



ANALISIS DETERMINAN JUMLAH TEMUAN PEMERIKSAAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA (Studi atas Laporan Keuangan Pemerintah Provinsi Tahun Anggaran 2011 - 2014 di Indonesia)

Imron Kamil, Dwi Ratmono¹

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

ABSTRACT

This research aims to analyze the determinants of audit finding numbers issued by Supreme Audit Board on financial report of provinces in Indonesia. Independent variables in this research is size, opinion, performance score, and complexity. Size is measured by realized of revenue while opinion is measured by dummy variable. One for unqualified opinion, zero for others. Performance score refers to Ministry of Domestic Affairs Determination. Whereas complexity is measured by numbers of units of work.

Population of this research is all Provincial Government in Indonesia. Purposive sampling method is using to take the samples so it takes 124 financial report fiscal year 2011 - 2014 to use as data research. Method for testing the hypothesis in this research was conducted using multiple linear regression. The results show that size and previous-year opinion have significant effect to audit finding numbers. Size makes a positive influence to audit finding numbers while opinion makes negative influence. This research also shows that complexity and performance score have no effect to audit finding numbers.

Keywords: Audit finding numbers, size, previous-year opinion, performance score, complexity.

PENDAHULUAN

Berdasarkan Keputusan BPK No. 1/K/I-XIII.2/2/2008 tentang Panduan Manajemen Pemeriksaan, BPK selaku lembaga audit eksternal pemerintah melaksanakan serangkaian pemeriksaan yang terdiri dari penyusunan rencana kerja, perencanaan, pelaksanaan, pelaporan hasil pemeriksaan, pemantauan hasil tindak lanjut, dan evaluasi pemeriksaan. Pelaksanaan pemeriksaan meliputi komunikasi awal antara BPK dengan pimpinan entitas, pelaksanaan program pemeriksaan, penyusunan kertas kerja pemeriksaan (KKP), penyusunan temuan pemeriksaan, dan komunikasi akhir.

Menurut Cohen, dkk (2007), komunikasi antara auditor dan auditan sendiri merupakan masalah yang cukup menarik untuk dikaji bagi para peneliti dan praktisi. Sarbanes Oxley Act of 2002 mengamanatkan bahwa auditor harus berkomunikasi dengan komite audit terkait dengan kebijakan dan praktik akuntansi, serta topik lainnya. Sedangkan *Statement of Auditing Standards (SAS) No. 115* mensyaratkan auditor dalam menerbitkan laporannya kepada auditan secara khusus menyinggung masalah kelemahan signifikan atas pengendalian internal yang ditemukan selama pemeriksaan. Tidak jauh berbeda dengan di Indonesia, BPK juga mensyaratkan penyampaian temuan yang di dalamnya memuat ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, penyimpangan, dan ketidakpatuhan yang material untuk dilaporkan; kelemahan sistem pengendalian internal yang material untuk dilaporkan; kegagalan suatu program yang diperiksa; dan ketidaksesuaian kondisi dengan kriteria yang ditetapkan.

Ada beberapa penelitian yang telah dilakukan di luar negeri mengenai komunikasi antara auditor dan auditan. Wallace (1981) meneliti praktik pengendalian internal 20 pemerintah kota dan menemukan bahwa penyebaran *Management Letter (ML) Comments* yang disampaikan auditor dalam laporan keuangan tahunan adalah salah satu cara pemerintah kota melaporkan pengendalian internal mereka. Ia menyimpulkan bahwa pengungkapan permasalahan pengendalian internal

¹ Corresponding author

secara terbatas berguna dalam berkomunikasi dengan publik namun lebih bermanfaat untuk manajemen pemerintah kota. Lebih lanjut Wallace (1992) menyelidiki isi *ML* yang dikeluarkan untuk perusahaan publik di Amerika Serikat. Dia menemukan bahwa manajer perusahaan menganggap *ML* tidak baik karena manajemen dapat dianggap lalai ketika gagal dalam menetapkan pengendalian internal. Namun ia melihat bahwa auditor tetap mampu bertahan dalam tekanan manajemen agar *ML* tersebut tereliminasi. Di sini Wallace membedakan antara temuan baru dan temuan berulang. Temuan berulang menandakan bahwa manajemen kurang perhatian terhadap temuan audit.

Di Indonesia, temuan pemeriksaan BPK juga bisa menjadi hal yang menarik untuk dikaji. Sebagaimana *ML Comments*, temuan pemeriksaan merupakan salah satu bentuk komunikasi auditor kepada kepala daerah. Temuan pemeriksaan bisa menjadi ancaman bagi kepala daerah. Pada kasus temuan di RS Sumber Waras, misalnya, Gubernur DKI mengatakan bahwa audit BPK “ngaco” setelah diperiksa KPK karena temuan BPK (www.republika.co.id). Bahkan, terkait kasus yang sama, Indonesia Corruption Watch (ICW) mengeluarkan pernyataan bahwa temuan BPK janggal.

Berdasarkan uraian di atas penulis tertarik untuk melakukan penelitian mengenai determinan jumlah temuan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah tahun anggaran 2011-2014. Berdasarkan hasil penelitian terdahulu penulis akan menggunakan ukuran entitas, opini tahun lalu, skor kinerja, dan kompleksitas sebagai variabel bebas dalam penelitian ini.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori Keagenan

Teori keagenan merupakan teori yang umum digunakan oleh para peneliti. Hubungan keagenan timbul di antara dua pihak atau lebih di mana pihak pertama yang disebut sebagai agen yang diberi wewenang untuk bertindak atas nama pihak kedua atau pemilik (Ross, 1974). Hubungan keagenan dengan kepentingannya masing-masing antara manajemen dan pemilik, dapat memunculkan timbulnya permasalahan keagenan berupa asimetri informasi, *moral hazard* dan *adverse selection*. Permasalahan keagenan tersebut dapat menimbulkan tingginya biaya keagenan yang harus ditanggung oleh manajemen. Menurut Meckling (1976) biaya keagenan yang timbul akibat adanya asimetri informasi dibagi menjadi tiga, yaitu: *monitoring cost*, *bonding cost*, dan *residual loss*.

Berdasarkan teori keagenan, kepala daerah dan perangkatnya sebagai agen memiliki potensi melakukan pelanggaran kontraktual baik asimetri informasi, *moral hazard*, maupun *adverse selection*. Untuk itu diperlukan audit untuk meyakinkan apakah pemerintah melaksanakan tugasnya sejalan dengan kepentingan rakyat. Dengan keterbatasan wewenang dan kompetensi DPRD, Undang-undang telah membentuk lembaga independen yang berwenang untuk memeriksa keuangan daerah, yaitu BPK. BPK merupakan satu-satunya lembaga pemeriksa eksternal pemerintah yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Audit Sektor Publik

Audit sektor publik berbeda dengan audit sektor komersial. Dalam audit sektor komersial, yang diaudit adalah perusahaan-perusahaan berorientasi laba. Sedangkan dalam audit sektor publik yang diaudit adalah organisasi-organisasi nirlaba seperti pemerintahan atau yang berkaitan dengan aset/keuangan publik atau negara (Akbar, 2013). Audit sektor publik merupakan kegiatan yang ditujukan terhadap entitas yang menyediakan pelayanan dan penyediaan barang yang pembiayaannya berasal dari penerimaan pajak dan penerimaan negara lainnya dengan tujuan untuk membandingkan antara kondisi yang ditemukan di lapangan dengan kriteria yang ditetapkan (Rai, 2010).

Latar belakang pentingnya audit sektor publik adalah adanya reformasi di berbagai aspek kehidupan berbangsa, bernegara, dan bermasyarakat. Kebutuhan dan harapan pemilik kepentingan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dibuktikan dengan terbitnya 3 (tiga) paket Undang-undang Keuangan Negara: UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Tanggung Jawab dan Pengelolaan Keuangan Negara. Selain itu, besarnya desakan masyarakat akan akuntabilitas dari pelayanan publik juga menjadi pendorong untuk diselenggarakannya audit sektor publik (Akbar, 2013). Dengan meningkatnya akuntabilitas

keuangan sektor publik, informasi yang diterima masyarakat menjadi lebih berimbang, mengurangi masalah yang ditimbulkan dari teori keagenan. Semakin berkurangnya asimetri informasi, semakin kecil pula penyimpangan yang akan terjadi.

Temuan SPI dan Kepatuhan (*Internal Control Compliance Comments*)

Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008 tersebut juga menjelaskan bahwa SPI memiliki lima unsur pengendalian yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Unsur-unsur tersebut digunakan sebagai alat untuk melakukan evaluasi terhadap SPI. Penyelenggaraan kegiatan pada instansi pemerintah yang dimulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, sampai pertanggungjawaban harus dilaksanakan secara tertib, terkendali, efektif dan efisien. Temuan SPI dapat dilihat dari tiga kategori: Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan APBD, dan Kelemahan struktur pengendalian intern. Sedangkan temuan kepatuhan yang mengungkapkan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan dapat mengakibatkan kerugian negara/daerah, potensi kerugian negara/daerah, kekurangan penerimaan, dan administrasi.

Ukuran Entitas dan Masalah Kelemahan Pengendalian Internal

Di dalam menjelaskan determinan dari kelemahan pengendalian internal, Doyle, dkk (2007) mengemukakan bahwa ukuran entitas merupakan salah satu penentu kelemahan pengendalian internal. Begitu juga dengan Ge dan McVay (2005) yang menggunakan ukuran entitas untuk mengukur pengungkapan kelemahan pengendalian internal dengan melihat kepada ukuran entitas. Penelitian mereka membuktikan bahwa pengungkapan masalah pengendalian internal berhubungan dengan ukuran perusahaan terkait. Ashbaugh, dkk (2007) juga menggunakan ukuran entitas sebagai faktor dalam penentuan *Internal Control Deficiency (ICD)* terkait dengan *SOX-Mandated Audit*. Mereka juga menemukan ukuran berpengaruh secara signifikan terhadap *ICD*.

Opini Audit

Menurut UU No. 15 Tahun 2004 "Opini adalah pernyataan profesional pemeriksa atas tingkat kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah". Kriteria pemberian opini didasarkan pada kesesuaian standar akuntansi pemerintahan dengan laporan keuangan yang disajikan. Menurut *International Standard On Auditing (ISA) 710*, opini audit tahun sebelumnya memiliki keterkaitan dengan opini tahun berikutnya selama masalah yang memunculkan modifikasi tersebut belum terpecahkan dan angka yang sesuai belum disajikan kembali atau belum diungkapkan secara benar.

Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah

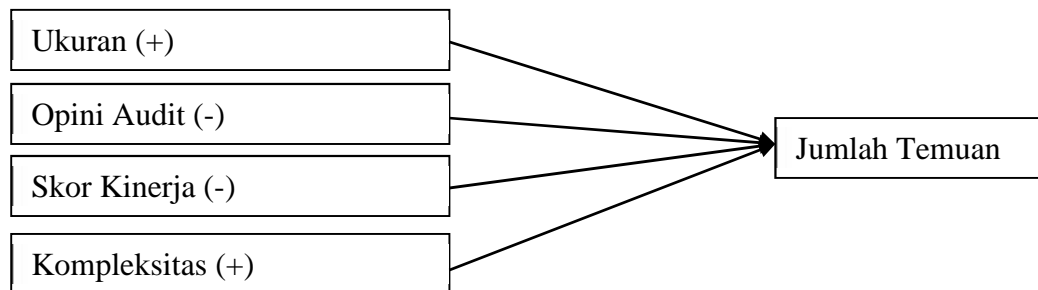
Menurut PP No. 6 tahun 2008 tentang Pedoman Evaluasi Penyelenggaraan Pemerintah Daerah yang dimaksud evaluasi kinerja penyelenggaraan pemerintahan daerah (EKPPD) adalah suatu proses dan analisis data secara sistematis terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah dengan menggunakan sistem pengukuran kinerja. Sistem pengukuran kinerja dalam EKPPD mengintegrasikan pengukuran kinerja mandiri oleh pemerintahan daerah sendiri dengan pengukuran kinerja oleh Pemerintah yang mencakup indikator kinerja kunci, teknik pengumpulan data kinerja, analisis, pembobotan, dan interpretasi kerja.

Kompleksitas

Kompleksitas suatu entitas dapat dilihat dari beberapa aspek. Untuk pemerintah daerah, kompleksitas dapat dilihat dari jumlah penduduk, jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), ataupun jumlah aset. "Kompleksitas didasarkan pada persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas atau pekerjaan" (Puspitasari, 2013, h.46). Persepsi ini menimbulkan kemungkinan bahwa suatu tugas/pekerjaan sulit bagi seseorang, namun mungkin juga mudah bagi orang lain. Menurut Restu dan Indriantoro (dikutip dari puspitasari, 2013), kompleksitas muncul dari ambiguitas dan struktur yang lemah, baik dalam tugas utama maupun tugas lain. Bonner (1994) mengemukakan tiga alasan mendasar mengapa perlu dilakukan pengujian kompleksitas karena kompleksitas tugas diduga berpengaruh signifikan terhadap kinerja, sarana dan teknik pembuatan keputusan dan latihan tertentu diduga telah dikondisikan sedemikian rupa ketika para peneliti memahami keganjilan pada kompleksitas tugas, dan Pemahaman terhadap kompleksitas dari sebuah tugas dapat membantu tim manajemen audit perusahaan menemukan solusi.

Berdasarkan landasan teori yang telah diuraikan, kerangka konseptual dalam penelitian ini dapat dirumuskan seperti gambar 1.

Gambar 1
Kerangka Pemikiran



Sumber: Dikembangkan oleh peneliti, 2016

Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Jumlah Temuan Pemeriksaan BPK

Menurut Damanpour (1991), *size* dapat diukur dengan jumlah karyawan, total aset, total pendapatan, dan tingkat produktifitas. Ukuran pemerintah dianggap akan berpengaruh terhadap pemberian temuan pemeriksaan baik untuk hubungan yang positif maupun negatif (Hapsari, 2013). DeFond dan Jiambalvo (1991) mengungkapkan bahwa pengendalian internal yang baik pada suatu entitas dapat diukur dari ukuran (*size*) entitas yang bersangkutan. Penelitian oleh Ge dan McVay (2005) mengungkapkan bahwa entitas yang lebih besar memiliki lingkup yang lebih luas dalam kegiatan koordinasi dan kontrol sehingga dapat memiliki kemungkinan relatif lebih banyak menghasilkan komentar dalam *management letter*. Hal ini berarti jumlah temuan pemeriksaan yang akan diperoleh entitas juga akan relatif lebih banyak. Khrisnan (2005) menemukan adanya hubungan positif antara ukuran pemerintah terhadap kemungkinan adanya masalah pengendalian internal. Hal ini, menurut Johnson, dkk (2012) akan memungkinkan auditor untuk menerima komentar lebih sedikit dalam *ML*. Dari informasi di atas, maka hipotesis penelitian dirumuskan sebagai berikut:

H₁: Ukuran pemerintah daerah mempunyai pengaruh positif terhadap jumlah temuan pemeriksaan

Pengaruh Opini tahun sebelumnya atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah terhadap Jumlah Temuan Pemeriksaan BPK

Malek (2011), Reno, dkk (2012), dan Banimahd, dkk (2013), menunjukkan bahwa salah satu faktor penentu dalam penerbitan laporan audit wajar tanpa pengecualian adalah opini auditor pada tahun sebelumnya. Entitas yang mendapatkan opini WTP cenderung mendapatkan opini WTP di tahun setelahnya. Hasil penelitian Johnson, dkk (2012) mengungkapkan bahwa pendapat wajar tanpa pengecualian atau *unqualified audit opinion* berpengaruh negatif terhadap komentar dalam *management letters*. Maka secara logika, pemberian opini audit yang rendah diharapkan mendapatkan temuan yang lebih banyak dibandingkan dengan opini yang lebih tinggi. Berdasarkan uraian diatas, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₂: Opini tahun sebelumnya atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah berpengaruh negatif terhadap jumlah temuan pemeriksaan.

Pengaruh Skor Kinerja Pemerintah Daerah terhadap Jumlah Temuan Pemeriksaan BPK

Dilakukannya scoring dan pemeringkatan yang dilakukan oleh kementerian dalam negeri menunjukkan bahwa pemerintah daerah telah mempunyai nilai atau prestasi atas pelaksanaan tata kelola pemerintahan yang baik (*good corporate governance*) (Hapsari, 2013). Menurut Dwyer dan Wilson (dalam Johnson, dkk, 2012), pemerintah yang menerima sertifikat/penghargaan cenderung dikelola lebih baik daripada pemerintah yang tidak menerima penghargaan. Perolehan penghargaan oleh pemerintah berpengaruh terhadap jumlah temuan pemeriksaan sehingga pemerintah yang menerima penghargaan akan memperoleh temuan lebih sedikit dibandingkan dengan pemerintah yang tidak menerima.

Cox dan Wichmann (1993) menemukan bahwa pemerintah yang mendapatkan sertifikat yang berkaitan dengan kinerja keuangan memiliki persepsi yang lebih tinggi untuk memperkuat SPI. Pengendalian internal yang lebih baik harus dikaitkan dengan sedikit permasalahan yang timbul sehingga akan berpengaruh terhadap jumlah temuan yang lebih sedikit. Hapsari, dkk (2013) menyamakan penerimaan sertifikat penghargaan dengan government grade atau peringkat kinerja yang ditetapkan oleh Kementerian Dalam Negeri. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₃: Skor kinerja Pemerintah Daerah berpengaruh negatif terhadap jumlah temuan pemeriksaan.

Pengaruh Kompleksitas Pemerintah Daerah terhadap Jumlah Temuan Pemeriksaan BPK

Semakin kompleks suatu organisasi dalam menjalankan kegiatan akan semakin sulit pengendalian internal dijalankan dan dimungkinkan akan semakin banyak temuan yang dihasilkan. Semakin banyak jumlah unit kerja maka pengendalian internal yang terjadi akan semakin kompleks. SKPD sebagai entitas akuntansi wajib melakukan pencatatan atas transaksi keuangan, pengelolaan aset, kewajiban, dan ekuitas dana, termasuk transaksi pendapatan dan belanja yang berada dalam tanggung jawabnya (Puspitasari, 2013). Pemerintah daerah dengan jumlah SKPD yang besar dan kompleks menyebabkan besarnya potensi pencatatan yang tidak akurat (Setyaningrum, 2012). Yamin dan Sutaryo (2015) juga menemukan bahwa jumlah SKPD yang lebih besar memiliki kecenderungan kesulitan dan implementasi sistem pengendalian internal. Berdasarkan penjelasan di atas, hipotesis penelitian dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₄: Kompleksitas Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap jumlah temuan pemeriksaan.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Variabel jumlah temuan diukur dengan jumlah temuan audit tahun berjalan. Sedangkan Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini yaitu ukuran, opini audit, skor kinerja, dan kompleksitas. Masing-masing variabel tersebut diukur dengan:

1. Ukuran, yaitu jumlah realisasi pendapatan tahun berjalan;
2. Skor kinerja, yaitu skor kinerja tahun sebelumnya yang berasal dari Kementerian Dalam Negeri yang terdapat dalam Kepmendagri Nomor 120 – 4761 Tahun 2014 tentang Penetapan Peringkat dan Status Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah secara Nasional Tahun 2013, Kepmendagri Nomor 120 – 251 Tahun 2014 tentang Penetapan Peringkat dan Status Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah secara Nasional Tahun 2012, Kepmendagri Nomor 120 – 2818 Tahun 2013 tentang Penetapan Peringkat dan Status Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah secara Nasional Tahun 2011, dan Kepmendagri Nomor 100 – 279 Tahun 2012 tentang Penetapan Peringkat dan Status Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah secara Nasional Tahun 2010;
3. Opini audit, merupakan opini audit tahun sebelumnya dengan menggunakan variabel *dummy* sebagai pengukurannya. 1 untuk entitas yang mendapatkan opini WTP/WTP – DPP dan 0 untuk selainya;
4. Kompleksitas, diukur dari segmen usaha atau cabang organisasi. Dalam hal pemerintah daerah maka ukuran tersebut diukur dari banyaknya satuan kerja perangkat daerah (SKPD)

Pentuan Sampel dan Metode Analisis

Populasi pada penelitian ini adalah seluruh pemerintah provinsi di Indonesia dengan mempertimbangkan ketersediaan data. Sedangkan sampel yang digunakan adalah data yang memenuhi syarat untuk diolah setelah menyeleksi populasi data atau *purposive sampling*. Metode analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah regresi berganda untuk mengetahui koefisien determinasi, uji signifikansi simultan, dan uji signifikansi parameter individual.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sampel Penelitian

Objek utama dalam penelitian ini adalah laporan keuangan seluruh provinsi yang ada di Indonesia yang sudah diaudit oleh BPK periode tahun anggaran 2011-2014. Indonesia memiliki 34 provinsi. Dari data sebanyak 133 LKPD yang menjadi objek penelitian, satu diantaranya merupakan provinsi baru sehingga tidak memenuhi kelayakan data untuk diolah. Selain itu penelitian ini juga menggunakan rentang nilai *z-score* ± 3 . Oleh karena itu apabila ada observasi

yang memiliki $z\text{-score} > + 3,0$ atau $z\text{-score} < - 3,0$ akan dikategorikan sebagai *outlier* (Augusty, 2006). Dari data yang tersedia, terdapat 8 (delapan) LKPD termasuk dalam kategori *outlier*. Data *outlier* tersebut adalah LKPD Provinsi Riau TA 2014 dan 2011, LKPD Provinsi Sulawesi Utara TA 2013 dan 2012, dan LKPD Provinsi DKI Jakarta TA 2011 – 2014.

Tabel 1
Sampel Perusahaan Manufaktur

KETERANGAN	2011	2012	2013	2014	TOTAL
Pemerintah Provinsi di Indonesia	33	33	33	34	133
Pemerintah Provinsi Baru	-	-	-	(1)	(1)
Sampel	33	33	33	33	132
Outlier	(2)	(2)	(2)	(2)	(8)
Sampel yang Digunakan	31	31	31	31	124

Sumber: data sekunder yang diolah tahun 2016

Ringkasan statistik deskriptif dari masing-masing variabel disajikan dalam tabel 2.

Tabel 2
Statistik Deskriptif

	N	MINIMUM	MAKSIMUM	RATA-RATA	DEVIASI STANDAR
TEMUAN	124	7	40	19,87	7,21
UKURAN	124	692.361.213.936	22.310.953.031.230	4.830.855.924.960	4.465.868.334.413
SKOR	124	1,3106	3,1482	2,2395	0,3788
KOMPLEKSITAS	124	30	91	42,91	11,56

Sumber: data sekunder yang diolah, tahun 2016

Untuk opini tahun sebelumnya yang diukur dengan variabel *dummy*, memiliki rincian yang digambarkan dalam Tabel 3

Tabel 3
Tabel Frekuensi Opini Audit

Tahun	Frekuensi		Total	% WTP
	WTP	Non-WTP		
2014	15	16	31	48,39%
2013	15	16	31	48,39%
2012	9	22	31	29,03%
2011	4	27	31	16,19%
JUMLAH	43	81	124	35,48%

Sumber: data sekunder yang diolah, tahun 2016

Deskripsi Variabel

Tiap-tiap daerah memiliki proporsi pendapatan yang berbeda tergantung dari kemampuan pemerintah daerah mengelola potensi daerahnya. Daerah yang paling tinggi pendapatannya pada sampel peneliti adalah Provinsi Jawa Barat pada TA 2014 yang memiliki proporsi PAD yang jauh lebih tinggi dibandingkan dengan Pendapatan Transfer. Proporsi PAD sebesar 67,40% atau sebesar Rp15.038.153.309.919,00 dari total pendapatan sebesar Rp22.310.953.031.230,00. Jawa barat dengan pendapatan terbesar mendapatkan temuan sebanyak 23 temuan yang terdiri dari 13 temuan SPI dan 10 temuan kepatuhan. Sedangkan daerah yang paling rendah pendapatannya dalam sampel penelitian ini, Provinsi Gorontalo pada Tahun Anggaran 2011, memiliki proporsi PAD yang lebih rendah dibandingkan dengan Pendapatan Transferya. Proporsi PAD sebesar 22,74% atau sebesar Rp157.472.326.552,91 dari total pendapatan sebesar Rp692.361.213.936,91. Dari sampel data yang ada dapat diketahui bahwa daerah yang memiliki realisasi pendapatan yang besar merupakan

daerah yang mampu merealisasikan PAD melebihi pendapatan transfer. Oleh karenanya, daerah yang mampu merealisasikan pendapatan besar merupakan daerah yang memiliki ukuran yang besar. Pemerintah Provinsi Gorontalo mendapatkan temuan sebanyak 19 temuan yang terdiri dari 9 temuan SPI dan 10 temuan kepatuhan atas LKPD TA 2011.

Variabel skor merupakan hasil evaluasi atas kinerja daerah secara nasional. Dari tabel diatas diketahui bahwa variabel skor mempunyai nilai rata-rata sebesar 2,2395. Hal ini menandakan bahwa skor rata-rata dari entitas pemerintah provinsi di Indonesia memiliki rata-rata sebesar 2,2395 atau termasuk kategori tinggi. Provinsi Jambi TA 2011 mendapatkan skor paling rendah dan di bawah angka dua atau berstatus sedang yaitu sebesar 1,3106. Pemerintah Provinsi Jambi mendapatkan temuan sebanyak 21 temuan dengan rincian 15 temuan SPI dan 6 jumlah temuan kepatuhan atas LKPD TA 2011. Sedangkan yang mendapatkan skor tertinggi adalah Provinsi Jawa Timur TA 2013 dengan skor sebesar 3,1482 atau berstatus sangat tinggi. Pemerintah Provinsi Jawa Timur mendapatkan temuan sebanyak 12 temuan yang terdiri dari 3 temuan SPI dan 9 temuan kepatuhan.

Variabel kompleksitas entitas diukur dengan menggunakan jumlah SKPD. Variabel kompleksitas dari Tabel 4.3 di atas dapat diketahui bahwa nilai rata-rata sebesar 42,91. Provinsi yang paling sedikit entitas akuntansinya adalah D.I Yogyakarta yaitu sebanyak 30. Sedangkan SKPD terbanyak sejumlah 91 entitas dimiliki oleh Provinsi Kalimantan Selatan (Kalsel). Nilai deviasi standar sebesar 11,56. Dalam 4 tahun sampel yang diambil, Pemerintah Provinsi Yogyakarta selalu mendapatkan temuan yang lebih sedikit dibandingkan dengan Pemerintah Provinsi Kalimantan Selatan. Berturut-turut (2011 s.d. 2014) Pemprov D.I. Yogyakarta mendapatkan temuan sejumlah 22 temuan (7 temuan SPI dan 15 temuan kepatuhan), 12 temuan (5 temuan SPI dan 7 temuan kepatuhan), 16 temuan (7 temuan SPI dan 9 temuan kepatuhan), dan 10 temuan (6 temuan SPI dan 4 temuan kepatuhan). Sedangkan Pemprov Kalsel berturut-turut mendapatkan temuan sejumlah 27 temuan (14 temuan SPI dan 13 temuan kepatuhan), 22 temuan (9 temuan SPI dan 13 temuan kepatuhan), 18 temuan (10 temuan SPI dan 8 temuan kepatuhan), dan 14 temuan (9 temuan SPI dan 5 temuan kepatuhan).

Temuan audit yang diukur dari jumlah temuan SPI dan kepatuhan memiliki nilai rata-rata sebesar 19,87. Nilai temuan terendah didapatkan oleh Provinsi Kalimantan Barat TA 2014 sebanyak 7 temuan. Provinsi Kalimantan Barat pada tahun anggaran 2014 memiliki realisasi pendapatan sebesar Rp3.719.770.110.973,66 atau masih di bawah jumlah rata-rata realiasi pendapatan secara keseluruhan sebesar Rp4.830.855.924.960,58. Opini yang didapatkan oleh Provinsi Kalimantan Barat TA 2014 adalah WTP dengan paragraf penjelas. Kemendagri menetapkan skor kinerja Provinsi Kalbar TA 2014 sebesar 2,3828 atau lebih tinggi dari rata-rata sebesar 2,2395. Sedangkan jumlah SKPD pada Provinsi Kalbar TA 2014 adalah sebesar 44 atau di atas rata-rata sebesar 42,91.

Nilai temuan tertinggi didapatkan oleh Provinsi Banten TA 2013 sebanyak 40 temuan. Provinsi Banten pada tahun anggaran 2013 berhasil merealisasikan pendapatan sebesar Rp6.230.229.813.799,00 atau di atas rata-rata sampel sebesar Rp4.830.855.924.960,58. Sedangkan jumlah SKPD Provinsi Banten pada tahun tersebut sama dengan Provinsi Kalbar TA 2014 yaitu sebanyak 44 SKPD. BPK RI memberikan opini WDP kepada Provinsi Banten TA 2013. Opini tersebut karena masih adanya masalah hibah kepada Pemerintah Kabupaten/Kota dan masyarakat yang belum tertib pencatatannya dan belum dapat ditelusuri keberadaan barang hibah. Selain itu juga terkait dengan penatausahaan persediaan yang masih belum memadai pada Dinas Kesehatan (BPK, 2014).

Secara keseluruhan sampel (2011 s.d. 2014), peneliti melakukan rekapitulasi terhadap temuan-temuan dan mendapatkan rincian temuan sebagaimana digambarkan dalam Tabel 4 di bawah ini:

Tabel 4

NO	JENIS TEMUAN	JUMLAH TEMUAN
Temuan Sistem Pengendalian Internal		
1	Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan	553
2	Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan APBD	442
3	Kelemahan Struktur Pengendalian Internal	316

Temuan Kepatuhan		
4	Kerugian Daerah	313
5	Potensi Kerugian Daerah	499
6	Kekurangan Penerimaan	198
7	Kelemahan Administrasi	143
Total		2464

Sumber: data sekunder yang diolah, tahun 2016

Hasil Penelitian

Pengujian asumsi klasik diperlukan untuk mendeteksi ada tidaknya penyimpangan. Asumsi klasik atas persamaan regresi berganda yang digunakan. Tidak ditemukan adanya permasalahan asumsi klasik dalam penelitian ini. Selanjutnya Analisis koefisien determinasi menunjukkan nilai koefisien determinasi (*Adjusted R Square*) adalah 0,102. Hal ini berarti bahwa 10,2% variabel jumlah temuan dapat dijelaskan oleh variabel independen yaitu ukuran, opini audit, skor kinerja dan kompleksitas. Sedangkan sebesar 89,8% sisanya dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan ke dalam penelitian.

Hasil uji signifikansi simultan (uji F) menunjukkan bahwa model persamaan ini memiliki tingkat signifikansi 0,002^a atau lebih kecil dibandingkan taraf signifikansi (0,05). Maka dapat disimpulkan bahwa variabel independen dalam model penelitian ini secara simultan dapat berpengaruh terhadap variabel dependen yaitu jumlah temuan pemeriksaan. Sedangkan hasil uji signifikansi parameter individual (uji t) menginformasikan bahwa hanya variabel ukuran dan opini yang menunjukkan pengaruh signifikan pada 0.05 atau pada level 5%. Variabel ukuran memiliki nilai signifikansi sebesar 0,009 dan variabel opini memiliki nilai signifikansi sebesar 0.008. Variabel skor dan kompleksitas tidak signifikan karena probabilitas diatas 0.05.

Pembahasan Hasil Penelitian

Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Jumlah Temuan Pemeriksaan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa nilai t hitung sebesar 2,676 dan koefisien regresi sebesar 4,390E-13. Sementara itu nilai signifikansi yang dihasilkan sebesar 0,009. Nilai signifikansi di bawah 0,05 menandakan bahwa semakin besar ukuran atau jumlah realisasi pendapatan pemerintah daerah maka semakin besar pula jumlah temuan pemeriksaan pada pemerintah daerah. Koefisien yang positif menandakan bahwa hasil penelitian ini sejalan dengan logika hipotesis. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan yang telah dilakukan sebelumnya oleh Johnson, dkk (2012) yang mengungkapkan bahwa ukuran pemerintah berpengaruh signifikan terhadap *ML Comments*. Alasan yang mendasari adalah semakin luas suatu organisasi maka semakin luas area kerja yang dimiliki dan semakin sulit pengendalian internal dijalankan. Organisasi membutuhkan lingkungan pengendalian yang cakupannya lebih luas. Selain itu, hal ini memberikan implikasi kepada para auditor bahwa penilaian risiko harus lebih cermat ketika realisasi pendapatan suatu entitas bernilai besar.

Dalam penelitian ini dapat diketahui bahwa pengendalian internal pemerintah di seluruh provinsi masih dipengaruhi oleh besarnya ukuran entitas. Realisasi Pendapatan sebagai pengukurannya harus menjadi perhatian bagi entitas. Pengelolaan pendapatan yang masih banyak menjadi temuan di pemerintah daerah harus senantiasa ditingkatkan pengelolaan dan penatausahaannya oleh entitas. Masih banyak dijumpai temuan terkait dengan kurang andalnya aplikasi sistem pada samsat maupun perpajakan. Selain masalah pendapatan, masalah penerimaan juga masih sering ditemui, terutama pada kontrak yang terlambat penyelesaiannya. Sering kali entitas lalai mengenakan denda keterlambatan kepada pihak ketiga. Selain bagi entitas, penelitian ini juga memberikan implikasi kepada auditor untuk mempertimbangkan entitas dengan realisasi pendapatan yang besar.

Pengaruh Opini Tahun Sebelumnya terhadap Jumlah Temuan Pemeriksaan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa nilai t hitung sebesar -2,691 dan koefisien regresi sebesar -3,885. Sementara itu nilai signifikansi yang dihasilkan sebesar 0,008. Nilai signifikansi < 0,05 menandakan bahwa opini tahun sebelumnya berpengaruh negatif signifikan terhadap jumlah temuan. Semakin baik opini BPK tahun sebelumnya maka akan menghasilkan kemungkinan temuan yang sedikit pada tahun berjalan. Johnson, dkk (2013) dan Hapsari, dkk (2013) mengungkapkan hal yang serupa. *Clean governance* yang diporksikan dengan opini berpengaruh secara signifikan terhadap *ML Comments* maupun temuan audit. Fatimah, dkk (2014) mengungkapkan bahwa opini

tahun sebelumnya berpengaruh terhadap kredibilitas laporan keuangan pemda yang ditandai dengan penerimaan opini WTP dari BPK.

Alasan yang mendasari hal ini karena entitas yang memiliki opini WTP memiliki pengendalian internal yang lebih baik. Entitas cenderung untuk menjadi ke arah yang lebih baik. Rata-rata opini audit pada pemerintah provinsi tahun 2010 s.d. 2013 yang mendapat opini WTP/WTP DPP adalah sebanyak 35,48%. Opini pemerintah provinsi mengalami tren yang baik (peningkatan) mulai dari 16,19% di tahun 2010, 29,03% di tahun 2011, 48,39% di tahun 2012 dan tahun 2013. Namun, perubahan tersebut memiliki tahap dan masih memungkinkan untuk menyisakan kesalahan pada tahun berjalan. Hasil penelitian ini memberikan implikasi bahwa auditor dalam menyiapkan laporan audit sebelumnya perlu untuk memahami entitas yang diperiksa. Salah satu di antaranya adalah hasil audit tahun sebelumnya, baik opini maupun temuannya. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa pemerintah daerah belum sepenuhnya serius melakukan tindak lanjut atas rekomendasi hasil temuan BPK sehingga kasus yang sama masih terbawa pada tahun berikutnya.

Pengaruh Skor Kinerja Pemerintah Daerah terhadap Jumlah Temuan Pemeriksaan

Hasil penelitian menunjukkan bahwa nilai t hitung sebesar -1,480 dan koefisien regresi sebesar -2,987. Sementara itu nilai signifikansi yang dihasilkan sebesar 0,141. Nilai signifikansi $> 0,05$ menandakan bahwa skor kinerja pemerintah daerah ternyata tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap temuan pemeriksaan. Hasil pengujian ini tidak sejalan dengan penelitian Hapsari dkk (2013) bahwa *government grade* yang diwakili dengan skor kinerja, yang ditetapkan Menteri Dalam Negeri, memiliki pengaruh signifikan terhadap *ICC Comments*. Peneliti menduga hal ini disebabkan karena skor kinerja yang terlalu lama ditetapkan. Sebagai contoh untuk penetapan peringkat dan status kinerja penyelenggaraan pemerintahan daerah terhadap laporan penyelenggaraan pemerintahan daerah (LPPD) tahun 2010 baru ditetapkan Mendagri pada tanggal 20 April 2012. Begitu juga dengan penetapan evaluasi atas LPPD tahun 2011 dan 2012 yang ditetapkan pada April 2013 dan Maret 2014. Tiga tahun berturut-turut membutuhkan waktu penetapan lebih dari satu tahun. Kemudian atas LPPD tahun 2013 terdapat perbaikan dengan ditetapkan pada Desember 2014. Terlalu lamanya penetapan ini juga bisa dikarenakan dokumen yang dibutuhkan dalam penilaian belum disiapkan oleh pemda.

Pengaruh Kompleksitas Pemerintah Daerah terhadap Jumlah Temuan Pemeriksaan

Tabel 4.10 menunjukkan bahwa variabel kompleksitas ternyata tidak berpengaruh signifikan. Hasil keluaran SPSS menunjukkan bahwa nilai t hitung sebesar -0,536 dan koefisien regresi sebesar -0,032. Sementara itu nilai signifikansi yang dihasilkan sebesar 0,593. Nilai signifikansi $> 0,05$ menandakan bahwa kompleksitas yang dinilai berdasarkan jumlah SKPD tidak berpengaruh signifikan terhadap temuan pemeriksaan. Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian Petrovits, dkk (2010) yang menemukan bahwa kompleksitas berhubungan positif dengan kelemahan material pengendalian intern. Begitu juga dengan penelitian Yamin dan Sutaryo (2015) yang menemukan bahwa variabel jumlah SKPD berpengaruh positif terhadap kelemahan pengendalian internal. Peneliti menduga hal ini terjadi karena beragamnya beban kerja yang ada pada tiap-tiap SKPD sehingga walaupun suatu entitas memiliki satuan kerja yang sedikit, bisa jadi memiliki beban kerja yang banyak. Perbedaan ini bisa terjadi karena jumlah penduduk yang harus dilayani, tuntutan publik, intervensi politik, dan penyebab lainnya, yang berbeda antara SKPD satu dengan SKPD di daerah lain. Begitu juga dengan sumber daya manusia di dalamnya yang juga beragam.

KESIMPULAN

Hasil penelitian menunjukkan bahwa ukuran berpengaruh positif signifikan terhadap jumlah temuan. Entitas yang besar memiliki pengendalian internal yang lebih rumit dibandingkan dengan entitas yang lebih kecil. Maka potensi permasalahan pengendalian juga akan cenderung lebih banyak. Jika entitas tidak dapat melaksanakan aktivitas pengendalian secara memadai, temuan pemeriksaan akan semakin banyak. Selain itu opini tahun lalu berpengaruh negatif signifikan terhadap jumlah temuan. Semakin baik opini entitas, semakin terjaminnya pengendalian internal, jumlah permasalahan yang ditemukan auditor juga akan menjadi sedikit.

Penelitian yang dilakukan ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, *Manajament letter comments* yang digambarkan oleh Johnson, dkk (2012) lebih tepat jika menggunakan Laporan

Temuan Pemeriksaan (LTP) sebagai objek penelitian bukan Laporan Hasil Pemeriksaan. Namun, akses sampai kepada LTP tersebut secara undang-undang hanya dapat diakses oleh auditor yang memeriksa BPK RI, baik Inspektorat Utama BPK RI maupun kantor akuntan publik yang ditunjuk. Kedua, Skor kinerja yang ditetapkan kemendagri baru hanya terbatas empat tahun, dan masih sedikit penelitian yang membahas mengenai analisis determinan dari jumlah temuan pemeriksaan di Indonesia.

Untuk penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambahkan variabel lain selain yang telah peneliti uji. Banyaknya lulusan akuntansi di suatu entitas, misalnya, merupakan suatu hal yang cukup menarik untuk diuji. Selain mengamati dari sisi auditor, penelitian selanjutnya dapat menganalisis variabel dari sisi auditor. Pengujian dari sisi auditor juga bisa jadi menentukan banyaknya jumlah temuan atau tidak.

REFERENSI

- Akbar, B. 2013. *Akuntansi Sektor Publik: Konsep dan Teori*. Jakarta: Bumi Metro Jaya
- Augusty, F. 2006. *Metode Penelitian Manajemen*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Banimahd, B., Yadollah, N., dan Davoudabadi, A. 2013. Auditor-management alignment and audit opinion: Evidence from Iran. *Management Science Letters*: Vol. 3, No. 4, h.1217-1222
- Bonner, S.E., 1994. A Model of The Effects of Audit Task Complexity. *Accounting, Organizations, and Society*: Vol. 19, No. 3, h. 213-234
- Cohen, J., Milici, L., Krishnamoorthy, G., Wright, A. 2007. Auditor communications with the audit committee and the board of directors: policy recommendations and opportunities for future research. *Accounting Horizons*, Vol. 21, no. 2, h. 165–187
- Cox, C., dan Wichmann Jr., H., 1993. The perceived quality of internal control systems and reports for state and local governments. *Auditing. A Journal of Practice and Theory*, Vol.12, No. 2, h. 98–107.
- Damanpour, F. 1991. Organizational Innovation: A Meta-Analysis of Effects of Determinants and Moderators. *Academy of Management Journal*, Vol.34, h. 555-590
- DeFond, M. L., dan Jiambalvo, J. 1991. Incidence and Circumstances of Accounting Errors. *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 3, h 643-655
- Doyle, J., Ge, W., McVay, S., 2007. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, Vol.44, h. 193–223
- Fatimah, D., Sari, R. N., Rasuli, M. 2014. Pengaruh SPI, Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan, Opini Audit tahun sebelumnya, dan Umur Pemda terhadap Penerimaan Opini WTP. *Jurnal Akuntansi Universitas Riau*. Vol. 3, No. 1, h. 1 – 15
- Ge, W., McVay, S., 2005. The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes–Oxley Act. *Accounting Horizons*. Vol. 19, No 3, h 137–158.
- Hapsari, S. I., Sutaryo, dan Wijaya, I. 2013. “Penentu Jumlah Temuan BPK atas Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan”. *Simposium Nasional Akuntansi XVI*, Manado, 25-28 September 2013
- Jensen, M., dan Meckling, W. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, h. 305-360.
- Johnson, L.E., Suzanne Lowensohn, Jacqueline L. Reck, Stephen P. Davies. 2012. Management letter comments: Their determinants and their association with financial reporting quality in local government. *Journal Account Public Policy*, Vol. 31, h. 575-592
- Malek, M. 2011. The Relationships between Director-Auditor Link and Audit Opinion. *Asian Journal of Finance & Accounting*, Vol. 3, No. 1
- Petrovits, C. , Shakespeare, C. dan Shih, A.. (2010). The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations. *Accounting Review*, Vol. 86 No.1, h. 325-357
- Puspitasari, T. 2013. “Pengaruh Tingkat Pertumbuhan Ekonomi, PAD, dan Kompleksitas Pemda Terhadap Kelemahan Pengendalian Intern pada Pemda”. Skripsi Tidak Dipublikasikan. Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Islam Syarif Hidayatullah
- Rai, I.G.A. 2010. *Audit Kinerja Pada Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat



- Reno, Imelda dan Elsa. 2012. “Faktor Yang Mempengaruhi Penerbitan Unqualified Opinion With Explanatory Paragraph Going Concern Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar DI BEI”. Tesis. *Faculty of Economics and Business School of Accounting*, Binus.
- Ross, S.A.1974. The Economic Theory of Agency: The Principal Problem.
- Wallace, W., 1981. Internal control reporting practices in the municipal sector. *The Accounting Review*, Vol. 56, No.3, h. 666–689.
- Wallace, W., 1992. *Whose power prevails in disclosure practices? Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 11, h. 79–105.
- Yamin, R., dan Sutaryo. 2015. “Faktor Penentu Jumlah Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern pada Pemerintah Daerah di Indonesia”. *Simposium Nasional Akuntansi XVII*, Medan, 16-19 September 2015