



PENGARUH TINDAK LANJUT REKOMENDASI AUDIT DAN SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL PEMERINTAH TERHADAP KINERJA PEMERINTAH DAERAH: PERAN OPINI AUDIT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

Talitha Ulayya Isnadiya
Tri Jatmiko Wahyu Prabowo¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl.Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +6282135240978

ABSTRACT

This study aims to analyze the impact of follow-up on audit recommendations and the Government Internal Control System (SPIP) on local government performance, as well as to examine the role of audit opinions as a moderating variable. Local government performance is measured using the Human Development Index (HDI), poverty rates, spending effectiveness, and spending efficiency. This study employs a quantitative approach using secondary data obtained from the BPK audit reports, local government financial statements, and local government statistical data. The analytical methods used are multiple linear regression and Moderated Regression Analysis (MRA).

The results indicate that the follow-up on audit recommendations and the implementation of the Internal Control System (SPIP) significantly influence local government performance. The follow-up on audit recommendations has a positive effect on the HDI, expenditure effectiveness, and expenditure efficiency, and a negative effect on the poverty rate. Additionally, the audit opinion moderates the effect of the follow-up on audit recommendations on local government performance but does not moderate the effect of SPIP on local government performance. These findings indicate that improvements in local government performance are influenced by the effectiveness of audit recommendation follow-up and the optimal implementation of SPIP as part of efforts to achieve accountable and effective governance.

Keywords: Audit Recommendation Follow-up, Government Internal Control System (SPIP), Local Government Performance, Human Development Index, Audit Opinion, Moderated Regression Analysis

PENDAHULUAN

Akuntabilitas keuangan negara merupakan fondasi utama dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (good governance) (Mardiasmo, 2018). Pemerintah daerah, sebagai entitas yang mengelola sebagian besar anggaran publik untuk pelayanan masyarakat, dituntut tidak hanya menyusun laporan keuangan yang sesuai standar akuntansi pemerintahan, tetapi juga memastikan bahwa setiap rupiah anggaran digunakan secara ekonomis, efisien, dan efektif demi peningkatan kesejahteraan rakyat (Mahmudi, 2019). Dalam kerangka tersebut, pengawasan eksternal melalui Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan pengendalian internal melalui Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) menjadi dua pilar yang saling melengkapi. BPK memberikan rekomendasi perbaikan atas temuan pemeriksaan, sementara SPIP berfungsi sebagai mekanisme pencegahan dini terhadap penyimpangan dan inefisiensi dalam pengelolaan keuangan daerah (Pemerintah Republik Indonesia, 2008). Sinergi antara kedua mekanisme ini secara teoritis diyakini mampu

¹ Corresponding author

mendorong perbaikan kinerja pemerintah daerah secara berkelanjutan, baik dari sisi pembangunan manusia, pengentasan kemiskinan, maupun efisiensi belanja publik (Donaldson & Davis, 1991).

Kinerja pemerintah daerah tidak hanya diukur dari aspek keuangan, tetapi juga dari kemampuan pemerintah dalam meningkatkan kesejahteraan masyarakat yang tercermin melalui indikator seperti Indeks Pembangunan Manusia (IPM) dan tingkat kemiskinan (Mahsun, 2019). Oleh karena itu, penguatan mekanisme pengendalian dan pengawasan menjadi faktor penting dalam mendukung tercapainya tujuan pembangunan daerah.

Meskipun realisasi belanja pemerintah daerah terus menunjukkan peningkatan, capaian kinerja antar daerah masih menunjukkan variasi yang cukup tinggi. Data Badan Pusat Statistik menunjukkan bahwa tingkat kemiskinan di Jawa Tengah pada Maret 2024 masih mencapai 10,47 persen, sementara capaian IPM antar kabupaten/kota juga masih bervariasi (BPS, 2024). Kondisi ini mengindikasikan bahwa tingginya penyerapan anggaran belum selalu diikuti oleh peningkatan kualitas pembangunan dan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian, efektivitas tata kelola dan pengawasan keuangan daerah menjadi isu yang penting untuk dikaji lebih lanjut.

Salah satu instrumen yang berperan dalam meningkatkan akuntabilitas pemerintah daerah adalah Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). SPIP berfungsi memastikan bahwa seluruh kegiatan pemerintahan berjalan sesuai tujuan organisasi, ketentuan yang berlaku, serta prinsip efektivitas dan efisiensi (Pemerintah Republik Indonesia, 2008). Selain itu, pengawasan eksternal melalui pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) juga menghasilkan rekomendasi yang harus ditindaklanjuti oleh pemerintah daerah. Kualitas tindak lanjut rekomendasi audit mencerminkan komitmen pemerintah daerah dalam memperbaiki kelemahan tata kelola dan pengelolaan keuangan (Furqan et al., 2020). Namun demikian, data BPK menunjukkan bahwa masih terdapat rekomendasi audit yang belum ditindaklanjuti secara optimal sehingga berpotensi menimbulkan temuan berulang dan menghambat peningkatan kinerja pemerintah daerah (BPK RI, 2024).

Penelitian terdahulu menunjukkan hasil yang belum konsisten. Ginting (2024) dan Anwar dan Tuti (2021) menemukan bahwa SPIP berpengaruh positif terhadap kinerja pemerintah daerah. Sementara itu, Andi Sayyidatun et al. (2022) menemukan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh negatif terhadap kinerja pemerintah daerah. Kartika Thoyibbah et al. (2025) bahkan menunjukkan bahwa tindak lanjut rekomendasi audit tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas pelayanan publik. Perbedaan hasil tersebut menunjukkan masih adanya inkonsistensi empiris terkait pengaruh tindak lanjut rekomendasi audit dan SPIP terhadap kinerja pemerintah daerah.

Selain inkonsistensi hasil penelitian, sebagian besar penelitian terdahulu masih berfokus pada satu dimensi kinerja dan belum banyak menguji peran opini audit sebagai variabel pemoderasi. Padahal, opini audit dapat mencerminkan kualitas akuntabilitas dan pengelolaan keuangan pemerintah daerah yang berpotensi memengaruhi efektivitas tindak lanjut rekomendasi audit maupun penerapan SPIP dalam meningkatkan kinerja. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh tindak lanjut rekomendasi audit dan SPIP terhadap kinerja pemerintah daerah serta menguji peran opini audit sebagai variabel pemoderasi pada pemerintah kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2022–2024. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan literatur akuntansi sektor publik serta menjadi masukan bagi pemerintah daerah dalam meningkatkan kualitas tata kelola dan kinerja pemerintahan.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

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

Teori Stewardship

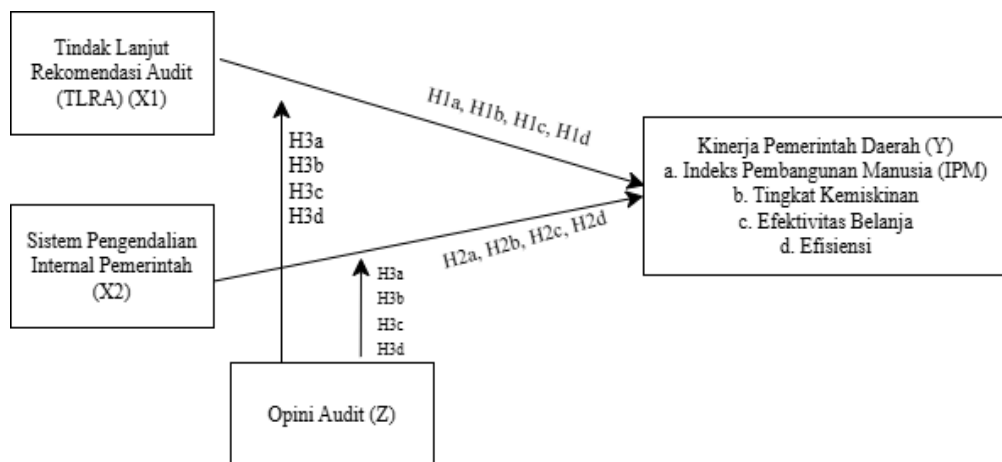
Teori *Stewardship* dikembangkan oleh Donaldson dan Davis pada tahun 1991 & 1993. Teori ini menjelaskan hubungan antara steward dan principal, di mana steward cenderung mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingan pribadi. Berbeda dengan teori keagenan yang menekankan adanya konflik kepentingan antara agen dan principal, teori *stewardship* berasumsi bahwa steward memiliki motivasi intrinsik untuk bertindak demi mencapai tujuan organisasi dan memberikan manfaat yang optimal bagi principal (Novianto & Firdaus, 2024). Dalam konteks sektor publik, pemerintah daerah berperan sebagai steward yang bertanggung jawab mengelola sumber daya publik untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat sebagai principal.

Papra dan Inapty (2024) menjelaskan bahwa teori *stewardship* menekankan pentingnya integritas, tanggung jawab, dan akuntabilitas dalam pelaksanaan tugas organisasi. Pemerintah sebagai pelaksana amanah publik dituntut untuk mengedepankan transparansi, kejujuran, serta pelayanan yang berorientasi pada kepentingan masyarakat. Oleh karena itu, keberhasilan pemerintah daerah dalam menjalankan fungsi pelayanan publik tidak hanya ditentukan oleh kemampuan mengelola sumber daya, tetapi juga oleh komitmen untuk mempertanggungjawabkan setiap kebijakan dan program yang dilaksanakan kepada masyarakat.

Pemerintah daerah, sebagai steward, bertanggung jawab mengelola sumber daya publik (anggaran, program pembangunan, pelayanan publik) secara efektif dan efisien. Van Slyke (2007) menyatakan bahwa dalam perspektif *stewardship*, aparatur pemerintah cenderung mengutamakan kepentingan publik. Hal ini diperkuat oleh kewajiban pemerintah untuk mengungkapkan informasi secara transparan baik capaian maupun kekurangan sebagai bentuk akuntabilitas (Jatmiko et al., 2020), sejalan dengan tujuan organisasi sektor publik yaitu memberikan pelayanan yang dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat.

Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran menggambarkan hubungan antar variabel penelitian dalam bentuk skema. Penelitian ini menggunakan variabel dependen, variabel independen, dan variabel pemoderasi.



Gambar 1 Kerangka Pemikiran

Perumusan Hipotesis

Tindak Lanjut Rekomendasi Audit terhadap IPM

Tindak lanjut rekomendasi audit merupakan cerminan komitmen pemerintah daerah dalam memperbaiki tata kelola keuangan dan meningkatkan akuntabilitas pengelolaan anggaran publik. Dalam perspektif teori *stewardship*, pemerintah sebagai steward berkewajiban mengelola sumber daya publik secara optimal demi kesejahteraan masyarakat

sebagai principal. Ketika pemerintah daerah secara konsisten menindaklanjuti rekomendasi audit, hal tersebut mengindikasikan adanya perbaikan dalam sistem pengendalian internal dan pengalokasian anggaran yang lebih tepat sasaran. Anggaran yang dikelola secara akuntabel dan transparan akan meningkatkan efektivitas belanja di sektor-sektor strategis seperti pendidikan, kesehatan, dan ekonomi masyarakat, yang pada akhirnya berkontribusi pada peningkatan IPM.

Penelitian Setyaningrum et al. (2019) menemukan bahwa kualitas audit pemerintah yang tercermin dari tindak lanjut rekomendasi BPK berpengaruh signifikan terhadap capaian pembangunan manusia di daerah. Sejalan dengan itu, Artha dan Suardana (2020) juga menyimpulkan bahwa semakin tinggi tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi audit, semakin baik pula alokasi belanja publik yang mendukung peningkatan IPM. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis pertama dirumuskan sebagai berikut:

H1a: Tindak lanjut rekomendasi audit berpengaruh positif terhadap Indeks Pembangunan Manusia (IPM).

Tindak Lanjut Rekomendasi Audit terhadap Tingkat Kemiskinan

Kemiskinan merupakan salah satu permasalahan mendasar yang menjadi tanggung jawab pemerintah daerah untuk ditanggulangi melalui kebijakan dan program yang tepat sasaran. Dalam konteks teori *stewardship*, pemerintah sebagai *steward* dituntut untuk memastikan bahwa setiap sumber daya publik digunakan secara efektif guna memenuhi kebutuhan masyarakat, khususnya kelompok rentan. Tindak lanjut rekomendasi audit yang baik mencerminkan upaya pemerintah dalam meminimalkan penyimpangan anggaran dan meningkatkan kualitas belanja publik. Dengan berkurangnya kebocoran dan inefisiensi dalam pengelolaan anggaran, program-program penanggulangan kemiskinan dapat berjalan lebih optimal sehingga berdampak pada penurunan angka kemiskinan di daerah.

Hasil penelitian Novianto dan Firdaus (2024) menunjukkan bahwa tata kelola keuangan yang baik, yang salah satunya tercermin dari penyelesaian tindak lanjut rekomendasi audit, berkontribusi pada berkurangnya ketimpangan dan kemiskinan di tingkat daerah. Kusuma dan Ritonga (2021) juga menemukan bahwa daerah dengan tingkat penyelesaian rekomendasi audit yang tinggi cenderung memiliki angka kemiskinan yang lebih rendah akibat alokasi belanja sosial yang lebih efektif. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis kedua dirumuskan sebagai berikut:

H1b: Tindak lanjut rekomendasi audit berpengaruh negatif terhadap tingkat kemiskinan pemerintah daerah.

Tindak Lanjut Rekomendasi Audit terhadap Efektivitas Belanja

Efektivitas belanja daerah mencerminkan sejauh mana realisasi anggaran mampu mencapai target dan tujuan yang telah ditetapkan. Dalam perspektif *stewardship*, pemerintah daerah sebagai *steward* berkewajiban memastikan bahwa setiap rupiah anggaran yang dibelanjakan memberikan dampak nyata bagi masyarakat sebagai principal. Tindak lanjut rekomendasi audit yang optimal mendorong perbaikan dalam sistem perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan anggaran, sehingga potensi pemborosan dan penyimpangan dapat diminimalkan. Perbaikan sistemik tersebut secara langsung meningkatkan kemampuan pemerintah daerah dalam merealisasikan program-program yang telah direncanakan secara lebih tepat sasaran.

Penelitian Agusti (2012) menunjukkan bahwa tindak lanjut temuan audit BPK berpengaruh positif terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah. Selain itu, Marfiana dan Kurniasih (2013) memperkuat temuan tersebut dengan menyimpulkan bahwa kepatuhan pemerintah daerah dalam menindaklanjuti rekomendasi audit secara konsisten

meningkatkan capaian efektivitas belanja daerah. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis ketiga dirumuskan sebagai berikut:

H1c: Tindak lanjut rekomendasi audit berpengaruh positif terhadap efektivitas pemerintah daerah.

Tindak Lanjut Rekomendasi Audit terhadap Efisiensi Belanja

Efisiensi belanja daerah berkaitan dengan kemampuan pemerintah dalam menghasilkan output yang maksimal dengan menggunakan input anggaran yang minimal. Dalam kerangka teori *stewardship*, pengelolaan sumber daya publik yang efisien merupakan bentuk konkret dari tanggung jawab pemerintah sebagai *steward* kepada masyarakat selaku *principal*. Tindak lanjut rekomendasi audit yang baik mendorong pemerintah daerah untuk memperbaiki prosedur pengadaan barang dan jasa, pengendalian belanja, serta pelaporan keuangan yang lebih tertib dan transparan. Perbaikan-perbaikan tersebut secara bertahap akan mengurangi pemborosan anggaran dan meningkatkan rasio efisiensi belanja daerah.

Hasil penelitian Jatmiko et al. (2020) menegaskan bahwa akuntabilitas yang dibangun melalui penyelesaian tindak lanjut rekomendasi audit berpengaruh signifikan terhadap peningkatan efisiensi belanja pemerintah daerah. Papra dan Inapty (2024) juga menyatakan bahwa akuntabilitas yang tinggi dalam organisasi sektor publik berkontribusi pada pencapaian efisiensi pengelolaan sumber daya. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis keempat dirumuskan sebagai berikut:

H1d: Tindak lanjut rekomendasi audit berpengaruh positif terhadap efisiensi pemerintah daerah.

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap IPM

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) merupakan instrumen strategis yang dirancang untuk memastikan seluruh proses pengelolaan keuangan negara berjalan secara tertib, efisien, dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Dalam perspektif teori *stewardship*, penerapan SPIP yang efektif mencerminkan komitmen pemerintah sebagai *steward* untuk menjaga integritas dan akuntabilitas dalam pengelolaan sumber daya publik. SPIP yang berjalan optimal akan meminimalkan risiko penyimpangan anggaran sehingga belanja di sektor-sektor prioritas seperti pendidikan dan kesehatan dapat dilaksanakan secara lebih tepat sasaran dan berdampak nyata pada peningkatan kualitas hidup masyarakat yang tercermin dalam nilai IPM.

Penelitian Sari et al. (2021) menemukan bahwa efektivitas penerapan SPIP berpengaruh positif dan signifikan terhadap peningkatan IPM di pemerintah daerah. Senada dengan itu, Wandari et al. (2019) menyimpulkan bahwa penguatan sistem pengendalian internal mendukung tercapainya alokasi belanja yang lebih produktif dan berdampak pada peningkatan capaian pembangunan manusia. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H2a: Sistem Pengendalian Internal Pemerintah berpengaruh positif terhadap Indeks Pembangunan Manusia (IPM).

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap Tingkat Kemiskinan

Penerapan SPIP yang efektif berperan penting dalam memastikan bahwa program-program pemerintah yang berorientasi pada pengentasan kemiskinan dapat terlaksana secara tepat sasaran. Dalam konteks teori *stewardship*, pemerintah sebagai *steward* berkewajiban menggunakan seluruh instrumen manajerial, termasuk sistem pengendalian internal, untuk melindungi kepentingan masyarakat yang paling rentan. SPIP yang kuat akan mencegah

terjadinya penyimpangan dan kebocoran anggaran pada program-program sosial, sehingga sumber daya yang dialokasikan untuk penanggulangan kemiskinan dapat terserap secara optimal dan berdampak pada penurunan angka kemiskinan.

Penelitian Sukmawati dan Sari (2022) menunjukkan bahwa kualitas pengendalian internal pemerintah berpengaruh negatif terhadap tingkat kemiskinan, artinya semakin baik penerapan SPIP maka semakin rendah angka kemiskinan di suatu daerah. Wulandari et al. (2020) juga menemukan bahwa daerah dengan maturitas SPIP yang tinggi cenderung lebih berhasil dalam mengimplementasikan program-program pengentasan kemiskinan secara efektif. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H2b: Sistem Pengendalian Internal Pemerintah berpengaruh negatif terhadap tingkat kemiskinan pemerintah daerah.

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap Efektivitas Belanja

Efektivitas belanja pemerintah sangat dipengaruhi oleh kualitas sistem pengendalian yang diterapkan dalam setiap tahap siklus anggaran, mulai dari perencanaan, pelaksanaan, hingga pelaporan. Dalam perspektif teori stewardship, penerapan SPIP yang baik merupakan wujud nyata dari tanggung jawab pemerintah sebagai steward untuk memastikan bahwa setiap program yang didanai dengan anggaran publik dapat mencapai tujuan yang telah ditetapkan. SPIP yang efektif menciptakan sistem pengawasan internal yang mampu mendeteksi dan mencegah terjadinya penyimpangan sejak dini, sehingga realisasi belanja dapat berjalan sesuai dengan rencana dan memberikan hasil yang optimal bagi masyarakat.

Penelitian Indriasari dan Nahartyo (2008) membuktikan bahwa pengendalian intern akuntansi berpengaruh positif terhadap efektivitas pengelolaan keuangan daerah. Lebih lanjut, Zuliarti (2012) menyimpulkan bahwa kapasitas sumber daya manusia dan pemanfaatan teknologi dalam sistem pengendalian internal secara bersama-sama meningkatkan efektivitas belanja pemerintah daerah. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H2c: Sistem Pengendalian Internal Pemerintah berpengaruh positif terhadap efektivitas pemerintah daerah.

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap Efisiensi Belanja

Efisiensi belanja pemerintah daerah erat kaitannya dengan kualitas tata kelola internal yang diterapkan dalam proses penganggaran dan pelaksanaan belanja. Dalam kerangka teori stewardship, SPIP yang kuat merupakan instrumen utama yang memungkinkan pemerintah sebagai steward untuk mengoptimalkan penggunaan sumber daya publik secara hemat dan bertanggung jawab. Penerapan SPIP yang matang akan mendorong penggunaan anggaran yang lebih disiplin, meminimalkan biaya-biaya yang tidak perlu, serta memastikan bahwa setiap program pemerintah dijalankan dengan biaya yang proporsional terhadap hasil yang dicapai.

Penelitian Nurillah dan Muid (2014) menemukan bahwa penerapan sistem pengendalian intern pemerintah berpengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan yang pada gilirannya mendorong efisiensi belanja daerah. Sejalan dengan itu, Herawati (2014) juga menyimpulkan bahwa pengendalian intern yang efektif menjadi faktor determinan dalam peningkatan efisiensi pengelolaan anggaran pemerintah daerah. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H2d: Sistem Pengendalian Internal Pemerintah berpengaruh positif terhadap efisiensi pemerintah daerah

Opini Audit memoderasi pada Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Audit terhadap IPM

Tindak lanjut rekomendasi audit mendorong perbaikan pengelolaan anggaran pada sektor pendidikan dan kesehatan yang menjadi komponen utama pembentuk IPM. Semakin tinggi tingkat penyelesaian rekomendasi audit, semakin besar peluang pemerintah daerah meningkatkan kualitas pembangunan manusia. Pengaruh tersebut diduga semakin kuat ketika pemerintah daerah memperoleh opini audit yang baik karena opini audit mencerminkan kualitas pengelolaan dan akuntabilitas keuangan daerah (Ramadhani et al., 2024; Sutopo et al., 2017). Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H3a: Opini audit memoderasi pengaruh kualitas tindak lanjut rekomendasi audit terhadap IPM

Opini Audit memoderasi pada Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Audit terhadap Tingkat Kemiskinan

Tindak lanjut rekomendasi audit membantu pemerintah daerah memperbaiki kelemahan pengelolaan program sosial dan mengurangi potensi penyimpangan penggunaan anggaran. Perbaikan tersebut dapat meningkatkan ketepatan sasaran program pengentasan kemiskinan sehingga berdampak pada penurunan tingkat kemiskinan. Hubungan ini diduga semakin kuat ketika pemerintah daerah memperoleh opini audit yang baik sebagai cerminan tata kelola keuangan yang akuntabel (Kurniati & Abbas, 2023; Rupilu et al., 2023). Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H3b: Opini audit memoderasi pengaruh kualitas tindak lanjut rekomendasi audit terhadap tingkat kemiskinan

Opini Audit memoderasi pada Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Audit terhadap Efektivitas Belanja

Tindak lanjut rekomendasi audit mendorong perbaikan proses perencanaan, pelaksanaan, dan pengawasan anggaran sehingga penggunaan belanja daerah lebih tepat sasaran. Semakin baik kualitas tindak lanjut rekomendasi audit, semakin tinggi efektivitas belanja pemerintah daerah. Pengaruh tersebut diduga semakin kuat apabila pemerintah daerah memperoleh opini audit yang baik karena menunjukkan kualitas pengelolaan keuangan yang memadai (Rifai & Djamhuri, 2021; Sutopo et al., 2017). Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H3c: Opini audit memoderasi pengaruh kualitas tindak lanjut rekomendasi audit terhadap efektivitas belanja

Opini Audit memoderasi pada Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Audit terhadap Efisiensi Belanja

Tindak lanjut rekomendasi audit membantu pemerintah daerah mengidentifikasi dan memperbaiki berbagai kelemahan yang berpotensi menimbulkan pemborosan anggaran. Perbaikan tersebut mendorong penggunaan sumber daya yang lebih efisien sehingga meningkatkan efisiensi belanja daerah. Hubungan ini diduga semakin kuat ketika pemerintah daerah memperoleh opini audit yang baik sebagai bentuk pengakuan atas kualitas pengelolaan keuangan daerah (Rifai & Djamhuri, 2021). Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H3d: Opini audit memoderasi pengaruh kualitas tindak lanjut rekomendasi audit terhadap efisiensi belanja

Opini Audit memoderasi pada Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap IPM

SPIP yang efektif membantu pemerintah daerah memastikan program pendidikan dan kesehatan berjalan sesuai tujuan serta meminimalkan risiko penyimpangan penggunaan anggaran. Dengan pengendalian yang baik, kualitas pembangunan manusia dapat meningkat. Pengaruh SPIP terhadap IPM diduga semakin kuat ketika pemerintah daerah memperoleh opini audit yang baik karena mencerminkan pengelolaan keuangan yang akuntabel dan transparan (Winarna et al., 2021; Wiratno et al., 2016). Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H4a: Opini audit memoderasi pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap IPM

Opini Audit memoderasi pada Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap Tingkat Kemiskinan

SPIP yang efektif membantu mengawasi pelaksanaan program sosial sehingga penggunaan anggaran menjadi lebih tepat sasaran dan mendukung upaya pengentasan kemiskinan. Pengendalian internal yang baik memungkinkan pemerintah daerah meminimalkan penyimpangan dalam pelaksanaan program. Hubungan tersebut diduga semakin kuat ketika pemerintah daerah memperoleh opini audit yang baik sebagai indikator kualitas tata kelola keuangan daerah (COSO, 2013; Rupilu et al., 2023).

H4b: Opini audit memoderasi pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap tingkat kemiskinan

Opini Audit memoderasi pada Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap Efektivitas Belanja

SPIP membantu memastikan bahwa pelaksanaan anggaran berjalan sesuai rencana dan target yang telah ditetapkan. Pengendalian yang memadai dapat meningkatkan efektivitas penggunaan anggaran serta mendukung pencapaian tujuan pembangunan daerah. Pengaruh tersebut diduga semakin kuat ketika pemerintah daerah memperoleh opini audit yang baik karena menunjukkan kualitas tata kelola keuangan yang lebih baik (Safitri & Darsono, 2015; Sutopo et al., 2017).

Hc: Opini audit memoderasi pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap efektivitas belanja

Opini Audit memoderasi pada Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap Efisiensi Belanja

SPIP yang efektif membantu pemerintah daerah mengelola anggaran secara lebih disiplin dan mengurangi pemborosan dalam penggunaan sumber daya publik. Dengan demikian, efisiensi belanja daerah dapat meningkat. Hubungan tersebut diduga semakin kuat ketika pemerintah daerah memperoleh opini audit yang baik karena menunjukkan bahwa pengelolaan keuangan telah dilaksanakan secara memadai dan dapat dipertanggungjawabkan (PP Nomor 60 Tahun 2008; Wiratno et al., 2016).

H4d: Opini audit memoderasi pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap efisiensi belanja

METODE PENELITIAN

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

Populasi dan Sampel

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang diperoleh dari Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kab/Kota Jawa Tengah, Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS), Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK Perwakilan Jawa Tengah, laporan maturitas SPIP yang diterbitkan oleh BPKP, serta data Indeks Pembangunan Manusia (IPM) dan tingkat kemiskinan yang diperoleh dari Badan Pusat Statistik (BPS). Populasi penelitian meliputi seluruh pemerintah kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2022–2024. Penelitian menggunakan teknik sensus (sampling jenuh), sehingga seluruh populasi dijadikan objek penelitian.

Variabel dan Pengukurannya

Penelitian ini menggunakan variabel independen tindak lanjut rekomendasi audit (TLRA) dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), variabel dependen kinerja pemerintah daerah yang diproksikan melalui Indeks Pembangunan Manusia (IPM), tingkat kemiskinan, efektivitas belanja, dan efisiensi belanja, serta opini audit sebagai variabel moderasi. Berikut merupakan variabel yang digunakan dalam penelitian ini beserta pengukurannya.

Tabel 1
Variabel & Pengukurannya

Variabel	Pengukuran
Variabel Independen	
Tindak Lanjut Rekomendasi Audit	$TLRA = \frac{Rekomendasi\ Selesai}{Total\ Rekomendasi\ Audit} \times 100\%$
Sistem Pengendalian Internal Pemerintah	Level Maturitas SPIP
Variabel Dependen	
Indeks Pembangunan Manusia	Indeks rata-rata dari Indeks Harapan Hidup, Indeks Pendidikan, Indeks Standar Hidup Layak.
Tingkat Kemiskinan	Persentase penduduk miskin di masing-masing kabupaten/kota di Jawa Tengah
Efektivitas Belanja	$Efektivitas = \frac{Realisasi\ Belanja}{Anggaran\ Belanja} \times 100\%$
Efisiensi Belanja	$Efisiensi = \frac{Realisasi\ Belanja}{Realisasi\ Pendapatan} \times 100\%$
Variabel Moderasi	
Opini Audit	a. Tidak Memberikan Pendapat (TMP) = 1 b. Tidak Wajar (TW) = 2 c. Wajar Dengan Pengecualian (WDP) = 3 d. Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) = 4

Metode Analisis

Data dianalisis menggunakan pendekatan kuantitatif dengan bantuan perangkat lunak Statistical Package for the Social Sciences (SPSS). Analisis diawali dengan statistik deskriptif dan uji asumsi klasik yang meliputi uji normalitas, multikolinearitas, heteroskedastisitas, dan autokorelasi. Selanjutnya, pengujian hipotesis dilakukan menggunakan regresi linear berganda untuk menguji pengaruh tindak lanjut rekomendasi audit dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terhadap kinerja pemerintah daerah, serta Moderated Regression Analysis (MRA) untuk menguji peran opini audit sebagai variabel moderasi. Evaluasi model dilakukan melalui uji F, uji t, dan koefisien determinasi (R^2).

Maka model regresi yang digunakan:

$$Y1 = \alpha + \beta_1 TLRA + \beta_2 SPIP + \epsilon$$

$$Y2 = \alpha + \beta_1 TLRA + \beta_2 SPIP + \epsilon$$

$$Y3 = \alpha + \beta_1 TLRA + \beta_2 SPIP + \epsilon$$

$$Y4 = \alpha + \beta_1 TLRA + \beta_2 SPIP + \epsilon$$

Model MRA yang digunakan:

$$Y1 = \alpha + \beta_1 TLRA + \beta_2 SPIP + \beta_3 OA + \beta_4 (TLRA \times OA) + \beta_5 (SPIP \times OA) + \epsilon$$

$$Y2 = \alpha + \beta_1 TLRA + \beta_2 SPIP + \beta_3 OA + \beta_4 (TLRA \times OA) + \beta_5 (SPIP \times OA) + \epsilon$$

$$Y3 = \alpha + \beta_1 TLRA + \beta_2 SPIP + \beta_3 OA + \beta_4 (TLRA \times OA) + \beta_5 (SPIP \times OA) + \epsilon$$

$$Y4 = \alpha + \beta_1 TLRA + \beta_2 SPIP + \beta_3 OA + \beta_4 (TLRA \times OA) + \beta_5 (SPIP \times OA) + \epsilon$$

Keterangan:

Y1 = Indeks Pembangunan Manusia (IPM)

Y2 = Tingkat kemiskinan

Y3 = efektivitas belanja

Y4 = efisiensi belanja

α = Konstanta (nilai Y ketika seluruh variabel independen bernilai nol)

β_1 = Koefisien regresi variabel TLRA

β_2 = Koefisien regresi variabel SPIP

TLRA = tindak lanjut rekomendasi audit

SPIP = sistem pengendalian internal pemerintah

OA = Opini Audit

ϵ = Error / Kesalahan regresi

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Bagian hasil penelitian dan pembahasan berisi penjelasan pemilihan sampel dan hasil temuan yang meliputi analisis-analisis yang digunakan.

Deskripsi Sampel Penelitian

Sampel penelitian terdiri atas 35 pemerintah daerah di Provinsi Jawa Tengah yang meliputi 29 kabupaten dan 6 kota. Dengan periode pengamatan selama tiga tahun, yaitu tahun 2022–2024, jumlah observasi yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 105 observasi. Data dikumpulkan menggunakan metode dokumentasi. Seluruh data diperoleh dari sumber resmi yang dipublikasikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), serta Badan Pusat Statistik (BPS).

Statistik Deskriptif

Analisis deskriptif dalam penelitian ini mencakup nilai minimum, nilai maksimum, nilai median, nilai rata-rata, dan deviasi standar dari masing-masing variabel Tindak Lanjut Rekomendasi Audit (X1), SPIP (X2) dan kinerja pemerintah daerah yang terdiri dari IPM (Y1), Kemiskinan (Y2), Efektivitas (Y3) dan Efisiensi (Y4) belanja daerah serta opini audit (Z) sebagai moderasi.

Tabel 2
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
TLRA	105	0,00	1,00	0,52	0,261
SPIP	105	2,00	3,00	2,91	0,281
Opini Audit	105	3,00	4,00	3,99	0,097
IPM	105	67,03	85,72	74,24	4,367
Kemiskinan	105	0,04	0,16	0,10	0,003
Efektivitas	105	0,12	0,98	0,92	0,084
Efisiensi	105	0,82	1,17	1,02	0,042
Valid N (<i>listwise</i>)	105				

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2026

Berdasarkan hasil statistik deskriptif, penelitian ini menggunakan 105 observasi yang berasal dari pemerintah kabupaten/kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2022–2024. Variabel tindak lanjut rekomendasi audit (TLRA) memiliki nilai rata-rata sebesar 0,5202 dengan standar deviasi 0,26108 yang menunjukkan adanya variasi tingkat penyelesaian rekomendasi audit antar pemerintah daerah. Variabel SPIP memiliki rata-rata 2,9238 yang mengindikasikan bahwa sebagian besar pemerintah daerah telah mencapai tingkat maturitas SPIP yang relatif tinggi.

Opini audit memiliki rata-rata 3,9905 dengan variasi yang sangat rendah, menunjukkan bahwa mayoritas pemerintah daerah memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Sementara itu, nilai rata-rata IPM sebesar 74,2420 menunjukkan kualitas pembangunan manusia yang tergolong tinggi. Tingkat kemiskinan memiliki rata-rata 10%, sedangkan efektivitas dan efisiensi belanja masing-masing memiliki rata-rata sebesar 92,61% dan 101,97%, yang menunjukkan bahwa secara umum pemerintah daerah di Jawa Tengah telah memiliki tingkat efektivitas dan efisiensi pengelolaan anggaran yang relatif baik.

Uji Asumsi Klasik

Hasil uji normalitas menunjukkan bahwa seluruh model penelitian memiliki nilai signifikansi Kolmogorov-Smirnov di atas 0,05 sehingga residual data berdistribusi normal. Hasil uji multikolinearitas menunjukkan bahwa seluruh variabel independen memiliki nilai tolerance di atas 0,10 dan nilai Variance Inflation Factor (VIF) di bawah 10, sehingga tidak terjadi multikolinearitas. Selain itu, hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan nilai signifikansi di atas 0,05 pada seluruh model serta didukung oleh pola scatterplot yang menyebar secara acak. Hasil uji autokorelasi juga menunjukkan nilai Durbin-Watson berada di antara batas du dan 4-du, sehingga tidak terjadi autokorelasi. Dengan demikian, seluruh model regresi telah memenuhi asumsi klasik dan layak digunakan untuk pengujian hipotesis.

Pengujian Regresi Linear Berganda

Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai koefisien determinasi (R^2) pada model IPM, Kemiskinan, Efektivitas, dan Efisiensi masing-masing sebesar 0,531; 0,554; 0,432; dan 0,371. Hal ini menunjukkan bahwa variabel Tindak Lanjut Rekomendasi Audit (TLRA) dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) mampu menjelaskan variasi kinerja

pemerintah daerah sebesar 37,1% hingga 55,4%, sedangkan sisanya dijelaskan oleh faktor lain di luar model penelitian.

Berdasarkan hasil uji F, diperoleh nilai signifikansi kurang dari 0,05 pada seluruh model penelitian. Hasil tersebut menunjukkan bahwa TLRA dan SPIP secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kinerja pemerintah daerah yang diproses melalui IPM, tingkat kemiskinan, efektivitas belanja, dan efisiensi belanja.

Hasil uji parsial menunjukkan bahwa TLRA dan SPIP berpengaruh signifikan terhadap seluruh indikator kinerja pemerintah daerah. TLRA berpengaruh positif terhadap IPM, efektivitas belanja, dan efisiensi belanja, serta berpengaruh negatif terhadap tingkat kemiskinan. Demikian pula, SPIP berpengaruh positif terhadap IPM, efektivitas belanja, dan efisiensi belanja, serta berpengaruh negatif terhadap tingkat kemiskinan. Temuan ini menunjukkan bahwa peningkatan kualitas tindak lanjut rekomendasi audit dan maturitas SPIP mampu meningkatkan kinerja pemerintah daerah.

Moderated Regression Analysis (MRA)

Hasil pengujian MRA menunjukkan bahwa opini audit mampu memoderasi pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Audit (TLRA) terhadap seluruh indikator kinerja pemerintah daerah. Variabel interaksi TLRA dan opini audit terbukti berpengaruh signifikan terhadap IPM, tingkat kemiskinan, efektivitas belanja, dan efisiensi belanja. Hasil tersebut menunjukkan bahwa opini audit memperkuat pengaruh tindak lanjut rekomendasi audit terhadap kinerja pemerintah daerah.

Sebaliknya, variabel interaksi SPIP dan opini audit tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan pada seluruh model penelitian. Hasil ini mengindikasikan bahwa opini audit tidak berperan dalam memperkuat maupun memperlemah pengaruh SPIP terhadap kinerja pemerintah daerah.

Interpretasi Hasil

Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Audit terhadap Kinerja Pemerintah Daerah

Hasil penelitian menunjukkan bahwa Tindak Lanjut Rekomendasi Audit (TLRA) berpengaruh signifikan terhadap seluruh indikator kinerja pemerintah daerah, yaitu IPM, tingkat kemiskinan, efektivitas belanja, dan efisiensi belanja. Hubungan positif terhadap IPM, efektivitas, dan efisiensi belanja menunjukkan bahwa penyelesaian rekomendasi audit mampu meningkatkan kualitas pembangunan dan pengelolaan anggaran daerah. Sebaliknya, hubungan negatif terhadap tingkat kemiskinan mengindikasikan bahwa tindak lanjut audit yang efektif dapat mendukung penurunan tingkat kemiskinan melalui pemanfaatan sumber daya yang lebih tepat sasaran.

Temuan ini menunjukkan bahwa tindak lanjut rekomendasi audit berperan sebagai mekanisme korektif dalam memperbaiki kelemahan tata kelola dan pengelolaan keuangan daerah. Sejalan dengan teori *stewardship*, tindak lanjut audit mencerminkan komitmen pemerintah daerah dalam mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya publik demi kepentingan masyarakat (Donaldson & Davis, 1991; Mardiasmo, 2018). Hasil penelitian ini konsisten dengan Furqan et al. (2020) dan Kurniati dan Abbas (2023) yang menemukan bahwa tindak lanjut rekomendasi audit berkontribusi terhadap peningkatan kinerja pemerintah daerah. Dengan demikian, hasil penelitian mendukung hipotesis H1a, H1b, H1c, dan H1d.

Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap Kinerja Pemerintah Daerah

Hasil penelitian menunjukkan bahwa Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) berpengaruh signifikan terhadap seluruh indikator kinerja pemerintah daerah. SPIP berpengaruh positif terhadap IPM, efektivitas, dan efisiensi belanja, serta berpengaruh

negatif terhadap tingkat kemiskinan. Temuan ini menunjukkan bahwa semakin baik penerapan SPIP, semakin baik pula kualitas pembangunan dan pengelolaan anggaran daerah.

SPIP berfungsi sebagai mekanisme preventif yang membantu pemerintah daerah meminimalkan risiko penyimpangan, meningkatkan kepatuhan, serta memastikan program berjalan sesuai tujuan. Dalam teori *stewardship*, pemerintah sebagai *steward* berupaya mengelola sumber daya publik secara efektif dan bertanggung jawab untuk mencapai tujuan organisasi dan kesejahteraan masyarakat (Davis et al., 1997). Hasil ini sejalan dengan penelitian Suharyanto et al. (2018) dan Ginting (2024) yang menunjukkan bahwa pengendalian internal yang efektif mampu meningkatkan kinerja pemerintah daerah. Dengan demikian, hasil penelitian mendukung hipotesis H2a, H2b, H2c, dan H2d.

Peran Moderasi Opini Audit

Hasil MRA menunjukkan bahwa opini audit mampu memoderasi pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Audit (TLRA) terhadap kinerja pemerintah daerah. Temuan ini mengindikasikan bahwa pemerintah daerah dengan opini audit yang lebih baik cenderung mampu mengimplementasikan hasil tindak lanjut audit secara lebih efektif sehingga memberikan dampak yang lebih besar terhadap peningkatan kinerja. Opini audit mencerminkan kualitas tata kelola dan akuntabilitas keuangan yang memperkuat efektivitas perbaikan yang dilakukan melalui tindak lanjut rekomendasi audit (Davis et al., 1997; Masdiantini & Erawati, 2016). Temuan tersebut menunjukkan bahwa hipotesis H3a, H3b, H3c, dan H3d didukung.

Sebaliknya, opini audit tidak terbukti memoderasi pengaruh SPIP terhadap kinerja pemerintah daerah. Hal ini menunjukkan bahwa efektivitas SPIP lebih ditentukan oleh kualitas implementasi internal dibandingkan oleh penilaian eksternal berupa opini audit. Temuan tersebut sejalan dengan pandangan *stewardship* yang menekankan bahwa perilaku organisasi yang berorientasi pada kepentingan publik lebih didorong oleh komitmen internal dibandingkan mekanisme pengawasan eksternal (Davis et al., 1997). Dengan demikian, peningkatan kinerja melalui SPIP lebih bergantung pada komitmen organisasi, kualitas pengendalian, dan tata kelola internal pemerintah daerah. Hasil ini menunjukkan bahwa hipotesis H4a, H4b, H4c, dan H4d tidak didukung.

KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Kesimpulan

Penelitian ini membuktikan bahwa tindak lanjut rekomendasi audit (TLRA) dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) berpengaruh signifikan terhadap kinerja pemerintah daerah. TLRA berpengaruh positif terhadap IPM, efektivitas, dan efisiensi belanja serta berpengaruh negatif terhadap tingkat kemiskinan. SPIP juga terbukti berpengaruh positif terhadap IPM, efektivitas, dan efisiensi serta berpengaruh negatif terhadap kemiskinan.

Selain itu, opini audit terbukti memoderasi pengaruh TLRA terhadap seluruh indikator kinerja pemerintah daerah, namun tidak mampu memoderasi pengaruh SPIP terhadap kinerja pemerintah daerah. Temuan ini menunjukkan bahwa peningkatan kinerja pemerintah daerah lebih ditentukan oleh efektivitas tindak lanjut rekomendasi audit dan kualitas pengendalian internal dibandingkan kualitas opini audit yang diperoleh.

Keterbatasan

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, model penelitian hanya menggunakan TLRA, SPIP, dan opini audit sehingga masih terdapat faktor lain yang berpotensi memengaruhi kinerja pemerintah daerah. Kedua, variabel opini audit memiliki variasi yang relatif rendah karena sebagian besar pemerintah daerah memperoleh opini WTP selama periode penelitian. Ketiga, opini audit yang digunakan sebagai variabel moderasi belum sepenuhnya merepresentasikan kualitas tata kelola pemerintah daerah secara menyeluruh.

Saran

Hasil penelitian menunjukkan pentingnya optimalisasi tindak lanjut rekomendasi audit dan penguatan SPIP sebagai upaya meningkatkan kinerja pemerintah daerah. Pemerintah daerah perlu memperkuat mekanisme monitoring dan evaluasi tindak lanjut rekomendasi audit serta meningkatkan kualitas implementasi SPIP secara berkelanjutan. Untuk penelitian selanjutnya, disarankan menggunakan indikator kinerja yang lebih komprehensif, menambahkan variabel lain yang relevan, memperluas cakupan wilayah dan periode pengamatan, serta mempertimbangkan penggunaan pendekatan kualitatif atau mixed methods guna memperoleh pemahaman yang lebih mendalam mengenai faktor-faktor yang memengaruhi kinerja pemerintah daerah.

REFERENSI

- BPK RI. (2023). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2023*. Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. <https://www.bpk.go.id>
- Davis, J. H., Schoorman, F. D., & Donaldson, L. (1997). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management Review*, 22(1), 20–47. <https://doi.org/10.5465/amr.1997.9707180258>
- Donaldson, L., & Davis, J. H. (1991). Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, 16(1), 49–64. <https://doi.org/10.1177/031289629101600103>
- Donaldson, L., & Davis, J. H. (1993). The need for theoretical coherence and intellectual rigour in corporate governance research. *Australian Journal of Management*, 18(2), 213–225. <https://doi.org/10.1177/031289629301800206>
- Furqan, A. C., Wardhani, R., Martani, D., & Setyaningrum, D. (2020). The effect of audit findings and audit recommendation follow-up on local government performance in Indonesia. *International Journal of Public Sector Management*, 33(5), 535–559.
- Gaspar, F., & Mkasiwa, T. A. (2015). Audit opinion and local government performance: Evidence from Tanzania. *Journal of Public Sector Performance Management*, 2(1), 1–18.
- Jatmiko, B., Wahyudi, I., & Mukti, A. (2020). Akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah dan kinerja pemerintah daerah. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 24(2), 88–101. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol24.iss2.art3>
- Kurniati, S., & Abbas, Y. (2023). Evaluasi penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil audit BPK sebagai key performance indicator. *Owner: Riset dan Jurnal Akuntansi*, 7(4), 3461–3471. <https://doi.org/10.33395/owner.v7i4.1632>
- Mahmudi. (2019). *Analisis laporan keuangan pemerintah daerah* (Edisi ke-4). UPP STIM YKPN.
- Mardiasmo. (2018). *Akuntansi sektor publik* (Edisi terbaru). Andi.
- Masdiantini, P. R., & Erawati, N. M. A. (2016). Pengaruh ukuran pemerintah daerah, kemakmuran, intergovernmental revenue, temuan dan opini audit BPK pada kinerja keuangan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 14(2), 1150–1182.
- Masyitoh, R. D., Wardhani, R., & Setyaningrum, D. (2015). Pengaruh opini audit, temuan

- audit, dan tindak lanjut hasil audit terhadap persepsi korupsi pada pemerintah daerah tingkat II tahun 2008–2010. *Simposium Nasional Akuntansi XVIII*, Universitas Sumatera Utara, Medan, 1–26.
- Novianto, R., & Firdaus, M. (2024). Tata kelola keuangan daerah dan kesejahteraan masyarakat. *Jurnal Akuntansi Publik*, 6(1), 33–51.
- Nugrahani, A. S., Indriani, R., & Komala, A. R. (2025). Pengaruh tindak lanjut rekomendasi audit, sistem pengendalian internal pemerintah dan ukuran daerah terhadap kualitas pelayanan publik: Temuan audit sebagai variabel intervening. *Atestasi: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 8(2), 617–629.
- Papra, R., & Inapty, B. A. (2024). Stewardship theory dan akuntabilitas sektor publik: Kajian atas kinerja pemerintah daerah. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 12(1), 77–92.
- Pemerintah RI. (2008). *Peraturan Pemerintah No.60, 2008*.
<https://jdih.kemenkeu.go.id/api/download/fulltext/2008/60TAHUN2008PP.htm>
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Rifai, M., & Djamhuri, A. (2021). Tindak lanjut rekomendasi BPK dan hubungannya dengan peningkatan opini WTP pada pemerintah daerah. *Jurnal Ekonomi dan Pembangunan Daerah*, 9(2), 134–142.
- Safitri, N. L. K. S. A., & Darsono. (2015). Pengaruh sistem pengendalian internal dan temuan kepatuhan terhadap opini audit pada pemerintah daerah. *Diponegoro Journal of Accounting*, 4(1), 122–133.
- Suhendro, S. (2024). Pengaruh efektivitas dan efisiensi pengelolaan keuangan daerah serta sistem pengendalian intern terhadap keandalan laporan keuangan pemerintah daerah. *ResearchGate*. <https://doi.org/10.13140/RG.2.2.11698.71364>
- Sutopo, B., Wulandari, T. R., Adiati, A. K., & Saputra, D. A. (2017). E-government, audit opinion, and performance of local government administration in Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(4), 6–22.
<https://doi.org/10.14453/aabfj.v11i4.2>
- Utami, I., Kusuma, I. C., & Noegroho, B. S. (2019). Pengaruh karakteristik pemerintah daerah, opini audit, dan rasio kemandirian terhadap pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 19(1), 1–14.
- Van Slyke, D. M. (2007). Agents or stewards: Using theory to understand the government-nonprofit social service contracting relationship. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 17(2), 157–187. <https://doi.org/10.1093/jopart/mul012>
- Warta BPK. (2023). *Presiden: Opini WTP adalah kewajiban pemerintah*. Warta Pemeriksa BPK RI. <https://wartapemeriksa.bpk.go.id/?p=43112>
- Wiratno, A., Ningsih, W., & Putri, N. K. (2016). Peran karakteristik keuangan dan opini audit dalam meningkatkan kinerja penyelenggaraan pemerintahan daerah. *Jurnal Akuntansi*, 20(3), 336–352