

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)**

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 oportunis 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 diantara 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.

##### **2.1.2 Teori Nilai Tambah**

*“With higher audit quality providing greater assurance of high financial reporting quality”, (DeFond dan Zhang, 2014). “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 contracts”, (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 dkk, 2013). 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 tindaklanjut 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. Tindak lanjut hasil pemeriksaan dalam konteks teori nilai tambah audit dilihat sebagai penentu opini audit tahun selanjutnya di pengaruhi oleh TLHP. Sedangkan penyelesaian kerugian daerah dalam konteks teori nilai tambah audit dilihat sebagai tingkat tindak lanjut atas hasil temuan yang telah dilaporkan dan direkomendasikan untuk ditindaklanjuti.

### **2.1.3 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah berupa laporan pertanggungjawaban pengelolaan APBD wajib disampaikan oleh masing-masing pengelola keuangan daerah (LKPD). Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara keduanya memuat ketentuan yang mengatur tentang pertanggungjawaban pengelolaan APBD. Kepala Daerah menyampaikan rancangan peraturan daerah tentang pertanggungjawaban pelaksanaan APBD kepada DPRD. Bentuk pertanggungjawaban tersebut berupa laporan keuangan yang disusun secara berjenjang. Penyusunan laporan keuangan dimulai dari tingkat Pengguna Anggaran/Pengguna Barang. Pertanggungjawaban keuangan yang terdiri dari Laporan Realisasi APBD, Neraca, dan Catatan atas Laporan Keuangan, yang dilampiri dengan laporan keuangan pemerintah daerah disampaikan oleh Pengguna Anggaran/Pengguna Barang kepada kepala satuan kerja pengelola keuangan daerah.

Berdasarkan pasal 32 UU Nomor 17 Tahun 2003, dinyatakan bahwa “bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban oleh pemerintah daerah disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang diterima secara umum.” Kepala satuan kerja perangkat daerah selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang juga memberikan pernyataan bahwa pengelolaan APBD telah diselenggarakan berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai dan akuntansi keuangan telah diselenggarakan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Kemudian kepala satuan kerja pengelola keuangan daerah selaku bendahara umum daerah menyusun laporan arus kas pemerintah daerah. Selanjutnya gubernur/bupati/walikota selaku wakil pemerintah daerah dalam kepemilikan kekayaan daerah yang dipisahkan menyusun ikhtisar laporan keuangan pemerintah daerah. BPK sebagai suatu lembaga pemeriksa yang bebas, mandiri, dan profesional dibentuk dalam rangka mewujudkan tercapainya tujuan negara serta pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara untuk menciptakan pemerintahan yang bersih dan bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN).

BPK dalam menjalankan kewajibannya bertugas memeriksa laporan keuangan yang salah satunya diterbitkan oleh pemerintah daerah sebagai pengelola keuangan daerah. Berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2006, beberapa kewenangan BPK terkait pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah antara lain:

1. Menetapkan standar pemeriksaan keuangan negara setelah konsultasi dengan pemerintah pusat/pemerintah daerah yang wajib digunakan dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara,
2. Memberi pertimbangan atas Standar Akuntansi Pemerintahan, dan
3. Memberi pertimbangan atas rancangan sistem pengendalian intern pemerintah pusat/pemerintah daerah sebelum ditetapkan oleh pemerintah pusat/pemerintah daerah.

Memberikan tingkat keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau atas dasar akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia adalah tujuan audit. Laporan keuangan pemerintah daerah yang dilakukan oleh BPK.

Hasil pemeriksaan ini kemudian tertuang dalam laporan hasil pemeriksaan yang memuat opini audit.

#### 2.1.4 Opini Audit

Menurut Pasal 1 UU No 15 Tahun 2004, opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Opini didasarkan pada kriteria:

1. Kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan;
2. Kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*);
3. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; dan
4. Efektivitas sistem pengendalian intern.

Empat jenis pemberian opini oleh BPK antara lain :

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian – WTP (*unqualified opinion*), termasuk di dalamnya opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan – WTP-DPP (*unqualified opinion with modified wording*); opini wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material dan informasi keuangan dalam laporan keuangan dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.
2. Opini Wajar Dengan Pengecualian – WDP (*qualified opinion*); opini wajar dengan pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan yang tidak dikecualikan dalam opini pemeriksa dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.
3. Opini Tidak Wajar – TW (*adverse opinion*); opini tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.
4. Pernyataan Menolak Memberikan Opini atau Tidak Memberikan Pendapat – TMP (*disclaimer of opinion*) ; pernyataan menolak memberikan opini menyatakan bahwa laporan keuangan tidak dapat diperiksa sesuai dengan standar pemeriksaan. Dengan kata lain, pemeriksa tidak dapat memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

### 2.1.5 Temuan Sistem Pengendalian Internal

“Pengendalian internal didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan yaitu keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku”, (Arens dkk, 2015). Berbagai organisasi profesi akuntansi dan audit telah membentuk suatu organisasi untuk mengembangkan suatu struktur pengendalian intern menjadi semakin baik, yang dikenal dengan nama *The Committee of Sponsoring Organization (COSO) of the Treadway Commission*. COSO (1992) dalam laporannya menyebutkan rumusan pengendalian intern sebagai berikut :

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

Struktur pengendalian intern COSO dikenal sebagai Kerangka Kerja Pengendalian Internal yang Terintegrasi (COSO – *Internal Control – Integrated Framework*) yang terdiri dari lima komponen antara lain lingkungan pengendalian (*control environment*), penilaian resiko (*risk assesment*), aktivitas pengendalian (*control activities*), informasi dan komunikasi (*information and communication*), pemantauan (*monitoring*). Menyikapi perkembangan ini, Pemerintah telah mengadopsi struktur pengendalian intern COSO kedalam Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang ditetapkan dalam bentuk PP Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Menurut PP Nomor 60 Tahun 2008, SPI adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sebagaimana komponen dalam COSO, maka dalam pasal 3 PP No. 60 tahun 2008 disebutkan bahwa SPIP terdiri dari lima unsur yang sama. SPIP dikatakan baik jika memenuhi lima komponen, yaitu:

1. Lingkungan pengendalian dalam instansi pemerintah yang memengaruhi efektivitas pengendalian intern.
2. Penilaian risiko atas kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah.
3. Kegiatan pengendalian untuk mengatasi risiko serta penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi risiko telah dilaksanakan secara efektif.
4. Informasi dan komunikasi. Informasi adalah data yang telah diolah yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan simbol atau lambang tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik.
5. Pemantauan pengendalian intern atas mutu kinerja SPI dan proses yang memberikan keyakinan bahwa temuan audit dan evaluasi lainnya segera ditindaklanjuti.

Definisi Sistem Pengendalian Internal (SPI) lainnya juga tertuang dalam berbagai peraturan perundangan, antara lain menurut PP Nomor 8 Tahun 2006 dan Permendagri Nomor 4 Tahun 2008, SPI adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan Pemerintah. PP Nomor 60 Tahun 2008 merupakan pelaksanaan dari amanat yang ada dalam Pasal 58 UU Nomor 1 tahun 2004 yang menyebutkan bahwa dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku kepala pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh. Sementara teknis pelaksanaan dari Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) ini harus dikerjakan dan menjadi tanggung jawab dari setiap instansi pemerintah, baik yang ada di pemerintah pusat maupun di pemerintah daerah. Dalam melaporkan kelemahan pengendalian internal atas pelaporan keuangan, pemeriksa BPK harus dapat mengidentifikasi “kondisi yang dapat dilaporkan” yang secara sendiri-sendiri maupun kumulatif merupakan kelemahan yang material. Pemeriksa harus menempatkan identifikasi tersebut menjadi suatu temuan dalam perspektif yang wajar (SPKN, 2007). Untuk memberikan dasar bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam mempertimbangkan kejadian dan

konsekuensi kondisi tersebut, hal yang diidentifikasi harus dihubungkan dengan hasil pemeriksaan secara keseluruhan. Sejalan dengan definisi wajar menurut standar pemeriksaan tersebut, auditor BPK diharuskan menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menentukan apakah telah terjadi kasus kelemahan pengendalian internal atau tidak, serta apakah temuan tersebut dirasa cukup material untuk dilaporkan atau tidak.

Peraturan BPK No. 01 Tahun 2007 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara sudah tidak sesuai dengan perkembangan standar pemeriksaan dan kebutuhan organisasi BPK sehingga perlu diganti sesuai dengan perkembangan standar pemeriksaan terkini. Beberapa contoh “kondisi yang dapat dilaporkan” tersebut seperti yang dirumuskan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) antar lain:

1. Tidak ada pemisahan tugas yang memadai sesuai dengan tujuan pengendalian yang layak.
2. Tidak ada review dan persetujuan yang memadai untuk transaksi pencatatan akuntansi atau output dari suatu sistem.
3. Tidak memadainya berbagai persyaratan untuk pengamanan aktiva.
4. Bukti kelalaian yang mengakibatkan kerugian, kerusakan, atau penggelapan aktiva.
5. Bukti bahwa suatu sistem gagal menghasilkan output yang lengkap dan cermat sesuai dengan tujuan pengendalian yang ditentukan oleh entitas yang diperiksa, karena kesalahan penerapan prosedur pengendalian.
6. Bukti adanya kesengajaan mengabaikan pengendalian intern oleh orang-orang yang mempunyai wewenang, sehingga menyebabkan kegagalan tujuan menyeluruh sistem tersebut.
7. Bukti kegagalan untuk menjalankan tugas yang menjadi bagian dari pengendalian intern, seperti tidak dibuatnya rekonsiliasi atau pembuatan rekonsiliasi tidak tepat waktu.
8. Kelemahan dalam lingkungan pengendalian, seperti tidak adanya tingkat kesadaran yang memadai tentang pengendalian dalam organisasi tersebut.
9. Kelemahan yang signifikan dalam disain atau pelaksanaan pengendalian intern yang dapat mengakibatkan pelanggaran ketentuan peraturan perundang-undangan yang berdampak langsung dan material atas laporan keuangan.
10. Kegagalan untuk melakukan tindak lanjut dan membentuk sistem informasi pemantauan tindak lanjut untuk secara sistematis dan tepat waktu memperbaiki kekurangan-kekurangan dalam pengendalian intern yang sebelumnya telah diketahui. Kondisi-kondisi tersebut

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

### **2.1.6 Temuan Kepatuhan**

Menurut Arens dkk (2015), mengemukakan bahwa:

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.

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) merupakan acuan wajib dalam menyajikan laporan keuangan entitas pemerintah, baik pemerintah pusat maupun daerah. Pengguna laporan keuangan menggunakan SAP untuk dapat memahami informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Sedangkan auditor eksternal menggunakan SAP sebagai kriteria dalam melaksanakan audit. Dengan demikian SAP digunakan sebagai penyatu persepsi antara pengguna dan auditor laporan keuangan. SAP yang berlaku di Indonesia ditetapkan dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 tanggal 13 Juni 2005 dengan pembaruannya PP Nomor 71 Tahun 2010. PP ini menjadi landasan bagi semua entitas pelaporan termasuk pemerintah daerah dalam menyajikan laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban kepada berbagai pihak.

Selain SAP, auditor menggunakan kriteria lainnya dalam menyusun laporan hasil pemeriksaan antara lain tiga paket undang-undang keuangan Negara (UU Nomor 17 Tahun 2003, UU Nomor 1 Tahun 2004, dan UU Nomor 15 Tahun 2004), UU Nomor 32 Tahun 2004, berbagai Peraturan Pemerintah, dan Permendagri terkait pedoman pengelolaan keuangan daerah pada tahun saat dilakukan pemeriksaan. Acuan auditor BPK dalam menjalankan pemeriksaan tidak hanya terbatas pada peraturan untuk tujuan penyusunan kriteria temuan. Sejak tanggal 1 Januari 2007, Ketua BPK mengeluarkan suatu standar yang disebut dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang disusun untuk memenuhi tuntutan kebutuhan akan hasil pemeriksaan yang bernilai

tambah, tidak hanya mengacu pada Standar Audit Pemerintahan tahun 1995. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) ini kemudian dijadikan patokan bagi pada pemeriksa dalam melakukan tugas pemeriksaan.

Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan harus mengungkapkan bahwa pemeriksa telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan. Ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang ditemukan dalam pemeriksaan keuangan, dimuat dalam laporan atas kepatuhan. Berdasarkan SPKN, temuan kepatuhan mengungkapkan antara lain:

1. Ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan termasuk pengungkapan atas penyimpangan administrasi, pelanggaran atas perikatan perdata, maupun penyimpangan yang mengandung unsur tindak pidana; dan
2. Ketidakpatutan yang signifikan.

Untuk memberikan dasar bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam mempertimbangkan kejadian dan konsekuensi atas kondisi tersebut, hal-hal yang diidentifikasi harus dihubungkan dengan hasil pemeriksaan secara keseluruhan, dan jika memungkinkan, perlu dinyatakan dalam nilai satuan mata uang. Atas dasar uraian tersebut, temuan ketidakpatuhan menjadi jelas perbedaannya dengan temuan SPI, dan keduanya menjadi sangat menentukan dalam pengambilan keputusan pemberian opini oleh auditor. Hal ini diperkuat oleh penelitian oleh (Sipahutar dan Khairani,2013) bahwa tingkat kepatuhan entitas terhadap peraturan perundangan maupun kesesuaian penyajian laporan keuangan entitas mempengaruhi pemberian opini oleh auditor.

#### **2.1.7 Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan**

Dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara menyatakan bahwa rekomendasi adalah saran dari pemeriksa untuk melakukan perbaikan guna peningkatan kinerja baik keuangan dan non keuangan atas bidang yang bermasalah. Saran yang berdasarkan hasil pemeriksaan adalah rekomendasi. Menurut UU No 15 Tahun 2004 pejabat yang diperiksa mempunyai kewajiban untuk

menindaklanjuti rekomendasi BPK lengkap dengan jawaban dan penjelasan. Tindak lanjut tersebut dilaksanakan maksimal 60 hari setelah hasil laporan pemeriksaan diterima. Tindak lanjut tersebut sebagai perwujudan dari pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara dan daerah (*agent*) kepada masyarakat (*principal*).

Tindak lanjut hasil pemeriksaan adalah kegiatan yang dilakukan entitas yang diperiksa dan pihak lain yang kompeten untuk melaksanakan rekomendasi hasil pemeriksaan. Sebagai langkah percepatan tindak lanjut penyelesaian atas temuan BPK. (BPKP, 2017). Tindakan positif dalam menanggapi rekomendasi juga perlu dilaporkan. Laporan audit tindak lanjut bertujuan untuk menyediakan informasi bagi stakeholder mengenai penilaian efektivitas tindak lanjut audit kinerja serta manfaat yang dihasilkan oleh audit kinerja (seperti penghematan biaya atau manfaat lainnya). Hasil tindak lanjut pemeriksaan (TLHP), dimana hal tersebut menjadi salah satu fokus oleh kepala daerah, karena setiap kepala daerah atau pimpinan organisasi wajib merespon 90 hari atas temuan dari BPK, sehingga kemungkinan opini audit tahun selanjutnya di pengaruhi oleh TLHP. Disebutkan dalam pasal 6 ayat 3 Undang-Undang BPK Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksaan Keuangan, pemeriksaan BPK mencakup pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Semua pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK akan menghasilkan temuan-temuan yang berisikan kelemahan-kelemahan serta ketidakpatuhan entitas pemerintah terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Lebih lanjut dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 dijelaskan bahwa, atas temuan tersebut BPK juga memberikan rekomendasi berupa saran, terkait langkah apa yang dapat dilakukan oleh entitas untuk memperbaiki kelemahan dan ketidakpatuhan yang telah terjadi. Oleh karenanya, BPK tidak hanya melakukan pemeriksaan, tetapi juga memiliki kewajiban untuk memantau dan memberitahukan hasil pemantauan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan kepada lembaga perwakilan.

### **2.1.8 Penyelesaian Kerugian Daerah**

*“With higher audit quality providing greater assurance of high financial reporting quality”*, (DeFond dan Zhang, 2014). *“The more recommendations are acted upon, the better the quality of local government financial statements”*, (Setyaningrum, dkk, 2013). 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.

## 2.2 Penelitian Terdahulu

Berikut beberapa penelitian terdahulu yang dilakukan berkaitan dengan Opini Audit, yaitu:

**Tabel 2.1**

**Hasil Penelitian Terdahulu**

No.	Nama (Tahun)	Judul	Variabel	Indikator	Hasil Penelitian
1.	Muhammad Ichsan Siregar, Jumadi Rudiansyah (2019)	Pengaruh Jumlah Temuan Audit Terhadap Opini Audit Kabupaten/Kota Se-Sumatera	X1 = Temuan Pemeriksaan SPI X2 = Temuan Pemeriksaan Kepatuhan terhadap Peraturan Perundangan Y = Opini Auditor	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Temuan atas pemeriksaan SPI sebgaiian besar hanya bersifat pernyataan atau narasi dan tidak terdapat nominalnya maka dalam penelitian ini temuan atas SPI dihitung berdasarkan jumlah kasus, hal ini sejalan dengan penelitian Setiyawati (2016) dan Atmaja dan Probohudono (2015).</li> <li>- Variabel temuan audit atas kepatuhan pada penelitian ini mengacu pada penelitian Mustikarini dan Fitriasari (2012) diukur berdasarkan dengan melihat tingkat materialitas nilai temuan, yaitu</li> </ul>	Jumlah temuan atas pemeriksaan SPI dan jumlah temuan atas pemeriksaan kepatuhan secara parsial berpengaruh terhadap opini audit Badan Pemeriksa Keuangan.

				<p>nilai temuan audit (dalam rupiah) dibandingkan dengan total belanja lalu dikalikan seratus.</p> <p>- Opini audit diukur dengan menggunakan kategori wajar tanpa pengecualian atau lainnya, yaitu jika memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (WTP) diberi kode 1 (Satu) dan jika memperoleh opini selain wajar tanpa pengecualian (Wajar dengan pengecualian (WDP), tidak wajar (TW), tidak memberikan pendapat (TMP)) diberi kode 0 (nol), Setiyawati (2016) dan Augustine, et.al. (2013).</p>	
2.	Justisia Sulastri Maabuat, Jenny Morasa, David P. E. Saerang (2016)	Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Internal, Ketidakpatuhan pada Peraturan Perundang-Undangan	X1 = Kelemahan Sistem Pengendalian Internal X2 = Ketidakpatuhan pada Peraturan Perundang-Undangan	- Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan diukur berdasarkan jumlah	Hasil penelitian menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (KSPAP),

		<p>dan Penyelesaian Kerugian Negara terhadap Opini BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.</p>	<p>X3 = Penyelesaian Kerugian Negara Y = Opini BPK RI Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia</p>	<p>kasus kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (Fatimah, Sari dan Rusali, 2014)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Kelemahan struktur pengendalian internal diukur berdasarkan jumlah temuan kasus kelemahan struktur pengendalian internal (Fatimah, Sari dan Rusali, 2014).</li> <li>- Ketidapatuhan pada peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian negara/daerah diukur berdasarkan nilai kerugian daerah yang ditimbulkan (Atmaja dan Probohudono, 2015).</li> <li>- Ketidapatuhan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan potensi kerugian daerah (NPKD)</li> </ul>	<p>kelemahan pelaksanaan sistem anggaran pendapatan dan belanja, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang menyebabkan Nilai kerugian daerah berpengaruh terhadap pemberian opini audit BPK-RI. Kelemahan struktur pengendalian intern, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang menimbulkan potensi kerugian daerah, kurangnya penerimaan dan penyimpangan dalam penyelenggaraan dan penyelesaian kerugian daerah tidak mempengaruhi pemberian opini audit BPK-RI terhadap LKPD.</p>
--	--	---	--	--	--

				<p>diukur berdasarkan nilai potensi kerugian daerah yang ditimbulkan (Atmaja dan Probohudono, 2015).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ketidakpatuhan pada ketentuan peraturan perundangundangan yang mengakibatkan kekurangan penerimaan (NKP) diukur dengan menggunakan nilai kekurangan penerimaan (Atmaja dan Probohudono, 2015).</li> <li>- Ketidakpatuhan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan penyimpangan administrasi (Adm) diukur berdasarkan jumlah kasus penyimpangan administrasi (Atmaja dan Probohudono, 2015).</li> <li>- Penyelesaian kerugian</li> </ul>	
--	--	--	--	---	--

				<p>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).</p> <p>- Variabel opini diukur berdasarkan skala ordinal yang dapat diurutkan1 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</p>	
--	--	--	--	---	--

				WTP (Adzani dan Martani, 2014).	
3.	RM Syah Arief Atmaja W & Agung Nur Probohudono (2015)	Analisis Audit BPK RI Terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidapatuhan, dan Kerugian Negara	X1 = Kelemahan SPI X2 = Temuan Ketidapatuhan X3 = Kerugian Negara Y = Audit BPK RI	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Opini WTP =5, WTP-DPP = 4, WDP = 3, TW = 2, TMP = 1</li> <li>- KSPAP : Jumlah Kasus Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Akuntansi dan Pelaporan</li> <li>- KSPPAPB : Jumlah Kasus Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Belanja</li> <li>- KStPI : Jumlah Kasus Kelemahan Struktur Pengendalian Intern</li> <li>- KKD : Jumlah Kasus Ketidapatuhan menyebabkan Kerugian Daerah</li> <li>- KPKD : Jumlah Kasus Ketidapatuhan menyebabkan Potensi Kerugian Daerah</li> <li>- KKP : Jumlah Kasus Ketidapatuhan menyebabkan Kekurangan Penerimaan</li> </ul>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa kasus akuntansi dan pelaporan (KSPAP), pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPPAPB), kasus dan nilai kerugian daerah, kasus dan nilai potensi kerugian daerah, kasus penyimpangan administrasi, nilai ketidakhematan, dan kasus ketidakefektifan berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini BPK atas kewajaran laporan keuangan. Selain itu temuan kerugian negara dan nilai kerugian negara juga berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini BPK.

				<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kadm : Jumlah Kasus Ketidapatuhan menyebabkan Penyimpangan Administrasi</li> <li>- KKth : umlah Kasus Ketidapatuhan menyebabkan Ketidakhematan</li> <li>- Kkefi : Jumlah Kasus Ketidapatuhan menyebabkan Ketidakefisienan</li> <li>- KKeFe : Jumlah Kasus Ketidapatuhan menyebabkan Ketidakefektifan</li> <li>- NKD : Nilai Temuan Ketidapatuhan menyebabkan Kerugian Daerah</li> <li>- NPKD : Nilai Temuan Ketidapatuhan menyebabkan Potensi Kerugian Daerah</li> <li>- NKP : Nilai Temuan Ketidapatuhan menyebabkan Kekurangan Penerimaan</li> <li>- NKth : Nilai Temuan</li> </ul>	
--	--	--	--	--	--

				<p>Ketidakpatuhan menyebabkan Ketidakhematan</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- NKefi : Nila Temuan Ketidakpatuhan menyebabkan Ketidakefisienan</li> <li>- NKefe : Nilai Temuan Ketidakpatuhan menyebabkan Ketidakefektifan</li> <li>- KKD : Temuan Kerugian Daerah</li> <li>- NKD : Nilai kerugian negara</li> </ul>	
4.	Wiska Bahlis (2018)	Pengaruh temuan kelemahan sistem pengendalian intern dan temuan ketidakpatuhan pemerintah daerah atas peraturan perundang-undangan terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah oleh bpk (studi pada laporan keuangan pemerintah daerah provinsi jawa barat yang teraudit oleh bpk tahun anggaran 2014-2016)	<p>X1 = Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern</p> <p>X2 = Temuan Ketidakpatuhan Pemerintah Daerah atas Peraturan Perundang-Undangan</p> <p>Y = Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah oleh BPK.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- WTP=5, WTP-DPP=4, WDP=3, TMP=2, TW=1</li> <li>- Kelemahan SPI sebagai salah satu variabel bebas dalam penelitian ini diukur dengan jumlah temuan.</li> <li>- Temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang undangan didapatkan dari buku III LHP BPK. Variabel ini</li> </ul>	Hasil penelitian yang dilakukan dapat diketahui bahwa temuan kelemahan sistem pengendalian intern dan temuan ketidakpatuhan PEMDA atas peraturan perundang-undangan berpengaruh signifikan terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah oleh BPK pada pemerintah daerah yang berada di provinsi Jawa Barat. Besarnya pengaruh temuan kelemahan sistem

				<p>diukur dengan menggunakan jumlah temuan di masing-masing tahun pemeriksaan.</p>	<p>pengendalian intern terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah oleh BPK sebesar 21,9%, sedangkan besarnya pengaruh temuan ketidakpatuhan PEMDA atas peraturan perundang-undangan terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah oleh BPK sebesar 7,0%. Sedangkan, besarnya pengaruh temuan kelemahan sistem pengendalian intern dan temuan ketidakpatuhan PEMDA atas peraturan perundang-undangan secara simultan terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah oleh BPK sebesar 28,9%, dan sisanya sebesar 69,8% dipengaruhi faktor lain yang tidak diteliti oleh penulis dalam penelitian ini seperti misalnya kesesuaian dengan</p>
--	--	--	--	--	---

					standar akuntansi pemerintah dan kecukupan pengungkapan (adequate disclosures).
5.	Amalia Nur Alfiani dan Annisa Nurbaiti (2017)	Jumlah Temuan Audit Atas Sistem Pengendalian Intern dan Jumlah Temuan Audit Atas Kepatuhan Terhadap Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	X1 = Jumlah Temuan Audit Atas SPI X2 = Jumlah Temuan Audit Atas Kepatuhan Y = Opini audit	Pengukuran variabel jumlah temuan audit atas SPI dan jumlah temuan audit atas kepatuhan yang dimuat di dalam LHP tersebut	Jumlah temuan audit atas SPI dan jumlah temuan audit atas kepatuhan masing-masing tidak berpengaruh signifikan terhadap opini LKPD, dan secara simultan jumlah temuan audit atas SPI dan jumlah temuan audit atas kepatuhan tidak berpengaruh signifikan terhadap opini LKPD kota/kabupaten di Jawa Barat tahun 2014-2015.
6.	Santi Ananda Putri, Wayan Rai Suarhana, Sigit Edi (2016)	Pengaruh Temuan Sistem Pengendalian Intern dan Temuan Audit Kepatuhan terhadap Opini Audit BPK pada Pemerintah Daerah Tahun LK 2014-2015	X1 = Temuan Sistem Pengendalian Intern (SPI) X2 = Temuan Audit Kepatuhan (TAK) Y = Opini Audit BPK	- Temuan Sistem Pengendalian Intern (SPI) : Jumlah temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan (KSPAP). Jumlah temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan	1) Temuan Sistem Pengendalian Intern (SPI) berpengaruh terhadap opini audit. Hal ini ditunjukkan dengan hasil uji t nilai signifikansi temuan SPI sebesar 0,003 < 0,05. 2) Temuan audit kepatuhan berpengaruh terhadap opini audit. Hal ini ditunjukkan dengan hasil uji t bahwa nilai

				<p>Belanja (KSPPAPB).          Jumlah temuan          Kelemahan Struktur          Pengendalian Intern          (KSPI).          - Ketidakpatuhan          Terhadap Ketentuan          Perundang-          Undangan :          Jumlah temuan          Kerugian Daerah,          Jumlah temuan Potensi          Kerugian Daerah,          Jumlah temuan          Kekurangan          Penerimaan, Jumlah          temuan Penyimpangan          Administrasi.          - Opini Audit :          Opini WTP = 5          Opini WTP DPP = 4          Opini WDP = 3          Opini TW = 2          Opini TMP = 1</p>	<p>signifikansi          temuan audit kepatuhan  <math>0,029 &lt; 0,05</math>. 3) Temuan          sistem pengendalian          intern dan temuan audit          kepatuhan secara          simultan berpengaruh          terhadap opini audit. Hal          ini ditunjukkan dengan          hasil uji F bahwa nilai          signifikansi          temuan sistem          pengendalian intern dan          temuan audit kepatuhan          sebesar <math>0,006 &lt; 0,05</math>.          Selanjutnya hasil          penelitian berdasarkan uji          koefisien determinasi,          nilai R square          menunjukkan bahwa          temuan sistem          pengendalian intern dan          temuan audit kepatuhan          berpengaruh terhadap          opini audit sebesar 0,535          atau 53,5% sedangkan          sisanya sebesar 0,465 atau          46,5% dijelaskan oleh          faktor-faktor lain yang          tidak disertakan dalam          model penelitian ini</p>
--	--	--	--	--	--

					seperti tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK, karakteristik daerah, materialitas audit dan sebagainya.
7.	Safitri, Ni Luh Ketut Shanti Antik and Darsono , Darsono (2014)	Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Temuan Kepatuhan terhadap Opini Audit pada Pemerintah Daerah	X1 = Sistem Pengendalian Internal X2 = Temuan Kepatuhan Y = Opini Audit	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Opini Audit : variabel dummy yaitu nilai 1 untuk entitas yang memperoleh opini WTP, dan 0 untuk entitas yang tidak memperoleh opini WTP.</li> <li>- SPI : Diukur dengan jumlah temuan di masing-masing tahun pemeriksaan terkait kelemahan SPI.</li> <li>- Temuan Kepatuhan : Variabel ini diukur dengan menggunakan jumlah temuan di masing-masing tahun pemeriksaan terkait kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.</li> </ul>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian internal dan besaran realisasi anggaran tidak berpengaruh secara signifikan dan memiliki arah hubungan pengaruh yang positif terhadap opini. Sedangkan temuan kepatuhan mempengaruhi pemberian opini dengan hubungan pengaruh negatif, dan opini tahun lalu berpengaruh secara signifikan dan memiliki kecenderungan berada di level opini yang sama dengan tahun ini.
8.	Oka Purnawan Widodo (2016)	Pengaruh Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Temuan Ketidakepatuhan	X1 = Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern X2 = Temuan	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Opini Audit : WTP=5, WTP-DPP=4, WDP=3,TMP=2,TW=1</li> </ul>	Hasil penelitian menunjukkan bahwa temuan audit, yaitu temuan

		Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan terhadap Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Ketidakpatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan Y = Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kelemahan SPI sebagai salahsatu variabel bebas dalam penelitian ini diukur dengan jumlah temuan.</li> <li>- emuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan didapatkan dari buku III LHP BPK, Variabel ini diukur dengan menggunakan jumlah temuan di masing-masing tahun pemeriksaan.</li> </ul>	kelemahan sistem pengendalian intern dan temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, berpengaruh negatif signifikan terhadap pembentukan opini laporan keuangan pemerintah daerah yang diterbitkan oleh BPK.
9.	Rina, Adayani (2016)	Analisis Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern & Ketidakpatuhan atas Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan terhadap Opini LKKL	X1 = Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) X2 = Ketidakpatuhan Atas Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan Y = Opini LKKL	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Data kelemahan SPI dan ketidakpatuhan dalam penelitian ini diukur dengan jumlah/nilai permasalahan yang tercantum dalam IHPS I Tahun 2015.</li> </ul>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa jumlah / nilai permasalahan kelemahan SPI dan ketidakpatuhan atas ketentuan peraturan perundanga-undangan tidak berpengaruh terhadap opini audit BPK dengan p value 0,359 dan 0,088 (tidak signifikan). Opini audit tahun sebelumnya dan tindak

					<p>lanjut audit tahun sebelumnya menunjukkan hasil berpengaruh positif dengan p value &lt;0,001 dan 0,019 (signifikan), dengan koefisien 0,542 dan 0,169. Penelitian ini juga menguji pengrpemeriksaan tahun sebelumnya terhadap kelemahan SPI dan menunjukkan pengaruh negatif dengan p value &lt;0,003 (signifikan) dengan koefisien -0,249.</p>
10.	Rafrini Amyulianthy, Andi Sayyidatun Ufairah Anto, Shinta Budi (2020)	Temuan dan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Terhadap Opini Audit (Studi pada Pemerintah Provinsi di Indonesia)	X1 = Temuan X2 = Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Y = Opini Audit	- Temuan : Untuk mengukur temuan audit dapat menggunakan jumlah temuan atas kasus-kasus ketidakpatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. (Maulana dan Handayani, 2015) Dimana FIND: (LN)	Untuk peneliti selanjutnya, disarankan untuk tidak hanya melihat dari opini yang diberikan oleh auditor, karena opini yang diberikan hanya terpaku terhadap leporan keuangan. Sehingga akan menjadi lebih baik apabila kinerja pemda tidak hanya dari sisi pembuatan laporan keuangan akan tetapi juga dapat dilihat

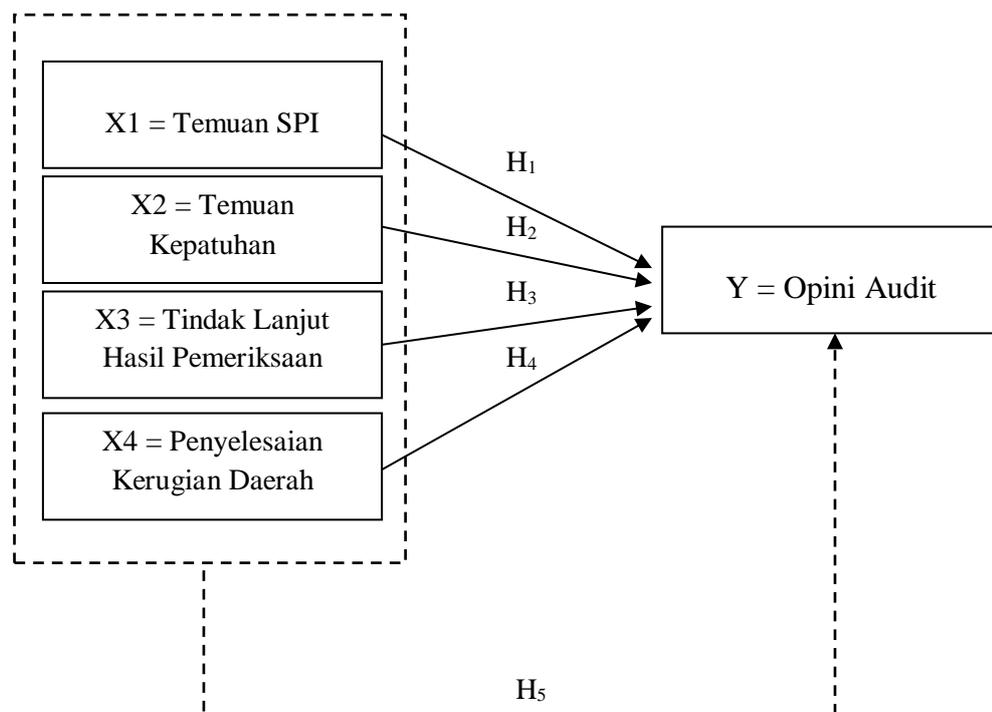
				<p>Jumlah Temuan Audit</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dalam menghitung tindak lanjut hasil pemeriksaan akan menggunakan rasio antara nilai sesuai rekomendasi dibandingkan dengan nilai rekomendasi.</li> <li>- Opini audit : Dimana skor yang diberikan yaitu TMP diberi skor 1 (satu), TW diberi skor 2 (dua), WDP diberi skor 3 (tiga), dan WTP diberi skor 4 (empat).</li> </ul>	<p>dari sisi non keuangan. Human Development Index, tingkat pengangguran dan tingkat kriminalitas.</p>
11.	Nadirsyah Munawar, Syukriy Abdullah (2016)	Pengaruh jumlah temuan audit atas SPI dan jumlah temuan audit atas kepatuhan terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota di Aceh	$X1 = \text{Jumlah temuan audit atas SPI}$ $X2 = \text{Jumlah temuan audit atas kepatuhan}$ $Y = \text{Opini atas laporan keuangan pemerintah}$	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Opini audit : Dimana skor yang diberikan yaitu TMP diberi skor 1 (satu), TW diberi skor 2 (dua), WDP diberi skor 3 (tiga), dan WTP diberi skor 4 (empat).</li> <li>- Jumlah temuan audit atas SPI diukur dengan jumlah temuan audit atas SPI</li> <li>- Jumlah temuan audit</li> </ul>	<p>Hasil penelitian ini menunjukkan temuan audit system pengendalian intern dan temuan audit kepatuhan baik secara simultan maupun persial berpengaruh signifikan terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota di Aceh.</p>

				atas kepatuhan diukur dengan jumlah temuan audit atas ketidakpatuhan	
12.	Hari Setiyawati (2016)	Effect of Weaknesses of the Internal Control Systems And Non Compliance With Statutory Provisions on The Audit opinion of The Audit Board of The Republic of Indonesia	X1 = Kelemahan Sistem Pengendalian Intern X2 = Ketidakpatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan Y = Opini Audit	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Jumlah Kelemahan Sistem Pengendalian Intern</li> <li>- Jumlah Ketidakpatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan</li> <li>- Opini Audit : Dimana skor yang diberikan yaitu TMP diberi skor 1 (satu), TW diberi skor 2 (dua), WDP diberi skor 3 (tiga), dan WTP diberi skor 4 (empat).</li> </ul>	Dari hasil analisis dan pembahasan data didapatkan dapat disimpulkan bahwa kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan ketentuan tersebut mempengaruhi opini audit dewan audit baik secara bersama-sama maupun sebagian.

Sumber : Data yang diolah, 2022

### 2.3 Kerangka Pemikiran

Menurut Handayani, dkk (2020: 321), “Kerangka berpikir adalah sebuah model atau gambaran yang berupa konsep yang didalamnya menjelaskan tentang hubungan antara variabel yang satu dengan variabel yang lainnya.” Penelitian ini dapat diuraikan bahwa Variabel Independen yaitu Temuan SPI (X1), Temuan Kepatuhan (X2), Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (X3), dan Penyelesaian Kerugian Daerah (X4), serta Variabel Dependen yaitu Opini Audit (Y). Berdasarkan uraian tersebut, maka kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut :



**Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran**

Keterangan:

—————> : Secara Parsial

- - - - -> : Secara Simultan

Kerangka konseptual dalam penelitian ini untuk menggambarkan hubungan variabel dependen dengan variabel independen, yaitu Temuan SPI (X1), Temuan Kepatuhan (X2), Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (X3), dan Penyelesaian Kerugian Daerah (X4) secara parsial dan simultan terhadap di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.

## **2.4 Hipotesis**

Menurut Sugiyono (2018:63), “Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan.” Berikut pengembangan hipotesis berdasarkan kerangka konseptual antara variabel dependen dengan variabel independen.

### **2.4.1 Hubungan Temuan SPI dengan Opini Audit**

Dalam PP Nomor 08 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi, untuk meningkatkan keandalan Laporan Keuangan dan Kinerja, setiap Entitas Pelaporan dan Akuntansi wajib menyelenggarakan Sistem Pengendalian Intern sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan terkait. Untuk memastikan bahwa pengendalian intern sudah dibangun sesuai tujuannya, BPK RI bertanggung jawab dalam pemeriksaan laporan keuangan untuk melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern (UU No. 15 Tahun 2004 pasal 12 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab Keuangan Negara). Adapun dalam UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab Keuangan Negara, temuan SPI berupa kelemahan SPI menjadi salah satu hasil pemeriksaan BPK. Sehingga mengindikasikan temuan SPI memiliki peran penting dalam penentuan keputusan pemeriksaan, mulai dari penyusunan rencana pemeriksaan hingga keputusan pemberian opini atau kesimpulan akhir pemeriksaan.

Hal ini dibuktikan dengan beberapa penelitian sebelumnya yang dilakukan diantaranya oleh oleh (Nalurita, 2015), bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap kredibilitas laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia, (Darmawati, 2017) bahwa semakin rendah temuan kelemahan

sistem pengendalian intern pada pemerintah Provinsi, Kabupaten/Kota maka opini yang diberikan oleh BPK akan semakin baik, serta penelitian (Yamin dan Sutaryo, 2015) bahwa efektivitas SPI merupakan salah satu kriteria pemberian opini audit, semakin baik sistem pengendalian intern suatu entitas, maka kelemahan atas SPI akan semakin kecil dan opini atas LKPD yang diperoleh akan baik.

### **H1: Temuan Sistem Pengendalian Intern berpengaruh terhadap Opini Audit**

#### **2.4.2 Hubungan Temuan Kepatuhan dengan Opini Audit**

Sipahutar dan Khairani (2013) dalam kesimpulan penelitiannya juga mengungkapkan adanya pelanggaran yang material atas peraturan perundang-undangan serta ketidaksesuaian penyajian laporan keuangan sesuai peraturan yang berlaku. Peningkatan tingkat materialitas atas pelanggaran tersebut semakin melemahkan tingkatan opini audit dari WDP menjadi TW.

Dilihat dari keterkaitan kedua variabel tersebut, dapat dirumuskan hipotesis selanjutnya terkait dengan level kepatuhan peraturan perundang-undangan akan berpengaruh negatif terhadap opini audit WTP. Namun sesuai dengan pengelompokan jenis temuan kepatuhan oleh BPK, ketidakpatuhan entitas tersebut dianggap memiliki dampak yang menyebabkan 7 jenis akibat, diantaranya:

1. Kerugian daerah adalah berkurangnya kekayaan daerah berupa uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai.
2. Potensi kerugian daerah adalah suatu 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.
3. Kekurangan penerimaan adalah adanya penerimaan yang sudah menjadi hak daerah tetapi tidak atau belum masuk ke kas daerah karena adanya unsur ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan.
4. Temuan administrasi mengungkap adanya penyimpangan terhadap ketentuan yang berlaku baik dalam pelaksanaan anggaran atau pengelolaan aset maupun operasional, 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.

5. Temuan mengenai ketidakhematan mengungkap adanya penggunaan *input* dengan harga atau kuantitas/kualitas yang lebih tinggi dari standar kuantitas/ kualitas yang melebihi kebutuhan, dan harga yang lebih mahal dibandingkan dengan pengadaan serupa pada waktu yang sama.
6. Temuan mengenai ketidakefisienan mengungkap permasalahan rasio penggunaan kuantitas/kualitas input untuk satu satuan output yang lebih besar dari seharusnya.
7. Temuan mengenai ketidakefektifan berorientasi pada pencapaian hasil (*outcome*) yaitu temuan yang mengungkapkan adanya kegiatan yang tidak memberikan manfaat atau hasil yang direncanakan serta fungsi instansi yang tidak optimal sehingga tujuan organisasi tidak tercapai.

Variabel temuan audit atas kepatuhan pada penelitian ini mengacu pada penelitian Setiyawati (2016) dan penelitian Sudarsana dan Rahardjo (2013), namun dalam penelitian ini temuan audit atas kepatuhan diukur bukan berdasarkan jumlah kasus, tetapi dengan melihat tingkat materialitas nilai temuan, yaitu nilai temuan audit (dalam rupiah) dibandingkan dengan total belanja lalu dikalikan seratus. Hal ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan (Mustikarini dan Fitriyani, 2012), variabel temuan audit BPK atas kepatuhan dalam penelitian ini menggunakan rumus :

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

Atas dasar uraian tersebut, selanjutnya dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

**H2 : Temuan Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan Berpengaruh terhadap Opini Audit**

#### **2.4.3 Hubungan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dengan Opini Audit**

Pihak pengambil keputusan dapat menghentikan dan mencegah terulangnya kembali kesalahan, penyimpangan, penyelewengan serta pemborosan dengan adanya masukan dari auditor (Umar, 2012). Pembedulan setelah proses audit merupakan suatu bentuk tanggung jawab dari K/L atas kesalahan dalam pertanggungjawaban keuangan publik. Sehingga dengan adanya pembedulan tersebut maka temuan audit dapat bermanfaat untuk menciptakan akuntabilitas

dalam proses audit pemerintahan demi terciptanya akuntabilitas (Liu dan Lin, 2012). (Agusti, 2014) menemukan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan tidak berpengaruh terhadap opini audit. Berbeda dengan penelitian (Winanti, 2014) dan (Setyaningrum, 2015) yang menemukan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh positif terhadap opini audit. Semakin banyak tindak lanjut pemeriksaan yang dilakukan maka pengelolaan keuangan yang dilakukan pemda menjadi semakin baik sehingga opini yang diperoleh pada periode selanjutnya semakin baik (Setyaningrum, 2015).

Tindak lanjut hasil pemeriksaan periode lalu yang diukur dengan semakin banyak rekomendasi yang dilakukan oleh pemerintah diharapkan dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan yang direpresentasikan pada tingkat pengungkapan menjadi semakin tinggi sehingga probabilitas opini yang diperoleh kab/kota menjadi semakin baik.

$$\text{TLHP} = \frac{\text{Nilai sesuai rekomendasi} \times 100\%}{\text{Nilai rekomendasi}}$$

Oleh karena itu, hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah :

**H3 : Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan berpengaruh terhadap Opini Audit**

#### **2.4.4 Hubungan Penyelesaian Kerugian Daerah dengan Opini Audit**

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.

Penyelesaian kerugian daerah (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 daerah

(PKD) diukur berdasarkan hasil penjumlahan nilai nominal rekomendasi yang telah ditindaklanjuti dan nilai nominal rekomendasi yang tidak dapat ditindaklanjuti dibagi dengan total nilai nominal rekomendasi sebagaimana yang telah digunakan oleh (Setyaningrum dkk, 2013). Atau secara matematis dapat ditulis kembali sebagai berikut:

$$PKD = \frac{[\text{Nominal Rekomendasi yang Telah Ditindak Lanjuti} + \text{Nominal Rekomendasi yang Tidak Dapat Ditindak Lanjuti}]}{\text{Total Nominal Rekomendasi}}$$

#### **H4 : Penyelesaian Kerugian Daerah berpengaruh terhadap Opini Audit.**

##### **2.4.5 Hubungan Temuan SPI, Temuan Kepatuhan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Penyelesaian Kerugian Daerah dengan Opini Audit**

Pemeriksaan BPK selalu harus mengungkapkan opini serta mengungkapkan dua jenis temuan yaitu terkait sistem pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Temuan SPI dikelompokkan menjadi tiga yaitu :

- “1. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan.
2. Kelemahan sistem pengendalian dan pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja.
3. Kelemahan struktur pengendalian intern.”

Hasil pemeriksaan BPK selalu disertai rekomendasi untuk ditindaklanjuti oleh auditee, dan biasanya diberi waktu selama 60 hari kalender. Tindak lanjut ini secara rutin dipantau oleh BPK dengan melakukan pemeriksaan berupa pemantauan tindak lanjut terhadap rekomendasi yang mereka keluarkan. Dengan demikian untuk memperoleh capaian kinerja yang baik salah satu cara auditor yaitu dengan menghasilkan temuan audit yang dapat ditindaklanjuti dengan segera, dan temuan yang bernilai kerugian negara. Berdasarkan teori tersebut, maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut:

##### **H5 : Temuan SPI, Temuan Kepatuhan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Penyelesaian Kerugian Daerah berpengaruh terhadap Opini Audit**