

PENGARUH KLASIFIKASI TEMUAN PEMERIKSAAN DAN OPINI TAHUN SEBELUMNYA TERHADAP PENENTUAN OPINI PEMERIKSAAN BPK ATAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

Janu Hasnowo

(bawonosongo@gmail.com)

Haryanto

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro

ABSTRACT

This research aims to prove empirically by explaining directly influence the classification of the audit findings (weakness of internal control systems and non-compliance with laws and regulations) and the previous year's audit opinion on the determination of the audit opinion from the Audit Board of Republic of Indonesia (BPK RI) on the financial statement of the local government (LKPD). The independent variable, weakness of the internal control system is proxied by the number of weaknesses of the system of accounting and reporting controls, the number of weaknesses of the implementation of the control system of income and expenditure budget, and the weakness of the internal control structure. As for the independent variable, non-compliance with laws and regulations is proxied by the number of cases of loss of the local government, the number of cases of potential loss of the local government, the number of cases of shortage of income and the number of cases of administrative irregularities. Analysis of the data in this research using ordinal logistic regression, since the variable is proxied by ordinal data into WTP, WTP-DPP, WDP, TMP and TW. This research uses secondary data, audit reports of BPK on the financial statements of the local government from fiscal Year 2012 to 2013. The results of research shows that the weaknesses of the system of accounting and reporting controls, and cases of loss of the local government negatively affect the determination of audit opinion on the financial statement of the local government, while the previous year's audit opinion positively affect to these.

Keywords: internal control system, compliance with laws and regulations, audit opinion, ordinal logistic regression

PENDAHULUAN

Salah satu produk reformasi ekonomi Indonesia pasca krisis ekonomi adalah reformasi di bidang keuangan negara. Reformasi keuangan negara telah melahirkan tiga paket undang-undang keuangan negara yang telah berhasil merubah struktur keuangan negara serta akuntabilitasnya. Nasution (2007) mengungkapkan bahwa untuk melengkapi paket peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara, telah diterbitkan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, yang telah memulihkan kebebasan dan kemandirian BPK, serta memperluas obyek pemeriksaannya.

Hasil pemeriksaan BPK, dari Tahun 2004 hingga 2014 telah mengalami dinamika perkembangan. Secara umum pemeriksaan atas Laporan Keuangan Kementerian Lembaga menunjukkan hasil yang sangat baik dan selalu mengalami peningkatan perolehan opini. Tercatat mulai dari TA 2008 sudah tidak ada lagi kementerian/lembaga yang memperoleh opini Tidak Wajar (*adverse opinion*). Perolehan opini Wajar Tanpa Pengecualian

(*unqualified opinion*) pada kementerian/lembaga telah lebih dari 70% sejak TA 2011. Tren positif dari hasil pemeriksaan BPK atas Laporan Keuangan Kementerian/Lebaga tersebut tidak terjadi pada perkembangan hasil pemeriksaan BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Hingga TA 2014, perolehan opini WTP pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah belum mencapai 50% dari jumlah total seluruh pemerintah daerah di Indonesia. Selain itu, sejak TA 2011 s.d 2014 apabila dilihat dari jumlah temuan pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, rata-rata stabil atau tidak terjadi penurunan jumlah. Hal tersebut mengindikasikan bahwa pengelolaan keuangan pada pemerintah daerah secara umum belum bisa dikatakan akuntabel dan kredibel.

Berbicara mengenai fenomena hasil pemeriksaan BPK, saat ini muncul banyak kritik dari masyarakat kepada BPK, yang menganggap opini atas kewajaran laporan keuangan yang diberikan BPK tidak mencerminkan kondisi entitas pemerintah yang sebenarnya (Djalil, 2014). Dalam mengkritisi BPK, masyarakat bukan tanpa dasar dan alasan, masyarakat mempertanyakan mengapa BPK dapat memberikan opini WTP kepada entitas pemerintah pada suatu periode anggaran, tetapi pada periode anggaran berikutnya entitas tersebut justru tersandung masalah kecurangan (Djalil, 2014). Selain itu, ada pertanyaan dari masyarakat mengenai keputusan BPK yang pernah memberikan opini WTP kepada sebuah entitas pemerintahan tetapi pada dua periode berikutnya BPK justru mengganti opini tersebut menjadi Tidak Menyatakan Pendapat (*disclaimer opinion*) (Tuanakotta, 2011). Fenomena penentuan opini pemeriksaan laporan keuangan, khususnya untuk pemeriksaan atas LKPD disoroti oleh Julianto (2010), bahwa terdapat inkonsistensi perumusan opini dari pemeriksaan LKPD satu dengan yang lain, hal tersebut semakin terlihat apabila ditinjau dari berbagai kondisi atau keragaman temuan pemeriksaan yang sekiranya menjadi pertimbangan BPK dalam merumuskan opini hasil pemeriksaan.

Dalam SPKN disebutkan beberapa kriteria yang seharusnya dijadikan pertimbangan pemeriksa dalam penetapan opini atas laporan keuangan, yaitu kesesuaian dengan SAP, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas SPI. Dalam efektivitas SPI, apabila terdapat pengendalian intern yang lemah maka dapat mengakibatkan catatan akuntansi yang tidak lengkap dan/atau dokumen yang tersedia tidak memadai dan/atau sistem tidak menghasilkan data akuntansi yang valid, ketiga hal tersebut tentu saja dapat mempengaruhi penentuan opini. Sedangkan untuk temuan ketidakpatuhan, jika pemeriksa yakin bahwa terdapat tindakan melanggar hukum yang dilakukan oleh entitas mempunyai dampak material terhadap laporan keuangan, dan pelanggaran tersebut belum dipertanggungjawabkan/ dikoreksi dan belum diungkapkan secara memadai, maka hal tersebut juga akan mempengaruhi penentuan opini. Selain mempertimbangkan adanya kelemahan SPI dan temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, Julianto (2010) juga menyebutkan bahwa dalam penentuan opini harus dipertimbangkan faktor lainnya, diantaranya adalah materialitas. Tingkat materialitas pemeriksaan diperoleh dari pengujian tingkat risiko dengan memperhatikan beberapa hal, salah satunya adalah opini terakhir tahun sebelumnya (Djalil, 2014).

Penelitian yang menguji pengaruh kelemahan sistem pengendalian intern terhadap penentuan opini pemeriksaan telah dilakukan oleh Atmaja (2015), Narulita (2015), Fransiska (2015), Fatimah (2014), Atyanta (2013) dan Kawedar (2009). Hasil penelitian secara umum menyimpulkan bahwa temuan kelemahan sistem pengendalian intern berpengaruh negatif terhadap penentuan opini pemeriksaan. Sementara itu, beberapa hasil

penelitian yang membahas mengenai pengaruh jumlah temuan ketidakpatuhan terhadap penentuan opini pemeriksaan telah dilakukan oleh Atmaja (2015), Narulita (2015), Fatimah (2014), Safitri (2014), dan Atyanta (2013). Secara umum hasil penelitian menyimpulkan bahwa temuan ketidakpatuhan berpengaruh negatif terhadap penentuan opini pemeriksaan. Dan untuk penelitian yang menguji pengaruh opini tahun sebelumnya terhadap penentuan opini saat ini telah dilakukan oleh Narulita (2015), Fatimah (2014) dan Safitri (2014). Kesimpulan yang diambil dari beberapa hasil penelitian tersebut adalah opini pemeriksaan tahun sebelumnya berpengaruh positif terhadap penentuan opini pemeriksaan saat ini.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Pengaruh Temuan Kelemahan SPI terhadap Opini Pemeriksaan

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP, dinyatakan bahwa pengendalian intern yang efektif akan mampu memberikan keyakinan memadai atas keandalan laporan keuangan. Juklak Pemeriksaan Keuangan (2014) menyatakan bahwa hasil dari pengujian efektivitas sistem pengendalian intern merupakan salah satu kriteria dalam penentuan opini pemeriksaan. Dalam IHPS BPK diungkapkan bahwa secara umum LKPD yang memperoleh opini WTP dan WDP memiliki pengendalian intern yang memadai, sedangkan LKPD yang memperoleh opini TMP dan TW masih memerlukan banyak perbaikan pengendalian intern. Hal tersebut dapat juga disimpulkan bahwa semakin banyak temuan kelemahan SPI berarti semakin tidak efektif sistem pengendalian intern yang berlangsung pada entitas pemerintah daerah, atau dapat dikatakan semakin kecil peluang untuk mendapatkan opini WTP dan WDP. Temuan kelemahan SPI dapat diklasifikasikan dalam tiga kelompok yaitu (i) kelemahan atas pengendalian akuntansi dan pelaporan, (ii) kelemahan pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, serta (iii) kelemahan struktur pengendalian intern.

Kelemahan sistem pengendalian intern yang diklasifikasikan sebagai kelemahan pengendalian akuntansi dan pelaporan mengindikasikan adanya kelemahan dalam sistem yang terkait dengan kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan. Apabila dihubungkan dengan faktor konsistensi dalam teori atribusi, maka semakin banyak temuan pemeriksaan dengan klasifikasi kelemahan pengendalian akuntansi dan pelaporan maka akan semakin mempengaruhi keandalan pelaporan dan pengamanan aset, atau dapat disimpulkan laporan keuangan semakin tidak wajar diungkapkan.

H1: Jumlah kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan mempunyai pengaruh negatif terhadap penentuan Opini BPK atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah.

Kelemahan sistem pengendalian intern yang diklasifikasikan sebagai kelemahan pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja mengindikasikan adanya kelemahan dalam pengendalian terkait dengan pemungutan dan penyetoran penerimaan daerah, serta pelaksanaan program/ kegiatan pada entitas yang diperiksa. Apabila dihubungkan dengan faktor konsistensi dalam teori atribusi, maka semakin banyak temuan pemeriksaan dengan klasifikasi kelemahan pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja maka akan semakin mempengaruhi efisiensi dan efektivitas pelaksanaan kegiatan serta membuka peluang terjadinya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-

undangan, yang berarti bahwa laporan keuangan semakin tidak handal, atau tidak wajar dalam pengungkapannya.

H2: Jumlah kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja mempunyai pengaruh negatif terhadap penentuan Opini BPK atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah.

Kelemahan sistem pengendalian intern yang diklasifikasikan sebagai kelemahan struktur pengendalian intern berarti mengungkap adanya kelemahan yang terkait dengan ada/tidak adanya struktur pengendalian intern atau efektivitas struktur pengendalian intern yang ada dalam entitas yang diperiksa. Apabila dihubungkan dengan faktor konsistensi dalam teori atribusi, maka semakin banyak temuan pemeriksaan dengan klasifikasi kelemahan struktur pengendalian intern maka akan semakin berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian secara keseluruhan. Apabila sistem pengendalian secara keseluruhan dikatakan lemah, maka pengungkapan laporan keuangan yang disajikan semakin tidak wajar.

H3: Jumlah kelemahan struktur pengendalian intern mempunyai pengaruh negatif terhadap penentuan Opini BPK atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah

Pengaruh Temuan Ketidapatuhan terhadap Opini Pemeriksaan

SPKN menyebutkan bahwa pemberian opini selain didasarkan pada hasil evaluasi atas efektivitas SPI juga harus mempertimbangkan hasil penilaian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Tindakan ilegal yang ditemukan oleh pemeriksa harus dipertimbangkan pengaruhnya terhadap laporan keuangan, termasuk kecukupan pengungkapannya (Arens *et al*, 2008). Dalam SPKN disebutkan bahwa ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dapat menyebabkan salah saji material dari informasi dalam laporan keuangan atau data keuangan lain yang secara signifikan terkait dengan tujuan pemeriksaan, sehingga dalam pemeriksaan harus dirancang untuk mendeteksi adanya ketidapatuhan tersebut. Untuk itu, dalam pemeriksaan dilakukan pengujian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, kecurangan serta ketidapatuhan, yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan. Hal tersebut dapat disimpulkan bahwa semakin banyak jumlah temuan ketidapatuhan maka mengindikasikan akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah semakin berkurang, dan hal tersebut seharusnya membuat opini pemeriksaan semakin rendah, dan sebaliknya. Temuan ketidapatuhan diklasifikasikan dalam empat kelompok yaitu (i) kasus kerugian daerah, (ii) kasus potensi kerugian daerah, (iii) kasus kekurangan penerimaan, serta (iv) kasus penyimpangan administrasi.

Ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang diklasifikasikan dalam kasus kerugian daerah mengindikasikan adanya perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai, yang menyebabkan berkurangnya kekayaan daerah, baik berupa uang, surat berharga dan barang, yang nyata jumlahnya. Apabila dihubungkan dengan faktor konsistensi dalam teori atribusi, maka semakin banyak temuan pemeriksaan dengan klasifikasi kasus kerugian daerah maka penyajian informasi keuangan pada LKPD tidak dapat diandalkan. Apabila informasi keuangan yang disajikan dalam LKPD tidak dapat diandalkan maka laporan keuangan yang disajikan tidak wajar.

H4: Jumlah kasus kerugian daerah mempunyai pengaruh negatif terhadap penentuan Opini BPK atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah

Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang diklasifikasikan dalam kasus potensi kerugian daerah mengindikasikan adanya 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. Apabila dihubungkan dengan faktor konsistensi dalam teori atribusi, maka semakin banyak temuan pemeriksaan dengan klasifikasi kasus potensi kerugian daerah maka penyajian informasi keuangan pada LKPD tidak dapat diandalkan, karena informasi yang disajikan dalam LKPD dapat menyesatkan pengguna laporan dalam mengambil keputusan karena terdapat potensi masalah berupa kerugian daerah yang akan muncul.

H5: Jumlah kasus potensi kerugian daerah mempunyai pengaruh negatif terhadap penentuan Opini BPK atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah

Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang diklasifikasikan dalam kasus kekurangan penerimaan daerah mengindikasikan adanya penerimaan yang sudah menjadi hak daerah tetapi belum masuk ke kas daerah karena adanya unsur ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan. Apabila dihubungkan dengan faktor konsistensi dalam teori atribusi, maka semakin banyak temuan pemeriksaan dengan klasifikasi kasus kekurangan penerimaan daerah maka informasi keuangan yang disajikan pada LKPD tidak reliable, karena masih banyak penerimaan daerah yang sudah menjadi hak daerah tidak atau belum disajikan dalam LKPD.

H6: Jumlah kasus kekurangan penerimaan mempunyai pengaruh negatif terhadap penentuan Opini BPK atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah

Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang diklasifikasikan dalam kasus penyimpangan administrasi mengindikasikan adanya penyimpangan terhadap ketentuan yang berlaku baik dalam pelaksanaan anggaran atau pengelolaan aset, tetapi penyimpangan tersebut tidak mengakibatkan kerugian atau potensi kerugian daerah, tidak mengurangi hak daerah (kekurangan penerimaan), dan tidak menghambat program entitas. Apabila dihubungkan dengan faktor konsistensi dalam teori atribusi, maka semakin banyak temuan pemeriksaan dengan klasifikasi kasus penyimpangan administrasi maka menunjukkan bahwa proses penyajian informasi LKPD kurang akuntabel.

H7: Jumlah kasus penyimpangan administrasi mempunyai pengaruh negatif terhadap penentuan Opini BPK atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah

Pengaruh Opini Tahun Sebelumnya terhadap Penentuan Opini Pemeriksaan

Opini pemeriksaan tahun sebelumnya adalah opini pemeriksaan yang didapat pada tahun anggaran sebelumnya. SPKN memuat bahwa opini pemeriksaan sebelumnya memiliki keterkaitan dengan opini pemeriksaan saat ini, selama temuan pemeriksaan yang material pada tahun lalu masih muncul, belum terselesaikan, atau belum diungkapkan secara benar pada tahun pemeriksaan saat ini. Hubungan antara opini tahun sebelumnya dan penentuan opini saat ini adalah dimana perolehan opini tahun sebelumnya akan mempengaruhi besarnya materialitas awal pemeriksaan. Materialitas awal pemeriksaan ini nantinya menjadi salah satu pertimbangan pemeriksa dalam menentukan opini pemeriksaan. Djalil (2014) menjabarkan bahwa opini pemeriksaan tahun sebelumnya merupakan salah satu pertimbangan kualitatif yang penting bagi pemeriksa. Opini buruk atas laporan keuangan tahun sebelumnya menunjukkan adanya risiko bawaan yang tinggi terhadap pelaksanaan pemeriksaan yang akan dilakukan, sehingga menuntut pemeriksa untuk memperbesar risiko deteksi dalam formula perhitungan materialitasnya. Apabila

dihubungkan dengan faktor konsistensi dalam teori atribusi, maka apabila opini tahun sebelumnya bagus seharusnya opini saat ini kan sama bagusnya atau mengalami peningkatan, atau sejalan dengan hasil pemeriksaan tahun lalu. Apabila opini tahun sebelumnya rendah, dan pemerintah daerah tidak melakukan perbaikan maka opini tahun ini seharusnya juga rendah.

H8: Opini pemeriksaan tahun sebelumnya mempunyai pengaruh positif terhadap penentuan Opini BPK atas pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan analisis statistik deskriptif dan pengujian regresi logistik ordinal (*Ordinal Logistic Regression*). Analisis regresi logistik ordinal dilakukan karena variabel dependen dalam penelitian ini berbentuk data nominal yang lebih dari dua peringkat nilai. Penggunaan analisis regresi logistik ordinal tidak membutuhkan pengujian asumsi normalitas data dan tidak perlu dilakukan pengujian asumsi klasik seperti multikolinearitas, autokorelasi dan heterokedastisitas (Ghozali, 2016).

Populasi dalam penelitian ini adalah laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah di seluruh Indonesia selama 2 Tahun Anggaran yaitu 2012 s.d 2013. Jumlah total data populasi adalah 1.048 LHP, atau 524 LHP untuk setiap tahun anggaran. Untuk jumlah sampel penelitian sebanyak 264 data LHP. Pada sampel data penelitian LHP untuk laporan keuangan pemerintah provinsi dikecualikan dalam pengujian dengan asumsi ketidaksetaraan wewenang antara pemerintah provinsi dengan pemerintah kabupaten/kota. Jumlah 264 data sampel yang digunakan dalam penelitian ini dipilih secara acak, yang dikelompokkan berdasarkan provinsi (*cluster random sampling*). Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan metode studi pustaka dan dokumentasi. Dokumentasi dilakukan dengan mengumpulkan seluruh data sekunder berupa IHPS BPK dari Tahun 2008 s.d 2015 yang tersedia di website www.bpk.go.id serta data sekunder berupa LHP LKPD seluruh Indonesia TA 2012 s.d 2013 yang didapatkan dari kepingan CD IHPS BPK.

Dalam penelitian ini terdiri dari variabel terikat (*dependen variable*) yaitu opini pemeriksaan tahun anggaran saat ini, dan variabel bebas (*independent variable*) yang terdiri dari klasifikasi temuan kelemahan SPI, klasifikasi temuan ketidakpatuhan serta opini tahun sebelumnya. Untuk model penelitian menggunakan regresi logistik ordinal dengan *link option Probit*, adalah sebagai berikut:

$$\text{Probit (Popini)} = \alpha + \beta 1.KSPAP + \beta 2.KSPAB + \beta 3.KStPI + \beta 4.KKD + \beta 5.KPKD + \beta 6.KKPd + \beta 7.KPAd + \beta 8.OTS + e$$

Definisi variabel:

OPINI = Opini pemeriksaan (WTP=5, WTP DPP=4, WDP=3, TMP=2, TW=1)

$\beta 1, \beta 2, \dots, \beta 8$ = Koefisien regresi

e = errors

KSPAP = Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan

KSPAB = Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja

KSPI = Kelemahan struktur pengendalian intern

KKD = Kerugian daerah

KPKD = Potensi kerugian daerah

KKPd = Kekurangan penerimaan

KPAd = Penyimpangan Administrasi
 OTS = Opini tahun sebelumnya (WTP=5, WTP DPP=4, WDP=3, TMP=2, TW=1)

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Dari sampel penelitian yang berjumlah 264 data, variabel OPINI didominasi dengan perolehan opini WDP sebesar 48,5%. Sedangkan untuk perolehan opini lain yaitu sebesar TW 5,7%, TMP 12,5%, WTP DPP 15,5% dan WTP 17,8%. Sedangkan perolehan opini sampel penelitian untuk variabel OTS didominasi oleh opini WDP sebesar 54,9%, besaran perolehan opini yang lain adalah TW 3%, TMP 20,1 %, WTP DPP 9,1% dan WTP 12,9%. Sedangkan untuk statistic deskriptif variabel yang diproksikan dengan jumlah temuan ditampilkan pada Tabel 1.

Tabel 1
Statistik Deskriptif Variabel Jumlah Temuan

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
KSPAP	264	0	12	3.94	2.052
KSPAB	264	0	16	4.68	2.805
KStPI	264	0	10	2.07	1.849
KKD	264	0	18	4.72	3.174
KPKD	264	0	6	0.81	1.014
KKPd	264	0	8	2.03	1.658
KPAd	264	0	18	5.03	2.826
Valid N (<i>listwise</i>)	264				

Sumber: Pengolahan data dengan SPSS (2016)

Dari Tabel 1 dapat dilihat rata-rata variabel jumlah temuan KSPAP, KSPAB, KKD, dan KPAd berkisar pada nilai 3 hingga 5. Sedangkan untuk nilai rata-rata KStPI dan KKPd menunjukkan rata-rata kasus sejumlah 2 kasus temuan. Untuk variabel KPKD hanya memiliki rata-rata nilai kurang dari 1 kasus temuan.

Analisa Regresi Logistik Ordinal

1. Uji Likelihood L

Uji *Likelihood L* ini digunakan untuk menilai keseluruhan model apakah layak digunakan untuk analisis selanjutnya. Hasil uji *Likelihood L* disajikan dalam Tabel 2.

Tabel 2
Tabel Analisis Model Fitting Information

Model	-2 Log Likelihood	Chi-Square	df	Sig.
<i>Intercept Only</i>	723.544			
<i>Final</i>	586.967	136.576	8	.000

Sumber: Pengolahan data 2016

Dari Tabel 2 diketahui nilai *p-value* $0,000 < 0,05$ (α), berarti bahwa model yang hanya mengandung intersep tidak cocok digunakan, model penelitian yang cocok digunakan adalah model yang memasukan variabel independennya (*final mode*). Atau dapat dikatakan bahwa model yang dihipotesiskan fit dengan data penelitian.

2. Uji Goodness of fit

Uji *Goodness of fit* bertujuan untuk mengetahui kesesuaian model dengan data, apakah tidak ada perbedaan antara model dengan data observasi. Hasil uji *Goodness of Fit* disajikan dalam Tabel 3.

Tabel 3
Analisis Goodness of Fit

	<i>Chi-Square</i>	<i>df</i>	<i>Sig.</i>
<i>Pearson</i>	949.469	1044	0.983
<i>Deviance</i>	586.967	1044	1.000

Sumber: Pengolahan data 2016

Kriteria pengujian *Goodness of fit* adalah model akan tertolak apabila signifikansinya kurang dari 0,05. Dari Tabel 3 terlihat bahwa nilai signifikansi *Pearson* sebesar 0.983 dan *Deviance* sebesar 1,000, yang berarti lebih besar dari 0,05. Kesimpulan yang diambil adalah model penelitian layak digunakan, dimana data observasi/penelitian sesuai dengan prediksi model regresi logistik ordinal yang digunakan.

3. Uji Nagelkerke R²

Pengujian ini digunakan untuk mengetahui presentase sumbangan pengaruh variabel independen secara keseluruhan terhadap variabel dependen. Tabel koefisien determinasi disajikan dalam Tabel 4

Tabel 4
Tabel Pseudo R-Square

Jenis	Koefisien
Cox and Snell	0.404
Nagelkerke	0.432
McFadden	0.189

Sumber: Pengolahan data 2016

Dari Tabel 4 diketahui bahwa nilai koefisien *Nagelkerke* sebesar 43,2% berarti variabel independen yang terdiri dari jumlah temuan kelemahan SPI, jumlah temuan ketidakpatuhan dan opini tahun sebelumnya, mempengaruhi penentuan opini BPK atas pemeriksaan LKPD sebesar 43,2%, sisanya sebesar 56,8% diterangkan oleh faktor atau variabel lain yang tidak termasuk dalam pengujian model.

4. Uji Parallel Lines

Uji *parallel lines* dilakukan dengan tujuan untuk menilai apakah asumsi bahwa semua kategori memiliki parameter yang sama atau tidak. Uji *parallel lines* ini membandingkan antara model logistik ordinal yang mempunyai satu set koefisien untuk semua *threshold* dengan sebuah model yang mempunyai koefisien-koefisien terpisah untuk setiap *threshold* (*general*). Hasil uji *parallel lines* untuk penelitian ini ditunjukkan pada Tabel 5.

Tabel 5
Analisis Goodness of Fit

<i>Model</i>	<i>-2 Log Likelihood</i>	<i>Chi-Square</i>	<i>df</i>	<i>Sig.</i>
<i>Null Hypothesis</i>	586.967			
<i>General</i>	553.039	33.928	24	0.086

Sumber: Pengolahan data 2016

Berdasarkan Tabel 5 diketahui nilai *p-value* > 0,05. Hal tersebut mempunyai arti bahwa model logistik ordinal dalam penelitian ini memberikan kesesuaian data yang baik.

5. Uji Estimasi Parameter

Uji estimasi parameter merupakan output utama dari analisis regresi logistik ordinal, yang menyajikan pengaruh antara setiap variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil uji estimasi parameter disajikan dalam Tabel 6.

Tabel 6
Tabel Estimasi Parameter

Variable		Estimate	Std. Error	Wald	df	Sig.
Threshold	OPINI = 1	-1.662	0.376	19.550	1	0.000
	OPINI = 2	-0.742	0.354	4.386	1	0.036
	OPINI = 3	1.087	0.355	9.394	1	0.002
	OPINI = 4	1.749	0.363	23.184	1	0.000
Location	KSPAP	-0.160	0.036	19.968	1	0.000
	KSPAB	-0.015	0.026	0.338	1	0.561
	KStPI	-0.057	0.040	2.084	1	0.149
	KKD	-0.081	0.024	11.572	1	0.001
	KPKD	-0.083	0.069	1.433	1	0.231
	KKPd	0.010	0.046	0.045	1	0.832
	KPAd	-0.040	0.028	2.114	1	0.146
	OTS	0.635	0.081	60.692	1	0.000

Sumber: Pengolahan data 2016

Berdasarkan Tabel 6 diketahui bahwa variabel independen yang berpengaruh signifikan terhadap penentuan opini pemeriksaan ($Sig. < 0,005$) adalah KSPAP (0,000), KKD (0,001) dan OTS (0,000).

Pembahasan

Pengaruh Temuan Kelemahan SPI terhadap Opini Pemeriksaan

Hasil pengujian menunjukkan bahwa hipotesis pertama diterima, dimana temuan kelemahan sistem pengendalian intern, dengan klasifikasi kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (KSPAP), berpengaruh negatif signifikan terhadap penentuan opini BPK. Hal ini berarti telah mendukung faktor konsistensi pada teori atribusi dimana semakin banyak jumlah temuan KSPAP maka opini atas kewajaran laporan keuangan yang didapatkan semakin rendah, atau terdapat arah hubungan yang negatif. Hasil pengujian hipotesis ini juga menunjukkan bahwa kelemahan yang terjadi pada kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan laporan keuangan, seperti pencatatan akuntansi belum dilakukan/tidak akurat, proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan, dan sistem akuntansi dan pelaporan tidak memadai, memiliki dampak yang signifikan terhadap perolehan opini LKPD.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis kedua dan ketiga dalam penelitian ini ditolak. Hal tersebut berarti bahwa pengaruh peningkatan dan penurunan jumlah temuan KSPAB dan KStPI belum signifikan terhadap proses penentuan opini pemeriksaan, atau dapat dikatakan jumlah temuan KSPAB dan KStPI secara individu maupun gabungan mungkin belum mencerminkan salah saji material yang dapat mempengaruhi opini pemeriksaan terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan.

Pengaruh Temuan Ketidapatuhan terhadap Opini Pemeriksaan

Hasil pengujian menunjukkan bahwa hipotesis keempat diterima, jumlah temuan ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan klasifikasi kasus kerugian daerah (KKD) berpengaruh negatif signifikan terhadap penentuan opini pemeriksaan. Hasil pengujian menunjukkan arah hubungan negatif antara jumlah temuan KKD dan penentuan opini, sejalan dengan faktor konsistensi dalam teori atribusi. KKD dinilai berpengaruh

negatif terhadap penentuan opini BPK, yang berarti bahwa semakin banyak jumlah temuan dengan klasifikasi kerugian daerah, maka kemungkinan memperoleh opini WTP semakin menurun, atau tingkat kewajaran penyajian laporan keuangan semakin rendah. Hal tersebut dapat juga diartikan bahwa semakin banyak temuan dengan contoh berupa belanja atau pengadaan fiktif, kekurangan volume pekerjaan, kelebihan pembayaran, kas tekor, dana bergulir macet, dan penggunaan aset untuk kepentingan pribadi, maka laporan keuangan semakin tidak akuntabel atau semakin rendah kredibilitasnya.

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis kelima, keenam dan ketujuh dalam penelitian ini ditolak. Dimana pengaruh variabel KPKD, KKPd dan KPAd pada hasil pengujian menunjukkan hasil yang tidak signifikan. Hal tersebut berarti jumlah temuan KPKD, KKPd dan KPAd secara individu maupun gabungan mungkin belum mencerminkan salah saji material yang dapat mempengaruhi opini pemeriksaan terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan.

Pengaruh Opini Tahun Sebelumnya terhadap Opini Pemeriksaan

Hasil pengujian hipotesis kedelapan menunjukkan bahwa opini tahun sebelumnya (OTS) berpengaruh signifikan positif terhadap penentuan opini pemeriksaan. Hasil pengujian menunjukkan bahwa terdapat faktor konsistensi dalam penentuan opini pemeriksaan berdasarkan perolehan opini tahun sebelumnya. Hal tersebut dapat diartikan bahwa terdapat kecenderungan pemeriksa untuk memberikan opini yang sama dengan opini pemeriksaan tahun sebelumnya atau lebih tinggi.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil pengujian, maka dapat disimpulkan sebagaimana berikut:

1. Temuan kelemahan sistem pengendalian intern dengan klasifikasi kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan berpengaruh negatif pada penentuan opini pemeriksaan BPK atas LKPD, sedangkan untuk klasifikasi kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja serta kelemahan struktur pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap penentuan opini BPK;
2. Temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan klasifikasi kasus kerugian daerah berpengaruh negatif terhadap penentuan opini BPK. Sedangkan untuk kasus potensi kerugian daerah, kasus kekurangan penerimaan dan kasus penyimpangan administrasi tidak berpengaruh terhadap penentuan opini BPK;
3. Opini pemeriksaan tahun sebelumnya berpengaruh positif terhadap penentuan opini BPK.

Berdasarkan beberapa keterbatasan dalam penelitian ini, maka saran yang dapat diberikan penulis untuk penelitian selanjutnya adalah:

1. Peneliti selanjutnya dapat menggunakan data yang lebih up to date;
2. Peneliti selanjutnya dapat memperluas cakupan sampel dan memperbaiki metode pengambilan sampel penelitian;
3. Peneliti selanjutnya dapat menambahkan variabel bebas lain yang sekiranya dapat menjelaskan faktor penentuan opini BPK, seperti ukuran pemerintah daerah, materialitas pemeriksaan, nilai temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan tingkat penyelesaian tindak lanjut temuan pemeriksaan.

REFERENSI

- Arens, A.A., R.J. Elder, M.S. Beasley. 2008. *Auditing dan Jasa Assurance: Pendekatan Terintegrasi*. 12 ed. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Atmaja, Arief. 2015. *Pengaruh Temuan BPK Mengenai Kelemahan SPI, Ketidakpatuhan Terhadap Ketentuan Perundang-Undangan dan Kerugian Negara Terhadap Pemberian Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Seluruh Indonesia*. Skripsi. Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sebelas Maret.
- Atyanta, Ramya. 2013. *Analisis Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten X di Jawa Timur)*. Skripsi. Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Brawijaya.
- Djalil, Rizal. 2014. *Pertimbangan Kualitatif: Pendekatan Baru dalam Audit*. Jakarta: RMBOOKS.
- Fatimah, Desi., R.N. Sari, dan M. Rasuli. 2014. *Pengaruh Sistem Pengendalian Intern, Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-undangan, Opini Audit Tahun Sebelumnya dan Umumr Pemerintah Daerah Terhadap Penerimaan Opini WTP pada LKPD Seluruh Indonesia*. Jurnal Akuntansi: Media Riset Akuntansi & Keuangan, Vol. 3, No. 1, h, 1-15.
- Fransiska, Neco. 2015. *Sistem Pengendalian Intern dan Kualitas LAPORAN Keuangan Pemerintah Daerah di Indoensia*. Paper disajikan dalam Semonar Nasional Menakar Masa Depan Profesi Memasuki MEA 2015 Menuju Era Crypto Economic, Universitas Muhammadiyah Surakarta, 13 Juni 2015.
- Ghozali, Imam. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 23*. 8 ed. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Julianto, Eko. 2010. *Dasar Pertimbangan dan Proses Perumusan Opini dalam Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Daerah*. http://www.academia.edu/7113796/Dasar_Pertimbangan_Opinii_Audit. Diakses 27 April 2016.
- Kawedar, Warsito. *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.
- Narulita, Nuhoni. 2015. *Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Kepatuhan Terhadap Perundangan-Undangan, dan Karakteristik Daerah Terhadap Kredibilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia*. Tesis. Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sebelas Maret.



- Nasution, Anwar. 2007. “Perbaikan Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Negara dan Daerah di Indonesia”. *Makalah disampaikan pada Kuliah Umum Semester Ganjil 2007/2008 Program Magister Akuntansi Universitas Trisakti*. Jakarta, 8 September 2007.
- Safitri, N.L.K.S.A. 2014. *Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Temuan Kepatuhan Terhadap Opini Audit pada Pemerintah Daerah*. Skripsi. Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Diponegoro.
- Tuanakotta, T.M. 2011. *Berpikir Kritis dalam Auditing*. Jakarta: Salemba Empat.