

**PENGARUH JUMLAH TEMUAN AUDIT TERHADAP
OPINI AUDIT KABUPATEN/KOTA
SE-SUMATERA**

(Tesis)

Oleh

JUMADI RUDIANSYAH



**PROGRAM MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

**PENGARUH JUMLAH TEMUAN AUDIT TERHADAP
OPINI AUDIT KABUPATEN/KOTA
SE-SUMATERA**

Oleh
JUMADI RUDIANSYAH

Tesis
Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Mencapai Gelar
MAGISTER SAINS AKUNTANSI
pada
Program Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Lampung



PROGRAM MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017

ABSTRACT

THE EFFECT OF AUDIT FINDINGS ON THE AUDIT'S OPINION DISTRICT/CITY IN SUMATERA

By

Jumadi Rudiansyah

This study aims to determine the effect of the number of audit findings on the opinion of the Government Audit Agency of Indonesia (BPK) at the district / city government in Sumatra. The audit findings that allegedly greatly influenced the opinion of the Government Audit Agency of Indonesia (BPK) in this study become independent variables are the number of audit findings of Internal Control System, and number of findings on compliance audit and review on the laws and regulations.

The type of research used in this study is quantitative research using secondary data obtained from the audit report of the Government Audit Agency of Indonesia (BPK) on the Local Government Financial Report of district and municipal governments. Population used in this research is district government and city in Indonesia. Selection of sample using purposive sampling method, that is sampling technique which member of sample is selected specially based on certain criterion for research purpose. The criteria used in the sample determination are the districts and municipalities in Sumatera that present the financial statements of 2015, which have received reports of audit results from the Financial Audit Agency of the Government of the Republic of Indonesia (BPK).

The results concluded that the number of findings on the Internal Control System audit and the number of findings on compliance audits partially affect the opinion of the Government Audit Agency of Indonesia (BPK).

Keywords: opinion, number of audit findings of Internal Control System, number of findings on compliance audit

ABSTRAK

PENGARUH JUMLAH TEMUAN AUDIT TERHADAP OPINI AUDIT KABUPATEN/KOTA SE-SUMATERA

Oleh

Jumadi Rudiansyah

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh jumlah temuan audit terhadap opini BPK pada pemerintah kabupaten/kota di Sumatera. Temuan audit yang diduga sangat mempengaruhi opini BPK menjadi variabel bebas pada penelitian ini yaitu temuan atas pemeriksaan SPI dan temuan atas pemeriksaan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menggunakan data sekunder yang diperoleh dari laporan hasil pemeriksaan BPK atas LKPD kabupaten/kota. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah pemerintah daerah kabupaten dan kota se-Indonesia. Pemilihan sampel menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu teknik *sampling* yang anggota sampelnya dipilih secara khusus berdasarkan kriteria tertentu untuk tujuan penelitian. Kriteria yang digunakan dalam penentuan sampel adalah kabupaten dan kota di Sumatera yang menyajikan laporan keuangan tahun 2015, yang telah mendapat laporan hasil pemeriksaan dari BPK.

Hasil penelitian menyimpulkan bahwa jumlah temuan atas pemeriksaan SPI dan jumlah temuan atas pemeriksaan kepatuhan secara parsial berpengaruh terhadap opini audit Badan Pemeriksa Keuangan.

Kata kunci: opini, jumlah temuan pemeriksaan SPI, jumlah temuan atas pemeriksaan kepatuhan

Judul Tesis : **PENGARUH JUMLAH TEMUAN AUDIT
TERHADAP OPINI AUDIT KABUPATEN/
KOTA SE-SUMATERA**

Nama Mahasiswa : **Jumadi Radiansyah**

No. Pokok Mahasiswa : **1521031006**

Program Studi : **Magister Ilmu Akuntansi**

Fakultas : **Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung**

MENYETUJUI

1. Komisi Pembimbing



Dr. Einde Evana, SE., M.Si., Akt., CA., CPA.
NIP. 19560620 198603 1 003



Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, S.E., M.Si., Akt.
NIP 19710802 199512 2 001

2. Ketua Program Studi Magister Ilmu Akuntansi



Susi Sarumpaet, S.E., M.B.A., Ph.D., Akt.
NIP 19691008 199512 2 001

MENGESAHKAN

1. Tim Penguji:

Ketua : **Dr. Einde Evana, S.E., M.Si., Akt., CA., CPA.**

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

Penguji Utama : **Prof. Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt.**

Anggota : **Susi Sarumpaet, S.E., M.B.A., Ph.D., Akt.**

2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis



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

3. Direktur Program Pascasarjana



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

4. Tanggal Lulus Ujian : **18 Oktober 2017**

SURAT PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan dengan sebenarnya bahwa:

1. Tesis dengan judul:

PENGARUH JUMLAH TEMUAN AUDIT TERHADAP OPINI AUDIT KABUPATEN/KOTA SE-SUMATERA

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, Oktober 2017

Pembuat Pernyataan



Jumadi Rudiansyah
NPM. 1521031006

RIWAYAT HIDUP

Penulis dilahirkan di Way Tuba, Way Kanan pada tanggal 31 Juli 1974, putra ketiga dari pasangan Hasan Basri (Alm) dan Baniah.

Penulis menempuh pendidikan sebagai berikut:

- 1) Pendidikan dasar diselesaikan di SDN Way Tuba pada tahun 1986;
- 2) Pendidikan Sekolah Menengah Pertama diselesaikan di SMP Nusantara Bandar Lampung pada tahun 1989;
- 3) Pendidikan Sekolah Menengah Atas diselesaikan di SMAN 3 Tanjung Karang pada tahun 1992;
- 4) Penulis menyelesaikan pendidikan Strata Satu di Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Lampung, Jurusan Akuntansi pada tahun 2001;
- 5) Pada tahun 2015 penulis melanjutkan pendidikan Strata dua pada program studi Magister Ilmu Akuntansi di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Moto :

“Ketahuilah semua apa yang dikatakan tapi jangan katakan semua apa saja yang diketahui.....”

“Melakukan hal yang baik itu mulailah dari hal yang kecil, mulailah dari hari ini dan mulailah dari diri sendiri.....”

PERSEMBAHAN

Tesis ini kupersembahkan kepada:

Ibuku, Istriku, anak-anakku, dan saudara-saudaraku yang selalu mendo'a-kan dan mendukung untuk keberhasilan pendidikan dan karirku.

SANWACANA

Alhamdulillah penulis ucapkan kehadiran Allah SWT, atas segala rahmat dan hidayah-Nya, sehingga tesis ini dapat selesai. Tesis dengan judul “PENGARUH JUMLAH TEMUAN AUDIT TERHADAP OPINI AUDIT KABUPATEN/KOTA SE-SUMATERA” ini merupakan salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Sains Akuntansi pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Dalam kesempatan ini, penulis menghaturkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E., M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung beserta staf;
2. Ibu Susi Sarumpaet, S.E., M.B.A., Ph.D., Akt., selaku Ketua Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
3. Bapak Dr. Einde Evana, S.E., M.Si., Akt.CA.CPA, selaku pembimbing utama yang telah memberikan dukungan, ilmu dan kesempatan dalam membimbing penulis;
4. Ibu Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, S.E., M.Si., Akt., selaku pembimbing kedua yang telah memberikan dukungan, ilmu dan kesempatan dalam membimbing penulis;
5. Ibu Prof. Dr. Lindrianasari, SE., M.Si., Akt., selaku pembahas utama yang telah bersedia meluangkan waktu dan ilmu demi kesempurnaan tesis ini;
6. Ibu Susi Sarumpaet, S.E., M.B.A., Ph.D., Akt., selaku pembahas kedua yang telah bersedia meluangkan waktu dan ilmu demi kesempurnaan tesis ini;
7. Dosen Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung atas ilmu yang telah diajarkan kepada penulis;

8. Bapak Bupati Way Kanan, Wakil Bupati, Sekda dan Kepala Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Way Kanan atas izin dan kesempatan yang telah diberikan dari awal hingga selesainya saya menempuh studi pada program studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
9. Istri dan anak-anakku, yang selalu tulus memberikan do'a dan dukungan selama proses pendidikan ini berlangsung;
10. Teman-teman sesama mahasiswa Magister Ilmu Akuntansi Universitas Lampung Angkatan 2015 yang telah memberikan dukungan, bantuan dan kerjasama selama ini;
11. Pihak-pihak yang telah membantu penulis yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Akhir kata, penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari kesempurnaan, namun demikian semoga tesis ini bermanfaat dikemudian hari. Amin.

Bandar Lampung, Oktober 2017

Jumadi Radiansyah

DAFTAR ISI

	Halaman
DAFTAR ISI	i
DAFTAR TABEL	iii
DAFTAR GAMBAR	iv
DAFTAR LAMPIRAN.....	v
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Perumusan Masalah	13
1.3 Tujuan Penelitian	14
1.4 Manfaat Penelitian	14
BAB II KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS.....	16
2.1 Kerangka Teoritis	16
2.1.1 Teori Keagenan (<i>Agenci Theory</i>).....	16
2.1.2 Teori Legitimasi (<i>Legitimacy Theory</i>)	18
2.1.3 Anggaran Sektor Publik.....	20
2.1.4 Akuntansi Sektor Publik.....	21
2.1.5 Pemeriksaan Keuangan Daerah.....	23
2.1.6 Temuan Pemeriksaan (Audit).....	24
2.1.7 Opini Auditor Laporan Keuangan Sektor Publik.....	24
2.2 Penelitian Terdahulu.....	26
2.3 Kerangka Konseptual Penelitian.....	29
2.4 Pengembangan Hipotesis	33
BAB III METODE PENELITIAN	36
3.1 Populasi dan Sampel Penelitian.....	36
3.2 Jenis dan Sumber Data.....	36
3.3 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel.....	37
3.3.1 Variabel Penelitian.....	37
3.3.2 Definisi Operasional Variabel.....	38
3.4 Metode Analisis.....	40
3.4.1 Uji Regresi Logistik.....	40
3.4.2 Pengujian Hipotesis.....	42

BAB IV	HASIL DAN PEMBAHASAN.....	43
4.1	Deskriptif Statistik.....	43
4.2	Hasil Analisis Data.....	47
4.2.1	Uji Regresi Logistik.....	47
4.2.1.1	Variabel Respon Dikategorikan Menjadi Data Biner	47
4.2.1.2	Uji Signifikansi Model.....	48
4.2.1.3	Uji Kesesuaian Model.....	48
4.2.1.4	Model Penelitian.....	50
4.3	Pengujian Hipotesis.....	51
4.4	Pembahasan.....	52
BAB V	SIMPULAN DAN SARAN.....	58
5.1	Kesimpulan.....	58
5.2	Keterbatasan Penelitian.....	59
5.3	Saran.....	60
5.4	Implikasi.....	61

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 1.1 Daftar Fenomena Penelitian.....	5
Tabel 2.1 Daftar Penelitian Terdahulu.....	26
Tabel 3.1. Definisi Operasional dan Arah Hipotesis.....	39
Tabel 4.1. Daftar Kabupaten/Kota Mendapat Opini WTP Namun Temuan SPI Tinggi.....	44
Tabel 4.2. Daftar Kabupaten Mendapat Opini WDP Namun Temuan SPI Rendah.....	44
Tabel 4.3. Daftar Kabupaten Mendapat Opini WTP Namun Temuan Kepatuhan Tinggi.....	45
Tabel 4.4. Daftar Kabupaten/Kota Mendapat Opini WDP Namun Temuan Kepatuhan Rendah.....	46
Tabel 4.5. Variabel Tak Bebas Dalam Data Biner.....	47
Tabel 4.6 Hasil Uji Signifikansi Model.....	48
Tabel 4.7 Hasil <i>Uji Hosmer and Lemeshow Test</i>	49
Tabel 4.8. Hasil Uji Ketepatan Model.....	49
Tabel 4.9 Hasil Perumusan Model Penelitian.....	50

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 1.1.Grafik Opini atas LKPD Tahun Anggaran 2015.....	7
Gambar 1.2.Grafik Opini LKPD Dalam 5 Tahun Terakhir (2011-2015).....	8
Gambar 1.3 Gafik Perkembangan Opini Pemda 2011 - 2015.....	8
Gambar 2.1 Kerangka Konseptual Penelitian.....	32

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran I Data Sampel Dan Variabel Penelitian

Lampiran II Data Variabel Terikat Dalam Data Biner (Dikotomus)

Lampiran III Data Dan Tabel Hasil Output Analisis Statistik

PENGARUH JUMLAH TEMUAN AUDIT TERHADAP OPINI AUDIT KABUPATEN/KOTA SE-SUMATERA

BAB I PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Reformasi organisasi sektor publik pada pemerintahan di beberapa negara didasarkan pada asumsi bahwa dengan meningkatkan kualitas mekanisme tata kelola dan akuntabilitas akan meningkatkan kinerja organisasi sektor publik. Dalam konteks penelitian ini, opini audit atas LKPD diasumsikan berfungsi sebagai dasar legitimasi yang diberikan oleh pihak-pihak yang berkepentingan terhadap Pemerintah Daerah, khususnya masyarakat. Ketika opini audit sesuai dengan harapan masyarakat maka hal tersebut akan berdampak pada meningkatnya sumber daya masyarakat yang diberikan kepada Pemerintah Daerah dalam bentuk pajak daerah dan retribusi daerah (Pendapatan Asli Daerah), sehingga dapat dikatakan bahwa opini audit berpengaruh terhadap pencapaian realisasi pendapatan Pemerintah Daerah, yaitu dari sektor PAD.

Dengan semangat reformasi, Indonesia mulai menerapkan otonomi daerah ditandai dengan adanya UU No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah dan UU No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Sejalan dengan perkembangan waktu dan kebutuhan, pada tahun 2004 UU No. 22 dicabut dan digantikan oleh UU No. 32 Tahun 2004, lalu pada tahun 2014 digantikan lagi oleh UU No. 23 tahun 2014. Menurut UU No. 23 tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah "Otonomi daerah adalah hak, dan wewenang daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan

kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan peraturan perundang-undangan”. Hal ini mengisaratkan bahwa dengan adanya otonomi daerah maka Pemerintah Daerah diberikan tugas dan tanggung jawab yang lebih besar dalam mengatur rumah tangga daerahnya masing-masing.

Adanya otonomi daerah menyebabkan tuntutan bagi setiap daerah untuk dapat melaksanakan kemandirian atas Pemerintah Daerahnya masing-masing. Dalam hal ini, Pemerintah Daerah dituntut untuk dapat menyajikan laporan keuangan sebagai perwujudan dalam pencapaian transparansi dan akuntabilitas publik yang terjadi akibat peningkatan kesadaran masyarakat terhadap penyelenggaraan administrasi publik. Peningkatan kesadaran masyarakat juga memicu timbulnya gejolak yang berakar pada ketidakpuasan terhadap kinerja keuangan Pemerintah Daerah. Tuntutan yang semakin tinggi ditujukan terhadap pertanggungjawaban yang diberikan oleh penyelenggara negara atas kepercayaan yang diberikan oleh rakyat. Kondisi ini mendorong peningkatan kebutuhan adanya suatu pengawasan, sebagai mana yang terjadi pada sektor swasta, dimana ada hubungan agensi. Pada sektor publik khususnya pemerintah daerah, hubungan agensi ini dipresentasikan antara pemerintah daerah dan DPRD, pemerintah daerah digambarkan sebagai agen dan DPRD yang merupakan perwakilan rakyat sebagai principle. Dalam urusan pertanggungjawaban, pemerintah daerah setiap tahun menyampaikan pertanggungjawaban kepada DPRD berupa laporan keuangan. Untuk memperoleh keyakinan yang memadai atas informasi laporan keuangan maka laporan keuangan sebelum disampaikan kepada DPRD harus diaudit terlebih dahulu oleh auditor eksternal yaitu BPK (PP No. 58 Tahun 2005).

Dalam melakukan audit terhadap laporan keuangan pemerintah daerah, BPK memiliki pedoman yaitu Peraturan Kepala BPK RI Nomor 1 tahun 2007 tentang standar pemeriksaan keuangan negara. Pada standar pemeriksaan keuangan negara ini ditegaskan bahwa:

1. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau prinsip akuntansi yang lain yang berlaku secara komprehensif.
2. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan.
3. laporan hasil pemeriksaan 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.
4. Pemeriksa harus melaporkan kelemahan pengendalian intern atas pelaporan keuangan.
5. Pelaporan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab.

Pada saat melakukan audit laporan keuangan pemerintah daerah, BPK secara bersamaan melakukan pemeriksaan dan pengujian juga terhadap efektivitas sistem pengendalian intern dan pemeriksaan atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, sehingga hasil auditnya berupa laporan hasil pemeriksaan (LHP) terdiri dari 3 buku, yaitu (1) buku laporan keuangan audited, (2) buku hasil pemeriksaan

atas sistem pengendalian intern, dan (3) buku hasil pemeriksaan terhadap kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

BPK-RI dalam buku IHP 2014 menyatakan bahwa opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Adapun kriteria pemberian opini, adalah: kesesuaian terhadap SAP, efektivitas SPI, kepatuhan terhadap peraturan perundangan dan kecukupan pengungkapan dalam laporan keuangan. Opini auditor BPK bisa WTP atau non WTP. Menurut Mahmudi (2011) tingkatan opini auditor BPK dari urutan yang terbaik terdiri dari : wajar tanpa pengecualian (WTP), wajar dengan pengecualian (WDP), tidak memberikan pendapat (TMP), dan tidak wajar (TW).

Menurut BPK-RI dalam buku IHP, opini yang dikeluarkan BPK pada umumnya berbanding terbalik dengan temuan yang diperoleh auditor, semakin sedikit temuan, maka semakin baik opininya dan semakin banyak temuan, maka opininya cenderung semakin tidak baik (BPK-RI, 2014), namun dari pengamatan penulis terhadap laporan hasil pemeriksaan BPK-RI atas LKPD pemerintah kabupaten dan kota tahun 2015, ditemukan adanya fenomena bahwa ada beberapa kabupaten/kota yang mendapat opini WTP tapi jumlah temuan audit-nya relatif lebih besar dari beberapa kabupaten yang memperoleh opini WDP. Fenomena tersebut dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel 1.1
Fenomena Penelitian

NO	KABUPATEN/KOTA	OPINI	JUMLAH KASUS TEMUAN SPI	JUMLAH TEMUAN KEPATUHAN	
				KASUS	RP
1	Kab. Aceh Barat	WTP	9	11	1.647.921.538
2	Kab. Aceh Besar	WTP	4	12	17.804.756.620
3	Kab. Aceh Jaya	WTP	9	9	13.633.878.659
4	Kab. Aceh Timur	WTP	7	12	25.406.908.870
5	Kab. Dharmasraya	WTP	8	12	20.854.013.687
6	Kab. Pasaman	WTP	6	13	6.947.562.108
7	Kab. Bengkalis	WTP	10	15	36.807.772.562
8	Kab. Kepulauan Meranti	WTP	10	12	5.611.726.878
9	Kab. Kuantan Singingi	WTP	6	17	13.648.268.727
10	Kab. Pelalawan	WTP	7	11	21.390.810.922
11	Kab. Siak	WTP	9	9	5.275.956.280
12	Kab. Musi Banyuasin	WTP	9	10	22.266.291.018
13	Kab. Ogan Komering Ulu	WTP	9	8	12.190.890.577
14	Kota Pagar Alam	WTP	8	12	4.829.988.193
15	Kota Palembang	WTP	9	18	33.507.899.228
16	Kab. Karo	WDP	5	5	682.011.053
17	Kab. Langkat	WDP	7	5	6.987.841.536
18	Kab. Lampung Selatan	WDP	6	5	15.297.207.848
19	Kab. Lampung Tengah	WDP	6	7	23.855.127.952
20	Kab. Ogan Ilir	WDP	5	4	15.479.871.238
21	Kab. Natuna	WDP	5	5	12.739.061.500

Sumber : LHP BPK-RI Tahun 2015, data diolah

Pada tabel di atas terlihat di beberapa kabupaten/kota yang memperoleh opini audit WTP, justru jumlah kasus dan nominal temuan lebih besar dari beberapa kabupaten yang mendapat opini WDP. Fenomena ini menjadi kontradiktif dengan apa yang dinyatakan BPK dalam IHP 2014. Munculnya fenomena ini memberi signal bahwa standar pemeriksaan belum berfungsi sebagai mana mestinya. Semestinya kabupaten/kota bisa memperoleh opini WTP jika jumlah temuan SPI dan/atau kepatuhan, baik secara jumlah kasus maupun nilai nominal atau tingkat materialitasnya relatif rendah. Jika ada kabupaten/kota yang jumlah temuannya

relatif kecil/rendah namun tidak memperoleh opini WTP bisa dimaklumi karena kemungkinan ada faktor lain selain temuan audit yang mempengaruhi opini audit. Adanya kabupaten/kota yang memperoleh opini WTP tetapi jumlah temuan auditnya tinggi, tentunya menjadi menarik karena standar pemeriksaan keuangan negara mensyaratkan bahwa pemeriksaan LKPD itu harus melalui pengujian efektifitas SPI dan pemeriksaan terhadap kepatuhan, yang berarti opini terbaik hanya untuk SPI yang baik dan kepatuhan yang baik serta untuk faktor-faktor lainnya yang baik. Permasalahan seperti ini jika terus terjadi maka dapat memunculkan perdebatan, karena dapat membentuk persepsi bahwa adanya unsur subjektifitas auditor dalam membuat kesimpulan hasil auditnya. Standar audit sebaiknya dibuat tegas dan jelas. Temuan audit bisa meliputi banyak hal yang tersaji pada akun LKPD seperti pendapatan, belanja, pengelolaan kas, piutang, persediaan, pengelolaan aset tetap dan lain-lain, namun yang paling banyak dijumpai ialah temuan terkait dengan pengelolaan belanja modal dan pengelolaan aset tetap.

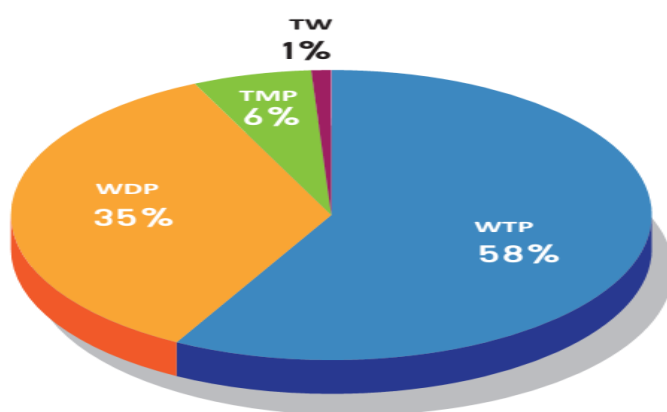
Laporan hasil pemeriksaan atas LKPD yang disampaikan BPK kepada Pemda terdiri dari 3 buah buku laporan, yaitu LHP buku 1 selain berisi laporan keuangan audited juga mencatumkan opini yang diberikan oleh auditor. Buku 2 memuat temuan-temuan auditor terkait efektifitas SPI, berikut rekomendasi atau tindakan-tindakan yang perlu ditindaklanjuti oleh pemerintah daerah selaku audite. Buku 3 memuat temuan-temuan terkait dengan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan atas pelaksanaan pengelolaan keuangan selama satu periode, dan disertai rekomendasi yang harus ditindaklanjuti oleh audite. Dari tahun ketahun perkembangan tingkat perolehan opini pemerintah daerah semakin baik, hal ini

dapat dilihat pada indek hasil pemeriksaan BPK yang setiap tahun dipublikasikan secara terbuka oleh BPK-RI melalui web. bpkri.go.id

Menurut laporan BPK dalam IHP semester I tahun 2016: pada tahun 2014 terdapat sejumlah 252 dari 539 LKPD yang memperoleh opini WTP (47%), sedangkan pada tahun 2015 terdapat sejumlah 312 dari 533 LKPD yang memperoleh opini WTP (58%). Dengan demikian, terjadi peningkatan opini WTP sebesar 11 persen.

Sedangkan opini yang mengalami penurunan terdapat 30 dari 533 LKPD atau sebesar 6 persen. Berdasarkan hasil pemeriksaan atas 533 LKPD tahun 2015, BPK memberikan opini WTP atas 312 (58%) LKPD, opini WDP atas 187 (35%) LKPD, opini TMP atas 30 (6%) LKPD, dan opini TW atas 4 (1%) LKPD. Sebaran opini tahun 2015 dapat digambarkan dalam diagram seperti terlihat di bawah ini:

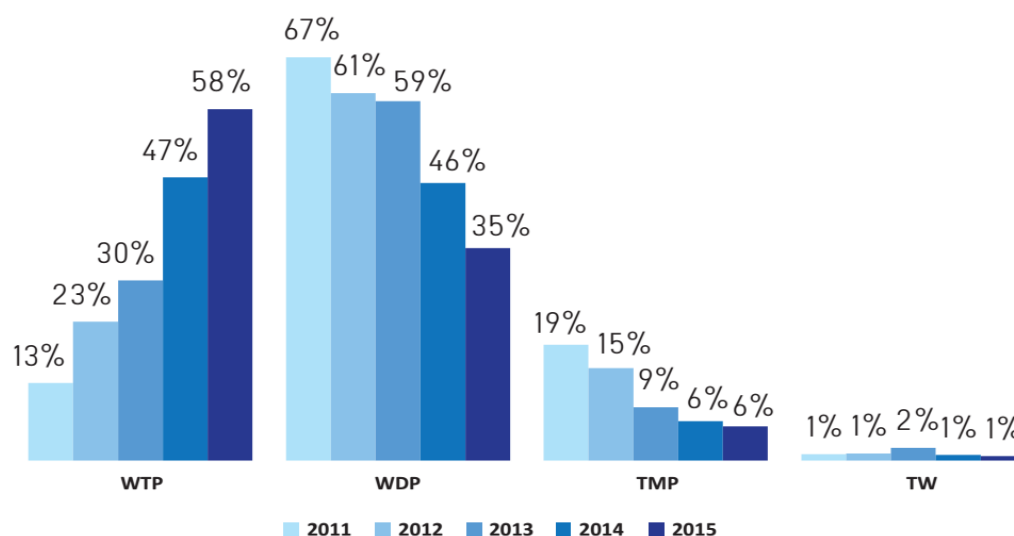
Gambar 1.1
Grafik Opini Atas LKPD Tahun Anggaran 2015



Sumber : BPK-RI melalui publikasi www.bpk.go.id diakses 17 Maret 2017

Apabila dilihat secara lebih menyeluruh, opini LKPD dalam 5 tahun terakhir (2011-2015) mengalami perbaikan. Selama periode tersebut, LKPD yang memperoleh opini WTP naik sebanyak 45 persen, yaitu dari 13% pada tahun 2011 menjadi 58% pada tahun 2015 seperti digambarkan di bawah ini.

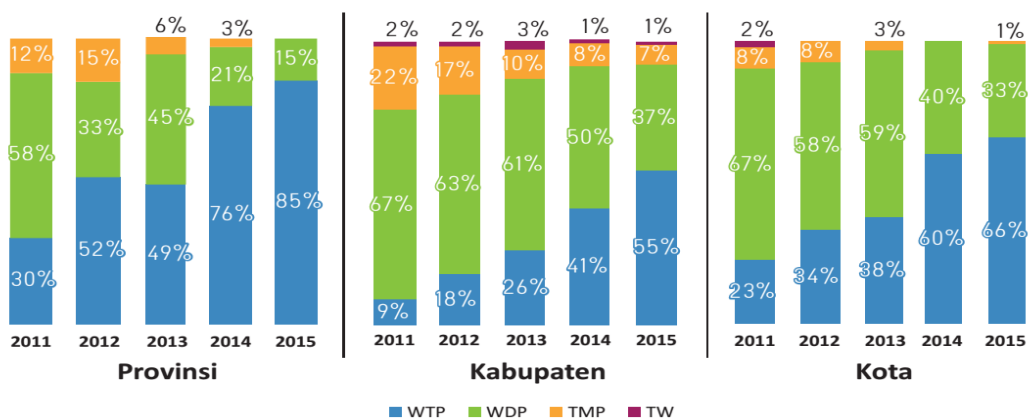
Gambar 1.2
Grafik Opini LKPD Dalam 5 Tahun Terakhir (2011-2015)



Sumber : BPK-RI melalui publikasi www.bpk.go.id diakses 17 Maret 2017

Sementara itu, berdasarkan tingkat pemerintahan, LKPD yang diperiksa pada semester I tahun 2016 terdiri atas 34 LK pemerintah provinsi, 408 LK pemerintah kabupaten, dan 91 LK pemerintah kota. Perkembangan opini LKPD berdasarkan tingkat pemda dari tahun 2011 sampai dengan 2015 dapat dilihat pada grafik 3 berikut ini:

Gambar 1.3
Grafik Perkembangan Opini LKPD Berdasarkan Tingkat Pemda 2011 - 2015



Sumber : BPK-RI melalui publikasi www.bpk.go.id diakses 17 Maret 2017

Dari grafik di atas terlihat, kenaikan opini dari tahun sebelumnya terjadi pada seluruh level pemerintahan. Pada tahun 2015 untuk pemerintah provinsi, opini WTP bertambah dari 26 LKPD menjadi 29 LKPD. Begitu pula untuk pemerintah kabupaten bertambah dari 170 LKPD menjadi 223 LKPD, pada pemerintah kota dari 56 LKPD menjadi 60 LKPD. Kenaikan opini dari WDP menjadi WTP pada 84 LKPD dan dari TW/ TMP menjadi WDP pada 17 LKPD hal ini disebabkan karena pemda telah menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK tahun 2014 dengan melakukan perbaikan atas kelemahan sistem pengendalian intern maupun ketiaktepatan terhadap peraturan perundang-undangan sehingga akun-akun disajikan dan diungkapkan sesuai dengan SAP. Dari data di atas nampak jumlah opini WTP yang diperoleh pemerintah kabupaten/kota sudah sangat tinggi dan sangat jauh berbeda, jika kita bandingkan dengan tahun 2011, yang hanya berjumlah 57 LKPD kabupaten/kota saja, dari 487 LKPD kabupaten/kota atau hanya sebesar 11,7%.

Hasil pemeriksaan BPK selalu disertai rekomendasi untuk ditindaklanjuti oleh auditee, dan biasanya diberi waktu selama 60 hari kalender. Tindak lanjut ini secara rutin dipantau oleh BPK dengan melakukan pemeriksaan berupa pemantauan tindak lanjut terhadap rekomendasi yang mereka keluarkan. Menurut renstra BPK RI tahun 2011-2015, menempatkan persentase rekomendasi hasil pemeriksaan yang ditindaklanjuti oleh auditee, menjadi indikator kinerja utama (IKU) BPK pada urutan nomor 1. Selain persentase rekomendasi hasil pemeriksaan yang ditindaklanjuti oleh auditee yang menjadi IKU nomor 1, jumlah laporan pemantauan kerugian negara yang diterbitkan oleh BPK merupakan IKU nomor 7. Dengan demikian untuk memperoleh capaian kinerja yang baik salah satu cara auditor yaitu dengan menghasilkan temuan audit yang dapat ditindaklanjuti dengan segera, dan temuan yang bernilai kerugian negara. Kedua IKU BPK di atas tentunya menjadi motivasi auditor, jika IKU nomor

1, merupakan tolak ukur kinerja atas tindak lanjut temuan audit, sedangkan IKU nomor 7, adalah tolak ukur kinerja dalam hal laporan pemantauan terhadap kerugian keuangan negara yang sulit ditindaklanjuti dan diselesaikan.

Di lain sisi bagi pemerintah daerah opini auditor ini amat penting karena menjadi salah satu alat legitimasi pemerintah daerah di mata masyarakatnya, opini yang baik adalah pertanda kinerja dibidang tata kelola keuangan yang baik karena opini merupakan hasil analisis dan pengujian secara cermat terhadap informasi yang disajikan di dalam laporan keuangan. Hal ini dipertegas oleh kebijakan pemerintah pusat melalui kementerian keuangan, yang memberikan *reward* kepada pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP, berupa pemberian dana *insentif* dengan jumlah yang cukup besar. Pemberian *insentif* ini merupakan bentuk penghargaan kepada pemerintah daerah karena dianggap memiliki kinerja keuangan yang baik, karenanya opini WTP menjadi suatu yang sangat berarti bagi pemda. Oleh karena itu setiap pemda selalu berusaha sekuat tenaga untuk mendapatkan opini WTP.

Penentuan opini sangat tergantung dari nilai temuan audit (Atmaja dan Probohudono, 2015), dan semestinya nilai temuan untuk opini non WTP akan lebih material jika dibandingkan opini WTP. Namun untuk membuktikan secara empiris apakah nilai temuan audit pada pemerintah daerah berpengaruh terhadap opini audit maka perlu dilakukan penelitian dengan melakukan analisis terhadap LHP - LKPD. Beberapa penelitian pernah dilakukan dalam hal analisis temuan audit BPK, diantaranya yaitu Atmaja dan Probohudono (2015), judul penelitian: Analisis Audit BPK RI Terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidapatuhan dan Kerugian Negara, Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP), ketidapatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan temuan kerugian negara dapat mempengaruhi pertimbangan pemberian opini BPK, yang berimplikasi secara praktis bagi pemerintah daerah

dalam melakukan pembenahan pengelolaan keuangan daerah. Rahayu dan Aryani (2016) dengan judul penelitian *Determinasi Temuan Pemeriksaan BPK-RI: Perspektif Karakteristik Auditee dan Karakteristik Auditor*, hasil penelitian ini membuktikan bahwa diferensiasi fungsional, belanja modal, dan tipe pemerintah daerah berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI dengan arah positif, sementara ukuran pemerintah daerah, opini audit tahun sebelumnya, peringkat pemerintah daerah, kecakapan profesional, dan gender berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI dengan arah negatif. Setyaningrum dkk. (2015) dalam penelitiannya yang berjudul *Pengaruh Temuan Audit, Tindak lanjut Hasil Pemeriksaan dan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Opini Audit melalui Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga*, hasil penelitian diantaranya menyimpulkan bahwa terdapat pengaruh yang positif dan signifikan temuan audit terhadap opini BPK pada kementerian dan lembaga, dan merekomendasikan untuk melakukan penelitian pada pemerintah daerah. Gregg dan Cercelle (2007) dengan judul artikelnya *How to Audit a Company's Compliance Program*, menyatakan bahwa tanggapan manajemen terhadap temuan audit, dan rencana tindak lanjut yang tepat harus disertakan dalam laporan, dan pengujian ulang harus dilakukan untuk menghindari efek yang berpotensi merugikan tanpa tindakan perbaikan. Akbar dkk. (2016) dalam penelitian yang berjudul *Factors Affecting the Probability of Local Government Financial Statement to Get Unqualified Opinion*, menyimpulkan bahwa temuan auditor memberikan dampak signifikan terhadap opini audit karena pemerintah harus menerapkan tata kelola keuangan yang baik sehingga semakin sedikit temuan/rekomendasi yang diberikan oleh auditor maka semakin baik, ada perbedaan yang signifikan antara pemerintah daerah yang mendapatkan opini WTP dan non WTP. Opini Wajar Tanpa

Pengecualian adalah salah satu indikator pengelolaan keuangan yang akuntabel. Pemerintah daerah harus secara serius mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi perolehan opini WTP dari BPK, dalam penelitian ini secara empiris dibuktikan temuan audit memiliki pengaruh yang signifikan terhadap probabilitas memperoleh opini WTP. Augustine et.al (2013) dalam penelitian yang berjudul *Impact of Audit Evidence on Auditor's Report*, menyatakan bahwa kecukupan bukti audit memiliki koefisien negatif namun dampaknya tidak signifikan terhadap opini audit, sementara hasil berbeda didapat dalam penelitian yang dilakukan oleh Niktaba dan Aslani (2015) berjudul *The Effect of Audit Evidence on The Auditor's Report*, menyatakan bahwa bukti audit memiliki pengaruh signifikan terhadap opini audit. Lalu penelitian Setiyawati (2016) yang berjudul *Effect of Weaknesses of the Internal Control Systems And Noncompliance With Statutory Provisions on The Audit opinion of The Audit Board of The Republic of Indonesia*, menyimpulkan bahwa kelemahan sistem pengendalian internal, dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan di lingkungan Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap opini BPK-RI.

Dari uraian tentang hasil beberapa penelitian terdahulu, maka sejalan dengan pernyataan BPK dalam IHP 2014, bahwa efektifitas SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan menjadi faktor penentu opini audit. Fenomena yang penulis temukan sebagaimana diuraikan di atas yang kurang konsisten dengan IHP-BPK 2014 dan kesimpulan penelitian terdahulu, menjadi salah satu alasan penulis ingin melakukan pengujian hubungan antara temuan audit dengan opini audit, dengan maksud mencari bukti empiris sejauh mana pengaruh temuan audit terhadap opini pada pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah yang dilakukan oleh BPK. Berdasarkan latar belakang dan fenomena serta hasil beberapa

penelitian terdahulu yang diuraikan di atas maka penulis tertarik melakukan penelitian dengan judul “*Pengaruh Jumlah Temuan Audit Terhadap Opini Audit Kabupaten/Kota se-Sumatera*”.

1.2 Perumusan Masalah

Dalam pengelolaan keuangan negara dituntut untuk senantiasa taat azas dan cermat, sehingga selain mencegah kecurangan (*fraud*) juga mampu memberi informasi untuk pengambilan keputusan, hal yang tidak kalah penting juga dapat memberi prediksi atau perkiraan kedepan yang akurat sehingga membantu manajemen dalam menyusun perencanaan. Laporan keuangan hendaknya dapat disusun dan disajikan dengan baik, sesuai SAP, pelaksanaan pengelolaan keuangan didukung SPI yang efektif, dan taat pada peraturan perundangan, serta informasi keuangan juga dapat menyajikan kelemahan-kelemahan dan kekurangan yang perlu diperbaiki atau ditingkatkan. Dalam membaca laporan keuangan pemerintah, pengguna pada umumnya terfokus pada laporan keuangan saja atau opininya saja namun kurang memperhatikan catatan dan temuan-temuan auditor serta rekomendasinya, padahal informasi inilah yang sangat penting karena dapat dijadikan indikator pengukuran kinerja pemerintah. Dari temuan ini dapat terlihat pemerintah telah melakukan hal-hal yang lebih baik terkait pengelolaan keuangan atau malah sebaliknya, data ini juga dapat menjadi alat untuk membandingkan antar tahun atau antar pemerintah daerah. Dengan memperhatikan uraian di atas maka yang menjadi pertanyaan dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah jumlah temuan audit atas SPI pada pemerintah kabupaten/kota di Sumatera berpengaruh terhadap opini auditor?

2. Apakah jumlah temuan audit atas kepatuhan pada pemerintah kabupaten/kota di Sumatera berpengaruh terhadap opini auditor?

1.3 Tujuan Penelitian

Penelitian ini dimaksudkan untuk melakukan pengujian secara empiris tentang pengaruh temuan audit terhadap opini audit. Oleh karena itu, tujuan penelitian ini antara lain adalah:

1. Memberikan bukti empiris bahwa temuan audit atas SPI berpengaruh negatif terhadap opini audit.
2. Memberikan bukti empiris bahwa jumlah temuan audit atas kepatuhan berpengaruh negatif terhadap opini audit.

1.4 Manfaat Penelitian

Penelitian yang dilakukan terhadap laporan keuangan pemerintah daerah ini diharapkan memberikan manfaat bagi banyak pihak, yaitu:

1 Bagi Peneliti

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan tambahan pengetahuan dan wawasan kepada peneliti mengenai pengaruh temuan audit atas SPI dan kepatuhan, terhadap opini auditor.

2 Bagi Pemerintah Daerah

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam hal informasi empiris bagi Pemerintah Daerah tentang pentingnya sistem pengendalian internal yang baik dan azas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam melaksanakan tata kelola keuangan negara sehingga dapat menekan kesalahan menjadi seminimal mungkin.

3 Bagi Peneliti Yang Akan Datang

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi yang berarti dalam pengembangan teori akuntansi khususnya akuntansi sektor publik dan dapat dijadikan bahan referensi dan perbandingan penelitian lainnya di masa yang akan datang.

4 Bagi BPK-RI

Hasil penelitian ini dapat menjadi masukan untuk dipertimbangkan dalam rangka evaluasi standar pemeriksaan keuangan negara.

BAB II

KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Kerangka Teoritis

2.1.1 Teori Keagenan (*Agenci Theory*)

Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan hubungan keagenan di dalam teori agensi (*agency theory*) bahwa:

“perusahaan merupakan kumpulan kontrak (*nexus of contract*) antara pemilik sumber daya ekonomis (*principal*) dan manajer (*agent*) yang mengurus penggunaan dan pengendalian sumber daya tersebut”.

Teori yang menjelaskan hubungan *prinsipal* dan *agen* ini salah satunya berakar pada teori ekonomi, teori keputusan, sosiologi, dan teori organisasi. Teori prinsipal-agen menganalisis susunan kontraktual di antara dua atau lebih individu, kelompok, atau organisasi. Salah satu pihak (*principal*) membuat suatu kontrak, baik secara implisit maupun eksplisit, dengan pihak lain (*agent*) dengan harapan bahwa agen akan bertindak/melakukan pekerjaan seperti yang diinginkan oleh prinsipal (dalam hal ini terjadi pendelegasian wewenang).

Menurut Meisser, et al., (2006) dijelaskan hubungan keagenan ini mengakibatkan dua permasalahan yaitu :

“ terjadinya informasi asimetris (*information asymmetry*), dimana manajemen secara umum memiliki lebih banyak informasi mengenai posisi keuangan yang sebenarnya dan posisi operasi entitas dari pemilik dan terjadinya konflik kepentingan (*conflict of interest*) akibat ketidak samaan tujuan, dimana manajemen tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan pemilik”.

Menurut Lupia & Mc Cubbins (2000), di dalam demokrasi modern setidaknya terdapat empat ciri pendelegasian yakni:

“(1) adanya prinsipal dan agen, (2) kemungkinan terjadinya konflik kepentingan, (3) adanya asimetri informasi, dan (4) prinsipal kemungkinan dapat mengurangi masalah keagenan”.

Dalam Halim (2006) di paparkan bahwa prinsipal sendiri harus mengeluarkan biaya (*costs*) untuk mendapatkan informasi yang dibutuhkan dalam memonitor kinerja *agents* dan untuk menentukan struktur insentif dan monitoring yang efisien. Dalam hubungan keagenan di pemerintahan antara eksekutif dan legislatif, eksekutif adalah agen dan legislatif adalah prinsipal, di antara prinsipal dan agen senantiasa terjadi masalah keagenan, oleh karena itu, persoalan yang sering timbul di antara eksekutif dan legislatif juga merupakan persoalan keagenan. Masalah yang dihadapi legislatif dapat diartikan sebagai fenomena yang disebut *agency problems*. Masalah keagenan paling tidak melibatkan dua pihak, yakni prinsipal, yang memiliki otoritas untuk melakukan tindakan-tindakan, dan agen, yang menerima pendelegasian otoritas dari prinsipal. Dalam konteks pembuatan kebijakan oleh legislatif, legislatif adalah prinsipal yang mendelegasikan kewenangan kepada agen seperti pemerintah atau panitia di legislatif untuk membuat kebijakan baru. Hubungan keagenan di sini terjadi setelah agen membuat usulan kebijakan dan berakhir setelah usulan tersebut diterima atau ditolak (Halim, 2006).

Pada sektor publik asimetri informasi bisa saja terjadi antara pemerintah dengan DPR atau rakyat. Pemerintah secara umum memiliki lebih banyak informasi, hal ini dapat menimbulkan konflik kepentingan antara pemerintah dan DPR sebagai wakil rakyat, sehingga untuk urusan pengelolaan keuangan pada sektor publik pemerintah menyampaikan laporan pertanggungjawaban kepada DPR (UU No. 17/2003). Eksekutif memiliki keunggulan dalam hal penguasaan informasi

dibanding legislatif, keunggulan ini bersumber dari kondisi faktual bahwa eksekutif adalah pelaksana semua fungsi pemerintah daerah dan berhubungan langsung dengan masyarakat. Eksekutif memiliki pemahaman yang baik tentang birokrasi dan administrasi serta peraturan perundang-undangan yang mendasari seluruh aspek pemerintahan.

Adanya hubungan keagenan antara eksekutif sebagai *agen* (pelaksana) dan legeslatif yang merupakan representasi dari rakyat (*pemilik/principle*) sehingga diperlukan penyampaian pertanggungjawaban dari *agen* kepada *principle* dalam bentuk laporan keuangan. Agar laporan keuangan tersebut dapat memberikan keyakinan bagi pemangku kepentingan dan agar agen dapat memperoleh legitimasi atas tugas yang telah dilaksanakan maka dibutuhkan auditor untuk melakukan audit atas laporan keuangan (pertanggungjawaban). Agar audit dilakukan secara objektif dan profesional maka harus dilakukan oleh auditor yang independen baik selaku pribadi maupun lembaga. Pada organisasi pemerintahan di Indonesia telah diatur oleh Undang-Undang Dasar 1945 lembaga yang dibentuk dan diberi tugas oleh negara untuk mengaudit keuangan negara dan daerah adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

2.1.2 Teori Legitimasi (*Legitimacy Theory*)

Pengertian legitimasi teori dikemukakan oleh O'Donovan (2002) yaitu :

“Legitimacy theory as the idea that in order for an organization to continue operating successfully, it must act in a manner that society deems socially acceptable”.

Dari pengertian di atas, *legitimacy theory* mengandung arti bahwa organisasi/perusahaan secara berkesinambungan harus memastikan apakah mereka telah beroperasi di dalam norma-norma yang dijunjung masyarakat dan

memastikan bahwa aktivitas mereka bisa diterima pihak luar yaitu masyarakat disekelilingnya (dilegitimasi).

Menurut Laan (2009) dalam Setiawati (2012) bahwa:

“Teori legitimasi menggunakan motivasi untuk mendapatkan pengesahan atau penerimaan dari masyarakat”.

Lebih lanjut, Ashforth and Gibbs (1990) menjelaskan bahwa:

“legitimasi merupakan proses bagaimana suatu entitas pelaporan berusaha memperoleh, menjaga atau memelihara, dan memperbaiki legitimasi organisasi di mata para stakeholdernya”.

Dalam konteks penelitian ini, dengan mempertimbangkan besarnya kebutuhan Pemerintah Daerah terhadap legitimasi masyarakat dalam mendukung pelaksanaan dan pembiayaan program pembangunan daerah maka pemerintah daerah akan selalu berupaya untuk meningkatkan kredibilitas dan akuntabilitasnya, terutama terkait dengan pengelolaan keuangan daerah yang ditandai dengan pencapaian opini audit yang baik, sehingga aktifitas pemerintah daerah dapat diterima dan mendapat pengesahan dari masyarakat. Selain dengan berupaya mencapai opini yang baik pemerintah selalu berusaha menjaga legitimasi dengan memperbaiki kinerja dengan berbagai indikator kinerja, capaian kinerja yang baik senantiasa akan diekspose kepada masyarakat untuk memberi informasi sekaligus menjaga kredibilitas pemerintah di mata masyarakat. Melalui penyajian laporan keuangan dan hasil penilaian oleh pihak yang kompeten dan dipercaya, pemerintah berusaha memperoleh, menjaga atau memelihara, dan memperbaiki legitimasi organisasi di mata para stakeholdernya dalam hal ini ialah masyarakat umum maupun perwakilan melalui DPR. Dengan opini auditor yang baik atas laporan keuangan dan didukung kinerja yang baik pula tentunya akan meningkatkan kepercayaan masyarakat sehingga pertanggungjawaban pemerintah

daerah akan diterima dan disahkan oleh masyarakat melalui persetujuan wakil-wakilnya di DPRD, dengan demikian legitimasi pemerintah di hadapan masyarakat menjadi kuat.

2.1.3 Anggaran Sektor Publik

Pemeriksaan keuangan pada sektor publik dimulai dari anggaran. Anggaran sektor publik pada Pemerintah Daerah meliputi anggaran pendapatan dan anggaran belanja yang disingkat dengan APBD. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Keuangan Daerah APBD adalah:

“rencana keuangan tahunan Pemerintahan Daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, dan ditetapkan dengan peraturan daerah”.

Anggaran menjadi salah satu instrumen atau alat ukur pemeriksaan di dalam keuangan sektor publik, karena selain sebagai indikator kinerja, anggaran menjadi pedoman dalam melakukan belanja. Menurut Permendagri Nomor 13 Tahun 2006, tentang pedoman penegelolaan keuangan daerah, disebutkan bahwa:

“belanja dapat dilakukan apabila anggarannya tersedia dan mencukupi”.

Anggaran sektor publik dibuat untuk membantu menentukan tingkat kebutuhan masyarakat, seperti listrik, air bersih, kualitas kesehatan, pendidikan, dan sebagainya agar terjamin secara layak. Anggaran merupakan acuan kegiatan yang akan dilaksanakan dan tindakan akan diwujudkan di masa yang akan datang.

Definisi anggaran menurut Mahmudi (2011):

“Anggaran adalah merupakan *blue print* organisasi tentang program dan kegiatan yang akan dilaksanakan serta masa depan yang akan diwujudkan”.

Menurut Nordiawan dkk. (2007):

“Anggaran adalah suatu pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu dalam ukuran finansial”.

2.1.4 Akuntansi Sektor Publik

Akuntansi sektor publik tidak hanya berbicara laporan keuangan, tapi dimulai dari penganggaran (APBN/APBD), pelaksanaan yaitu pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja serta pembiayaan, penatausahaan baik pendapatan maupun belanja, lalu pelaporan dan evaluasi. Dalam hal pelaksanaan penerapan akuntansi sektor publik di Indonesia, sebagian besar dilandasi oleh teori regulasi, yaitu teori berdasarkan ketetapan peraturan perundangan yang dikeluarkan oleh otoritas pemerintah baik pusat maupun daerah. Peraturan yang mendasari pengelolaan keuangan sektor publik diantaranya adalah Peraturan Pemerintah No. 58/2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah dan Permendagri No. 13/2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah, yang merupakan paket peraturan perundangan yang mengatur secara sistematis pengelolaan keuangan daerah, dari perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, penatausahaan dan pertanggungjawaban. Dalam hal pertanggungjawaban khusus pelaporan keuangan telah dilengkapi pula dengan pedoman standar akuntansi pemerintahan (SAP) yaitu Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010, sebagai pengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005.

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) mendefinisikan laporan keuangan yaitu: “sebagai suatu penyajian data keuangan termasuk catatan yang menyertainya (bila ada), yang dimaksudkan untuk mengkomunikasikan sumber daya ekonomi (aktiva) dan/atau kewajiban suatu entitas pemerintah pada saat tertentu atau perubahan atas aktiva dan/atau kewajiban selama suatu periode tertentu sesuai dengan standar akuntansi pemerintah”.

Di dalam penyajian laporan keuangan pemerintah daerah berdasarkan SAP, terdapat tujuh jenis laporan keuangan yang wajib disajikan oleh pemerintah daerah yaitu terdiri:

- a. Laporan realisasi anggaran adalah laporan tentang capaian anggaran atau identik dengan laporan kinerja anggaran selama satu periode, dan dicatat dengan basis akuntansi kas.
- b. Laporan perubahan saldo anggaran lebih, yaitu berisi perubahan posisi silpa selama satu periode.
- c. Laporan operasional, menyajikan pendapatan dan beban operasional selama satu periode, bedanya dengan LRA, laporan operasioanal dicatat dengan basis akrual.
- d. Laporan perubahan ekuitas (LPE) menyajikan perubahan posisi kekayaan bersih pada akhir periode.
- e. Neraca menyajikan posisi keuangan/kekayaan pemerintah daerah pada tanggal tertentu, biasanya per 31 Desember.
- f. Laporan arus kas (LAK), menyajikan informasi tentang arus masuk kas dan arus keluar kas selama satu periode.
- g. Catatan atas laporan keuangan merupakan penjelasan-penjelasan dan pengungkapan-pengungkapan yang diperlukan untuk memperjelas informasi atas angka-angka yang dimuat pada keenam laporan inti.

2.1.5 Pemeriksaan Keuangan Daerah

Pemeriksaan atas LKPD merupakan salah satu tugas pokok BPK sebagai implementasi dari UU 15/2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, dan UU 15/2006 tentang BPK. Di dalam UU No15/2004 dikatakan bahwa:

”pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.”

Sedangkan yang dimaksud dengan opini menurut UU No15/2004 adalah:

“opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.”

Dalam pemeriksaan keuangan, BPK berfokus pada dua standar, yaitu standar akuntansi yang tertuang dalam PP 71/2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dan standar pemeriksaan yang tertuang dalam Peraturan BPK-RI 01/2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

Menurut UU 15/2004, hasil pemeriksaan BPK dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Hasil dari pemeriksaan tersebut berupa opini, temuan, dan rekomendasi untuk ditindaklanjuti oleh pemerintah. Dalam rangka transparansi dan peningkatan partisipasi publik, setiap LHP yang sudah disampaikan kepada lembaga perwakilan rakyat dinyatakan terbuka untuk umum. Dengan demikian, publik dapat memperoleh kesempatan untuk mengetahui LHP tersebut.

2.1.6 Temuan Pemeriksaan (Audit)

Berdasarkan UU 15/2004, hasil pemeriksaan BPK-RI selain opini juga dapat berupa catatan temuan, kesimpulan dan rekomendasi pemeriksaan. Dalam laporan hasil pemeriksaan BPK-RI atas temuan pemeriksaan dibagi menjadi dua, yaitu temuan atas kelemahan SPI dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Temuan atas SPI terbagi menjadi tiga kelompok temuan, yaitu kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pelaksanaan APBD, dan kelemahan struktur pengendalian intern. Sementara temuan atas ketidakpatuhan terbagi menjadi lima klasifikasi temuan, yaitu indikasi/potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, kelemahan administrasi, ketidakhematan, dan ketidakefektifan. Temuan SPI diperoleh dari LHP atas SPI (Buku II LHP) dan temuan kepatuhan diperoleh dari LHP atas Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan (Buku III LHP) yang diterbitkan bersamaan dengan diterbitkannya LHP atas Laporan Keuangan (Buku I LHP) oleh BPK-RI.

2.1.7 Opini Auditor Laporan Keuangan Sektor Publik

Menurut Mahmudi (2011, p : 315) terdapat beberapa jenis audit pada sektor publik yaitu:

“audit keuangan, audit kinerja, audit dengan tujuan tertentu, audit forensik, dan audit sistem informasi. Audit keuangan adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif atas asersi manajemen mengenai peristiwa dan tindakan ekonomi, kemudian membandingkan kesesuaian asersi manajemen tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.”

Pelaksanaan audit terhadap LKPD merupakan perwujudan amanat Undang-Undang No.15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. BPK-RI selaku lembaga yang diperintah oleh UUD 1945 sebagai instansi pemeriksa keuangan eksternal bagi keuangan pemerintah, telah menerbitkan standar pemeriksaan sebagai acuan dalam melaksanakan audit yaitu Peraturan BPK-RI No. 1 Tahun 2007 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

Pada buku laporan indek hasil pemeriksaan BPK tahun 2014 dijelaskan bahwa, hasil audit disampaikan dalam bentuk laporan hasil pemeriksaan (LHP) yang memuat opini auditor, opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang antara lain didasarkan pada kreteria:

1. kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan
2. kecukupan pengungkapan (*adequate disclousure*)
3. kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan
4. efektifitas sistem pengendalian intern.

Dari pemeriksaan dan pengujian auditor hasil penilaiannya dituangkan di dalam LHP dengan kemungkinan memperoleh satu diantara empat opini yaitu:

1. wajar tanpa pengecualian/WTP (*unqualified opinion*)
2. wajar dengan pengecualian/WDP (*qualified opinion*)
3. tidak wajar/TW (*adverse opinion*)
4. tidak memberikan pendapat/TMP (*disclaimer opinion*)

2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengujian pengaruh temuan audit terhadap opini audit yang dilakukan oleh beberapa peneliti diringkas dalam tabel berikut:

Tabel 2.1
Daftar Penelitian Terdahulu

Peneliti/Publikasi	Judul	Variabel/alat analisis	Sampel	Hasil
Adelia Pramita Sari, Dwi Martani dan Dyah Styaningrum. 2015. <i>Jurnal Program Pasca sarjana Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia</i>	Pengaruh Temuan Audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Kualitas SDM Terhadap Opini Audit melalui Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga	Opini BPK, Temuan, Tindak lanjut, Kualitas SDM, Disclosur/ uji regresi	Kementerian RI dan Lembaga setingkat kementerian 2010-2013	Variabel temuan audit berpengaruh negatif terhadap opini audit, artinya semakin banyak temuan audit maka peluang untuk memperoleh opini WTP semakin kecil.
RM Syah Arief Atmaja W dan Agung Nur Probohudono. 2015. <i>Pusat Studi Transparansi Publik dan Anti Korupsi Univesitas Sebelas Maret, dipublikasikan pada Jurnal Integeritas 2015.</i>	Analisis Audit BPK RI Terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidapatuhan dan Kerugian Negara	Opini, temuan kelemahan SPI, temuan ketidak patuhan dan temuan kerugian dan potensi kerugian negara / uji regresi	Pemerintah Provinsi di Indonesia 2011-2013	Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP), ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan temuan kerugian negara dapat mempengaruhi pertimbangan pemberian opini BPK.

Tabel 2.1 (lanjutan)

Peneliti/Publikasi	Judul	Variabel/alat analisis	Sampel	Hasil
Dwi Rahayu dan Y. Anni Aryani. 2016. <i>Jurnal Simposium Nasional Akuntansi XIX, Lampung, 2016</i>	Determinasi Temuan Pemeriksaan BPK-RI: Perspektif Karakteristik Auditee dan Karakteristik Auditor	Opini BPK, Ukuran pemerintah daerah, Opini audit tahun sebelumnya, Diferensiasi fungsional, Belanja modal, Peringkat pemerintah daerah, Latar belakang pendidikan, Kecakapan profesional/ uji regresi	Pemerintah Kabupaten Kota di Indonesia Tahun 2013.	Hasil penelitian ini membuktikan bahwa diferensiasi fungsional, belanja modal, dan tipe pemerintah daerah berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI dengan arah positif. Sementara ukuran pemerintah daerah, opini audit tahun sebelumnya, peringkat pemerintah daerah, kecakapan profesional, dan gender berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI dengan arah negatif.
Rosmiaty Tarmizi, Khairudin dan Ayu Jayadi. 2014 <i>Jurnal Akuntansi & Keuangan Volume 5, Nomor 2, September 2014</i>	Analisis Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kota Bandar Lampung sebelum dan sesudah Memperoleh Opini WTP	Rasio Kemandirian Daerah, Rasio Efektivitas, Rasio Efisiensi, Rasio pertumbuhan dan Rasio aktivitas/ uji t-test dua sisi	Pemerintah Kota Bandar Lampung, LKPD sebelum dan Setelah WTP (2008 - 2012)	Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kota Bandar Lampung setelah Opini WTP berbeda dengan sebelum Opini WTP yang artinya Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kota Bandar Lampung, setelah Opini WTP lebih baik dari sebelum Opini WTP
Dyah Setyaningrum. 2012. <i>Jurnal akuntansi Universitas Indonesia</i>	Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit BPK-RI	kualitas audit (nilai temuan), Jenjang Pendidikan, Kecakapan Profesional, Pendidikan Berkelanjutan, Ukuran Pemerintah Daerah, Kompleksitas Pemerintah, Kualitas Audit Tahun Lalu, Umur Pemerintah Daerah./ Uji regresi	Kabupaten/ kota di Indonesia Tahun 2009	Hasil penelitian ini membuktikan bahwa karakteristik auditor dan karakteristik auditee secara bersama-sama mempengaruhi kualitas audit. Namun pengujian secara parsial menunjukkan bahwa karakteristik auditor tidak mempengaruhi kualitas audit, untuk karakteristik auditee hanya ukuran pemerintah daerah yang terbukti berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Tabel 2.1 (lanjutan)

Peneliti/Publikasi	Judul	Variabel/alat analisis	Sampel	Hasil
Bahrullah Akbar, Moermahadi Soerja Djanegara, Achmad Djazuli, Bambang Pamungkas, Sri Mulyani. 2016 <i>Jurnal The IAFOR International Conference on the Social Science – Dubai, Official Conference Proceedings, The International Academic Forum, www.iafor.org</i>	<i>Factors Affecting the Probability of Local Government Financial Statement to Get Unqualified Opinion</i>	Opini, Aset tetap, temuan audit, tindak lanjut, total belanja hibah/ Uji regresi	Kabupaten/kota wilayah Indonesia Timur	Rekomendasi/temuan auditor memberikan dampak signifikan terhadap opini audit karena semakin sedikit rekomendasi yang diberikan oleh auditor maka semakin baik.
Augustine, O. Enofe, Chijioko Mgbame, Lucky, G. Odeyile & Kinglsey Kuegbe. 2013. <i>Research Journal of Finance and Accounting, ISSN 2222-1697, ISSN 2222-2847, Vol.4, No.13, 2013. www.iiste.org</i>	<i>Impact of Audit Evidence on Auditor's Report</i>	Laporan auditor (opini), bukti audit, keandalan bukti audit / Uji regresi	auditor dan laporan audit perusahaan yang terdaftar di lantai bursa Nigeria (NSE) (jumlah sampel 70)	bukti audit memiliki koefisien negatif namun dampak yang tidak signifikan dan variabel keandalan bukti audit memiliki tanda koefisien positif tapi tidak signifikan terhadap laporan audit (opini).
Akram Niktaba, Azim Aslani. 2015. <i>International Journal of Accounting Research Vol. 2, No. 6, 2015 Publisher: ZARSMI, UAE, and Regent Business School, South Africa</i>	<i>The Effect Of Audit Evidence On The Auditor's Report</i>	Laporan auditor (opini), bukti audit yang memadai, keandalan bukti audit/ Uji regresi	auditor resmi di Iran (jumlah sampel 150)	Bukti audit memiliki pengaruh signifikan dan kemudian bukti audit yang dapat diandalkan merupakan faktor yang mempengaruhi laporan audit (opini auditor), bukti dapat memodifikasi laporan audit.
Hari Setiyawati. 2016. <i>Int. Journal of Engineering Research and Application, ISSN : 2248-9622, Vol. 6, Issue 9, (Part -5) September 2016, pp.01-06. www.ijera.com</i>	<i>Effect of Weaknesses of the Internal Control Systems And Noncompliance With Statutory Provisions on The Audit opinion of The Audit Board of The Republic of Indonesia</i>	Opini auditor, kelemahan SPI, ketidakpatuhan pada perundang-undangan/ Uji regresi logit	Pemda DKI dan Jawa Barat	Kelemahan sistem pengendalian internal, dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan di lingkungan Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap opini BPKRI

Tabel 2.1 (lanjutan)

Peneliti/Publikasi	Judul	Variabel/alat analisis	Sampel	Hasil
Yulius Simon, Mahfud Nurnajamuddin, Masdar Mas'ud, Muhamad Su'un. 2016. <i>Journal of Arts, Science & Commerce.</i> E-ISSN 2229-4686 ISSN 2231-4172. <i>International Refereed Research Journal,</i> www.researchersworld.com . Vol.– VII, Issue – 4, Oct. 2016	<i>The Role Of Apparatus Competence, Internal Control System On Good Governance And The Quality Of Financial Statement Information.</i>	Kuwalitas laporan keuangan, SPI, tatakelola pemerintahan, kompetensi aparatur/ Uji Structural Equation Modeling (SEM)	Pemda di Kepulauan selayar	Sistem pengendalian internal secara langsung berpengaruh positif dan signifikan terhadap good governance. Sistem pengendalian intern yang lebih baik berdampak pada peningkatan penerapan tata pemerintahan yang baik. Sistem pengendalian internal perlu ditingkatkan sehingga dapat menghasilkan informasi laporan keuangan yang relevan, dapat diandalkan, sebanding.
Dadang Suwanda. 2015. <i>Research Journal of Finance and Accounting ,</i> ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online), Vol.6, No.4, 2015. www.iiste.org	<i>Factors Affecting Quality of Local Government Financial Statements to Get Unqualified Opinion of Audit Board of the Republic of Indonesia</i>	Kuwalitas laporan keuangan, aplikasi SAP, Kuwalitas SDM, SPI, Komitmen, TI/ Uji Regresi	Pemda Kabupaten/ kota di Jawa Barat	Variabel Standar Akuntansi Pemerintahan dan Komitmen Organisasi berpengaruh positif dan signifikan, sedangkan kualitas Sumber Daya Manusia, Implementasi Sistem Pengendalian Intern dan Pemanfaatan Teknologi Informasi memiliki efek positif namun tidak signifikan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

2.3 Kerangka Konseptual Penelitian

Dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota selalu berpedoman dengan standar akuntansi pemerintahan yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010. Periode laporan keuangan adalah 1 januari sampai dengan 31 Desember untuk LRA, LO, Arus Kas, LPE dan untuk neraca dan LPSAL menggunakan periode per 31 Desember. Menurut ketentuan peraturan perundangan LKPD harus diaudit oleh BPK-RI paling lambat bulan keempat setelah tahun anggaran berakhir artinya sebelum bulan April LKPD harus

disampaikan kepada BPK, karena waktu yang dibutuhkan oleh BPK minimal 40 hari kalender untuk menyelesaikan audit.

Menurut Peraturan BPK-RI No. 1 Tahun 2007 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), yang dimaksud pemeriksaan (*auditing*) adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Berdasarkan pasal 6 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara disebutkan bahwa hasil pemeriksaan atas laporan keuangan memuat opini auditor. Menurut buku indek hasil pemeriksaan BPK tahun 2014, terdapat empat (4) jenis opini audit yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas hasil pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah (LKP). Masing-masing opini tersebut sebagai berikut:

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) adalah opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa, menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Mahmudi (2011 : p. 316) menjelaskan bahwa opini yang paling baik adalah wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), opini wajar tanpa pengecualian diberikan karena auditor meyakini bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar untuk semua pos (akun) dan telah bebas dari kesalahan-

kesalahan penyajian yang material serta tidak ada penyimpangan dari SAP.

Keyakinan auditor tersebut berdasarkan bukti-bukti audit yang dikumpulkan.

2. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Opini wajar dengan pengecualian menunjukkan bahwa sebagian besar pos dalam laporan keuangan, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tersebut telah disajikan secara wajar terbebas dari salah saji material dan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, namun untuk pos-pos tertentu disajikan secara tidak wajar, sehingga perlu penyesuaian agar menjadi wajar.

3. Opini Tidak Wajar (*Adversed Opinion*)

Opini tidak wajar adalah opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa tidak menyajikan secara wajar dan tidak sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan, terdapat dengan nyata adanya salah saji yang material dan tidak sesuai SAP. Keadaan seperti ini bisa terjadi karena buruknya sistem pengendalian internal dan sistem akuntansi yang ada (Mahmudi, 2011).

4. Pernyataan Menolak Memberikan Opini (*Disclaimer Opinion*)

Pernyataan menolak memberikan opini adalah opini yang menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Mahmudi (2011) menjelaskan bahwa auditor tidak dapat menyatakan pendapat atas hasil audit laporan keuangan karena dua alasan, yaitu auditor terganggu independensinya dan auditor dibatasi untuk mengakses data tertentu.

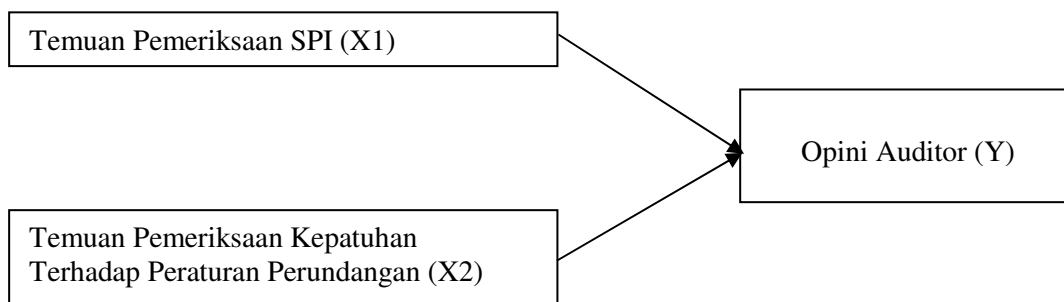
Menurut BPK-RI dalam laporan indek hasil pemeriksaan 2014 bahwa opini audit merupakan hasil pengujian dan pemeriksaan secara profesional dengan melibatkan tenaga-tenaga profesional, terampil dan ahli, tentunya opini tersebut memiliki

makna sesuai dengan tingkat opini yang diperoleh. Opini WTP memiliki makna lebih baik dari pada opini yang tidak WTP. Dijelaskan pula bahwa opini auditor akan menjadi penilaian publik terhadap kredibilitas dan kehandalan informasi yang terkandung dalam suatu laporan keuangan. Opini auditor adalah gambaran hasil pemeriksaan secara keseluruhan LKPD, baik kesesuaian dengan SAP, efektivitas SPI, kepatuhan, maupun pengungkapan. Dari hasil penelitian sebelumnya besar atau kecilnya temuan audit baik itu SPI maupun kepatuhan dapat mempengaruhi opini BPK.

Menurut Setiyawati (2016) bahwa kelemahan sistem pengendalian internal terhadap entitas pelaporan dan akuntansi di lingkungan pemerintah daerah dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan tentang entitas pelaporan dan akuntansi di lingkungan pemerintah daerah berpengaruh terhadap opini audit BPK-RI. Lalu dalam penelitiannya Akbar dkk. (2016), secara empiris membuktikan bahwa temuan audit memiliki pengaruh yang signifikan terhadap probabilitas memperoleh opini WTP.

Dari uraian tersebut diatas, maka dapat dibuatkan kerangka pikir tentang pengaruh temuan audit terhadap opini audit pada pemerintah kabupaten/kota di Sumatera atas audit LKPD tahun 2015 seperti tampak pada gambar di bawah ini:

Gambar 2.1
Kerangka Konseptual Penelitian



Dari kerangka konseptual penelitian diatas, makna masing-masing variabel bebas dapat dijelaskan sebagai berikut:

Temuan atas pemeriksaan SPI adalah kesimpulan pemeriksaan atas kelemahan-kelemahan pengendalian intern, yang dihitung adalah jumlah kasus. Temuan pemeriksaan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan adalah kesimpulan pemeriksaan atas pelanggaran-pelanggaran terhadap regulasi atau peraturan perundangan yang berlaku dalam hal pengelolaan keuangan negara, yang dihitung dengan cara membandingkan jumlah nominal temuan dengan total realisasi belanja.

2.4 Pengembangan Hipotesis

Opini wajar tanpa pengecualian merupakan pendapat yang paling tinggi dilihat dari kualitas laporan yang disajikan (Mahmudi, 2011). Hal ini berarti opini selain WTP memiliki kualitas yang tidak lebih baik dari opini WTP. Dalam kualitas laporan yang baik tentunya akan berisi informasi keuangan yang berkualitas pula, dan harapannya memiliki tingkat kesalahan yang relative sedikit.

Pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dianggap oleh pemerintah pusat memiliki kinerja keuangan yang baik sehingga melalui kementerian keuangan sampai dengan tahun 2015 memberikan penghargaan berupa bonus dalam bentuk dana insentif daerah yang cukup besar bagi daerah yang memperoleh opini WTP, sehingga pemerintah daerah pada umumnya sangat terobsesi mengejar opini WTP. Menurut Sari dkk. (2015) variabel temuan audit berpengaruh negatif terhadap opini audit, artinya semakin banyak temuan audit maka peluang untuk memperoleh opini WTP semakin kecil. Atmaja dan Probohudono (2015) menyatakan bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP) dapat

mempengaruhi pertimbangan pemberian opini BPK. Begitu juga hasil penelitian Setiyawati (2016), yaitu kelemahan sistem pengendalian internal terhadap entitas pelaporan dan akuntansi di lingkungan pemerintah daerah berpengaruh terhadap opini audit Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Selain itu hasil penelitian Simon dkk. (2016), menyatakan bahwa sistem pengendalian intern yang lebih baik berdampak pada peningkatan penerapan tata pemerintahan yang baik.

Penulis berpendapat bahwa pemda yang memiliki pengendalian internal yang lebih baik akan mengurangi munculnya permasalahan-permasalahan yang berdampak pada sedikitnya jumlah temuan pemeriksaan yang dihasilkan BPK-RI, jika jumlah temuannya makin sedikit maka kemungkinan opininya akan semakin baik.

Dari uraian di atas, maka dirumuskan hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H1 : jumlah temuan audit atas SPI berpengaruh negatif terhadap opini audit

Dalam melaksanakan audit terhadap Pemerintah Daerah kabupaten/kota, BPK melakukan uji petik terhadap transaksi-transaksi yang dilakukan selama satu tahun anggaran. Pemeriksaan dilakukan dengan membandingkan praktik yang dilakukan di lapangan dengan yang semestinya menurut peraturan perundangan yang berlaku dalam tata kelola keuangan negara. Peraturan perundang-undangan di bidang pengelolaan keuangan negara maupun daerah dijadikan acuan /standar BPK dalam menilai praktik-praktik yang dilakukan oleh pemerintah daerah, apakah sudah sesuai dengan pasal demi pasal peraturan perundangan tersebut. Jika ditemukan ketidaksesuaian atau pelanggaran maka akan menjadi catatan sebagai temuan audit atas ketidak patuhan, hal ini sesuai dengan standar pemeriksaan keuangan negara, dimana

audit terhadap keuangan negara salah satu yang diperiksa ialah kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

Hasil penelitian yang dilakukan Atmaja dan Probohudono (2015), menyimpulkan bahwa ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan temuan kerugian negara dapat mempengaruhi pertimbangan pemberian opini BPK, sejalan juga dengan hasil penelitian Setiyawati (2016), yang menyimpulkan bahwa ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan tentang entitas pelaporan dan akuntansi di lingkungan pemerintah daerah berpengaruh terhadap opini audit Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.

Penulis berpendapat bahwa pemda yang melakukan pelanggaran terhadap peraturan perundangan dalam pengelolaan keuangan negara maka akan munculnya permasalahan-permasalahan yang berdampak pada tingginya jumlah temuan pemeriksaan yang dihasilkan BPK-RI, jika jumlah temuannya makin tinggi maka kemungkinan opininya akan semakin tidak baik.

Dari uraian di atas, maka dirumuskan hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H2 : jumlah temuan audit atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini audit

BAB III METODE PENELITIAN

3.1 Populasi dan Sampel Penelitian

Menurut Usman dan Akbar (2006), populasi ialah semua nilai baik hasil perhitungan maupun pengukuran, baik kuantitatif maupun kualitatif, dari karakteristik tertentu mengenai sekelompok objek yang lengkap dan jelas. Sedangkan sampel adalah sebagian objek yang diambil dari keseluruhan objek yang diteliti dan dianggap mewakili seluruh populasi (Notoatmojo, 2003).

Populasi dalam penelitian ini adalah pemerintah kabupaten/kota di Indonesia. Sampel yang dipilih adalah kabupaten/kota se-Sumatera yang memiliki data laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2015 yang telah diaudit BPK-RI, dan disajikan dalam bentuk laporan hasil pemeriksaan (LHP) BPK. Alasan pemilihan sampel ini juga berdasarkan pertimbangan daerah kabupaten dan kota di Sumatera memiliki karakteristik ekonomi dan geografis yang sama dan secara teoritis dan empiris berbeda dengan Jawa – Bali (Abdullah dan Halim, 2003).

3.2 Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang berasal dari laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) yang didapat dari laporan hasil audit (LHP) BPK - RI. Data yang digunakan adalah LHP tahun 2015, yang terdiri dari opini atas LKPD, jumlah kasus temuan atas pemeriksaan SPI dan jumlah nilai temuan atas pemeriksaan kepatuhan. Sumber data adalah soft copy LHP BPK-RI atas pemeriksaan LKPD kabupaten/kota yang didapat dari BPK-RI kantor pusat.

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik dokumentasi yaitu pengumpulan data dengan cara membaca, mempelajari dan mengutip catatan-catatan yang diperoleh dari dokumen laporan keuangan pemerintah daerah dan laporan hasil pemeriksaan BPK-RI, buku-buku akuntansi pemerintahan, jurnal, artikel dan peraturan perundangan yang terkait dengan permasalahan yang diteliti. Jumlah sampel yang dipilih dalam penelitian berjumlah sebanyak 146 kabupaten dan kota di pulau Sumatera, yang memenuhi syarat sebagai sampel. Data penelitian yang terdiri dari opini hasil audit dikelompokkan dalam kategori opini WTP dan selain WTP, jumlah temuan SPI diprosikan dengan jumlah kasus, dan jumlah temuan atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan diprosikan dalam bentuk rasio materialitas nilai temuan yaitu jumlah temuan dalam rupiah dibandingkan dengan nilai belanja APBD dikalikan 100. Pengolahan data statistik menggunakan aplikasi SPSS (*Statistical Package for Social Science*) versi 21.

3.3 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

3.3.1 Variabel Penelitian

Menurut Sekaran (2006), variabel adalah sesuatu yang dapat membedakan atau membawa variasi pada nilai. Penelitian ini melibatkan dua variabel yaitu variabel terikat dan variabel bebas. Variabel bebas adalah variabel yang mempengaruhi variabel terikat antara positif atau negatif. Variabel bebas dalam penelitian ini adalah temuan audit atas pemeriksaan SPI dan temuan audit atas pemeriksaan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan pada laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota di Sumatera tahun anggaran 2015. Variabel terikat (*dependent variable*) merupakan variabel yang menjadi pusat perhatian

utama bagi peneliti (Sekaran, 2006), variabel *terikat* dalam penelitian ini adalah opini audit atas pemeriksaan LKPD pemerintah kabupaten/kota di Sumatera tahun 2015.

3.3.2 Definisi Operasional Variabel

Opini audit adalah gambaran hasil pemeriksaan secara keseluruhan tentang LKPD yang diperiksa. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara disebutkan bahwa terdapat empat (4) jenis opini audit yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas hasil pemeriksaan laporan keuangan pemerintah (LKP), yaitu (a) wajar tanpa pengecualian, (b) wajar dengan pengecualian, (c) tidak wajar, dan (d) menolak memberikan pendapat (*disclaimer*).

Dalam penelitian ini penulis memilih opini sebagai variabel dependen, opini audit diukur dengan menggunakan kategori wajar tanpa pengecualian atau lainnya, yaitu jika memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (WTP) diberi kode 1 (satu), dan jika memperoleh opini selain wajar tanpa pengecualian (wajar dengan pengecualian (WDP), tidak wajar (TW), tidak memberikan pendapat (TMP)) diberi kode 0 (nol). Pengukuran opini audit dengan membuat data kategori seperti ini mengacu pada penelitian sebelumnya yang pernah dilakukan oleh Setiyawati (2016), dan Augustine, et.al. (2013).

Temuan atas SPI adalah temuan pemeriksaan atas sistem pengendalian internal pemerintah daerah, diperoleh dari pengujian atas praktik-praktik yang dilakukan apakah sudah memenuhi prinsip-prinsip pengendalian yang memadai, baik terkait penatausahaan pelaksanaan APBD, pencatatan akuntansi dan pelaporan maupun struktur organisasi dalam pelaksanaan tugas dan fungsinya

(BPK, 2014). Karena temuan atas pemeriksaan SPI sebagian besar hanya bersifat pernyataan atau narasi dan tidak terdapat nominalnya maka dalam penelitian ini temuan atas SPI dihitung berdasarkan jumlah kasus, hal ini sejalan dengan penelitian Setiyawati (2016) dan Atmaja dan Probohudono (2015).

Temuan audit atas kepatuhan terhadap peraturan perundangan adalah temuan audit atas praktik-praktik yang dilakukan yang melanggar ketentuan peraturan perundangan. Temuan atas ketidakpatuhan terbagi menjadi lima klasifikasi temuan, yaitu indikasi/potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, kelemahan administrasi, ketidakhematan, dan ketidakefektifan. Variabel temuan audit atas kepatuhan pada penelitian ini mengacu pada penelitian Setiyawati (2016) dan penelitian Sudarsana dan Rahardjo (2013), namun dalam penelitian ini temuan audit atas kepatuhan diukur bukan berdasarkan jumlah kasus, tetapi dengan melihat tingkat materialitas nilai temuan, yaitu nilai temuan audit (dalam rupiah) dibandingkan dengan total belanja lalu dikalikan seratus. Hal ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan Mustikarini dan Fitriyani (2012), variabel temuan audit BPK atas kepatuhan dalam penelitian ini menggunakan rumus :

$$\text{Temuan audit atas kepatuhan} = \frac{\text{Jumlah temuan (dalam rupiah)}}{\text{Total Realisasi Belanja Daerah}} \times 100$$

Untuk definisi operasional masing-masing variabel bisa dilihat di Tabel 3.1

Tabel 3.1
Definisi Operasional dan Arah Hipotesis

Variabel	Keterangan	Ukuran Variabel	Hipotesis
<i>Y</i>	Opini BPK	WTP = 1, tidak WTP (WDP TW, MMP) = 0	
<i>X1</i>	Temuan SPI	Jumlah item kasus	-
<i>X2</i>	Temuan Kepatuhan	(Jumlah temuan (Rp) : Total belanja) x 100	-

3.4 Metode Analisis

3.4.1 Uji Regresi Logistik

Regresi logistik (*logistic regression*) merupakan suatu bentuk regresi yang digunakan pada saat variabel tak bebas (*dependent variabel*) bersifat kategorik, dan regresi logistik biner digunakan jika kategori pada variabel tak bebas bersifat dikotomus, yaitu terdiri dari dua kategori (Asra dkk. 2017 : p. 54)

Dari 146 kabupaten/kota se-sumatera yang dijadikan sampel sebanyak 75 kabupaten/kota memperoleh opini WTP, 65 kabupaten/kota memperoleh opini WDP, 6 kabupaten/kota memperoleh opini disclaimer, dan tidak satupun yang memperoleh opini tidak wajar. Dari data tersebut terlihat secara dominan perolehan opini didominasi oleh WTP dan WDP. Dalam penelitian ini penulis menjadikan opini audit sebagai variabel terikat dan berusaha untuk mengukur peluang atau kecenderungan suatu kabupaten/kota dalam memperoleh opin WTP dari auditor. Karena yang ingin diketahui adalah peluang atau kecenderungan maka analisis yang cocok adalah dengan analisis regresi logistik, dan untuk alat analisis statistik ini, syaratnya yaitu variabel terikat penelitian harus dalam bentuk data dikotomi atau dua kategorik. Untuk itu, penelitian ini membedakan variabel terikat menjadi dua ketegori yaitu antara WTP dan Tidak WTP. Hasil uji statisitik regresi logistik dapat meramal sejauh mana peluang pemerintah daerah dapat memperoleh opini WTP, dilihat dari jumlah temuan audit, baik temuan SPI maupun temuan kepatuhan.

Langkah - langkah pengujian yang akan dilakukan adalah sebagai berikut:

1. Variabel respon/*dependent* dikategorikan menjadi data dikotomi yakni 0 dan 1.
2. Melakukan uji signifikansi model dengan melakukan uji keseluruhan, untuk mengetahui apakah minimal ada satu variabel bebas yang berpengaruh signifikan di dalam model. Hipotesis yang diuji dalam pengujian signifikansi model ialah:

$$H_0 : \beta_1 = \beta_2 = 0$$

$$H_1 : \text{minimal ada satu } \beta_j \neq 0 \quad j = 1, 2$$

3. Uji kesesuaian model regresi logistik dilakukan untuk menguji layak atau tidaknya model yang dihasilkan. Hipotesis yang digunakan adalah:

$$H_0 : \text{model cocok}$$

$$H_1 : \text{model tidak cocok}$$

Jika $p\text{-value} < \alpha$ maka H_0 ditolak, dan jika gagal tolak H_0 , maka model cocok.

4. Dengan menggunakan variabel penjelas jumlah temuan audit atas SPI dan temuan atas audit kepatuhan akan didapatkan model peluang persamaan regresi logistik:

$$\pi(x) = \frac{\exp(\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2)}{1 + \exp(\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2)}$$

Dengan model transformasi logit bentuk model menjadi:

$$\ln\left(\frac{p}{1-p}\right) = (\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2)$$

3.4.2 Pengujian Hipotesis

Pengujian secara statistik dilakukan dengan beberapa tahap seperti diuraikan di atas, sebelum dilakukannya pengujian hipotesis. Data yang telah dikumpulkan dianalisis dengan menggunakan alat analisis statistik yaitu analisis regresi logistik dengan model persamaan sebagai berikut:

$$\ln \left(\frac{p}{1-p} \right) = (\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2)$$

Keterangan:

p = peluang/probabilita Y memperoleh opini WTP

X_1 = Jumlah kasus atas temuan SPI

X_2 = materialitas temuan atas kepatuhan (rasio temuan terhadap total belanja x 100)

β_0 = konstanta

$\beta_1 \beta_2$ = koefisien variabel independen

Dari model regresi logistik yang terbentuk maka selanjutnya dilakukan pengujian *Odds ratio* yang merupakan ukuran untuk mengetahui pengaruh variabel bebas terhadap kecenderungan atau peluang suatu kategori atau perbandingan tingkat resiko relatif dua buah nilai variabel penjelas. Nilai *odds ratio* ini yang menunjukkan besar atau kecilnya pengaruh variabel bebas terhadap peluang atau kecendrungan variabel terikatnya, sedangkan arah positif atau negatif pengaruh masing-masing variabel bebas terhadap variabel terikat dapat dilihat dari tanda koefisien variabel bebas dalam model.

BAB V **SIMPULAN DAN SARAN**

5.1 Simpulan

Berdasarkan hasil analisis pengolahan data sampel sebanyak 146 kabupaten/kota, dari total populasi yang berjumlah 499 kabupaten/kota di Indonesia, dan pembahasan hasil statistik yang menghasilkan fakta empiris, serta kajian teori dan peraturan perundangan yang terkait, dapat ditarik beberapa kesimpulan sebagai berikut :

1. Temuan Sistem Pengendalian Internal dalam Pengelolaan keuangan negara pada Pemerintah Daerah meliputi tiga kelompok temuan, yaitu kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pelaksanaan APBD, dan kelemahan struktur pengendalian intern. Dari hasil pengujian secara empiris terhadap 146 Pemerintah kabupaten/kota di Sumatera didapatkan hasil bahwa, temuan atas sistem pengendalian intern berpengaruh negative terhadap opini audit. Hal ini berarti semakin besar jumlah temuan audit atas SPI pada pemerintah kabupaten/kota di Sumatera maka peluang suatu pemerintah kabupaten/kota itu semakin kecil untuk memperoleh opini WTP. Semakin buruk sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, sistem pelaksanaan APBD, dan struktur pengendalian intern yang ditandai dengan besarnya jumlah kasus temuan atas audit SPI, maka akan semakin kecil pula peluang suatu pemerintah kabupaten/kota untuk dapat memperoleh opini WTP.

2. Temuan audit atas pemeriksaan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan meliputi indikasi kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, pemborosan, dan ketidakefektifan. Dari hasil pengujian secara empiris terhadap 146 Pemerintah kabupaten/kota di Sumatera didapatkan hasil bahwa temuan atas pemeriksaan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negative terhadap opini audit. Hal ini berarti semakin besar jumlah temuan audit atas pemeriksaan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan pada pemerintah kabupaten/kota di Sumatera, maka peluang suatu pemerintah kabupaten/kota itu semakin kecil untuk memperoleh opini WTP. Semakin besar jumlah temuan yang terkait dengan indikasi kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, pemborosan, dan ketidakefektifan maka semakin kecil peluang suatu pemerintah kabupaten/kota itu untuk memperoleh opini WTP.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Hasil penelitian ini mempunyai beberapa keterbatasan:

1. Penelitian ini hanya dilakukan dengan mengambil sampel di pulau Sumatera walaupun jumlah sampel tergolong besar namun penyebaran pengambilan sampel belum merata untuk seluruh wilayah Indonesia, sehingga belum mewakili kabupaten/kota di seluruh Indonesia. Hasil yang berbeda mungkin akan terjadi apabila sampel yang digunakan diperluas dengan pengambilan sampel yang dapat mewakili seluruh kabupaten/kota di Indonesia.

2. Variabel bebas dalam penelitian ini hanya dilakukan untuk dua variabel bebas yaitu jumlah temuan atas pemeriksaan SPI dan jumlah temuan atas pemeriksaan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, walaupun hasil untuk kedua variabel ini berpengaruh terhadap opini audit BPK, namun ada beberapa faktor lain yang mungkin mempengaruhi opini auditor yang belum dijadikan variabel bebas dalam penelitian ini, hal ini disebabkan oleh keterbatasan akses informasi untuk memperoleh data penelitian.
3. Masih sedikitnya referensi yang terpublikasi secara internasional terkait dengan isu penelitian yang sejenis yang terjadi di negara lain yang lebih maju, hal ini menyebabkan tidak banyak bahan pembandingan dengan penerapan di negara lain.
4. Walaupun hasil penelitian ini memperkuat hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Probohudono (2015) dan Setiyawati (2016), namun memunculkan adanya fenomena yang berbeda yang terjadi di beberapa kabupaten/kota, dan belum dapat dijelaskan secara empiris mengapa adanya fenomena tersebut.

5.3 Saran

Berdasarkan pada kesimpulan dan beberapa keterbatasan yang ditemukan di atas, maka untuk perhatian bagi pemerintah daerah kabupaten/kota baik yang telah memperoleh opini WTP, maupun yang belum berhasil memperoleh opini WTP, dan untuk penelitian selanjutnya serta untuk lembaga BPK-RI peneliti memberikan saran-saran berikut :

1. Bagi pemerintah daerah kabupaten/kota yang telah memperoleh opini WTP agar konsisten menerapkan SPI yang efektif dan meningkatkan kepatuhan terhadap peraturan perundangan, sehingga opini WTP dapat dipertahankan dan efektifitas dan efisiensi pengelolaan keuangan negara makin meningkat.
2. Bagi pemerintah daerah kabupaten/kota yang belum berhasil memperoleh opini WTP agar memperbaiki SPI dan meningkatkan kepatuhan terhadap peraturan perundangan, sehingga dapat meningkatkan peluang untuk memperoleh opini WTP, dan pengelolaan keuangan negara dapat dilaksanakan secara efektif dan efisien.
3. Bagi penelitian selanjutnya untuk waktu yang akan datang, agar penelitian yang sejenis dimungkinkan diperkaya dengan menambahkan sebaran sampel yang lebih luas lagi, dan dapat menambahkan variabel bebas dalam penelitiannya yang pada penelitian ini belum diteliti, sehingga hasil yang diperoleh diharapkan dapat lebih akurat.
4. Bagi BPK jika dimungkinkan, di masa yang akan datang dalam penyusunan standar pemeriksaan diharapkan untuk mengatur secara tegas syarat minimal dan maksimal jumlah dan nilai temuan audit baik SPI maupun kepatuhan dalam pemberian opini audit.

5.3 Implikasi

Hasil penelitian ini memberikan implikasi praktik bagi pemerintah kabupaten/kota mengenai bagaimana pemerintah kabupaten/kota yang telah memperoleh opini WTP untuk mempertahankan opini WTP tersebut, sementara bagi pemerintah kabupaten kota yang belum memperoleh opini WTP memberikan implikasi bagaimana cara meningkatkan peluang bagi mereka

untuk dapat memperoleh opini WTP di waktu yang akan datang. Efektifitas SPI dan tingkat kepatuhan terhadap peraturan perundangan secara empiris terbukti berpengaruh terhadap opini audit. Dengan demikian memperbaiki SPI dan meningkatkan kepatuhan terhadap peraturan perundangan dalam pengelolaan keuangan bagi kabupaten/kota, akan memperbesar peluang pemerintah kabupaten/kota tersebut memperoleh opini WTP dari BPK pada saat LKPD diaudit. Bagi BPK memberikan implikasi tentang bagaimana tindakan yang sebaiknya dilakukan agar fenomena seperti yang penulis temukan dapat diminimalisir.

DAFTAR PUSTAKA

- Afiah, Nunuy Nur, Peny Cahaya Azwari. 2015. The Effect Of Implementation Of Government Internal Control Sysytem (GICS) On The Quality Of Financial Report Of The Local Government And Its Impact On The Principles Of Good Governance: A Research In District, City, And Provincial Government In South Sumatera. *Jurnal Elsevier, Prosedia*, 811 – 818. *Social and Behavioral sciences 2011 (2015), 2nd Global Conference On Business and Social Science 2015, GCBSS, 17 – 18 Sept 2015, Bali, Indonesia.*
- Agung, Mulyo and Srihadi Winarningsih. 2016. Effect Of Auditor And Internal Control Competence Apparatus For Local Government Quality Of Financial Reporting. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, Vol.4, No.7, pp.113-127, July 2016, Published by European Centre for Research Training and Development UK (www.eajournals.org), ISSN 2054-6319 (Print), ISSN 2054-6327(online).
- Asra, Abuzar, Agung Priyo Utomo, Munawar Asikin, Novi Hidayat Pusponegoro. 2017. *Analisis Multivariabel, Suatu Pengantar*. Penerbit In Media, Bogor 2017.
- Ashforth, Blake E, Barrie W. Gibbs. 1990. The Double - Edge Of Organizational Legitimation. *Organization Science*, Vol. 1, No. 2 (1990), pp. 177-194, Published by: INFORMS, <http://www.jstor.org/stable/2635061>
- Akbar, Bahrullah, Moermahadi Soerja Djanegar, Achmad Djazuli, Bambang Pamungkas dan Sri Mulyani. 2016. Factors Affecting the Probability of Local Government Financial Statement to Get Unqualified Opinion. *Journal The IAFOR International Conference on the Social Science – Dubai 2016, Official Conference Proceedings*. *iafor - The International Academic Forum*.www.iafor.org
- Augustine, O. Enofe, Chijioke Mgbame, Lucky, G. Odeyile & Kinglsey Kuegbe. 2013. Impact of Audit Evidence on Auditor's Report. *Research Journal of Finance and Accounting*. ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online). Vol.4, No.13, 2013.
- Atmaja W, RM Syah Arief dan Agung Nur Probohudono. 2015. Analisis Audit BPK RI Terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidakpatuhan dan Kerugian Negara. *Jurnal Integritas, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Sebelas Maret, Pusat Studi Transparansi Publik dan Anti Korupsi Univesitas Sebelas Maret 2015.*
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2007. *Peraturan BPK-RI No. 1 Tahun 2007 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.*
- _____2014. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 Tahun 2014*. BPK-RI 2014.
- _____2016. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 Tahun 2016*. BPK-RI 2016.

- COSO, *Internal Control-Integrated Framework*. (Committee of Sponsoring Organizations Of The Tread way Commission, 1992).
- Dadang Suwanda. 2015. Factors Affecting Quality of Local Government Financial Statements to Get Unqualified Opinion (WTP) of Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK). *Research Journal of Finance and Accounting*, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online), Vol.6, No.4, 2015. www.iiste.org.
- Ghozali, Imam. 2009. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang 2005.
- Gregg, Bobbie McGee, Timothy F. Cercelle, 2007. How to Audit a Company's Compliance Program. *Article of Management and Accounting* 3(2) : 52-62, 2007. <http://www.hrpub.org>.
- Halim, Abdul dan Syukriy Abdullah. 2006. Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah : Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan, Volume 2, Nomor 1, 2006*.
- Halim, Abdul dan Syukriy Abdullah. 2003. Pengaruh Dana Alokasi Umum (DAU) dan Pendapatan Asli Daerah (PAD) Terhadap Belanja Pemerintah Daerah: Studi Kasus Kabupaten/Kota di Jawa dan Bali. *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi VI, 1140-1159*
- Halim, Abdul. 2002. *Bunga Rampai Manajemen Keuangan Daerah*. Edisi Revisi. Penerbit Yogyakarta. UPP AMP YKPN.
- _____ 2007. *Akuntansi Keuangan Daerah*. Penerbit Salemba Empat, Jakarta 2007.
- Hariato, David dan Prio Hari Adi. 2007. Hubungan Antara Dana Alokasi Umum, Belanja Modal, Pendapatan Asli Daerah dan Pendapatan per Kapita. Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana Salatiga, *Jurnal SNA X, di UNHAS Makasar, Juli 2007*.
- Heriningsih, Suchyo. 2015. Analisis Kinerja Penyelenggara Pemerintah Daerah Dan Tingkat Korupsi, Dianalisis Dari Opini Auditor. *Jurnal Akuntansi UPN "Veteran" Yogyakarta. Univesity Research Colloquium 2015, ISSN 2407-9189*.
- Heriningsih, Suchyo dan Marita. 2013. Penagruh Opini Audit Dan Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Korupsi Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten dan Kota di Pulau Jawa). *Jurnal Akuntansi Universitas Pembangunan Nasioanal Veteran Yogyakarta, Buletin Ekonomi Vol. 11, No. 1, April 2013 hal 1-86*.
- Jensen, M. dan Meckling W. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics, vol. 3, No. 4, pp. 305-360*.

- Kristanto, Septian Bayu. 2009. Pengaruh ukuran pemerintahan, pendapatan asli daerah, dan belanja modal sebagai prediktor kelemahan pengendalian internal. *Jurnal Akuntansi UKRIDA*, vol 9, 2009 hal:1–17.
- Lupia, Arthur & Mathew Mc Cubbins. 2000. Representation or abdication? How citizens use institutions to help delegation succeed. *European Journal of Political Research* 37: 291-307.
- Mahmudi. 2011. *Akuntansi sektor Publik*. Penerbit UII Press Yogyakarta. Edisi Pertama Oktober 2011.
- Messier, William, Albert Schepanski, Richard M. Tubbs, Scott D. Vandervelde. 2006. Experimental Tests of a Descriptive Theory of Combined Auditee Risk Assessment. *The New England Behavioral Research Series at Boston College, the University of Connecticut Accounting Research Workshop, the Georgia State University Accounting Workshop, the University of Iowa Accounting Research Workshop*. Electronic copy of this paper is available at: <http://ssrn.com>
- Mustikarini, Widya Astuti dan Fitriyasi, Debby. 2012. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun Anggaran 2007. *Forum: Simposium Nasional Akuntansi 15*, <http://www.sna.akuntansi.unikal.ac.id>
- Niktaba, Akram, Azim Aslani. 2015. The Effect Of Audit Evidence On The Auditor's Report. *International Journal of Accounting Research*. Publisher: ZARSMI, UAE, and Regent Business School, South Africa. Vol. 2, No. 6, 2015.
- Nordiawan, Deddi, Iswahyudi Sondi Putra, Maulidah Rahmawati. 2007. *Akuntansi Pemerintahan*. Penerbit Salemba Empat Jakarta.
- Notoatmodjo, Soekidjo. 2003. *Metodologi Penelitian Kesehatan*. Jakarta : Rineka Cipta
- O'Donovan, Gary. 2002. Environmental disclosures in the annual report: Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15 No. 3, 2002, pp. 344-371. *The current issue and full text archive of this journal is available at <http://www.emeraldinsight.com>*
- Rahayu, Dwi dan Y. Anni Aryani. 2016. Determinasi Temuan Pemeriksaan BPK-RI: Perspektif Karakteristik Auditee dan Karakteristik Auditor. *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi XIX, Lampung, 2016*.
- Republik Indonesi. 2003. *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- _____ 2004. *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*.
- _____ 2004. *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*.

- _____ 2014. *Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah.*
- _____ 2005. *Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah Daerah.*
- _____ 2010. *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.*
- Santoso, Urip dan Yohanes Joni Pabelum. 2008. Pengaruh Penerapan Akuntansi Sektor Publik Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dalam Mencegah Fraud. *Jurnal Administrasi Bisnis (2008), Vol.4, No.1: hal. 14–33, (ISSN:0216–1249), 2008 Center for Business Studies. FISIP - Unpa.*
- Sari, Adelia Pramita, Dwi Martani dan Dyah Styaningrum. 2015. Pengaruh Temuan Audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Kualitas SDM Terhadap Opini Audit melalui Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga. *Jurnal Akuntansi Universitas Indonesia, SNA XVIII Medan, 2015.*
- Sekaran, Uma. 2006. *Metode Penelitian Untuk Bisnis (Terjemahan Kawan Menyong)* Jakarta: Salemba Empat.
- Setyaningrum, Dyah. 2012. Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit BPK-RI. *Jurnal SNA XV Banjarmasin, 2012.*
- Setiawati, Yuli. 2012. *Teori Menurut Para Ahli* Blog's diakses tanggal 24 Juli 2017.
- Setiyawati, Hari. 2016 . Effect of Weaknesses of the Internal Control Systems And Non Compliance With Statutory Provisions on The Audit opinion of The Audit Board of The Republic of Indonesia. *Int. Journal of Engineering Research and Application ISSN : 2248-9622, Vol. 6, Issue 9, (Part -5) September 2016, pp.01-06(www.ijera.com)*
- Simon, Yulius, Mahfud Nurnajamuddin, Masdar Mas'ud, Muhamad Su'un. (2016). The Role Of Apparatus Competence, Internal Control System On Good Governance And The Quality Of Financial Statement Information. *Journal of Arts, Science & Commerce. E-ISSN 2229-4686, ISSN 2231-4172. International Refereed Research Journal , www.researchersworld.com. Vol.– VII, Issue – 4, Oct. 2016 [123]*
- Sudarsana, Hafidh Susila, Shiddiq Nur Rahardjo. 2013. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Dan Temuan Audit BPK Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia). *Diponegoro Journal Of Accounting, Volume 2, Nomor 4, Tahun 2013, Halaman 1-13. ISSN (Online): 2337-3806.*
- Sugianto. 2007. *Statistika untuk Penelitian.* Penerbit CV Alfabeta, Bandung 2007.

- Susanti, Susi dan Heru Fahlevi. 2016. Pengaruh PAD, DAU dan DBH Terhadap Belanja Modal (studi pada Kabupten dan Kota di Aceh). *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis Vol. 1, No. 1, 2016. Universitas Syiah Kuala.*
- Taufik, Muhammad, Darwanis, dan Muhammad Arfan. 2014. Analisa Perbedaan Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Periode Opini WDP dan Periode Opini WTP (Studi pada Kabupaten/kota di Provinsi Aceh Tahun 2011-2012). *Jurnal Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala. ISSN 2302-0164, Volume 3, No. 1, Februari 2014.*
- Tarmizi, Rosmiaty, Khairudin, dan Ayu Jayadi. 2014. Analisis Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kota Bandar Lampung sebelum dan sesudah Memperoleh Opini WTP. *Jurnal Akuntansi & Keuangan, Universitas Bandar Lampung. Volume 5, Nomor 2, September 2014.*
- Ulum, Ihyaul M.D. 2009. *Audit Sektor Publik Suatu Pengantar*. Penerbit PT. Bumi Aksara, Jakarta 2009.
- Usman, Husaini dan R. Purnomo Setiady Akbar. 2006. *Pengantar Statistika*. Jakarta, Bumi Aksara.