

**KELEMAHAN MATERIAL: ANALISIS ATAS UKURAN
PEMERINTAHAN DAN BELANJA MODAL SERTA DAMPAKNYA
TERHADAP OPINI AUDITOR**

(Studi Pada Kabupaten/ Kota Se-Jawa Tengah)

Theresia Woro Damayanti

Poppy Septia Sari

Fakultas Ekonomika dan Bisnis

Universitas Kristen Satya Wacana Salatiga

E-mail : woro@staff.uksw.edu

ABSTRACT

Good Governance signed with the three main pillars which become the basic element that interlocked with others. The three basic elements are participation, transparency, and accountability. Because of that, the region government has to own an internal controlling system which can form and realize a good governance. In this condition, the total of region income and capital expenditure which become a tool in cotrolling the region's financial become a big role in forming and realizing the good governance. Moreover, the aim of this research is that to analyze whether there is a significance influence between the government size and capital expenditure towards the auditor's opinion in the regent and city in the Central Java Province. This research used 29 regents and 6 cities in the Central Java Province as the sample. The operational data of the variable used the material weakness of internal controlling system and the characteristics of the region government which measured with the total of the region's income and the proportion of capital expenditure toward the total region's charges also auditor's opinion. Moreover, the research's analysis used statistic analysis in descriptive quatitative and inferential statistic using double regrecy analysis and logistic. The result this research proved that there is no significance influence between the government's size and capital expenditure toward the material of internal controlling system's weakness also there is no significance influence between internal controlling system's weakness toward the auditor's opinion.

Keywords : *The material's weakness, government's size, capital expenditures and auditor's opinion.]*

ABSTRAK

Good gorvenance ditandai dengan tiga pilar utama yang merupakan elemen dasar utama yang saling kait mengait dengan yang lain. Ketiga elemen dasar tersebut adalah partisipasi, transparasi dan akuntabilitas. Oleh sebab itu aspek utama yang mendukung keberhasilan pengelolaan keuangan pemerintah daerah untuk menuju good gorvenance yaitu dengan adanya sistem pengendalian internal yang memadai. Oleh sebab itu, Pendapatan Asli Daerah dan Belanja Modal sebagai alat pengontrol keuangan daerah menjadi hal yang penting untuk mewujudkan good gorvenance. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh ukuran pemerintah dan belanja modal terhadap kelemahan material sistem pengendalian internal serta menganalisis pengaruh kelemahan material sistem pengendalian internal terhadap opini auditor dengan menggunakan 29 Kabupaten dan 6 Kota di Jawa Tengah. Variabel operasional menggunakan kelemahan material SPI, pendapatan asli daerah, dan proporsi belanja modal terhadap total pengeluaran serta opini auditor. Penelitian ini menggunakan alat analisis statistic deskriptif kuantitatif, regresi berganda dan logit regresi. Hasil pengujian menunjukkan bahwa tidak ada pengaruh yang signifikan antara ukuran pemerintah, belanja modal terhadap kelemahan material SPI dan juga tidak ada pengaruh signifikan antara kelemahan material SPI terhadap opini auditor.

Kata kunci : *Kelemahan Material, Ukuran Pemerintah, Belanja Modal dan Opini Auditor*

PENDAHULUAN

Pemerintah yang baik atau *good gorvenance* ditandai dengan tiga pilar utama yang merupakan elemen dasar utama yang saling kait mengait dengan yang lain. Ketiga elemen dasar tersebut adalah partisipasi, transparasi dan akuntabilitas (Halim, 2007). Akuntabilitas adalah asas yang menentukan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan penyelenggaraan negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat dan rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Flynn, 1997).

Wujud dari akuntabilitas ini adalah dengan disampaikannya laporan keuangan pemerintah daerah. Tuntutan dilaksanakannya akuntabilitas publik tersebut mengharuskan pemerintah daerah untuk tidak sekedar melakukan *vertical reporting* atau pelaporan kepada pemerintah pusat akan tetapi juga *horizontal reporting* yaitu pelaporan pemerintah daerah kepada masyarakat melalui DPRD sebagai bentuk *horizontal accountability* (Mardiasmo,2002). Oleh sebab itu

aspek utama yang mendukung keberhasilan pengelolaan keuangan pemerintah daerah untuk menuju *good gorvenance* yaitu dengan adanya sistem pengendalian internal yang memadai. *Sarbanes-Oxley Act*, dikonsentrasikan pada *Section 302* dan *404*, menghubungkan pengendalian internal atas pelaporan keuangan untuk menemukan bahwa dasar sumber akuntansi yang utama tidak memadai pada kelemahan material. Contohnya, kelemahan material dengan tidak adanya kualifikasi personil akuntansi, kelemahan material pada pengendalian internal berhubungan dengan manajemen, yaitu mengenai kebijakan pengakuan pendapatan (*revenue recognition policies*) yang lemah, pemisahan penugasan (*segregation of duties*), proses akhir periode laporan (*period-end reporting process*) dan kebijakan akuntansi (*policies accounting*) yang lemah, dan akun rekonsiliasi (*account reconciliation*) tidak tepat. Kelemahan pada tambahan spesifik pengendalian internal juga tampak pada keadaan yang bisa. Keadaan yang bisaa ini diidentifikasi kelemahan material akun spesifik

(*account specific*) yang terjadi akun akrual yang lancar, seperti *account receivable* dan *inventory*. Pengungkapan kelemahan material oleh manajemen juga sering dijelaskan dalam masalah pengendalian internal pada akun yang kompleks, seperti *derivative* dan *income tax account*.

Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Sementara tahun 2008 oleh Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia melaporkan bahwa Propinsi Jawa Tengah memiliki sistem pengendalian internal yang masih lemah dan kepatuhan terhadap peraturan perundang - undangan belum sepenuhnya dilaksanakan, antara lain terungkap dalam temuan pemeriksaan bahwa belanja daerah TA 2007 sebesar Rp2,75 miliar dibayarkan TA 2008 dan dana bantuan sebesar Rp 19,85 miliar belum dipertanggungjawabkan, sehingga belanja daerah tidak mencerminkan realisasi sebenarnya dan dana bantuan tidak dapat dimanfaatkan secara tepat waktu. Hal ini jelas mengindikasikan adanya (1) kurang sehatnya keuangan pemerintah daerah, (2) belum diterapkannya *good corporate*

governance, serta factor - faktor pendukungnya, (3) belum optimalnya pengendalian internal, (4) belum diimplementasikannya *risk management* (pengelolaan risiko) sesuai yang disyaratkan dalam *good corporate governance*. Oleh karena itu, saat ini dan di masa mendatang, sangat penting bagi pemerintah daerah Jawa Tengah untuk menerapkan sistem pengendalian internal yang lebih baik guna mencapai otonomi daerah sesuai dengan yang disyaratkan dalam *good corporate governance*.

Kejelasan mengenai lemahnya sistem pengendalian internal di Provinsi Jawa Tengah tersebut perlu dikaji lebih lanjut dengan menganalisis pengaruh ukuran pemerintah dan belanja modal terhadap kelemahan material sistem pengendalian internal serta menganalisis pengaruh kelemahan material sistem pengendalian internal terhadap opini auditor. Oleh sebab itu, penelitian ini diharapkan dapat memberikan penjelasan analisis empiris dan diharapkan dapat memberikan kontribusi di dalam perkembangan ilmu pengetahuan akuntansi dan dapat menjadi masukan bagi

Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota untuk bisa lebih memperhatikan pengendalian internalnya dan diharapkan dengan adanya pengungkapan kelemahan material ini Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota dapat lebih efektif dalam menciptakan akuntabilitas dan transparansi pada laporan keuangan agar tidak berdampak pada lemahnya pengendalian internal suatu pemerintahan daerah. Diharapkan hasil dari kesimpulan dan saran pada penelitian ini dapat mendorong perbaikan sistem pengendalian internal pada kabupaten dan kota yang ada di Jawa Tengah.

TINJAUAN PUSTAKA

Pengaruh Ukuran Pemerintah Terhadap Kelemahan Material

Dalam penelitiannya, Taliawo (2009) mengungkapkan bahwa ukuran pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap kelemahan pengendalian internal, artinya pemerintah besar yang memiliki pendapatan tinggi justru memiliki lebih banyak kelemahan pengendalian internal. Pergantian pemerintahan dari orde baru kepada orde reformasi yang dimulai

pertengahan 1998 menuntut pelaksana otonomi daerah yang memberikan kewenangan yang lebih luas dan bertanggung jawab kepada daerah secara proposional. Pemerintah daerah satu sisi memiliki kewenangan yang lebih besar dalam mengelola daerahnya (termasuk pengelolaan keuangan daerah), namun luasnya kewenangan yang dimiliki beserta besarnya dana yang dikelola di sisi lain dapat mengakibatkan resiko terjadinya penyimpangan dalam pengelolaan keuangan daerah oleh pihak - pihak yang tidak bertanggung jawab (korupsi politik, mengandung unsur - unsur kepentingan pribadi oleh petinggi - petinggi daerah) sehingga hal ini membuat tingginya kelemahan pengendalian internal. Kondisi ini tidak mendukung hasil penelitian Doyle et al. (2006), yang menunjukkan bahwa kelemahan pengendalian internal lebih banyak terjadi pada entitas kecil yang disebabkan karena adanya perbedaan obyek penelitian. Berdasarkan pemaparan diatas maka hipotesis yang akan diuji adalah

H₁: Ukuran pemerintah berpengaruh signifikan terhadap kelemahan material

Pengaruh Belanja Modal Terhadap Kelemahan Material

Dalam penelitiannya Mauro (1998) berpendapat bahwa korupsi lebih mudah dilakukan pada belanja anggaran yang memudahkan terjadinya suap, *mark up* dan membuat tindakan tersebut tidak terdeteksi. Terkait dengan belanja modal, harian Kompas (2007) merinci delapan belas modus korupsi di daerah, antara lain ditemukan bahwa ada pengusaha yang seringkali mempengaruhi kepala daerah atau pejabat daerah untuk mengintervensi proses pengadaan agar pengusaha tersebut dimenangkan dalam tender atau ditunjuk langsung kemudian harga barang/jasa dinaikkan (*markup*), yang pada akhirnya selisihnya dibagi - bagikan.

Selain itu ditemukan bahwa antara pengusaha, pejabat eksekutif, dan pejabat legislative bersepakat untuk melakukan *markdown* atas aset pemda dan *markup* atas aset pengganti dari pengusaha. Para

kepala daerah juga seringkali meminta uang jasa (dibayar di muka) kepada pemenang tender sebelum melakukan proyek. Kondisi ini menunjukkan bahwa belanja modal bisa menjadi obyek korupsi politik dan korupsi administratif oleh pihak legislatif dan eksekutif.

Penelitian Mauro (1998) dan fakta pada harian Kompas di atas bertolak belakang dengan penelitian Taliawo (2009) yang mengungkapkan bahwa belanja modal berpengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian internal. Artinya semakin besar belanja modal suatu daerah maka kelemahan material pada sistem pengendalian daerah justru semakin kecil. Hal ini disebabkan karena Sumber Daya Manusia (SDM) yang dimiliki pemerintah daerah pulau Jawa rata - rata cukup memadai. SDM yang banyak membuat terlaksananya pembagian tugas dan fungsi masing - masing perangkat daerah. Hal ini dapat meminimalkan terjadinya kesalahan, kelalaian maupun penyimpangan dalam pengelolaan keuangan daerah sehingga meminimalkan lemahnya pengendalian internal. Berdasarkan

pemaparan diatas maka hipotesis yang akan diuji adalah

H2: Belanja modal berpengaruh signifikan terhadap kelemahan material

Pengaruh Kelemahan Material Terhadap Opini Auditor

Berdasarkan petunjuk Teknis LKPD dan LKPP Tahun 2007 menyatakan bahwa dasar penetapan opini auditor (UU No 15 tahun 2004) yaitu: kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*), kepatuhan terhadap peraturan perundang - undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern. Di samping itu, di dalam penetapan opini pemeriksa, pemeriksa juga mempertimbangkan SPKN, pembatasan lingkup pemeriksaan oleh pemerintah atau kondisi, keandalan SPI, ketidaksesuaian dan ketidakcukupan pengungkapan LKPD dengan SAP dikaitkan dengan tingkat materialitas yang telah ditetapkan, dan tanggapan pemerintah daerah atas hasil pemeriksaan. Sehingga dalam hal ini dapat dijelaskan bahwa sebelum menetapkan opini auditor, di dalam

melaksanakan pemeriksaan atas laporan keuangan, BPK wajib menguji dan menilai SPI pemerintah daerah yang bersangkutan, seperti yang diamanatkan dalam pasal 12 UU no 15 tahun 2004 yang berbunyi “Dalam rangka pemeriksaan keuangan dan/atau kinerja, pemeriksa melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah”.

Penelitian Kawedar (2009) menyebutkan bahwa salah satu penyebab penurunan opini auditor pada Kabupataen Purworejo adalah kelemahan sistem pengendalian internal. Pada tahun 2006 Kabupaten Purworejo memperoleh opini wajar dengan pengecualian dan hanya memiliki kelemahan material sebanyak 8 item. Namun pada tahun 2007 Kabupaten Purworejo memperoleh opini *disclaimer* dengan total kelemahan material sebanyak 10 item, sehingga dapat disimpulkan peningkatan jumlah kelemahan material SPI inilah yang membuat adanya penurunan opini auditor. Begitu juga dengan penelitian Sunarsih (2009) menjelaskan bahwa semakin tinggi kelemahan material SPI maka semakin besar juga

peluang opini auditor dalam memberikan opini *disclaimer*. Berdasarkan pemaparan diatas maka hipotesis yang akan diuji adalah

H3 : Kelemahan material berpengaruh signifikan terhadap opini auditor

METODE PENELITIAN

Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini dipilih dengan menggunakan *purposive sampling* dan menggunakan metode penggabungan atau *pooling data*. Sampel yang diambil harus memenuhi kriteria (1) Pemerintah daerah yang melaporkan laporan keuangan tahunan periode 2007 – 2008. Pemilihan periode laporan keuangan pada periode 2007 - 2008 karena keterbatasan data (*fragmentis*), tidak semua pemerintah daerah pada kabupaten dan kota mengungkapkannya dan karena sampai penelitian ini ditulis, laporan hasil pemeriksaan untuk tahun terbaru belum dapat diakses atau diperoleh. (2) memiliki kelengkapan data. Definisi operasional variabel yang akan diteliti dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Ukuran Pemerintahan,

Variabel ukuran pemerintah daerah diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Taliawo (2009). Instrument tersebut adalah total pendapatan daerah yang diperoleh dari Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah untuk tahun yang berakhir sampai dengan 31 Desember 2007 yang dipublikasikan oleh BPK melalui website www.bpk.go.id. Ukuran pemerintah dilihat dari total pendapatan daerah selama satu tahun dapat dimaknai bahwa semakin besar total pendapatan daerah maka akan semakin besar ukuran pemerintah daerah tersebut. Dalam pengujiannya, total pendapatan akan ditransformasikan dalam bentuk logaritma natural untuk menghindari ketidaknormalan data akibat nilai nominalnya yang terlalu besar. Total pendapatan diperoleh dari persamaan (1) sebagai berikut:

*Total Pendapatan Daerah =
Pendapatan Asli Daerah (PAD)
+ Dana Perimbangan + Lain-*

lain Pendapatan Daerah yang Sah.....
.....(1)

2. **Belanja modal**, Variabel belanja modal diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Taliawo (2009). Instrumen tersebut adalah total belanja modal dibagi dengan total belanja daerah yang diperoleh dari Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah untuk tahun yang berakhir sampai dengan 31 Desember 2007 yang dipublikasikan oleh BPK melalui website www.bpk.go.id. Variabel ini dapat dimaknai bahwa semakin besar belanja modal maka akan semakin besar dan berkembang pemerintah daerah tersebut, dikarenakan dapat menambah aset dan kekayaan daerahnya. Belanja modal diperoleh dengan persamaan (2) sebagai berikut:

$$\text{Belanja Modal} = \frac{\text{Total Belanja Modal}}{\text{Total Belanja Daerah}} \dots\dots\dots(2)$$

3. **Kelemahan material**, Kelemahan material artinya

adalah kondisi dimana terdapat salah saji yang material pada suatu pemerintah daerah karena adanya kelalaian maupun kecurangan. Kelemahan material diukur dengan jumlah kelemahan material sistem pengendalian internal yang diungkapkan oleh auditor BPKRI pada laporan hasil pemeriksaan atas sistem pengendalian internal untuk tahun anggaran 2007. Laporan Hasil Pemeriksaan ini sendiri dapat diakses melalui www.bpk.go.id.

4. **Opini Auditor**, Opini auditor dapat diartikan sebagai pendapat yang diberikan oleh auditor BPK Republik Indonesia atas kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah yang diaudit. Data opini auditor diperoleh dari Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada setiap kabupaten/kota di Jawa Tengah tahun anggaran 2007 yang dapat diakses melalui www.bpk.go.id. Indikator yang digunakan dalam penelitian adalah lima jenis opini auditor yang dapat diukur dengan

melakukan skala pengukuran ordinal sebagai berikut:

1. Pendapat wajar tanpa pengecualian
(*unqualified opinion*)
2. Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan yang ditambahkan dalam laporan audit bentuk baku (*Unqualified Opinion with Explanatory Language*)
3. Pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*)
4. Pendapat tidak wajar (*adverse opinion*)
5. Menolak memberikan pendapat (*disclaimer of opinion*)

Teknik analisis yang digunakan di dalam penelitian ini adalah teknik

analisis statistika inferensial dengan menggunakan alat uji analisis regresi berganda untuk menguji pengaruh ukuran pemerintahan dan belanja modal terhadap kelemahan material serta menggunakan alat uji analisis regresi logistik untuk menguji pengaruh kelemahan material sistem pengendalian internal terhadap opini auditor.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Karakteristik Pemerintah Daerah

Tabel 4.1 adalah statistik deskriptif berdasarkan karakteristik pemerintah daerah untuk melihat gambaran pemerintah daerah secara keseluruhan yang dilihat dari total pendapatan pemerintah daerah (ukuran pemerintah), belanja modal, kelemahan material, dan opini auditor. Berikut adalah penjelasan dari masing-masing karakteristik pemerintah daerah.

Tabel 4.1. Karakteristik Pemerintah Daerah

Karakteristik	Max	Min	Avg	Std Dev
Total Pendapatan Daerah (dln juta)	1.173.328	302.688	662.361	176.844
Belanja Modal (dln juta)	323.355	55.443	139.910	49.979
Kelemahan Material SPI	14	2	5.06	2.53
Opini Auditor	5	3	3.25	0.67

Sumber: Data Sekunder Diolah (2010)

1. Ukuran Pemerintah Daerah

Total pendapatan daerah sebagai ukuran pemerintah dari variabel - variabel yang diuji dalam penelitian ini menunjukkan bahwa dari 32 pemerintah daerah yang diujikan, total pendapatan yang paling tinggi pada tahun 2007 dimiliki oleh Kota Semarang (data laporan keuangan, tahun 2007) memiliki total pendapatan sebesar Rp 1.173.328.883.585. Sedangkan total pendapatan daerah yang terendah dimiliki oleh Kota Salatiga sebesar Rp 302.688.638.675. Rata - rata total pendapatan daerah adalah Rp 662.361.013.705,47.

2. Belanja Modal

Dari tabel 4.1 dapat dilihat statistik deskriptif belanja modal, dari variable - variabel yang diuji dalam penelitian ini menunjukkan bahwa dari 32 pemerintah daerah yang diujikan, belanja modal yang tertinggi dimiliki oleh Kabupaten Cilacap sebesar Rp 323.355.799.207 sedangkan belanja modal terendah dimiliki oleh kota

Salatiga yaitu sebesar Rp 55,443,571,67. Rata - rata belanja modal adalah Rp 139.910.741.789,88.

3. Kelemahan Material

Dilihat dari statistik deskriptif kelemahan material SPI, menunjukkan bahwa dari 32 pemerintah daerah yang diujikan, kelemahan material tertinggi dimiliki oleh Kabupaten Purworejo sebanyak 14 kelemahan material, sedangkan kelemahan material terendah dimiliki oleh Kabupaten Purbalingga dan Kabupaten Sukoharjo sebanyak 2 kelemahan material. Rata - rata kelemahan material adalah 5 kelemahan material. Berikut adalah pengungkapan kelemahan material pemerintah daerah pada setiap *type*.

Account Specific, Kelemahan material dari tipe *account specific* terjadi di sebanyak 8 pemerintahan daerah yaitu di pemerintah daerah Kabupaten Batang, Kabupaten Blora, Kabupaten Kendal, Kabupaten Magelang, Kabupaten

Purbalingga, Kabupaten Tegal, Kabupaten Brebes, dan Kota Tegal yang disebabkan oleh pertama, belum adanya ketetapan rekening - rekening yang digunakan untuk menampung Kas Daerah sebagai RKUD, belum adanya ketetapan rekening operasional penerimaan atau rekening operasional pengeluaran dengan Surat Keputusan Bupati sehingga tidak ada pengendalian terhadap rekening yang dipergunakan. Kedua, pengelolaan aset tetap pada SKPD dan Bagian Pengelolaan Aset Daerah belum dilakukan sesuai dengan sistem pengendalian intern yang memadai berdasarkan ketentuan peraturan perundang - undangan yang berlaku dan yang ketiga belum adanya mekanisme untuk melakukan estimasi yang memadai dalam menilai jumlah pengembalian pada Investasi Non Permanen yang mungkin akan terealisasi. Selain itu ada beberapa pemda yang belum melakukan pencadangan dan/atau penghapusan untuk nilai investasi non permanen yang menurut

perkiraan profesional tidak akan terealisasi pengembaliannya.

Training, Kelemahan material dari tipe *training* terjadi di sebanyak 23 pemerintahan daerah yaitu di pemerintah daerah Kabupaten Batang, Kabupaten Cilacap, Kabupaten Demak, Kabupaten Jepara, Kabupaten Karanganyar, Kabupaten Kudus, Kabupaten Magelang, Kabupaten Pekalongan, Kabupaten Pemalang, Kabupaten Purworejo, Kabupaten Semarang, Kabupaten Sragen, Kabupaten Sukoharjo, Kabupaten Wonogiri, Kabupaten Grobogan, Kabupaten Banyumas, Kabupaten Brebes, Kabupaten Rembang, Kota Salatiga, Kota Semarang, Kota Surakarta, Kota Tegal dan Kota Pekalongan yang disebabkan oleh kurangnya tingkat pemahaman pada setiap SKPD masing - masing pemerintah daerah terhadap pelaksanaan keseluruhan pengelolaan keuangan dan aset daerah sesuai dengan peraturan dan ketentuan yang sudah ditetapkan oleh masing - masing daerah, misalnya kurangnya pemahaman mengenai ketentuan perpajakan, pengakuan dan penyajian aset pada laporan

keuangan dan penyusunan laporan keuangan.

Period-End Reporting or Account Policies, Kelemahan material dari tipe *period-end reporting or account policies* terjadi di sebanyak 9 pemerintahan daerah yaitu di Kabupaten Cilacap, Kabupaten Demak, Kabupaten Kudus, Kabupaten Pemalang, Kabupaten Purworejo, Kabupaten Tegal, Kota Semarang, Kota Tegal dan Kota Pekalongan yang disebabkan oleh, pertama, belum adanya kebijakan akuntansi pemerintah daerah yang mengatur ketentuan tentang penetapan besaran, tata cara penggunaan, pembukaan dan penutupan rekening, pembukuan, pelaporan dan pertanggungjawaban uang persediaan, belum adanya kebijakan akuntansi mengenai harga perolehan aset, penyusunan laporan keuangan, mekanisme pencatatan dan pelaporan piutang, belum adanya kebijakan mengenai mekanisme pencatatan dan pelaporan transaksi non anggaran ke dalam Laporan Arus Kas Daerah, penilaian investasi non permanen (dana bergulir), pembebanan biaya administrasi rekening, besarnya pendapatan jasa

giro yang harus disetor dan penempatan dana cadangan. Kedua, belum adanya Peraturan Daerah yang mengatur tentang pokok - pokok pengelolaan keuangan daerah, petunjuk teknis/pelaksanaan dana bergulir, tata cara pemberian dan pertanggungjawaban belanja tidak terduga, prosedur standar dalam pembukaan rekening bank, penempatan uang daerah dalam bentuk deposito sebagai investasi daerah, tata cara pengelolaan dan pembukuan uang titipan yang terjadi di beberapa pemerintah daerah.

Revenue Recognition, Kelemahan material dari tipe *revenue recognition* terjadi di sebanyak 5 pemerintah daerah yaitu di Kabupaten Batang, Kabupaten Cilacap, Kabupaten Magelang, Kabupaten Purworejo, Kabupaten Brebes, dan Kota Tegal yang disebabkan oleh, pertama, kelalaian pihak PT. PLN (Persero) yang tidak mematuhi dan memenuhi hak dan kewajibannya sesuai Surat Perjanjian untuk menyetor realisasi PPJ secara tepat waktu ke kas daerah dan tidak ada sanksi tegas dari pemda mengenai kelalaian ini. Kedua, tidak adanya perjanjian antara Dinas

Perhubungan dan Juru Parkir yang mengatur hak dan kewajiban pemungutan retribusi parkir secara jelas.

Segregation of duties, Kelemahan material dari tipe *Segregation of duties* terjadi di sebanyak 31 pemerintah daerah yaitu di Kabupaten Banjarnegara, Kabupaten Batang, Kabupaten Blora, Kabupaten Boyolali, Kabupaten Cilacap, Kabupaten Demak, Kabupaten Jepara, Kabupaten Karanganyar, Kabupaten Kendal, Kabupaten Magelang, Kabupaten Pati, Kabupaten Pekalongan, Kabupaten Pemalang, Kabupaten Purbalingga, Kabupaten Purworejo, Kabupaten Semarang, Kabupaten Sragen, Kabupaten Sukoharjo, Kabupaten Tegal, Kabupaten Temanggung, Kabupaten Wonogiri, Kabupaten Grobogan, Kabupaten Banyumas, Kabupaten Kebumen, Kabupaten Brebes, Kabupaten Rembang, Kota Salatiga, Kota Semarang, Kota Surakarta, Kota Tegal dan Kota Pekalongan yang disebabkan oleh kelalaian atau kesalahan baik yang disengaja maupun yang tidak sengaja oleh SKPD di setiap kabupaten atau kota dalam melaksanakan tugas dan

fungsinya yang tidak sesuai dengan aturan dan ketentuan yang sudah ditetapkan. Misalnya, kesengajaan Bendahara Pengeluaran pada masing - masing SKPD di salah satu pemerintah daerah yang menyajikan BKU dan register penutupan kas tidak sesuai transaksi atau kondisi riil, kelalaian Bendahara Pengeluaran/Bendahara Pengeluaran Pembantu pada 22 SKPD yang tidak segera menyetorkan pajak yang telah dipungut dan penerimaan pendapatan ke Kas Negara, serta kelalaian pada PPKD dan PPK - SKPD pada beberapa pemerintah daerah sebagai pelaksana sistem akuntansi pemerintah daerah yang belum mampu dalam menyelenggarakan sistem akuntansi pemerintah daerah sebagaimana diamanatkan dalam ketentuan perundang - undangan yang berlaku.

Account Reconciliation, Kelemahan material dari tipe *account reconciliation* terjadi di sebanyak 3 pemerintah daerah yaitu di Kabupaten Blora, Kabupaten Pekalongan, dan Kabupaten Brebes yang disebabkan oleh tidak adanya rekonsiliasi setiap tahun antara BPKD dengan PDAM atas

pengakuan dan penyajian nilai investasi Pemerintah Daerah pada PDAM dalam rangka penyusunan Neraca Daerah.

Subsidiary Specific, Kelemahan material dari tipe *Subsidiary specific* terjadi di sebanyak 1 pemerintah daerah yaitu di Kabupaten Tegal yang disebabkan oleh penyelesaian laporan keuangan pada Kabupaten Tegal tidak tepat waktu sehingga mengganggu penyelesaian laporan keuangan secara keseluruhan.

Senior Management dan Technology Issue, Tidak ada pemerintah daerah yang mengungkapkan pada kedua tipe ini.

4. Opini Auditor

Opini Auditor diukur dengan melakukan skala pengukuran terhadap jenis opini auditor yang diungkapkan pada laporan audit pemerintah daerah, semakin besar opini auditor maka semakin tidak wajar laporan keuangan suatu pemerintah daerah. Dari 32 pemerintah daerah yang diujikan, opini auditor tertinggi dimiliki oleh Kabupaten Purworejo dan Kabupaten Banyumas yaitu 5, yang dapat diartikan auditor

menolak memberikan pendapat atas laporan keuangan pemerintah daerah Purworejo dan Banyumas, sedangkan opini auditor terendah dimiliki oleh 30 pemerintah daerah yaitu Kabupaten Banjarnegara, Kabupaten Batang, Kabupaten Blora, Kabupaten Boyolali, Kabupaten Cilacap, Kabupaten Demak, Kabupaten Jepara, Kabupaten Karanganyar, Kabupaten Kendal, Kabupaten Kudus, Kabupaten Magelang, Kabupaten Pati, Kabupaten Pekalongan, Kabupaten Pemalang, Kabupaten Purbalingga, Kabupaten Semarang, Kabupaten Sragen, Kabupaten Sukoharjo, Kabupaten Tegal, Kabupaten Temanggung, Kabupaten Wonogiri, Kabupaten Grobogan, Kabupaten Kebumen, Kabupaten Brebes, Kabupaten Rembang, Kota Salatiga, Kota Semarang, Kota Surakarta, Kota Tegal dan Kota Pekalongan sebanyak 3. Angka 3 dapat diartikan auditor memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atas laporan keuangan ke-30 pemerintah

daerah di atas. Rata-rata angka opini auditor adalah 3.

Pengujian Hipotesis

Analisis Regresi Berganda **H1** dan **H2**

Hasil analisis regresi pengaruh ukuran pemerintahan (X1) dan

belanja modal (X2) terhadap kelemahan material (Y1), dengan persamaan (3): Adapun hasil uji regresi yang diperoleh adalah sebagai berikut:

Tabel 4.2. Hasil Uji Regresi Berganda

Variabel Independen	Koef. Regresi	St. Error	T	Sig.
Konstanta	-28.582	45,338	0.630	0,533
Ukuran Pemerintah	1,289	1,648	0,782	0,411
Belanja Modal	-6,305	11,177	0,564	0,577
Adj R ²				-0,029
R ²				0,038
Sig				0,572
F				0,570

Sumber: Data Diolah (2010)

Hasil perhitungan tabel 4.2 menunjukkan bahwa nilai F hitung sebesar 0,570 dengan nilai probabilitas 0,572. Dasar pengambilan keputusan dalam penelitian ini menggunakan nilai probabilitas (Sig). Karena signifikansi jauh di atas 0,05 maka model regresi ini tidak dapat dipakai untuk memprediksi kelemahan material sistem pengendalian internal atau dapat dikatakan bahwa ukuran pemerintah daerah dan belanja modal secara bersama - sama tidak berpengaruh signifikan terhadap kelemahan material sistem pengendalian internal. Pada tabel 4.2 juga menunjukkan besarnya nilai

adjusted R² yang *negative*, maka nilai *adjusted* R² dianggap bernilai nol ($R^2 = 0$). Dengan kata lain kelemahan sistem pengendalian internal tidak dapat dijelaskan oleh variabel ukuran pemerintah dan belanja modal dan kemungkinan kelemahan material pada pemerintah daerah disebabkan bisa oleh sebab - sebab yang lain di luar model.

Dari kedua variabel independen yang dimasukkan ke dalam model regresi, variabel ukuran pemerintah dan belanja modal tidak signifikan, hal ini dapat dilihat dari probabilitas signifikansi untuk ukuran pemerintah sebesar 0,441 dan belanja modal

sebesar 0,577 dan keduanya jauh di atas 0,05. Dari sini dapat disimpulkan bahwa variabel kelemahan material tidak dipengaruhi oleh ukuran pemerintah dan belanja modal. Dengan demikian hipotesis pertama dan kedua ditolak. Penolakan hipotesis pertama dan kedua tersebut tidak mendukung hasil penelitian Taliawo (2009) yang menunjukkan bahwa kelemahan pengendalian internal lebih banyak terjadi pada pemerintah daerah yang mempunyai ukuran pemerintah yang besar tetapi mendukung hipotesis kedua yang menyebutkan bahwa belanja modal tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kelemahan material SPI.

Dari sudut teoritis, seharusnya pengaruh variabel ukuran pemerintahan dan variabel belanja modal terhadap kelemahan material sistem pengendalian internal memiliki pengaruh yang signifikan, hal ini dikarenakan sejak diberlakukannya otonomi daerah yang mengharuskan perubahan sistem pertanggungjawaban keuangan daerah, maka keuangan daerah seluruhnya menjadi tanggung jawab penuh pemerintah daerah

termasuk pengelolaan penerimaan daerah dan belanja modal. Pemerintah daerah diberikan kewenangan untuk mengelola penerimaan daerahnya sendiri dan menentukan alokasi sumberdaya ke dalam belanja - belanja sehingga diharapkan pemerintah daerah yang memiliki penerimaan dan belanja modal relatif besar juga memiliki sistem pengendalian internal yang kuat, agar dapat mempertanggungjawabkan seluruh kegiatan pengelolaan keuangan pemerintah daerah dengan baik. Namun temuan empiris menunjukkan hasil yang berbeda. Hal ini disebabkan oleh beberapa hal yaitu yang pertama tingkat partisipasi publik yang rendah, sebagian masyarakat di Indonesia masih menganggap bahwa penerimaan daerah dan belanja modal adalah persoalan elit yang tidak perlu diketahui oleh masyarakat umum, yang pada akhirnya mengakibatkan pemerintah daerah pun menjadi menganggap bahwa transparansi dan akuntabilitas atas pengelolaan keuangan daerah menjadi tidak penting. Hal ini akan berdampak pada lemahnya kontrol

suatu pemerintah daerah sehingga dapat dijelaskan tingkat partisipasi publik terhadap pengendalian penggunaan anggaran penerimaan daerah dan belanja modal yang rendah menyebabkan berapapun jumlah penerimaan dan belanja modal kabupaten atau kota, baik tinggi atau rendah. Hal ini tidak akan berpengaruh pada kelemahan material SPI. Misalnya, Kota Semarang sebagai pemerintah daerah yang memiliki total penerimaan daerah dan belanja modal yang paling tinggi di Jawa Tengah hanya memiliki 10 *item* kelemahan material SPI, sedangkan pada Kabupaten Purworejo yang memiliki total penerimaan daerah dan belanja modal lebih rendah dibanding kota Semarang memiliki jumlah kelemahan material SPI lebih tinggi sebanyak 14 *item*. Hal ini dikarenakan tingkat partisipasi publik atas pengelolaan penerimaan daerah dan belanja modal antara kedua kota tersebut bisa jadi sama - sama rendah, sehingga total penerimaan daerah dan belanja modal tidak berpengaruh pada kelemahan material SPI.

Penyebab yang kedua adalah praktek korupsi, kolusi dan nepotisme. Hasil penelitian *Transparency International* Indonesia (TII) menunjukkan 40-60 % APBD terserap aksi korupsi, kolusi dan nepotisme di kalangan birokrat, legislatif, dan aparat keamanan. Penerimaan daerah dan belanja modal sebagai salah satu instrument penyusun APBD memiliki peranan penting sebagai alat kebijakan untuk mensejahterakan rakyat dan sekaligus sebagai alat untuk mengelola perekonomian Negara, dalam konteks ini DPRD memiliki 3 hak penting, yaitu hak legislasi, hak anggaran dan hak pengawasan yang berperan dalam mengawal APBD, dengan ketiga hak ini diharapkan DPRD dapat benar - benar melakukan tugas dan tanggung jawabnya secara baik sehingga APBD dapat secara efektif menjadi instrument untuk mensejahterakan rakyat dan mengelola perekonomian Negara dengan baik, namun justru seringkali pejabat pemerintah daerah tersebut malah menyalahgunakan haknya dan tidak bekerja sesuai peraturan. Misalnya, proses pengalokasian sumberdaya ke dalam

anggaran belanja proyek pembangunan atau belanja modal, kegiatan ini merupakan sebuah proses yang sarat dengan kepentingan-kepentingan politis. Anggaran yang seharusnya dimaksudkan untuk memenuhi kebutuhan publik akan sarana dan prasarana umum daerah, namun karena adanya kepentingan politik dari lembaga dari lembaga legislatif yang terlibat dalam proses penyusunan anggaran menyebabkan alokasi belanja modal terdistorsi dan menjadi masalah. Beberapa hal di atas juga dapat dibuktikan dari hasil analisis tipe kelemahan material, tipe kelemahan material paling banyak terletak pada tipe *segregation of duties*, atau secara tidak langsung dapat dijelaskan bahwa sebenarnya yang menjadi titik kelemahan sistem pengendalian internal di Negara Indonesia adalah kesalahan yang disengaja oleh pegawai seperti praktek korupsi, kolusi, dan nepotisme, yang juga didukung dengan lemahnya hukum di Negara Indonesia, sehingga dalam hal ini ukuran pemerintah yang dihitung dari penerimaan daerah dan belanja modal tidak berpengaruh signifikan

terhadap kelemahan material sistem pengendalian internal. Atau dapat disimpulkan, suatu pemerintah daerah yang memiliki total penerimaan daerah dan belanja modal tinggi belum tentu memiliki kelemahan material SPI yang tinggi, begitu juga sebaliknya, pemerintah daerah yang memiliki total penerimaan daerah dan belanja modal rendah belum tentu memiliki kelemahan material SPI yang rendah hal ini dikarenakan tertanamnya perilaku koruptip pada para politisi, sehingga tidak peduli suatu pemerintah daerah itu memiliki penerimaan daerah dan belanja modal tinggi atau rendah, itu tetap menjadi peluang bagi para politisi untuk beramai - ramai berbuat kecurangan.

Sebab ketiga diduga adalah karena sumber daya manusia yang terbatas. Terbatasnya jumlah sumber daya manusia yang memiliki kemampuan dalam bidang manajemen keuangan daerah dan akuntansi pemerintahan menyebabkan sistem pengendalian internal pada suatu pemerintah daerah menjadi sangat lemah, hal ini didukung melalui hasil analisis tipe kelemahan material yang sangat

tinggi pada tipe *training*. Suatu pemerintah daerah yang memiliki total penerimaan daerah dan belanja modal tinggi, tetapi tidak memiliki sumber daya manusia yang dapat diandalkan dalam bidang keuangan daerah menyebabkan sistem pengendalian internal tidak dapat berjalan dengan baik, sehingga berdampak pada tingginya kelemahan material atas SPI. Begitu juga dengan pemerintah daerah yang memiliki belanja modal rendah tetapi juga tidak memiliki sumber daya manusia yang berkualitas. Hal ini juga dapat menyebabkan tingginya kelemahan material atas SPI pada pemerintah daerah tersebut sehingga dapat ditarik kesimpulan, besar kecilnya total penerimaan daerah dan belanja modal tidak akan

mempengaruhi kelemahan material. Mardiasmo (2002:42) menyatakan terbatasnya jumlah personel pemerintah daerah yang berlatarbelakang pendidikan akuntansi, sehingga mereka tidak peduli atau mungkin tidak mengerti dengan masalah yang sesungguhnya. Dari beberapa alasan di atas dapat disimpulkan bahwa besarnya penerimaan daerah dan belanja modal tidak berpengaruh signifikan terhadap kelemahan material atas SPI.

Analisis Regresi Logistik H3

Hasil analisis regresi logistik probabilitas pengaruh kelemahan material (X1) terhadap opini auditor (p) dengan persamaan (4) adalah sebagai berikut:

Tabel 4.3. Hasil Uji Regresi Logistik

<u>Panel A</u>			
Uji	Chi Square	Df	Sig
Goodness of Fit Test	11.014	5	0.051
<u>Panel B</u>			
Block Number	-2 Log Likelihood		
Block Number = 0	24.113		
Block Number = 1	22.392		
<u>Panel C</u>			
	B	Sig.	
Kelemahan Material	0.242	0.184	
konstanta	-3.313	0.008	

Sumber : Data Diolah (2011)

Hasil pengujian diperoleh nilai Chi Square sebesar 11,014 dengan nilai Sig. sebesar 0,051. Dari hasil tersebut terlihat bahwa nilai Sig. lebih besar daripada alpha (0,05), yang berarti tidak ada perbedaan antara klasifikasi yang diprediksi dengan klasifikasi yang diamati. Ini menunjukkan bahwa model regresi logistik bisa digunakan untuk analisis selanjutnya. Dari hasil perhitungan nilai -2 Log Likelihood dapat dilihat bahwa bahwa nilai blok pertama (*block number*=0) adalah 24,113 dan nilai -2 Log Likelihood pada blok kedua (*block number*=1) adalah sebesar 22,392. Dengan hasil tersebut, dapat disimpulkan bahwa model regresi kedua lebih baik dalam memprediksi opini auditor.

Dari tabel *Variables in Equation* di atas dapat dilihat bahwa nilai konstanta adalah sebesar - 3,313 dan koefisien kelemahan material adalah sebesar 0,242. Dari hasil pengujian terhadap signifikansi model dapat dilihat bahwa variabel kelemahan material signifikan pada probabilitas 0,242. Dari tabel 4.6 juga didapatkan bahwa untuk variabel kelemahan material mempunyai p-value (pada kolom *sig.*) > 0,05 (0,184 > 0,05)

atau dapat dikatakan variabel kelemahan material tidak berpengaruh pada opini auditor. Dari tabel di atas juga dapat diketahui bahwa tidak ada indikator dari kelemahan material yang mempengaruhi opini auditor. Hal ini diketahui dari nilai signifikansi indikator yang lebih dari $\alpha = 0,05$. Menurut petunjuk teknis dalam penetapan opini auditor memang seharusnya auditor mempertimbangkan efektifitas sistem pengendalian internal, sehingga dapat dijelaskan bahwa seharusnya kelemahan material mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap opini auditor, namun temuan empiris menunjukkan hal yang berbeda, hal ini disebabkan oleh beberapa hal yaitu yang pertama karena jangka waktu audit pemerintah, pengujian SPI merupakan bagian awal dari pengujian pemeriksaan yang bertujuan untuk menentukan keluasan pengujian selanjutnya (saldo dan substantif). Pengujian pengendalian dilakukan untuk menentukan risiko pengendalian (*control risk*) setelah menentukan risiko melekat (*inherent risk*) pada

pemeriksaan awal atau pendahuluan. Kemudian jika setelah dilakukan pengujian pengendalian diketahui bahwa SPI lemah maka dapat disimpulkan bahwa *auditee* memiliki risiko pengendalian yang tinggi sehingga perlu dilakukan pengujian selanjutnya yang lebih luas dari biasanya. Penilaian risiko pengendalian bersama risiko melekat menjadikan auditor menentukan risiko deteksi dan membuat program pengujian substantif berdasarkan penilaian tersebut (*risk assesment*). Misalnya jika dalam penilaian resiko diketahui bahwa SPI lemah maka prosedur audit pada pengujian substantif harus menggunakan jumlah sampel yang semakin besar untuk bisa mendapatkan bukti audit yang cukup dan kompeten.

Jangka waktu pelaksanaan audit atas laporan keuangan pemerintah pusat/daerah oleh BPK sesuai dengan amanat Undang - Undang Nomor 17 Tahun 2003 harus diselesaikan paling lama dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan, sehingga untuk dapat memenuhi jadwal yang sangat ketat sesuai amanat undang - undang tersebut, yaitu melaksanakan audit atas

laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah praktis dalam waktu paling lama 3 (tiga) bulan tentu saja diperlukan pemanfaatan sumber daya dan dana sebaik - baiknya. Hal inilah yang menjadi faktor mengapa tidak ada pengaruh antara kelemahan material SPI dan opini auditor, seperti yang sudah dijelaskan di atas, jika diketahui SPI lemah, maka prosedur audit pada pengujian substantive harus menggunakan jumlah sampel yang semakin besar untuk bisa mendapatkan bukti audit yang cukup dan kompeten dan tentunya hal ini akan memakan waktu audit yang cukup lama. Auditor diharapkan untuk mengumpulkan sampel sebanyak mungkin, tetapi di sisi lain, auditor juga diperketat dengan jangka waktu audit yang sudah diamanatkan dalam undang-undang, sehingga seringkali audit hanya mengumpulkan sampel sesuai dengan kebutuhan untuk melakukan pengujian substantif. Jadi dapat dimungkinkan bahwa auditor dapat memberikan opini tidak wajar (*adverse opinion*) atas efektifitas SPI tetapi mengeluarkan opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) atas laporan keuangan.

Karena meskipun SPI lemah, namun jika penyajian angka dalam laporan keuangan diyakini wajar, auditor masih bisa memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian. Sehingga dapat disimpulkan bahwa SPI yang lemah tidak akan sampai berpengaruh langsung terhadap opini atas laporan keuangan.

Faktor kedua yang diduga menjadi sebab tidak berpengaruhnya kelemahan material sistem pengendalian internal terhadap opini auditor adalah jumlah auditor di BPK, Auditor BPK RI yang melaksanakan tugas pemeriksaan di lingkungan Auditama dan Perwakilan menurut data pada tahun 2004 sebanyak 1.755 pegawai. Pemeriksaan itu sendiri meliputi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Sedangkan obyek pemeriksaan BPK keseluruhan pada tahun 2008 terdiri dari pemeriksaan pada pemerintah pusat berjumlah 152 obyek pemeriksaan, pada pemerintah daerah termasuk BUMD berjumlah 301 obyek pemeriksaan, dan di lingkungan BUMN berjumlah 12 obyek pada semester I, dan pemeriksaan atas pengelolaan dan

tanggung jawab keuangan pemerintah pusat, pemerintah daerah, BUMN, BUMD, dan BHMN/BLU yang seluruhnya sejumlah 683 pada semester II, jika ditotal keseluruhan, objek pemeriksaan BPK pada tahun 2008 mencapai angka 1.148 objek. Sehingga dapat dianalisis, dengan jumlah auditor sekitar 1.755 orang dan objek pemeriksaannya mencapai angka 1.148 maka dapat diasumsikan setiap 1 objek pemeriksaan hanya diperiksa oleh 1 sampai 2 auditor. Jika dilihat dari proses pemeriksaan di atas, jika diketahui SPI lemah, maka prosedur audit pada pengujian substantive harus menggunakan jumlah sampel yang semakin besar untuk bisa mendapatkan bukti audit yang cukup dan kompeten dan tentunya hal ini juga membutuhkan sumberdaya manusia yang cukup. Auditor diharapkan dapat mengumpulkan bukti audit semakin banyak. Namun karena jumlah auditor yang sangat terbatas didukung dengan lamanya jangka waktu audit yang hanya 3 bulan, maka seringkali auditor hanya mengumpulkan sampel kebutuhan audit sesuai dengan kebutuhan tanpa memperhatikan sepenuhnya hasil

dari kelemahan SPI sehingga dapat disimpulkan, meskipun SPI lemah dan dianggap tidak wajar oleh auditor, namun dalam beberapa kondisi, auditor tetap dapat memberikan opini wajar tanpa pengecualian kepada laporan keuangan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil pengujian dan analisis yang telah dilakukan, maka dapat diambil kesimpulan Ukuran pemerintah dan belanja modal tidak signifikan mempengaruhi kelemahan material sistem pengendalian internal. Demikian halnya dengan variabel kelemahan material tidak berpengaruh pada opini auditor.

Dari analisis penelitian ini beberapa sarana bagi pemerintah daerah adalah sistem pengendalian internal menjadi sangat penting bagi pemerintah daerah yang memiliki ukuran dan belanja modal yang tinggi, dengan adanya sistem pengendalian internal yang baik maka hal ini dapat mengurangi kelemahan kelemahan material pada suatu pemerintah daerah, salah satunya adalah dengan cara meningkatkan partisipasi publik,

dengan mendorong keinginan masyarakat untuk mau berperan secara aktif dalam pengawasan pengelolaan keuangan daerah. Misalnya: Mendorong masyarakat untuk mau mengikuti pelatihan organisasi masyarakat mengenai proses perencanaan dan penganggaran APBD, dengan mengikuti pelatihan ini setidaknya masyarakat dapat belajar mengenai apa itu APBD, fungsi APBD, dan mengenai pentingnya pengawasan APBD sebagai salah alat kesejahteraan masyarakat, sehingga diharapkan masyarakat dapat berperan aktif dalam proses perencanaannya, penganggarannya sampai pada pengawasan penggunaannya. Dengan adanya partisipasi masyarakat seperti ini, maka hal ini dapat meningkatkan sistem pengendalian internal pemerintah daerah. Selain itu Pemerintah daerah mau menyediakan ruang tersendiri bagi masyarakat untuk dapat menyampaikan partisipasinya dan keluhan atas ketidakpuasan terhadap pengelolaan keuangan daerah. Dengan adanya penyediaan ruang dan mekanisme komplain dalam pengelolaan

pendapatan dan belanja daerah maka ini bisa menjadi pintu besar bagi pembuka perubahan dan perbaikan bagi sistem pengendalian internal.

Hukum di Negara Indonesia yang masih sangat lemah turut mendorong tidak pengaruhnya ukuran pemerintah dan belanja modal terhadap kelemahan material, sehingga disarankan pemerintah daerah harus semakin memperbaiki dan menegakkan hukum di Negara Indonesia. Sampai sejauh ini, hukum di Negara Indonesia masih sangat lemah, dan hal ini semakin memberikan kesempatan yang besar bagi pejabat - pejabat di pemerintah daerah untuk melakukan KKN. Diharapkan pemerintah dapat menegakkan dan memperketat hukum di Indonesia, konsisten dengan undang-undang yang sudah dibuat, menegakkan keadilan hukum tanpa memandang latar belakang masyarakat, dan mengurangi obral-obralan remisi kepada para tahanan koruptor.

Besar atau kecilnya ukuran pemerintah dan belanja modal pemerintah daerah terhadap ukuran pemerintah akhirnya tidak akan berpengaruh terhadap kelemahan

material SPI dari pemerintah daerah tersebut, pemerintah daerah yang memiliki ukuran pemerintah dan belanja modal yang lebih tinggi biasanya cenderung memiliki ukuran pemerintah SPI yang tinggi pula atau malah justru sebaliknya, namun hal ini menjadi tidak saling berpengaruh dikarenakan sumber daya manusia di bidang akuntansi pemerintah di Negara Indonesia yang masih sangat terbatas, sehingga disarankan pemerintah daerah terus meningkatkan sumber daya manusia terutama dalam bidang akuntansi dan pengawasan keuangan daerah. Pemerintah diharapkan dapat memberikan pelatihan - pelatihan khusus dalam bidang akuntansi dan diklat secara berkala. Pemerintah juga dapat menerapkan sistem *reward and punishment* bagi pegawai pemerintah daerah, sehingga hal ini diharapkan dapat meningkatkan kualitas kerja bagi pegawai.

Hasil analisis variabel kelemahan material dan opini auditor menjadi tidak berpengaruh signifikan, hal ini diduga karena jangka waktu audit hanya 3 bulan. Dalam peraturannya, Presiden dan Gubernur atau Bupati

atau Walikota sudah harus menyampaikan rancangan undang - undang tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD kepada DPR/DPRD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh BPK selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran berakhir, tetapi penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat/daerah pada umumnya masih memerlukan waktu yang cukup lama meskipun telah menggunakan sistem akuntansi keuangan yang terkomputerisasi, sehingga baru diselesaikan dan disampaikan kepada BPK sekitar 3 (tiga) bulan setelah tahun anggaran berakhir sesuai dengan ketentuan yang berlaku dan sisa waktunya selama 3 (tiga) bulan akan digunakan BPK untuk mengaudit laporan keuangan tersebut. Oleh karena itu, jika pemerintah daerah dapat bekerja secara lebih efektif dan efisien serta mampu menggunakan sistem informasi akuntansi yang berbasis komputer dengan sebaik-baiknya maka ini dapat dapat meringankan beban kerja (audit workload) BPK. Sehingga disarankan pemerintah daerah dapat memperpendek jangka

waktu penyusunan laporan keuangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A.A., Elder, R.J., dan Beasley M.S. 2006. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 9th Edition. MCGraw – Hill.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, Iktisar Hasil Pemeriksaan Sementara, 2008.
- _____, Laporan Hasil Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, 2008.
- Boynton, W.C., dan Kell W.G. 2006. *Modern Auditing*, 8th edition.
- John Wiley & Sons, Inc. Flynn, Norman. 1997. *Public Sector Management*, Prentice Hall.
- Ge, Weili; Sarah McVay. *The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-...*, *Accounting Horizons*; Sep 2005, 19, 3, ABI/INFORM Global pg. 137.
- Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Guy, Dan M.,C. Wayne Alderman, dan Alan J.Winter, 1999, *Auditing*, Edisi 5, Erlangga, Jakarta.
- Hakim, Abdul, 2001, *Statistika Deskriptif untuk ekonomi dan Bisnis*, Ekonisia, Yogyakarta.
- Halim, Abdul, 2007, *Akuntansi dan Pengendalian Pengelolaan Keuangan Daerah*, Edisi Revisi, Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN, Yogyakarta.

- _____, *Akuntansi Sektor Publik, Akuntansi Keuangan Daerah*, Edisi Revisi, Salemba Empat, Jakarta.
- Halim, Abdul, dan Theresia Woro, 2007, *Pengelolaan Keuangan Daerah*, Edisi Kedua, Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN, Yogyakarta.
- Ikatan Akuntansi Indonesia. *PSAP (Professional Standart Accountant Public)*. Per 1 Januari 2004. Jakarta: Salemba Empat.
- _____. *SAP (Standar Akuntansi Pemerintahan)*. Per 1 September 2007. Jakarta: Salemba Empat.
- Kawedar, Warsito, 2010, "Opini Audit dan Sistem Pengendalian Internal (Study Kasus di Kabupaten PWJ yang Mengalami Penurunan Opini Audit)", Jurnal Akuntansi dan Auditing, Vol 6, No. 1, Tahun 2009, Universitas Diponegoro.
- Kazmier, Leonard J, 1988, *Basis Statistics For Business And Economics*, McGraw-Hill, Japan.
- Kuncoro, Mudrajad, 2003, *Metode Riset Untuk Bisnis dan Ekonomi*, Erlangga, Jakarta.
- Laswad, Fawzi, Richard Fisher dan Peter Oyelere, 2005, "Determinants of Voluntary Internet Financial Reporting By Local Government Authorities", www.elsevier.com. 20 Maret 2010
- Mardiasmo, 2002, *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*, serial ketiga, Andi, Yogyakarta.
- Mari, 2009, *Pengungkapan Kelemahan Pengendalian Internal Pada BUMN di Indonesia*, Skripsi Program S1 Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana (tidak dipublikasikan).
- Mauro, Paulo, 1998, "Corruption and the Composition of Government Expenditure", *Journal of Public Economic* Vol. 69:263-279
- Prawitt, Douglas F; Steven M. Glover; William F. Messier. 2006. *Auditing and Assurances Services a Systematic Approach*, 4th Edition. Mc.Graw – Hill.
- Romney, Marshall B; Paul John Steinbart. 2004. *Accounting Information System*, 9th Edition. Salemba Empat, Jakarta.
- Santika, Andry A., 2005, *Peranan Controller dalam Menunjang Efektivitas Pengendalian Internal Gaji pada PT Pos Indonesia (PERSERO)*, <http://dspace.widyatama.ac.id/handle/10364/425.20> Maret 2010.
- Sunarsih, -, *Faktor-faktor yang mempengaruhi opini disclaimer BPK terhadap laporan keuangan di lingkungan departemen di Jakarta*. <http://www.gunadarma.ac.id>.
- Taliawo, Elisabeth Arini, 2009, *Analisi Faktor – Faktor Yang Mempengaruhi Kelemahan Pengendalian Internal (Studi Empiris Pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Se-Jawa/Bali)*, <http://dspace151:8080/jspui/bitstream/123456789/2091/1/T232005118.pdf>. 20 Maret 2010.
- Utami, Intiyas; Suzy Noviyanti. 2004. *Tahap-Tahap Pelaksanaan Audit*. Fakultas Ekonomi UKSW, Salatiga.

Warren, Carl S dan James M. Reeve,
2006, *Warren Reeve Fess*
Accounting, 21th *Edition*.
Salemba Empat, Jakarta.