

Analisis Audit BPK RI Terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidapatuhan dan Kerugian Negara

**RM SYAH ARIEF ATMAJA W
AGUNG NUR PROBOHUDONO**

*Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Sebelas Maret,
Pusat Studi Transparansi Publik dan Anti Korupsi Univesitas
Sebelas Maret*

atmaja.wijaya@gmail.com

A B S T R A K

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti secara empiris yang menjelaskan pengaruh langsung dari variabel independen kelemahan sistem pengendalian intern, temuan ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan temuan kerugian negara terhadap pemberian opini BPK. Variabel Opini BPK yang diproksikan menjadi WTP, WTP-DPP, WDP, TW, dan TMP. Variabel Independen diproksikan yang terdiri jumlah kasus dan nilai yang ditemukan tentang kelemahan sistem pengendalian intern, ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan kerugian negara. Analisis data dilakukan dengan menggunakan regresi logistik ordinal. Populasi dalam penelitian ini adalah Laporan Hasil Pemeriksaan BPK atas Pemerintah Daerah seluruh Indonesia

tahun 2011-2013. Sampel dalam penelitian ini berjumlah 1559 LHP di seluruh Indonesia. Data penelitian diperoleh hasil publikasi di website [www.http//bpk.go.id](http://bpk.go.id) dan Pusat Informasi dan Komunikasi (PIK) BPK RI. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kasus akuntansi dan pelaporan (KSPAP), pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPPAPB), kasus dan nilai kerugian daerah, kasus dan nilai potensi kerugian daerah, kasus penyimpangan administrasi, nilai ketidakhematan, dan kasus ketidakefektifan berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini BPK atas kewajaran laporan keuangan. Selain itu temuan kerugian negara dan nilai kerugian negara juga berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini BPK

Kata Kunci: kelemahan, ketidakpatuhan, kerugian negara, opini BPK

ABSTRACT

This study aimed to obtain empirical evidence that explains the direct influence of the independent variables weakness of internal control systems, the findings of non-compliance with laws and regulations, and the findings of state losses against granting BPK opinion. Opinion BPK proxy variables into unqualified opinion, unqualified opinion with modified wording, qualified opinion, adverse opinion, and disclaimer of opinion. Independent variables proxied comprising the number of cases and the values found on the system of internal control weaknesses, non-compliance with legislation and state losses. Data analysis was performed using ordinal logistic regression. The population in this study is the BPK Audit Reports on Local Government throughout Indonesia 2011-2013. The sample in this study amounted to 1559 LHP throughout Indonesia. Data were obtained results publication on the website [www.http//bpk.go.id](http://bpk.go.id) and Information and Communication Center (PIK) BPK RI. The results showed that the cases of accounting and reportings, the implementation of budget revenue and expenditure (KSPPAPB), the case and the value of local losses, the case and the value of the potential local losses, irregularities on administration, uneconomical value, and the case of ineffectiveness negatively affect the acceptance of the BPK opinion on the fairness of the financial statements. In addition to the findings of state losses and the value of state losses also negatively affect the acceptance of the BPK opinion

Keywords: weakness, uncompliance, state losses, BPK opinion

PENDAHULUAN

Pembangunan daerah dan percepatan pertumbuhan ekonomi akan mengurangi kesenjangan antar daerah dalam peningkatan kualitas pelayanan publik menjadi lebih efisien dan responsif terhadap kebutuhan menjadi hak dan tanggung jawab pemerintah daerah untuk mengelola rumah tangganya sendiri. Hal tersebut adalah konsekuensi dari upaya nyata perwujudan transparansi dan akuntabilitas di lingkungan pemerintah (daerah). Akuntabilitas menjadi hal yang utama dalam pemerintahan daerah yang bersih. Amanat Undang Undang tentang Otda tidak hanya mengamanatkan pelimpahan kewenangan pembangunan dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah, hal yang terpenting ialah efisiensi dan efektifitas pengelolaan sumber daya keuangan yang digunakan untuk memenuhi fasilitas dan kebutuhan publik.

Pilar utama pengelolaan keuangan khususnya institusi pemerintah daerah adalah sistem *good governance* dan unsur terpenting adalah akuntabilitas (Puspasari *et al.* 2012). Fenomena tersebut menjadi perkembangan sektor publik di Indonesia pasca reformasi melalui menguatnya tuntutan akuntabilitas atas lembaga-lembaga publik, baik di pusat maupun daerah (Mardiasmo 2006), yang menurut Syakhroza (Syakhroza 2003) bahwa *good governance* selalu mengacu kepada sikap, etika, praktek dan nilai-nilai masyarakat. Bentuk konkret komitmen pemerintah atas tuntutan akuntabilitas adalah menyusun dan melaporkan pertanggungjawaban keuangan pemerintah tersebut yang dinilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasinya dalam bentuk opini yang diberikan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) yang diatur dalam UU Nomor 15 Tahun 2006.

Opini BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) selama tahun 2011-2012 dapat dilihat bahwa persentase LKPD yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) pada tahun 2012 adalah sebanyak 23% meningkat 10% dari tahun 2011 sebanyak 13%. Sedangkan persentase LKPD yang memperoleh opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) pada tahun 2012 adalah sebanyak 62% menurun 5% dari tahun 2011 sebanyak 67%, opini Tidak Wajar (TW) pada tahun 2012 sama dengan tahun 2011 sebanyak 1%, dan Tidak Memberikan Pendapat (TMP) pada tahun 2012 adalah sebanyak 14% mengalami penurunan 5% dari tahun 2011 sebanyak 19% (IHPS II BPK RI Th. 2013). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I

BPK Tahun 2013 menunjukkan sebanyak 5.307 kasus kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang terdiri atas tiga kelompok temuan yaitu kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, serta kelemahan struktur pengendalian intern. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan sebanyak 1.918 kasus (36% dari jumlah kelemahan SPI), kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja sebanyak 2.257 kasus (43% dari jumlah kelemahan SPI), dan kelemahan struktur pengendalian intern sebanyak 1.132 kasus (21% dari jumlah kelemahan SPI). Rekomendasi BPK atas kasus tersebut adalah sanksi administratif dan/atau perbaikan SPI.

Temuan kerugian negara akibat dari ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan sebanyak 7.282 kasus senilai Rp7.826.780,01 juta. Temuan kasus ketidakpatuhan yang mengakibatkan kerugian negara/daerah, potensi kerugian negara/daerah, dan kekurangan penerimaan sebanyak 4.117 kasus (56% dari jumlah kasus ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan) senilai Rp6.666.051,68 juta. Selain itu ketidakpatuhan yang mengakibatkan penyimpangan administrasi, ketidakhematan, ketidakefisienan dan ketidakefektifan sebanyak 3.165 kasus (44% dari jumlah kasus ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan) senilai Rp1.160.728,33 juta. Dijelaskan oleh Tobirin (Tobirin 2008) bahwa penilaian kinerja aparat birokrasi tidak berbasis kinerja, tetapi hanya berbasis pada kepatuhan semata. Meskipun beberapa praktik kepatuhan dapat membatasi kinerja organisasi, tetapi praktik kepatuhan yang baik akan selalu mendukung fungsi efisien dan efektif dari suatu organisasi.

Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2007 mendefinisikan kerugian negara/daerah dalam berkurangnya kekayaan negara/daerah berupa uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai serta 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. Sehingga pastinya temuan temuan tersebut menjadi pertimbangan BPK dalam memberikan opini atas kewajaran penyajian laporan keuangan.

Oleh karena belum banyak penelitian yang dilakukan terhadap faktor-faktor yang mempengaruhi opini laporan keuangan pemerintah

daerah dan objek penelitian yang masih terbatas, maka peneliti tertarik melakukan penelitian pada terhadap hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemerintah provinsi/kabupaten/kota di seluruh Indonesia untuk mulai tahun 2011 hingga 2013. Hal ini dikarenakan peneliti ingin mengetahui variabel-variabel yang dapat mempengaruhi opini laporan keuangan pemerintah daerah dengan cakupan objek penelitian yang lebih luas. Berdasarkan penjelasan di atas, maka judul dari penelitian ini adalah “Analisis Audit BPK RI Terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidapatuhan Dan Kerugian Negara”

TINJAUAN TEORETIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

Menurut 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. Pengendalian intern pada pemerintah pusat dan pemerintah daerah dirancang dengan berpedoman pada PP Nomor 60 Tahun 2008 yang menjadi kriteria pemberian opini melalui evaluasi atas efektivitas SPI.

Arens (Arens *et al.* 2008) menyebutkan pengendalian internal didesain untuk memberikan keyakinan memadai untuk pencapaian tujuan keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. (The Center for Audit Quality 2013) menyebutkan bahwa tidak mudah bagi pemerintah daerah sebagai suatu organisasi seperti yang memiliki berbagai kompleksitas permasalahan untuk memastikan bahwa laporan keuangan yang dihasilkannya secara tepat waktu dan dapat diandalkan tanpa menggunakan suatu pengendalian yang terintegrasi. COSO menyebutkan bahwa “*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.*” (Moeller 2009)

Pengendalian dimaksud adalah sistem pengendalian intern yang berupa proses integral yang melekat di sepanjang kegiatan dan dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai sehingga dapat diperoleh keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi (PP Nomor 60 Tahun 2008). Diperlukan suatu pengendalian internal yang memadai sebagai salah satu metode untuk mencegah terjadinya kecurangan dan ketidakakuratan pelaporan keuangan (Elmaleh, 2006), UU Nomor 15 Tahun 2004 pasal 12 mengamanatkan menjadi tanggung jawab BPK RI dalam pemeriksaan laporan keuangan untuk melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah untuk memastikan bahwa pengendalian internal sudah dibangun sesuai tujuannya.

Sarita (2012) menyebutkan bahwa sistem pengendalian intern yang efektif akan berpengaruh terhadap kinerja dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah. Pelaksanaan sistem pengendalian intern seharusnya bertumpu pada penguatan sistem pengendalian yang sudah terbangun dan dilaksanakan oleh seluruh pihak dalam organisasi mulai dari adanya kebijakan, pembentukan organisasi, penyiapan anggaran, sarana dan prasarana, penetapan personil yang melaksanakan, penetapan prosedur dan reviu pada seluruh tahapan. Kasus kelemahan SPI yang lain meliputi pejabat yang bertanggungjawab lemah dalam melakukan pengawasan maupun pengendalian kegiatan yang belum sepenuhnya memahami ketentuan dan belum adanya koordinasi dengan pihak-pihak terkait (Arifianti et al., 2013).

Atyanta (2011) mengemukakan bahwa kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja menjadi kendala dalam pencapaian opini WTP, Kawedar (2009) bahwa belum disusunnya sistem dan prosedur penyusunan APBD yang merupakan salah satu bentuk kelemahan struktur pengendalian intern sehingga terjadi penurunan opini audit dari WDP menjadi TMP, serta penelitian Defera (2013) bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan yang berpengaruh negatif terhadap penentuan opini laporan keuangan pemerintah daerah seluruh Indonesia. Kasus kelemahan SPI pada umumnya terjadi karena para pejabat/pelaksana yang bertanggungjawab kurang cermat dalam melakukan perencanaan dan pelaksanaan tugas. Sehingga melalui sebuah pengendalian intern yang baik akan meminimalkan

tindak kecurangan berpotensi kerugian negara. Berdasarkan ulasan tersebut, maka hipotesis yang dapat dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

- H1a : Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (KSPAP) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H1b : Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPPAPB) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H1c : Kelemahan struktur pengendalian intern (KStPI) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah

Temuan Ketidapatuhan terhadap Ketentuan Perundang-Undangan

Akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah harus menunjukkan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pelaksanaan akuntansi pemerintahan. Menurut Choi (2011) sistem akuntansi, sumber pendanaan, perpajakan, hubungan politik dan ekonomi, inflasi, tingkat perkembangan ekonomi, tingkat pendidikan, dan budaya menjadi delapan elemen lingkungan yang dapat mempengaruhi akuntansi. Selain itu (Choi 2011) meenytakan bahwa hukum dan perkembangan akuntansi juga dapat mempengaruhi hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah mengungkapkan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, administrasi, ketidakekonomisan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (BPK 2007) menyebutkan bahwa kepatuhan terhadap peraturan ketentuan perundang-undangan komponen terakhir yang diungkapkan BPK dalam rangka menilai akuntabilitas LKPD adalah kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Hasil pemeriksaan atas laporan keuangan mengungkapkan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, administrasi, ketidakekonomisan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan.

Penelitian yang dilakukan oleh Tobirin (Tobirin 2008), menjelaskan bahwa selama ini penilaian kinerja aparat birokrasi

tidak berbasis kinerja, tetapi hanya berbasis pada kepatuhan semata. Meskipun beberapa praktik kepatuhan dapat membatasi kinerja organisasi, tetapi praktik kepatuhan yang baik akan selalu mendukung fungsi efisien dan efektif dari suatu organisasi. Penelitian Zirman dan Rozi (Zirman dan Rozi 2010) menyatakan bahwa terdapat pengaruh antara kepatuhan terhadap perundang-undangan dengan korupsi yang menyebabkan kerugian negara. Hendarto (Hendarto 2006) menyatakan bahwa hanya ketidaktaatan terhadap peraturan yang berkaitan dengan kebijakan akuntansi yang perlu diakumulasi dalam penentuan kewajiban laporan keuangan. Arens, Elder and Beasley (Arens, Elder and Beasle 2008: 189) menyebutkan bahwa atas tindakan illegal yang ditemukan, auditor harus mempertimbangkan pengaruhnya terhadap laporan keuangan termasuk kecukupan pengungkapannya, jika tidak auditor harus memodifikasi laporan audit.

Oleh sebab itu, semakin banyak temuan kasus ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan mengindikasikan bahwa kinerja pemerintah daerah kurang baik dan akuntabilitasnya juga kurang baik. Kinerja pemerintah daerah yang kurang baik dapat menyebabkan terjadinya kerugian negara. Dengan begitu, temuan kasus ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan dapat mengindikasikan berpotensi merugikan negara di pemerintah daerah. Berdasarkan ulasan tersebut, maka hipotesis yang dapat dikembangkan dalam penelitian ini adalah

- H2a : Jumlah kasus kerugian daerah (KKD) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H2b : Jumlah kasus potensi kerugian daerah (KPKD) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H2c : Jumlah kasus kekurangan penerimaan (KKP) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H2d : Jumlah kasus administrasi (KA_{adm}) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H2e : Jumlah kasus ketidakhematan (KK_{th}) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah

- H2f : Jumlah kasus ketidakefisienan (KKefi) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H2g : Jumlah kasus ketidakefektifan (KKefe) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H2h : Nilai kerugian daerah terhadap pemberian (NKD) berpengaruh negatif opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H2i : Nilai potensi kerugian daerah (NPKD) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H2j : Nilai kekurangan penerimaan (NKP) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2k : Nilai ketidakhematan (NKth) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H2l : Nilai ketidakefisienan (NKefi) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H2m : Nilai ketidakefektifan (NKefe) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah

Kerugian Negara

Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2007 tentang SPKN mendefinisikan kerugian negara/daerah adalah berkurangnya kekayaan negara/daerah berupa uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai. Kerugian negara tersebut diikuti dengan tindak lanjut pengenaan/pembebanan kerugian kepada penanggung jawab kerugian sesuai ketentuan perundangundangan. Perbuatan tersebut merupakan tindakan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dapat mengakibatkan risiko terjadinya kerugian akibat kejadian di masa lalu maupun di masa yang akan datang berupa berkurangnya uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya.

Tindakan tersebut dapat terjadi dimana seseorang memperoleh kekayaan atau keuntungan keuangan melalui kecurangan atau penipuan. Kecurangan semacam ini menunjukkan adanya keinginan yang disengaja, tidak termasuk ketidaktahuan. ISA no. 240 (paragraph 11-a) mendefinisikan *fraud* sebagai “*an intentional act by one or more individuals among management, those charged*

with governance, employees, or third parties, involving the use of deception to obtain an unjust or illegal advantage". Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), mengkategorikan kecurangan dalam tiga kelompok yaitu: kecurangan dalam laporan keuangan, penyalahgunaan aset dan korupsi dalam pengelolaan keuangan. Pengelolaan keuangan negara-daerah dapat dikatakan berpotensi menimbulkan kerugian negara dan tindak pidana korupsi (Halim dan Icut 2011), dalam (Syahril dan Saleh, 2013).

Menurut (Wells dalam Prabowo 2014), kecurangan akuntansi (*fraud*) mengacu kepada kesalahan akuntansi yang dilakukan secara sengaja dengan tujuan menyesatkan pembaca/pengguna laporan keuangan. Terjadinya kerugian negara disebabkan dilakukannya perbuatan yang dilarang oleh hukum pidana, baik dilakukan oleh orang-perorangan, korporasi, maupun subyek hukum yang spesifik, yakni pegawai negara atau pejabat (Purwita 2014). Tuanakotta (Tuanakotta 2012) menyatakan bahwa ada penelitian mengenai besarnya kerugian negara akibat *fraud*/kecurangan termasuk kasus korupsi di Indonesia, sulit untuk menyebutkan suatu angka konkret kerugian negara yang ada. Kerugian negara berupa kurangnya penerimaan negara disebabkan adanya penerimaan yang sudah menjadi hak negara/daerah tetapi tidak atau belum masuk ke kas negara/daerah karena adanya unsur ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan (IHPS BPK RI).

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menjelaskan salah saji yang timbul dari perlakuan tidak semestinya terhadap aktiva (seringkali disebut dengan penyalahgunaan atau penggelapan) yang berkaitan dengan pencurian aktiva entitas yang berakibat laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum (PABU) di Indonesia. Kerugian negara dapat diketahui dari hasil temuan pemeriksaan BPK RI dalam mengungkap adanya penyimpangan terhadap ketentuan yang berlaku baik dalam pelaksanaan anggaran atau pengelolaan aset maupun operasional. Berdasarkan ulasan tersebut, maka hipotesis yang dapat dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

- H3a : Temuan kerugian negara (TKN) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah
- H3b : Nilai kerugian negara (NKN) berpengaruh negatif terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah

METODE PENELITIAN

Populasi, sampel dan teknik pengambilan sampel

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan analisis statistik deskriptif dan inferensial menggunakan software SPSS. Analisis inferensial dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan regresi logistik ordinal. Populasi penelitian adalah laporan hasil pemeriksaan yang tepat waktu dan telah mendapatkan opini BPK dari tahun 2011 sampai dengan 2013 atas laporan keuangan pemerintah daerah di seluruh Indonesia tahun anggaran 2010 sampai dengan 2012 dengan jumlah sebanyak 1559 opini sesuai dengan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I dan II tahun 2011 hingga 2013.

Dalam penelitian ini terdapat laporan hasil pemeriksaan 524 pemerintah daerah (provinsi, kabupaten, kota) diseluruh Indonesia. Atas jumlah tersebut, dipilih seluruhnya mulai tahun 2011 hingga 2013 yang dapat dilihat pada tabel 1

Tabel 1 Hasil Pemilihan Sampel

NO	KETERANGAN	JUMLAH
1	Pemerintah Provinsi, Kabupaten, Kota se-Indonesia tahun 2011	524
2	Pemerintah Provinsi, Kabupaten, Kota se-Indonesia tahun 2012	524
3	Pemerintah Provinsi, Kabupaten, Kota se-Indonesia tahun 2013	524
Jumlah Sampel Penelitian		1572

Data dan sumber data

Penelitian ini menggunakan data sekunder. Data sekunder adalah data yang diterbitkan atau digunakan oleh pihak lain yang bukan pengolahnya (Siregar 2010: 128). Metode pengumpulan data pada penelitian ini dengan menggunakan metode dokumentasi dan studi pustaka yaitu dengan mengumpulkan lalu mempelajari data yang diambil dari Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI), kemudian menelaah kembali data teoretis serta informasi dari penelitian-penelitian yang sudah dilakukan sebelumnya. Data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun pemeriksaan 2011 hingga 2013 dan Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 dan 2 BPK RI tahun 2011 hingga 2013.

Variabel dan Pengukuran Variabel

Selanjutnya variabel penelitian ini terdiri dari variabel dependen adalah opini BPK RI atas laporan keuangan pemerintah daerah yang terdiri dari jenis opini WTP, WTP-DPP, WDP, TW, dan TMP. Sedangkan variabel bebas atau independen adalah kelemahan sistem pengendalian intern, temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, dan temuan kerugian negara.

Tabel 2 Variabel dan Pengukuran Variabel

NAMA	AKRONIM	PENGUKURAN
Variabel Dependen		
Opini Audit BPK RI	OPINI	Opini WTP =5, WTP-DPP = 4, WDP = 3, TW = 2, TMP = 1
Variabel Independen		
Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan	KSPAP	Jumlah Kasus Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Akuntansi dan Pelaporan
Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Belanja	KSPAPB	Jumlah Kasus Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Belanja
Kelemahan Struktur Pengendalian Intern	KStPI	Jumlah Kasus Kelemahan Struktur Pengendalian Intern
Kasus Kerugian Daerah	KKD	Jumlah Kasus Ketidakpatuhan menyebabkan Kerugian Daerah
Kasus Potensi Kerugian Daerah	KPKD	Jumlah Kasus Ketidakpatuhan menyebabkan Potensi Kerugian Daerah
Kasus Kekurangan Penerimaan	KKP	Jumlah Kasus Ketidakpatuhan menyebabkan Kekurangan Penerimaan
Kasus Administrasi	KAdm	Jumlah Kasus Ketidakpatuhan menyebabkan Penyimpangan Administrasi
Kasus Ketidakhematan	KKth	Jumlah Kasus Ketidakpatuhan menyebabkan Ketidakhematan
Kasus Ketidakefisienan	KKefi	Jumlah Kasus Ketidakpatuhan menyebabkan Ketidakefisienan
Kasus Ketidakefektifan	KKefe	Jumlah Kasus Ketidakpatuhan menyebabkan Ketidakefektifan
Nilai Kerugian Daerah	NKD	Nilai Temuan Ketidakpatuhan menyebabkan Kerugian Daerah
Nilai Potensi Kerugian Daerah	NPKD	Nilai Temuan Ketidakpatuhan menyebabkan Potensi Kerugian Daerah

NAMA	AKRONIM	PENGUKURAN
Nilai Kekurangan Penerimaan	NKP	Nilai Temuan Ketidapatuhan menyebabkan Kekurangan Penerimaan
Nilai Ketidakhematan	NKth	Nilai Temuan Ketidapatuhan menyebabkan Ketidakhematan
Nilai Ketidakefisienan	NKefi	Nilai Temuan Ketidapatuhan menyebabkan Ketidakefisienan
Nilai Ketidakefektifan	NKefe	Nilai Temuan Ketidapatuhan menyebabkan Ketidakefektifan
Temuan Kerugian Negara	KKD	Temuan Kerugian Negara
Nilai Kerugian Negara	NKD	Nilai Kerugian Negara

Analisis Data

Sebanyak 1559 data opini yang diolah dan dianalisis tanpa melakukan uji *outlier* untuk menunjukkan hasil perhitungan yang menggambarkan kondisi sesungguhnya atas populasi penelitian. Selanjutnya dari pengolahan data penelitian melalui pengujian statistik deskriptif dan regresi logistik diperoleh hasil sebagai berikut:

Analisis regresi logistik ordinal digunakan untuk mengetahui hubungan satu variabel dependen berbentuk data ordinal lebih dari 2 (dua) dan menunjukkan peringkat dari yang baik menuju yang kurang baik, dalam penelitian ini menggunakan opini BPK yaitu WTP = 5, WTP-DPP = 4, WDP = 3, TW = 2, TMP = 1. Berikut adalah model matematik regresi logistik yang digunakan dalam pengujian variabel independen penelitian ini:

Cauhit(P_Opini)

$$= \alpha + \beta_1\text{KSPAP} + \beta_2\text{KSPPAB} + \beta_3\text{KStPI} + \beta_4\text{KKD} + \beta_5\text{KPKD} + \beta_6\text{KKP} + \beta_7\text{KAdM} + \beta_8\text{KKth} + \beta_9\text{KKefi} + \beta_{10}\text{KKefi} + \beta_{11}\text{NKD} + \beta_{12}\text{NPKD} + \beta_{13}\text{NKP} + \beta_{14}\text{NKth} + \beta_{15}\text{NKefi} + \beta_{16}\text{NKefe} + \beta_{17}\text{TKN} + \beta_{18}\text{NKN} + \varepsilon$$

Keterangan:

- OPINI : Opini Audit BPK RI
- $\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_{16}$: Koefisien regresi
- ε : Errors
- KSPAP : Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan

KSPPAPB	: Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Belanja
KStPI	: Kelemahan Struktur Pengendalian Intern
KKD	: Kasus Kerugian Daerah
KPKD	: Kasus Potensi Kerugian Daerah
KKP	: Kasus Kekurangan Penerimaan
KAdm	: Kasus Administrasi
KKth	: Kasus Ketidakhematan
KKefi	: Kasus Ketidakefisienan
KKefe	: Kasus Ketidakefektifan
NKD	: Nilai Kerugian Daerah
NPKD	: Nilai Potensi Kerugian Daerah
NKP	: Nilai Kekurangan Penerimaan
NKth	: Nilai Ketidakhematan
NKefi	: Nilai Ketidakefisienan
NKefe	: Nilai Ketidakefektifan
KKD	: Temuan Kerugian Negara
NKD	: Nilai Kerugian Negara

Atas estimasi parameter dari model tersebut, dilakukan pengujian hipotesis dengan cara membandingkan antara tingkat signifikansi (sig) dengan tingkat kesalahan (α) = 5% yang terdapat pada rincian dari variabel independen.

PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk menjelaskan jenis opini audit, yaitu opini WTP, WTP-DPP, WDP, TW, dan TMP, untuk setiap variabel bebas atau independen dalam model penelitian. Analisis deskriptif ini meliputi nilai mean, minimum, maksimum dan deviasi standar dengan hasil sebagai berikut.

Tabel 3 Statistik Deskriptif

	N	MINIMUM	MAXIMUM	MEAN	STD. DEVIATION
KSPAP	1559	,00	25,00	4,3220	2,74509
KSPAPAB	1559	,00	22,00	4,3137	2,63330
KStPI	1559	,00	21,00	2,0545	2,15276
KKD	1559	,00	62,00	4,4689	4,47961
KPKD	1559	,00	13,00	,8698	1,12578
KKP	1559	,00	14,00	2,4073	1,87278
KAdm	1559	,00	34,00	5,5850	3,24804
KKth	1559	,00	7,00	,5176	,90259
KKefi	1559	,00	2,00	,0026	,06200
KKefe	1559	,00	8,00	,7216	,99394
NKD	1559	,00	220056,47	2386,8431	9287,24350
NPKD	1558	,00	1029829,34	4629,8240	36457,43348
NKP	1559	,00	115924,00	1152,2484	4253,77346
NKth	1559	,00	69387,54	424,6958	2821,15015
NKefi	1559	,00	1370,03	1,1674	36,51442
NKefe	1559	,00	718085,13	2126,8987	20226,91016
TKN	1559	,00	65,00	6,6793	5,31774
NKN	1559	,00	1032535,50	6636,5243	34853,78882
OPINI	1559	1,00	5,00	2,8358	1,07425
Valid N (listwise)	1558				

Keterangan: KSPAP = Kelemahan Sistem Akuntansi dan Pelaporan, Kelemahan Sistem Pengendalian, KSPAPAB = Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Belanja; KStPI = Kelemahan Struktur Pengendalian Intern, KKD = Kasus Kerugian Daerah, KPKD = Kasus Potensi Kerugian Daerah, KKP = Kasus Kekurangan Penerimaan, KAdm = Kasus Administrasi, KKth = Kasus Ketidakhematan, KKefi = Kasus Ketidakefisienan, KKefe = Kasus Ketidakefektifan, NKD = Nilai Kerugian Daerah, NPKD = Nilai Potensi Kerugian Daerah, NKP = Nilai Kekurangan Penerimaan, NKth = Nilai Ketidakhematan, NKefi = Nilai Ketidakefisienan, NKefe = Nilai Ketidakefektifan, TKN = Temuan Kerugian Negara, NKN = Nilai Kerugian Negara

Sumber: Hasil pengolahan data

Dari tabel statistik deskriptif, dapat dilihat bahwa sampel penelitian berjumlah 1559. Variabel dependen yaitu Opini mempunyai nilai rata-rata 2,84, nilai terendah 1,00, nilai tertinggi 5,00, dan standar

deviasi 1,074. Variabel-variabel independen mempunyai nilai rata-rata temuan kasus tertinggi selama tahun 2011 hingga 2013 adalah kasus KSPAP 4,32, KSPAPB 4,31, KStPI 2,05, KKD 4,47, KKP 2,41, KAdm 5,58 dan TKN 6,68. Nilai maksimum jumlah kasus tertinggi adalah TKN 65,00, KKD 62,00, KAdm 34,00, KSPAP 25,00 dan KSPAPB 22,00. Nilai rata-rata nilai temuan tertinggi selama tahun 2011 hingga 2013 (dalam juta rupiah) adalah NKD 2.386,84, NPKD 4.629,82, NKP 1.152,24, NKefe 2.126,89 dan NKN 6636,52. Nilai maksimum nilai temuan tertinggi selama tahun 2011 hingga 2013 (dalam juta rupiah) adalah NKD 220.056,47, NPKD 1.029.829,34, NKP 115.924,00, NKefe 718,085,13, dan NKN 1.032.535,5.

Jumlah kasus tertinggi selama tahun 2011 hingga 2013 dengan jumlah terbanyak adalah KKD, KAdm, KSPAP dan KSPAPB. Jumlah kasus/nilai temuan di atas rata-rata dengan jumlah pemda terbanyak atas kasus KSPAP, KSPAPB, KStPI, KKD, KKP, Kadm. Hampir sebagian besar Pemda mendapatkan temuan SPAP, KKD, dan KAdm. Opini terbanyak pada tahun WDP yaitu 340 Pemda di tahun 2011, 349 Pemda di tahun 2012, dan 319 Pemda di tahun 2013. Tingkat capaian perolehan opini BPK pada tahun 2011 yaitu opini WTP 6,1%, opini WTP-DPP 0,4%, opini WDP 65%, opini TW 5%, TMP 23%. Tahun 2012 opini WTP 6,7% , WTP-DPP 6,1%, WDP 66%, TW 1,5%, TMP 19,1%. Tahun 2013 opini WTP 14,1% , WTP-DPP 8,8%, WDP 60,9%, TW 1,1%, TMP 15,1%. Hal ini menunjukkan bahwa selama 2011 hingga 2013 terdapat penurunan opini TW dan TMP sehingga dapat disimpulkan bahwa sebagian besar pemerintah daerah mengalami peningkatan kewajaran penyajian LK.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel-variabel independen tersebut, salah satunya menunjukkan bahwa angka rata-rata Kasus Kerugian Daerah (KKD) pada sebesar 4,4689 dengan minimum 0,00 dan maksimum 62,00. Angka rata rata nilai kerugian daerah (dalam juta rupiah) sebesar 2.386,84 dengan nilai maksimal 220.056,47. Nilai tersebut menggambarkan terdapat pemerintah daerah yang tidak ditemukan kasus kerugian daerah sama sekali sehingga jumlahnya menunjukkan 0. Namun juga terdapat pemerintah daerah yang ditemukan kasus kerugian daerah yang nilainya cukup besar (dalam juta rupiah) di tahun 2011 tertinggi sebanyak 31 kasus dan 178.265, tahun 2012 sebesar 62 kasus dan 220.056, dan tahun 2013 sebesar 52 kasus dan 78.333. Selain itu hampir sebagian besar Pemda mendapatkan temuan Kasus Sistem Pengendalian Akuntansi dan

Pelaporan (KSPAP), dan Administrasi (KAdm).

Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan (KSPAP) menunjukkan angka rata-rata pada sebesar 4,3220 dengan nilai minimum 0,00 dan nilai maksimum 25,00. Kasus Administrasi (KAdm) menunjukkan angka rata-rata pada sebesar 5,5850 dengan nilai minimum 0,00 dan nilai maksimum 34,00. Nilai tersebut menggambarkan terdapat pemerintah daerah yang tidak ditemukan kasus kerugian daerah sama sekali sehingga jumlahnya menunjukkan 0. Namun juga terdapat pemerintah daerah yang mendapatkan temuan Kasus Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan (KSPAP) ditahun 2011 tertinggi sebanyak 23 kasus, tahun 2012 sebesar 25 kasus, dan tahun 2013 sebesar 13 kasus. Sedangkan untuk Kasus Administrasi (KAdm) ditahun 2011 tertinggi sebanyak 20 kasus, tahun 2012 sebesar 24 kasus, dan tahun 2013 sebesar 34 kasus.

Sejalan dengan kedua temuan sebelumnya, kerugaian daerah juga disebabkan oleh ketiadaktaatan dari pemerintah daerah dalam mengelola keuangan dan membuat kebijakan keuangan untuk mematuhi aturan dan ketentuan. Hal itu dapat ditunjukkan bahwa pada 2011 1960 kasus dan sebesar Rp. 932.252,82, 2012 1630 kasus dan sebesar Rp. 865.376,78 juta 2013 2794 kasus dan sebesar Rp. 1.296.101,92 juta. Sehingga ketidakpatuhan tersebut menyebabkan kerugian daerah serta pengalokasian dan penggunaan anggaran tidak tepat sasaran.

Analisa Regresi Logistik

Sebelum dilakukan uji hipotesis terlebih dahulu telah dilakukan uji asumsi klasik yang meliputi uji Model Fitting Information, Goodness of Fit, Pseudo R-Square dan Test of Parallel Lines dengan menggunakan fungsi Logit dan Cauchit hasil yang disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4 Hasil Uji Model Fitting Information

Model	-2 Log Likelihood	Chi-Square	df	Sig.
Intercept Only	3294,628			
Final	2964,623	330,005	18	,000
Link function: Cauchit.				

Tabel 5 Hasil Uji Goodness-of-Fit

	CHI-SQUARE	DF	SIG.
Pearson	9047,726	6210	,000
Deviance	2964,623	6210	1,000
Link function: Cauchit.			

Tabel 6 Hasil Uji Pseudo R-Square

Cox and Snell	,191
Nagelkerke	,217
McFadden	,100
Link function: Cauchit.	

Tabel 7 Hasil Uji Test of Parallel Linesa

MODEL	-2 LOG LIKELIHOOD	CHI-SQUARE	DF	SIG.
Null Hypothesis	2964,623			
General	2907,490b	57,133c	54	,360

The null hypothesis states that the location parameters (slope coefficients) are the same across response categories.

- a. Link function: Cauchit.
- b. The log-likelihood value cannot be further increased after maximum number of step-halving.
- c. The Chi-Square statistic is computed based on the log-likelihood value of the last iteration of the general model. Validity of the test is uncertain.

Berdasarkan tabel 4 diketahui berdasarkan uji Model Fitting Information diperoleh nilai *p-value sig* $0.00\ 000 < \alpha=5\%$ yang dapat disimpulkan bahwa bahwa data minimal ada satu variabel independen yang secara signifikan memengaruhi variabel dependen atau menunjukkan bahwa model sesuai dengan data. Berdasarkan tabel 5 diketahui hasil uji Goodness of Fit Information menunjukkan *p-value sig* $0.00\ 000 < \alpha=5\%$ menunjukkan tidak begitu relevan atau dapat diabaikan karena banyak cell yang memiliki frekuensi nol. Berdasarkan tabel 6 diketahui hasil uji Pseudo R-Square diperoleh nilai *Nagelkerke* tertinggi adalah 0,217. Hal ini menunjukkan bahwa seberapa besar kemampuan variabel independen untuk menjelaskan variansi opini BPK. Kemampuan variabel variabel independen untuk

mejelaskannya pengaruhnya ialah sebesar 21,7%. Berdasarkan tabel 8 diketahui uji Test of Parallel Lines diperoleh $p\text{-value}=0.360 > \alpha=5\%$ artinya terdapat ketidaksamaan kategori antar variable-variabel pada model, menunjukkan bahwa model tersebut adalah model yang baik atau model cocok.

Tabel 8 Hasil Uji Parameter Estimates

		ESTIMATE	STD. ERROR	WALD	DF	SIG.	95% CONFIDENCE INTERVAL	
							LOWER BOUND	UPPER BOUND
Threshold	[OPINI = 1,00]	-4,849	,335	209,969	1	,000	-5,505	-4,193
	[OPINI = 2,00]	-4,533	,319	201,564	1	,000	-5,159	-3,907
	[OPINI = 3,00]	-,036	,189	,037	1	,848	-,408	,335
	[OPINI = 4,00]	,925	,245	14,293	1	,000	,445	1,404
Location	KSAP	-,399	,036	121,382	1	,000	-,469	-,328
	KSPPAPB	,074	,030	6,096	1	,014	,015	,133
	KStPI	,016	,035	,203	1	,652	-,053	,084
	KKD	,116	,039	8,958	1	,003	,040	,192
	KPKD	,250	,069	12,998	1	,000	,114	,385
	KKP	,075	,049	2,404	1	,121	-,020	,171
	KAdm	-,104	,026	15,729	1	,000	-,155	-,053
	KKth	,151	,086	3,100	1	,078	-,017	,319
	KKefi	-,596	4,379	,019	1	,892	-9,178	7,986
	KKefe	-,155	,079	3,886	1	,049	-,309	-,001
	NKD	,000	2,265E-5	45,704	1	,000	,000	,000
	NPKD	6,609E-6	3,173E-6	4,338	1	,037	3,898E-7	1,283E-5
	NKP	2,757E-6	1,841E-5	,022	1	,881	-3,332E-5	3,884E-5
	NKth	-4,762E-5	2,260E-5	4,439	1	,035	-9,191E-5	-3,319E-6
	NKefi	,001	,007	,026	1	,871	-,013	,016
	NKefe	6,529E-6	4,018E-6	2,640	1	,104	-1,347E-6	1,440E-5
TKN	-,185	,040	21,830	1	,000	-,263	-,107	
NKN	-5,215E-6	3,822E-6	1,862	1	,172	-1,271E-5	2,276E-6	

Link function: Cauchit.

Keterangan: KPSAP = Kelemahan Sistem Akuntansi dan Pelaporan, Kelemahan Sistem Pengendalian, KSPAPB = Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Belanja; KStPI = Kelemahan Struktur Pengendalian Intern, KKD = Kasus Kerugian Daerah, KPKD = Kasus Potensi Kerugian Daerah, KKP = Kasus Kekurangan Penerimaan, KAdm = Kasus Administrasi, KKth = Kasus Ketidakhematan, KKefi = Kasus Ketidakefisienan, KKeFe = Kasus Ketidakefektifan, NKD = Nilai Kerugian Daerah, NPKD = Nilai Potensi Kerugian Daerah, NKP = Nilai Kekurangan Penerimaan, NKth = Nilai Ketidakhematan, NKefi = Nilai Ketidakefisienan, NKeFe = Nilai Ketidakefektifan, TKN = Temuan Kerugian Negara, NKN = Nilai Kerugian Negara
Sumber: Hasil pengolahan data

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan pengujian Parameter Estimates dengan hasil pengujian yang disajikan dalam tabel 8.

a. Pengaruh kelemahan sistem pengendalian intern terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian intern yang berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini adalah kelemahan SPAP dan SPPAPB, sedangkan kelemahan dan StPI tidak berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini atas laporan keuangan. Kelemahan SPAP dan SPPAPB memperoleh nilai signifikansi 0,000 dan 0,014. Hal ini dinilai berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini atau pengaruhnya 100% dan 98,6% terhadap opini. Sedangkan kelemahan StPI memperoleh nilai 0,652. Hal ini menunjukkan pengaruhnya terhadap opini sebesar 34,8%, yang berarti nilai temuan kelemahan struktur pengendalian intern tidak akan mempengaruhi pertimbangan pemberian opini.

Hasil tersebut memenuhi hipotesis kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H1a) dan hipotesis kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan belanja berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H1b) atau hipotesis diterima, yang berarti semakin besar kelemahan SPAP dan SPPAPB yang ditemukan maka akan semakin rendah tingkat kewajaran laporan keuangan dan menerima opini TW dan TMP. Hasil penelitian juga menunjukkan hasil bahwa hipotesis kelemahan struktur pengendalian intern berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H1c) tidak terpenuhi atau ditolak, karena memiliki nilai signifikanasi 0,652 atau hanya berpengaruh sebesar 34,8% serta walaupun diperoleh temuan

(rendah/tinggi) tidak akan mempengaruhi pemberian opini atas kewajaran laporan keuangan.

Hasil penelitian ini selaras dengan hasil penelitian Sipahutar dan Khairani (2013), Lasena (2013) Sunarsih (2013), Fatimah et al.(2014) yang menunjukkan bahwa efektivitas sistem pengendalian intern menjadi pertimbangan BPK RI dalam memberikan opini. Selain itu, telah membuktikan (Defera 2013) bahwa dari beberapa kelemahan sistem pengendalian intern tersebut hanya kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan yang selalu berpengaruh negatif pada seluruh pemerintah daerah di Indonesia dalam penentuan opini laporan keuangan pemerintah daerahnya. Hasil penelitian lain dinilai sejalan dengan hasil penelitian (Kawedar 2009) dan (Atyanta 2011) yang menunjukkan bahwa yang mempengaruhi penerimaan opini adalah dari kelemahan SPPAPB.

Kasus-kasus kelemahan SPI pada umumnya terjadi karena para pejabat/pelaksana yang bertanggung jawab belum sepenuhnya memahami ketentuan yang berlaku, lemah kegiatan, serta kurangnya koordinasi dengan pihak-pihak terkait dalam melakukan pengawasan dan pengendalian. Selain itu, kasus kelemahan SPI terjadi karena pejabat yang berwenang belum menyusun dan menetapkan kebijakan yang normal untuk suatu prosedur atau keseluruhan perencanaan dan pelaksanaan kegiatan. Hal ini menjadi celah yang dapat dimanfaatkan oleh oknum pelaku tindak pidana korupsi untuk melakukan penyelewengan. Sehingga temuan kelemahan pengendalian tersebut (KSPAP & KSPPAPB) akan mempengaruhi pertimbangan BPK dalam memberikan opini/pendapat atas kewajaran penyajian laporan keuangan dan sebagai bahan catatan KPK dalam menindak kasus korupsi.

b. Pengaruh temuan kasus ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa jumlah kasus kerugian daerah (KKD), kasus potensi kerugian daerah (KPKD), kasus penyimpangan administrasi (KAdm), Kasus Ketidakefektifan (KKefe) berpengaruh negatif pada pemberian opini. Sedangkan jumlah kasus kekurangan penerimaan (KKD), kasus ketidakhematan (KKth) dan kasus tidak efisien (KKefi) tidak

berpengaruh terhadap pemberian opini. Kasus ketidakpatuhan memperoleh nilai signifikansi 0,003 untuk kerugian daerah, 0,000 untuk potensi kerugian daerah, 0,000 untuk penyimpangan administrasi, dan 0,049 untuk ketidakefektifan. Hal ini karena jumlah temuan kasus ketidakpatuhan tersebut dinilai berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini atau jumlah kasus pengaruhnya terhadap opini sebesar 99,3% untuk KKD, 100% untuk KPKD, 100% untuk KAdm, dan 95,1% untuk KKefe. Sedangkan kasus kekurangan penerimaan (KKD) memperoleh nilai signifikansi 0,121, kasus ketidakhematan (KKth) sebesar 0,078 dan kasus ketidakefisienan (KKefi) sebesar 0,892. Hal ini menunjukkan bahwa temuan kasus ketidakpatuhan tersebut tidak berpengaruh terhadap opini walaupun temuan jumlah kasus yang diperoleh tinggi tidak akan mempengaruhi pertimbangan pemberian opini.

Hasil tersebut memenuhi hipotesis kasus kerugian daerah berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2a), kasus potensi kerugian daerah berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2b), kasus administrasi berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2d), kasus ketidakefektifan berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2g), atau hipotesis diterima, yang berarti semakin banyak kasus kerugian daerah (KKD), kasus potensi kerugian daerah (KPKD), kasus penyimpangan administrasi (KAdm), Kasus Ketidakefektifan (KKefe) yang ditemukan maka akan semakin rendah tingkat kewajaran laporan keuangan dan menerima opini TW dan TMP.

Hasil penelitian juga menunjukkan hasil bahwa hipotesis kasus kekurangan penerimaan berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2c), hipotesis kasus ketidakhematan berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2e), hipotesis kasus kasus ketidakefisienan berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2f) tidak terpenuhi atau ditolak, karena kasus kekurangan penerimaan (KKP) memperoleh nilai signifikansi 0,121, kasus ketidakhematan (KKth) sebesar 0,078 dan kasus ketidakefisienan (KKefi) sebesar 0,892 yang berarti walaupun diperoleh temuan (rendah/tinggi) tidak akan mempengaruhi pemberian opini atas kewajaran laporan keuangan.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa jumlah nilai kerugian daerah (NKD), nilai potensi kerugian daerah (NPKD),

nilai ketidakhematan (NKth) berpengaruh negatif pada pemberian opini. Sedangkan nilai kekurangan penerimaan (NKD), kasus ketidakefisienan (KKefi) dan nilai ketidakefektifan (NKefe) tidak berpengaruh terhadap pemberian opini. Nilai ketidakpatuhan memperoleh nilai signifikansi 0,000 untuk kerugian daerah, 0,037 untuk potensi kerugian daerah, dan 0,035 untuk ketidakhematan. Hal ini dinilai jumlah nilai temuan ketidakpatuhan tersebut berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini atau jumlah kasus pengaruhnya terhadap opini sebesar 100% untuk NKD, 96,3% untuk NPKD, dan 96,5% untuk NKth. Sedangkan nilai kekurangan penerimaan (NKP) memperoleh nilai signifikansi 0,881, kasus kasus ketidakefisienan (KKefi) sebesar 0,892, dan ketidakefektifan (KKefe) sebesar 0,104. Hal ini menunjukkan bahwa nilai temuan ketidakpatuhan tersebut tidak berpengaruh opini walaupun temuan jumlah kasus yang diperoleh tinggi tidak akan mempengaruhi pertimbangan pemberian opini.

Hasil tersebut memenuhi hipotesis nilai kerugian daerah berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2h), nilai potensi kerugian daerah berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2i), nilai ketidakhematan berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2k), atau hipotesis diterima, yang berarti semakin banyak nilai kerugian daerah (NKD), nilai potensi kerugian daerah (NPKD), nilai ketidakhematan (NKth) yang ditemukan maka akan semakin rendah tingkat kewajaran laporan keuangan dan menerima opini TW dan TMP.

Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa hipotesis nilai kekurangan penerimaan berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2j), hipotesis nilai ketidakefisienan berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2l), hipotesis nilai ketidakefektifan berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H2m) tidak terpenuhi atau ditolak, karena nilai kekurangan penerimaan (NKD) memperoleh nilai signifikansi 0,881, kasus-kasus ketidakefisienan (KKefi) sebesar 0,892, dan ketidakefektifan (KKefe) sebesar 0,104 yang berarti walaupun diperoleh temuan (rendah/tinggi) tidak akan mempengaruhi pemberian opini atas kewajaran laporan keuangan.

Temuan BPK tentang ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang menunjukkan pengaruh yang

signifikan ialah jumlah kasus dan nilai kerugian daerah (KKD & NKD), jumlah dan nilai potensi kerugian daerah (KPKD dan NPKD), jumlah kasus penyimpangan administrasi (KA_{adm}), nilai ketidakhematan (NK_{th}) dan kasus ketidakefektifan (KK_{efe}).

Hasil penelitian ini selaras dengan penelitian (Atyanta 2011), (Sipahutar dan Khairani 2013), (Sunarsih 2013) yang menunjukkan bahwa kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan mempengaruhi pemberian opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Sehingga dapat ditunjukkan bahwa semakin besar kelemahan temuan kasus dan nilai ketidakpatuhan yang ditemukan maka akan semakin rendah tingkat kewajaran laporan keuangan dan menerima opini TW dan TMP. Temuan yang diperoleh tersebut menunjukkan bahwa keadaan yang ada di lapangan sesungguhnya bahwa pengelolaan, pengendalian dan penyajian laporan keuangan di pemerintah daerah masih kurang optimal. Sehingga anggaran maupun alokasi dana yang seharusnya untuk kepentingan rakyat tidak dapat terserap dengan baik dan tidak tepat sasaran. Tindakan seperti ini harus menjadi perhatian masyarakat untuk peduli dalam mengawasi kinerja pemerintah untuk menjalankan pemerintahan yang bersih dan bebas dari Korupsi Kolusi dan Nepotisme.

c. Pengaruh temuan kerugian negara opini laporan keuangan pemerintah daerah

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa Temuan Kerugian Negara (TKN) berpengaruh negatif pada pemberian opini. Sedangkan Nilai Kerugian Negara (NKN) tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pemberian opini. Jumlah temuan kerugian negara memperoleh nilai signifikansi 0,000. Hal ini dinilai jumlah temuan kerugian negara tersebut berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini atau jumlah kasus pengaruhnya 100% terhadap pertimbangan pemberian opini. Sedangkan nilai kerugian negara (NKN) memperoleh nilai signifikansi 0,172. Hal ini menunjukkan bahwa nilai temuan kerugian negara tersebut tidak berpengaruh opini walaupun temuan jumlah kasus yang diperoleh tinggi tidak akan mempengaruhi pertimbangan pemberian opini.

Hasil tersebut memenuhi hipotesis temuan kerugian daerah berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H_{3a}), atau hipotesis diterima, yang berarti semakin banyak kasus

kerugian negara yang ditemukan maka akan semakin rendah tingkat kewajaran laporan keuangan dan menerima opini TW dan TMP. Hasil hipotesis nilai kerugian berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit BPK (H3b) tidak terpenuhi atau hipotesis ditolak, karena pengaruhnya hanya sebesar 82,8 % yang berarti temuan nilai kerugian negara (tinggi/rendah) ditemukan maka tidak akan terlalau memengaruhi pertimbangan pemberian opini kewajaran laporan keuangan.

Hasil tersebut menunjukkan bahwa temuan kasus kerugian dan nilai kerugian negara masih sangat tinggi dan ditemukan di setiap pemerintah daerah di Indonesia. Hal tersebut mengindikasikan bahwa kinerja pemerintah daerah masih banyak yang belum menjalankan roda pemerintahan yang efektif dan efisien. Temuan tersebut antara lain ialah kasus belanja atau pengadaan fiktif lainnya, kekurangan volume pekerjaan dan/atau barang, belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan dan lain-lain. Hal tersebut selaras Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2007 tentang SPKN mendefinisikan kerugian negara/daerah adalah berkurangnya kekayaan negara/daerah berupa uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai. Berdasarkan hasil penelitian tersebut maka dapat ditunjukkan bahwa semakin besar kelemahan temuan kasus dan nilai ketidakpatuhan yang ditemukan maka akan semakin rendah tingkat kewajaran laporan keuangan dan menerima opini TW dan TMP. Sehingga masyarakat dituntut untuk ikut serta berperan aktif dalam melakukan pengawasan terhadap kinerja pemerintah.

KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Kesimpulan

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

- a. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (KSPAP) dan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPPAPB) berpengaruh

- negatif pada pemberian opini BPK atas kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah, kelemahan struktur pengendalian intern (KStPI) tidak berpengaruh terhadap pemberian opini BPK atas kewajaran laporan keuangan.
- b. Temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan yang berpengaruh negatif terhadap pemberian opini yaitu temuan yang mengakibatkan kerugian daerah, potensi kerugian daerah, penyimpangan administrasi dan ketidakhematan. Sedangkan untuk temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan lainnya tidak mempengaruhi pemberian opini BPK atas kewajaran laporan keuangan
 - c. Temuan kerugian negara dan nilai kerugian negara berpengaruh negatif pada pemberian opini BPK atas kewajaran laporan keuangan. Temuan tersebut disebabkan karena belanja atau pengadaan fiktif lainnya, kekurangan volume pekerjaan dan/atau barang, belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan dan lain-lain. Sehingga semakin besar kelemahan temuan kasus dan nilai ketidakpatuhan yang ditemukan maka akan semakin rendah tingkat kewajaran laporan keuangan.

Implikasi

Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP), ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan temuan kerugian negara dapat mempengaruhi pertimbangan pemberian opini BPK yang berimplikasi secara praktis bagi pemerintah daerah dalam melakukan pembenahan pengelolaan keuangan daerah. Sehingga pemerintah daerah dapat merumuskan suatu regulasi yang tepat dalam menentukan kebijakan yang dapat meningkatkan penyediaan layanan publik yang baik serta memenuhi akuntabilitas publik yang menjadi motor dalam terciptanya suatu pemerintahan daerah yang baik.

Penelitian juga berimplikasi lembaga negara lain baik eksekutif, legislatif dan yudikatif yang memiliki fungsi sebagai pembuat kebijakan, pengawasan, dan penegakan hukum untuk memberikan apresiasi yang setinggi-tingginya, serta penegakan hukum yang konsisten agar terciptanya suatu pemerintahan daerah yang mampu mengakomodir segala kepentingan dan kebutuhan rakyat.

Keterbatasan

Beberapa keterbatasan mempengaruhi hasil penelitian dan perlu menjadi bahan pengembangan pada penelitian selanjutnya. Saran-saran yang dapat disampaikan berdasarkan penelitian ini adalah sebagai berikut.

- a. Hasil penelitian ini hanya dilakukan pada pemerintah daerah seluruh Indoensia berdasarkan laporan hasil pemeriksaan tahun 2011 sampai dengan 2013.
- b. Tidak dilakukannya Uji *Outlier* dalam penelitian ini karena ingin mengetahui nilai yang sesungguhnya atas populasi, sehingga nilai pengujian yang dihasilkan kurang baik.
- c. Kesulitan dalam mengakses data tentang literatur yang membahas tentang kerugian negara secara spesifik, selain itu maka dalam penelitian ini tidak mempertimbangkan penetapan materialitas audit sebagai salah satu faktor yang mempengaruhi pemberian opini.

REFERENSI

- Arens, Alvin A; Randal J. Elder and Mark S. Beasley. 2008. *Auditing and Assurance Services, Twelfth Edition*. Terjemahan Herman Wibowo. Jakarta.
- Arifianti, H., Payamta, dan Sutaryo. 2013. "Pengaruh Pemeriksaan dan Pengawasan Keuangan Daerah terhadap Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia)". *Simposium Nasional Akuntansi XVI*. Manado.
- Association of Certified Fraud Examiners. www.acfe.com diakses November 2014
- Atyanta, Ramya. 2011. Analisis Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten X di Jawa Timur). *Jurnal Ilmiah*. hal. 16.
- _____. 2014. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I 2013*. Pusat Informasi dan Komunikasi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.
- _____. 2014. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II 2013*. Pusat Informasi dan Komunikasi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.

- Choi, F. D. S., dan Gary K. M. 2011. *International Accounting*. Seventh Edition. Prentice Hall.
- Defera, Cris. 2013. Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan pada Ketentuan Perundang-Undangan terhadap Penentuan Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia Tahun 2008 – 2011. *Skripsi. Program Studi Akuntansi*. Universitas Atma Jaya Yogyakarta. Yogyakarta. hal. 94-95.
- Fatimah, Desi., Ria Nely, M. Rasuli. 2014. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern, Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan, Opini Audit Tahun Sebelumnya dan Umur Pemerintah Daerah Terhadap Penerimaan Opini Wajar Tanpa Pengecualian pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Seluruh Indonesia. *Jurnal Akuntansi*, Vol. 3, No. 1, hal.1-15.
- Hendarto, Thomas Gatot. 2006. Analisis penerapan konsep materialitas dan tindak lanjut audit atas suatu ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan dalam pedoman audit BPK atas laporan keuangan daerah. *Tesis*.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. Standar Pemeriksaan Akuntan Publik. SA Seksi 316. Pertimbangan Atas Kecurangan Dalam Audit Laporan Keuangan. *Ikatan Akuntan Indonesia*. Jakarta.
- International Standard on Auditing No. 240 (ISA no. 240): *The Auditor's Responsibilities Related to Fraud in an Audit of Financial Statements, effective December 2009*, International Federation of Accountants.
- Kawedar, Warsito. 2009. Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern (Studi Kasus di Kabupaten PWJ Yang Mengalami Penurunan Opini Audit). *Jurnal Akuntansi dan Auditing*. Vol. 6, No. 1. hal.8. <http://ejournal.undip.ac.id/index.php/akuditi/issue/view/25>.
- Mardiasmo. 2006. Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana Menuju Good Governance. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* vol.2.
- Moeller, Robert. 2009. *“Brink”s Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge, 7th Edition*. New York: John Wiley and Sons, Inc.
- Peraturan BPK RI No.1 Tahun 2007 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 Tentang

- Pedoman Pelaksanaan Reviu Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Prabowo, Hendi Yogi. (2014). To be Corrupt or Not to be Corrupt. *Journal of Money Laundering Control*, Vol.17 Iss 3 pp. 306 – 326
- Purwita, Intan Yunasri. 2014. Unsur Kerugian Keuangan Negara Akibat Penyalahgunaan Wewenang Dalam Tindak Pidana Korupsi. *Jurnal Artikel Ilmiah*. Universitas Brawijaya. Malang.
- Puspasari, Novita dan Eko Suwardi. 2012. Pengaruh Moralitas Individu dan Pengendalian Internal Terhadap Kecenderungan Kecurangan Akuntansi: Studi Eksperimen Pada Konteks Pemerintahan Daerah. Universitas Gadjah Mada Yogyakarta.
- Siregar, Syofian. 2010. *Statistika Deskriptif untuk Penelitian*. Cetakan ke-1. Jakarta: Rajawali Pers Sarita, P. D. 2012. Pengaruh Pengendalian Internal dan Gaya Kepemimpinan terhadap Kinerja Karyawan SPBU Yogyakarta (Studi Kasus Pada SPBU Anak Cabang Perusahaan RB.Group). *Jurnal Nominal 1 (1): 1-22*.
- Setiawan, W. 2012. Pengaruh Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Terhadap Tingkat Korupsi Pemerintah Daerah Di Indonesia. *Skripsi*. Universitas Diponegoro
- Sipahutar, Hottua dan Siti Khairani. 2013. Analisis Perubahan Opini LHP BPK RI Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Empat Lawang. eprints.mdp.ac.id/.../JURNAL_2009210104_HOTTUA%20SIPAHUTA. hal. 8.
- Sunarsih. 2013. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Opini Disclaimer BPK Terhadap Laporan Keuangan Di Lingkungan Departemen di Jakarta*. Tesis. Program Pasca Sarjana. Universitas Gunadarma. Jakarta. hal. 5, 28.
- Syhril, Rizki Alfi dan Samsubar Saleh. 2013. Identifikasi Kerugian Negara Pada Pemerintah Daerah: Kasus di Indonesia. *Abstrak Jurnal MAKSI UGM*. Volume 4.
- Syakhroza, A. 2003. Reformasi Profesi Akuntansi Sektor Publik dan Good Government Governance. *Jurnal Manajemen dan Usahawan* Vol. 32.
- The Center For Audit Quality. 2013. *Guide to internal Control Over Financial Reporting*. Washington, D.C. pp 1.
- Tobirin. 2008. Penerapan Etika Moralitas dan Budaya Malu Dalam

Mewujudkan Kinerja Pegawai Negeri Sipil Yang Profesional. *Jurnal Kebijakan dan Manajemen PNS*. 2: 16-21.

Tuanakotta, Theodorus M. 2012. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif, Edisi 2*. Jakarta. Salemba Empat.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

Zirman, E. D., dan R. M. Rozi. 2010. Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah, Penerapan Akuntabilitas Keuangan, Motivasi Kerja, dan Ketaatan Pada Peraturan Perundangan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Jurnal Ekonomi* 18 (1): 1-12.