-2017

Keywords:

Government Internal Control System, Stewardship Theory, The Quality Of Internal Audit, Good Governance, Leaders Support, Organizational Culture.

Abstract

This study aims to examine empirically the factors that affect quality of internal the government control system. This study uses a grand theory includes stewardship theory, agency theory, theory of planned behavior, and social cognitive theory. A research model is formed by using multiple constructs which consist of the leaders support, quality of internal audit, good governance, human resource competencies, and organizational culture. The primary data was collected based on Proportional Stratified Random Sampling to the 154 heads of SKPD, Head/Sector, and Head of Section as respondents. The data was analyzed based on Partial Least Square (PLS). This study shows that the leaders support, quality of internal audit, and organizational culture affect the quality of the government internal control system. This study was not able to prove that good governance and human resource competencies affect the quality of the government internal control system.

Kata kunci:

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, Teori Pelayanan, Kualitas Internal Audit, *Good Governance*, Dukungan Pimpinan, Budaya Organisasi.

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Teori yang digunakan adalah teori pelayanan, teori keagenan, teori perilaku terencana, dan teori kognitif sosial. Model penelitian ini dibentuk dengan menggunakan beberapa konstruk di antaranya dukungan pemimpin, kualitas audit intern, *good governance*, kompetensi sumber daya manusia, dan budaya organisasi. Teknik pengambilan sampel adalah *Proportional Stratified Random Sampling* terhadap 154 Kepala SKPD, Kepala Bagian/Bidang (Kabag/Kabid), dan Kepala Seksi (Kasi) sebagai responden. Teknik analisis data menggunakan *Partial Least Square* (PLS). Penelitian ini berhasil membuktikan bahwa dukungan pemimpin, kualitas audit intern, dan budaya organisasi berpengaruh terhadap kualitas sistem pengendalian internal pemerintah. Akan tetapi, penelitian ini tidak berhasil membuktikan bahwa *good governance* dan kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas sistem pengendalian internal pemerintah.

1. Pendahuluan

Sejak reformasi, sistem pemerintahan yang awalnya bersifat terpusat mulai mengalami desentralisasi. Pemerintah daerah memang memiliki kewenangan yang lebih besar dalam mengelola keuangan maupun potensi sumber daya yang dimiliki sesuai dengan karakteristik dan kebutuhan suatu daerah. Namun, di sisi lain luasnya wewenang serta besarnya dana yang dikelola dapat menimbulkan penyimpangan dalam pengelolaan keuangan daerah oleh oknum atau pihak yang tidak bertanggung jawab, seperti kecurangan, kolusi, korupsi, dan penyalahgunaan wewenang. Untuk menghindari hal tersebut, diperlukan penerapan sistem pengendalian internal yang memadai dalam organisasi di sektor pemerintahan supaya dapat menekan atau memperkecil terjadinya penyelewengan.

Keberadaan dan implementasi sistem pengendalian internal memiliki peranan penting dalam mendeteksi dan mencegah kecenderungan terjadinya kecurangan pada suatu organisasi. Hal tersebut dapat diketahui dalam hasil survei dari KPMG New Zealand Forensic (2012), menyebutkan bahwa penerapan pengendalian internal yang buruk serta adanya kelemahan dan penyelewengan pada pengendalian internal merupakan dua faktor utama yang menyebabkan terjadinya kecurangan. Pada tahun 2008 di New Zealand sebanyak 31% responden pada tahun 2008 mengalami kecurangan dari karyawannya karena pengendalian internal yang buruk, dan pada tahun 2012 meningkat menjadi 35%. Selain itu, hasil survei menunjukkan ketika sudah terjadi kecurangan maka cara utama untuk mendeteksi kecurangan yang sudah terjadi adalah sistem pengendalian internal. Sebanyak 49% responden di Australia dan New Zealand telah mendeteksi kecurangan yang dilakukan oleh karyawannya dengan mengimplementasikan pengendalian internal yang kuat (KPMG, 2012).

Penyelenggaraan kegiatan atau program pada suatu instansi Pemerintah, mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, sampai dengan pertanggungjawaban, harus dilaksanakan secara tertib, terkendali, serta efektif dan efisien. Untuk mewujudkannya dibutuhkan suatu sistem yang dapat memberi keyakinan memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan atau program telah dilaksanakan sesuai dengan rencana dan dapat mencapai tujuan. Sistem inilah yang dikenal sebagai Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP). Peraturan Kepala BPKP No. PER-687/K/D42012 menjelaskan terdapat permasalahan-permasalahan dalam penerapan SPIP

yang ditemukan di lingkungan pemerintah daerah dan menyebabkan kualitas SPIP menjadi buruk. Secara umum permasalahan tersebut ada lima (5). Pertama sikap pimpinan yang kurang mendukung sehingga belum memberikan kontribusi optimal dan kurangnya peran kelembagaan yang berkomitmen terhadap upaya SPIP sehingga tingkat keberhasilan pelaksanaan SPIP sangat rendah dan rentan akan timbulnya kecenderungan penyimpangan. Kedua inspektorat belum melakukan penugasan audit dengan baik dan sesuai standar audit pada tiap-tiap SKPD sehingga mengakibatkan hasil audit pun menjadi kurang efektif. Ketiga rekomendasi auditor intern terkait SPI tidak ditindaklanjuti secara cepat dan tepat oleh SKPD, padahal rekomendasi tersebut sangat diperlukan untuk memantau dan menilai efektivitas dalam mengelola kegiatan organisasi supaya mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Keempat banyak aparatur pegawai pada SKPD yang kurang peduli maupun kurang kompeten dalam penerapan SPIP sehingga menyebabkan timbulnya ketidakjelasan ataupun tumpang tindih dalam pembagian tugas maupun pemisahan wewenang. Kelima tata kelola pemerintahan yang belum optimal dan perlu penataan ulang proses kegiatan program dalam melibatkan *stakeholder* (pemangku kepentingan di lingkungan birokrasi maupun masyarakat), di antaranya Pemerintah Daerah belum mewujudkan akuntabilitas dan transparansi pelaporan sehingga belum menjadi subyek pemberi informasi dalam rangka pemenuhan hak-hak publik, yaitu hak untuk diberi informasi dan penjelasan, didengar aspirasinya melalui partisipasi, serta dilayani secara baik.

Dengan adanya penyelenggaraan otonomi daerah yang menuntut terciptanya penatalayanan yang baik, menyebabkan munculnya *stewardship theory* (teori pertanggungjawaban). Implikasi teori *stewardship* dapat menjelaskan eksistensi Pemerintah Daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik dengan melaksanakan tugas dan fungsinya dengan tepat, membuat pertanggungjawaban suatu pengelolaan yang dipercayakan kepadanya sehingga dapat meningkatkan pelayanan (penatalayanan) publik. Untuk melaksanakan tanggung jawab tersebut, *stewards* (pemerintah daerah) menyediakan informasi lengkap dan mengerahkan kemampuan sumber daya yang dimiliki (pimpinan SKPD, auditor internal, maupun pegawai) secara optimal yang didukung budaya organisasi yang baik dan fasilitas yang memadai melalui penerapan SPIP yang efektif dan

berkualitas. Oleh karena itu, dalam menjamin layanan yang diberikan kepada publik telah sesuai dengan rencana, diperlukan media tertentu dan salah satu media yang dipandang relevan adalah SPIP. Selain itu, adanya *good governance* dalam menunjang SPIP yang berkualitas sangat dibutuhkan Sistem Pengendalian Intern yang berfungsi sebagai pedoman penyelenggaraan dan tolok ukur pengujian efektivitas penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern. Pengembangan unsur Sistem Pengendalian Intern perlu mempertimbangkan aspek biaya-manfaat (*cost and benefit*), sumber daya manusia, kejelasan kriteria pengukuran efektivitas, dan perkembangan teknologi informasi serta dilakukan secara komprehensif (Hindriani, Hanafi & Domai, 2012)

Penelitian ini menggunakan perspektif *agency theory*, yang mengasumsikan terdapat konflik antara *principal* dan *agent* yang disebabkan asimetri informasi. Asimetri informasi terjadi ketika adanya distribusi informasi yang tidak sama antara *principal* dan *agent*, sehingga *agent* (Pemerintah Daerah) melakukan kecenderungan penyimpangan dalam pelaporan informasi keuangan maupun non keuangan. Untuk mencegah dan mengantisipasi penyimpangan-penyimpangan itu maka harus dilaksanakan tata kelola yang baik sehingga menunjang adanya penyelenggaraan sistem pengendalian internal yang berkualitas pula.

Penelitian ini menguji pengaruh dukungan pemimpin, kualitas audit intern, *good governance*, kompetensi sumber daya manusia, dan budaya organisasi terhadap kualitas SPIP. Penelitian ini didasarkan pada pengembangan kajian teori, *grand theory* maupun konsep-konsep dasar penelitian terdahulu. Perbedaan dengan penelitian terdahulu adalah penelitian ini dilakukan di lingkungan Pemerintah Daerah Kabupaten Bangkalan. Selain itu, kebanyakan pada penelitian terdahulu hanya menggunakan pengolahan data laporan keuangan tahunan untuk memperoleh variabel pertumbuhan ekonomi, ukuran organisasi, pendapatan asli daerah sehingga tidak dapat digeneralisasikan dalam pengambilan keputusan terkait sistem pengendalian internal dan tidak bisa tahu secara jelas keadaan sistem pengendalian internal yang sebenarnya pada pemerintah daerah. Hal itu disebabkan karena jika hanya menggunakan data laporan keuangan sebagai sumber pengumpulan data, akan memperoleh sedikit informasi sehingga belum menghasilkan penelitian yang lebih mendalam mengenai fondasi utama pada kualitas sistem pengendalian internal yaitu lingkungan

pengendalian. Oleh karena itu, peneliti juga menambahkan variabel *good governance* (khususnya prinsip akuntabilitas, transparansi, dan responsibilitas) karena berkaitan dengan lingkungan pengendalian mencakup pendelegasian wewenang dan tanggung jawab. Penelitian ini ditinjau dari persepsi pegawai di instansi pemerintah daerah (SKPD) Kab. Bangkalan atas faktor dukungan pemimpin, kualitas audit internal, *good governance*, kompetensi sumber daya manusia, dan budaya organisasi yang berpengaruh terhadap kualitas sistem pengendalian internal.

Penelitian ini menggunakan dua (2) teori. Pertama *Theory of planned behavior*, menjelaskan bahwa sikap (*attitude*), norma subyektif (*subjective norm*), dan kontrol perilaku yang dipersepsikan (*perceived behavior control*) dapat memengaruhi keinginan /intensi untuk melakukan suatu perilaku. Dalam penelitian ini, *theory of planned behavior* digunakan dalam mengkaji aspek sikap pimpinan (yakni dukungan pemimpin) dapat memengaruhi intensi pimpinan untuk melakukan suatu perilaku tertentu, yaitu menggunakan dan menciptakan sistem pengendalian internal yang efektif. Kedua, teori kognitif sosial atau teori pembelajaran sosial, memandang pembelajaran sosial sebagai penguasaan pengetahuan melalui proses kognitif informasi yang diterima. Dengan demikian, teori tersebut dapat menjelaskan bahwa pegawai menguasai pengetahuan melalui kemampuan (aspek kognitif dan sosial) yang dimilikinya dalam membangun keahlian mereka agar mampu menerapkan sistem pengendalian internal yang berkualitas

2. Kajian Teori

2.1 Pengendalian Internal

Sistem Pengendalian Internal merupakan proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus-menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui berbagai kebijakan kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (PP No.60/2008 SPIP). Tuanakotta (2013:127) menjelaskan bahwa manajemen memiliki empat tujuan umum dalam merancang sistem pengendalian internal yang efektif, yaitu untuk strategis, sasaran-sasaran utama yang mendukung misi organisasi, keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Penerapan SPIP bersifat

menyatu dan menjadi bagian integral dari kegiatan instansi pemerintah. Ia bukan bagian terpisah dari kegiatan, ataupun ditambahkan ke dalam kegiatan-kegiatan yang telah disusun. Sebaliknya, SPIP berjalan bersama-sama dengan kegiatan lain dalam satuan kerja instansi pemerintah. Ini tercermin dalam unsur-unsur yang ada dalam SPIP (Sari, 2015)

Terdapat banyak faktor yang mempengaruhi implementasi Sistem Pengendalian Internal. Saifuddin (2011:254) menyatakan dukungan pemimpin merupakan refleksi sikap positif pimpinan dalam memberikan respon terhadap suatu objek yang dihadapi. Dukungan pimpinan sebagai komitmen dan dukungan pimpinan, baik secara moril maupun materil yang memadai sangat diperlukan. Adanya dukungan pemimpin mampu membantu organisasi dalam menciptakan pengendalian yang efektif dengan cara memelihara komunikasi yang baik, memberikan dorongan-dorongan positif baik secara moril maupun materil sehingga merasa aman dan nyaman secara psikologis dalam bekerja yang nantinya dapat berdampak pada kualitas sistem pengendalian intern yang optimal. Kualitas audit adalah probabilitas seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Probabilitas auditor untuk melaporkan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien tergantung pada independensi auditor. Seorang auditor dituntut untuk dapat menghasilkan kualitas pekerjaan tinggi karena auditor mempunyai tanggung jawab yang besar terhadap pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan perusahaan. Hasil audit dikatakan berkualitas jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Menurut Agoes (2004:221), auditor internal adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen puncak yang telah ditentukan dan ketaatan terhadap pemerintah dan ketentuan-ketentuan dari ikatan profesi yang berlaku. Sedangkan auditor internal di lembaga pemerintahan adalah inspektorat provinsi, kabupaten/kota. Mardiasmo (2009:18) mendefinisikan *good governance* sebagai suatu penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi, pencegahan korupsi baik secara politis maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan *legal and framework* bagi tumbuhnya

aktivitas usaha. Kompetensi diartikan sebagai kemampuan untuk melaksanakan atau melakukan suatu pekerjaan atau tugas yang dilandasi oleh keterampilan dan pengetahuan kerja yang dituntut oleh pekerjaan tersebut. Budaya organisasi adalah suatu sistem makna bersama yang dianut oleh anggota-anggota yang membedakan organisasi dengan organisasi lain (Robbins, 2008:279).

2.2 Penelitian Terdahulu

Salah satu faktor yang memengaruhi kualitas sistem pengendalian internal adalah Dukungan Pemimpin. Penelitian Zhang, et al (2009) menemukan bahwa kualitas pengendalian internal tinggi atas pelaporan lebih mungkin untuk perusahaan yang lebih besar, pengawasan kekuasaan dari *shareholder* lebih kuat, model manajemen yang lebih terdesentralisasi, dan filosofi manajemen yang lebih baik. Selain itu, Fung (2011) menjelaskan bahwa manajemen bertanggung jawab untuk membangun dan mempertahankan sistem pengendalian internal dalam suatu organisasi. Manajemen harus memiliki pemahaman yang baik tentang tanggung jawab mereka yang berkaitan dengan pengendalian internal dan kebutuhan untuk penilaian tahunan efektivitas mereka. Penelitian yang dilakukan Dityatama (2012) menemukan bahwa dukungan pimpinan berpengaruh tidak signifikan terhadap pengendalian intern, sedangkan Feng, Li & McVay (2009) menyatakan bahwa manajer di perusahaan-perusahaan dengan pengendalian internal efektif yang mengandalkan laporan manajemen yang salah ketika membentuk dukungan sehingga mereka mendokumentasikan dukungan kurang akurat antara perusahaan-perusahaan melaporkan pengendalian internal tidak efektif.

Faktor lain yang juga memengaruhi kualitas sistem pengendalian internal adalah Kualitas Audit Internal. Lin, Vargus & Bardhan (2010) menyatakan semakin meningkat aktivitas audit internal akan meningkatkan sistem pengendalian internal. Penelitian Dityatama (2012) menemukan bahwa kualitas audit internal berpengaruh positif terhadap efektivitas sistem pengendalian internal SKPD sebagai *auditee*. Audit internal penting untuk perbaikan dan peningkatan efektivitas sistem pengendalian internal. Penelitian yang dilakukan Yadyana (2006) menyimpulkan bahwa kualitas jasa auditor internal berpengaruh positif terhadap efektivitas pengendalian internal pada hotel berbintang empat dan lima di Bali. Dalam penelitian Zhang, Niu & Zheng (2009)

menyatakan bahwa kualitas pengendalian internal tinggi atas pelaporan lebih mungkin untuk perusahaan yang lebih besar, pengawasan kekuasaan dari *shareholder* lebih kuat, model manajemen yang lebih terdesentralisasi, dan filosofi manajemen yang lebih baik, dan kualitas audit internal yang lebih tinggi, sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Wicaksono (2013) menemukan bahwa kualitas audit tidak berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian internal, sedangkan penelitian Zhang, Zhou & Zhou (2007) menemukan bahwa terdapat pengaruh kualitas komite audit, independensi auditor, terhadap pengendalian internal. Selain itu, Saha (2011) menyatakan bahwa fungsi dari departemen audit internal menempati banyak kepentingan dalam laporan tahunan. Peran yang sering dilakukan dari departemen tersebut adalah memantau kepatuhan struktur pengendalian internal dengan menilai efektivitas.

Good governance juga berpengaruh terhadap SPIP. Mardiasmo (2009:66) mengungkapkan salah satu hambatan dalam mewujudkan *good governance* di Indonesia adalah tidak adanya sistem akuntansi pemerintah daerah yang handal menyebabkan lemahnya SPIP. Fadilah (2011) menyatakan bahwa untuk melaksanakan *good corporate governance* diperlukan pengembangan dan implementasi dalam membentuk struktur pengendalian internal yang memadai berkaitan dengan penyediaan data yang akurat. Prinsip *Good governance* meliputi keterbukaan, partisipasi dan akuntabilitas secara umum berpengaruh terhadap proses penganggaran, pelaporan dan pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintahan Daerah (Sari, 2012. Kaligis et al, 2015). Pada penelitian Doyle, Ge & McVay (2007) menyatakan bahwa hanya perusahaan-perusahaan dengan kondisi lemah yang berkaitan dengan masalah pengakuan pendapatan dan menemukan bahwa pengungkapan ini terkait proksi untuk tata kelola perusahaan yang baik. Cheng dan Wang (2008) secara menguji hubungan antara tata kelola perusahaan dan kualitas pengendalian internal. Mereka menemukan bahwa perusahaan dengan tingkat kehadiran yang lebih tinggi di pertemuan pemegang saham tahunan dan filosofi manajemen yang baik memiliki pengendalian internal yang lebih kuat.

Faktor yang juga berpengaruh terhadap kualitas sistem pengendalian internal, adalah Kompetensi Sumber Daya Manusia. Pengendalian internal yang telah dirancang dan disusun dengan baik, tidak akan optimal tanpa ditunjang kompetensi, integritas dan nilai etis sumber daya manusia dalam pelaksanaannya.

Penelitian Purdanti & Artana (2014) menyimpulkan bahwa tingkat pendidikan karyawan berpengaruh positif terhadap kualitas sistem pengendalian internal. Skaife, Collins & Kinney (2006) menyatakan bahwa perusahaan yang melakukan *restrukturisasi* menghadapi risiko kegagalan pengendalian internal yang lebih besar karena masalah personil terkait dengan pembagian tugas, staf yang tidak memadai dan masalah pengawasan. Sedangkan Doyle, et al (2007) menemukan bahwa perusahaan kecil dan baru cenderung mengalami masalah kepegawaian. Perusahaan-perusahaan tersebut juga cenderung paling lemah secara finansial, dengan kerugian dan risiko kebangkrutan yang tinggi. Keterbatasan sumber daya yang kompeten menjadi penghambat dalam perusahaan tersebut. Selain itu, Sultana dan Haque (2011) pada studi empiris industri perbankan di China menemukan bahwa komitmen, kompetensi, struktur organisasi, perilaku manajemen, sistem informasi, dan tugas wewenang dan tanggung jawab terbukti menjadi variabel pengendalian internal yang berpengaruh.

Faktor terakhir yang memengaruhi kualitas sistem pengendalian internal adalah Budaya Organisasi. Artini & Herawati (2014) menjelaskan bahwa pengendalian internal yang efektif akan menutup peluang terjadinya perilaku yang tidak etis dan kecenderungan untuk berlaku curang serta budaya organisasi akan tercipta baik, seiring dengan peningkatan kesadaran anggota organisasi terhadap hadirnya pengawasan yang integral dan bersinambungan. Penelitian Zhang, et al (2009) menjelaskan kualitas tinggi dari pengendalian internal atas operasi lebih mungkin untuk dilakukan perusahaan-perusahaan besar, kuat secara finansial, model manajemen lebih terpusat, budaya perusahaan kuat dan filosofi manajemen yang lebih baik. Budaya organisasi yang etis dan sistem pengendalian internal merupakan suatu kesatuan yang saling berkaitan satu dengan yang lain (Artini et al 2014). Selain itu, penerapan lingkungan pengendalian identik dengan membangun budaya organisasi yang kuat. Organisasi dengan budaya yang kuat, dibuktikan dengan fungsi terkoordinasi dan terintegrasi dengan baik (Alina dan Andeea, 2013).

2.3 Pengembangan Hipotesis Penelitian

Teori yang berkaitan dengan dukungan pemimpin adalah teori perilaku terencana (*theory of planned behavior*) yang menyatakan bahwa intensi individu untuk melakukan suatu perilaku dapat diprediksi dengan menggambarkan tiga prediktor

utama yang memengaruhi intensi tersebut, yaitu *attitude toward the behavior*, *subjective norm*, dan *perceived behavioral control*. Salah satu dari tiga prediktor utama yang memengaruhi intensi pada *theory of planned behavior*, yaitu sikap terhadap suatu perilaku (*attitude toward the behavior*). Ajzen (1991) menyatakan bahwa sikap terhadap perilaku ini ditentukan oleh keyakinan yang diperoleh mengenai konsekuensi dari suatu perilaku atau disebut juga *behavioral beliefs*, yakni *belief* individu mengenai konsekuensi positif dan/atau negatif yang akan diperoleh individu dari melakukan suatu perilaku (*salient outcome beliefs*). Hal itu berarti, jika seseorang mempersepsikan bahwa hasil dari menampilkan suatu perilaku tersebut positif, ia akan memiliki sikap positif terhadap perilaku tersebut, sebaliknya juga dapat dinyatakan bahwa jika suatu perilaku dipikirkan negatif. Sikap dalam studi ini diartikan sebagai dukungan pemimpin, yang mempresentasikan sebagai suatu sikap yang ditunjukkan oleh pimpinan dalam mensupport atau mendukung penyelenggaraan sistem pengendalian internal yang efektif untuk kepentingan organisasi. Dengan kata lain, ketika menampilkan suatu sikap/perilaku positif (dukungan pemimpin yang baik) maka hasil (dalam hal ini penerapan sistem pengendalian internal) dari menampilkan suatu perilaku tersebut positif atau baik.

Efektivitas pengendalian sangat tergantung pada sikap manajemen. Jika pemimpin meyakini bahwa pengendalian sangat penting, semua unsur dalam organisasi akan secara otomatis memandangnya demikian. Akan tetapi menjadi tidak efektif, apabila pemimpin menganggap pengendalian itu tidak penting dan hanya sekedar simbol atau untuk memenuhi ketentuan saja. Fung (2011) menjelaskan bahwa manajemen bertanggung jawab untuk membangun dan mempertahankan sistem pengendalian internal dalam sebuah organisasi. Pengendalian internal tersebut merupakan struktur kegiatan, proses, dan sistem yang membantu manajemen secara efektif mengurangi risiko kepada tujuan kinerja organisasi. Manajemen harus memiliki pemahaman yang baik tentang tanggung jawab mereka yang berkaitan dengan pengendalian internal dan kebutuhan untuk penilaian tahunan efektivitas mereka, sedangkan penelitian yang dilakukan Feng, et al (2009) menyatakan bahwa manajer di perusahaan-perusahaan dengan pengendalian internal efektif yang mengandalkan laporan manajemen yang salah ketika membentuk dukungan sehingga mereka mendokumentasikan dukungan

kurang akurat antara perusahaan-perusahaan melaporkan pengendalian internal tidak efektif. Dengan demikian, jika dukungan pemimpin tinggi maka kualitas sistem pengendalian internal pemerintah tinggi. Maka rumusan hipotesis penelitiannya sebagai berikut:

H1: Dukungan Pemimpin berpengaruh terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Teori *Stewardship* dibangun atas asumsi filosofis mengenai sifat manusia yakni manusia pada hakekatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas, dan kejujuran terhadap pihak lain (Van Slyke, 2006). Implementasinya yang berhubungan dengan penelitian ini adalah auditor intern atau inspektorat sebagai steward (pengurus) dipandang sebagai pihak yang dapat bertindak sebaik-baiknya bagi kepentingan publik maupun *stakeholder* (pihak yang berkepentingan) dengan melaksanakan tugas dan fungsinya secara tepat, sehingga penerapan sistem pengendalian internal menjadi berkualitas. Selain itu, teori ini dapat menjelaskan peran auditor intern tidak hanya sekedar untuk menilai kesesuaian laporan keuangan dengan bukti pendukung, tetapi juga pemberi saran kepada pimpinan SKPD (pihak yang diaudit) sebagai *stakeholder*. Saran inilah yang nantinya dijadikan pertimbangan bagi pimpinan SKPD dalam efektivitas sistem pengendalian internal dan laporan keuangan.

Asumsi dasar teori *stewardship*, yaitu sikap manajemen cenderung mempertimbangkan risiko-risiko (Podrug, 2011). Semakin baik kualitas audit intern, yang dilakukan oleh auditor internal pemerintah daerah, pimpinan instansi dapat mempertimbangkan maupun mengantisipasi risiko-risiko penyimpangan yang mungkin terjadi di pelaksanaan suatu kegiatan/program dengan cara melakukan penilaian risiko secara tepat sehingga pimpinan instansi dapat meminimalisasi risiko yang ada. Selain itu, dengan adanya keakuratan temuan audit dan hasil rekomendasi dari auditor intern yang memiliki keahlian yang memadai, independensi dan profesionalitas tinggi maka pimpinan instansi diharapkan dapat memperbaiki dan menurunkan tingkat kesalahan/penyimpangan saat penerapan sistem pengendalian internal sehingga dapat menciptakan kualitas sistem pengendalian internal yang baik.

Tugas seorang auditor internal adalah menyelidiki dan mengevaluasi pengendalian internal dan efisiensi pelaksanaan fungsi berbagai unit organisasi (Mulyadi, 2008:211). Fungsi internal audit

memberikan masukan atau rekomendasi terhadap penyempurnaan sistem dan prosedur serta kebijakan perusahaan sehingga tingkat efisiensi dan efektivitas yang selaras dengan visi dan misi organisasi. Oleh karena itu, peranan audit internal sangat penting untuk perbaikan dan peningkatan efektivitas sistem pengendalian internal. Sistem pengendalian internal ini perlu didukung dengan aktivitas audit internal yang berkualitas sehingga mampu mendeteksi dan melaporkan adanya kelemahan sistem pengendalian internal kepada manajemen, selanjutnya kelemahan tersebut dapat ditindaklanjuti atau direspons oleh manajemen sehingga kelemahan dapat diperbaiki dan tidak terulang kembali. Sebaliknya, tanpa adanya tindaklanjut maka penyelenggaraan audit tidak memiliki *added value*. Efektivitas tindaklanjut temuan hasil audit internal, setidaknya tidak terlepas dari beberapa pihak, antara lain dari: a) Peranan Auditor; b) Peranan Auditee; dan c) Peranan Manajemen Puncak (Loebbecke, 2009:189). Dengan demikian, jika kualitas audit intern baik maka kualitas sistem pengendalian internal pemerintah baik. Maka rumusan hipotesis penelitiannya sebagai berikut:

H2: Kualitas Audit Intern berpengaruh terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Salah satu cara yang digunakan untuk memonitor masalah kontrak (seperti adanya asimetri informasi) dan membatasi perilaku *opportunistic* pemerintah daerah adalah *good governance*. Asumsi dasar teori keagenan menyatakan bahwa konflik antara *principal* dan *agent* disebabkan adanya perbedaan informasi antara *principal* dan *agent*. Keadaan asimetri informasi terjadi ketika adanya distribusi informasi yang tidak sama antara *principal* dan *agent* (Fama and Jensen, 1983). Dalam *agency theory*, hubungan agensi muncul ketika satu orang atau lebih (*principal*) mempekerjakan orang lain (*agent*) untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada *agent* tersebut. Pemerintah dituntut mampu memberikan informasi secara lengkap dan akurat kepada masyarakat. Pemerintah Daerah melalui pihak eksekutif (SKPD) sebagai pengelola sumber daya yang lebih banyak mengetahui informasi internal dan potensi yang dimiliki suatu daerah dibandingkan masyarakat. Oleh karena itu, sebagai pengelola (pihak eksekutif) berkewajiban memberikan informasi keuangan maupun informasi non-keuangan mengenai kondisi suatu daerah kepada masyarakat di suatu daerah tersebut. Namun terkadang informasi yang disampaikan tidak sesuai dengan kondisi suatu daerah

sebenarnya sehingga hal ini memicu terjadinya asimetri informasi. Asimetri informasi memungkinkan adanya konflik yang terjadi antara *principal* (masyarakat) dengan *agent* (pemerintah daerah/pihak eksekutif) sehingga untuk meminimalisasi adanya penyimpangan yang dapat ditimbulkan konflik tersebut maka diperlukan suatu tata kelola pemerintahan atau dikenal sebagai *good governance* yang pada akhirnya dapat mendukung terciptanya keefektifan sistem pengendalian internal.

Penelitian Salvioni (2013) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal yang paling penting mendukung tata kelola perusahaan adalah pengawasan pada kebenaran administrasi, manajemen risiko, audit internal, dan pengendalian manajemen. Penelitian yang dilakukan Viriyanti (2008) menjelaskan bahwa efektif tidaknya *Good Corporate Governance* BUMN memiliki keterkaitan dengan pengendalian internal yang ada dalam perusahaan tersebut. Selain itu, *Good Corporate Governance* dapat diterapkan secara efektif apabila perusahaan memiliki pengendalian internal yang efektif, sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Pratolo (2007) menyatakan bahwa pengendalian intern berpengaruh terhadap penerapan prinsip-prinsip *Good Corporate Governance* dan kinerja BUMN baik secara langsung maupun tidak langsung. Pengendalian intern yang efektif diperlukan oleh semua usaha, terutama apabila melibatkan penggunaan harta-harta perusahaan. Dalam hal ini, *Good Corporate Governance* merupakan alat pengendalian internal yang berperan penting dalam mengurangi masalah penggunaan kekayaan perusahaan.

Mardiasmo (2009:66) mengungkapkan bahwa salah satu hambatan dalam mewujudkan *good governance* di Indonesia adalah tidak adanya sistem akuntansi pemerintah daerah yang handal menyebabkan lemahnya pengendalian internal. Selain itu, untuk mendukung terciptanya *good governance* terdapat tiga aspek utama yang perlu diperhatikan yaitu, pengawasan, pengendalian, dan pemeriksaan. Dilihat dari sudut pandang akuntansi sektor publik terdapat permasalahan utama yang menyebabkan

Good governance tidak dapat terlaksana secara optimal, yaitu lemahnya pengendalian internal pada Pemerintah Daerah. Fadilah (2011) menyatakan bahwa untuk melaksanakan *good governance* diperlukan pengembangan dan implementasi dalam membentuk struktur pengendalian internal yang memadai berkaitan dengan penyediaan data yang akurat. Dengan demikian, jika pelaksanaan *good governance* di suatu pemerintah daerah optimal maka

kualitas sistem pengendalian internal pemerintah baik. Maka rumusan hipotesis penelitiannya sebagai berikut:

H3: *Good Governance* berpengaruh terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Kemampuan (*ability*) adalah kapasitas individu untuk melaksanakan berbagai tugas dalam pekerjaan tertentu (Robbins, 2008:39). Menurut Coquitt, Wesson & LePine (2007) keseluruhan kemampuan dari seseorang secara umum dapat digolongkan ke dalam tiga kategori yaitu kemampuan kognitif, kemampuan fisik, dan kemampuan emosional. Dari ketiga jenis kemampuan tersebut, yang lebih berperan dalam memengaruhi pelaksanaan sistem pengendalian internal yang berkualitas adalah kemampuan kognitif, kemampuan yang berhubungan dengan penggabungan dan aplikasi dari pengetahuan dalam pemecahan masalah. Oleh karena itu, penelitian ini menggunakan teori kognitif sosial atau pembelajaran sosial yang memandang pembelajaran sosial sebagai penguasaan pengetahuan melalui proses kognitif informasi yang diterima (Woolfolk, 2009:198). Dengan demikian, teori tersebut dapat menjelaskan bahwa pegawai menguasai pengetahuan melalui kemampuan (aspek kognitif dan sosial) yang dimilikinya dalam membangun keahlian mereka untuk melaksanakan tugas/pekerjaan, dalam hal ini adalah mampu menerapkan sistem pengendalian internal yang berkualitas.

Sumber Daya Manusia merupakan aset terpenting dalam organisasi, terutama bagi perusahaan penyedia jasa. Perusahaan sangat bergantung pada kompetensi dan profesionalisme sumber daya manusia perusahaan yang bersangkutan. Pada organisasi Pemerintah Daerah juga harus memiliki sumber daya manusia yang kompeten dengan disertai etika yang baik. Pegawai atau staf perlu mengikuti pelatihan yang menyangkut tentang sistem pengendalian internal untuk menerapkan sistem pengendalian internal yang efektif sehingga dapat meningkatkan pelayanan, kinerja, dan reputasi di institusi yang bersangkutan. Peningkatan kompetensi sumber daya manusia yang meliputi pengetahuan, keahlian dan sikap akan meningkatkan penerapan sistem pengendalian internal pemerintah dalam pencapaian sasaran organisasi. Sasaran organisasi yang optimal dapat dicapai melalui pengendalian yang dilaksanakan oleh sumber daya yang memiliki kompetensi secara efektif dan efisien. Penerapan sistem pengendalian internal pemerintah membutuhkan sumber daya manusia yang memahami dan menguasai PP No. 60 tahun 2008 dengan baik

secara menyeluruh. Kegagalan sumber daya manusia dalam memahami komponen-komponen sistem pengendalian internal akan menyebabkan kelemahan sistem pengendalian internal sehingga dapat menimbulkan peluang untuk melakukan penyimpangan. Dengan demikian, jika kompetensi sumber daya manusia yang dimiliki suatu daerah baik maka kualitas sistem pengendalian internal pemerintah baik. Maka rumusan hipotesis penelitiannya sebagai berikut:

H4: Kompetensi Sumber Daya Manusia berpengaruh terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Asumsi dasar teori *stewardship*, yaitu model manusia, berperilaku kolektif untuk kepentingan organisasi (Podrug, 2011). *Model of man* pada *stewardship theory* yang didasarkan bahwa *steward* yang memiliki tindakan kolektif atau berkelompok, bekerjasama dengan utilitas tinggi dan selalu bersedia untuk melayani publik (dilihat dari segi budaya), termasuk memiliki rentang kekuasaan atau *power* rendah. Kepentingan antara *steward* dan *principal* tidak sama, tetapi *steward* tetap akan menjunjung tinggi nilai kebersamaan. *Steward* berpedoman bahwa terdapat utilitas yang lebih besar pada tindakan kooperatif dan tindakan tersebut dianggap tindakan rasional yang dapat diterima untuk kepentingan organisasi, misalnya dengan melakukan efisiensi dan efektivitas serta peningkatan kualitas maupun kinerja. Oleh karena itu, pihak-pihak yang berkepentingan melakukan tindakan kolektif atau berkelompok, bekerjasama dan bersedia untuk melayani dengan membangun budaya organisasi yang baik sebagai fondasi dalam mendorong terciptanya perilaku yang baik anggota organisasi sehingga dapat menerapkan sistem pengendalian internal secara optimal. Jika pihak *principal* dan *steward* memilih hubungan kepengurusan (*stewardship*), hasilnya adalah hubungan yang benar-benar penting yang dirancang untuk memaksimalkan potensi kerja kelompok. Prinsip *stewardship theory*, yaitu pemberdaya pegawai melalui responsibilitas, otonomi, budaya, dan norma-norma bersama, serta kekuatan pribadi dan kepercayaan (VanSlyke, 2006). Sesuai dengan prinsip *stewardship theory* tersebut, dibutuhkan adanya seorang *servant leaders*. *Servant leadership* adalah sebuah pemahaman dimana pemimpin tersebut tidak dipandang sebagai sebuah posisi melainkan bagaimana mereka – *the leaders*, menjadi pembina, melayani, pemberdaya dan memfasilitasi. Dalam pemahaman ini, melayani dicontohkan dengan bagaimana seorang pemimpin itu berperilaku,

kemampuan para pemimpin yang memiliki kekuasaan (*power*) dan secara langsung maupun tidak langsung akan membentuk suatu budaya organisasi. Melalui kepemimpinan yang ada di dalamnya akan mampu menciptakan budaya organisasi yang baik dan kuat untuk meningkatkan kualitas sistem pengendalian internal.

Adanya budaya organisasi yang baik memengaruhi setiap anggota organisasi dalam bertindak sesuai dengan etika yang berlaku maka penerapan sistem pengendalian internal dapat berjalan efektif dan berkualitas, hal itu karena sistem tidak dapat berjalan dengan baik tanpa campur tangan manusia di dalamnya (Nawawi, 2010:408). Keutamaan dari budaya organisasi merupakan pengendali dan arah dalam membentuk sikap dan perilaku manusia (anggota-anggotanya) yang melibatkan diri dalam suatu kegiatan organisasi dan dalam mewujudkan strategi organisasi (Hariani et al, 2013). Budaya organisasi memberi kontribusi terhadap pembentukan perilaku etis karena budaya organisasi merupakan seperangkat nilai dan norma yang membimbing tindakan pegawai. Melalui budaya organisasi yang tercipta dengan baik, pegawai akan lebih mudah untuk menerima dan menggunakan sistem pengendalian internal. Dengan adanya pengendalian internal organisasi, maka dengan sendirinya sistem yang akan melakukan pengawasan guna mencapai visi, misi dan tujuan organisasi. Faktor yang paling penting dalam pengendalian internal adalah orang-orang yang dapat menunjang sistem berjalan dengan baik. Ketika sistem pengendalian internal melakukan fungsi pengawasan, dan didukung dengan pelaksanaan kegiatan organisasi yang beretika selanjutnya apabila kondisi ini dipertahankan, terciptalah *internal control culture*, artinya sistem pengendalian internal menjadi bagian dari budaya organisasi (Artini et.al. 2014). Selain itu, penerapan lingkungan pengendalian identik dengan membangun budaya organisasi yang kuat. Organisasi dengan budaya yang kuat, dibuktikan dengan fungsi terkoordinasi dan terintegrasi dengan baik (Alina, et al. 2013). Tanpa adanya budaya organisasi yang kuat maka akan sulit untuk merealisasikan sistem pengendalian intern yang baik. Dengan demikian, jika budaya organisasi baik maka kualitas sistem pengendalian internal pemerintah baik. Maka rumusan hipotesis penelitiannya sebagai berikut:

H5: Budaya Organisasi berpengaruh terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

3. Metode Penelitian

Desain penelitian ini adalah penelitian eksplanatori (*explanatory research*). Salah satu kriteria pemberian opini BPK adalah evaluasi atas efektivitas sistem pengendalian internal. Berdasarkan hal tersebut, obyek penelitian ini dilakukan pada Pemerintah Daerah Kab. Bangkalan. Peneliti menggunakan tempat penelitian tersebut karena adanya penurunan opini BPK-RI, yang selama tiga kali berturut-turut pada tahun 2011-2013 mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) tetapi di tahun 2014, berdasarkan laporan hasil pemeriksaan BPK tertanggal 3 Juli 2015, laporan keuangan Pemerintah Kab. Bangkalan Tahun Anggaran 2014 meraih predikat atau opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Hal tersebut berarti turun satu peringkat, yaitu dari opini WTP menjadi opini WDP. Selain itu, Kabupaten Bangkalan menjadi salah satu kabupaten yang rajin mendapat opini WTP dari BPK. Tercatat, setidaknya Pemerintah Kab. Bangkalan mendapat 3 kali opini WTP. Namun, mantan Kepala Daerah yang menjabat selama dua periode justru melakukan korupsi yang cukup masif sehingga harus berurusan dengan KPK karena kasus suap dan juga dijerat karena telah melakukan korupsi dan pencucian uang hasil kejahatannya.

Dalam penelitian ini, populasi yang sekaligus menjadi responden adalah pejabat Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Kabupaten Bangkalan dengan tugas atau wewenang jabatan terdiri atas pimpinan/kepala SKPD, kepala bagian/bidang, dan kepala seksi sebanyak 268 (Bangkalan dalam angka, 2014). Sedangkan teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah Proportional Stratified Sampling, yaitu memilih sampel dengan mengklasifikasikan terlebih dahulu populasi ke dalam sub-sub populasi berdasarkan strata atau karakteristik tertentu (Hartono, 2007:78). Adapun strata dalam sampel terbagi menjadi 3 (tiga) berdasarkan tugas dan kewenangan jabatan, yaitu Kepala SKPD (eselon II), Kepala Bagian/Bidang (eselon III), dan Kepala Seksi (eselon IV). Pemilihan subyek didasarkan pada tugas dan fungsi yang dimiliki subyek sebagaimana yang tertuang dalam Keputusan MENPAN No. 46 Tahun 2004 tentang petunjuk pelaksanaan pengawasan melekat dalam penyelenggaraan pemerintahan. Kuesioner yang disebarakan berjumlah 160 responden dan yang kembali dan bisa diolah berjumlah 154 responden.

Pengumpulan sumber data dalam penelitian ini, yaitu data primer dengan menggunakan kuesioner

untuk memperoleh jawaban responden. Kuesioner didistribusikan dengan cara *Drop-Off-Delivery*, yakni dibawa langsung oleh peneliti ke setiap instansi yang menjadi sampel dalam penelitian ini. Pengukuran item kuesioner menggunakan skala likert ke dalam 5 point/skor untuk mempertajam diferensiasi, yaitu: (1) Sangat Tidak Setuju; (2) Tidak Setuju; (3) Ragu-Ragu; (4) Setuju; dan (5) Sangat Setuju. Kuesioner yang digunakan terdiri dari enam halaman. Peneliti menggunakan kuesioner tertutup yang diberikan kepada responden. Isi kuesioner, yaitu: 1). Profil atau karakteristik demografi responden, meliputi: nama, umur, jenis kelamin, tingkat pendidikan, eselon/jabatan dan masa kerja; 2). Daftar pertanyaan kuesioner, meliputi pertanyaan-pertanyaan mengenai variabel penelitian. Kuesioner yang digunakan merupakan kuesioner yang diadopsi dan dimodifikasi dari beberapa peneliti sebelumnya disesuaikan dengan kondisi dan peraturan dari daerah penelitian, yang terdiri atas:

Bagian pertama, mengukur Dukungan Pemimpin (DP) dengan menggunakan indikator, yaitu: perhatian (DP1), keterlibatan proaktif (DP2), dan mempertimbangkan aspek biaya-manfaat (DP3). Indikator-indikator tersebut diadaptasi dan dimodifikasi dari Choe (1996) dan Gupta, et al (2007);

Bagian kedua, mengukur Kualitas Audit Intern (KAI) dengan menggunakan indikator, yaitu: keahlian profesional (KAI1), independensi (KAI2), lingkup kerja pemeriksaan (KAI3), dan keandalan dan kegunaan laporan audit (KAI4). Indikator-indikator tersebut diadaptasi dan dimodifikasi dari Financial Reporting Council (2008).

Bagian ketiga, mengukur *Good Governance* (GG) dengan menggunakan indikator, yaitu: transparansi (GG1), keadilan (GG2), akuntabilitas (GG3), tanggung jawab (GG4), aturan hukum (GG5), partisipasi (GG6), orientasi konsensus (GG7), efektivitas dan efisiensi (GG8), serta visi strategi (GG9). Indikator-indikator tersebut diadaptasi dan dimodifikasi dari Lembaga Administrasi Negara, (2003).

Bagian keempat, mengukur Kompetensi Sumber Daya Manusia (KSDM) dengan menggunakan indikator, yaitu: pengetahuan (KSDM1), kemampuan (KSDM2), dan perilaku individu (KSDM3). Indikator-indikator tersebut diadaptasi dan dimodifikasi dari Han Jian et. al, (2006) dan Hutapea dan Thoah, (2008:289).

Bagian kelima, yaitu mengukur Budaya Organisasi (BO) dengan menggunakan indikator, yaitu: keterlibatan (BO1), konsistensi (BO2), adaptabilitas (BO3), dan misi (BO4). Indikator-indikator tersebut diadaptasi dan dimodifikasi dari Denison and Mishra, 1996 dan Hariani, et al, 2013.

Bagian keenam, yaitu mengukur Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) dengan menggunakan indikator, yaitu: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Indikator-indikator tersebut diadaptasi dan dimodifikasi dari *COSO Frameworks*, 2004 dan PP No. 60 Tahun 2008.

Teknik analisis data dalam penelitian ini adalah regresi berganda dengan penggunaan alat analisis PLS (Partial Least Square). Sholihin dan Ratmono (2013:3) menyatakan peningkatan dalam penggunaan PLS-SEM untuk analisis data disebabkan dua kelebihan utamanya, yaitu: (a). SEM mampu menguji model penelitian yang kompleks secara simultan; dan (b). SEM mampu menganalisis variabel yang tidak dapat diukur langsung (*unobserved variables*) dan memperhitungkan kesalahan pengukurannya. Peneliti menggunakan *software SmartPLS* versi 3.2.3, mulai dari pengukuran model (outer model) dan struktur model (*inner model*). Parameter Uji Validitas dalam Model Pengukuran PLS, yaitu: Validitas Konvergen, yang menunjukkan parameter *loading factor*, nilai *rule of thumbs* adalah lebih dari 0,70 serta menunjukkan parameter *Average Variance Extracted* (AVE) dan *Communality*, nilai *rule of thumbsnya* adalah lebih dari Lebih dari 0,50; sedangkan Validitas Diskriminan, yang menunjukkan parameter Akar *Average Variance Extracted* (AVE) dan korelasi variabel laten, nilai *rule of thumbsnya* adalah Akar AVE lebih dari korelasi variabel laten serta menunjukkan parameter *Cross loading*, nilai *rule of thumbs* adalah lebih dari 0,70 dalam satu variabel. Menurut Ghozali (2011), jika nilai dari *Cronbach Alpha* mendekati 1,00 atau berada kisaran antara 0,7 – 1,00 atau dapat diartikan suatu konstruk atau variabel tersebut memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0,70.

4. Hasil dan Pembahasan

4.1 Analisis Deskriptif

Kabupaten Bangkalan memiliki 34 SKPD, tetapi hanya terdapat 26 SKPD yang memberikan izin untuk melakukan survei penelitian. Oleh karena itu, peneliti mendistribusikan kuesioner pada setiap SKPD minimal lima kuesioner. Dari 160 kuesioner yang

disebar, yang berhasil kembali dengan lengkap sebanyak 156 kuesioner. Sebanyak 4 kuesioner dinyatakan tidak kembali atau hilang, dan sebanyak 2 kuesioner kembali tetapi ada pernyataan yang tidak diisi secara lengkap. Sehingga jumlah kuesioner yang dapat digunakan dalam analisis data adalah 154 kuesioner. Tingkat pengembalian kuesioner yang dapat digunakan dalam analisis adalah 96,3%.

Berdasarkan deskripsi data demografi responden yang dilakukan, terdapat beberapa jenis kriteria responden, yaitu :

1. Menurut eselon atau tingkat jabatan menunjukkan bahwa eselon II sebanyak 18 orang (12%), Eselon III sebanyak 57 orang (37%), dan Eselon IV sebanyak 79 orang (51%).
2. Berdasarkan jenis kelamin dapat diketahui bahwa jumlah responden pria lebih banyak dari pada responden wanita yaitu responden pria sejumlah 112 orang (72,7%) sedangkan responden wanita 42 orang (27,3%),
3. Menurut usia atau umur bahwa sebagian besar responden penelitian ini sudah hampir melebihi usia produktif antara umur 46-50 tahun yaitu sebesar 53 orang (34,4%), sedangkan sebagian besar lainnya masih berada di rentang umur produktif antara 36-45 tahun yaitu 52 orang (33,8%), sedang untuk responden yang berada di rentang umur pra produktif antara umur 26-35 tahun masih dalam jumlah kecil yaitu 24 orang (15,6%), sedangkan responden penelitian ini yang hampir memasuki usia pensiun sebagai Pegawai Negeri Sipil di SKPD-nya yaitu usia 50 tahun lebih terdapat sekitar 25 orang (16,2%).
4. Menurut Tingkat Pendidikan, sebagian besar responden lulusan sarjana atau starata satu (S1) sebanyak 106 orang (68,8%), sisanya ada beberapa responden yang lulusan pascasarjana atau starata dua (S2) sebanyak 25 orang (16,3%), sedangkan untuk responden yang berpendidikan program Diploma (D3) sebanyak 23 orang (14,9%).
5. Menurut masa kerja yang dimiliki yang dimiliki responden pada penelitian ini didapatkan sebanyak 48 orang yang memiliki masa kerja antara rentang waktu 11-16 tahun yaitu sebesar 31,1% dari penelitian ini, sedangkan 42 orang yang memiliki masa kerja antara rentang waktu 17-20 tahun yaitu sebesar 27,2%, sedangkan 33 orang yang memiliki masa kerja antara rentang waktu 6-10 tahun yaitu sebesar 21,4%, sedang 18 orang yang memiliki masa kerja antara rentang waktu < 5 tahun yaitu sebesar 11,6%, dan untuk 13 orang

yang memiliki masa kerja yang paling lama di antara 154 responden penelitian ini memiliki rentang waktu > 21 tahun yaitu sebesar 8,7%.

4.2 Uji Validitas dan Reliabilitas

Sebelum dilakukannya penyebaran kuesioner kepada responden secara menyeluruh, peneliti melakukan *Pilot Test* terhadap kuesioner yang didistribusikan kepada pegawai honorer (pegawai tidak tetap), dipilih sebagai *Pilot Test* karena yang memberikan akses awal yang mudah bagi peneliti untuk menyebarkan kuesioner. Peneliti menggunakan 28 item pertanyaan kuesioner awal sebagai pelaksanaan *Pilot Test* dan kuesioner yang disebarkan kepada 35 responden awal. Berdasarkan uji validitas dan reliabilitas awal dalam *Pilot Test* maka terdapat lima indikator yang dihapus atau dikeluarkan dari model penelitian karena nilainya di bawah 0,5 yaitu BO2 pada konstruk Budaya Organisasi; serta GG5, GG6, GG8, dan GG9 pada konstruk *Good Governance*. Nilai AVE dan *Communality* dari konstruk Budaya Organisasi dan konstruk *Good Governance* yang semula tidak memenuhi syarat Validitas, setelah dilakukan penghapusan lima indikator, dengan tujuan meningkatkan nilai AVE dan *Communality* agar bernilai lebih dari 0,5. Hasilnya menunjukkan Budaya Organisasi memiliki nilai AVE dan *Communality* sebesar 0,581 dan 0,815 sedangkan konstruk *Good Governance* telah memiliki nilai AVE dan *Communality* sebesar 0,581 dan 0,957. Untuk masalah reliabilitas, setelah penghapusan lima indikator ternyata semua konstruk telah memenuhi syarat parameter *Cronbach's Alpha*, yaitu dengan nilai *Rule of Thumb* lebih dari 0,6. Kemudian dilakukan pengolahan ulang dengan uji koreksi setelah dilakukan penghapusan lima indikator dari konstruk, nilai *Cronbach's Alpha* dari semua konstruk hasilnya reliabel dan nilai *Composite Reliability* mengalami peningkatan.

Pengujian validitas dan reliabilitas pada 154 responden yang sesungguhnya menunjukkan hasil KSDM3 dihapus karena nilainya di bawah 0,5 pada konstruk Kompetensi Sumber Daya Manusia, untuk meningkatkan nilai AVE dan *Communality* lebih dari 0,5 dan nilai AVE dan *Communality* sebesar 0,681 dan 0,825. Untuk syarat Reliabilitas, nilai *Composite Reliability* semua konstruk berada di rentang 0,5 – 0,7 artinya nilai ini masih dapat ditoleransi untuk dapat dikatakan mendekati reliabel karena didukung oleh nilai *Composite Reliability* semua konstruk sudah di atas > 0,7. Hal ini menunjukkan bahwa seluruh

konstruk telah lolos Uji Reliabilitas. Hasil uji validitas dan reliabilitas dapat dilihat pada lampiran 1.

4.3 Uji Hipotesis

Hasil uji T-Statistic atau uji perbandingan antara nilai t-statistics dengan nilai t tabel ($\min > 1,960$) dengan signifikansi $\alpha = 5\%$, dapat diketahui yaitu: Hipotesis 1 menunjukkan bahwa konstruk Dukungan Pemimpin berpengaruh terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dengan hasilnya terbukti berpengaruh sebesar 82,3%; Hipotesis 2 menunjukkan bahwa konstruk Kualitas Audit Intern berpengaruh terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dengan hasilnya terbukti berpengaruh sebesar -17,5%; Hipotesis 3 menunjukkan bahwa konstruk *Good Governance* berpengaruh terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dengan hasilnya terbukti tidak berpengaruh sebesar -9,5%; Hipotesis 4 menunjukkan bahwa konstruk Kompetensi SDM berpengaruh terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah hasilnya terbukti tidak berpengaruh sebesar 5,8%; dan Hipotesis 5 menunjukkan bahwa konstruk Budaya organisasi berpengaruh terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah dengan hasilnya terbukti berpengaruh sebesar 22,4%. Hasil pengujian hipotesis secara lengkap dapat dilihat pada lampiran 2.

Dukungan Pemimpin berpengaruh positif terhadap kualitas SPIP sebesar 82,3%. Artinya jika dukungan pimpinan tinggi maka kualitas sistem pengendalian internal pemerintah tinggi. Penelitian ini dapat menjelaskan *theory of planned behavior* yaitu sikap yang ditunjukkan oleh pimpinan dalam mendukung penyelenggaraan sistem pengendalian internal yang efektif untuk kepentingan organisasi. Dengan kata lain, ketika menampilkan suatu sikap/perilaku positif (dukungan pemimpin yang baik) maka hasil (dalam hal ini penerapan sistem pengendalian internal) dari menampilkan suatu perilaku tersebut positif atau baik. Hasil temuan penelitian ini sesuai dengan temuan penelitian sebelumnya, yaitu penelitian Zhang, et.al (2009), Hung Han (1997), dan Prasetyo (2011) bahwa konstruk dukungan pemimpin mampu menjelaskan kualitas sistem pengendalian internal. Temuan ini selaras dengan temuan dari beberapa penelitian tersebut di atas, yang menunjukkan bahwa konstruk dukungan pemimpin berpengaruh positif terhadap kualitas sistem pengendalian internal.

Hasil pengujian kualitas audit intern berpengaruh negatif terhadap kualitas SPIP sebesar -17,5%. Penelitian ini dapat menjelaskan *stewardship theory* mengenai peran auditor intern tidak hanya sekedar untuk menilai kesesuaian laporan keuangan dengan bukti pendukung, tetapi juga pemberi saran kepada pimpinan SKPD (pihak yang diaudit) sebagai *stakeholder*. Saran inilah yang dijadikan pertimbangan pimpinan SKPD dalam meningkatkan efektivitas SPIP dan laporan keuangan. Hal ini terjadi karena kualitas auditor internal (Inspektorat) Kabupaten Bangkalan dianggap belum memiliki keahlian personal yang memadai, serta hasil laporan audit yang kurang relevan dan andal sehingga belum memberikan informasi yang bermanfaat dalam penggunaannya. Hasil temuan penelitian ini sesuai dengan temuan penelitian sebelumnya, yaitu penelitian Yadyana (2006), Dityatama (2012), Zhang, et.al (2009), Zhang, et.al (2007), Krishnan (2005), dan Lin Pizzini et. al, 2010 bahwa konstruk kualitas audit internal merupakan variabel yang berpengaruh terhadap kualitas sistem pengendalian internal.

Hasil pengujian pada *Good Governance* tidak berpengaruh terhadap kualitas sistem pengendalian internal pemerintah sehingga pengaruhnya sangat rendah yaitu -9,5%. Penelitian ini tidak dapat menjelaskan *agency theory*. Hal ini dapat terjadi karena prinsip transparansi, akuntabilitas, dan responsibilitas yang menjadi landasan *good governance* belum terlaksana secara optimal di pemerintah daerah Kabupaten Bangkalan, yang dapat ditunjukkan antara lain: (1). Fungsi *website* pemerintah Kabupaten Bangkalan selama ini belum dimanfaatkan secara maksimal. Ditandai dengan tidak adanya pembaruan informasi untuk publik, tidak adanya saluran interaktif untuk publik, bahkan tautan yang mengarah ke *website* SKPD pun tidak dapat digunakan; (2). Penerimaan denda keterlambatan pelaporan kelahiran pada Dinas Kependudukan dan Pencatatan Sipil kurang disetorkan ke kas daerah, serta Pertanggungjawaban Realisasi Belanja Perjalanan Dinas pada 20 SKPD tidak tertib (Laporan Hasil Pemeriksaan atas LKPD Kab. Bangkalan Tahun Anggaran 2013 oleh BPK-RI); dan (3). Penerima Manfaat atas Hibah Dana Alokasi Khusus Bidang Sarana dan Prasarana Daerah Tertinggal tidak tepat sasaran (Laporan Hasil Pemeriksaan atas LKPD Kab. Bangkalan Tahun Anggaran 2012 oleh BPK-RI). Temuan ini tidak dapat membuktikan temuan dari beberapa penelitian sebelumnya, yaitu penelitian Zhijun (2006) dan penelitian Cheng dan Wang (2008)

bahwa konstruk *good governance* tidak mampu menjelaskan kualitas sistem pengendalian internal. Temuan ini tidak selaras dengan temuan dari beberapa penelitian tersebut di atas, yang menunjukkan bahwa konstruk *good governance* berpengaruh terhadap kualitas sistem pengendalian internal adalah tidak terbukti kebenarannya, meskipun pada penelitian sebelumnya ada yang berpengaruh positif. Hasil penelitian ini adalah *Good Governance* tidak berpengaruh terhadap kualitas sistem pengendalian internal pemerintah.

Kompetensi sumber daya manusia tidak berpengaruh terhadap kualitas sistem pengendalian internal pemerintah sehingga pengaruhnya sangat rendah yaitu 5,8%. Penelitian ini tidak dapat menjelaskan *social cognitive theory*. Hal ini dapat terjadi karena kebanyakan *job-description* pegawai di setiap SKPD Kabupaten Bangkalan tidak sesuai dengan latar belakang atau kualifikasi pendidikannya, sehingga pegawai kurang kompeten yang akan menyebabkan ketidakmaksimalan dalam melaksanakan tugas atau pekerjaannya. Selain itu, dalam hal kualitas sumber daya manusia dapat dilihat dari Indeks Pembangunan Manusia (IPM) Kabupaten Bangkalan pada tahun 2013 adalah sebesar 66,19 berada di urutan empat terbawah IPM Kabupaten/Kota se-Jawa Timur (BPS-Provinsi Jatim, 2013). Temuan ini tidak dapat membuktikan temuan dari beberapa penelitian sebelumnya, yaitu penelitian Purdanti, et al (2014) dan penelitian Sultana dan Haque (2011) bahwa konstruk kompetensi sumber daya manusia tidak mampu menjelaskan kualitas sistem pengendalian internal. Temuan ini tidak selaras dengan temuan dari beberapa penelitian tersebut di atas, yang menunjukkan bahwa konstruk kompetensi sumber daya manusia berpengaruh terhadap kualitas sistem pengendalian internal adalah tidak terbukti kebenarannya, meskipun pada penelitian sebelumnya ada yang berpengaruh positif. Hasil penelitian ini adalah Kompetensi Sumber Daya Manusia Tidak Berpengaruh Terhadap Kualitas SPIP.

Hasil pengujian pada budaya organisasi berpengaruh positif terhadap kualitas sistem pengendalian internal pemerintah yakni sebesar 22,4%. Artinya bahwa apabila terdapat budaya organisasi yang baik maka kualitas sistem pengendalian internal pemerintah akan baik. Penelitian ini dapat menjelaskan *stewardship theory* mengenai *Model of man* pada *stewardship theory* yang didasarkan bahwa *steward* yang memiliki tindakan kolektif atau berkelompok, bekerjasama dengan

utilitas tinggi dan selalu bersedia untuk melayani publik (dilihat dari segi budaya), termasuk memiliki rentang kekuasaan atau power rendah. Hasil temuan penelitian ini sesuai dengan temuan penelitian sebelumnya, yaitu penelitian Zhang, et.al (2009) bahwa konstruk budaya organisasi mampu menjelaskan kualitas sistem pengendalian internal. Temuan ini selaras dengan temuan dari beberapa penelitian tersebut di atas, yang menunjukkan bahwa konstruk budaya organisasi berpengaruh terhadap kualitas sistem pengendalian internal. Hasil penelitian ini adalah Budaya Organisasi Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.

5. Kesimpulan, Keterbatasan Penelitian dan Saran

Hasil penelitian ini telah dapat menjawab rumusan masalah penelitian yang telah dibuat dan membuktikan hipotesis penelitian bahwa: (a). Dukungan Pemimpin berpengaruh positif terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah; (b). Kualitas Audit Intern berpengaruh negatif terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah; (c). *Good Governance* tidak berpengaruh terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah; (d). Kom-petensi Sumber Daya Manusia tidak berpengaruh terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah; dan (e). Budaya Organisasi berpengaruh positif terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Penelitian ini dapat menjelaskan tentang *stewardship theory*, *theory of planned behavior* dan teori kognitif sosial. Penggunaan *stewardship theory*, *theory of planned behavior*, dan teori kognitif sosial dapat diterima dalam penelitian ini karena berkaitan dengan suatu penatalayanan yang dilandasi pertanggungjawaban dan kolektivitas untuk kepen-tingan organisasi, serta dengan adanya pembentukan perilaku/sikap individu dan kemampuan yang dimiliki oleh pimpinan ataupun karyawan di suatu organisasi sektor publik dalam rangka menciptakan sistem pengendalian internal yang berkualitas. Jika penelitian ini dapat ditindaklanjuti dengan baik maka dapat diterapkan dalam pengevaluasian sistem pengendalian internal pemerintah daerah secara cermat dan akurat agar dapat meminimalisasi adanya kelemahan sistem pengendalian internal pada pemerintah daerah.

Keterbatasan penelitian terkait pendistribusian kuesioner, yakni di Kabupaten Bangkalan terdapat 34 SKPD, tetapi hanya 26 SKPD yang berkenan untuk

dilakukan survei dan sebanyak 154 kuesioner yang dapat dianalisis. Untuk penelitian selanjutnya, peneliti menyarankan perlu adanya pengujian kembali terkait dua variabel penelitian yaitu *Good Governance* dan kompetensi sumber daya manusia, yang hipotesisnya ditolak atau tidak berpengaruh. Oleh karena itu, perlu dilakukan penelitian ulang dengan sampel dan obyek penelitian yang berbeda sehingga diharapkan akan menghasilkan pengaruh signifikan. Selain itu, peneliti juga menyarankan agar menambahkan faktor pemanfaatan teknologi informasi terhadap kualitas sistem pengendalian internal dengan pendekatan teori sistem dan lebih mengeksplorasi variabel-variabel lain yang didasari pada pengembangan teori sehingga dapat membentuk model konstruk penelitian yang baru

Daftar Rujukan

- Agoes, S. (2004). *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik ed.4 Buku I*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ajzen, I. (1991). The Theory Of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179-221.
- Alina, C. M., S. E. Cerasela. & T. R. Andreea. (2013). Internal Audit, Internal Control and Organizational Culture-Active Ingredients in Conquering the Crisis. *Ovidius University Annals, Series Economic Sciences*, 13(2), 553-557.
- Artini, A. & Herawati. (2014). Pengaruh Budaya Organisasi Etis Organisasi Dan Efektivitas Pengendalian Internal Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Kabupaten Jembrana. *E-Journal Universitas Pendidikan Ganesha, Jurusan Akuntansi*, 2(1), 25-54.
- Badan Pusat Statistik (BPS) Provinsi Jawa Timur. (2013). *Provinsi Jawa Timur Dalam Angka 2013*.
- Badan Pusat Statistik (BPS) Kabupaten Bangkalan. (2014). *Bangkalan Dalam Angka 2014*.
- Badan Pemeriksa Keuangan Provinsi Jatim. 2012 dan 2013. *Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kab. Bangkalan*.
- Cheng Xiaoling & Wang Huaiming. (2008). Corporate Governance on the Effectiveness of Internal Control. *Audit Research*, 41(7), 53-61.
- Coquitt, J. A., M. J. Wesson. & J. A. LePine. (2007). *Organizational behavior: Improving performance and commitment in the workplace. International Edition*. New York: McGraw-Hill.
- Choe, J.M. (1996). The Relationship Among Performance of Accounting Information System, Influence Factors, and Evolution Level of Information System. *Journal of Management Information System*. Vol. 12 (4), 215 - 239.
- Denison, D. R.. & A. Mishra. (1996). Towards A Theory Of Organizational Culture And Effectiveness. *Organizational Science*. Vol.6 (2), 204-223.
- Dityatama. (2012). Pengaruh Kualitas Audit Internal terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintahan (SPIP), dengan Efektivitas Tindakan sebagai Variabel Pemoderasi di Kabupaten Lumajang. *Jurnal Ilmu Administrasi*. IX (1), 51-62.
- Doyle, J. T., W. Ge. & S. E. McVay. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of accounting and Economics*, 44(1), pp. 193-223.
- Fadilah, S. (2011). Analisis Penerapan “Good Governance” dilihat dari Implementasi Pengendalian Intern dan “Total Quality Management”. *Prosiding SnaPP 2011 Sosial, Ekonomi, dan Humaniora*. ISSN 2089-3590, 23-45.
- Fama, E & M. Jensen. (1983). Separation of Ownership and Control. *Journal of Law & Economics*, 26(8), 301- 325.
- Feng, M., C. Li. & S. McVay. (2009). Internal Control And Management Guidance. *Journal of Accounting and Economics*, 48 (4), 190–209.
- Financial Reporting Council (FRC). (2008). *The Audit Quality Framework*. The Audit Quality Framework is supported by other publications, including statements, standards, guidance and discussion papers published by the FRC and its Operating Bodies. *The Financial Reporting Council Limited*: registered number 2486368.
- Fung, B. (2011). Management’s Responsibility for Internal Controls: Risk Management Approach. *Caritas Institute of Higher Education*. 144 (22), 101-116.
- Gupta, M.P., S. Kanungo., R. Kumar., G. P. Sahu. (2007). “A Study of Information Technology Effectiveness in Select Government Organization India. *Journal for*

- Decision Makers*. VIKALPA, 32(2), 353-366.
- Han, J., Chou, P., Chao, M., & Wright, P. M. (2006). The HR competencies and HR effectiveness link: A study in Taiwanese high and tech companies. *Human Resource Management*, 45(3), 391-406.
- Hariani, D., T. Purbandari. & A. Mujilan. (2013). Dukungan Manajerial dan Budaya Organisasi untuk Menuju Efektivitas Sistem Informasi. *Jurnal Riset Manajemen dan Akuntansi*, 1(2), 29-36.
- Hartono, J. (2007). *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Yogyakarta: BPFE.
- Hindriani, N., I. Hanafi. & T. Domai. (2012). Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Dalam Perencanaan dan Pelaksanaan Anggaran di Daerah (Studi Pada Dinas Kesehatan Kabupaten Madiun). *WACANA, Jurnal Sosial dan Humaniora*, 15(3), 1-9.
- Hutapea & N. Thoha. (2008). *Kompetensi Plus*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
- KPMG. (2012). International Survey of Corporate Responsibility Reporting. *Forensic: Integrity Survey*. 2012.
- Kaligis, G. M., V. Ilat. & W. Pontoh. (2015). Analisis Penerapan Sistem Pengendalian Intern Kas Pada Dinas Pendapatan Daerah Kota Bitung. *Jurnal Berkala Ilmiah Efisiensi*, 15(5). 278-287
- Krishnan, J. (2005). Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis. *The Accounting Review*. 80(2), 649-675.
- Lin, Shu., M. E. Vargus. & I. Bardhan. (2010). The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *SSRN Working Paper Series*. Apr, 2010, 99-112.
- Loebbecke, A. (2009). *Auditing, Pendekatan Terpadu, Terjemahan Amir Abadi Jusuf*. Salemba Empat: Jakarta.
- Mardiasmo. (2009). *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi/Publisher: Yogyakarta.
- Mulyadi. (2008). *Pemeriksaan Akuntansi*. Bagian Penerbit STIE YPKN: Yogyakarta.
- Nawawi, I. (2010). Budaya Organisasi Kepemimpinan dan Kinerja: Proses Terbentuk, Tumbuh Kembang, Dinamika, dan Kinerja Organisasi. Kencana Prenadamedia Grup: Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Peraturan Kepala BPKP No. PER-687/K/D42012 tentang Pedoman Penyusunan Desain Penyelenggaraan SPIP.
- Pratolo, S. (2007). Good Corporate Governance Dan Kinerja BUMN Di Indonesia: Aspek Audit Manajemen Dan Pengendalian Intern Sebagai Variabel Eksogen Serta Tinjauannya Pada Jenis Perusahaan. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Universitas Hasanudin Makasar.
- Podrug, N. (2011). The Strategic Role Of Managerial Stewardship Behavior For Archieving Corporate Citizenship. *Ekonomski Pregled*, 62(10), 7-18.
- Purdanti, M. & Artana. (2014). Pengaruh Tingkat Pendidikan Karyawan Terhadap Kualitas Sistem Pengendalian Intern Pada Koperasi Serba Usaha. *E-Journal Universitas Pendidikan Ganesha, Jurusan Pendidikan Ekonomi*, 4(1), pp.10-23.
- Robbins, S. (2008). *Perilaku Organisasi*. Jilid II. Jakarta: Salemba Empat.
- Saha, A. K. (2011). Management Disclosures on Internal Control in Annual Reports-A Study on Banking Sector: Bangladesh Perspective. *International Journal of Economics and Finance*, 3 (5), 44-56.
- Saifuddin. (2011). *Sikap Manusia Teori dan Pengukurannya*. Pustaka Pelajar Offset: Yogyakarta.
- Salvioni, D. M., L. Bosetti. & A. Almici. (2013). Board independence and internal committees in the BRICs. *Chinese Business Review*, 12(8), 521-539.
- Sari, D. (2012). Pengaruh sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan, penyelesaian temuan audit terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik (penelitian pada pemerintah daerah di Provinsi Jawa Barat dan Banten). *Indonesian Journal of Economic and business*. 2 (2) 116-124.
- Sari, M. (2015). Peran Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan Dalam Pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Pada Pemerintah Daerah Sumatera Utara. *Seminar Nasional Ekonomi Manajemen Dan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*. 569-577
- Sholihin, M. & D. Ratmono. (2013). *Analisis SEM-PLS dengan WarpPLS 3.0, untuk Hubungan Nonlinier dalam Penelitian Sosial dan Bisnis*. Jakarta: Andi Publisher.

- Skaife, H. A., D. W. Collins. & W. R. Kinney. (2006). The Discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies Prior to SOX-Mandated Audits. *McCombs Research*. 12(5), 1-32.
- Sultana & Haque. (2011). Evaluation of Internal Control Structure: Evidence from Six Listed Banks in Bangladesh. *ASA University Review*. 5(1), 69-81.
- Tuanakotta, T. M. (2013). *Audit Berbasis ISA (International Standards on Auditing)*. Jakarta: Salemba Empat.
- VanSlyke, 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(5), 157-187.
- Viriyanti, N, P. (2008). *Hubungan Pengendalian Intern dan Good Corporate Governance (Survey pada Beberapa BUMN yang Berada di Bandung)*. Thesis. Universitas Widyatama.
- Wicaksono, W. (2013). *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Efektivitas Pengendalian Intern Di Sektor Pemerintahan (Persepsi Pegawai Pada Dinas-Dinas Kota Semarang)*. Skripsi. Universitas Negeri Semarang.
- Woolfolk, A. (2009). *Educational Psychology Bagian Kedua (Edisi terjemahan)*. Yogyakarta: Pustaka Belajar.
- Yadyana, I K. (2006). Pengaruh Kualitas Jasa Auditor Terhadap Efektivitas Pengendalian Intern Pada Hotel Berbintang Empat dan Lima Di Bali. *E-Journal. Universitas Udayana Bali. Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi*. 11(3), 8-17.
- Zhang, Y., J. Zhou. & N. Zhou. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of accounting and public policy*, 26(3), 300-327.
- Zhang, Y., D. Niu. & H. Zheng. (2009). Research on the determinants of the quality of internal control: evidence from China. 2009 *International Conference on Information Management, Innovation Management and Industrial Engineering*. 4(1), 503-506.
- Zhijun, M. (2006). Corporate Governance and Internal Control Disclosure of Listed Companies. *Modern Management Science*. 10(2), 42-44.

LAMPIRAN

Lampiran 1. Hasil Algoritma PLS Setelah Koreksi

Variabel Penelitian	Average Variance Extracted (AVE)	Composite Reliability	Cronbach's Alpha	Communality	Keterangan
Budaya Organisasi (BO)	0.571	0.798	0.652	0.756	Valid-Realibel
Dukungan Pemimpin (DP)	0.724	0.887	0.812	0.851	Valid-Realibel
<i>Good Governance</i> (GG)	0.521	0.839	0.783	0.722	Valid-Realibel
Kompetensi Sumber Daya Manusia (KSDM)	0.681	0.807	0.571	0.825	Valid-Realibel
Kualitas Audit Intern (KAI)	0.522	0.812	0.755	0.723	Valid-Realibel
Kualitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP)	0.587	0.874	0.817	0.766	Valid-Realibel

Sumber : Data diolah

Lmpiran 2. Hasil Uji Hipotesis

Hipotesis Penelitian	Original Sample	Sample Mean	Standard Deviation	T-Statistics (> 1,960)	P/sig Values (<0,05)	Keputusan
H5 BO -> SPIP	22,4%	0.214	0.076	2.949	0.003	diterima
H1 DP -> SPIP	82,3%	0.786	0.132	6.262	0.000	diterima
H3 GG -> SPIP	-9,5%	-0.053	0.132	0.723	0.470	ditolak
H4 KSDM -> SPIP	5,8%	0.062	0.057	1.025	0.306	ditolak
H2 KAI -> SPIP	-17,5%	-0.162	0.071	2.443	0.015	diterima