

**PENGARUH KELEMAHAN SPI DAN KETIDAKPATUHAN TERHADAP
OPINI BPK DI LAMPUNG:
TINDAK LANJUT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI
(Menggunakan Metode Kualitatif dan Kuantitatif)**

(Tesis)

Oleh

**POPY LUKY
NPM 2421031026**



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2026**

**PENGARUH KELEMAHAN SPI DAN KETIDAKPATUHAN TERHADAP
OPINI BPK DI LAMPUNG:
TINDAK LANJUT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI
(Menggunakan Metode Kualitatif dan Kuantitatif)**

Oleh

POPY LUKY

Tesis

Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar
MAGISTER ILMU AKUNTANSI

Pada

**Program Studi Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung**



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2026**

ABSTRAK

PENGARUH KELEMAHAN SPI DAN KETIDAKPATUHAN TERHADAP OPINI BPK DI LAMPUNG: TINDAK LANJUT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI (Menggunakan Metode Kualitatif dan Kuantitatif)

**Oleh
POPY LUKY**

Penelitian ini dilatarbelakangi oleh fenomena meningkatnya opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dengan Paragraf Penekanan Suatu Hal (PSH) pada pemerintah daerah di Lampung, yang menunjukkan bahwa opini baik belum tentu mencerminkan kondisi fiskal yang sehat. Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh temuan kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini BPK, serta menguji tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan sebagai variabel moderasi. Hipotesis yang diajukan adalah SPI dan ketidakpatuhan berpengaruh negatif terhadap opini, dan tindak lanjut rekomendasi memperkuat pengaruh keduanya terhadap opini.

Penelitian menggunakan pendekatan campuran (kuantitatif dan kualitatif). Data kuantitatif berupa data sekunder Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK dan IHPS/IHPD tahun 2020–2024 pada 16 pemerintah daerah di Lampung. Analisis dilakukan dengan regresi logistik biner dan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Pendekatan kualitatif dilakukan melalui analisis dokumen dan *Focus Group Discussion* (FGD) dengan auditor BPK.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa temuan kelemahan SPI dan ketidakpatuhan berpengaruh negatif terhadap opini BPK. Secara simultan keduanya memiliki arah pengaruh negatif. Tindak lanjut rekomendasi tidak memoderasi pengaruh kelemahan SPI terhadap opini, namun mampu memoderasi pengaruh ketidakpatuhan terhadap opini. Temuan ini mengindikasikan bahwa perbaikan ketidakpatuhan yang disertai tindak lanjut nyata lebih efektif dalam meningkatkan kualitas opini audit dibandingkan perbaikan kelemahan SPI yang memerlukan waktu implementasi lebih panjang.

Kata Kunci : SPI, ketidakpatuhan, tindak lanjut rekomendasi, opini, PSH

ABSTRACT

THE EFFECT OF ICS WEAKNESSES AND NON-COMPLIANCE ON BPK OPINIONS IN LAMPUNG: FOLLOW-UP AS A MODERATING VARIABLE (Using Qualitative and Quantitative Methods)

**By
POPY LUKY**

This research is motivated by the increasing number of Unqualified Opinions with Emphasis of Matters (EOM) in local governments in Lampung, indicating that favorable opinions do not necessarily reflect a healthy fiscal condition. This study aims to examine the influence of Internal Control System (ICS) weaknesses findings and non-compliance with laws and regulations on BPK opinions, as well as to examine the follow-up actions on audit recommendations as a moderating variable. The proposed hypothesis is that ICS and non-compliance influence opinions, and follow-up actions on recommendations strengthen both influences.

The study uses a mixed approach (quantitative and qualitative). The quantitative data consisted of secondary data from the Audit Report (AR) of Audit Board of the Republic of Indonesia (BPK) and the Audit Results Report (IHPS/IHPD) for 2020–2024 from 16 local governments in Lampung. The analysis was conducted using binary logistic regression and Moderated Regression Analysis (MRA). A qualitative approach was employed through document analysis and Focus Group Discussions (FGDs) with BPK auditors.

The results showed that ICS weaknesses findings and non-compliance negatively affected the BPK's opinion. Simultaneously, both also had a negative effect. Follow-up on recommendations did not moderate the effect of weaknesses ICS on the opinion, but did moderate the effect of non-compliance on the opinion. These findings indicate that compliance improvements accompanied by concrete follow-up are more effective in improving audit opinion quality than ICS weaknesses improvements that require a longer implementation time.

Keywords: ICS, non-compliance, follow-up on recommendations, opinion, EOM

Judul Tesis : Pengaruh Kelemahan SPI dan Ketidakpatuhan Terhadap Opini BPK di Lampung : Tindak Lanjut Sebagai Variabel Pemoderasi (Menggunakan Metode Kualitatif dan Kuantitatif)

Nama Mahasiswa : **Popy Luky**

Nomor Pokok Mahasiswa :

Program Studi : Magister Ilmu Akuntansi

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis



1. Komisi Pembimbing

Pembimbing I

Pembimbing II

Prof. Dr. Einde Evana, S.E., M.Si., Akt., CPA.
NIP. 19560620 198603 1003

Dr. Reni Oktavia., S.E., M.Si., Ak. CPA.
NIP. 19751026 200212 2002

2. Koordinator Program Studi Magister Ilmu Akuntansi

Dr. Liza Alvia., S.E., M.Sc., Akt., CA.
NIP. 19790721 200312 2002

MENGESAHKAN

1. Tim Penguji

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

Sekretaris : Dr. Reni Oktavia., S.E., M.Si., Ak CPA.

Penguji Utama : Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Ak

Anggota Penguji : Chara Pratami TT, S.E., M.Si., Ph.D.



2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si
NIP. 19660621 199003 1003

3. Direktur Pascasarjana Unila

Prof. Dr. Ir. Murhadi., M.Si
NIP. 19640326 198902 1001



Tanggal Lulus Ujian Tesis : 10 Februari 2026

PERNYATAAN BEBAS PLAGIARISME

Saya yang bertandatangan dibawah ini :

Nama : Popy Luky

NPM : 2421031026

Dengan ini menyatakan bahwa tesis yang berjudul “Pengaruh Kelemahan SPI dan Ketidakpatuhan Terhadap Opini BPK di Lampung : Tindak Lanjut Sebagai Variabel Pemoderasi (Menggunakan Metode Kualitatif dan Kuantitatif)” adalah benar hasil karya saya sendiri. Dalam tesis ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya, selain itu atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya. Apabila dikemudian hari terbukti bahwa pernyataan saya ini tidak benar, maka saya siap menerima sanksi sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Bandar Lampung,

2026



Popy Luky

RIWAYAT HIDUP

Penulis Bernama Popy Luky, dilahirkan di Padang pada tanggal 27 Oktober 1978. Penulis merupakan anak bungsu dari pasangan Bapak Lukman dan Ibu Jaruni. Penulis bertempat tinggal di Kota Bandar Lampung, Provinsi Lampung.

Penulis mengawali pendidikan formal pada tahun 2005 di Taman Kanak-Kanak (TK) Padang. Pada tahun 1985 SDN 34 Simpang Haru Padang, pada tahun 1991 SMP 8 Padang pada tahun 1994 SMA 1 Padang.

Dan pada tahun 1997 kuliah di Universitas Andalas Padang dan lulus di tahun 2002 kemudian bekerja pada Dealer Suzuki di Jakarta, dilanjutkan bekerja sebagai auditor BPR di Jabodetabek dan terakhir bekerja di Badan Pemeriksa Keuangan RI. Melanjutkan Pendidikan Pascasarjana Magsiter S2 di Universitas Lampung tahun masuk 2024 hingga 2026.

“Maka nikmat Tuhan manakah yang kamu dustakan?”
Ketika kamu sakit, dosamu diampuni,
Ketika kamu dizolimi, doamu diijabah,
Ketika kamu bersyukur, nikmatmu ditambah

PERSEMBAHAN

Tesis ini saya persembahkan sebagai bentuk rasa syukur kepada Allah SWT. Karya ini juga saya dedikasikan kepada kedua orang tua dan keluarga tercinta atas doa dan dukungannya, kepada dosen pembimbing dan dosen penguji atas bimbingan dan kesabarannya, serta kepada sahabat dan rekan-rekan yang telah memberikan motivasi dan kebersamaan

Besar harapan penulis agar tesis ini dapat memberikan manfaat dan menjadi sumbangan pemikiran dalam pengembangan ilmu pengetahuan

Seluruh Dosen dan Staff Universitas Lampung

Ucapan terima kasih kepada seluruh dosen dan staf Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung Semoga segala kebaikan tersebut dibalas oleh Allah SWT dengan kesehatan, kebahagiaan, dan keberkahan yang berlimpah. Aamiin.

Almamaterku. Universitas Lampung.

SANWANCANA

Bismillahirrohmaanirrohim,

Puji dan syukur penulis panjatkan kehadiran Allah SWT, yang telah melimpahkan berkat dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini dengan judul “Pengaruh Kelemahan SPI dan Ketidapatuhan Terhadap Opini BPK di Lampung : Tindak Lanjut Sebagai Variabel Pemoderasi (Menggunakan Metode Kualitatif dan Kuantitatif)”. Penyusunan tesis guna melengkapi dan memenuhi sebagian persyaratan untuk meraih gelar Magister Akuntansi di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Penulisan tesis ini tidak akan terwujud tanpa adanya dukungan dari berbagai pihak. Untuk itu penulis ingin menyampaikan ucapan terima kasih kepada :

1. Bapak Prof. Dr. Ir. Murhadi., M.Si., selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Lampung
2. Bapak Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung
3. Ibu Dr. Liza Alvia S.E., M.Sc., Akt., CA. selaku Ketua Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
4. Ibu Prof. Dr. Einde Evana, S.E., M.Si., Akt., CPA selaku Pembimbing Utama yang telah memberikan ilmu, waktu, bimbingan, berharga dalam proses penyelesaian tesis ini.
5. Ibu Dr. Reni Oktavia, S.E., M.Si., Ak. CPA selaku Pembimbing Kedua yang telah memberikan bimbingan dan arahan selama proses penyusunan tesis ini
6. Ibu Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Ak selaku Penguji utama yang telah memberikan Ilmu, saran-saran yang membangun terhadap tesis ini.
7. Ibu Chara Pratami TT, S.E., M.Si., Ph.D. selaku Penguji kedua yang telah memberikan arahan dan bimbingan yang membangun dalam penulisan tesis ini.
8. Ibu Dr. Mega Metalia, S.E., M.Si., M.S.Ak., Ak., CA selaku Pembimbing Akademik yang telah memberikan bimbingan selama proses perkuliahan berlangsung.
9. Bapak/Ibu Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Lampung, terima kasih yang sebesar-besarnya atas segala ilmu yang luar biasa diberikan agar kami dapat menjadi manusia yang berilmu dan bermanfaat.
10. Seluruh Staff Pegawai Fakultas Ekonomi Bisnis Universitas Lampung staff Magister Ilmu Akuntansi yang telah membantu dalam proses administrasi selama masa perkuliahan.
11. Orangtua dan keluarga besar tercinta yang selalu mendoakan dan mendukung segalanya, terima kasih atas segala doa motivasi kepada penulis agar tetap semangat dalam menyusun tesis ini.
12. Seluruh teman-teman Magister Ilmu Akuntansi 2024.
13. Untuk semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu baik yang terlibat secara langsung ataupun tidak langsung. Terima kasih banyak.

Bandar Lampung,

2026

Popy Luky

DAFTAR ISI

	Halaman
DAFTAR ISI	i
DAFTAR TABEL	iii
DAFTAR GAMBAR	iv
DAFTAR LAMPIRAN	v
I. PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang dan Masalah.....	1
1.2. Rumusan Masalah.....	13
1.3. Tujuan Penelitian.....	14
1.4. Manfaat Penelitian.....	14
1.4.1. Manfaat Teoretis.....	15
1.4.2. Manfaat Praktis.....	16
1.4.3. Manfaat Kebijakan.....	16
1.5. Kebaruan Penelitian.....	16
II. TINJAUAN PUSTAKA DAN TEORI	18
2.1. Landasan Teori.....	18
2.1.1. Teori Keagenan (<i>Agency Theory</i>).....	18
2.1.2. Teori Sinyal (<i>Signaling Theory</i>).....	22
2.1.3. Kelemahan Sistem Pengendalian Intern.....	23
2.1.4. Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-undangan .	26
2.1.5. Opini	28
2.1.6. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK.....	31
2.2. Penelitian Terdahulu.....	34
2.3. Pengembangan Hipotesis.....	40
2.3.1. Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Opini BPK.....	40
2.3.2. Pengaruh Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Opini BPK.....	41
2.3.3. Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Opini BPK.....	42
2.3.4. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK Memoderasi Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Opini BPK	43
2.3.5. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK Memoderasi Pengaruh Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan terhadap Opini BPK.....	45
2.4. Kerangka Pemikiran.....	47

III. METODOLOGI PENELITIAN.....	49
3.1. Jenis dan Sumber Data.....	49
3.2. Populasi dan Sampel.....	49
3.3. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional	50
3.4. Teknik Analisis Data	54
3.4.1. Analisis Statistik Deskriptif.....	54
3.4.2. Uji Multikolinearitas.....	54
3.4.3. Uji Kelayakan Model.....	55
3.4.4. Analisis Regresi Logistik	56
3.4.5. Uji Hipotesis	58
3.4.6. Pengujian Kualitatif	60
IV. HASIL DAN PEMBAHASAN.....	65
4.1. Hasil	65
4.1.1. Analisis Statistik Deskriptif.....	66
4.1.2. Uji Multikolinearitas.....	68
4.1.3. Uji Kelayakan Model (<i>Goodness of Fit</i>).....	69
4.1.4. Analisis Regresi Logistik dan Uji Hipotesis	70
4.1.5. Uji <i>Moderated Regression Analysis</i> (MRA).....	74
4.1.6. Pengujian Kualitatif.....	81
4.2. Pembahasan.....	83
4.2.1. Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Opini BPK.....	83
4.2.2. Pengaruh Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang- Undangan terhadap Opini BPK.....	87
4.2.3. Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan terhadap Opini BPK.....	94
4.2.4. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK dalam Memoderasi Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Opini BPK.....	97
4.2.5. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK Memoderasi Pengaruh Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan terhadap Opini BPK.....	102
V. SIMPULAN DAN SARAN.....	108
5.1. Simpulan.....	108
5.2. Keterbatasan Penelitian.....	110
5.3. Saran.....	111
5.4. Implikasi.....	113
5.4.1. Implikasi Teoretis.....	113
5.4.2. Implikasi Praktis.....	113
DAFTAR PUSTAKA	115
LAMPIRAN	120

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Opini WTP dengan paragraf PSH atas LKPD tahun 2020 s.d. 2023 pada 5 Wilayah.....	5
2. Opini atas LKPD di Provinsi Lampung Tahun 2019 s.d. 2023.....	6
3. Permasalahan ketidakpatuhan atas LKPD Tahun 2023.....	27
4. Penelitian Terdahulu.....	34
5. Hipotesis Penelitian.....	48
6. Variabel Penelitian dan Operasional Penelitian	53
7. Hasil Analisis Statistik Deskriptif.....	56
8. Hasil Uji Multikolinearitas.....	58
9. Hasil uji <i>Hosmer and Lameshow</i>	59
10. Hasil Pengujian Kesesuaian Model	70
11. <i>Omnibus Test of Model Coefficients</i>	71
12. Hasil Pengujian Regresi Logistik <i>Wald Test</i>	71
13. Hasil uji <i>Pseudo R Square (Cox & Snell dan Nagelkerke)</i>	73
14. Uji Regresi Logistik Biner melihat pengaruh X ke Y.....	73
15. Hasil Analisis Statistik Deskriptif	74
16. <i>Wald Test</i>	78
17. <i>Pseudo R Square (Cox & Snell dan Nagelkerke)</i>	30
18. Uji <i>Moderated Regression Analysis (MRA)</i>	31
19. Analisis atas Penyebab Utama dan Akun yang Memicu Paragraf PSH..	35
20. Analisis Temuan Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan.....	93

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1. Perbandingan Opini LKKL dan LKPD.....	2
2. Perkembangan Opini LKPD Tahun 2019 s.d. 2023.....	3
3. Opini LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Lampung.....	7
4. <i>Agency Theory</i>	18
5. Teori Sinyal.....	22
6. Kelemahan SPI Pemeriksaan LKPD Tahun 2023.....	25
7. Temuan Ketidapatuhan Pemeriksaan LKPD Tahun 2023.....	27
8. Diagram Alur Perumusan Opini Laporan Keuangan.....	30
9. Alur Tindak Lnjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK.....	31
10. Hasil Pemantauan TLRHP Periode 2025 s.d. Semester 1 2024.....	33
11. Kerangka Pemikiran.....	47
12. Temuan Kelemahan SPI atas LKPD Tahun 2019 s.d. 2023.....	84
13. Temuan Ketidapatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan atas LKPD Tahun 2019 s.d. 2023.....	88
14. Temuan Pemeriksaan atas Ketidapatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Tahun 2020 s.d. 2024.....	91
15. Temuan Pemeriksaan atas Ketidapatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Per Jenis Temuan dan Jumlah Temuan Tahun 2020 s.d. 2024.....	92
16. Temuan Pemeriksaan atas Ketidapatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Per Jenis Temuan dan Nilai Temuan Tahun LHP Tahun 2020 s.d. 2024.....	92
17. Temuan Kelemahan SPI dan Penyelesaian TLRHP Tahun 2020 s.d. 2023.	97
18. Penyelesaian TLRHP Tahun 2020 s.d. 2023 (Berdasarkan LHP yang Terbit pada Tahun Berkenaan).....	98
19. Temuan Ketidapatuhan dan penyelesaian TLRHP Tahun 2020 s.d. 2023	103
20. TLRHP Tahun 2020 s.d. 2023 Pemda di Lampung	104

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Hasil Pengolahan Data dengan SPSS (Sebelum Ditambahkan Variabel Moderasi).....	121
2. Hasil Pengolahan Data dengan SPSS (Setelah Ditambahkan Variabel Moderasi).....	124
3. Ringkasan Akun Pemicu dan Penyebab Utama Paragraf PSH atas LKPD Tahun 2023, 2022 dan 2021.....	126

I. PENDAHULUAN

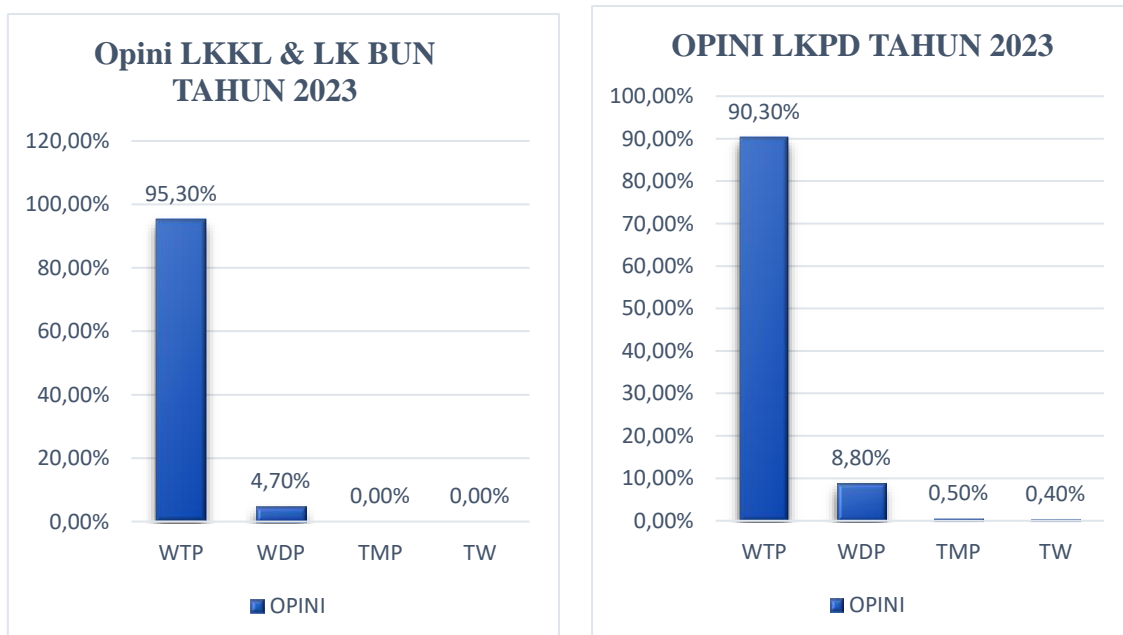
1.1. Latar Belakang dan Masalah

Laporan keuangan merupakan wujud pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran yang dikelola sehingga perlu disusun secara akurat, transparan, akuntabel, dan tepat waktu berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) serta menjadi salah satu alat yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja keuangan, serta memberikan informasi yang penting bagi pihak-pihak yang berkepentingan, seperti pemerintah, BPK, dan serta masyarakat (Kejaksaan Negeri Pekanbaru, 2023). Laporan keuangan pemerintah adalah bentuk pertanggungjawaban sebagaimana ditetapkan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 menyatakan untuk menilai kewajaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dilakukan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan.

Penilaian tertinggi yang diberikan oleh BPK untuk menilai kewajaran penyajian laporan keuangan pemerintah adalah Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dimuat dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004. Dalam praktiknya, berdasarkan data LHP BPK, tidak semua pemerintah baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah memperoleh opini WTP (IHPS, 2024). Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern (SPI), sebagaimana termuat dalam penjelasan pasal 16 ayat 1 Undang-Undang tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara (2004). Terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa menurut Undang-Undang Nomor

15 Tahun 2004, yaitu opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), opini tidak wajar (*adversed opinion*), dan pernyataan menolak memberikan opini (*disclaimer of opinion*).

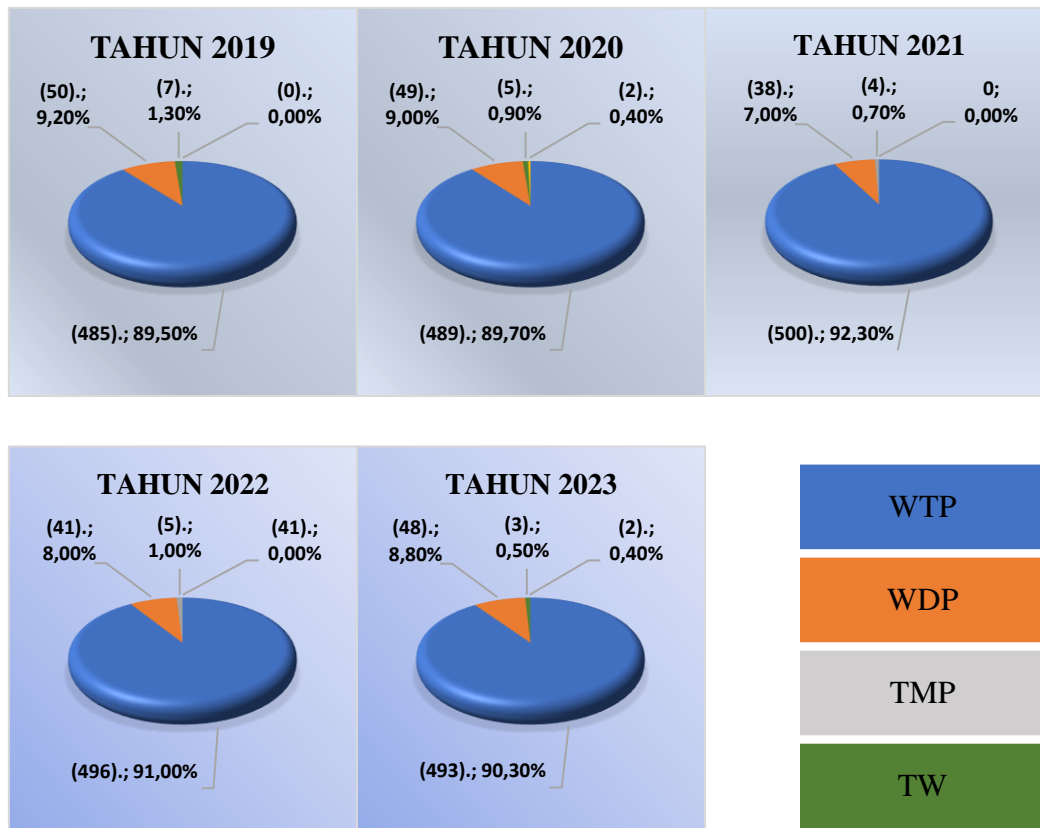
Dalam laporan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I (IHPS I) Tahun 2024 menunjukkan hasil pemeriksaan BPK atas 83 Laporan Keuangan Kementerian Lembaga (LKKL) dan satu Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara (LK BUN) Tahun 2023 mengungkapkan opini WTP atas 79 LKKL dan satu LK BUN, serta opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) atas 4 LKKL. Hasil pemeriksaan tersebut tidak termasuk LK BPK Tahun 2023 yang diperiksa oleh KAP Drs. Kartoyo & Rekan. LK BPK Tahun 2023 memperoleh opini WTP. Secara keseluruhan, pada tahun 2023 Kementerian/Lembaga (K/L) yang memperoleh opini WTP sebanyak 80 LKKL dan 1 LKBUN (95,3%), serta opini WDP sebanyak 4 K/L (4,7%). Sementara Hasil pemeriksaan BPK atas 546 LKPD Tahun 2023, mengungkapkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas 493 (90,3%) LKPD, opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) atas 48 (8,8%) LKPD, dan opini Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) atas 3 (0,5%) LKPD, dan opini Tidak Wajar (TW) atas 2 (0,4%) LKPD. Perbandingan opini pemerintah pusat dengan pemerintah daerah terlihat dalam grafik dibawah ini:



Gambar 1. Perbandingan Opini LKKL dan LKPD.

Sumber : Pengolahan data IHPS Semester I 2024.

Selanjutnya pada gambar dibawah ini dapat dilihat perkembangan opini LKPD dari Tahun 2019 s.d. 2023:



Gambar 2. Perkembangan Opini LKPD Tahun 2019 s.d. 2023.

Sumber : Pengolahan Data IHPS Semester I 2024.

Opini sebagai bentuk pendapat atas kewajaran laporan keuangan yang diberikan oleh BPK atas pemeriksaan LKPD dimuat dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Buku I, hasil pemeriksaan BPK berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 juga meliputi temuan, kesimpulan, dan saran yang dimuat dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Buku II. Temuan pemeriksaan terdiri atas temuan atas kelemahan SPI dan temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Adapun permasalahan yang dimuat dalam temuan pemeriksaan yang memengaruhi kewajaran penyajian 53 LKPD Tahun 2023 yang tidak memperoleh opini WTP antara lain (IHPS Semester I, 2024):

- a. Akun Belanja Operasi pada 33 pemda di antaranya realisasi belanja tidak didukung dengan bukti pertanggungjawaban atau dipertanggungjawabkan tidak sesuai dengan kondisi senyatanya;
- b. Akun Belanja Modal pada 29 pemda di antaranya kelebihan pembayaran belanja modal antara lain atas kekurangan volume pekerjaan, pemahalan harga, ketidaksesuaian spesifikasi pekerjaan, dan pekerjaan yang tidak dilaksanakan, belum dipulihkan dengan penyetoran ke kas daerah;
- c. Akun Aset Tetap pada 14 pemda di antaranya pencatatan aset tetap belum dilakukan atau tidak akurat, serta disajikan dengan nilai yang tidak wajar. Selain itu, pemda belum menerapkan perubahan kebijakan akuntansi masa manfaat dan kebijakan kapitalisasi aset tetap ke aset induknya; dan
- d. Akun Aset Lainnya pada 17 pemda di antaranya aset lainnya yang berasal dari ketekoran kas belum dipulihkan dengan penyetoran ke kas daerah, serta belum dipertanggungjawabkan dan diproses melalui mekanisme penyelesaian kerugian negara/daerah.

Selama lima tahun terakhir, hasil pemeriksaan BPK atas LKPD di Indonesia berdasarkan IHPS Semester I tahun 2024 menunjukkan bahwa persentase opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) mengalami kenaikan pada periode 2019–2021, namun kembali menurun pada periode 2022–2023. Data opini atas LKPD dari website BPK Perwakilan menunjukkan pada beberapa daerah di Indonesia terjadi peningkatan dalam opini WTP dan diiringi dengan naiknya jumlah pemberian opini dengan penambahan Paragraf Penekanan Suatu Hal (PSH). Lampung menjadi tiga besar daerah dengan persentase peningkatan opini WTP dengan paragraf PSH di Indonesia dengan jumlah persentase tertinggi pemberian opini WTP dengan paragraf PSH tahun 2023 yaitu sebesar 62,50%, namun kenaikan tertinggi di tahun 2022 sebesar 31,25%. Berdasarkan data opini atas LKPD tahun 2020 s.d. 2022 yang tersedia datanya dan diperoleh dari website BPK menunjukkan peningkatan opini WTP dengan paragraf PSH untuk wilayah Indonesia tertinggi di daerah Sumatera Selatan, Jawa Barat dan Lampung, dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 1. Opini WTP dengan paragraf PSH atas LKPD tahun 2020 s.d. 2023 pada 5 Wilayah

No.	Nama Pemda	Opini LKPD (%)				Kenaikan (penurunan) Jumlah Opini WTP dengan paragraf PSH (%)		
		Tahun 2020	Tahun 2021	Tahun 2022	Tahun 2023	Tahun 2021	Tahun 2022	Tahun 2022
a	b	c	d	e	f	g = (d-c)	h = (d-c)	i = (d-c)
1.	Lampung	0	6,25	37,50	62,50	6,25	31,25	25,00
2.	Riau	0	15,38	15,38	7,69	15,38	0	(7,69)
3.	Sumatera Selatan	0	16,67	44,44	66,67	16,67	27,77	22,23
4.	Jawa Barat	0	0	35,71	78,57	0	35,71	42,86
5.	Jawa Timur	0	0	2,56	2,56	0	2,56	0

Sumber : Pengolahan data Opini dari website BPK.

Pada tabel diatas terlihat pada tahun 2020 dari ke-5 wilayah tersebut, belum ada yang memperoleh opini WTP dengan paragraf PSH. Baru di tahun 2021 wilayah Lampung dan Sumatera Selatan dan beberapa pemda lainnya memperoleh opini WTP dengan paragraf PSH. Pada tahun 2022 dan 2023 opini WTP dengan paragraf PSH terus mengalami kenaikan. Untuk wilayah Jawa Barat Tahun 2020 dan 2021 tidak terdapat opini WTP dengan paragraf PSH, baru kemudian pada tahun 2022 mengalami kenaikan yang cukup signifikan atas opini WTP dengan paragraf PSH pada 10 Kabupaten kota atau sebesar 35,71%. Kenaikan tertinggi Tahun 2023 pada 22 Kabupaten/Kota termasuk Provinsi Jawa Barat sebesar 42,86%. Untuk pemerintah daerah di Jawa Timur juga mengalami kenaikan opini WTP dengan paragraf PSH namun tidak sebanyak daerah Jawa Barat. Jawa Timur terdiri dari 39 Provinsi/Kabupaten/Kota pada tahun 2021 dan 2022 hanya satu daerah yang mendapat opini WTP dengan PSH yaitu provinsi Jawa Timur dan mengalami peningkatan di Tahun 2023 yaitu sebanyak 6 Kabupaten/Kota yang mendapat opini WTP dengan paragraf PSH atau kenaikan sebesar 2,56% dari tahun 2021 ke tahun 2022.

Berdasarkan uraian diatas, *trend* peningkatan opini WTP dengan paragraf PSH terlihat di wilayah Lampung mulai tahun 2021 dan puncaknya ditahun 2023. Walaupun kenaikan di Lampung dibawah wilayah Jawa Barat, namun secara keseluruhan opini WTP termasuk WTP dengan Paragraf PSH atau WTP dengan Paragraf PSH – Hal lain,

nilai persentase di Lampung lebih tinggi dari Jawa Barat yaitu sebesar 93,75 % pada tahun 2023 karena masih terdapat satu Kabupaten yang masih memperoleh opini WDP yaitu Kabupaten Tanggamus. Sementara Wilayah Jawa Barat persentase opini WTP termasuk WTP dengan Paragraf PSH atau WTP dengan Paragraf PSH – Hal lain tahun 2023 sebesar 85,71% dengan empat Kabupaten/Kota yang masih memperoleh opini WDP. Oleh karena itu, penelitian ini dilakukan di pemerintah daerah di Lampung untuk menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi perolehan opini BPK, khususnya yang berkaitan dengan pengaruh SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, guna memberikan gambaran empiris atas penyebab adanya peningkatan opini WTP namun disisi lain paragraf PSH juga mengalami kenaikan.

Dalam Laporan IHPD Provinsi Lampung Tahun 2023 dan 2024, serta LHP Tahun 2024, Opini atas LKPD pada Provinsi, Kabupaten, dan Kota di Lampung dapat dilihat pada tabel berikut:

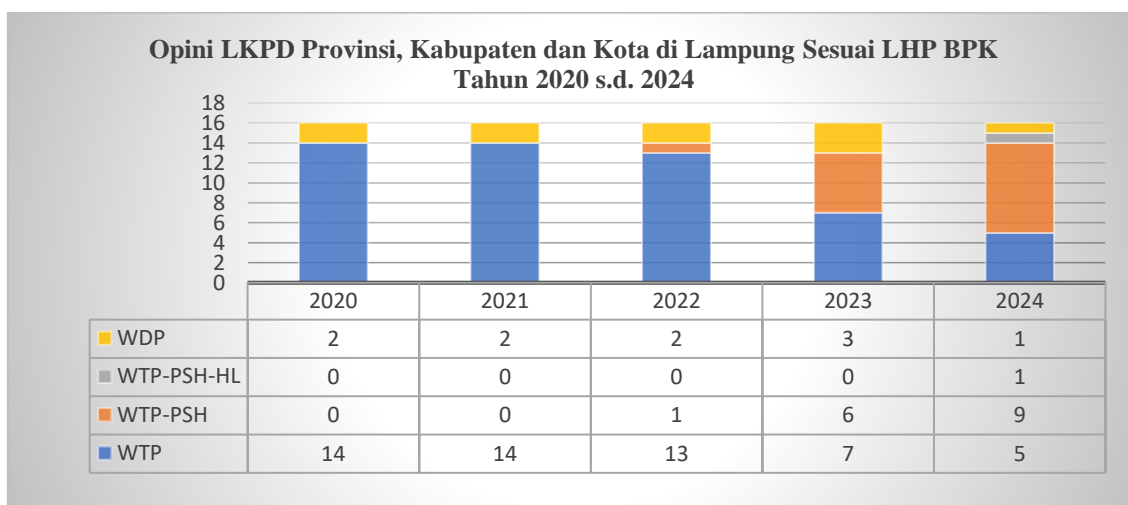
Tabel 2. Opini atas LKPD di Provinsi Lampung Tahun 2019 s.d. 2023

No.	Entitas	Opini				
		Tahun 2019	Tahun 2020	Tahun 2021	Tahun 2022	Tahun 2023
1.	Provinsi Lampung	WTP	WTP	WTP	WTP - PSH	WTP - PSH
2.	Kab. Lampung Utara	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP - PSH
3.	Kab. Tulang Bawang	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP - PSH
4.	Kab. Lampung Barat	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
5.	Kab. Way Kanan	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP - PSH
6.	Kab. Mesuji	WDP	WTP	WTP	WTP - PSH	WTP
7.	Kab. Tulang Bawang Barat	WTP	WTP	WTP - PSH	WTP - PSH	WTP - PSH
8.	Kab. Pesisir Barat	WTP	WTP	WTP	WTP - PSH	WTP - PSH
9.	Kota. Bandar Lampung	WTP	WDP	WDP	WDP	WTP - PSH-HL
10.	Kab. Lampung Tengah	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
11.	Kab. Lampung Selatan	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
12.	Kab. Tanggamus	WTP	WTP	WTP	WDP	WDP
13.	Kab. Lampung Timur	WTP	WTP	WTP	WTP - PSH	WTP - PSH
14.	Kota. Metro	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP - PSH
15.	Kab. Pesawaran	WTP	WTP	WTP	WTP - PSH	WTP - PSH

No.	Entitas	Opini				
		Tahun 2019	Tahun 2020	Tahun 2021	Tahun 2022	Tahun 2023
16.	Kab. Pringsewu	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP

Sumber : IHPD BPK Provinsi Lampung Tahun 2022, 2023 dan LHP Tahun 2024

Opini atas LKPD berdasarkan LHP Tahun 2020 s.d. 2024 yang diperoleh oleh Provinsi, Kabupaten dan Kota di Lampung dapat dilihat dalam gambar dibawah ini:



Gambar 3. Opini LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Lampung.

Sumber : Pengolahan data IHPD BPK Provinsi Lampung Tahun 2022, 2023 dan Tahun 2024.

Pada LKPD tahun 2019 dan 2020, pemerintah daerah di Provinsi Lampung yang memperoleh opini WDP dan WTP seluruhnya tanpa catatan/paragraf PSH. Namun, pada tahun 2021 mulai muncul satu daerah, yaitu Kabupaten Tulang Bawang Barat, yang menerima opini WTP dengan PSH. Jumlah ini meningkat menjadi enam kabupaten pada tahun 2022, lalu melonjak tajam pada tahun 2023 menjadi sembilan kabupaten/kota ditambah satu provinsi yang memperoleh opini WTP dengan paragraf PSH-HL (Penekanan Suatu Hal - Hal Lain). Berdasarkan LHP BPK Provinsi Lampung Tahun 2024, peningkatan opini WTP dengan Paragraf PSH pada tahun 2023 terutama disebabkan oleh defisit keuangan riil yang mencerminkan menurunnya kemampuan pemerintah daerah dalam memenuhi kewajibannya. Defisit ini berawal dari penyusunan anggaran yang tidak realistis, di mana pendapatan ditargetkan terlalu tinggi agar belanja dapat dianggarkan lebih besar (LHP BPK, 2024). Selanjutnya LHP BPK mengungkapkan dampak ketika belanja terealisasi, dana yang tersedia atau tidak

mencukupi sehingga menimbulkan utang baru, ditambah dengan beban akumulasi utang tahun sebelumnya. Kondisi tersebut meningkatkan risiko gagal bayar dan memperburuk defisit keuangan riil dari tahun ke tahun. Hasil pemeriksaan BPK tahun 2024 atas LKPD pemerintah daerah di Lampung juga menemukan penggunaan kas yang dibatasi namun tidak sesuai peruntukan. Oleh karena itu, opini WTP dengan paragraf PSH dalam Buku 1 LHP BPK Tahun 2023 menjadi peringatan bagi pemerintah daerah di Lampung untuk segera memperbaiki tata kelola keuangan agar lebih akuntabel melalui pengendalian yang ketat serta penetapan skala prioritas dalam realisasi belanja, sehingga kemampuan keuangan daerah lebih sehat dan berkelanjutan.

Selanjutnya dalam menjawab isu praktis ini, peneliti menggunakan kerangka konseptual utama *agency theory* karena pejabat pengelola keuangan daerah pemerintah daerah sebagai agen memiliki kewajiban untuk menyusun laporan keuangan yang merupakan pertanggungjawaban atas pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 77 tahun 2020. Pengelolaan keuangan yang akuntabel membantu pemerintah menyediakan informasi yang relevan dan dapat diandalkan, sehingga meningkatkan pertanggungjawaban, tata kelola yang baik, dan kualitas pengambilan keputusan (Panggeso *et al.*, 2024). Badan Pemeriksa Keuangan sesuai Undang Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 dibentuk sebagai lembaga pemeriksa yang bebas dan mandiri dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara, BPK memberikan Opini mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan (BPK, 2020).

Meskipun teori keagenan (*agency theory*) menjelaskan bahwa hubungan antara pemerintah daerah (agen) dan masyarakat/badan legislatif (prinsipal) harus didasarkan pada kepercayaan serta pengawasan melalui mekanisme pertanggungjawaban, praktiknya sering terjadi asimetri informasi, audit publik memperkuat akuntabilitas pejabat pemerintah dengan mengurangi asimetri informasi dan risiko moral dalam hubungan prinsipal dengan agen antara warga negara dengan pemerintah, serta menempatkan audit dalam konteks tata kelola dan keuangan publik (Mukhamedyarova *et al.*, 2025).

Fokus pemerintah daerah untuk meraih opini WTP yaitu mendorong perbaikan akuntabilitas dan pengendalian, namun laporan keuangan tetap menyisakan berbagai temuan audit yang perlu diperhatikan (Winarto, 2024; Effendy, 2025). Fenomena peningkatan opini WTP dengan paragraf PSH akibat defisit keuangan riil yang dimuat dalam LHP BPK Tahun 2023, menunjukkan adanya kontradiksi yaitu opini audit yang baik belum tentu menggambarkan kondisi fiskal yang sehat. Penelitian Pobrić (2025) mengungkapkan dari 689 laporan auditor, 22,5% menyertakan paragraf penekanan masalah, paragraf ini lebih sering muncul pada laporan dengan opini audit yang dimodifikasi dan biasanya menunjukkan masalah seperti ketidakpatuhan hukum, ketidakpastian litigasi, struktur aset dan kewajiban, dan pelanggaran standar akuntansi. Hasil Penelitian Pobrić (2025) menunjukkan bahwa auditor kadang-kadang menggunakan paragraf PSH sebagai alternatif untuk mengubah opini audit.

Dalam kerangka teori keagenan, SPI seharusnya menjadi instrumen untuk meminimalisir perilaku oportunistik pemerintah daerah dengan memastikan proses pencatatan, pelaporan, dan pengendalian keuangan berjalan sesuai aturan (Jensen & Meckling, 1976; Putri, 2025). Efektifitas pengendalian internal dan kepatuhan terhadap standar akuntansi dapat mengurangi kecenderungan kecurangan laporan keuangan dan dapat meningkatkan akuntabilitas pemerintah (Sianturi & Siahaan, 2024). Demikian juga, kepatuhan terhadap standar akuntansi membentuk moralitas manajemen dan mengurangi kecenderungan kecurangan akuntansi yang dilakukan oleh manajemen (Muslimah *et al.*, 2023).

Hasil audit yang tertuang dalam IHPD Provinsi Lampung Tahun 2023 menunjukkan bahwa masih terdapat daerah yang memperoleh opini WTP meskipun terdapat permasalahan pada aspek keuangan, BPK Perwakilan Lampung mengidentifikasi sebanyak 309 permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan senilai Rp130,04 miliar dan 203 permasalahan kelemahan SPI, sebagai berikut:

- a. Kerugian negara/daerah atau kerugian negara/daerah yang terjadi di perusahaan sebanyak 190 permasalahan senilai Rp97,02 miliar;
- b. Potensi kerugian negara/daerah atau kerugian negara/daerah yang terjadi di perusahaan sebanyak 23 permasalahan senilai Rp9,68 miliar;

- c. Kekurangan penerimaan sebanyak 30 permasalahan senilai Rp23,34 miliar;
- d. Penyimpangan administrasi sebanyak 66 permasalahan, diantaranya pertanggungjawaban tidak akuntabel dan proses pengadaan barang/jasa tidak sesuai ketentuan; dan
- e. Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan pelaporan sebanyak 53 permasalahan, pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja sebanyak 121 permasalahan dan kelemahan struktur pengendalian intern sebanyak 29 permasalahan.

Adanya permasalahan tersebut menimbulkan pertanyaan apakah SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan benar-benar berfungsi efektif dalam mencegah praktik manipulatif demi mendapatkan opini positif. Opini WTP bukan jaminan tidak adanya *fraud*, kemungkinan adanya praktik gratifikasi, *mark-up* anggaran, pengadaan fiktif, atau pengaturan tender yang sistematis penyimpangan, atau *moral hazard* dalam pengelolaan keuangan, BPK bekerja dengan metode pengujian berbasis sampling, bukan investigasi menyeluruh sebagaimana aparat penegak hukum (Sudirman, 2025). SPKN (2017) menjelaskan BPK wajib mengungkapkan apabila menemukan ketidakpatuhan atau ketidakpatutan baik yang berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan.

Selanjutnya, tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan BPK diposisikan sebagai mekanisme koreksi atas kelemahan sistem dan ketidakpatuhan yang ditemukan auditor. Penelitian yang dilakukan Mahacek (2020) menunjukkan penerapan rekomendasi audit bertujuan untuk meningkatkan efisiensi dan mencapai hasil pengelolaan keuangan yang lebih baik, yang berdampak pada pendapatan. Pentingnya menerapkan rekomendasi audit berdampak tidak hanya pada peningkatan operasional pada perusahaan yang dimiliki pemerintah daerah, juga berdampak positif pada sektor publik secara keseluruhan (Mahacek, 2020). Hal ini merupakan bentuk dari pertanggungjawaban pemerintah kepada pemangku kepentingan untuk menindaklanjuti rekomendasi audit sehingga terdapat perbaikan dalam pengelolaan keuangan negara yaitu dalam bentuk SPI yang lebih baik dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Pada akhirnya opini yang diperoleh oleh pemda lebih baik tanpa adanya

catatan untuk penekanan atas kelemahan dalam pengelolaan keuangan yang akan meningkatkan risiko keuangan.

Secara teoretis, jika rekomendasi ditindaklanjuti secara konsisten, maka opini audit akan lebih mencerminkan kondisi keuangan yang sebenarnya. Namun, fenomena di lapangan menunjukkan bahwa meski opini meningkat, kualitas tindak lanjut belum sepenuhnya optimal, sehingga menimbulkan kesenjangan teori. Dengan demikian, terdapat gap teori mengenai efektivitas mekanisme akuntabilitas (SPI, ketidakpatuhan, dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK) dalam perspektif *agency theory*. Secara teori, ketiga aspek tersebut seharusnya mampu menekan perilaku oportunistik pemerintah daerah, tetapi fenomena opini WTP dengan paragraf PSH yang meningkat di tengah defisit keuangan riil menunjukkan bahwa hubungan teoretis tersebut belum sepenuhnya terkonfirmasi.

Selanjutnya menurut teori sinyal, opini WTP yang diberikan BPK seharusnya menjadi sinyal positif atas kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Secara teoretis, SPI yang memadai dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan akan meningkatkan kredibilitas laporan, sementara tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK memperkuat keandalan opini sehingga benar-benar mencerminkan kondisi riil. Namun, fenomena peningkatan opini WTP dengan paragraf PSH menunjukkan adanya gap teori yaitu sinyal berupa opini WTP tidak sepenuhnya menggambarkan kesehatan fiskal yang sebenarnya. Hal ini mengindikasikan bahwa SPI, ketidakpatuhan, dan tindak lanjut atas rekomendasi BPK belum sepenuhnya efektif dalam memastikan opini audit sebagai sinyal bagi publik. Hal ini membuka ruang penelitian berikutnya dengan menguji peran tindak lanjut hasil pemeriksaan sebagai variabel *moderating* dalam memperkuat pengaruh SPI dan ketidakpatuhan terhadap opini audit agar lebih mencerminkan kondisi fiskal yang sebenarnya.

Beberapa penelitian telah dilakukan untuk mengidentifikasi hubungan dan pengaruh antara kelemahan SPI, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK terhadap opini audit, menunjukkan terdapat perbedaan hasil penelitian. Penelitian yang dilakukan oleh Kamilah *et al.* (2024) tentang pengaruh SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terhadap opini

audit BPK. Hasilnya menunjukkan bahwa variabel SPI tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap opini audit. Sebaliknya, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap opini audit BPK. Selanjutnya Penelitian yang dilakukan oleh Amyulianthy (2020) menunjukkan bahwa SPI berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK, sedangkan penelitian oleh Fariah (2020) menunjukkan hasil yang sebaliknya bahwa SPI tidak berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK.

Penelitian mengenai pengaruh ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini audit BPK pernah dilakukan oleh Kamilah *et al.* (2024), Putro *et al.* (2020) yang menunjukkan bahwa kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK, sedangkan penelitian oleh Fariah (2020) menunjukkan hasil yang sebaliknya, bahwa kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK.

Penelitian mengenai pengaruh tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan (TLRHP) terhadap opini audit BPK telah dilakukan oleh Rahmi & Ariani (2020) menunjukkan bahwa tindak lanjut hasil audit berpengaruh negatif terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah. Sejalan dengan penelitian Kamilah *et al.* (2024) menunjukkan hasil yang sebaliknya yaitu tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan memberikan pengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK. Hasil yang berbeda dari penelitian tindak lanjut hasil pemeriksaan dan penyelesaian kerugian daerah secara parsial tidak berpengaruh dan tidak signifikan terhadap Opini Audit di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.

Penelitian mengenai tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK sebagai variabel pemoderasi terhadap opini audit BPK telah dilakukan oleh Yusuf & Gustiana (2022), Syam *et al.* (2023) yang menunjukkan bahwa tindak lanjut atas rekomendasi memoderasi pengaruh SPI terhadap opini audit. Rizki & Mutmainah (2022) menemukan bahwa tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tidak berpengaruh langsung terhadap opini audit, dan dalam pengujian moderasi, variabel *ketepatan waktu* mampu memoderasi beberapa hubungan tetapi tidak mampu memoderasi pengaruh tindak lanjut rekomendasi terhadap opini audit. Hasil berbeda pada penelitian Fariah (2020) yang

menjelaskan tindak lanjut tidak memoderasi hubungan SPI, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan opini audit tahun sebelumnya. Rahmi dan Ariani (2020) dalam studi pada Pemerintah Kabupaten/Kota Provinsi Aceh menunjukkan bahwa temuan audit dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap opini dalam sampel wilayah tersebut. Hasil ini mengindikasikan variasi regional dan bahwa TLRHP kadang tidak cukup untuk mempengaruhi keputusan perumusan opini auditor.

Penelitian sebelumnya belum membahas secara spesifik atas pengaruh SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini BPK dengan variabel pemoderasi tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK, khususnya opini WTP dengan paragraf PSH, sehingga penelitian ini mencoba untuk melihat lebih jauh pengaruh variabel tersebut terhadap opini BPK khususnya temuan yang mempengaruhi opini WTP dengan paragraf PSH dan apakah tingkat penyelesaian tingkat tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK oleh Pemda memoderasi pengaruh SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini BPK.

Oleh karena itu, kami mencoba melakukan penelitian lebih lanjut untuk memberikan bukti empiris yang lebih rinci dengan melihat pengaruh SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Dalam penelitian ini, terdapat penambahan variabel Tindak Lanjut atas Rekomendasi terhadap Opini BPK yang akan dilakukan pengujian berikutnya untuk melihat pengaruhnya dalam memoderasi pengaruh variabel independen terhadap opini BPK.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan pembahasan pada latar belakang, Auditor sering menggunakan temuan tentang kelemahan SPI sebagai indikator risiko dalam pemeriksaan laporan keuangan. Beberapa studi empiris menunjukkan bahwa variabel SPI dan tindak lanjut rekomendasi memengaruhi opini audit, meskipun temuan penelitian kadang-kadang berbeda. Penelitian telah menunjukkan bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan tindak lanjut rekomendasi dapat memengaruhi opini audit BPK. Temuan audit termasuk ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, merupakan komponen penting dari LHP BPK dan sebagai pertimbangan penting dalam

penentuan opini audit. Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan menunjukkan respon entitas terhadap temuan auditor. Tingkat penyelesaian rekomendasi sering digunakan sebagai indikator kualitas tindak lanjut, dan sejumlah penelitian menemukan hubungan yang signifikan antara tindak lanjut dan opini audit. Tindak lanjut yang konsisten terhadap temuan SPI dapat memperbaiki kelemahan sistem pengendalian. Oleh karena itu, keberhasilan tindak lanjut rekomendasi dapat memengaruhi hubungan langsung antara temuan SPI dan opini audit. Tindak lanjut terhadap temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan dapat berdampak pada kekuatan hubungan antara temuan tersebut dan pendapat auditor, seperti SPI. Berdasarkan penelitian yang telah dikemukakan pada latar belakang, pertanyaan penelitian dapat dirumuskan sebagai berikut:

- a. Apakah kelemahan Sistem Pengendalian Intern berpengaruh negatif terhadap Opini atas LKPD?
- b. Apakah Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Peundang-undangan berpengaruh negatif terhadap Opini atas LKPD?
- c. Apakah kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Peundang-undangan berpengaruh negatif terhadap Opini atas LKPD?
- d. Apakah tindak lanjut atas rekomendasi memperkuat pengaruh SPI terhadap opini atas LKPD?
- e. Apakah tindak lanjut atas rekomendasi memperkuat pengaruh Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Peundang-undangan terhadap opini atas LKPD?

1.3. Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis secara empiris pengaruh kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan terhadap opini BPK, dan menguji tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK sebagai variabel pemoderasi mempengaruhi SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini BPK. Penelitian ini bertujuan untuk melihat lebih dalam permasalahan yang mengakibatkan pemda di Lampung memperoleh paragraf PSH pada opininya serta memberikan suatu model yang tepat tentang hubungan antara kriteria pembentukan opini BPK.

1.4. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat dalam kontribusi teoretis, kontribusi metodologis dan kontribusi praktis pada bidang akuntansi sektor publik khususnya sektor pemerintahan, sebagai berikut :

1.4.1. Manfaat Teoretis

Penelitian ini diharapkan mampu memberikan kontribusi sebagai referensi acuan dalam menganalisis pengaruh SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini BPK dengan tindak lanjut atas rekomendasi sebagai variabel yang memoderasi.

Istilah defisit keuangan riil belum ditemukan dalam teori yang sudah ada, namun hal ini digunakan dalam melihat kinerja keuangan pemerintah daerah yaitu dalam menghitung kemampuan pemerintah dalam membayar kewajiban dan belanjanya. Hal ini dapat menjadi konsep baru dalam teori akuntansi publik yang sudah diterapkan.

Dalam Teori *Agency* menjelaskan hubungan antara pihak yang memberi kuasa (*principal*) dengan pihak yang diberi kuasa (*agen*). Jika dilihat dari pengelolaan pemerintah daerah, rakyat merupakan pihak yang bertindak sebagai *principal*, dimana berhak untuk mendapatkan pelayanan publik atas imbal balik pajak yang telah dibayarkan kepada pemerintah. Sehingga pemerintah memiliki kewajiban untuk mengelola uang rakyat untuk kemakmuran masyarakat. Teori kelangsungan usaha adalah prinsip akuntansi yang mengasumsikan bahwa suatu bisnis akan terus beroperasi di masa depan. Ini adalah prinsip mendasar yang membantu investor dan kreditor memahami berapa lama suatu perusahaan akan tetap beroperasi. Dengan teori ini, BPK perlu memberikan penekanan atas pengelolaan keuangan daerah yang akan berdampak pada kemampuan pemda dalam memenuhi kewajibannya.

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif yaitu metode penelitian yang menggunakan data numerik dan analisis statistik untuk menjawab pertanyaan penelitian. Penelitian akan mengambil sumber data sekunder yang dipublikasikan oleh BPK dalam websitenya diantaranya data IHPS/IHPD. Selanjutnya akan dilakukan wawancara dengan pemeriksa terkait pengaruh independen variabel terhadap dependen variabel

yaitu opini BPK. Hal ini akan memberikan gambaran yang lebih utuh atas permasalahan opini BPK sehingga memberikan kontribusi dari sisi metodologis.

1.4.2. Manfaat Praktis

Penelitian ini diharapkan mampu memberikan kontribusi untuk praktik pengelolaan keuangan di pemerintah daerah. Dapat dimanfaatkan untuk kalangan akademisi sebagai ilmu pengetahuan baru dan bagi peneliti selanjutnya untuk mengembangkan adanya faktor-faktor lainnya yang berpengaruh terhadap opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan diharapkan dapat bermanfaat untuk masyarakat sebagai salah satu kontrol bagi pemerintah dengan melakukan kajian-kajian untuk pengelolaan keuangan daerah yang lebih baik.

1.4.3. Manfaat Kebijakan

Penelitian ini diharapkan mampu memberikan kontribusi pada Pemerintah Daerah untuk membuat kebijakan dalam rangka pengelolaan keuangan daerah yang lebih baik dengan mengetahui faktor-faktor yang memicu opini dengan catatan pada paragraf penjabar yaitu terjadinya defisit keuangan riil. Pemerintah daerah di Lampung dapat mengembangkan strategi yang tepat untuk meningkatkan atau mempertahankan opini audit yang diperolehnya. Pemda dapat memfokuskan pada perbaikan salah satu kriteria atau subkriteria yang signifikan dalam memperoleh opini WTP. Masyarakat sebagai salah satu kontrol bagi pemerintah dengan melakukan kajian-kajian untuk pengelolaan keuangan daerah yang lebih baik

1.5. Kebaruan Penelitian

Dalam penelitian sebelumnya terkait pengaruh SPI, Ketidapatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan dan tindak lanjut atas rekomendasi terhadap opini sudah banyak dilakukan penelitian namun penelitian yang membahas fenomena peningkatan opini WTP dengan paragraf PSH secara mendalam belum ditemukan penelitian yang dilakukan pada sektor publik, hal ini menjadi kebaruan dalam penelitian ini.

Permasalahan baru yang ingin diteliti terkait dengan peningkatan paragraf PSH dalam opini BPK diantaranya atas permasalahan kelemahan dalam pengelolaan keuangan negara dengan terjadinya peningkatan defisit keuangan riil, penganggaran yang tidak rasional dan penggunaan data tidak sesuai peruntukannya belum menjadi bahasan dalam penelitian sebelumnya.

Selain itu metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif dan kuantitatif. Metode kuantitatif menggunakan pengujian statistik. Sedangkan metode kualitatif dilakukan dengan melakukan analisis atas permasalahan yang mengakibatkan pemda mendapat opini paragraf PSH dan melakukan *focus group discussion* (FGD) atau wawancara dengan auditor BPK Provinsi Lampung. Metode kualitatif digunakan dalam penelitian ini untuk memperoleh pemahaman lebih mendalam terhadap sejauh mana SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan mempengaruhi opini serta faktor apa saja yang menyebabkan terjadinya peningkatan opini WTP dengan paragraf penjas yang tertuang dalam temuan pemeriksaan SPI dan temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

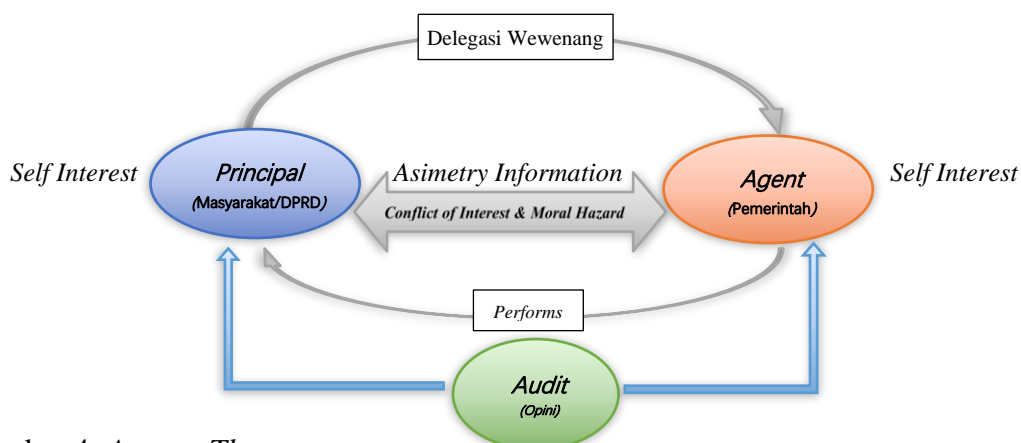
II. TINJAUAN PUSTAKA DAN TEORI

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori Keagenan (*Agency Theory*) merupakan teori yang menjelaskan hubungan antara *principal* (pemberi tugas, misalnya masyarakat/pemerintah pusat) dan *agent* (yang menjalankan tugas, misalnya pemerintah daerah/entitas pelaporan). Teori ini pertama kali dikemukakan oleh Jensen & Meckling (1976) memaparkan hubungan keagenan sebagai kontrak di mana satu atau lebih orang (pimpinan) mempekerjakan seorang lain (*agent*) untuk melakukan tugas atas nama mereka serta memberikan wewenang untuk membuat keputusan kepada agen.

Menurut teori keagenan, masyarakat berfungsi sebagai prinsipal, dan pemerintah berfungsi sebagai agen, yang diberi wewenang untuk mengelola sumber daya publik. Mekanisme pengendalian dan akuntabilitas publik diperlukan karena hubungan ini dapat menyebabkan konflik kepentingan karena asimetri informasi dan perilaku oportunistik (Jensen & Meckling, 1976; Eisenhardt, 1989; Mardiasmo, 2018). Teori keagenan dapat dilihat pada gambar dibawah ini :



Gambar 4: *Agency Theory*

Sumber : Pengolahan data

Dalam akuntabilitas publik, pihak pemegang amanah (*agent*/pemerintah) bertanggung jawab untuk mempertanggungjawabkan, melaporkan, dan mengungkapkan

seluruh aktivitas dan kinerja, pemberi amanah (*principal*/masyarakat atau pemangku kepentingan) memiliki hak dan kewenangan untuk menilai tanggung jawab tersebut (Mardiasmo, 2018). Selanjutnya, Mardiasmo (2018) menjelaskan dua kategori utama akuntabilitas publik adalah akuntabilitas vertikal dan akuntabilitas horizontal. Dalam akuntabilitas horizontal, pemerintah bertanggung jawab kepada masyarakat sebagai pemilik kedaulatan, sedangkan dalam akuntabilitas vertikal, pemerintah daerah bertanggung jawab kepada pemerintah pusat atau DPRD (Mardiasmo, 2018). Selanjutnya, Mardiasmo (2018) menjelaskan penyediaan informasi dan pengungkapan aktivitas pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan adalah cara untuk mewujudkan akuntabilitas publik dalam sistem pemerintahan, menekankan pengelolaan sumber daya secara efektif dan hemat biaya serta menuntut pelaporan dan pertanggungjawaban.

Menurut Jensen & Meckling (1976), hubungan keagenan terbentuk ketika pemilik sumber daya (*principal*), memberikan otoritas pengambilan keputusan kepada *agent*, dengan pendelegasian ini, agen memiliki kendali yang lebih besar atas aktivitas operasional dan informasi dibandingkan dengan *principal*, sehingga *principal* tidak dapat memantau sepenuhnya tindakan *agent*, sehingga ada kemungkinan terjadi perilaku yang tidak sepenuhnya menguntungkan *principal* atau terjadinya asimetri informasi antara pemerintah dan masyarakat. Asimetri informasi menyebabkan *principal* tidak dapat mengamati tindakan *agent* secara sempurna, sehingga *agent* memiliki peluang untuk bertindak oportunistik, termasuk penyalahgunaan kewenangan (Jensen & Meckling, 1976).

Untuk menghindari terjadinya penyimpangan perihal pengelolaan dan pelaksanaan keuangan negara, maka pemerintah wajib untuk menyusun laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada masyarakat, reformasi sektor publik bergantung pada akuntabilitas publik, terutama untuk mengurangi korupsi dan meningkatkan transparansi dan kepercayaan masyarakat (Mardiasmo, 2018).

Menurut teori keagenan, audit laporan keuangan adalah sarana pengawasan yang digunakan oleh *principal* untuk mengurangi asimetri informasi dan tindakan oportunistik agen. Badan Pemeriksa Keuangan memantau sektor publik Indonesia

dengan memeriksa laporan keuangan pemerintah untuk menunjukkan pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat (Jensen & Meckling, 1976; Eisenhardt, 1989; Mardiasmo, 2018).

Selanjutnya, sesuai Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004, BPK akan memberikan opini sebagai bentuk penilaian kewajaran atas laporan keuangan pemerintah, ini merupakan bentuk komunikasi hasil pemeriksaan kepada masyarakat untuk memberikan keyakinan kepada masyarakat mengenai keandalan laporan keuangan yang telah disusun oleh pemerintah.

Dua isu yang berkaitan dengan fokus dari *agency theory* adalah interaksi antara prinsipal dan agen. Eisenhardt (1989) mengidentifikasi dua masalah ketidakmampuan untuk secara akurat memverifikasi perilaku agen saat melakukan pekerjaan dan memberikan layanan yang berkorelasi dengan prinsipal, dan masalah pembagian risiko saat mengelola risiko. Jarak antara manajemen (agen) dan mereka yang memberikan uang mereka (pemasok modal, juga dikenal sebagai prinsipal), meningkat seiring perkembangan organisasi. *Agency Theory* dapat muncul di ranah publik atau privat ketika ada kepentingan yang memengaruhi bagaimana sebuah perusahaan menjalankan bisnis, teori keagenan muncul dalam sektor privat atau dalam perusahaan. Terjadi konflik antara manajer dan pemegang saham (*agency* dan *performer*), serta antara pemegang saham dan pemegang utang (*performer*). Di bawah ini adalah penjelasan tentang premis perilaku mendasar yang mendasari konflik keagenan.

- a. Semua individu, salah satu atau prinsipal, berusaha untuk memaksimalkan kesejahteraan pribadi mereka; dan
- b. Setiap individu dianggap telah mampu merasionalisasi dan mengatasi dampak dari masalah agensi.

Teori agensi memperhatikan hubungan antara seseorang yang mendelegasikan tanggung jawab (prinsipal) dengan orang yang disebut agen yaitu orang yang melaksanakan tugas tertentu (Eisenhart, 1989). Masalah keagenan akan muncul ketika terjadi konflik tujuan antara prinsipal dan agen (Harrison *et al.*, 1993).

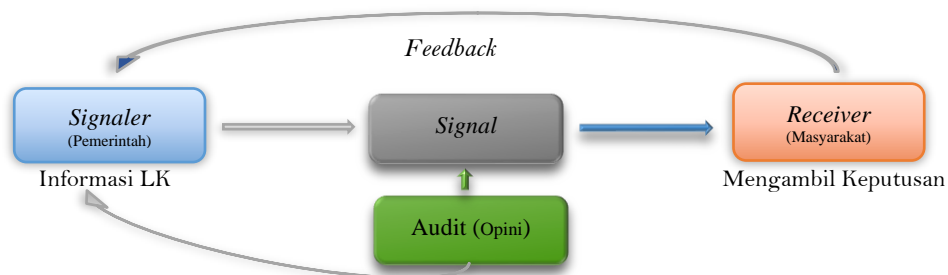
Penelitian yang dilakukan Afzali *et al.* (2024) membangun teori keagenan untuk menyatakan bahwa kepemimpinan yang independen meningkatkan kualitas informasi internal dengan memperkuat manfaat kualitas informasi dari kepemimpinan terpadu sekaligus memitigasi potensi kompromi dalam kualitas informasi. Yazid *et al.* (2024) menegaskan pentingnya teori keagenan dalam menjelaskan bagaimana elemen-elemen kebijakan membantu menyelesaikan konflik kepentingan, serta meningkatkan kejujuran, transparansi, dan manajemen risiko yang lebih baik dalam pengambilan keputusan keuangan. Menurut teori keagenan, apabila agen dan prinsipal memiliki kepentingan yang berbeda, maka terdapat potensi bagi agen untuk tidak selalu bertindak sesuai dengan kepentingan terbaik prinsipal (Jansen & Meckling 1976).

Dalam penelitian ini digunakan *agency theory* karena pemerintah daerah sebagai *agent* memiliki kewajiban untuk menyusun laporan keuangan yang andal sebagai bentuk pertanggungjawaban keuangan kepada masyarakat atas pengelolaan keuangan pemerintah yang berasal dari dana masyarakat yang bertindak sebagai prinsipal. BPK sebagai auditor berperan dalam memastikan keandalan laporan keuangan yang disajikan oleh pemerintah daerah melalui opini audit. Harus ada pihak yang netral untuk memediasi konflik antara prinsipal dan agen dalam upaya mengurangi konflik keagenan. Pemeriksaan laporan keuangan agen merupakan salah satu pendekatan yang dapat digunakan. BPK RI melakukan penilaian terhadap LKPD. Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, hasil pemeriksaan BPK RI meliputi pendapat atas kewajaran laporan keuangan, temuan, kesimpulan, dan saran.

Ketika konflik keagenan terjadi, muncul masalah yang membutuhkan solusi praktis. Pemeriksa negara, BPK bertugas dan berperan penting dalam pengawasan agar tanggung jawab yang tercantum dalam anggaran dapat dilaksanakan secara efektif. Pemeriksaan LKPD dilakukan dalam rangka pengawasan dan pemantauan. Evaluasi tersebut akan menghasilkan opini audit dan saran untuk pengembangan ke depan. Untuk mencapai akuntabilitas yang diidealkan, penyelesaian rekomendasi audit selama masa operasional perlu dipantau dan diawasi secara ketat sehingga audit diperluas ke pengelolaan anggaran serta pengungkapan opini.

2.1.2. Teori Sinyal (*Signaling Theory*)

Teori Sinyal (*Signaling Theory*) yang dikemukakan oleh Spence (1973) menjelaskan model sinyal berangkat dari asumsi adanya asimetri informasi yaitu informasi tidak teratribusi secara merata diantara para pihak, terdapat pihak yang memiliki informasi lebih akan menyampaikan sinyal kepada pihak lain untuk mengurangi asimetri informasi. Scott (2015) menjelaskan bahwa laporan keuangan berperan sebagai sarana komunikasi antara manajemen dan pihak eksternal dalam kondisi asimetri informasi, manajemen dapat menggunakan pelaporan keuangan dan audit sebagai sinyal untuk menyampaikan informasi mengenai kinerja dan kondisi entitas. Opini WTP merupakan impian seluruh institusi baik pusat dan daerah sebagai bentuk pengungkapan akuntabilitasnya sebagai entitas kepada para stakeholdernya yaitu kepada publik atau masyarakat (L, 2020). Teori sinyal dapat digambarkan sebagai berikut :



Gambar 5 : Teori Sinyal
Sumber : Pengolahan data, 2026

Akerlof (1970) menyatakan bahwa model sinyal diawali penjual yang diasumsikan memiliki banyak informasi. Kualitas keputusan investor dipengaruhi oleh kualitas informasi yang diungkapkan perusahaan (pemerintah) dalam laporan keuangan. Informasi kinerja yang baik memberikan indikasi tentang prospek perusahaan bagi investor (Puspitaningtyas, 2022). Kualitas informasi tersebut bertujuan untuk mengurangi asimetri informasi yang timbul ketika pemerintah daerah lebih mengetahui informasi internal dan prospek pemerintah dimasa mendatang dibanding pihak eksternal berupa informasi yang dipublikasikan pemerintah tentang penggunaan teknologi, pengendalian, dan anggaran meningkatkan akuntabilitas kinerja lembaga publik (Putri, 2025).

Scott (2015) menguraikan bahwa sinyal adalah sebuah tindakan yang diambil oleh manajemen (pemerintah) yang memberikan petunjuk kepada masyarakat tentang bagaimana manajemen memandang prospek pemerintahan. Hubungan teori sinyal dengan penelitian ini menunjukkan bahwa Pemerintah untuk melaporkan pengelolaan keuangannya akan membuat laporan keuangan. Informasi yang disajikan dalam Laporan keuangan merupakan sinyal atas pengendalian yang dilakukan pemerintah seperti telah melakukan pencatatan atas seluruh informasi, dan penyajiannya berpedoman pada standar yang berlaku maupun peraturan yang ada. Pemerintah akan berusaha memberikan sinyal baik kepada pengguna laporan keuangan atas informasi yang disajikan, namun untuk memverifikasi laporan tersebut perlu pihak independen yaitu pemeriksa untuk mengaudit laporan keuangan, hasilnya berupa opini audit. Opini yang diberikan BPK dalam menilai keandalan laporan keuangan pemerintah daerah akan memberikan sinyal kepada publik. Sinyal tersebut dapat berupa informasi berupa opini yang diberikan BPK RI yang menyatakan bahwa pemerintah tersebut telah mengelolah keuangan daerah dengan baik ataupun buruk, dan juga akan mengurangi adanya asimetri informasi antara pemerintah dan masyarakat.

2.1.3. Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

Pengendalian internal merupakan suatu proses yang dijalankan oleh dewan direksi, manajemen, dan staf untuk memberikan keyakinan yang wajar mengenai efektivitas dan efisiensi operasional, keandalan pelaporan keuangan, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan (COSO, 2013). Sistem pengendalian internal pelaporan keuangan merupakan suatu proses yang ditetapkan untuk memberikan keyakinan yang wajar mengenai keandalan laporan keuangan dan penyajian pelaporan keuangan bagi pihak eksternal sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum (Arens *et al.*, 2008). Selanjutnya, COSO menjelaskan bahwa pengendalian internal terdiri dari lima komponen yang saling terkait seperti lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan.

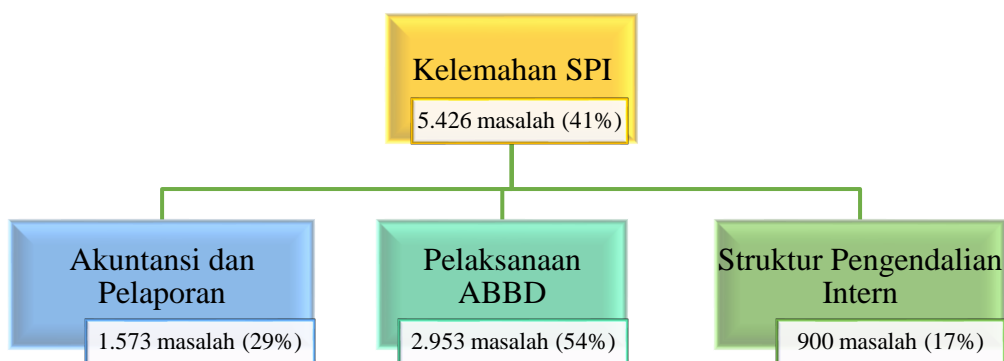
Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) menetapkan definisi sistem pengendalian ini untuk sektor publik.

SPIP menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 adalah proses yang penting untuk tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh staf 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. Sistem pengendalian intern pemerintah, juga dikenal sebagai SPIP, adalah sistem pengendalian intern yang diseleksi. Untuk Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, setidaknya lima persyaratan harus dipenuhi, yaitu:

- a. Lingkungan Pengendalian : pemimpin instansi pemerintah harus membuat dan memelihara lingkungan pengendalian yang mendukung penerapan sistem pengendalian intern di tempat kerja.
- b. Penilaian Risiko : pimpinan instansi pemerintah harus melakukan identifikasi risiko dan analisis risiko.
- c. Kegiatan Pengendalian : pimpinan instansi pemerintah harus menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat tugas dan fungsi yang bersangkutan.
- d. Informasi dan Komunikasi : pimpinan instansi pemerintah harus mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi baik secara internal maupun eksternal, dalam rangka mendukung penyelenggaraan SPIP.
- e. Pemantauan : pemantauan sistem pengendalian intern harus dilakukan oleh pimpinan instansi pemerintah melalui pemantauan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi dari audit dan revidu lainnya.

Undang-Undang Perbendaharaan Negara (2004) menetapkan kepala unit perangkat daerah sebagai otoritas anggaran dan aset pemerintah daerah untuk memberikan pernyataan bahwa realisasi anggaran dan pemanfaatan inventaris/aset telah dikelola berdasarkan pengendalian internal yang memadai dan akuntansi keuangan telah dilakukan sesuai dengan SAP. Setiap tahun, BPK RI melakukan pemeriksaan terhadap pengelolaan keuangan pemerintah yang dimuat dalam Laporan Hasil Pemeriksaan, diantaranya adalah adanya kelemahan dalam Sistem pengendalian Intern Pemerintah yang dimuat dalam IHPS dan IHPD.

Selain memberikan opini, BPK dalam hasil pemeriksaannya menyampaikan temuan pemeriksaan. Hasil pemeriksaan BPK yang dimuat dalam IHPS Semester I Tahun 2024 menunjukkan terdapat 13.271 permasalahan terdiri dari 5.426 masalah atau sebesar 41% merupakan kelemahan SPI dan 7.845 masalah atau sebesar 59% merupakan temuan ketidakpatuhan. Masalah kelemahan SPI dapat dilihat dalam gambar berikut :



Gambar 6 : Kelemahan SPI Pemeriksaan LKPD Tahun 2023

Sumber : IHPS Semester 1 Tahun 2024

Berdasarkan gambar diatas, terlihat persentase temuan kelemahan SPI terbesar sebanyak 54% yaitu masalah pelaksanaan APBD terkait penganggaran dan belanja meliputi :

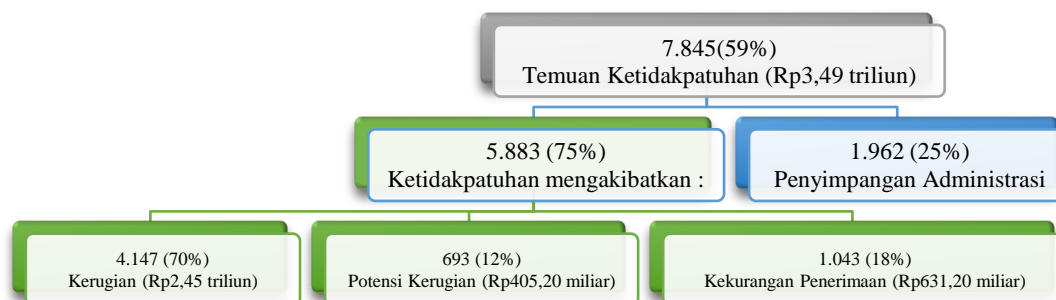
- a. Penyimpangan pendapatan dan belanja oleh 344 pemda;
- b. Sebanyak 399 pemda kehilangan potensi penerimaan karena pelaksanaan kebijakan yang tidak tepat; dan
- c. Selain itu, 486 pemda mengalami masalah dengan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, di mana perencanaan kegiatan tidak memadai, pelaksanaan kebijakan yang tidak tepat mengakibatkan biaya yang lebih tinggi, dan mekanisme pengelolaan penerimaan daerah yang tidak sesuai dengan persyaratan.

2.1.4. Ketidapatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2017) menyatakan bahwa pemeriksaan BPK mendorong terwujudnya tata kelola keuangan negara yang baik untuk mencapai tujuan nasional, salah satunya melalui peningkatan kepatuhan tata kelola keuangan negara dan akuntabilitas terhadap peraturan perundang-undangan. Untuk memperoleh keyakinan yang memadai atas kewajaran laporan keuangan.

Jenis pemeriksaan keuangan negara meliputi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan PDDT (SPKN, 2017). Tujuan pemeriksaan keuangan adalah untuk memperoleh keyakinan memadai sehingga Pemeriksa mampu memberikan opini bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, atas kesesuaian dengan standar akuntansi, kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern (SPKN, 2017). Selanjutnya SPKN (2017) menjelaskan adanya kewajiban pemeriksa merancang pemeriksaan untuk memberikan keyakinan memadai untuk mendeteksi ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, kontrak, dan produk hukum lainnya yang berpengaruh langsung dan material terhadap hal pokok/informasi hal pokok yang diperiksa. Pengaruh langsung dan material dapat berupa hal yang menyebabkan salah saji dalam laporan keuangan, penyimpangan kinerja terkait aspek ekonomis, efisiensi, dan efektivitas, kekurangan penerimaan dan penyimpangan administrasi, dan/atau potensi kerugian negara/daerah dan/atau kerugian keuangan negara/daerah. Pemeriksa harus mengidentifikasi faktor risiko kecurangan dan menilai risiko adanya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan melakukan modifikasi prosedur dan mengungkapkannya sesuai ketentuan (SPKN, 2017).

Selain memberikan opini, BPK dalam hasil pemeriksaannya menyampaikan temuan pemeriksaan. Hasil pemeriksaan BPK yang dimuat dalam IHPS Semester I Tahun 2024 menunjukkan terdapat 13.271 permasalahan terdiri dari 5.426 masalah atau sebesar 41% merupakan kelemahan SPI dan 7.845 masalah atau sebesar 59% merupakan temuan ketidakpatuhan senilai Rp3,49 triliun. Masalah ketidakpatuhan dapat dilihat dalam gambar berikut :



Gambar 7 : Temuan Ketidakpatuhan Pemeriksaan LKPD Tahun 2023

Sumber : IHPS Semester 1 Tahun 2024

Berdasarkan gambar diatas, terlihat persentase temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan terbesar sebanyak 75%, yang terdiri dari kerugian, potensi kerugian dan kekurangan penerimaan. Contoh ketiga kasus ini diungkapkan dalam IHPS Semester 1 Tahun 2024, dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 3. Permasalahan ketidakpatuhan atas LKPD Tahun 2023

No	Permasalahan Ketidakpatuhan
1.	Kerugian terjadi pada 543 pemda
a.	Kekurangan volume pekerjaan dan/atau barang terjadi pada 531 pemda;
b.	Belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan terjadi pada 449 pemda; dan
c.	Permasalahan kerugian lainnya juga terjadi pada 486 pemda antara lain biaya perjalanan dinas ganda dan/atau melebihi standar, spesifikasi barang/jasa tidak sesuai dengan kontrak, kelebihan pembayaran selain kekurangan volume pekerjaan dan/atau barang, dan pembayaran honorarium ganda dan/atau melebihi standar.
2.	Potensi kerugian terjadi pada 372 pemda
a.	Kelebihan pembayaran, namun belum dilakukan pelunasan pembayaran kepada rekanan terjadi pada 250 pemda;
b.	Aset tidak diketahui keberadaannya terjadi pada 135 pemda; dan
c.	Permasalahan potensi kerugian lainnya juga terjadi pada 169 pemda antara lain antara lain pemberian jaminan pelaksanaan pekerjaan tidak sesuai dengan ketentuan, piutang atau dana bergulir yang berpotensi tidak tertagih, dan aset dikuasai pihak lain.
3.	Kekurangan penerimaan terjadi pada 455 pemda
a.	Denda keterlambatan pekerjaan belum dipungut/diterima pada 341 pemda;
b.	Penerimaan selain denda keterlambatan belum dipungut/diterima di 328 pemda; dan
c.	Permasalahan kekurangan penerimaan lainnya juga terjadi pada 67 pemda antara lain pengenaan tarif pajak/PNBP lebih rendah dari ketentuan, dan penggunaan langsung penerimaan negara/daerah.

Sumber : IHPS Semester 1 tahun 2024

2.1.5. Opini

Undang-Undang tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara (2004), menyatakan bahwa opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan (kepri.bpk.go.id, 2017). Dalam Peraturan BPK Nomor 1 tahun 2017 menjelaskan bahwa pemeriksaan keuangan bertujuan untuk memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan, BPK dapat memberikan empat jenis opini, yaitu Wajar Tanpa Pengecualian (WTP/*Unqualified Opinion*), Wajar Dengan Pengecualian (WDP/*Qualified Opinion*), Tidak Memberikan Pendapat (TMP/*Disclaimer Opinion*) dan Tidak Wajar (TW/*Adverse Opinion*). Penjelasan jenis-jenis opini tersebut, sebagai berikut.

- a. Opini WTP diberikan dengan kriteria yaitu laporan keuangan secara keseluruhan disajikan secara wajar sesuai kriteria (SAP) dan sistem pengendalian internal memadai serta tidak terdapat salah saji yang material atas pos-pos laporan keuangan;
- b. Opini WDP diberikan dengan kriteria yaitu sistem pengendalian internal memadai, namun terdapat salah saji yang material pada beberapa pos laporan keuangan. Laporan keuangan dengan opini WDP dapat diandalkan, tetapi pemilik kepentingan harus memperhatikan beberapa permasalahan yang diungkapkan auditor atas pos yang dikecualikan tersebut agar tidak mengalami kekeliruan dalam pengambilan keputusan;
- c. Opini TMP diberikan apabila terdapat suatu nilai yang secara material tidak dapat diyakini auditor karena ada pembatasan lingkup pemeriksaan oleh manajemen sehingga auditor tidak cukup bukti dan atau sistem pengendalian intern yang sangat lemah. Dalam kondisi demikian auditor tidak dapat menilai kewajaran laporan keuangan. Misalnya, auditor tidak diperbolehkan meminta data-data terkait penjualan atau aktiva tetap, sehingga tidak dapat mengetahui berapa jumlah penjualan dan pengadaan aktiva tetapnya, serta apakah sudah dicatat dengan benar sesuai dengan SAP. Dalam hal ini auditor tidak bisa memberikan penilaian apakah laporan keuangan WTP, WDP, atau TW; dan

- d. Opini TW diberikan jika sistem pengendalian internal tidak memadai dan terdapat salah saji pada banyak pos laporan keuangan yang material. Dengan demikian secara keseluruhan laporan keuangan tidak disajikan secara wajar sesuai dengan SAP.

Kriteria pemberian opini, adalah:

- a. Kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan;
- b. Kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*);
- c. Kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan; dan
- d. Efektivitas sistem pengendalian intern (SPI).

Selanjutnya dalam Standar Audit (SA) 706 tentang Paragraf Penekanan Suatu Hal dan Paragraf Hal Lain dalam Laporan Auditor Independen mengatur tentang komunikasi tambahan dalam laporan auditor ketika auditor menganggap perlu untuk:

- a. Menarik perhatian pengguna laporan keuangan pada suatu hal atau beberapa hal yang disajikan atau diungkapkan dalam laporan keuangan yang sedemikian penting bahwa hal atau hal-hal tersebut adalah fundamental bagi pemahaman pengguna laporan keuangan; atau
- b. Menarik perhatian pengguna laporan keuangan pada suatu hal atau beberapa hal selain yang disajikan atau diungkapkan dalam laporan keuangan yang relevan bagi pemahaman pengguna laporan keuangan atas audit, tanggung jawab auditor, atau laporan auditor.

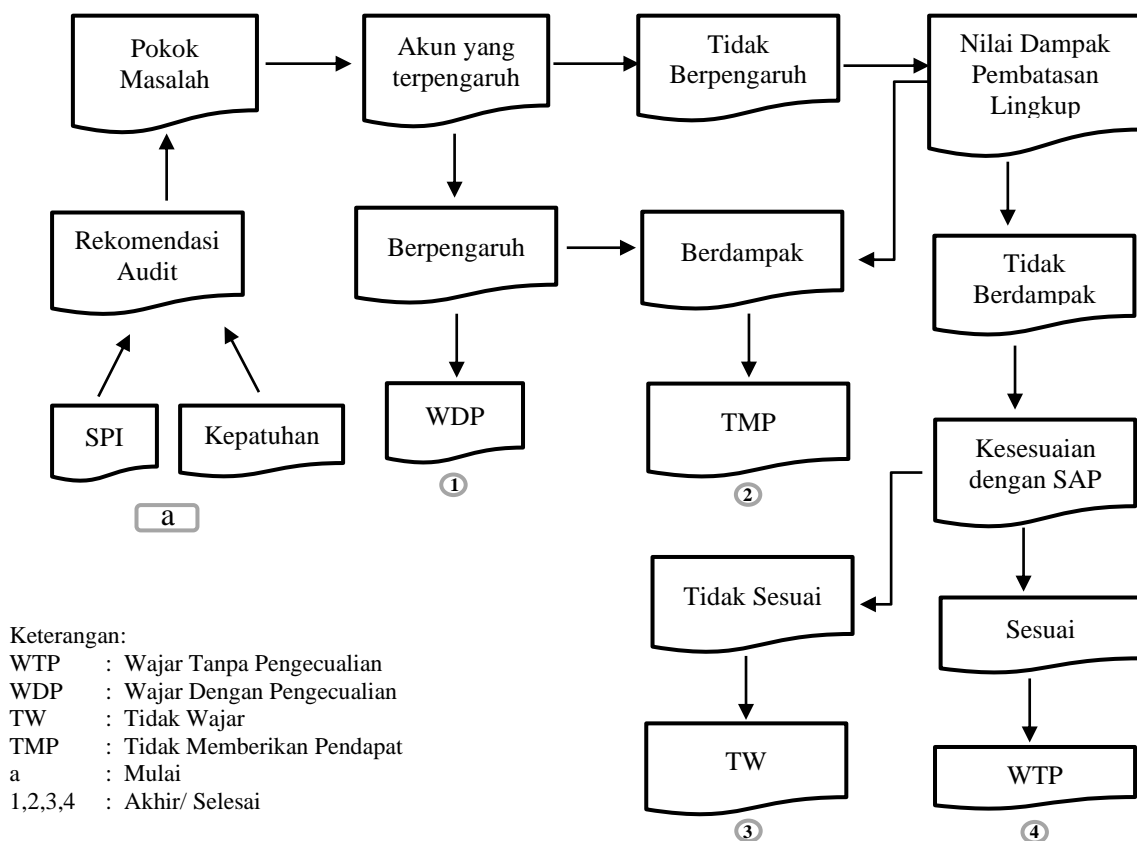
Tujuan auditor, setelah merumuskan suatu opini atas laporan keuangan, adalah untuk menarik perhatian pengguna laporan keuangan, ketika menurut pertimbangan auditor hal tersebut perlu dilaksanakan, melalui komunikasi tambahan yang jelas dalam laporan auditor, atas:

- a. Suatu hal, meskipun telah disajikan atau diungkapkan dalam laporan keuangan dengan tepat, yang sedemikian penting bahwa hal tersebut adalah fundamental bagi pemahaman pengguna laporan keuangan atas laporan keuangan; atau
- b. Hal-hal lain yang dianggap relevan bagi pemahaman pengguna laporan keuangan atas audit, tanggung jawab auditor, atau laporan auditor.

Format opini WTP dengan paragraf PSH tertuang dalam Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 yaitu setelah paragraf opini terdapat penambahan paragraf penekanaan

suatu hal yaitu BPK menekankan pada Catatan atas akun dan masalah yang menjadi penekanan serta menjelaskan akibatnya, sehubungan dengan hal tersebut opini BPK tidak dimodifikasi.

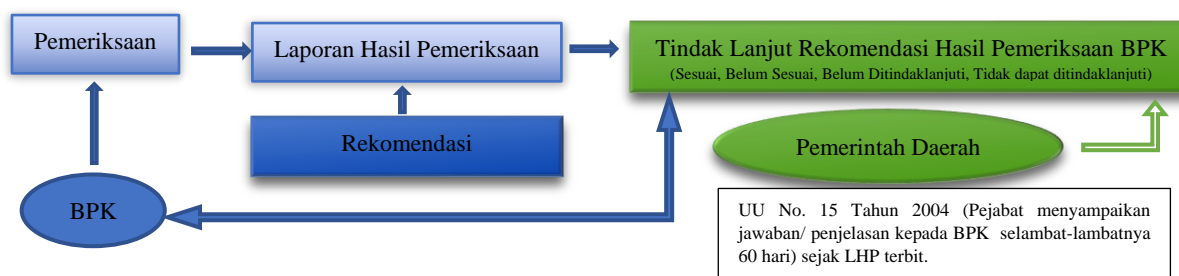
Petunjuk Teknis Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (2021), laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan memuat opini audit yang dirumuskan oleh tim perumusan opini audit yang memuat pokok masalah, akun yang terpengaruh, nilai dampak pembatasan lingkup, nilai dampak ketidaksesuaian dengan SAP, dan pertimbangan profesional dengan memperhatikan *pervasiveness* (proporsi/ kompleksitas/ pengungkapan) yang disajikan pada Gambar berikut:



Gambar 8. Diagram Alur Perumusan Opini Laporan Keuangan.
Sumber : Petunjuk Teknis Pemeriksaan LKPD, 2021

2.1.6. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK

Di Indonesia, berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945 pada Pasal 23 huruf E, untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri. Hasil setiap pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK disusun dan disajikan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang menghasilkan antara lain temuan kesimpulan, dan rekomendasi. Berdasarkan Undang-Undang (UU) Nomor 15 Tahun 2004, rekomendasi adalah saran dari pemeriksa berdasarkan hasil pemeriksaannya, yang ditujukan kepada orang dan/atau badan yang berwenang untuk melakukan tindakan dan/atau perbaikan. Rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan wajib ditindaklanjuti oleh pejabat terkait. Kewajiban tersebut yaitu memberikan jawaban atau penjelasan tentang tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK (TLRHP). Pasal 20 ayat (3) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menetapkan bahwa Pejabat menyampaikan jawaban/ penjelasan kepada BPK selambat-lambatnya 60 hari. Dalam Gambar dibawah ini dapat dilihat terkait alur tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK:



Gambar 9. Alur Tindak Lnjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK

Sumber : UU Nomor 15 Tahun 2004

Selanjutnya, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 pasal 20 ayat 4 menjelaskan bahwa laporan hasil pemeriksaan menginventarisasi permasalahan, temuan, rekomendasi, dan/atau tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK dalam laporan hasil pemeriksaan. Untuk mewujudkan pengelolaan keuangan negara tersebut, perlu dilakukan pemeriksaan berdasarkan standar pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Pemeriksaan BPK mendorong pengelolaan keuangan negara untuk mencapai tujuan negara, antara lain melalui peningkatan akuntabilitas, transparansi, keekonomian,

efisiensi, dan efektivitas dalam pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, dalam bentuk rekomendasi yang konstruktif dan tindak lanjut yang efektif (SPKN, 2017).

Manfaat pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK sebagaimana dimuat dalam IHPS Semester I Tahun 2025 yaitu peningkatan pemanfaatan hasil pemeriksaan BPK dengan adanya peningkatan penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK dan perbaikan pengelolaan keuangan negara dan pelayanan publik dalam hal kebijakan, hukum, dan peraturan, layanan kesehatan dan kualitas lingkungan, pengelolaan pendapatan dan belanja, pengelolaan kas, pengelolaan aset, dan pencatatan/akuntansi. Agar BPK dapat terus mengawasi dan mendorong tata kelola dan tanggung jawab keuangan negara yang efektif, akuntabel, dan transparan sesuai dengan tujuan pembangunan berkelanjutan (SDGs), BPK telah memberikan rekomendasi yang konstruktif dan mendorong penyelesaian pelaksanaan tindak lanjut atas masalah yang memengaruhi kewajaran penyajian laporan keuangan (IHPS, 2025).

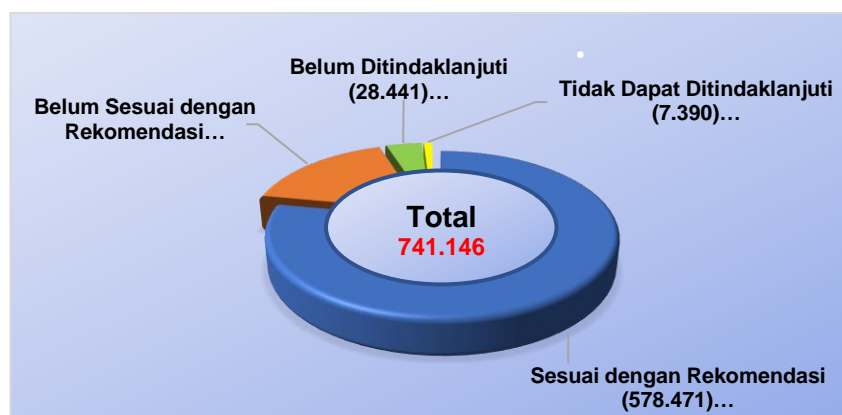
UU Nomor 15 Tahun 2004 mengatur kewajiban pejabat menindaklanjuti rekomendasi dalam LHP dan memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK tersebut, pejabat dikenakan sanksi administratif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang kepegawaian dan/atau sanksi pidana jika mereka tidak menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan BPK. Selanjutnya BPK melakukan pemantauan tindak lanjut untuk menentukan tindak lanjut apakah sudah sesuai dengan rekomendasi BPK.

Menurut Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2017 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK, hasil penelaahan tindak lanjut diklasifikasikan dalam 4 status yaitu:

- a. Tindak lanjut telah sesuai dengan rekomendasi;
- b. Tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi;
- c. Rekomendasi belum ditindaklanjuti; dan
- d. Rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti.

Suatu rekomendasi dinyatakan telah ditindaklanjuti sesuai dengan rekomendasi apabila rekomendasi telah ditindaklanjuti secara memadai oleh pejabat sesuai dengan rekomendasi dan rencana aksi yang disertai dengan bukti pendukung. Rekomendasi BPK diharapkan dapat memperbaiki pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara/daerah/perusahaan pada entitas yang bersangkutan. Dalam rangka pemantauan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK, BPK menatausahakan LHP dan menginventarisasi temuan, rekomendasi, dan status tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK dalam LHP, serta nilai penyerahan aset atau penyetoran sejumlah uang ke kas negara/daerah/perusahaan. Secara umum, rekomendasi BPK dapat ditindaklanjuti dengan cara penyetoran uang/aset ke negara/daerah/perusahaan atau melengkapi pekerjaan/barang, atau tindakan administratif berupa pemberian peringatan, teguran, dan/atau sanksi kepada para penanggung jawab dan/atau pelaksana kegiatan. Tindakan administratif juga dapat berupa tindakan koreksi atas penatausahaan keuangan negara/daerah/perusahaan, melengkapi bukti pertanggungjawaban, dan perbaikan atas sebagian atau seluruh sistem pengendalian intern (IHPS, 2025).

Selama semester pertama 2024, rekomendasi BPK atas hasil pemeriksaan dari tahun 2005 hingga 2024 telah ditindaklanjuti oleh entitas dengan menyerahkan aset atau uang sebesar Rp141,17 triliun ke kas negara, daerah, atau perusahaan. Ini termasuk sebesar Rp26,32 triliun dari hasil pemeriksaan periode RPJMN dari tahun 2020 hingga 2024. Gambar 10 menunjukkan hasil pemantauan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK dari Tahun 2005 s.d. semester I 2024 menurut jumlah rekomendasi :



Gambar 10. Hasil Pemantauan TLRHP Periode 2025 s.d. Semester 1 2024
Sumber : IHPS Semester 1 Tahun 2024

2.2. Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu yang relevan/sesuai digunakan sebagai acuan yang dijadikan perbandingan untuk penelitian yang akan dilakukan. Beberapa penelitian terdahulu variabel penelitian adalah sebagai berikut.

Tabel 4. Penelitian Terdahulu

No	Sumber	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Amira Pobrić <i>Emphasis Of Matter Paragraph In Auditor's Reports On Financial Statements Of Listed Companies In Bosnia And Herzegovina</i> Tahun 2025	Kualitatif	Dari 689 laporan auditor, 22,5% menyertakan paragraf Penekanan Masalah. Paragraf ini lebih sering muncul pada laporan dengan opini audit yang dimodifikasi dan biasanya menunjukkan masalah seperti ketidakpatuhan hukum, ketidakpastian litigasi, struktur aset dan kewajiban, dan pelanggaran standar akuntansi. Hasil menunjukkan bahwa auditor kadang-kadang menggunakan paragraf PSH sebagai alternatif untuk mengubah opini audit.
2.	Nurul Fitria Kamilah Adam Zakaria Indah Mulyasari Pengaruh SPI, Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan, dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Opini Audit BPK Tahun 2024 Sinta 3	SPI Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan, dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Opini Audit BPK	1. Sistem pengendalian internal tidak memberikan pengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK. 2. Kepatuhan peraturan perundang-undangan memberikan pengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK. 3. Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan memberikan pengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK.
3.	Aen Fariah dan Ikhsan Nendi Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Opini Audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Kota Cirebon Jawa Barat Tahun 2020 Sinta 3	SPI; Opini audit BPK; Ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan; Tindak lanjut; Opini audit BPK.	1. SPI berpengaruh tidak signifikan terhadap opini audit BPK tahun 2018-2019. 2. Ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan berpengaruh tidak signifikan terhadap opini audit BPK. 3. Opini tahun sebelumnya berpengaruh terhadap opini audit BPK. 4. Variabel tindak lanjut tidak memoderasi hubungan SPI, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan opini audit tahun sebelumnya.

No	Sumber	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
4.	<p>Suryo Handoko Putro Julius Ary Mollet Antonia Klara</p> <p>Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Opini Hasil Pemeriksaan BPK Terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Lima Wilayah Adat Papua</p> <p>Tahun 2020</p>	<p>Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan; Opini audit</p>	<p>Faktor Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan diestimasi berpengaruh positif terhadap opini audit yang diberikan BPK-RI atas LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Papua.</p>
5.	<p>Andi Chairil Furqan Dwi Martani Ratna Wardhani Dyah Setyaningrum</p> <p><i>“The effect of audit findings and audit recommendation follow-up on the financial report and public service quality in Indonesia”</i></p> <p>Tahun 2020</p>	<p><i>audit findings;</i> <i>audit recommendation follow-up;</i> <i>financial report;</i> <i>public service quality.</i></p>	<p>Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara umum kualitas laporan keuangan memengaruhi kualitas pelayanan publik. Terkait pelaksanaan audit di sektor publik, ditemukan pula bahwa temuan audit berdampak negatif terhadap kualitas laporan keuangan dan kualitas layanan publik, sedangkan tindak lanjut rekomendasi audit berperan positif dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan dan kualitas layanan publik.</p>
6.	<p>Chadia Sawaya, Nada Jabbour Al Maalouf, Raed Hanoun, Mabelle Rakwi</p> <p><i>Impact of auditor independence, expertise, and industry experience on financial reporting quality</i></p> <p>Tahun 2025 Jurnal Q1</p>	<p><i>auditor independence;</i> <i>expertise;</i> <i>industry experience;</i> <i>financial reporting quality</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Hubungan positif yang signifikan antara independensi auditor dan kualitas pelaporan keuangan. 2. Keahlian auditor memainkan peran penting dalam memastikan kepatuhan terhadap standar akuntansi dan prinsip etika, sehingga meningkatkan kualitas pelaporan keuangan. 3. Auditor dengan pengetahuan dan keahlian khusus industri lebih siap untuk memahami tantangan dan peluang unik dalam berbagai sektor, yang mengarah pada kualitas pelaporan keuangan yang lebih baik.
7.	<p>Maulidya Rahmi, Nita Erika Ariani</p> <p>Pengaruh Temuan Audit dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Terhadap Opini atas Laporan Keuangan</p>	<p>Temuan Audit; Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan; Opini</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Temuan audit berpengaruh negatif terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah. 2. Tindak lanjut hasil audit berpengaruh negatif terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah.

No	Sumber	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
	<p>Pemerintah Kabupaten/Kota di Provinsi Aceh</p> <p>Tahun 2020 Sinta 3</p>		
8.	<p>Raihania Salsabila1, Ickhsanto Wahyudi</p> <p>Pengaruh Temuan Audit, Rekomendasi Hasil Pemeriksaan, dan Ukuran Pemerintahan Daerah Terhadap Opini Audit pada Pemerintah Daerah di Indonesia</p> <p>Tahun 2022 Sinta 2</p>	<p>Temuan Audit; Rekomendasi Hasil Pemeriksaan; Ukuran Pemerintahan Daerah; Opini Audit</p>	<p>1. Temuan audit tidak memiliki hubungan yang signifikan. Oleh karena itu, temuan audit tidak mempengaruhi opini audit pada pemerintah daerah.</p> <p>2. Rekomendasi audit memiliki hubungan yang signifikan. Oleh karena itu, rekomendasi audit mempengaruhi opini audit pada pemerintah daerah.</p> <p>3. Ukuran pemerintah daerah memiliki hubungan yang signifikan.</p>
9.	<p>Kusmiati, Desy Purwasih</p> <p>Pengaruh Temuan Kepatuhan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Temuan Sistem Pengendalian Internal Terhadap Opini Audit Laporan Keuangan</p> <p>(Studi Empiris BPK Perwakilan Provinsi Jambi Pada Kabupaten dan Kota di Provinsi Jambi Tahun 2019 - 2023)</p> <p>Tahun 2024 Sinta 4</p>	<p>Temuan Kepatuhan; Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan; Temuan Sistem Pengendalian Internal; Opini Audit Laporan Keuangan</p>	<p>1. Opini audit pada kantor pemerintah kabupaten dan kota di provinsi Jambi tidak terpengaruh oleh variabel temuan kepatuhan.</p> <p>2. Pengambilan keputusan opini audit tidak terpengaruh oleh temuan tindak lanjut pemeriksaan kantor pemerintah kota dan kabupaten provinsi Jambi.</p> <p>3. Audit Pandangan pemerintah kota dan kabupaten di Provinsi Jambi pada tahun 2019 s.d. 2023 tidak terpengaruh oleh faktor-faktor yang berkaitan dengan sistem pengendalian internal.</p>
10.	<p>Achdian Anggreny Bangsawan Ahmad Abbas</p> <p>Efek Pelanggaran Standar Akuntansi Pemerintahan dan Ketidakpatuhan Peraturan terhadap Opini Audit Laporan Keuangan di Sulawesi Selatan</p> <p>2021 Sinta 3</p>	<p>Pelanggaran Standar Akuntansi Pemerintahan; Ketidakpatuhan Peraturan; Opini Audit</p>	<p>Pelanggaran atas penerapan standar akuntansi pemerintahan mampu berpengaruh terhadap opini audit BPK. Semakin banyak jumlah pelanggaran terkait dengan penerapan standar akuntansi pemerintahan, maka semakin kecil kemungkinan laporan keuangan pemerintah daerah untuk menerima opini audit WTP.</p>
11.	<p>Jessica Valentina</p> <p>Pengaruh Temuan SPI, Temuan Kepatuhan, Tindak Lanjut</p>	<p>Temuan SPI; Temuan Kepatuhan;</p>	<p>1. Secara parsial Temuan SPI (X1) tidak berpengaruh terhadap Opini Audit (Y) di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.</p>

No	Sumber	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
	<p>Hasil Pemeriksaan dan Penyelesaian Kerugian Daerah Terhadap Opini Audit di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan</p> <p>Tahun 2022</p>	<p>Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan; Penyelesaian Kerugian Daerah; Opini Audit</p>	<p>2. Temuan Kepatuhan (X2) berpengaruh negatif dan signifikan terhadap Opini Audit di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.</p> <p>3. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (X3). Penyelesaian Kerugian Daerah (X4) secara parsial tidak berpengaruh dan tidak signifikan terhadap Opini Audit di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.</p> <p>4. Secara simultan Temuan SPI, Temuan Kepatuhan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Penyelesaian Kerugian Daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap Opini Audit di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.</p>
12.	<p>Muhammad Yusuf Nita Gustiana</p> <p>Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Kepatuhan Terhadap Opini Audit Pemerintah Pusat dengan Rekomendasi Audit Sebagai Variabel Moderasi</p> <p>Tahun 2022</p>	<p>Sistem Pengendalian Internal; Kepatuhan; Opini Audit Pemerintah Pusat; Rekomendasi Audit.</p>	<p>1. Sistem Pengendalian Internal memiliki pengaruh yang positif signifikan terhadap Opini Audit.</p> <p>2. Kepatuhan tidak berpengaruh terhadap opini audit, hal tersebut berarti secara parsial, jumlah temuan kepatuhan pada peraturan perundang-undangan tidak mempunyai pengaruh terhadap opini audit.</p> <p>3. Hasil pengujian menunjukkan bahwa tindak lanjut rekomendasi audit mampu memperkuat hubungan sistem pengendalian internal dan opini audit, hal tersebut karena kelemahan sistem pengendalian internal berpengaruh langsung terhadap kewajaran informasi dalam laporan keuangan yang berimplikasi pada rendahnya penerimaan opini WTP.</p> <p>4. Tindak lanjut rekomendasi audit tidak mampu memperkuat hubungan kepatuhan dan opini audit, hal tersebut karena kepatuhan pada perundang-undangan tidak langsung berpengaruh terhadap opini tetapi kepatuhan pada perundang-undangan mempengaruhi tindak lanjut atas rekomendasi audit yang berimplikasi pada penerimaan opini LKPP.</p>
13.	<p>Ramses Pakpahan Etty Murwaningsari Sekar Mayangsari</p>	<p><i>Internal Control System Weaknesses;</i></p>	<p>1. Kelemahan sistem pengendalian internal berdampak negatif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.</p>

No	Sumber	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
	<i>Influence Of Internal Control System Weaknesses And Audit Quality On The Quality Of Local Government Financial Reports In Indonesia With Good Government Governance As Moderating</i> Tahun 2022 Terindeks Q1	<i>Audit Quality;</i> <i>Quality Of Local Government Financial Reports</i> <i>Good Government Governance.</i>	2. Kualitas audit berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. 3. Tata Kelola Pemerintahan yang baik dapat memoderasi pengaruh negatif kelemahan sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. 4. <i>Good Government Governance</i> dapat memoderasi pengaruh positif kualitas audit terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.
14.	Rizki Fani Sabella, Ina Mutmainah <i>The Role Of Timeliness In Providing Audit Opinions Of Local Government Financial Report</i> Tahun 2022, Sinta 4	Standar akuntansi pemerintah; Sistem pengendalian internal; Tindak lanjut rekomendasi Opini audit; Ketepatan waktu	1. Standar akuntansi pemerintah dan sistem pengendalian internal berpengaruh pada opini audit. Sedangkan tindak lanjut rekomendasi tidak berpengaruh pada opini audit. 2. Hasil pengujian moderasi menghasilkan ketepatan waktu mampu memoderasi pengaruh standar akuntansi pemerintah dan sistem pengendalian internal pada opini audit. 3. Namun ketepatan waktu tidak mampu memoderasi pengaruh tindak lanjut rekomendasi terhadap opini audit.
15	Antar MT Sianturi Magda Siahaan <i>Empirical Study on Compliance and Accountability in Government Finance</i> Tahun 2024 Terindeks Q4	Efektivitas pengendalian internal; Kepatuhan terhadap standar akuntansi; Kecurangan laporan keuangan	1. Efektivitas pengendalian internal dan kepatuhan terhadap standar akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kecurangan laporan keuangan. 2. Efektivitas pengendalian internal dan kepatuhan terhadap standar akuntansi dapat menekan kecenderungan kecurangan laporan keuangan dan dapat meningkatkan akuntabilitas pemerintah.
16	Dwinta Indriani Jantje J. Tinangon Novi S. Budiarmo <i>The impact of audit findings and follow-up actions on audit recommendations on audit opinions of financial statements with APIP capabilities as a</i>	Temuan audit; TLRHP; APIP; dan Opini audit.	1. Temuan audit tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap opini audit. Sebaliknya, kapabilitas TLRHP dan APIP memiliki pengaruh signifikan terhadap opini audit. 2. Kapabilitas APIP memoderasi hubungan antara TLRHP dan opini audit tetapi tidak

No	Sumber	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
	<i>moderating variable (A study on provincial/ regencies/cities governments in Suluttenggo Region)</i> Tahun 2024 Sinta 3		memoderasi hubungan antara temuan audit dan opini.
17.	Nurhidayah Made Sudarma Ali Djamhuri Sari Atmini <i>Audit opinion research: overview and research agenda</i> Tahun 2024	kualitatif	Sebagian besar penelitian opini audit telah meneliti topik kualitas audit, jenis opini audit, kelangsungan usaha, rasio keuangan, opini belanja, manajemen laba, masa kerja audit, dan biaya audit. Banyak penelitian opini audit telah menggunakan metode kuantitatif, sementara sebagian kecil telah menggunakan metode penelitian kualitatif. Penelitian opini audit sebelumnya berfokus pada penelitian perusahaan, terutama perusahaan yang terdaftar di pasar saham. Penelitian opini audit juga telah dieksplorasi di sektor pemerintah daerah, sementara itu, dalam kaitannya dengan pendidikan, kesehatan, dan lembaga syariah masih perlu ditingkatkan.
18	Jifri Syam, Nur Azlina, Muhammad Rasuli Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Tindak Lanjut Rekomendasi sebagai Variabel Moderasi Prosiding Konferensi Riset Akuntansi Riau Vol 1. No.1 Tahun 2023, hal 240-262	Sistem pengendalian internal; Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; Rasio efisiensi Opini audit; Rasio efektivitas; Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan	Sistem pengendalian internal pemerintah, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan rasio efisiensi berpengaruh terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan dan rasio efektivitas tidak berpengaruh. Kemudian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan mampu memoderasi pengaruh sistem pengendalian internal pemerintah dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah, namun tidak mampu memoderasi pengaruh rasio efisiensi dan rasio efektivitas terhadap terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah di wilayah Sumatera Bagian Utara tahun 2018-2022

Sumber : Pengolahan Data Jurnal

Informasi pada tabel di atas memuat perbedaan penelitian terdahulu tentang faktor-faktor yang mempengaruhi opini BPK. Dari tinjauan terhadap penelitian terdahulu terkait pengaruh SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK

terhadap opini BPK sebagai variabel moderasi. Dapat disimpulkan bahwa fokus kajian penelitian-penelitian terdahulu terbatas pada faktor teknis yaitu SPI, ketidakpatuhan, tindak lanjut, dan SAP sebagai penentu opini, faktor Auditor yaitu Profesionalisme, independensi, etika, dan pengalaman auditor, faktor Organisasi yaitu SDM, komitmen, teknologi, tata kelola, dan budaya organisasi. Faktor konteks yaitu ukuran pemerintah daerah, opini tahun sebelumnya, kerugian daerah. Peran moderasi variabel seperti profesionalisme, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK, dan *governance* berfungsi sebagai pemoderasi hubungan. Belum membahas terkait adanya peningkatan paragraf penekanan suatu hal.

2.3. Pengembangan Hipotesis

2.3.1. Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern terhadap Opini BPK

Sistem pengendalian internal pelaporan keuangan merupakan suatu proses yang ditetapkan untuk memberikan keyakinan yang wajar mengenai keandalan laporan keuangan dan penyajian pelaporan keuangan bagi pihak eksternal sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum (D'Aquila *et al.*, 1998; Arens *et al.*, 2008).

Undang-Undang Perbendaharaan Negara (2004) menetapkan kepala unit perangkat daerah sebagai otoritas anggaran dan aset pemerintah daerah untuk memberikan pernyataan bahwa realisasi anggaran dan pemanfaatan inventaris/aset telah dikelola berdasarkan pengendalian internal yang memadai dan akuntansi keuangan telah dilakukan sesuai dengan SAP.

Abdillah *et al.* (2025) menjelaskan bahwa kelemahan SPI (Sistem Pengendalian Internal) berpengaruh negatif terhadap opini audit, artinya semakin banyak kelemahan SPI peluang mendapat opini audit bagus (*WTP/unqualified*) menurun dan sebaliknya. Sejumlah penelitian menyatakan bahwa semakin banyak temuan audit, semakin besar dampaknya terhadap kualitas laporan dan keandalan penyajian informasi keuangan. *Audit findings* menjadi indikator penting dalam menilai apakah laporan keuangan dapat dipercaya dan apakah opini audit dapat diberikan secara wajar (Tsai, 2021; Liu & Huang, 2020) .

Dalam melakukan audit, auditor eksternal harus memperoleh pemahaman tentang SPI dengan menguji dan mengevaluasi efektivitas desain pengendalian internal dan dengan mengidentifikasi pengendalian tingkat perusahaan sehingga mampu memberikan opini tentang efektivitas sistem pengendalian internal pelaporan keuangan dan melaporkan kekurangan material dari pengendalian internal jika ada (Griggs, 2004; Dye, 2007). Untuk memperoleh keyakinan memadai atas kewajaran laporan keuangan, BPK juga melakukan pemeriksaan atas pengendalian internal dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Laporan BPK (2017) mendefinisikan temuan kekurangan dalam SPI sebagai temuan yang memuat masalah kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian realisasi anggaran pendapatan dan belanja, dan kelemahan struktur pengendalian internal.

Berdasarkan penjelasan di atas, sehingga hipotesis yang diberikan :

H1 : Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Berpengaruh Negatif Terhadap Opini BPK.

2.3.2. Pengaruh Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Opini BPK.

Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan audit di sektor pemerintah memiliki tujuan mendasar untuk memantau, memastikan, dan menilai akuntabilitas pemerintah. Penelitian yang dilakukan oleh Shidqi & Arfiansyah (2025) mengungkapkan bahwa pengendalian intern dan fungsi audit internal yang matang mengurangi korupsi. Lebih jauh, mereka menyatakan bahwa implikasi kebijakan diarahkan kepada pimpinan pemda, auditor dan regulator untuk meningkatkan pengawasan internal, penilaian kualitatif dalam pelaporan keuangan dan kompetensi profesional. Oktavia & Biduri (2024) dalam hasil penelitiannya yaitu kepatuhan terhadap kerangka hukum dan transparansi proaktif ditunjukkan dengan merinci rancangan anggaran dipapan informasi publik sebagai bentuk transparansi dan meningkatkan keterlibatan publik. Selain menyampaikan pendapat atas efektivitas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan biasa disebut kepatuhan dan SPI entitas terkait, BPK juga melakukan evaluasi efektivitas kepatuhan (IHPS, 2025). Sebagaimana dijelaskan sebelumnya, untuk memperoleh keyakinan yang memadai atas kewajaran laporan keuangan, BPK juga melakukan pemeriksaan atas sistem

pengendalian intern dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terkait pelaporan keuangan pemerintah. BPK (2014) menunjukkan bahwa temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan meliputi (i) ketidakpatuhan yang menimbulkan kerugian daerah/negara, (ii) potensi kerugian daerah/negara, (iii) kekurangan pendapatan, (iv) temuan tata kelola, (v) inefisiensi, dan (vi) inefektivitas. BPK (2017) menjelaskan temuan audit kerugian negara/daerah, potensi kerugian negara/daerah, atau kekurangan penerimaan negara merupakan hal-hal yang berdampak pada keuangan negara dan paling mungkin dilaporkan kepada penegak hukum apabila terjadi kecurangan atau pelanggaran hukum, sedangkan temuan administratif belum tentu berdampak pada keuangan negara. Laporan audit kepatuhan dalam rangka audit laporan keuangan merupakan laporan opsional yang artinya laporan ini diterbitkan apabila terjadi ketidakpatuhan dalam proses audit keuangan.

Berdasarkan penjelasan diatas, sehingga hipotesis yang diberikan :

H2 : Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Berpengaruh Negatif Terhadap Opini BPK

2.3.3. Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Opini BPK

Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan efektivitas sistem pengendalian intern, sebagaimana termuat dalam penjelasan pasal 16 ayat 1 Undang-Undang tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Tahun 2004 merupakan salah satu kriteria memberikan opini atas pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan.

Mengacu pada peraturan di Indonesia, temuan audit direpresentasikan sebagai hasil evaluasi auditor eksternal terhadap kondisi pengelolaan keuangan, struktur pengendalian intern dan kepatuhan pemerintah daerah tentang peraturan pengelolaan dan pelaporan keuangan daerah (Furqan *et al.*, 2020). Audit pemerintahan di Indonesia tidak hanya meliputi audit atas laporan keuangan, apakah sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku, tetapi juga termasuk evaluasi pengendalian internal dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (Furqan *et al.*, 2020).

Penelitian Jessica (2022) menunjukkan bahwa secara simultan Temuan SPI, Temuan Kepatuhan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Penyelesaian Kerugian Daerah berpengaruh terhadap Opini Audit di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan. Sejalan dengan hasil penelitian Maulidya (2020) yaitu temuan audit berpengaruh terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah.

Berdasarkan penjelasan diatas, sehingga hipotesis yang diberikan :

H3 : Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Berpengaruh Negatif Terhadap Opini BPK.

2.3.4. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK Memoderasi Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Opini BPK.

Pedoman pemeriksaan BPK mengatakan bahwa LKPD yang telah dilakukan pemeriksaan dan telah mendapatkan opini audit akan disarankan untuk segera menindaklanjuti atas setiap permasalahan yang telah menjadi rekomendasi. Sejak tahun 2005 s.d. semester I tahun 2024, BPK telah menyampaikan 603.258 rekomendasi kepada pemerintah daerah dan BUMD yang diperiksa, dengan persentase yang telah ditindaklanjuti sesuai rekomendasi sebanyak 78,4%. Tindak lanjut wajib dilakukan oleh pemerintah daerah sabagai agen dan harus sesuai dengan rekomendasi yang diberikan. Hal ini diperlukan agar untuk periode selanjutnya tidak terjadi kesalahan yang berulang dan pengelolaan keuangan negara menjadi lebih baik. Baik atau tidaknya opini audit yang akan diberikan untuk LKPD pemerintah daerah juga dipengaruhi oleh jumlah tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh pemerintah daerah (BPK, 2017). Kamilah *et al.* (2024), dan Putro *et al.* (2020) keduanya memperoleh hasil yang menunjukkan bahwa tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK berpengaruh terhadap opini audit LKPD.

Laporan hasil pemeriksaan berupa opini yang dikeluarkan oleh BPK RI didasarkan pada beberapa kriteria (Furqan *et al.*, 2020). Salah satu kriteria yang digunakan BPK dalam mengeluarkan Opini Audit adalah pelaksanaan rekomendasi audit tahun sebelumnya (Furqan *et al.*, 2020). Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 menjelaskan penerapan rekomendasi audit merupakan hal yang harus dilakukan pemerintah daerah untuk meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan pada tahun berikutnya, dalam hal sebagian atau seluruh rekomendasi tidak dapat

dilaksanakan, pihak terkait berkewajiban memberikan alasan yang sah. Penelitian yang dilakukan Furqan *et al.* (2020) menunjukkan semakin tinggi tindak lanjut pemerintah daerah dalam menindaklanjuti rekomendasi pemeriksaan BPK, maka semakin baik akuntabilitas laporan keuangan dan semakin baik Opini Audit atas laporan keuangan tersebut.

Dauda *et al.* (2020) dalam penelitiannya berupaya memahami kinerja *The Public Accounts Committee* (PAC) dengan fokus pada tantangan yang menghambat PAC karena tidak efektif dalam perannya untuk memastikan pengelolaan keuangan publik yang efisien di Ghana. Rekomendasi yang diberikan PAC dibuat untuk menjalankan fungsi pengawasan terhadap eksekutif atas pengeluaran publik dan mencegah sistem tindak lanjut rekomendasi yang tidak berfungsi, keberpihakan ekstrim, dan dukungan teknis yang tidak memadai (Dauda *et al.*, 2020).

Kazakova *et al.* (2020), mengumpulkan temuan audit pada *The Russian Federation* yang menjalani audit berdasarkan standar audit internasional. Untuk meningkatkan validitas laporan audit sebagai sumber data yang diperlukan untuk mengambil keputusan yang masuk akal oleh pemangku kepentingan strategis, laporan audit memberikan penjelasan atas laporan keuangan, dilengkapi rekomendasi untuk pengungkapan informasi tentang pengeluaran serta isu-isu utama audit lainnya (Kazakova *et al.*, 2020). Penelitian yang dilakukan Mahacek (2020) pada *The State Audit Office of the Republic of Croatia* menunjukkan penerapan rekomendasi audit bertujuan untuk meningkatkan efisiensi dan mencapai hasil pengelolaan keuangan yang lebih baik, yang berdampak pada pendapatan. Pentingnya menerapkan rekomendasi audit berdampak tidak hanya pada peningkatan operasional pada perusahaan yang dimiliki pemerintah daerah, juga berdampak positif pada sektor publik secara keseluruhan (Mahacek, 2020).

Alzeban (2020) dalam penelitiannya menemukan penerapan rekomendasi audit berdampak positif terhadap kualitas pelaporan keuangan di Inggris. Hasil penelitian berkontribusi pada literatur di bidang pelaporan audit, dengan memperkenalkan wawasan baru mengenai jalur pelaporan dan pengaruh penerapan rekomendasi audit terhadap kualitas audit (Alzeban, 2020). Penelitian yang dilakukan Abbasova *et al.* (2023) menganalisis permasalahan dan prospek pengembangan sistem audit di Azerbaijan. Pentingnya audit diindikasikan untuk meningkatkan transparansi proses

pembangunan ekonomi dan menjamin integritas laporan keuangan, menekankan peran strategis jasa audit dalam implementasi kebijakan ekonomi negara. Rekomendasi audit memberikan usulan-usulan untuk menghilangkan permasalahan yang menunda perkembangan sistem audit (Abbasova *et al.*, 2023). Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK yang dilakukan menjadi tanggung jawab pemerintah daerah, yang mewakili efektivitas pengawasan intern yang dilakukan oleh internal auditor/inspektorat daerah, khususnya dalam rangka pengawasan terhadap manajemen dan pelaporan keuangan daerah serta penyelenggaraan pelayanan publik (Furqan *et al.*, 2020).

Arens *et al.* (2017) dalam bukunya menjelaskan pengendalian internal yang dirancang dan diimplementasikan secara efektif dapat mencegah atau mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan sehingga meningkatkan keandalan laporan keuangan yang menjadi dasar bagi auditor dalam pemberian opini audit. Namun, dalam praktiknya, berdasarkan laporan hasil pemeriksaan BPK setiap tahunnya kelemahan SPI sering muncul. Di sinilah tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK berperan. Jika entitas menindaklanjuti rekomendasi BPK dengan baik, maka kelemahan SPI yang ada dapat diperbaiki, sehingga hubungan SPI dengan opini audit menjadi lebih kuat. Sebaliknya, apabila tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK rendah, meskipun SPI relatif baik, auditor mungkin tetap ragu dalam memberikan opini terbaik karena kelemahan lama tidak diperbaiki. Hal ini sesuai dengan teori *interactive moderation* (Baron *et al.*, 1986) yaitu tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK memperkuat atau melemahkan hubungan antara SPI dan opini audit. Berdasarkan penjelasan diatas, sehingga hipotesis yang diberikan :

H4 : Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK Memperkuat Pengaruh Kelemahan SPI terhadap Opini BPK

2.3.5. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK Memoderasi Pengaruh Ketidapatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Opini BPK

Tujuan pemantauan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK sebagaimana yang termuat dalam IHPD Semester II Tahun 2023 adalah meningkatkan efektivitas pelaporan hasil pemeriksaan serta membantu lembaga perwakilan dan pemerintah dalam memperbaiki tata kelola. Dalam *website* <https://warta.bpk.go.id/>

(2022), menjelaskan bahwa *auditee* harus aktif menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan BPK, tindak lanjut rekomendasi diperlukan untuk memperbaiki sistem pengendalian internal (SPI) dan kepatuhan terhadap perundang-undangan. Pemantauan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK (TLRHP) merupakan bagian krusial dalam proses pemeriksaan, terutama untuk memperkuat dampak pemeriksaan bagi perbaikan tata kelola keuangan negara, kata Ketua BPK (warta.bpk.go.id, (2025), meskipun kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan penting, namun tanpa diikuti dengan tindak lanjut yang memadai, pengaruh kepatuhan terhadap opini BPK dapat melemah. Hal ini sejalan dengan konsep *interactive moderation* (Baron *et al.*, 1986), di mana variabel moderasi memperkuat atau memperlemah hubungan antar variabel.

Berdasarkan IHPS Semester II Tahun 2023 menjelaskan pelaksanaan atas tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK yang dilakukan oleh pejabat entitas selama periode 2020 s.d. 2023 telah memberikan dampak antara lain peningkatan kualitas penyajian laporan keuangan berupa opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), baik pada Kementerian/Lembaga/BUN (Tahun 2019 sebesar 97% menjadi 99% pada Tahun 2022) maupun pemerintah daerah (Tahun 2019 sebesar 89,5% menjadi 91% pada Tahun 2022). Disamping itu adanya perbaikan pengelolaan keuangan negara dan pelayanan publik pada pemerintah daerah, antara lain:

- a. Perbaikan pengelolaan kas melalui penertiban dan penetapan rekening kas daerah serta penerapan transaksi non tunai untuk setiap pengelolaan pendapatan dan belanja;
- b. Perbaikan pengelolaan perpajakan dan retribusi melalui penerbitan/perubahan peraturan kepala daerah tentang tarif maupun mekanisme pemungutan pajak dan retribusi, serta layanan perpajakan secara *online*;
- c. Perbaikan kualitas data melalui pemutakhiran DTKS dan data pengguna sistem penyediaan air minum (SPAM) di wilayah pedesaan;
- d. Perbaikan kualitas pelayanan melalui Program Pelayanan Perizinan *Mobile* (keliling) bagi pelaku usaha, pemutakhiran SOP dan standar pelayanan perizinan, serta pemenuhan sarana prasarana pendukung penyediaan air minum;

- e. Perbaiki pengelolaan belanja barang dan jasa melalui penyusunan maupun pemutakhiran standar harga satuan yang mengacu pada Peraturan Presiden Nomor 33 Tahun 2020 tentang Standar Harga Satuan Regional; dan
- f. Perbaiki tata kelola pelaporan keuangan melalui pemutakhiran kebijakan akuntansi yang ditetapkan melalui peraturan kepala daerah guna mendorong keandalan pelaporan keuangan.

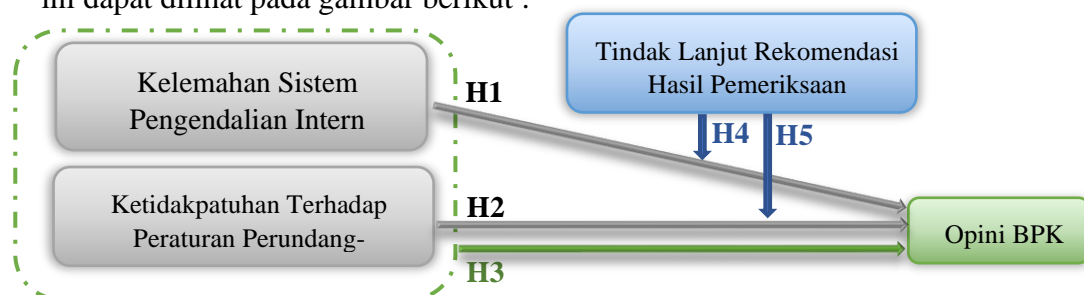
Dalam konteks audit sektor publik, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK bertindak sebagai penguat. Semakin tinggi tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK, maka semakin besar efek kepatuhan terhadap peraturan terhadap opini BPK. Sebaliknya, kepatuhan yang tidak disertai tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK menjadi poin penting dalam perumusan opini. Penelitian empiris Syam *et al.* (2023) menunjukkan bahwa tindak lanjut rekomendasi mampu memoderasi pengaruh kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah.

Berdasarkan penjelasan diatas, sehingga hipotesis yang diberikan :

H5 : Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK Memperkuat Pengaruh Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Opini BPK

2.4. Kerangka Pemikiran

Berdasarkan latar belakang serta penelitian terdahulu yang memiliki topik yang sama dengan penelitian ini, maka kerangka pemikiran dari penelitian ini dapat dilihat pada gambar berikut :



Gambar 11 : Kerangka Pemikiran

Tabel 5. Hipotesis Penelitian

No.	Penjelasan Hipotesis
H1	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern berpengaruh negatif terhadap Opini BPK.
H2	Ketidapatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan berpengaruh negatif terhadap Opini BPK.
H3	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidapatuhan terhadap Peraturan Peundang-Undangan berpengaruh negatif terhadap Opini BPK.
H4	Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK memperkuat pengaruh kelemahan Sistem Pengendalian Intern terhadap opini BPK.
H5	Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK memperkuat pengaruh Ketidapatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan terhadap opini BPK.

III. METODOLOGI PENELITIAN

3.1. Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder yaitu data yang tersedia di *website* BPK berupa Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS), Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Daerah (IHPD), Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK periode 2020 s.d.2024 dan akan menambah instrumen penelitian dengan melakukan wawancara/ *focus group discussion* (FGD) dengan pemeriksa/auditor yang melakukan pemeriksaan atas Laporan Keuangan di Perwakilan Provinsi Lampung serta analisis permasalahan/temuan pemeriksaan dalam LHP untuk memperoleh gambaran/penjelasan lebih mendalam terkait faktor-faktor yang mempengaruhi opini BPK dalam lima tahun terakhir yaitu pemeriksaan tahun 2020 s.d 2024, terutama untuk opini dengan paragraf PSH. Penelitian juga menggunakan data dari pemberitaan di media online resmi dan yang memiliki kapasitas pemberitaan resmi dan Peraturan BPK, Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan regulasi terkait SPI, Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK dan opini sebagai dasar normatif pemeriksaan.

3.2. Populasi dan Sampel

Jumlah populasi yang digunakan yaitu 16 Provinsi/Kota/Kabupaten di Lampung. Penelitian ini mengambil wilayah Lampung yang terdiri dari satu provinsi, dua kota dan 14 Kabupaten yaitu Provinsi Lampung, Kota Bandar Lampung, Kota Metro, Kab. Lampung Utara, Kab. Tulang Bawang, Kab. Lampung Barat, Kab. Way Kanan, Kab. Mesuji, Kab. Tulang Bawang Barat, Kab. Pesisir Barat, Kab. Lampung Tengah, Kab. Lampung Selatan, Kab. Tanggamus, Kab. Lampung Timur, Kab. Pesawaran, dan Kab. Pringsewu sebagai populasi penelitian. Sampel penelitian meliputi 16 Provinsi/Kota/Kabupaten di Lampung. Teknik pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling* yaitu teknik *non-probability sampling* di mana peneliti memilih sampel berdasarkan pertimbangan atau kriteria tertentu yang relevan dengan tujuan penelitian (Sekaran & Bougie, 2016). Kriteria pemilihan sampel adalah:

- a. Pemerintah Daerah di Lampung menyampaikan laporan keuangan yang telah diaudit oleh BPK baik secara langsung maupun tidak langsung untuk pemeriksaan tahun 2020 s.d. 2024;
- b. Pemerintah Daerah di Lampung yang memiliki data opini audit dan temuan audit atas Laporan Hasil Pemeriksaan tahun 2020 s.d. 2024 yang tersedia; dan
- c. Tersedianya data tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK pada lima tahun terakhir 2020 s.d. 2024.

Penelitian ini dilakukan di Lampung karena penelitian sebelumnya yang meneliti terkait pengaruh kelemahan SPI, Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK di beberapa wilayah di Indonesia, namun belum ditemukan penelitian dengan sampel di wilayah Lampung. Selain itu pemilihan Pemda di Lampung dengan periode tahun anggaran 2020 s.d. 2024 karena terdapat kenaikan setiap tahun atas opini WTP dengan paragraf PSH di Lampung dengan persentase kenaikan opini WTP dengan PSH termasuk salah satu kategori cukup tinggi dibandingkan provinsi lainnya di Indonesia.

Penelitian ini menggunakan periode LKPD dalam lima tahun terakhir yaitu Laporan Hasil Pemeriksaan tahun 2020 s.d. 2024, sehingga terdapat 80 Laporan Keuangan pada 5 tahun tersebut pada 16 Provinsi/Kota/Kabupaten di Lampung. Penelitian ini menggunakan data sekunder yang diperoleh dari Laporan Hasil Pemeriksaan BPK Provinsi/Kabupaten/Kota di Lampung Semester I Tahun 2020 s.d. 2024, Laporan Hasil Pemeriksaan BPK dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun Anggaran 2020 s.d. 2024. Selain itu data penelitian diperluas dengan melakukan analisis atas data sekunder yang diperoleh dan melakukan wawancara/ FGD dengan pemeriksa/auditor di BPK Perwakilan Lampung dengan kategori adalah ketua tim pemeriksaan LKPD dan pernah melakukan pemeriksaan pada pemerintah daerah di Lampung.

3.3. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

Penelitian ini menganalisis pengaruh kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini BPK, dengan variabel Tindak

Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK sebagai pemoderasi. variabel pada penelitian ini antara lain adalah:

a. Variabel Independen

1) Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (X1)

Menurut Sugiyono (2019) variabel independen (bebas) merupakan variabel yang menjelaskan atau mempengaruhi variabel lainnya atau variabel dependen (terikat). Pada penelitian ini menggunakan Variabel Kelemahan SPI dijabarkan dengan indikator jumlah temuan SPI dalam LHP. Kategori Utama Indikator Temuan SPI berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara dan praktik audit BPK yaitu:

- a) Jumlah temuan terkait kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan pelaporan. Meliputi kesalahan pencatatan transaksi, rekonsiliasi tidak dilakukan secara rutin, dokumen pendukung laporan tidak lengkap. Dampak yang ditimbulkan adalah jika terdapat temuan pemeriksaan atas kelemahan diatas mengindikasikan penilaian atas laporan keuangan akan berpengaruh terhadap opini, sebaliknya jika jumlah temuan terkait kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan pelaporan atas akuntansi dan pelaporan baik maka opini audit yang diberikan juga akan lebih baik.
- b) Jumlah temuan terkait kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja.
Meliputi belanja tidak sesuai peruntukan, pengeluaran tanpa bukti sah, kelemahan dalam pengelolaan kas. Jika jumlah temuan pemeriksaan terkait hal diatas SPInya lemah, maka akan menurunkan keandalan laporan keuangan dan bisa menimbulkan pengecualian dalam opini atau opini wajar namun terdapat catatan yaitu penekanan suatu hal atau hal lain.
- c) Jumlah temuan terkait kelemahan Struktur Pengendalian Intern (*General Control Weaknesses*).
Meliputi tidak ada pemisahan fungsi (misalnya bendahara merangkap sebagai pejabat verifikasi), tidak ada prosedur otorisasi yang jelas, monitoring internal (APIP) tidak efektif. Hal ini berdampak pada meningkatkan risiko *fraud* dan inefisiensi yang dapat memengaruhi opini audit.

2) Ketidapatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan (X2)

Variabel Ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan skala rasio dan indikator yang digunakan yaitu :

$$\frac{\text{Ketidapatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan}}{\text{Total Realisasi Belanja dan Transfer (Rp)}} = \frac{\text{Temuan Ketidapatuhan (Rp)}}{\text{Total Realisasi Belanja dan Transfer (Rp)}}$$

Temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan meliputi kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan pendapatan dan temuan administratif (IHPD, 2023).

3) Variabel Dependen : Opini BPK (Y)

Variabel dependen pada penelitian ini adalah opini BPK atas laporan keuangan pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota di Lampung. Opini berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2004 pada pasal 16 ayat (1) merupakan pernyataan profesional pemeriksa atas kewajaran informasi yang disajikan dalam Laporan Keuangan. Opini diukur secara dikotomi dengan memberikan skor 1 untuk opini WTP dan skor 0 untuk opini selain WTP (Maulidya dan Ariani, 2020). Pengukuran opini dikonstruksi dengan memberikan skor terhadap jenis opini audit yang diterima oleh pemerintah daerah, yaitu:

- a) Nilai 1 untuk entitas yang menerima opini Wajar Tanpa Pengecualian;
- b) Nilai 0 untuk entitas yang menerima selain Wajar Tanpa Pengecualian (opini Wajar Dengan Pengecualian, opini Tidak Memberikan Pendapat, opini Tidak Wajar, dan termasuk WTP dengan paragraf PSH dan WTP dengan paragraf PSH-Hal Lain).

4) Variabel Moderasi : Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK

Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK merupakan aktivitas *auditee* dalam memenuhi dan melaksanakan rekomendasi auditor yang tertuang dalam laporan hasil pemeriksaan (SPKN, 2017). Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 menjelaskan pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan dan memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK tersebut serta BPK melakukan pemantauan terhadap pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK. Sawyer *et al.* (2012) dalam bukunya menjelaskan tindak lanjut atas temuan audit secara memadai berkontribusi terhadap perbaikan sistem pengendalian dan mengurangi terulangnya

kelemahan atau kesalahan yang sama, sehingga semakin banyak rekomendasi yang ditindaklanjuti, maka akan semakin baik tata kelola keuangan Pemda, dan sebaliknya. Hal ini akan berdampak pada semakin tinggi peluang untuk mendapatkan opini yang lebih baik. Sesuai dengan penelitian Amyulianthy (2020) dan Kamilah *et al.* (2024), maka TLRHP diukur dengan:

$$\text{Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK} = \frac{\text{Jumlah Tindak Lanjut yang Sesuai dengan Rekomendasi}}{\text{Total Rekomendasi}} \times 100$$

Ringkasan variabel penelitian, indikator dan skala pengukuran dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 6. Variabel Penelitian dan Operasional Penelitian

No.	Nama Variabel	Indikator	Skala Pengukuran
1.	Variabel Dependen (Y) Opini BPK	Skor Opini - Opini WTP = nilai 1 - Opini selain WTP (WTP-PSH, WDP, TMP dan TW) = nilai 0 (Maulidya & Ariani, 2020).	Nominal (dikotomi/biner)
2.	Variabel Independen (X1) Kelemahan Sistem Pengendalian Intern	Jumlah Temuan SPI Kamilah <i>et al.</i> (2024).	Nominal
3.	Variabel Independen (X2) Ketidapatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan	Nilai temuan (dalam rupiah) dengan total nilai realisasi belanja (dalam rupiah) Mainingrum <i>et al.</i> (2023) Kusmiati <i>et al.</i> (2023).	Rasio
4.	Variabel Moderasi (Z) Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK	(Jumlah Tindak Lanjut yang Sesuai dengan Rekomendasi : Total Rekomendasi) x 100 Kamilah <i>et al.</i> (2024).	Rasio

3.4. Teknik Analisis Data

3.4.1. Analisis Statistik Deskriptif

Analisis Statistik Deskriptif merupakan langkah awal dalam melakukan pengujian variabel. Menurut Ghozali (2018), statistik deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, varian, maksimum, minimum, *sum*, *range*, kurtosis dan *skewness* (kemencengan distribusi).

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggabungkan penelitian kuantitatif dan kualitatif. Creswell (2014) mengatakan bahwa metode kuantitatif adalah pendekatan yang mengandalkan data numerik untuk memahami fenomena sosial. Chua (1986) menyatakan bahwa metode kuantitatif yang menekankan pada hipotesis - deduktif memiliki keterbatasan dalam menjangkau permasalahan yang diteliti. Dengan keterbatasan tersebut, diperlukan adanya metode alternatif yang bisa menjawab pertanyaan-pernyataan yang tidak bisa dijawab dengan metode penelitian kuantitatif. Metode kualitatif memungkinkan peneliti untuk menggali pemaknaan, pertimbangan profesional, pengalaman audit, dan interpretasi auditor terkait kondisi SPI dan alasan pemberian Paragraf PSH, yang tidak dapat didefinisikan dengan cara lain.

Berdasarkan tingkat penjelasan penelitian ini dapat digolongkan sebagai penelitian kausal yaitu untuk melihat hubungan dan pengaruh antara satu variabel dengan variabel lainnya atau adanya hubungan/pengaruh keterkaitan atau ketergantungan dari dua realitas, konsep, gagasan, idea atau permasalahan (Malhotra, (2010); Sekaran & Bougie, (2016)). Selain itu untuk penelitian kualitatifnya digunakan metode wawancara dengan para auditor BPK (*Focus Group Discussion*) dan analisis permasalahan/temuan pemeriksaan dalam LHP untuk memperoleh informasi yang lebih mendalam atas hal-hal yang mempengaruhi opini BPK, terutama adanya peningkatan Penekanan Suatu Hal (PSH).

3.4.2. Uji Multikolinearitas

Uji Multikolinearitas merupakan salah satu uji asumsi klasik. Dalam penelitian ini menggunakan model regresi logistik, sehingga tidak seluruh uji asumsi klasik digunakan. Model regresi logistik tidak mengasumsikan normalitas residual, homoskedastisitas, atau hubungan linier antara variabel dependen dan independen, analisis regresi logistik tidak membutuhkan pengujian asumsi klasik seperti regresi

linier. *Maximum Likelihood Estimation* (MLE) digunakan untuk mengestimasi parameter regresi logistik. Selanjutnya, kelayakan model dievaluasi melalui uji kesesuaian dan uji signifikansi (Hosmer *et al.*, 2013; Gujarati & Porter, 2009).

Ghozali, (2018) menjelaskan uji multikolinearitas digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya korelasi yang tinggi antar variabel independen dalam model regresi, pengujian multikolinearitas bertujuan untuk memastikan variabel independen tidak saling menjelaskan secara berlebihan dan koefisien regresi stabil dan dapat diinterpretasikan. Model regresi yang baik seharusnya terbebas dari multikolinearitas karena korelasi yang tinggi antar sesama variabel bebas akan menyebabkan variabel-variabel tersebut tidak lagi ortogonal. Menurut Ghozali (2018), indikasi multikolinearitas dapat dilihat dari beberapa hal, seperti nilai R^2 yang tinggi tetapi banyak koefisien variabel independen tidak signifikan, serta adanya korelasi yang cukup tinggi antar variabel bebas, khususnya di atas 0,90. Selain itu, multikolinearitas juga dapat dideteksi melalui nilai *tolerance* dan *Variance Inflation Factor* (VIF). Nilai *tolerance* yang rendah ($< 0,10$) menunjukkan bahwa sebagian besar variabilitas suatu variabel independen dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Sebaliknya, nilai VIF yang tinggi (> 10) mengindikasikan adanya multikolinearitas. Dengan demikian, model regresi dinyatakan bebas dari multikolinearitas apabila *tolerance* $> 0,10$ dan $VIF < 10$ (Ghozali, 2018).

3.4.3. Uji Kelayakan Model (*Goodness of Fit*)

Penilaian kelayakan model regresi logistik dilakukan untuk mengetahui sejauh mana variabel-variabel utama dan interaksi efektif untuk menggambarkan variabel hasil yang disebut kesesuaian model (*goodness of fit*), menjelaskan langkah selanjutnya untuk menilai kesesuaian model dengan pendekatan yaitu perhitungan dan evaluasi ukuran kesesuaian keseluruhan, pemeriksaan komponen individual dari statistik ringkasan, seringkali secara grafis, dan pemeriksaan ukuran lainnya dari perbedaan antar variabel (Hosmer *et al.*, 2013). Pengujian yang digunakan untuk menilai kelayakan model regresi adalah dengan *Pearson Chi-Square Statistic and Deviance* yaitu menilai apakah perbedaan antara nilai observasi dan prediksi model signifikan atau menguji kesesuaian

model regresi logistik dengan data observasi, uji *Hosmer and Lemeshow* yaitu menilai kesesuaian model regresi logistik yaitu sejauh mana probabilitas yang diprediksi model sesuai dengan data observasi, *classification tables* digunakan untuk menilai kemampuan prediktif logistik dalam mengklasifikasikan observasi ke dalam kejadian dan bukan kejadian berdasarkan nilai probabilitas prediksi, nilai *area under the ROC Curve* (AUC) yang digunakan untuk menilai kemampuan model regresi logistik dalam membedakan antara kategori kejadian dan bukan kejadian. Hosmer *et al.* (2013) menegaskan bahwa R^2 dalam regresi linear tidak dapat langsung diterapkan pada regresi logistik karena variabel dependen bersifat dikotomis dan estimasi didasarkan pada *maximum likelihood* bukan *least squares*, oleh karena itu digunakan ukuran alternatif yang dikenal sebagai Pseudo R^2 . Pengujian tersebut secara bersama-sama menentukan apakah model regresi memenuhi *goodness of fit* dan layak digunakan untuk prediksi.

3.4.4. Analisis Regresi Logistik

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kelemahan SPI, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah provinsi/kabupaten/kota di provinsi Lampung secara simultan maupun parsial. Data yang telah diperoleh akan dianalisis menggunakan metode analisis regresi logistik. Menurut Ghozali, (2018), dalam analisis regresi, selain mengukur kekuatan hubungan antara dua variabel atau lebih, juga menunjukkan arah hubungan antara variabel dependen dengan variabel independen. Variabel dependen diasumsikan random/stokastik, yang berarti mempunyai distribusi probabilistik. Variabel independen/bebas diasumsikan memiliki nilai tetap (dalam pengambilan sampel yang berulang). Parameter regresi logistik diestimasi menggunakan metode *maximum likelihood* (MLE), bukan *Ordinary Least Squares* (Hosmer *et al.*, 2013). OLS tidak tepat digunakan ketika variabel dependen bersifat biner/dikotomis (Gujarati & Porter, 2009). Regresi logistik sangat cocok untuk menggambarkan dan menguji hipotesis tentang hubungan antara variabel hasil kategoris dan satu atau lebih variabel prediktor kategoris atau *continue* (Peng *et al.*, 2002).

Analisis yang digunakan adalah analisis regresi logistik biner (*binary logistic regression analysis*) atau dikotomis merupakan respon yang memiliki dua kategori yaitu $Y=1$ dan $Y=2$ (Gujarat & Porter, 2009). Regresi logistik biner menurut Hosmer & Lemeshow (2013) berguna untuk memodelkan variabel dependen dikotomis yaitu variabel dependen memiliki dua kategori (0/1), Model ini mengestimasi *log odds* dari probabilitas kejadian sebagai fungsi linear dari variabel independen dan memungkinkan interpretasi koefisien dalam bentuk *odds ratio* (Hosmer *et al.*, 2013).

Formulasi analisis regresi logistik biner dengan variabel dependen (Y) adalah opini audit ($WTP = 1$, dan selain WTP ($WTP-PSH, WDP, TW, TMP$) $= 0$), variabel independen (X_1) yaitu Kelemahan SPI, variabel independen (X_2) yaitu ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan variabel moderasi (Z) adalah tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK, sehingga modelnya adalah sebagai berikut:

Dalam Bentuk *Log odds* :

$$\ln \left[\frac{P(Y=1)}{1-P(Y=1)} \right] = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 (X_1 X_2)$$

Bentuk Probabilitas

$$\ln \frac{P(Y=1)}{1-P(Y=1)} = \frac{\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 (X_1 X_2)}{\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 (X_1 X_2)}$$

Keterangan :

- $P(Y=1)$: Peluang Variabel Y bernilai 1.
- β_0 : Beta nol/intersep, peluang dasar kejadian saat $X_1, X_2, Z=0$.
- $\beta_1 X_1$: Kenaikan satu unit kelemahan SPI dengan ketidakpatuhan dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK *log odds* mendapat opini WTP berubah sebesar β_1 . *Odds ratio* e^{β_1} .
- $\beta_2 (X_1 X_2)$: efek interaksi antara X_1 dan X_2 dalam regresi logistik.

3.4.5. Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan menggunakan regresi logistik biner, karena variabel dependen diklasifikasikan sebagai opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan opini selain WTP (Ghozali, 2018). Model dievaluasi melalui empat tahap:

- a. Kesesuaian model secara keseluruhan dinilai dengan pengurangan χ^2 Log Likelihood;
- b. Uji Hosmer dan Lemeshow untuk menentukan kecukupan model (nilai $p > 0,05$ menunjukkan kesesuaian yang baik);
- c. Nagelkerke R^2 untuk menilai daya penjelas variabel independen dan kontribusi interaksi moderasi; dan
- d. matriks klasifikasi untuk mengevaluasi akurasi prediksi.

Signifikansi parameter individual diuji menggunakan uji Wald ($\alpha = 5\%$), sedangkan pengaruh kolektif/simultan semua prediktor dinilai menggunakan Uji Omnibus. Koefisien Model nilai $p < 0,05$ menunjukkan bahwa model tersebut signifikan secara statistik.

3.4.5.1. Pseudo R Square (Cox & Snell dan Nagelkerke)

Kemampuan model regresi logistik dalam menjelaskan variabel dependen (opini) diukur menggunakan Pseudo R Square, yang ditunjukkan oleh nilai Cox & Snell R Square dan Nagelkerke R Square. Pseudo R Square digunakan pada regresi logistik dengan kategori variabel independen 0 dan 1, dasar perhitungan maximum likelihood, rentang nilai 0-1 (Cox & Snell < 1). Pseudo R Square menunjukkan persentase variasi variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen.

3.4.5.2. Uji Signifikansi Keseluruhan Model (Omnibus Test)

Omnibus test of model coefficients merupakan uji signifikansi simultan dalam regresi logistik biner yang secara konsep setara dengan uji F pada regresi linear, namun menggunakan statistik chi-square. Omnibus test of model coefficients berfungsi untuk menguji apakah seluruh variabel independen secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel dependen. Nilai $p < 0,05$ menunjukkan bahwa model tersebut signifikan secara statistik. Apabila probabilitas $<$ dari 0,05 maka H_0 diterima atau H_a

ditolak (terdapat pengaruh secara simultan) dan apabila probabilitas $> 0,05$. Maka H_0 ditolak atau H_a diterima (tidak terdapat pengaruh secara simultan).

3.4.5.3. Uji Statistik Parsial (*Wald Test*)

Wald test digunakan untuk menguji signifikansi parsial masing-masing variabel independen dalam regresi logistik biner dan secara konseptual setara dengan uji t pada regresi linear. Tidak menggunakan distribusi t namun menggunakan statistik *wald* ($= chi-square$). *Wald test* berfungsi untuk menguji apakah masing-masing variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen.

Berdasarkan hasil pengujian *wald test* untuk nilai B merupakan koefisien regresi yang menunjukkan arah pengaruh, jika B negatif maka peluang kejadian menurun. Untuk S.E. merupakan *standard error* untuk mengukur ketelitian koefisien B yang digunakan untuk menghitung statistik *wald* yang tidak diinterpretasikan sendiri. *Wald test* merupakan statistik uji untuk pengaruh parsial, jika semakin besar nilainya maka pengaruhnya semakin kuat dan keputusan didasarkan pada signifikansi (sig.). Signifikansi merupakan *p-value* uji *wald*, jika sig. $< 0,05$ maka variabel berpengaruh signifikan. *Exp* (B) atau *odds ratio* menunjukkan besar peluang, jika *Exp* (B) < 1 maka akan menurunkan peluang. Pada kolom 95% C.I. for *Exp* (B) merupakan rentang kepercayaan *odds ratio*, jika tidak melewati 1 maka pengaruh signifikan.

3.4.5.4. Uji *Moderated Regression Analysis*

Untuk mengetahui apakah hubungan antara variabel independen dan dependen dipengaruhi oleh variabel moderator (tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK) menggunakan Analisis Regresi Moderasi (*Moderated Regression Analysis/ MRA*). Langkah-langkah utama:

- a. Melakukan uji pengaruh langsung masing-masing variabel independen (Kelemahan SPI dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK) terhadap opini BPK.
- b. Melakukan uji pengaruh interaksi, Kelemahan SPI \times Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK, Ketidapatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan \times Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK.

- c. Menggunakan regresi dengan *interaction terms* untuk menguji efek moderasi.

Model Logistik Biner dengan moderasi sebagai berikut :

$$\text{Logit (P)} = \ln \left[\frac{P(Y=1)}{1 - P(Y=1)} \right] = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 Z + \beta_3 (X_1 \cdot Z) + \beta_4 (X_2 \cdot Z) + e$$

Keterangan :

$$\ln \frac{P(Y=1)}{1 - P(Y=1)} = \text{Opini}$$

- β_0 = *Intercept* (Konstanta) : *log odds* Y=1, saat X1, X2, Z = 0.
 β_1 = pengaruh kelemahan SPI langsung terhadap opini audit.
 β_2 = pengaruh ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan langsung terhadap opini audit.
 β_3 = pengaruh tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK terhadap opini audit.
 β_4 = efek moderasi tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK terhadap hubungan kelemahan SPI dengan opini.
 β_5 = efek moderasi tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK terhadap hubungan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan opini.
 X_1 = Kelemahan Sistem Pengendalian Intern.
 X_2 = Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan .
 e = *Error*.

Pengolahan data menggunakan bantuan program SPSS (*Statistical Product and Service Solutions*).

3.4.6. Pengujian Kualitatif

Untuk teknik analisis data kualitatif, penelitian menggunakan analisis tematik (*thematic analysis*) melalui model analisis *Miles & Huberman* (1994) yaitu terdapat tiga tahap utama analisis data kualitatif yaitu yang terdiri dari:

- Reduksi data (*data reduction*). Mengidentifikasi temuan kelemahan SPI dan temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang sering memicu Paragraf PSH dan memilah informasi relevan dari LHP;
- Penyajian data (*data display*). Data ditampilkan dalam bentuk tabel tema dan matriks hubungan antara kelemahan SPI, ketidakpatuhan terhadap peraturan

perundang-undangan, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK dan opini; dan

- c. Penarikan kesimpulan/verifikasi (*conclusion drawing/verification*). Kesimpulan ditarik melalui pola temuan kelemahan SPI, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan atas pola paragraf PSH antar daerah.

Penelitian menggunakan empat aspek *Lincoln & Guba*, (1985), dengan empat kriteria utama keabsahan data kualitatif meliputi *credibility* yaitu sumber dokumen resmi, *transferability* yaitu deskripsi konteks pemeriksaan yang rinci agar penelitian dapat dijadikan rujukan bagi daerah lain, *dependability* yaitu audit *trail* dengan dokumentasi proses analisis data dan *confirmability* yaitu penggunaan kutipan untuk menghindari bias peneliti.

Hasil penelitian akan dijabarkan berdasarkan hasil wawancara/FGD dengan pemeriksa/auditor yang melakukan pemeriksaan atas Laporan Keuangan di Perwakilan Provinsi Lampung yang dilakukan pada bulan Desember 2025 s.d. Januari 2026 serta analisis dokumen dengan mengidentifikasi permasalahan/temuan pemeriksaan dalam LHP untuk memperoleh gambaran/penjelasan lebih mendalam terkait faktor-faktor yang mempengaruhi opini BPK dalam lima tahun terakhir yaitu pemeriksaan tahun 2020 s.d. 2024, terutama untuk opini dengan paragraf PSH.

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode deskriptif. Metode analisis deskriptif kualitatif yaitu suatu metode penelitian yang dilakukan untuk menggambarkan proses atau peristiwa yang sedang berlaku pada saat ini di lapangan yang di jadikan objek penelitian, kemudian data atau informasinya di analisis sehingga di peroleh suatu pemecahan masalah. Untuk tahap analisis yang dilakukan oleh peneliti adalah membuat daftar pertanyaan untuk wawancara, pengumpulan data, dan melakukan analisis data yang dilakukan sendiri oleh peneliti. Pertama, menyusun daftar untuk pertanyaan wawancara berdasarkan fokus penelitian mengenai Pengaruh kelemahan SPI, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini dan bagaimana peranan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK apakah menjadi variabel penguat kedua hubungan ini. Untuk informan kunci, peneliti mewawancarai auditor yang mejadi ketua tim pemeriksaan dan laporan keuangannya.

Beberapa pertanyaan yang akan digunakan pada saat melakukan wawancara/FGD dengan auditor BPK Perwakilan Lampung antara lain;

- a. Versi Singkat : atas responden yang tidak memiliki cukup waktu untuk melakukan diskusi:
 - 1) Apa yang menyebabkan terjadinya peningkatan Opini WTP dengan PSH pada Pemda di Lampung?
 - 2) Temuan Pemeriksaan atas kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan apa yang mengakibatkan pemda memperoleh opini WTP dengan paragraf PSH atau opini WDP?
 - 3) Apakah menurut Anda temuan kelemahan SPI dan ketidakpatuhan berpengaruh negatif terhadap opini atas LKPD?
 - 4) Apakah menurut Anda tindak lanjut atas rekomendasi BPK dapat memoderasi/memperkuat pengaruh kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini atas LKPD? Jika tidak memoderasi, apa penyebabnya?
- b. Versi Panjang : atas responden yang memiliki cukup waktu untuk melakukan diskusi, sehingga dapat diperoleh informasi yang lebih mendalam:
 - 1) Apa faktor-faktor yang menyebabkan Pemda memperoleh opini WTP namun terdapat paragraf PSH?
 - 2) Apa yang menyebabkan terjadinya peningkatan Opini WTP dengan PSH pada Pemda di Lampung?
 - 3) Bagaimana Bapak/Ibu menilai kualitas laporan keuangan dari pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dengan paragraf PSH?
 - 4) Apa saja unsur atau area utama yang paling sering menjadi fokus pemeriksaan ketika menilai kelayakan opini WTP dengan paragraf PSH?
 - 5) Bagaimana kondisi Sistem Pengendalian Intern (SPI) pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dengan paragraf PSH dibandingkan dengan yang memperoleh opini WTP tanpa pengecualian tambahan?

- 6) Apakah terdapat jenis kelemahan SPI dan ketidakpatuhan tertentu yang tidak cukup material untuk menurunkan opini, tetapi tetap menyebabkan paragraf penjelasan dimasukkan?
- 7) Bagaimana auditor menentukan batas materialitas antara ketidakpatuhan yang menyebabkan opini WTP dengan paragraf PSH dibandingkan ketidakpatuhan yang masih *tolerable* tanpa paragraf penjelasan?
- 8) Bagaimana tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK pada daerah yang memperoleh opini WTP dengan paragraf PSH?
- 9) Apakah rendahnya persentase tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK berkontribusi terhadap tambahan paragraf penjelasan dalam opini?
- 10) Menurut Bapak/Ibu, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK jenis apa yang paling menentukan perbedaan antara opini WTP dan opini WTP dengan paragraf PSH?
- 11) Apakah penyajian aset tetap masih menjadi sumber permasalahan bagi daerah yang mendapat opini WTP dengan paragraf PSH?
- 12) Bagaimana dengan akun persediaan, belanja modal, atau akun-akun lain yang kompleks? Apakah ini masih sering menjadi alasan munculnya paragraf penjelasan?
- 13) Apakah kapasitas SDM akuntansi di pemerintah daerah masih menjadi salah satu faktor penyebab opini WTP dengan paragraf PSH?
- 14) Dari perspektif auditor, bagaimana tingkat komitmen kepala daerah atau pimpinan OPD dalam mendorong akuntabilitas laporan keuangan?
- 15) Faktor materialitas apa yang biasanya membuat auditor memilih memberikan opini WTP dengan paragraf PSH dibandingkan WTP murni?
- 16) Dalam pengalaman Bapak/Ibu, temuan seperti apa yang tidak cukup material untuk menurunkan opini menjadi WDP tetapi cukup signifikan sehingga muncul paragraf penjelasan?
- 17) Bagaimana proses pertimbangan profesional auditor ketika memutuskan perlunya paragraf penjelasan?
- 18) Berdasarkan pengalaman Bapak/Ibu, apakah ada pola umum atau kecenderungan tertentu pada daerah yang sering memperoleh opini WTP

dengan paragraf PSH, misalnya: kapasitas SDM lemah, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK rendah, banyaknya temuan SPI minor?

Tahap analisis lainnya yang digunakan adalah teknik pengumpulan data, dimana terdapat dua teknik pengumpulan data yaitu studi lapangan merupakan pengolahan data yang dikumpulkan dari hasil wawancara/FGD dan studi pustaka yaitu menganalisis temuan pemeriksaan dari rekap data IHPD BPK, informasi dari dan temuan pemeriksaan yang memberikan implikasi pada paragraf PSH yang diperoleh dari Buku I LHP BPK dan informasi dari *website* resmi.

Analisis deskriptif dilakukan dengan tujuan untuk menjelaskan bagaimana pendapat Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) terhadap laporan keuangan pemerintah daerah Provinsi Lampung berubah selama Tahun 2019 s.d. 2023. Meskipun data opini menunjukkan kecenderungan umum bahwa sebagian besar pemerintah daerah memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), terlihat perubahan signifikan dalam tiga tahun terakhir yaitu opini atas Laporan Keuangan tahun 2021 s.d. 2023 yang melibatkan peningkatan opini WTP bersama dengan paragraf PSH.

V. SIMPULAN DAN SARAN

5.1. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini BPK pada pemerintah daerah di Lampung, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK sebagai variabel pemoderasi. Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan diatas pada bab sebelumnya, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

- a. Variabel kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) memiliki pengaruh terhadap Opini BPK. Dengan arah pengaruh negatif. Hal ini menunjukkan bahwa jumlah temuan kelemahan Sistem Pengendalian Intern mengindikasikan kelemahan SPI. Adanya paragraf penekanan suatu hal terlihat kenaikan temuan pemeriksaan untuk menjelaskan adanya kelemahan pengelolaan keuangan walaupun secara penyajian laporan keuangan wajar sesuai ketentuan.
- b. Variabel ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan memiliki pengaruh terhadap Opini BPK. Dengan arah pengaruh negatif. Hal ini menunjukkan bahwa nilai temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dibandingkan dengan nilai total belanja dan transfer mempengaruhi pemberian opini.
- c. Variabel kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan secara simultan memiliki pengaruh terhadap Opini BPK. Hal ini menunjukkan bahwa temuan kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan mengindikasikan pengelolaan keuangan daerah masih perlu dilakukan perbaikan karena adanya peningkatan jumlah temuan dan pemeriksa memberikan catatan khusus atas pengelolaan keuangan daerah.
- d. Variabel tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK belum memoderasi pengaruh kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) terhadap Opini BPK. Hal ini karena tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK temuan kelemahan SPI membutuhkan waktu dalam memperbaiki dan mengimplementasikannya.

- e. Variabel tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK memoderasi pengaruh ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap Opini BPK. Hal ini menunjukkan bahwa pemda berkomitmen untuk memperbaiki ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Jika agen menunjukkan upaya perbaikan nyata, auditor sebagai mekanisme pengawasan akan memberikan opini yang lebih baik.
- f. Analisis hasil temuan BPK atas paragraf penekan suatu hal yang diberikan pada tahun 2021, 2022, dan 2023 kepada pemda di Lampung menunjukkan bahwa :
- 1) Temuan terkait Paragraf Penekanan Suatu Hal (PSH) atas kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) memiliki pola dan ciri yang sama di seluruh pemerintah daerah Provinsi Lampung. Perencanaan pendapatan yang tidak realistis, pengendalian belanja yang lemah, dan pengelolaan persediaan dan kas yang tidak memadai adalah masalah kelemahan SPI yang paling menonjol. Kelemahan dalam penilaian risiko, aktivitas pengendalian, pengendalian kas, dan pengawasan operasional juga termasuk. Hal ini menunjukkan bahwa kelemahan SPI gagal mengurangi risiko fiskal sehingga dapat mempengaruhi laporan keuangan;
 - 2) Indikator utama yang direfleksikan oleh BPK sebagai bentuk kelemahan SPI dan dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mendasari munculnya Paragraf PSH adalah akun tertentu seperti SiLPA, PAD, utang belanja, utang dana bagi hasil, dan defisit keuangan riil. Menurunnya realisasi PAD, peningkatan utang belanja, dan penurunan signifikan SiLPA menunjukkan adanya ketidakseimbangan fiskal yang disebabkan oleh kesalahan penganggaran dan pengendalian. LHP BPK menunjukkan perilaku fiskal ini sebagai bukti bahwa proses pengendalian intern tidak mampu mengarahkan penyusunan anggaran dan eksekusi belanja secara akuntabel dan disiplin;
 - 3) Relevansi Paragraf PSH untuk pengendalian intern dan risiko fiskal menunjukkan bahwa para pemangku kepentingan menerima peringatan dini dari paragraf PSH. Meskipun opini WTP diberikan karena laporan dianggap bebas dari salah saji, paragraf PSH menunjukkan bahwa terdapat risiko fiskal yang signifikan dan kelemahan SPI yang dapat mengganggu keberlanjutan fiskal. Dengan demikian, meskipun laporan keuangan secara teknis dapat diterima,

Paragraf PSH menunjukkan bahwa kondisi fiskal daerah harus diperhatikan dengan cermat; dan

- 4) Keputusan BPK untuk mencantumkan Paragraf PSH dalam opini WTP sangat dipengaruhi oleh peran yang tidak memadai atas kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam proses penganggaran, pengendalian belanja, dan pengelolaan kas. Penganggaran pendapatan yang tidak realistis menyebabkan defisit keuangan riil, dan pengendalian belanja yang buruk meningkatkan utang belanja. Kelemahan-kelemahan ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern tidak terintegrasi dan berkontribusi langsung pada risiko fiskal yang dinilai cukup signifikan untuk dimasukkan ke dalam Paragraf PSH sebagai elemen penting dalam laporan audit.

Secara keseluruhan, hasil dari analisis laporan keuangan di Lampung menunjukkan bahwa Paragraf PSH merupakan representasi dari kelemahan struktural SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung pada stabilitas fiskal daerah. Penambahan Paragraf PSH menjadi indikator penting untuk menilai efektifitas pengendalian intern dan kesehatan fiskal pemerintah daerah Provinsi Lampung.

5.2. Keterbatasan Penelitian

Berdasarkan hasil dari pembahasan serta kesimpulan yang sudah dijelaskan diatas, maka peneliti memberikan keterbatasan yang dapat digunakan untuk penelitian selanjutnya dan untuk Pemerintah Daerah yaitu wilayah pengamatan dalam penelitian ini hanya di Provinsi/Kabupaten dan Kota di Lampung atas LHP LKPD tahun 2020 s.d 2024, untuk penelitian selanjutnya dapat memperluas wilayah penelitian secara nasional atau perwilayah besar seperti Wilayah Indonesia Bagian Barat, Bagian Tengah dan Bagian Timur untuk mengakomodir karakteristik tiap wilayah yang mungkin berbeda.

Disamping itu variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan sebagai variabel independen dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK sebagai variabel moderasi, untuk penelitian selanjutnya dapat menggunakan variabel lainnya yang mempengaruhi terhadap opini WTP dengan PSH sebagaimana hasil wawancara

dan FGD yaitu anggaran pendapatan dan belanja, hutang dan pendapatan serta manajemen kas.

5.3. Saran

Berdasarkan hasil penelitian dan kesimpulan yang diperoleh, beberapa saran yang dapat diajukan untuk memperkuat Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, sehingga mengurangi risiko munculnya Paragraf Penekanan Suatu Hal (PSH) pada opini WTP adalah sebagai berikut:

a. Penguatan Perencanaan Pendapatan dengan Pendekatan Berbasis Data

Pemerintah daerah perlu menyusun target pendapatan, khususnya PAD, berdasarkan analisis historis, kapasitas riil, dan tren pertumbuhan ekonomi daerah. Penggunaan metode penyusunan anggaran berdasarkan data yang terukur dan rasionalisasi atas kemungkinan realisasi pendapatan yang akan diperoleh (*evidence-based budgeting*) akan mengurangi ketidaksesuaian anggaran dan realisasi yang selama ini menjadi pemicu defisit keuangan riil.

b. Penegakan Disiplin Anggaran dan Pengendalian Belanja

Diperlukan mekanisme pengendalian komitmen belanja yang lebih ketat untuk memastikan belanja tidak melebihi kas tersedia. Sistem monitoring berkelanjutan dan *real-time* atas belanja OPD harus diperkuat, termasuk pemberlakuan *commitment control system* untuk mencegah pembentukan utang belanja baru dan memastikan belanja sesuai prioritas.

c. Perbaikan Pengelolaan Kas dan Strategi Pengendalian Defisit Keuangan Riil

Pemerintah daerah harus mengoptimalkan manajemen kas melalui sinkronisasi antara realisasi pendapatan dan jadwal belanja. Penyusunan strategi pengendalian defisit keuangan riil, termasuk peningkatan cadangan kas dan pengendalian belanja operasional, dapat membantu menjaga kestabilan fiskal daerah.

d. Penguatan Pengelolaan Persediaan dan Aset Lancar

Perbaikan Standar Operasional Prosedur (SOP) persediaan perlu dilakukan, termasuk pencatatan, otorisasi, dan pengawasan fisik untuk mencegah terjadinya

persediaan yang tidak tertelusur. Penggunaan aplikasi persediaan berbasis *barcode* atau *inventory management system* dapat meningkatkan akurasi informasi dan menutup celah penyimpangan.

e. Peningkatan Kepatuhan dan Pengawasan Internal Terpadu

Perlu dibangun budaya kepatuhan melalui peningkatan kapasitas SDM, penguatan pengawasan internal oleh Inspektorat, serta penerapan audit internal berbasis risiko. Harmonisasi antar OPD/SKPD dalam sistem pelaporan dan pengendalian juga penting untuk memastikan SPI berjalan konsisten di seluruh unit kerja.

f. Optimalisasi Fungsi *Early Warning* Paragraf PSH sebagai Dasar Pembinaan Fiskal

Pemerintah daerah perlu memanfaatkan Paragraf PSH sebagai sinyal korektif untuk memperbaiki tata kelola keuangan. Analisis mendalam atas sumber kelemahan SPI yang tercantum dalam Paragraf PSH perlu dilakukan secara berkala untuk memastikan langkah perbaikan tepat sasaran. Berdasarkan temuan pemeriksaan yang dilakukan analisis tahun 2021 s.d. 2023, terdapat implikasi kebijakan yang signifikan bagi pemerintah daerah dan pemangku kepentingan lainnya:

a. Perlunya Reformasi Penganggaran Berbasis Realisme Fiskal

Pemerintah daerah harus mengadopsi kebijakan anggaran berbasis realisme fiskal agar tidak terjadi defisit keuangan riil berulang. Kebijakan ini membutuhkan penguatan peraturan daerah tentang metodologi penetapan target pendapatan dan belanja.

b. Penguatan Peran Inspektorat dalam Monitoring SPI

Inspektorat perlu mengambil peran lebih aktif sebagai *financial governance guardian* melalui audit internal berbasis risiko, pemantauan Paragraf PSH, dan verifikasi pendapatan serta belanja yang berpotensi menimbulkan risiko fiskal.

c. Integrasi Sistem Informasi Keuangan Daerah

Diperlukan kebijakan integrasi sistem informasi keuangan antar-OPD untuk memastikan SPI berjalan secara terkoordinasi. Sistem yang tidak terintegrasi terbukti menjadi sumber inkonsistensi data dan kelemahan pelaporan.

d. Kebijakan Pengendalian Defisit dan Utang Belanja

BPK mengidentifikasi defisit keuangan riil sebagai ancaman keberlanjutan fiskal. Oleh karena itu, pemerintah daerah perlu menetapkan batas maksimum defisit operasional, rencana penyehatan kas, dan strategi pengurangan utang jangka pendek.

e. Peningkatan Akuntabilitas Publik melalui Publikasi Paragraf PSH

Pemda dapat menjadikan Paragraf PSH sebagai alat komunikasi publik mengenai kondisi fiskal sebenarnya. Dengan demikian, masyarakat dan DPRD dapat mengambil peran pengawasan lebih besar sehingga mendorong perbaikan tata kelola keuangan.

5.4. Implikasi

5.4.1. Implikasi Teoritis

Hasil penelitian ini memberikan implikasi teoritis dengan mendukung, memperkuat dan memperluas teori *agency* dan teori sinyal, khususnya dalam konteks opini WTP dengan PSH memberikan sinyal kepada pengguna laporan keuangan bahwa walaupun secara penyajian sudah sesuai ketentuan namun atas pengelolaan keuangan daerah perlu mendapatkan perhatian agar pemerintah daerah dapat lebih optimal dalam melakukan pelayanan baik secara internal maupun secara eksternal terutama kepada masyarakat. Audit dapat mengurangi asimetri informasi, dalam teori keagenan masyarakat dapat memperoleh informasi atas pengelolaan keuangan oleh pemerintah melalui paragraf PSH dalam LHP BPK, sehingga dapat menjadi mekanisme kontrol dari masyarakat kepada pemerintah atas adanya *moral hazard*. Diharapkan dapat memperbaiki tata kelola keuangan daerah.

5.4.2. Implikasi Praktis

Secara praktis, hasil penelitian ini dapat digunakan oleh instansi pemerintah dan pembuat kebijakan dalam mengidentifikasi kelemahan SPI yang perlu dilakukan perbaikan untuk pengelolaan keuangan yang lebih baik, serta temuan ketidakpatuhan agar dapat diminimalisir atau tidak terulang lagi. Selain itu pemerintah daerah dapat

membuat kebijakan untuk mengatasi kelemahan SPI dan agar Pemda lebih patuh terhadap peraturan perundang-undangan. Pada akhirnya pemda dapat memperoleh opini WTP murni.

Disamping itu penelitian ini dapat memberikan pemahaman empiris baru tentang fenomena WTP dengan paragraf PSH, yang meningkat di Provinsi Lampung antara tahun 2021 dan 2023, adalah kontribusi utama dari penelitian ini. Pola PSH yang dihasilkan dari analisis menunjukkan bahwa akun-akun seperti SiLPA, PAD, utang belanja, utang dana bagi hasil, dan defisit keuangan riil adalah tanda-tanda utama kelemahan SPI. Fenomena ini memperlihatkan bahwa pemerintah daerah tetap berupaya mempertahankan opini WTP sebagai sinyal positif kepada publik, namun auditor perlu menambahkan PSH untuk mengungkap risiko material yang tidak dapat disampaikan pada opini utama. Konteks ini belum dibahas secara kuat dalam penelitian sebelumnya, karena sebagian besar studi hanya berfokus pada opini audit numerik, bukan paragraf PSH sebagai indikator risiko fiskal dan kelemahan SPI.

Dengan demikian, penelitian ini memperkaya literatur akuntansi sektor publik dengan menunjukkan bahwa:

- a. WTP tidak identik dengan kondisi fiskal sehat, terutama jika disertai paragraf PSH;
- b. Paragraf PSH berfungsi sebagai *early warning system* terhadap kegagalan pengendalian intern; dan
- c. SPI berperan penting dalam mencegah distorsi informasi fiskal, terutama pada akun strategis yang memengaruhi keberlanjutan fiskal daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Aen, F., & Nendi, I. (2020). Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi opini audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Kota Cirebon Jawa Barat. *Equivalent: Jurnal Ilmiah Sosial Teknik*, 2(2).
- Akerlof, G. A. (1970). The market for “lemons”: Quality uncertainty and the market mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, 84(3), 488–500. <https://doi.org/10.2307/1879431>
- Alzeban, A. (2020). The impact of audit recommendations on financial reporting quality in the UK. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(5), 1–12.
- Amyulianthy, R., Anto, A. S. U., & Budi, S. (2020). Temuan dan tindak lanjut hasil pemeriksaan terhadap opini audit (Studi pada pemerintah provinsi di Indonesia). *Jurnal Penelitian Akuntansi*, 1(1), 14–27.
- Arens, A. A., Elder, R.J., & Beasley, M. S. (2017). *Auditing and Assurance Services : An Integrated approach* (16th ed.) Pearson.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2020,). *Ragam opini BPK*. <https://www.bpk.go.id/news/ragam-opini-bpk>. (Diakses tanggal 23 Desember 2025).
- BPK RI. (2017). *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)*. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.
- BPK RI. (2024a). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Sementara (IHPS) Semester I 2024*. <https://www.bpk.go.id/ihps/2024/I>
- BPK RI. (2024). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Daerah (IHPD) Provinsi Lampung Tahun 2023*. https://lampung.bpk.go.id/wp-content/uploads/2024/08/Final_IHPD_2023_Lampung_060524_10.111-1.pdf
- BPK RI. (2024). *Siaran pers: Hingga Semester I 2024 Pemda dan BUMD telah menindaklanjuti 784 rekomendasi BPK*. Biro Humas dan Kerja Sama Internasional. <https://www.bpk.go.id/news/hingga-semester-i-2024-pemda-dan-bumd-telah-menindaklanjuti-784-rekomendasi-bpk>. (Diakses tanggal 23 Desember 2025).
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (2025), warta BPK. <https://warta.bpk.go.id/opini-bpk-dan-makna-akuntabilitas/>. (Diakses tanggal 23 Desember 2025).
- Badewin, Elizabeth, R., Rusmardiana, A., Rely, G., & Judijanto, L. (2025). Accountability and transparency in local government financial reporting: An empirical study in Indonesia. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, Vol. 13 No. 4. JIAKES Edisi Agustus 2025. https://jurnal.ibik.ac.id/index.php/jiakes/article/view/3642?utm_source=chatgpt.com
- Creswell, J. W. (2014). *Research Design : Qualitative, Quantitative, and Mixwd Methods, Approaches* (4th ed.). Sage Publications
- Dauda, H., Mensah, P., & Agyemang, S. (2020). The challenges of Public Accounts Committees in Ghana. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(4), 623–642.

- Effendy, R. (2025). Temuan audit laporan keuangan pemerintah: Analisis pengendalian internal. *Jurnal Pemerintahan dan Akuntabilitas*, 8(1), 78–95
- Encyclopedia.com. (2018). *Chi-square test*. <https://www.encyclopedia.com/science-and-technology/mathematics/mathematics/chi-square-test>. (Diakses tanggal 23 Desember 2025).
- Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57–74.
- Fariah, A. (2020). Sistem pengendalian internal dan kepatuhan peraturan terhadap opini audit. *Jurnal Akuntansi Publik Daerah*, 7(1), 12–29.
- Furqan, A. C., Martani, D., Wardhani, R., & Setyaningrum, D. (2020). The effect of audit findings and audit recommendation follow-up on the financial report and public service quality in Indonesia. *International Journal of Public Sector Management*, 33(5), 535–559.
- Fitriana, N., Anugerah, R., & Fitrioso, R. (2020). Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan dan Dana Insentif Daerah Terhadap Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Tindak Lanjut Rekomendasi Audit Sebagai Variabel Intervening. *Jurnal Akuntansi*, 8(2), 123–135.
- Ghozali, I. (2018). *Aplikasi analisis multivariate dengan program IBM SPSS 25*. Edisi 9 Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gujarati DN. & Porter DC (2009). *Basic econometrics*. 5th ed. New York: McGraw-Hill.
- Jansen, M, C, & Meeling, W. H. (1976). Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal on Financial Economics* 3(4), 305 – 360.
- Kazakova, N., Smirnova, O., & Petrova, E. (2020). *Audit findings and recommendations in the Russian Federation*. *International Journal of Auditing*, 24(3), 421–439.
- Kamilah, N. F., Zakaria, A., & Mulyasari, I. (2024). Pengaruh SPI, kepatuhan peraturan perundang-undangan, dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terhadap opini audit BPK. *VISA Journal of Vision and Ideas*, 4(1), 202–217.
- Kejaksanaan Negeri Pekanbaru. (2023, 11 Juli). *JAM-Pembinaan: Laporan keuangan harus disusun secara akurat, transparan, akuntabel, dan tepat waktu berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)*. Kejaksanaan Negeri Pekanbaru. <https://kejari-pekanbaru.kejaksanaan.go.id/berita/254-jam-pembinaan-laporan-keuangan-harus-disusun-secara-akurat-transparan-akuntabel-dan-tepat-waktu-berdasarkan-standar-akuntansi-pemerintah-sap>. (Diakses tanggal 23 Desember 2025).
- L.I, (2020). *Ragam Opini BPK*. <https://www.bpk.go.id/news/ragam-opini-bpk>. (Diakses tanggal 23 Desember 2025).
- Mahacek, D. (2020). *The role of audit recommendations in enhancing efficiency in the State Audit Office of Croatia*. *Public Sector Economics*, 44(2), 187–202. (Diakses tanggal 23 Desember 2025).
- Mainingrum, R, S. Sylvia, A.R. Oktaviani, and R.F.Meuthia. (2023). “The Effect of Audit Findings, Follow-Up Audit Recommendations, And BPK Opinions

from The Previous Year on The Determination of Opinions in Local Government Financial Statements”. *Economics, Business, Accounting & Society Review* 2, No.1.

- Mardiasmo. (2018). *Akuntansi sektor publik* (Edisi revisi). Yogyakarta: Andi.
- Yusuf, M., & Gustiana, N. (2022). Pengaruh sistem pengendalian internal dan kepatuhan terhadap opini audit pemerintah pusat dengan rekomendasi audit sebagai variabel moderasi. *RELEVAN: Jurnal Riset Akuntansi*.
- Malhotra, N. K. (2010). *Marketing Research: An Applied Orientation* (6th ed.). Pearson.
- Mukhamedyarova, L., Tussibayeva, G., Shakharova, A., Rudžionienė, K., Christauskas, C., & Rakayeva, A. (2025). The influence of public audit bodies on the effectiveness of local budget governance. *Administrative Sciences*, 15(12), 493. <https://doi.org/10.3390/admsci15120493>.
- Muslimah, W., Taufik, T., & Rusli, R. (2023). The Influence of the Implementation of Regional Government Accounting Systems, Reporting Systems, and Compliance with Legislation on the Performance Accountability of Regional Government Agencies. *Jurnal Kajian Akuntansi Dan Auditing*, 18(1), 1–15. <https://doi.org/10.37301/jkaa.v18i1.99>.
- Novianti, R., & Dewi, N. A. W. T. (2023). Pengaruh kepatuhan perundang-undangan, kesesuaian standar akuntansi pemerintah, dan sistem pengendalian internal terhadap opini laporan keuangan Pemerintah Kabupaten Buleleng. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika*, 13(3). <https://doi.org/10.23887/jiah.v13i3.63752>.
- Novialdi, N., Mukhzarudfa, M., & Wijaya, R. (2024). The influence of audit findings and follow-up on audit result recommendations on audit opinions on regional government financial reports with regional government size as a moderating variable. *DInasti International Journal of Economics, Finance & Accounting (DIJEFA)*, 6(6). <https://doi.org/10.38035/dijefa.v6i6>
- Oktavia, S., & Biduri, S. (2024). Transparent Governance: Unveiling Accountability in Village Budget Management. *Indonesian Journal of Law and Economics Review*, 19(2). <https://doi.org/10.21070/ijler.v19i2.1040>
- Panggeso, A. G., Nirwana, & Haliah. (2024). Transparency and accountability in public financial reporting: Implementation and challenges in the digital era: A systematic literature review. *International Journal of Business and Applied Economics*, 3(6), Article 11875. <https://doi.org/10.55927/ijbae.v3i6.11875>
- Peng CYJ, Lee KL, Ingersoll GM (2002). *An introduction to logistic regression analysis and reporting*. *J Educ Res.*;96(1):3–14.
- Pobrić, A. (2025). Emphasis of matter paragraph in auditor's reports on financial statements of listed companies in Bosnia and Herzegovina. *Ekonomski Izazovi*, 24(5), 43–57. <https://doi.org/10.5937/EkoIzazov2425043P>
- Putri, A. S. (2025). Government performance accountability: The role of IT, internal control, performance-based budgeting, and organizational commitment. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 29(2), 1–15. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol29.iss2.art11>
- Puspitaningtyas, Z. (2022). Is accounting information relevant as an indicator of performance for investors? *JAMAL: Journal of Accounting and Management Science*.

- Putro, S. H., Mollet, J. A., & Klara, A. (2020). Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi opini hasil pemeriksaan BPK terhadap laporan keuangan pemerintah daerah pada lima wilayah adat Papua. *Jurnal Akuntansi Sektor Publik*, 5(2), 123–138. DOI: <https://doi.org/10.56076/jkesp.v7i1.2169>
- Rahmi, R., & Ariani, D. (2020). Pengaruh temuan audit dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terhadap opini audit pemerintah kabupaten/kota di Provinsi Aceh. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*
- Republik Indonesia. (2003). *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- Republik Indonesia. (2004). *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*.
- Sabella, R. F., & Mutmainah, I. (2022). The role of timeliness in providing audit opinions of local government financial report. *Jurnal Akuntansi Publik Daerah*, 4(1), 55–70.
- Sawaya, C., Al Maalouf, N. J., Hanoun, R., & Rakwi, M. (2025). Impact of auditor independence, expertise, and industry experience on financial reporting quality. *International Journal of Auditing*, 29(1), 77–95.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M.A., & Scheiner, J. H. (2012). *Sawyer's Internal Auditing (6th ed)*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016) *Research Methods for Business : A Skill-Building Approach (7th ed)*. Wiley
- Scott, W. R. (2015). *Financial accounting theory (7th ed.)*. Pearson Education.
- Shidqi, F., & Arfiansyah, Z. (2025). Good governance and corruption in local governments: The role of internal control and audit. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 29(1), artikel 1. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol29.iss1.art1>
- Sianturi, A. M. T., & Siahaan, M. (2024). Empirical study on compliance and accountability in government finance. *International Journal of Economics, Business and Management Research*, 8(12), 211. <https://doi.org/10.51505/IJEBMR.2024.81217>
- Spence, M. (1973). *Job market signaling*. The Quarterly Journal of Economics, 87(3), 355–374. <https://doi.org/10.2307/1882010>
- Sudirman, R. (2025,). *WTP: Bukan berarti tanpa korupsi*. Humas IAIN Parepare. <https://www.iainpare.ac.id/en/blog/opinion-5/wtp-bukan-berarti-tanpa-korupsi-4586>
- Syam, J., Azlina, N., & Rasuli, M. (2023). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Tindak Lanjut Rekomendasi sebagai Variabel Moderasi. *Prosiding Konferensi Riset Akuntansi Riau*, 1(1), 240–262
- Wijaya, D. A., Astuti, R. S., & Priyadi, B. P. (2022). *Efektifitas tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan*. Syntax Literate: Jurnal Ilmiah Indonesia, 7(1). <https://doi.org/10.36418/syntax-literate.v7i1.5650>
- Winarto, A. (2024). Meningkatkan akuntabilitas melalui opini WTP: Tinjauan atas praktik pemerintahan daerah. *Jurnal Akuntansi dan Kebijakan Publik*, 12(3), 45–62

- Yusuf, M., & Gustiana, N. (2022). Pengaruh SPI dan kepatuhan terhadap opini audit pemerintah pusat dengan rekomendasi audit sebagai variabel moderasi. *Jurnal Akuntansi Publik Indonesia*, 4(2), 88–102
- Zulhaerini, A., Din, M., Jurana, J., & Mustamin, M. (2025). The impact of audit findings and follow-up on recommendations on audit opinion: A study of local governments in districts/cities in Central Sulawesi Province. *Journal of Tourism economics and policy*, 5(3), 478–486.