

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)

DIANA SARI*

Universitas Widyatama Bandung

Abstract: *Good Government Governance is an actual issue in the management of public administration. Good governance practices can improve the climate of transparency, participation and accountability in accordance with the basic principles of good governance in the public sector. The government through her civil servants to represent and respond the interest of the citizenry. But there are many aspect of the civil servant that make it difficult to attain satisfactory level of Good Government Governance. This fact finding must be improved continuously.*

The research was aim to test and to analyze the influence of the government internal control system, the implementation of government accounting standards, the completion of the audit findings on Good Government Governance principles. The research was an explanatory research. The population of the research was a local government consist of Regional Governments, regencies and cities in West Java and Banten Province. The data was collected using questionnaire and interview technique follow by using descriptive analysis and path analysis.

The result of the research show that government internal control system, the implementation of government accounting standard, and completion of the audit findings have positive influences on implementation of the Good Government Governance.

Keywords: *Good Government Governance, the quality of local government financial statements, government internal control system, government accounting standards, the completion of the audit findings*

* Author can be contacted at: diana_sari570@yahoo.com

1. Pendahuluan

2.1. Latar Belakang

Tata kelola pemerintahan yang baik (*Good Government Governance*) merupakan isu aktual dalam pengelolaan administrasi publik dewasa ini. Praktik pemerintahan yang baik dapat meningkatkan iklim keterbukaan, partisipasi dan akuntabilitas sesuai dengan prinsip-prinsip dasar *good governance* pada sektor publik.

Pola-pola lama penyelenggaraan pemerintahan tidak sesuai lagi dengan tatanan masyarakat saat ini, di masa lalu negara ataupun pemerintah sangat dominan, menjadikan masyarakat menjadi pihak yang sangat diabaikan dalam setiap proses pembangunan. Tuntutan masyarakat kepada pemerintah untuk menyelenggarakan pemerintahan yang baik merupakan hal yang wajar. Saat ini tuntutan masyarakat kepada Pemerintah untuk menyelenggarakan pemerintahan yang baik, direspon dengan melakukan perubahan-perubahan yang dalam pelaksanaannya masih membutuhkan pembenahan.

Tantangan untuk merealisasikan tujuan diatas sangatlah berat, mengingat perilaku usaha dan pelayanan publik yang dilakukan pemerintah selama kurun waktu yang sangat panjang telah tercemar dengan berbagai bentuk tindakan, kegiatan, dan modus usaha yang tidak sehat yang bermuara pada praktek korupsi, kolusi, dan nepotisme yang telah menjadikan Indonesia sebagai salah satu negara terkorup sebagaimana yang diperlihatkan dari hasil survei yang dilakukan oleh *Transparancy International* (TI) dari tahun 2006 sampai dengan tahun 2010 sebagaimana terlihat pada Tabel 2.1.

Tabel 2.1
Indeks Persepsi Korupsi
Di Beberapa Negara Asia Tenggara

| Negara | Indeks Persepsi Korupsi | | | | |
|-------------------|-------------------------|------|------|------|------|
| | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
| Singapore | 9,4 | 9,3 | 9,2 | 9,2 | 9,3 |
| Malaysia | 5,0 | 5,1 | 5,1 | 4,5 | 4,4 |
| Thailand | 3,6 | 3,3 | 3,5 | 3,4 | 3,5 |
| Indonesia | 2,4 | 2,3 | 2,6 | 2,8 | 2,8 |
| Phillipine | 2,5 | 2,5 | 2,3 | 2,4 | 2,4 |

Sumber : *Transparency International* (2006-2010)

Indeks Persepsi Korupsi mencerminkan persepsi masyarakat, khususnya pebisnis tentang tingkat korupsi suatu negara yang dilihat dari bagaimana layanan publik yang mereka rasakan. Rendahnya Indeks Persepsi Korupsi yang diperoleh Indonesia menunjukkan tingginya tingkat korupsi di Indonesia. Tingkat korupsi yang tinggi mencerminkan birokrasi yang buruk yang berarti pula bahwa implementasi *good governance* masih jauh dari harapan. Hal ini tercermin pula dari hasil pemeriksaan BPK RI atas LKPD, yang menunjukkan kualitas yang belum sepenuhnya memenuhi karakteristik penyelenggaraan pemerintahan sesuai dengan harapan.

Hasil pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) disajikan dalam tiga kategori yaitu opini, sistem pengendalian intern (SPI) dan kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan. Saat ini perkembangan kualitas laporan keuangan serta akuntabilitas atas LKPD belum sebagaimana yang diharapkan. Hal ini terlihat dari opini atas LKPD yang diberikan oleh BPK RI masih ada yang mendapatkan opini *disclaimer* atau tidak memberikan pendapat. Berikut ini perkembangan opini LKPD tahun 2005–2010.

Tabel 2.2
Perkembangan Opini LKPD Tahun 2005 – 2010

| LKPD | OPINI | | | | | | | | JUMLAH |
|------------|-------|---|-----|----|----|----|-----|----|--------|
| | WTP | % | WDP | % | TW | % | TMP | % | |
| Tahun 2005 | 18 | 5 | 307 | 85 | 13 | 3 | 24 | 7 | 462 |
| Tahun 2006 | 3 | 1 | 327 | 70 | 28 | 6 | 105 | 23 | 463 |
| Tahun 2007 | 4 | 1 | 283 | 60 | 59 | 13 | 123 | 26 | 469 |
| Tahun 2008 | 13 | 3 | 323 | 67 | 31 | 6 | 118 | 24 | 485 |
| Tahun 2009 | 15 | 3 | 330 | 65 | 48 | 10 | 111 | 22 | 504 |
| Tahun 2010 | 34 | 7 | 241 | 66 | 26 | 5 | 115 | 22 | 516 |

Sumber: IHPS BPK RI semester II tahun 2011

Hasil pemeriksaan BPK RI sampai dengan semester I Tahun 2011 menunjukkan LKPD dari 36 entitas pelaporan di wilayah Jawa Barat dan Banten yang memperoleh opini LKPD, hanya 3 entitas pelaporan atau 8,33% memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian, sebanyak 3 entitas pelaporan atau 8,33% memperoleh opini Tidak Memberikan Pendapat atau *Disclaimer*, sedangkan sisanya 30 entitas pelaporan atau 83,33% memperoleh opini Wajar Dengan Pengecualian.

Kondisi tersebut menggambarkan bahwa kualitas informasi keuangan, khususnya yang disajikan dalam LKPD belum sepenuhnya memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan sesuai dengan SAP. Hal tersebut tidak lain karena opini merupakan pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan (Pasal 1 UU No. 15 tahun 2004).

Hasil evaluasi atas sistem pengendalian intern yang dilakukan oleh BPK RI mengungkapkan kasus-kasus kelemahan pengendalian intern yang dikelompokkan sebagai (a) kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, (b) kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, dan (c) kelemahan struktur pengendalian intern.

Hasil pemeriksaan atas Sistem Pengendalian Intern menunjukkan kelemahan Sistem Pengendalian Intern akuntansi dan pelaporan dengan porsi paling tinggi yaitu sebesar 48,61 % untuk Provinsi Jawa Barat dan 38,46% untuk Provinsi Banten.

Tabel 2.3
Daftar Temuan-Kelemahan SPI
Pemeriksaan LKPD Provinsi Jawa Barat dan Banten

| N O | KELOMPOK TEMUAN | JUMLAH KASUS | % |
|------------|---|---------------------|----------|
| I | Provinsi Jabar | 216 | |
| 1 | Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan | 105 | 48,61 |
| 2 | Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan APBD | 78 | 36,11 |
| 3 | Kelemahan Struktur Pengendalian Intern | 33 | 15,28 |
| II | Provinsi Banten | 78 | |
| 1 | Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan | 30 | 38,46 |
| 2 | Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan APBD | 24 | 30,77 |
| 3 | Kelemahan Struktur Pengendalian Intern | 24 | 30,77 |

Sumber : IHPS BPK RI semester I Tahun 2011

Hasil pemeriksaan BPK RI atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, pada 358 LKPD Tahun 2010 di seluruh Indonesia dapat dilihat pada Tabel 2.4 sebagai berikut:

Tabel 2.4
Temuan Pemeriksaan LKPD Tahun 2010
Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Perundang-undangan

| N o | Kelompok Temuan | Jumlah Kasus | % |
|----------------------|---|---------------------|----------|
| 1 | Kerugian Daerah | 1.197 | 26,30 |
| 2 | Potensi Kerugian Daerah | 313 | 6,88 |
| 3 | Kekurangan penerimaan Negara/daerah | 857 | 18,83 |
| 4 | Administrasi | 1.774 | 38,98 |
| 5 | Ketidakhematan/Pemborosan/Ketidakekonomisan | 144 | 3,16 |
| 6 | Ketidakefisienan | 2 | 0,04 |
| 7 | Ketidakefektifan | 264 | 5,80 |
| Total ketidakpatuhan | | 4.551 | 100 |

Sumber; IHPS BPK RI semester I TA 2011

Pemeriksaan yang dilakukan BPK akan bermanfaat apabila rekomendasi atas temuan pemeriksaan tersebut dapat menciptakan pengelolaan keuangan yang transparan dan akuntabel di pemerintahan. Hal ini dapat terjadi apabila pemerintah menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK. Dengan tindak lanjut tersebut laporan keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah lebih berkualitas yang mencerminkan pengelolaan pemerintahan yang baik (*good governance*).

Rekapitulasi hasil pemeriksaan BPK RI Tahun 2010 mengenai temuan, rekomendasi dan tindak lanjut di Provinsi Jawa Barat terlihat pada Tabel 2.5.

Tabel 2.5
Rekapitulasi Hasil Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Pemerintah Daerah di Provinsi Jawa Barat

| Provinsi | Periode | Temuan | Rekomendasi | Sesuai dengan rekomendasi | Belum sesuai dengan rekomendasi | Belum ditindaklanjuti |
|------------|--------------------------------|--------|-------------|---------------------------|---------------------------------|-----------------------|
| | | Jumlah | Jumlah | Jumlah | Jumlah | Jumlah |
| Jawa Barat | s.d. Semester I TA 2009 | 2.874 | 4.626 | 2.301 | 607 | 1718 |
| | Pemantauan s.d. Sem II TA 2009 | 2.874 | 4.626 | 2.826 | 919 | 881 |
| | Semester II TA 2010 | 434 | 830 | 203 | 65 | 562 |
| | Jumlah s.d. sem II TA 2010 | 3.308 | 5.456 | 3.029 | 984 | 1.443 |

Sumber; IHPS BPK RI semester II TA 2010

Rekapitulasi hasil pemantauan tindak lanjut menunjukkan masih terdapat tindak lanjut yang belum sesuai dengan rekomendasi sebanyak 18,3% dan sebanyak 26,45% temuan dan rekomendasi hasil pemeriksaan belum ditindaklanjuti. Hal ini menunjukkan komitmen belum sepenuhnya dilaksanakan untuk segera menyelesaikan rekomendasi yang disarankan BPK RI dalam rangka meningkatkan kualitas penyajian laporan keuangan.

Berdasarkan data hasil pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten Kota di Propinsi Jawa Barat dan Banten tersebut dapat dikatakan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan adalah (1) penyajian laporan keuangan sesuai SAP; (2) Komitmen untuk memantau pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern terutama pengendalian untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan, (3) Tindak Lanjut atas pemeriksaan keuangan oleh BPK RI terutama terkait dengan koreksi yang disampaikan oleh BPK RI agar LKPD disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah dan rekomendasi-rekomendasi untuk memperbaiki kelemahan dalam sistem pengendalian internal.

Perbaikan Kualitas LKPD yang tercermin dari Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang baik, penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan yang baik oleh pemerintah, dan penyelesaian atas temuan audit diharapkan akan dapat berpengaruh terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik sehingga dapat meminimalkan praktek korupsi.

2.2. Rumusan Masalah

Sesuai dengan latar belakang penelitian yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapat dirumuskan masalah dalam penelitian ini sebagai berikut:

“Seberapa besar pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, penyelesaian temuan audit terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik baik secara simultan maupun parsial”.

2.3. Tujuan Penelitian

Sedangkan tujuan yang ingin dicapai melalui penelitian ini adalah untuk menguji dan menganalisis mengenai pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, implementasi

Standar Akuntansi Pemerintahan, penyelesaian temuan audit terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik baik secara simultan maupun parsial.

2. Rerangka Teoritis dan Pengembangan Hipotesis

3.1. Rerangka Teoritis

3.1.1. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Pengendalian intern yang digunakan dalam sebuah entitas merupakan faktor yang menentukan keandalan laporan keuangan yang dihasilkan oleh entitas tersebut (Ii Baihaqi, 2004). Oleh karena itu sebelum auditor melakukan audit secara mendalam atas informasi yang tercantum dalam laporan keuangan harus memahami terlebih dahulu pengendalian intern.

Pengendalian intern (*internal control*) sebagai suatu sarana yang diciptakan oleh dan untuk kepentingan organisasi. Boynton *et al* (2006:326) menyatakan: *Control the safeguarding of assets against unauthorized acquisition, use, and disposition*, yang dapat diartikan bahwa pengendalian intern merupakan usaha perlindungan terhadap aset dengan menentang pengambilalihan, penggunaan dan disposisi aset secara tidak sah.

Tujuan dari proses pengendalian intern adalah untuk mendukung para pihak yang terlibat dalam kegiatan organisasi dalam melakukan pengelolaan risiko dan mencapai tujuan yang telah ditetapkan dan dikomunikasikan oleh organisasi, dengan tujuan: (1) keandalan dan integritas informasi keuangan dan operasi; (2) kegiatan operasi dilaksanakan secara efisien dan mencapai hasil yang diharapkan secara efektif; (3) keamanan aset; dan (4) kegiatan dan keputusan organisasi berada dalam koridor kepatuhan terhadap hukum dan peraturan perundangan yang berlaku.

Organisasi sektor publik memiliki keunikan tersendiri dibanding organisasi komersial. Salah satu keunikan organisasi tersebut tercermin dari bentuk layanan yang diberikan atau yang dikenal dengan pelayanan publik dan pengelolaan keuangan daerah dalam bentuk APBD.

Untuk menjamin layanan yang diberikan kepada publik telah sesuai dengan rencana, diperlukan media tertentu, salah satu media yang dipandang relevan adalah pengendalian intern. Dalam hal ini pengendalian intern tidak terbatas hanya pada rencana organisasi, namun juga prosedur dan catatan yang berkaitan dengan proses pembuatan keputusan yang mengarah pada otorisasi pimpinan atas transaksi tertentu.

Selanjutnya dalam konteks penyelenggaraan pemerintahan, melalui Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 pemerintah menetapkan adanya suatu sistem pengendalian intern yang harus dilaksanakan, baik pada tingkat pemerintah pusat maupun daerah. Sistem pengendalian intern dimaksud adalah suatu 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 kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah). Dengan demikian pengendalian intern yang memadai akan menciptakan tercapainya kualitas laporan keuangan yang baik.

Selanjutnya untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan dengan berpedoman pada SPIP (Peraturan Pemerintah No.60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah).

Secara konsep pelaksanaan pengendalian intern diharapkan dapat menghilangkan praktek-praktek korupsi karena proses pemerintahan akan dilakukan secara transparan sehingga dapat diawasi oleh masyarakat dan dapat dipertanggungjawabkan secara berkala. Penerapan peraturan pemerintah ini di lingkungan pemerintahan merupakan suatu wujud komitmen pemerintah untuk membangun tata kelola pemerintahan yang baik. Sistem

pengendalian intern tersebut berguna untuk mengendalikan kegiatan pemerintahan dalam rangka mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel.

Pengendalian intern terdiri atas lima komponen yang meliputi : (1) *Control environmen*; (2) *Risk assesment*; (3) *Control activities*; (4) *Information and communication*; (5) *Monitoring* (COSO, 2009 ; Arens et.al., 2010 ; PP No. 60/2008).

Walaupun pengendalian intern telah disusun dan diselenggarakan oleh suatu instansi pemerintahan, pada dasarnya pengendalian intern memiliki keterbatasan. Diantara penyebab tidak efektifnya suatu pengendalian intern adalah karena adanya keterbatasan dalam pertimbangan, kesalahan menterjemahkan instruksi, pelanggaran oleh manajemen, kolusi dan faktor keterbatasan biaya dalam pengendalian intern.

3.1.2. Standar Akuntansi Pemerintahan

Standar akuntansi merupakan pedoman umum atau prinsip-prinsip yang mengatur perlakuan akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan untuk tujuan pelaporan kepada para pengguna laporan keuangan, sedangkan prosedur akuntansi merupakan praktek khusus yang digunakan untuk mengimplementasikan standar. Selanjutnya untuk memastikan diikutinya prosedur yang telah ditetapkan, sistem akuntansi pemerintahan harus dilengkapi dengan sistem pengendalian intern atas penerimaan dan pengeluaran dana publik.

Standar akuntansi sangat diperlukan untuk menjamin konsistensi dalam pelaporan keuangan. Apabila tidak ada standar akuntansi yang memadai akan menimbulkan implikasi negatif berupa rendahnya reliabilitas dan objektivitas informasi yang disajikan, inkonsistensi dalam pelaporan keuangan serta menyulitkan pengauditan.

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) disusun oleh *International Public Sector Accounting Standards Board IPSASB* mengembangkan IPSAS yang berlaku untuk *accrual basis accounting* dan IPSAS yang berlaku untuk *cash basis accounting*.

IPSAS mengatur *recognition, measurement, presentation and disclosure* yang berhubungan dengan transaksi dan peristiwa dari semua entitas sektor publik. Standar ini tidak berlaku untuk *Government Business Enterprises*. *Government Business Enterprises* menerapkan *Internasional Financial Reporting Standards (IFRSs)* yang dikeluarkan *International Accounting Standards Board (IASB)*. Indonesia merupakan salah satu negara yang menggunakan *accrual basis accounting* dalam penyusunan laporan keuangan yang didasarkan pada IPSAS (SAP, 2010).

Standar Akuntansi Pemerintahan mengatur penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purpose financial statements*) dalam rangka meningkatkan keterbandingan laporan keuangan baik terhadap anggaran, antar periode, maupun antar entitas. Laporan keuangan untuk tujuan umum adalah laporan keuangan yang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna laporan. Untuk mencapai tujuan tersebut, standar ini menetapkan seluruh pertimbangan dalam rangka penyajian laporan keuangan, pedoman struktur laporan keuangan, dan persyaratan minimum isi laporan keuangan.

Salah satu bentuk penerapan prinsip tata kelola pemerintahan yang baik dalam bidang pengelolaan keuangan negara/daerah adalah melalui pemberlakuan kewajiban kepada seluruh pemerintah daerah untuk menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) sebagai salah satu bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah yang transparan dan akuntabel kepada seluruh pengguna laporan keuangan pemerintah daerah, yakni masyarakat; para wakil rakyat, lembaga pengawas, dan lembaga pemeriksa; pihak yang memberi atau berperan dalam proses donasi, investasi, dan pinjaman; dan pemerintah daerah itu sendiri.

LKPD tersebut disusun mengikuti Standar Akuntansi Pemerintahan (UU Nomor 1 Tahun 2004). Standar akuntansi yang digunakan sebagai dasar penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) adalah Standar Akuntansi Pemerintahan yang ditetapkan dalam PP Nomor 24 Tahun 2005. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) merupakan standar yang

harus diikuti dalam laporan keuangan instansi pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pengguna laporan keuangan akan menggunakan SAP untuk memahami informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

Hasil dari akuntansi adalah laporan keuangan. Pada dasarnya pembuatan laporan keuangan adalah suatu bentuk kebutuhan transparansi dan akuntabilitas yang berupa keterbukaan pemerintah atas aktivitas pengelolaan sumber daya publik (Mardiasmo; 2006). Dengan mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan maka diharapkan laporan keuangan pemerintahan akan dapat diperbandingkan, sehingga sangat berguna untuk penilaian kinerja pemerintah daerah. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya (SAP, 2010).

3.1.3 Penyelesaian Temuan Audit

Kegiatan pemeriksaan (*audit*) adalah manifestasi dari pelaksanaan dan pertanggungjawaban manajemen dalam mengelola keuangan dan operasional organisasi. Pelaksanaan audit pemerintahan merupakan sesuatu hal yang penting dalam rangka memberikan keyakinan bahwa laporan pertanggungjawaban yang menyangkut aspek keuangan dan operasional, kredibilitasnya dapat dipertanggungjawabkan.

Pelaksanaan audit pemerintahan ini dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. BPK RI adalah lembaga tinggi negara yang tugasnya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan Presiden RI (Mulyadi, 2002). Sedangkan menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, BPK RI adalah lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Tahun 1945.

Lingkup audit pemerintahan dalam *Standars for Audit of Governmental Operations, Programs, Activities, and Functions* (Vanasco, 1995:17) meliputi: (1) *Financial and Compliance Audits*; (2) *Economy and Efficiency Audits*; and (3) *Program Results Audits*

Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara, menyebutkan bahwa pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemeriksaan keuangan dilakukan dalam rangka memberikan pernyataan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah.

Namun harus disadari bahwa opini bukanlah satu-satunya output dalam pemeriksaan LKPD, sehingga dalam pemeriksaan atas LKPD dimungkinkan BPK menghasilkan laporan hasil pemeriksaan tentang sistem pengendalian intern dan laporan hasil pemeriksaan kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang ditemukan dalam kerangka pemeriksaan laporan keuangan. Tiga produk inilah yang akan disampaikan kepada lembaga perwakilan sesuai kewenangannya dan kepala daerah untuk ditindaklanjuti.

Temuan atas Sistem Pengendalian Intern menunjukkan kasus-kasus kelemahan sistem pengendalian intern yang dapat dikelompokkan sebagai berikut: (a) kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan; (b) kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja; dan (c) kelemahan struktur pengendalian intern (IHPS BPK Semester I 2011)

Temuan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan dalam IHPS BPK dapat dikelompokkan sebagai :

- (a) kerugian daerah, yaitu berkurangnya kekayaan daerah berupa uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai;

- (b) potensi kerugian daerah, yaitu suatu perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dapat mengakibatkan risiko terjadinya kerugian di masa yang akan datang berupa berkurangnya uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya;
- (c) kekurangan penerimaan, yaitu adanya penerimaan yang sudah menjadi hak negara/daerah tetapi tidak atau belum masuk ke kas negara/daerah karena adanya unsur ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan;
- (d) administrasi, yaitu temuan yang mengungkap adanya penyimpangan terhadap ketentuan yang berlaku baik dalam pelaksanaan anggaran atau pengelolaan aset, tetapi penyimpangan tersebut tidak mengakibatkan kerugian daerah atau potensi kerugian daerah, tidak mengurangi hak daerah (kekurangan penerimaan), tidak menghambat program entitas, dan tidak mengandung unsur indikasi tindak pidana;
- (e) ketidakhematan, yaitu temuan yang mengungkapkan adanya penggunaan input dengan harga atau kuantitas/kualitas yang lebih tinggi dari standar, kuantitas/kualitas yang melebihi kebutuhan, dan harga yang lebih mahal dibandingkan dengan pengadaan serupa pada waktu yang sama; dan
- (f) ketidakefektifan, yaitu temuan yang berorientasi pada pencapaian hasil (*outcome*) yang mengungkapkan adanya kegiatan yang tidak memberikan manfaat atau hasil yang direncanakan serta fungsi instansi yang tidak optimal sehingga tujuan organisasi tidak tercapai

Selanjutnya dalam melakukan audit keuangan auditor harus mengikuti pelaksanaan tindak lanjut atas temuan material dan rekomendasi yang berasal dari audit sebelumnya, hal ini ditetapkan dalam standar tambahan yang dicantumkan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Tindak lanjut hasil pemeriksaan menurut Panduan Manajemen Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan adalah kegiatan dan/atau keputusan yang dilakukan

oleh pimpinan entitas yang diperiksa dan/atau pihak lain yang kompeten untuk melaksanakan rekomendasi hasil pemeriksaan (Keputusan BPK Nomor 1/K/I-XIII.2/2/2008).

Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan adalah kegiatan dan/atau keputusan yang dilakukan oleh pimpinan entitas yang diperiksa dan/atau pihak lain yang kompeten untuk melaksanakan rekomendasi hasil pemeriksaan BPK. Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK wajib dilakukan oleh pimpinan entitas yang diperiksa. Pimpinan entitas yang diperiksa wajib memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan selambat-lambatnya 60 hari setelah laporan hasil pemeriksaan diterima (IHPS BPK Semester I 2011).

Selanjutnya BPK menelaah jawaban atau penjelasan yang diterima dari pejabat yang diperiksa dan/atau atasannya untuk menentukan apakah tindak lanjut rekomendasi telah dilakukan sesuai dengan rekomendasi BPK. Dalam rangka pemantauan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan ini, BPK menatausahakan laporan hasil pemeriksaan dan menginventarisasi temuan, rekomendasi, status tindak lanjut atas rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan, dan nilai penyerahan aset atau penyetoran ke kas negara/daerah.

Rekomendasi BPK yang ditindaklanjuti sesuai dengan rekomendasi adalah rekomendasi atas temuan pemeriksaan yang telah ditindaklanjuti secara nyata dan tuntas oleh pihak entitas yang diperiksa sesuai dengan rekomendasi BPK. Rekomendasi BPK diharapkan dapat memperbaiki pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara/daerah/perusahaan pada entitas yang bersangkutan. Jika bukti atas tindak lanjut rekomendasi tersebut tidak diterima dan/atau baru diterima sebagian oleh BPK, maka rekomendasi yang bersangkutan dinyatakan sebagai “dalam proses ditindaklanjuti”.

Sesuai Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2010, status pemantauan tindak lanjut rekomendasi ditambahkan satu jenis yaitu status “tidak dapat ditindaklanjuti dengan alasan

yang sah”. Adapun kriteria alasan yang sah sehingga rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti adalah :

- a. *force majeure*, yaitu keadaan peperangan, kerusuhan, revolusi, bencana alam, pemogokan, kebakaran dan gangguan lainnya yang mengakibatkan tindak lanjut tidak dapat dilaksanakan.
- b. Subjek atau objek rekomendasi dalam proses peradilan : (1) pejabat menjadi tersangka dan ditahan; (2) pejabat menjadi terpidana; dan (3) objek yang direkomendasikan dalam sengketa di pengadilan.
- c. Rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti secara efektif, efisien, dan ekonomis, yaitu : (1) perubahan struktur organisasi; dan (2) perubahan regulasi.

Secara umum, rekomendasi BPK dapat ditindaklanjuti dengan cara penyelamatan uang/aset ke negara/daerah/perusahaan dan/atau tindakan administratif. Pada dasarnya, maksud kegiatan tindak lanjut hasil pemeriksaan adalah terciptanya perbaikan/peningkatan kualitas atas kelemahan-kelemahan yang ditemukan dari proses pemeriksaan. Dalam konteks pemeriksaan LKPD, tindak lanjut hasil pemeriksaan bertujuan terciptanya peningkatan opini atas LKPD.

Pemeriksaan yang dilakukan BPK akan bermanfaat apabila rekomendasi tersebut dapat menciptakan pengelolaan keuangan yang transparan dan akuntabel di pemerintahan. Hal ini dapat terjadi apabila pemerintah menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK. Dengan tindak lanjut tersebut laporan keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah lebih berkualitas yang mencerminkan pengelolaan pemerintahan yang baik (*good governance*).

2.1.4 Prinsip-Pinsip Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik

Secara sederhana *governance* dapat diartikan sebagai proses dari suatu pengambilan keputusan dan proses bagaimana keputusan tersebut diimplementasikan. Konsep *governance*

dapat digunakan dalam berbagai konteks, seperti *corporate governance*, *international governance*, *national governance*, *government governance*, dan *local governance*.

Good governance dapat diartikan sebagai pelayanan publik yang efisien, sistem pengadilan yang dapat diandalkan, pemerintahan yang bertanggung jawab (*accountable*) pada publiknya. *Good governance* adalah, penyelenggaraan pemerintahan yang solid dan bertanggungjawab serta efisien dan efektif dengan menjaga kesinergian interaksi yang konstruktif diantara domain-domain (*state, private sector and society*).

Kooiman (1993), mengemukakan bahwa tata kelola pemerintahan yang baik merupakan serangkaian proses interaksi sosial politik antara pemerintahan dengan masyarakat dalam berbagai bidang yang berkaitan dengan kepentingan masyarakat dan intervensi pemerintah atas kepentingan-kepentingan tersebut. Selanjutnya menurut Lembaga Administrasi Negara (2000), tata kelola pemerintahan yang baik adalah penyelenggaraan pemerintahan negara yang solid dan bertanggungjawab, serta efisien dan efektif, dengan menjaga kesinergian interaksi yang konstruktif di antara domain-domain pemerintah, sektor swasta, dan masyarakat yang saling berhubungan dan menjalankan fungsinya masing-masing.

Secara konseptual pengertian tata kelola pemerintahan yang baik mengandung dua pemahaman yaitu, nilai yang menjunjung tinggi keinginan/kehendak rakyat, dan nilai-nilai yang dapat meningkatkan kemampuan rakyat dalam pencapaian tujuan kemandirian, pembangunan berkelanjutan dan keadilan sosial. Kualitas pemerintah daerah saat ini dan ke depan ditentukan oleh kualitas tata kelola pemerintahan yang baik, dan inti dari kualitas pemerintah daerah sangat ditentukan oleh kualitas pengelolaan keuangannya (Dedi Kusmayadi : 2005).

Keterbukaan terhadap rakyat (*public disclosure*), hak atas informasi, partisipasi publik, dan tuntutan akan manajemen publik yang modern, menandai era peningkatan

kesadaran akan pentingnya *good governance* di Indonesia, yang pada akhirnya lebih dikenal dengan istilah *good government governance*, atau disingkat GGG.

Secara umum GGG merupakan pengamalan atas hubungan timbal balik diantara elemen organisasi yang dibentuk oleh pemerintah, yang ditujukan pada pencapaian tujuan-tujuan kebijakan secara efisien dan efektif, serta mengkomunikasikan secara terbuka dan memberikan pertanggungjawaban kepada *stakeholder* (Ilya Avianti, 2009). Definisi GGG tersebut membawa konsekuensi munculnya dua batasan, yakni:

- a. Nilai-nilai yang menjunjung tinggi keinginan/ kehendak rakyat dan nilai-nilai yang dapat meningkatkan kemampuan rakyat dalam pencapaian tujuan kemandirian, pembangunan berkelanjutan dan keadilan sosial.
- b. Aspek-aspek fungsional dari pemerintahan yang efektif dan efisien dalam pelaksanaan tugasnya untuk mencapai tujuan.

Tata kelola pemerintahan yang baik menghendaki pemerintah dijalankan dengan mengikuti prinsip-prinsip pengelolaan yang baik seperti, transparansi, keterbukaan, akuntabilitas, partisipasi, keadilan, dan kemandirian, sehingga sumber daya negara yang berada dalam pengelolaan pemerintah benar-benar mencapai tujuan untuk kemakmuran dan kemajuan rakyat dan negara. Penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik dalam penyelenggaraan negara tak lepas dari masalah akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan negara, karena aspek keuangan negara menduduki posisi strategis dalam proses pembangunan bangsa, baik dari segi sifat, jumlah maupun pengaruhnya terhadap kemajuan, ketahanan, dan kestabilan perekonomian bangsa.

Berdasarkan hasil penelitian Asian Development Bank (1999), disimpulkan bahwa terdapat korelasi yang positif antara praktik tata kelola pemerintahan yang baik dengan hasil-hasil pembangunan yang lebih baik. Di samping itu, praktik tata kelola pemerintahan yang

baik juga dapat meningkatkan iklim keterbukaan, partisipasi, dan akuntabilitas sesuai dengan prinsip-prinsip dasar tata kelola pemerintahan yang baik pada sektor publik.

Tiga pilar elemen dasar yang saling berkaitan satu dengan lainnya dalam mewujudkan *good governace* (Osborne and Geabler, 1992, OECD and World Bank, 2000, LAN dan BPKP, 2000; Bappenas, 2003) adalah sebagai berikut:

1. Transparansi, yaitu keterbukaan dalam manajemen pemerintah, lingkungan, ekonomi dan sosial.
2. Partisipasi, yaitu penerapan pengambilan keputusan yang demokratis serta pengakuan atas HAM, kebebasan pers dan kebebasan mengemukakan pendapat/ aspirasi masyarakat.
3. Akuntabilitas, yaitu kewajiban melaporkan dan menjawab dari yang dititipi amanah untuk mempertanggungjawabkan kesuksesan maupun kegagalan kepada penitip amanah sampai yang memberi amanah puas dan bila belum ada atau tidak puas dapat kena sanksi.

Jumlah komponen ataupun prinsip yang melandasi tata kelola pemerintahan yang baik sangat bervariasi dari satu institusi ke institusi lain, dari satu pakar ke pakar lainnya. Namun paling tidak ada sejumlah prinsip yang dianggap sebagai prinsip-prinsip utama yang melandasi tata kelola pemerintahan yang baik pada sektor publik yaitu: (1) transparansi; (2) partisipasi; dan (3) akuntabilitas.

3.2 Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran yang diungkapkan pada paragraf dimuka, rumusan hipotesis disusun sebagai berikut : “Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, Penyelesaian Temuan Audit berpengaruh positif terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik baik secara simultan maupun parsial”.

3. Metode Penelitian

Objek penelitian ini adalah variabel penelitian yang diteliti yaitu, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Daerah, penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, penyelesaian temuan audit, dan penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik.

Unit analisis penelitian ini adalah Pemerintah Daerah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten. Populasi sasaran dalam penelitian ini adalah Pemerintah Daerah Provinsi, Kabupaten Dan Kota Di Provinsi Jawa Barat dan Banten. Penelitian ini dilakukan dengan mengambil seluruh kabupaten dan kota sebagai populasi untuk dijadikan objek penelitian (*sensus*).

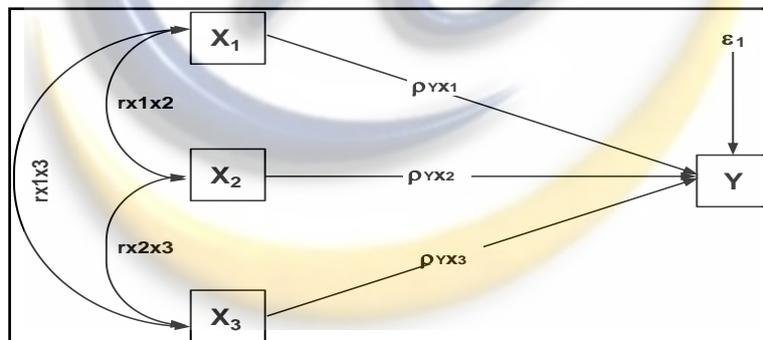
Sumber data yang diperlukan dalam penelitian ini akan diperoleh melalui penelitian lapangan (*field research*). Melalui penelitian lapangan ini, diharapkan dapat diperoleh data primer. Teknik pengumpulan data untuk penelitian lapangan ini digunakan dengan menyusun daftar pertanyaan (kuesioner), yaitu daftar pertanyaan dan pernyataan terstruktur yang ditujukan kepada para responden.

Responden dalam penelitian ini adalah auditor BPK RI dan auditor Inspektorat. Dalam Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan disebutkan beberapa kelompok utama pengguna laporan keuangan pemerintah, selain masyarakat, yaitu lembaga pengawas dan lembaga pemeriksa. Auditor Inspektorat mewakili lembaga pengawas dan auditor BPK RI mewakili lembaga pemeriksa yang merupakan penanggungjawab pelaksanaan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah. Responden terdiri dari 54 orang auditor BPK RI perwakilan Jawa Barat, 18 orang auditor BPK RI perwakilan Banten, 72 orang auditor Inspektorat yang terdiri dari 2 orang auditor dari masing-masing Inspektorat pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten.

Untuk melengkapi data primer, diperlukan pula data sekunder yang diperoleh melalui penelitian kepustakaan (*library research*) yang dianggap menunjang pembahasan dan analisis penelitian lapangan.

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan Analisis Jalur (*path analysis*) dengan bantuan *Software Lisrel 8.30*. Penggunaan analisis jalur dengan pertimbangan bahwa pola hubungan antar variabel dalam penelitian ini adalah bersifat korelatif dan kausalitas. Analisis ini digunakan untuk mengetahui besarnya pengaruh dari variabel eksogen terhadap variabel endogen. Analisis jalur digunakan karena secara konseptual antar variabel eksogen memiliki hubungan. Dengan analisis jalur dapat diketahui besarnya pengaruh masing-masing variabel independen baik langsung maupun tidak langsung.

Berdasarkan hubungan antar variabel *eksogen* dan variabel *endogen*, maka dapat digambarkan diagram jalur yang menggambarkan paradigma hubungan antar variabel seperti tampak pada gambar berikut ini:



Gambar 4.1

Struktur *Path Analysis*

Keterangan :

- X_1 = Sistem Pengendalian Intern Pemerintah
- X_2 = Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan
- X_3 = Penyelesaian Temuan Audit
- Y = Penerapan Prinsip-prinsip Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik
- ϵ_1 = Variabel lainnya yang mempengaruhi Y

Hipotesis statistik untuk menguji diagram jalur pada gambar 4.1 secara simultan dinyatakan sebagai berikut:

H_0 : Semua ρ_{ZX_iY} Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, penyelesaian temuan audit secara simultan ≤ 0 $i = 1,2,3$ tidak berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik

H_a : Ada $\rho_{ZX_iY} > 0$ Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, penyelesaian temuan audit secara simultan $i = 1,2,3$ berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik

Hipotesis uji parsial:

H_0 : $\rho_{ZX_iY} \leq 0$ Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, penyelesaian temuan audit secara parsial tidak berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik $i = 1,2,3$

H_a : $\rho_{ZX_iY} > 0$ Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, penyelesaian temuan audit secara parsial berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik $i = 1,2,3$

Pengaruh X_1, X_2, X_3 terhadap Y dinyatakan ke dalam persamaan struktural sebagai berikut : $Y = \rho_{YX_1}X_1 + \rho_{YX_2}X_2 + \rho_{YX_3}X_3 + \varepsilon_1$

Tinggi rendahnya keeratan hubungan, atau kuat lemahnya pengaruh antar variabel akan dikategorikan dengan merujuk kepada kategori Guilford mengenai koefisien korelasi (Guilford, 1956:145) sebagai berikut:

Tabel 3.3
Standar Kategori Koefisien Korelasi

| Koefisien Korelasi/Jalur | Kategori |
|---------------------------------|--|
| < 0,20 | <i>Slight almost weight legible relationship</i> (hubungan sangat lemah, hampir dapat diabaikan) |
| 0,20 – 0,40 | <i>Low correlation</i> (hubungan lemah, tapi pasti) |
| 0,40 – 0,70 | <i>Moderate correlation</i> (hubungan cukup, sedang) |
| 0,70 – 0,90 | <i>High correlation</i> (hubungan tinggi, kuat) |
| 0,90 – 1,00 | <i>Very high correlation</i> (hubungan sangat tinggi, kuat sekali) |

Sumber: Guilford (1956 :145)

5. Analisis Data dan Pembahasan

5.1. Analisis Data

Hasil penelitian akan diuraikan sesuai dengan tujuan penelitian, bagian pertama akan diuraikan gambaran hasil tanggapan responden pada masing-masing variabel yang diteliti. Kemudian dilakukan pengujian hipotesis untuk membuktikan ada tidaknya pengaruh sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan dan penyelesaian temuan audit terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik.

Sebelum hasil tanggapan responden diuraikan, terlebih dahulu dilakukan uji validitas dan reliabilitas kuesioner untuk mengetahui apakah butir-butir pernyataan dalam kuesioner sudah menjalankan fungsi ukurnya. Berikut rangkuman hasil uji validitas dan reliabilitas kuesioner keempat variabel yang diteliti.

5.1.1 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Sebelum diolah dan dianalisis lebih lanjut, data yang terkumpul melalui kuesioner terlebih dahulu diuji untuk memastikan valid tidaknya data hasil kuesioner yang terkumpul.

Pengujian data hasil kuesioner dilakukan menggunakan metode korelasi *product moment* (indeks validitas) dan koefisien reliabilitas menggunakan model *alpha-cronbach*. Butir pernyataan dinyatakan valid jika memiliki indeks validitas tidak kurang dari 0,30 (Barker *et al*, 2002:70) dan sekumpulan butir pernyataan dikatakan reliabel jika memiliki koefisien reliabilitas tidak kurang dari 0,70 (Barker *et al*, 2002:70). Berikut hasil uji validitas dan reliabilitas kuesioner penelitian.

Tabel 5.1
Hasil Uji Validitas Kuesioner Penelitian

| Instrumen Variabel | Kisaran Indeks Validitas | Keterangan |
|---|--------------------------|-------------|
| Sistem pengendalian intern pemerintah | 0,532 – 0,760 | Semua Valid |
| Implementasi standar akuntansi pemerintahan | 0,338 – 0,768 | Semua Valid |
| Penyelesaian temuan audit | 0,470 – 0,795 | Semua Valid |
| Penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik | 0,438 – 0,760 | Semua Valid |

Hasil uji validitas menunjukkan bahwa data yang terkumpul sudah valid untuk mengukur variabelnya masing-masing sehingga dapat dilanjutkan pada analisis berikutnya.

Tabel 5.2
Hasil Uji Reliabilitas Kuesioner Penelitian

| Instrumen Variabel | Koefisien Reliabilitas | Keterangan |
|---|------------------------|------------|
| Sistem pengendalian intern pemerintah | 0,959 | Reliabel |
| Implementasi standar akuntansi pemerintahan | 0,953 | Reliabel |
| Penyelesaian temuan audit | 0,951 | Reliabel |
| Penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik | 0,954 | Reliabel |

5.2 Pengujian Hipotesis

Pada bagian ini akan diuji pengaruh dari sistem pengendalian intern pemerintah (X_1), implementasi standar akuntansi pemerintahan (X_2) dan penyelesaian temuan audit (X_3) terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik (Y) pada pemerintah provinsi, kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten dengan

menggunakan analisis jalur (*path analysis*). Analisis jalur mengkaji hubungan sebab akibat yang bersifat struktural dari variabel independen terhadap variabel dependen dengan mempertimbangkan keterkaitan antar variabel independen. Hasil komputasi analisis jalur menggunakan bantuan software Lisrel 8.7 dapat dilihat pada lampiran. Secara matematis hubungan antar variabel tersebut dijabarkan sebagai berikut :

$$Y = \rho_{YX_1}X_1 + \rho_{YX_2}X_2 + \rho_{YX_3}X_3 + \varepsilon$$

Keterangan:

Y = Tata kelola pemerintah daerah

X₁ = Sistem pengendalian intern pemerintah

X₂ = Implementasi standar akuntansi pemerintahan

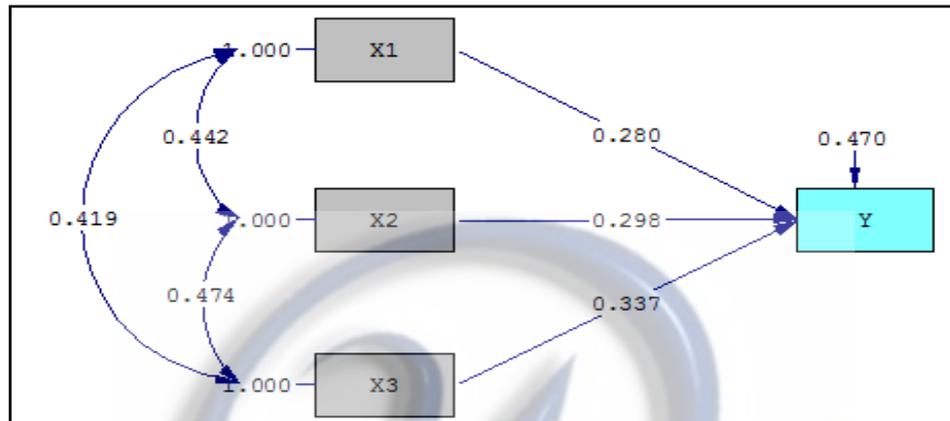
X₃ = Penyelesaian temuan audit

ε = Pengaruh faktor lain

Sesuai dengan hipotesis penelitian yang diajukan maka data akan diuji dengan menggunakan analisis jalur (*path analysis*). Berhubung data yang digunakan pada penelitian ini merupakan data seluruh populasi atau menggunakan sensus, maka tidak dilakukan uji signifikansi. Menurut **Cooper and Schindler (2006; 492)**, uji signifikansi dilakukan untuk menguji keakuratan hipotesis berdasarkan fakta yang telah dikumpulkan dari data sampel, bukan dari data sensus. Jadi untuk menjawab hipotesis penelitian, koefisien jalur yang diperoleh langsung dibandingkan dengan nol.

Pada pengujian secara parsial apabila nilai koefisien jalur variabel yang sedang diuji lebih besar dari nol, maka H₀ ditolak dan sebaliknya apabila koefisien jalur variabel yang sedang diuji lebih kecil atau sama dengan nol maka H₀ diterima. Pada pengujian simultan apabila ada nilai koefisien jalur variabel independen tidak sama dengan nol, maka H₀ ditolak dan sebaliknya apabila semua koefisien jalur sama dengan nol, maka H₀ diterima.

Koefisien jalur dari masing-masing variabel sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan dan penyelesaian temuan audit terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik berdasarkan hasil pengolahan seperti terlihat pada gambar berikut.



Gambar 5.1

Diagram Jalur Hasil Penelitian

Melalui nilai-nilai yang terdapat pada Gambar 5.1 dapat dihitung besar pengaruh masing-masing variabel bebas (sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan dan penyelesaian temuan audit) terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik.

$$Y = 0,280 \cdot X_1 + 0,298 \cdot X_2 + 0,337 \cdot X_3$$

Tabel 5.3

Besar Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (X_1), Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (X_2), Penyelesaian Temuan Audit (X_3), Terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik (Y)

| Variabel Bebas | Koef. Jalur | Pengaruh Langsung | Pengaruh Tidak Langsung (melalui) | | | | Total |
|-----------------------|-------------|-------------------|-----------------------------------|-------|-------|---------|--------------|
| | | | X_1 | X_2 | X_3 | Sub.Tot | |
| X_1 | 0,280 | 7,8% | | 3,7% | 4,0% | 7,7% | 15,5% |
| X_2 | 0,298 | 8,8% | 3,7% | | 4,8% | 8,5% | 17,3% |
| X_3 | 0,337 | 11,4% | 4,0% | 4,8% | | 8,5% | 20,2% |
| Total Pengaruh | | | | | | | 53,0% |

Secara bersama-sama variabel sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan, dan penyelesaian temuan audit hanya mampu menjelaskan perubahan yang terjadi pada penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik pada pemerintah provinsi, kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten sebesar 53% yang artinya menurut kategori Guilford **pengaruh tersebut sedang atau cukup** dan sisanya sebesar 47% dijelaskan oleh faktor-faktor lain yang tidak diteliti. Diantara ketiga variabel independen, penyelesaian temuan audit memberikan kontribusi yang paling besar terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik, sebaliknya variabel sistem pengendalian intern pemerintah memberikan kontribusi yang paling kecil terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik pada pemerintah provinsi, kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten.

5.2.1 Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan dan Penyelesaian Temuan Audit Secara Bersama-sama Terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik

Hasil pengujian hipotesis secara simultan menyatakan bahwa pengendalian intern, implementasi standar akuntansi pemerintahan dan penyelesaian temuan audit berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik digunakan hipotesis sebagai berikut:

H_0 : Semua ρ_{ZXiY} Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, penyelesaian temuan audit secara simultan ≤ 0 tidak berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik

H_a : Ada $\rho_{ZXiY} > 0$ Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, penyelesaian temuan audit secara simultan

$i = 1,2,3$ berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik

Berdasarkan hasil pengolahan data pada Gambar 5.1 dapat dilihat bahwa koefisien jalur dari ketiga variabel bebas lebih besar dari nol. Karena koefisien jalur dari ketiga variabel bebas lebih besar dari nol maka disimpulkan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan dan penyelesaian temuan audit secara bersama-sama berpengaruh terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik pada pemerintah provinsi, kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten.

Melalui penjumlahan besar pengaruh ketiga variabel independen secara parsial akan diperoleh total pengaruh sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan dan penyelesaian temuan audit secara bersama-sama terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik pada pemerintah provinsi, kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten adalah sebesar **53%**. Artinya 53% baik buruknya penerapan prinsip-prinsip tata kelola pada pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten disebabkan atau dijelaskan oleh sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan, dan penyelesaian temuan audit. Menurut kategori Guilford **pengaruh tersebut sedang atau cukup**. Sementara 47% sisanya dipengaruhi oleh faktor-faktor lain diluar keempat variabel tersebut. Faktor *partisipatif budgeting* dan faktor politik ekonomi dapat dijadikan variabel penelitian bagi peneliti selanjutnya sehingga dapat menjelaskan epsilon sebesar 47%.

5.2.2. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Secara Parsial Terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik

Hasil pengujian hipotesis secara parsial menyatakan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik digunakan hipotesis sebagai berikut:

$H_0 : \rho_{ZX_1} \leq 0$ Sistem pengendalian intern pemerintah tidak berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik pada pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten.

$H_1 : \rho_{ZX_1} > 0$ Sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik pada pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten.

Berdasarkan hasil pengolahan seperti terlihat pada Gambar 5.1 diperoleh nilai koefisien jalur dari variabel sistem pengendalian intern pemerintah terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik sebesar 0,280 ($\rho_{YX_1} = 0,280$). Karena nilai koefisien jalur lebih besar dari nol maka disimpulkan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah secara parsial berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik pada pemerintah provinsi, kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten.

Secara langsung sistem pengendalian intern pemerintah memberikan kontribusi sebesar 7,8% terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik, dan secara tidak langsung karena keterkaitannya dengan implementasi standar akuntansi pemerintahan dan penyelesaian temuan audit sebesar 7,7%. Jadi secara total kontribusi (pengaruh) sistem pengendalian intern pemerintah dalam meningkatkan penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik pada pemerintah provinsi, kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten sebesar 15,5%. Menurut kategori Guilford sistem

pengendalian intern pemerintah mempunyai **pengaruh sangat lemah** terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik.

5.2.3 Pengaruh Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan Secara Parsial Terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik

Hasil pengujian hipotesis secara parsial menyatakan bahwa implementasi standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik digunakan hipotesis sebagai berikut:

$H_0 : \rho_{ZX_2} \leq 0$ Implementasi standar akuntansi pemerintahan tidak berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik pada pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten.

$H_1 : \rho_{ZX_2} > 0$ Implementasi standar akuntansi pemerintahan berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik pada pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten.

Berdasarkan hasil pengolahan seperti terlihat pada Gambar 5.1 diperoleh nilai koefisien jalur dari variabel implementasi standar akuntansi pemerintahan terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik sebesar 0,298 ($\rho_{YX_2} = 0,298$). Karena nilai koefisien jalur lebih besar dari nol maka disimpulkan bahwa implementasi standar akuntansi pemerintahan secara parsial berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik pada pemerintah provinsi, kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten.

Secara langsung implementasi standar akuntansi pemerintahan memberikan kontribusi sebesar 8,8% terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik, dan secara tidak langsung karena keterkaitannya dengan sistem pengendalian intern pemerintah dan penyelesaian temuan audit sebesar 8,5%. Jadi secara total kontribusi (pengaruh)

implementasi standar akuntansi pemerintahan dalam meningkatkan penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik pada pemerintah provinsi, kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten sebesar 17,3%. Menurut kategori Guilford implementasi standar akuntansi pemerintahan mempunyai **pengaruh sangat lemah** terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik.

5.2.4. Pengaruh Penyelesaian Temuan Audit Secara Parsial Terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik

Hasil pengujian hipotesis secara parsial menyatakan bahwa penyelesaian temuan audit berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik digunakan hipotesis sebagai berikut:

$H_0 : \rho_{ZX_3} \leq 0$ Penyelesaian temuan audit tidak berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik pada pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten.

$H_1 : \rho_{ZX_3} > 0$ Penyelesaian temuan audit berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik pada pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten.

Berdasarkan hasil pengolahan seperti terlihat pada Gambar 5.1 diperoleh nilai koefisien jalur dari variabel penyelesaian temuan audit terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik sebesar 0,337 ($\rho_{YX_3} = 0,337$). Karena koefisien jalur lebih besar dari nol maka disimpulkan bahwa variabel penyelesaian temuan audit secara parsial berpengaruh positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik pada pemerintah provinsi, kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten.

Secara langsung penyelesaian temuan audit memberikan kontribusi sebesar 11,4% terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik, dan secara tidak

langsung karena keterkaitannya dengan sistem pengendalian intern pemerintah dan implementasi standar akuntansi pemerintahan sebesar 8,8%. Jadi secara total kontribusi (pengaruh) penyelesaian temuan audit terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintah daerah yang baik pada pemerintah provinsi, kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten sebesar 20,2%. Menurut kategori Guilford penyelesaian temuan audit mempunyai **pengaruh lemah** terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik.

5.3 Pembahasan Deskriptif Hasil Uji Hipotesis

Hasil pengujian hipotesis menghasilkan pengaruh bersama-sama (simultan) antara variabel-variabel sistem pengendalian intern pemerintah (X_1), implementasi standar akuntansi pemerintahan (X_2) penyelesaian temuan audit (X_3) menunjukkan **pengaruh yang sedang atau cukup** terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik (Z) yang ditunjukkan dengan besaran pengaruh yaitu sebesar 53%. Hasil penelitian ini dapat memberikan kontribusi umpan balik bagi pengayaan konsep prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik mengetengahkan tiga faktor pendukung yaitu sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan dan penyelesaian temuan audit. Sementara sisanya sebesar 47% (besaran epsilon) dipengaruhi oleh faktor-faktor lain diluar ketiga variabel tersebut.

Terdapat tiga prinsip dalam tata kelola pemerintahan yang baik. Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang tercermin dalam tiga variable yaitu sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan dan penyelesaian temuan audit hanya merefleksikan salah satu prinsip saja yaitu prinsip akuntabilitas, prinsip partisipatif dapat direfleksikan dengan *partisipatif budgeting* dan prinsip transparansi direfleksikan dengan faktor politik ekonomi. *Political economy* itu sendiri didefinisikan

sebagai kerangka (*framework*) sosial, politik dan ekonomi dimana entitas itu berlangsung atau berada (Gray *et al*, 1996). Perspektif tersebut menyatakan bahwa masyarakat (sosial), politik dan ekonomi adalah suatu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan, dan isu ekonomi tidak dapat di investigasi secara berarti tanpa pertimbangan dari politik, sosial dan kerangka institusional dimana aktivitas ekonomi itu berlangsung. Hal itu menyatakan bahwa, para peneliti ekonomi politik akan mempertimbangkan isu masyarakat yang lebih luas dimana isu tersebut mempengaruhi atau mempunyai dampak terhadap bagaimana perusahaan itu akan beroperasi dan memilih **informasi apa yang akan diungkapkan**. Guthrie dan Parker (1990) menyatakan bahwa perspektif politik ekonomi mempersepsikan bahwa laporan akuntansi sebagai dokumen sosial, politik dan ekonomi. Mereka menjadikan hal itu sebagai alat untuk membangun, mendukung, dan melegitimasi perundingan ekonomi dan politik, institusi, dan ideologi dimana hal itu mempunyai kontribusi terhadap kepentingan pribadi perusahaan. Pengungkapan hal itu dalam kapasitas untuk menyampaikan maksud sosial, politik dan ekonomi untuk suatu kesatuan *pluralistic* bagi penerima laporan. **Faktor partisipatif budgeting dan faktor politik ekonomi** dapat dijadikan variabel penelitian bagi peneliti selanjutnya sehingga dapat menjelaskan epsilon sebesar 47%.

Hasil perhitungan secara parsial membuktikan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah mempunyai pengaruh positif yang **sangat lemah** terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik yang ditunjukkan dengan besaran pengaruh hanya sebesar 15,5%. Dengan adanya sistem pengendalian intern pemerintah di lingkungan pemerintahan Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten dapat meningkatkan penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik.

Pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, dapat dicapai dengan melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan dengan

berpedoman pada SPIP (Peraturan Pemerintah No.60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah).

Penelitian yang dilakukan Asep Effendi (2009) menunjukkan bahwa pengendalian intern berpengaruh positif terhadap tata kelola pemerintahan yang baik. Hal serupa juga dikemukakan oleh Murhaban (2010) dalam hasil penelitiannya bahwa pengendalian intern berpengaruh positif terhadap tata kelola pemerintahan yang baik.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 pasal 2 ayat 1 menyatakan untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, Gubernur, Bupati/Walikota wajib melakukan pengendalian intern atas penyelenggaraan kegiatan pemerintah. Salah satu tujuan yang ingin dicapai dengan penerapan sistem pengendalian intern pemerintah adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai terkait keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah. Dengan demikian pengendalian intern yang memadai akan menciptakan tercapainya kualitas laporan keuangan yang baik.

Selanjutnya untuk mencapai tujuan pengendalian intern, pimpinan entitas harus menerapkan komponen-komponen pengendalian intern dalam setiap aktivitas operasi. Terdapat hubungan langsung antara tujuan yang dicapai dan komponen pengendalian intern (IAI, 2001:319). Ii Baihaqi (2004) menyatakan bahwa pengendalian intern merupakan faktor yang menentukan bagi penyelenggaraan pemerintah untuk memberikan keyakinan atas keandalan laporan keuangan yang dihasilkan oleh suatu entitas.

Mengapa sistem pengendalian intern pemerintah mempunyai pengaruh yang **sangat lemah** terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik di lingkungan pemerintahan Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten dapat dijelaskan bahwa yang menentukan sukses atau tidaknya keseluruhan sistem pengendalian intern adalah komponen lingkungan pengendalian. Lingkungan pengendalian adalah

komponen yang membentuk budaya dan perilaku manusia menjadi lebih sadar akan pentingnya pengendalian. Unsur utama setiap organisasi adalah manusianya, atribut individual mereka termasuk integritas, nilai-nilai etika dan kompetensi dan lingkungan di mana mereka beroperasi. Unsur manusia adalah orang yang menggerakkan organisasi, dan menjadi dasar atau landasan segala hal dalam organisasi (COSO 2009: 23). Meisser et al (2008;229); Arens et al (2010) dan Sukrisno Agoes (2005;76) menyatakan lingkungan pengendalian intern seperti sebuah payung yang memayungi keseluruhan komponen lainnya dalam suatu entitas dan menetapkan kerangka kerja untuk mengimplementasikan sistem akuntansi dan pengendalian intern. Namun demikian, lingkungan pengendalian merupakan komponen yang paling sulit untuk dikembangkan dan dievaluasi karena sebagian besar merupakan aspek pengendalian intern yang *soft* dan *intangible*.

Lemahnya pengaruh sistem pengendalian intern pemerintah pada pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten disebabkan karena lingkungan pengendalian yang seharusnya menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk menerapkan SPI masih sulit untuk dicapai karena terdapat kelemahan dalam lingkungan pengendalian terutama karena kurang tertibnya penyusunan dan penerapan kebijakan tentang pembinaan SDM serta kurangnya komitmen terhadap kompetensi. Kelemahan lingkungan pengendalian terlihat pula pada pendelegasian wewenang dan tanggungjawab yang kurang tepat, kurangnya hubungan kerja yang baik terlihat dengan belum terwujudnya mekanisme saling uji antar entitas.

Selanjutnya penilaian risiko yang dilakukan untuk menjamin bahwa tujuan organisasi masih sulit terwujud karena pemerintah belum optimal dalam melakukan kegiatan penilaian risiko yang terdiri atas kegiatan identifikasi dan analisis resiko karena belum adanya metodologi yang komprehensif yang selanjutnya bisa menganalisis dampak dari risiko.

Kelemahan atas kegiatan pengendalian tercermin dari belum jelasnya penguraian tanggung jawab pengamanan, belum memadainya pengendalian fisik atas aset, pencatatan transaksi yang akurat dan tepat waktu, pendokumentasian yang baik atas SPI, transaksi dan kejadian penting atas pengelolaan sistem informasi serta penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kerja.

Selanjutnya informasi dan komunikasi yang meliputi penyediaan dan pemanfaatan sarana komunikasi dan sistem informasi yang dikelola, dikembangkan dan diperbaharui secara terus menerus belum sepenuhnya dimanfaatkan. Penyediaan dan pemanfaatan sarana komunikasi tersebut menunjang informasi pada laporan keuangan disajikan dengan wajar, dapat diverifikasi dan ditujukan untuk kebutuhan umum. Kemudian, sistem informasi yang belum sepenuhnya dikelola dikembangkan dan diperbaharui secara terus menerus juga akan berpengaruh terhadap keandalan laporan keuangan. Unsur informasi dan komunikasi yang perlu mendapat perhatian terutama perlunya upaya pengembangan dan pembaharuan sistem informasi secara terus menerus.

Pemantauan atas SPI pada pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten masih belum optimal, upaya penyelesaian tindak lanjut atas rekomendasi temuan pemeriksaan yang belum memadai sehingga masih ditemukan temuan-temuan berulang dan lambat ditindaklanjuti.

Dari hasil analisis atas tanggapan responden diketahui bahwa dalam penyusunan kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi, penerapan manajemen berbasis kinerja, penyusunan kebijakan tentang pembinaan sumber daya manusia dan dalam membangun hubungan kerja yang baik di lingkungan pemerintahan Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten berada dalam kategori masih **jarang dilakukan**.

Hasil perhitungan secara parsial juga membuktikan bahwa implementasi standar akuntansi pemerintahan mempunyai pengaruh positif yang **sangat lemah** terhadap penerapan

prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik yang ditunjukkan dengan besaran pengaruh hanya sebesar 17,3%. Dengan diimplementasikannya standar akuntansi pemerintahan di lingkungan pemerintahan Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten dapat meningkatkan penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik.

Salah satu bentuk penerapan prinsip tata kelola pemerintahan yang baik dalam bidang pengelolaan keuangan negara/daerah adalah melalui pemberlakuan kewajiban kepada seluruh pemerintah daerah untuk menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang disusun mengikuti standar akuntansi keuangan pemerintah (UU Nomor 1 Tahun 2004) sebagai salah satu bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah yang transparan dan akuntabel kepada seluruh pengguna laporan keuangan pemerintah daerah. Ikin Solikin (2010) yang melakukan penelitian pada Pemerintah Kota dan Kabupaten di Provinsi Jawa Barat, mengemukakan bahwa Penerapan Akuntansi Pemerintahan, Kualitas Informasi Akuntansi berpengaruh terhadap *good government governance*.

Penyebab sangat lemahnya pengaruh implementasi SAP disebabkan masih terdapatnya kelemahan pada tujuan laporan keuangan, prinsip akuntansi dan pelaporan keuangan. Kelemahan pada tujuan laporan keuangan yaitu berupa pengeluaran yang tidak sesuai dengan ketentuan, akun-akun yang tidak ada dokumen sumbernya, kurang tertibnya laporan kas dan setara kas dapat mempengaruhi penyajian wajar dan informasi terkesan bias jika dilakukan verifikasi, sehingga informasi yang disajikan dalam laporan keuangan belum sepenuhnya memenuhi tujuan laporan keuangan untuk memenuhi kebutuhan umum. Selanjutnya kelemahan dalam penerapan prinsip akuntansi dan pelaporan tercermin dari belum memadainya pencatatan aset yang disebabkan akibat kelemahan pengendalian atas penatausahaan aset tetap, bukti penyertaan modal tidak memadai, nilai kas dan piutang yang tidak menggambarkan kondisi yang sebenarnya karena pengendalian atas pencatatan dan pelaporan yang masih lemah. Kelemahan dalam unsur laporan keuangan disebabkan karena

masih terdapatnya pengeluaran yang tidak sesuai dengan ketentuan, akun-akun yang tidak ada dokumen sumbernya, menyebabkan kurang lengkapnya laporan realisasi anggaran, selanjutnya belum memadainya pencatatan aset, menyebabkan kurang lengkapnya informasi dalam neraca dan kurang tertibnya laporan kas dan setara kas dapat mempengaruhi penyajian laporan arus kas.

Penyelesaian temuan audit terbukti mempunyai pengaruh positif yang **lemah** terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik yang ditunjukkan dengan besaran pengaruh hanya sebesar 20,2%. Dengan adanya penyelesaian temuan audit di lingkungan pemerintahan Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten dapat meningkatkan penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik.

Berdasarkan Pasal 6 Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah, salah satunya dilakukan melalui pemeriksaan keuangan yang menghasilkan simpulan dalam bentuk opini atas LKPD.

Pemeriksaan yang dilakukan BPK akan bermanfaat apabila menghasilkan rekomendasi yang menciptakan pengelolaan keuangan yang transparan dan akuntabel di pemerintahan. Dengan tindak lanjut tersebut laporan keuangan yang dihasilkan oleh pemerintah lebih berkualitas yang mencerminkan pengelolaan pemerintahan yang baik (*good governance*).

Temuan atau rekomendasi BPK diharapkan dapat memperbaiki pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara/daerah/perusahaan pada entitas yang bersangkutan. Pada dasarnya, maksud kegiatan tindak lanjut hasil pemeriksaan adalah terciptanya perbaikan/peningkatan kualitas atas kelemahan-kelemahan yang ditemukan dari proses pemeriksaan.

Sangat lemahnya pengaruh variabel penyelesaian temuan audit tercermin dari upaya penyelesaian tindak lanjut atas rekomendasi temuan pemeriksaan yang belum memadai sehingga masih ditemukan temuan-temuan berulang dan lambat ditindaklanjuti.

Penyebab kelemahan SPI pada umumnya terjadi karena pejabat yang berwenang belum menyusun dan menetapkan kebijakan formal untuk suatu prosedur atau keseluruhan prosedur. Selain itu, para pejabat atau pelaksana yang bertanggung jawab kurang cermat dalam melakukan perencanaan dan pelaksanaan tugas. Kasus kelemahan SPI yang lain meliputi pejabat yang bertanggung jawab lemah dalam melakukan pengawasan maupun pengendalian kegiatan dan belum sepenuhnya memahami ketentuan dan belum adanya koordinasi dengan pihak-pihak terkait. Belum optimalnya pengawasan maupun pengendalian menyebabkan masih ditemukannya temuan-temuan berulang dan lambat ditindaklanjuti. Hal tersebut menunjukkan bahwa upaya penyelesaian tindak lanjut atas rekomendasi temuan pemeriksaan yang belum memadai.

Penyebab kelemahan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan pada umumnya terjadi karena pejabat yang bertanggungjawab lalai, tidak cermat dan belum optimal dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab. Selain itu penyebab kelemahan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tersebut umumnya terjadi karena pejabat yang bertanggung jawab tidak menaati dan memahami ketentuan yang berlaku serta lemah dalam melakukan pengawasan dan pengendalian.

Selanjutnya dari hasil analisis atas tanggapan responden diketahui bahwa dalam penyelesaian temuan audit di lingkungan pemerintahan Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten **belum** tersedia anggaran yang memadai untuk mendukung pelaksanaan rekomendasi yang disampaikan oleh BPK dan belum adanya dukungan yang memadai dari DPRD kepada pihak eksekutif terhadap pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK termasuk meminta pemeriksaan lanjutan terkait dengan permasalahan

tertentu yang signifikan, **belum** tersedianya metode atau forum bersama untuk mengefektifkan tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK termasuk membahas kendala-kendala yang dihadapi dalam pelaksanaan tindak lanjut untuk menemukan solusinya, masih **belum** tuntasnya penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil audit sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit yang ditetapkan disebabkan antara lain karena pejabat menjadi tersangka dan ditahan, pejabat menjadi terpidana, objek yang direkomendasikan dalam sengketa di pengadilan atau rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti secara efektif, efisien, dan ekonomis antara lain karena perubahan struktur organisasi dan perubahan regulasi.

6. Simpulan, Saran dan Implikasi

6.1. Simpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan hasil penelitian dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut :

Sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan, penyelesaian temuan audit **berpengaruh positif** terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik. **Secara simultan** ketiga variabel memiliki **pengaruh yang sedang atau cukup** terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik. **Secara parsial** variabel sistem pengendalian intern pemerintah dan penerapan standar akuntansi pemerintahan memiliki pengaruh yang **sangat lemah** terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik, sedangkan variabel penyelesaian temuan audit memiliki pengaruh yang **lemah** terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik

6.2 Saran

Berdasarkan kesimpulan hasil penelitian yang telah dikemukakan, dapat diberikan saran, yaitu kepada pemerintah daerah yang menjadi unit analisis dalam penelitian ini, dan khusus kepada peneliti yang akan datang, yang berminat melanjutkan penelitian ini, serta kepada para pemerhati pengelolaan keuangan daerah sebagai berikut :

1. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa penyelesaian temuan merupakan faktor yang lebih dominan dalam penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik. Oleh karena itu Pemda perlu mengupayakan lebih serius dalam penyelesaian temuan audit. Saat ini diketahui bahwa di lingkungan pemerintahan Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten masih **belum** tuntasnya penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil audit sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit yang ditetapkan disebabkan antara lain karena pejabat menjadi tersangka dan ditahan, pejabat menjadi terpidana, objek yang direkomendasikan dalam sengketa di pengadilan atau rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti secara efektif, efisien, dan ekonomis antara lain karena perubahan struktur organisasi dan perubahan regulasi.
2. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa sistem pengendalian intern pemerintah merupakan faktor yang memberikan pengaruh yang paling lemah terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik. Peneliti memberikan saran agar pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Barat dan Banten dapat membentuk budaya dan perilaku manusia menjadi lebih sadar akan pentingnya pengendalian. Unsur utama setiap organisasi adalah manusianya, atribut individual mereka termasuk integritas, nilai-nilai etika dan kompetensi dan lingkungan di mana mereka beroperasi. Pengendalian intern seharusnya menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk menerapkan SPI dapat dicapai dengan meningkatkan ketertiban dalam penyusunan dan penerapan kebijakan tentang pembinaan SDM serta meningkatkan komitmen terhadap kompetensi.

3. Penelitian ini belum mengungkapkan seluruh variabel yang dapat mempengaruhi penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik, sehubungan dengan itu disarankan untuk peneliti selanjutnya untuk menindaklanjuti penelitian ini dengan memasukkan variabel-variabel lain yang belum diteliti, antara lain *partisipatif budgeting* dan politik ekonomi.

6.3 Implikasi Hasil Penelitian

6.3.1 Implikasi Hasil Penelitian Bagi Pengembangan Ilmu

Berkaitan dengan perkembangan ilmu akuntansi, khususnya akuntansi pemerintahan, penelitian ini telah membuktikan variabel sistem pengendalian intern pemerintah, implementasi standar akuntansi pemerintahan, penyelesaian temuan audit memiliki pengaruh yang positif terhadap penerapan prinsip-prinsip tata kelola pemerintahan yang baik. Bagi peneliti selanjutnya dapat memasukkan variabel lain yaitu variabel *partisipatif budgeting* dan variabel politik ekonomi yang tidak penulis masukkan sebagai variabel dalam penelitian ini

6.3.2 Implikasi Hasil Penelitian Bagi Pemerintah Daerah

Bagi pemerintah daerah, seiring dengan semakin kuatnya tuntutan masyarakat agar pengelolaan pemerintahan dapat semakin akuntabel dan transparan serta lebih memperhatikan kepentingan masyarakat, maka pemerintah daerah pada seluruh tingkat pimpinan menyelenggarakan kegiatan pengendalian atas keseluruhan kegiatan di instansi masing-masing. Dengan demikian maka penyelenggaraan kegiatan pada suatu Instansi Pemerintah, mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, sampai dengan pertanggungjawaban, harus dilaksanakan secara tertib, terkendali, serta efisien dan efektif.

Sistem Pengendalian Intern dalam penerapannya harus memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan serta mempertimbangkan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi

Instansi Pemerintah tersebut. Untuk memperkuat dan menunjang efektivitas penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern dilakukan pengawasan intern dan pembinaan penyelenggaraan SPIP.

