

**ANALISIS PENGARUH TEMUAN AUDIT DAN TINDAK LANJUT
REKOMENDASI HASIL PEMERIKSAAN ATAS OPINI BPK
(Studi Empiris pada Kementerian/Lembaga Tahun 2013-2015)**

SKRIPSI

M SANDY OKTOFAN



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

2017

ABSTRACT

Analysis of the Effect of Audit Findings and Follow Up Audit Recommendations
on Audit Opinion
(Empirical Study of Ministries/Institutions Year 2013-2015)

Oleh
M Sandy Oktofan

The purpose of this research is to analyze the effect of audit findings and the follow up of audit recommendations on the audit opinion. The sample of this research were 82 Ministries/Institutions in Indonesia from 2013-2015. The results of Mann Whitney test show that audit findings and follow up of audit recommendation on unqualified opinion differ from non-unqualified opinion. With logistic regression analysis, follow up of audit recommendations have a significant effect on audit opinion, while audit findings have no significant effect on audit opinion.

Keyword : *audit opinion, audit findings, follow-up of audit recommendations.*

ABSTRAK

**Analisis Pengaruh Temuan Audit dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil
Pemeriksaan atas Opini BPK
(Studi Empiris pada Kementerian/Lembaga Tahun 2013-2015)**

**Oleh
M Sandy Oktofan**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh temuan audit dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terhadap opini audit. Sampel penelitian berupa 82 Kementerian/Lembaga selama tahun 2013-2015. Hasil uji Mann Whitney menunjukkan bahwa terdapat perbedaan rata-rata temuan audit dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan antara opini WTP dibandingkan dengan opini non-WTP. Dengan menggunakan metode analisis regresi logistik, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan memiliki pengaruh signifikan terhadap opini audit sedangkan temuan audit tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap opini audit.

Kata Kunci: Opini audit, temuan audit, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan.

**ANALISIS PENGARUH TEMUAN AUDIT DAN TINDAK LANJUT
REKOMENDASI HASIL PEMERIKSAAN ATAS OPINI BPK
(Studi Empiris pada Kementerian/Lembaga Tahun 2013-2015)**

**Oleh
M Sandy Oktofan**

**Skripsi
Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Mencapai Gelar**

SARJANA EKONOMI

**Pada
Jurusan Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Lampung**



**KEMENTERIAN RISET, TEKNOLOGI, DAN PENDIDIKAN TINGGI
UNIVERSITAS LAMPUNG
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
JURUSAN AKUNTANSI
2017**

Judul Skripsi

: **ANALISIS PENGARUH TEMUAN AUDIT DAN TINDAK LANJUT REKOMENDASI HASIL PEMERIKSAAN ATAS OPINI BPK (Studi Empiris pada Kementerian/Lembaga Tahun 2013-2015)**

Nama Mahasiswa

: **MSandy Oktofan**

Nomor Pokok mahasiswa

: 1511031135

Jurusan

: Akuntansi

Fakultas

: Ekonomi dan Bisnis

Menyetujui

1. Komisi Pembimbing


Dr. Tri Joko Prasetyo, S.E., M.Si., Akt.
NIP 196204282000031001


Ade Widlyanti, S.E., M.S.Ak., Akt.
NIP 197408262008122002

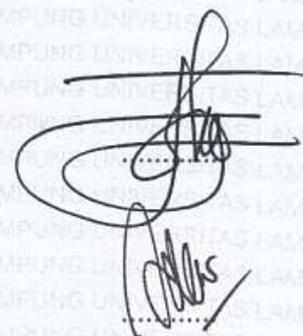
2. Ketua Jurusan Akuntansi


Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt.
NIP 196206121990102001

MENGESAHKAN

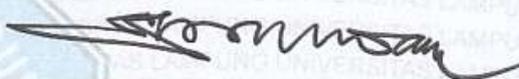
1. Tim Penguji

Ketua : Dr. Tri Joko Prasetyo, S.E., M.Si., Akt.



Sekretaris : Ade Widiyanti, S.E., M.S.Ak., Akt.

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



2. Dekan Fakultas Ekonomi



Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E., M.Si.
NIP. 196109071987031011

Tanggal Lulus Ujian Skripsi : 21 Desember 2017

LEMBAR PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan dengan sebenarnya bahwa:

1. Skripsi dengan judul “Analisis Pengaruh Temuan Audit dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan atas Opini BPK (Studi Empiris pada Kementerian/Lembaga Tahun 2013-2015)” telah ditulis dengan sungguh-sungguh dan bukan merupakan penjiplakan hasil karya orang lain ataupun pengutipan atas karya orang lain dengan cara yang tidak sesuai dengan tata ilmiah yang berlaku dalam masyarakat akademik atau yang disebut plagiarisme.
2. Hak intelektual atas karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Atas pernyataan saya ini, apabila dikemudian hari ditemukan bahwa pernyataan ini tidak benar maka saya sanggup menerima hukuman/sanksi kepada saya sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Bandar Lampung, 21 Desember 2017
Penulis,



M Sandy Oktofan
NPM 1511031135

RIWAYAT HIDUP



M Sandy Oktofan, lahir di Palembang pada tanggal 24 Oktober 1990 merupakan anak bungsu dari lima bersaudara dari pasangan Bapak Suwandi dan Ibu Suhesti. Penulis menyelesaikan pendidikan Taman Kanak-Kanak di TK Xaverius 9 Sako, Palembang pada tahun 1996. Dilanjutkan dengan pendidikan dasar di SD Xaverius 9 Palembang dan lulus pada tahun 2002. Kemudian, penulis menyelesaikan pendidikan menengah pertama di SMP Xaverius 7 Palembang yang diselesaikan pada tahun 2005, lalu dilanjutkan ke jenjang pendidikan menengah atas di SMA Xaverius 1 Palembang hingga lulus pada tahun 2008. Penulis melanjutkan pendidikan Diploma III Spesialisasi Akuntansi di Sekolah Tinggi Akuntansi Negara yang diselesaikan pada tahun 2011. Pada tahun 2012 penulis merintis karir sebagai verifikator keuangan di Biro Sumber Daya Manusia Sekretariat Jenderal Kementerian Keuangan Republik Indonesia, hingga akhirnya pada tahun 2015 mendapat kesempatan melanjutkan pendidikan sarjana di Jurusan Akuntansi Universitas Lampung melalui program *State Accountability Revitalization Project* (STAR) yang diselenggarakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) bekerjasama dengan *Asian Development Bank* (ADB).

MOTTO

Failure is not the falling down, but the staying down

Man Jadda Wa Jada, Siapa Yang Bersungguh-Sungguh Akan Berhasil
Raihlah impian dengan usaha nyata
Kerja keras tidak akan pernah mengkhianati

Katakanlah : Hai hamba-hamba-Ku yang melampaui batas terhadap diri mereka sendiri, janganlah kamu berputus asa dari rahmat Allah. Sesungguhnya Allah mengampuni dosa-dosa semuanya. Sesungguhnya Dia-lah Yang Maha Pengampun lagi Maha Penyayang.

(QS. Az-Zumar: 53)

PERSEMBAHAN

Karya ini dipersembahkan untuk

Ibunda, Suhesti

Ayahanda, Suwandi

Institusiku, Sekretariat Jenderal
Kementerian Keuangan Republik Indonesia

Almamaterku, Universitas Lampung

SANWACANA

Puji syukur penulis haturkan kehadiran Allah SWT, karena berkat petunjuk-Nya lah skripsi berjudul “Analisis Pengaruh Temuan Audit dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan atas Opini BPK (Studi Empiris pada Kementerian/Lembaga Tahun 2013-2015)” dapat diselesaikan. Skripsi ini dibuat untuk memenuhi salah satu syarat memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Dalam proses penyelesaian skripsi ini, penulis mendapatkan dukungan dan bantuan dari berbagai pihak. Sehingga dengan kerendahan hati penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Hi. Satria Bangsawan, S.E., M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
2. Ibu Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt., selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
3. Ibu Yuztitya Asmaranti, S.E., M.Si., selaku Sekretaris Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
4. Ibu Prof. Dr. Lindrianasari, S.E., M.Si., Akt., selaku Dosen Pembimbing Akademik, terima kasih atas segala bimbingan dan arahnya selama penulis menempuh pendidikan di Universitas Lampung.
5. Bapak Dr. Tri Joko Prasetyo, S.E., M.Si., Akt., selaku Dosen Pembimbing I, terima kasih atas segala motivasi, bimbingan, dan masukan yang diberikan guna penyempurnaan skripsi.
6. Ibu Ade Widiyanti, S.E., M.S.Ak., Akt. selaku sebagai Dosen Pembimbing

- II. Terima kasih atas segala motivasi, bimbingan, dan masukan yang diberikan selama proses penyelesaian skripsi.
7. Bapak Dr. Einde Evana, S.E., M.Si., Akt. CA., CPA., selaku Dosen Penguji, terima kasih atas segala motivasi, bimbingan, dan masukan yang diberikan guna penyempurnaan skripsi.
 8. Ibu Agustina Awan, Bapak Noveriadi, Bapak Sulaiman, Bapak Yogi, Mbak Diana, beserta seluruh dosen, karyawan, dan civitas akademika di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung, terima kasih atas segala pelayanan dan bantuan yang diberikan.
 9. Ibunda, Suhesti, dan Ayahanda, Suwandi, terima kasih atas doa, cinta, kasih sayang, pengorbanan, kesabaran, dan perjuangan dalam membesarkan penulis.
 10. Kakak-kakak tersayang, Heru Susanto, Henny Susanti, Sartika Febriana dan Sari Nurlita Aprianda, terima kasih atas cinta dan dukungan terhadap penulis.
 11. Novianto Candra Wijaya terima kasih atas waktu dan dukungan sehingga penulis dapat selalu bersemangat dalam mewujudkan impian.
 12. Sahabat Griya Palanda, Deri Saputra dan Faslana Syam Sajiah, terima kasih atas waktu, bantuan, kehangatan, kebersamaan, dan penyemangat penulis dalam suka dan duka selama menjalani perkuliahan bersama-sama.
 13. Sahabat dan rekan satu bagian, Erwin Pandu Wardana beserta rekan-rekan Top 12 Kemenkeu, Ganjar Asdi Sudrajat, Winarso Tri Rahayu, Eko Fauzi, Iman Firmansyah, Alfian Prihanadi, Misbun Siddik Rozali, Budi Santoso

dan Nur Imroatun Sholihat, terima kasih kebersamaan yang diberikan selama ini.

14. Sahabat KKN Desa Rejo Mulyo, Abu Achmad, Monica Basama dan Taufik Hidayat, terima kasih atas keceriaan dalam menjalani aktivitas KKN.

15. Seluruh rekan-rekan STAR BPKP Batch 2 Universitas Lampung, terima kasih atas kebersamaan yang diberikan selama ini.

16. Kucing-kucing: Pipo, Iha, Mia, Mii, Miu, Mie, Mio, Unna, Nyaa, Meep, Gege, Riri, Mimis, Shasha, Lala, Wawat, Nobu, Naga, Cawan, Catu, Unyit, Uprit, Bleki, Yelo, Bascat, Lily, Unye , Rihi, Ripu, Rica, Ricosa, Ricodu, Nana, Vivi, Lele, Rara, Namia, Namib, Namic, Namid, Namie, Onari, Enari, Knari yang selalu menemani penulis.

17. Seluruh pihak yang telah membantu penyelesaian penyusunan skripsi ini yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Semoga Allah SWT memberikan balasan terbaik atas bantuan yang telah kalian berikan kepada penulis. Penulis menyadari dalam penyusunan skripsi ini masih ditemukan banyak kekurangan, karenanya penulis terbuka terhadap berbagai saran dan masukan guna perbaikan di masa depan dan semoga skripsi ini bermanfaat bagi pembaca.

Bandar Lampung, 21 Desember 2017

Penulis,

M Sandy Oktofan

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN SAMPUL	i
ABSTRACT	ii
ABSTRAK	iii
HALAMAN JUDUL	iv
HALAMAN PERSETUJUAN	v
HALAMAN PENGESAHAN	vi
LEMBAR PERNYATAAN	vii
RIWAYAT HIDUP	viii
MOTTO	ix
PERSEMBAHAN	x
SANWACANA	xi
DAFTAR ISI	xiv
DAFTAR TABEL	xvi
DAFTAR GAMBAR	xvii
DAFTAR PERSAMAAN	xviii
DAFTAR LAMPIRAN	xix
I. PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang	1
1.2. Perumusan Masalah	6
1.3. Tujuan Penelitian	7
1.4. Manfaat Penelitian	7
II. RERANGKA TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	9
2.1. Kajian Pustaka	9
2.1.1. Teori Keagenan	9
2.1.2. Pengelolaan Keuangan Negara	10
2.1.3. Pemeriksaan Laporan Keuangan	12
2.1.4. Opini Audit	13
2.1.5. Temuan Audit	14
2.1.5.1. Kelemahan Sistem Pengendalian Intern	15
2.1.5.2. Ketidapatuhan Perundang-undangan	17
2.1.6 Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan	18
2.2. Penelitian Terdahulu	19
2.3. Kerangka Pemikiran	20
2.4. Pengembangan Hipotesis	21
2.4.1. Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern terhadap Opini	21
2.4.2. Pengaruh Ketidapatuhan Perundang-undangan terhadap Opini	22
2.4.3. Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Opini	23
III. METODOLOGI PENELITIAN	25
3.1. Jenis Penelitian	25
3.2. Jenis dan Sumber Data	25

3.3. Populasi dan Sampel.....	26
3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel	26
3.4.1. Variabel Terikat.....	26
3.4.2. Variabel Bebas.....	27
3.4.2.1. Kelemahan Sistem Pengendalian Intern	28
3.4.2.2. Ketidapatuhan Perundang-undangan.....	28
3.4.2.3. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan.....	28
3.5. Alat Analisis	29
3.6. Model Penelitian.....	29
3.6.1. Analisis Statistik Deskriptif.....	29
3.6.2. Metode Univariat: Uji Beda Rata-rata.....	30
3.6.2.1. Uji Normalitas	30
3.6.2.2. Uji Signifikansi Beda Rata-rata.....	30
3.6.3. Metode Multivariat: Regresi Logistik	30
3.6.3.1. Uji Multikolinearitas	31
3.6.3.2. Pengujian Keseluruhan Model	32
3.6.3.3. Pengujian Kelayakan Model.....	32
3.6.3.4. Pengujian Koefisien Determinasi Semu	33
3.6.3.5. Pengujian Signifikansi Variabel	33
IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	34
4.1. Pengumpulan dan Penentuan Sampel.....	34
4.2. Statistik Deskriptif.....	35
4.3. Analisis Metode Univariat: Uji Beda Rata-rata.....	36
4.3.1. Uji Normalitas	36
4.3.2. Uji Signifikansi Beda Rata-rata.....	37
4.4. Analisis Metode Multivariat: Regresi Logistik	37
4.4.1. Uji Multikolinearitas.....	37
4.4.2. Pengujian Keseluruhan Model.....	38
4.4.3. Pengujian Kelayakan Model.....	39
4.4.4. Uji Koefisien Determinasi Semu	39
4.4.5. Uji Signifikansi Variabel	39
4.5. Pembahasan	41
4.5.1. Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern terhadap Opini	41
4.5.2. Pengaruh Ketidapatuhan Perundang-undangan terhadap Opini	42
4.5.3. Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Opini	43
V. SIMPULAN DAN SARAN	45
5.1. Simpulan	45
5.2. Keterbatasan Penelitian	46
5.3. Implikasi	46
5.4. Saran	47

DAFTAR PUSTAKA
LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Halaman

Tabel 1.1	Lima Instansi dengan Temuan Terbanyak dan Pemerolehan Opini.....	5
Tabel 2.1	Penelitian Terdahulu	19
Tabel 3.1	Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel Bebas	27
Tabel 4.1	Frekuensi Kelompok Data.....	35
Tabel 4.2	Statistik Deskriptif Variabel Penelitian.....	35
Tabel 4.3	Uji Normalitas	37
Tabel 4.4	Hasil Mann Whitney Test	37
Tabel 4.5	Uji Multikolinearitas	38
Tabel 4.6	Uji Keseluruhan Model	38
Tabel 4.7	Hasil Regresi Logistik.....	39

DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 1.1 Perkembangan Opini LKKL 2011-2015	3
Gambar 1.2 Perkembangan Permasalahan LKKL 2011-2015.....	4
Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran.....	20

DAFTAR PERSAMAAN

	Halaman
Persamaan 3.1 Model Regresi Logistik.....	31

DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1 Opini Kementerin/Lembaga Tahun 2013-2015
- Lampiran 2 Jumlah Temuan Audit Kelemahan Sistem Pengendalian Intern
Kementerian/Lembaga 2013-2015
- Lampiran 3 Jumlah Temuan Audit Ketidakpatuhan Peraturan Perundang-
undangan Kementerian/Lembaga 2013-2015
- Lampiran 4 Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan
Kementerian/Lembaga 2013-2015
- Lampiran 5 Hasil Uji Normalitas
- Lampiran 6 Hasil Uji Beda Mann Whitney
- Lampiran 7 Hasil Uji Multikolinearitas
- Lampiran 8 Hasil Regresi Logistik

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Tata kelola yang bersih dan baik dalam organisasi publik menjadi faktor penentu dalam penyelenggaraan kegiatan pemerintah. Hal ini disebabkan adanya pemisahan fungsi antara pemilik dana yaitu masyarakat dengan pengelola dana yaitu pemerintah. Adanya pemisahan fungsi tersebut berpotensi menimbulkan masalah keagenan.

Penekanan tata kelola yang bersih dan baik tertuang dalam Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 81 Tahun 2010 tentang Grand Desain Reformasi Birokrasi, yang menjadi dasar bagi unit pemerintah dalam melakukan reformasi birokrasi demi terwujudnya tata kelola pemerintahan yang baik. Tata kelola yang baik diharapkan dapat menciptakan transparansi dan akuntabilitas organisasi publik atas pengelolaan keuangan kepada masyarakat (Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011). Sebagai tanggung jawab unit pemerintah dalam pengelolaan keuangan negara, setiap pimpinan diwajibkan untuk menyampaikan laporan pertanggungjawaban anggaran berupa laporan keuangan .

Menurut Rutherford (2000), laporan keuangan merupakan sebuah mekanisme utama dalam membentuk akuntabilitas publik. Mardiasmo (2006) menyatakan bahwa pemerintah harus menjadi subjek pemberi informasi dalam rangka

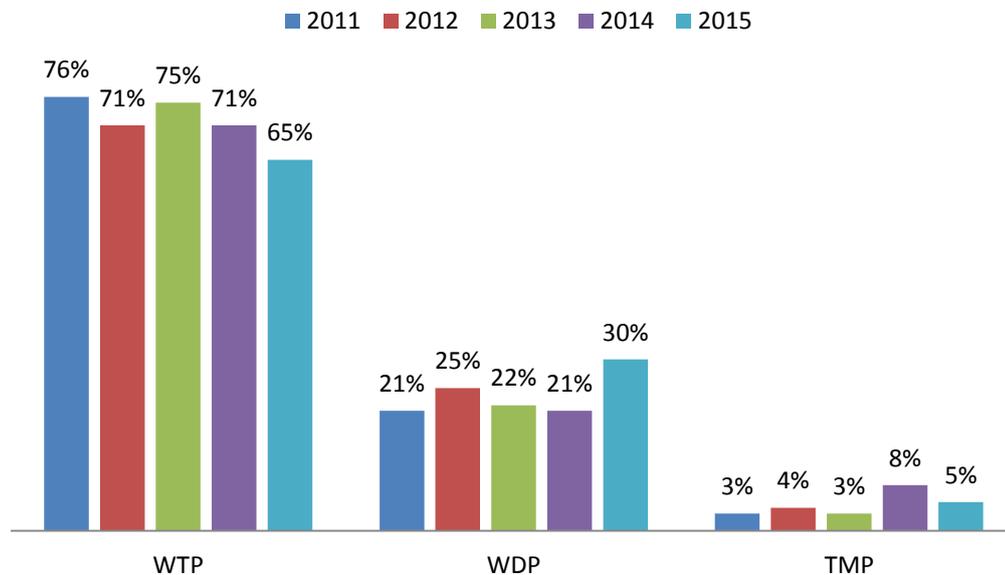
akuntabilitas publik sebagai pemenuhan hak-hak publik seperti hak untuk tahu, hak untuk diberi informasi, dan hak untuk didengar aspirasinya. Sehingga untuk memberikan transparansi dan akuntabilitas yang baik kepada masyarakat, diperlukan pemeriksaan atas laporan keuangan oleh sebuah badan independen untuk menjamin kredibilitas laporan keuangan tersebut.

Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan dan Pengelolaan Tanggung Jawab Keuangan Negara mengamankan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga independen yang melakukan pemeriksaan terhadap unit pemerintahan. Hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK disajikan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dan kemudian diterbitkan menjadi Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS).

Hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan menghasilkan opini yang menunjukkan kredibilitas instansi tersebut. Semakin baik opini yang didapatkan, dalam hal ini opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), dapat dikatakan bahwa semakin baik pula instansi tersebut dalam mengelola keuangan negara. Maka dari itu pemerolehan opini WTP menjadi suatu keharusan bagi instansi untuk mendapatkan kepercayaan masyarakat.

Secara keseluruhan, opini yang didapatkan Kementerian/Lembaga pada tahun 2015 mengalami perbaikan yang ditandai dengan berkurangnya opini Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) dan meningkatnya opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Namun yang menjadi perhatian utama ialah terjadi kecenderungan penurunan opini WTP pada Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL). Pada tahun 2013, Kementerian/Lembaga yang

mendapatkan opini audit WTP sejumlah 75% atau 64 instansi. Namun pada tahun 2014 menurun menjadi 71% atau 61 instansi dan tahun 2015 menjadi 65% atau 55 instansi.

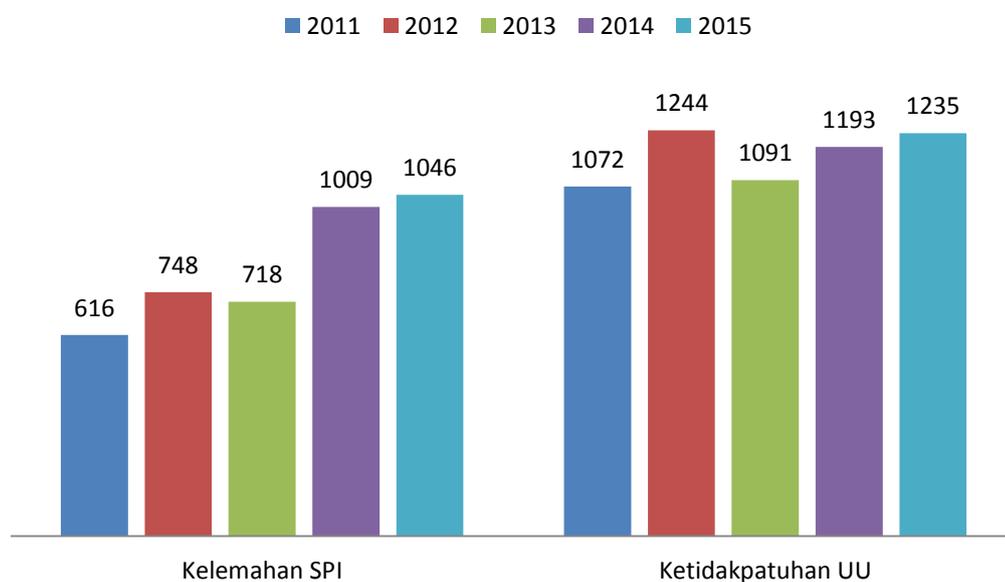


Sumber: IHPS I 2016, BPK RI

Gambar 1.1 Perkembangan Opini LKKL 2011-2015

Pemeriksaan yang dilakukan BPK dalam menentukan opini atas laporan keuangan didasarkan pada kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern. Walaupun tujuan pemeriksaan laporan keuangan bukan untuk mencari kesalahan atau penyimpangan, namun apabila dalam proses pemeriksaan ditemukan kelemahan sistem pengendalian intern atau ketidaksesuaian peraturan perundang-undangan maka akan dijadikan sebagai temuan audit.

Selama lima tahun terakhir terjadi peningkatan permasalahan mengenai kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan terhadap Undang-Undang walaupun terjadi penurunan pada tahun 2013. Pemeriksaan yang dilakukan BPK mengungkapkan temuan-temuan yang masih terus berulang setiap tahunnya. Pada umumnya permasalahan disebabkan belum adanya SOP yang jelas dan tidak cermatnya pejabat dalam melakukan tugasnya.



Sumber: IHPS I 2012-2016, BPK RI. Data diolah

Gambar 1.2 Perkembangan Permasalahan LKKL 2011-2015

Pada kenyataannya instansi-instansi yang memperoleh opini WTP masih memiliki banyak temuan, baik kelemahan sistem pengendalian intern ataupun ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan. Hal ini bertentangan dengan kriteria pemberian opini oleh pemeriksa dimana pemeriksa harus mempertimbangkan efektivitas sistem pengendalian intern dan kepatuhan perundang-undangan.

Tabel 1.1 Lima Instansi dengan Temuan Terbanyak dan Pemerolehan Opini

No	Instansi	Permasalahan	Opini
Tahun 2015			
1	Kementerian Riset, Teknologi dan Pendidikan Tinggi	141	WDP
2	Kementerian Sosial	101	WTP
3	Kementerian Keuangan	88	WTP
4	Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan	71	WTP
5	Kementerian Kesehatan	60	WTP
Tahun 2014			
1	Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan	110	WTP
2	Kementerian Sosial	96	WDP
3	Kementerian Keuangan	79	WTP
4	Kementerian Ketenagakerjaan	59	TMP
5	Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia	56	WTP-DPP
Tahun 2013			
1	Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan	71	WTP
2	Kementerian Pariwisata	58	TMP
3	Kementerian Sosial	55	WTP-DPP
4	Kementerian Agama	50	WTP-DPP
5	Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat	50	WTP

Sumber: data diolah

Banyaknya permasalahan mengindikasikan bahwa terjadi pengelolaan keuangan negara yang kurang baik. Pengelolaan keuangan negara yang tidak baik dapat menurunkan tingkat kepercayaan masyarakat. Sehingga seharusnya untuk mendapatkan opini laporan keuangan yang semakin baik, jumlah temuan harus dapat diminimalisasi oleh instansi.

Atas pemeriksaan keuangan terhadap temuan-temuan tersebut, BPK memberikan rekomendasi untuk kemudian ditindaklanjuti oleh instansi. Hal ini bertujuan untuk mengurangi permasalahan dan temuan pada tahun-tahun berikutnya. Namun melihat jumlah permasalahan yang masih terus meningkat, menandakan bahwa rekomendasi yang dilakukan oleh instansi hanya sebagai pemenuhan proses

pemeriksaan saja tanpa dilakukannya implementasi yang lebih mendalam. Pada Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) tahun 2010 sampai dengan 2014 terdapat 28.725 rekomendasi yang diberikan BPK. Dari seluruh rekomendasi tersebut, hanya 19.532 (68%) rekomendasi yang telah ditindaklanjuti dan telah sesuai dengan rekomendasi. Sisanya sebanyak 9.193 (32%) rekomendasi belum sesuai dan belum ditindaklanjuti oleh instansi. Perbaikan atas temuan sesuai rekomendasi diharapkan mengurangi atau bahkan menghilangkan temuan yang serupa. Dengan begitu, pengelolaan keuangan akan semakin baik dan penerimaan opini akan semakin baik pula.

Masih adanya instansi yang memiliki opini WTP namun memiliki permasalahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan yang banyak dan masih adanya rekomendasi yang belum ditindaklanjuti, menarik minat penulis untuk melakukan penelitian. Maka dari itu, penulis akan melakukan penelitian dengan judul “**Analisis Pengaruh Temuan Audit dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan atas Opini BPK (Studi Empiris pada Kementerian/Lembaga Tahun 2013-2015)**”

1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian di atas, maka rumusan masalahnya adalah sebagai berikut:

1. Apakah kelemahan sistem pengendalian internal mempengaruhi penerimaan opini Kementerian/Lembaga?
2. Apakah ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan mempengaruhi penerimaan opini Kementerian/Lembaga?

3. Apakah tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan mempengaruhi penerimaan opini Kementerian/Lembaga?

1.3. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, maka penelitian ini bertujuan untuk:

1. Mengetahui hubungan kelemahan sistem pengendalian intern terhadap penerimaan opini Kementerian/Lembaga.
2. Mengetahui hubungan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan terhadap penerimaan opini Kementerian/Lembaga.
3. Mengetahui hubungan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terhadap penerimaan opini Kementerian/Lembaga.

1.4. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan memberikan manfaat kepada berbagai pihak berupa:

1. Manfaat teoritis.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjelaskan dan mendukung teori-teori terutama teori keagenan dalam lingkup pemerintahan serta kesesuaian standar pemeriksaan dalam praktiknya.

2. Manfaat akademis.

Hasil penelitian diharapkan dapat menambah kajian penelitian mengenai pemeriksaan laporan keuangan pemerintahan terutama dalam hal hasil pemeriksaan audit.. Selain itu hasil penelitian diharapkan dapat dijadikan referensi untuk penelitian selanjutnya.

3. Manfaat kebijakan.

Hasil penelitian diharapkan dapat menjadi masukan bagi pemerintah dalam mendukung tata kelola pemerintahan yang bersih dan baik (*clean and good governance*) terutama dalam transparansi pengelolaan keuangan kepada masyarakat.

BAB II

RERANGKA TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

2.1.1. Teori Keagenan

Hubungan antara pemerintah dan masyarakat tercermin melalui sebuah hubungan kontraktual antara agen dan prinsipal. Eisenhardt (1989) menjelaskan bahwa prinsipal bertindak sebagai pihak yang memberikan mandat kepada pihak lain yaitu agen, sebagai pihak yang mengerjakan mandat tersebut. Teori keagenan memiliki tujuan untuk meminimalisasi biaya yang timbul sebagai akibat adanya asimetri informasi yang diterima oleh prinsipal dan agen (Ahmad dan Septriani, 2008). Zimmerman (1977) menjelaskan bahwa masalah keagenan juga dapat terjadi di bidang pemerintahan.

Dalam sektor pemerintahan, masyarakat akan bertindak sebagai prinsipal dan pemerintah bertindak sebagai agen (Lupia dan McCubbins, 2000). Bergman & Lane (1990) menjelaskan bahwa hubungan keagenan ini merupakan sebuah pendekatan yang sangat penting dalam mendalami komitmen kebijakan publik. Namun Andvig dkk. (2001) menyatakan bahwa bisa saja agen bertindak diluar batas hukum untuk kepentingan pribadinya tanpa memperhatikan kepentingan prinsipal. Terlebih lagi, pemerintah memiliki akses langsung terhadap informasi

dibandingkan masyarakat yang mana dapat menimbulkan masalah keagenan yang terjadi. Maka dari itu pemerintah harus dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas publik.

Pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan dimaksudkan untuk mengurangi asimetri informasi yang timbul antara masyarakat dan pemerintah. Badan Pemeriksa Keuangan akan mengeluarkan opini atas laporan keuangan, dimana laporan keuangan tersebut menggambarkan pengelolaan keuangan negara yang diamanatkan oleh rakyat kepada pemerintah. Opini BPK ini memberikan akuntabilitas dari pengelolaan keuangan di pemerintahan. Instansi yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian akan memiliki kredibilitas yang lebih baik dari instansi yang mendapatkan opini Tidak Wajar. Dari laporan keuangan tersebut, secara tidak langsung masyarakat dapat melihat baik atau tidaknya pengelolaan keuangan pemerintah daerah.

2.1.2. Pengelolaan Keuangan Negara

Reformasi pengelolaan keuangan negara dilakukan melalui paket Undang-undang yang terdiri dari Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Perubahan ini menghasilkan perbaikan dalam sistem, prosedur dan juga pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 mendefinisikan keuangan negara sebagai semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik

negara sehubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Paket perundang-undangan keuangan negara juga menjabarkan aturan-aturan pokok yang terdapat dalam Undang-Undang Dasar menjadi asas-asas umum pengelolaan keuangan negara. Hal ini sebagai cerminan dari penerapan praktik yang baik dalam pengelolaan keuangan negara.

Kewenangan dalam pengelolaan keuangan negara berada pada Presiden selaku Kepala Pemerintahan. Lebih lanjut, kewenangan dalam pengelolaan keuangan negara dikuasakan/diserahkan kepada:

1. Menteri Keuangan, selaku pengelola fiskal dan Wakil Pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan. Dalam hal ini, Menteri Keuangan bertindak sebagai *Chief Financial Officer*.
2. Menteri/Pimpinan Lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang Kementerian/Negara/Lembaga yang dipimpinnya. Dalam hal ini, Menteri/Pimpinan Lembaga bertindak sebagai *Chief Operational Officer*.
3. Gubernur/Bupati Walikota selaku kepala pemerintah daerah untuk mengelola keuangan daerah dan mewakili pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan.

Atas pengelolaan keuangan negara, maka setiap unit pemerintahan diwajibkan untuk memberikan informasi kepada masyarakat. Salah satu bentuk pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara kepada masyarakat ialah berupa laporan keuangan.

Standar Akuntansi Keuangan mendefinisikan laporan keuangan sebagai suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas dan

bertujuan untuk memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi para pengambil keputusan.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Pasal 9 dan Pasal 10 menyebutkan bahwa Menteri/Pimpinan Lembaga, Pejabat Pengelola Keuangan Daerah dan Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah memiliki tugas untuk menyusun dan menyampaikan laporan keuangan kementerian negara/lembaga atau satuan kerja perangkat daerah yang dipimpinnya. Lebih lanjut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 Pasal 32 menyebutkan bahwa laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintahan pusat dan pemerintah daerah harus disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Standar Akuntansi Pemerintah ini disusun oleh suatu komite standar yang independen dan ditetapkan oleh Peraturan Pemerintah setelah mendapat pertimbangan dari Badan Pemeriksa Keuangan.

2.1.3. Pemeriksaan Laporan Keuangan

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan 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.”

Sehingga pemeriksaan yang independen, obyektif dan profesional merupakan pemeriksaan audit dilakukan oleh pihak eksternal organisasi. Pada sektor privat, audit dilakukan oleh auditor eksternal perusahaan, biasanya berasal dari Kantor Akuntan Publik. Sedangkan pada sektor publik, audit pemerintahan dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Peran audit eksternal inilah yang

bertugas untuk memberikan validasi atas keandalan laporan keuangan yang dihasilkan secara internal organisasi.

Terdapat tiga jenis pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK, yaitu:

- a. Pemeriksaan Keuangan, yaitu pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah dalam rangka memberikan pernyataan atas kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan tersebut. Hasil dari pemeriksaan keuangan berupa opini.
- b. Pemeriksaan Kinerja, yaitu pemeriksaan atas aspek ekonomis, efisiensi dan efektivitas organisasi publik atas penyelenggaraan kegiatan yang dibiayai oleh keuangan negara. Hasil dari pemeriksaan kinerja berupa temuan, simpulan, dan rekomendasi.
- c. Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu, yaitu pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus dan biasanya berupa pemeriksaan investigatif. Hasil dari pemeriksaan dengan tujuan tertentu berupa kesimpulan.

2.1.4. Opini Audit

Opini audit adalah pernyataan yang dikeluarkan oleh pemeriksa dalam menilai kewajaran suatu laporan keuangan organisasi. Menurut Keputusan BPK RI Nomor 4/K/I-XIII.2/9/2012 tentang Buletin Teknis 1 tentang Pelaporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah, terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yaitu:

- a. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), dimana memuat pernyataan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar, terhindar dari salah saji material, dan telah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Dalam suatu keadaan tertentu, pemeriksa dapat memberikan opini wajar tanpa

pengecualian dengan paragraf penjelas (WTP-DPP) sebagai modifikasi dari opini WTP.

- b. Opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), dimana memuat pernyataan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam hal yang material, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan (terdapat suatu penyimpangan pada pos tertentu).
- c. Opini Tidak Wajar (TW), dimana memuat pernyataan bahwa laporan keuangan tidak disajikan secara wajar dan menyimpang dari Standar Akuntansi Pemerintahan sehingga pemeriksa merasa perlu untuk memberikan penjelasan mengenai dampak-dampak yang mungkin ditimbulkan.
- d. Opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) terjadi apabila pemeriksa tidak dapat melakukan pemeriksaan sesuai dengan standar audit dikarenakan ruang lingkup pemeriksaan yang dibatasi sehingga pemeriksa tidak dapat memberikan pendapat atas laporan keuangan tersebut.

2.1.5. Temuan Audit

Temuan audit merupakan masalah-masalah material yang ditemukan pemeriksa selama proses audit berlangsung dan masalah tersebut penting untuk dikomunikasikan dengan instansi (auditee). Hal ini sehubungan dengan upaya perbaikan dan peningkatan kinerja dalam hal ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.

Berdasarkan Keputusan BPK RI Nomor 5/K/I-XIII.2/8/2010 tentang Petunjuk Teknis Koding Temuan Pemeriksaan, temuan audit dikelompokkan menjadi tiga jenis temuan, yaitu temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, temuan kelemahan sistem pengendalian intern, dan temuan 3E (efektivitas, efisiensi, dan ekonomis). Pada pemeriksaan atas laporan keuangan,

temuan audit yang diungkapkan pada Laporan Hasil Pemeriksaan BPK yaitu temuan atas kelemahan sistem pengendalian intern dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan.

2.1.5.1. Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yang menyatakan bahwa presiden selaku kepala pemerintahan perlu mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian internal di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh. Hal ini bertujuan untuk meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara di lingkungan pemerintahan. Kemudian sebagai pelaksanaan amanat tersebut, pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), dimana pada Pasal 1 Ayat 1 dijelaskan Sistem Pengendalian Intern (SPI) merupakan proses integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) mengembangkan sebuah model dalam menilai pengendalian intern. Model ini kemudian dijadikan sebagai kerangka kerja dan dikenal sebagai standar dalam mengukur efektivitas sistem pengendalian intern. Kerangka kerja ini terdiri lima komponen yaitu lingkungan pengendalian (*control environment*), penilaian risiko (*risk assessment*), aktivitas pengendalian (*control activities*), informasi dan komunikasi (*information and communication*), dan pemantauan (*monitoring*).

Arens dkk. (2012) menyebutkan bahwa pengendalian internal didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai dan untuk mendukung tercapainya keandalan pelaporan keuangan, efektivitas, dan efisiensi operasi serta kepatuhan terhadap hukum.

Badan Pemeriksa Keuangan selain menyatakan opini juga menyajikan temuan atas kelemahan sistem pengendalian internal. Pemeriksa BPK harus dapat menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menentukan apakah telah terjadi kasus kelemahan sistem pengendalian internal, sehingga dapat dijadikan sebuah temuan yang dapat dilaporkan. Temuan audit ini dikelompokkan lebih rinci menjadi:

- a. Temuan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, dimana mengungkapkan kelemahan sistem pengendalian terkait kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan yang dapat mempengaruhi keandalan pelaporan keuangan dan pengamanan atas aset.
- b. Temuan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, dimana mengungkapkan kelemahan pengendalian terkait pemungutan dan penyetoran penerimaan negara/daerah serta pelaksanaan program/kegiatan dan dapat mempengaruhi efisiensi dan efektivitas pelaksanaan kegiatan serta membuka peluang terjadinya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.
- c. Temuan kelemahan struktur pengendalian intern, dimana mengungkapkan kelemahan terkait ada-tidaknya struktur pengendalian intern atau efektivitas struktur pengendalian intern yang ada dan berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern secara keseluruhan.

2.1.5.2. Ketidapatuhan Perundang-undangan

Selain menyajikan kelemahan sistem pengendalian internal, pemeriksa BPK juga harus melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan. Pemeriksa harus dapat merancang pemeriksaan yang dapat memberikan keyakinan yang memadai dalam mendeteksi salah saji yang disebabkan oleh ketidapatuhan perundang-undangan. Temuan audit ini dikelompokkan lebih rinci menjadi:

- a. Temuan kerugian negara/daerah, dimana mengungkapkan permasalahan berkurangnya kekayaan negara/daerah berupa uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.
- b. Temuan potensi kerugian negara/daerah, dimana mengungkapkan adanya suatu perbuatan melawan hukum baik sengaja ataupun lalai yang dapat mengakibatkan risiko terjadinya kerugian di masa yang akan datang, berupa berkurangnya uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya.
- c. Temuan kekurangan penerimaan negara/daerah, dimana mengungkapkan adanya penerimaan yang telah menjadi hak negara/daerah tetapi tidak atau belum masuk ke kas negara/daerah karena adanya unsur ketidapatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan.
- d. Temuan administrasi, dimana mengungkapkan adanya penyimpangan terhadap ketentuan yang berlaku, baik dalam pelaksanaan anggaran atau pengelolaan aset maupun operasional perusahaan, tetapi penyimpangan

tersebut tidak mengakibatkan kerugian atau potensi kerugian negara, tidak mengurangi hak negara/daerah, tidak menghambat program entitas, dan tidak mengandung unsur indikasi tindak pidana.

2.1.6. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan

Badan Pemeriksa Keuangan memberikan rekomendasi atas temuan-temuan audit selama masa pemeriksaan dan rekomendasi tersebut disampaikan dalam laporan hasil pemeriksaan masing-masing instansi. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 mendefinisikan rekomendasi sebagai saran dari pemeriksa dari hasil pemeriksaan, yang ditujukan kepada pihak berwenang agar dilakukan tindakan dan/atau perbaikan. Sehingga secara teknis, rekomendasi yang diterima oleh instansi wajib untuk ditindaklanjuti.

Rekomendasi dijadikan sebagai pedoman bagi instansi untuk memperbaiki temuan-temuan audit. Namun tidak semua rekomendasi dapat dengan segera langsung ditindaklanjuti oleh instansi. Mungkin terdapat berbagai permasalahan dalam melakukan rekomendasi sehingga tindak lanjut hasil pemeriksaan tersebut tidak dapat dilaksanakan dalam periode selanjutnya. Instansi dapat pula melakukan perbaikan atas temuan namun tidak sesuai dengan rekomendasi BPK. Namun apabila terdapat pejabat yang tidak melaksanakan tindak lanjut akan dikenakan sanksi sesuai ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Laporan hasil pemeriksaan juga menyajikan hasil pemantauan tindak lanjut hasil pemeriksaan audit oleh BPK. Pemantauan tersebut bertujuan untuk mengawasi perbaikan-perbaikan yang dilakukan instansi atas temuan-temuan audit pada periode sebelumnya. Pemantauan tersebut memberikan gambaran seberapa jauh

rekomendasi BPK yang telah dilaksanakan. Dengan adanya tindak lanjut sesuai rekomendasi maka terdapat upaya perbaikan yang dapat menghindari kesalahan yang sama dan dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan.

2.2. Penelitian Terdahulu

Berikut ini ringkasan beberapa penelitian terdahulu mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi opini audit pada sektor pemerintahan, yaitu:

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

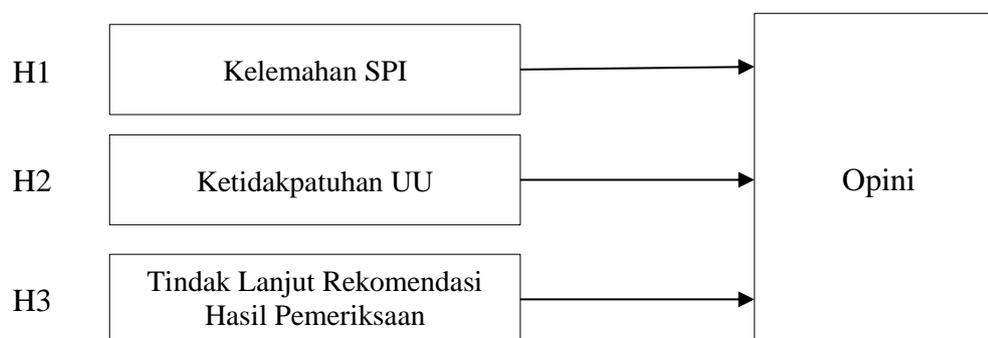
No.	Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Tresnawati dan Apandi (2016)	Pengaruh Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan sebagai Variabel <i>Moderating</i>	Variabel Bebas: Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Variabel <i>Moderating</i> : Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Variabel Terikat: Kualitas Laporan Keuangan	Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan berpengaruh positif terhadap Kualitas Laporan Keuangan. Namun tidak terdapat interaksi atau hubungan antara Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dengan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan.
2.	Munawar, Nadirsyah dan Abdullah (2016)	Pengaruh Jumlah Temuan Audit atas SPI dan Jumlah Temuan Audit atas Kepatuhan Terhadap Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota di Aceh	Variabel Bebas: Temuan Audit atas SPI dan Temuan Audit atas Kepatuhan Variabel Terikat: Opini Laporan Keuangan	Temuan Audit atas SPI dan Temuan Audit atas Kepatuhan berpengaruh negatif terhadap Opini Laporan Keuangan.
3.	Nurdiono dkk. (2016)	Pengaruh Proporsi Anggaran dan Faktor Non Keuangan pada Hasil Audit LKPD di	Variabel Bebas: Anggaran Publik, Keefektifan Pengendalian Internal, Tindak Lanjut Komite Audit, Kompetensi	Anggaran Publik berpengaruh negatif terhadap Opini Audit Opini Tahun Lalu berpengaruh positif terhadap Opini Audit

No.	Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
		Seluruh Indonesia	SDM dan Opini Tahun Lalu Variabel Terikat: Opini Audit	Keefektifan Pengendalian Intern, Tindak Lanjut Komite Audit dan Kompetensi SDM tidak berpengaruh terhadap Opini Audit
4.	Safitri dan Darsono (2015)	Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Temuan Kepatuhan terhadap Opini Audit pada Pemerintah Daerah	Variabel Bebas: Realisasi Anggaran, Kelemahan SPI dan Ketidakpatuhan Perundang-undangan Variabel Terikat: Opini WTP	Ketidakpatuhan Perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap Opini WTP Realisasi Anggaran dan Kelemahan SPI tidak berpengaruh terhadap Opini Audit
5.	Heriningsih dan Ruserlistyani (2014)	Pengungkapan Laporan Keuangan, Kelemahan SPI dan Ketaatan pada Perundang-undangan Dianalisis dari Opini Audit	Variabel Bebas: Pengungkapan Laporan Keuangan, Kelemahan SPI dan Kepatuhan Perundang-undangan	Terdapat perbedaan Kelemahan SPI antara Opini WTP dan Opini Non-WTP Tidak terdapat perbedaan Pengungkapan Laporan Keuangan dan Kepatuhan Perundang-undangan antara Opini WTP dan Opini Non-WTP

Sumber: data diolah

2.3. Kerangka Pemikiran

Berdasarkan landasan teori dan penelitian terdahulu maka terbentuklah kerangka pemikiran sebagai berikut:



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran

2.4. Pengembangan Hipotesis

2.4.1. Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern terhadap Opini

Setiap instansi merancang sistem pengendalian internal dengan mengacu pada PP Nomor 60 Tahun 2008. Rancangan tersebut meliputi komponen pengendalian internal yang dikembangkan oleh COSO. Dengan adanya lingkungan pengendalian yang baik seharusnya menimbulkan perilaku yang baik pula sehingga dapat menilai apakah sistem pengendalian internal telah memadai dan mampu mendeteksi kelemahan.

Adanya kelemahan dapat menimbulkan risiko kontrol yang kemudian dapat berpengaruh kepada risiko audit. Zhang dkk. (2012) menyatakan bahwa ada hubungan antara pemeriksa dengan pengungkapan permasalahan pengendalian internal. Pemeriksa menerbitkan opini wajar tanpa pengecualian apabila tidak terdapat permasalahan pengendalian internal yang material. Sehingga dengan semakin rendahnya permasalahan pengendalian internal maka kemungkinan mendapat opini wajar tanpa pengecualian akan semakin tinggi.

Hasil penelitian Munawar dkk. (2016) menyatakan bahwa temuan atas kelemahan sistem pengendalian intern berpengaruh negatif terhadap opini laporan keuangan. Namun, Safitri dan Darsono (2014) dan Nurdiono dkk. (2016) menyatakan bahwa sistem pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini audit. Lebih lanjut, Sunarsih (2013) menyatakan bahwa kelemahan sistem pengendalian intern tidak mempengaruhi opini *disclaimer* BPK. Fatimah dkk. (2014) menyatakan bahwa hanya kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan yang berpengaruh negatif terhadap opini. Sedangkan kelemahan sistem pelaksanaan anggaran dan kelemahan struktur tidak memiliki pengaruh.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat dikatakan bahwa semakin rendah permasalahan sistem pengendalian internal maka kemungkinan mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian akan semakin tinggi pula. Sebaliknya, apabila semakin banyaknya permasalahan sistem pengendalian internal maka akan semakin kecil untuk mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian. Maka dari itu, hipotesisnya adalah:

H₁ : Kelemahan atas SPI berpengaruh negatif terhadap Opini.

2.4.2. Pengaruh Ketidapatuhan Perundang-undangan terhadap Opini

Dalam melakukan aktivitasnya, setiap instansi wajib mematuhi berbagai peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal ini sebagai pedoman serta sebagai batasan atas bagaimana program dilaksanakan. Apabila instansi tidak mematuhi peraturan perundang-undangan maka terdapat indikasi terjadinya pengelolaan keuangan yang tidak baik.

Pemeriksa juga harus dapat mendeteksi setiap aktivitas yang dilakukan instansi apakah sesuai peraturan atau tidak. Dengan begitu, dapat diketahui ada tidaknya kecurangan yang mungkin terjadi. Semakin banyaknya ketidapatuhan perundang-undangan yang dilakukan instansi dapat mengurangi kemungkinan diperolehnya opini wajar tanpa pengecualian.

Penelitian yang dilakukan Munawar dkk. (2016) mengungkapkan bahwa temuan atas ketidapatuhan terhadap perundang-undangan memiliki pengaruh negatif terhadap opini. Namun Sunarsih (2013) menyatakan bahwa opini audit disclaimer tidak dipengaruhi oleh kepatuhan terhadap perundang-undangan. Begitu pula dengan Heriningsih dan Ruserlistyani (2014) tidak berhasil membuktikan bahwa

kepatuhan terhadap perundang-undangan akan mempengaruhi opini audit. Fatimah dkk. (2014), Maabuat dkk. (2016) dan Atmaja W. dan Probohudono (2016) sependapat bahwa temuan ketidakpatuhan perundangan-undangan yang menyebabkan kerugian negara/daerah memiliki pengaruh negatif terhadap opini.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat dikatakan bahwa semakin patuhnya instansi terhadap peraturan perundang-undangan maka kemungkinan mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian akan semakin tinggi. Sebaliknya, apabila semakin banyaknya pelanggaran perundang-undangan maka akan semakin kecil untuk mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian. Maka dari itu, hipotesisnya adalah:
 H_2 : Ketidakpatuhan Perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap Opini.

2.4.3. Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Opini

Dwiputrianti (2008) menyatakan bahwa temuan audit menunjukkan kualitas laporan keuangan dan akan menjadi efektif jika rekomendasi atas temuan ditindaklanjuti oleh instansi tersebut. Perbaikan atas temuan menjadi tanggung jawab instansi atas kesalahan dalam pengelolaan keuangan. Pemeriksa juga harus dapat mengawasi dan meneliti pengaruh hasil pemeriksaan tersebut terutama terkait adanya temuan-temuan yang berulang di periode selanjutnya.

Atyanta dan Rosidi (2012) mengungkapkan bahwa salah satu faktor penyebab unit pemerintah di Jawa Timur belum memperoleh opini wajar tanpa pengecualian dikarenakan tidak adanya tindak lanjut rekomendasi yang telah diberikan. Tresnawati dan Apandi (2016) juga menyatakan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan. Namun

Maabuat dkk. (2016) memberikan hasil bahwa penyelesaian kerugian daerah tidak berpengaruh terhadap opini audit yang diterima.

Tindak lanjut yang dilakukan oleh instansi akan memperbaiki permasalahan-permasalahan sehingga instansi dapat meningkatkan kinerjanya dalam mengelola keuangan negara dengan lebih baik lagi. Selain itu dengan adanya perbaikan akan mengurangi temuan yang berulang yang dapat menjadi pertimbangan pemeriksa dalam memberikan opini. Sehingga apabila instansi menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan maka penerimaan opini wajar tanpa pengecualian akan semakin tinggi. Sebaliknya apabila hasil pemeriksaan tidak ditindaklanjuti maka kemungkinan untuk mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian akan semakin rendah. Maka dari itu, hipotesisnya adalah:

H_3 : Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan berpengaruh positif terhadap Opini.

BAB III

METODOLOGI PENELITIAN

3.1. Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif, dimana penelitian ini menguji variabel-variabel yang diukur dengan angka dan dianalisis secara statistik. Selain itu penelitian ini juga dapat menjelaskan seberapa besar pengaruh masing-masing variabel bebas terhadap variabel terikat.

3.2. Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder, yaitu data yang diperoleh secara tidak langsung dari sumber datanya, salah satunya mengutip dari daftar bacaan, literatur, ataupun laporan yang berkaitan dengan penelitian.

Data yang digunakan adalah data Kementerian/Lembaga di Indonesia pada periode tahun 2013-2015. Pemilihan objek penelitian didasarkan bahwa Kementerian/Lembaga merupakan unit pemerintah yang mengelola APBN dan sebagai bagian dari Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. Sedangkan pemilihan periode penelitian didasarkan pada terjadinya penurunan opini Kementerian/Lembaga. Sumber data dalam penelitian ini diperoleh dari Laporan Hasil Pemeriksaan masing-masing Kementerian/Lembaga yang berasal dari

Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I BPK RI tahun 2012-2016 yang didapatkan langsung dari Pusat Informasi dan Komunikasi BPK.

3.3. Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Kementerian dan Lembaga di Indonesia. Pemilihan sampel dilakukan dengan *purposive sampling*, dimana sampel dipilih berdasarkan kriteria-kriteria sebagai berikut:

1. Telah menyajikan laporan keuangan yang telah diaudit oleh BPK selama periode waktu penelitian.
2. Telah dibentuk selama periode waktu penelitian.
3. Memiliki data lengkap yang dibutuhkan pada periode waktu penelitian.

3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

3.4.1. Variabel Terikat

Variabel terikat dalam penelitian ini adalah Opini Audit (OA). Peraturan Pemerintah Nomor 15 Tahun 2004 mendefinisikan opini sebagai sebuah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa terkait tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Menurut Keputusan BPK RI Nomor 4/K/I-XIII.2/9/2012 tentang Buletin Teknis 1 tentang Pelaporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah, opini audit terdiri dari Opini WTP (termasuk Opini WTP-DPP), Opini WDP, Opini TW dan Opini TMP.

Pengukuran variabel terikat menggunakan skala nominal dimana data dikategorikan menjadi dua kelompok. Penggunaan skala nominal mengacu pada latar belakang penelitian yang menyebutkan bahwa terjadinya penurunan opini WTP dibandingkan dengan opini lainnya. Opini WTP menjadi penting karena

dapat meningkatkan kredibilitas dalam pengelolaan keuangan negara dibandingkan dengan opini lainnya. Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 81 Tahun 2010 tentang Grand Desain Reformasi Birokrasi juga menyebutkan bahwa salah satu tujuan pemerintah ialah meningkatkan tata kelola yang baik yang salah satu pengukurannya adalah penerimaan opini WTP. Maka dari itu ukuran skala nominal untuk kategori opini yaitu: WTP = 1; dan Non WTP = 0. Untuk opini WTP-DPP masuk sebagai kelompok opini WTP.

3.4.2. Variabel Bebas

Variabel bebas dalam penelitian ini terdiri dari Kelemahan Sistem Pengendalian Intern, Ketidapatuhan Perundang-undangan, dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan.

Definisi operasional dan pengukuran masing-masing variabel adalah sebagai berikut:

Tabel 3.1 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel Bebas

No.	Variabel	Definisi Operasional	Pengukuran
1.	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (KSPI)	Masalah material terkait kelemahan penerapan sistem pengendalian intern di organisasi	Jumlah permasalahan (kasus) atas sistem pengendalian intern
2.	Ketidapatuhan Perundang-undangan (KPP)	Masalah material terkait ketidapatuhan terhadap undang-undang	Jumlah permasalahan (kasus) atas kepatuhan perundang-undangan
3.	Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP)	Tindak lanjut instansi atas rekomendasi pemeriksa	Perbandingan antara jumlah rekomendasi yang sesuai dan tidak dapat ditindaklanjuti dengan jumlah rekomendasi yang diberikan BPK

Sumber: diolah oleh penulis

3.4.2.1. Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

Pemilihan kelemahan sistem pengendalian intern didasarkan pada keraguan penulis yang melihat bahwa walaupun terjadi banyaknya permasalahan yang terdapat pada Kementerian/Lembaga tidak mempengaruhi opini audit yang didapatkan. Seperti yang dijelaskan pada latar belakang, beberapa Kementerian/Lembaga yang memiliki jumlah permasalahan terbanyak tetap mendapatkan opini WTP, walaupun salah satu kriteria pemeriksa dalam memberikan opini adalah terkait keefektifan sistem pengendalian internal. Pengukuran kelemahan sistem pengendalian intern menggunakan skala rasio yang didasarkan pada penelitian Munawar dkk (2016) dan Safitri dan Darsono (2015).

3.4.2.2. Ketidapatuhan Perundang-undangan

Selain efektivitas sistem pengendalian intern, kriteria lainnya dalam pemberian opini adalah kepatuhan perundang-undangan. Namun melihat hasil pemeriksaan yang menunjukkan bahwa Kementerian/Lembaga dengan jumlah permasalahan terbanyak juga mendapatkan opini WTP. Hal ini mendorong penulis untuk memasukkan sebagai variabel bebas. Pengukuran ketidapatuhan perundang-undangan menggunakan skala rasio yang didasarkan pada penelitian Munawar dkk (2016) dan Safitri dan Darsono (2015).

3.4.2.3. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan

Rendahnya tindak lanjut rekomendasi sejak tahun 2010-2014 menunjukkan bahwa belum optimalnya instansi dalam melakukan perbaikan-perbaikan atas temuan. Dengan adanya tindak lanjut rekomendasi diharapkan instansi dapat memperbaiki pengelolaan keuangan negara sehingga dapat meningkatkan penerimaan opini

WTP. Pengukuran tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan menggunakan skala rasio yang didasarkan pada penelitian Tresnawati dan Apandi (2016).

3.5. Alat Analisis

Penelitian kuantitatif akan menggunakan data statistik dalam teknik analisis data. Untuk itu penulis menggunakan alat analisis berupa IBM SPSS Statistic 23 dalam mengolah data.

3.6. Model Penelitian

Dalam penelitian ini akan menggunakan statistik deskriptif dan statistik induktif (pengujian hipotesis). Dalam melakukan pengujian hipotesis akan dilakukan dua pengujian yaitu metode univariat dan metode multivariat. Metode univariat merupakan metode statistik untuk menguji satu variabel terikat dan satu variabel bebas, sedangkan metode multivariat merupakan metode statistik untuk menguji set data dengan lebih dari satu variabel bebas dan lebih dari satu variabel terikat (Ghozali, 2013:7). Pada penelitian ini, metode univariat akan menggunakan uji beda sedangkan metode multivariat akan menggunakan uji regresi logistik.

3.6.1. Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif bertujuan untuk memberikan gambaran mengenai karakteristik data penelitian melalui nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, nilai maksimum, dan nilai minimum. Nilai rata-rata menunjukkan besaran rata-rata populasi yang diperkirakan dari sampel. Standar deviasi menunjukkan besaran simpangan sampel dari rata-rata. Nilai maksimum dan minimum menunjukkan nilai terbesar dan terkecil dari sampel.

3.6.2. Metode Univariat: Uji Beda Rata-rata

3.6.2.1. Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk melihat apakah data berdistribusi normal atau tidak, dalam artian bahwa data dalam kelompok-kelompoknya memiliki sebaran yang merata. Alat analisis yang digunakan dalam uji normalitas menggunakan uji Kolmogorov-Smirnov. Apabila hasil uji Kolmogorov-Smirnov memiliki tingkat signifikansi lebih besar dari 0,05 maka data tersebut berdistribusi normal. Dan sebaliknya apabila hasil uji memiliki tingkat signifikansi lebih kecil dari 0,05 maka data tidak berdistribusi normal. Uji normalitas dalam pengujian hipotesis uji beda sangat diperlukan guna menentukan alat analisis yang digunakan dalam uji hipotesis yang akan dilakukan.

3.6.2.2. Uji Signifikansi Beda Rata-rata

Alat analisis uji beda bergantung pada hasil normalitas data yang didapatkan. Apabila data berdistribusi normal maka menggunakan Independent Sample t Test sedangkan bila data tidak berdistribusi normal maka menggunakan Mann Whitney Test. Baik Independent Sample t Test maupun Mann Whitney Test bertujuan untuk mengetahui perbedaan dua sampel yang saling tidak berhubungan. Jika hasil uji beda memiliki nilai probabilitas lebih kecil dari 0,05 menunjukkan terdapat perbedaan antar dua kelompok sedangkan bila hasil uji beda memiliki nilai probabilitas lebih besar dari 0,05 maka tidak terdapat perbedaan antar dua kelompok tersebut.

3.6.3. Metode Multivariat: Regresi Logistik

Model multivariat menggunakan metode analisis regresi logistik karena pengukuran variabel terikat menggunakan variabel nominal (*dummy*) atau nilainya

terkategorikan. Analisis regresi logistik merupakan analisis non parametrik yang digunakan untuk menguji apakah kemungkinan terjadinya variabel terikat dapat diprediksi dengan variabel bebasnya. Dalam analisis regresi logistik tidak diperlukan lagi uji normalitas dan uji asumsi klasik pada variabel bebasnya karena regresi logistik bukan merupakan analisis regresi linear yang mana menggunakan konsep *ordinary least square* (OLS) (Ghozali, 2013:94).

Metode ini menggunakan opini audit sebagai variabel terikat sedangkan variabel bebasnya berupa kelemahan sistem pengendalian intern, ketidakpatuhan perundang-undangan, dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan. Dari variabel-variabel tersebut kemudian dibentuk model regresi logistik sebagai berikut:

$$OA = \ln \frac{p}{1-p} = \alpha + \beta_1 KSPI + \beta_2 KPP + +\beta_3 TLRHP + \varepsilon \quad (3.1)$$

Dimana:

OA	=	Opini Audit
KSPI	=	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern
KPP	=	Ketidapatuhan Perundang-undangan
TLRHP	=	Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan
α	=	Konstanta regresi
$\beta_1 - \beta_3$	=	Koefisien regresi
ε	=	<i>Error term</i>

3.6.3.1. Uji Multikolinearitas

Uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah terdapat hubungan antar variabel bebas. Model regresi yang baik adalah yang tidak memiliki hubungan

antar variabel bebasnya. Untuk mengetahui ada tidaknya hubungan antar variabel bebas, dapat menggunakan matriks korelasi antar variabel bebas. Jika nilai korelasi antar variabel diatas 0,90 maka terindikasi adanya multikolinieritas.

3.6.3.2. Pengujian Keseluruhan Model

Selanjutnya dilakukan pengujian model sesuai secara keseluruhan terhadap data. Penilaian keseluruhan model regresi logistik dapat dilakukan dengan uji -2 Log Likelihood (-2LogL). Pengujian dilakukan dengan membandingkan nilai -2LogL pada model dengan konstanta saja (disebut -2LogL awal) terhadap nilai -2LogL pada model dengan konstanta dan variabel bebas (disebut -2LogL akhir). Kemudian selisih nilai tersebut (*chi square* hitung) dibandingkan dengan nilai *chi square* tabel, apabila *chi square* hitung lebih besar dari *chi square* tabel maka menunjukkan model regresi yang baik.

3.6.3.3. Pengujian Kelayakan Model

Pengujian ini merupakan pengujian apakah data empiris telah sesuai dengan model atau dengan kata lain tidak terdapat perbedaan antara model dengan data. Pengujian kelayakan model menggunakan Hosmer dan Lemeshow's *Goodness of Fit Test*, dimana memiliki hipotesis:

H_0 : Model yang dihipotesiskan fit dengan data

H_A : Model yang dihipotesiskan tidak fit dengan data

Jika nilai statistik Hosmer dan Lemeshow's *Goodness of Fit Test* sama dengan atau kurang dari 0,05 maka H_0 ditolak yang berarti terdapat perbedaan yang signifikan antara model dengan data. Hal ini juga menunjukkan bahwa model tidak dapat memprediksi nilai observasinya. Sehingga yang diharapkan pada

pengujian ini ialah nilai statistik Hosmer dan Lemeshow's *Goodness of Fit Test* yang lebih besar dari 0,05 sehingga H_0 diterima.

3.6.3.4. Pengujian Koefisien Determinasi Semu

Koefisien determinasi mengukur seberapa besar kemampuan variabel bebas dalam menjelaskan variabel terikatnya. Nilai koefisien determinasi berkisar dari nol sampai satu. Nilai koefisien determinasi yang kecil diartikan sebagai terbatasnya kemampuan variabel bebas dalam menjelaskan variabel terikatnya. Sedangkan nilai koefisien determinasi yang mendekati satu diartikan sebagai variabel bebas dapat menjelaskan hampir seluruh informasi dalam memprediksi variabel terikat.

Pengujian koefisien determinasi pada regresi logistik menggunakan uji Nagelkerke's *R Square*. Uji Nagelkerke's *R Square* merupakan modifikasi dari Uji Cox and Snell's *R Square*, dimana mengubah interval nilainya dari nol sampai satu sehingga memudahkan interpretasi hasilnya.

3.6.3.5. Pengujian Signifikansi Variabel

Pengujian hipotesis dengan melakukan uji Wald, untuk mengukur signifikansi parameter. Kriteria penerimaan dan penolakan hipotesis didasarkan pada:

1. H_0 tidak ditolak apabila nilai statistik Wald hitung $<$ Chi-square tabel dan nilai probabilitas (sig.) $>$ tingkat signifikansi (α). Berarti H_A ditolak.
2. H_0 ditolak apabila nilai statistik Wald hitung $>$ Chi-square tabel dan nilai probabilitas (sig.) $<$ tingkat signifikansi (α). Berarti H_A diterima.

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah terdapat pengaruh dari temuan audit dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terhadap opini audit pada Kementerian/Lembaga periode 2013-2015. Berdasarkan hasil dan analisis data maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

- a. Terdapat perbedaan temuan atas kelemahan sistem pengendalian intern antara instansi yang mendapatkan opini WTP dengan instansi yang mendapatkan opini non-WTP. Perbedaan tersebut ditunjukkan dengan arah yang negatif walaupun tidak signifikan. Banyaknya jumlah permasalahan sistem pengendalian intern yang terdapat di Kementerian/Lembaga tidak menjadi faktor penentu dalam pemberian opini audit. Perlu disesuaikan kembali dengan standar akuntansi dalam menilai kewajaran laporan keuangan.
- b. Terdapat perbedaan temuan atas ketidakpatuhan perundang-undangan antara instansi yang mendapatkan opini WTP dengan instansi yang mendapatkan opini non-WTP. Perbedaan tersebut ditunjukkan dengan arah yang negatif walaupun tidak signifikan. Banyaknya jumlah permasalahan ketidakpatuhan perundang-undangan juga tidak menjadi faktor penentu dalam pemberian opini audit.

- c. Terdapat perbedaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan antara instansi yang mendapatkan opini WTP dengan instansi yang mendapatkan opini non-WTP. Perbedaan ini ditunjukkan dengan arah yang positif dan signifikan. Semakin banyaknya rekomendasi yang telah dilakukan oleh Kementerian/Lembaga maka penerimaan opini WTP akan semakin besar.

5.2. Keterbatasan Penelitian

Penulis menyadari bahwa penelitian ini masih memiliki beberapa keterbatasan yang dapat mempengaruhi hasil dari penelitian. Keterbatasan tersebut antara lain:

- a. Rentang waktu penelitian terbatas selama periode 2013-2015.
- b. Penelitian tidak mempertimbangkan penetapan materialitas audit.

5.3. Implikasi

Sesuai dengan teori keagenan, pemerintah dituntut untuk memberikan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara kepada masyarakat. Hal ini didukung dengan hadirnya BPK sebagai badan pemeriksa keuangan negara yang memberikan kredibilitas atas pengelolaan keuangan negara yang baik, sehingga dapat memberikan kepercayaan kepada masyarakat atas pengelolaan keuangan yang terdapat pada Kementerian/Lembaga.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa jumlah permasalahan kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan perundang-undangan bukan penentu efektivitas sistem pengendalian intern instansi dan kepatuhannya terhadap perundang-undangan. Jumlah permasalahan ini tidak menjadi kriteria dalam pemberian opini. Hal ini menunjukkan bahwa sebenarnya sistem pengendalian intern yang terdapat pada Kementerian/Lembaga telah cukup baik dan telah cukup

dalam memprediksi timbulnya kecurangan-kecurangan. Dengan adanya perbaikan melalui tindak lanjut rekomendasi diharapkan bahwa permasalahan-permasalahan yang bersifat material tidak terulang di periode selanjutnya.

Pengungkapan permasalahan kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan perundang-undangan pada laporan hasil pemeriksaan hanya memberikan gambaran mengenai pengelolaan keuangan yang kurang baik. Dalam melihat masalah ini, masyarakat juga perlu melihat seberapa besar tingkatan materialitas yang digunakan dalam pemeriksaan.

Bagi instansi yang diperiksa perlu menyusun kebijakan-kebijakan yang terkait dengan kegiatan yang dapat menyebabkan kerugian negara. Selain itu diharapkan untuk meningkatkan kualitas sumber daya manusia agar dapat mengurangi kecurangan yang mungkin dapat terjadi pada pengelolaan keuangan negara.

5.4. Saran

Beberapa saran yang dapat penulis berikan antara lain:

1. Kementerian/Lembaga sebagai pengelola keuangan negara harus dapat memiliki sistem pengendalian intern yang baik agar dapat menghindari kemungkinan-kemungkinan kecurangan baik yang disebabkan oleh lemahnya sistem pengendalian intern ataupun ketidakpatuhan terhadap undang-undang.
2. Kementerian/Lembaga sebagai bagian dari pemerintah pusat harus terus melakukan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan yang diberikan oleh BPK. Dengan tindak lanjut yang dilakukan maka temuan-temuan audit dapat diminimalisasi sehingga opini yang didapat akan semakin baik.

3. Pada penelitian selanjutnya dapat menambahkan variabel lain sebagai variabel penelitian, seperti tingkat kesesuaian dengan standar akuntansi atau besaran pengungkapan serta tingkat materialitas sehingga dapat memberikan model penelitian yang lebih baik. Akan lebih baik pula apabila menggunakan periode waktu penelitian yang lebih panjang. Selain itu juga dapat membandingkan pengaruh variabel-variabel tersebut antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah sehingga dapat memberikan gambaran yang lebih komprehensif.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, A. W. dan Y. Septriani. 2008. Konflik Keagenan: Tinjauan Teoritis dan Cara Mengurangnya. *Jurnal Akuntansi & Manajemen* Vol. 3 No. 2:47-55
- Andvig, J. C., O. Fjeldstad, I. Amundsen, T. Sissener dan T. Soreide. 2001. *Corruption: A Review of Contemporary Research*. Norwegia: Chr. Michelsen Institute
- Arens, A. A., R. J. Elder, dan M. S. Beasley. 2012. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach 14th ed.* Prentice Hall: Amerika Serikat
- Atmaja W. , RM S. A. dan A. N. Probohudono. 2016. Analisis Audit BPK RI terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidapatuhan dan Kerugian Negara. *Jurnal Antikorupsi* Vol.1 No.1:81-110
- Atyanta, Ramya dan Rosidi. 2012. Analisis Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten X di Jawa Timur). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB Universitas Brawijaya* Vol.1 No.1:1-18
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2010. *Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 5/K/I-XII.2/8/2010 tentang Petunjuk Teknis Koding Temuan Pemeriksaan*
- . 2012. *Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 4/K/I-XIII.2/9/2012 tentang Buletin Teknis Nomor 1 Pelaporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah*
- . 2012. *Ikhtisah Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2012.*
- . 2013. *Ikhtisah Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2013.*
- . 2014. *Ikhtisah Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2014.*

- , 2015. *Ikhtisah Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015*.
- , 2016. *Ikhtisah Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2016*.
- , Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS).
<http://www.bpk.go.id/ihps> (diakses pada 3 Juni 2017)
- Bergman, M. dan J. E. Lane. 1990. Public Policy in A Principal-Agent Framework. *Journal of Theoretical Politics* Vol. 2 No. 3:339-352
- Dwiputrianti, Septianti. 2008. Efektivitas Laporan Hasil Temuan Pemeriksaan dalam Mewujudkan Reformasi Transparansi Fiskal dan Akuntabilitas Sektor Publik. *Jurnal Ilmu Administrasi* Vol. 5 No. 4:338-355
- Eisenhardt, Kathleen M. 1989. Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review* Vol. 14 No. 1:57-74
- Fatimah, D., R. N. Sari dan M. Rasuli. 2014. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern, Kepatuha terhadap Peraturan Perundang-undangan, Opini Audit Tahun Sebelumnya dan Umur Pemerintaha Daerah terhadap Penerimaan Opini Wajar Tanpa Pengecualian pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Seluruh Indonesia. *Jurnal Akuntansi* Vol.3 No.1:1-15
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS* 23. Badan Penerbit Universitas Diponegoro: Semarang.
- Hartono, Jogiyanto. 2014. *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-pengalaman*. Edisi 6. Yogyakarta: BPFE.
- Heriningsih, S. Dan Ruserlistyani. 2014. Pengungkapan Laporan Keuangan, Kelemahan SPI dan Ketaatan Pada Perundang-undangan Dianalisis dari Opini Auditor. *Seminar Nasional dan Call for Paper UPN Veteran:10-17*

- Lupia, A. dan M. D. McCubbins. 2000. Representation or Abdication? How Citizens Use Institutions to Help Delegation Succeed. *European Journal of Political Research* Vol. 37 No. 3:291-307
- Maabuat, J. S., J. Morasa dan D. P. E. Saerang. 2016. Pengaruh Keemahan Sistem Pengendalian Internal, Ketidapatuhan pada Peraturan Perundang-Undangan dan Penyelesaian Kerugian Negara terhadap Opini BPK-RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia. *Jurnal Accountability* Vol.5 No.2:52-62
- Mardiasmo. 2006. Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana Good Governance. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* Vol.2 No.1:1-17
- Munawar, Nadirsyah dan S. Abdullah. 2016. Pengaruh Jumlah Temuan Audit atas SPI dan Jumlah Temuan Audit atas Kepatuhan terhadap Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota di Aceh. *Jurnal Magister Akuntansi* Vol.5 No.2:57-67
- Nurdiono, A. Halim, S. Sugiri dan Gudono. 2016. The Effect of Budgets' Proportion and Non-Financial Factors on the Audit Results of Local Governments' Financial Statement in Indonesia. *Journal of Indonesia Economy and Business* Vol.31 No. 2
- Republik Indonesia. 2003. *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*
- . 2004a. *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*
- . 2004b. *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*
- . 2005. *Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah*

- . 2008a. *Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2008 tentang Kementerian Negara*
- . 2008b. *Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*
- . 2010a. *Undang-Undang Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual*
- . 2010b. *Peraturan Presiden Nomor 81 Tahun 2010 tentang Grand Desain Reformasi Birokrasi 2010-2025*
- Rutherford, Brian A. 2000. The Construction and Presentation of Performance Indicators in Executive Agency External Reports. *Financial Accountability & Management* Vol. 16 No. 3:225-249
- Safitri, N. L. K. S. A. dan Darsono. 2015. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Temuan Kepatuhan terhadap Opini Audit pada Pemerintah Daerah. *Diponegoro Journal of Accounting* Vol. 5 No.1:1-12
- Suhardjanto, D. dan R. R. Yulianingtyas. 2011. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi dan Auditing* Vol. 8 No.1:30-42
- Sunarsih. 2013. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Opini Disclaimer BPK atas Laporan Keuangan di Lingkungan Departemen di Jakarta. Tesis. Universitas Gunadarma
- Tresnawati, F. dan R. N. N. Apandi. 2016. Pengaruh Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Kementerian/Lembaga Republik Indonesia). *Jurnal Akuntansi Riset* Vol. 5 No. 2:1-12

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

Zimmerman, Jerold L. 1977. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research* Vol. 15:107-144