

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori utama yang mendasari pengaruh opini audit yang diterima pemerintah daerah dijelaskan dengan teori keagenan. Teori keagenan pertama kali ditemukan oleh Jensen dan Meckling (1976) dalam penelitian Endah (2016): “Teori keagenan adalah hubungan antara dua pihak, yang pertama adalah pemilik (*principal*) dan yang kedua adalah manajemen (*agent*).” Teori ini menjelaskan bahwa dalam suatu kesepakatan terdapat dua pihak yaitu *principal* yang memberikan kekuasaan dan *agent* yang menerima kekuasaan. Dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah dengan sistem politik demokrasi, *agent* adalah kepala daerah dan *principal* adalah masyarakat. Pernyataan ini sejalan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2005 yang menetapkan bahwa rakyat memilih kepala daerah secara langsung melalui proses pemilihan kepala daerah (pilkada). Melalui pilkada, masyarakat memercayakan kepada kepala daerah untuk mengelola semua sumber daya dan dana yang ada. Otoritas dan kewenangan yang dimiliki kepala daerah menjelaskan bahwa kepala daerah akan bertindak sebagai *agent* dan masyarakat sebagai *principal* sesuai dengan teori keagenan. Teori keagenan dapat diterapkan dalam organisasi publik di negara demokrasi modern berdasarkan seperangkat hubungan *principal-agent*.

Adanya tujuan yang berbeda antara *principal* dan *agent* akan menimbulkan masalah keagenan. Menurut Teori Keagenan terdapat masalah antara *principal* dan *agent*, karena *agent* dapat mengetahui lebih banyak informasi dibandingkan *principal* sehingga *agent* mempunyai asimetris informasi dibandingkan *principal*, informasi asimetris dapat menyebabkan *agent* untuk bertindak buruk yang merupakan risiko moral (Jensen & Meckling, 1976). Sehingga *principal* merasa perlu untuk membuktikan pekerjaan yang telah dilakukan oleh *agent* tersebut sudah benar atau tidak. Apabila monitoring dilakukan setiap harinya hal tersebut membutuhkan biaya yang besar dan membutuhkan waktu yang banyak, maka salah satu cara yang dilakukan yaitu memeriksa kewajaran laporan keuangan yang telah dibuat oleh *agent*. Hal ini membuat fungsi auditor dibutuhkan untuk memitigasi

masalah. Di Indonesia, institusi pemerintahan hanya boleh diperiksa oleh BPK, sehingga BPK akan menilai apakah laporan keuangan tersebut sudah wajar atau belum. Pada saat auditor melakukan pemeriksaan, risiko moral dapat terdeteksi melalui temuan audit, dimana temuan audit dapat terdiri dari sistem pengendalian intern yang masih lemah dan ketidakpatuhan pada perundang-undangan. Semakin tinggi temuan audit maka semakin tidak sesuai dengan peraturan dan perundang-undangan serta mengakibatkan rendahnya kewajaran dari laporan keuangan. Jika kewajaran laporan keuangan rendah dan tidak sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku maka opini audit yang dihasilkan juga akan rendah.

2.2 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 laporan keuangan adalah laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode laporan. Laporan keuangan terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan kesesuaiannya terhadap peraturan perundang-undangan. Setiap daerah baik provinsi/kota/kabupaten, memiliki kewajiban untuk menyampaikan laporan pertanggungjawaban atas pengelolaan dana APBD yang dinyatakan dalam bentuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Pertanggungjawaban atas pengelolaan APBD diatur dalam UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 komponen Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang harus disajikan sebagai bentuk pertanggungjawaban adalah sebagai berikut:

- a) Laporan Realisasi Anggaran
- b) Neraca
- c) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih
- d) Laporan Operasional
- e) Laporan Perubahan Ekuitas
- f) Laporan Arus Kas
- g) Catatan atas Laporan Keuangan

Di dalam UU No. 17 Tahun 2003 juga disebutkan bahwa laporan keuangan yang disampaikan oleh pemerintah harus disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan yang berterima umum. Hal ini dijelaskan dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 yang dalam perkembangannya diperbaharui menjadi PP Nomor 71 Tahun 2010. Selain mengacu pada SAP, dalam menyusun sistem akuntansi pada pemerintah daerah, kepala daerah juga mengacu pada peraturan daerah dan ketentuan peraturan perundangan mengenai pengelolaan keuangan daerah yaitu PP Nomor 58 Tahun 2005.

2.3 Opini Audit

Menurut UU Nomor 15 Tahun 2004 opini adalah pernyataan profesional berupa kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Pengertian opini audit menurut Arens, dkk. (2015) yaitu “Opini audit adalah pendapat auditor berupa pernyataan tertulis mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material yang didasarkan pada evaluasi bukti audit yang diperoleh dan ditemukan auditor”. Opini audit diberikan oleh auditor setelah melalui beberapa tahap proses audit sehingga auditor dapat memberikan kesimpulan atas laporan keuangan auditee. Selanjutnya, menurut Irman dan Suryati (2017), opini audit merupakan kesimpulan yang diberikan auditor atas rangkaian tugas audit dengan menitikberatkan pada kesesuaian antara laporan keuangan dengan standar akuntansi yang berterima umum. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara, opini pemeriksaan BPK diberikan berdasarkan kriteria umum sebagai berikut:

- a. Kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan (SAP)
- b. Kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*)
- c. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan
- d. Efektivitas sistem pengendalian intern.

Keempat kriteria pemeriksaan di atas akan mempengaruhi opini yang akan diberikan terhadap laporan keuangan pemerintah daerah. Semakin banyak jumlah pelanggaran atau ketidaksesuaian dengan kriteria yang telah ditentukan, maka opini

yang diberikan akan semakin buruk. Berdasarkan UU No. 15 Tahun 2004, ada empat jenis opini yang dapat diberikan oleh BPK, yaitu:

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 ini 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 ini 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 ini 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. Tidak Memberikan Pendapat – TMP (*Disclaimer of Opinion*)
Opini ini 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.

2.4 Temuan Audit

Undang-Undang No 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa:

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

Pemeriksaan keuangan negara dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang terdiri dari pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004

menyebutkan hasil pemeriksaan BPK selain opini juga dapat berupa catatan temuan, kesimpulan, dan rekomendasi pemeriksaan. Laporan hasil pemeriksaan BPK atas temuan pemeriksaan terbagi dua, yaitu temuan atas kelemahan SPI dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

2.4.1 Kelemahan Sistem Pengendalian Internal

Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, menjelaskan Sistem Pengendalian Internal adalah serangkaian proses yang integral terhadap 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. Menurut Paragraf Penjelas Pasal 16 Ayat 1 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Sistem Pengendalian Intern (SPI) merupakan operasional variabel dan salah satu faktor yang dapat mempengaruhi pemberian opini dari BPK. Jadi, dapat disimpulkan bahwa banyak atau sedikitnya jumlah temuan terkait kelemahan sistem pengendalian intern akan mempengaruhi baik tidaknya opini audit yang akan diberikan oleh BPK selaku badan pemeriksa kepada pemerintah daerah.

Pengujian terhadap sistem pengendalian intern pemerintah daerah dilakukan terhadap efektivitas desain dan implementasi sistem pengendalian intern dalam rangka penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah sebagai wujud dari pertanggungjawaban pelaksanaan APBD. Menurut Yamin dan Sutaryo (2015), sistem pengendalian intern yang efektif akan menghasilkan laporan keuangan yang baik. Efektivitas sistem pengendalian internal dapat ditunjukkan dengan jumlah temuan dalam laporan hasil pemeriksaan BPK-RI atas LKPD.

BPK RI (2021) menjelaskan bahwa temuan kelemahan sistem pengendalian intern merupakan temuan yang memuat permasalahan mengenai kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, serta kelemahan struktur pengendalian intern. Pemeriksaan ini terdapat dalam pemeriksaan keuangan dan

pemeriksaan dengan tujuan tertentu dan memuat permasalahan yang tidak berdampak secara finansial. Pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor BPK diharuskan menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menentukan apakah telah terjadi kasus kelemahan pengendalian intern atau tidak, serta apakah temuan tersebut cukup material untuk dilaporkan atau tidak. Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) menyatakan ada tiga kelompok temuan kelemahan sistem pengendalian intern, yaitu:

1. temuan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan
2. temuan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja
3. temuan kelemahan struktur pengendalian intern

Kelemahan sistem pengendalian intern mencerminkan bahwa pemerintah tidak mendesain atau tidak mengimplementasikan sistem pengendalian secara efektif. Semakin banyak temuan kelemahan sistem pengendalian intern maka perolehan opini atas laporan keuangan akan semakin buruk. Kawedar (2009) menyatakan bahwa “Peningkatan kelemahan sistem pengendalian intern merupakan salah satu penyebab suatu pemerintah daerah mengalami penurunan opini audit.”

2.4.2 Ketidapatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan

Pemberian opini oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) juga dilakukan berdasarkan atas penilaian kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan. Seperti yang sudah dinyatakan dalam Pernyataan Standar Pelaporan Tambahan Kedua dalam Standar Pemeriksaan keuangan Negara (SPKN) Tahun 2007 yang menyatakan bahwa “Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan harus mengungkapkan telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan.” Kepatuhan terhadap Peraturan perundang-undangan dapat dilihat dari tindakan illegal yang terjadi atau ketidapatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang ditemukan. Ketidapatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dapat menyebabkan salah saji material dari informasi dalam laporan keuangan atau

data keuangan lain yang secara signifikan terkait dengan tujuan pemeriksaan. Sehingga harus dirancang pemeriksaan untuk mendeteksinya.

Pedoman yang digunakan oleh BPK untuk menentukan opini selain Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yaitu berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan dan pedoman terkait pengelolaan keuangan Negara. Beberapa peraturan tersebut adalah Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004, berbagai Peraturan Pemerintah, dan Permendagri yang terkait dengan pedoman pengelolaan keuangan daerah pada tahun saat dilakukan pemeriksaan.

2.5 Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

Dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2017) disebutkan bahwa, “Rekomendasi adalah saran dari pemeriksa berdasarkan hasil pemeriksaannya yang ditujukan kepada orang dan/atau badan yang berwenang untuk melakukan tindakan dan/atau perbaikan”. BPK memantau secara berkala tindak lanjut hasil pemeriksaan dengan tujuan untuk meningkatkan efektivitas pelaporan hasil pemeriksaan dan membantu lembaga perwakilan dan pemerintah untuk memperbaiki tata kelolanya.

Untuk memenuhi amanat UU No. 15 Tahun 2004 dan UU No. 15 Tahun 2006, BPK memantau pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dan penyelesaian ganti kerugian negara/daerah oleh pemerintah. 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*). UU No. 15 Tahun 2004 pasal 20 menyebutkan bahwa pemerintah daerah wajib menindaklanjuti rekomendasi. Jika pemerintah daerah tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi BPK, maka akan dikenakan sanksi administratif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Berdasarkan

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan No. 2 Tahun 2010 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan pasal 5 ayat (1) dan (2), menyatakan apabila sebagian atau seluruh rekomendasi tidak dapat dilaksanakan dalam jangka waktu 60 hari setelah LHP diterima, maka pejabat wajib memberikan alasan yang sah. Alasan yang tersebut meliputi kondisi:

1. *force majeure*, yaitu suatu keadaan peperangan, kerusuhan, revolusi, bencana alam, pemogokan, kebakaran dan gangguan lainnya yang mengakibatkan tindak lanjut tidak dapat dilaksanakan.
2. subjek atau objek rekomendasi dalam proses peradilan:
 - pejabat menjadi tersangka dan ditahan;
 - pejabat menjadi terpidana; atau
 - objek yang direkomendasikan dalam sengketa di peradilan
3. rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti secara efektif, efisien, dan ekonomis antara lain, yaitu:
 - perubahan struktur organisasi; dan/atau
 - perubahan regulasi

Selanjutnya BPK menelaah jawaban tersebut untuk menentukan apakah tindak lanjut rekomendasi telah dilakukan 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:

1. Tindak lanjut telah sesuai dengan rekomendasi.
2. Tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi.
3. Rekomendasi belum ditindaklanjuti.
4. Rekomendasi tidak dapat direkomendasi.

Tindak lanjut yang dilakukan oleh pemerintah daerah akan memperbaiki permasalahan yang ada sehingga kesalahan dapat dihentikan dan pemerintah daerah dapat meningkatkan kinerjanya dalam mengelola keuangan daerah dengan lebih baik. Selain itu, dengan adanya perbaikan dapat mengurangi temuan yang berulang yang dapat menjadi pertimbangan pemeriksa dalam memberikan opini. Jika pemerintah daerah menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan, maka penerimaan opini yang terbaik akan semakin tinggi. Sebaliknya apabila hasil pemeriksaan tidak ditindaklanjuti maka kemungkinan untuk mendapatkan opini

yang terbaik akan semakin rendah. Menurut Amyulianthy, dkk. (2020), tindak lanjut hasil pemeriksaan periode lalu yang diukur dengan semakin banyak rekomendasi yang dilakukan oleh pemerintah, diharapkan dapat memberikan peningkatan terhadap kualitas laporan keuangan yang direpresentasikan pada tingkat pengungkapan menjadi semakin tinggi, sehingga probabilitas opini yang diperoleh pemerintah daerah menjadi semakin baik.

2.6 Ukuran Pemerintah Daerah

Menurut Noviyanti dan Kiswanto (2016), ukuran (*size*) pemerintah daerah adalah seberapa besar atau kecilnya pemerintah yang ditunjukkan dengan besarnya aset pemerintah daerah. Berdasarkan hasil penelitian Salsabila dan Wahyudi (2022), istilah ukuran pemerintah daerah merujuk pada salah satu variabel yang mengukur besar atau kecilnya suatu pemerintah daerah yang dapat diukur dari beberapa aspek seperti jumlah pegawai, total aset pemerintah, pendapatan total, serta tingkat dari produktivitasnya.

Menurut Murhadi (2013), “Ukuran (*size*) perusahaan diukur menggunakan total aset yang dimiliki karena nilainya lebih stabil dibandingkan nilai penjualan dan kapitalisasi pasar.” Ukuran perusahaan dapat diproksikan dengan bentuk logaritma natural dari total aset dengan tujuan mengurangi fluktuasi data yang berlebih. Dalam sektor publik, maka ukuran pemerintah daerah dapat diukur dengan logaritma natural dari total aset. Berdasarkan hasil penelitian Sudarsana dan Rahardjo (2013) logaritma natural digunakan untuk menghindari adanya data yang tidak normal akibat besarnya total aset masing-masing pemerintah daerah yang berbeda. Ukuran daerah dapat dilihat dari total aset dalam Neraca. Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010, neraca adalah laporan yang menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.

Variabel ukuran daerah dalam penelitian ini akan diukur dengan nilai total aset yang dimiliki pemerintah daerah. Semakin besar nilai total aset maka semakin besar ukuran pemerintah daerah. Semakin besar ukuran pemerintah daerah maka masalah yang timbul dalam pengelolaan keuangan daerah akan semakin kompleks.

Sehingga pemerintah daerah akan jauh lebih sulit dalam melakukan pengelolaan keuangan negara karena cakupan pengelolaan yang lebih luas.

2.7 Penelitian Terdahulu

Berikut beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

| No | Nama Peneliti dan Tahun Penelitian | Judul Penelitian | Variabel yang Diuji | Hasil Penelitian |
|----|---|--|---|---|
| 1. | Mimelientesa Irman dan Suryati (2017) | Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Internal, Ketidapatuhan pada Peraturan Perundang-Undangan, Opini Audit Tahun Sebelumnya dan Umur Pemerintah Daerah terhadap Opini Audit di Kabupaten/Kota Provinsi Riau Tahun 2011-2014 | X1: Kelemahan SPI X2: Ketidapatuhan Terhadap Perundang Undangan X3: Opini Audit Tahun Sebelumnya X4: Umur Pemerintah Daerah Y: Opini Audit pada Pemerintah Daerah | <ul style="list-style-type: none"> • Kelemahan Sistem Pengendalian Intern berpengaruh terhadap Opini Audit pada Pemerintah Daerah. • Ketidapatuhan pada Perundang-undangan berpengaruh terhadap Opini Audit pada Pemerintah Daerah. • Opini Audit Tahun Sebelumnya berpengaruh terhadap Opini Audit pada Pemerintah Daerah. • Umur Pemerintah Daerah tidak berpengaruh terhadap Opini Audit pada Pemerintah Daerah. |
| 2. | Samsul Rosadi, Yudi Siyamto, Helti Nur Aisyiah (2017) | Pengaruh Ketepatan Waktu Penyampaian Laporan Keuangan, Kelemahan Sistem Pengendalian Internal, Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan, Status | X1: Ketepatan Waktu Penyampaian Laporan Keuangan X2: Sistem Pengendalian Internal X3: Kepatuhan terhadap Peraturan | <ul style="list-style-type: none"> • Ketepatan waktu penyampaian laporan keuangan memiliki pengaruh signifikan terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah • Sistem pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap opini laporan |

| | | | | |
|----|---|--|--|--|
| | | Daerah, dan Ukuran Daerah Terhadap Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Pulau Jawa Tahun 2013 | Perundang-Undangan X4: Status Daerah X5: Ukuran Daerah Y: Opini LKPD | keuangan pemerintah daerah <ul style="list-style-type: none"> • Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan memiliki pengaruh signifikan terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah • Ukuran daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah • Status daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah |
| 3. | Nur Fitriana, Rita Anugerah & Ruhul Fitrioso (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 | X1: Sistem Pengendalian Internal X2: Kepatuhan pada Peraturan Perundang-Undangan X3: Dana Insentif Daerah Y: Tindak Lanjut Rekomendasi Audit Z: Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah | <ul style="list-style-type: none"> • Sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap opini LKPD • Kepatuhan pada perundang-undangan berpengaruh terhadap opini LKPD • Dana insentif daerah berpengaruh terhadap opini LKPD |
| 4. | Dwi Kusumawati dan Dwi Ratmono (2017) | Determinan Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia | X1: Kelemahan SPI X2: Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan | <ul style="list-style-type: none"> • Kelemahan SPI berpengaruh negatif signifikan terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah • Ketidakpatuhan terhadap peraturan |

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| | | | <p>X3: Ketergantungan Pemerintah Daerah</p> <p>X4: Ukuran Pemerintah Daerah</p> <p>X5: Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Terdahulu</p> <p>X6: Umur Pemerintah Daerah</p> <p>X7: Kualitas SDM</p> <p>X8: Tipe Pemerintah Daerah</p> <p>X9: Status Pemerintah Daerah</p> <p>Y: Opini atas LKPD</p> | <p>perundang-undangan tidak berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh signifikan negatif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah • Ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah • Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh positif signifikan terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah • Umur pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah • Kualitas SDM tidak berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah • Tipe pemerintah daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah • Status pemerintah daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap opini atas laporan |
|--|--|--|--|--|

| | | | | |
|----|---|--|--|---|
| | | | | keuangan pemerintah daerah |
| 5. | Samsul Rosadi dan Antin Okfitasari (2019) | Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Waktu Penyampaian Laporan Keuangan terhadap Opini Audit BPK | X1: Ukuran Pemerintah Daerah X2: PAD X3: Belanja Daerah X4: Umur Pemerintah Daerah X5: Waktu Penyampaian Laporan Keuangan Y: Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah | <ul style="list-style-type: none"> • Ukuran daerah tidak berpengaruh terhadap opini audit BPK • PAD memiliki pengaruh positif terhadap opini audit BPK • Belanja daerah diperoleh pengaruh negatif terhadap opini audit BPK • Umur daerah tidak berpengaruh terhadap opini audit BPK • Waktu penyampaian laporan keuangan berpengaruh terhadap opini audit BPK |
| 6. | Ristu Pratiwi dan Y Anni Aryani (2016) | Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah, Kepala Daerah, Tindak Lanjut Temuan Audit terhadap Opini | X1: Ukuran Pemerintah Daerah X2: Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah X3: Tingkat Kekayaan Pemerintah Daerah X4: Tingkat Belanja Pemerintah Daerah X5: Tindak Lanjut Hasil Rekomendasi X6: Tingkat Pendidikan Kepala Daerah X7: Umur Kepala Daerah X8: Masa Kerja Kepala Daerah | <ul style="list-style-type: none"> • Ukuran pemerintah daerah berpengaruh terhadap opini audit BPK • Tingkat Ketergantungan Pemerintah Daerah tidak berpengaruh terhadap opini audit BPK • Tingkat Kekayaan Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap opini audit BPK • Tingkat Belanja Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap opini audit BPK • Tindak Lanjut Hasil Rekomendasi berpengaruh terhadap opini audit BPK |

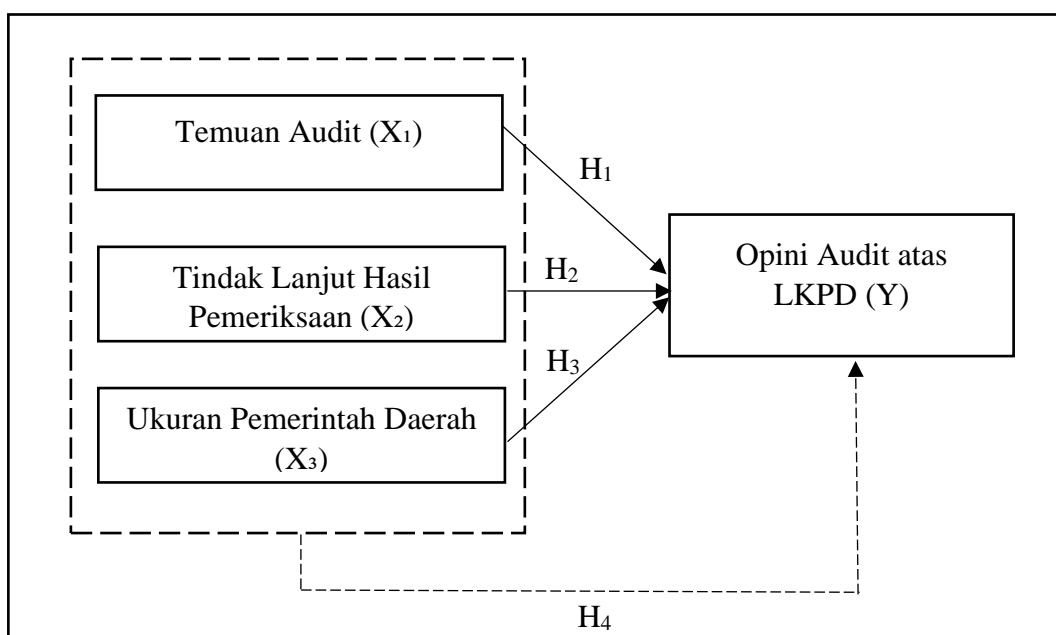
| | | | | |
|----|---|--|---|---|
| | | | Y: Opini Audit BPK | <ul style="list-style-type: none"> • Tingkat Pendidikan Kepala Daerah tidak berpengaruh terhadap opini audit BPK • Umur Kepala Daerah tidak berpengaruh terhadap opini audit BPK • Masa Kerja Kepala Daerah berpengaruh terhadap opini audit BPK |
| 7. | Amalia Nur Alfiani, Sri Rahayu, 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 | <ul style="list-style-type: none"> • Temuan audit atas SPI tidak berpengaruh signifikan terhadap opini audit dengan arah hubungan negatif • Temuan audit atas Kepatuhan tidak berpengaruh signifikan terhadap opini audit dengan arah hubungan negatif |
| 8. | Ridolf Rumihin, Nicolas Ahuluheluw, Theophilia F F. Leiwakabessy (2021) | Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Opini Audit atas Laporan Keuangan pada Kab/Kota Provinsi Maluku Tahun 2016-2018 | X1: PAD X2: Tingkat Ketergantungan X3: Belanja Modal X4: Ukuran Pemerintah Y: Opini Audit atas Laporan Keuangan | <ul style="list-style-type: none"> • Pendapatan asli daerah (wealth) tidak berpengaruh terhadap opini audit atas laporan keuangan • Tingkat ketergantungan (depend) tidak berpengaruh terhadap opini audit atas laporan keuangan • Belanja modal (expend) berpengaruh terhadap opini audit atas laporan keuangan • Ukuran pemerintah (size) tidak berpengaruh |

| | | | | |
|----|---|---|---|---|
| | | | | terhadap opini audit atas laporan keuangan |
| 9. | Rafrini Amyulianthy, Andi Sayyidatun Ufairah Anto, dan Shinta Budi (2020) | Temuan dan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Terhadap Opini Audit (Studi pada Pemerintah Provinsi di Indonesia) | X1: Temuan Audit X2: Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Y: Opini Audit | <ul style="list-style-type: none"> • Temuan audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap opini audit • Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap opini audit |

Sumber: Data diolah, 2023

2.8 Kerangka Pemikiran

Menurut Sugiyono (2018:95) "Kerangka berfikir merupakan model konseptual tentang bagaimana teori berhubungan dengan berbagai faktor yang telah diidentifikasi sebagai masalah yang penting." Penelitian ini dapat diuraikan bahwa Variabel Independen yaitu Temuan Audit (X_1), Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (X_2), dan Ukuran Pemerintah Daerah (X_3), serta Variabel Dependen yaitu Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Y). Adapun kerangka pemikiran dalam penelitian ini disajikan pada gambar 2.1 sebagai berikut:



Sumber: Data diolah, 2023

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran

2.9 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2018:99), “Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian. Rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan.” Berdasarkan kerangka pemikiran pada halaman sebelumnya, maka dapat ditentukan hipotesis penelitian sebagai berikut:

2.9.1 Hubungan Temuan Audit dengan Opini Audit atas LKPD

Pemeriksaan keuangan negara dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang terdiri dari pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 menyebutkan hasil pemeriksaan BPK-RI selain opini juga dapat berupa catatan temuan, kesimpulan dan rekomendasi pemeriksaan. Laporan hasil pemeriksaan BPK-RI atas temuan pemeriksaan terbagi dua, yaitu temuan atas kelemahan SPI dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

Kelemahan sistem pengendalian intern mencerminkan bahwa pemerintah tidak mendesain atau tidak mengimplementasikan sistem pengendalian secara efektif. Semakin banyak temuan kelemahan sistem pengendalian intern maka perolehan opini atas laporan keuangan akan semakin buruk. Kawedar (2009) menyatakan “Peningkatan kelemahan sistem pengendalian intern merupakan salah satu penyebab suatu pemerintah daerah mengalami penurunan opini audit.”

Berdasarkan Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2007, kepatuhan terhadap Peraturan perundang-undangan dapat dilihat dari tindakan ilegal yang terjadi atau ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang ditemukan. Pemeriksa harus merancang pemeriksaan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna 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.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan Irman dan Suryati (2017) temuan audit yaitu temuan atas kelemahan sistem pengendalian intern dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah. Semakin banyak kelemahan

SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang ditemukan maka semakin sulit bagi pemerintah daerah untuk mendapatkan opini yang baik dari BPK. Berdasarkan uraian tersebut peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Temuan Audit berpengaruh terhadap Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

2.9.2 Hubungan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dengan Opini Audit atas LKPD

Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2007 menjelaskan bahawa besarnya manfaat yang diperoleh dari pemeriksaan terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa, bukan pada temuan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat. Manajemen entitas bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan. Manajemen dapat memperoleh sanksi bila tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan. Tidak ada batasan tahun LHP yang ditindaklanjuti, selama rekomendasi belum ditindaklanjuti maka pemeriksa perlu terus memantau tindak lanjut tersebut. Pemerintah daerah sebagai *agent* wajib melakukan tindak lanjut sesuai dengan rekomendasi. BPK memantau secara berkala tindak lanjut hasil pemeriksaan dengan tujuan untuk meningkatkan efektivitas pelaporan hasil pemeriksaan dan membantu lembaga perwakilan dan pemerintah untuk memperbaiki tata kelolanya. Hal ini diperlukan agar untuk periode selanjutnya, tidak terjadi kesalahan yang berulang dan pengelolaan keuangan negara menjadi lebih baik.

Tindak lanjut yang dilakukan oleh pemerintah daerah akan memperbaiki permasalahan yang ada sehingga kesalahan dapat dihentikan dan pemerintah daerah dapat meningkatkan kinerjanya dalam mengelola keuangan daerah dengan lebih baik. Selain itu, dengan adanya perbaikan dapat mengurangi temuan yang berulang yang dapat menjadi pertimbangan pemeriksa dalam memberikan opini. Penelitian yang dilakukan oleh Amyulianthy, dkk. (2020) menyatakan jika pemerintah daerah menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan, maka penerimaan opini yang terbaik akan semakin tinggi. Sebaliknya apabila hasil pemeriksaan tidak

ditindaklanjuti maka kemungkinan untuk mendapatkan opini yang terbaik akan semakin rendah. Tindak lanjut hasil pemeriksaan periode lalu yang diukur dengan semakin banyak rekomendasi yang dilakukan oleh pemerintah, diharapkan dapat memberikan peningkatan terhadap kualitas laporan keuangan yang direpresentasikan pada tingkat pengungkapan menjadi semakin tinggi, sehingga probabilitas opini yang diperoleh pemerintah daerah menjadi semakin baik.

$$\text{Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP)} = \frac{\text{Nilai Sesuai Rekomendasi}}{\text{Nilai Rekomendasi}} \times 100\%$$

Berdasarkan penelitian yang dilakukan Amyulianthy, dkk. (2020) tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh terhadap opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitiannya menyatakan semakin banyak rekomendasi yang sudah dilaksanakan, artinya perbaikan atas kesalahan-kesalahan sudah dilakukan. Dengan demikian, kesalahan yang sebelumnya sering terjadi dapat dihentikan dan penyusunan laporan keuangan dianggap sudah mulai mengikuti standar. Jika laporan keuangan sudah mengikuti standar, maka laporan keuangan yang disiapkan sudah bebas dari salah saji yang material dan opini yang diberikan oleh auditor adalah opini yang bernilai baik. Berdasarkan uraian tersebut peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H₂: Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan berpengaruh terhadap Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

2.9.3 Hubungan Ukuran Pemerintah Daerah dengan Opini Audit atas LKPD

Rosadi, dkk. (2017) menyatakan ukuran (*size*) organisasi banyak digunakan sebagai bagian dari karakteristik suatu organisasi, baik dalam bentuk perusahaan maupun pemerintah lokal. Berdasarkan hasil penelitian Salsabila dan Wahyudi (2022) istilah ukuran pemerintah daerah merujuk pada salah satu variabel yang mengukur besar atau kecilnya suatu pemerintah daerah yang dapat diukur dari beberapa aspek seperti jumlah pegawai, total aset pemerintah, pendapatan total, serta tingkat dari produktivitasnya. Selanjutnya, menurut Noviyanti dan Kiswanto

(2016) ukuran (*size*) pemerintah daerah adalah seberapa besar atau kecilnya pemerintah yang ditunjukkan dengan besarnya aset pemerintah daerah.

Menurut Murhadi (2013), “Ukuran (*size*) perusahaan diukur menggunakan total aset yang dimiliki karena nilainya lebih stabil dibandingkan nilai penjualan dan kapitalisasi pasar.” Ukuran perusahaan dapat diproksikan dengan bentuk logaritma natural dari total aset dengan tujuan mengurangi fluktuasi data yang berlebih. Dalam sektor publik, maka ukuran pemerintah daerah dapat diukur dengan logaritma natural dari total aset. Berdasarkan hasil penelitian Sudarsana dan Rahardjo (2013) logaritma natural digunakan untuk menghindari adanya data yang tidak normal akibat besarnya total aset masing-masing pemerintah daerah yang berbeda. Semakin besar nilai total aset maka semakin besar ukuran pemerintah daerah. Semakin besar ukuran pemerintah daerah maka masalah yang timbul dalam pengelolaan keuangan daerah akan semakin kompleks. Sehingga pemerintah daerah akan jauh lebih sulit dalam melakukan pengelolaan keuangan negara karena cakupan pengelolaan yang lebih luas.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Cohen dan Kaimenakis (2008) dalam penelitian Rosadi dan Okfitasari (2019) menyatakan bahwa semakin besar jumlah total aset maka semakin banyak masalah yang akan dihadapi oleh pemerintah daerah terutama dalam pengelolaan sumber daya. Jumlah total aset yang besar akan memiliki tuntutan yang besar pula dalam melaporkan pengungkapan wajib ke publik. Semakin besar ukuran suatu pemerintah daerah, maka semakin besar aset yang dimilikinya. Tentunya hal ini akan menimbulkan kesulitan dalam tata kelola maupun pertanggungjawabannya. Berdasarkan uraian tersebut peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H₃: Ukuran Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

2.9.4 Hubungan Temuan Audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Ukuran Pemerintah Daerah dengan Opini Audit atas LKPD

Hipotesis ini digunakan untuk mengetahui apakah secara bersama-sama variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Hal ini

ditunjukkan untuk mengetahui apakah variabel temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan ukuran pemerintah daerah berpengaruh secara signifikan atau tidak terhadap opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah. Hubungan antara temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan ukuran pemerintah daerah terhadap opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah, dapat dihipotesiskan sebagai berikut:

H₄: Temuan Audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Ukuran Pemerintah Daerah berpengaruh terhadap kinerja anggaran