

## **SISTEM INFORMASI, KEUANGAN, AUDITING DAN PERPAJAKAN**

<http://jurnal.usbykp.ac.id/index.php/sikap>

---

### **PENGARUH UKURAN ENTITAS DAN KOMPLEKSITAS TERHADAP KELEMAHAN PENGENDALIAN INTERN PADA KEMENTERIAN PUPR**

**Ahmad Fadillah Adha**

*Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Padjadjaran*  
dillah.ada@gmail.com

**Nunuy Nur Afiah**

*Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Padjadjaran*  
nunuy@unpad.ac.id

**Arie Pratama**

*Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Padjadjaran*  
arie.pratama@fe.unpad.ac.id

---

#### **Abstrak**

Kementerian PUPR telah meningkatkan opini atas laporan keuangan 2016 dan 2017 menjadi Wajar Tanpa Pengecualian yang sebelumnya di tahun 2015 mendapatkan opini Wajar Dengan Pengecualian. Opini Wajar Tanpa Pengecualian tersebut masih terdapat pengendalian intern yang belum efektif karena masih adanya temuan kelemahan pengendalian intern yang ditemukan dan dilaporkan pada Laporan Hasil Pemeriksaan. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh ukuran entitas (dengan proksi aset dan anggaran belanja) dan kompleksitas terhadap kelemahan sistem pengendalian internal. Jumlah observasi dari penelitian ini adalah 33 observasi (11 Unit Eselon I dikalikan tiga tahun). Metode analisis adalah regresi data panel dengan menggunakan perangkat lunak EViews 9. Hasil penelitian menunjukkan bahwa, aset berpengaruh negatif terhadap kelemahan sistem pengendalian intern sedangkan anggaran belanja dan kompleksitas berpengaruh positif terhadap kelemahan sistem pengendalian intern.

**Kata Kunci:** Kelemahan Pengendalian Intern; Aset; Anggaran Belanja; Kompleksitas

---

### ***THE EFFECT OF ENTITY SIZE AND COMPLEXITY ON INTERNAL CONTROL WEAKNESSES IN THE MINISTRY OF PUBLIC WORK AND HOUSING***

---

#### ***Abstract***

*The Ministry of Public Work and Housing has increased the opinion on 2016 and 2017 financial statements to be Unqualified, which in 2015 received Qualified. This Unqualified Opinion still has internal controls that have not been effective because there are still findings of internal control weaknesses found and reported in the Audit Report. The purpose of this study was to determine the effect of entity size (proxy of assets and budget) and the complexity of the weaknesses of the internal control system. The number of observations from this study was 33 observations (11 work units of Echelon I multiplied by three years). The method of analysis is panel data regression using EViews 9. The results of the study show that, assets have a negative effect on the weaknesses of the internal control system while the budget and complexity have a positive effect on the weaknesses of the internal control system.*

**Keywords:** *Weaknesses of Internal Control; Asset; Budget; Complexity*

---

## **PENDAHULUAN**

Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat (PUPR) terbentuk di tahun 2015 ditandai dengan adanya Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2015 tentang Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat. Kementerian PUPR merupakan gabungan dari dua kementerian yaitu Kementerian Pekerjaan Umum dan Kementerian Perumahan Rakyat. Kementerian PUPR merupakan salah satu entitas pelaporan yang berupaya konkrit dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara dengan menyampaikan laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang terdiri dari laporan realisasi anggaran, neraca, laporan operasional, laporan perubahan ekuitas dan catatan atas laporan keuangan.

Laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah dilakukan audit oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) untuk memeriksa dari kewajaran Laporan Keuangan Kementerian PUPR. Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Kementerian PUPR menghasilkan tiga Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yaitu LHP atas Laporan Keuangan yang berisi Laporan Keuangan Kementerian PUPR, LHP atas Sistem Pengendalian Intern yang berisi temuan serta rekomendasi BPK RI atas kelemahan SPI Kementerian PUPR, dan LHP atas Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan yang berisi temuan-temuan serta rekomendasi BPK RI atas ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan yang berlaku.

Opini Laporan Keuangan Kementerian PUPR berhasil ditingkatkan pada tahun 2015 dan 2016 menjadi opini Wajar Tanpa Pengecualian yang sebelumnya di tahun 2015 adalah Wajar Dengan Pengecualian. Opini Wajar Tanpa Pengecualian yang didapatkan Kementerian PUPR di tahun 2016 dan 2017 ternyata masih terdapat temuan-temuan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang dilaporkan di Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Hal tersebut menunjukkan masih adanya SPI yang belum efektif dilaksanakan Kementerian PUPR sehingga menjadi temuan SPI.

Laporan evaluasi BPK bisa menjadi data empiris untuk melakukan penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi kelemahan pengendalian internal (Kristanto, 2009). Dapat disimpulkan bahwa semakin banyak jumlah temuan atas sistem pengendalian intern yang dilaporkan pada Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI maka menunjukkan semakin lemah sistem pengendalian intern di instansi tersebut.

Kelemahan pengendalian intern ditemukan pada organisasi/instansi yang memiliki operasi yang lebih kompleks, ukuran lebih kecil dan kurang menguntungkan (Doyle, Ge, & McVay, 2007b; Ge & McVay, 2005; Petrovits, Shakespeare, & Shih, 2010). Pernyataan tersebut ditegaskan kembali di Pasal 18 ayat satu pada Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menyatakan bahwa pimpinan Instansi Pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas dan sifat dari tugas dan fungsi instansi Pemerintah yang bersangkutan. Berdasarkan pernyataan tersebut bahwa ukuran dan kompleksitas dapat mempengaruhi ataupun tidak mempengaruhi suatu kelemahan pengendalian intern pada suatu instansi dan merupakan faktor ketika mempertimbangkan kelemahan pengendalian intern.

*Standards for Internal Control in the Federal Government* menyatakan bahwa prinsip menciptakan internal kontrol yang efektif juga berlaku untuk entitas besar dan kecil dan terdapat perbedaan penerapan antara entitas yang kecil dan besar (*United States Government Accountability Office*, 2014). Atas dasar ini ukuran entitas dapat mempengaruhi kelemahan dari pengendalian internal suatu entitas. Ukuran entitas dapat diukur dengan proksi total aset (Doyle,

Ge, & McVay, 2007a; Petrovits et al., 2010) dan total anggaran belanja (Hyde, 2011; López & Peters, 2010).

Aset Kementerian PUPR merupakan penyumbang terbesar untuk Laporan Keuangan Pemerintah Pusat sehingga apabila terdapat kelemahan pengendalian intern pada aset Kementerian PUPR maka akan berdampak pada SPI Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. Penelitian-penelitian terdahulu belum menghasilkan hasil yang konsisten atas ukuran entitas dengan proksi total aset mempengaruhi kelemahan pengendalian intern. Beberapa penelitian di Indonesia menyimpulkan variabel independen ukuran entitas dengan proksi total aset berpengaruh terhadap variabel dependen kelemahan pengendalian intern (Iqbal, Tanjung, & Supriono, 2017; Majid, Herwanti, & Fitriah, 2017; Martani & Zaelani, 2011) dan terdapat hasil penelitian yang menyimpulkan variabel independen ukuran entitas dengan proksi total aset tidak berpengaruh terhadap variabel dependen kelemahan pengendalian intern (Nurwati & Trisnawati, 2015; Rachmawati & Handayani, 2016).

Kementerian PUPR di masa Presiden Joko Widodo mempunyai andil besar dalam mendorong percepatan pembangunan infrastruktur sehingga di tahun 2015 sampai dengan 2017 mendapat anggaran belanja yang besar. Pengelolaan anggaran belanja yang banyak hendaknya diiringi dengan diimplementasikan kegiatan pengendalian intern yang lebih untuk menghindari kesempatan dalam kecurangan dan penyelewangan. Penelitian di luar negeri seperti hasil penelitian Hyde (2011) menyimpulkan ukuran entitas dengan proksi total anggaran belanja tidak mempengaruhi kelemahan pengendalian intern. Beberapa penelitian di Indonesia cenderung meneliti pada klasifikasi Belanja Modal (Iqbal et al., 2017; Kristanto, 2009; Nurwati & Trisnawati, 2015; Rachmawati & Handayani, 2016). Penelitian Rachmawati & Handayani (2016) dan Nurwati & Trisnawati (2015) menyimpulkan variabel independen ukuran entitas dengan proksi total belanja modal memiliki pengaruh terhadap variabel dependen kelemahan pengendalian intern. Bertolak belakang dengan penelitian Kristanto (2009) dan Iqbal et al. (2017) menyimpulkan variabel independen ukuran entitas dengan proksi total belanja modal tidak memiliki pengaruh terhadap variabel dependen kelemahan pengendalian intern.

Kompleksitas pada Kementerian PUPR terlihat dari banyaknya jumlah satuan kerja yang dimiliki oleh tiap-tiap Unit Eselon I Kementerian PUPR. Semakin banyak jumlah satuan kerja yang dimiliki maka semakin kompleks entitas tersebut sehingga semakin banyak informasi yang harus diungkapkan sebagai upaya mengurangi asimetri informasi dalam menunjukkan kinerja yang semakin baik (Khasanah & Rahardjo, 2014). Penelitian-penelitian terdahulu belum menghasilkan hasil yang konsisten atas kompleksitas entitas dengan proksi jumlah satuan kerja mempengaruhi kelemahan pengendalian intern. Terdapat penelitian di Indonesia dengan kesimpulan variabel independen kompleksitas entitas dengan proksi jumlah satuan kerja berpengaruh terhadap variabel dependen kelemahan pengendalian intern (Fauza, Zulfahridar, & Anggraini, 2015). Sedangkan terdapat penelitian yang menyimpulkan variabel independen kompleksitas entitas dengan proksi jumlah satuan kerja tidak berpengaruh terhadap variabel dependen kelemahan pengendalian intern (Putri & Mahmud, 2015).

## **TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### ***Agency Theory***

Hubungan keagenan didefinisikan sebagai kontrak dimana satu atau lebih *principal* melibatkan *agent* untuk melakukan beberapa layanan atas nama *principal* (Jensen & Meckling,

1976). Hubungan antara pemerintah dan rakyat dalam *agency theory* bahwa rakyat adalah *principal*, dan sebaliknya pemerintah adalah *agent* yang bekerja untuk rakyat (Zhang & Zhang, 2009). Pemerintah yang bekerja atas nama *principal* diharapkan untuk merancang kebijakannya menuju efisiensi atau kesetaraan dan melakukannya dengan mendahulukan kepentingan warganya (Tresch, 2015).

Hubungan keagenan juga terjadi antara unit-unit Eselon I Kementerian PUPR dengan Menteri PUPR dimana Menteri PUPR sebagai *principal* yang sebagai pendelegasi tugas dan unit-unit Eselon I Kementerian PUPR sebagai *agent* yang didelegasikan tugas dari Menteri PUPR. Teori keagenan menjelaskan terdapat hubungan pendelegasian tugas dari *principal* kepada *agent* (Lupia, 2015). Pemerintah besar dan kecil menggunakan delegasi untuk meningkatkan jangkauan layanan yang dapat mereka berikan (Lupia, 2015). Menteri PUPR mendelegasikan tugas dan fungsi ke masing-masing unit Eselon I dalam meningkatkan jangkauan layanan yang diberikan.

### **Sistem Pengendalian Intern**

Sistem Pengendalian Internal didefinisikan sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lainnya, yang dirancang untuk memberikan jaminan yang wajar terkait pencapaian tujuan yang berkaitan dengan operasi, pelaporan, dan kepatuhan (COSO, 2013). Definisi menurut COSO mengarah pada tujuan yang akan dicapai yaitu:

- 1) Tujuan Operasi  
Tujuan ini berkaitan dengan efektivitas dan efisiensi operasi entitas, termasuk sasaran kinerja operasional dan keuangan, dan penjagaan aset.
- 2) Tujuan Pelaporan  
Tujuan ini berkaitan dengan pelaporan keuangan yang mencakup keandalan, ketepatan waktu, transparansi, atau ketentuan lain yang ditetapkan oleh regulator, pembuat standar yang diakui, atau kebijakan entitas.
- 3) Tujuan Kepatuhan  
Tujuan ini berkaitan dengan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang menjadi subjek entitas

### **Kelemahan Sistem Pengendalian Intern**

Auditor harus mengevaluasi apakah kontrol utama absen (tidak ada) dalam desain pengendalian internal atas pelaporan keuangan sebagai bagian dari evaluasi risiko pengendalian dan kemungkinan salah saji laporan keuangan (Arens, Elder, & Beasley, 2014). Menurut Arens et al. (2014) terdapat tiga level dari keabsenan/ketidak-adaan dari pengendalian internal yaitu *control deficiency*, *significant deficiency*, dan *material weakness*.

Berdasarkan Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan RI Nomor 2/K/I-XIII/7/2012 tentang Petunjuk Teknis Pemahaman dan Pengujian Sistem Pengendalian Internal Pemeriksaan Keuangan menyebutkan bahwa kelemahan Sistem Pengendalian Intern terjadi jika ditemukan kondisi tidak terdapat pengendali kunci (*key controls*) atau pengendalian yang ada tidak memadai dalam mencegah terjadinya salah saji material dalam laporan keuangan. Tingkat kelemahan Sistem Pengendalian Intern dibagi menjadi material, signifikan dan tidak berdampak.

### **Pengaruh Aset terhadap Kelemahan SPI**

Khasanah & Rahardjo (2014) mendefinisikan aset sebagai sumber daya yang digunakan entitas untuk melakukan kegiatan operasionalnya. Sedangkan *International Public Sector Accounting Standards Board* (2014) mendefinisikan aset sebagai sumber daya yang dikendalikan oleh suatu entitas sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi masa depan diharapkan dapat diperoleh oleh entitas.

Aset Kementerian PUPR merupakan hasil gabungan dari aset-aset Unit Eselon I dibawahnya. Unit Eselon I Kementerian PUPR selaku *agent* yang mempunyai lebih banyak aset hendaknya bertanggungjawab atas kepercayaan Menteri PUPR dan rakyat selaku *principal* dalam mengelola aset-aset tersebut. Dalam hal ini Unit Eselon I Kementerian PUPR hendaknya meningkatkan pengendalian intern atas aset-asetnya dalam hal meningkatkan kepercayaan *principal*. Atas dasar tersebut maka variabel aset memiliki pengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian intern. Pernyataan tersebut sesuai dengan hasil penelitian Majid et al. (2017) yang menyimpulkan aset berpengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian intern. Selain itu pada penelitian Doyle et al. (2007b) juga menjelaskan apabila suatu entitas mempunyai ukuran yang semakin besar maka kelemahan pengendalian intern akan semakin kecil.

Variabel aset dapat juga memiliki pengaruh positif terhadap kelemahan pengendalian intern. Menurut Larassati, Anggraini dan Gerendrawaty (2013) dalam Nurwati & Trisnawati (2015) menyatakan bahwa ukuran pemerintah yang semakin besar cenderung memiliki pengawasan yang longgar sehingga semakin banyak kelemahan pengendalian intern yang ditemukan.

H<sub>1</sub> : Total aset berpengaruh terhadap Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

### **Pengaruh Anggaran Belanja terhadap Kelemahan SPI**

Anggaran dalam organisasi sektor publik menurut Mahsun, Sulistyowati, & Purwanugraha (2013) adalah instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dana publik dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan mendefinisikan anggaran belanja sebagai rencana belanja yang akan dilaksanakan pemerintah yang diukur dalam satuan rupiah dan disusun menurut klasifikasi tertentu secara sistematis untuk satu periode.

Kementerian PUPR selama periode Presiden Joko Widodo mendapatkan alokasi anggaran belanja terbesar karena salah satu prioritas Presiden Joko Widodo adalah pembangunan infrastruktur yang merupakan tugas dan fungsi dari Kementerian PUPR. Kementerian PUPR mengalokasikan anggaran belanjanya ke setiap unit Eselon I untuk melaksanakan tugas dan fungsinya. Selaku *agent* hendaknya Unit Eselon I Kementerian PUPR dapat mengelola anggaran belanjanya dengan baik dengan melakukan usaha pengendalian intern yang lebih baik karena dari sisi pendanaan yang banyak dapat dialokasikan lebih banyak untuk pengendalian intern yang baik. Atas dasar itu maka semakin banyak anggaran belanja seharusnya semakin sedikit kelemahan pengendalian intern yang ditemukan pada Unit Eselon I Kementerian PUPR, sehingga anggaran belanja dapat berpengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian intern. Akan tetapi, banyaknya anggaran yang diterima Kementerian PUPR seringkali mengakibatkan kesalahan pengalokasian anggaran belanja modal dan belanja barang. Atas hal tersebut maka banyaknya anggaran belanja dapat berpengaruh positif pada kelemahan pengendalian intern.

H<sub>2</sub> : Anggaran Belanja berpengaruh terhadap Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

### **Pengaruh Kompleksitas terhadap Kelemahan SPI**

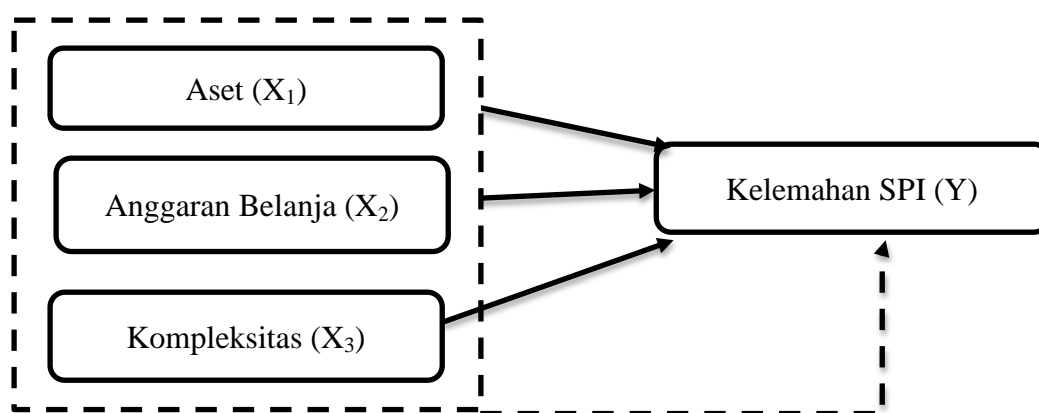
Hartono, Mahmud, & Utaminingsih (2014) mendefinisikan kompleksitas sebagai tingkatan yang ada dalam sebuah organisasi, diantaranya tingkat spesialisasi atau tingkat pembagian kerja, jumlah tingkatan di dalam hirarki organisasi serta tingkat sejauh mana unit-unit organisasi bersebar secara geografis untuk mencapai tujuannya. Kompleksitas pada penelitian ini menggunakan ukuran jumlah satker-satker dibawah unit Eselon I. Semakin banyak jumlah satuan kerja yang dimiliki maka semakin kompleks entitas tersebut sehingga semakin banyak informasi yang harus diungkapkan sebagai upaya mengurangi asimetri informasi dalam menunjukkan kinerja yang semakin baik (Khasanah & Rahardjo, 2014).

Unit Eselon I Kementerian PUPR yang mempunyai satuan kerja banyak hendaknya mengimplementasikan pengendalian intern yang lebih baik dibandingkan Unit Eselon I dengan satuan kerja sedikit, sehingga temuan atas kelemahan pengendalian intern dapat berkurang. Atas dasar tersebut maka kompleksitas dapat berpengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian intern. Kompleksitas juga dapat berpengaruh positif terhadap kelemahan pengendalian intern. Mayoritas satuan kerja yang dimiliki tiap-tiap Unit Eselon I tersebar di seluruh Indonesia, hal ini dapat menyebabkan kegiatan pengendalian akan lebih sulit dilakukan karena banyaknya satker-satker yang sulit dijangkau dari pusat.

H<sub>3</sub> : Kompleksitas berpengaruh terhadap Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

### Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual yang digunakan dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1 Kerangka Konseptual

## METODE PENELITIAN

### Metode Penelitian

Metode penelitian ini adalah metode dokumentasi sehingga peneliti menyelidiki benda-benda tertulis yang dalam penelitian ini adalah Laporan Keuangan Kementerian PUPR dari tahun 2015-2017 dan Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI dari tahun 2015-2017.

### Populasi dan Sampel

Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah dengan sampling jenuh (sensus) yaitu dengan menggunakan semua anggota populasi sebagai sampel. Jumlah observasi dalam penelitian ini adalah tiga puluh tiga yang didapat dari hasil perkalian populasi sebanyak 11 Unit Eselon I dengan jumlah *time series* yaitu tiga tahun dari tahun 2015 sampai dengan 2017.

### Operasionalisasi Variabel Penelitian

Secara jelas variabel dan skala pengukuran yang terdapat dalam penelitian ini disajikan pada tabel dibawah ini.

Tabel 1. Operasionalisasi Variabel

Variabel	Parameter	Skala
Aset (X <sub>1</sub> )	Total Aset pada masing-masing Unit Eselon I	Rasio
Anggaran Belanja (X <sub>2</sub> )	Total Anggaran Belanja pada masing-masing Unit Eselon I	Rasio



Variabel	Parameter	Skala
Kompleksitas ( $X_3$ )	Jumlah satker pada masing-masing Unit Eselon I	Rasio
Kelemahan SPI (Y)	Jumlah temuan BPK atas kelemahan SPI pada masing-masing Unit Eselon I	Rasio

### Teknik Analisis Data Penelitian

Model yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi dengan menggunakan data panel disebut model regresi data panel. Data panel merupakan gabungan dari data cross section dan time series (Widarjono, 2017). Pada penelitian ini model regresi data panel diolah dengan program Eviews 9.

Metode estimasi model regresi dengan data panel dapat melalui tiga pendekatan yaitu *Common Effect Model*, *Fixed Effect Model* dan *Random Effect Model* (Widarjono, 2017). Untuk memilih model mana yang lebih tepat digunakan dalam penelitian ini terdapat beberapa pengujian yang harus dilakukan yaitu uji chow, uji hausman dan uji Langrange Multiplier.

Setelah menentukan model regresi yang tepat dilakukan uji asumsi klasik. Penelitian ini dalam mendapatkan estimator OLS yang bersifat BLUE akan dilakukan semua uji asumsi klasik sedangkan apabila terpilih pendekatan *Random Effect Model* yang menggunakan metode *Generalized Least Square/GLS* hanya melakukan Uji Normalitas dan Uji Multikolinieritas saja karena pendekatan *Random Effect Model* dinyatakan bebas autokorelasi (Widarjono, 2017) dan menyembuhkan heteroskedastisitas (Rosadi, 2012).

Setelah melakukan uji asumsi klasik kemudian melakukan uji signifikansi yaitu uji statistik t (uji parsial), uji statistik f (Uji simultan) dan determinan  $R^2$ .

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Uji Chow

Kriteria pengambilan keputusan pada Uji Chow ini adalah sebagai berikut:

$H_0$  : Jika Probability Chi Square  $> 0.05$ , maka menggunakan *Common Effect Model*

$H_1$  : Jika Probability Chi Square  $< 0.05$ , maka menggunakan *Fixed Effect Model*

Tabel 2. Uji Chow

<i>Effect Test</i>	Prob
<i>Cross-section Chi-square</i>	0.3602

Sumber: Hasil Output EViews 9 (2019)

Berdasarkan tabel diatas diketahui Probability Chi Square adalah  $0.3602 > 0.05$  sehingga  $H_0$  diterima. Berdasarkan Uji Chow, model *Common Effect Model* yang paling tepat digunakan dalam mengestimasi data panel.

### Uji Hausman

Kriteria pengambilan keputusan pada Uji Hausman ini adalah sebagai berikut:

$H_0$  : Jika Probability Chi Square  $> 0.05$ , maka menggunakan *Random Effect Model*

$H_1$  : Jika Probability Chi Square  $< 0.05$ , maka menggunakan *Fixed Effect Model*

Tabel 3. Uji Hausman

<i>Test Summary</i>	Prob
<i>Cross-section Random</i>	0.1290

Sumber: Hasil Output EViews 9 (2019)

Berdasarkan tabel diatas diketahui Probability Chi Square adalah  $0.1290 > 0.05$  sehingga  $H_0$  diterima. Berdasarkan Uji Hausman, model *Random Effect Model* yang paling tepat digunakan dalam mengestimasi data panel.

**Uji Langrange Multiplier (LM)**

Kriteria pengambilan keputusan pada Uji LM ini adalah sebagai berikut:

$H_0$  : Jika Probability Chi Square  $> 0.05$ , maka menggunakan *Common Effect Model*

$H_1$  : Jika Probability Chi Square  $< 0.05$ , maka menggunakan *Random Effect Model*

Tabel 4. Uji LM

<i>Test Summary</i>	<i>Cross-section</i>
<i>Breusch-Pagan</i>	(0.0276)

Sumber: Hasil Output EViews 9 (2019)

Berdasarkan tabel diatas diketahui Probability Chi Square adalah  $0.0276 < 0.05$  sehingga  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima. Berdasarkan Uji LM, model *Random Effect Model* yang paling tepat digunakan dalam mengestimasi data panel.

**Model Regresi Terpilih**

Setelah dilakukan tiga uji diatas *Random Effect Model* terpilih dua kali di Uji Hausman dan Uji LM sebagai model yang tepat digunakan sehingga pada penelitian ini model regresi yang terpilih adalah dengan pendekatan *Random Effect Model*. Berdasarkan hal tersebut maka uji asumsi klasik yang dilakukan adalah Normalitas dan Multikolinieritas.

Tabel 5. *Random Effect Model*

Variable	Coefficient	Std.Error	t-Statistic	Prob
C	1.474049	0.385814	3.820618	0.0006
Aset ( $X_1$ )	-8.39E-15	3.53E-15	-2.380264	0.0241
Anggaran Belanja ( $X_2$ )	2.13E-13	5.31E-14	4.010026	0.0004
Kompleksitas ( $X_3$ )	0.009697	0.002640	3.673144	0.0010
Weighted Statistics				
R-squared	0.795519	F-Statistic	37.60749	
Adjusted R-squared	0.774366	Prob (F-Statistic)	0.000000	

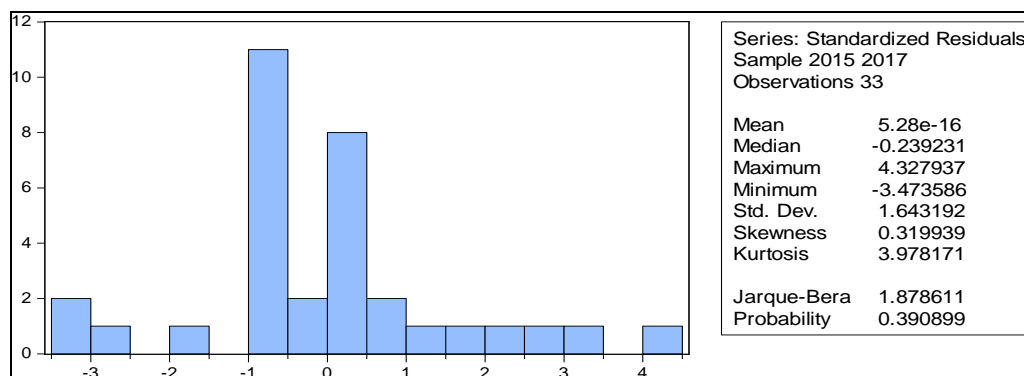
Sumber: Hasil Output EViews 9 (2019)

**Model Asumsi Klasik - Normalitas**

Untuk menentukan data terdistribusi normal atau tidak digunakan uji Jargue-Bera atau J-B test dengan ketentuan jika probabilitas lebih besar dari 0.05 (5%) maka data terdistribusi dengan



normal. Berdasarkan hasil output EViews 9 diketahui probability 0.390899 yang lebih besar dari 0.05 sehingga model regresi ini terdistribusi dengan normal.



Gambar 2 Hasil Uji Normalitas  
Sumber: Hasil Output EViews 9 (2019)

### Model Asumsi Klasik - Multikolinieritas

Pendeteksian multikolinieritas pada penelitian ini dengan *Variance Inflation Factor*. Apabila perhitungan VIF nilainya lebih kecil dari 10 sehingga diduga tidak ada multikolinieritas (Widarjono, 2017). Berdasarkan hasil output EViews 9 diketahui nilai *centered* VIF semua variabel independen bernilai lebih kecil dari 10 sehingga pada penelitian ini tidak ada multikolinieritas.

Tabel 6. Uji Multikolinieritas

Variabel	Centered VIF
Aset ( $X_1$ )	5.267307
Anggaran Belanja ( $X_2$ )	6.846707
Kompleksitas ( $X_3$ )	1.760775

Sumber: Hasil Output EViews 9 (2019)

### Uji Statistik t

Nilai t tabel berdasarkan tabel t statistik pada  $df = n - k - 1$  atau  $33 - 3 - 1 = 29$  (dimana n adalah jumlah observasi dan k adalah jumlah variabel independen), dengan signifikansi 0.05 dan uji dua arah maka diperoleh hasil t tabel adalah 2.04523 / -2.04523.

Variabel aset secara parsial berpengaruh terhadap kelemahan SPI. Hal tersebut dapat dilihat berdasarkan hasil statistik diketahui nilai t hitung adalah -2.380264 yang lebih besar dari nilai t tabel sebesar -2.04523, dimana nilai probabilitas diketahui sebesar 0.0241 yang kurang dari 0.05. Nilai t hitung yang negatif dapat diartikan variabel aset berpengaruh negatif terhadap kelemahan SPI sehingga jika terdapat kenaikan aset maka Kelemahan SPI akan menurun.

Variabel anggaran belanja secara parsial berpengaruh terhadap kelemahan SPI. Hal tersebut dapat dilihat berdasarkan hasil statistik diketahui nilai t hitung adalah 4.010026 yang lebih besar dari nilai t tabel sebesar 2.04523, dimana nilai probabilitas diketahui sebesar 0.0004 yang kurang dari 0.05. Nilai t hitung yang positif dapat diartikan variabel anggaran belanja berpengaruh positif terhadap kelemahan SPI sehingga jika terdapat kenaikan anggaran belanja maka Kelemahan SPI akan meningkat.

Variabel kompleksitas secara parsial berpengaruh terhadap kelemahan SPI. Hal tersebut dapat dilihat berdasarkan hasil statistik diketahui nilai t hitung adalah 3.673144 yang lebih besar dari nilai t tabel sebesar 2.04523, dimana nilai probabilitas diketahui sebesar 0.0010 yang kurang dari 0.05. Nilai t hitung yang positif dapat diartikan variabel kompleksitas berpengaruh positif terhadap kelemahan SPI sehingga jika terdapat kenaikan kompleksitas maka Kelemahan SPI akan meningkat.

### Uji Statistik F

Nilai F tabel berdasarkan tabel F statistik pada  $df_1 = \text{jumlah variabel} - 1$  atau  $4 - 1 = 3$  dan  $df_2 = n - k - 1$  atau  $33 - 3 - 1 = 29$  (dimana n adalah jumlah observasi dan k adalah jumlah variabel independen), dengan signifikansi 0.05 maka diperoleh hasil F tabel adalah 2.93.

Variabel aset, anggaran belanja dan kompleksitas secara bersama-sama berpengaruh terhadap kelemahan SPI. Hal ini dapat dilihat dari F hitung sebesar 37.60749 lebih besar dari F tabel yang sebesar 2.93 dimana nilai probabilitasnya sebesar 0.000000 lebih kecil dari 0.05.

### Uji Koefisien Determinan $R^2$

Berdasarkan hasil statistik diketahui bahwa *adjusted*  $R^2$  adalah sebesar 0.774366 yang dapat diartikan bahwa variabel aset, anggaran belanja dan kompleksitas memiliki sumbangan pengaruh yang kuat terhadap kelemahan SPI sebesar 0.774366 atau 77.44% dan sisanya dipengaruhi faktor lain yang tidak diteliti.

### Pembahasan

Variabel aset berpengaruh negatif terhadap kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) di Kementerian PUPR. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Martani & Zaelani (2011), Putri & Mahmud (2015), Majid et al. (2017) dan Iqbal et al. (2017) yang menunjukkan pengaruh aset terhadap kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang negatif. Hasil penelitian ini tidak sejalan penelitian Fauza et al. (2015), Nurwati & Trisnawati (2015), dan Rachmawati & Handayani (2016) yang menunjukkan bahwa variabel aset tidak mempengaruhi kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI). Pengaruh negatif aset terhadap kelemahan SPI menunjukkan bahwa banyaknya jumlah aset yang dimiliki akan mendorong Unit Eselon I untuk mengimplementasikan praktik sistem pengendalian intern yang baik sebagai pertanggungjawaban *agent* yang diberikan wewenang oleh *principal* untuk menjaga keutuhan aset-aset yang berada dalam pengawasannya.

Variabel anggaran belanja berpengaruh positif terhadap kelemahan SPI di Kementerian PUPR. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Hyde (2011) yang menunjukkan variabel anggaran belanja tidak mempengaruhi kelemahan pengendalian intern. Peneliti belum menemukan penelitian di Indonesia terkait pengaruh anggaran belanja terhadap kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI). Penelitian di Indonesia lebih banyak mengambil variabel belanja modal yang dalam hal ini masih terkait dengan permasalahan belanja. Penelitian Nurwati & Trisnawati (2015) dan Rachmawati & Handayani (2016) menyimpulkan variabel belanja modal memiliki pengaruh terhadap variabel dependen kelemahan pengendalian intern. Pengaruh positif anggaran belanja terhadap kelemahan SPI menunjukkan bahwa banyaknya jumlah anggaran belanja yang dimiliki belum mendorong Unit Eselon I dalam mengimplementasikan pengendalian intern yang baik.

Variabel kompleksitas berpengaruh positif terhadap kelemahan SPI di Kementerian PUPR. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Fauza et al. (2015) yang menunjukkan pengaruh kompleksitas terhadap kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang positif dan mendukung hasil penelitian Doyle et al. (2007b) yang menjelaskan perusahaan yang ditemukan kelemahan pengendalian intern cenderung mempunyai kompleksitas yang tinggi. Hasil penelitian ini tidak

sejalan dengan penelitian Putri & Mahmud (2015) dan Rachmawati & Handayani (2016) yang menunjukkan variabel kompleksitas tidak berpengaruh terhadap kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI). Pengaruh positif kompleksitas terhadap kelemahan SPI menunjukkan bahwa banyaknya jumlah satuan kerja yang dimiliki belum mendorong Unit Eselon I dalam mengimplementasikan pengendalian intern yang baik.

## **SIMPULAN**

Penelitian ini bertujuan dalam memberikan bukti empiris bahwa ukuran entitas dengan proksi variabel aset dan anggaran belanja dan kompleksitas dengan proksi jumlah satuan kerja memiliki pengaruh terhadap kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI). Pada penelitian ini dapat diambil simpulan bahwa (1) Ukuran entitas yang diproksikan dengan total aset memiliki pengaruh negatif terhadap kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) pada Kementerian PUPR, (2) Ukuran entitas yang diproksikan dengan total anggaran belanja memiliki pengaruh positif terhadap kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) pada Kementerian PUPR, (3) Kompleksitas yang diproksikan dengan jumlah satuan kerja memiliki pengaruh positif terhadap kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) pada Kementerian PUPR.

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. . (2014). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. (D. Battista, Ed.) (15th ed.). New Jersey: Pearson Education.
- Badan Pemeriksa Keuangan RI. Keputusan BPK Nomor 2/K/I-XIII/7/2012 tentang Petunjuk Teknis Pemahaman dan Pengujian Sistem Pengendalian Internal Pemeriksaan Keuangan (2012). Indonesia: Badan Pemeriksa Keuangan RI.
- COSO. (2013). *Internal Control — Integrated Framework*. Durham: COSO. <https://doi.org/978-1-93735-239-4>
- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007a). Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting. *The Accounting Review*, 82(5), 1141–1170. <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.5.1141>
- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007b). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1–2), 193–223. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.10.003>
- Fauza, N., Zulbahridar, & Anggraini, L. (2015). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kelemahan Pengendalian Intern Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah se Sumatera). *Jom FEKON*, 2(2), 1–15.
- Ge, W., & McVay, S. (2005). The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes -Oxley Act. *Accounting Horizons*, 19(3), 137–158. <https://doi.org/10.2308/acch.2005.19.3.137>
- Hartono, R., Mahmud, A., & Utaminingsih, N. S. (2014). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kelemahan Pengendalian Intern Pemerintah Daerah. *Symposium Nasional Akuntansi XVII Mataram*, 1–13.
- Hyde, J. C. (2011). Material Weaknesses in Internal Control Over Compliance for Federal Grants to U.S. Counties. *Faculty Works*. 34. Retrieved from [https://knowledge.e.southern.edu/facworks\\_bus/34](https://knowledge.e.southern.edu/facworks_bus/34)
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2014). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (Vol. I). New York: International Federation of Accountants.
- Iqbal, M., Tanjung, A. R., & Supriono. (2017). Pengaruh Tingkat Pertumbuhan Ekonomi, Pendapatan Asli Daerah, Ukuran Pemerintah Daerah, Belanja Modal, dan Jumlah Penduduk terhadap Kelemahan Pengendalian Intern pada Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten dan Kota Provinsi Riau dan Sumbar). *JOM Fekon*, 4(1).

- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Khasanah, N. L., & Rahardjo, S. N. (2014). Pengaruh karakteristik, kompleksitas, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(3), 1–11. Retrieved from <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>
- Kristanto, S. B. (2009). Pengaruh Ukuran Pemerintahan, Pendapatan Asli Daerah (PAD), dan Belanja Modal Sebagai Prediktor Kelemahan Pengendalian Internal. *Jurnal Akuntansi Ukrida*, 9(1), 1–17.
- López, D. M., & Peters, G. F. (2010). Internal control reporting differences among public and governmental auditors: The case of city and county Circular A-133 audits. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(5), 481–502. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.06.003>
- Lupia, A. (2015). *Delegation of Power: Agency Theory*. *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences: Second Edition* (Second Edi, Vol. 5). Elsevier. <https://doi.org/10.1016/B978-0-08-097086-8.93029-0>
- Mahsun, M., Sulistyowati, F., & Purwanugraha, H. A. (2013). *Akuntansi Sektor Publik* (Edisi Ket). Yogyakarta: BPFE-Yogyakarta.
- Majid, A., Herwanti, T., & Fitriah, N. (2017). Pengaruh Pertumbuhan Ekonomi, Ukuran Pemerintah Daerah, dan Pendapatan Asli Daerah terhadap Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (Studi pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia). *Jurnal Magister Manajemen Universitas Mataram*, 6(1), 1–16.
- Martani, D., & Zaelani, F. (2011). Pengaruh Ukuran, Pertumbuhan dan Kompleksitas terhadap Pengendalian Intern Pemerintah Daerah Studi Kasus di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XIV Aceh*, 21–22.
- Nurwati, I., & Trisnawati, R. (2015). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kelemahan Pengendalian Intern Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Tengah Periode 2011-2012). *Syariah Paper Accounting FEB UMS*, 363–373.
- Petrovits, C., Shakespeare, C., & Shih, A. (2010). The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations. *The Accounting Review*, 86. Retrieved from [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1582765](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1582765)
- Putri, N. K., & Mahmud, A. (2015). Pengaruh Pertumbuhan Ekonomi, Pad, Ukuran Dan Kompleksitas Terhadap Kelemahan Pengendalian Intern Pemda. *Accounting Analysis Journal*, 4(2), 1–8.
- Rachmawati, D. E., & Handayani, N. (2016). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kelemahan Pengendalian Internal Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 5(1).
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (2008). Indonesia: Sekretariat Negara RI.
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (2010). Indonesia: Sekretariat Negara RI.
- Republik Indonesia. Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2015 tentang Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat (2015). Indonesia: Sekretariat Kabinet RI.
- Rosadi, D. (2012). *Ekonometrika dan Analisis Runtun Waktu Terapan dengan EViews*. (S. Suyantoro, Ed.). Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Tresch, R. W. (2015). *Public Finance A Normative Theory*. Oxford: Elsevier.

- United States Government Accountability Office. (2014). *Standards for Internal Control in the Federal Government - GAO 14-704G (The Green Book)*. Washington, DC: United States Government Accountability Office.
- Widarjono, A. (2017). *Ekonometrika, Pengantar dan Aplikasinya Disertai Panduan EViews*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Zhang, J., & Zhang, Z. (2009). Applying E-government information system for anti-corruption strategy. *International Conference on Management of E-Commerce and e-Government*, 112–115. <https://doi.org/10.1109/ICMeCG.2009.40>