

**BAB II**  
**KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN**  
**DAN HIPOTESIS PENELITIAN**

**2.1 Kajian Pustaka**

**2.1.1 Badan Pemeriksaan Keuangan**

**2.1.1.1 Pengertian Badan Pemeriksaan Keuangan**

Berdasarkan UUD 1945 menyatakan bahwa Badan Pemeriksaan Keuangan atau yang disingkat dengan BPK adalah suatu lembaga tinggi negara dalam sistem ketatanegaraan Indonesia yang mana mempunyai wewenang mengelola dan bertanggung jawab terhadap keuangan negara. BPK dalam hal ini termasuk dalam kategori lembaga yang bebas dan mandiri.

Sedangkan menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) No. 1 Tahun 2017 menyatakan bahwa badan pemeriksaan keuangan adalah lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945”.

Dari uraian definisi di atas penulis dapat menarik kesimpulan bahwa Badan Pemeriksaan Keuangan adalah suatu lembaga pemeriksaan keuangan pemerintah di Indonesia yang sifatnya independen, bebas dan mandiri dalam melakukan tugasnya dan juga mempunyai wewenang untuk mengelola dan bertanggung jawab terhadap keuangan negara.

### **2.1.1.2 Tugas Badan Pemeriksaan Keuangan**

Sesuai dengan pasal 6 Ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan menyatakan bahwa BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara.

### **2.1.1.3 Kewenangan Badan Pemeriksaan Keuangan**

Selain diatur oleh Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, keberadaan BPK juga diperkuat oleh Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. Salah satu aspek yang diatur dalam undang-undang tersebut adalah tugas dan kewenangan BPK.

Berdasarkan Pasal 9 Ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan menyatakan disebutkan bahwa dalam melaksanakan tugasnya, BPK berwenang:

- a. Dalam menjalankan tugasnya, BPK memiliki wewenang untuk menentukan objek pemeriksaan, merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan, menentukan waktu dan metode pemeriksaan serta menyusun dan menyajikan laporan pemeriksaan.
- b. Meminta keterangan dan/atau dokumen yang wajib diberikan oleh setiap orang, unit organisasi Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara.
- c. Melakukan pemeriksaan di tempat penyimpanan uang dan barang milik negara, di tempat pelaksanaan kegiatan, pembukuan dan tata usaha keuangan negara,

serta pemeriksaan terhadap perhitungan-perhitungan, surat-surat, bukti-bukti, rekening koran, pertanggungjawaban, dan daftar lainnya yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara.

- d. Menetapkan jenis dokumen, data, serta informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang wajib disampaikan kepada BPK.
- e. Menetapkan standar pemeriksaan keuangan negara setelah konsultasi dengan Pemerintah Pusat/Pemerintah Daerah yang wajib digunakan dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.
- f. Menetapkan kode etik pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.
- g. Menggunakan tenaga ahli dan/atau tenaga pemeriksa di luar BPK yang bekerja untuk dan atas nama BPK.
- h. Membina jabatan fungsional Pemeriksa.
- i. Memberi pertimbangan atas Standar Akuntansi Pemerintahan.
- j. Memberi pertimbangan atas rancangan sistem pengendalian intern Pemerintah Pusat/Pemerintah Daerah sebelum ditetapkan oleh Pemerintah Pusat/ Pemerintah Daerah.

## **2.1.2 Pemerintah Daerah**

### **2.1.2.1 Pengertian Pemerintah Daerah**

Berdasarkan Undang-undang Nomor 23 tahun 2014 yang menjelaskan mengenai pemerintah daerah menyebutkan bahwa:

“Pemerintah daerah adalah sebagai kepala daerah yang berunsur penyelenggara pemerintahan daerah yang mana sebagai pemimpin pelaksana dari berbagai urusan pemerintahan daerah yakni penyelenggaraan urusan pemerintahan dari pemerintah berasaskan prinsip otonomi seluas-luasnya pada system dan Prinsip NKRI (Negara kesatuan Republik Indonesia) seperti yang di maksudkan dalam UUD tahun 1945”.

Sedangkan Pasal 18 ayat (5) UUD 1945 menyebutkan bahwa:

“Pemerintah daerah merupakan daerah otonom yang dapat menjalankan urusan pemerintahan dengan seluas-luasnya serta mendapat hak untuk mengatur kewenangan pemerintahan kecuali urusan pemerintahan yang oleh undang-undang ditentukan sebagai urusan pemerintahan pusat”.

Sedangkan menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia (PP RI) No 18 tahun 2016 tentang Perangkat Daerah, Pemerintah Daerah adalah:

“Pemerintah Daerah adalah kepala Daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah yang memimpin pelaksanaan Urusan Pemerintahan yang menjadi kewenangan Daerah otonom”.

Perubahan ke 4 (empat) UUD 1945 menyatakan jelas mengenai bentuk dan susunan pemerintahan daerah dalam kerangka Negara Republik Indonesia. Pasal 18 ayat (1) berbunyi:

“Negara Kesatuan Republik Indonesia dibagi atas daerah-daerah propinsi dan daerah provinsi itu dibagi atas kabupaten dan kota, yang tiap-tiap provinsi, kabupaten dan kota itu mempunyai pemerintahan daerah yang diatur Undang-Undang”.

Dari definisi di atas penulis dapat menarik kesimpulan bahwa pemerintah daerah adalah penyelenggara pemerintahan daerah yang mana sebagai pemimpin pelaksana dari berbagai urusan pemerintahan daerah yang meliputi di antaranya Gubernur, Bupati, atau Walikota serta berbagai perangkat daerah sebagai unsur dari penyelenggara pemerintahan daerah. Terkait dengan hal tersebut dalam hal ini pemerintah daerah berperan sebagai segala hal yang dilakukan pada otonomi daerah sebagai suatu hak, wewenang, dan kewajiban pemerintah daerah dalam mengatur serta mengurus segala urusan pemerintahan dan juga kepentingan masyarakat setempat berdasarkan dari peraturan perundang-undangan.

### **2.1.2.2 Fungsi Pemerintah Daerah**

Berdasarkan pasal 18 ayat (1) Undang-undang Republik Indonesia No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah daerah bahwa Fungsi Pemerintah Daerah dapat diartikan sebagai perangkat daerah yang menjalankan, mengatur dan menyelenggarakan jalannya pemerintahan. Adapun penjelasan mengenai Fungsi Pemerintah Daerah tersebut adalah sebagai berikut:

1. Pemerintah daerah mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya sesuai dalam sistem Negara Kesatuan Republik Indonesia.
2. Menjalankan otonomi seluas-luasnya, kecuali urusan pemerintahan yang menjadi urusan pemerintahan dengan tujuan meningkatkan kesejahteraan masyarakat, pelayanan umum dan daya saing daerah.
3. Pemerintah daerah dalam menyelenggarakan urusan pemerintahan memiliki hubungan pemerintahan pusat dengan pemerintahan daerah. Dimana hubungan tersebut meliputi wewenang, keuangan, pelayanan umum, pemanfaatan sumber daya alam, dan sumber daya lainnya.

### **2.1.2.3 Asas-asas Pemerintah Daerah**

Berdasarkan Pasal 58 UU No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah dalam penyelenggaraan pemerintah harus memiliki pedoman. Asas umum dalam penyelenggaraan pemerintahan negara yang terdiri dari beberapa asas antara lain asas kepastian hukum, asas tertib penyelenggara, asas kepentingan umum, asas keterbukaan, asas proporsionalitas, asas profesionalitas, asas akuntabilitas, asas efisiensi, asas efektivitas; dan asas keadilan. Adapun penjelasan mengenai asas-asas tersebut yaitu sebagai berikut:

1. Asas kepastian Hukum adalah asas dalam negara hukum yang mengutamakan landasan ketentuan peraturan perundang-undangan dan keadilan dalam setiap kebijakan penyelenggara negara.
2. Asas tertib Penyelenggaraan adalah asas yang menjadi landasan keteraturan, keserasian, dan keseimbangan dalam pengendalian penyelenggara negara.
3. Asas kepentingan Umum adalah asas yang mendahulukan kesejahteraan umum dengan cara yang aspiratif, akomodatif, dan selektif.
4. Asas keterbukaan adalah asas yang membuka diri terhadap hak masyarakat untuk memperoleh informasi yang benar, jujur, dan tidak diskriminatif tentang penyelenggaraan negara dengan tetap memperhatikan perlindungan atas hak asasi pribadi, golongan, dan rahasiainegara.
5. Asas proporsionalitas adalah asas yang mengutamakan keseimbangan antara hak dan kewajiban penyelenggara negara.
6. Asas profesionalitas adalah asas yang mengutamakan keahlian yang berlandaskan kode etik dan ketentuan peraturan perundang-undangan.
7. Asas akuntabilitas adalah asas yang menentukan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan penyelenggara negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat atau rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
8. Asas efisiensi adalah asas yang berorientasi pada minimalisasi penggunaan sumber daya dalam penyelenggaraan negara untuk mencapai hasil kerja yang terbaik.
9. Asas efektifitas adalah asas yang berorientasi pada tujuan yang tepat guna dan berdaya guna
10. Asas keadilan adalah bahwa setiap tindakan dalam penyelenggaraan negara harus mencerminkan keadilan secara proporsional bagi setiap warga negara.

#### **2.1.2.4 Jenis-jenis Perangkat Daerah**

Menurut PP RI No. 18 Tahun 2016 tentang Perangkat Daerah adalah unsur pembantu kepala Daerah dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) dalam penyelenggaraan Urusan Pemerintahan yang menjadi kewenangan Daerah. Perangkat

daerah provinsi terdiri dari atas sekretariat daerah, sekretariat DPRD, Inspektorat; Dinas; dan Badan. Sedangkan Perangkat Daerah kabupaten/kota terdiri atas sekretariat Daerah, sekretariat DPRD, Inspektorat, Dinas, Badan dan Kecamatan.

### **2.1.3 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

#### **2.1.3.1 Pengertian Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Dalam Peraturan Pemerintah (PP) No 12 tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah dijelaskan bahwa keuangan daerah adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan Pemerintahan Daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk di dalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut. Sedangkan pengelolaan keuangan daerah adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggung jawaban, dan pengawasan keuangan daerah. Yang dimaksud daerah disini adalah pemerintah daerah yang merupakan daerah otonom berdasarkan peraturan perundang-undangan. Daerah otonom ini terdiri dari, pemerintah pusat, pemerintah provinsi, pemerintah kabupaten, dan pemerintah kota. Sedangkan unsur pokok keuangan daerah terdiri atas hak daerah, kewajiban daerah, dan kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban tersebut.

Menurut PSAK No.1 Paragraf ke 7 (Revisi 2009), “Laporan Keuangan adalah suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas”.

Di dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 217 tahun 2015 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dijelaskan bahwa “laporan keuangan merupakan

laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan”.

Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri (PERMENDAGRI) No. 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu Atas LKPD Sistem Pengendalian Intern, “laporan keuangan pemerintah daerah adalah pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD)”.

Sedangkan Halim Abdul (2011) menyatakan bahwa ”Laporan Keuangan Daerah adalah semua hak dan kewajiban yang dapat dinilai dengan uang, juga segala sesuatu, baik berupa uang maupun barang, yang dapat dijadikan kekayaan daerah sepanjang belum dimiliki atau dikuasai oleh negara atau daerah yang lebih tinggi serta pihak-pihak lain sesuai peraturan perundangan yang berlaku”.

Sedangkan menurut Kasmir (2012:7) ”laporan keuangan pemerintah daerah adalah laporan yang menunjukkan posisi keuangan pada saat ini atau dalam satu periode tertentu”.

Sedangkan menurut Raharjaputra (2011:194) “laporan keuangan pemerintah daerah merupakan alat yang sangat penting untuk memperoleh informasi sehubungan dengan posisi keuangan dan hasil yang telah dicapai oleh pemerintah daerah yang bersangkutan”.

Dari uraian definisi di atas penulis menarik kesimpulan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah merupakan sebuah bentuk pertanggungjawaban dalam bentuk laporan tentang pengelolaan keuangan daerah yang menyajikan posisi keuangan pada saat ini atau dalam satu periode tertentu secara bersangkutan yang dibuat oleh

setiap perusahaan maupun instansi pemerintah sebagai acuan dalam pengambilan keputusan.

### **2.1.3.2 Jenis-jenis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No 217 tahun 2015 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Berbasis Akruwal, jenis-jenis laporan keuangan pokok terdiri dari: Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL), Laporan Posisi Keuangan (Neraca), Laporan Operasional (LO), Laporan Arus Kas (LAK), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Adapun penjelasan mengenai jenis-jenis laporan keuangan tersebut adalah sebagai berikut:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)  
Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya keuangan yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam satu periode pelaporan.
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL)  
Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih menyajikan informasi kenaikan atau penurunan Saldo Anggaran Lebih tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.
3. Laporan posisi keuangan (Neraca)  
Laporan Posisi Keuangan (Neraca) menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu.
4. Laporan Operasional (LO)  
Laporan Operasional menyajikan ikhtisar sumber daya ekonomi yang menambah ekuitas dan penggunaannya yang dikelola oleh pemerintah

pusat/daerah untuk kegiatan penyelenggaraan pemerintahan dalam satu periode pelaporan.

5. Laporan Arus Kas (LAK)

Laporan Arus Kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu.

6. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE)

Laporan Perubahan Ekuitas menyajikan informasi kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan naratif atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Catatan atas Laporan Keuangan juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan serta ungkapan-ungkapan yang diperlukan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

### 2.1.3.3 Tujuan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Menurut Mardiasmo (2013:18) tujuan laporan keuangan sektor publik adalah sebagai berikut.

1. Kepatuhan dan Pengelolaan (*Compliance and Stewardship*) Laporan keuangan digunakan untuk memberikan jaminan kepada pengguna laporan keuangan dan pihak otoritas penguasa bahwa pengelolaan sumber daya telah dilakukan sesuai dengan ketentuan hukum dan peraturan lain yang telah ditetapkan.
2. Akuntabilitas dan Pelaporan Retrospektif (*Accountability and Retrospective Reporting*) Laporan keuangan digunakan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada publik. Laporan keuangan digunakan untuk memonitor kerja dan mengevaluasi manajemen, memberikan dasar untuk mengamati tren antar kurun waktu, pencapaian atas tujuan yang telah

ditetapkan, dan membandingkan dengan kinerja organisasi lain yang sejenis jika ada.

3. Perencanaan dan Informasi Otorisasi (*Planning and Authorization Information*) Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan dasar perencanaan kebijakan dan aktivitas di masa yang akan datang dan memberikan informasi pendukung mengenai otorisasi penggunaan dana.
4. Kelangsungan Organisasi (*Viability*) Laporan keuangan berfungsi untuk membantu pengguna dalam menentukan apakah suatu organisasi atau unit kerja dapat meneruskan penyediaan barang dan jasa (pelayanan) di masa yang akan datang.
5. Hubungan Masyarakat (*Public Relation*) Laporan keuangan berfungsi untuk memberikan kesempatan kepada organisasi untuk mengemukakan pernyataan atas prestasi yang telah dicapai kepada pengguna yang dipengaruhi karyawan dan masyarakat, serta sebagai alat komunikasi dengan publik dan pihak-pihak lain yang berkepentingan.
6. Sumber Fakta dan Gambaran (*Source of Facts and Figures*) Laporan keuangan bertujuan untuk memberikan informasi kepada berbagai kelompok berkepentingan yang ingin mengetahui organisasi secara lebih dalam.

#### **2.1.4 Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

##### **2.1.4.1 Pengertian Pemeriksaan Laporan Keuangan**

Pemeriksaan Laporan Keuangan atau biasa disebut dengan audit merupakan evaluasi terhadap suatu organisasi, sistem, proses, atau produk. Audit dilaksanakan oleh pihak yang kompeten, objektif, dan tidak memihak, yang disebut auditor. Berikut ini pengertian pemeriksaan laporan keuangan.

Berdasarkan peraturan BPK No 1 tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, yang dimaksud dengan pemeriksaan adalah sebagai berikut:

“Proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk

menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara”.

Sedangkan menurut Mulyadi (2011) yang dimaksud dengan pemeriksaan adalah sebagai berikut:

“*Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan*”.

Sedangkan pemeriksaan laporan keuangan menurut BPK yang dimuat dalam IHPS tahun 2014 adalah sebagai berikut:

“Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif lainnya”.

Dari uraian definisi di atas penulis menarik kesimpulan bahwa pemeriksaan laporan keuangan merupakan suatu kegiatan untuk memeriksa dan menilai atas pengelolaan keuangan negara yang dilakukan oleh pemerintah sehingga dapat dihasilkan laporan keuangan yang relevan, akurat, lengkap dan disajikan secara wajar.

#### **2.1.4.2 Jenis-jenis Pemeriksaan Laporan Keuangan**

Sebagaimana telah ditetapkan dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pemeriksaan yang menjadi tugas BPK meliputi pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab mengenai keuangan negara. Pemeriksaan tersebut mencakup seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Sehubungan dengan itu, kepada BPK diberi kewenangan untuk melakukan 3 (tiga) jenis pemeriksaan yaitu pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Berikut ini penjelasan mengenai jenis-jenis pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK yakni:

1. Pemeriksaan keuangan, adalah pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemeriksaan keuangan ini dilakukan oleh BPK dalam rangka memberikan pernyataan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah.
2. Pemeriksaan kinerja, adalah pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi, serta pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan intern pemerintah. Pasal 23E Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 mengamanatkan BPK untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja pengelolaan keuangan negara. Tujuan pemeriksaan ini adalah untuk mengidentifikasi hal-hal yang perlu menjadi perhatian lembaga perwakilan. Adapun untuk pemerintah, pemeriksaan kinerja dimaksudkan agar kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien serta memenuhi sasarannya secara efektif.
3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu, adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, di luar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam pemeriksaan tujuan tertentu ini adalah pemeriksaan atas hal-hal lain yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif. Pelaksanaan pemeriksaan sebagaimana dimaksudkan di atas didasarkan pada suatu standar pemeriksaan. Standar dimaksud disusun oleh BPK dengan

mempertimbangkan standar di lingkungan profesi audit secara internasional. Sebelum standar dimaksud ditetapkan, BPK perlu mengkonsultasikannya dengan pihak pemerintah serta dengan organisasi profesi di bidang pemeriksaan.

#### **2.1.4.3 Manfaat Pemeriksaan Laporan Keuangan**

Di dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) No. 1 Tahun 2017 menyatakan bahwa manfaat pemeriksaan laporan keuangan adalah sebagai berikut:

- a. Penyediaan hasil pemeriksaan termasuk di dalamnya kesimpulan yang independen, objektif dan dapat diandalkan, berdasarkan bukti yang cukup dan tepat;
- b. Penguatan upaya pemberantasan korupsi berupa penyampaian temuan yang berindikasi tindak pidana dan/atau kerugian dalam pengelolaan keuangan negara kepada instansi yang berwenang untuk ditindaklanjuti, serta berupa pencegahan dengan penguatan sistem pengelolaan keuangan negara;
- c. Peningkatan akuntabilitas, transparansi, keekonomian, efisiensi, dan efektivitas dalam pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, dalam bentuk rekomendasi yang konstruktif dan tindak lanjut yang efektif;
- d. Peningkatan kepatuhan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan;
- e. Peningkatan efektivitas peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah; dan
- f. Peningkatan kepercayaan publik atas hasil pemeriksaan BPK dan pengelolaan keuangan negara.

#### **2.1.4.4 Kriteria Pemeriksaan Laporan Keuangan**

Di dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) No. 1 Tahun 2017 Kriteria pemeriksaan adalah tolok ukur yang digunakan dalam memeriksa dan menilai hal pokok, dalam hal ini informasi yang diungkapkan dalam pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara, termasuk tolok ukur penyajian dan pengungkapan yang relevan. Setiap pemeriksaan menggunakan kriteria pemeriksaan

yang sesuai dengan konteks pemeriksaannya. Kriteria pemeriksaan yang digunakan bergantung pada sejumlah faktor, antara lain tujuan dan jenis pemeriksaan. Kriteria pemeriksaan yang digunakan harus tersedia bagi pengguna LHP sehingga pengguna memahami proses evaluasi dan pengukuran suatu hal pokok.

1. Kriteria pemeriksaan yang sesuai menggambarkan karakteristik sebagai berikut:
  - a. Relevan, memberikan kontribusi kepada kesimpulan guna membantu pengambilan keputusan oleh pengguna;
  - b. Lengkap, faktor-faktor relevan yang dapat memengaruhi kesimpulan tidak ada yang diabaikan;
  - c. Andal, memungkinkan pengevaluasian dan pengukuran yang konsisten terhadap hal pokok oleh pemeriksa lain yang mempunyai kualifikasi yang sama;
  - d. Netral, memberikan kontribusi kepada kesimpulan yang bebas dari keberpihakan;
  - e. Dapat dipahami, mudah dipahami oleh pengguna sehingga pembuatan kesimpulan menjadi jelas, komprehensif, dan tidak rentan terhadap penafsiran yang berbeda-beda.
2. Kriteria pemeriksaan dapat bersumber dari ketentuan peraturan perundang-undangan, standar yang diterbitkan organisasi profesi tertentu, kontrak, kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh entitas yang diperiksa, atau kriteria yang dikomunikasikan oleh Pemeriksa kepada pihak yang bertanggung jawab.

## **2.1.5 Kelemahan Sistem Pengendalian Intern**

### **2.1.5.1 Pengertian Sistem Pengendalian Intern**

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah (PP) No 60 Pasal 1 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern, sistem pengendalian intern adalah sebagai berikut:

“ Proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan

memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan asset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan”.

Menurut Peraturan Menteri Dalam Negeri (PERMENDAGRI) No. 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu Atas LKPD Sistem Pengendalian Intern adalah:

“Suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan”.

Menurut Arens.et.al (2008) Sistem Pengendalian Intern adalah kumpulan dari kebijakan yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai untuk pencapaian tujuan keandalan pelaporan keuangan, efektivitas, dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. SPI dirancang untuk mencegah atau mendeteksi salah saji yang material dalam laporan keuangan.

Berdasarkan definisi di atas maka penulis menarik kesimpulan bahwa sistem pengendalian intern merupakan kumpulan dari kebijakan dan prosedur yang diterapkan oleh perusahaan atau instansi pemerintahan yang didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan yang terdiri dari keandalan laporan keuangan, efektivitas dan efisien operasi.

### 2.1.5.2 Unsur-unsur Sistem Pengendalian Intern

Menurut COSO (2013) dalam Amin Widjaya Tunggal (2013:6) bahwa struktur pengendalian intern COSO dikenal sebagai kerangka kerja pengendalian intern yang terintegrasi (*COSO – Internal Control – Integrated Framework*) yang terdiri dari lima komponen antara lain lingkungan pengendalian (*control environment*), penilaian risiko (*risk assesment*), aktivitas pengendalian (*control activities*), informasi dan komunikasi (*information and communication*), pemantauan (*monitoring*). Adapun penjelasan mengenai kelima unsur tersebut yaitu:

1. Lingkungan Pengendalian (*Control Invironment*)

Lingkungan pengendalian menciptakan suasana pengendalian dalam suatu organisasi dan mempengaruhi kesadaran personal organisasi tentang pengendalian. Lingkungan pengendalian merupakan landasan untuk semua komponen pengendalian internal yang membentuk disiplin dan struktur. Berdasarkan rumusan COSO, bahwa lingkungan pengendalian didefinisikan sebagai seperangkat standar, proses, dan struktur yang memberikan dasar untuk melaksanakan pengendalian internal di seluruh organisasi.

2. Penilaian Risiko (*Risk Assessment*)

Menurut COSO, penilaian risiko melibatkan proses yang dinamis dan interaktif untuk mengidentifikasi dan menilai risiko terhadap pencapaian tujuan. Risiko itu sendiri dipahami sebagai suatu kemungkinan bahwa suatu peristiwa akan terjadi dan mempengaruhi pencapaian tujuan entitas, dan risiko terhadap pencapaian seluruh tujuan dari entitas ini dianggap relatif terhadap toleransi risiko yang ditetapkan. Oleh karena itu, penilaian risiko membentuk dasar untuk menentukan bagaimana risiko harus dikelola oleh organisasi.

3. Aktivitas Pengendalian (*Control Activities*)

Menurut COSO, aktivitas pengendalian adalah tindakan-tindakan yang ditetapkan melalui kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur yang membantu memastikan bahwa arahan manajemen untuk mengurangi risiko terhadap pencapaian tujuan dilakukan. Aktivitas pengendalian

dilakukan pada semua tingkat entitas, pada berbagai tahap dalam proses bisnis, dan atas lingkungan teknologi. Aktivitas pengendalian memiliki berbagai macam tujuan dan diterapkan dalam berbagai tindakan dan fungsi organisasi. Aktivitas pengendalian meliputi kegiatan yang berbeda seperti: otorisasi, verifikasi, rekonsiliasi, analisis, prestasi kerja, menjaga keamanan harta perusahaan dan pemisahan fungsi.

4. Informasi Dan Komunikasi (*Information and Communication*)

COSO menjelaskan bahwa informasi sangat penting bagi setiap entitas untuk melaksanakan tanggung jawab pengendalian internal guna mendukung pencapaian tujuan-tujuannya. Informasi yang diperlukan manajemen adalah informasi yang relevan dan berkualitas baik yang berasal dari sumber internal maupun eksternal dan informasi yang digunakan untuk mendukung fungsi komponen-komponen lain pengendalian internal. Informasi diperoleh ataupun dihasilkan melalui proses komunikasi antar pihak internal maupun eksternal yang dilakukan secara terus-menerus, berulang, dan berbagi. Kebanyakan organisasi membangun suatu sistem informasi untuk memenuhi kebutuhan informasi yang andal, relevan dan tepat waktu.

5. Aktivitas Pemantauan (*Monitoring Activities*)

Aktivitas pemantauan menurut COSO merupakan kegiatan evaluasi dengan beberapa bentuk apakah yang sifatnya berkelanjutan, terpisah maupun kombinasi keduanya yang digunakan untuk memastikan apakah masing-masing dari kelima komponen pengendalian internal mempengaruhi fungsi fungsi dalam setiap komponen, ada dan berfungsi. Evaluasi berkesinambungan (terus menerus) dibangun ke dalam proses bisnis pada tingkat yang berbeda dari entitas menyajikan informasi yang tepat waktu. Evaluasi terpisah dilakukan secara periodik, akan bervariasi dalam lingkup dan frekuensi tergantung pada penilaian risiko, efektifitas evaluasi yang sedang berlangsung, bahan pertimbangan manajemen lainnya. Temuan-temuan dievaluasi terhadap kriteria yang ditetapkan oleh pembuat kebijakan, lembaga-lembaga pembuat standar yang diakui atau manajemen dan dewan direksi, dan kekurangan kekurangan yang ditemukan dikomunikasikan kepada manajemen dan dewan direksi. Kegiatan pemantauan meliputi proses penilaian kualitas kinerja pengendalian internal sepanjang waktu, dan memastikan apakah semuanya dijalankan seperti yang diinginkan serta apakah telah disesuaikan dengan perubahan keadaan. Pemantauan seharusnya

dilakukan oleh personal yang semestinya melakukan pekerjaan tersebut, baik pada tahap desain maupun pengoperasian pengendalian pada waktu yang tepat, guna menentukan apakah pengendalian internal beroperasi sebagaimana yang diharapkan dan untuk menentukan apakah pengendalian internal tersebut telah disesuaikan dengan perubahan keadaan yang selalu dinamis.

### **2.1.5.3 Tujuan Sistem Pengendalian Intern**

Menurut *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO's) 2013, dalam Amin Widjaya Tunggal (2013:6) tujuan dari sistem pengendalian intern yaitu sebagai berikut:

1. Reliabilitas Pelaporan Keuangan, dalam hal ini manajemen bertanggung jawab untuk menyiapkan laporan bagi para investor, kreditor, dan pemakai lainnya. Manajemen memikul baik tanggung jawab hukum maupun profesional untuk memastikan bahwa informasi telah disajikan secara wajar sesuai dengan persyaratan pelaporan seperti prinsip-prinsip akuntansi. Tujuan pengendalian intern yang efektif atas laporan keuangan adalah mematuhi tanggung jawab pelaporan keuangan tersebut.
2. Efisiensi dan Efektivitas Operasi, pengendalian dalam perusahaan akan mendorong pemakai sumber daya secara efisien dan efektif untuk mengoptimalkan sasaran-sasaran perusahaan. Tujuan yang penting dari pengendalian ini adalah memperoleh informasi keuangan dan nonkeuangan yang akurat tentang operasi perusahaan untuk keperluan pengambilan keputusan.
3. Ketaatan pada Hukum dan Peraturan, *Section 404* mengharuskan semua perusahaan publik mengeluarkan laporan tentang keefektifan pelaksanaan pengendalian intern atas pelaporan keuangan. Selain itu, pihak manajemen dan karyawan juga dituntut untuk selalu mematuhi setiap peraturan-peraturan yang ditetapkan oleh perusahaan.

Sedangkan menurut Zaki Baridwan, (2008:14), tujuan dari sistem pengendalian intern adalah sebagai berikut:

1. Menjaga Keamanan harta milik perusahaan

2. Memeriksa ketelitian dan kebenaran data akuntansi
3. Memajukan efisiensi operasi perusahaan
4. Membantu menjaga kebijaksanaan manajemen yang telah ditetapkan lebih dahulu untuk dipatuhi.

#### **2.1.5.4 Pengukuran Sistem Pengendalian Intern**

Pemeriksa BPK diharuskan menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menentukan apakah telah terjadi kasus kelemahan pengendalian intern atau tidak, serta apakah temuan tersebut cukup material untuk dilaporkan atau tidak. Menurut Rofi Arif Setiawan (2017) pengukuran sistem penegndalian intern dapat diketahui dengan jumlah temuan dalam aktivitas pengendalian intern yang dapat menimbulkan kasus-kasus kelemahan sistem pengendalian intern di setiap pemerintah daerah.

#### **2.1.5.5 Tingkat Maturitas Sistem Pengendalian Intern**

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah (PP) No 60 Tahun 2008 bahwa tingkat maturitas SPI adalah sebagai berikut:

”Tingkat kematangan/kesempurnaan penyelenggaraan sistem pengendalian intern dalam mencapai tujuan pengendalian intern yang sesuai dengan peraturan yang berlaku”

Adapun tingkat maturitas sistem pengendalian intern adalah sebagai berikut:

1. Tingkat belum ada  
K/L/Pemda sama sekali belum memiliki kebijakan dan prosedur yang diperlukan untuk melaksanakan praktek-praktek pengendalian intern.
2. Tingkat rintisan

Ada praktik pengendalian intern, namun pendekatan risiko dan pengendalian yang diperlukan masih bersifat tidak terorganisasi dengan baik tanpa komunikasi dan pemantauan sehingga kelemahan tidak diidentifikasi.

3. Tingkat berkembang

Pada tingkat ini K/L/Pemda telah melaksanakan praktik pengendalian intern, namun tidak terdokumentasi dengan baik dan pelaksanaannya sangat tergantung pada individu dan belum melibatkan semua unit organisasi. Oleh sebab itu keandalan SPIP masih berbeda dari satu unit organisasi ke unit lainnya dalam satu K/L/Pemda. Efektivitas pengendalian belum dievaluasi sehingga banyak terjadi kelemahan yang belum ditangani secara memadai. Tindakan Pimpinan K/L/P menangani kelemahan tidak konsisten.

4. Tingkat Terdefinisi.

Pada tingkat ini, K/L/Pemda telah melaksanakan praktik pengendalian intern dan terdokumentasi dengan baik. Namun evaluasi atas pengendalian intern dilakukan tanpa dokumentasi yang memadai. Beberapa kelemahan pengendalian terjadi dengan dampak yang cukup berarti bagi pencapaian tujuan organisasi.

5. Tingkat Terkelola dan Terukur.

Pada tingkat ini, K/L/P telah menerapkan pengendalian internal yang efektif, masing-masing personel pelaksana kegiatan yang selalu mengendalikan kegiatan pada pencapaian tujuan kegiatan itu sendiri maupun tujuan K/L/Pemda. Evaluasi formal dan terdokumentasi. Namun, kebanyakan evaluasi dilakukan secara manual, belum menggunakan alat bantu aplikasi komputer.

6. Tingkat Optimum.

Pada tingkat optimum, K/L/Pemda telah menerapkan pengendalian intern yang berkelanjutan, terintegrasi dalam pelaksanaan kegiatan yang didukung oleh pemantauan otomatis menggunakan aplikasi komputer.

### **2.1.5.6 Kelemahan Sistem Pengendalian Intern**

Menurut Arens.et.al (2008) kelemahan SPI adalah defisiensi yang signifikan dalam pengendalian internal yang secara sendiri atau bersama-sama dengan defisiensi yang signifikan lainnya, mengakibatkan kemungkinan lebih kecil bahwa salah saji yang material dalam pelaporan keuangan tidak akan tercegah atau terdeteksi.

Sedangkan menurut Indra Bastian (2013:316) kelemahan SPI adalah hasil audit yang menjelaskan semua hal yang berkaitan dengan kelemahan dalam pengendalian intern atas pelaporan keuangan yang dianggap sebagai kondisi yang dapat dilaporkan.

Sedangkan menurut penelitian yang dilakukan oleh Oka Purnawan Widodo (2017) kelemahan sistem pengendalian intern dapat diketahui dari laporan LHP dan dijelaskan di IHPS yang diterbitkan oleh BPK setiap tahun setelah melakukan pemeriksaan.

Berdasarkan definisi di atas maka penulis menarik kesimpulan bahwa Kelemahan sitem pengendalian intern adalah sebagai kondisi yang terlaporkan dimana rancangan atau operasional dari salah satu atau lebih pengendalian intern yang tidak mampu mengurangi atau menurunkan suatu resiko ringan atau salah penyajian yang disebabkan oleh kesalahan yang jumlahnya relatif material kaitannya dengan laporan keuangan. Dalam hasil audit yang menjelaskan semua hal yang berkaitan dengan kelemahan sitem pengendalian intern atas pelaporan keuangan dianggap sebagai kondisi yang dapat dilaporkan akan mengakibatkan kemungkinan lebih kecil bahwa salah saji yang material dalam pelaporan keuangan tidak akan tercegah atau terdeteksi.

Berikut ini jenis-jenis temuan kelemahan sistem pengendalian intern yang diperoleh dari IHPS 2016 yaitu sebagai berikut:

1. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan terjadi pada, yaitu kelemahan sistem pengendalian yang terkait kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan, misalnya beberapa temuan yang diungkapkan BPK di Laporan IHPS sebagai berikut:
  - a. Pencatatan tidak/ belum dilakukan atau tidak akurat.
  - b. Proses penyusunan laporan tidak sesuai dengan.
  - c. SIA dan pelaporan tidak memadai.
  - d. Lain-lain
2. Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, yaitu kelemahan pengendalian yang terkait dengan pemungutan dan penyetoran penerimaan negara/daerah serta pelaksanaan program/kegiatan pada entitas yang diperiksa, misalnya beberapa temuan yang diungkapkan BPK di Laporan IHPS 2016 sebagai berikut:
  - a. Perencanaan kegiatan tidak memadai.
  - b. Pelaksanaan kebijakan mengakibatkan peningkatan belanja
  - c. Penyimpangan terhadap peraturan tentang pendapatan dan belanja
  - d. Permasalahan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan belanja lainnya
3. Kelemahan struktur pengendalian intern, yaitu kelemahan yang terkait dengan ada/tidak adanya struktur pengendalian intern atau efektivitas

struktur pengendalian intern yang ada dalam entitas yang diperiksa, misalnya beberapa temuan yang diungkapkan BPK di laporan IHPS 2016 sebagai berikut:

- a. SOP belum disusun/ tidak lengkap.
- b. SOP belum berjalan optimal.
- c. Satuan pengawas intern (SPI) yang tidak memadai atau tidak optimal.
- d. Lain-lain.

## **2.1.6 Ketidapatuhan Pemerintah Daerah tentang ketentuan Peraturan Perundang-undangan**

### **2.1.6.1 Peraturan Perundang-undangan yang Digunakan Sebagai dasar Dalam Menyusun Laporan Hasil Pemeriksaan**

Berdasarkan UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, standar pemeriksaan merupakan patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Standar pemeriksaan terdiri dari standar umum, standar pelaksanaan, dan standar pelaporan pemeriksaan yang wajib dipedomani oleh BPK atau pemeriksa. Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan, BPK telah menyusun standar pemeriksaan pertama kali pada tahun 1995 yang disebut Standar Audit Pemerintah (SAP). Seiring dengan perubahan konstitusi dan peraturan perundang-undangan di bidang pemeriksaan, pada tahun 2007 BPK menyusun standar pemeriksaan dengan nama Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).

Berikut ini merupakan peraturan perundang-undangan yang digunakan oleh BPK dalam menyusun laporan hasil pemeriksaan, antara lain sebagai berikut:

1. UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
2. UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara
3. UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara
4. UU No. 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah.
5. Serta peraturan pemerintah dan permendagri terkait pedoman pengelolaan keuangan negara.

#### **2.1.6.2 Jenis-jenis Pengungkapan Ketidakpatuhan Dalam Laporan Hasil Pemeriksaan**

Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan harus mengungkapkan bahwa pemeriksaan telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan. Temuan kepatuhan mengungkapkan antara lain yaitu:

1. Ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan termasuk pengungkapan atas penyimpangan administrasi, pelanggaran atas perikatan perdata maupun penyimpangan yang mengandung unsur tindak pidana.
2. Ketidakpatuhan yang signifikan.

### **2.1.6.3 Pengukuran Ketidakpatuhan Pemerintah Daerah**

Menurut Hendarto (2010) bahwa ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan tercermin dari tindakan ilegal yang terjadi atau ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan.

Sedangkan Munawar (2016) menyatakan bahwa dalam pengukuran ketidakpatuhan pemerintah daerah atas peraturan perundang-undangan dapat diketahui dengan menggunakan jumlah temuan ketidakpatuhan di masing-masing tahun pemeriksaan.

Sedangkan Simapahutar dan Khairani (2013) menyatakan bahwa tingkat kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan maupun kesesuaian penyajian laporan keuangan entitas mempengaruhi pemberian opini oleh auditor.

### **2.1.6.4 Ketidakpatuhan Pemerintah Daerah tentang ketentuan Peraturan Perundang-undangan**

Menurut Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan adalah tindakan ilegal terhadap peraturan perundang-undangan, kecurangan, serta ketidakpatuhan yang berpengaruh langsung yang material terhadap penyajian laporan keuangan. Maka jumlah temuan audit atas ketidakpatuhan yang material akan mempengaruhi opini secara signifikan jika temuan itu mencakup indikator tersebut.

Menurut Arens.et.al (2008) ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan merupakan tindakan ilegal, auditor harus mempertimbangkan pengaruhnya terhadap laporan keuangan termasuk kecukupan pengungkapannya, jika tidak auditor harus memodifikasi laporan keuangan tersebut.

Sedangkan menurut Hendarto (2009) ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan tercermin dari tindakan ilegal yang terjadi dalam pengukuran ketidakpatuhan pemerintah daerah atas peraturan perundang-undangan dapat diketahui dengan menggunakan jumlah temuan ketidakpatuhan di masing-masing tahun pemeriksaan.

Berdasarkan IHPS BPK 2016, bahwa temuan ketidakpatuhan tentang ketentuan peraturan perundang undangan adalah tindakan ilegal berupa ketidakpatuhan entitas terhadap ketentuan perundang-undangan, sehingga mengakibatkan: kerugian negara/daerah/perusahaan, potensi kerugian negara/daerah/perusahaan, kekurangan penerimaan, kelemahan administrasi, ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan. Ketidakpatuhan yang bersifat material dan mempengaruhi kewajaran laporan keuangan menjadi salah satu kriteria dalam penentuan opini.

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Rofi Arif Setiawan (2017) temuan ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan adalah dapat diketahui dari laporan LHP dan dijelaskan di IHPS yang diterbitkan oleh BPK setiap tahun setelah melakukan pemeriksaan.

Dari definisi di atas penulis menarik kesimpulan bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan adalah tindakan ilegal terhadap ketentuan

perundang-undangan, yang berpengaruh langsung yang material terhadap penyajian laporan keuangan, sehingga dapat mengakibatkan kerugian negara/daerah/perusahaan, kekurangan penerimaan, kelemahan administrasi, ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan.

Berikut ini jenis-jenis temuan ketidakpatuhan tentang ketentuan peraturan perundang-undangan yang diperoleh dari IHPS 2016 yaitu sebagai berikut:

1. Kerugian daerah adalah berkurangnya kekayaan daerah berupa uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai, misalnya beberapa temuan yang diungkapkan BPK di laporan IHPS 2016 sebagai berikut:
  - a. Kasus kurangnya volume pekerjaan atau barang.
  - b. Kasus belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan.
  - c. Kasus kelebihan pembayaran selain kekurangan volume pekerjaan atau barang.
  - d. Kasus biaya perijinan dinas ganda atau melebihi standar yang ditetapkan.
  - e. Kasus kerugian lainnya.
2. Potensi kerugian daerah adalah suatu perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dapat mengakibatkan risiko terjadinya kerugian di masa yang akan datang berupa berkurangnya uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya, misalnya beberapa temuan yang diungkapkan BPK di laporan IHPS 2016 sebagai berikut:

- a. Kelebihan pembayaran dalam pengadaan barang/jasa tetapi pembayaran pekerjaan belum dilakukan sebagian atau seluruhnya.
  - b. Aset, berupa: tanah, kendaraan dan aset lainnya dikuasai pihak lain.
  - c. Aset, berupa: mesin, peralatan dan aset lainnya tidak diketahui keberadaannya.
  - d. Piutang/pinjaman dana bergulir yang berpotensi tidak tertagih.
  - e. Potensi kerugian lainnya.
3. Kekurangan penerimaan adalah adanya penerimaan yang sudah menjadi hak daerah tetapi tidak atau belum masuk ke kas daerah karena adanya unsur kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, misalnya beberapa temuan yang diungkapkan BPK di laporan IHPS 2016 sebagai berikut:
- a. Denda keterlambatan belum/ tidak ditetapkan atau dipungut/ diterima/disetor ke kas negara/ daerah.
  - b. Penerimaan negara/daerah lainnya (selain denda keterlambatan).
  - c. Permasalahan kekurangan penerimaan lainnya.
4. Temuan administrasi mengungkap adanya penyimpangan terhadap ketentuan yang berlaku baik dalam pelaksanaan anggaran atau pengelolaan aset maupun operasional, tetapi penyimpangan tersebut tidak mengakibatkan kerugian atau potensi kerugian daerah/ tidak mengurangi hak daerah/kekurangan penerimaan, tidak menghambat program entitas, dan tidak mengandung unsur indikasi tindak pidana, misalnya beberapa temuan yang diungkapkan BPK di laporan IHPS 2016 sebagai berikut:

- a. Penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan bidang pengelolaan perlengkapan atau Barang Milik Negara.
- b. Bukti pertanggungjawaban tidak lengkap/valid lainnya.
- c. Proses pengadaan barang/jasa tidak sesuai ketentuan.
- d. Penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan bidang tertentu lainnya.
- e. Penyetoran penerimaan negara terambat.
- f. Penyimpanan administrasi lainnya.
- a. Lain-lain.

## **2.1.7 Opini BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

### **2.1.7.1 Pengertian Opini BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Opini audit menurut kamus Standar Akuntansi adalah laporan yang diberikan seorang akuntan publik terdaftar sebagai hasil penilaiannya atas kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan. Pasal 16 ayat (1) UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah memuat opini.

UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, menyatakan bahwa:

“Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan

pengungkapan (*adequate disclosures*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern”.

Menurut kamus istilah akuntansi (Tobing, 2010) adalah:

“Opini audit merupakan suatu laporan yang diberikan oleh auditor terdaftar yang menyatakan bahwa pemeriksaan telah dilakukan sesuai dengan norma atau aturan pemeriksanaan akuntan disertai dengan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa”.

Sedangkan menurut Kamus Standar Akuntansi (Ardiyos, 2007) adalah:

“Opini audit merupakan laporan yang diberikan seorang akuntan publik terdaftar sebagai hasil penilaiannya atas kewajaran laporan keuangan yang disajikan perusahaan”.

Dari uraian di atas penulis menarik kesimpulan bahwa opini merupakan suatu pendapat yang ditulis kedalam laporan untuk menilai kewajaran laporan keuangan yang disusun atau dibuat oleh perusahaan maupun instansi pemerintah apakah telah sesuai dengan standar atau peraturan dalam membuat laporan keuangan yang diperiksa.

#### **2.1.7.2 Jenis-jenis Opini BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Jenis-jenis opini audit menurut UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan dan Pengelolaan Tanggung Jawab Keuangan Negara terdiri atas 4 (empat) opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yaitu, opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), opini tidak wajar (*adversed opinion*), dan pernyataan menolak memberikan opini (*disclaimer of opinion*). Berikut ini jenis-jenis opini yaitu sebagai berikut:

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*unqualified opinion*), biasa disingkat WTP adalah opini audit yang akan diterbitkan jika laporan keuangan dianggap memberikan informasi yang bebas dari salah saji material. Jika laporan keuangan diberikan opini jenis ini, artinya auditor meyakini berdasarkan bukti-bukti audit yang dikumpulkan, perusahaan/pemerintah dianggap telah

menyelenggarakan prinsip akuntansi yang berlaku umum dengan baik, dan walaupun ada kesalahan, kesalahannya dianggap tidak material dan tidak berpengaruh signifikan terhadap pengambilan keputusan.

2. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*qualified opinion*) biasa disingkat WDP adalah opini audit yang diterbitkan jika sebagian besar informasi dalam laporan keuangan bebas dari salah saji material, kecuali untuk rekening atau item tertentu yang menjadi pengecualian. Sebagian akuntan memberikan julukan *little adverse* (ketidakwajaran yang kecil) terhadap opini jenis ini, untuk menunjukkan adanya ketidakwajaran dalam item tertentu, namun demikian ketidakwajaran tersebut tidak mempengaruhi kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.
3. Opini Tidak Wajar (*adversed opinion*), adalah opini audit yang diterbitkan jika laporan keuangan mengandung salah saji material, atau dengan kata lain laporan keuangan tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Jika laporan keuangan mendapatkan opini jenis ini, berarti auditor meyakini laporan keuangan perusahaan/pemerintah diragukan kebenarannya, sehingga bisa menyesatkan pengguna laporan keuangan dalam pengambilan keputusan.
4. Opini Tidak Menyatakan Pendapat (*disclaimer of opinion*) oleh sebagian akuntan dianggap bukanlah sebuah opini, dengan asumsi jika auditor menolak memberikan pendapat artinya tidak ada opini yang diberikan. Opini jenis ini diberikan jika auditor tidak bisa meyakini apakah laporan keuangan wajar atau tidak. Opini ini bisa diterbitkan jika auditor menganggap ada ruang lingkup audit yang dibatasi oleh perusahaan/pemerintah yang diaudit, misalnya karena auditor tidak bisa memperoleh bukti-bukti yang dibutuhkan untuk bisa menyimpulkan dan menyatakan laporan sudah disajikan dengan wajar.

### **2.1.7.3 Kriteria Pemberian Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Di dalam UU No 15 Tahun 2004 Pasal 16 Ayat 1 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara mencantumkan kriteria dalam pemberian opini antara lain:

1. kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan;
2. kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*);

3. kepatuhan terhadap peraturan perundang–undangan; dan
4. Efektivitas sistem pengendalian intern.

Keempat kriteria pemeriksaan di atas akan berdampak terhadap opini yang akan diberikan kepada LKPD yang bersangkutan, semakin banyak jumlah pelanggaran atau ketidaksesuaian dengan kriteria yang telah ditentukan, maka opini yang diberikanpun akan semakin buruk. Pelanggaran yang ditemukan akan dibandingkan dengan kriteria tersebut kemudian ditentukan tingkat materialitasnya.

Kriteria opini WTP merupakan impian seluruh institusi baik pusat maupun daerah, sebab dengan opini tersebut institusi yang bersangkutan dapat mengeskpresikan akuntabilitasnya sebagai entitas kepada para stakeholdernya (publik/masyarakat).

Dengan memperoleh opini WTP, tingkat kepercayaan atas laporan keuangan pemda akan semakin meningkat dan bermanfaat untuk membuat keputusan. Selain itu dengan diperolehnya opini WTP, maka diharapkan dapat membatasi penyalahgunaan anggaran Pemerintah Daerah yang kemudian dapat mengeliminir tindak korupsi.

Penyebab belum diperoleh opini WTP disebabkan antara lain, adanya masalah aset tetap khususnya tanah yang belum bisa dituntaskan, adanya penyimpangan atas peraturan perundang-undangan yang berlaku, lemahnya sistem pengendalian intern di pemda sehingga mengakibatkan banyaknya penyimpangan, sumber daya manusia khususnya yang mengelola keuangan daerah dan akuntansi masih lemah, kurang efektifnya review laporan keuangan pemda oleh inspektorat daerah sehingga masih banyak temuan audit oleh BPK .

## **2.2 Kerangka Pemikiran**

### **2.2.1 Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Opini BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Kelemahan sistem pengendalian intern terhadap opini BPK dapat berpengaruh negatif terhadap penentuan opini Laporan Keuangan Pemerintah daerah (LKPD) dan juga menjadi kendala dalam pencapaian opini WTP. Keberadaan sistem pengendalian intern terhadap opini BPK sangat penting karena dapat dilihat dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) BPK yang mengungkapkan bahwa apabila LKPD memperoleh opini WTP dan WDP, maka pemerintah daerah tersebut memiliki sistem pengendalian intern yang memadai, sedangkan apabila LKPD memperoleh opini TMP dan TW, maka masih memerlukan banyak perbaikan terhadap sistem pengendalian intern. Semakin banyak temuan pemeriksaan pada Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas LKPD berarti semakin tidak efektif sistem pengendalian intern yang berlangsung pada entitas pemerintah daerah, atau dapat dikatakan semakin kecil peluang untuk mendapatkan opini WTP. Opini yang diberikan oleh BPK terhadap laporan keuangan pemerintah daerah yang bersangkutan akan dipengaruhi oleh sistem pengendalian intern.

Dalam Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, dinyatakan bahwa pengendalian intern yang efektif akan mampu memberikan keyakinan memadai atas keandalan laporan keuangan. Juklak Pemeriksaan Keuangan (2014) menyatakan bahwa hasil dari pengujian efektivitas

sistem pengendalian intern merupakan salah satu kriteria dalam penentuan opini pemeriksaan. Evaluasi atas efektivitas SPI adalah salah satu kriteria pemberian opini. SPI dinyatakan memadai apabila unsur-unsur dalam SPI menyajikan suatu pengendalian yang saling terkait dan dapat meyakinkan pengguna bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Opini yang diberikan oleh BPK terhadap laporan keuangan pemerintah daerah yang bersangkutan akan dipengaruhi oleh SPI di lingkungan entitas. SPI ini didesain untuk dapat mengenali apakah SPI telah memadai dan mampu mendeteksi adanya kelemahan.

Dari penelitian yang dilakukan oleh Sipahatur dan Khairani (2013) dalam Rofi Arif Setiawan (2017) dalam penelitiannya menghubungkan tingkat kelemahan SPI dengan perubahan opini audit melalui metode kualitatif. Dalam hasil penelitiannya dinyatakan bahwa perubahan opini audit yang semakin menurun dipengaruhi oleh semakin lemahnya pengendalian internal entitas. Fatimah, dkk (2014) menyatakan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP) berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini WTP. Sementara itu Safitri (2014) menyimpulkan pengaruh kelemahan SPI dan besaran realisasi anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pemberian opini WTP oleh auditor BPK RI dalam pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Munawar (2016) dan Fransiska (2015) dalam penelitiannya menguji pengaruh kelemahan SPI terhadap opini BPK melalui analisis regresi logistik. Dalam hasil penelitiannya, kedua penelitian tersebut menghasilkan kesimpulan sejenis yang

menyatakan bahwa kelemahan SPI berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini audit.

Dari uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa semakin lemah sistem pengendalian intern dan semakin rendahnya kepatuhan pada peraturan perundang-undangan dapat berpengaruh negatif terhadap penentuan opini Laporan Keuangan Pemerintah daerah (LKPD) dan juga menjadi kendala dalam pencapaian opini WTP.

### **2.2.2 Pengaruh Ketidakpatuhan Tentang Ketentuan Peraturan Perundang-undangan Terhadap Opini BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Di dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) tahun 2017 disebutkan bahwa ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dapat menyebabkan salah saji material dari informasi dalam laporan keuangan atau data keuangan lain yang secara signifikan terkait dengan tujuan pemeriksaan, sehingga dalam pemeriksaan harus dirancang untuk mendeteksi adanya ketidakpatuhan tersebut. Untuk itu, dalam pemeriksaan dilakukan pengujian kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan serta ketidakpatuhan, yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan. Pemeriksa memberikan opini pemeriksaan dengan mempertimbangkan empat kriteria yang salah satunya adalah temuan kepatuhan entitas terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.

Juklak Pemeriksaan Keuangan (2014) menyebutkan bahwa pemberian opini selain didasarkan pada hasil evaluasi atas efektifitas SPI juga harus

mempertimbangkan hasil penilaian kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.

Arens.et.al (2008) Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan merupakan tindakan ilegal, auditor harus mempertimbangkan pengaruhnya terhadap laporan keuangan termasuk kecukupan pengungkapannya, jika tidak auditor harus memodifikasi laporan keuangan tersebut.

Dari penelitian yang pernah dilakukan Atyanta (2011) dalam kesimpulan penelitiannya menyatakan bahwa kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku ditemukan kasus kerugian daerah, kekurangan penerimaan, administrasi dan ketidakefektifan menjadi kendala dalam pencapaian opini WTP. Sipahutar dan Khairani (2013) dalam kesimpulan penelitiannya juga mengungkapkan adanya pelanggaran yang material atas peraturan perundang-undangan serta ketidaksesuaian penyajian laporan keuangan sesuai peraturan yang berlaku. Peningkatan tingkat materialitas atas pelanggaran tersebut semakin melemahkan tingkatan opini audit dari WDP menjadi TW.

Munawar (2016) dan Fatimah, dkk. (2014) dalam penelitiannya menguji pengaruh ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundangundangan terhadap opini BPK melalui analisis regresi logistik. Dalam hasil penelitiannya, kedua penelitian tersebut menghasilkan kesimpulan sejenis yang menyatakan bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini audit.

Dari uraian diatas dapat diinterpretasikan bahwa temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap penentuan opini pemeriksaan BPK atas LKPD. Hal ini berarti bahwa jumlah temuan yang semakin besar maka akan mengalami kemungkinan mendapatkan opini yang semakin buruk, dan sebaliknya.

### **2.2.3 Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan Tentang Ketentuan Peraturan Perundang-undangan Terhadap Opini BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Menurut Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) bahwa kelemahan SPI dan ketidakpatuhan tentang peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini atas LKPD. Artinya bahwa apabila SPI suatu entitas semakin baik maka jumlah temuan audit akan semakin kecil dan opini atas LKPD yang diperoleh akan baik. Dan juga apabila jumlah temuan ketidakpatuhan yang tercantum dalam buku LHP BPK RI semakin besar maka berpengaruh negatif terhadap opini atas LKPD.

#### 2.2.4 Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu dapat dipakai sebagai sumber perbandingan dengan penelitian yang sedang penullis lakukan. Berikut in beberapa penelitian terdahulu sebagai perbandingan agar diketahui persamaan dan perbedaannya:

**Tabel 2.1**

#### Penelitian Terdahulu

No	Nama peneliti (Tahun)	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Ni Luh Ketut Shanti Antik Safitri dan Darsono (2014)	Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Dan Temuan Kepatuhan Terhadap Opini Audit Pada Pemerintah Daerah	Variabel independen: kelemahan SPI, temuan kepatuhan  Variabel kontrol: realisasi anggaran, opini tahun sebelumnya, ( <i>variabel dummy</i> )  Variabel dependen: opini WTP ( <i>variabel dummy</i> )	Kelemahan SPI dan besaran realisasi anggaran tidak berpengaruh secara signifikan dan memiliki pengaruh yang positif terhadap opini. Sedangkan temuan kepatuhan mempengaruhi opini dengan pengaruh negatif dan opini tahun lalu berpengaruh secara signifikan dan cenderung sama dengan opini tahun ini
2.	Munawar (2016)	Pengaruh Jumlah Temuan Audit atas SPI dan Jumlah Temuan Audit atas Kepatuhan terhadap Opini	Variabel independen: Jumlah temuan audit atas SPI dan jumlah temuan audit kepatuhan.	Jumlah temuan audit atas SPI dan jumlah temuan audit kepatuhan berpengaruh terhadap

		atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota di Aceh	Variabel dependen: opini atas LKPD kab. /kota di Aceh	opini atas laporan keuangan pemerintah kab. /kota di Aceh baik secara bersama-sama maupun parsial
3.	Rofi Arif Setiawan (2017)	Pengaruh SPI dan Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-undangan Terhadap Opini LKPD	Variabel Independen: SPI dan Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-undangan.  Variabel Dependen: Opini LKPD.	SPI berpengaruh terhadap pemberian opini WTP dan kepatuhan pada peraturan perundang-undangan tidak berpengaruh terhadap pemberian opini WTP oleh auditor BPK RI dalam pemeriksaan atas LKPD
4.	Jumadi Rudiansyah (2017)	Pengaruh Jumlah Temuan Audit Terhadap Opini Audit Kab. / Kota Se-Sumatera	Variabel Independen: Jumlah Temuan Audit.  Variabel Dependen: Opini Audit Kab. / Kota Se-Sumatera.	Temuan Audit atas pemeriksaan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini audit.
5.	Samsul Rosadi, Yudi Siyamto, dan Helti Nur Aisyiah (2017)	Pengaruh Ketepatan Waktu Peyampaian Laporan Keuangan, Kelemahan SPI, Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-undangan, Status Daerah dan	Variable Independen: Ketepatan Waktu Peyampaian Laporan Keuangan, Kelemahan SPI, Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-undangan, Status Daerah dan Ukuran Daerah.	variabel ketepatan waktu penyampaian laporan keuangan dan sistem pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah di pulau Jawa. Variabel kepatuhan

		Ukuran Daerah Terhadap Opini LKPD Di Pulau Jawa Tahun 2013	Variabel Dependen: Opini LKPD Di Pulau Jawa Tahun 2013.	terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah di pulau Jawa dengan tingkat signifikansi 10%, sedangkan variabel status daerah dan ukuran pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah opini laporan keuangan pemerintah daerah di pulau Jawa.
6.	Amalia Nur Alfiani dan Sri Rahayu Annisa Nurbaiti (2017)	Jumlah temuan audit atas SPI dan Jumlah temuan audit atas kepatuhan terhadap opini LKPD Pemerintah kota/ kab di Jawa Barat.	Variabel Independen: Jumlah temuan audit atas SPI dan Jumlah temuan audit atas kepatuhan.  Variabel Dependen: opini LKPD Pemerintah kota/ kab di Jawa Barat.	Jumlah temuan audit atas SPI tidak berpengaruh signifikan terhadap opini audit LKPD pemerintah kota/kabupaten di Jawa Barat tahun 2014-2015. Jumlah temuan audit atas kepatuhan tidak berpengaruh signifikan terhadap opini audit LKPD pemerintah kota/kabupaten di Jawa Barat tahun 2014-2015. Jumlah temuan audit atas

				SPI dan jumlah temuan audit atas kepatuhan secara bersama-sama tidak berpengaruh signifikan terhadap opini audit LKPD pemerintah kota/kabupaten di Jawa Barat tahun 2014-2015.
--	--	--	--	--

Penelitian yang dilakukan oleh Ni Luh Ketut Shanti Antik Safitri dan Darsono (2014) yang menguji mengenai Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Dan Temuan Kepatuhan Terhadap Opini Audit Pada Pemerintah Daerah, dengan variabel independen pengaruh sistem pengendalian intern dan temuan kepatuhan, variabel dependen opini audit pada pemerintah daerah serta menggunakan realisasi anggaran dan opini tahun seelumnya sebagai variabel kontrol. Tujuan dari penelitian ini untuk menguji pengaruh kelemahan sistem pengendalian intenal dan temuan kepatuhan peraturan perundang-undangan terhadap pemberian opini audit pada sektor pemerintah. Analisis data yang digunakan adalah analisis data regresi logistik. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian internal dan besaran realisasi anggaran tidak berpengaruh secara signifikan dan memiliki arah hubungan pengaruh yang positif terhadap opini, sedangkan temuan kepatuhan mempengaruhi pada pemberian opini dengan hubungan pengaruh negatif, dan opini tahun lalu berpengaruh secara signifikan dan memiliki kecenderungan berada di level

opini yang sama dengan tahun ini. Adapun persamaan antara penelitian sebelumnya dengan penelitian sekarang adalah variabel independen maupun variabel dependen yang digunakan sama. Sedangkan perbedaannya adalah data yang digunakan dan penelitian sebelumnya menggunakan variabel kontrol.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Munawar (2016) yang menguji mengenai Pengaruh Jumlah Temuan Audit atas SPI dan Jumlah Temuan Audit atas Kepatuhan terhadap Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota di Aceh, dengan variabel independen Jumlah Temuan Audit atas SPI dan Jumlah Temuan Audit atas Kepatuhan dan variabel dependen Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota di Aceh. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh jumlah temuan audit atas sistem pengendalian intern dan jumlah temuan audit kepatuhan baik secara bersama-sama maupun parsial terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah kab. /kota di Aceh. Adapun metode analisis yang digunakan adalah analisis regresi logistik ordinal. Hasil penelitian menunjukkan bahwa jumlah temuan audit atas sistem pengendalian intern dan jumlah temuan audit kepatuhan berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah kab./kota di Aceh baik secara bersama-sama maupun parsial. Jumlah temuan audit atas sistem pengendalian intern dan jumlah temuan audit kepatuhan secara bersama-sama berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah kab./kota di Aceh. Hasil penelitian secara parsial juga menunjukkan bahwa jumlah temuan audit atas sistem pengendalian intern dan jumlah temuan audit kepatuhan berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan

pemerintah kab./kota di Aceh. Adapun persamaan antara penelitian sebelumnya dengan penelitian sekarang adalah variabel independen maupun variabel dependen yang digunakan sama, sedangkan perbedaannya adalah data yang digunakan.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Rofi Arif Setiawan (2017) yang menguji mengenai pengaruh sistem pengendalian intern dan kepatuhan pada peraturan perundang-undangan terhadap opini LKPD, dengan variabel independen sistem pengendalian intern dan kepatuhan pada peraturan perundang-undangan, dan variabel dependen opini LKPD. Tujuan dari penelitian ini untuk menganalisis pengaruh sistem pengendalian intern dan kepatuhan pada peraturan perundang-undangan terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah. Analisis data yang digunakan adalah statistis deskriptif dan regresi logistik biner menggunakan SPSS. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah, sementara kepatuhan pada peraturan perundang-undangan tidak berpengaruh terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah. Adapun persamaannya antara penelitian sebelumnya dengan penelitian sekarang adalah variabel independen maupun variabel dependen yang digunakan sama, sedangkan perbedaannya adalah data yang digunakan.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan Jumadi Rudiansyah (2017) yang menguji mengenai Pengaruh Jumlah Temuan Audit Terhadap Opini Audit Kab. /Kota Se-Sumatera, dengan variabel independen Jumlah Temuan Audit dan variabel dependen Opini Audit Kab. /Kota Se-Sumatera. Tujuan dari penelitian ini untuk mengetahui jumlah temuan audit terhadap opini audit Kab. /Kota Se-Sumatera. Hasil penelitian ini

menunjukkan bahwa jumlah temuan atas pemeriksaan SPI dan jumlah temuan atas pemeriksaan kepatuhan pada peraturan secara persial berpengaruh terhadap opini audit BPK. Adapun persamaannya dengan penelitian sebelumnya adalah variabel opini yang sama dengan penelitian sekarang, sedangkan perbedaannya dalah data yang digunakan dan tahun penelitian.

Penelitian selanjutnya yang dilakukan Samsul Rosadi, Yudi Siyamto, dan Helti Nur Aisyiah (2017) yang menguji mengenai Pengaruh Ketepatan Waktu Peyampaian Laporan Keuangan, Kelemahan SPI, Kepatuhan Pada Peraturan Perundang undangan, Status Dearah dan Ukuran Daerah Terhadap Opini LKPD Di Pulau Jawa Tahun 2013, dengan variabel independen Ketepatan Waktu Peyampaian Laporan Keuangan, Kelemahan SPI, Kepatuhan Pada Peraturan Perundang undangan, Status Dearah dan Ukuran Daerah dan variabel dependen Opini LKPD Di Pulau Jawa Tahun 2013. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memberikan bukti empiris tentang pengaruh ketepatan waktu penyampaian laporan keuangan, kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah daerah, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, ukuran daerahdan status daerah terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ketepatan waktu penyampaian laporan keuangan dan sistem pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah di pulau Jawa. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah di pulau Jawa dengan tingkat signifikasi 10%. Status daerah dan ukuran pemerintah daerah

tidak berpengaruh terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah di pulau Jawa. Adapun persamaannya antara penelitian sebelumnya dengan penelitian sekarang adalah variabel sistem pengendalian internal, kepatuhan pada peraturan perundang-undangan dan opini laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan perbedaannya adalah penelitian sebelumnya menggunakan variabel ketepatan waktu penyampaian laporan keuangan, status daerah, ukuran daerah, dan data yang digunakan berbeda.

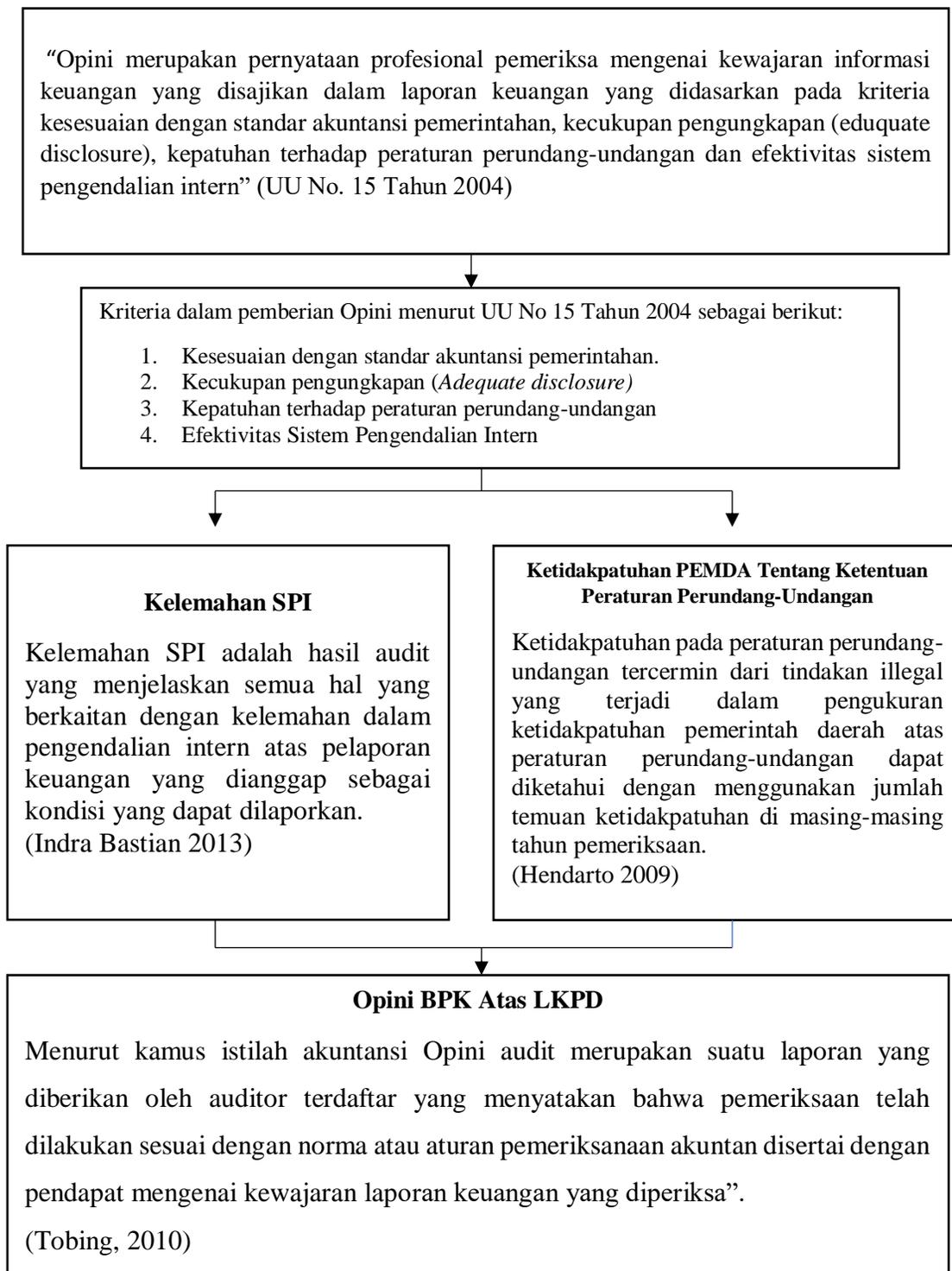
Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Amalia Nur Alfiani dan Sri Rahayu Annisa Nurbaiti (2017) dengan judul pengaruh jumlah temuan audit atas SPI dan Jumlah temuan audit atas kepatuhan terhadap opini LKPD Pemerintah kota/ kab di Jawa Barat, dengan variabel independen Jumlah temuan audit atas SPI dan Jumlah temuan audit atas kepatuhan dan variabel dependen opini LKPD Pemerintah kota/ kab di Jawa Barat. Tujuan dari penelitian ini adalah menguji pengaruh jumlah temuan audit atas sistem pengendalian intern dan jumlah temuan audit atas kepatuhan terhadap opini laporan keuangan pemerintah daerah kota/kabupaten di Jawa Barat. Hasil dari pengujian secara parsial jumlah temuan audit atas SPI dan jumlah temuan audit atas kepatuhan masing-masing tidak berpengaruh signifikan terhadap opini LKPD, dan secara simultan jumlah temuan audit atas SPI dan jumlah temuan audit atas kepatuhan tidak berpengaruh signifikan terhadap opini LKPD kota/kabupaten di Jawa Barat tahun 2014-2015. Adapun persamaan antara penelitian sebelumnya dengan penelitian sekarang adalah variabel sistem pengendalian internal, kepatuhan pada peraturan

perundang-undangan dan opini laporan keuangan pemerintah daerah, sedangkan perbedaannya adalah data tahun yang digunakan tidak sama.

Berdasarkan kerangka pemikiran di atas, maka hubungan antar variabel dapat dikemukakan skema kerangka pemikiran sebagai berikut:

**Gambar 2.1**

**Kerangka Pemikiran**



### 2.3 Hipotesis Penelitian

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pernyataan (Sugiyono, 2017:63). Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi hipotesis juga dapat dikatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban empirik.

Berdasarkan latar belakang masalah, rumusan masalah, kerangka pemikiran dikemukakan di atas maka dikembangkan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesis 1 : Kelemahan sistem pengendalian intern berpengaruh terhadap opini BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Hipotesis 2 : Ketidakpatuhan pemerintah daerah tentang ketentuan peraturan perundang-undangan, berpengaruh terhadap opini BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Hipotesis 3 : Kelemahan sistem pengendalian intern dan Ketidakpatuhan pemerintah daerah tentang ketentuan peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap opini BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah.