

**PENGARUH KELEMAHAN SISTEM  
PENGENDALIAN INTERNAL, KETIDAKPATUHAN PADA PERATURAN  
PERUNDANG-UNDANGAN DAN PENYELESAIAN KERUGIAN NEGARA  
TERHADAP OPINI BPK-RI ATAS LAPORAN KEUANGAN  
PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA**

Justisia Sulastri Maabuat, Jenny Morasa, David P. E. Saerang  
(E-mail : justisiamaabuat@gmail.com)

**ABSTRACT**

*This study aimed to examine the effect of the internal controls weaknesses, non-compliance with the laws and regulations and the settlement of regional losses against granting BPK-RI audit opinion on LKPD in Indonesia. The sample in this study amounted to 230 LKPD 2014 throughout Indonesia and used multinominal logistic regression analysis. This study used secondary data which obtained by the Information and Communication Centre (PIK) BPK-RI. The results showed that the accounting controls and reporting system weaknesses (KSPAP), the implementation system of the budget revenue and expenditure weaknesses, the non-compliance with laws and regulations that cause value of local losses influence the granting BPK-RI audit opinion. The internal control structure weaknesses, adherence to laws and regulations that lead to the potential loss of area, a lack of revenues and irregularities in the administration and the settlement of regional losses do not affect granting BPK-RI audit opinion on LKPD.*

*Keywords: The internal control system weaknesses, non-compliance with the laws and regulations, the settlement of regional losses, BPK-RI audit opinion, LKPD*

**PENDAHULUAN**

Disentralisasi fiskal di Indonesia yang terjadi di awal Januari 2001 telah memberikan wewenang bagi pemerintah daerah untuk mengalokasikan anggaran sesuai dengan kebutuhan masing-masing daerah bagi kesejahteraan masyarakat dimana pemerintah pusat berperan sebagai pengawas pelaksanaan disentralisasi fiskal tersebut. Pemerintah daerah berkewajiban melaporkan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan kepada pemerintah pusat dan masyarakat melalui Dewan Perwakilan Rakyat dalam bentuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) sebagaimana yang diamanatkan dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah. Jaminan kualitas atas akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah diberikan dalam bentuk pernyataan atau pendapat profesional Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) yang dikenal dengan opini audit BPK-RI. *Opini audit* BPK RI dengan status WTP atas LKPD merupakan salah satu indikator dalam RPJMN 2010-2014 yang tidak mencapai target 60% LKPD memperoleh *opini* dengan status WTP yang telah ditetapkan, dimana faktor sistem pengendalian internal dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan merupakan permasalahan yang menyebabkan BPK-RI memberikan opini dengan status WTP kepada pemerintah daerah kurang dari target yang ditetapkan dalam RPJMN 2010-2014.

Berdasarkan fenomena, teoritikal gap dan riset gap dan yang terjadi maka penulis memandang penting untuk meneliti kembali tentang "Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Internal, Ketidakpatuhan pada Peraturan Perundang-Undangan dan Penyelesaian Kerugian Negara terhadap *opini Audit* BPK-RI atas LKPD di Indonesia".

Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan manfaat dilihat dari jenis penggunaannya. Bagi peneliti, hasil penelitian ini dapat menjadi referensi bagi peneliti lain dalam melakukan penelitian yang berhubungan dengan Pengaruh Kelemahan Sistem

Pengendalian Internal, Ketidapatuhan pada Peraturan Perundang-Undangan dan Penyelesaian Kerugian Negara terhadap *opini Audit* BPK-RI atas LKPD di Indonesia. Bagi pemerintah daerah hasil penelitian ini diharapkan dapat memperluas paradigma dalam meningkatkan kualitas akuntabilitas laporan keuangan untuk memperoleh peningkatan *opini* WTP dari BPK-RI yang berdampak pada peningkatan kepercayaan pemerintah pusat, investor dan masyarakat terhadap kualitas pengelolaan keuangan daerah.

## **LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **Teori Keagenan, Opini Audit dan Laporan Keuangan**

Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan konsep teori keagenan terbentuk oleh hubungan keagenan berupa kontrak yang mengikat antara prinsipal dengan agen yang melakukan aktivitas-aktivitas pelayanan atas nama prinsipal yang telah mendelegasikan beberapa otoritas pengambilan keputusan kepada pihak agen. Menurut Davis, Schoorman dan Donaldson sebagaimana dikutip Adzani dan Martani (2014) terdapat asumsi yang menyatakan bahwa pihak prinsipal dan pihak agen merupakan *homo economicus* yang oportunistik dan mementingkan diri sendiri. Sebagai makhluk *homo economicus*, pihak prinsipal dan pihak agen bersama-sama ingin memperoleh keuntungan yang maksimal bagi pihaknya sendiri yang akan menimbulkan konflik kepentingan. Dalam konsep pemerintahan, pihak agen diperankan oleh pemerintah yang menerima mandat dari masyarakat yang menuntut penyelenggaraan pemerintahan negara yang dapat memberikan manfaat dalam mencapai kesejahteraan masyarakat. Di sisi lain, BPK-RI tampil sebagai penengah di antara kepentingan masyarakat dan pemerintah sebagai pemberi keyakinan atas penyelenggaraan dan pengelolaan pemerintahan oleh pemerintah dan mengkomunikasikan hasil pemeriksaan kepada masyarakat dalam bentuk pendapat atau yang dikenal sebagai *opini* BPK-RI atas LKPD.

### **Teori Nilai Tambah Audit**

*With higher audit quality providing greater assurance of high financial reporting quality* (DeFond dan Zhang, 2014:313). *The audit is likely to have value in reducing the manager's divergent actions if the market holds a non-zero probability the auditor will report a breach in the contract(s)* (Watts dan Zimmerman, 1981:6). *The quality of audit services is defined to discover a breach in the client's accounting system and report the breach* (DeAngelo, 1981:186). *The more recommendations are acted upon, the better the quality of local government financial statements* (Setyaningrum, et al., 2013:102). Audit yang bernilai tinggi akan memperbesar jaminan terhadap tingginya kualitas laporan keuangan. Suatu audit dikatakan memiliki nilai ketika audit memberikan peluang bagi auditor untuk menemukan perbuatan yang melawan ataupun mengabaikan peraturan, membuktikan adanya temuan dan melaporkan temuan tersebut serta memantau tindak lanjut atas rekomendasi auditor. Dalam konteks teori nilai tambah audit, pemeriksaan terhadap sistem pengendalian internal (SPI) dan kepatuhan pada ketentuan peraturan perundang-undangan akan mengungkapkan tingkat penyimpangan, ketidakekonomisan, penyelewengan atau keborosan (*Breach*) yang terjadi dalam pengelolaan dan penyelenggaraan pemerintahan. Sedangkan penyelesaian kerugian negara dalam konteks teori nilai tambah audit dilihat sebagai tindak lanjut atas hasil temuan yang telah dilaporkan dan direkomendasikan untuk ditindaklanjuti.

### **Opini Audit**

Opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan (UU Nomor 15 Tahun 2004, Pasal 1 Butir 11). Pendapat auditor merupakan pernyataan tertulis mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material yang didasarkan pada evaluasi bukti audit yang diperoleh dan temuan auditor (Arens, Elder dan Beasley, 2015: 42).

### **Sistem Pengendalian Internal (SPI)**

ISA 315 *Auditor shall obtain an understanding of internal control relevant to the audit that allows the auditor to identify factors that affect the risk of material misstatement within financial statement* (Colling, 2011: 99). Satu kelemahan sistem pengendalian internal yang material mengharuskan manajemen untuk menyimpulkan bahwa pengendalian internal perusahaan atas pelaporan keuangan tidak efektif (Arens *et al.*, 2015: 342). Efektivitas sistem pengendalian internal ditunjukkan dengan jumlah temuan dalam laporan hasil pemeriksaan BPK-RI atas LKPD (Yamin dan Sutaryo, 2015). Temuan kelemahan sistem pengendalian intern terbagi atas kelompok: temuan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, temuan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja sertatemuan kelemahan struktur pengendalian intern (BPK-RI, 2010).

Berdasarkan teori keagenan, teori nilai tambah audit, *uncertainty reduction theory*, opini audit, laporan keuangan dan efektivitas sistem pengendalian internal maka hipotesis penelitian adalah sebagai berikut:

1. kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (KSPAP) mempengaruhi pemberian *opini* BPK-RI atas LKPD.
2. kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPPAPB) mempengaruhi pemberian *opini* BPK-RI atas LKPD.
3. kelemahan struktur pengendalian internal (KStPI) mempengaruhi pemberian *opini* BPK-RI atas LKPD.

### **Kepatuhan Pada Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan**

Kepatuhan pada peraturan perundang-undangan merupakan salah satu faktor penting yang harus diperhatikan terkait pemeriksaan laporan keuangan pemerintah selain pemeriksaan terhadap sistem pengendalian internal. Audit kepatuhan dilakukan untuk menentukan apakah *auditee* telah mengikuti serangkaian prosedur yang spesifik, tata cara, dan peraturan yang telah ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi (Arens *et al.*, 2015:14). Standar pemeriksaan keuangan Negara (SPKN) yang dikeluarkan oleh BPK-RI menyatakan kewajiban pemeriksa untuk menyiapkan laporan hasil pemeriksaan atas kepatuhan pada peraturan perundang-undangan yang mengungkapkan temuan ketidakpatuhan yang berpengaruh secara langsung dan materil terhadap laporan keuangan daerah. ISA 250.18: *Where an act of non compliance has been identify by the auditor, the auditor shall gain an understanding of the nature of the the act of non compliance and the reasons behind its occurance and evaluate the possible effect on the financial statements* (Collings, 2011). BPK-RI mengkategorikan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berdasarkan dampak terhadap laporan keuangan yang mungkin terjadi karena perbuatan ketidakpatuhan. *The audit should be designed to provide reasonable assurance of detecting material misstatements resulting from noncompliance that have a material and direct effect on the financial statement* (Arens *et al.*, 2012: 820). Dampak ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dibagi menjadi kelompok temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang terdiri atas temuan kerugian negara/daerah atau kerugian negara/daerah yang terjadi pada perusahaan milik negara/daerah, kelompok temuan potensi kerugian negara/daerah atau kerugian negara/daerah yang terjadi pada perusahaan milik negara/daerah, kelompok temuan kekurangan penerimaan negara/daerah atau perusahaan milik negara/daerah, kelompok temuan administrasi dan kelompok temuan indikasi tindak Pidana (BPK-RI, 2010).

Berdasarkan teori keagenan, teori nilai tambah audit, opini audit, laporan keuangan dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan maka hipotesis penelitian adalah sebagai berikut:

4. Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian daerah (NKD) mempengaruhi pemberian *opini* BPK-RI atas LKPD.

5. Ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan potensi kerugian daerah (NPKD) mempengaruhi pemberian *opini* BPK-RI atas LKPD.
6. Ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kekurangan penerimaan (NKP) mempengaruhi pemberian *opini* BPK-RI atas LKPD.
7. Ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan penyimpangan administrasi (Adm) mempengaruhi pemberian *opini* BPK-RI atas LKPD.

### **Penyelesaian Kerugian Negara**

*With higher audit quality providing greater assurance of high financial reporting quality* (DeFond dan Zhang,2014:313). *The more recommendations are acted upon, the better the quality of local government financial statements* (Setyaningrum, et al.,2013:102). Suatu audit dikatakan memiliki nilai ketika audit memberikan peluang bagi auditor untuk menemukan perbuatan yang melawan ataupun mengabaikan peraturan, membuktikan adanya temuan dan melaporkan temuan tersebut serta memantau tindaklanjut atas rekomendasi auditor. Audit yang bernilai tinggi akan memperbesar jaminan terhadap tingginya kualitas laporan keuangan. Apabila semakin banyak kerugian negara yang diselesaikan, maka akan mempengaruhi pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD. Penelitian terdahulu telah dilakukan oleh Sari (2012) membuktikan bahwa penyelesaian temuan audit berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan dan berimplikasi positif terhadap penerapan tata kelola pemerintahan. Hasil penelitian Adzani dan Martani (2014) mengungkapkan bahwa nominal temuan, nominal rekomendasi dan tindak lanjut berpengaruh terhadap pemberian *opini* audit.

Berdasarkan teori keagenan, teori nilai tambah audit, *opini* audit, laporan keuangan dan penyelesaian kerugian negara maka hipotesis penelitian adalah sebagai berikut:

8. Penyelesaian kerugian daerah mempengaruhi pemberian *opini* BPK-RI atas LKPD.

## **METODE PENELITIAN**

### **Data Sampel**

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif asosiatif dengan menggunakan data sekunder yang diperoleh dari Pusat Informasi dan Komunikasi BPK-RI berupa hasil pemeriksaan terhadap LKPD Tahun Anggaran 2014. Data yang digunakan berupa kasus kelemahan sistem pengendalian internal, temuan ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dan *opini* audit tahun anggaran 2014. Populasi dalam penelitian ini adalah 539 LKPD tahun 2014 yang diperiksa oleh BPK-RI. Sampel dalam penelitian ini sebesar 230 LKPD tahun anggaran 2014 yang telah diaudit. Besar sampel ditentukan dengan menggunakan rumus Slovin dengan tingkat keyakinan 95% atau pada batas toleransi kesalahan (*error tolerance*) sebesar 5%.

### **Klasifikasi Variabel, Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel**

#### **Variabel Independen**

Penelitian ini menggunakan delapan variabel independen yang digunakan untuk menguji pengaruh variabel-variabel independen tersebut terhadap variabel dependen, yaitu:

1. **Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi Dan Pelaporan (KSPAP)** adalah temuan kelemahan sistem pengendalian terkait kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan yang dapat mempengaruhi keandalan pelaporan keuangan dan pengamanan atas asset (BPK-RI, 2010). Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan diukur berdasarkan jumlah kasus kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (Fatimah, Sari dan Rusali, 2014).
2. **Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Dan Belanja (KSPPAPB)** adalah temuan kelemahan pengendalian terkait dengan pemungutan dan penyetoran penerimaan negara/daerah serta pelaksanaan program/kegiatan pada entitas yang diperiksa dan dapat mempengaruhi efisiensi dan

efektivitas pelaksanaan kegiatan serta membuka peluang terjadinya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (BPK-RI, 2010). Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja diukur berdasarkan jumlah kasus kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (Fatimah, Sari dan Rusali, 2014).

3. **Kelemahan Struktur Pengendalian Internal (KstPI)** adalah temuan kelemahan yang terkait dengan ada/tidak adanya struktur pengendalian internal atau efektivitas struktur pengendalian internal yang ada dalam entitas yang diperiksa dan berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian internal secara keseluruhan (BPK-RI, 2010). Kelemahan struktur pengendalian internal diukur berdasarkan jumlah temuan kasus kelemahan struktur pengendalian internal (Fatimah, Sari dan Rusali, 2014).
4. **Ketidapatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan Yang Mengakibatkan Kerugian Daerah (NKD)** adalah temuan permasalahan berkurangnya kekayaan daerah berupa uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai (BPK-RI, 2010). Ketidapatuhan pada peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian negara/daerah diukur berdasarkan nilai kerugian daerah yang ditimbulkan (Atmaja dan Probohudono, 2015).
5. **Ketidapatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan Yang Mengakibatkan Potensi Kerugian Daerah (NPKD)** adalah temuan perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dapat mengakibatkan risiko terjadinya kerugian di masa yang akan datang berupa berkurangnya uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya (BPK-RI, 2010). Ketidapatuhan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan potensi kerugian daerah (NPKD) diukur berdasarkan nilai potensi kerugian daerah yang ditimbulkan (Atmaja dan Probohudono, 2015).
6. **Ketidapatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan Yang Mengakibatkan Kekurangan Penerimaan (NKP)** adalah temuan yang mengungkap adanya penerimaan yang sudah menjadi hak daerah tetapi tidak atau belum masuk ke kas negara/daerah karena adanya unsur ketidakpatuhan pada ketentuan perundang-undangan (BPK-RI, 2010). Ketidapatuhan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kekurangan penerimaan (NKP) diukur dengan menggunakan nilai kekurangan penerimaan (Atmaja dan Probohudono, 2015).
7. **Ketidapatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan Yang Mengakibatkan Penyimpangan Administrasi (Adm)** temuan yang mengungkap adanya penyimpangan terhadap ketentuan yang berlaku baik dalam pelaksanaan anggaran atau pengelolaan aset maupun operasional perusahaan, tetapi penyimpangan tersebut tidak mengakibatkan kerugian atau potensi kerugian daerah, tidak mengurangi hak daerah, (kekurangan penerimaan), tidak menghambat program entitas, dan tidak mengandung unsur indikasi tindak pidana. (BPK-RI, 2010). Ketidapatuhan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan penyimpangan administrasi (Adm) diukur berdasarkan jumlah kasus penyimpangan administrasi (Atmaja dan Probohudono, 2015).
8. **Penyelesaian kerugian negara (PKD)** adalah tingkat penyelesaian kerugian daerah yang telah dilakukan oleh pemerintah daerah yang ditentukan oleh total jumlah rekomendasi, tindak lanjut yang telah sesuai dengan rekomendasi dan rekomendasi yang tidak dapat ditindaklanjuti. Penyelesaian kerugian negara (PKD) diukur berdasarkan hasil penjumlahan nilai nominal rekomendasi yang telah ditindaklanjuti dan nilai nominal rekomendasi yang tidak bisa ditindaklanjuti dibagi dengan total

nilai nominal rekomendasi sebagaimana yang telah digunakan oleh Setyaningrum *et al.*, (2013). Atau secara matematis dapat ditulis kembali sebagai berikut:

$$PKD = \frac{[\text{Nominal rekomendasi yang telah ditindak lanjuti} + \text{Nominal rekomendasi yang tidak dapat ditindak lanjuti}]}{\text{total nominal rekomendasi}}$$

### Variabel Dependen

Penelitian ini menggunakan *Opini audit BPK-RI (Opinit)* sebagai variabel dependen untuk mengetahui bagaimana pengaruh variabel-variabel independen terhadap variabel *Opini audit BPK-RI (Opinit)*. *Opini audit BPK-RI* adalah *opini* yang diterbitkan BPK-RI atas LKPD (Nurdiono, 2015). Variabel *opini* diukur berdasarkan skala ordinal yang dapat diurutkan 1 sampai dengan 5 atas kelima jenis *opini audit BPK-RI* dari peringkat yang kurang baik menuju yang paling baik. Kelima jenis *opini audit BPK-RI* yang diskalakan dalam penelitian ini adalah *opini TMP, TW, WDP, WTP-DPP dan WTP* (Adzani dan Martani, 2014).

### Hasil Penelitian

Hasil penelitian menggambarkan data dari 230 pemerintah daerah yang dijadikan sampel, *Opini* terbanyak pada tahun 2015 adalah *Opini WTP* sebesar 30,4%, *Opini WTP-DPP* sebesar 17,8%, *Opini WDP* 47,8%, *Opini TW* 0,9% dan *Opini* Tidak memberi Pendapat sebesar 3%. Hal ini menunjukkan bahwa 96,2% pemerintah daerah di Indonesia telah mampu menyajikan laporan keuangan secara wajar, sedangkan 3,9% Pemerintah Daerah di Indonesia belum mampu menyajikan laporan keuangan secara wajar.

Hasil uji Model Fitting Information nilai signifikansi (*p-value sig*)  $0,000 < \alpha = 5\%$  dan nilai *Chi Square* hitung sebesar 70,384 yang lebih besar dari *Chi Square* tabel (0,05;32) sebesar 46,194 sehingga dapat disimpulkan bahwa terdapat minimal satu variabel bebas yang secara signifikan mempengaruhi variabel terikat atau menunjukkan bahwa model sesuai dengan data. Dengan demikian, berdasarkan hasil pengujian model fitting information maka selanjutnya dapat dilakukan pengujian signifikansi pengaruh masing-masing variabel bebas terhadap variabel terikat.

Hasil uji Goodness of Fit menunjukkan signifikansi (*p-value sig*) 1,00 lebih besar dari  $\alpha = 5\%$  yang berarti bahwa modelnya baik untuk digunakan dalam penelitian, hal ini sama dengan uji simultan.

Hasil Uji *Pseudo R-Square* dengan menggunakan pendekatan *Nagelkerke* 0,292 yang mengindikasikan bahwa keragaman data variabel bebas dalam penelitian mampu menjelaskan keragaman data variabel terikatnya sebesar 29,2% sedangkan sisanya atau sebesar 70,8% dijelaskan oleh variabel bebas lain yang ada di luar model penelitian.

Hasil *likelihood ratio tests* berupa nilai signifikansi (*p-value sig*) KSPAP sebesar 0,002 dan NKD sebesar 0,011. Nilai signifikansi (*p-value sig*) untuk variabel KSPAP dan NKD lebih kecil dari  $\alpha = 5\%$  sehingga dapat disimpulkan bahwa:

- 1) Variabel KSPAP signifikan mempengaruhi variabel terikat *Opinit*.
- 2) Variabel NKD signifikan mempengaruhi variabel terikat *Opinit*.

Kesimpulan yang sama diperoleh dengan membandingkan *Chi Square* variabel KSPAP sebesar 17,242 dan NKD sebesar 12,967 lebih besar dari *Chi Square* tabel (0,05;4) sebesar 9,487. Nilai *Chi Square* menunjukkan variabel KSPAP dan NKD mempengaruhi pemberian *opini audit BPK-RI* atas pemeriksaan LKPD.

Sebaliknya nilai *p-value sig* untuk variabel KSPAP sebesar 0,112, KStPI sebesar 0,164, NPKD sebesar 0,503, NKP sebesar 0,333, Adm sebesar 0,955 dan PKD sebesar 0,109 lebih besar dari  $\alpha = 5\%$  sehingga dapat disimpulkan bahwa:

- 1) Variabel KSPAP tidak mempengaruhi variabel terikat *Opinit*,
- 2) Variabel KstPI tidak mempengaruhi variabel terikat *Opinit*,

- 3) Variabel NPKD tidak mempengaruhi variabel terikat *Opinit*,
- 4) Variabel NKP tidak mempengaruhi variabel terikat *Opinit*,
- 5) Variabel Adm tidak mempengaruhi variabel terikat *Opinit*, dan
- 6) Variabel PKD tidak mempengaruhi variabel terikat *Opinit*.

Kesimpulan yang sama diperoleh dengan membandingkan *Chi Square* hitung variabel KSPAPB sebesar 7,5, KStPI sebesar 6,509, NPKD sebesar 3,337, NKP sebesar 4,585, Adm sebesar 0,667 dan PKD sebesar 7,566 lebih kecil dari *Chi Square* tabel (0,05;4) sebesar 9.487. Nilai *Chi Square* menunjukkan variabel KSPAPB, KstPI, NPKD, NKP, Ad, dan PKD tidak berpengaruh atas pemberian *opini audit* BPK-RI atas pemeriksaan LKPD.

## PENGUJIAN HIPOTESIS

### 1. Pengaruh kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD

Hasil pengujian hipotesis dengan menggunakan *parameter estimates* menunjukkan bahwa variabel kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (KSPAP) memperoleh nilai signifikansi (*p-value sig*) 0,000 untuk kategori *opini* WDP. Nilai signifikansi (*p-value sig*) untuk kategori *opini* WDP lebih kecil dari  $\alpha = 5\%$  menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (KSPAP) berpengaruh secara signifikan terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD atau **Hipotesis (H1) diterima**. Nilai signifikansi (*p-value sig*) menjelaskan jumlah temuan kasus kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan berpengaruh positif terhadap peluang BPK-RI memberikan *opini* WDP atau WTP atas LKPD. Nilai signifikansi (*p-value sig*) 0,000 untuk kategori WDP bermakna bahwa jumlah temuan kasus kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan berpengaruh sebesar 100% terhadap pemberian *opini* WDP atas LKPD.

### 2. Pengaruh kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPAPB) terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPAPB) berpengaruh signifikan terhadap penerimaan *opini*-BPK RI atas LKPD. Variabel kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPAPB) memperoleh nilai signifikansi (*p-value sig*) 0,049 untuk kategori *opini* WTP-DPP. Nilai signifikansi (*p-value sig*) untuk kategori *opini* WTP-DPP lebih kecil dari  $\alpha = 5\%$  menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPAPB) berpengaruh secara signifikan terhadap pemberian *opini* BPK-RI atas LKPD atau **Hipotesis (H2) diterima**. Nilai signifikansi (*p-value sig*) menjelaskan jumlah temuan kasus kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja berpengaruh positif terhadap peluang BPK-RI memberikan *opini* WTP-DPP atau WTP atas LKPD. Nilai signifikansi (*p-value sig*) 0,000 untuk kategori WTP-DPP bermakna bahwa jumlah temuan kasus sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja berpengaruh sebesar 95,1% terhadap pemberian *opini* WTP-DPP atas LKPD.

### 3. Pengaruh kelemahan struktur pengendalian internal (KStPI) terhadap penerimaan *opini* atas LKPD.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa kelemahan struktur pengendalian internal (KstPI) tidak berpengaruh signifikan terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD. Nilai signifikansi (*p-value sig*) variabel kelemahan struktur pengendalian internal (KstPI) untuk kategori *opini* TMP 0,066, TW 0,301, WDP 0,422 dan WTP-DPP 0,454 lebih besar dari nilai  $\alpha = 5\%$ . Nilai signifikansi (*p-value sig*) menunjukkan bahwa kelemahan struktur pengendalian internal (KstPI) tidak berpengaruh signifikan terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD atau **hipotesis (H<sub>3</sub>) ditolak**. Dengan demikian walaupun

pemeriksaan menemukan sejumlah kasus kelemahan struktur pengendalian internal namun tidak akan mempengaruhi peluang BPK-RI memberikan *opini* WTP atas LKPD.

**4. Pengaruh ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian daerah terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD**

Hasil pengujian hipotesis memenuhi hipotesis ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian daerah (NKD) mempengaruhi pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD atau **hipotesis (H<sub>4</sub>) diterima**. Nilai signifikansi (*p-value sig*) untuk kategori *opini* TMP 0,016 dan TW 0,043 lebih kecil dari nilai  $\alpha = 5\%$ . Hal ini menunjukkan bahwa nilai kerugian daerah yang ditimbulkan karena ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan mempengaruhi pemberian *opini audit* BPK-RI sebesar 98,4% untuk memperoleh *opini* status TMP dan 95,7% untuk memperoleh *opini* status TW.

**5. Pengaruh ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan potensi kerugian daerah terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD**

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan potensi kerugian daerah (NPKD) tidak mempengaruhi pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD atau **hipotesis (H<sub>5</sub>) ditolak**. Nilai signifikansi (*p-value sig*) ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan potensi kerugian daerah (NPKD) untuk kategori *opini* TMP 0,597, TW 0,946, WDP 0,317 dan WTP-DPP 0,287 lebih besar dari nilai  $\alpha = 5\%$  dan menunjukkan bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan potensi kerugian daerah (NPKD) tidak berpengaruh signifikan terhadap pemberian *opini* TMP, TW, WDP, WTP-DPP dan WTP.

**6. Pengaruh ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kekurangan penerimaan terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD**

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kekurangan penerimaan tidak mempengaruhi pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD atau **hipotesis (H<sub>6</sub>) ditolak**. Nilai signifikansi (*p-value sig*) ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kekurangan penerimaan (NKP) untuk kategori *opini* TMP 0,111, TW 0,954, WDP 0,273 dan WTP-DPP 0,874 lebih besar dari nilai  $\alpha = 5\%$  dan menunjukkan bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kekurangan penerimaan (NKP) tidak berpengaruh signifikan terhadap pemberian *opini* TMP, TW, WDP, WTP-DPP dan WTP.

**7. Pengaruh ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan penyimpangan administrasi terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD**

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan penyimpangan administrasi tidak mempengaruhi pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD atau **hipotesis (H<sub>7</sub>) ditolak**. Nilai signifikansi (*p-value sig*) ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan penyimpangan administrasi (Adm) untuk kategori *opini* TMP 0,429, TW 0,840, WDP 0,801 dan WTP-DPP 0,972 lebih besar dari nilai  $\alpha = 5\%$  dan menunjukkan bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan penyimpangan administrasi (Adm) tidak berpengaruh signifikan terhadap pemberian *opini* TMP, TW, WDP, WTP-DPP dan WTP.

## 8. Pengaruh penyelesaian kerugian negara terhadap *opini audit* BPK-RI atas LKPD.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan penyelesaian kerugian negara tidak mempengaruhi pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD atau **hipotesis (H<sub>8</sub>) ditolak**. Penyelesaian kerugian negara memperoleh nilai signifikansi (*p-value sig*) untuk kategori *opini* TMP 0,703, TW 0,875, WDP 0,160 dan WTP-DPP 0,143 lebih besar dari nilai  $\alpha = 5\%$  dan menunjukkan bahwa penyelesaian kerugian negara tidak mempengaruhi pemberian *opini* TMP, TW, WDP, WTP-DPP dan WTP.

## KESIMPULAN

Berdasarkan rumusan masalah, tujuan, landasan teori, hipotesis dan hasil pengujian yang dilakukan, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (KSPAP) dan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPPAB) berpengaruh terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD.
2. Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPPAB) berpengaruh terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD.
3. Kelemahan struktur pengendalian internal (KStPI) tidak berpengaruh terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD.
4. Ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian daerah (NKD) berpengaruh terhadap *opini audit* BPK-RI atas LKPD.
5. Ketidapatuhan pada peraturan perundang-undangan yang menyebabkan potensi kerugian daerah tidak berpengaruh terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD.
6. Ketidapatuhan pada peraturan perundang-undangan yang menyebabkan kekurangan penerimaan tidak berpengaruh terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD.
7. Ketidapatuhan pada peraturan perundang-undangan yang menyebabkan penyimpangan administrasi tidak berpengaruh terhadap pemberian *opini audit* BPK-RI atas LKPD.
8. Penyelesaian kerugian daerah tidak mempengaruhi pemberian *opini* BPK-RI atas LKPD.

## KETERBATASAN DAN SARAN

Beberapa keterbatasan yang mempengaruhi hasil penelitian ini dan perlu menjadi bahan pengembangan pada penelitian selanjutnya:

1. Koefisien determinasi (Nagelkerke R square) adalah sebesar 0,292 untuk penilaian model penelitian yang berarti variabilitas variabel terikat yang dapat dijelaskan oleh variabel bebas adalah sebesar 29,2 persen, sedangkan sisanya sebesar 70,8 persen dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian.
2. Hasil penelitian ini hanya dilakukan pada pemerintah daerah yang mendapatkan *opini* atas laporan keuangannya pada tahun anggaran 2014.
3. Hasil penelitian ini terbatas pada objek penelitian yang tidak memiliki nilai temuan, rekomendasi dan penyelesaian tindak lanjut rekomendasi dalam bentuk mata uang asing.
4. Kesulitan dalam mengakses data, maka dalam penelitian ini tidak mempertimbangkan unsur materialitas sebagai salah satu faktor yang mempengaruhi penerimaan *opini*.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (KSPAP), kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPPAB) dan ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang

mengakibatkan kerugian daerah (NKD) berpengaruh terhadap *opini audit* BPK-RI atas LKPD diharapkan membawa implikasi praktis bagi pemerintah daerah untuk melakukan perbaikan dan peningkatan dalam pengelolaan keuangan daerah. Sehingga diharapkan pemerintah daerah dapat menyusun strategi agar dapat meningkatkan kewajaran laporan keuangan dengan memperoleh *opini* status WTP.

## Referensi

- Adzani, A.H. dan Martani, D. 2014. *Pengaruh Kesejahteraan Masyarakat, Faktor Politik dan Kepatuhan regulasi terhadap Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Simposium Nasional Akuntansi ke-17. Mataram Lombok
- Arens, *et.al.* 2015. *Auditing & Jasa Asurance: Pendekatan Terintegrasi*, Edisi Kelima belas Jilid 1. Jakarta: Erlangga
- . 2012. *Auditing and Assurance Service: an Integrated Approach*, 14th Edition. United States of America: Pearson.
- Atmaja, W, R.S.A dan Probahudono, A.N. 2015. *Analisis Audit BPK-RI terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidapatuhan dan Kerugian Negara*. *Jurnal Integritas*. (Vol. 1). 81-110
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2016. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I 2014, Buku II Pemeriksaan Laporan Keuangan, September 2014*. Jakarta : Penerbitan BPK-RI.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2015. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I 2014, Buku I Ringkasan Eksekutif, September 2014*. Jakarta: Penerbitan BPK-RI.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2010. *Peraturan Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia Nomor 2 Tentang Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan*. Jakarta: Penerbitan BPK-RI.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2010. *Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor: 5/K/I-XIII.2/8/2010 Tentang Petunjuk Teknis Koding Temuan Pemeriksaan*. Jakarta: Penerbitan BPK-RI.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2007. *Peraturan Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia Standar Pemeriksaan Keuangan Negera Nomor 01 Tahun 2007*. Jakarta: Penerbitan BPK-RI.
- Boynton, J., dan Kell. 2003. *Modern Auditing (alih bahasa Rajoe, P.A., et.al)*. Jakarta: Erlangga.
- Collings, Steven. 2011. *Interpretation and Application of International Standards on Auditing*. United Kingdom: Wiley
- DeANGELO, E. Linda. 1981. *Auditor Size and Audit Quality*. *Journal of Accounting and Economics* No.3. 183-199
- DeFond, Mark., dan Zhang, Jieying. 2014. *A Review of archival auditing research*. *Journal of Accounting and Economics*. No. 58. 275-326
- Fatimah, D. Sari, R.N dan Rasuli, M. 2014. *Pengaruh Sistem Pengendalian Intern, Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan, Opini Audit Tahun Sebelumnya dan Umur Pemerintah Daerah terhadap Penerimaan Opini Wajar Tanpa Pengecualian pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Seluruh Indonesia*. *Jurnal Akuntansi* (Vol. 3) No. 1:1-15
- Jensen and Meckling. 1976. *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. (Vol. 3): 305-360
- Lasena, S. 2011. *Analisis Faktor pada Opini Disclaimer BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Bolaang Mongondow Utara Tahun 2011*. Tesis. Program Studi Ekonomi Pembangunan. Universitas Gajah Mada. Yogyakarta.

- Merrifield A. Nicole, 2011. *A Relational Approach to Reducing Uncertainty During a Crisis through the use of Mobile Technology*. Research Paper. University of Tennessee: Knoxville.
- Mulyadi, 2002. *Sistem Akuntansi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Nalurita, N. 2015. *Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Kepatuhan Terhadap Perundang-Undangan dan Karakteristik Daerah terhadap Kredibilitas Laporan Keuangan Pemerintah di Indonesia*. Tesis. Program Studi Magister Akuntansi. Universitas Sebelas Maret Surakarta. Surakarta
- Nurdiono. 2015. *Analisis Hasil Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di seluruh Indonesia*. Disertasi. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Gajah Mada. Yogyakarta
- Presiden Republik Indonesia . 2004. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara*. Jakarta: Sekretariat Negara RI.
- Presiden Republik Indonesia. 2005. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah*. Jakarta: Penerbitan Sekretariat Negara RI.
- Presiden Republik Indonesia. 2006. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah*. Jakarta: Penerbitan Sekretariat Negara RI.
- Presiden Republik Indonesia. 2008. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*. Jakarta: Penerbitan Sekretariat Negara RI.
- Presiden Republik Indonesia . 2010. *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang standar akuntansi pemerintahan pada pemerintah daerah*. Jakarta: Penerbitan Sekretariat Negara RI.
- Sari, D. 2012. *Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah, Penyelesaian Temuan Audit terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan Implikasinya terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan*. Indonesia Journal of Economics and Business.(Vol. 2). No. 2
- Setyaningrum, D. et.al.2013. *The Effect of Auditor Quality on the Follow-Up of Audit Recommendation*. International Research Journal of Business Studies.(Vol. 6).No. 2. 89-104
- Watts, L. Ross., dan Zimmerman, L. Jerold. 1981. *The Market for Independence and Independent Auditors*. Unpublished Manuscript.
- Yamin, R., dan Sutaryo. 2015. *Faktor Penentu Jumlah Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern pada Pemerintah Daerah di Indonesia*. Simposium Nasional Akuntansi Ke-18. No. 119. Medan.