



DETERMINAN OPINI ATAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA

Dwi Kusumawati, Dwi Ratmono¹

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

ABSTRACT

This research aims to analyze the determinant factors that affect the opinion of the financial statement of the local government. The dependent variable in this research is audit opinion from the Audit Board of Republic of Indonesia on the financial statement of the local government. The independent variables were tested in this research is weakness of the internal control, non-compliance with laws and regulations, the age of local government, size of local government, the dependance level, human resource quality, follow-up of audit recommendation, the type of local government and the forms of local government. This research uses secondary data devided from the results of the examination report the Audit Board on the local goverment financial report period in 2015. The total sample as many as 497 local government in Indonesia. The analytical method used is ordinal logistic regression or ordered logistic regression. The results showed that the weakness of internal control and the dependance level have significant negative effect on opinion of the financial statement of the local government. The follow-up of audit recommendation have significant positive effect on opinion of the financial statement of the local government. Non-compliance with laws and regulations, the age of local government, size of local government, human resource quality, the type of local government and the forms of local government does not have a significant effect on opinion of the financial statement of the local government.

Keywords: audit opinion, weakness of the internal control, non-compliance with laws and regulations, the age of local government, size of local government.

PENDAHULUAN

Negara Kesatuan Republik Indonesia dibagi atas daerah provinsi dan daerah provinsi itu dibagi atas kabupaten dan kota, yang tiap-tiap provinsi, kabupaten, dan kota itu mempunyai pemerintahan daerah yang diatur dengan undang-undang seperti tercantum dalam Undang-Undang Dasar 1945 pasal 18 ayat 1. Masing-masing pemerintah daerah mengatur sendiri urusan pemerintahannya menurut asas otonomi dan tugas pembantuan. Otonomi daerah merupakan kewenangan daerah dalam mengatur urusan pemerintahannya sendiri untuk menyejahterakan masyarakat. Dengan dilaksanakannya otonomi daerah diharapkan mampu meningkatkan daya saing dan mampu mengembangkan dan mempertahankan potensi dan kekhasan yang beragam di setiap daerah.

Penyelenggaraan pemerintahan daerah ini akan dievaluasi oleh pemerintah untuk menilai kinerja penyelenggaraan pemerintahan daerah dalam upaya peningkatan kinerja berdasarkan prinsip tata pemerintahan yang baik. Hasil evaluasi penyelenggaraan pemerintahan daerah digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam menyusun rancangan kebijakan otonomi daerah berupa pembentukan, penghapusan, dan penggabungan daerah. Salah satu sumber informasi dalam penilaian evaluasi kinerja penyelenggaraan pemerintahan daerah (EKPPD) ini adalah laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD. Laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD tersebut disusun dalam bentuk

¹ Corresponding author

laporan keuangan pemerintah daerah. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang telah disusun, kemudian disampaikan kepada BPK.

Menurut Undang-Undang Nomor 15 tahun 2006 tentang BPK, BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara. Pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah oleh BPK dilakukan dalam rangka menilai kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Hasil pemeriksaan ini berupa laporan hasil pemeriksaan yang memuat opini.

Pada semester I tahun 2016, pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP sebanyak 58%, opini WDP sebanyak 35%, opini TW sebanyak 1% dan opini TMP sebanyak 6%. Hal ini tidak sesuai dengan target RPJMN 2010-2014 yang menetapkan opini WTP atas seluruh laporan keuangan pemerintah daerah pada Tahun 2014. Oleh karena itu, perlu diteliti lebih lanjut mengenai faktor penentu (determinan) opini atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti dan analisis bahwa kelemahan SPI, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, umur pemerintah daerah, ukuran pemerintah daerah, ketergantungan pemerintah daerah, kualitas SDM, tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terdahulu, tipe pemerintah daerah dan status pemerintah daerah mempengaruhi opini atas laporan keuangan pemerintah daerah.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Hubungan keagenan (*agency relationship*) didefinisikan oleh Jensen dan Meckling (1976) sebagai “*contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent*”. Menurut Lane (dalam Halim dan Abdullah, 2006) teori keagenan dapat diterapkan dalam organisasi publik. Hubungan *agent* dengan *principal* dalam lingkup pemerintahan daerah di Indonesia terjadi antara masyarakat, DPRD dan pemerintah daerah. Dalam pemerintahan daerah, rakyat mendelegasikan wewenang kepada wakil rakyat di daerah untuk menyelenggarakan berbagai urusan pemerintahan di daerah. Kepala daerah berperan sebagai *agent* dan rakyat berperan sebagai *principal*.

Kinerja pemerintah daerah harus diawasi untuk memastikan bahwa kinerjanya patuh terhadap peraturan dan ketentuan yang berlaku. Upaya yang dilakukan adalah dengan melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang dilakukan oleh auditor eksternal yang independen. Auditor bertanggung jawab untuk memberikan opini mengenai kewajaran suatu laporan keuangan agar *principal* yakin atas kinerja *agent* yang dilihat melalui laporan keuangan.

Pengaruh Kelemahan SPI terhadap Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Efektivitas sistem pengendalian intern merupakan salah satu kriteria BPK dalam memberikan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Pengujian dilakukan terhadap efektivitas desain dan implementasi sistem pengendalian intern dalam rangka penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah sebagai wujud dari pertanggungjawaban pelaksanaan APBD. Sistem pengendalian intern yang efektif akan menghasilkan laporan keuangan yang baik. Oleh karena itu, masyarakat yang diwakili oleh anggota DPRD sebagai *principal* akan menuntut pemerintah daerah sebagai *agent* untuk dapat mendesain dan mengimplementasikan sistem pengendalian intern yang efektif sesuai dengan peraturan

yang berlaku. Dalam hal ditemukan adanya kelemahan sistem pengendalian intern yang secara material berpengaruh pada kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah, maka temuan tersebut diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan atas sistem pengendalian intern.

Kelemahan sistem pengendalian intern mencerminkan bahwa *agent* tidak mendesain atau tidak mengimplementasikan sistem pengendalian secara efektif. Semakin banyak temuan kelemahan sistem pengendalian intern maka perolehan opini atas laporan keuangan *agent* akan semakin buruk. Kawedar (2009) menemukan bahwa peningkatan kelemahan sistem pengendalian intern merupakan salah satu penyebab suatu pemerintah daerah mengalami penurunan opini audit. Fatimah (2014) menyebutkan secara rinci bahwa kelemahan SPI terkait sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini WTP. Berdasarkan hal tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H1 : Kelemahan SPI berpengaruh negatif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Pengaruh Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan terhadap Opini atas Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan juga menjadi kriteria BPK dalam memberikan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Pengujian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dilaksanakan guna mendeteksi kesalahan yang material dalam laporan keuangan sebagai akibat dari adanya unsur perbuatan melanggar hukum. Laporan keuangan pemerintah daerah merupakan wujud dari pertanggungjawaban pelaksanaan APBD yang dilakukan pemerintah daerah sebagai *agent* kepada DPRD sebagai *principal*. Laporan keuangan yang disusun sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku akan menghasilkan opini yang baik. Opini merupakan kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Jika ditemukan atau diduga ada unsur pelanggaran hukum, maka pemeriksa mengungkapkan unsur atau dugaan pelanggaran hukum tersebut dalam laporan hasil pemeriksaan terkait kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

Temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan menunjukkan bahwa *agent* telah melakukan penyimpangan atau pelanggaran dalam melakukan pengelolaan keuangan negara. Semakin banyak jumlah temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan maka opini yang diperoleh akan semakin buruk. Fatimah (2014) mengungkapkan secara rinci bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kasus kerugian daerah dan penyimpangan administrasi berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP. Hal ini didukung oleh Nalurita (2015) yang menyebutkan bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap kredibilitas laporan keuangan pemerintah daerah yang diwakili oleh opini, semakin rendah jumlah temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan maka kemungkinan memperoleh opini yang baik semakin tinggi. Berdasarkan hal tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H2 : Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Pengaruh Umur Pemerintah Daerah terhadap Opini atas Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Umur pemerintah daerah dapat diartikan sebagai lamanya pemerintah daerah berdiri dihitung sejak dikeluarkannya undang-undang pembentukan daerah. Pemerintah daerah yang sudah lama dibentuk memiliki kemampuan pengelolaan keuangan negara

yang lebih baik. Pengelolaan keuangan negara yang baik dicerminkan dalam opini atas laporan keuangan yang baik pula. Hal ini disebabkan karena pemerintah daerah yang sudah lama dibentuk telah mendapatkan rekomendasi-rekomendasi sebagai perbaikan dari kekurangan yang ditemukan dalam pemeriksaan sebelumnya. Laporan keuangan merupakan wujud pertanggungjawaban pemerintah daerah sebagai *agent* kepada DPRD sebagai *principal*.

Hasil penelitian Lesmana (2010) menunjukkan bahwa umur pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan. Tingkat pengungkapan laporan keuangan yang baik akan menghasilkan kualitas laporan keuangan yang baik pula. Kualitas laporan keuangan yang baik ditunjukkan oleh perolehan opini atas laporan keuangan yang baik. Berdasarkan hal tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H3 : Umur pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Opini atas Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Nilai total aset mencerminkan ukuran pemerintah daerah. Menurut Damanpour (dalam Nalurita, 2015) ukuran (*size*) dapat diukur dengan jumlah karyawan, total aset, total pendapatan, dan tingkat produktifitas. Semakin besar nilai total aset maka semakin besar ukuran pemerintah daerah. Semakin besar ukuran pemerintah daerah maka masalah yang timbul dalam pengelolaan keuangan daerah akan semakin kompleks. Sehingga pemerintah daerah sebagai *agent* akan lebih sulit dalam melakukan pengelolaan keuangan negara karena cakupan yang lebih luas. Hal ini akan menyebabkan *agent* akan mendapatkan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang buruk. Selain itu, tuntutan masyarakat sebagai *principal* kepada *agent* akan semakin tinggi. Berdasarkan hal tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H4 : Ukuran pemerintah Daerah berpengaruh negatif terhadap opini atas laporan keuangan Pemerintah Daerah

Pengaruh Ketergantungan Pemerintah Daerah terhadap Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Pembagian tugas antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah diikuti oleh pemberian sumber keuangan negara kepada pemerintah daerah. Pemerintah pusat menyalurkan dana kepada pemerintah daerah untuk mendanai kebutuhan daerah. Ketergantungan pemerintah daerah menunjukkan pendapatan pemerintah daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat. Salah satu bentuk transfer pemerintah pusat kepada pemerintah daerah adalah Dana Alokasi Umum (DAU). Pemerintah pusat dalam hal ini sebagai *principal* yang menyalurkan dana kepada pemerintah daerah selaku *agent* untuk mendanai kebutuhan daerahnya. Sebagai konsekuensinya, *agent* harus menyampaikan pertanggungjawaban kepada *principal* atas penggunaan dana yang diberikan oleh pemerintah pusat.

Hasil penelitian Virgasari (dalam Renas 2014) mengungkapkan bahwa terdapat hubungan antara perolehan DAU dengan kinerja keuangan daerah. Kinerja keuangan daerah akan berdampak pada perolehan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Berdasarkan hal tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H5 : Ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah

Pengaruh Kualitas SDM terhadap Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Otonomi daerah tidak dipandang semata-mata sebagai hak dan wewenang, tetapi lebih merupakan kewajiban dan tanggung jawab sehingga bagi daerah dituntut

mengembangkan dan meningkatkan SDM (Widjaja, 2004). Semakin baik kualitas SDM maka akan berdampak pada semakin baik pengelolaan keuangan daerah yang diwujudkan dengan semakin baiknya opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Menurut Kiranayanti dan Erawati (2016) penyusunan laporan keuangan yang berkualitas membutuhkan sumber daya manusia yang kompeten dan memahami aturan penyusunan laporan keuangan sesuai standar akuntansi pemerintah. Laporan keuangan pemerintah daerah yang baik bersumber dari kemampuan sumber daya manusia yang baik pula. Hubungan sumber daya manusia dengan pemerintah daerah seperti hubungan *principal* dan *agent* dalam teori keagenan. Pemerintah daerah sebagai *principal* dan sumber daya manusia sebagai *agent*. *Agent* yang berkualitas akan menghasilkan kualitas pekerjaan yang baik. Kualitas pengelolaan keuangan negara akan menjadi lebih baik sehingga *principal* akan mendapatkan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang baik pula.

Hasil penelitian Kiranayanti dan Erawati (2016) menunjukkan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan daerah. Semakin tinggi kompetensi SDM maka semakin tinggi pula pengaruhnya terhadap kualitas laporan keuangan. Berdasarkan hal tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H6 : Kualitas SDM berpengaruh positif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah

Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terdahulu terhadap Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Besarnya manfaat yang diperoleh dari pemeriksaan terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa, bukan pada temuan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat. Manajemen entitas bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan. Manajemen dapat memperoleh sanksi bila tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan. Tidak ada batasan tahun LHP yang ditindaklanjuti, selama rekomendasi belum ditindaklanjuti maka pemeriksa perlu terus memantau tindak lanjut. Pemerintah daerah sebagai *agent* wajib melakukan tindak lanjut sesuai dengan rekomendasi. Hal ini diperlukan agar untuk periode selanjutnya, tidak terjadi kesalahan yang berulang dan pengelolaan keuangan negara menjadi lebih baik. Pengelolaan yang baik ditunjukkan oleh laporan keuangan yang baik. Laporan keuangan merupakan bentuk tanggung jawab *agent* kepada *principal* dalam rangka melakukan pengelolaan keuangan negara.

Penelitian Akbar, *et al.* (2016) menyimpulkan bahwa pengaruh terbesar terhadap perolehan opini adalah penyelesaian tindak lanjut pemeriksaan, peningkatan 1% penyelesaian tindak lanjut dapat meningkatkan probabilitas bagi pemerintah daerah untuk mendapatkan opini WTP sebesar 3,28%. Semakin banyak tindak lanjut hasil pemeriksaan yang telah sesuai akan menyebabkan semakin besar probabilitas bagi Pemerintah Daerah untuk mendapatkan opini WTP (Akbar, *et al.* 2016). Berdasarkan hal tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H7 : Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terdahulu berpengaruh positif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Pengaruh Tipe Pemerintah Daerah terhadap Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Indonesia dibagi atas daerah-daerah provinsi dan daerah provinsi itu dibagi atas kabupaten dan kota. Pemerintah daerah sebagai *agent* bertanggung jawab kepada masyarakat sebagai *principal* dalam menjalankan pemerintahan. *Agent* yang memiliki fasilitas yang lebih baik dan pendidikan yang lebih baik akan menghasilkan laporan keuangan yang baik. Sehingga opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang diperoleh akan semakin baik.

Pemerintah kota dan pemerintah kabupaten merupakan daerah otonom yang memiliki kewenangan untuk mengurus dan mengatur urusan pemerintahannya sendiri. Husnatarina dan Halim (2013) menyatakan bahwa kota merupakan daerah perumahan yang memiliki berbagai fasilitas untuk mendukung warganya hidup secara mandiri. Menurut Abdullah (dalam Husnatarina dan Halim, 2013), kabupaten dan kota memiliki karakteristik yang berbeda di antaranya pemerintah kabupaten memiliki wilayah lebih besar dari pemerintah kota, kepadatan penduduk di kabupaten lebih rendah dari kota yang mengakibatkan masalah bagi pemerintah kabupaten dalam menyediakan lapangan kerja, pendidikan, dan kesehatan, serta penduduk di kota memiliki tingkat pendidikan yang lebih tinggi dan kesehatan yang lebih baik dari pada kabupaten. Hal ini menyebabkan perolehan opini atas laporan keuangan pemerintah kota lebih baik dari kabupaten. Penelitian yang dilakukan oleh Husnatarina dan Halim (2013) menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara perbedaan tipe pemerintah daerah dengan perolehan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Berdasarkan hal tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H8 : Tipe pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Pengaruh Status Pemerintah Daerah terhadap Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Berdasarkan penelitian Bappenas (dalam Husnatarina dan Halim, 2013), daerah pemekaran yang baru dibentuk menunjukkan kinerja yang relatif kurang optimal dibandingkan dengan daerah induk, dan terdapat keterbatasan SDM yang tersedia. Berdasarkan pusat penelitian dan pengembangan kementerian otonomi daerah (dalam Husnatarina dan Halim, 2013), tidak satu pun daerah otonom baru dikelompokkan ke dalam kategori mampu meskipun penataan berbagai aspek pemerintahan untuk mendukung pemerintahan sesuai dengan pedoman yang ada. Oleh karena itu, opini atas laporan keuangan pemerintah daerah pada daerah induk lebih baik dari daerah pemekaran. Penelitian oleh Husnatarina dan Halim (2013) menunjukkan bahwa perbedaan bentuk pemerintah daerah berpengaruh terhadap perolehan opini, pemerintah daerah sebagai daerah induk mendapatkan opini lebih baik dari daerah pemekaran.

Pemerintah daerah sebagai *agent* bertanggung jawab kepada masyarakat sebagai *principal* dalam menjalankan pemerintahan. *Agent* yang memiliki status sebagai daerah induk atau daerah pemekaran diharapkan menghasilkan laporan keuangan yang baik. Sehingga opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang diperoleh akan semakin baik.

Berdasarkan hal tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H9 : Status pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Variabel terikat yang digunakan dalam penelitian ini adalah opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang dikeluarkan oleh BPK. Opini atas laporan keuangan tersebut diukur menggunakan skala ordinal. Pengukuran opini yang digunakan merupakan pengukuran yang dikembangkan oleh Nalurita (2015). Peringkat untuk setiap kategori opini ditunjukkan oleh Tabel 1.

Tabel 1
Peringkat Opini

Nilai	Opini	Keterangan
1	TMP	Tidak Memberikan Pendapat

2	TW	Tidak Wajar
3	WDP	Wajar Dengan Pengecualian
4	WTP DPP	Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Paragraf Penjelas
5	WTP	Wajar Tanpa Pengecualian

Variabel kelemahan SPI diukur berdasarkan jumlah temuan terkait kelemahan SPI. Pengukuran kelemahan SPI dengan menggunakan jumlah temuan terkait kelemahan SPI menggunakan pengukuran yang dikembangkan oleh Kawedar (2009). Variabel ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan diukur berdasarkan jumlah total temuan BPK terkait ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan. Variabel umur pemerintah daerah dalam penelitian ini diukur berdasarkan lamanya pemerintah daerah berdiri dihitung sejak dikeluarkannya undang-undang pembentukan daerah. Variabel ukuran pemerintah daerah dihitung berdasarkan nilai ln total aset. Hal ini berdasarkan pada penelitian Nalurita (2015). Variabel ketergantungan pemerintah daerah terhadap pemerintah pusat ini dihitung berdasarkan persentase perbandingan besarnya nilai dana alokasi umum dengan total pendapatan pemerintah daerah. Variabel kualitas SDM diukur berdasarkan jumlah pegawai pemerintah daerah yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi. Penilaian variabel tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terdahulu dihitung berdasarkan perbandingan jumlah tindak lanjut yang sesuai dengan rekomendasi dengan total rekomendasi. Hal ini sesuai dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Akbar, *et al* (2016). Tipe pemerintah daerah dinyatakan sebagai variabel *dummy*, pemerintah daerah dengan tipe kota diberi kode "1" dan untuk pemerintah daerah dengan tipe kabupaten diberi kode "0". Status pemerintah daerah dinyatakan sebagai variabel *dummy*, pemerintah daerah sebagai daerah induk diberi kode "1" dan untuk pemerintah daerah sebagai daerah pemekaran kode "0".

Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini yaitu seluruh Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia yaitu sebanyak 508 Pemerintah Kabupaten/Kota. Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling*. Kriteria pengambilan sampel yakni Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia yang telah menyampaikan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah TA 2015 tepat waktu kepada BPK RI dan Pemerintah Kabupaten/Kota yang memiliki data yang lengkap untuk kepentingan penelitian.

Metode Analisis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis multivariat dengan menggunakan regresi logistik ordinal sebagai berikut:

$$\text{Logit (pOPINI)} = \text{OPINI} + 1\text{KSPI} + 2\text{KPT} + 3\text{KPD} + 4\text{UKPD} + 5\text{TLRHP} + 6\text{UPD} + 7\text{KSDM} + 8\text{TPD} + 9\text{SPD}$$

Keterangan:

OPINI	: Opini atas LKPD
, 1- 9	: Koefisien regresi
KSPI	: Kelemahan SPI
KPT	: Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan
KPD	: Ketergantungan Pemerintah Daerah
UKPD	: Ukuran Pemerintah Daerah
TLRHP	: Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Terdahulu
UPD	: Umur Pemerintah Daerah
KSDM	: Kualitas SDM
TPD	: Tipe Pemerintah Daerah

SPD : Status Pemerintah Daerah

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sampel Penelitian

Dari populasi sebanyak 508 pemerintah kabupaten dan kota, terdapat pemerintah kabupaten/kota yang terlambat menyampaikan laporan keuangan pemerintah daerah TA 2015 kepada BPK sebanyak 9 pemerintah kabupaten/kota dan 2 pemerintah kabupaten/kota yang tidak memiliki data yang dibutuhkan untuk penelitian ini. Sehingga menghasilkan jumlah sampel sebanyak 497 pemerintah kabupaten/kota.

Deskripsi Variabel

Ringkasan Statistik Deskriptif untuk variabel-variabel yang digunakan pada penelitian ini dapat dilihat pada tabel 2 berikut:

Tabel 2
Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Rata-rata	Deviasi Standar
KSPI	497	2	20	7,710	2,959
KPT	497	1	23	7,130	3,478
UPD	497	1	65	37,840	24,108
UKPD	497	26,398	31,328	28,326	0,657
KPD	497	0%	76,980%	52,213%	11,904%
KSDM	497	1	252	72,390	37,090
TLRHP	497	0%	96,647%	66,278%	19,945%

Sumber: Data Sekunder yang diolah tahun 2016

Dari tabel 2 dapat diketahui bahwa jumlah sampel dalam penelitian ini (N) adalah sebanyak 497 pemerintah kabupaten/kota di Indonesia. Variabel kelemahan SPI (KSPI) memiliki nilai minimum 2 dan nilai maksimum 20, dengan kata lain pemerintah kabupaten/kota mendapatkan temuan terkait kelemahan SPI paling sedikit 2 temuan yaitu Pemerintah Kabupaten Cirebon dan paling banyak 20 temuan yaitu Pemerintah Kabupaten Indragiri Hulu. Nilai rata-rata jumlah temuan kelemahan SPI pemerintah kabupaten/kota adalah 7,710 dengan deviasi standar dari sampel adalah sebesar 2,959.

Variabel ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (KPT) memiliki nilai minimum 1 dan nilai maksimum 23. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah kabupaten/kota mendapatkan temuan terkait ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan paling sedikit 1 temuan yaitu Pemerintah Kota Pekalongan, Pemerintah Kabupaten Lombok Tengah, Pemerintah Kabupaten Sambas, Pemerintah Kabupaten Pulang Pisau, Pemerintah Kotamobagu, Pemerintah Kota Ternate dan Pemerintah Kota Tidore Kepulauan dan paling banyak 23 temuan yaitu Pemerintah kabupaten Tolikara. Nilai rata-rata jumlah temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan adalah 7,130 dengan deviasi standar dari sampel adalah sebesar 3,478.

Variabel umur pemerintah daerah (UPD) memiliki nilai minimum 1 dan nilai maksimum 65. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah yang paling baru dibentuk berusia 1 tahun yaitu Pemerintah Kabupaten Buton Tengah dan pemerintah daerah yang paling lama dibentuk sudah berusia 65 tahun yaitu Pemerintah Kabupaten Bandung, Pemerintah Kabupaten Bekasi dan 95 Pemerintah Kabupaten/Kota lainnya. Nilai rata-rata umur pemerintah daerah adalah 37,840 tahun dengan deviasi standar dari sampel adalah 24,108.

Variabel ukuran pemerintah daerah (UKPD) memiliki nilai minimum 26,398 dan nilai maksimum 31,328. Nilai tersebut merupakan hasil logaritma natural dari total aset pemerintah daerah. Nilai total aset pemerintah daerah paling rendah adalah Pemerintah Kabupaten Banggai Laut senilai Rp. 291.343.049.387,92 dan nilai total aset pemerintah daerah paling tinggi adalah Pemerintah Kabupaten Merauke senilai Rp. 40.305.237.635.265,40. Nilai rata-rata UKPD adalah 28,326 dengan deviasi standar 0,657.

Variabel ketergantungan pemerintah daerah (KPD) memiliki nilai minimum 0% dan nilai maksimum 76,980%. Nilai tersebut merupakan perbandingan nilai dana alokasi umum dengan total pendapatan. Pemerintah daerah yang memiliki nilai ketergantungan terhadap pemerintah pusat paling kecil adalah Pemerintah Kabupaten Bengkalis dan Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara yaitu 0%, hal ini dikarenakan pemerintah daerah tersebut memiliki nilai DAU sebesar 0. Pemerintah daerah yang memiliki nilai ketergantungan terhadap pemerintah pusat paling tinggi adalah Pemerintah Kabupaten Pulau Morotai sebesar 76,980%. Nilai rata-rata KPD adalah 52,213% dengan deviasi standar 11,904.

Variabel kualitas SDM (KSDM) memiliki nilai minimum 1 dan nilai maksimum 252. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah kabupaten/kota memiliki pegawai dengan latar belakang pendidikan akuntansi paling sedikit sebanyak 1 orang yaitu Pemerintah Kabupaten Konawe Kepulauan dan Pemerintah Kabupaten Manokwari Selatan dan paling banyak 252 orang yaitu Pemerintah Kota Bandung. Nilai rata-rata KSDM adalah 72,390 dengan deviasi standar 37,090.

Variabel Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terdahulu (TLRHP) memiliki nilai minimum 0% dan nilai maksimum 96,647%. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat pemerintah daerah yang belum menindaklanjuti atau tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi BPK yaitu Pemerintah Kabupaten Kolaka Timur dan Pemerintah Kabupaten Manokwari Selatan. Pemerintah Kabupaten Pati merupakan pemerintah daerah yang tindak lanjutnya sesuai dengan rekomendasi BPK paling banyak yaitu sebesar 96,647%.

Skala pengukuran untuk variabel tipe pemerintah daerah dan status pemerintah daerah merupakan skala nominal, sedangkan opini merupakan skala ordinal. Menurut Ghozali (2016), uji statistik yang tepat untuk variabel dengan skala pengukuran nominal dan ordinal adalah distribusi frekuensi. Distribusi frekuensi untuk variabel opini, tipe pemerintah daerah dan status pemerintah daerah ditunjukkan oleh Tabel 3, Tabel 4 dan Tabel 5.

Tabel 3
Tabel Frekuensi OPINI

Keterangan	Frekuensi	Persentase	Persentase Valid	Persentase Kumulatif
TMP (1)	30	6	6	6
TW (2)	4	0,800	0,800	6,800
WDP (3)	180	36,200	36,200	43,100
WTP DPP (4)	0	0	0	43,100
WTP (5)	283	56,900	56,900	100
Total	497	100	100	

Sumber: Data sekunder yang diolah Tahun 2016

Dari tabel 3 dapat diketahui bahwa jumlah sampel dalam penelitian ini adalah sebanyak 497 pemerintah kabupaten/kota. Perolehan Opini atas LKPD TA 2015 terbanyak adalah WTP (5) yaitu sebanyak 283 atau 56,900%, sedangkan untuk perolehan OPINI lain yaitu WDP (3) sebanyak 180 atau 36,200%, TW (2) sebanyak 4 atau 0,800% dan TMP (1) sebanyak 30 atau 6%. Pada tahun anggaran 2015 ini, tidak terdapat pemerintah kabupaten/kota yang memperoleh opini WTP DPP (4).

Tabel 4
Tabel Frekuensi Tipe Pemerintah Daerah

Keterangan	Frekuensi	Persentase	Persentase Valid	Persentase Kumulatif
Kabupaten (0)	406	81,700	81,700	81,700
Kota (1)	91	18,300	18,300	100
Total	497	100	100	

Sumber: Data sekunder yang diolah Tahun 2016

Variabel tipe pemerintah daerah dalam penelitian ini dinyatakan sebagai variabel *dummy*, dan dikelompokkan menjadi 2 kategori yaitu kota (1) dan kabupaten (0). Tabel 4 menunjukkan bahwa dari 497 sampel terdapat pemerintah daerah dengan kategori kota (1) sebanyak 91 atau 18,300% dan kategori kabupaten (0) sebanyak 406 atau 81,700%.

Tabel 5
Tabel Frekuensi Status Pemerintah Daerah

Keterangan	Frekuensi	Persentase	Persentase Valid	Persentase Kumulatif
Daerah Pemekaran (0)	234	47,100	47,100	47,100
Daerah Induk (1)	263	52,900	52,900	100
Total	497	100	100	

Sumber: Data sekunder yang diolah Tahun 2016

Variabel status pemerintah daerah dalam penelitian ini dinyatakan sebagai variabel *dummy*, dan dikelompokkan menjadi 2 kategori yaitu daerah induk (1) dan daerah pemekaran (0). Tabel 5 menunjukkan bahwa dari 497 sampel terdapat pemerintah daerah dengan kategori daerah induk (1) sebanyak 263 atau 52,900% dan kategori daerah pemekaran (0) sebanyak 234 atau 47,100%.

Hasil Penelitian

Berdasarkan penilaian kelayakan model regresi (uji *goodness of fit*), nilai signifikansi Pearson menunjukkan angka 1. Nilai signifikan sebesar $1,00 > 0,050$ yang berarti bahwa data observasi/penelitian sesuai dengan prediksi model regresi logistik ordinal yang digunakan atau model penelitian layak digunakan.

Hasil pengujian hipotesis ditunjukkan oleh hasil uji estimasi parameter, yakni menunjukkan pengaruh setiap variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil uji estimasi parameter ditunjukkan dalam tabel 6.

Tabel 6
Tabel Estimasi Parameter

Variabel	Estimate	Std. Error	Wald	df	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
OPINI = 1	-13,193	7,173	3,382	1	0,066	-27,253	0,867
OPINI = 2	-13,023	7,173	3,297	1	0,069	-27,081	1,035
OPINI = 3	-9,980	7,156	1,945	1	0,163	-24,005	4,045
KSPI	-0,162	0,035	21,181	1	0,000	-0,231	-0,093
KPT	-0,053	0,029	3,314	1	0,069	-0,110	0,004
UPD	-0,006	0,015	0,156	1	0,693	-0,035	0,023
UKPD	-0,256	0,241	1,134	1	0,287	-0,728	0,215
KPD	-0,062	0,013	21,768	1	0,000	-0,088	-0,036
KSDM	0,003	0,004	0,822	1	0,365	-0,004	0,011
TLRHP	0,040	0,006	45,660	1	0,000	0,028	0,052



TPD=0	-0,202	0,280	0,521	1	0,470	-0,750	0,346
TPD=1	0	.	.	0	.	.	.
SPD=0	-0,139	0,664	0,044	1	0,834	-1,440	1,162
SPD=1	0	.	.	0	.	.	.

Sumber: Data sekunder yang diolah tahun 2016

Pengujian hipotesis pertama (H1) diperoleh tingkat signifikan sebesar 0,000 (sig. < 0,050) dan nilai estimasi sebesar -0,162. Hal ini menunjukkan bahwa variabel kelemahan SPI berpengaruh negatif signifikan terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang berarti H1 diterima. Semakin banyak jumlah temuan KSPI maka akan semakin buruk opini atas laporan keuangan pemerintah daerah atau semakin sedikit jumlah temuan terkait kelemahan SPI maka akan semakin baik opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang diperoleh. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Kawedar (2009) yang menyimpulkan bahwa peningkatan kelemahan SPI merupakan salah satu penyebab penurunan opini. Fatimah (2014) menyebutkan secara rinci bahwa kelemahan SPI terkait sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini WTP.

Pengujian hipotesis kedua (H2) diperoleh tingkat signifikan sebesar 0,069 (sig. > 0,050) dan nilai estimasi sebesar -0,053. Hal ini menunjukkan bahwa variabel ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tidak berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang berarti H2 ditolak. Hal ini tidak sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Nalurita (2015) yang menyimpulkan bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap kredibilitas laporan keuangan pemerintah daerah yang diwakili oleh opini BPK. Jumlah temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang sedikit tidak mengindikasikan pemerintah daerah sebagai *agent* akan mendapatkan opini yang baik. Hal ini disebabkan karena opini bukan merupakan kesimpulan terkait pengujian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan saja, tetapi kesimpulan terhadap keseluruhan kewajaran dalam penyajian laporan keuangan. Selain itu, penyimpangan atau pelanggaran yang dilakukan oleh *agent* berupa penyimpangan administrasi yang tidak berdampak finansial sehingga tidak mempengaruhi opini secara material. Materialitas merupakan besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dapat mengubah atau mempengaruhi pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan atas informasi tersebut.

Hipotesis ketiga (H3) diperoleh tingkat signifikan sebesar 0,693 (sig. > 0,050) dan nilai estimasi sebesar -0,006. Hal ini menunjukkan bahwa umur pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang berarti H3 ditolak. Lamanya pemerintah daerah berdiri tidak menjadi bahan pertimbangan pemeriksa dalam memberikan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini diduga karena daerah yang baru berdiri bukan merupakan ukuran bagi pemerintah daerah dalam menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah sesuai SAP. Pemerintah daerah yang baru terbentuk memiliki permasalahan yang lebih sedikit dan anggaran yang lebih kecil dibandingkan dengan pemerintah daerah yang sudah lama terbentuk (Fatimah, 2014). Sehingga memudahkan pemerintah daerah sebagai *agent* untuk mengelola dan mempertanggungjawabkan anggaran yang digunakan. Hal ini akan berdampak pada peroleh opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang lebih baik. Hal ini tidak sesuai dengan penelitian Lesmana (2010) yang menunjukkan bahwa umur pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan. Tingkat pengungkapan laporan keuangan yang baik akan menghasilkan kualitas laporan keuangan yang baik pula. Kualitas laporan keuangan yang baik ditunjukkan oleh perolehan opini atas laporan keuangan yang baik.

Hipotesis keempat (H4) diperoleh tingkat signifikan sebesar 0,287 (sig. > 0,050) dan nilai estimasi sebesar -0,256. Hal ini menunjukkan bahwa ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang berarti H4 ditolak. Hal ini kemungkinan disebabkan karena masalah yang dihadapi bukan diukur berdasarkan nilai total aset, tetapi masalah pada manajemen aset. Masyarakat sebagai *principal* memberikan mandat kepada pemerintah daerah sebagai *agent* untuk melakukan manajemen yang baik terhadap aset. Meskipun pemerintah daerah sebagai *agent* memiliki nilai total aset yang besar, namun jika dalam rangka menjalankan tugasnya, *agent* didukung oleh sistem yang baik dan sumber daya manusia yang memadai dalam melakukan manajemen yang tepat maka akan menghasilkan pengelolaan keuangan negara yang baik. Pengelolaan keuangan negara yang baik ditunjukkan dalam opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang baik.

Hipotesis kelima (H5) diperoleh tingkat signifikan sebesar 0,000 (sig. < 0,050) dan nilai estimasi sebesar -0,062. Hal ini menunjukkan bahwa ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh signifikan negatif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini tidak sesuai dengan hipotesis kelima yang menyatakan bahwa ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap opini atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah karena hasil yang ditunjukkan berlawanan dengan hipotesis sehingga H5 ditolak. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Nalurita (2015) yang menyimpulkan bahwa ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap penentuan kredibilitas laporan keuangan pemerintah daerah yang diwakili oleh opini BPK. Ketergantungan pemerintah daerah menunjukkan pendapatan pemerintah daerah yang berasal dari transfer pemerintah pusat. Pemerintah pusat dalam hal ini sebagai *principal* yang menyalurkan dana kepada pemerintah daerah selaku *agent* untuk mendanai kebutuhannya. Sebagai konsekuensinya, *agent* harus menyampaikan pertanggungjawaban kepada *principal* atas penggunaan dana yang diberikan. Ketergantungan *agent* yang rendah terhadap *principal* menyebabkan jumlah yang harus dipertanggungjawabkan oleh *agent* menjadi semakin sedikit, jumlah yang sedikit mempermudah pemerintah daerah dalam mengelola dan mempertanggungjawabkannya sehingga kemungkinan untuk mendapatkan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang baik akan menjadi lebih besar.

Hipotesis keenam (H6) diperoleh tingkat signifikan sebesar 0,365 (sig. > 0,050) dan nilai estimasi sebesar 0,003. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas SDM tidak berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang berarti H6 ditolak. Hal ini tidak sesuai dengan hasil penelitian Kiranayanti dan Erawati (2016) yang menunjukkan bahwa kompetensi SDM berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan daerah. Sumber daya manusia sebagai *agent* bertanggung jawab kepada pemerintah daerah sebagai *principal* atas terlaksananya pengelolaan keuangan negara yang baik. Pengelolaan yang baik ditunjukkan oleh opini atas laporan keuangan pemerintah yang baik. Hal ini disebabkan karena penempatan pegawai yang tidak sesuai dengan kompetensi. Pegawai dengan latar belakang pendidikan akuntansi ditempatkan bukan di tempat yang membutuhkan kompetensi dalam bidang akuntansi, atau pegawai yang menjalankan siklus keuangan tidak memiliki latar belakang pendidikan akuntansi. Selain itu, terdapat mutasi pegawai yang sering dilakukan. Mutasi ini tidak diikuti dengan transfer pengetahuan dari pegawai lama kepada pegawai baru.

Hipotesis ketujuh (H7) diperoleh tingkat signifikan sebesar 0,000 (sig. < 0,050) dan nilai estimasi sebesar 0,040. Hal ini menunjukkan bahwa tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh positif signifikan terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang berarti H7 diterima. Pemerintah daerah sebagai *agent* melakukan tindak lanjut sesuai dengan rekomendasi agar pada periode selanjutnya tidak terjadi kesalahan yang berulang dan pengelolaan keuangan negara menjadi lebih baik.

Pengelolaan yang baik ditunjukkan oleh laporan keuangan yang baik. Laporan keuangan merupakan bentuk tanggung jawab *agent* kepada *principal* dalam rangka melakukan pengelolaan keuangan negara. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Akbar, *et al.* (2016) yang menyimpulkan bahwa tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh positif terhadap probabilitas pemerintah daerah memperoleh opini WTP. Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan memiliki pengaruh terbesar dalam mendapatkan opini WTP dibanding variabel lain dalam penelitiannya.

Hipotesis kedelapan (H8) diperoleh tingkat signifikan sebesar 0,470 (sig. > 0,050). Hal ini menunjukkan bahwa variabel tipe pemerintah daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang berarti H8 ditolak. Hal ini tidak sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Husnatarina dan Halim (2013) yang menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara perbedaan tipe pemerintah daerah dengan perolehan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Pemerintah kabupaten jika memiliki desain SPI yang lebih efektif dan dapat mengimplementasikannya dengan baik, maka akan memperoleh opini atas laporan keuangan yang lebih baik. Hal ini ditunjukkan dengan rata-rata jumlah temuan kelemahan SPI pemerintah kabupaten yang lebih sedikit dari pemerintah kota. Keberhasilan dalam mendesain dan mengimplementasikan SPI merupakan keberhasilan *agent* dalam menjalankan wewenang yang diberikan oleh *principal* untuk mengelola keuangan daerah. Keberhasilan tersebut dicerminkan dalam opini atas laporan keuangan yang baik.

Hipotesis kesembilan (H9) diperoleh tingkat signifikan sebesar 0,834 (sig. > 0,050). Hal ini menunjukkan bahwa variabel status pemerintah daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah yang berarti H9 ditolak. Hal ini tidak sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Husnatarina dan Halim (2013) yang menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara perbedaan tipe pemerintah daerah dengan perolehan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini disebabkan karena pemerintah daerah yang baru dibentuk dan berstatus sebagai daerah pemekaran, akan menghasilkan laporan keuangan yang baik jika didukung oleh fasilitas dan sumber daya yang memadai. Pemerintah daerah sebagai *agent* bertanggung jawab kepada masyarakat sebagai *principal* dalam menjalankan pemerintahan. Pemerintah daerah baik sebagai daerah induk maupun sebagai daerah pemekaran memiliki kewajiban yang sama dalam melakukan perbaikan dengan melakukan tindak lanjut sesuai rekomendasi pada pemeriksaan terdahulu agar menghasilkan laporan keuangan yang baik. Laporan keuangan sebagai wujud tanggung jawab *agent* kepada *principal*.

KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Hasil penelitian ini menunjukkan kelemahan SPI dan ketergantungan pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terdahulu berpengaruh positif terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Sedangkan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, umur pemerintah daerah, ukuran pemerintah daerah, kualitas SDM, tipe pemerintah daerah dan status pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan antara lain kesulitan dalam memperoleh data jumlah pegawai yang ditempatkan di bagian atau dinas yang bertanggung jawab dalam penyusunan laporan keuangan berdasarkan latar belakang pendidikan akuntansi di setiap pemerintah daerah dan sampel yang diambil dalam penelitian ini hanya satu tahun anggaran sehingga konsistensi hasil penelitian belum teruji.

Atas dasar keterbatasan tersebut, untuk penelitian selanjutnya disarankan agar peneliti selanjutnya dapat memperoleh data pegawai pemerintah daerah yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi yang ditempatkan di bagian atau dinas yang



bertanggung jawab dalam penyusunan laporan keuangan dan menambahkan sampel penelitian lebih dari satu tahun anggaran, agar konsistensi hasil penelitian dapat diuji.

REFERENSI

- Akbar, B., M.S. Djanegara, and A. Djazuli. 2016. "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Probabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah untuk Mendapatkan Opini WTP". *Paper disajikan pada The IAFOR International Conference On The Social Sciences*, Dubai, 27-29 Februari 2016
- Arens A.A., R.J. Elder, and M.S. Beasley. 2012. *Jasa Audit dan Assurance*. Jakarta: Salemba Empat
- Atmaja, R. M. 2015. "Pengaruh Temuan BPK Mengenai Kelemahan SPI, Ketidapatuhan terhadap Ketentuan Perundang-undangan dan Kerugian Negara terhadap Pemberian Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Seluruh Indonesia". *Skripsi Tidak Dipublikasikan*, Universitas Sebelas Maret
- Atyanta, R. 2013. "Analisis Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten X di Jawa Timur)". *Skripsi Tidak Dipublikasikan*, Universitas Brawijaya
- Barlian, R.N. 2015. "Analisis Determinan Temuan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia dan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia". *Tesis Tidak Dipublikasikan*, Universitas Sebelas Maret
- Badan Pemeriksa Keuangan RI, 2016, *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester I Tahun 2016*, Jakarta
- Fatimah, D., R.N. Sari, and 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, h. 1-16
- Ghozali, I. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM. SPSS 19 edisi kedelapan*. Semarang: Universitas Diponegoro
- Halim, A. and S. Abdullah. 2006. Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah: Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan*, Vol. 2, No. 1, h, 53-64
- Husnatarina, F. and A. Halim. 2013. Relationship Between The Type of Auditor Opinions With The Difference of Local Government Forms in Indonesia. *Review of Integrative Business and Economics Research*, Vol. 2, No.1, h. 102-119
- Jensen M. C. and W.H. Meckling. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economic*, V. 3, No. 4, pp. 305-360
- Kawedar, W. 2009. Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern (Studi Kasus di Kabupaten PWJ yang Mengalami Penurunan Opini Audit). *Jurnal of Accounting and Auditing*, Vol. 6, No. 1, h, 18-26
- Kiranayanti, I.A.E. and N.M.A. Erawati. 2016. Pengaruh Sumber Daya Manusia, Sistem Pengendalian Intern, Pemahaman Basis AkruaI terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 16.2, h, 1290-1318



- Latan, H. 2014. *Aplikasi Analisis Data Statistik untuk Ilmu Sosial Sains Dengan IBM SPSS*. Bandung: Alfabeta
- Lesmana, S.I. 2010. "Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib di Indonesia". *Tesis Tidak Dipublikasikan*, Universitas Sebelas Maret
- Nalurita, N. 2015. "Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Kepatuhan Terhadap Perundang-undangan dan Karakteristik Pemerintah Daerah terhadap Kredibilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia". *Tesis Tidak Dipublikasikan*, Universitas Sebelas Maret
- Renas. and D. Muid. 2014. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Studi pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah Periode 2009-2011. *Diponegoro Journal Of Accounting*, Vol. 4, No. 3, Hal. 1
- Romney, M.B. and P.J. Steinbart. 2015. *Sistem Informasi Akuntansi-Accounting Information Systems* edisi ke-tiga belas. Jakarta: Salemba Empat
- Sekaran, U. 2011. *Research Methods for Business* edisi ke-empat. Jakarta: Salemba Empat
- Widjaja, H. 2004. *Otonomi Daerah dan Daerah Otonom*. Jakarta: PT.RajaGrafindo Persada