

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

Ni Luh Ketut Shanti Antik Safitri, Darsono<sup>1</sup>

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

### ABSTRACT

*The aims of this research are to examine the effect of internal control weaknesses and the number of audit compliance findings on audit opinion in public sector. Prior research, Kawedar (2010), and Sipahutar and Khairani (2013) discovered that the decreasing of internal control weaknesses and the number of audit compliance findings affect the audit opinion given by the auditor. This research tested 354 regional financial statements in the area of Java from 2010 until 2012. Area sampling design method was used to select the financial statements. This research used logistic regression for data analysis and hypothesis examination. The result of the study indicated that internal control weaknesses and budget realization is not significant to the audit opinion. Otherwise, audit compliance findings have negative influence to audit opinion.*

*Keywords: audit opinion, regional government, internal control, audit compliance findings.*

### PENDAHULUAN

Tiap pemerintah daerah wajib membuat laporan pertanggung jawaban pelaksanaan APBD berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh suatu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Pemeriksa BPK dalam melaksanakan tugasnya membuat suatu laporan hasil pemeriksaan keuangan berupa opini, dan mengungkapkan dua jenis temuan, yaitu terkait sistem pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Dalam kurun waktu tiga tahun (2011-2013) BPK telah melakukan pemeriksaan sebanyak 1.503 objek pemeriksaan dari total 524 pemerintah provinsi/kabupaten/kota se-Indonesia. Dari hasil pemeriksaan, terdapat total 340 opini WTP termasuk dengan Paragraf Penjelasan (WTP-DPP). Perkembangan opini pemeriksaan berikut jumlah temuan SPI dan kepatuhan dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1

Perkembangan Opini dan Temuan Pemeriksaan pada Pemerintah Daerah Tahun 2011 s.d. 2013				
Tahun LK	WTP	Non WTP	Temuan SPI	Temuan Kepatuhan
2011	67	457	5.036	6.904
2012	120	403	4.412	5.876
2013	153	303	5.103	5.986
Jumlah	340	1.163	14.551	18.766

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

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

<sup>1</sup> Corresponding author

pemeriksaan yaitu efektivitas SPI, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan penyajian laporan keuangan dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan menemukan bukti empiris pengaruh SPI dan temuan kepatuhan terhadap opini audit pada pemerintah daerah.

### KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Pengaruh kelemahan SPI dan temuan kepatuhan terhadap opini audit pada pemerintah daerah didasarkan pada teori atribusi. 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). Harlod 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) ataukah 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, eksternal, atau campuran keduanya. 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). 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 temuan 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.

### Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Tiap pengelola keuangan daerah wajib menyampaikan laporan pertanggungjawaban pengelolaan APBD yang dinyatakan dalam bentuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). 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. 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.

### 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 termasuk opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan – WTP-DPP; 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; 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; 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; 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.

### Sistem Pengendalian Internal

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.

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. 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. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H1: Kelemahan SPI berpengaruh negatif terhadap opini audit.

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

SAP merupakan acuan wajib dalam menyajikan laporan keuangan entitas pemerintah, baik pemerintah pusat maupun daerah. Auditor eksternal menggunakan SAP sebagai kriteria dalam melaksanakan audit. SAP yang berlaku di Indonesia ditetapkan dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 tanggal 13 Juni 2005 dengan pembaharuannya PP Nomor 71 Tahun 2010. Auditor juga 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. Selain itu, 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 mengharuskan auditor membuat suatu laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SAP). 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. 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.

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. Atas dasar uraian tersebut, hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

H2: temuan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini audit

### **Realisasi Anggaran dan Opini Tahun Sebelumnya**

Variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini antara lain adalah besaran realisasi anggaran dan opini audit tahun sebelumnya. Penelitian sebelumnya oleh Doyle *et al.* (2007) mengemukakan bahwa perusahaan (swasta) yang di dalamnya banyak ditemukan kelemahan pengendalian internal adalah perusahaan yang memiliki tingkat kompleksitas bisnis dan operasi yang terdiferensiasi. Selain itu Ashbaugh (2006) menggunakan ukuran kompleksitas perusahaan, lingkup operasi, dan perubahan struktur organisasi sebagai faktor risiko pengendalian internal dalam penelitiannya. 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 diprosikan 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.

Auditor dalam menentukan opini audit dipengaruhi oleh banyak faktor. Salah satu kriteria dari tiga kriteria dasar penyusun atribusi eksternal menurut Kelley adalah 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.

## METODE PENELITIAN

### 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. 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 adalah lebih mudah dalam proses pengambilan data karena jumlah data menjadi lebih sedikit dan khusus pada kelompok area tertentu, pemerintah daerah dalam satu jenis area tersebut memiliki karakteristik yang sama, dan kecil kemungkinan mendapat opini TMP/*disclaimer*.

### Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel opini audit 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). Sedangkan variabel 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. 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. Variabel realisasi anggaran dihitung dengan menjumlahkan keseluruhan jumlah Rupiah dari total akun pendapatan dan belanja pada Laporan Realisasi Anggaran di masing-masing tahun pemeriksaan, yaitu tahun 2011, 2012, dan 2013. Variabel opini audit 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.

### Metode Analisis

Dalam penelitian ini variabel bebas merupakan campuran dari variabel kontinyu (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). Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis regresi logistik biner dengan rumus:

$$OPINI = \beta_0 + \beta_1 SPI + \beta_2 KPT + \beta_3 RANG2 + \beta_4 OTS + \varepsilon$$

Keterangan:

OPINI	=	Opini audit
SPI	=	Sistem pengendalian intern
KPT	=	Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan
RANG2	=	Realisasi anggaran

OTS = Opini tahun sebelumnya

**HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

**Deskripsi Objek Penelitian**

Setelah dilakukan pemilihan sampel sesuai kriteria yang telah ditetapkan, diperoleh 1.205 laporan keuangan yang dapat digunakan dalam penelitian ini. Gambaran laporan keuangan sampel berdasarkan jenis opini audit dapat dilihat pada tabel berikut ini.

**Tabel 2**  
**Opini WTP dan Non WTP atas Laporan Keuangan Tahun 2011-2013**

Tahun LKPD	Opini				Jumlah
	WTP	%	Non WTP	%	
2010	13	11,02	105	88,98	118
2011	30	25,42	88	74,58	118
2012	36	30,51	82	69,49	118
Jumlah	79	22,32	275	77,68	354

Sumber: Data Primer yang Diolah, 2014

Berdasarkan tabel 2 di atas, sebanyak 79 laporan keuangan pemerintah daerah mendapat opini WTP atau 22,32 persen, sedangkan 275 laporan keuangan mendapat opini audit non WTP atau 77,68 persen.

**Deskripsi Variabel**

Statistik deskriptif dari variabel kelemahan SPI (SPI) dan variabel temuan ketidakpatuhan (KPT) sebagai variabel independen disajikan dalam tabel 3. Selain itu, dalam tabel yang sama disajikan pula statistik deskriptif dari salah satu kontrol yaitu besaran realisasi anggaran entitas (RANG2).

**Tabel 3**  
**Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Min	Max	Mean	St. Dev
SPI	354	0	56	9,44	4,877
KPT	354	1	79	11,06	8,054
RANG2 (dalam miliaran)	354	746,10	64.937,89	3.421,17	5.943,17

Sumber: Data Primer yang Diolah, 2014

Dari tabel 3 dapat dilihat bahwa nilai rata-rata pada variabel level SPI sebesar 9,44 dengan standar deviasi 4,877. Sedangkan nilai rata-rata variabel KPT adalah sebesar 11,06 dengan standar deviasi 8,054. Hal ini menunjukkan bahwa temuan kepatuhan secara rata-rata lebih banyak daripada temuan SPI. Sedangkan variabel realisasi anggaran memiliki nilai rata-rata 3.421,17 miliar Rupiah dengan standar deviasi 5.493,17 miliar Rupiah.

Variabel OTS (opini tahun sebelumnya) dan OPINI (opini audit WTP) merupakan variabel *dummy*. Terhadap kedua variabel ini dilakukan analisis deskriptif menggunakan distribusi frekuensi sehingga dapat diketahui nilai frekuensi kemunculan masing-masing nilai dan persentase keseluruhannya. Tabel distribusi frekuensi terhadap masing-masing variabel tersebut seperti pada tabel 4 berikut ini.

**Tabel 4**  
**Distribusi Frekuensi Variabel OPINI dan OTS**

Kode	Keterangan	Frekuensi	Persentase
1	Opini WTP	79	22,3
0	Opini non WTP	275	77,7
Jumlah		354	100,0
1	Opini Tahun Sebelumnya (OTS) WTP	46	13,0
0	Opini Tahun Sebelumnya (OTS) non WTP	308	87,0
Jumlah		354	100,0

Sumber: Data Primer yang Diolah, 2014

Dari tabel 4 dapat diketahui persentase jumlah opini non WTP lebih banyak daripada opini non WTP yaitu 77,7 persen. Hal serupa juga terjadi pada variabel opini tahun sebelumnya (OTS) yang lebih banyak terdapat opini non WTP di tahun sebelumnya yaitu sebesar 87 persen.

**Pembahasan Hasil Penelitian**

Penelitian ini menggunakan Uji Normalitas *Kolmogorov-Smirnov* (K-S). Uji normalitas dilakukan untuk menentukan alat statistik yang paling tepat untuk digunakan dalam pengujian hipotesis. Dengan uji ini, data dikatakan terdistribusi secara normal bila nilai probabilitas (*p value*) lebih besar daripada 0,05.

**Tabel 5**  
**Hasil Uji Statistik Non Parametrik (1-Sample K-S)**

Uraian	<i>Kolmogorov-Smirnov</i>		<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	
	WTP	Non WTP	WTP	Non WTP
SPI	1,484	2,487	0,024	0,000
KPT	2,303	2,213	0,000	0,000
RANG2	6,502	6,502	0,000	0,000
OTS	3,107	8,870	0,000	0,000

Sumber: Data Primer yang Diolah, 2014

Berdasarkan hasil uji normalitas pada tabel 5, terlihat bahwa tingkat signifikansi untuk semua variabel pada kedua kelompok independen yang diuji seluruhnya berada dibawah 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan tidak terdistribusi normal, sehingga alat statistik non parametrik lebih tepat digunakan untuk uji beda variabel SPI, KPT, RANG, dan OTS antara opini WTP dan non WTP.

Karena tabel hasil uji normalitas telah menunjukkan bahwa data yang ada tidak terdistribusi normal, maka independent sample t-test tidak dapat digunakan dan pengujian selanjutnya digunakan *Mann Whitney U Test*. Hasil uji dapat dilihat pada tabel 6 berikut.

**Tabel 6**  
**Hasil Mann Whitney U Test**

Variabel	<i>Mann-Whitney U</i>	Z	<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>
SPI	10.165,000	-0,874	0,382
KPT	8.841,500	-2,527	0,012
RANG2	9.166,000	-2,116	0,034
OTS	5.422,500	-11,652	0,000

Sumber: Data Primer yang Diolah, 2014

Perbedaan yang signifikan pada tingkat signifikansi 5 persen antar data yang diuji akan ditunjukkan dengan nilai signifikansi di bawah 0,05. Dari tabel 6 dapat dilihat variabel SPI, KPT, dan RANG2 nilai signifikansinya di atas 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan pada nilai variabel SPI, KPT, dan RANG2 atas opini WTP maupun non WTP. Sedangkan perbedaan yang signifikan terjadi pada nilai variabel OTS atas opini WTP dan non WTP. Perbedaan ini dapat dijelaskan dari tabel berikut.

**Tabel 7**  
**Ranks Variabel OTS**

Variabel	OPINI	N	Mean Rank	Sum of Ranks
OTS	0	275	157,72	43.372,50
	1	79	246,36	19.462,50
Total		354		

Sumber: Data Primer yang Diolah, 2014

Dari perbedaan *mean rank*, dapat dilihat bahwa arah perbedaan cenderung lebih besar pada nilai OTS pada opini WTP. Nilai *mean rank* pada opini WTP sebesar 246,36 lebih besar dari nilai *mean rank* opini non WTP yaitu 157,72.

### Analisis Regresi Logistik

Dalam analisis regresi logistik biner terdapat asumsi yang harus dipenuhi yaitu uji multikolinieritas. Hasil uji multikolinieritas beserta interpretasinya adalah sebagai berikut.

**Tabel 8**  
**Nilai Coefficient Correlation**

Variabel	OTS	KPT	SPI	RANG2
OTS	1.000	0,082	0,062	-0,211
KPT	0,084	1.000	-0,395	-0,567
SPI	0,062	-0,395	1.000	-0,088
RANG	-0,211	-0,567	-0,088	1.000

Sumber: Data Primer yang Diolah, 2014

Pada tabel 8 dapat dilihat hasil besaran korelasi pada pengujian yang dilakukan menunjukkan nilai korelasi yang seluruhnya masih di bawah 95 persen sehingga variabel dapat dikatakan tidak terjadi multikolinieritas yang serius antara variabel-variabel dalam penelitian.

Multikolinieritas juga dapat diidentifikasi dengan melihat nilai *tolerance* dan VIF. Tabel 9 menunjukkan hasil pengujian terhadap nilai *tolerance* dan VIF.

**Tabel 9**  
**Nilai Tolerance dan VIF**

Variabel	Tolerance	VIF
SPI	0,700	1,428
KPT	0,479	2,087
RANG	0,547	1,828
OTS	0,953	1,049

Sumber: Data Primer yang diolah, 2014

Hasil penghitungan menunjukkan tidak adanya nilai *tolerance* di bawah 0,1 pada masing-masing variabel independen. Nilai VIF juga menunjukkan tidak ada satu variabel independen yang memiliki nilai di atas 10. Dapat disimpulkan tidak adanya multikolinieritas antara variabel independen dalam penelitian. Langkah selanjutnya apabila uji multikolinieritas tersebut dapat terpenuhi adalah dengan menilai kelayakan model. Ketika model yang hanya memasukkan konstanta saja ( $-2LL \text{ block number} = 0$ ) menunjukkan angka yang lebih besar dari model dengan variabel bebas ( $-2LL \text{ block number} = 1$ ), hal tersebut menunjukkan model regresi yang semakin baik atau model yang dihipotesiskan fit dengan data.

**Tabel 10**  
**Omnibus Test of Model Coefficient**

	Chi Square	df	Sig.
Step	137,297	4	0,000
Block	137,297	4	0,000
Model	137,297	4	0,000

Sumber: Data Primer yang Diolah, 2014

Tampak bahwa dengan memasukkan variabel bebas, nilai  $-2LL$  semakin kecil dengan selisih 137,297 yang dapat dilihat pada tabel 10 dengan signifikansi 0,00 (di bawah 0,05). Hal tersebut menunjukkan bahwa model dengan memasukkan variabel bebas adalah fit dengan data dan model layak untuk dipergunakan.

Lebih lanjut, untuk melihat apakah data empiris cocok dengan model (tidak ada perbedaan antara model dengan data) dilakukan dengan menggunakan *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test*. Jika nilai *Hosmer Lemeshow's Goodness of Fit* sama dengan atau kurang dari 0,05 maka terdapat perbedaan signifikan antara model dengan nilai observasi. Hasil dari pengujian *Hosmer and Lemeshow's* menunjukkan bahwa nilai *chi square* tabel untuk df 8 pada taraf signifikansi 0,05 adalah sebesar 15,5073 sehingga *chi square* hitung lebih kecil daripada *chi square* tabel ( $8,647 < 15,5073$ ). Selain itu nilai signifikansi adalah sebesar 0,373 atau lebih besar dari 0,05 yang

menunjukkan bahwa model mampu memprediksi nilai observasinya atau dapat diterima karena cocok dengan data observasinya.

Setelah semua asumsi regresi logistik terpenuhi, dilakukan pengujian hipotesis dengan menggunakan analisis regresi logistik biner. Hasil analisis yang dilakukan untuk menguji hipotesis yang telah dirumuskan pada tingkat signifikansi 5 persen, disajikan pada tabel 11 berikut ini.

**Tabel 11**  
*Variables in the Equation*

	B	S.E.	Wald	Df	Sig	Exp (B)	95% C.I.for EXP(B)	
							Lower	Upper
SPI	0,036	0,042	0,713	1	0,398	1,036	0,954	1,126
KPT	-0,132	0,036	13,522	1	0,000	0,876	0,817	0,940
RANG	0,000	0,000	16,481	1	0,000	1,000	1,000	1,000
OTS	4,293	0,552	60,493	1	0,000	73,209	24,814	215,990
<i>Constant</i>	-1,654	0,353	21,961	1	0,000	0,191		

Sumber: Data Primer yang Diolah, 2014

Model regresi yang terbentuk dari hasil analisis tersebut diatas adalah sebagai berikut:

$$OPINI = -1,654 + 0,036 \text{ SPI} - 0,132 \text{ KPT} + 0 \text{ RANG} + 4,293 \text{ OTS} + \varepsilon$$

Konstanta -1,654 menunjukkan apabila tidak terdapat variabel SPI, KPT, RANG, dan OTS maka nilai OPINI adalah -1,654 yang berarti probabilitas atau *odds* opini audit adalah WTP menjadi sebesar  $e^{-1,654}$  atau naik dengan faktor 0,1910. Koefisien variabel SPI sebesar 0,036 menunjukkan bahwa di tiap unit peningkatan level SPI, maka akan meningkatkan nilai variabel OPINI sebesar 0,036 dengan asumsi variabel lainnya konstan. Koefisien variabel KPT yang bernilai negatif menunjukkan adanya penurunan nilai variabel OPINI sebesar 0,132 di setiap peningkatan nilai variabel KPT. Koefisien variabel RANG yang bernilai 0 menunjukkan bahwa tidak ada hubungan antara variabel RANG dengan variabel OPINI. Variabel OTS yang bernilai 4,293 menunjukkan bahwa di setiap peningkatan nilai variabel OTS maka variabel OPINI juga akan meningkatkan dengan nilai 4,293. Hal ini menunjukkan bahwa bertambahnya satu unit variabel OTS meningkatkan *odds* variabel OPINI sebesar  $e^{4,285}$  atau 72,603. Nilai signifikansi 0,00 dalam tabel 4.13 menunjukkan bahwa pengaruh variabel OTS terhadap variabel OPINI adalah signifikan pada tingkat keyakinan 1 persen. Nilai ini menunjukkan apabila opini audit di tahun sebelumnya adalah WTP, maka akan meningkatkan probabilitas jenis opini tahun berikutnya adalah WTP dengan probabilitas 73,209 kali lebih tinggi dibandingkan apabila opini tahun sebelumnya adalah non WTP.

### Interpretasi Hasil Uji Hipotesis

Hipotesis 1 dalam penelitian ini menyatakan bahwa kelemahan SPI berpengaruh negatif terhadap opini audit. Berdasarkan hasil dari model regresi yang terbentuk dalam penelitian ini, dapat disimpulkan bahwa  $H_0$  gagal ditolak karena arah pengaruh antar variabel adalah positif dan nilai signifikansinya 0,393. Nilai ini menunjukkan bahwa level SPI tidak signifikan pengaruhnya terhadap opini pada tingkat keyakinan 5 persen.

Hipotesis 2 dalam penelitian ini menyatakan bahwa temuan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini audit. Berdasarkan nilai koefisien variabel KPT dalam model regresi logistik yang terbentuk, dapat disimpulkan bahwa hipotesis diterima. Nilai koefisien variabel KPT adalah sebesar -0,132 dengan nilai signifikansi 0,00 yang berarti bahwa  $H_0$  berhasil ditolak pada tingkat keyakinan 1 persen. Nilai ini menunjukkan bahwa apabila terdapat peningkatan satu unit variabel KPT atau bertambahnya jumlah temuan terhadap kepatuhan peraturan perundang-undangan maka akan mempengaruhi *odds* variabel OPINI sebesar  $e^{-0,128}$  atau 0,876 (mengalami penurunan karena lebih kecil dari 1) dengan asumsi variabel lainnya konstan. Arah pengaruh dari variabel level kepatuhan dengan opini audit adalah bertentangan atau negatif, dan pengaruh ini signifikan pada tingkat keyakinan 1 persen.

## KESIMPULAN

Berdasarkan uji hipotesis diketahui pengaruh kelemahan SPI dan besaran realisasi anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pemberian opini WTP oleh auditor BPK RI dalam pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan, temuan ketidakpatuhan peraturan perundang-undangan dan opini tahun sebelumnya berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit. Arah hubungan pengaruh tersebut adalah negatif antara level ketidakpatuhan dan opini audit, serta positif antara opini tahun sebelumnya terhadap opini audit. Hal ini berarti semakin banyak ditemukan jumlah temuan atas ketidakpatuhan peraturan perundang-undangan, maka akan semakin memperkecil probabilitas diberikannya opini WTP oleh auditor BPK RI terhadap laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan semakin tinggi probabilitas opini tahun lalu yang WTP, maka juga akan mempengaruhi probabilitas pemberian opini yang sama di tahun ini.

Keterbatasan-keterbatasan yang terdapat dalam penelitian ini antara lain bahwa lingkup penelitian ini terbatas, dari total 524 pemerintah daerah di Indonesia yang diaudit oleh BPK RI, hanya 354 pemerintah daerah yang dijadikan objek penelitian. Entitas pemerintah daerah sebagai objek penelitian hanya berkisar pada area pulau Jawa saja. Selain itu juga referensi terhadap penelitian sejenis di Indonesia, terutama di sektor pemerintahan masih sangat sedikit. Penelitian terdahulu yang berhasil dikumpulkan terbatas hanya penelitian terhadap satu entitas saja dengan jenis penelitian kualitatif. Hal terpenting yang menjadi keterbatasan adalah bahwa penelitian ini menggunakan variabel *dummy* dengan jumlah data di masing-masing kategori yang tidak berimbang, sehingga dikhawatirkan mengganggu validitas hasil uji statistik. Diharapkan dalam penelitian selanjutnya untuk dapat menjadi pertimbangan mengenai sampel di masing-masing kategori agar menggunakan jumlah yang lebih berimbang.

## REFERENSI

- Arens, A. A., Elder, R. J., dan Beasley, M.S. 2011. *Auditing dan Jasa Assurance, Pendekatan Terintegrasi*. Jakarta: Erlangga.
- Ashbaugh-Skaife, H., D. W. Collins, dan W. R. Kinney. 2007. The Discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies Prior to SOX-mandated Audits. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 44 (1): 166-192.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2007. *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta.
- Badan Pusat Statistik. 2010. *Data Kependudukan Indonesia 1971-2012*. Jakarta.
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission. 1992. "Internal Control-Integrated Framework". AICPA. [www.coso.org](http://www.coso.org), diakses tanggal 25 Agustus 2014.
- Doyle, J.T., W. Ge, dan S. McVay. 2007. Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 44 (1-2): 193-233.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19*. Edisi ke-5. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hottua Sipahutar dan Siti Khairani. 2013. *Analisis Perubahan Opini LHP BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Empat Lawang*. Terpublikasi di <http://eprints.mdp.ac.id>., diakses pada tanggal 11 Juni 2014.
- Ivancevich, J. M., Kanopaske, R., Matteson, M. T. 2008. *Perilaku dan Manajemen Organisasi* (terjemahan). Jakarta: Erlangga.
- McShane, Steven Lattimore dan Mary Ann Von Glinow. 2008. *Organizational Behaviour*. NY: Mc Graw Hill. 4 ed.
- Mirawati, Sudjono dan Jan Hoesada. 2009. Strategi Penerapan Peraturan Pemerintah nomor 60 tahun 2008: Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. *Majalah Akuntansi Indonesia*. Edisi no. 15/tahun III/Maret 2009. Hal 56-61.
- Pallant, Julie. 2011. *SPSS Survival Manual*. Australia: Allen and Unwin. 4ed.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.



Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Peraturan Pemerintah Nomor 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

Sekaran. U. 2006. *Research Methods for Business Metodologi Penelitian Bisnis*. Edisi Keempat. Jakarta : Salemba Empat.

Warsito Kawedar. 2009. Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*. Vol. 6 No. 1. Terpublikasi di <http://ejournal.undip.ac.id>., diakses pada tanggal 11 Juni 2014.