

**PENGARUH KELEMAHAN SISTEM PENGENDALIAN
INTERNAL, KETIDAKPATUHAN TERHADAP PERUNDANG-
UNDANGAN, DAN TINDAK LANJUT REKOMENDASI
HASIL PEMERIKSAAN TERHADAP OPINI BPK RI**

(Tesis)

Oleh

DARMAWATI



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

Abstrak

Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Internal, Ketidakpatuhan terhadap Perundang-Undangan, dan Tindaklanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Opini Bpk RI

Oleh:
Darmawati

Latar belakang dari penelitian ini adalah adanya peningkatan opini WTP pada LKPD dalam 5 (lima) tahun (2010-2014) yang tidak diimbangi dengan penurunan temuan kelemahan SPI dan temuan ketidakpatuhan, dan masih adanya tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tahun-tahun sebelumnya yang belum selesai ditindaklanjuti. Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris besarnya pengaruh kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI), ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan, dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) terhadap opini BPK pada provinsi, kabupaten/kota se-Indonesia.

Penelitian ini menggunakan data sekunder dengan jumlah sampel yang dianalisis sebanyak 2575 LKPD (provinsi, kabupaten/kota se-Indonesia) periode 2010 – 2014. Penelitian ini juga melakukan analisis tambahan dengan menggunakan data 10 tahun yaitu tahun 2006-2015. Analisis menggunakan regresi data panel dengan eviews 8.0.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian internal, ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan dan tindaklanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh negatif signifikan terhadap opini BPK.

Kata kunci: Opini, Kelemahan SPI, ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan, Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP).

Abstract

The Influence of Internal Control System Weaknesses, Incompliance with Laws and Regulations, and Further Action of Recommendation of the Audit Results to Bpk RI Opinion

By:
Darmawati

The background of this research is an increase of WTP opinion on LKPD during 5 (five) year (2010-2014) which is not balance with the weakness internal control system (SPI) findings, the finding of incompliance with laws and regulations and any further action of recommendation on the previous years still unfinished actionable. The study aims to provide empirical evidence of the influence of the weakness internal control system (SPI), incompliance with laws and regulations, and further action of recommendation of the audit results (TLRHP) to BPK opinion on province, regencies/cty in Indonesia.

This research used secondary data with used 2575 sample LKPD (province, regencies/city in Indonesia) during 2010-2014. This study also conducted additional analyze which used 10 years i.e 2006 until 2015. This analyze used panel data regression with eviews 8.0 software.

The results show the weakness internal control system (SPI), incompliance with laws and regulations, and further action of recommendation of the audit results have negative significant effect to BPK opinion.

Key word: Opinion, the weakness of internal control system (SPI), incompliance with laws and regulations, further of recommendation of the audit results (TLRHP).

**PENGARUH KELEMAHAN SISTEM PENGENDALIAN
INTERNAL, KETIDAKPATUHAN TERHADAP PERUNDANG-
UNDANGAN, DAN TINDAK LANJUT REKOMENDASI
HASIL PEMERIKSAAN TERHADAP OPINI BPK RI**

Oleh

DARMAWATI

Tesis

Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar

MAGISTER ILMU AKUNTANSI

Pada

Program Magister Ilmu Akuntansi

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

Judul Tesis : **PENGARUH KELEMAHAN SISTEM
PENGENDALIAN INTERNAL,
KETIDAKPATUHAN TERHADAP
PERUNDANG-UNDANGAN, DAN
TINDAKLANJUT REKOMENDASI
HASIL PEMERIKSAAN TERHADAP
OPINI BPK RI**

Nama Mahasiswa : **Darmawati**

Nomor Pokok Mahasiswa : 1421031048

Program Studi : Magister Ilmu Akuntansi

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis



Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt.
NIP 19700817 199703 2 002

Dr. Fajar Gustiawaty D., S.E., M.Si., Akt.
NIP 19700817 199703 2 002

2. Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi

Susi Sarumpaet, S.E., MBA., Ph.D., Akt.
NIP 19691008 199512 2 001

MENGESAHKAN

I. Tim Penguji :

Ketua : **Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt.** 

Sekretaris : **Dr. Fajar Gustiawaty D., S.E., M.Si., Akt.** 

Penguji Utama : **Dr. Einde Evana, S.E., M.Si., Akt.** 

Sekretaris Penguji : **Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si.** 

2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis



Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E., M.Si.
NIP 19610904 198703 1 011

Direktur Program Pascasarjana



Prof. Dr. Sudjarwo, M.S.
NIP 19530528 198103 1 002

Tanggal Lulus Ujian Tesis : 19 Januari 2017

SURAT PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan dengan sebenarnya bahwa:

1. Tesis dengan judul “ **Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Internal, Ketidakpatuhan terhadap Perundang-Undangan, dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Opini Bpk RI**” adalah karya saya sendiri dan saya tidak melakukan penjiplakan atau pengutipan atas karya tulis dengan cara yang tidak sesuai dengan tata etika ilmiah yang berlaku dalam masyarakat akademik atau yang disebut *plagiarisme*.
2. Hak intelektual atas karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Atas pernyataan ini, apabila dikemudian hari ternyata ditemukan adanya ketidakbenaran, saya bersedia menanggung akibat dan sanksi yang diberikan kepada saya. Saya bersedia dan sanggup dituntut sesuai dengan hukum yang berlaku.

Bandar Lampung, Januari 2017

Pembuat Pernyataan



Darmawati

NPM. 1421031048

RIWAYAT HIDUP

Penulis dilahirkan di Tanjung Karang pada tanggal 18 September 1979, putri dari pasangan Zubairi Saibi dan Asmawarni.

Penulis menempuh pendidikan sebagai berikut:

- 1) Pendidikan dasar diselesaikan di SDN 03 Kotagajah Kecamatan Kotagajah Kabupaten Lampung Tengah pada tahun 1991;
- 2) Pendidikan Sekolah Menengah Pertama diselesaikan di SMPN 1 Kotagajah pada tahun 1994;
- 3) Pendidikan Sekolah Menengah Atas diselesaikan di SMUN 1 Kotagajah pada tahun 1997;
- 4) Penulis menyelesaikan pendidikan diploma tiga pada Universitas Lampung Program Studi Teknik Sipil pada tahun 2000 dan Strata Satu pada Program Studi Teknik Sipil Universitas Gadjah Mada tahun 2003;
- 5) Pada tahun 2015 penulis melanjutkan pendidikan Strata Dua Magister Ilmu Akuntansi di Universitas Lampung, melalui Program STAR BPKP.

PERSEMBAHAN

Bismillaahirrahmaanirrahim

Dengan penuh rasa syukur ku persembahkan karya kecilku ini kepada:

Kedua orang tuaku tercinta, terimakasih atas do'a, nasihat dan bimbingannya selama ini semoga Allah senantiasa memberikan rahmat, kesehatan dan usia yang barokah. Aamiin.

Kedua adikku tersayang terimakasih atas do'a dan dukungannya.

Almamaterku.

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL.....	i
ABSTRAK	ii
ABSTRACK.....	iii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iv
PERNYATAAN KEASLIAN	v
HALAMAN PERSEMBAHAN	vi
DAFTAR ISI	vii
DAFTAR TABEL	viii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Perumusan Masalah	8
1.3 Tujuan Penelitian	8
1.4 Kontribusi Penelitian	8
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	10
2.1 Landasan Teori	10
2.1.1 Teori Keagenan	10
2.1.2 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	13
2.1.3 Opini Badan Pemeriksa Keuangan	16
2.1.4 Sistem Pengendalian Internal.....	17
2.1.5 Ketidapatuhan terhadap Perundang-Undangan	21
2.1.5 Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan	23
2.2 Penelitian Terdahulu.....	25
2.3 Pengembangan Hipotesis	27
2.3.1 Pengaruh Kelemahan SPI terhadap opini BPK.....	27
2.3.2 Pengaruh Ketidapatuhan terhadap Perundang-undangan Terhadap Opini BPK	29
2.3.3 Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan	

	Terhadap Opini BPK	30
BAB III	METODE PENELITIAN	33
	3.1 Populasi dan Sampel Penelitian.....	33
	3.2 Data Penelitian	33
	3.3 Definisi Variabel	32
	3.3.1 Variabel Dependen	34
	3.3.1.1 Opini BPK (Y)	34
	3.3.2 Variabel Independen	35
	3.3.2.1 Kelemahan SPI (X1)	35
	3.3.2.2 Ketidapatuhan terhadap peraturan (X2).....	36
	3.3.2.3 Tindak Lanjut Rekomendasi (X3).....	36
	3.4 Metode Analisis	38
	3.5 Uji Asumsi Klasik	40
	3.6 Analisis Tambahan	41
BAB IV	HASIL DAN PEMBAHASAN	43
	4.1 Deskripsi Data	43
	4.1.1 Seleksi Sampel	43
	4.1.2 Statistik Deskriptif	45
	4.2 Pengujian Hipotesis	46
	4.2.1 Koefisien Determinasi (R^2)	48
	4.2.2 Hasil Uji F.....	49
	4.2.3 Hasil Uji t.....	49
	4.3 Pembahasan	49
	4.3.1 Pengaruh Kelemahan SPI terhadap opini BPK.....	50
	4.3.2 Pengaruh Ketidapatuhan terhadap Perundang- undangan Terhadap Opini	51
	4.3.3 Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Terhadap Opini BPK	52
	4.4 Perbandingan Hasil Regresi Data Panel.....	56
BAB V	SIMPULAN DAN SARAN	60
	5.1 Simpulan	60
	5.2 Keterbatasan Penelitian	61
	5.3 Saran Penelitian	62
	5.3.1 Bagi Peneliti selanjutnya....	62
	5.3.2 Bagi Pemerintah Daerah.....	62
	5.4 Implikasi.....	63

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Opini LKPD Tahun 2010 – 2014 berdasarkan tingkat Pemerintahan	3
2. Kelemahan SPI pada LKPD Tahun 2010 s.d 2014	5
3. Temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan pada LKPD Tahun 2010 s.d 2014	6
4. Penelitian Terdahulu	25
5. Definisi operasional dan pengukuran variabel.....	37
6. Proses seleksi sampel berdasarkan kriteria.....	44
7. Statistik Deskriptif	45
8. Hasil Regresi Data Panel	47
9. Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis.....	50
10. Hasil Regresi Data Panel dengan perubahan parameter pada variabel Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan	55
11. Perbandingan hasil regresi data panel dengan perubahan pada parameter variabel tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan	56
12. Perbandingan hasil regresi data panel 5 tahun dan 10 tahun.....	57

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Undang-Undang nomor 17 tahun 2003 tentang keuangan negara mewajibkan pemerintah untuk membuat laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD selama setahun. Laporan keuangan disampaikan kepada rakyat melalui Dewan Perwakilan Rakyat, dan telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan harus disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah berakhirnya tahun anggaran yang bersangkutan.

Berdasarkan pasal 2 Undang-Undang nomor 17 tahun 2003, pemeriksaan yang menjadi tugas BPK meliputi pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggungjawab mengenai keuangan negara yang meliputi pajak, layanan umum pemerintahan negara dan pihak ketiga, penerimaan negara, pengeluaran negara, penerimaan daerah, pengeluaran daerah, kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai oleh uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/daerah, kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh

pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintah dan/atau kepentingan umum.

Pasal 16 ayat (1) Undang-Undang nomor 15 tahun 2004 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara menyebutkan bahwa laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah memuat opini. Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria (i) kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, (ii) kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), (iii) kepatuhan terhadap peraturan peraturan perundang-undangan, dan (iv) efektivitas sistem pengendalian internal. Terdapat 4 (empat) jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa yaitu: (i) opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), (ii) opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), (iii) opini tidak wajar (*adverse opinion*), dan (iv) pernyataan menolak memberikan opini (*disclaimer of opinion*).

Berdasarkan IHP BPK RI tahun 2015, terdapat 539 objek pemeriksaan pada pemerintah daerah. BPK memberikan opini WTP atas 252 (47%) LKPD, opini WDP atas 247 (46%) LKPD, opini TW 5 (1%) LKPD dan opini TMP atas 35 (6%) LKPD. Secara keseluruhan, pada tahun 2015 pemerintah provinsi memiliki prosentase LKPD yang memperoleh opini WTP paling tinggi yaitu 76% dibandingkan dengan pemerintah kota 60% dan kabupaten 41%.

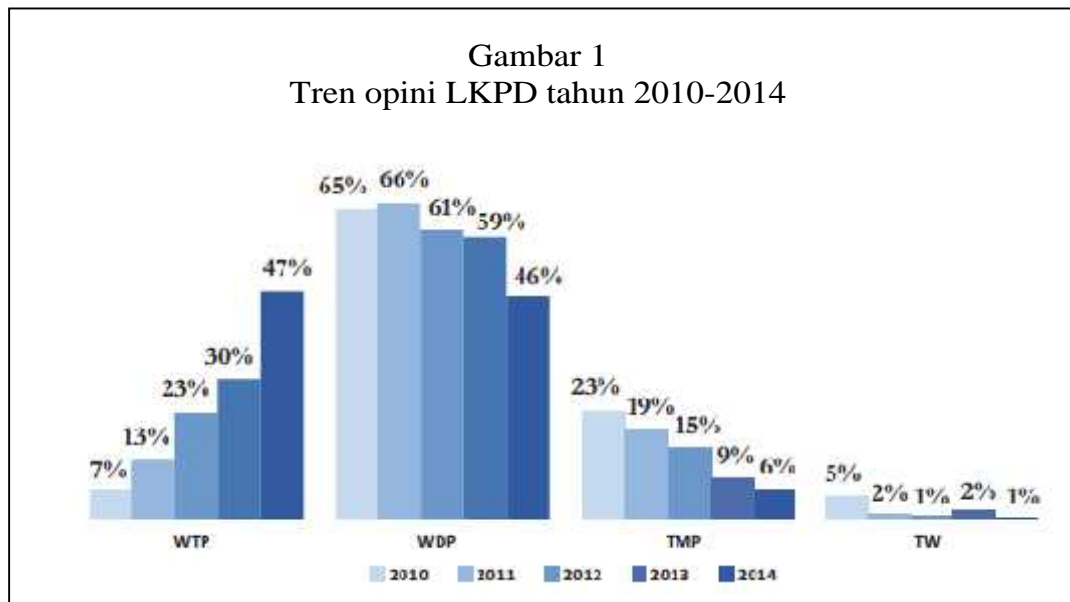
Berdasarkan tingkat pemerintahan, terjadi peningkatan opini WTP dari tahun sebelumnya. Pada pemerintah provinsi, terjadi peningkatan opini WTP dari 49% menjadi 76 %, pada pemerintah kabupaten terjadi peningkatan dari 26 % menjadi 41%, dan untuk pemerintah kota dari 38% menjadi 60% (sumber IHP BPK RI, 2015). Secara keseluruhan opini WTP terhadap laporan keuangan pemerintah daerah tersebut baru mencapai 252 LKPD atau 47%, belum memenuhi target Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional 2 (RPJMN 2) Tahun 2010-2014 yang menargetkan opini WTP laporan keuangan pemerintah daerah (Provinsi, Kabupaten dan Kota) tahun 2014 sebesar 100%. Perkembangan opini pada 539 LKPD tahun 2014 dibandingkan dengan opini tahun sebelumnya mengalami peningkatan yang cukup signifikan (dapat dilihat pada Tabel 1).

Tabel 1. Opini LKPD Tahun 2010-2014 berdasarkan tingkat pemerintahan

Pemerintahan	Provinsi					Kabupaten					Kota				
	Tahun	WTP	WDP	TW	TMP	Total	WTP	WDP	TW	TMP	Total	WTP	WDP	TW	TMP
2010	6	22	0	5	33	16	254	23	103	396	12	67	3	11	93
	18%	67%	0%	15%	100%	4%	64%	6%	26%	100%	13%	72%	3%	12%	100%
2011	10	19	0	4	33	36	268	6	89	399	21	62	2	7	92
	30%	58%	0%	12%	100%	9%	67%	2%	22%	100%	23%	67%	2%	8%	100%
2012	17	11	0	5	33	72	256	6	67	401	31	52	0	7	90
	52%	33%	0%	15%	100%	18%	64%	1%	17%	100%	34%	58%	0%	8%	100%
2013	16	15	0	2	33	105	241	11	41	398	35	55	0	3	93
	48%	45%	0%	6%	100%	26%	61%	3%	10%	100%	38%	59%	0%	3%	100%
2014	25	7	0	1	34	170	203	5	34	412	56	37	0	0	93
	76%	21%	0%	3%	100%	41%	50%	1%	8%	100%	60%	40%	0%	0%	100%

Sumber: IHP BPK RI tahun 2015

Terdapat kenaikan opini pada 138 LKPD. 105 LKPD mengalami kenaikan opini dari WDP menjadi WTP, 33 LKPD mengalami kenaikan opini dari TW atau TMP menjadi WDP atau WTP. Meskipun terjadi kenaikan opini LKPD, terdapat 21 LKPD memperoleh penurunan opini. Pada saat yang sama, persentase opini WDP mengalami penurunan dari 59% menjadi 46%. Penurunan juga terjadi pada jumlah LKPD yang memperoleh opini TW dan TMP. (sumber IHP BPK-RI, 2014).



Sumber: IHP BPK RI, 2015

Meskipun opini WTP terjadi kenaikan secara signifikan namun kenaikan tersebut tidak diimbangi dengan penurunan temuan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal dan temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan. Dalam 5 tahun terakhir temuan terhadap kelemahan SPI dan kepatuhan terhadap perundang-undangan meningkat hal ini dapat dilihat pada tabel 2 dan 3 berikut:

Tabel 2. Kelemahan SPI pada LKPD Tahun 2010 s.d 2014

Kelemahan SPI Prov/Kab/Kota	LKPD				
	2010	2011	2012	2013	2014
Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan	1.432	2.385	2.197	2.194	2.408
Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja	1.774	2.176	2.508	2.562	2.777
Kelemahan Struktur Pengendalian Internal	686	1.129	1.152	1.256	1.267
Total	3.892	5.690	5.857	6.012	6.452
LKPD	432	520	523	524	539
% Kenaikan temuan	9,01	10,94	11,20	11,47	11,97

Sumber: IHP BPK RI (2011-2015)

Pada tabel 2 menunjukkan bahwa terjadi peningkatan terhadap temuan kelemahan SPI. Permasalahan utama SPI pada pemerintah daerah terletak pada proses penyusunan laporan yang tidak sesuai ketentuan, pencatatan tidak/belum dilakukan secara akurat, penetapan/pelaksanaan kebijakan yang tidak tepat atau belum dilakukan sehingga mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan/pendapatan, belum adanya standar operating prosedur yang formal atau SOP yang ada pada entitas tidak berjalan secara optimal atau tidak ditaati. Selain itu satuan pengawas internal yang ada tidak memadai atau tidak berjalan optimal yang ditunjukkan dengan belum ditindak lanjutinya temuan pemeriksaan sebelumnya. (IHP BPK RI, 2015)

Pasal 56 ayat (4) UU nomor 01 tahun 2004 menyebutkan bahwa pengelolaan APBD wajib diselenggarakan berdasarkan sistem pengendalian internal yang memadai. Masih banyaknya temuan terkait sistem pengendalian internal pada LKPD menunjukkan bahwa pemerintah daerah belum melakukan tindakan pengendalian yang baik terhadap pengelolaan APBD. Tindakan pengendalian dapat memberikan keyakinan yang memadai terhadap pencapaian efektifitas,

efisiensi transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara. Dengan menerapkan mekanisme pengendalian internal yang baik akan menjamin kualitas dan kinerja pemerintah secara keseluruhan, karena pengendalian internal menciptakan keandalan laporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap perundang-undangan yang berlaku. Selain peningkatan temuan pada sistem pengendalian internal, dalam 5 tahun terakhir juga terjadi peningkatan pada temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan. Dapat dilihat pada tabel 3 berikut:

Tabel 3. Temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan pada LKPD 2010 s.d 2014

Ketidak patuhan terhadap perundang- undangan Prov/Kab/Kota	LKPD				
	2010 Kasus	2011 Kasus	2012 Kasus	2013 Kasus	2014 Kasus
Kerugian Daerah	1.211	2.146	2.124	2.818	2.630
Potensi kerugian daerah	343	440	344	445	347
Kekurangan penerimaan	1286	1211	934	1132	958
Administrasi	1.901	2.939	2.204	2536	2.565
Ketidakhematan/pemborosan ketidakekonomormisan	147	298	216	127	-
Ketidakefisienan	2	2	226	-	-
Ketidakefektifan	280	417	1227	1081	-
Total	5.170	7.453	7.275	8.139	6.500
LKPD	432	520	523	524	539
% Kenaikan temuan	11,97	14,33	13,91	15,53	12,06

Sumber: IHP BPK RI (2011-2015)

Berdasarkan hasil pemeriksaan BPK, permasalahan atas ketidakpatuhan terhadap perundang –undangan tersebut disebabkan karena pejabat yang bertanggungjawab tidak cermat dan lalai dalam memahami dan menaati ketentuan yang berlaku.

Faktor penyebab lainnya diantaranya pengawasan dan pengendalian yang lemah, belum optimal dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab serta pengambilan

kebijakan yang tidak tepat serta sengaja tidak mempertanggungjawabkan pengelolaan dana.

Selain melakukan pemeriksaan terhadap LKPD, BPK juga melakukan pemantauan tindaklanjut atas temuan hasil audit sesuai dengan Undang-Undang nomor 15 tahun 2004 dan Undang-Undang nomor 15 tahun 2006 yang menyebutkan bahwa BPK memantau pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dan penyelesaian kerugian negara/daerah oleh pemerintah.

Pemantauan tindak lanjut dilakukan setelah BPK menerima jawaban atau penjelasan dari pejabat yang diperiksa dan/atau pejabat yang bertanggungjawab untuk menentukan apakah tindaklanjut rekomendasi telah dilakukan sesuai dengan rekomendasi yang disarankan oleh BPK.

Temuan hasil pemeriksaan dinyatakan telah selesai ditindaklanjuti apabila semua rekomendasi atas temuan tersebut telah ditindaklanjuti secara nyata dan tuntas oleh pejabat yang diperiksa sesuai dengan rekomendasi BPK. Pada tahun 2010 sampai dengan tahun 2014 terdapat 28.573 rekomendasi atas temuan hasil pemeriksaan BPK, rekomendasi yang telah sesuai ditindaklanjuti sebesar 17.723 (62,03%), rekomendasi yang belum sesuai dan/dalam proses tindak lanjut sebesar 6.599 (23,19%), rekomendasi yang belum ditindaklanjuti 4.101 (14,35%) dan rekomendasi yang tidak dapat ditindaklanjuti sebesar 150 (0,52%) rekomendasi (sumber: BPK). Dari data tersebut masih terdapat 10.850 rekomendasi yang belum ditindaklanjuti atau sekitar 38,06%.

Kenaikan yang signifikan terhadap opini WTP yang tidak diimbangi dengan penurunan temuan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal dan ketidak-

patuhan terhadap perundang-undangan serta masih adanya rekomendasi temuan hasil pemeriksaan BPK tahun-tahun sebelumnya yang belum ditindaklanjuti, menarik minat penulis untuk melakukan penelitian dengan judul "Pengaruh kelemahan sistem pengendalian internal, ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan, dan tindak lanjut hasil pemeriksaan terhadap Opini Badan Pemeriksa Keuangan".

1.2 Permasalahan Penelitian

Permasalahan dalam penelitian ini adalah apakah kelemahan pada sistem pengendalian internal, ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK berpengaruh terhadap opini BPK.

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji seberapa besar pengaruh kelemahan sistem pengendalian internal, ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan, dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh terhadap opini BPK.

1.4 Kontribusi Penelitian

Hasil penelitian ini dapat memperoleh manfaat sebagai berikut:

1. Bagi pemerintah daerah, penelitian ini diharapkan dapat memotivasi pemerintah daerah untuk meningkatkan sistem pengendalian internal, mematuhi peraturan perundang-undangan dan menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan BPK.
2. Bagi *stakeholder*, penelitian ini dapat digunakan untuk meningkatkan pembinaan dan pengawasan terhadap pemerintah kabupaten/kota dan kementerian/lembaga sehingga terwujud *good governance*.

3. Bagi akademisi, hasil penelitian ini memberikan kontribusi terhadap pengembangan literatur sektor publik. Harapan selanjutnya, hasil penelitian ini dapat memberikan sumbangan bagi penelitian berikutnya.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Keagenan

Teori keagenan merupakan teori kontraktual antara dua atau lebih individu, kelompok maupun organisasi. Jensen and Meckling (1976) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai kontrak yang terjadi antara principal dan agen, dimana pada hubungan tersebut terdapat pendelegasian wewenang dari principal kepada agen dalam pengambilan keputusan. Pemisahan wewenang dapat menimbulkan asimetri informasi yang akan menyebabkan terjadinya konflik antara principal dan agen yang diakibatkan oleh kepentingan yang berbeda antara agen dan principal.

Selain konflik agensi, Jensen dan Meckling juga menjelaskan terkait biaya yang timbul akibat dari konflik agensi yang dikenal dengan biaya agensi (*agency cost*), dimana terdapat tiga biaya agensi yaitu 1. *The monitoring expenditures*, 2. *The bonding expenditures* dan yang ke 3. *The residual loss*. Audit atas laporan keuangan oleh auditor independen termasuk kedalam *bonding expenditures*, di mana perusahaan akan menggunakan jasa audit auditor independen untuk mengurangi kesenjangan informasi antara *principal* dan agen.

Konflik agensi dapat juga terjadi pada sektor publik. Zimmerman (1977) mengartikan politisi sebagai pihak yang memiliki kepentingan pribadi maupun kelompok (agen) dan *voters* (rakyat sebagai *principal*). Kepentingan pribadi dari politisi merupakan kepentingan yang bertujuan agar rakyat memilih kembali politisi tersebut dalam pemilihan umum selanjutnya, sehingga politisi mampu melakukan pemanfaatan dari anggaran negara untuk kepentingan individu maupun kepentingan kelompok. Rakyat yang memilih politisi untuk mewakili rakyat dalam menggunakan anggaran ataupun keuangan negara mempunyai hak untuk memperoleh laporan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara transparan sehingga rakyat dapat memastikan bahwa anggaran negara telah digunakan sebagai mana mestinya demi kesejahteraan rakyat.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia nomor 6 tahun 2005 menyebutkan bahwa pemilihan umum atas kepala daerah beserta wakilnya merupakan alat untuk melaksanakan kedaulatan rakyat pada provinsi atau kabupaten atau kota. Dari penjelasan di atas menunjukkan bahwa rakyat mendelegasikan wewenang kepada kepala daerah dan wakil kepala daerah melalui pemilihan langsung sehingga dari hal tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa pendelegasian wewenang kepada kepala daerah menunjukkan bahwa kepala daerah (eksekutif) dalam hal ini berperan sebagai agen dan rakyat (legislatif) berperan sebagai prinsipal.

Eksekutif sebagai *agent* lebih mengetahui kondisi dan prospek pemerintah daerah, sehingga eksekutif dapat memilih informasi mana yang akan disampaikan kepada legislatif (*adverse selection*). Menurut Halim dan Abdullah (2006), dalam

perencanaan penganggaran APBD, eksekutif cenderung merencanakan anggaran pendapatan yang kecil namun anggaran belanja yang besar. Eksekutif cenderung menginginkan posisi yang relatif aman dan nyaman dalam melaksanakan tugasnya. Pertanggungjawaban eksekutif kepada legislatif dapat dilihat dari laporan keuangan yang disampaikan kepada legislatif setiap akhir tahun anggaran. Laporan keuangan tersebut disampaikan selambat-lambatnya 6 bulan setelah tahun anggaran dan telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Audit yang dilakukan oleh BPK ini dimaksudkan untuk memperkecil terjadinya kesenjangan informasi antara pemerintah daerah dan rakyat yang dalam hal ini diwakili oleh legislatif. Dalam audit ini, BPK akan mengeluarkan opini terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Opini BPK dapat menggambarkan akuntabilitas dari pengelolaan keuangan daerah. LKPD yang memperoleh opini WTP (*unqualified opinion*) memiliki akuntabilitas yang jauh lebih baik dibandingkan dengan LKPD yang memperoleh opini TW (*adverse*). Dimana pada LKPD yang memperoleh opini WTP, laporan keuangan tersebut sudah sesuai dengan SAP, disajikan dan diungkapkan secara wajar dan terbebas dari semua hal yang bersifat material, efektifitas SPI nya baik dan tidak ditemukan temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang bersifat material, sehingga informasi laporan keuangan tersebut dapat digunakan oleh penggunanya. Sedangkan pada LKPD yang memperoleh opini TW, informasi yang diungkapkan dalam laporan keuangan tidak disajikan secara wajar terhadap hal yang material, tidak sesuai dengan SAP, efektifitas SPI nya buruk dan terdapat temuan ketidakpatuhan yang bersifat material, sehingga laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh penggunanya. Dari laporan

keuangan yang telah diaudit oleh BPK ini secara tidak langsung rakyat dapat melihat baik tidaknya pengelolaan keuangan pemerintah daerah.

2.1.2 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Menurut Undang-Undang nomor 17 tahun 2003 tentang keuangan negara, laporan keuangan pemerintah merupakan media pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara oleh Presiden selaku kepala pemerintahan dan pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara serta para gubernur/bupati/walikota selaku pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah. Standar Akuntansi Pemerintah yang diatur dalam Peraturan Pemerintah nomor 71 tahun 2010 pada Standar Akuntansi Pemerintah 01 menyatakan bahwa laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan.

Laporan Keuangan disusun untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi pengguna laporan keuangan seperti masyarakat, pihak-pihak yang memberi investasi, pinjaman dan donasi, wakil rakyat, lembaga pengawas dan lembaga pemeriksa serta bagi pemerintah itu sendiri. Laporan keuangan menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama periode pelaporan.

Menurut Nordiawan dan Ayuningtyas (2010:45) terdapat delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah yaitu:

1. Basis Akuntansi

Basis akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah merupakan basis untuk pengakuan pendapatan, belanja dan pembiayaan dalam laporan

realisasi anggaran dan basis akrual untuk pengakuan aktiva, kewajiban dan entitas dalam neraca.

2. Prinsip Nilai Historis

Aktiva dicatat sebesar pengeluaran kas atau setara kas yang dibayar atau sebesar nilai wajar dari imbalan untuk memperoleh aktiva tersebut pada saat perolehan.

Kewajiban dicatat sebesar jumlah kas dan setara kas yang diharapkan akan dibayarkan untuk memenuhi kewajiban dimasa yang akan datang dalam kegiatan pemerintahan.

3. Prinsip Realisasi

Pendapatan yang tersedia yang telah diotorisasikan melalui anggaran pemerintah selama satu tahun fiskal yang digunakan untuk membayar utang dan belanja dalam periode tersebut.

4. Prinsip Substansi Mengungguli Bentuk Formal

Informasi dimaksudkan untuk menyajikan dengan wajar transaksi atau peristiwa lain yang seharusnya disajikan. Maka transaksi atau peristiwa lain tersebut perlu dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi dan bukan hanya aspek formalitasnya saja, hal tersebut harus diungkapkan dengan jelas pada Catatan Atas Laporan Keuangan.

5. Prinsip Periodesitas

Kegiatan akuntansi dan laporan keuangan entitas pelaporan perlu dibagi menjadi periode-periode pelaporan, sehingga kinerja entitas dapat diukur dan posisi sumber daya yang dimilikinya dapat ditentukan.

6. Prinsip konsistensi

Perlakuan akuntansi yang sama diterapkan pada kejadian yang seharusnya serupa dari periode ke periode oleh suatu entitas pelaporan.

7. Prinsip Pengungkapan Lengkap

Laporan Keuangan menyajikan secara lengkap informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Informasi-informasi tersebut dapat ditempatkan pada lembar muka laporan keuangan atau dalam Catatan Atas Laporan Keuangan.

8. Prinsip Penyajian Wajar

Faktor pertimbangan sehat bagi penyusun laporan keuangan diperlukan ketika menghadapi ketidakpastian peristiwa dan keadaan tertentu. Ketidakpastian seperti itu diakui dengan mengungkapkan hakikat serta tingkatnya dengan menggunakan pertimbangan sehat dalam penyusunan laporan keuangan. Pertimbangan sehat mengandung unsur kehati-hatian sehingga aset atau pendapatan tidak dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban tidak dinyatakan terlalu rendah.

Dalam menilai kewajaran dari laporan keuangan penyelenggara negara, Undang-Undang Dasar 1945 pasal 23E, Undang-Undang nomor 15 tahun 2004 dan Undang-Undang nomor 15 tahun 2006 memberikan amanah kepada Badan Pemeriksa Keuangan untuk mengaudit pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh pemerintah pusat, pemerintah daerah, lembaga negara lainnya, badan usaha milik negara, badan layanan umum, badan usaha milik daerah yang mengelola keuangan negara.

2.1.3 Opini Badan Pemeriksa Keuangan

Pasal 16 ayat (1) UU nomor 15 tahun 2004 menyatakan bahwa opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria:

1. kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintah;
2. kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*);
3. kepatuhan terhadap peraturan perundang–undangan; dan
4. efektivitas sistem pengendalian internal.

Undang - Undang nomor 15 tahun 2004 pasal 16 ayat (1) menyebutkan terdapat empat jenis pemberian opini oleh BPK yaitu :

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian – WTP (*unqualified opinion*), termasuk di dalamnya opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan – WTP-DPP (*unqualified opinion with modified wording*); opini wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material dan informasi keuangan dalam laporan keuangan dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.
2. Opini Wajar Dengan Pengecualian – WDP (*qualified opinion*); opini wajar dengan pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan yang tidak dikecualikan dalam opini pemeriksa dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

3. Opini Tidak Wajar – TW (*adverse opinion*); opini tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

4. Pernyataan menolak memberikan opini atau Tidak Memberikan Pendapat – TMP (*disclaimer of opinion*); pernyataan menolak memberikan opini menyatakan bahwa laporan keuangan tidak dapat diperiksa sesuai dengan standar pemeriksaan. Dengan kata lain, pemeriksa tidak dapat memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

2.1.4 Kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI)

Sistem Pengendalian Internal (SPI) menurut PP nomor 60 tahun 2008 adalah proses integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang 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 nomor 60 tahun 2008 ini merupakan pelaksanaan amanat yang tertuang dalam Undang-Undang nomor 1 tahun 2004 yang menyatakan bahwa dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, presiden selaku kepala pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian internal di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh. Secara teknis pelaksanaan SPIP tersebut menjadi tanggungjawab dari setiap instansi pemerintah pusat dan daerah.

Peraturan Pemerintah nomor 8 tahun 2006 dan Permendagri nomor 4 tahun 2008 mendefinisikan sistem pengendalian internal sebagai suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektifitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah. Selanjutnya pada Peraturan Pemerintah nomor 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah pasal 33 ayat (1) dikatakan bahwa :

“Untuk meningkatkan keandalan laporan keuangan dan kinerja sebagaimana diatur dalam peraturan pemerintah ini, setiap entitas pelaporan dan akuntansi wajib menyelenggarakan sistem pengendalian internal sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan terkait”.

COSO (1992: 9) dalam laporannya menyebutkan rumusan pengendalian internal sebagai berikut:

“Internal control is process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in following categories : effectiveness and efficiency of operations, reliability of financial reporting and compliance with applicable laws and regulations”.

Struktur pengendalian internal COSO dikenal sebagai kerangka kerja pengendalian internal yang terintegrasi (*COSO – Internal Control – Integrated Framework*) yang terdiri dari lima komponen antara lain lingkungan pengendalian (*control environment*), penilaian resiko (*risk assesment*), aktivitas pengendalian (*control activities*), informasi dan komunikasi (*information and communication*), pemantauan (*monitoring*).

Arens *et al.* (2008) menyatakan bahwa pengendalian internal didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan yaitu keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Sementara menurut D'aquila (1998) tujuan utama internal kontrol adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai mengenai kualitas pelaporan keuangan.

Verschoor (2002) dalam Krishnan (2005) menyatakan bahwa untuk mencapai laporan keuangan yang berkualitas perlu penekanan pada pengendalian internal yang baik. Dengan mekanisme pengendalian internal yang baik akan menjamin kualitas dan kinerja pemerintah secara keseluruhan, karena tindakan pengendalian tersebut memberikan keyakinan yang memadai terhadap pencapaian efektifitas, efisiensi transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara. Pengendalian internal menciptakan keandalan laporan keuangan, pengamanan aset negara dan ketaatan terhadap perundang-undangan yang berlaku.

BPK RI memiliki tugas untuk memberikan opini atas Laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah. Opini tersebut salah satunya didasarkan pada kriteria efektivitas sistem pengendalian internal. Dalam melaporkan kelemahan pengendalian internal atas pelaporan keuangan, pemeriksa BPK harus dapat mengidentifikasi "kondisi yang dapat dilaporkan" yang secara sendiri-sendiri maupun kumulatif merupakan kelemahan yang material. Pemeriksa harus menempatkan identifikasi tersebut menjadi suatu temuan dalam perspektif yang wajar (SPKN, 2007). Untuk memberikan dasar bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam mempertimbangkan kejadian dan konsekuensi kondisi

tersebut, hal yang diidentifikasi harus dihubungkan dengan hasil pemeriksaan secara keseluruhan. Sejalan dengan definisi wajar menurut standar pemeriksaan tersebut, auditor BPK diharuskan menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menentukan apakah telah terjadi kasus kelemahan pengendalian internal atau tidak, serta apakah temuan tersebut dirasa cukup material untuk dilaporkan atau tidak. Beberapa contoh “kondisi yang dapat dilaporkan” tersebut seperti yang dirumuskan dalam SPAP antar lain:

1. Tidak ada pemisahan tugas yang memadai sesuai dengan tujuan pengendalian yang layak.
2. Tidak ada reviu dan persetujuan yang memadai untuk transaksi pencatatan akuntansi atau *output* dari suatu sistem.
3. Tidak memadainya berbagai persyaratan untuk pengamanan aktiva.
4. Bukti kelalaian yang mengakibatkan kerugian, kerusakan, atau penggelapan aktiva.
5. Bukti bahwa suatu sistem gagal menghasilkan *output* yang lengkap dan cermat sesuai dengan tujuan pengendalian yang ditentukan oleh entitas yang diperiksa, karena kesalahan penerapan prosedur pengendalian.
6. Bukti adanya kesengajaan mengabaikan pengendalian internal oleh orang-orang yang mempunyai wewenang, sehingga menyebabkan kegagalan tujuan menyeluruh sistem tersebut.
7. Bukti kegagalan untuk menjalankan tugas yang menjadi bagian dari pengendalian internal, seperti tidak dibuatnya rekonsiliasi atau pembuatan rekonsiliasi tidak tepat waktu.

8. Kelemahan dalam lingkungan pengendalian, seperti tidak adanya tingkat kesadaran yang memadai tentang pengendalian dalam organisasi tersebut.
9. Kelemahan yang signifikan dalam desain atau pelaksanaan pengendalian internal yang dapat mengakibatkan pelanggaran ketentuan peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung dan material atas laporan keuangan.
10. Kegagalan untuk melakukan tindak lanjut dan membentuk sistem informasi pemantauan tindak lanjut untuk secara sistematis dan tepat waktu memperbaiki kekurangan-kekurangan dalam pengendalian internal yang sebelumnya telah diketahui.

Kondisi-kondisi tersebut mempengaruhi jumlah temuan atas kasus kelemahan SPI yang berakibat pada level efektivitas SPI yang pada akhirnya dijadikan dasar dalam penentuan pemberian opini.

2.1.5 Ketidakpatuhan terhadap Perundang-undangan

Pemeriksaan laporan keuangan yang dilaksanakan oleh BPK berpedoman pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang ditetapkan dalam Peraturan BPK nomor 1 tahun 2007. Berdasarkan SPKN, Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas laporan keuangan harus mengungkapkan bahwa pemeriksa telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan.

Standar Pemeriksaan Pernyataan Nomor 03 terkait dengan standar pelaporan pemeriksaan keuangan, mengharuskan auditor membuat suatu laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SAP) atau prinsip akuntansi yang berlaku

umum secara komprehensif. Lebih lanjut diperjelas bahwa standar pemeriksaan menetapkan standar pelaporan tambahan berikut ini:

1. Pernyataan kepatuhan terhadap Standar Pemeriksaan;
2. Pelaporan tentang kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan; dan
3. Pelaporan tentang pengendalian internal.

Salah satu hasil pemeriksaan atas laporan keuangan berupa laporan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Pemeriksa harus merancang pemeriksaan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna mendeteksi salah saji material yang disebabkan oleh ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan.

Berdasarkan IHP BPK 2015, temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan dapat berupa ketidak patuhan entitas terhadap ketentuan perundang-undangan, sehingga mengakibatkan: kerugian negara/daerah/perusahaan, potensi kerugian negara/daerah/perusahaan, kekurangan penerimaan, kelemahan administrasi, ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan.

Ketidakpatuhan yang bersifat material dan mempengaruhi kewajaran laporan keuangan menjadi salah satu kriteria dalam penentuan opini.

Simapahutar dan Khairani (2013) menyatakan bahwa tingkat kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan maupun kesesuaian penyajian laporan keuangan entitas mempengaruhi pemberian opini oleh auditor.

2.1.6 Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP)

Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan adalah suatu kegiatan dan atau keputusan yang dilakukan oleh pejabat yang diperiksa dan atau pihak lain yang kompeten untuk melaksanakan rekomendasi hasil pemeriksaan BPK. Pejabat yang diperiksa wajib melakukan tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan, jika sebagian atau seluruh rekomendasi tidak dapat dilaksanakan dalam tenggang waktu yang telah ditentukan maka pejabat wajib memberikan alasan yang sah.

Undang - Undang nomor 15 tahun 2004 menyatakan definisi rekomendasi sebagai saran dari pemeriksa dengan dasar hasil pemeriksaan yang telah dilaksanakan, yang ditunjukkan kepada orang dan atau badan yang berwenang agar dilakukan tindakan dan atau perbaikan. Pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dengan jawaban dan penjelasan kepada BPK paling lambat 60 hari setelah hasil laporan pemeriksaan diterima. Menurut PP nomor 2 tahun 2010 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan pemantauan tindak lanjut dan hasil pemantauan tindak lanjut diberitahukan kepada lembaga perwakilan dalam hasil pemeriksaan semester. Pejabat yang tidak melaksanakan tindak lanjut rekomendasi akan dikenai sanksi administratif sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Pemantauan tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan (TLRHP) merupakan serangkaian kegiatan yang dilakukan dengan sistematis untuk menentukan apakah pejabat yang berwenang telah melaksanakan rekomendasi hasil pemeriksaan dalam batas waktu yang telah ditentukan. BPK selanjutnya

melakukan telaah atas jawaban atau penjelasan yang diterima dari pejabat yang diperiksa dan atau yang bertanggungjawab. Berdasarkan peraturan BPK nomor 2 tahun 2010 tentang pemantauan pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK, hasil penelaahan diklasifikasi dalam empat status yaitu: pertama, tindak lanjut telah sesuai dengan rekomendasi; kedua, tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi; ketiga, rekomendasi belum ditindak lanjuti; keempat, rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti.

Tindak lanjut sesuai rekomendasi merupakan proses upaya perbaikan pada pemerintah daerah, sehingga kinerja akan menjadi lebih baik dan tidak mengulang kesalahan yang sama. Perbaikan-perbaikan kelemahan dalam pengelolaan keuangan daerah akan meningkatkan kualitas dari laporan keuangan. Hartanto (2015) menyatakan bahwa penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan menjadi salah satu bahan pertimbangan bagi auditor untuk menentukan opini audit pada LKPD ditahun selanjutnya.

Berdasarkan IHP II BPK tahun 2014, Rekomendasi BPK secara umum dapat ditindaklanjuti dengan cara penyetoran uang/aset ke negara/daerah/perusahaan atau melengkapi pekerjaan/barang, tindakan administratif berupa pemberian peringatan , teguran, dan/atau sanksi kepada para penagnggungjawab dan/atau pelaksana kegiatan. Tindakan administratif juga dapat berupa tindakan koreksi atas penatausahaan keuangan negara/daerah/perusahaan, melengkapi bukti pertanggungjawaban, dan perbaikan atas sebagian atau seluruh sistem pengendalian internal.

2.2 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian sebelumnya tentang pengaruh sistem pengendalian internal, kepatuhan terhadap perundang-undangan, tindak lanjut temuan audit dan opini tahun sebelumnya terhadap opini BPK disajikan dalam tabel berikut.

Tabel 4. Penelitian terdahulu

No	Nama Peneliti (tahun)	Variable	Metode analisis	Hasil
1	Nurdiono 2014 www. etd.repository .ugm.ac.id	Hasil opini wajar LKPD Proporsi anggaran publik Pengendalian internal Tindak lanjut temuan BPK Opini sebelumnya Kompetensi sumberdaya manusia	Analisis regresi logistik	a. Proposi anggaran publik berpengaruh negatif signifikan pada opini wajar LKPD b. Opini sebelumnya berpengaruh pada opini wajar LKPD c. Pengendalian internal tidak berpengaruh signifikan terhadap opini wajar LKPD d. Tindak lanjut temuan BPK tidak berpengaruh signifikan terhadap opini wajar LKPD e. Kompetensi sumberdaya manusia tidak berpengaruh signifikan terhadap opini wajar LKPD
2	Fatimah at al. (2014) Jurnal Akuntansi, Vol 3, No 1, Oktober 2014	Opini BPK RI atas LKPD SPI Kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan Opini audit tahun sebelumnya Umur Pemerintah Daerah	Analisis statistik deskriptif dan infrensial menggunakan software SPSS. Analisi infrensial menggunakan regresi logistik	a. Sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP) berpengaruh negatif b. Kepatuhan terhadap perundang-undangan berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP untuk kepatuhan terhadap peraturan perundangundangan yang mengakibatkan kasus kerugian daerah/perusahaan dan penyimpangan administrasi Temuan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan lainnya baik nilai dan jumlah kasus yang ditimbulkannya tidak mempengaruhi penerimaan opini WTP.

				<p>c. Opini audit tahun sebelumnya berpengaruh positif.</p> <p>d. Umur pemerintah daerah tidak berpengaruh</p>
3	Nuhoni Nalurita (2015) www.eprints. .uns.ac.id	Kredibilitas LKPD (opini BPK) SPI Ketidak patuhan terhadap peraturan Ukuran Pemda (size) Ketergantungan terhadap pemerintah pusat Opini tahun sebelumnya	Ordinal logistic regression	<p>a. Kelemahan SPIP berpengaruh negatif terhadap pemberian opini BPK.</p> <p>b. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap kredibilitas LKPD</p> <p>c. Ukuran (size) tidak memiliki pengaruh terhadap kredibilitas LKPD.</p> <p>d. Ketergantungan berpengaruh terhadap kredibilitas LKPD</p> <p>e. Opini tahun sebelumnya berpengaruh positif terhadap kredibilitas LKPD.</p>
4	Atmaja W &Probohudono (2015) Jurnal integritas volume 1, nomor 1, november 2015	Opini BPK SPI Kepatuhan terhadap ketentuan perundang- undangan	Analisis statistik deskriptif dan infrensial mengguna - kan software SPSS. Analisi infrensial mengguna kan regresi logistik	<p>a. Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan (KSPAP) dan kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja (KSPPAPB) berpengaruh negatif, Kelemahan Struktur Pengendalian Internal (KstPI) tidak berpengaruh terhadap pemberian opini BPK atas kewajaran laporan keuangan.</p> <p>b. Kepatuhan terhadap perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini yaitu temuan yang mengakibatkan kerugian daerah, potensi kerugian daerah, penyimpangan administrasi, dan ketidakhematan. Sedangkan untuk temuan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan lainnya tidak berpengaruh.</p> <p>c. Temua kerugian negara dan nilai kerugian negara berpengaruh negatif pada pemberian opini BPK.</p>
5.	Ristu Pratiwi 2015 www.eprints	Opini BPK Ukuran Pemerintah Daerah (SIZE) Tingkat	Binomial logistic regression (BLR) dan	<p>a. Ukuran Pemerintah Daerah berpengaruh signifikan terhadap opini BPK</p> <p>b. Tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap</p>

.uns.ac.id	ketergantungan daerah kepada pusat (DEPEND) Tingkat Kekayaan (WEALTH) Realisasi Belanja (EXPEND) Tindaklanjut Temuan Audit (TIND) Tingkat Pendidikan (EDUC) Umur (AGE) Masa Kerja atau Pengalaman (TENURE)	ordinal logistic regression (BLR)	pemerintah pusat berpengaruh negatif terhadap opini yang lebih baik dari BPK. c. Tingkat kekayaan pemerintah daerah yang tinggi berpengaruh signifikan terhadap opini yang lebih baik dari BPK d. Tingkat belanja pemerintah daerah yang tinggi berpengaruh signifikan terhadap opini BPK e. Tindak lanjut temuan audit yang tinggi berpengaruh signifikan terhadap opini BPK. f. Tingkat pendidikan kepala daerah yang tinggi berpengaruh signifikan terhadap opini BPK g. Umur (AGE) berpengaruh signifikan terhadap opini h. Masa kerja kepala daerah yang panjang berpengaruh signifikan terhadap opini
------------	--	-----------------------------------	---

2.3 Pengembangan Hipotesis

2.3.1 Pengaruh kelemahan SPI terhadap opini BPK

Pemerintah pusat dan daerah merancang sistem pengendalian internal masing-masing entitas dengan mengacu pada PP nomor 60 tahun 2008 tentang SPI yang meliputi lima unsur pengendalian yaitu lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan pengendalian internal. Salah satu kriteria pemberian opini adalah evaluasi dan efektifitas SPI. Menurut BPK, lingkungan pengendalian yang diciptakan seharusnya menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk menerapkan SPI yang didesain untuk dapat mengenali apakah SPI telah memadai dan mampu mendeteksi adanya kelemahan.

Adanya kelemahan pengendalian internal mencerminkan risiko kontrol yang lebih besar dan dapat meningkatkan risiko audit secara keseluruhan bagi auditor

dalam melakukan audit laporan keuangan. Lingkungan pengendalian internal yang lemah memfasilitasi manajemen laba dan perilaku oportunistik serta mengurangi keandalan dari pelaporan keuangan (Ge dan McVay 2005).

Menurut Zhang; Zhou dan Zhou (2012) terdapat hubungan antara auditor independen dengan pengungkapan permasalahan pengendalian internal.

Auditor wajib untuk menerbitkan *clean opinion* atau *unqualified opinion* ketika tidak menemukan permasalahan yang material dalam pengendalian internal perusahaan. Apabila temuan kelemahan SPInya rendah maka kemungkinan untuk mendapatkan opini WTP tinggi.

Penelitian mengenai pengaruh sistem pengendalian internal terhadap opini audit dilakukan oleh Nalurita (2015), Sipahutar dan Khairani (2012), Taufikurrahman (2014), dan Kawedar (2009). Pada penelitian tersebut membuktikan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh negatif pada opini audit. Namun, penelitian Safitri (2014) dan Nurdiono (2014) menyatakan bahwa sistem pengendalian internal tidak mempengaruhi opini audit BPK. Hasil penelitian Sunarsih (2013) juga menyatakan bahwa kelemahan SPI tidak berpengaruh pada *opini disclaimer*.

Berdasarkan keterangan diatas penulis berpendapat bahwa apabila temuan kelemahan SPI rendah maka kemungkinan untuk mendapatkan opini WTP tinggi. Begitu pula sebaliknya apabila temuan kelemahan SPI tinggi maka kemungkinan untuk mendapatkan opini WTP semakin rendah sehingga penulis memformulasi hipotesis sebagai berikut:

H1: Temuan kelemahan Sistem Pengendalian Internal berpengaruh negatif terhadap opini BPK.

2.3.2 Pengaruh temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan terhadap opini BPK

Temuan kelemahan SPI dan ketidakpatuhan yang berdampak material terhadap laporan keuangan akan berpengaruh terhadap pemberian opini. Semakin banyak jumlah temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan maka kemungkinan diperoleh opini yang baik akan semakin rendah, sehingga mempengaruhi opini BPK terhadap laporan keuangan pemerintah daerah.

Penelitian pengaruh kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan terhadap opini audit dilakukan oleh Sipahutar dan Khairani (2012), Heriningsih dan Ruserlistyani (2014), Taufikurrahman (2014), Nalurita (2015). Penelitian tersebut belum memberikan hasil yang konsisten. Sipahutar dan Khairani (2012), Taufikurrahman (2014), Nalurita (2015) berhasil membuktikan bahwa kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap perolehan opini audit. Penelitian Heriningsih dan Ruserlistyani (2014) tidak berhasil membuktikan pengaruh kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini audit. Begitu pula dengan Penelitian Sunarsih (2013) yang membuktikan bahwa kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tidak mempengaruhi opini disclaimer.

Berdasarkan penjelasan dan hasil penelitian terdahulu, Penulis berpendapat bahwa apabila temuan kepatuhan terhadap undang-undangan rendah maka kemungkinan untuk mendapatkan opini WTP tinggi. Begitu pula sebaliknya apabila temuan kepatuhan terhadap undang-undang tinggi maka kemungkinan untuk mendapatkan

opini WTP semakin rendah sehingga penulis memformulasi hipotesis sebagai berikut:

H2: Temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini BPK.

2.3.3 Pengaruh tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terhadap opini BPK

Pedoman pemeriksaan BPK RI menyatakan bahwa LKPD yang telah dilakukan pemeriksaan dan telah mendapatkan opini audit akan disarankan untuk segera menindaklanjuti atas setiap permasalahan yang telah menjadi rekomendasi audit agar permasalahan tersebut tidak menjadi pengulangan kembali dalam tahun anggaran yang diperiksa. Pemeriksa harus meneliti pengaruh hasil pemeriksaan sebelumnya dan tindak lanjutnya terhadap LKPD yang diperiksa, terutama terkait kemungkinan temuan-temuan pemeriksaan yang berulang dan keyakinan pemeriksa atas saldo awal akun atau perkiraan pada neraca yang diperiksa (BPK RI, 2014).

Kewajaran laporan keuangan yang tercermin dalam opini audit juga mempertimbangkan rekomendasi audit tahun sebelumnya. Rekomendasi hasil pemeriksaan tahun sebelumnya yang tidak ditindaklanjuti pada tahun berikutnya akan menjadi bahan pertimbangan bagi pemeriksaa dalam menentukan kewajaran laporan keuangan. Hal tersebut juga dipertegas pada gambaran umum pemeriksaan yang telah tercantum dalam setiap LKPD yang telah diperiksa oleh BPK RI. Gambaran umum pemeriksaan pada point 5 (lima) dalam metode penelitian perencanaan pemeriksaan pada sub bab 4 mengenai pertimbangan hasil pemeriksaan sebelumnya menyebutkan bahwa pemeriksaan harus

mempertimbangkan hasil pemeriksaan dan tindak lanjut hasil pemeriksaan sebelumnya. Pemeriksaan harus meneliti apakah terdapat pengaruh hasil pemeriksaan sebelumnya dan tindak lanjutnya dalam LKPD entitas yang diperiksa. Pengaruh yang diteliti pemeriksa dikhususkan pada kemungkinan yang terjadi atas temuan-temuan yang berulang dan atas keyakinan saldo awal akun atau perkiraan pada neraca yang diperiksa (LKPD Pemerintah Aceh, 2014).

Hartanto (2015) menyatakan bahwa penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan menjadi salah satu bahan pertimbangan bagi auditor untuk menentukan opini audit pada LKPD ditahun selanjutnya. Hasil penelitian Atyanta (2013) pada satu kabupaten di wilayah Jawa Timur menemukan bahwa salah satu faktor belum diraihnya opini WTP karena belum adanya tindak lanjut rekomendasi LHP tahun sebelumnya. Rekomendasi yang diberikan oleh BPK tersebut sudah ada yang telah ditindaklanjuti, namun tindaklanjuti tersebut belum sesuai dengan rekomendasi BPK , dan masih ada rekomendasi yang belum ditindaklanjuti sama sekali. Setyaningrum (2014) menemukan bahwa tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh negatif signifikan terhadap temuan audit. Penyelesaian tindak lanjut yang rendah menunjukkan semakin tinggi temuan audit sehingga kualitas laporan keuangan pemerintah daerah semakin buruk.

Penelitian sebelumnya terkait dengan tindaklanjuti temuan audit BPK belum memberikan hasil yang konsisten. Penelitian yang dilakukan oleh Pratiwi (2015) berhasil membuktikan bahwa tindak lanjut temuan audit BPK mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit pada LKPD Kabupaten/Kota

Propinsi Jawa Barat. Sedangkan hasil penelitian Nurdiono (2014) menyatakan bahwa tindak lanjut temuan audit tidak berpengaruh pada opini audit .

Berdasarkan penjelasan dan hasil penelitian terdahulu, Penulis berpendapat bahwa apabila pemerintah daerah menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan tahun sebelumnya dan ditindak lanjuti tersebut telah sesuai dengan rekomendasi BPK maka kemungkinan untuk mendapatkan opini WTP pada tahun berikutnya akan tinggi. Begitu pula sebaliknya apabila tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tahun sebelumnya tidak ditindak lanjuti maka kemungkinan untuk mendapatkan opini WTP pada tahun berikutnya akan semakin rendah sehingga penulis memformulasi hipotesis sebagai berikut:

H3: Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tahun sebelumnya berpengaruh positif terhadap opini BPK tahun berikutnya.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas objek atau subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari, kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiono, 2003). Populasi dalam penelitian ini adalah Pemerintah Kabupaten/Kota dan Provinsi di Indonesia yang menjadi objek pemeriksaan BPK RI tahun 2011s/d 2015. Sampel diambil dari populasi dengan ketentuan sebagai berikut:

1. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang telah memperoleh opini dari Badan Pemeriksa Keuangan sepanjang tahun pengamatan yaitu tahun 2010 sampai dengan tahun 2014.
2. Laporan hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan yang memiliki temuan atas sistem pengendalian internal dan kepatuhan perundang undangan sepanjang tahun pengamatan yaitu tahun 2010 sampai dengan tahun 2014.

3.2 Data Penelitian

Penelitian ini menggunakan data sekunder yaitu sumber data penelitian yang diperoleh secara tidak langsung melalui media perantara. Data sekunder terkait dengan temuan kelemahan sistem pengendalian internal dan temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan diperoleh dari laporan hasil

pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan tahun 2011 sampai dengan tahun 2015, dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tahun 2009 sampai dengan tahun 2015 didapat dari ikhtisar hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah yang diperoleh dari pusat informasi dan komunikasi Badan Pemeriksa Keuangan.

3.3 Devinisi Variabel

3.3.1 Variabel Dependen

Sekaran (2006) menyatakan bahwa variabel dependen merupakan variabel yang menjadi perhatian utama peneliti. Melalui analisis terhadap variabel dependen adalah mungkin untuk menemukan jawaban atas suatu masalah. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah opini BPK. Indriantoro dan Supomo (1999) menyatakan bahwa variabel independen sebagai tipe variabel yang menjelaskan atau mempengaruhi variabel lain. Variabel independen dalam penelitian ini yaitu temuan atas kelemahan SPI, temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan.

3.3.1.1 Opini BPK (Y)

Opini berdasarkan PP nomor 15 tahun 2004 adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Menurut UU nomor 15 tahun 2004 pasal 16 ayat (1), opini audit terdiri dari WTP (*unqualified opinion*) termasuk didalamnya WTP DPP (*unqualified opinion with modified wording*), WDP (*qualified opinion*), TW (*adverse opinion*), dan TMP (*disclaimer of opinion*). Ukuran variabel dependen yang digunakan pada penelitian ini dikategorikan dalam skala ordinal karena

dengan skala ordinal data tidak hanya dikategorikan ke dalam kelompok tetapi juga melakukan rangking terhadap kategori (Ghozali, 2011).

Skala ordinal untuk tiap kategori opini adalah TW = 1, TMP = 2, WDP = 3, WTP-DPP dan atau WTP= 4.

3.3.2. Variabel Independen

3.3.2.1 Kelemahan Sistem Pengendalian Internal (X1)

Salah satu kriteria BPK dalam memberikan opini adalah jumlah temuan atas kelemahan SPI. Temuan kelemahan SPI dirangkum dari tiga kategori yaitu:

1. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, yaitu kelemahansistem pengendalian yang terkait kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan.
2. Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, yaitu kelemahan pengendalian yang terkait dengan pemungutan dan penyetoran penerimaan negara/daerah/perusahaan milik negara/daerah serta pelaksanaan program/kegiatan pada entitas yang diperiksa.
3. Kelemahan struktur pengendalian internal, yaitu kelemahan yang terkait dengan ada/tidaknya struktur pengendalian internal atau efektivitas struktur pengendalian internal.

SPKN tahun 2007 menyatakan bahwa untuk melaporkan kelemahan pengendalian internal pemeriksa harus mengidentifikasi “kondisi yang dapat dilaporkan” secara sendiri-sendiri atau secara kumulatif yang merupakan kelemahan material.

Fatimah *et al.* (2014) menyatakan bahwa terdapat keterkaitan antara pemberian opini oleh BPK dengan temuan salah satu dari SPI tersebut. Berdasarkan hal

tersebut maka penelitian ini menggunakan jumlah temuan secara kumulatif atas kelemahan SPI dari “daftar kelompok dan jenis temuan menurut entitas“ yang disajikan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan LKPD.

3.3.2.2 Ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (X2)

BPK menyatakan bahwa salah satu hasil pemeriksaan atas LK berupa laporan kepatuhan yang mengungkapkan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian negara/daerah, potensi kerugian negara/daerah, kekurangan penerimaan, administrasi, ketidakekonomisan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan.

Fatimah *et al.* (2014) menyatakan bahwa apabila ada salah satu dari kepatuhan terhadap perundang-undangan ditemukan maka memiliki keterkaitan terhadap pemberian opini oleh BPK RI. Penelitian ini mengambil hasil temuan secara kumulatif dari “daftar kelompok dan jenis temuan menurut entitas“ yang disajikan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan LKPD.

3.3.2.3. Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan (X3)

BPK akan memberikan rekomendasi dari setiap temuan hasil pemeriksaan yang harus ditindak lanjuti oleh orang/entitas. Dengan menindaklanjuti rekomendasi BPK diharapkan entitas dapat memperbaiki pengelolaan dan tanggungjawab keuangan daerah. Hasil temuan BPK dinyatakan telah ditindaklanjuti sesuai rekomendasi apabila rekomendasi tersebut telah ditindaklanjuti secara nyata dan tuntas oleh pejabat yang diperiksa sesuai dengan rekomendasi dari BPK.

Berdasarkan IHPS II BPK tahun 2014, Rekomendasi BPK secara umum dapat ditindaklanjuti dengan cara penyetoran uang/aset ke negara/daerah/perusahaan

atau melengkapi pekerjaan/barang, tindakan administratif berupa pemberian peringatan, teguran, dan/atau sanksi kepada para penanggungjawab dan/atau pelaksana kegiatan. Tindakan administratif juga dapat berupa tindakan koreksi atas penatausahaan keuangan negara/daerah/perusahaan, melengkapi bukti pertanggungjawaban, dan perbaikan atas sebagian atau seluruh sistem pengendalian internal.

Berdasarkan hal tersebut diatas maka rekomendasi yang digunakan untuk menentukan variabel rekomendasi pemeriksaan tindak lanjut pada penelitian ini adalah jumlah rekomendasi baik itu rekomendasi yang bersifat administratif maupun keuangan yang diukur dengan menggunakan rasio yaitu perbandingan antara tindak lanjut yang sesuai rekomendasi dibandingkan dengan jumlah rekomendasi. Untuk lebih jelasnya, definisi operasional dan pengukuran keseluruhan variabel yang diteliti pada penelitian ini dapat dilihat pada matriks berikut ini.

Tabel 5 Definisi operasional dan pengukuran variabel

Variabel	Definisi Operasional	Parameter	Skala
Variabel terikat (<i>Dependent Variabel</i>)			
Opini BPK	Pernyataan profesional pemeriksa/auditor mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia	Scoring	Ordinal
Variabel bebas (<i>Independent Variabel</i>)			
Kelemahan SPI	Kelemahan pengendalian yang terkait dengan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan, pemungutan dan penyetoran penerimaan Negara/daerah serta pelaksanaan program kegiatan, ada/tidak adanya SPI pada entitas yang diperiksa	Jumlah kasus	Rasio
Ketidak patuhan terhadap perundang-undangan	Ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian negara/daerah, potensi kerugian negara/daerah, kekurangan penerimaan,	Jumlah kasus	Rasio

	administrasi, ketidakekonomisan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan		
Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan	Rekomendasi BPK yang telah ditindaklanjuti secara nyata dan tuntas oleh pejabat yang diperiksa sesuai dengan rekomendasi dari BPK	perbandingan antara jumlah tindak lanjut yang sesuai rekomendasi dibandingkan dengan jumlah rekomendasi	Rasio

3.4 Metode Analisis

Penelitian ini menggunakan regresi data panel dengan menggunakan aplikasi Eviews 8. Data panel merupakan gabungan dari data berkala (*time series*) dan data individual (*cross section*). Data time series adalah data yang dikumpulkan dari waktu ke waktu terhadap suatu individu. Sedangkan data *cross section* adalah yang dikumpulkan dalam satu waktu terhadap banyak individu (Nacrowi dan Usman, 2006).

Regresi data panel memiliki keunggulan antara lain: pertama, data panel mampu memperhitungkan heterogenitas individu secara eksplisit dengan mengizinkan variabel spesifik individu; kedua, kemampuan mengontrol heterogenitas tersebut menjadikan data panel dapat digunakan untuk menguji dan membangun model perilaku yang lebih kompleks; ketiga, data panel mendasarkan diri pada observasi cross-section yang berulang-ulang (*time series*), sehingga metode data panel cocok digunakan sebagai *study of dynamic adjustment*; keempat, tingginya jumlah observasi memiliki implikasi pada data yang lebih informative, lebih variatif dan kolinieritas antara data semakin berkurang, dan derajat kebebasan (*degree of freedom*) lebih tinggi sehingga dapat diperoleh hasil estimasi yang lebih efisien; kelima, data panel dapat digunakan untuk mempelajari model-model

perilaku yang kompleks; keenam, data panel dapat digunakan untuk meminimalkan bias yang mungkin ditimbulkan oleh agregasi data individu.

Model regresi data panel memiliki tiga pendekatan yaitu:

1. *Common Effect*

Metode *Common Effect* merupakan metode yang menggabungkan data tanpa melihat perbedaan antara waktu dan individu. Dalam pendekatan ini tidak memperhatikan dimensi individu maupun waktu, dan dapat diasumsikan bahwa perilaku data antar perusahaan sama dalam berbagai rentang waktu. (Widarjono, 2006).

2. *Fixed Effect Model (FEM)*

Model *fixed effect* yaitu model yang mengasumsikan adanya perbedaan intersep (bervariasi) sepanjang unit individu namun untuk koefisien slope nya konstan.

3. *Random Effect Model (REM)*

Model *random effect* model digunakan untuk mengatasi permasalahan yang ditimbulkan oleh model *fixed effect*. Pendekatan model *fixed effect* dengan peubah semu (*dummy*) pada data panel menimbulkan permasalahan hilangnya derajat bebas dari model.

Untuk memilih model common effect atau fixed effect maka perlu dilakukan uji chow melalui aplikasi yang ada pada eviews dengan hipotesa sebagai berikut:

H0 : *Common effect* model

H1 : *Fixed Effect* model

Jika *Chi Square* > 0,05 = terima H0

Jika *Chi Square* < 0,05 = tolak H0

Untuk memilih antara model *fixed effect* atau model *random effect* yang akan digunakan untuk mengestimasi data panel maka dilakukan uji hausman dengan asumsi sebagai berikut:

H0 : model mengikuti *Random effect*

H1 : model mengikuti *fixed effect*.

Jika *Chi Square* > 0,05 = terima H0

Jika *Chi Square* < 0,05 = tolak H0

Penelitian ini menduga bahwa terdapat pengaruh temuan kelemahan sistem pengendalian internal, temuan atas ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK tahun sebelumnya terhadap opini BPK, sehingga model regresi yang akan digunakan adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_{1it} + \beta_2 X_{2it} + \beta_3 X_{3it-1} + \epsilon_{it}$$

Keterangan :

Y = Opini BPK

X_{1it} = Kelemahan sistem pengendalian internal

X_{2it} = Ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan

X_{3it-1} = Tindak lanjut rekomendasi temuan BPK tahun sebelumnya

α = konstanta

1.. 3 = koefisien variabel independen

3.5 Uji Asumsi Klasik

Menurut Hariyanto dkk (2005) kelebihan penelitian dengan menggunakan data panel adalah data yang digunakan menjadi lebih informatif, variabilitasnya lebih

besar, kolineariti yang lebih rendah diantara variabel dan banyak derajat bebas (*degree of freedom*) serta lebih efisien. Panel data dapat mendeteksi dan mengukur dampak dengan lebih baik dimana hal ini tidak dapat dilakukan dengan metode *cross section* maupun *time series*.

Menurut Gujarati (2003) Panel data memungkinkan mempelajari lebih kompleks perilaku yang ada dalam model sehingga pengujian dengan panel data tidak memerlukan uji asumsi klasik. Dengan keunggulan regresi data panel maka implikasinya tidak harus dilakukan pengujian asumsi klasik dalam model data panel (Verbeek, 2000; Gujarati, 2006; Wibisono, 2005; Aulia, 2004, dalam Shochrul R Ajija, dkk, 2011).

3.6 Analisis tambahan

Penelitian ini juga akan melihat hasil regresi dengan menggunakan data 10 tahun penelitian, data diambil dari LKPD tahun 2006 sampai dengan 2015, dan kemudian membandingkan hasil regresi data panel tersebut dengan data 5 tahun yang diambil dari LKPD tahun 2010 sampai dengan 2014. Berdasarkan fenomena pada Bab I maka data 5 tahun diambil dari laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah tahun anggaran 2010 sampai dengan 2014.

Data 10 tahun diambil dari laporan hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemerintah tahun anggaran 2006 sampai dengan tahun 2015 karena:

1. tanggal 13 Juni 2005 pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah No 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Dimana pemerintah pusat dan daerah wajib menyusun laporan pertanggungjawaban pelaksanaan

APBN/APBD sesuai dengan standar akuntansi pemerintah yang kemudian di audit oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Hasil audit BPK atas laporan keuangan tersebut telah memuat opini. Berdasarkan laporan hasil pemeriksaan atas LKPD tahun 2005 masih terdapat Pemerintah Daerah yang belum membuat laporan keuangan, selain itu pada hasil pemeriksaan BPK juga terdapat temuan audit yang belum memisahkan antara temuan kelemahan SPI dan temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan.

2. pemeriksaan BPK atas laporan LKPD tahun anggaran 2006 sudah memuat 3 variabel yang akan diteliti dalam penelitian ini yaitu variabel kelemahan SPI, ketidakpatuhan terhadap undang-undang dan tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK tahun sebelumnya (t-1).

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Simpulan

Penelitian ini menguji pengaruh temuan kelemahan sistem pengendalian internal, temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK terhadap opini BPK. Berdasarkan hasil penelitian ini, maka dapat diambil simpulan sebagai berikut:

1. Kelemahan sistem pengendalian internal berpengaruh negatif signifikan terhadap opini dimana semakin rendah temuan kelemahan sistem pengendalian internal pada pemerintah Provinsi, Kabupaten/Kota maka opini yang diberikan oleh BPK akan semakin baik. Opini BPK yang baik (WTP) menggambarkan bahwa efektifitas sistem pengendalian internal pada pemerintah daerah sudah cukup baik.
2. Ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan berpengaruh negatif signifikan terhadap opini dimana semakin rendah temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan pada pemerintah Provinsi, Kabupaten/Kota maka opini yang diberikan oleh BPK akan semakin baik.
3. Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK berpengaruh negatif signifikan terhadap opini BPK, hal ini menunjukkan bahwa tindak lanjut rekomendasi berpengaruh terhadap opini namun jumlah rekomendasi yang ditindaklanjuti oleh pemerintah daerah dan telah sesuai dengan rekomendasi

BPK masih sangat sedikit hal ini dapat dilihat dari nilai rata-rata tindak lanjut rekomendasi tahun 2010-2014 hanya sebesar 48,57% dari total rekomendasi yang harus ditindaklanjuti sebesar 100%. Rendahnya kemampuan pemerintah daerah dalam menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan mengindikasikan adanya kelemahan sistem pengendalian internal dalam hal ini terkait dengan sistem pemantauan hasil pemeriksaan. Hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesa 3 (H3).

5.2 Keterbatasan Penelitian

Dalam penelitian ini, peneliti menyadari bahwa penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang dapat mempengaruhi hasil dari penelitian. Keterbatasan tersebut antara lain:

1. Penelitian ini belum sepenuhnya mampu menjelaskan hubungan pengaruh negatif variabel tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terhadap opini BPK.
2. Penelitian ini hanya menggunakan 3(tiga) variabel independen yang mempengaruhi opini BPK yaitu sistem pengendalian internal, kepatuhan terhadap perundang-undangan dan tindak lanjut rekomendasi temuan pemeriksaan.
3. Data tindak lanjut rekomendasi temuan hasil pemeriksaan merupakan data keseluruhan antara rekomendasi hasil temuan SPI dan kepatuhan yang di peroleh dari IHP BPK. Data tersebut belum membedakan antara tindak lanjut rekomendasi atas temuan SPI dan kepatuhan.
4. Penelitian ini tidak mempertimbangkan penetapan materialitas audit sebagai salah satu faktor yang mempengaruhi pemberian opini.

5.3 Saran

Saran dari penelitian ini sebagai berikut:

5.3.1 Bagi peneliti selanjutnya

Pada penelitian yang akan datang sebaiknya menambahkan variabel lainnya sebagai variabel independen dan membedakan antara tindak lanjut rekomendasi hasil temuan SPI dan kepatuhan serta mempertimbangkan faktor temuan penetapan materialitas audit sebagai salah satu faktor yang mempengaruhi pemberian opini.

5.3.2 Bagi Pemerintah Daerah

1. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) diharapkan dapat melakukan pengawasan dan monitoring terkait tindak lanjut rekomendasi temuan BPK RI yang dilakukan oleh Satker.
2. Setiap Satker diharapkan dapat membuat sistem informasi untuk memantau status dan penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan, dan menindaklanjuti seluruh rekomendasi hasil pemeriksaan seperti yang disarankan oleh BPK.
3. Pemerintah diharapkan dapat membuat peraturan-peraturan yang terkait dengan sistem pengendalian internal dan penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dan tata cara penyelesaian ganti kerugian negara.
4. Guna mencegah kecurangan, penyelewengan dan pemborosan dan meminimalkan jumlah temuan audit pemeriksaan BPK setiap tahunnya, setiap

satker wajib membuat dan melaksanakan sistem pengendalian internal dengan mengacu pada PP nomor 60 tahun 2008.

5. Pemerintah diharapkan untuk terus meningkatkan sumber daya manusia terutama bidang akuntansi dan pengawasan keuangan daerah dengan memberikan pelatihan-pelatihan khusus dalam bidang akuntansi dan diklat secara berkala.

5.4 Implikasi

Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal, kepatuhan terhadap perundang-undangan dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan mempengaruhi opini yang diberikan oleh BPK RI yang berimplikasi secara praktis bagi pemerintah daerah dalam melakukan pembenahan pengelolaan keuangan daerah. Pemerintah daerah Provinsi, Kabupaten/Kota diharapkan untuk terus mengoptimalkan sistem pengendalian internal, serta meningkatkan SDM yang akuntabel dan dapat merumuskan suatu regulasi yang tepat dalam menentukan kebijakan sehingga dimasa yang akan datang dapat memperkecil kecurangan, penyelewengan dan pemborosan dana serta penyalahgunaan terhadap aset negara.

Pemerintah Daerah juga diharapkan dapat menyelesaikan tindak lanjut atas temuan BPK tidak hanya secara administratif tetapi berupaya untuk menyelesaikan temuan yang terkait dengan kerugian negara/daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A., Randal, J Elder., and Mark S. Beasley. 2008. *Auditing and Assurance Services, Twelfth Edition*. Terjemahan Herman Wibowo. Jakarta.
- Atyanta, Ramya. 2012. Analisis Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten X di Jawa Timur). *Jurnal ilmiah mahasiswa FEB Universitas Brawijaya* 1(1):1-18
- Anderson, K.L., Deli, D.N. dan Gillan, S.T. 2003. "Board of Directors, Audit Committees, and the Information Content of Earnings. *Working Papers, September*.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2015. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I tahun 2016. *www.bpk.go.id*
- Blaskovich, J. dan N. Mintchik. 2009. Party Of Three? A Source Credibility Perspective On The Use Of Consultants For Internal Control Assessments. *The Journal of Applied Business Research* 25(5): 59-68.
- Bradbury, M. E., Mak, Y. T. dan Tan, S. M. 2004. "Board Characteristics, Audit Committee Characteristics and Abnormal Accruals". *Working Paper. Unitec New Zealand dan National University of Singapore*.
- Doyle, J., Ge, Weili. dan McVay, S. 2007. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44, 193-223 .
- D'Aquila. dan Jill M. 1998. Is the Control Environment Related to Financial Reporting Decisions?. *Managerial Auditing Journal* 13(8): 472-478.
- Fatimah, D., Ria N. S. dan M. Rasuli. 2014. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern, Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan, Opini Audit Tahun Sebelumnya dan Umur Pemerintah Daerah Terhadap Penerimaan Opini Wajar Tanpa Pengecualian Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Seluruh Indonesia. *Jurnal Akuntansi* 3 (1): 1 – 15
- Ghozali, I. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gujarati dan Porter. 1992. *Dasar-Dasar Ekonometrika*. Jakarta : Salemba Empat

- Ge, W. dan S. McVay. 2005. The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after The Sarbanes–Oxley Act. *Accounting Horizons* 19 (3): 137–158.
- Halim, Abdul. dan Syukriy Abdullah. 2006. Hubungan Masalah keagenan di Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Pemerintah* 2(1):53-64
- Hartanto, Rudy. 2015. Analisis Penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan BPK RI. Diakses 19 Maret 2016 [www. eprints.uns.ac.id](http://www.eprints.uns.ac.id).
- Heriningsih dan Rusherlistyani. 2014. Pengungkapan Laporan Keuangan, Kelemahan SPI, dan Ketaatan pada Perundang-Undangan dianalisis dari Opini Auditor. *Seminar Nasional dan Call Paper Akuntansi, Universitas Pembangunan Nasional Veteran Yogyakarta, Jakarta dan Jawa Timur*:10-17
- Jensen, M. dan W.H. Meckling. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3: 305-360.
- Johnson, W. B. dan D. Shores. 1999. Accounting Defects, Financial Statement Credibility, and Equity Valuation. tippie.uiowa.edu/accounting
- Kawedar, W. 2010. Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern (Studi Kasus di Kabupaten PWJ yang Mengalami Penurunan Opini Audit). *Jurnal Akuntansi dan Auditing* 6 (1):1-9
- Krishnan, J. 2005. Audit Committee Quality and Internal Control : An Empirical Analysis .*The Accounting review* 80(1) : 649-675
- Mardiasmo, 2005. *Akuntansi Sektor Publik Edisi 2*. Penerbit Andi. Yogyakarta
- Mutchler, J. F. 1985. A Multivariate Analysis of the Auditor's Going-Concern Opinion Decision. *Journal of Accounting Research* 23(2): 668-682.
- Nachrowi, D.N. dan Usman, Hardius. (2006). *Penggunaan Teknik Ekonometri. Pendekatan Populer & Praktis Dilengkapi Teknik Analisis & Pengolahan Data Dengan Menggunakan Paket Program Eviews*. PT Raja Grafindo Persada.
- Nalurita, Nuhoni. 2015. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Kepatuhan terhadap Perundang-undangan, dan Karakteristik Daerah terhadap Kredibilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia. Tesis tidak dipublikasikan. Diakses 9 Februari 2016 www.eprints.uns.ac.id.
- Nordiawan, Deddi dan Ayuningtyas Hertianti. 2011. *Akuntansi Sektor Publik. Edisi 2*. Salemba Empat. Jakarta.

- Nurdiono. 2014. Analisis Hasil Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Seluruh Indonesia. Disertasi tidak dipublikasi. Diakses 10 Juni 2016 www.etd.repository.ugm.ac.id
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008, tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).*
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.* Jakarta
- Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2010 Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) tahun 2010 – 2014.* 20 Januari 2010. Jakarta
- Pratiwi, Ristu. 2015. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah, Kepala Daerah dan Tindak Lanjut Hasil Temuan Audit Terhadap Opini Audit BPK. Tesis tidak dipublikasikan. Diakses 5 Mei 2016 www.eprints.mdp.ac.id.
- Puspita, R. dan Dwi, Martani. 2012. Analisis Pengaruh Kinerja dan Karakteristik Pemda Terhadap Tingkat Pengungkapan dan Kualitas Informasi dalam Website Pemda. *Simposium Nasional Akuntansi XV Banjarmasin, 20-23 September 2012.*
- R. Ajija Shochrul, dkk, 2011. Cara cerdas menguasai Eviews, Jakarta: Salemba Empat
- Sipahutar, Hottua dan Siti Khairani. 2012. Analisis Perubahan Opini LHP BPK RI Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Empat Lawang. Tidak dipublikasikan. Diakses 25 Juni 2016 www.eprints.mdp.ac.id.
- Setyaningrum, Dyah., Lindawati Gani., Dwi Martani., dan Cris Kuntadi. Pengaruh Kualitas Auditor dan Pengawasan Legislatif terhadap Temuan Audit dengan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan sebagai Variabel Intervening. *Simposium Nasional Akuntansi 17 Mataram. 24-27 September 2014.*
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods for Business : Metodologi Penelitian untuk Bisnis.* Edisi 4. Jakarta : Salemba Empat.
- Steven A.Ross. 1977. The Determinan of Financial Structure: The Incentive-Signalling Approach. *The Bell Journal of Economic, 8(1):22-40*
- Sugiyono. 2003. *Statistika Untuk Penelitian,* Bandung, CV Alfabeta.
- Sunarsih. 2013. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Opini Disclaimer BPK Terhadap Laporan Keuangan Di Lingkungan Departemen di Jakarta.* Tesis-Tidak dipublikasi. Universitas Gunadarma.

Taufikurrahman. 2014. *Analisis faktor – faktor yang mempengaruhi pemberian opini audit oleh BPK RI atas LKPD Provinsi, kabupaten dan kota di Sumatera Utara*. Tesis-Tidak dipublikasikan. Medan: Universitas Sumatera Utara.

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). *Fraudulent Financial Reporting : 1987 – 1997, An Analysis of U.S. Public Company*. 1999.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. 19 Juli 2004. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 66. Jakarta.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 Badan Pemeriksa Keuangan. 30 Oktober 2006. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 85. Jakarta.

Wijaya, RM Syah Arif Atmaja. dan Probohudono (2015). Analisis Audit BPK RI terkait kelemahan SPI, temuan ketidak patuhan dan kerugian negara. *Jurnal integritas 1(1):81-110*

Zhang, Y.,J. Zhou. dan N. Zhou. 2007. Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy 26: 300-327*.

Zimmerman, L. J. (1977). The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research 15: 107-144*.