

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 *Stewardship Theory*

Teori *stewardship* yaitu suatu keadaan dimana manajer tidak mempunyai kepentingan pribadi akan tetapi lebih mementingkan tujuan organisasinya. Teori *stewardship* berasumsi bahwa *steward* termotivasi untuk bertindak jujur dan mampu bertindak penuh tanggung jawab dalam melaksanakan tindakan sebaik-baiknya yang ditujukan untuk memenuhi dan mencapai tujuan organisasinya. Masyarakat umum sebagai *principal* dan pemerintah sebagai *steward* sehingga tercipta hubungan yang memungkinkan masyarakat memiliki tanggung jawab, kejujuran dan integritas pada pihak lainnya (Donaldson & Davis, 1991).

2.1.2 Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP)

Setiap instansi pemerintah harus menggunakan sistem untuk mengatur kegiatan operasional instansi pemerintah, dengan menggunakan sistem yang baik maka instansi pemerintah dapat mencegah kecurangan yang akan terjadi. Salah satu sistem yang baik bagi instansi pemerintah adalah sistem pengendalian internal. Adapun pengertian sistem pengendalian internal menurut para ahli sebagai berikut:

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No.60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah adalah 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 aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Pengendalian intern merupakan suatu proses untuk mencapai tujuan tertentu yang dijalankan oleh orang-orang dari setiap jenjang organisasi yang diharapkan mampu memberikan keyakinan memadai untuk mencapai tujuan yang saling berkaitan antara pelaporan keuangan, kepatuhan dan operasi (Arista et al., 2023)

Pengendalian internal merupakan sistem/prosedur yang ada dalam suatu organisasi untuk menjaga proses kegiatan operasi sesuai dengan kebijakan yang telah ditetapkan guna pencapaian tujuan organisasi itu sendiri. Pengendalian internal berisi rencana organisasi dan metode yang digunakan untuk menjaga atau melindungi aktiva dan menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya. Untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan (Martini et al., 2019).

Sistem Pengendalian Internal sebagai suatu tipe pengawasan, diperlukan karena adanya keharusan untuk mendelegasikan wewenang dan tanggung jawab dalam suatu organisasi. Seorang manajer atau pemilik perusahaan yang merasa tidak memiliki cukup waktu dan kemampuan untuk mengelola sendiri semua kegiatan perusahaannya, akan mendelegasikan wewenang dan tanggung jawabnya, pada saat itu pula dirasakan suatu kebutuhan untuk senantiasa mengawasi

pelaksanaan kegiatan dan hasil-hasil yang dicapai oleh para fungsionaris tersebut (Opan Arifudin1, 2020).

Dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 Tahun 2022 BPK Jawa Barat terdapat indikator cara mengukur Sistem Pengendalian Internal yaitu dengan jumlah temuan yang ada, jumlah temuan tersebut dipisahkan dalam tiga kategori yaitu:

- a. Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan;
- b. Kelemahan Sistem Pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja; dan
- c. Kelemahan struktur Pengendalian Internal.

Berdasarkan uraian-uraian tersebut maka dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Internal pemerintah akan berjalan dengan efektif dan efisien, apabila pengawasan penerapan pada sistem ini dilakukan untuk mencapai tujuan yang akan dicapai oleh setiap organisasi (Opan Arifudin1, 2020; Martini et al, 2019; Arista et al., 2023).

2.1.3 Kepatuhan pada Peraturan Perundang-undangan

Kepatuhan adalah dorongan kepentingan pribadi terhadap perubahan yang berhubungan dengan perilaku, yaitu apa yang orang anggap moral dan bertentangan dengan kepentingan (Yusuf, 2022). BPK RI memberikan indikator kepatuhan pada peraturan perundang-undangan adalah sebagai berikut patuh pada ketentuan administrasi, patuh pada perikatan perdata, tidak melakukan penyimpangan yang mengandung unsur pidana (IHPS, 2018).

Auditor juga menggunakan kriteria lainnya dalam menyusun laporan hasil pemeriksaan antara lain tiga paket undang-undang keuangan Negara (UU Nomor 17 Tahun 2003, UU Nomor 1 Tahun 2004, dan UU Nomor 15 Tahun 2004), UU Nomor 32 Tahun 2004, berbagai Peraturan Pemerintah, dan Permendagri terkait pedoman pengelolaan keuangan daerah pada tahun saat dilakukan pemeriksaan. Lebih lanjut diperjelas bahwa standar pemeriksaan menetapkan standar pelaporan tambahan berikut ini:

1. Pernyataan kepatuhan terhadap standar pemeriksaan;
2. Pelaporan tentang kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan; dan
3. Pelaporan tentang pengendalian intern.

Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan harus mengungkapkan bahwa pemeriksa telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan (Luh Ketut Shanti Antik Safitri, 2015). Temuan kepatuhan mengungkapkan antara lain:

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

BPK RI mengkategorikan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berdasarkan dampak terhadap laporan keuangan yang mungkin terjadi karena perbuatan ketidakpatuhan. Dampak ketidakpatuhan terhadap peraturan

perundang-undangan dibagi menjadi kelompok temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang terdiri atas temuan kerugian negara/daerah atau kerugian negara/daerah yang terjadi pada perusahaan milik negara/daerah, kelompok temuan potensi kerugian negara/daerah atau kerugian negara/daerah yang terjadi pada perusahaan milik negara/daerah, kelompok temuan kekurangan penerimaan negara/daerah atau perusahaan milik negara/daerah, kelompok temuan administrasi dan kelompok temuan indikasi tindak pidana (Maabuat et al., 2016).

Berdasarkan uraian-uraian tersebut maka dapat disimpulkan bahwa Kepatuhan adalah dorongan kepentingan pribadi terhadap perubahan yang berhubungan dengan perilaku. indikator kepatuhan pada peraturan perundang-undangan adalah sebagai berikut patuh pada ketentuan administrasi, patuh pada perikatan perdata, tidak melakukan penyimpangan yang mengandung unsur pidana (Yusuf 2022; IHPS, 2018, Maabuat et al., 2016).

2.1.4 Opini Audit

Opini Audit merupakan penilaian resmi yang dilakukan oleh BPK terhadap Laporan Keuangan suatu entitas, Opini Audit dapat dikatakan baik jika mendapatkan hasil yang WTP. Pemeriksaan atas laporan keuangan dilakukan dalam rangka memberikan pendapat/opini atas kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 (Agustiawan et al., 2023). Opini didasarkan pada kriteria :

1. kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan;

2. kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*);
3. kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; dan
4. efektivitas sistem pengendalian intern.

Empat jenis pemberian opini oleh BPK antara lain:

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian – WTP termasuk opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan – WTP-DPP; opini wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material dan informasi keuangan dalam laporan keuangan dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.
2. Opini Wajar Dengan Pengecualian – WDP; opini wajar dengan pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan yang tidak dikecualikan dalam opini pemeriksa dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.
3. Opini Tidak Wajar – TW; opini tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak disajikan dan diungkapkan secara wajar dalam semua hal yang material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.
4. Pernyataan Menolak Memberikan Opini atau Tidak Memberikan Pendapat – TMP; pernyataan menolak memberikan opini menyatakan bahwa laporan keuangan tidak dapat diperiksa sesuai dengan standar pemeriksaan. Dengan

kata lain, pemeriksa tidak dapat memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, sehingga informasi keuangan dalam laporan keuangan tidak dapat digunakan oleh para pengguna laporan keuangan.

Berdasarkan uraian-uraian tersebut maka dapat disimpulkan bahwa Opini Audit yaitu penilaian resmi yang dilakukan oleh BPK terhadap Laporan keuangan suatu entitas. Opini yang baik yaitu Opini yang mendapat WTP, Opini audit terdiri dari empat jenis yaitu Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), Wajar Dengan Pengecualian (WDP), Tidak Wajar (TW), Tidak Memberikan Pendapat (TMP). (Agustiawan et al., 2023; UU No.15 Tahun 2004)

2.2 Penelitian Terdahulu

Tabel 2. 1
Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
1	Muhammad Yusuf, Nita Gustiana (2022)	Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Kepatuhan terhadap Opini Audit Pemerintah Pusat dengan Rekomendasi Audit sebagai Variabel Moderasi	Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh yang positif antara Sistem Pengendalian Internal terhadap Opini Audit.
2	Yudha Rahmat Agung, Fadlil Usman (2023)	Pengaruh Kapabilitas Aparat Intern Pemerintah (APIP) dan Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terhadap Opini Audit	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kapabilitas APIP dan maturitas SPIP secara parsial berpengaruh signifikan positif terhadap opini audit atas LKPD yang dikeluarkan oleh BPK.
3	Lubis, Natama Roha (2021)	Pengaruh Kelemahan Sistem	Hasil penellitian ini membuktikan bahwa secara simultan kelemahan sistem

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
		Pengendalian Intern dan Temuan Kepatuhan terhadap Opini Audit Kabupaten/Kota di Indonesia	pengendalian intern dan temuan kepatuhan berpengaruh terhadap opini audit kabupaten/kota di Indonesia. Secara parsial variabel kelemahan sistem pengendalian intern dan temuan kepatuhan berpengaruh terhadap opini audit kabupaten/kota di Indonesia.
4	Ayu Ratnasari, Herry Winarto (2020)	Pengaruh Pengendalian Internal dan Bukti Audit terhadap Opini Audit.	Hasil pengujian hipotesis secara parsial pengendalian internal, dapat disimpulkan bahwa pengendalian internal secara parsial berpengaruh signifikan terhadap opini audit.
5	Santi Ananda Putri, Wayan Rai Suarhana, Sigit Edi (2028)	Pengaruh Temuan Sistem Pengendalian Intern dan Temuan Audit Kepatuhan terhadap Opini Audit BPK pada Pemerintah Daerah Tahun LK 2014-2015.	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Temuan Sistem Pengendalian Intern (SPI) berpengaruh terhadap Opini Audit.
6	Rizki Mutiara, Nelly Masnila, Nurhasanah (2022)	Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern, Ketidakpatuhan pada Perundang-undangan dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Opini Audit Pemerintah Daerah.	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara parsial ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan berpengaruh dan signifikan terhadap opini audit pemerintah daerah. sementara secara parsial kelemahan sistem pengendalian intern dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tidak berpengaruh dan tidak signifikan terhadap opini audit pemerintah daerah. secara simultan kelemahan sistem pengendalian intern, ketidakpatuhan pada perundang-undangan, dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh dan signifikan terhadap opini audit pemerintah daerah di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.
7	Helkia Yohana Simanjuntak, Agustiawan, Annie Mustika Putri (2023)	Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan Pada Peraturan Perundang-undangan Standar Akuntansi Pemerintahan terhadap Opini Audit.	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap opini audit.
8	Kesuma I, Ritonga I (2020)	<i>Analysis of Relationship between</i>	<i>This study shows that ICS's effectiveness has a strong and positive relationship with an audit opinion on LGFS</i>

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
		<i>Effectiveness of Internal Control System and Audit Opinions on Local Government Financial Statements.</i>	
9.	Justisia Sulastris Maabuat, Jenny Morasa, David P. E. Saerang (2016)	Pengaruh kelemahan sistem pengendalian internal, ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan dan penyelesaian kerugian negara terhadap Opini BPK-RI atas laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (KSPAP), kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (KSPPAB) dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian daerah (NKD) berpengaruh terhadap Opini Audit BPK-RI atas LKPD.
10.	Jessica Valentina (2022)	Pengaruh Temuan SPI, Temuan Kepatuhan, Tindak lanjut Hasil Pemeriksaan dan Penyelesaian Kerugian Daerah terhadap Opini Audit di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan	Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa secara parsial temuan kepatuhan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap Opini Audit. Sementara temuan SPI, Tindak lanjut hasil pemeriksaan dan penyelesaian kerugian daerah tidak berpengaruh dan tidak signifikan terhadap opini audit. Secara simultan temuan SPI, temuan Kepatuhan, Tindak lanjut Hasil Pemeriksaan dan penyelesaian kerugian daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap opini audit di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Selatan.
11.	Amalia Nur Alfiani, Sri Rahayu, Annisa Nurbaiti (2017)	Jumlah temuan audit atas Sistem Pengendalian Intern dan Jumlah Temuan atas Kepatuhan terhadap Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	Hasil 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.
12.	Rofi Arif Setiawan, Prof. Dr. Mediaty, S.E., M.Si., Ak., CA (2017)	Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan pada Peraturan Perundang-undangan terhadap	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Sistem Pengendalian Intern berpengaruh terhadap Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Sementara Kepatuhan pada Peraturan Perundang-undangan tidak

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
		Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	berpengaruh terhadap Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
13.	Riska Novianti, Nyoman Ayu Wulan Trisna Dewi (2023)	Pengaruh Kepatuhan Perundang-undangan, kesesuaian Standar Akuntansi Pemerintah dan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah terhadap Opini Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Buleleng	Hasil analisis yang didapatkan bahwa kepatuhan perundang-undangan berpengaruh positif dan signifikan secara simultan terhadap loyalitas pelanggan dengan sumbangan pengaruh sebesar 19,3% serta pengaruh variabel lain sebesar 80,7%, kesesuaian standar akuntansi pemerintah berpengaruh positif dan signifikan secara simultan sebesar 19,7% dan sistem pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan secara simultan sebesar 19,3% terhadap opini laporan keuangan.

2.3 Kerangka Pemikiran

2.3.1 Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Opini Audit Pemerintah Daerah

Implikasi teori *stewardship* terhadap penelitian ini, dapat menjelaskan eksistensi Pemerintah Daerah sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik dengan melaksanakan tugas dan fungsinya dengan tepat, membuat pertanggungjawaban keuangan yang diamanahkan kepadanya, sehingga tujuan ekonomi pelayanan publik maupun kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal. Untuk melaksanakan tanggung jawab tersebut maka *stewards* (manajemen dan auditor internal) mengarahkan semua kemampuan dan keahliannya dalam mengefektifkan pengendalian intern untuk dapat menghasilkan laporan informasi keuangan yang berkualitas.

Berdasarkan *Stewardship Theory* penelitian ini dapat mengambil keputusan yang terbaik dan dapat mengurangi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah digunakan oleh instansi pemerintah untuk mengontrol mengevaluasi seluruh aktivitas dan tanggung jawab kegiatan. Melalui Sistem Pengendalian Internal Pemerintah yang efektif maka akan membuat laporan keuangan yang baik dan dapat menghasilkan Opini yang baik.

Dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan, BPK wajib menguji dan menilai SPI pemerintah daerah sebagaimana diamanatkan dalam UU Nomor 15 Tahun 2004 pasal 12, bahwa dalam rangka pemeriksaan keuangan dan/atau kinerja, pemeriksa melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah. 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.

Berdasarkan penelitian terdahulu bahwa Sistem Pengendalian Internal memiliki pengaruh yang positif signifikan terhadap Opini Audit (Yusuf, 2022). Peneliti lain mengungkapkan bahwa Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kapabilitas APIP dan maturitas SPIP secara parsial berpengaruh signifikan positif terhadap opini audit atas LKPD yang dikeluarkan oleh BPK (Ageng & Usman, 2023).

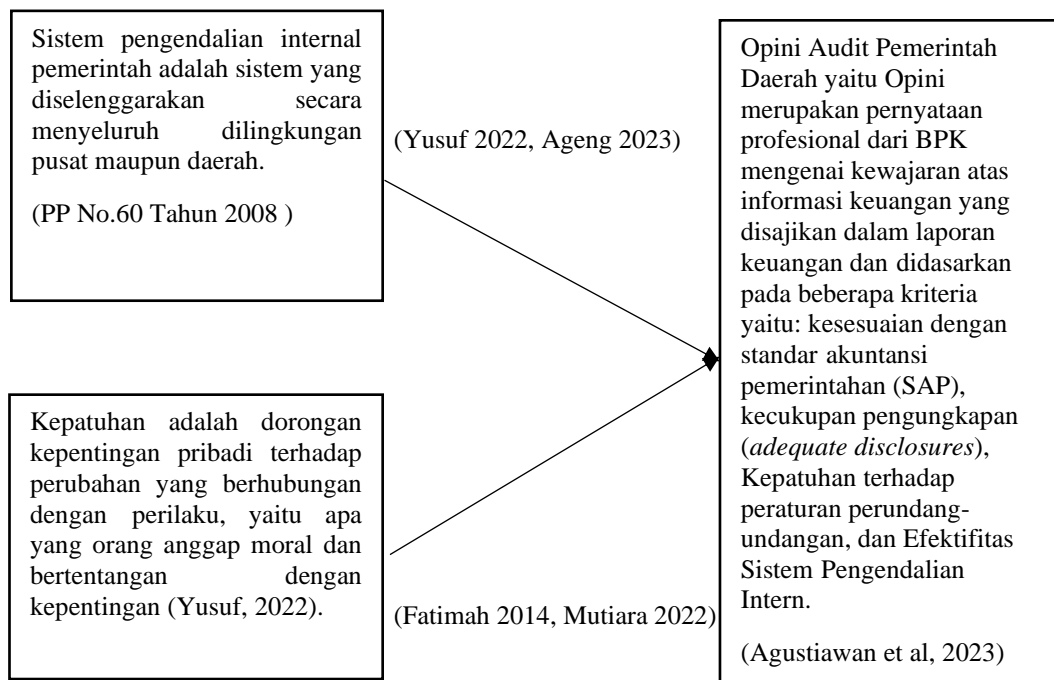
2.3.2 Pengaruh Kepatuhan Terhadap Opini Audit Pemerintah Daerah

Implikasi teori *stewardship* terhadap penelitian ini, dapat menekankan tanggung jawab manajemen dalam mengelola sumber daya organisasi untuk

pemangku kepentingan (*stakeholder*) yang luas. Dalam konteks kepatuhan terhadap opini audit pemerintah, teori *stewardship* memiliki beberapa peraturan yang harus dipatuhi, Kepatuhan akan berefek kepada opini, semakin banyaknya temuan kepatuhan maka semakin baik pula hasil opini.

Pemeriksa BPK mengeluarkan opini dengan mempertimbangkan temuan kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan. Kepatuhan 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 audit. Oleh karena itu pemeriksa harus merancang agar pemeriksaan dapat mendeteksi kepatuhan tersebut (Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2007). Hal ini sejalan dengan atribusi eksternal yang menuntut konsensus tinggi bahwa peraturan perundang-undangan harus dipatuhi (Fatimah & Desi, 2014).

Berdasarkan penelitian sebelumnya jenis temuan kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan dianggap memiliki 7 jenis akibat, yaitu kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, temuan administrasi, temuan mengenai ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku ditemukan kasus kerugian daerah, kekurangan penerimaan, administrasi dan ketidakefektifan menjadi kendala dalam pencapaian opini WTP (Fatimah & Desi, 2014). Adapun penelitian lain mengungkapkan bahwa secara parsial ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan berpengaruh dan signifikan terhadap opini audit pemerintah daerah (Mutiarra et al., 2022).



Gambar 2. 1
Kerangka Pemikiran

2.4 Hipotesis

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru berdasarkan teori yang relevan, belum didasarkan fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data (Sugiyono, 2022)

Berdasarkan uraian dari tinjauan pustaka dan kerangka pemikiran diatas maka penulis mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Sistem Pengendalian Internal berpengaruh positif terhadap Opini Audit Pemerintah Daerah.

H₂: Kepatuhan berpengaruh positif terhadap Opini Audit Pemerintah Daerah.