

**PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN  
INTERNAL DAN TEMUAN KEPATUHAN  
TERHADAP OPINI AUDIT PADA  
PEMERINTAH DAERAH**



**SKRIPSI**

Diajukan sebagai salah satu syarat untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)  
pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas  
Diponegoro

Disusun oleh :

**NI LUH KETUT SHANTI ANTIK SAFITRI**

**NIM. 12030112150017**

**FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS**

**UNIVERSITAS DIPONEGORO**

**SEMARANG**

**2014**

## **PERSETUJUAN SKRIPSI**

Nama Penyusun : Ni Luh Ketut Shanti Antik Safitri  
Nomor Induk Mahasiswa : 12030112150017  
Fakultas/Jurusan : Ekonomika dan Bisnis/Akuntansi  
Judul Skripsi : Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan  
Temuan Kepatuhan terhadap Opini Audit pada  
Pemerintah Daerah  
Dosen Pembimbing : Dr. Darsono, SE., MBA., Ak.

Semarang, Desember 2014

Dosen Pembimbing,

(Dr. Darsono, SE., MBA., Ak.)  
NIP. 196208131990011001

## PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN

Nama Penyusun : Ni Luh Ketut Shanti Antik Safitri  
Nomor Induk Mahasiswa : 12030112150017  
Fakultas/Jurusan : Ekonomika dan Bisnis/Akuntansi  
Judul Skripsi : Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan  
Temuan Kepatuhan terhadap Opini Audit pada  
Pemerintah Daerah

**Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal ..... 2014**

Tim penguji

1. Dr. Darsono, SE., MBA., Ak. (.....)
2. Dr. Dwi Ratmono, M.Si., Ak. (.....)
3. Drs. A. Santosa Adiwibowo, M.Si., Ak. (.....)

## PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan di bawah ini saya, Ni Luh Ketut Shanti Antik Safitri, menyatakan bahwa skripsi dengan judul **Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Temuan Kepatuhan terhadap Opini Audit pada Pemerintah Daerah**, adalah hasil tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya sendiri, dan/atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya salin itu, atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik disengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri ini. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijasah yang telah diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang, Desember 2014

Yang membuat pernyataan,

(Ni Luh Ketut Shanti Antik Safitri)  
NIM. 12030112150017

## **MOTO DAN PERSEMBAHAN**

Skripsi ini dipersembahkan untuk:

Suami dan anakku tercinta,  
terima kasih atas kasih sayangnya yang takkan mungkin tergantikan,  
dan doa yang tak pernah putus,  
dan instansiku, Badan Pemeriksa Keuangan RI,  
yang telah memberikan kesempatan dan beasiswa untuk melanjutkan pendidikan.

## ABSTRAKSI

Penelitian ini ditujukan untuk menguji pengaruh kelemahan sistem pengendalian internal dan temuan kepatuhan peraturan perundang-undangan terhadap pemberian opini audit pada sektor pemerintah. Penggunaan variabel dalam penelitian ini mengacu pada alasan penelitian terdahulu seperti Kawedar (2010), Sipahutar dan Kharani (2013) yang menyimpulkan bahwa peningkatan opini audit dari non wajar menjadi wajar tanpa pengecualian dikarenakan berkurangnya kelemahan sistem pengendalian internal dan temuan kepatuhan peraturan perundang-undangan pada entitas pemerintah daerah.

Sampel penelitian ini adalah laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota di pulau Jawa pada tahun 2010 hingga tahun 2012 sebanyak 354 laporan keuangan. Pemilihan sampel dilakukan melalui metode *area sampling design*. Regresi logistik biner digunakan untuk menganalisis data dan menguji hipotesis.

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.

Kata kunci : opini audit, pemerintah daerah, pengendalian internal, temuan kepatuhan, regresi logistik

## **ABSTRACT**

*The aim of this research is to examine the effect of internal control weaknesses and level of obedience from the findings of audit compliance to the regulation on audit opinion in public sector. Using the variables, for instance Kawedar (2010), Sipahutar and Khairani (2013) discovered that the audit opinion has raising level from disclaimer to unqualified due to the decreasing of internal control weaknesses level and also audit compliance findings.*

*The samples of this research consisted of 354 regional financial statements in the area of Java at 2010 until 2012. Area sampling design was used to select the financial statements. Logistic regression was run for data analysis and hypothesis examination.*

*Result of this study indicated that internal control weaknesses and budget realization contributes a positive influence which is not significant to the audit opinion. Otherwise, audit compliance findings contribute a negative influence to audit opinion which is significant on 5 percent. Prior opinion is also have influenced following opinion in same level.*

*Key words : audit opinion, regional government, internal control, audit compliance findings, logistic regression*

## KATA PENGANTAR

Puji syukur Alhamdulillah kepada Allah SWT yang telah memberikan rahmat dan hidayahNya yang melimpah, sehingga skripsi ini dapat diselesaikan dengan judul “Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Temuan Kepatuhan Peraturan terhadap Opini Audit pada Pemerintah Daerah”. Penyusunan skripsi ini dimaksudkan untuk memenuhi salah satu syarat untuk menyelesaikan program studi sarjana S-1 Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang.

Skripsi yang masih jauh dari kesempurnaan ini disebabkan keterbatasan ilmu pengetahuan dan pengalaman yang dimiliki oleh penyusun. Sangat disadari pula bahwa selesainya penyusunan skripsi ini tidak lepas dari bantuan, bimbingan dan doa dari berbagai pihak. Oleh karena itu, dalam kesempatan ini penyusun menyampaikan terima kasih kepada:

1. Suamiku, Sapta Anjas Prayoga yang telah memberi kesempatan melanjutkan kuliah S1 di Universitas Diponegoro dan anakku Khiyarunnas Adhyastha Prayoga yang telah memberikan pengertian dan motivasi untuk segera menyelesaikan kuliah.
2. Bapak Hendar Ristiawan selaku Sekretaris Jenderal Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI).
3. Kepala Biro SDM BPK RI dan seluruh jajaran staf Biro SDM BPK RI yang telah banyak membantu dalam memfasilitasi penyusun selama menjalani pendidikan.
4. Bapak Prof. Drs. H. Mohamad Nasir, M.Si., Akt., Ph.D. selaku Dekan FEB Universitas Diponegoro.
5. Bapak Dr. Darsono, SE., MBA., Akt. selaku Dosen Pembimbing yang telah memberikan bimbingan, ilmu yang bermanfaat, nasehat serta kritikan kepada penyusun selama masa pengerjaan skripsi.
6. Bapak Prof. Dr. M. Syafruddin, M.Si., Akt. selaku Ketua Jurusan Akuntansi FEB Universitas Diponegoro serta Dosen Pengampu Mata Kuliah Teori Akuntansi dan Mata Kuliah Kajian & Riset Akuntansi.
7. Bapak Adityawarman, S.E., M.Acc., Akt. selaku Dosen Wali
8. Seluruh staf pengajar FEB Universitas Diponegoro Semarang yang telah memberikan bekal ilmu yang sangat bermanfaat.
9. Orangtua, mertua, dan keluarga besarku baik di Bali maupun di Bandar Lampung yang selalu mendoakan dan memberi dukungan dalam perjuangan meraih cita-cita.

10. Sahabat-sahabatku Martalina Kalincayo Purba, Silvana Dessty Ayu Perwitasari, dan Oktaria Mayasari yang selalu menemani.
11. Teman-teman kuliah di Kelas Kerja Sama BPK RI-Kemenkeu yang selalu menunjukkan solidaritas dan kerja sama yang baik.
12. Semua pihak yang telah membantu baik secara moral maupun material dalam penyusunan skripsi ini yang tidak dapat disebutkan satu per satu. Terima kasih untuk sekecil apa pun bantuan yang telah diberikan.

Akhir kata, semoga penelitian ini dapat bermanfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan.

Semarang, Desember 2014

(Ni Luh Ketut Shanti Antik Safitri)  
NIM. 12030112150017

## DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL .....	i
HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI .....	ii
HALAMAN PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN .....	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI .....	iv
MOTO DAN PERSEMBAHAN .....	v
ABSTRAKSI .....	vi
<i>ABSTRACT</i> .....	vii
KATA PENGANTAR .....	viii
DAFTAR TABEL .....	xii
DAFTAR GAMBAR .....	xiii
DAFTAR LAMPIRAN .....	xiv
BAB I PENDAHULUAN .....	1
1.1. Latar Belakang Masalah .....	1
1.2. Rumusan Masalah .....	6
1.3. Tujuan dan Kegunaan Penelitian .....	7
1.3.1. Tujuan Penelitian .....	8
1.3.2. Kegunaan Penelitian .....	8
1.4. Sistematika Penulisan .....	9
BAB II TELAAH PUSTAKA .....	11
2.1. Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu .....	11
2.1.1. Landasan Teori .....	11
2.1.1.1. Teori Atribusi .....	11
2.1.1.2. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah .....	14
2.1.1.3. Opini Audit .....	16
2.1.1.4. Sistem Pengendalian Internal .....	18
2.1.1.5. Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan .....	22
2.1.1.6. Realisasi Anggaran sebagai Ukuran Entitas .....	25
2.1.1.7. Opini Tahun Sebelumnya .....	26
2.2. Penelitian Terdahulu .....	27
2.3. Kerangka Pemikiran .....	29
2.4. Hipotesis .....	30
BAB III METODE PENELITIAN .....	34
3.1. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel .....	34
3.1.1. Variabel Terikat (Dependen) .....	35
3.1.2. Variabel Bebas (Independen) .....	35
3.1.3.1. Kelemahan Sistem Pengendalian Internal .....	35
3.1.3.2. Temuan Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang .....	36
3.1.3. Variabel Kontrol .....	36
3.1.3.1. Besaran Anggaran Entitas .....	37
3.1.3.2. Opini Tahun Sebelumnya .....	37
3.2. Populasi dan Sampel .....	37
3.3. Jenis dan Sumber Data .....	38
3.4. Metode Pengumpulan Data .....	39
3.5. Metode Analisis .....	39

	3.5.1.	Statistik Deskriptif .....	39
	3.5.2.	Uji Normalitas.....	40
	3.5.3.	Uji Multikolinieritas.....	40
	3.5.4.	Analisis Regresi Logistik .....	41
BAB IV		HASIL DAN ANALISIS .....	42
	4.1	Deskripsi Objek Penelitian.....	42
	4.2	Analisis Data dan Pengujian Hipotesis.....	46
	4.2.1	Analisis Statistik Deskriptif.....	46
	4.2.2	Uji Normalitas.....	48
	4.2.3	Uji Statistik Non Parametrik <i>Mann Whitney U Test</i> .....	49
	4.2.4	Analisis Regresi Logistik.....	50
	4.2.4.1	Uji Multikolinieritas.....	51
	4.2.4.2	Menilai Kelayakan Model Regresi.....	52
	4.2.4.3	Model Regresi Logistik Biner yang Terbentuk.....	57
	4.2.5	Pengujian Hipotesis.....	58
	4.2.5.1	Pengujian Hipotesis 1.....	58
	4.2.5.2	Pengujian Hipotesis 2.....	59
	4.3	Interpretasi Hasil Pengujian Hipotesis.....	59
	4.3.1	Pengaruh SPI terhadap Opini Audit.....	59
	4.3.2	Pengaruh Level Kepatuhan Peraturan Perundang-undangan terhadap Opini Audit.....	61
	4.4	Pengaruh Variabel Kontrol terhadap Opini Audit.....	62
BAB V		PENUTUP.....	64
	5.1	Simpulan.....	64
	5.2	Keterbatasan-keterbatasan.....	65
	5.3	Saran.....	65
		DAFTAR PUSTAKA.....	67
		LAMPIRAN-LAMPIRAN.....	69

## DAFTAR TABEL

	Halaman
Tabel 1.1	Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2011 s.d. 2013.. 3
Tabel 1.2	Kelompok temuan SPI atas Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2011 s.d. 2013..... 4
Tabel 1.3	Kelompok temuan Kepatuhan atas Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2011 s.d. 2013..... 5
Tabel 2.1	Ringkasan Penelitian Terdahulu..... 27
Tabel 4.1	Ringkasan Objek Pemeriksaan Laporan Keuangan oleh BPK RI..... 43
Tabel 4.2	Sampel Penelitian LKPD dalam Area Pulau Jawa ..... 44
Tabel 4.3	Perkembangan Opini LKPD dalam Area Pulau Jawa Tahun 2010-2012..... 46
Tabel 4.4	Tabel Statistik Deskriptif ..... 46
Tabel 4.5	Distribusi Frekuensi Variabel OPINI dan OTS ..... 47
Tabel 4.6	Hasil Uji Statistik Non Parametrik ( <i>1-Sample K-S</i> )..... 48
Tabel 4.7	Hasil <i>Mann Whitney U Test</i> ..... 49
Tabel 4.8	<i>Ranks</i> Variabel OTS..... 50
Tabel 4.9	Nilai <i>Coefficient Correlation</i> ..... 51
Tabel 4.10	Nilai <i>Tolerance</i> dan VIF..... 52
Tabel 4.11	Nilai <i>-2 Log Likelihood</i> ..... 53
Tabel 4.12	<i>Omnibus Test of Model Coefficient</i> ..... 54
Tabel 4.13	<i>Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test</i> ..... 55
Tabel 4.14	<i>Model Summary</i> ..... 56
Tabel 4.15	<i>Classification Table</i> ..... 56
Tabel 4.16	<i>Variables in the Equation</i> ..... 57

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1	Kerangka Pemikiran.....	Halaman 30
------------	-------------------------	---------------

## DAFTAR LAMPIRAN

		Halaman
Lampiran A	Hasil Ouput Statistik Deskriptif .....	69
Lampiran B	Hasil Uji Normalitas.....	70
Lampiran C	Hasil Uji <i>Mann Whitney Test</i> .....	71
Lampiran D	Hasil Uji Multikolonieritas.....	74
Lampiran E	Hasil Uji Kelayakan Model Regresi.....	75
Lampiran F	Hasil Uji Regresi Logistik.....	77

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

Dalam bab pendahuluan ini dibahas beberapa alasan yang menjadi latar belakang dilakukannya penelitian mengenai pengaruh kelemahan sistem pengendalian internal dan temuan kepatuhan peraturan perundang-undangan terhadap pemberian opini wajar tanpa pengecualian pada pemerintah daerah oleh pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Selain itu, bab ini juga menguraikan tentang rumusan masalah yang menjadi fokus utama penelitian, manfaat, dan tujuan penelitian serta sistematika penulisan. Berikut ini penjelasan secara rinci mengenai masing-masing bagian.

### **1.1 Latar Belakang Masalah**

Salah satu upaya pemerintah dalam meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas keuangan Negara/Daerah adalah dengan menyusun tiga paket Undang-undang (UU) Keuangan Negara yaitu UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 01 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Berdasarkan pasal 31 UU Nomor 17 Tahun 2003, tiap pemerintah daerah wajib membuat laporan pertanggung jawaban pelaksanaan APBD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh suatu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Selanjutnya pada pasal 32 dinyatakan bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban oleh pemerintah daerah disajikan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan yang diterima secara umum. Selain itu, tiap

kepala daerah juga diwajibkan untuk memberikan pernyataan bahwa pengelolaan APBD telah diselenggarakan berdasarkan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai.

Pemerintah daerah diwajibkan menyusun laporan keuangan dengan berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang diatur 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. Dalam mengelola keuangan daerah, kepala daerah juga memiliki tugas menyusun kebijakan umum APBD yang penyusunannya mengacu pada pedoman penyusunan APBD yang ditetapkan oleh Peraturan Menteri Dalam Negeri yang diperbaharui setiap tahun. Pemerintah melalui Presiden juga mengatur dan menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh sesuai pasal 58 ayat (1) UU Nomor 1 Tahun 2004, yang ditetapkan lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.

Pemeriksa BPK dalam melaksanakan tugasnya membuat suatu laporan hasil pemeriksaan keuangan berupa opini serta laporan hasil pemeriksaan atas SPI di lingkungan entitas pemeriksaan. Unsur-unsur pengendalian intern dalam SPIP digunakan sebagai alat untuk melakukan evaluasi atas pengendalian intern pada pemerintah daerah. Hasil pemeriksaan BPK dituangkan dalam LHP

dan dinyatakan dalam sejumlah temuan. Setiap temuan dapat terdiri atas satu atau lebih permasalahan kelemahan SPI dan/atau ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan. Efektivitas SPI merupakan salah satu kriteria yang digunakan oleh BPK dalam meneliti kewajaran informasi keuangan, sesuai dengan Undang-undang nomor 15 Tahun 2004, penjelasan pasal 16 ayat (1). Hal ini mengindikasikan bahwa proses pemahaman SPI memiliki peran penting dalam penentuan keputusan pemeriksaan, mulai dari penyusunan rencana pemeriksaan hingga keputusan pemberian opini atau kesimpulan akhir pemeriksaan.

Merujuk pada Buletin Teknis 01 tentang Pelaporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah paragraf 13 tentang Jenis Opini, terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa BPK yaitu opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), opini Tidak Wajar (TW), dan Tidak Menyatakan Pendapat (TMP).

Dalam kurun waktu tiga tahun (2011-2013) BPK telah melakukan pemeriksaan sebanyak 1493 objek pemeriksaan. Dari hasil pemeriksaan, terdapat total 340 opini WTP termasuk dengan Paragraf Penjelas (WTP-DPP). Perkembangan opini pemeriksaan dapat dilihat pada tabel 1.1.

**Tabel 1.1**

**Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2011 s.d. 2013**

<b>Tahun LK</b>	<b>WTP</b>	<b>WDP</b>	<b>TW</b>	<b>TMP</b>	<b>Jumlah LKPD</b>
2011	67	349	8	100	524
2012	120	319	6	78	523
2013	153	276	9	18	456
Jumlah	340	944	23	196	1493

Sumber : Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2012, 2013, dan 2014  
Badan Pemeriksa Keuangan

Pemeriksa BPK selain harus mengungkapkan opini, juga 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 pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja.
3. Kelemahan struktur pengendalian intern.

Kelompok temuan SPI pada pemeriksaan BPK seperti terlihat pada tabel 1.2.

**Tabel 1.2**

**Kelompok temuan SPI atas Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2011 s.d. 2013**

No	Kelompok Temuan	Jumlah Temuan		
		2011	2012	2013
1	Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan	2.050	1.586	1.829
2	Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja	1.964	1.935	2.174
3	Kelemahan struktur pengendalian intern	1.022	891	1.100
<b>Jumlah</b>		<b>5.036</b>	<b>4.412</b>	<b>5.103</b>

Sumber : Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2012, 2013, dan 2014 Badan Pemeriksa Keuangan.

Sedangkan temuan yang terkait dengan level ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan terdiri dari pengelompokan berdasarkan jumlah kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, temuan administrasi, temuan ketidakekonomisan, temuan ketidakefisienan, dan temuan ketidakefektifan, dengan jumlah temuan seperti pada Tabel 1.3.

Tabel 1.3

**Kelompok temuan Kepatuhan atas Pemeriksaan Laporan Keuangan  
Pemerintah Daerah Tahun 2011 s.d. 2013**

No	Kelompok Temuan	Jumlah Temuan		
		2011	2012	2013
<b>Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Perundang-undangan yang Mengakibatkan</b>				
1.	Kerugian Daerah	2.004	2.055	2.339
2.	Potensi Kerugian Daerah	426	341	373
3.	Kekurangan Penerimaan	1.113	889	945
<b>Sub Total 1</b>		<b>3.543</b>	<b>3.285</b>	<b>3.657</b>
4.	Administrasi	2.702	2.163	2.115
5.	Ketidakpatuhan	277	208	106
6.	Ketidakefisienan	2	0	0
7.	Ketidakefektifan	380	220	108
<b>Sub Total 2</b>		<b>3.361</b>	<b>2.591</b>	<b>2.329</b>
<b>Total</b>		<b>6.904</b>	<b>5.876</b>	<b>5.986</b>

Sumber : Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2012, 2013, dan 2014 Badan Pemeriksa Keuangan.

Dari tabel 1.1 jika dilihat pada kasus dua tahun terakhir, dapat dilihat bahwa persentase LKPD yang memperoleh opini WTP pada tahun 2013 adalah sebanyak 34% meningkat 11% dari tahun 2012 sebanyak 23%. Sedangkan persentase LKPD yang memperoleh opini WDP pada tahun 2013 adalah sebanyak 61% sama dengan tahun 2012 sebanyak 61%, opini TW pada tahun 2013 menurun dari 2% menjadi 1% di tahun 2011, dan TMP pada tahun 2013 adalah sebanyak 4% mengalami penurunan 11% dari tahun 2011 sebanyak 15%.

Peningkatan atau penurunan tingkat opini tersebut belum banyak mendapat perhatian khusus terutama dari segi pengembangan keilmuan terkait pengaruhnya dari kelemahan SPI maupun level kepatuhan peraturan perundang-undangan. Kawedar (2010) dalam penelitiannya berkesimpulan bahwa salah satu penyebab penurunan opini audit di Kabupaten PWJ adalah karena meningkatnya

kasus terkait kelemahan SPI. Selanjutnya Sipahutar dan Khairani (2013) dalam kesimpulan penelitiannya menyatakan bahwa terdapat tiga hal yang menyebabkan perbedaan opini Pemeriksaan BPK atas LKPD Kabupaten EL yaitu karena adanya ketidaksesuaian tiga unsur yang pemeriksaan yaitu efektivitas SPI, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan penyajian laporan keuangan dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Adanya pembahasan beberapa isu terkait SPI, temuan kepatuhan dan opini pemeriksaan di lingkungan pemerintah daerah tersebut masih sangat terbatas dan menimbulkan pertanyaan untuk memulai sebuah penelitian tentang seberapa besar pengaruh SPI dan level kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap opini audit wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah.

## **1.2 Rumusan Masalah**

BPK dibentuk sebagai lembaga negara independen yang bertugas mengaudit pertanggung jawaban keuangan negara berupa laporan keuangan yang salah satunya dikelola pemerintah daerah. Tujuan dari dilakukannya audit yang berkesinambungan sejalan dengan penerbitan laporan keuangan adalah untuk mencapai pengelolaan keuangan yang bersih, transparan dan akuntabel. Tercapainya tujuan BPK tersebut tercermin melalui opini pemeriksaan yang dihasilkan. Opini yang semakin baik di tiap tahunnya adalah hasil yang diharapkan dalam tiap kelangsungan kinerja pemerintah daerah.

Standar pemeriksaan telah menetapkan kriteria dalam pemberian opini yang salah satunya memperhatikan aspek efektivitas SPI dan kepatuhan terhadap

peraturan perundang-undangan. Namun dalam praktiknya *professional judgement* auditor tetap dibutuhkan dalam menimbang hal-hal yang dianggap layak diangkat ke dalam temuan SPI maupun Kepatuhan peraturan perundang-undangan. Standar pemeriksaan telah secara jelas mengamanatkan dalam Pernyataan Standar nomor 03 paragraf 21 bahwa auditor harus mengidentifikasi temuan sebagai “kondisi yang dapat dilaporkan” melalui perspektif yang wajar. Besar kecilnya jumlah temuan yang dilaporkan kemudian secara tidak langsung mempengaruhi penentuan keputusan pemberian opini.

Tidak hanya berkaitan dengan jumlah temuan, pemberian opini juga secara tidak langsung dipengaruhi oleh besaran anggaran entitas. Semakin kompleks kegiatan atau operasi suatu entitas yang tercermin dari besarnya anggaran yang dimiliki, maka akan membutuhkan suatu rancangan sistem pengendalian yang lebih kuat yang jika tidak terlaksana pada akhirnya akan memunculkan kelemahan pengendalian internal yang lebih banyak.

Atas dasar uraian tersebut maka dapat dirinci empat masalah, yaitu:

1. Apakah SPI berpengaruh terhadap opini audit?
2. Apakah temuan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap opini audit?

### **1.3 Tujuan dan Kegunaan Penelitian**

Bagian ini menjelaskan mengenai tujuan dan kegunaan dari penelitian. Tujuan penelitian adalah jawaban atas rumusan masalah yang ada, sedangkan kegunaan penelitian terbagi menjadi kegunaan bagi peneliti, bagi Badan

Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, bagi Pemerintah Daerah dan bagi pengembangan ilmu. Berikut adalah uraian dari masing-masing bagian.

### **1.3.1 Tujuan Penelitian**

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah yang telah diuraikan sebelumnya, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui apakah kelemahan SPI berpengaruh terhadap opini audit yang diberikan oleh BPK atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah.
2. Untuk mengetahui apakah temuan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap opini audit yang diberikan oleh BPK atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah.

### **1.3.2 Kegunaan Penelitian**

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi antara lain:

1. Bagi Pengembangan Pengetahuan

Penelitian ini bermanfaat dalam pengembangan konsep efektivitas SPI dan level kepatuhan peraturan perundang-undangan dari sudut pandang kuantitatif sebagai pertimbangan dalam menentukan opini hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah.

2. Bagi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia

Penelitian ini bermanfaat dalam pengembangan kegiatan pemeriksaan di BPK RI khususnya mengenai masalah kelemahan SPI dan level entitas atas kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan dalam proses

perumusan opini pada laporan hasil pemeriksaan BPK RI sehingga dapat meningkatkan kualitas laporan hasil pemeriksaan BPK RI.

### 3. Bagi Pemerintah Daerah

Penelitian ini bermanfaat dalam pengembangan efektivitas SPI dan level entitas atas kepatuhan terhadap perundang-undangan di lingkungan Pemerintah Daerah sehingga dapat meningkatkan kualitas informasi laporan keuangan pemerintah daerah.

## 1.4 Sistematika Penulisan

Skripsi ini disusun atas 5 bab agar mempunyai suatu susunan yang sistematis, dapat memudahkan untuk mengetahui dan memahami hubungan antara bab yang satu dengan bab yang lain sebagai suatu rangkaian yang konsisten. Adapun sistematika yang dimaksud adalah sebagai berikut :

### BAB I : PENDAHULUAN

Bab ini berisi tentang pendahuluan yang menguraikan latar belakang ditulisnya karya ilmiah ini, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan skripsi.

### BAB II : TELAAH PUSTAKA

Bab ini menguraikan landasan teori yang mendasari tiap-tiap variabel, ringkasan hasil-hasil penelitian sebelumnya yang sejenis, kerangka pemikiran, dan hipotesis.

### BAB III : METODOLOGI PENELITIAN

Bab ini menguraikan tentang deskripsi dan definisi operasional variabel-variabel penelitian, penentuan populasi dan sampel, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data, dan metode analisis data.

#### BAB IV : PEMBAHASAN

Bab ini menguraikan tentang deskripsi objek penelitian, analisis data, interpretasi hasil dan argumentasi terhadap hasil penelitian.

#### BAB V : PENUTUP

Bab ini berisi kesimpulan-kesimpulan yang diperoleh dari hasil pengolahan data penelitian. Selain itu, dalam bab ini juga berisi saran-saran bagi penelitian lainnya.

## **BAB II**

### **TELAAH PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu**

Dalam bab ini akan dibahas mengenai : (i) teori atribusi, (ii) definisi SPI, (iii) uraian mengenai laporan keuangan pemerintah daerah, opini, besaran anggaran sebagai ukuran entitas, (iv) penelitian-penelitian sejenis yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya, dan (v) pengembangan hipotesis berdasarkan teori dan penelitian-penelitian terdahulu yang dirangkai dengan kerangka pemikiran.

##### **2.1.1 Landasan Teori**

Di bagian ini dijelaskan landasan teori yang merupakan landasan dari perumusan hipotesis. Selain itu juga dijelaskan penelitian terdahulu yang merupakan pembahasan mengenai pengaruh SPI dan temuan kepatuhan peraturan perundang-undangan serta ukuran entitas terhadap pemberian opini audit di lingkungan pemerintah daerah maupun entitas swasta.

###### **2.1.1.1 Teori Atribusi**

Teori atribusi pertama kali diperkenalkan oleh Fritz Heider (1958). Heider meneliti mengenai sikap pribadi dan pemahaman intuitif atas hubungan interpersonal. Sejalan dengan perkembangan zaman, teori ini mengalami banyak perkembangan oleh berbagai peneliti baru, seperti misalnya teori atribusi oleh Harold Kelley (1971).

Heider percaya bahwa manusia seringkali membuat suatu atribusi mengenai orang lain atau dirinya sendiri. Manusia selalu mencoba untuk membuat keputusan atas dunianya, termasuk keputusan dalam pikiran-pikiran mereka agar tercipta keseimbangan hidup. Atribusi mengacu pada pemahaman eksplisit maupun implisit atas penyebab maupun hasil suatu peristiwa. Beliau percaya bahwa manusia memiliki kemampuan untuk menarik kesimpulan sebab-akibat secara instan dalam hubungannya dengan persepsi mereka atas lingkungan.

Atribusi adalah proses pembentukan kesan. Proses atribusi adalah proses di mana orang menentukan apakah kejadian atau perilaku yang diobservasi cenderung disebabkan oleh pihak personal/faktor internal atau lingkungan/faktor eksternal (Kelley, 1971, dalam McShane dan Von Glinow, 2008). Harold Kelley dalam teorinya menjelaskan tentang bagaimana orang menarik kesimpulan tentang apa yang menjadi sebab, atau apa yang menjadi dasar seseorang melakukan suatu perbuatan atau memutuskan untuk berbuat dengan cara-cara tertentu.

Menurut Kelley ada tiga faktor yang menjadi dasar pertimbangan orang untuk menarik kesimpulan apakah suatu perbuatan atau tindakan itu disebabkan oleh sifat dari dalam diri (disposisi) atautkah disebabkan oleh faktor di luar diri. Pertimbangan tersebut yaitu:

1. Konsensus (*consensus*)

Konsensus merupakan sesuatu yang membedakan perilaku seseorang dengan perilaku orang lainnya dalam menghadapi situasi yang sama. Bila seseorang berperilaku sama dengan perilaku orang kebanyakan, maka perilaku orang

tersebut memiliki konsensus yang tinggi. Tetapi bila perilaku seseorang tersebut berbeda dengan perilaku kebanyakan orang maka berarti perilaku tersebut memiliki konsensus yang rendah.

2. Konsistensi (*consistency*)

Konsistensi merupakan sesuatu yang menunjukkan sejauh mana perilaku seseorang konsisten (ajeg) dari suatu situasi ke situasi yang lain. Jika perilaku sama dalam situasi yang berbeda maka konsistensinya tinggi, begitu pula sebaliknya.

3. Keunikan (*distinctiveness*)

Keunikan adalah sejauh mana seseorang bereaksi dengan cara yang sama terhadap stimulus atau peristiwa yang berbeda. Jika dalam peristiwa yang berbeda perilakunya tetap sama maka keunikannya rendah, begitu sebaliknya jika dalam peristiwa berbeda perilakunya juga berbeda maka keunikannya tinggi.

Variasi antara ketiga faktor diatas akan menentukan apakah perilaku seseorang akan diatribusikan secara atribusi internal atautkah akan diatribusikan secara eksternal. Perilaku yang memiliki keunikan rendah, konsistensi tinggi, dan konsensus rendah, merupakan atribusi internal. Sedangkan perilaku yang memiliki keunikan tinggi, konsistensi rendah, dan konsensus tinggi merupakan atribusi eksternal (Ivancevich *et al.*, 2008).

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa teori atribusi adalah teori yang menjelaskan penyebab dari terjadinya suatu kejadian atau perilaku, baik yang berasal dari faktor internal maupun faktor eksternal. Di dalam penelitian ini,

aspek akibat/kejadian yang ditimbulkan adalah pemberian opini WTP oleh auditor BPK RI atas laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan faktor penyebab terjadinya perolehan opini WTP tersebut dapat dijelaskan dari faktor internal maupun eksternal. Termasuk di dalam faktor eksternal antara lain kelemahan SPI entitas maupun level kepatuhan entitas atas peraturan perundang-undangan. Sedangkan faktor internal dalam penelitian ini digambarkan dari variabel besaran anggaran dan pemberian opini tahun sebelumnya, yang mempengaruhi *professional judgement* auditor dalam pertimbangan memberikan opini.

#### **2.1.1.2 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Tiap pengelola keuangan daerah wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban pengelolaan APBD yang dinyatakan dalam bentuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Pertanggungjawaban atas pengelolaan APBD diatur dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

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 perusahaan 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 perusahaan 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 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.

Tujuan dari pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang dilakukan BPK adalah untuk memberikan 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 basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Hasil pemeriksaan ini kemudian tertuang dalam laporan hasil pemeriksaan yang memuat opini audit.

### **2.1.1.3 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.

#### **2.1.1.4 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 *et al.*, 2008).

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 : 9) 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. Kelima komponen tersebut juga telah dijabarkan oleh Sudjono dan Hoesodo (2009) dalam Kawedar (2010) yang menyatakan bahwa suatu 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.

Adapun definisi 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 SPI 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. Beberapa contoh “kondisi yang dapat dilaporkan” tersebut seperti yang dirumuskan dalam SPAP antar lain:

1. Tidak ada pemisahan tugas yang memadai sesuai dengan tujuan pengendalian yang layak.
2. Tidak ada reviu 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.

#### **2.1.1.5 Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan**

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. SPKN ini kemudian dijadikan patokan bagi pada pemeriksa dalam melakukan tugas pemeriksaan.

Standar Pemeriksaan nomor 03 terkait dengan standar pelaporan pemeriksian keuangan, mengharuskan auditor membuat suatu laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SAP) atau prinsip akuntansi yang berlaku umum secara komprehensif. Lebih lanjut diperjelas bahwa standar pemeriksaan menetapkan standar pelaporan tambahan berikut ini:

1. Pernyataan kepatuhan terhadap Standar Pemeriksaan;
2. Pelaporan tentang kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan; dan
3. Pelaporan tentang pengendalian intern.

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 ketidakpatuhan entitas terhadap peraturan perundangan maupun kesesuaian penyajian laporan keuangan entitas mempengaruhi pemberian opini oleh auditor.

#### **2.1.1.6 Realisasi Anggaran sebagai Ukuran Entitas**

Ukuran entitas telah banyak digunakan peneliti sebelumnya dalam menjelaskan variabel opini audit. Seperti penelitian oleh Doyle *et al.* (2007) yang mengemukakan bahwa perusahaan (swasta) yang di dalamnya banyak ditemukan kelemahan pengendalian internal adalah perusahaan yang memiliki tingkat kompleksitas bisnis dan operasi yang terdiserfikasi. Temuan penelitian ini juga disertai dengan kondisi keuangan perusahaan yang tidak layak, lingkungan bisnis yang cenderung sering mengalami perubahan, serta minimnya kebijakan prosedur yang tepat. Sedangkan penelitian menurut Ashbaugh (2006) menggunakan ukuran kompleksitas perusahaan, lingkup operasi, dan perubahan struktur organisasi sebagai faktor risiko pengendalian internal dalam penelitiannya. Lebih lanjut disimpulkan bahwa perusahaan dengan kecenderungan pengungkapan kelemahan pengendalian internal yang semakin banyak adalah perusahaan yang memiliki kompleksitas operasi yang tinggi. Dalam kedua penelitian tersebut, alat ukur kompleksitas perusahaan menggunakan jumlah banyaknya segmen bisnis atau segmen operasi dalam perusahaan. Di lingkup pemerintah, segmen operasi yang kompleks diproksikan dengan jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) sebagai entitas akuntansi yang berkewajiban menyelenggarakan kegiatan akuntansi namun tidak berkewajiban melaporkan kepada pihak eksternal. Kewajiban pelaporan terletak pada entitas pelaporan dalam hal ini Satuan Kerja Pengelola Keuangan Daerah (SKPKD) yang dilaksanakan oleh Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD). Karena jumlah segmen operasi antar pemerintah daerah ini tidak beragam jumlahnya, maka dibutuhkan ukuran kompleksitas

operasi yang dapat dibandingkan antar entitas. Selain menggunakan ukuran jumlah segmen operasi, kompleksitas bisnis pemerintah juga dapat diukur dengan banyaknya jenis operasi atau kegiatan yang sedang berlangsung. Pada beberapa entitas pemerintah daerah, perbedaan jenis dan banyaknya operasi atau kegiatan terletak pada besarnya realisasi anggaran yang dilakukan di tiap kegiatan. Kompleksitas kegiatan suatu entitas dalam hubungannya dengan pengendalian internal akan terlihat pada besarnya realisasi anggaran pemerintah daerah di tahun yang bersangkutan. Semakin besar realisasi anggaran, maka kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah daerah adalah semakin banyak atau semakin membutuhkan pengendalian internal yang ketat, terutama dalam hal pengawasan keuangan. Kewajiban dalam mengadakan suatu pengendalian internal akan melekat di tiap Rupiah anggaran yang dimiliki oleh suatu pemerintah daerah.

Dengan adanya keterkaitan antara besaran anggaran dan sistem pengendalian internal yang harus diupayakan oleh entitas, tidak menutup kemungkinan akan ditemukan kelemahan sistem pengendalian yang semakin banyak seiring dengan kompleksitas entitas yang tercermin dari jumlah anggaran tahunan. Temuan SPI ini akan mempengaruhi auditor dalam menentukan keputusan pemberian opini.

#### **2.1.1.7 Opini Tahun Sebelumnya**

Auditor dalam menentukan opini audit dipengaruhi oleh banyak faktor. Faktor-faktor yang mempengaruhi keputusan dapat berasal dari internal maupun eksternal auditor, sesuai dengan asumsi teori atribusi menurut Kelley (1971). Salah satu kriteria dari tiga kriteria dasar penyusun atribusi eksternal menurut

Kelley adalah konsensus yang tinggi. Seperti dijelaskan sebelumnya bahwa konsensus adalah sesuatu yang membedakan perilaku seseorang dengan orang lain dalam menghadapi situasi yang sama. Bila seseorang berperilaku sama dengan orang kebanyakan, maka orang tersebut memiliki konsensus yang tinggi. Dalam penelitian ini, konsensus yang tinggi dapat ditunjukkan dengan adanya sikap yang sama oleh auditor yang berbeda ketika mengaudit laporan keuangan yang sama. Kecenderungan pemberian opini yang sama dengan opini tahun sebelumnya menunjukkan adanya konsensus yang tinggi dalam pertimbangan auditor memberikan opini.

### 2.1.2 Penelitian Terdahulu

Kelemahan pengendalian internal telah menjadi isu yang banyak didiskusikan dan dikaji secara ilmiah, namun tidak demikian dengan isu mengenai level kepatuhan peraturan perundangan. Masih sedikit penelitian yang menggunakan kedua variabel tersebut, terutama di sektor pemerintahan. Beberapa penelitian yang mengangkat isu tentang kelemahan sistem pengendalian internal maupun level kepatuhan terhadap peraturan perundangan antara lain:

**Tabel 2.1**

#### **Ringkasan Penelitian Terdahulu**

<b>Pengarang dan Tahun Publikasi</b>	<b>Judul Penelitian</b>	<b>Variabel yang Digunakan</b>	<b>Hasil Penelitian</b>
Hottua Sipahutar dan Siti Khairani (2013)	Analisis Perubahan Opini Lhp Bpk Ri Atas Laporan Keuangan Pemerintah	Opini audit	Hal-hal yg mempengaruhi pemberian opini: a. Efektivitas Sistem Pengendalian Intern b. Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan c. Kesesuaian Penyajian

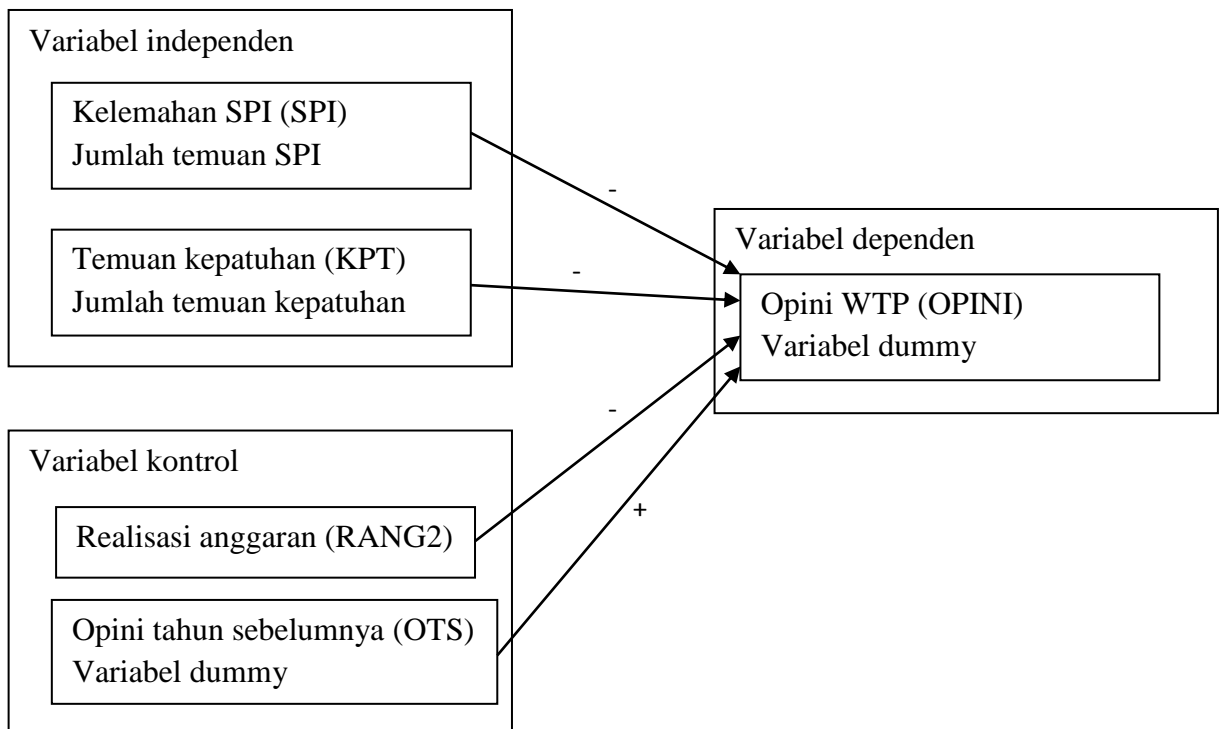
	Daerah Kabupaten Empat Lawang		Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Peraturan Perundangan Hal-hal yang mempengaruhi perubahan opini: Tingkat materialitas masing-masing aspek penilaian opini yaitu kelemahan materialitas dalam SPI serta pelanggaran material atas peraturan perundangan.
Warsito Kawedar (2010)	Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern	Opini audit, perubahan opini audit, dan kelemahan SPI atas pemeriksaan laporan keuangan	Karena kelemahan sistem pengendalian internnya, kabupaten PWJ pada tahun 2007 mendapatkan penurunan opini yaitu dari WDP menjadi <i>disclaimer</i> .
Hollis Ashbaugh-Skaife, Daniel W. Collins, William R. Kinney, Jr. (2006)	<i>The Discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies Prior to SOX-Mandated Audits</i>	Temuan pengendalian internal, pertumbuhan, cakupan dan kompleksitas perusahaan kualitas audit eksternal, perubahan organisasional kualitas informasi keuangan, kepemilikan institusional, keseringan berlitigasi, kepemilikan persediaan, investasi dalam pengendalian internal, profitabilitas, pemberhentian	Perusahaan yang melaporkan temuan pengendalian internal memegang lebih banyak persediaan, dan lebih cepat bertumbuh dibandingkan perusahaan yang mengungkapkan kelemahan pengendalian internal. Tidak ada signifikansi antara umur perusahaan dengan temuan pengendalian internal. Perusahaan dengan pertumbuhan penjualan yang lebih tinggi dan memiliki persediaan yang lebih besar cenderung lebih memiliki masalah pengendalian internal. Perusahaan yang lebih sering melaporkan kerugian ( <i>loss</i> ) lebih cenderung melaporkan

		auditor	temuan pengendalian internal.
Jeffrey Doyle, Weili Ge, dan Sarah McVay (2007)	<i>Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting</i>	Kelemahan material, umur perusahaan, ukuran perusahaan, kesehatan keuangan, kompleksitas, tingkat pertumbuhan, restrukturisasi, kebijakan publik	Kelemahan material dalam pengendalian internal cenderung lebih banyak untuk perusahaan yang lebih kecil, lebih menguntungkan, lebih kompleks, lebih cepat tumbuh, atau sedang menjalani restrukturisasi. Determinan kelemahan pengendalian internal bervariasi tergantung tipe kelemahan material yang diungkapkan.

## 2.2 Kerangka Pemikiran

Salah satu kewajiban auditor BPK adalah memberikan opini atas tingkat kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah. Dalam mengambil keputusan mengenai penetapan opini, tim auditor menggunakan berbagai pertimbangan baik yang berasal dari laporan keuangan, termasuk pendapat terhadap efektivitas pengendalian internalnya, kesesuaian dengan standar akuntansi, kepatuhan terhadap peraturan perundangan, maupun kecukupan pengungkapan di dalamnya. Faktor lainnya terkait dengan realisasi anggaran yang secara tidak langsung berkaitan dengan level pengendalian internal, serta adanya asumsi bahwa opini audit yang dikeluarkan cenderung memiliki level yang sama dengan opini audit tahun sebelumnya. Hal tersebut kemudian membentuk sebuah kerangka pemikiran dalam penelitian ini yang dapat dilihat pada Gambar 2.1.

**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran**



### 2.3 Hipotesis

Di dalam melaksanakan pemeriksaan atas laporan keuangan, BPK wajib menguji dan menilai SPI pemerintah daerah. Seperti yang diamanatkan dalam UU Nomor 15 Tahun 2004 pasal 12, bahwa dalam rangka pemeriksaan keuangan dan/atau kinerja, pemeriksa melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah.

Evaluasi atas efektivitas SPI adalah salah satu kriteria pemberian opini SPI. SPI dinyatakan memadai apabila unsur-unsur dalam SPI menyajikan suatu pengendalian yang saling terkait dan dapat meyakinkan pengguna bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Opini yang diberikan oleh BPK terhadap

laporan keuangan pemerintah daerah yang bersangkutan akan dipengaruhi oleh SPI di lingkungan entitas. SPI ini didesain untuk dapat mengenali apakah SPI telah memadai dan mampu mendeteksi adanya kelemahan. Kelemahan tersebut berakibat pada permasalahan dalam aktivitas pengendalian yang menimbulkan kasus-kasus kelemahan SPI yang dikelompokkan menjadi tiga, antara lain:

1. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, yaitu kelemahan sistem pengendalian yang terkait kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan.
2. Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, yaitu kelemahan pengendalian yang terkait dengan pemungutan dan penyetoran penerimaan negara/daerah serta pelaksanaan program/kegiatan pada entitas yang diperiksa.
3. Kelemahan struktur pengendalian intern, yaitu kelemahan yang terkait dengan ada/tidak adanya struktur pengendalian intern atau efektivitas struktur pengendalian intern yang ada dalam entitas yang diperiksa.

Kawedar (2010) serta Sipahutar dan Khairani (2013) dalam penelitiannya menghubungkan tingkat kelemahan SPI dengan perubahan opini audit melalui metode kualitatif. Dalam hasil penelitiannya, kedua penelitian tersebut menghasilkan kesimpulan sejenis yang menyatakan bahwa perubahan opini audit yang semakin menurun dipengaruhi oleh semakin lemahnya pengendalian internal entitas. Atas dasar uraian tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H<sub>1</sub> : Kelemahan SPI berpengaruh negatif terhadap opini audit

Auditor mengeluarkan opini audit dengan mempertimbangkan empat kriteria yang salah satunya adalah temuan kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan. 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 mengungkapkannya adanya kegiatan yang tidak memberikan manfaat atau hasil yang direncanakan serta fungsi instansi yang tidak optimal sehingga tujuan organisasi tidak tercapai.

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

H<sub>2</sub> : Temuan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini audit.

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

Pada bab ini akan dijelaskan mengenai metode yang digunakan dalam penelitian. Penjelasan mengenai metode penelitian ini terdiri dari lima bagian yaitu variabel penelitian dan definisi operasional variabel, populasi dan sampel, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data, metode analisis, dan tahapan pelaksanaan kegiatan penelitian. Berikut adalah uraian dari masing-masing bagian.

#### **3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel**

Variabel adalah hal atau substansi yang dapat membedakan atau membawa variasi pada nilai. Nilai bisa berbeda pada berbagai waktu untuk objek atau orang yang sama, atau pada waktu yang sama untuk objek atau orang yang berbeda (Sekaran, 2011).

Dalam penelitian ini digunakan dua jenis variabel yaitu variabel bebas (dependen) dan variabel terikat (independen). Variabel terikat merupakan variabel yang menjadi perhatian utama peneliti. Tujuan penelitian adalah memahami dan membuat variabel terikat, menjelaskan variabilitasnya ataupun memprediksinya. Sedangkan variabel bebas adalah variabel yang mempengaruhi variabel terikat, baik secara positif maupun negatif (Sekaran, 2011). Adapun variabel terikat dan bebas yang digunakan dalam penelitian ini dijabarkan seperti penjelasan berikut.

### **3.1.1 Variabel Terikat (Dependen)**

Variabel terikat dalam penelitian ini adalah opini yang dikeluarkan oleh BPK atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah. Dalam penelitian ini, opini WTP-DPP (Wajar Tanpa Pengecualian – Dengan Paragraf Penjelas) termasuk dalam kategori opini WTP. Seluruh data mengenai opini diperoleh dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I BPK tahun 2011, 2012, dan 2013. Variabel ini diukur dengan menggunakan variabel *dummy* yaitu nilai 1 untuk entitas yang memperoleh opini WTP, dan 0 untuk entitas yang tidak memperoleh opini WTP. Walaupun BPK mengeluarkan empat jenis opini dalam pemeriksaannya, penelitian ini hanya membatasi dua jenis opini sebab dari sampel yang digunakan hanya sedikit laporan keuangan yang memperoleh opini TMP (Tidak Memberikan Pendapat) serta tidak terdapat opini dengan jenis TW (Tidak Wajar).

### **3.1.2 Variabel Bebas (Independen)**

Variabel bebas dalam penelitian ini terdiri dari 4 variabel yang akan dijabarkan sebagai berikut.

#### **3.1.2.1 Kelemahan Sistem Pengendalian Intern**

Kelemahan SPI sebagai salah satu variabel bebas dalam penelitian ini diukur dengan jumlah temuan di masing-masing tahun pemeriksaan terkait kelemahan SPI yang diperoleh dari ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2011, 2012, dan 2013 BPK RI. Jumlah temuan tersebut dipisahkan ke dalam tiga kategori yaitu kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja,

dan kelemahan struktur pengendalian intern. Selanjutnya variabel ini akan disimbolkan dengan SPI di dalam persamaan.

### **3.1.2.2 Temuan Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan**

Variabel bebas lainnya yaitu temuan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam penelitian ini juga diperoleh dari ikhtisar hasil pemeriksaan semester I BPK RI tahun 2011, 2012, dan 2013. Variabel ini diukur dengan menggunakan jumlah temuan di masing-masing tahun pemeriksaan terkait kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang akan dipisahkan ke dalam tujuh kategori yaitu temuan ketidakpatuhan yang menyebabkan kerugian daerah, temuan potensi kerugian daerah, temuan kekurangan penerimaan, temuan administrasi, temuan mengenai ketidakhematan, temuan mengenai ketidakefisienan, serta temuan mengenai ketidakefektifan. Selanjutnya variabel ini akan disimbolkan dengan KPT dalam persamaan.

### **3.1.3 Variabel Kontrol**

Variabel kontrol adalah variabel yang dapat mempengaruhi total variasi variabel terikat ketika merumuskan hubungan sebab akibat antara dua variabel terikat dan bebas. Variabel terikat tidak hanya dipengaruhi oleh variabel bebas, karena kita mengetahui seberapa besar total variasi variabel terikat disebabkan oleh kehadiran faktor selain variabel bebas (Uma Sekaran, 2013). Oleh karena itu, dengan mengontrol variabel ini akan meningkatkan hubungan antara variabel bebas dengan variabel terikat. Beberapa variabel yang turut berpengaruh secara terhadap opini WTP antara lain sebagai berikut:

### **3.1.3.1 Realisasi Anggaran Entitas**

Variabel kontrol dalam penelitian ini berupa nilai realisasi anggaran yang diperoleh dari laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas pemerintah daerah yang merupakan keseluruhan jumlah Rupiah dari total akun pendapatan dan belanja pada Laporan Realisasi Anggaran di masing-masing tahun pemeriksaan, yaitu tahun 2011, 2012, dan 2013. Selanjutnya variabel ini akan disimbolkan dengan RANG2 di dalam persamaan.

### **3.1.3.2 Opini Tahun Sebelumnya**

Variabel kontrol lainnya dalam penelitian ini adalah opini yang dikeluarkan BPK RI atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah pada satu tahun sebelum dilakukan pemeriksaan. Data ini diperoleh dari ikhtisar hasil pemeriksaan semester I BPK RI tahun 2011, 2012, dan 2013. Opini tahun sebelumnya diukur menggunakan variabel dummy, dengan pemberian nilai 1 untuk opini WTP dan WTP-DPP, serta 0 untuk opini selain WTP dan WTP-DPP. Selanjutnya variabel ini akan disimbolkan dengan OTS di dalam penelitian.

## **3.2 Populasi dan Sampel**

Populasi penelitian adalah semua pemerintah daerah di Indonesia yang laporan keuangannya menjadi objek pemeriksaan oleh BPK RI pada tahun 2011, 2012, dan 2013. Ketiga tahun pemeriksaan ini dipilih karena merupakan tahun pemeriksaan terbaru yang datanya telah tersedia sehingga dapat diperoleh peneliti. Berdasarkan data kabupaten di Indonesia yang berjumlah 524 kabupaten/kota, terdapat 1207 objek pemeriksaan BPK RI atas laporan keuangan pemerintah daerah pada tahun 2010 sampai dengan 2012 yang terdiri dari 358 laporan

keuangan tahun 2010, 430 laporan keuangan tahun 2011 dan 419 laporan keuangan tahun 2012.

Sampel merupakan bagian dari populasi. Sampel terdiri atas sejumlah anggota yang dipilih dari populasi. Sampel yang berhasil dikumpulkan sebanyak 524 laporan keuangan dari 118 objek pemeriksaan yaitu pemerintah daerah se-pulau Jawa pada tahun 2010, 2011, dan 2012. Metode sampel yang digunakan adalah metode *area sampling design* yang merupakan klaster geografis dalam area pulau Jawa (Sekaran, 2011). Alasan penggunaan metode sampling ini antara lain:

- a. Lebih mudah dalam proses pengambilan data karena jumlah data menjadi lebih sedikit dan khusus pada kelompok area tertentu.
- b. Pemerintah daerah dalam satu jenis area tersebut memiliki karakteristik yang sama.
- c. Kecil kemungkinan mendapat opini TMP/*disclaimer*.

### **3.3 Jenis dan Sumber Data**

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder adalah data yang dikumpulkan oleh pihak lain dan dapat diakses melalui internet, penelusuran dokumen dan wadah publikasi informasi lainnya oleh perusahaan terkait. Penggunaan data sekunder dalam penelitian ini didasarkan pada berbagai alasan, antara lain mudah didapat, penggunaan data anggaran yang telah diaudit oleh pemeriksa independen sehingga data terpercaya keabsahannya, serta biayanya yang lebih murah.

Sumber data diperoleh dari Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas pemerintah daerah di pulau Jawa atas pemeriksaan terhadap 125 pemerintah

daerah yang dijadikan sampel pada tahun 2011, 2012, dan 2013. Sumber data selanjutnya adalah Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I tahun 2011 sampai dengan 2013 BPK RI.

### **3.4 Metode Pengumpulan Data**

Data dikumpulkan dengan mempelajari data-data yang diperoleh dari sumber data sekunder, kemudian dilanjutkan dengan pencatatan dan penghitungan. Data-data ini dikumpulkan melalui website resmi [www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id) serta permintaan data laporan hasil pemeriksaan ke kantor pusat BPK RI.

### **3.5 Metode Analisis**

Menurut Ghozali (2011) tujuan dari analisis data adalah mendapatkan informasi relevan yang terkandung di dalam data tersebut dan menggunakan hasilnya untuk memecahkan masalah. Teknik analisis kuantitatif digunakan untuk menguji hubungan antar variabel terikat dan variabel bebas. Dalam penelitian ini tipe hubungan antar variabelnya merupakan hubungan kausalitas (hubungan sebab akibat) yaitu menguji pengaruh SPI dan level kepatuhan peraturan perundang-undangan terhadap opini WTP atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah. Sesuai dengan tujuan penelitian maka digunakan teknik analisis berikut untuk menguji hipotesis secara statistik.

#### **3.5.1 Statistik Deskriptif**

Statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, varian, nilai maksimum, nilai minimum, *sum*, *range*, kurtosis, dan *skewness*. *Kurtosis* dan *skewness* merupakan ukuran untuk melihat apakah data terdistribusi secara normal

atau tidak (Ghozali. 2011). Data yang dianalisis adalah adanya kelemahan pengendalian internal, adanya ketidakpatuhan atas peraturan perundang-undangan, besaran anggaran, serta opini tahun sebelumnya.

### **3.5.2 Uji Normalitas**

Uji normalitas dilakukan untuk menentukan alat statistik yang paling tepat untuk digunakan dalam pengujian hipotesis. Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel residualnya memiliki distribusi normal. Analisis data mensyaratkan data berdistribusi normal untuk menghindari bias dalam analisis data. Untuk mendeteksi normalitas residual dapat dilakukan dengan menggunakan Uji Kolmogorov-Smirnov dengan tingkat signifikansi 5%. Jika probabilitas Z statistik > 5% maka data terdistribusi secara normal. (Ghozali, 2011).

### **3.5.3 Uji Multikolinieritas**

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji ada tidaknya korelasi antara variabel bebas dengan variabel-variabel kontrol atau korelasi antarvariabel kontrol dalam model regresi. Dalam suatu model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi antara variabel bebas dengan variabel kontrol atau antarvariabel kontrol. Jika variabel bebas dan variabel kontrol atau antarvariabel kontrol saling berkorelasi, variabel-variabel tersebut dapat dikatakan tidak ortogonal. Variabel tidak ortogonal adalah variabel bebas yang memiliki nilai korelasi dengan sesama variabel bebas lain dengan nilai tidak sama dengan nol (Ghozali, 2011). Selain itu, jika ada korelasi antara variabel bebas dengan variabel-variabel kontrol atau antarvariabel kontrol, dikhawatirkan akan muncul bias pada hasil penelitian.

### 3.5.4 Analisis Regresi Logistik

Analisis regresi logistik mirip dengan analisis diskriminan yaitu untuk menguji apakah probabilitas terjadinya variabel terikat dapat diprediksi dengan variabel bebasnya. Dalam penelitian ini variabel bebas merupakan campuran dari variabel kontinu (metrik) dan variabel kategorikal (non metrik), dengan asumsi data sudah normal. Dalam kondisi demikian maka dapat dilakukan analisis regresi logistik karena tidak perlu asumsi normalitas pada variabel bebasnya (Ghozali, 2011).

Persamaan model regresi yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

$$OPINI = \beta_0 + \beta_1SPI + \beta_2KPT + \beta_3RANG2 + \beta_4OTS + \varepsilon$$

Definisi variabel:

OPINI = Opini audit

SPI = Sistem pengendalian intern

KPT = Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan

RANG2 = Realisasi anggaran

OTS = Opini tahun sebelumnya