



PENGARUH TONE AT THE TOP TERHADAP TEMUAN BERULANG DALAM LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN BPK DENGAN EFEKTIVITAS TINDAK LANJUT REKOMENDASI SEBAGAI VARIABEL MEDIASI

(Studi Kasus pada Pemerintah Daerah di Jawa Tengah yang Diperiksa oleh BPK)

Alifin Prima Ranidya, Tri Jatmiko Wahyu Prabowo¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of tone at the top on recurring findings in audit reports issued by the Audit Board of Indonesia (BPK). This study also investigates whether the effectiveness of audit recommendation follow-up acts as mediating variable in the relationship between tone at the top and recurring findings in BPK audit reports.

The study employed a quantitative approach using secondary data obtained from local government financial audit reports of Central Java Province and the summary of semester audit results (IHPS) 1 and 2 for the 2021-2024 period. The sample selection was conducted using a purposive sampling method based on specific criteria, resulting in 99 observational data. The data were analyzed using multiple linear regression analysis, path analysis, and the Sobel Test.

The results indicate that tone at the top has negative and significant effect on recurring findings, while the effectiveness of audit recommendation follow-up has a negative and significant effect on recurring findings. The mediation test results using the Sobel test show that the effectiveness of audit recommendation follow-up is able to mediate the relationship between tone at the top and recurring findings. This study demonstrates that tone at the top and the effectiveness of implementing audit recommendation follow-up play an important role in reducing recurring findings in local governments in Central Java.

Keywords: *tone at the top, effectiveness of audit recommendation follow-up, recurring findings, BPK audit reports.*

PENDAHULUAN

Kuangan negara merupakan salah satu unsur pokok dalam penyelenggaraan pemerintahan negara. Keuangan negara harus dikelola secara tertib, patuh pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan dan bertanggung jawab, dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatuhan untuk mencapai tujuan bernegara. Pelaksanaan pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dilaksanakan dalam rangka menciptakan pemerintahan yang bersih dan bebas dari praktik korupsi, kolusi, dan nepotisme (BPK RI, 2025).

Menurut Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, (2017), BPK memiliki tugas dan wewenang untuk memeriksa apakah keuangan negara telah dikelola secara tertib dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pemeriksa BPK kemudian membuat laporan hasil pemeriksaan (LHP) yang memuat analisis pengujian bukti yang diperoleh pada saat pelaksanaan pemeriksaan. Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia merupakan instrumen utama dalam menilai akuntabilitas dan kualitas pengelolaan keuangan daerah

¹ Corresponding author

(Sayekti, 2017). Menurut Lambo & Ritonga (2023), melalui LHP, Badan Pemeriksa Keuangan tidak hanya memberikan opini atas kewajaran penyajian laporan keuangan, tetapi juga mengungkapkan temuan yang disertai dengan rekomendasi perbaikan.

Temuan pemeriksaan BPK umumnya mencakup kelemahan dalam sistem pengendalian internal dan ketidakpatuhan terhadap hukum dan peraturan perundang-undangan (Pamungkas et al., 2019b). Kelemahan dalam sistem pengendalian internal mencakup kelemahan dalam pengendalian akuntansi dan pelaporan, pelaksanaan anggaran, dan struktur pengendalian internal. Sementara itu, ketidakpatuhan terhadap hukum dan peraturan mencakup temuan kerugian negara, potensi kerugian, kekurangan pendapatan, dan temuan administratif. Jumlah temuan pemeriksaan BPK yang tinggi mencerminkan kelemahan akuntabilitas dan meningkatkan risiko penyimpangan dan korupsi (Hadi et al., 2026).

Tabel 1. 1
Jumlah Temuan BPK atas Pemeriksaan Terhadap Pemerintah Daerah dari Tahun 2022-2025

Tahun	Semester	Jumlah Temuan
2022	I	7.234
2023	I	7.695
2024	I	8.146
2025	I	8.322

Sumber: <https://www.bpk.go.id/ihps>, diolah

Tabel 1. 2
Jumlah Temuan BPK atas Pemeriksaan Terhadap Pemerintah Daerah dari Tahun 2022-2024

Tahun	Semester	Jumlah Temuan
2022	II	1.818
2023	II	3.266
2024	II	2.734

Sumber: <https://www.bpk.go.id/ihps>, diolah

Berdasarkan tabel 1.1 dan tabel 1.2 jumlah temuan yang tertera dalam ikhtisar hasil pemeriksaan semester (IHPS) 1 dan 2 dari tahun 2022 sampai dengan tahun 2025 selalu mengalami peningkatan jumlah temuan tiap tahunnya, terutama pada IHPS 1. Peningkatan jumlah temuan menandakan bahwa sistem pengendalian internal pemerintah daerah belum optimal dan tingkat kepatuhan pemerintah daerah yang rendah terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku (Sari & Darmastuti, 2023). Dari keseluruhan temuan pemeriksaan yang terjadi, masih terdapat temuan yang mempunyai sifat berulang.

Menurut Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) 1 Tahun (2025), dijelaskan bahwa masih terdapat temuan permasalahan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah yang terjadi secara berulang, diantaranya adalah permasalahan belanja barang dan belanja modal khususnya berupa kekurangan volume pekerjaan dan ketidaksesuaian kualitas pekerjaan, ketertiban penyusunan laporan keuangan satuan kerja perangkat daerah yang kurang, serta belanja hibah yang tidak dianggarkan dan dicatat pada laporan realisasi anggaran. Cahya (2025) juga menyebutkan bahwa BPK Perwakilan Jawa Tengah melakukan pemeriksaan terhadap LKPD semester 1 tahun 2024 dan menemukan temuan berulang berupa kekurangan volume pengerjaan yang wajib dikembalikan oleh 35 kabupaten dan kota pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah sebesar Rp96,2 miliar. Dari total tersebut, dana yang telah dikembalikan oleh pemerintah daerah sebesar Rp44,3 miliar, dan sisanya masih dalam proses. Temuan atas pengembalian dana oleh pemerintah daerah merupakan temuan terkait dengan pengerjaan fisik infrastruktur.

Daryono (2025) menjelaskan bahwa terdapat 8 proyek infrastruktur sekolah tahun 2024 di lingkungan Dinas Pendidikan Pemuda dan Olahraga Kabupaten Rembang menjadi temuan berulang BPK. Temuan ini didasarkan pada hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten Rembang tahun 2024. Hasil temuan pemeriksaan adalah terkait dengan kekurangan volume pengerjaan bidang dengan total Rp60.352.350 dan temuan terhadap rehabilitasi kelas dan laboratorium komputer di SMPN 3 Pamotan yang masing masing sebesar Rp14.103.300 dan Rp1.536.500. Dari total dana kurang lebih Rp75 juta, hanya sekitar Rp50 juta yang telah dikembalikan ke kas daerah, sehingga masih terdapat sisa yang belum disetorkan.

Temuan berulang pada pemerintah daerah atas kekurangan pengembalian dana terjadi karena entitas yang diperiksa oleh BPK belum sepenuhnya melaksanakan tindakan korektif atau tindak lanjut rekomendasi dengan memadai. Tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi yang rendah akan berkontribusi terhadap munculnya kembali temuan yang sama dalam pemeriksaan tahun berikutnya (Lambo & Ritonga, 2023). Selain itu, tindak lanjut atas rekomendasi yang tidak memadai menyebabkan pemeriksa BPK mengulangi rekomendasi yang sama pada pemeriksaan tahun berikutnya terhadap entitas yang diperiksa (Nunu et al., 2017).

Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, (2017) menegaskan bahwa efektivitas hasil pemeriksaan BPK akan tercapai apabila entitas yang diperiksa melaksanakan tindak lanjut atas laporan hasil pemeriksaan. Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan (TLRHP) adalah respon entitas terhadap rekomendasi BPK untuk memperbaiki kelemahan yang ditemukan dalam pengelolaan keuangan negara (Hadi et al., 2026). Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan merupakan indikator penting pada komitmen pemerintah daerah terhadap transparansi, akuntabilitas, dan peningkatan kinerja. Pelaksanaan tindak lanjut yang konsisten dapat mencegah permasalahan dan temuan terulang kembali, serta meningkatkan kualitas laporan keuangan (Hadi et al., 2026).

Leadership commitment (komitmen pimpinan) dan kualitas rekomendasi hasil audit adalah faktor dominan yang mendorong realisasi tindak lanjut rekomendasi, sehingga meningkatkan efektivitas pengawasan dan akuntabilitas pada sektor publik (Tehuayo & Leiwakabessy, 2025). Komitmen pimpinan yang kuat tercermin dari keseriusan pemimpin dalam melaksanakan tindak lanjut rekomendasi dan melakukan perbaikan sistem pengendalian internal. Pimpinan juga memiliki peran dalam menentukan arah kebijakan dalam memastikan bahwa tindak lanjut rekomendasi dilakukan secara tepat waktu.

Tanggapan dari pihak yang bertanggung jawab dan pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi terhadap temuan pemeriksaan tidak lepas dari peran pimpinan entitas yang diperiksa oleh BPK. Menurut Husni et al., (2022), penyelenggaraan pemerintah yang bersih dan baik dapat tercapai jika ada komitmen dari pimpinan dengan perilaku positif yang akhirnya bisa meminimalisir ataupun bisa menghilangkan temuan audit yang kemungkinan berulang ditahun-tahun berikutnya. Berdasarkan penjelasan ini, *tone at the top* masuk sebagai bentuk dari keputusan pimpinan dan komitmen pimpinan atas perbaikan korektif yang akan dilakukan oleh entitas yang diperiksa.

Menurut Lutfi et al., (2025), *tone at the top* secara sederhana diartikan sebagai sikap, pernyataan, dan tindakan yang berasal dari pimpinan puncak atau pimpinan tertinggi dalam suatu organisasi. Para pimpinan mengkomunikasikan nilai-nilai yang dianutnya secara terbuka dan transparan kepada orang-orang di dalam dan di luar organisasi. *Tone at the top* adalah elemen penting pengendalian internal dan tata kelola korporasi yang efektif. Penelitian Braumann et al., (2020) menyatakan bahwa *tone at the top* yang kuat berkontribusi positif terhadap lingkungan pengendalian dan efektivitas pengawasan. Dalam pemerintah daerah, pimpinan yang memiliki komitmen tinggi terhadap tindak lanjut

rekomendasi BPK cenderung mendorong perbaikan sistem dan prosedur secara berkelanjutan, sehingga dapat mengurangi kemungkinan terjadinya temuan berulang.

Temuan berulang BPK tidak dapat dipahami hanya sebagai permasalahan teknis administrasi keuangan negara, tetapi juga sebagai refleksi dari komitmen pimpinan yang lemah dan efektivitas tindak lanjut rekomendasi yang rendah (Hadi et al., 2026). Efektivitas tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK dapat menjadi mekanisme penghubung antara *tone at the top* dan temuan berulang. Pimpinan yang memiliki komitmen yang kuat akan mendorong penyelesaian tindak lanjut secara korektif dan efektif, sehingga permasalahan yang sama tidak kembali muncul pada periode pemeriksaan berikutnya (Pamungkas et al., 2019). Oleh karena itu, konsistensi penyelesaian tindak lanjut rekomendasi menjadi faktor krusial dalam menekan temuan berulang pada LHP.

Penelitian yang secara simultan menguji pengaruh *tone at the top* terhadap temuan berulang yang terbatas dengan efektivitas tindak lanjut rekomendasi sebagai variabel mediasi menunjukkan bahwa masih terdapat gap dalam penelitian yang perlu dikaji lebih lanjut. Atas pertimbangan ini, penelitian ini dilakukan untuk menganalisis secara komprehensif pengaruh antara *tone at the top*, efektivitas tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dan temuan berulang dalam LHP BPK.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Bagian ini menjelaskan teori yang digunakan dalam penelitian, kerangka pemikiran yang menggambarkan hubungan antar variabel, dan pengembangan hipotesis penelitian.

Agency Theory

Akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah memperkuat hubungan keagenan antara pemerintah daerah dan masyarakat melalui pelaporan keuangan dan pengelolaan keuangan yang efektif, efisien, dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Teori keagenan pertama kali muncul dikemukakan oleh Jensen dan Meckling pada tahun 1976. Jensen & Meckling (1976) menjelaskan bahwa hubungan keagenan terjadi antara dua pihak yaitu prinsipal sebagai pihak yang memberikan mandat dan agen sebagai pihak yang menerima mandat untuk menjalankan suatu aktivitas atas nama prinsipal. Hubungan keagenan yang terjadi dalam penelitian ini adalah hubungan antara masyarakat yang bertindak sebagai prinsipal dan pemerintah daerah yang bertindak sebagai agen.

Pemerintah daerah memiliki kewajiban untuk mengelola sumber daya publik yang dipercayakan oleh masyarakat secara efektif, efisien, dan akuntabel serta dapat mempertanggungjawabkannya kepada masyarakat. Namun, dalam hubungan keagenan antara pemerintah daerah sebagai agen dan masyarakat sebagai prinsipal masih sering terdapat asimetri informasi (Hay & Cordery, 2018). Asimetri informasi (*asymmetry information*) adalah suatu kondisi yang muncul akibat adanya ketidakseimbangan penguasaan informasi dalam hubungan keagenan. Asimetri Informasi dapat mendorong munculnya perilaku oportunistik karena keterbatasan prinsipal dalam melakukan pengawasan secara langsung (Purba, 2023). Asimetri informasi yang terjadi antara pemerintah daerah dan masyarakat adalah ketika pemerintah daerah sebagai agen memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan masyarakat yang bertindak sebagai principal, sehingga diperlukan mekanisme pengawasan dan tata Kelola yang efektif untuk mengurangi risiko perilaku oportunistik serta meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah (Hay & Cordery, 2018).

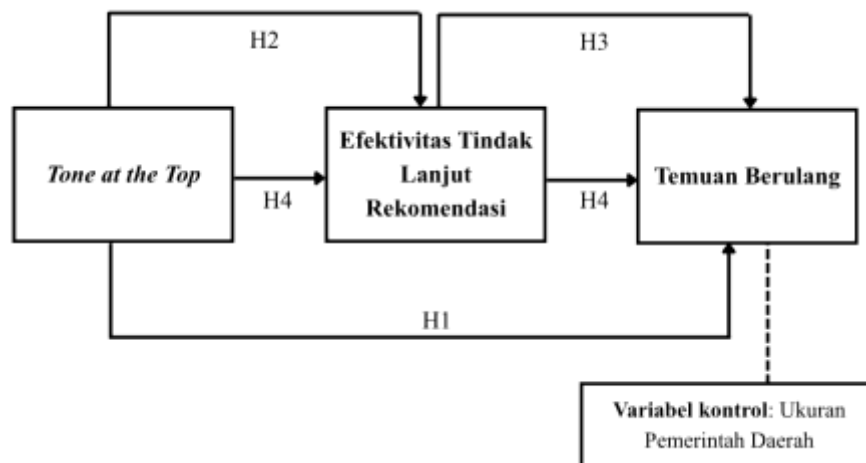
Mekanisme tata kelola dalam akuntansi sektor publik dapat diwujudkan melalui audit oleh lembaga independen, implementasi sistem pengendalian internal pemerintah, dan kewajiban untuk menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan (Furqan, 2020).

Sehingga, pemerintah daerah sebagai agen harus menerapkan mekanisme tata kelola yang efektif untuk meminimalkan temuan berulang dalam laporan hasil pemeriksaan.

Kerangka Pemikiran Penelitian

Kerangka pemikiran menggambarkan hubungan antar variabel penelitian dalam bentuk skema. Penelitian ini menggunakan variabel independen *tone at the top*, variabel dependen temuan berulang, variabel mediasi efektivitas tindak lanjut rekomendasi, dan variabel kontrol ukuran pemerintah daerah.

Gambar 1 Kerangka Pemikiran



Pengembangan Hipotesis

Pengaruh *Tone at the Top* Terhadap Temuan Berulang dalam LHP BPK

Teori agensi menjelaskan bahwa hubungan antara pemerintah daerah sebagai agen dan masyarakat sebagai prinsipal berpotensi menimbulkan konflik kepentingan yang dapat menyebabkan penyimpangan dalam pengelolaan keuangan daerah. Dalam kondisi tersebut, *tone at the top* menjadi faktor penting karena mencerminkan integritas, nilai etika, dan komitmen pimpinan dalam menciptakan lingkungan pengendalian yang kuat. Pimpinan yang memiliki *tone at the top* yang baik akan mendorong budaya kepatuhan, akuntabilitas, serta pengawasan yang efektif dalam organisasi. Sebaliknya, *tone at the top* yang lemah dapat menyebabkan rendahnya kepatuhan terhadap peraturan dan lemahnya penyelesaian permasalahan yang ditemukan auditor.

Garrett et al. (2021) menemukan bahwa *tone at the top* yang kuat mampu menciptakan lingkungan pengendalian yang lebih baik dan mengurangi kelemahan pengendalian internal. Selain itu, Marais, (2024) menunjukkan bahwa karakteristik pimpinan melalui *tone at the top* berperan dalam meningkatkan efektivitas pengawasan dan mengurangi risiko penyimpangan. Dalam konteks pemerintahan daerah, lemahnya komitmen pimpinan dapat menyebabkan rekomendasi hasil pemeriksaan tidak ditindaklanjuti secara optimal sehingga meningkatkan kemungkinan munculnya kembali permasalahan yang sama pada periode pemeriksaan berikutnya. Temuan Hanif & Sunitiyoso, (2021) serta Lambo & Ritonga (2023) juga menunjukkan bahwa rendahnya komitmen pimpinan dan lemahnya tindak lanjut rekomendasi menjadi faktor penyebab terjadinya temuan berulang. Oleh karena itu, semakin kuat *tone at the top* yang dimiliki pimpinan pemerintah daerah, semakin rendah kemungkinan terjadinya temuan berulang.

H1: *Tone at the top* berpengaruh negatif terhadap temuan berulang.

Pengaruh *Tone at the Top* Terhadap Efektivitas Tindak Lanjut Rekomendasi

Pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi merupakan bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah dalam memperbaiki kelemahan yang ditemukan oleh BPK. Efektivitas tindak lanjut rekomendasi sangat dipengaruhi oleh komitmen dan dukungan pimpinan yang

tercermin dalam *tone at the top*. Pimpinan yang memiliki *tone at the top* yang kuat akan mendorong budaya akuntabilitas, pengawasan yang efektif, serta penyelesaian rekomendasi pemeriksaan secara tepat waktu dan memadai. Hanif dan Sunitiyoso (2021) serta Lambo dan Ritonga (2023) menemukan bahwa rendahnya komitmen pimpinan dan lemahnya perhatian manajemen menyebabkan tindak lanjut rekomendasi tidak berjalan optimal. Selain itu, Tehuayo & Leiwakabessy, (2025) menunjukkan bahwa komitmen pimpinan merupakan faktor penting yang mendorong efektivitas tindak lanjut hasil audit. Dengan demikian, semakin kuat *tone at the top* yang dimiliki pimpinan pemerintah daerah, semakin tinggi efektivitas tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan.

H2: *Tone at the top* berpengaruh positif terhadap efektivitas tindak lanjut rekomendasi.

Pengaruh Efektivitas Tindak Lanjut Rekomendasi Terhadap Temuan Berulang

Rekomendasi yang diberikan oleh BPK bertujuan untuk memperbaiki kelemahan pengendalian internal, meningkatkan kepatuhan terhadap peraturan, dan mencegah terulangnya permasalahan yang sama pada periode berikutnya. Dalam perspektif teori agensi, tindak lanjut rekomendasi merupakan bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada masyarakat atas kelemahan yang ditemukan dalam pemeriksaan. Efektivitas tindak lanjut rekomendasi mencerminkan kemampuan pemerintah daerah dalam menyelesaikan akar permasalahan yang menjadi penyebab temuan. Hanif dan Sunitiyoso (2021) menemukan bahwa temuan berulang terjadi karena akar permasalahan tidak terselesaikan secara memadai, sedangkan Lambo dan Ritonga (2023) menunjukkan bahwa keterlambatan dan ketidaksesuaian tindak lanjut menjadi penyebab munculnya kembali temuan pemeriksaan. Selain itu, Imtinan et al. (2021) membuktikan bahwa tindak lanjut rekomendasi yang efektif mampu meningkatkan akuntabilitas organisasi. Dengan demikian, semakin tinggi efektivitas tindak lanjut rekomendasi, semakin rendah kemungkinan terjadinya temuan berulang dalam LHP BPK.

H3: Efektivitas tindak lanjut rekomendasi berpengaruh negatif terhadap temuan berulang dalam LHP BPK.

Peran Efektivitas Tindak Lanjut Rekomendasi dalam Memediasi Hubungan Antara *Tone at the Top* dengan Temuan Berulang dalam LHP

Tone at the top tidak hanya berpengaruh langsung terhadap temuan berulang, tetapi juga dapat memengaruhi temuan berulang melalui efektivitas tindak lanjut rekomendasi. Pimpinan yang memiliki *tone at the top* yang kuat akan mendorong budaya akuntabilitas, menyediakan sumber daya yang memadai, serta memastikan rekomendasi hasil pemeriksaan ditindaklanjuti secara tepat dan berkelanjutan. Kondisi tersebut meningkatkan efektivitas tindak lanjut rekomendasi sehingga kelemahan yang ditemukan auditor dapat diperbaiki secara menyeluruh dan tidak terulang pada periode pemeriksaan berikutnya. Garrett et al. (2021) menunjukkan bahwa *tone at the top* yang kuat mampu memperkuat lingkungan pengendalian dan mengurangi risiko organisasi. Sementara itu, Hanif dan Sunitiyoso (2021) serta Lambo dan Ritonga (2023) menemukan bahwa lemahnya tindak lanjut rekomendasi menjadi salah satu penyebab utama munculnya temuan berulang. Selain itu, Imtinan et al. (2021) dan Novialdi et al. (2025) menunjukkan bahwa tindak lanjut rekomendasi yang efektif berkontribusi terhadap peningkatan akuntabilitas dan kualitas pengelolaan keuangan. Dengan demikian, efektivitas tindak lanjut rekomendasi diduga berperan sebagai mekanisme yang menjembatani pengaruh *tone at the top* terhadap temuan berulang.

H4: Efektivitas Tindak Lanjut Rekomendasi memediasi pengaruh *Tone at the Top* terhadap Temuan Berulang dalam LHP BPK.

METODE PENELITIAN

Bagian ini menjelaskan populasi dan sampel penelitian, variabel-variabel yang digunakan beserta pengukurannya, serta model penelitian.

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah seluruh pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah yang terdiri atas pemerintah kabupaten, pemerintah kota, dan pemerintah provinsi yang menjadi objek pemeriksaan BPK selama periode 2021–2024. Sampel penelitian ditentukan menggunakan metode *purposive sampling* dengan kriteria:

1. pemerintah daerah yang diperiksa oleh BPK selama periode 2021–2024;
2. menyajikan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) secara konsisten dan dapat diakses selama periode penelitian;
3. tidak mengalami perubahan struktur pemerintahan yang signifikan; dan
4. memiliki Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang memuat informasi terkait temuan pemeriksaan, tindak lanjut rekomendasi, dan data yang diperlukan dalam penelitian.

Variabel dan Pengukurannya

Penelitian ini menggunakan variabel independen *tone at the top*, variabel dependen temuan berulang, variabel mediasi efektivitas tindak lanjut rekomendasi dan variabel kontrol ukuran pemerintah daerah. Berikut adalah variabel yang digunakan dalam penelitian ini beserta pengukurannya:

Tabel 1
Variabel dan Pengukurannya

Variabel	Pengukuran	Skala
Variabel Independen <i>Tone at the Top</i>	Variabel <i>dummy</i> , a) Nilai 1 = jika indikasi kelemahan <i>tone at the top</i> tinggi b) Nilai 0 = jika indikasi kelemahan <i>tone at the top</i> rendah dan tidak ada	Nominal
Variabel Dependen Temuan Berulang	Nilai satuan yang diperoleh atas jumlah kasus temuan pada satu tahun sebelumnya yang memiliki sifat berulang dan muncul kembali pada periode berjalan.	Nominal
Variabel Mediasi Efektifitas Tindak Lanjut Rekomendasi	Persentase jumlah tindak lanjut rekomendasi yang sesuai yang tertera pada LHP tahun berjalan terhadap total rekomendasi yang diberikan oleh BPK pada tahun berjalan	Rasio
Variabel Kontrol Ukuran Pemerintah Daerah	Logaritma Natural dari Total Aset	Rasio

Model Penelitian

Penelitian ini menggunakan *statistical package for social sciences* (SPSS), yaitu software yang berfungsi untuk menganalisis data, melakukan perhitungan statistik baik untuk statistik parametrik maupun non-parametrik dengan basis windows. SPSS digunakan untuk melakukan analisis jalur (*path analysis*). Analisis jalur bertujuan untuk mengukur pengaruh langsung dan tidak langsung dari variabel independen (*tone at the top*) terhadap variabel dependen (temuan berulang), dengan ETLR sebagai variabel mediasi. Peneliti juga memasukan ukuran pemerintah daerah sebagai variabel kontrol kedalam model untuk mengendalikan faktor-faktor

lainnya yang berpotensi memengaruhi hubungan antar variabel utama. Analisis data yang ada dalam penelitian ini mencakup analisis statistik deskriptif, uji asumsi klasik, uji statistik, analisis regresi berganda dan uji hipotesis melalui analisis jalur.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Bagian hasil penelitian dan pembahasan berisi penjelasan pemilihan sampel dan temuan yang meliputi analisis statistik deskriptif, uji asumsi klasik, analisis regresi linear berganda dan hipotesis, serta uji mediasi dengan *sobel test*.

Deskripsi Sampel Penelitian

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang bersumber dari Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) periode 2021-2024 dan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) 1 dan 2 periode 2021-2024. Populasi penelitian mencakup seluruh pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah yang terdiri atas 29 kabupaten, 6 kota, dan 1 provinsi, sehingga total populasi berjumlah 36 pemerintah daerah. Pemilihan sampel dilakukan menggunakan metode *purposive sampling* berdasarkan kriteria penelitian berikut:

Tabel 2
Sampel Penelitian

NO	Kriteria Pengambilan Sampel	Jumlah
1.	Pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah yang diperiksa oleh BPK selama periode 2021-2024.	36
2.	Pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah yang tidak menyajikan laporan keuangan pemerintah daerah secara konsisten yang telah di periksa oleh BPK selama periode 2021-2024 dan dapat diakses oleh peneliti.	(0)
3.	Pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah yang mengalami perubahan struktur yang signifikan selama periode 2021-2024.	(0)
4.	Pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah yang memiliki LHP atas LKPD yang didalam LHP tersebut tidak menyajikan informasi yang dibutuhkan dalam penelitian selama periode 2021-2024, seperti informasi terkait dengan penyebab temuan, pemantauan tindak lanjut rekomendasi, dan kasus temuan.	(3)
Sampel Penelitian		33
Periode yang dapat dijadikan observasi (2022-2024)		3
Data observasi (33 x 3)		99

Statistik Deskriptif

Hasil analisis menunjukkan bahwa variabel *tone at the top* yang diukur menggunakan *dummy* memiliki nilai minimum 0 dan maksimum 1, dengan nilai rata-rata 0,3131. Nilai ini menunjukkan bahwa sekitar 31,31% observasi memiliki indikasi kelemahan *tone at the top* yang tinggi, sedangkan sisanya 68,69% memiliki kelemahan yang rendah atau tidak ada. Variabel efektivitas tindak lanjut rekomendasi memiliki nilai minimum 0,02 dan maksimum 1,00, dengan nilai rata-rata sebesar 0,6000. Hal ini menunjukkan bahwa secara rata-rata pemerintah daerah di Jawa Tengah telah menindaklanjuti sekitar 60% rekomendasi BPK, sementara sisanya belum ditindaklanjuti secara efektif. Variabel temuan berulang memiliki nilai minimum 0 dan maksimum 5, dengan rata-rata 2,0505. Artinya, secara rata-rata setiap pemerintah daerah masih memiliki sekitar 2 kasus temuan yang kembali muncul pada periode pemeriksaan berikutnya.

Sementara itu, variabel ukuran pemerintah daerah yang diukur dengan logaritma natural total aset memiliki nilai minimum 28,54 dan maksimum 30,26, dengan rata-rata

29,1213. Nilai ini menunjukkan bahwa skala aset antar pemerintah daerah di Jawa Tengah relatif homogen. Secara umum, hasil statistik deskriptif menunjukkan bahwa fenomena temuan berulang masih nyata terjadi, tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi belum optimal, dan masih terdapat sebagian pemerintah daerah dengan indikasi kelemahan *tone at the top*.

Tabel 3
Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Mean	Std. Deviation
<i>Tone At The Top</i>	99	0,00	1,00	0,3131	0,46613
Ukuran Pemerintah Daerah	99	28,54	30,26	29,1213	0,34416
Efektivitas Tindak Lanjut Rekomendasi	99	0,02	1,00	0,6000	0,26778
Temuan Berulang	99	0,00	5,00	2,0505	1,14619

Uji Asumsi Klasik

Hasil uji normalitas awal menggunakan Kolmogorov-Smirnov menunjukkan bahwa residual belum berdistribusi normal, dengan nilai signifikansi kurang dari 0,001. Oleh karena itu, dilakukan transformasi data pada variabel temuan berulang menggunakan logaritma natural dan pada variabel ukuran pemerintah daerah menggunakan transformasi kuadrat. Setelah transformasi, hasil uji normalitas menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,136, yang berarti lebih besar dari 0,05. Dengan demikian, residual model setelah transformasi dinyatakan berdistribusi normal.

Hasil uji multikolinearitas menunjukkan bahwa seluruh variabel independen memiliki nilai *Tolerance* lebih besar dari 0,10 dan nilai VIF lebih kecil dari 10. Variabel *tone at the top* memiliki VIF 1,302, ukuran pemerintah daerah 1,020, dan efektivitas tindak lanjut rekomendasi 1,280. Hasil ini menunjukkan bahwa model regresi bebas dari masalah multikolinearitas.

Hasil uji Glejser menunjukkan bahwa seluruh variabel memiliki nilai signifikansi di atas 0,05, yaitu *tone at the top* sebesar 0,816, ukuran pemerintah daerah sebesar 0,930, dan efektivitas tindak lanjut rekomendasi sebesar 0,589. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi tidak mengalami heteroskedastisitas.

Hasil uji Durbin-Watson menunjukkan nilai sebesar 2,004. Nilai ini berada pada rentang bebas autokorelasi, yaitu antara 1,7355 sampai 2,2645. Dengan demikian, model regresi dinyatakan bebas dari autokorelasi.

Berdasarkan keseluruhan hasil uji asumsi klasik, model regresi dalam penelitian ini telah memenuhi syarat sebagai model yang layak untuk digunakan pada pengujian hipotesis.

Analisis Regresi dan Pengujian Hipotesis

Penelitian ini menggunakan dua persamaan regresi dalam kerangka *path analysis*. Persamaan regresi pertama digunakan untuk menguji variabel *tone at the top* dan ukuran pemerintah daerah terhadap efektivitas tindak lanjut rekomendasi. Sedangkan, persamaan regresi kedua digunakan untuk menguji variabel *tone at the top*, efektivitas tindak lanjut rekomendasi dan ukuran pemerintah daerah terhadap temuan berulang.

Persamaan Regresi Pertama

Tabel 4
Hasil Analisis Regresi Linear Berganda Persamaan Pertama

Variabel	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Constant)	1,283	2,021		0,635	0,527
<i>Tone At The Top</i>	-0,285	0,051	-0,495	-5,548	< 0,001
Ukuran Pemerintah Daerah	-0,020	0,069	-0,026	-0,294	0,770

Berdasarkan Tabel 4.8, persamaan regresi pertama dapat ditulis sebagai berikut:

$$\text{ETLR} = 1,283 - 0,285 \text{ TAT} - 0,020 \text{ Ukuran} + e$$

Persamaan pertama digunakan untuk menguji pengaruh *tone at the top* dan ukuran pemerintah daerah terhadap efektivitas tindak lanjut rekomendasi. Hasil regresi menunjukkan bahwa *tone at the top* memiliki koefisien sebesar -0,285 dengan signifikansi kurang dari 0,001. Artinya, kelemahan *tone at the top* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap efektivitas tindak lanjut rekomendasi. Semakin tinggi kelemahan *tone at the top*, maka efektivitas tindak lanjut rekomendasi semakin menurun. Sebaliknya, ukuran pemerintah daerah memiliki koefisien -0,020 dengan signifikansi 0,770, yang berarti tidak berpengaruh signifikan terhadap efektivitas tindak lanjut rekomendasi.

Persamaan Regresi Kedua

Tabel 5
Hasil Analisis Regresi Linear Berganda Persamaan Kedua

Variabel	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Constant)	-6,476	2,554		-2,536	0,013
<i>Tone At The Top</i>	-0,180	0,073	-0,209	-2,460	0,016
Ukuran Pemerintah Daerah	0,267	0,088	0,228	3,039	0,003
Efektivitas Tindak Lanjut Rekomendasi	-0,920	0,108	-0,718	-8,526	< 0,001

Berdasarkan Tabel 4.9, persamaan regresi kedua dapat dituliskan sebagai berikut:

$$\text{Temuan Berulang} = -6,476 - 0,180 \text{ TAT} + 0,267 \text{ Ukuran} - 0,920 \text{ ETLR} + e$$

Persamaan kedua digunakan untuk menguji pengaruh *tone at the top*, ukuran pemerintah daerah, dan efektivitas tindak lanjut rekomendasi terhadap temuan berulang. Hasil regresi menunjukkan bahwa *tone at the top* memiliki koefisien -0,180 dengan signifikansi 0,016. Ini berarti *tone at the top* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap temuan berulang.

Efektivitas tindak lanjut rekomendasi memiliki koefisien -0,920 dengan signifikansi kurang dari 0,001. Hasil ini menunjukkan bahwa efektivitas tindak lanjut rekomendasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap temuan berulang. Semakin efektif tindak lanjut rekomendasi, semakin rendah jumlah temuan berulang.

Ukuran pemerintah daerah memiliki koefisien 0,267 dengan signifikansi 0,003, yang berarti berpengaruh positif dan signifikan terhadap temuan berulang. Hal ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah yang lebih besar cenderung memiliki lebih banyak temuan berulang karena kompleksitas operasional yang lebih tinggi.

Uji Simultan dan Koefisien Determinasi

Hasil uji F pada persamaan pertama menunjukkan nilai signifikansi kurang dari 0,001, yang berarti model pertama layak digunakan. Nilai *R Square* sebesar 0,250 menunjukkan bahwa 25,0% variasi efektivitas tindak lanjut rekomendasi dapat dijelaskan oleh *tone at the top* dan ukuran pemerintah daerah.

Pada persamaan kedua, hasil uji F juga menunjukkan nilai signifikansi kurang dari 0,001, sehingga model kedua juga layak digunakan. Nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,457 menunjukkan bahwa 45,7% variasi temuan berulang dapat dijelaskan oleh *tone at the top*, ukuran pemerintah daerah, dan efektivitas tindak lanjut rekomendasi.

Uji Mediasi

Uji mediasi dilakukan menggunakan *Sobel test*. Hasil perhitungan menunjukkan nilai *test statistic* sebesar 4,67255 dengan *p-value* sebesar 0,00000297. Nilai ini jauh lebih kecil dari 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa efektivitas tindak lanjut rekomendasi secara signifikan memediasi hubungan antara *tone at the top* dan temuan berulang. Karena pengaruh langsung *tone at the top* terhadap temuan berulang tetap signifikan setelah variabel mediasi dimasukkan ke dalam model, maka jenis mediasi yang terjadi adalah mediasi parsial.

Interpretasi Hasil

Hasil penelitian menunjukkan bahwa *tone at the top* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap temuan berulang. Temuan ini berarti bahwa semakin baik komitmen, integritas, dan pengawasan pimpinan pemerintah daerah, maka semakin kecil kemungkinan munculnya kembali temuan audit pada periode berikutnya. Hasil ini mendukung teori agensi yang menyatakan bahwa pimpinan memiliki peran penting dalam membentuk mekanisme pengendalian untuk mengurangi konflik kepentingan dan perilaku oportunistik.

Tone at the top juga berpengaruh signifikan terhadap efektivitas tindak lanjut rekomendasi. Ini menunjukkan bahwa keberhasilan tindak lanjut rekomendasi tidak hanya bergantung pada kualitas rekomendasi auditor, tetapi juga sangat dipengaruhi oleh komitmen pimpinan dalam memastikan perbaikan dilakukan secara nyata, tepat waktu, dan berkelanjutan.

Hasil berikutnya menunjukkan bahwa efektivitas tindak lanjut rekomendasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap temuan berulang. Artinya, semakin baik penyelesaian rekomendasi BPK, maka semakin kecil kemungkinan masalah yang sama akan muncul kembali pada periode pemeriksaan berikutnya. Temuan ini menegaskan bahwa tindak lanjut rekomendasi merupakan mekanisme korektif yang sangat penting dalam memperbaiki akar permasalahan tata kelola keuangan daerah.

Pengujian mediasi menunjukkan bahwa efektivitas tindak lanjut rekomendasi mampu memediasi hubungan antara *tone at the top* dan temuan berulang. Hal ini berarti pengaruh pimpinan terhadap berkurangnya temuan berulang sebagian disalurkan melalui peningkatan efektivitas tindak lanjut rekomendasi. Namun, karena pengaruh langsung *tone at the top* tetap signifikan, maka pimpinan juga memiliki jalur pengaruh lain terhadap temuan berulang di luar mekanisme tindak lanjut rekomendasi, misalnya melalui penguatan pengawasan internal, pembentukan budaya organisasi, dan peningkatan kepatuhan.

Secara keseluruhan, hasil penelitian ini menegaskan bahwa komitmen pimpinan dan efektivitas tindak lanjut rekomendasi merupakan dua faktor penting dalam menekan temuan berulang pada pemerintah daerah. Semakin kuat *tone at the top* dan semakin efektif tindak lanjut rekomendasi, maka semakin baik kualitas tata kelola keuangan daerah dan semakin rendah risiko terjadinya temuan audit yang berulang.

KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh *tone at the top* terhadap temuan berulang dalam LHP BPK dengan efektivitas tindak lanjut rekomendasi sebagai variabel mediasi serta ukuran pemerintah daerah sebagai variabel kontrol. Berdasarkan analisis terhadap 99 observasi pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah periode 2021–2024, hasil penelitian menunjukkan bahwa *tone at the top* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap temuan berulang dan efektivitas tindak lanjut rekomendasi. Efektivitas tindak lanjut rekomendasi juga berpengaruh negatif dan signifikan terhadap temuan berulang serta terbukti memediasi secara parsial hubungan antara *tone at the top* dan temuan berulang. Nilai *Adjusted R²* sebesar 0,457 menunjukkan bahwa model penelitian mampu menjelaskan 45,7% variasi temuan berulang.

Penelitian ini masih memiliki keterbatasan, yaitu pengukuran *tone at the top* menggunakan variabel dummy berdasarkan LHP BPK, penggunaan data sekunder yang bergantung pada kualitas pengungkapan laporan audit, serta penggunaan Sobel test yang sensitif terhadap asumsi normalitas. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya disarankan menggunakan pengukuran *tone at the top* yang lebih komprehensif, menambahkan variabel lain yang relevan, serta menerapkan metode analisis mediasi seperti *bootstrapping* atau *structural equation modeling* (SEM). Dari sisi praktis, pemerintah daerah diharapkan memperkuat komitmen pimpinan dan meningkatkan kualitas pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi untuk meminimalkan terjadinya temuan berulang.

REFERENSI

- BPK RI. (2025). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) 1 Tahun 2025* (Vol. 1).
<https://www.bpk.go.id/ihps>
- Braumann, E. C., Grabner, I., & Posch, A. (2020). Tone from the top in risk management : A complementarity perspective on how control systems influence risk awareness.

- Accounting, Organizations and Society*, 84, 101128.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101128>
- Cahya, C. (2025). Temuan BPK Jawa Tengah, 36 Pemerintah Daerah Wajib Kembalikan Rp 96,2 Miliar ke Kas Daerah. *Suara Merdeka*, 2.
https://www.suaramerdeka.com/jawa-tengah/0416119819/temuan-bpk-jawa-tengah-36-pemerintah-daerah-wajib-kembalikan-rp-962-miliar-ke-kas-daerah#google_vignette
- Daryono. (2025). Delapan Proyek Sekolah Di Rembang Menjadi Temuan BPK, Senilai Sekitar Rp75 Juta. *Republik Merdeka Jateng*.
<https://www.rmoljawatengah.id/delapan-proyek-sekolah-di-rembang-menjadi-temuan-bpk-senilai-sekitar-rp75-juta>
- Furqan, A. C. (2020). The Effect of Audit Findings and Audit Recommendation Follow-up on the Financial Report and Public Service Quality in Indonesia. *International Journal of Public Sector Management*, 33(5), 535–559.
<https://doi.org/10.1108/IJPSM-06-2019-0173>
- Garrett, J., Hoitash, R., & Prawitt, D. F. (2021). Perceptions of Tone at the Top from the Inside: Insights into Audit Pricing. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 41(1), 115–141. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-058>
- Hadi, D., Evana, E., & Dewi, F. G. (2026). Audit Findings, Follow-Up, and Financial Reporting Quality Fail to Reduce Corruption. *Academia Open Umsida*, 11(1), 1–16.
<https://doi.org/10.21070/acopen.11.2026.13125>
- Hanif, F. N., & Sunitiyoso, Y. (2021). Analysis of The Occurrence of repeated BPK Audit Findings in The Financial Statements of a Government. *Journal of International Conference Proceedings (JICP)*, 4(2), 161–169.
<https://doi.org/https://doi.org/10.32535/jicp.v4i2.1236>
- Hay, D., & Corderly, C. (2018). The Value of Public Sector Audit : Literature and History. *Journal of Accounting Literature*, 40(November 2016), 1–15.
<https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- Husni, M., Idayu, R., & Supriyatna, N. (2022). Faktor Penyebab Temuan Berulang pada Pemeriksaan Inspektorat. *Riset Dan Jurnal Akuntansi*, 6, 4062–4070.
<https://doi.org/https://doi.org/10.33395/owner.v6i4.1019>
- Imtinan, G., Hasibuan, D. H. M., Akuntansi, P. S., & Bisnis, I. (2021). Pengaruh Temuan Audit Dan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Pada Kementerian. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 9(2).
<https://doi.org/10.37641/jiakes.v9i2.488>
- Jensen, C., & Meckling, H. (1976). Theory of the Firm : Managerial Behavior , Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360.
[https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Lambo, Y. V., & Ritonga, I. T. (2023). Analisis Faktor-Faktor Penyebab Temuan Berulang (Studi Pada Pemerintah Kabupaten Manggarai Provinsi NTT). *ABIS: Accounting and Business Information Systems Journal*, 11(2).
<https://doi.org/10.22146/abis.v11i2.84920>
- Lutfi, A., Pratama, P., Siregar, M. A., & Rahman, D. S. (2025). Corporate Culture and Ethical Leadership : Tone at the Top. *Pusat Publikasi Ilmu Manajemen*, 3(3), 77–89.
<https://doi.org/https://doi.org/10.59603/ppiman.v3i3.880>
- Marais, A. (2024). Audit Quality and Financial Statement Manipulation: The Moderating Effect of Tone at the Top. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 14(5), 220–232. <https://doi.org/https://doi.org/10.32479/ijefi.16409>
- Novialdi, Mukhzarudfa, & Wijaya, R. (2025). The Influence of Auditor Competency and Audit Guidance on Audit Recommendations for Regional Government Financial Reports with Independence as a Moderating Variable. *Dinasti International Journal*

- of Economics, Finance & Accounting*, 15(1), 447–461.
<https://doi.org/https://doi.org/10.38035/dijefa.v6i6>
- Nunu, I., Sondakh, J., & Pontoh, W. (2017). Faktor-Faktor Penyebab Terjadinya Temuan Berulang Atas Pemeriksaan Oleh Inspektorat Kota Gorontalo. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Auditing "Goodwill,"* 8(1), 32–42. <https://doi.org/10.35800/jjs.v8i1.15307>
- Pamungkas, B., Avrian, C., & Ibtida, R. (2019a). Cogent Business & Management Factors influencing audit findings of the Indonesian district governments ' financial statements Factors influencing audit findings of the Indonesian district governments ' financial statements. *Cogent Business & Management*, 6: 1673102, 1. <https://doi.org/10.1080/23311975.2019.1673102>
- Pamungkas, B., Avrian, C., & Ibtida, R. (2019b). Factors Influencing Audit Findings of the Indonesian District Governments' Financial Statements. *Cogent Business and Management*, 6(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2019.1673102>
- Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, Pub. L. No. 17, BPK RI 1 (2017). <https://peraturan.bpk.go.id/Details/31506/peraturan-bpk-no-1-tahun-2017>
- Purba, R. B. (2023). *Teori Akuntansi : Sebuah Pemahaman untuk Mendukung Penelitian di Bidang Akuntansi* (Tim Kreatif Merdeka Kreasi Group (ed.); 1st ed.). CV. Merdeka Kreasi Group.
- Sari, D. N., & Darmastuti, D. (2023). Internal Control Weaknesses : Its Relationship with Local Government Characteristics and Follow-up on Audit Results. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing Indonesia*, 27(1). <https://doi.org/https://doi.org/10.20885/jaai.vol27.iss1.art10>
- Sayekti, F. N. (2017). Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Yogyakarta. *ABIS: Accounting and Business Information Systems Journal*, 5 No.3. <https://doi.org/10.22146/abis.v5i3.59274>
- Tehuayo, D. B., & Leiwakabessy, A. (2025). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Tindak Lanjut Hasil Audit oleh Inspektorat Daerah. 4(1), 117–125.