

Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Temuan Audit Atas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Provinsi di Indonesia

Iva Rosalia Maurita¹, Sukmini Hartati², Sri Hartaty³

¹Politeknik Negeri Sriwijaya, ivarosalia0502@gmail.com

²Politeknik Negeri Sriwijaya, sukmini_hartati@polsri.ac.id

³Politeknik Negeri Sriwijaya, srihartaty@polsri.ac.id

ABSTRACT

This study aims to examine and analyze the effect of Government Size, Local Own-Source Revenue (PAD), and Capital Expenditure on audit findings related to the Internal Control System (SPI) of provincial governments in Indonesia. The objects of this study consist of 34 provincial governments during the period 2022 to 2024. The data were obtained from Audit Reports on Local Government Financial Statements (LKPD) issued by the Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK RI), specifically through the Budget Realization Reports, Balance Sheets, Audit Reports on the Internal Control System, and the First Semester Audit Summary (IHPS I). The data analysis technique employed was panel data regression using EViews 13 software. The findings indicate that, partially, Government Size has a significant effect, while PAD and Capital Expenditure do not show a significant effect. Simultaneously, Government Size, Local Own-Source Revenue (PAD), and Capital Expenditure collectively influence audit findings on the Internal Control System in provincial governments in Indonesia

Keywords: Government Size, Local Own-Source Revenue, Capital Expenditure, Audit Findings on Internal Control System.

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini yakni melakukan pengujian dan analisis pengaruh dari Ukuran Pemerintah, Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan Belanja Modal terhadap temuan audit atas Sistem Pengendalian Intern Provinsi di Indonesia. Objek penelitian terdiri dari 34 pemerintah provinsi selama periode 2022 hingga 2024. Data didapat dari Laporan Hasil Pemeriksaan mengenai Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang penerbitannya dilakukan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI), khususnya melalui Laporan Realisasi Anggaran, Neraca serta Laporan Hasil Pemeriksaan atas Sistem Pengendalian Intern dan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I. Regresi data panel menjadi teknik yang diterapkan dalam menganalisis data melalui program berupa EViews 13. Temuan yang didapat memperlihatkan secara parsial, Ukuran Pemerintah berpengaruh signifikan, PAD dan Belanja Modal tidak berpengaruh signifikan. Secara simultan, Ukuran Pemerintah, PAD dan Belanja Modal bersama-sama berpengaruh terhadap temuan audit atas Sistem Pengendalian Intern pada pemerintah provinsi di Indonesia.

Kata kunci: : Ukuran Pemerintah, Pendapatan Asli Daerah, Belanja Modal, Temuan Audit Sistem Pengendalian Internal.

A. PENDAHULUAN

Indonesia sebagai negara dengan wilayah yang luas menghadapi tantangan besar dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang efektif. Struktur pemerintahan Indonesia dibangun dalam kerangka sektor publik, terdiri atas pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Setiap tingkatan pemerintahan tersebut memiliki kewenangan dan tanggung jawab dalam mengelola pemerintahan maupun keuangan daerah, sejalan dengan mandat yang termuat pada undang-undang. Orientasi yang dihadirkan dalam pengelolaan sektor publik tidak berfokus akan



keuntungan ataupun profit oriented melainkan mengenai service public oriented atau disebut sebagai pelayanan publik (Pertiwi & Utami, 2020). Oleh sebab itu penerapan pengelolaan pemerintah yang baik perlu diwujudkan secara akuntabel dan transparan melalui upaya menyusun serta menyajikan laporan keuangan yang sejalan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan serta keterbukaan atas informasi publik.

Dalam pelaksanaan standar pengelolaan keuangan, keberadaan sistem pengendalian internal menjadi kebutuhan yang tidak dapat diabaikan. Sebab sektor publik mempunyai sumber daya yang biasanya bersumber dari uang publik, serta butuh perlakuan khusus dalam penggunaannya. Mengingat bahwa pelanggaran dalam pengelolaan keuangan dapat muncul pada perusahaan serta mampu terjadi di organisasi publik seperti instansi pemerintah. Adanya kelemahan dan pengabaian sistem pengendalian intern pada organisasi nonprofit dapat memicu terjadinya kecurangan pada organisasi tersebut (Mustafa & Mahyus, 2016). Diikuti fakta dari Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) yang menjelaskan internal control weakness adalah penyebab fraud terbesar di dunia. Dengan data pada tahun 2024, benua asia-pasifik cenderung memiliki kerugian paling besar diantara benua lainnya. Terhitung bahwa penyebab fraud mendominasi diakibatkan oleh kurangnya pengendalian internal sebanyak (32%) dan pengabaian terhadap pengendalian internal itu sendiri (19%) dari total kasus kecurangan yang terjadi (ACFE, 2024).

Sistem Pengendalian Internal dalam pemerintah diatur secara tertib pada PP No. 60 tahun 2008, dimana regulasi ini diadopsi dari kerangka kerja Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), diselenggarakan menyeluruh dilingkungan pemerintah pusat dan daerah. Murwanto et al., (2024) dalam buku Audit Sektor Publik menjelaskan bahwa tujuan pengendalian internal dibuat guna memberi suatu keyakinan dalam mencapai tiga tujuan, yaitu; Efisiensi serta efektivitas operasional organisasi; Keandalan pelaporan keuangan' serta Ketaatan pada berlakunya undang-undang. Pernyataan tersebut sesuai dengan yang BPK RI rumuskan, dimana sistem pengendalian internal dalam kerangka pelaporan merupakan proses integral yang dirancang dan diimplementasikan entitas untuk memberikan keyakinan, dengan penambahan dan penegasan pada aspek penting yaitu pengamanan aset. Sesuai laporan hasil pemeriksaan, auditor mengidentifikasi tiga kategori temuan atas Sistem Pengendalian Internal menjadi tiga yaitu; (1) Permasalahan atas kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, (2) Permasalahan atas kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, (3) Permasalahan atas kelemahan struktur pengendalian internal.

Temuan yang didapat sistem pengendalian internal yang terdapat pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) pada dasarnya mencerminkan titik rawan dalam siklus tata kelola mengenai APBD. Hal ini dikarenakan permasalahan yang terjadi dalam temuan berhubungan dengan Aset, Belanja, Pendapatan dan Kewajiban, yang merupakan komponen utama dalam struktur APBD. Beberapa pemerintah daerah juga menghadapi kasus pada komponen Penyusunan Laporan Keuangan, seperti penyusunan LKPD yang belum tertib serta belum memadainya tata kelola keuangan daerah atau kasus yang lainnya. Adapun komponen dalam laporan keuangan memiliki pos-pos didalamnya, yang nantinya pos-pos ini akan menjadi objek pemeriksaan auditor eksternal (BPK RI). Dalam hal ini BPK RI menilai pos-pos dalam laporan keuangan untuk memetakan transaksi yang menimbulkan kelemahan atau kecurangan (fraud).

Komponen yang telah disebutkan sebelumnya mempunyai kemampuan yang tidak terbatas pada merepresentasikan kondisi fiskal daerah, melainkan mampu menjadi titik kritis guna menilai efektivitas sistem pengendalian intern. Dimana, Ukuran Pemerintah menggambarkan skala organisasi pemerintah daerah sekaligus kapasitas fiskal yang tersedia untuk mendukung aktivitas pemerintahan. Semakin besar aset yang dimiliki, semakin tinggi tuntutan terhadap sistem pengendalian intern untuk memastikan pengamanan dan pencatatan yang akurat. Selanjutnya pendapatan menggambarkan sumber penerimaan daerah. Salah satu pos penting di dalamnya adalah Pendapatan Asli Daerah (PAD), yang mampu merepresentasikan kemandirian fiskal yang dimiliki daerah. PAD yang tinggi akan menimbulkan titik rawan yang perlu dikontrol. Begitupun belanja merupakan komponen yang menunjukkan bagaimana pemerintah daerah menggunakan sumber daya fiskalnya. Di dalam pos belanja, terdapat belanja modal yang secara khusus dimanfaatkan guna membiayai pembangunan aset tetap dan infrastruktur, aktivitas didalamnya rawan menimbulkan temuan audit SPI karena sifatnya yang kompleks jika tidak awasi dengan baik.

Berdasarkan berbagai penelitian terdahulu, muncul berbagai temuan inkonsisten di beberapa lokasi dan tahun berbeda. Menurut hasil penelitian Andesti & Agustin, (2022) memperlihatkan terdapatnya pengaruh positif signifikan pada ukuran perusahaan terhadap kelemahan SPI pemerintah. Lain halnya dengan penelitian Hawari & Sari, (2023) yang menemukan ukuran pemerintah tidak memunculkan pengaruh signifikan atas kelemahan SPI. Dalam penelitian Alawiyah et al., (2020) terdapatnya pengaruh pada PAD terhadap kelemahan SPI, sementara itu hasil penelitian oleh Saferi & Mulyani, (2020) menunjukkan PAD tidak memunculkan pengaruhnya pada kelemahan SPI. Selanjutnya diikuti pada variabel Belanja modal, temuan yang didapat Misnar et al., (2023) berpengaruh negatif menegaskan adanya hubungan mencakup tingginya belanja modal dengan kelemahan pengendalian internal. Namun sebaliknya, temuan dari Husna et al., (2024) tidak adanya pengaruh pada belanja modal terhadap kelemahan SPI pemerintah.

Meskipun variabel tersebut banyak dikaji dalam penelitian sebelumnya, masih terdapat perbedaan hasil temuan dan ruang untuk pendalaman. Oleh karena itu didasarkan dari beberapa hasil penelitian tersebut, maka dilakukan kembali penelitian serupa dengan keterbaruan terhadap lokasi dan tahun pengamatan dengan tetap mempertahankan variabel ukuran pemerintah, PAD, dan belanja modal untuk dilakukan pengujian ulang.

B. KAJIAN TEORI

Teori *Stewardship*

Teori *stewardship* yang dikemukakan oleh Davis et al., (2014) menjelaskan hubungan manajer dengan pemilik atau pemegang kepentingan. *Steward* akan berperilaku sesuai dengan kepentingan *principal* secara bersama-sama. Teori ini menekankan bahwa manajer atau steward memiliki tujuan yang selaras dengan pemilik atau *principal*, sehingga hubungan keduanya dibangun atas dasar kepercayaan, komitmen, dan orientasi pada kepentingan organisasi. Dalam organisasi sektor publik, peran yang dimiliki Pemerintah Daerah yakni menjadi *steward* dan publik bertindak menjadi *principal*.

Sesuai dengan perspektif yang ada, pihak pemerintah akan melaksanakan tanggungjawab nya dan mengelola amanah sesuai dengan kepentingan masyarakat banyak. Sehingga, Pemerintah daerah akan melindungi dan memaksimalkan



kemakmuran masyarakat melalui hasil kinerja yang dihasilkan. Teori ini memandang bahwa pemerintah mampu dipercaya serta dapat melakukan tindakan sejalan dengan kepentingan publik melalui pelaksanaan fungsi serta tugas yang dimilikinya secara tepat guna kepentingan publik (Pramita *et al.*, 2024).

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Jensen & Meckling, (1976) memberi penjelasan mengenai teori keagenan yakni terdapat hubungan kepentingan melibatkan *agent* dan *principal*. Hubungan ini muncul ketika pemegang saham (*principal*) memberikan kewenangan pengelolaan kepada pihak profesional (*agent*). Pemerintah Daerah pada konteks organisasi publik bertindak menjadi *agent* serta masyarakat bertindak menjadi *principal*.

Hubungan kepentingan ini memiliki konsekuensi bahwa perilaku *agent* tidak selalu akan seiras dengan kepentingan *principal*, pihak *principal* mengalami hambatan dalam memastikan bahwa *agent* bertindak atas orientasi kesejahteraan *principal* (Lesmono & Siregar, 2021). Ketidakseirasan kepentingan ini dapat menyebabkan terjadinya *moral hazard* dan ketidakseimbangan informasi (asimetri informasi). Pemerintah daerah perlu menerapkan sistem pengendalian internal yang optimal untuk memastikan bahwa setiap tugas pemerintahan dalam mengelola daerah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku (Husna *et al.*, 2024).

Sistem Pengendalian Internal

COSO (2013) memberi penjelasan mengenai definisi dari Pengendalian internal yakni “suatu proses, yang dilakukan oleh dewan direksi, manajemen, dan personel lain suatu entitas, yang dirancang untuk memberikan jaminan yang wajar mengenai pencapaian tujuan yang berkaitan dengan operasi yang efektif dan efisien, keandalan laporan keuangan, dan kepatuhan terhadap regulasi dan undang-undang yang berlaku”.

Temuan Audit Sistem Pengendalian Internal

Temuan Audit pada sistem pengendalian internal pada dasarnya muncul karena sistem yang dirancang tidak dijalankan secara konsisten dan efektif. Ketika pelaksanaan tidak disiplin diikuti dengan tidak adanya pengawasan tidak berkesinambungan, maka celah kelemahan akan terbuka. Kerangka kerja (Coso, 2013) menyatakan bahwa munculnya kekurangan pengendalian internal dapat menghalangi organisasi dalam menyimpulkan bahwa pengendalian internal mereka efektif. Adapun Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) BPK RI mengklasifikasikan Temuan atas Sistem Pengendalian Internal menjadi 3(tiga) yaitu: 1). Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan; 2) Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja; dan 3) Kelemahan Struktur Pengendalian Intern.

Ukuran Pemerintah

Definisi dari ukuran pemerintah yakni dimensi yang mampu dilihat dari besar atau kecil suatu pemerintahan. Proses pengukuran ukuran pemerintah pada penelitian ini melalui total aset suatu pemerintah. Dalam penelitian Angelica *et al.*, (2022) pengukuran ukuran pemerintah melalui total aktiva mampu lebih baik sebab relatif stabilnya nilai aktiva pada pengukuran ukuran pemerintahan.

Pendapatan Asli Daerah

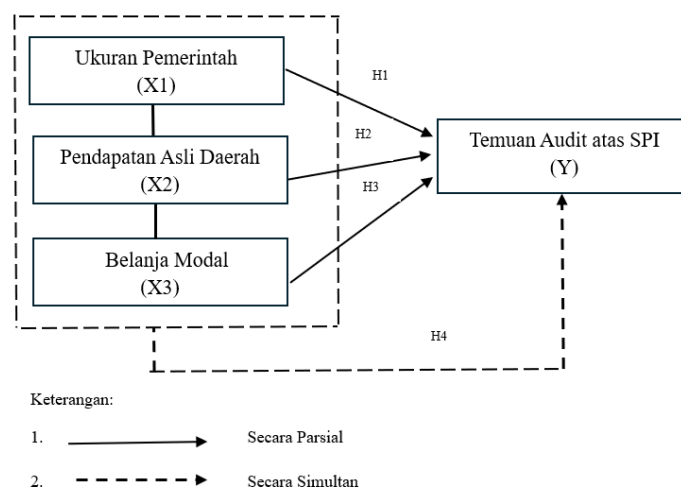
Definisi dari PAD yakni parameter kapabilitas fiskal daerah dalam menghasilkan pendapatan dan membiayai urusan pemerintah daerahnya. Pada UU No. 1 Tahun

2022 memberi penjelasan mengenai sumber dari PAD didapat dari: 1) Pajak Daerah; 2) Retribusi Daerah; 3) Hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan; 4) Lain-lain PAD yang sah.

Belanja Modal

Arti dari belanja modal yakni pengeluaran yang dilakukan pemerintah guna menghasilkan aset yang dapat digunakan dalam jangka panjang. Sehingga belanja modal berkaitan dengan pengadaan barang dan jasa. Dalam Undang-Undang (UU) Nomor 12 Tahun 2019, belanja modal dimanfaatkan guna membiayai pengeluaran guna memperoleh aset tetap serta aset tetap yang lain.

Kerangka Pemikiran



Gambar Kerangka Pemikiran

Hipotesis Penelitian

- H1: Ukuran Pemerintah diduga berpengaruh secara parsial terhadap Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal.
- H2: Pendapatan Asli Daerah diduga berpengaruh secara parsial terhadap Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal.
- H3: Belanja Modal diduga berpengaruh secara parsial terhadap Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal.
- H4: Ukuran Pemerintah, Pendapatan Asli Daerah, dan Belanja Modal, diduga berpengaruh secara simultan terhadap Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal.

C. METODE PENELITIAN

Metode kuantitatif menjadi jenis penelitian yang diterapkan pada studi ini, serta data yang dimanfaatkan penelitian ini yakni data sekunder. Definisi dari data sekunder yakni data yang didapat dari ketersediaan sumber (Sugiyono, 2023). Populasi yang dipakai pada penelitian ini yakni keseluruhan Pemerintah Provinsi di Indonesia dengan total 38 Provinsi dengan periode tahun 2022-2024. Akan tetapi, menyesuaikan periode yang ada dalam penelitian ini, maka dilakukan cara pengambilan sampel melalui teknik purposive sampling. Sugiyono (2023) menyatakan purposive sampling dimanfaatkan pada proses penentuan sampel



penelitian melalui pertimbangan khusus. Sehingga atas keterbatasan data periode 2022, peneliti mengeluarkan 4(empat) Pemerintah Provinsi Pemekaran dari objek penelitian. Dengan begitu, 34 Pemerintah Provinsi di Indonesia menjadi sampel dalam penelitian ini, yang kemudian menghasilkan total 102 unit pengamatan.

Variabel independen yang digunakan terdiri dari 3 variabel yaitu Ukuran Pemerintah (X1), Pendapatan Asli Daerah (X2), dan Belanja Modal (X3) sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal. Dalam merepresentasikan variabel independen dan dependen, teknik analisis deskriptif menjadi teknik yang diterapkan serta menguji hipotesis dengan metode regresi data panel. Untuk memudahkan analisis, peneliti melakukan olah data menggunakan bantuan Economic Views (Eviews)13.

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil

Analisis Statistik Deskriptif

Kegunaan dari analisis statistik deskriptif yakni merepresentasikan penggambaran umum perihal ciri atau karakteristik seluruh variabel yang diteliti. Hasil yang didapat dari proses ini tersaji pada tabel berikut.

Tabel Statistik Deskriptif

	Y	X1	X2	X3
Mean	13.12745	30.41744	28.67659	27.67538
Median	12.00000	30.31913	28.61892	27.64551
Maximum	59.00000	34.24569	31.55778	30.02935
Minimum	1.000000	28.50249	26.72718	26.09457
Std. Dev.	8.721967	0.984924	1.151698	0.774651
Skewness	2.099362	1.397032	0.485559	0.471178
Kurtosis	10.17426	7.456919	2.757565	3.564629
Jarque-Bera	293.6719	117.6014	4.257837	5.129075
Probability	0.000000	0.000000	0.118966	0.076955
Sum	1339.000	3102.579	2925.013	2822.889
Sum Sq. Dev.	7683.343	97.97766	133.9672	60.60847
Observations	102	102	102	102

Sumber: Data diolah Eviews 13, (2026)

Uji Pemilihan Model

Uji Chow

Tabel Uji Chow

Redundant Fixed Effects Tests
Equation: Untitled
Test cross-section fixed effects

Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	3.064591	(33,65)	0.0001
Cross-section Chi-square	95.716017	33	0.0000

Sumber: Data diolah Eviews 13, (2026)

Atas dasar hasil yang didapat dari uji chow, memperlihatkan bahwa nilai *Cross-section Chi-Squared* sebesar 95.7160 dengan *P-value* $0,00 < 0,05$. Maka, H1 diterima. Hal ini memberi penjelasan mengenai FEM lebih baik daripada CEM.

Uji Hausman

Tabel Uji Hausman

Correlated Random Effects - Hausman Test
Equation: Untitled
Test cross-section random effects

Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	2.122363	3	0.5474

Sumber: Data diolah Eviews 13, (2026)

Atas dasar hasil pengujian hausman memperlihatkan nilai *Cross-section Random* sebesar 2.122363 dengan P-value 0,54 > 0,05. Maka, H0 diterima. Hal ini memberi penjelasan mengenai REM yang lebih baik daripada FEM.

Uji Lagrange Multiplier (LM)

Tabel Uji Lagrange Multiplier

Lagrange Multiplier Tests for Random Effects
Null hypotheses: No effects
Alternative hypotheses: Two-sided (Breusch-Pagan) and one-sided (all others) alternatives

	Test Hypothesis		
	Cross-section	Time	Both
Breusch-Pagan	15.81769 (0.0001)	0.070682 (0.7903)	15.88837 (0.0001)
Honda	3.977146 (0.0000)	0.265860 (0.3952)	3.000259 (0.0013)
King-Wu	3.977146 (0.0000)	0.265860 (0.3952)	1.208872 (0.1134)
Standardized Honda	4.365073 (0.0000)	0.830277 (0.2032)	-1.076134 (0.8591)
Standardized King-Wu	4.365073 (0.0000)	0.830277 (0.2032)	-0.904334 (0.8171)
Gourieroux, et al.	--	--	15.88837 (0.0001)

Sumber: Data diolah Eviews 13, (2026)

Berdasarkan hasil pengujian Lagrange Multiplier memperlihatkan bahwa nilai *probability Cross-section Breusch Pagan* sebesar $0,00 < 0,05$. Maka, H1 diterima. Hasil ini memberi penjelasan mengenai REM yang lebih baik daripada CEM. Atas dasar hasil pengujian, dapat dipahami mengenai REM sebagai model dengan kesesuaian paling tepat untuk dipakai pada penelitian ini.

Uji Asumsi Klasik

Kegunaan dari pengujian asumsi klasik yakni menjamin model regresi



mencukupi syarat statistik dasar sehingga hasil estimasi dapat diinterpretasikan secara valid. Uji normalitas dalam penelitian ini tidak dipakai dan merujuk pada buku Gani & Amalia, (2014) yang menyatakan terdapat Dalil Limit Pusat (*Central Limit Theorem*) yang menjelaskan apabila data mempunyai jumlah yang besar ($n > 30$), dapat dinilai mempunyai distribusi yang normal. Dalam penelitian ini, data yang dipakai berjumlah 102 sampel (34×3), maka dapat dikatakan data berdistribusi normal. Dalam Gujarati, (2003) menjelaskan bahwa pengujian tahap selanjutnya dapat dilanjutkan yaitu uji t serta uji F, dinilai valid secara asimtotik atau pada sampel besar, namun tidak pada sampel terbatas atau kecil. Didukung oleh Basuki, (2021) tidak semua asumsi klasik diujikan dalam regresi data panel. Proses pengujian yang wajib dilakukan yakni pengujian multikolinearitas serta heteroskedastisitas.

Uji Multikolinearitas

Tabel Uji Multikolinearitas

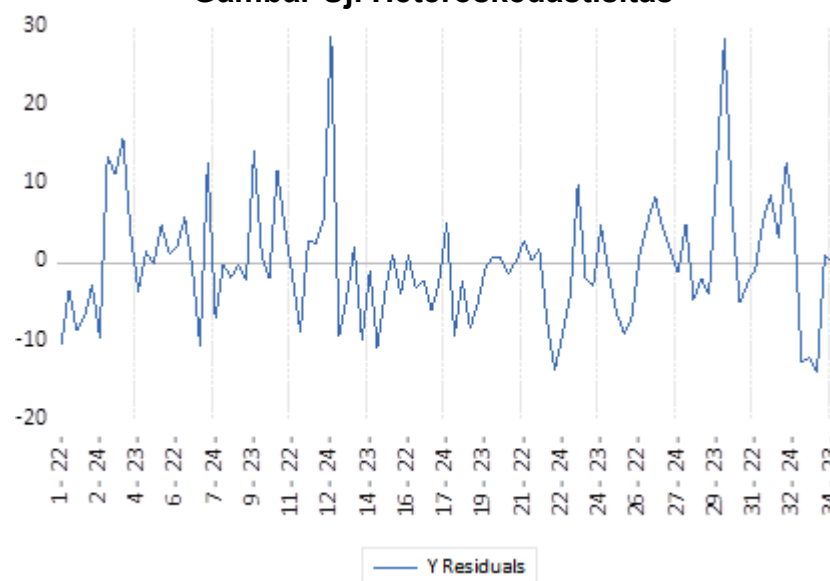
	X1	X2	X3
X1	1.000000	0.845258	0.871467
X2	0.845258	1.000000	0.799098
X3	0.871467	0.799098	1.000000

Sumber: Data diolah Eviews 13, (2026)

Model regresi dinyatakan tidak mengalami multikolinearitas jika mendapat skor korelasi antarvariabel independen yang di bawah 0,90. Atas dasar hasil pengujian menunjukkan mengenai variasi model regresi tidak mendapat masalah multikolinearitas. Hal ini dapat dilihat melalui *correlation* tiap variabel yang berada dibawah 0,90. Sehingga variabel independen pada penelitian ini dinilai tidak mengalami permasalahan multikolinearitas.

Uji Heteroskedastisitas

Gambar Uji Heteroskedastisitas



Sumber: Data diolah Eviews 13, (2026)

Hasil pengujian di atas menjelaskan model regresi pada penelitian tidak muncul permasalahan heteroskedastisitas. Temuan ini didasari pada grafik residual (warna biru). Tersaji juga garis yang tidak melebihi batas -500 sampai 500. Oleh sebab itu model regresi tidak memiliki permasalahan yang berarti varian residual sama.

Uji Regresi Data Panel

Tabel Regresi Data Panel

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-125.4377	36.13115	-3.471734	0.0008
X1	4.900155	2.253310	2.174647	0.0321
X2	-2.012676	1.729363	-1.163825	0.2473
X3	1.706632	1.981629	0.861227	0.3912
Effects Specification				
			S.D.	Rho
Cross-section random			5.250638	0.4337
Idiosyncratic random			6.000272	0.5663
Weighted Statistics				
R-squared	0.139024	Mean dependent var		7.229464
Adjusted R-squared	0.112668	S.D. dependent var		6.341244
S.E. of regression	5.973344	Sum squared resid		3496.723
F-statistic	5.274786	Durbin-Watson stat		2.003444
Prob(F-statistic)	0.002050			
Unweighted Statistics				
R-squared	0.221102	Mean dependent var		13.12745
Sum squared resid	5984.537	Durbin-Watson stat		1.170598

Sumber: Data diolah Eviews 13, 2026

Berdasarkan hasil pengujian, maka diperoleh model persamaan regresi data panel sebagai berikut.

$$Y = -125.437 + 4.900X_1 - 2.012X_2 + 1.706X_3 + e$$

Berdasar pada persamaan di atas, maka mampu dijelaskan sebagai berikut.

- 1) Nilai konstanta yang besarnya -125,437 memperlihatkan jika variabel independen yakni Ukuran Pemerintah, PAD, Belanja Modal nilainya 0, maka temuan Audit atas SPI diperkirakan berada sebesar -125,437.
- 2) Koefisien regresi variabel Ukuran Pemerintah mempunyai nilai positif yakni mencapai 4,900 memperlihatkan terdapatnya hubungan searah mencakup Ukuran Pemerintah dengan temuan Audit atas SPI yang artinya apabila skor variabel Ukuran Pemerintah mengalami kenaikan sebesar 1, maka nilai temuan Audit atas SPI juga mengalami kenaikan mencapai 4,900. Dengan asumsi variabel independen lainnya konstan.
- 3) Koefisien regresi variabel Pendapatan Asli Daerah bernilai negatif yaitu sebesar 2,012 memperlihatkan terdapatnya hubungan tidak searah mencakup PAD dengan temuan Audit atas SPI yang artinya apabila skor variabel PAD naik dengan besaran 1, maka nilai temuan Audit atas SPI dapat menurun hingga



2,012. Dengan asumsi variabel independen lainnya konstan.

- 4) Koefisien regresi variabel Belanja Modal mendapat nilai positif yakni mencapai 1,706 nilai positif menjelaskan terdapatnya hubungan searah mencakup Belanja Modal dengan temuan Audit atas SPI yang artinya apabila skor variabel Belanja Modal naik mencapai 1, maka nilai temuan Audit atas SPI juga mengalami kenaikan mencapai 1,706. Dengan asumsi variabel independen lainnya konstan.

Uji Hipotesis

Uji Koefisien Determinasi (R²)

Tabel Uji Koefisien Determinasi (R²)

R-squared	0.139024	Mean dependent var	7.229464
Adjusted R-squared	0.112668	S.D. dependent var	6.341244
S.E. of regression	5.973344	Sum squared resid	3496.723
F-statistic	5.274786	Durbin-Watson stat	2.003444
Prob(F-statistic)	0.002050		

Sumber: Data diolah Eviews 13, (2026)

Atas dasar hasil yang didapat dari pengujian koefisien determinasi, memperlihatkan nilai *Adjusted R-Squared* dengan angka 0,112668. Angka ini dapat dimaknai bahwa besarnya variasi model variabel dependen dengan variabel independen sebesar 0,112. Dapat dipahami besaran pengaruh dari variabel Ukuran Pemerintah, PAD, serta Belanja Modal menjelaskan hanya sekitar 11,2%%. Dapat dikatakan bahwa model termasuk dalam kategori lemah karena 88,8% terpengaruh dari faktor lainnya di luar penelitian.

Uji F

Tabel Uji F

R-squared	0.139024
Adjusted R-squared	0.112668
S.E. of regression	5.973344
F-statistic	5.274786
Prob(F-statistic)	0.002050

Sumber: Data diolah Eviews 13, (2026)

Berdasarkan hasil perhitungan didapatkan nilai Fhitung sebesar 5,274786 dengan Ftabel sebesar 2,6974232, maka Fhitung > Ftabel (5,274 > 2,697). Hal ini berarti syarat pengujian terpenuhi. Apabila nilai signifikansi < 0,05 maka Ha diterima dan H0 ditolak dan jika signifikansi > 0,05 maka H0 diterima dan Ha ditolak. Dari hasil signifikansi yang dihasilkan 0,002 atau 0,00 < 0,05, artinya signifikansi terpenuhi, atau Ha diterima. Sehingga mampu ditetapkan simpulan mengenai Ukuran Pemerintah, PAD, dan Belanja Modal secara simultan memberikan pengaruhnya secara signifikan atas Temuan Audit atas SPI.

Uji t

Tabel Uji t

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-125.4377	36.13115	-3.471734	0.0008
X1	4.900155	2.253310	2.174647	0.0321
X2	-2.012676	1.729363	-1.163825	0.2473
X3	1.706632	1.981629	0.861227	0.3912

Sumber: Data diolah Eviews 13, (2026)

Berdasarkan hasil perhitungan, dapat ditarik kesimpulan dan keputusan sebagai berikut.

- 1) Variabel Ukuran Pemerintah memperlihatkan skor t-hitung mencapai 2,174, besarnya melebihi t-tabel 1,660 ($2,174 > 1,660$). Selain itu, tingkat signifikansi mencapai 0,032 atau di bawah 0,05 ($0,03 < 0,05$). Berdasarkan hasil tersebut, H1 diterima. Dengan demikian, secara parsial Ukuran Pemerintah berpengaruh parsial dan signifikan terhadap Temuan Audit atas SPI.
- 2) Variabel PAD menunjukkan nilai t-hitung sebesar 1,163, hasil ini lebih kecil daripada t-tabel 1,660 ($1,163 < 1,660$). Selain itu, tingkat signifikansi sebesar 0,247 jauh di atas ambang batas 0,05 ($0,24 > 0,05$). Atas dasar hasil ini, H2 ditolak. Dapat dipahami secara parsial PAD tidak memunculkan pengaruh parsial dan tidak signifikan atas temuan audit atas Sistem Pengendalian Intern. Hal ini mengindikasikan bahwa besarnya PAD tidak menjadi faktor penentu, ada variabel lain lebih relevan dalam menjelaskan variasi yang memengaruhi temuan audit SPI.
- 3) Variabel Belanja Modal menunjukkan nilai t-hitung mencapai 0,861, lebih kecil daripada t-tabel 1,660 ($0,861 < 1,660$). Selain itu, tingkat signifikansi sebesar 0,391 jauh di atas ambang batas 0,05 ($0,39 > 0,05$). Atas dasar hasil ini, H3 ditolak. Dapat dipahami secara parsial Belanja Modal tidak berpengaruh parsial dan tidak signifikan terhadap temuan audit atas SPI. Terdapat variabel lain yang lebih relevan dalam menjelaskan variasi temuan audit SPI

Pembahasan

Pengaruh Ukuran Pemerintah terhadap Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal

Berdasarkan probabilitas signifikansi yang diperoleh untuk Ukuran Pemerintah yaitu sebesar 0,03 ($0,03 < 0,05$), maka H1 diterima, yang mampu diambil simpulan mengenai Ukuran Pemerintah berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap Temuan Audit atas SPI. Hasil ini memberi penjelasan mengenai besar dan kecilnya Ukuran Pemerintah dapat meningkatkan dan menurunkan Temuan Audit atas SPI, khususnya pemerintah provinsi di Indonesia.

Berdasarkan teori keagenan, pemerintah daerah yang menjadi *agent* bertindak atas mandat dari *principal* atau masyarakat untuk mengelola sumber daya publik. Ketika Ukuran Pemerintah meningkat atau membesar, aset yang dimiliki oleh pemerintah ikut bertambah. Hal ini dapat memunculkan asimetri informasi atau keadaan dimana terdapat jarak informasi antara pemerintah daerah dengan masyarakat.

Temuan penelitian ini memperlihatkan Ukuran Pemerintah memunculkan pengaruh atas Temuan Audit SPI, sehingga besar dan kecilnya Ukuran Pemerintah



yang dilihat melalui besarnya aset dapat memengaruhi Temuan Audit atas SPI. Hal ini dikarenakan makin besarnya ukuran pemerintah berdampak pada makin kompleks pengelolaan aset yang muncul dari segi sumber daya serta beragamnya program kerja dan kegiatan atas pencatatan dan pelaporan. Aktivitas organisasi dengan Ukuran Pemerintah yang besar dapat menimbulkan lemahnya pengendalian, dengan kata lain, aset daerah terus terakumulasi dan meningkat setiap tahunnya karena pemerintah daerah akan merealisasikan anggaran dalam menghasilkan aset baru.

Pengaruh Pendapatan Asli Daerah terhadap Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal

Berdasarkan probabilitas signifikansi yang diperoleh untuk Pendapatan Asli Daerah yakni mencapai 0,24 ($0,24 > 0,05$), maka H_2 ditolak, sehingga dipahami PAD tidak berpengaruh dan tidak signifikan terhadap Temuan Audit atas SPI. Hal ini memberi penjelasan mengenai besaran pendapat yang didapat dari hasil pengelolaan pemerintah tidak dapat meningkatkan dan menurunkan Temuan Audit atas SPI, khususnya pemerintah provinsi di Indonesia.

Berdasarkan teori *stewardship*, menjelaskan bahwa pemerintah daerah menjadi pengelola keuangan publik yang bertindak demi kepentingan publik serta bertanggungjawab sebagai *steward* yang menjaga amanah publik. Melalui penerimaan daerah seperti PAD yang dipahami menjadi sumber penerimaan rutin timbul akibat proses pengelolaan sumber daya yang baik misalnya dari retribusi, pajak, serta berbagai PAD sah lainnya. *Steward* akan mengelola PAD secara transparan dan akuntabel agar kembali memberi manfaat kepada masyarakat.

Temuan yang didapat memperlihatkan PAD tidak berpengaruh pada Temuan Audit SPI. Temuan ini memberi penjelasan besaran PAD tidak terbukti dapat memengaruhi temuan audit atas SPI. Pemerintah daerah dengan PAD yang besar tidak selalu menunjukkan pengendaliannya tinggi, begitupun juga daerah dengan PAD kecil. Temuan penelitian ini memiliki kesepahaman dengan temuan dari (Triono & Subowo, 2020) bahwa PAD yang besar belum tentu temuan kelemahan SPInya kecil, tetapi juga diikuti dengan pengawasan yang kurang terhadap pos penerimaan yang ada. Adapun hal dan poin penting lainnya juga didukung oleh sifat PAD yang hanya sebagai penerimaan rutin dari hasil sumber daya seperti pajak dan retribusi yang konteksnya menambah kapasitas fiskal daerah.

Pengaruh Belanja Modal terhadap Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal

Berdasarkan probabilitas signifikansi yang diperoleh untuk Belanja Modal yaitu sebesar 0,39 ($0,39 > 0,05$), maka H_3 ditolak, yang mampu ditetapkan simpulan mengenai Belanja Modal secara parsial tidak memunculkan pengaruh dan tidak signifikan terhadap Temuan Audit atas SPI. Temuan ini memberi penjelasan mengenai besaran belanja modal yang direalisasikan oleh pemerintah dalam tidak dapat meningkatkan dan menurunkan Temuan Audit atas SPI, khususnya pemerintah provinsi di Indonesia.

Melalui teori *stewardship*, belanja modal dapat dijelaskan sebagai bentuk pengelolaan sumber daya publik oleh *steward* (pemerintah daerah) kepada *principal* (masyarakat). *Steward* memandang bahwa belanja modal sebagai amanah publik yang harus dikelola secara bertanggung jawab untuk kepentingan masyarakat, tidak bertindak demi kepentingan pribadi namun bertindak secara bersama-sama. Belanja

modal berkaitan dengan pengeluaran pemerintah dalam mendapat aset tetap yang mampu menyajikan manfaat lebih dari satu periode, sehingga melibatkan risiko lemahnya pengendalian pada proyek ataupun kontrak kerja. Namun, sebaliknya risiko ini juga dapat dikelola dengan tertib walaupun dengan alokasi yang besar.

Temuan yang didapat memperlihatkan belanja modal tidak memiliki arah pengaruh terhadap temuan audit SPI, sehingga besar kecilnya belanja modal yang dialokasikan, maka pemerintah daerah akan makin kuat berkomitmen merealisasikannya secara akuntabel sebagai bentuk peningkatan atas pelayanan publik. Terdapat indikator lain yang menghubungkannya atas temuan audit atas SPI seperti kepatuhan regulasi dan kualitas pengawasan aparatur dalam proses pengadaan dan pengelolaan hasil aset.

Pengaruh Ukuran Pemerintah, Pendapatan Asli Daerah, dan Belanja Modal terhadap Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal

Berdasarkan probabilitas 0,002 atau $0,00 < 0,05$ maka H_4 diterima, yang mampu diambil simpulan perihal variabel Ukuran Pemerintah, PAD, serta Belanja Modal memunculkan pengaruh secara simultan terhadap Temuan Audit atas SPI. Sehingga diketahui dengan variasi model penelitian ini memperlihatkan Temuan Audit atas SPI akan terus terakumulasi dari temuan atas variabel independennya. Ukuran Pemerintah yang besar dapat membuat nilai anggaran dan aset yang dimiliki lebih besar, diikuti dengan Pendapatan Asli Daerah yang diperoleh pemerintah dapat memberi suatu lebih besarnya ruang fiskal bagi pemerintah daerah dalam melakukan pengeluaran belanja modal, yang kemudian diwujudkan dalam bentuk pengadaan barang/jasa.

E. KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan rangkaian dari rumusan masalah, hasil analisis data, dan pembahasan, penelitian ini mendapat berbagai simpulan, yakni:

1. Secara parsial Ukuran Pemerintah berpengaruh secara parsial dan signifikan terhadap Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal.
2. Secara parsial Pendapatan Asli Daerah dan Belanja Modal tidak berpengaruh secara parsial dan tidak signifikan terhadap Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal.
3. Secara simultan, Ukuran Pemerintah, Pendapatan Asli Daerah, Belanja Modal berpengaruh dan signifikan terhadap Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal.

Saran

Berdasarkan kesimpulan, terdapat berbagai saran yang mampu diberikan penelitian ini, yakni: Pemerintah Provinsi di Indonesia diharapkan terus mendorong peningkatan efektivitas Sistem Pengendalian Internal (SPI). Temuan audit mencerminkan adanya kesenjangan antara sistem yang telah dirancang dengan praktik pelaksanaan, sehingga diperlukan upaya penguatan implementasi. Oleh karena itu perbaikan perlu diarahkan pada penguatan SPI agar temuan audit atas SPI dapat diminimalisasi.

Peneliti selanjutnya diberikan saran berupa memanfaatkan sampel yang lebih luas dan memasukkan pemerintah kabupaten/kota atau provinsi yang dikecualikan dalam penelitian ini. Tergolong lemahnya hasil koefisien determinasi pada penelitian



ini yakni 11,2%, memperlihatkan masih terdapatnya variabel independen lainnya yang belum divariasikan bersamaan dalam penelitian. Atas dasar ini, peneliti selanjutnya dapat melakukan pertimbangan dalam menggunakan dan menguji variabel independen lainnya menjadi faktor yang berpeluang memunculkan pengaruhnya pada Temuan Audit atas SPI misalnya jika menggunakan data sekunder yang jarang diteliti yaitu variabel belanja bantuan sosial dan tindak lanjut hasil pemeriksaan. Peneliti selanjutnya juga disarankan menerapkan cara yang bervariasi dalam mengukur variabel.

DAFTAR PUSTAKA

- Alawiyah, T. T., Sumardjo, M., & Darmastuti, D. (2020). Analisis Determinan Kelemahan Pengendalian Intern Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Provinsi Jawa Timur. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 8(3), 415–424. <https://doi.org/10.37641/jiakes.v8i3.397>
- Association of Certified Fraud Examiners. (2024). Occupational Fraud 2024: A Report to the Nations
- Andesti, M., & Agustin, H. (2022). Pengaruh Kompleksitas Daerah, Ukuran Pemerintah Daerah dan Pertumbuhan Ekonomi terhadap Kelemahan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah Daerah. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 4(1), 131–149. <https://doi.org/10.24036/jea.v4i1.468>
- Angelica, F., Mohklas, & Latifah, N. (2022). Karakteristik Pemerintah Daerah Dan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Fokus Ekonomi, Manajemen, Bisnis dan Akuntansi*, 1(1), 113–122.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Laporan Hasil Pemeriksaan atas LKPD Tahun 2022.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Laporan Hasil Pemeriksaan atas LKPD Tahun 2023.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Laporan Hasil Pemeriksaan atas LKPD Tahun 2024.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2023). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2024
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2023). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2025
- Basuki, A. T. (2021). *Analisis Data Panel dalam Penelitian Ekonomi dan Bisnis (Dilengkapi dengan Penggunaan Eviews)*.
- COSO. (2013). Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission and Internal. *Kpmg*, 1–8.

- Davis, J. H., Schoorman, F. D., Donaldson, L., & Davis, J. H. (2014). *Toward A Stewardship Theory Of Management*. 22(1), 20–47.
- Gani, I., & Amalia, S. (2014). *Alat Analisis Data Aplikasi Statistis untuk Penelitian Bidang Ekonomi dan Sosial* (1 ed.). CV. ANDI OFFSET.
- Gujarati, D. N. (2003). *Basic Econometrics*. Gary Burke.
- Hawari, K., & Sari, V. F. (2023). Faktor- Faktor yang Mempengaruhi Kelemahan Sistem Pengendalian Internal pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Sumatera Barat. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 5(3), 1290–1305.
- Husna, S. L. El, Taufik, T., & Wahyuni, N. (2024). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kelemahan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. *Jurnal Kajian Akuntansi Dan Auditing*, 20, 119–133. <https://doi.org/10.31851/jmwe.v21i3.16598>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). *Theory Of The Firm : Managerial Behavior , Agency Costs And Ownership Structure I*. 3, 305–360.
- Lesmono, B., & Siregar, S. (2021). Studi Literatur Tentang Agency Theory. *Ekonomi, Keuangan, Investasi dan Syariah (EKUITAS)*, 3(2), 203–210. <https://doi.org/10.47065/ekuitas.v3i2.1128>
- Misnar, R. T., Maria, M., & Aryani, Y. A. (2023). Faktor-Faktor yang Memengaruhi Kelemahan Sistem Pengendalian Intern. *Kompeten: Jurnal Ilmiah Ekonomi dan Bisnis*, 2(2), 492–500. <https://doi.org/10.57141/kompeten.v2i2.69>
- Murwanto, R., Budiartono, A., & Ramadhana, F. H. (2024). *Audit Sektor Publik* (Vol. 2). Lembaga Pengkajian Keuangan Publik dan Akuntansi Pemerintah.
- Mustafa, B., & Mahyus. (2016). Determinan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern pada Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten dan Kota Se-Kalimantan Barat. *Eksos*, 13(2), 112–131.
- Peraturan Pemerintah. (2008). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*
- Pertiwi, R. U., & Utami, E. R. (2020). Pengaruh sistem pengendalian intern dan ketaatan pada peraturan perundangan dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi. *Proceeding of National Conference on Accounting & Finance*, 2, 98–118. <https://doi.org/10.20885/ncf.vol2.art9>
- Pramita, Y. D., Filiana, I., & Maharani, B. (2024). Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, Partisipasi, Pengawasan, Dan Pemahaman Akuntansi Terhadap Kinerja Anggaran Dana Desa Berbasis Value For Money. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*. 24(2), 171–185.
- Saferi, M., & Mulyani, E. (2020). Pengaruh Pendapatan Asli Daerah, Ukuran Pemerintah Daerah, Dan Kompleksitas Pemerintah Daerah Terhadap Kelemahan Pengendalian Internal Pemerintah Daerah. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 2(1), 2234–2249. <https://doi.org/10.24036/jea.v2i1.209>
- Sugiyono. (2023). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D* (Sutopo (ed.)).
- Triono, & Subowo. (2020). *The Role Of The Level Of Completion Of The Follow-Up*



Of The Audit Results In Moderating The Factor The Weakness Of Internal Control System. 3(1), 43–54.

Undang-Undang. (2019). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Negara.*

Undang-Undang. (2022). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah.*