

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS PENELITIAN

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Ruang Lingkup Audit Pemerintah

2.1.1.1 Pengertian Audit Pemerintah

Menurut Indra Bastian (2014:10) pengertian audit pemerintah atau sektor publik adalah:

“Audit sektor publik dapat didefinisikan sebagai suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik.”

Sedangkan menurut I Gusti Agung Rai (2007:29) pengertian audit pemerintah atau sektor publik adalah:

“Audit sektor publik adalah kegiatan yang ditujukan terhadap entitas yang menyediakan pelayanan dan penyediaan barang yang pembiayaannya berasal dari penerimaan pajak dan penerimaan negara lainnya dengan tujuan untuk membandingkan antara kondisi yang ditemukan dengan kriteria yang ditetapkan.”

Audit sektor publik di Indonesia sering disebut sebagai audit keuangan negara. Audit keuangan negara ini diatur dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Undang-undang ini menggantikan regulasi yang ditetapkan pada era penjajahan Belanda, yakni *Indische Comptabiliteitswet* (ICW) dan *Instructie en verdere bepalingen voor de Algemene Rekenkamer* (IAR), yang mengatur tata cara audit terkait pertanggungjawaban pengelolaan keuangan oleh pemerintah. Tujuan dari audit sektor publik adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan yang diuji telah sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterima secara umum, peraturan perundang-undangan yang berlaku, serta kontrol internal serta kegiatan operasional entitas publik dilakukan dengan efisien, ekonomis, dan efektif. Audit harus tetap dilaksanakan dalam batasan yang ada demi terwujudnya akuntabilitas publik yang lebih transparan dan akuntabel.

2.1.1.2 Tujuan Audit Pemerintah

Tujuan utama audit adalah untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran dalam semua aspek yang materil dari posisi keuangan, kinerja usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku. Selain itu, audit bertujuan untuk memastikan bahwa informasi dalam laporan keuangan sesuai dengan aktivitas yang terjadi di lapangan, serta memberikan nilai lebih terhadap hasil laporan keuangan yang telah diaudit kepada pengguna laporan keuangan.

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:30) tujuan audit pemerintah atau audit sektor publik sebagai berikut:

“Informasi yang diperoleh dari hasil audit sektor publik dapat digunakan oleh pihak internal (entitas yang diaudit) untuk melaksanakan perbaikan internal. Di samping itu, hasil audit juga diperlukan oleh pihak eksternal (di luar entitas yang diaudit) untuk mengevaluasi apakah:

1. Sektor publik mengelola sumber daya publik dan menggunakan kewenangannya secara tepat dan sesuai dengan ketentuan dan peraturan;
2. Program yang dilaksanakan mencapai tujuan dan hasil yang diinginkan;
3. Pelayanan publik diselenggarakan secara efektif, efisien, ekonomis, etis, dan berkeadilan.”

Tujuan audit sektor publik dijelaskan dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 mengenai pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dalam Undang-undang ini disebutkan bahwa pemeriksaan bertujuan untuk memperkuat keberhasilan pengelolaan keuangan negara dengan cara yang tertib dan sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Dari penjelasan di atas maka penulis memersepsikan bahwa audit pemerintah atau sektor publik bertujuan untuk menilai kewajaran laporan keuangan dan memastikan bahwa pengelolaan keuangan negara telah dilakukan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Selain itu, audit juga berperan dalam meningkatkan transparansi, akuntabilitas, dan efektivitas pengelolaan sumber daya publik.

2.1.1.3 Jenis-jenis Audit Pemerintah

Pada sektor publik pendekatannya berbeda dengan audit pada sektor bisnis atau swasta. Audit sektor publik dilaksanakan pada lembaga pemerintah yang tidak berorientasi pada keuntungan, seperti Pemerintah Daerah (PEMDA), Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), dan instansi lain yang berhubungan dengan pengelolaan kekayaan negara. Sementara itu, audit di sektor bisnis berfokus pada perusahaan swasta yang tujuan utamanya adalah memperoleh keuntungan. Baik audit sektor publik maupun audit sektor bisnis terdiri dari tiga jenis, yaitu audit keuangan (*financial audit*), audit kinerja (*performance audit*), dan audit investigasi (*special audit*).

Indra Bastian (2014:14) menyebutkan bahwa jenis-jenis audit sektor publik sebagai berikut:

1. Audit Kepatuhan

Audit kepatuhan didesain untuk memastikan bahwa pengendalian internal yang digunakan atau diandalkan oleh auditor dalam praktiknya dapat berjalan dengan baik dan sesuai sistem, prosedur dan peraturan keuangan yang telah ditetapkan. Sifat dari pengujian ini sangat tergantung pada sifat pengendalian. Secara esensial, pengujian ini meliputi pengecekan implementasi prosedur transaksi sebagai bukti kepatuhan.

2. Audit Keuangan Program Publik

Audit Keuangan meliputi audit atas laporan keuangan dan audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan. Audit atas laporan keuangan dari entitas yang diaudit telah menyajikan secara wajar tentang posisi keuangan, hasil operasi atau usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Audit atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan standar audit yang dikeluarkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).

3. Audit Kinerja Sektor Publik

Audit kinerja adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program kegiatan pemerintah yang diaudit. Dengan audit kinerja, peningkatan akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggung jawab akan mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi.

4. Audit Investigasi

Audit investigasi adalah kegiatan pemeriksaan dengan lingkup tertentu, periodenya tidak dibatasi, lebih spesifik pada area-area pertanggungjawaban yang diduga mengandung inefisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang, dengan hasil audit berupa rekomendasi untuk ditindak lanjuti tergantung pada derajat penyimpangan wewenang yang dilakukan.

Ditinjau dari perspektif audit sektor publik sesuai dengan perkembangan dan tuntutan kebutuhannya, serta sifat, tujuan, dan ruang lingkupnya, dapat diklasifikasikan ke dalam tiga jenis, yaitu 1. Audit keuangan, 2. Audit kinerja atau audit operasional, dan 3. Audit investigasi. Ihyaul Ulum M.D (2012:104-106) menjelaskan:

1. Audit Keuangan

Secara tradisional adalah pemeriksaan keuangan dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku (*compliance test*).

2. Audit Kinerja

Diartikan sebagai sebuah pengujian secara sistematis, terorganisasi dan objektif atas suatu entitas untuk menilai pemanfaatan sumber daya dalam memberikan pelayanan publik secara efisien dan efektif dalam memenuhi harapan *stakeholder* dan memberikan rekomendasi guna peningkatan kinerja. Audit kinerja adalah bagian integral dari manajemen terhadap hasil-hasil (*managing for results*) yang meliputi: perencanaan strategik, perencanaan kinerja tahunan, anggaran berbasis kinerja, sistem

pengindikator kinerja, analisis dan pelaporan capaian kinerja, serta audit kinerja.

3. Audit Investigasi

Didefinisikan sebagai audit dengan tujuan khusus, yaitu membuktikan dugaan penyimpangan dalam bentuk: kecurangan (*fraud*), ketidakteraturan (*irregularities*), pengeluaran ilegal (*illegal expenditures*), atau penyalahgunaan kewenangan (*abuse of power*) di bidang pengelolaan keuangan negara yang memenuhi: unsur-unsur Tindak Pidana Korupsi (TPK), dan Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN) yang harus diungkapkan oleh auditor serta ditindaklanjuti oleh instansi yang berwenang.

2.1.1.4 Standar Audit Pemerintah

Standar merupakan kriteria atau ukuran untuk menilai mutu kinerja yang harus dicapai, berbeda dengan prosedur yang merupakan langkah-langkah yang perlu dilaksanakan untuk mencapai standar tertentu. Standar audit berfungsi sebagai panduan dan tolak ukur untuk menilai kualitas kinerja auditor.

Standar audit adalah tolak ukur dari kualitas pekerjaan audit yang ditetapkan oleh lembaga profesi audit, yang berfungsi sebagai persyaratan dasar yang harus dipenuhi oleh auditor saat melakukan peninjauan. Adanya standar audit sangat penting untuk memastikan bahwa hasil penilaian audit memiliki kualitas yang baik.

Menurut Ihyaul Ulum (2012:108) ada empat standar audit sektor publik yang ditetapkan oleh instansi yang berwenang, yaitu sebagai berikut:

1. Standar Audit Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah (APFP) yang ditetapkan oleh Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP).
2. Standar Audit Pemerintahan (*Government Auditing Standards*) yang ditetapkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).
3. Standar Audit Perbankan diterbitkan oleh Bank Indonesia (BI).
4. Standar Audit Perpajakan yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan RI.

Dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, diatur tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh dan atau atas nama Badan Pemeriksaan Keuangan (Pasal 1 butir 3). Badan Pemeriksaan Keuangan yang menyatakan dalam melaksanakan tugasnya Badan Pemeriksa Keuangan berwenang atau berkewajiban menetapkan standar pemeriksaan keuangan negara setelah berkonsultasi dengan pemerintah pusat atau pemerintah daerah yang wajib digunakan dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Menurut Ihyaul Ulum (2012:112-123) Standar Audit untuk Audit Eksternal Sektor Publik terbagi dalam 7, berikut penjelasannya yaitu:

1. Standar Umum
 - a. Pemeriksaan secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan.

- b. Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.
 - c. Dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesional secara cermat dan seksama.
 - d. Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan standar pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu yang memadai, dan sistem pengendalian mutu tersebut harus direviu oleh pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu ekstern).
2. Standar Pelaksanaan Pemeriksa Keuangan
- a. Pekerjaan harus dilaksanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan tenaga asisten harus disupervisi dengan semestinya.
 - b. Pemahaman yang memadai pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan pemeriksaan dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
 - c. Bukti audit yang kompeten harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan informasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

Untuk pemeriksaan keuangan, Standar Pemeriksaan menetapkan standar pemeriksaan lapangan tambahan, berikut ini:

- a. Pemeriksa harus mengomunikasikan informasi yang berkaitan dengan sifat, saat, lingkup pengujian, pelaporan yang direncanakan, dan tingkat keyakinan kepada manajemen entitas yang diperiksa dan atau pihak yang meminta pemeriksaan.
 - b. Pertimbangan hasil terhadap hasil pemeriksaan sebelumnya, pemeriksaan harus mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya serta tindak lanjut atas rekomendasi yang signifikan dan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan yang sedang berjalan.
 - c. Pemeriksa harus merencanakan pemeriksaan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna mendeteksi salah saji materil yang disebabkan oleh ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan materil terhadap penyajian laporan keuangan.
3. Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan
- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau prinsip akuntansi lain yang berlaku secara komprehensif.
 - b. Laporan audit harus menunjukkan jika ada ketidak konsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut periode sebelumnya.

- c. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- d. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Dalam nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan jika dan tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor.

Untuk pemeriksaan keuangan, standar pelaporan menetapkan standar tambahan, berikut ini:

- a. Laporan pemeriksaan harus menyatakan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan.
- b. Laporan hasil pemeriksaan atau laporan keuangan harus mengungkapkan bahwa pemeriksaan telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh keuangan.
- c. Laporan atas pengendalian intern harus mengungkapkan kelemahan dalam pengendalian intern atas laporan keuangan yang dianggap sebagai kondisi yang dapat dilaporkan.
- d. Laporan pemeriksaan yang memuat adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, dan ketidakpatuhan harus dilengkapi

tanggapan dari pimpinan atau pejabat yang bertanggungjawab pada entitas yang diperiksa mengenai temuan dan rekomendasi serta tindakan koreksi yang direncanakan.

- e. Informasi rahasia yang dilarang oleh ketentuan peraturan perundang-undangan untuk diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan. Namun, laporan hasil pemeriksaan harus mengungkapkan sifat informasi yang tidak dilaporkan tersebut dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang menyebabkan tidak dilaporkannya informasi tersebut.

4. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja

- a. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai.
- b. Staf harus disupervisi dengan baik.
- c. Bukti yang cukup, kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksaan.
- d. Pemeriksaan harus mempersiapkan dan memelihara dokumen pemeriksa dalam bentuk kertas kerja pemeriksa.

5. Standar Pelaporan Pemeriksaan Kinerja

- a. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengomunikasikan setiap hasil pemeriksaan.
- b. Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup:
 - 1) Pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan;
 - 2) Tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan;

- 3) Hasil pemeriksaan berupa temuan pemeriksaan, simpulan dan rekomendasi;
 - 4) Tanggapan pejabat yang bertanggungjawab atas hasil pemeriksaan;
 - 5) Pelaporan informasi rahasia bila ada;
 - 6) Pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan.
- c. Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin.
 - d. Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diperiksa pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur entitas yang diperiksa, pihak yang bertanggungjawab untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain yang diberi kewenangan untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
6. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu
- a. Pengendalian intern yang berkaitan dengan laporan keuangan satu entitas.
 - b. Ketaatan entitas terhadap ketentuan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
 - c. Penyajian Analisis dan Pembahasan Manajemen (APM).
 - d. Laporan keuangan prospektif dan informasi keuangan proforma.
 - e. Keandalan ukuran-ukuran kinerja.
 - f. Biaya kontrak.

g. Kewajaran proposal kontrak.

7. Standar Pelaporan Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu

- a. Laporan harus menyebutkan asersi yang dilaporkan dan menyatakan sifat perikatan asersi yang bersangkutan.
- b. Laporan harus menyatakan simpulan praktis mengenai apakah asersi disajikan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan atau kinerja yang dinyatakan dipakai sebagai alat pengukur.
- c. Laporan harus menyatakan semua keberatan praktisi yang signifikan tentang perikatan dan penyajian asersi.
- d. Laporan suatu perikatan untuk mengevaluasi suatu asersi yang disusun berdasarkan kriteria yang disepakati atau berdasarkan suatu perikatan untuk melaksanakan prosedur yang disepakati harus berisi suatu pernyataan tentang keterbatasan pemakaian laporan hanya oleh pihak-pihak yang menyepakati kriteria atau prosedur tersebut.

2.1.2 Temuan Pengendalian Intern

2.1.2.1 Pengendalian Intern Instansi Pemerintah

Menurut Indra Bastian (2010:239) temuan pengendalian intern didefinisikan sebagai berikut

“Kondisi yang ditemukan selama audit yang mengindikasikan adanya kelemahan pada desain atau pelaksanaan pengendalian intern yang dapat berdampak pada pencapaian tujuan organisasi.”

Menurut Mulyadi (2016:183) yang mendefinisikan temuan pengendalian intern sebagai:

“Temuan pengendalian intern adalah kondisi atau situasi yang ditemukan oleh auditor sebagai hasil dari pengujian pengendalian intern suatu entitas. Temuan ini mencakup kelemahan atau kekurangan dalam sistem pengendalian intern yang dapat berdampak pada pencapaian tujuan organisasi, keandalan laporan keuangan, serta kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku.”

Sedangkan menurut BPK RI (2017) temuan pengendalian intern sebagai berikut:

“Pernyataan kondisi yang diperoleh dari suatu perbandingan antara kriteria (kondisi yang seharusnya) dengan kondisi yang ada (kondisi yang ditemukan). Temuan pemeriksaan yang berkaitan dengan pengendalian intern mengacu pada kelemahan atau kekurangan yang ditemukan dalam sistem pengendalian organisasi yang diperiksa.”

Menurut *Commitee of Sponsoring Organization Treadway Commission*

COSO (2013:3), sistem pengendalian intern adalah sebagai berikut:

“pengendalian internal adalah suatu proses dipengaruhi oleh dewan direksi, entitas manajemen dan pribadi lainnya yang di desain untuk memberikan wajar tujuan dalam kategori berikut: reabilitas pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, sesuai dengan hukum dan peraturan yang berlaku.”

Sistem pengendalian intern menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun

2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah adalah sebagai berikut:

“Sistem pengendalian intern 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 internal meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek

ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen (Mulyadi, 2014:163).

Maka, dapat disimpulkan bahwa Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) merupakan suatu rangkaian usaha untuk mencegah risiko-risiko yang ada demi mengurangi kemungkinan kerugian dari aktivitas instansi, sehingga tindakan dapat segera diambil dengan maksud meningkatkan standar kualitas lembaga pemerintah agar sesuai dengan sasaran yang telah ditetapkan.

2.1.2.2 Unsur Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP)

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP menyebutkan bahwa SPIP terdiri dari unsur-unsur berikut:

1. “Lingkungan pengendalian

Menurut Bastian (2011:11), lingkungan pengendalian menggambarkan keseluruhan sikap organisasi yang memengaruhi kesadaran dan tindakan personel organisasi mengenai pengendalian.

Menurut pasal 4 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Intern dalam lingkungan kerjanya, melalui:

- a. Penegakan integritas dan nilai etika
- b. Untuk mewujudkan pemerintah yang berintegritas, pemerintah menyusun Undang-undang Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparat Sipil

Negara dan Peraturan Kepala Badan Kepegawaian Negara Nomor 32 Tahun 2011 tentang Kode Etik Pegawai Negeri Sipil.

Penegakan integritas dan menilai etika dilakukan dengan:

- 1) Menyusun dan menerapkan aturan perilaku.
- 2) Memberikan keteladanan pelaksanaan aturan perilaku pada setiap tingkatan pimpinan Instansi Pemerintah.
- 3) Menegakkan tindakan disiplin yang tepat atas penyimpangan terhadap kebijakan dan prosedur atau pelanggaran terhadap aturan perilaku.
- 4) Menjelaskan dan mempertanggungjawabkan adanya intervensi atau pengabaian pengendalian intern.
- 5) Menghapus kebijakan atau penugasan yang dapat mendorong perilaku tidak etis.

c. Komitmen terhadap kompetensi

Komitmen terhadap kompetensi dilakukan dengan:

- 1) Mengidentifikasi dan menetapkan kegiatan yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam instansi pemerintah.
- 2) Menyusun standar kompetensi untuk setiap tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam instansi pemerintah.
- 3) Menyelenggarakan pelatihan dan pembimbingan untuk membantu pegawai mempertahankan dan meningkatkan kompetensi pekerjaanya.

- 4) Memilih pimpinan instansi pemerintah yang memiliki kemampuan manajerial dan pengalaman teknis yang luas dalam pengelolaan instansi pemerintah.

d. Kepemimpinan yang kondusif

Kepemimpinan yang kondusif dilakukan dengan:

- 1) Mempertimbangkan risiko dalam pengambilan keputusan.
- 2) Menerapkan manajemen berbasis kinerja.
- 3) Mendukung fungsi tertentu dalam penerapan SPIP.
- 4) Melindungi atas aset dan informasi dari akses dan penggunaan yang tidak sah.
- 5) Melakukan interaksi secara intensif dengan pejabat pada tingkatan yang lebih rendah.
- 6) Merespons secara positif terhadap pelaporan yang berkaitan dengan keuangan, penganggaran, program, dan kegiatan.

e. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan

Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan dilakukan dengan:

- 1) Menyesuaikan dengan ukuran dan sifat kegiatan instansi pemerintah.
- 2) Memberikan kejelasan wewenang dan tanggung jawab dalam instansi pemerintah.
- 3) Memberikan kejelasan hubungan dan jenjang pelaporan intern dalam instansi pemerintah.

- 4) Melaksanakan evaluasi dan penyesuaian periodik terhadap struktur organisasi sehubungan dengan perubahan lingkungan strategis.
 - 5) Menetapkan jumlah pegawai yang sesuai, terutama untuk posisi pimpinan.
- f. Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat
- Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat mencakup:
- Wewenang diberikan kepada pegawai yang tepat sesuai dengan tingkat tanggung jawabnya dalam rangka pencapaian tujuan instansi pemerintah.
- g. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia
- h. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia dilaksanakan dengan memperhatikan hal-hal sebagai berikut:
- 1) Penetapan kebijakan dan prosedur sejak rekrutmen sampai dengan pemberhentian pegawai.
 - 2) Penelusuran latar belakang calon pegawai dalam proses rekrutmen.
 - 3) Supervisi periodik yang memadai terhadap pegawai.
- i. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif
- Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif harus:

- 1) Memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah.
- 2) Memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah.
- 3) Memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah.

j. Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait

k. Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait diwujudkan dengan adanya mekanisme saling uji antara instansi pemerintah terkait.

2. Penilaian risiko

Menurut Pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan penilaian risiko, yang terdiri atas:

a. Identifikasi risiko

Identifikasi risiko dilaksanakan dengan:

- 1) Menggunakan metodologi yang sesuai untuk tujuan instansi pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan secara komprehensif.
- 2) Menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal.
- 3) Menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko.

b. Analisis risiko

Analisis risiko dilaksanakan untuk menentukan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan instansi pemerintah. Dalam melakukan analisis risiko, pimpinan instansi pemerintah menerapkan prinsip kehati-hatian dalam menentukan tingkat risiko yang dapat diterima.

3. Kegiatan pengendalian

Menurut Pasal 18 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan.

4. Informasi dan komunikasi

Menurut Pasal 42 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, pimpinan instansi pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. komunikasi atas informasi wajib diselenggarakan secara efektif. Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan instansi pemerintah harus:

- a) Menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk sarana komunikasi
- b) Mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus.

5. Pemantauan pengendalian intern

Menurut Pasal 43 Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan pemantauan Sistem Pengendalian Intern. Pemantauan Sistem Pengendalian Intern dilaksanakan melalui:

a. Pemantauan berkelanjutan

Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervisi, pembandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas.

b. Evaluasi terpisah

Evaluasi terpisah dapat diselenggarakan melalui penilaian sendiri, review, dan pengujian efektivitas Sistem Pengendalian Intern.

c. Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya

Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan review lainnya harus segera diselesaikan dan dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan review lainnya.”

2.1.2.3 Jenis Kelemahan Pengendalian Intern Instansi Pemerintah

Menurut Indra Bastian (2014:44) kelemahan pengendalian intern instansi pemerintah adalah:

“Kondisi atau situasi di mana sistem, kebijakan, prosedur, dan praktik pengendalian yang tidak mampu secara memadai mencegah, mendeteksi, atau mengoreksi terjadinya salah saji, penyimpangan, maupun pemborosan dalam pengelolaan keuangan dan aset negara.”

Sedangkan menurut Mardiasmo (2018:212) mendefinisikan kelemahan pengendalian intern pemerintah sebagai berikut:

“Kondisi yang memungkinkan terjadinya kesalahan materil dalam laporan keuangan atau kondisi yang dapat menyebabkan terjadinya penyimpangan pengelolaan keuangan negara tanpa terdeteksi oleh sistem yang ada.”

Sedangkan menurut penelitian yang dilakukan oleh Oka Purnawan Widodo (2017) kelemahan dalam sistem pengendalian intern dapat ditemukan melalui laporan LHP dan dijelaskan dalam laporan IHPS yang dikeluarkan oleh BPK setiap tahunnya setelah melakukan audit.

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) membagi kelemahan pengendalian intern ke dalam tiga kategori yaitu:

1. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan terjadi pada, yaitu kelemahan sistem pengendalian yang terkait kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan.
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.
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.

Berdasarkan definisi di atas penulis menyimpulkan bahwa kelemahan dalam Sistem Pengendalian Intern merupakan keadaan yang telah dilaporkan di mana rancangan atau pelaksanaan salah satu atau lebih pengendalian intern tidak mampu mengurangi atau menurunkan risiko kecil atau kesalahan penyajian yang disebabkan oleh kesalahan yang jumlahnya dianggap cukup materil berkaitan dengan laporan keuangan. Dalam laporan audit yang menjelaskan semua aspek yang berhubungan dengan kelemahan Sistem Pengendalian Intern terhadap laporan keuangan dianggap sebagai keadaan yang layak dilaporkan dan akan mengakibatkan kemungkinan yang lebih rendah bahwa kesalahan materil dalam pelaporan keuangan tidak dapat dihindari atau tidak terdeteksi.

2.1.2.4 Kepentingan Auditor Pemerintah Tentang Pengendalian Intern Klien

Pemahaman yang dimiliki oleh auditor pemerintah mengenai pengendalian intern klien adalah aspek yang sangat penting dalam pelaksanaan audit. Standar Keuangan Negara (SPKN) yang diterbitkan oleh BPK RI (2017) menyatakan bahwa auditor perlu memahami mekanisme pengendalian intern dari entitas yang sedang diaudit untuk merencanakan proses audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

Mardiasmo (2018:195) mengemukakan kepentingan auditor tentang pengendalian intern klien sebagai berikut:

“Auditor pemerintah berkepentingan terhadap pengendalian intern klien setidaknya dari dua perspektif utama. Perspektif pertama adalah perspektif Assurance, yaitu bahwa auditor perlu memastikan apakah pengendalian intern yang cukup andal untuk mencegah terjadinya penyimpangan dan kesalahan dalam pengelolaan keuangan negara. Perspektif kedua adalah perspektif improfment, yaitu bahwa auditor berkewajiban untuk mendorong

perbaikan berkelanjutan atas pengendalian intern melalui rekomendasi yang konstruktif.”

Menurut Arens et al. (2015:290), terdapat dua alasan mengapa auditor harus memahami pengendalian intern klien, yaitu pertama pengendalian intern yang efektif akan membantu klien dalam menghasilkan informasi keuangan yang andal; dan kedua, pemahaman atas pengendalian intern diperlukan untuk merencanakan audit khususnya dalam menentukan sifat, saat, dan luas prosedur audit.

Dalam lingkup pemerintahan, situasi ini menjadi semakin penting karena lembaga pemerintah mengatur sumber daya masyarakat yang perlu dipertanggungjawabkan kepada publik.

Sebagaimana dikemukakan oleh Indra Bastian (2014:55):

“Pemahaman atas sistem pengendalian intern pemerintah merupakan landasan bagi auditor pemerintah dalam merancang prosedur audit yang tepat, efektif, dan efisien. Tanpa pemahaman yang memadai risiko audit tidak terdeteksinya kesalahan materil dalam laporan keuangan pemerintah akan meningkat secara signifikan.”

Terdapat beberapa kepentingan auditor pemerintah perlu untuk mempelajari dan mengevaluasi pengendalian intern klien. Menurut messier et al. (2104:194) kepentingan auditor dalam memahami pengendalian intern klien adalah:

1. Mengidentifikasi jenis kesalahan yang mungkin terjadi. Dengan mengetahui sistem pengendalian intern klien, auditor mampu mengidentifikasi jenis-jenis salah saji yang mungkin terjadi, baik yang disebabkan oleh kekeliruan (eror) maupun tindak kecurangan (fraud).
2. Menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi risiko salah saji materil. Auditor mampu mengevaluasi tingkat kemungkinan laporan keuangan memiliki kesalahan yang signifikan.

3. Merancang sifat, saat, dan luas prosedur audit selanjutnya pemahaman.

Pemahaman tentang sistem pengendalian intern memberikan kesempatan pada auditor untuk merancang langkah audit yang paling efisien dan efektif.

International Standards of Audit Institutions (ISSAI) 1315 yang diterbitkan oleh *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) juga menegaskan bahwa auditor wajib mendapatkan pemahaman tentang pengendalian pengendalian intern yang relevan dengan audit dalam rangka mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian materil, apakah karena kecurangan atau kesalahan, dan untuk merancang serta melakukan prosedur audit lebih lanjut.

2.1.2.5 Temuan Kelemahan Pengendalian Intern Oleh Auditor

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) membagi temuan kelemahan pengendalian intern ke dalam tiga kategori yaitu:

1. Kelemahan sistem pengendalian terkait kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan, terdapat beberapa temuan yang diungkap BPK di Laporan IHPS sebagai berikut:
 - a. Pencatatan tidak/belum dilakukan atau tidak akurat.
 - b. Proses penyusunan laporan tidak sesuai dengan standar yang berlaku.
 - c. SIA dan pelaporan tidak memadai.

2. Kelemahan yang terkait dengan sistem pengendalian anggaran dan pendapatan belanja, misalnya beberapa temuan yang diungkap BPK di Laporan IHPS sebagai berikut:
 - a. Pengelolaan belanja modal yang tidak memadai.
 - b. Terdapat ketidakpatuhan terhadap kontrak.
 - c. Kelebihan pembayaran kepada kontraktor.
 - d. Pekerjaan yang tidak sesuai spesifikasi teknis.
3. Kelemahan yang terkait dengan struktur pengendalian intern atau efektivitas struktur pengendalian intern, misalnya beberapa temuan yang di ungkap BPK di laporan IHPS sebagai berikut:
 - a. Standar Operasional Prosedur belum disusun atau tidak lengkap.
 - b. Standar Operasional Prosedur belum berjalan optimal.
 - c. Satuan pengawasan intern (SPI) yang tidak memadai atau tidak optimal.

2.1.2.6 Dampak Temuan Kelemahan Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan

Kelemahan pengendalian intern memiliki dampak yang sangat signifikan terhadap kualitas laporan keuangan, beberapa faktor yang menjadi dampak dari temuan kelemahan pengendalian intern sebagai berikut:

1. Pengaruh terhadap keandalan informasi keuangan

Kelemahan pengendalian intern memiliki dampak yang sangat signifikan terhadap keandalan informasi yang disajikan dalam laporan

keuangan. Berdasarkan penelitian oleh Weili Ge et al (2022) mengemukakan bahwa entitas yang mengungkapkan kelemahan signifikan dalam pengendalian intern cenderung melaporkan akrual yang lebih akurat, yang menunjukkan kualitas laporan keuangan yang lebih rendah. Kelemahan dalam sistem pencatatan akuntansi dapat mengakibatkan penyajian saldo akun yang tidak mencerminkan kondisi riil sehingga laporan keuangan sifat keandalannya.

2. Pengaruh terhadap risiko salah saji materil

Salah satu dampak paling penting dari lemahnya pengendalian intern adalah meningkatnya risiko terjadinya salah saji materil dalam laporan keuangan. *Auditing Standards Board* (ASB, 2021) menjelaskan bahwa penyajian informasi yang salah secara materil merupakan penghapusan atau penyajian yang keliru, baik secara individu atau keseluruhan dapat memengaruhi keputusan ekonomi yang diambil berdasarkan laporan keuangan oleh para penggunanya. Kelemahan dalam pengendalian intern menciptakan kesempatan bagi terjadinya salah saji baik yang dilakukan dengan sengaja (kecurangan) maupun yang tidak disengaja (kesalahan).

3. Pengaruh terhadap opini audit

Opini audit merupakan indikator yang paling nyata dalam mencerminkan kualitas laporan keuangan dari perspektif auditor internal. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang diterbitkan oleh BPK RI (2021) menegaskan bahwa auditor perlu

memperhitungkan hasil temuan kelemahan dalam pengendalian intern saat menyusun opini mengenai keandalan laporan keuangan. Kelemahan yang bersifat menyeluruh dan sering terjadi dalam pengendalian intern bisa dijadikan alasan untuk memberikan opini selain Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

4. Pengaruh terhadap Akuntabilitas dan Transparansi

Di luar aspek teknis akuntansi, kelemahan dalam pengendalian intern juga memengaruhi aspek yang lebih luas, yakni akuntabilitas dan transparansi organisasi. Zimmerman (2022) menegaskan bahwa sistem pengendalian intern yang tidak memadai menghasilkan asimetri informasi yang signifikan antara manajemen yang berperan sebagai agen dan pemilik sumber daya yang berfungsi sebagai prinsipal. Dalam konteks pemerintah, asimetri informasi ini muncul antara aparat pemerintah dan masyarakat, yang pada akhirnya mengurangi akuntabilitas publik serta menurunkan tingkat kepercayaan masyarakat kepada pemerintah.

2.1.3 Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

2.1.3.1 Laporan Hasil Pemeriksaan

Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) merupakan hasil akhir dari proses audit yang dikerjakan oleh auditor dan berfungsi sebagai media komunikasi resmi antara pemeriksa serta entitas yang diaudit dan pemangku kepentingan lainnya. Dalam hal ini, LHP dapat didefinisikan sebagai sebuah laporan yang berisi penilaian auditor

mengenai laporan keuangan, kinerja, atau aspek lainnya yang berkaitan dengan manajemen dan tanggung jawab keuangan negara.

Berdasarkan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara pasal 1 ayat 13 mendefinisikan laporan hasil pemeriksaan sebagai laporan yang memuat hasil penilaian atas pertanggungjawaban pemerintah terkait pengelolaan keuangan negara.

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) BPK RI Nomor 1 Tahun 2017 laporan hasil pemeriksaan adalah:

“Laporan tertulis yang merupakan hasil akhir dari proses pemeriksaan yang memuat temuan pemeriksaan, simpulan, dan rekomendasi pemeriksa berdasarkan tujuan pemeriksaan yang telah ditetapkan.

Agoes (2017:73) mendefinisikan laporan hasil pemeriksaan sebagai suatu laporan yang menyatakan pemeriksaan telah dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), disertai dengan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa. Agoes menekankan pentingnya konsistensi antara isi laporan dengan bukti-bukti yang diperoleh selama proses pemeriksaan berlangsung.

Sedangkan menurut Indra Bastian (2014:195) laporan hasil pemeriksaan adalah:

“Laporan hasil pemeriksaan sektor publik merupakan dokumen publik yang berfungsi sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah kepada rakyat atas pengelolaan sumber daya publik. Laporan ini menjadi instrumen utama dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara.”

Laporan ini bukan sekedar dokumen administratif, tetapi juga merupakan pengakuan profesional yang memiliki kekuatan hukum serta dampak akuntabilitas bagi pihak yang berwenang. Mardiasmo (2018:183) menambahkan bahwa dalam konteks sektor publik, LHP merupakan instrumen akuntabilitas yang menghubungkan antara pelaksana kekuasaan pengelolaan keuangan dengan pemberi mandat, yakni rakyat melalui lembaga perwakilan.

2.1.3.2 Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan merupakan serangkaian langkah yang diambil oleh pihak yang diaudit sebagai respons terhadap saran yang diberikan oleh auditor dalam laporan hasil audit. Konsep tindak lanjut merupakan komponen penting dari siklus audit dan memiliki posisi yang sangat krusial dalam menciptakan pengelolaan pemerintahan yang baik (Good Governance).

Menurut Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 Pasal 20 Ayat (1), pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan. Lebih lanjut, ayat (2) menyatakan bahwa pejabat wajib memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan, dan jawaban tersebut disampaikan selambat-lambatnya enam puluh hari setelah laporan hasil pemeriksaan diterima.

Menurut Mardiasmo (2018:189) yang menyatakan bahwa:

“Tindak lanjut hasil pemeriksaan merupakan tindakan yang dilakukan oleh pihak yang diperiksa untuk melaksanakan atau menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan oleh auditor dalam laporan hasil pemeriksaan, dengan tujuan memperbaiki kelemahan yang ditemukan serta meningkatkan akuntabilitas dan kinerja pengelolaan keuangan.”

Berdasarkan penelitian Amyulianthy.et.al (2020), semakin banyak tindak lanjut yang dilaksanakan atas rekomendasi yang diberikan dari pemeriksa atau auditor, semakin baik pula kualitas laporan keuangan yang dihasilkan. Hal tersebut karena Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP) dapat membantu pemerintah daerah untuk mendeteksi dan memperbaiki kesalahan atau ketidakakuratan dalam laporan keuangan, meningkatkan efektivitas pengendalian internal, serta mencegah terjadinya temuan yang sama di masa depan.

Peningkatan kualitas laporan keuangan yang disajikan akan berdampak positif terhadap tingkat pengungkapan informasi. Laporan keuangan yang berkualitas akan lebih lengkap dan informatif, sehingga dapat menyajikan gambaran yang lebih jelas mengenai kondisi keuangan dan kinerja pemerintah daerah. Selain itu, auditor akan memberikan pendapat yang lebih baik jika laporan keuangan yang diperlihatkan oleh pemerintah daerah telah memenuhi kriteria tertentu, seperti kewajaran penyajian, efektivitas pengendalian internal, dan kepatuhan terhadap peraturan.

Dalam mengukur tingkat Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP), Amyulianthy et al. (2020) menggunakan rumus sebagai berikut:

$$\text{TLHP: } \frac{\text{Nilai sesuai rekomendasi}}{\text{Total rekomendasi}} \times 100\%$$

Rumus di atas menunjukkan bahwa TLHP dihitung dengan membandingkan jumlah nilai rekomendasi yang telah sesuai ditindaklanjuti dengan total seluruh rekomendasi yang diberikan oleh pemeriksa, kemudian dikalikan 100% untuk

menghasilkan nilai dalam bentuk persentase. Semakin tinggi persentase TLHP, semakin baik pula tingkat kepatuhan entitas diperiksa dalam menindaklanjuti rekomendasi BPK, yang pada akhirnya berdampak positif terhadap kualitas laporan keuangan dan opini audit yang diperoleh.

2.1.3.3 Mekanisme Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Sesuai Peraturan

Perundang-Undangan

Mekanisme Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan merupakan suatu proses yang berlangsung dalam beberapa tahap yang saling berkaitan. Berdasarkan ketentuan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004, Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2017, dan praktik yang berlaku mekanisme tindak lanjut dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Penyerahan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP)

Mekanisme tindak lanjut diawali dengan penyerahan LHP oleh BPK kepada entitas yang diperiksa dan lembaga perwakilan yang berwenang. Berdasarkan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 Pasal 17, LHP atas laporan keuangan pemerintah pusat diserahkan kepada DPR. LHP ini memuat antara lain: temuan pemeriksaan, simpulan, dan rekomendasi pemeriksa.

Dalam perspektif internasional, ISSAI 400 tentang *Fundamental Principles of Compliance Auditing* menekankan bahwa laporan audit harus dikomunikasikan secara jelas kepada pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola dan pihak berwenang lainnya, untuk memungkinkan tindakan perbaikan yang tepat waktu INTOSAI (2019).

2. Penelaahan dan Pemahaman Rekomendasi oleh Entitas Terperiksa

Setelah menerima LHP, entitas diperiksa berkewajiban untuk menelaah setiap rekomendasi yang diberikan BPK. Tahap ini sangat penting karena pemahaman yang tepat atas substansi rekomendasi menentukan kualitas tindak lanjut yang akan dilaksanakan. Iswanto (2019:45) menyatakan bahwa salah satu penyebab utama ketidaksesuaian tindak lanjut adalah kesalahpahaman entitas diperiksa atas maksud rekomendasi.

3. Penyusunan Rencana Aksi Tindak Lanjut

Entitas diperiksa diwajibkan untuk menyusun rencana aksi (*action plan*) sebagai panduan untuk melaksanakan tindak lanjut. Rencana aksi ini sekurang-kurangnya memuat: (a) uraian langkah-langkah yang akan diambil, (b) penanggungjawab pelaksanaan, (c) target waktu penyelesaian, dan (d) sumber daya yang dibutuhkan.

Menurut Australian National Audit Office (ANAO, 2012) penyusunan rencana aksi yang komprehensif merupakan persyaratan keberhasilan tindak lanjut. ANAO merekomendasikan agar rencana aksi disusun dengan pendekatan *SMART* (*specific, measurabel, achievable, relevant, time-bound*) untuk memastikan setiap rekomendasi dapat dilaksanakan secara terukur dan terverifikasi.

4. Pelaksanaan Tindak Lanjut

Tahap ini merupakan inti dari mekanisme tindak lanjut, di mana entitas diperiksa secara aktif melaksanakan langkah-langkah perbaikan sesuai

rencana aksi yang telah disusun. Pelaksanaan tindak lanjut dapat berupa: (1) penerbitan peraturan/kebijakan baru, (2) perbaikan sistem dan prosedur, (3) pemberian sanksi kepada pejabat /pegawai yang bertanggungjawab, (4) penyetoran uang ke kas negara/daerah, (5) tindakan korektif lainnya yang relevan dengan substansi rekomendasi Husein (2018:249).

Batas waktu pelaksanaan tindak lanjut telah ditetapkan secara tegas dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 Pasal 20 ayat (3), yaitu selambat-lambatnya 60 hari setelah LHP diterima oleh entitas diperiksa. Tenggat waktu ini bersifat imperatif dan ketidakpatuhannya dapat berimplikasi pada sanksi administratif maupun pidana.

5. Pelaporan Tindak Lanjut kepada BPK

Setelah melaksanakan tindak lanjut, entitas diperiksa wajib melaporkan hasilnya kepada BPK disertai bukti-bukti pelaksanaan yang relevan. Bentuk pelaporan tindak lanjut diatur dalam Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2017 yang mewajibkan penyampaian dokumen tindak lanjut melalui sistem aplikasi *e-Audit* BPK atau secara tertulis kepada tim pemeriksa yang bersangkutan.

Wibowo (2017:156) menekankan bahwa kualitas dokumentasi tindak lanjut sangat menentukan penilaian BPK atas status penyelesaian rekomendasi. Dokumentasi yang tidak lengkap atau tidak relevan dengan substansi rekomendasi akan menyebabkan tindak lanjut

diklasifikasikan sebagai “belum sesuai” meskipun secara substantif telah dilaksanakan.

6. BPK melaksanakan pemantauan atas tindak lanjut yang dilaporkan oleh entitas diperiksa. Berdasarkan Pasal 20 ayat (4) UU No. 15 Tahun 2004 dan peraturan BPK No. 2 Tahun 2021⁷, pemantauan tindak lanjut dilakukan melalui dua mekanisme, yaitu: (a) penelaahan dokumen tindak lanjut yang disampaikan oleh entitas diperiksa, dan (b) pemantauan langsung ke lapangan untuk memverifikasi pelaksanaan tindak lanjut.

INTOSAI dalam ISSAI 400 tentang *Compliance Audit Standard* menekankan pentingnya prosedur pemantauan yang sistematis dan terdokumentasi dengan baik untuk memastikan akuntabilitas yang penuh atas pelaksanaan rekomendasi INTOSAI (2019).

7. Penilaian Status Tindak Lanjut

Berdasarkan hasil pemantauan, BPK menetapkan status tindak lanjut untuk setiap rekomendasi. Peraturan BPK No. 2 Tahun 2017 menetapkan empat klasifikasi status tindak lanjut, yaitu: (1) sesuai dengan rekomendasi, (2) belum sesuai dengan rekomendasi, (3) belum ditindaklanjuti, dan (4) tidak dapat ditindaklanjuti.

8. Pelaporan Hasil Pemantauan Tindak Lanjut kepada Lembaga Perwakilan

BPK melaporkan hasil pemantauan tindak lanjut kepada lembaga perwakilan melalui Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS).

IHPS diterbitkan setiap semester dan memuat informasi komprehensif mengenai status tindak lanjut rekomendasi BPK secara nasional. Lembaga perwakilan selanjutnya menindaklanjuti hasil pemantauan tersebut dalam pelaksanaan fungsi pengawasannya.

2.1.3.4 Peran Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Dalam Perbaikan Tata

Kelola Keuangan

Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan memiliki peran yang sangat penting dalam meningkatkan kualitas tata kelola keuangan pemerintah. Jika rekomendasi dari audit tidak diimplementasikan, hasil pemeriksaan tidak akan menghasilkan perubahan signifikan dalam pengelolaan keuangan.

Menurut Furqan (2020) peran tindak lanjut hasil pemeriksaan terhadap perbaikan tata kelola keuangan sebagai berikut:

“Penerapan tindak lanjut hasil pemeriksaan secara signifikan meningkatkan kualitas pelaporan keuangan dan memperkuat tata kelola sektor publik.”

Berikut ini beberapa peran tindak lanjut hasil pemeriksaan yang secara signifikan berpengaruh terhadap perbaikan tata kelola, yakni:

1. Tindak Lanjut sebagai Instrumen Perbaikan Sistematis

Tindak lanjut hasil pemeriksaan memiliki peran yang tidak kalah penting dari sekadar kewajiban administratif hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 20 Undang-undang No. 15 Tahun 2004.

Menurut Johnsen (2019:312), tindak lanjut rekomendasi audit merupakan mekanisme pembelajaran organisasional (*organizational learning*) yang paling terstruktur dalam sektor publik. Melalui tindak lanjut, organisasi didorong untuk mengidentifikasi kelemahan sistematis, menganalisis akar permasalahannya, dan merancang perbaikan yang mencegah terulangnya kesalahan yang serupa. Proses ini menghasilkan siklus pembelajaran yang secara berkelanjutan meningkatkan kemampuan organisasi dalam pengelolaan keuangan publik.

2. Peran Tindak lanjut dalam Penguatan Akuntabilitas

Akuntabilitas keuangan merupakan bagian terpenting dalam tata kelola keuangan negara. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 menempatkan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara sebagai kewajiban konstitusional yang tidak dapat dikompromi. Dalam kerangka ini, tindak lanjut hasil pemeriksaan berperan sebagai mekanisme penegakan akuntabilitas yang konkret dan terukur.

Mardiasmo (2018:21) membedakan dua dimensi akuntabilitas yang relevan dengan tindak lanjut hasil pemeriksaan. Pertama, akuntabilitas kejujuran dan kepatuhan hukum (*accountability for probity an legality*), yang mensyaratkan bahwa pengelolaan keuangan negara dilakukan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kedua akuntabilitas kinerja (*performance accountabilit*), yang mensyaratkan bahwa sumber daya publik digunakan secara efektif dan efisien untuk

mencapai tujuan yang ditetapkan. Tindak lanjut rekomendasi BPK berkontribusi pada penguatan kedua dimensi akuntabilitas tersebut.

3. Peran Tindak Lanjut dalam Peningkatan Transparansi

Tindak lanjut hasil pemeriksaan berkontribusi pada peningkatan transparansi melalui dua jalur. Pertama, proses tindak lanjut itu sendiri termasuk pelaporan status tindak lanjut kepada BPK dan publikasinya dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) menciptakan lapisan transparansi tambahan atas pengelolaan keuangan negara yang dapat diakses oleh publik. Kedua, rekomendasi BPK sering kali mendorong entitas terperiksa untuk memperbaiki sistem pelaporan dan pengungkapan keuangannya, yang secara langsung meningkatkan kualitas transparansi.

Pasal 19 Undang-undang No. 15 Tahun 2004 menjamin hasil transparansi hasil pemeriksaan BPK dengan menyatakan bahwa laporan hasil pemeriksaan yang telah disampaikan kepada lembaga perwakilan dinyatakan terbuka untuk umum, kecuali yang memuat rahasia negara yang diatur dalam perundang-undangan. Ketentuan ini memungkinkan publik dan media untuk mengakses informasi mengenai temuan pemeriksaan dan memantau pelaksanaan tindak lanjut.

4. Peran Tindak Lanjut dalam Pencegahan dan Penanganan Kerugian Negara

Berdasarkan Pasal 1 ayat (22) Undang-undang No. 1 Tahun 2004 tentang perbendaharaan negara, kerugian negara/daerah didefinisikan

sebagai kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.

Rekomendasi BPK yang berkaitan dengan kerugian negara umumnya berupa perintah untuk menyetorkan kelebihan pembayaran, penerimaan yang belum disetor, atau nilai kerugian tertentu ke kas negara/daerah. Tindak lanjut atas rekomendasi ini secara langsung berkontribusi pada pemulihan keuangan negara dari kerugian yang terjadi. Data IHPS BPK menunjukkan bahwa dalam semester, tindak lanjut atas rekomendasi yang berkaitan dengan kerugian negara berhasil memulihkan keuangan negara secara signifikan.

5. Peran Tindak Lanjut dalam Perbaikan Opini Laporan Keuangan

Opini laporan keuangan yang diberikan BPK merupakan indikator paling terukur dan paling umum digunakan dalam menilai kualitas tata kelola keuangan suatu entitas pemerintah. Terdapat empat jenis opini yang diberikan BPK, yaitu: (1) Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), (2) Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Paragraf Penjelas (WTP-DPP), (3) Wajar Dengan Pengecualian (WDP), (4) Tidak Wajar (TW), dan (5) Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) SPKN BPK (2017).

Penelitian Hariningsih dan Marita (2019:190) secara empiris membuktikan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi BPK dengan kualitas opini laporan keuangan. Entitas pemerintah daerah yang secara konsisten

menyelesaikan tindak lanjut rekomendasi BPK dengan baik menunjukkan tren peningkatan opini laporan keuangan dari tahun ke tahun. Sebaliknya, pemerintah daerah dengan tingkat penyelesaian tindak lanjut yang rendah cenderung mempertahankan atau bahkan mengalami penurunan kualitas opini.

6. Peran Tindak Lanjut dalam Penguatan Sistem Pengendalian Intern

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) sebagaimana diatur dalam PP No. 60 Tahun 2008 merupakan infrastruktur pengendalian yang mendasari keandalan seluruh proses tata kelola keuangan. Pemeriksaan BPK sering kali mengidentifikasi kelemahan dalam SPIP, yang kemudian direkomendasikan untuk diperbaiki.

Tindak lanjut atas rekomendasi terkait SPIP memiliki dampak multiplier yang signifikan terhadap kualitas tata kelola keuangan.

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO:2013) dalam kerangka internal control Integrated Framework menjelaskan bahwa perbaikan pada satu komponen pengendalian intern akan berdampak positif pada komponen-komponen lainnya karena kelima komponen SPIP saling terintegrasi.

2.1.4 Penyelesaian Kerugian Daerah

2.1.4.1 Pengertian Kerugian Daerah

Kerugian daerah merupakan permasalahan serius yang sering terjadi dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah. Berdasarkan Pasal 1 ayat (2) Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara:

“Kerugian daerah yang dimaksud dalam penyelenggaraan pemerintah daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.”

Menurut Indra Bastian (2014:247) pengertian kerugian daerah adalah sebagai berikut:

“Kerugian daerah merupakan konsekuensi finansial dari kegagalan dalam penerapan sistem pengendalian intern yang memadai dalam pengelolaan keuangan daerah. Kerugian daerah mencerminkan adanya celah atau kelemahan dalam sistem tata kelola keuangan yang perlu segera di perbaiki.”

Sedangkan menurut Mahmudi (2019:187) mendefinisikan kerugian daerah sebagai berikut:

“Setiap pengurangan kekayaan daerah yang tidak diimbangi dengan perolehan manfaat yang setara bagi daerah, baik yang terjadi karena perbuatan melawan hukum, kelalaian, maupun karena kelemahan sistem pengendalian intern yang mengakibatkan penyimpangan dalam pengelolaan keuangan daerah.”

Menurut Zainal Arifin Mochtar (2016:45), kerugian daerah dapat terjadi akibat berbagai hal, antara lain: (1) penyimpangan dalam pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD), (2) tindakan melawan hukum baik

sengaja maupun karena kelalaian yang dilakukan oleh pengelola keuangan daerah, (3) kekurangan penerimaan yang disebabkan oleh kelalaian pejabat yang berwenang, serta (4) kerugian yang timbul akibat ketidakefisienan dalam pengelolaan barang milik daerah.

Sedangkan menurut Arifuddin dan Halim (2012:113) membedakan kerugian daerah berdasarkan sifatnya menjadi dua, yaitu: pertama, kerugian daerah yang bersifat langsung (*direct loss*), yakni kerugian yang dapat langsung dinilai dengan uang dan terjadi secara nyata, dan kedua kerugian daerah yang bersifat tidak langsung (*indirect loss*), yakni kerugian berupa hilangnya potensi pendapatan atau manfaat yang seharusnya diperoleh daerah tetapi tidak terealisasi akibat suatu perbuatan hukum atau kelalaian.

Berdasarkan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, pihak yang dapat menyebabkan kerugian daerah adalah pejabat negara dan pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lain yang karena perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajibannya, serta bendahara yang mengelola keuangan daerah. Perbedaan ini penting karena berimplikasi pada mekanisme penyelesaian kerugian yang harus ditempuh.

2.1.4.2 Keterbukaan Informasi Keuangan daerah

Keterbukaan informasi keuangan daerah merupakan bagian krusial dari transparansi informasi publik yang berhubungan dengan manajemen serta akuntabilitas keuangan pemerintah daerah. Dalam ranah pemerintah daerah, informasi keuangan meliputi berbagai aspek yang terdiri dari perencanaan

anggaran, pelaksanaan anggaran, laporan keuangan, dan tanggung jawab untuk mengelola keuangan daerah kepada masyarakat.

Menurut Mardiasmo (2018:52), tentang keterbukaan informasi keuangan daerah sebagai berikut:

“Transparansi keuangan daerah adalah keterbukaan pemerintah daerah dalam memberikan informasi yang terkait dengan aktivitas pengelolaan sumber daya publik kepada pihak-pihak yang membutuhkan informasi tersebut.”

Sedangkan menurut Mahmudi (2019) keterbukaan informasi keuangan daerah adalah sebagai berikut:

“Kewajiban pemerintah daerah untuk mengungkapkan seluruh informasi keuangan yang meteril dan relevan secara tepat waktu, akurat, dan dalam format yang dapat dipahami oleh berbagai lapisan masyarakat. Keterbukaan informasi keuangan bukan sekedar kewajiban hukum, melainkan cerminan dari komitmen moral pemerintah daerah dalam menghormati hak masyarakat sebagai pemilik sumber daya publik.”

Berdasarkan Undang-undang No 14 Tahun 2008 tentang keterbukaan informasi publik secara implisit mengatur keterbukaan informasi keuangan daerah dengan menetapkan bahwa setiap badan publik, termasuk pemerintah daerah wajib mengumumkan secara berkala informasi mengenai kegiatan dan kinerja badan publik terkait, laporan keuangan, dan informasi lain yang diatur dalam peraturan perundang-undangan.

Dalam perspektif hukum keuangan negara, Pasal 3 ayat (1) Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang keuangan negara menegaskan bahwa keuangan negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien,

ekonomis, transparan, dan bertanggungjawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatuhan. Asas transparansi yang tercantum dalam ketentuan ini merupakan landasan normatif kewajiban keterbukaan informasi keuangan daerah.

2.1.4.3 Mekanisme Penyelesaian Kerugian Daerah

Mekanisme penyelesaian kerugian daerah diatur dalam suatu sistem peraturan perundang-undangan yang bersifat hierarki. Pemahaman terhadap hierarki regulasi ini penting untuk mengetahui landasan dan batasan kewenangan masing-masing pihak dalam proses penyelesaian kerugian daerah. Berikut ini beberapa mekanisme penyelesaian kerugian daerah berdasarkan peraturan perundang-undangan, yakni:

1. Mekanisme Penyelesaian Kerugian Negara/Daerah Terhadap Bendahara berdasarkan peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 3 Tahun 2007.

Menurut Undang-undang Perbendaharaan, bendahara adalah setiap orang atau badan yang diberi tugas untuk dan atas nama negara/daerah, menerima, menyimpan, dan membayar/menyerahkan uang atau surat berharga atau barang-barang negara/daerah.

Pengenaan ganti kerugian negara/daerah terhadap bendahara adalah suatu tata cara perhitungan terhadap bendahara, jika dalam pengurusannya terdapat kekurangan perbendaharaan maka bendahara yang bersangkutan diharuskan mengganti kerugian yang terjadi. Peraturan yang berlaku saat ini yang mengatur tentang penyelesaian kerugian terhadap bendahara adalah Peraturan BPK No. 3

Tahun 2007 tentang tata cara penyelesaian ganti kerugian Negara/Daerah terhadap bendahara. Ruang lingkup peraturan BPK tersebut mengatur tata cara penyelesaian ganti kerugian negara terhadap bendahara di lingkungan instansi pemerintah baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah/lembaga negara dan bendahara lainnya yang mengelola keuangan negara.

Adapun alur penyelesaian kerugian negara melalui tuntutan ganti kerugian negara terhadap bendahara berdasarkan Peraturan BPK No. 3 Tahun 2007 dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Penanganan Informasi Awal
 - 1.a Adanya Informasi Kerugian Negara/Daerah
 - 1.b Pembentukan Tim Penyelesaian Kerugian Negara (TPKN)
2. Pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan
3. Penyelesaian melalui Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTJM)
4. Surat Keputusan Penetapan Batas Waktu (SKPBW)
5. Penyelesaian melalui Surat Keputusan Pembebanan (SKP)
2. Mekanisme Penyelesaian Ganti Kerugian Negara/Daerah Terhadap Pegawai Negeri Bukan Bendahara Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2016

Pegawai Negeri bukan bendahara adalah Pegawai Aparatur Sipil Negara, Anggota Tentara Nasional Indonesia, Anggota Kepolisian Negara Republik

Indonesia yang bekerja/diserahi tugas selain tugas bendahara. Pejabat lain adalah pejabat negara, tidak termasuk bendahara dan pegawai negeri bukan bendahara.

Mekanisme penyelesaian ganti kerugian Negara/Daerah terhadap pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lain adalah suatu proses yang dilakukan serta ditetapkan bukan oleh menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/Walikota dalam hal penetapan pengenaan ganti kerugian negara/daerah kepada pegawai negeri yang tugas dan tanggung jawabnya tidak sebagai bendahara, sebagaimana diatur pada ketentuan Pasal 35 ayat (1) UU No. 17 Tahun 2003 dan Pasal 59 ayat (2) UU No. 1 Tahun 2004.

Adapun alur penyelesaian kerugian negara melalui tuntutan ganti rugi kerugian negara terhadap pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lain berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2016 dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Penanganan Informasi Awal
 - 1.a Adanya Informasi Kerugian Negara/Daerah
 - 1.b Pembentukan Tim Penyelesaian Kerugian Negara/Daerah (TPKN/TPKD)
2. Penyelesaian melalui Surat Keterangan Tanggung Jawab Mutlak (SKTJM)
3. Penyelesaian melalui Penerbitan Surat Keputusan Pembebanan Penggantian Kerugian Sementara (SKP2KS)
4. Penyelesaian melalui Majelis

5. Penentuan Nilai Kerugian Negara/Daerah

6. Penagihan dan Penyetoran

Berdasarkan uraian mekanisme penyelesaian kerugian daerah di atas, penyelesaian kerugian daerah dalam penelitian ini mengacu pada definisi Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 yang menyatakan bahwa penyelesaian kerugian daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Variabel ini diukur berdasarkan dimensi penyelesaian tuntutan ganti rugi atas kerugian keuangan daerah, dengan indikator yang mengacu pada Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 133 Tahun 2018, yaitu: (1) jumlah kasus kerugian daerah yang telah ditetapkan, (2) jumlah kasus daerah yang telah diselesaikan melalui pembayaran/pelunasan, (3) jumlah kasus kerugian daerah yang diselesaikan melalui angsuran, dan (4) jumlah kasus kerugian daerah yang masih dalam proses penyelesaian.

Dalam mengukur tingkat Penyelesaian Kerugian Daerah (PKD), Setyaningrum et al. (2015) menggunakan rumus pengukuran sebagai berikut:

PKD:	$\frac{\text{rekomendasi yang telah ditindaklanjuti} + \text{rekomendasi yang tidak dapat ditindaklanjuti}}{\text{Total rekomendasi}}$
------	--

Rumus di atas menunjukkan bahwa PKD dihitung dengan menjumlahkan rekomendasi yang telah ditindaklanjuti dan rekomendasi yang tidak dapat ditindaklanjuti, kemudian dibagi dengan total seluruh rekomendasi yang diberikan oleh pemeriksa. Semakin tinggi nilai PKD mencerminkan semakin baik upaya

penyelesaian kerugian daerah yang dilakukan oleh pemerintah daerah, yang pada akhirnya berdampak positif terhadap kualitas tata kelola keuangan dan opini audit yang diperoleh.

2.1.4.4 Kepentingan Auditor Tentang Penyelesaian Kerugian Daerah

Menurut Agoes (2017:4) kepentingan auditor tentang penyelesaian kerugian daerah adalah sebagai berikut:

“Kepentingan auditor sebagai suatu dorongan profesional yang mewajibkan auditor untuk tidak hanya menemukan dan melaporkan penyimpangan, tetapi juga memastikan bahwa penyimpangan tersebut diselesaikan secara tuntas sesuai dengan ketentuan dan hukum yang berlaku. Auditor berkepentingan untuk memantau dan mendorong penyelesaian kerugian hingga seluruh hak keuangan negara/daerah berhasil dipulihkan.”

Sedangkan menurut Indra Bastian (2014:52) kepentingan auditor terhadap penyelesaian kerugian daerah adalah:

“Auditor memiliki kepentingan strategis dalam penyelesaian kerugian daerah karena perannya tidak hanya sebatas menemukan dan melaporkan temuan kerugian, tetapi juga memberikan rekomendasi perbaikan sistem pengendalian internal serta memastikan bahwa proses pemilihan kerugian dilakukan secara transparan, akuntabel, dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.”

Kepentingan auditor dalam penyelesaian kerugian daerah merupakan konsep multidimensi yang mencakup aspek hukum, profesional, etika, dan kelembagaan. Secara konseptual, kepentingan auditor dapat dipahami dari dua perspektif yang saling melengkapi.

Pertama, dari perspektif hukum dan kelembagaan kepentingan auditor merujuk pada kewenangan, kewajiban, dan tanggung jawab yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan kepada auditor untuk berperan aktif dalam proses

penyelesaian kerugian daerah. Dalam pengertian ini, kepentingan auditor bersifat normatif, yakni diatur dan dilindungi oleh hukum.

Kedua, dari perspektif profesional dan etika kepentingan auditor merujuk pada dorongan motivasi mendasar dari profesi audit untuk memastikan bahwa setiap kerugian yang teridentifikasi dalam audit dapat ditangani dengan baik, sehingga keuangan daerah dapat diperbaiki dan akuntabilitas publik tetap terjaga.

Menurut Harimurti Subagio (2018:67) dalam penelitiannya, kepentingan auditor dalam penyelesaian kerugian daerah setidaknya mencakup lima dimensi, yaitu: (1) kepentingan dalam identifikasi dan penetapan kerugian secara akurat; (2) kepentingan dalam pembuktian adanya hubungan kasual antara perbuatan dan kerugian; (3) kepentingan dalam penetapan tanggung jawab pihak yang harus menanggung kerugian; (4) kepentingan dalam pemantauan tindak lanjut rekomendasi penyelesaian; serta (5) kepentingan dalam pencegahan terulangnya kerugian serupa di masa mendatang.

2.1.5 Opini Audit

2.1.5.2 Pengertian Opini Audit

Pengertian opini audit menurut Standar Akuntansi merujuk pada penilaian yang diberikan oleh seorang akuntan publik yang terdaftar, setelah menganalisis keandalan laporan keuangan yang disediakan 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 pemerintah, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern.”

Menurut Mulyadi (2017) pengertian opini audit adalah sebagai berikut:

“Pendapat yang diberikan oleh auditor mengenai kewajaran laporan keuangan suatu entitas berdasarkan hasil audit yang telah dilakukan sesuai dengan standar auditing.”

Menurut Agoes (2018), yang dimaksud dengan opini audit adalah:

“Kesimpulan auditor yang disampaikan dalam laporan audit mengenai apakah laporan keuangan perusahaan telah disajikan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.”

Dari beberapa penjelasan di atas, dapat diinterpretasikan bahwa opini audit merupakan pendapat profesional auditor yang diberikan setelah melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan untuk menilai apakah laporan tersebut disajikan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

2.1.5.2 Jenis-jenis Opini Audit BPK

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, berikut ini jenis-jenis opini yaitu sebagai berikut:

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*unqualified opinion*), bisa disingkat WTP adalah opini audit yang akan diberikan jika laporan keuangan dianggap memberikan informasi yang bebas dari salah saji materil. 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 materil dan tidak berpengaruh signifikan terhadap pengambilan keputusan.
2. Opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelas (*modified unqualified opinion*) bisa disingkat WTP-DPP, adalah pernyataan auditor bahwa laporan keuangan disajikan wajar sesuai dengan standar tetapi auditor perlu menambahkan paragraf penjelas untuk menekankan suatu hal tertentu.

3. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*qualified opinion*) bisa disingkat WDP adalah opini audit yang diterbitkan jika sebagian besar informasi dalam laporan keuangan bebas dari salah saji materil, kecuali untuk rekening atau item tertentu yang menjadi pengecualian. Sebagian akuntan memberikan julukan *little adverse* (ketidak wajaran yang kecil) terhadap opini jenis ini, untuk menunjukkan adanya ketidakwajaran dalam item tertentu, namun demikian ketidakwajaran tersebut tidak mempengaruhi kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.
4. Opini Tidak Wajar (*adversed opinion*), adalah opini audit yang diterbitkan jika laporan keuangan mengandung salah saji materil, 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.
5. 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.

2.1.5.3 Kondisi-kondisi Yang diberikan atas Opini Audit

Pemberian setiap jenis opini audit ditentukan oleh kondisi-kondisi tertentu yang teridentifikasi sepanjang proses pemeriksaan. Pemahaman yang mendalam mengenai kondisi-kondisi ini sangat penting bagi auditor, manajemen, serta para pengguna laporan keuangan. Kondisi-kondisi tersebut dapat dikelompokkan dalam beberapa kategori besar.

1. Kondisi-kondisi Pemberian Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)

Opini WTP hanya bisa diberikan jika semua syarat yang ditetapkan oleh standar audit telah dipenuhi. Syarat-syarat tersebut adalah kumulatif, yang berarti semuanya harus dipenuhi secara bersamaan.

Berdasarkan SA 700 (IAPI 2021) dan didukung oleh penjelasan Mulyadi (2014:20), kondisi-kondisi yang harus dipenuhi untuk pemberian opini WTP adalah sebagai berikut:

- a) Kelengkapan laporan keuangan
- b) Kesesuaian dengan standar akuntansi yang berlaku
- c) Kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*)
- d) Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan
- e) Efektivitas sistem pengendalian intern (SPI)
- f) Tidak ada ketidakpastian yang materil

2. Kondisi-kondisi pemberian Opini Audit Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelas (WTP-DPP)

Berdasarkan SA 705 (IAPI 2021), auditor memberikan *qualified opinion* dalam situasi ketika pengaruhnya tidak terlalu materil dan *pervasive* untuk mengharuskan auditor memberikan opini *adverse* ataupun *disclamer*. Hal ini berlaku saat:

- a. Auditor setelah memperoleh bukti audit yang cukup tepat, menyimpulkan bahwa kesalahan penyajian, baik secara individual maupun secara agregasi adalah materil tetapi tidak *pervasif* terhadap laporan keuangan.
- b. Auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat yang mendasari opini, tetapi auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan jika ada dapat bersifat material tetapi tidak *pervasif*.

3. Kondisi-kondisi yang Menyebabkan Opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP)

Opini WDP dikeluarkan saat auditor mendapati situasi yang tidak sesuai atau tidak bisa dibuktikan, akan tetapi dampaknya bersifat terbatas dan tidak mengganggu kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Ada dua kategori kondisi utama yang mengakibatkan pemberian opini WDP.

Kategori pertama, Salah Saji Materil yang Tidak Pervasif. Menurut SA 705 (IAPI 2021), kondisi ini mencakup antara lain:

- a) Ketidak sesuaian dalam penerapan kebijakan akuntansi
- b) Salah saji dalam penyajian atau pengungkapan

- c) Permasalahan aset tetap.

Kelompok kedua, Ketidakmampuan Auditor Dalam Memperoleh Bukti yang Cukup dan Tepat (pembatasan ruang lingkup), namun dampaknya tidak pervasif. Halim (2015:83) menjelaskan bahwa keterbatasan bukti audit ini dapat terjadi akibat pembatasan yang disengaja oleh klien (*client-imposed scope limitation*) atau karena kondisi yang tidak dapat dihindari (*circumstance-imposed scope limitation*), seperti rusaknya dokumen akibat bencana alam.

4. Kondisi-kondisi yang Menyebabkan Opini Tidak Wajar (TW)

Opini tidak wajar merupakan yang paling berat dalam skala opini modifikasi berkaitan dengan kewajaran laporan keuangan. Opini ini mencerminkan kondisi yang paling parah dalam penyajian laporan keuangan.

Tuanakotta (2015:401) menguraikan kondisi-kondisi yang secara kumulatif mengindikasikan perlunya opini tidak wajar, antara lain:

- a) Penyimpangan luas dari standar akuntansi yang berlaku;
- b) Manipulasi atau rekayasa laporan keuangan;
- c) Penerapan basis akuntansi yang tidak tepat secara keseluruhan;
- d) Ketidaksesuaian yang meluas pada pengungkapan.

5. Kondisi-kondisi yang Menyebabkan Opini Tidak Memberikan Pendapat (TPM)

Opini Tidak Memberikan Pendapat (*disclaimer*) merupakan kondisi ekstrem di mana auditor sama sekali tidak dapat memberikan penilaian atas laporan keuangan, bukan karena laporan keuangan tidak wajar, tetapi karena ketidakmampuan auditor dalam mengumpulkan bukti yang memadai.

Berdasarkan SA 705 (IAPI 2021), kondisi-kondisi yang menyebabkan auditor tidak memberikan opini meliputi:

- a) Pembatasan ruang lingkup yang materil dan pervasif;
- b) Ketidakpastian ganda yang materil dan pervasif;
- c) Keraguan substansial atas kelangsungan usaha yang tidak dapat diselesaikan;
- d) Ketidakindependen auditor.

2.1.5.4 Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Opini Audit

Opini audit dipengaruhi oleh dua kelompok besar faktor, yaitu faktor yang berasal dari sisi auditor dan faktor yang berasal dari sisi entitas yang diperiksa (auditee). Kedua kelompok faktor ini saling berinteraksi dan secara bersama-sama menentukan jenis opini yang diberikan. Pemahaman komprehensif terhadap kedua kelompok faktor ini sangat penting dalam upaya peningkatan kualitas pelaporan keuangan.

1. Faktor dari Sisi Auditor

a) Kompetensi Auditor

Kompetensi auditor merupakan salah satu faktor paling mendasar yang memengaruhi kualitas opini audit yang dihasilkan. Auditor yang kompeten akan mampu mendeteksi salah saji materil, menilai risiko audit secara akurat, dan memberikan opini yang mencerminkan kondisi sesungguhnya dari laporan keuangan yang diperiksa.

b) Independensi Auditor

Independensi merupakan fondasi utama profesi audit. Tanpa independensi, opini yang diberikan auditor tidak akan memiliki nilai dan kredibilitas di mata para pengguna laporan keuangan. Independensi auditor dapat mempengaruhi opini audit baik secara langsung maupun melalui pengaruhnya terhadap kualitas proses audit secara keseluruhan.

c) Lamanya Hubungan Audit

Audit tenure atau lamanya hubungan antara auditor dengan klien merupakan faktor yang memiliki pengaruh beragam terhadap kualitas audit. Di satu sisi, tenure yang lebih panjang memungkinkan auditor untuk memahami bisnis klien secara lebih mendalam, di sisi lain tenure yang terlalu panjang dapat mengancam independensi auditor.

d) Beban Kerja Auditor

Beban kerja auditor yang berlebihan dapat berdampak pada kualitas proses audit dan pada akhirnya memengaruhi kualitas opini yang dihasilkan. Auditor dengan beban kerja yang terlalu tinggi berisiko melawan prosedur-prosedur audit yang penting akibat keterbatasan waktu dan sumber daya.

2. Faktor dari Sisi Entitas yang Diperiksa (Auditee)

a) Efektivitas Sistem Pengendalian Intern

Sistem Pengendalian Intern (SPI) merupakan faktor yang paling memengaruhi kualitas laporan keuangan dan pada berpengaruh pada opini audit yang diberikan. SPI yang efektif mampu mencegah dan mendeteksi salah saji materil dalam laporan keuangan, sehingga meningkatkan kemungkinan entitas memperoleh opini yang baik.

b) Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan

Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan merupakan salah satu faktor kritis yang secara khusus relevan dalam audit sektor publik. Ketidakpatuhan terhadap regulasi yang bersifat material dapat memengaruhi opini audit, bahkan ketika laporan keuangan secara teknis telah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

c) Kualitas Penyajian Laporan Keuangan

Kualitas penyajian laporan keuangan secara langsung memengaruhi opini audit karena opini auditor pada dasarnya adalah penilaian atas kewajaran penyajian tersebut. Penyajian yang sesuai dengan standar akuntansi, lengkap, dan bebas dari salah saji material merupakan prasyarat utama perolehan opini WTP.

d) Kecukupan Pengungkapan (*adequate disclosure*)

Kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*) merupakan dimensi kualitas laporan keuangan yang secara langsung

memengaruhi opini audit. Pengungkapan yang tidak memadai atas informasi material dapat menyebabkan pengguna laporan keuangan mengambil keputusan yang keliru, sehingga menjadi dasar bagi auditor untuk memodifikasi opininya.

2.1.6 Hasil Penelitian Terdahulu

Adapun beberapa penelitian terdahulu mengenai pengaruh temuan pengendalian intern, tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan penyelesaian kerugian daerah terhadap opini audit pemerintah dapat dilihat pada tabel 2.1

Tabel 2. 1
Penelitian Terdahulu

No	Judul, Nama Peneliti, tahun	Persamaan	Perbedaan	Hasil
1	Pengaruh Temuan SPI, Temuan Kepatuhan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Penyelesaian Kerugian Daerah terhadap Opini Audit di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatra Selatan Valentina, J. V. 2022	Temuan SPI, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, Penyelesaian Kerugian Daerah dan Opini Audit sebagai variabel dependen	Temuan Kepatuhan, dan lokus penelitian di Provinsi Sumatra Selatan	Temuan SPI, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Penyelesaian Kerugian Daerah berpengaruh signifikan terhadap opini audit
2	Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern, Ketidakpatuhan pada Perundang-undangan dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Opini Audit Pemerintah Daerah Mutiara, Masnila, dan Nurhasanah 2022	Temuan Pengendalian Intern, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Opini Audit sebagai variabel independen	Tidak meneliti variabel Penyelesaian Kerugian Daerah	Kelemahan SPI dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap Opini Audit Pemerintah Daerah

No	Judul, Nama Peneliti, tahun	Persamaan	Perbedaan	Hasil
3	Temuan dan Tindak Lanjut Lanjut Hasil Pemeriksaan terhadap Opini Audit (Studi pada Pemerintah Provinsi di Indonesia) Amyulianthy, Anto, dan Budi 2020	Temuan Pengendalian Intern, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Opini Audit sebagai variabel dependen	Tidak Meneliti Variabel Penyelesaian Kerugian Daerah, dan lokus pada Pemerintah Provinsi di Indonesia	Temuan audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap opini audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap opini audit
4	Pengaruh Temuan Kepatuhan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Temuan Sistem Pengendalian Internal terhadap Opini Audit Laporan Keuangan (Studi Empiris BPK Perwakilan Provinsi Jambi) Purba 2024	Temuan Pengendalian Intern, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Opini Audit sebagai variabel dependen	Lokus di Provinsi Jambi, Temuan Kepatuhan, tidak meneliti Penyelesaian Kerugian Daerah	Temuan SPI dan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah
5	Pengaruh Temuan Audit dan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan terhadap Opini Audit BPK (Studi pada Pemerintah Daerah di Indonesia) Hidayat dan Prasetyo 2021	Temuan Audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, Opini Audit BPK	Penyelesaian Kerugian Daerah, Temuan Pengendalian Intern	Temuan Audit dan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK pada pemerintah daerah
6	Pengaruh Temuan Sistem Pengendalian Internal, Temuan Kepatuhan Peraturan Perundangan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Penyelesaian Kerugian Daerah terhadap Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota di Pulau Sumatra Apriani 2025	Temuan SPI, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, Penyelesaian Kerugian Daerah, dan Opini Audit	Lokus pada pemerintah kota di Pulau Sumatra, Temuan Kepatuhan Peraturan Perundangan	Temuan SPI, Kepatuhan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Penyelesaian Kerugian Daerah berpengaruh signifikan terhadap Opini Audit LKPD

No	Judul, Nama Peneliti, tahun	Persamaan	Perbedaan	Hasil
7	Pengaruh Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan Peraturan Perundang-undangan terhadap Opini Audit BPK Nugraha dan Susanto 2022	Sistem Pengendalian Intern, dan Opini Audit	Kepatuhan Peraturan Perundang-undangan, dan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan	Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan Peraturan Perundang-undangan berpengaruh signifikan terhadap Opini Audit

Dari tabel penelitian terdahulu yang telah dikemukakan di atas, maka dapat dibuat matriks hasil penelitian sebagai berikut:

Tabel 2. 2
Perbedaan Penelitian Terdahulu dengan Penelitian Penulis

Penelitian	Tahun	Temuan Pengendalian Intern	Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan	Temuan Audit	Penyelesaian Kerugian Daerah	Opini Audit BPK	Temuan Kepatuhan Peraturan undangan	Kelemahan SPI	Ketidakpatuhan peraturan perundangan
Valentina, J. V	2022	✓	✓	-	✓	✓	-	-	-
Mutiara, Masnila, dan Nurhasanah	2022	✓	✓	-	-	✓	-	✓	✓
Amyulianthy, Anton, dan Budi	2020	✓	✓	-	-	✓	-	-	-
Purba	2024	✓	✓	-	-	✓	✓	-	-
Hidayat dan Prasetyo	2021	-	✓	✓	-	✓	-	-	-
Apriani	2025	✓	✓	-	✓	✓	✓	-	-

Nugraha dan Susanto	2022	✓	-	-	-	✓	✓	-	-
Rahmanisa Ratika	2026	✓	✓	-	✓	✓	-	-	-

Keterangan: Tanda ✓ = Diteliti

Tanda - = Tidak Diteliti

Berdasarkan tabel penelitian terdahulu di atas, terdapat persamaan variabel Temuan Pengendalian Intern, Tidak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Penyelesaian Kerugian Daerah terhadap Opini Audit dengan penelitian Valentina, J. V (2022), Mutiara, Masnila, dan Nurhasanah (2022), Amyulianthy, Anton, dan Budi (2020), Purba (2024), Hidayat dan Prasetyo (2021), Apriani (2025), Nugraha dan Susanto (2022).

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Valentina (2022) adalah pada variabel dan lokus penelitian. Pada penelitian Valentina variabel yang digunakan meliputi Temuan SPI, Temuan Kepatuhan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Penyelesaian Kerugian Daerah terhadap Opini Audit di Kabupaten/Kota Provinsi Sumatra Selatan, sedangkan penulis tidak meneliti variabel temuan kepatuhan dan lokus penelitian penulis adalah di Provinsi Jawa Barat. Persamaan penelitian ini dengan penelitian Valentina adalah sama-sama meneliti variabel Temuan Pengendalian Intern, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, Penyelesaian Kerugian Daerah, dan Opini Audit sebagai variabel dependen.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Mutiara, Masnila, dan Nurhasanah (2022) adalah pada variabel penelitian. Pada penelitian

Mutiara, Masnila, dan Nurhasanah variabel yang digunakan meliputi Kelemahan Sistem Pengendalian Intern, Ketidakpatuhan pada Peraturan Perundang-undangan, dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Opini Audit Pemerintah Daerah, sedangkan penulis tidak meneliti variabel Ketidakpatuhan pada Peraturan Perundang-undangan dan Kelemahan SPI secara terpisah, serta menambahkan variabel Penyelesaian Kerugian Daerah. Persamaan penelitian ini dengan penelitian Mutiara, Masnila, Dan Nurhasanah adalah sama-sama meneliti variabel Temuan Pengendalian Intern, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Opini Audit sebagai variabel dependen.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Amyulianthy, Anto, dan Budi (2020) adalah pada variabel dan lokus penelitian. Pada penelitian tersebut variabel yang digunakan adalah Temuan Pengendalian Inten dan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan terhadap Opini Audit pada Pemerintah Provinsi di Indonesia, sedangkan penulis menambahkan variabel Penyelesaian Kerugian Daerah dan lokus penelitian penulis adalah Provinsi Jawa Barat. Persamaan penelitian ini dengan penelitian Amyulianthy, Anto, dan Budi adalah sama-sama meneliti variabel Temuan Pengendalian Intern, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Opini Audit sebagai variabel dependen.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Purba (2024) adalah pada variabel penelitian. Pada penelitian Purba variabel yang digunakan meliputi Temuan Kepatuhan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Temuan Sistem Pengendalian Internal terhadap Opini Audit Laporan Keuangan di Provinsi Jambi, sedangkan penulis tidak meneliti variabel Temuan Kepatuhan,

menambahkan variabel Penyelesaian Kerugian Daerah, dan lokus penelitian penulis di Provinsi Jawa Barat. Persamaan penelitian ini dengan penelitian Purba adalah sama-sama meneliti variabel Temuan Pengendalian Intern, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Opini Audit sebagai variabel dependen.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Hidayat dan Prasetyo (2021) adalah pada variabel penelitian. Pada penelitian Hidayat dan Prasetyo variabel yang digunakan adalah Temuan Audit dan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan terhadap Opini Audit BPK pada Pemerintah Daerah di Indonesia, sedangkan penulis menambahkan variabel Temuan Pengendalian Intern dan Penyelesaian Kerugian Daerah. Persamaan penelitian ini dengan penelitian Hidayat dan Prasetyo adalah sama-sama meneliti variabel Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Opini Audit sebagai variabel dependen.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Apriani (2025) adalah pada variabel penelitian. Pada penelitian Apriani variabel yang digunakan meliputi Temuan Sistem Pengendalian Internal, Temuan Kepatuhan Peraturan Perundangan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Penyelesaian Kerugian Daerah terhadap Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kota di Pulau Sumatra, sedangkan penulis tidak meneliti variabel Temuan Kepatuhan Peraturan Perundangan dan lokus penelitian penulis adalah seluruh pemerintah daerah di Indonesia. Persamaan penelitian ini dengan penelitian Apriani adalah sama-sama meneliti variabel Temuan Pengendalian Intern, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, Penyelesaian Kerugian Daerah, dan Opini Audit sebagai variabel dependen.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Nugraha dan Susanto (2022) adalah pada variabel penelitian. Pada penelitian Nugraha dan Susanto variabel yang digunakan adalah Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan Peraturan Perundang-undangan terhadap Opini Audit BPK, sedangkan penulis menambahkan variabel Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Penyelesaian Kerugian Daerah, serta tidak meneliti variabel Kepatuhan Peraturan Perundang-undangan. Persamaan penelitian ini dengan penelitian Nugraha dan Susanto adalah sama-sama meneliti variabel Temuan Pengendalian Intern dan Opini Audit sebagai variabel dependen.

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Temuan Pengendalian Intern Terhadap Opini Audit

Temuan pengendalian intern berpengaruh negatif terhadap opini audit dan juga menjadi kendala dalam pencapaian opini WTP. Keberadaan sistem pengendalian intern terhadap opini audit sangat penting karena dapat dilihat dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) 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 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 materiil. 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 Rahmi (2020) serta Putri (2021) yang mengungkapkan bahwa Temuan Pengendalian Intern berdampak atas opini audit. Dalam penelitian tersebut dijelaskan bahwa semakin banyak temuan pengendalian intern mengindikasikan semakin banyak pula pelanggaran yang terjadi serta tidak terpenuhinya Standar Operasional Prosedur (SOP). Dengan demikian, apabila sistem pengendalian intern suatu entitas berjalan dengan baik, maka jumlah temuan pengendalian intern suatu entitas berjalan dengan baik dan opini yang diperoleh juga akan semakin baik.

Penelitian yang dilakukan Arif Setiawan (2017) juga mengungkapkan hubungan temuan SPI dengan perubahan opini audit. Dalam penelitiannya menjelaskan apabila lemahnya sistem pengendalian intern suatu entitas hal ini akan berpengaruh terhadap pemberian opini audit.

Dari uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa temuan kelemahan pengendalian intern berpengaruh terhadap opini audit yang diberikan BPK. Semakin banyak temuan pada sistem pengendalian intern menunjukkan bahwa pengendalian di pemerintah daerah belum berjalan efektif, sehingga dapat menurunkan kualitas laporan keuangan dan memperkecil peluang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Sebaliknya, jika sistem pengendalian intern berjalan dengan baik dan temuan semakin sedikit, maka kemungkinan memperoleh opini audit yang lebih baik akan semakin besar.

2.2.2 Pengaruh Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Terhadap Opini Audit

Tindak lanjut hasil pemeriksaan adalah kegiatan yang dilakukan entitas yang diperiksa dan pihak lain yang kompeten untuk melaksanakan rekomendasi hasil pemeriksaan. Sebagai langkah percepatan tindak lanjut penyelesaian atas temuan BPK. BPK memantau tindak lanjut terhadap temuan dan rekomendasi yang diberikan kepada pemerintah daerah.

Berdasarkan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 dijelaskan bahwa, atas temuan tersebut BPK juga memberikan rekomendasi berupa saran, terkait langkah apa yang dapat dilakukan oleh entitas untuk memperbaiki kelemahan dan ketidakpatuhan yang terjadi. Oleh karenanya, BPK tidak hanya melakukan

pemeriksaan, tetapi juga memiliki kewajiban untuk memantau dan memberikan hasil pemantauan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan kepada lembaga perwakilan.

Dari penelitian yang dilakukan Pratiwi dan Aryani (2016) yang menemukan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan tidak berpengaruh terhadap opini audit. Menurut BPK bahwa tindak lanjut hasil temuan audit akan meningkatkan tata kelola keuangan yang baik, tata kelola keuangan yang baik tentu saja akan meningkatkan opini BPK menjadi lebih baik.

Berbeda dengan penelitian Rahmi dan Ariani (2020) yang menyatakan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh terhadap opini audit artinya tindak lanjut yang dilakukan oleh pemerintah daerah atas rekomendasi yang diberikan BPK dapat mencerminkan baik tidaknya pengelolaan keuangan suatu pemerintah daerah yang dinilai dari opini laporan keuangan pemerintah daerah.

Dari uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan merupakan upaya yang dilakukan oleh entitas yang diperiksa untuk menindaklanjuti rekomendasi BPK guna memperbaiki kelemahan dan ke tidak patuhan dalam pengelolaan keuangan daerah. Tindak lanjut ini berperan dalam meningkatkan kualitas tata kelola keuangan.

2.2.3 Pengaruh Penyelesaian kerugian Daerah Terhadap Opini Audit

Penyelesaian kerugian daerah dapat berpengaruh positif terhadap penentuan opini audit yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Keberadaan penyelesaian kerugian daerah sangat penting karena dapat dilihat dari Ikhtisar

Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) BPK yang mengungkapkan bahwa apabila pemerintah daerah memperoleh opini WTP dan WDP, maka entitas tersebut telah melaksanakan penyelesaian kerugian daerah secara memadai, sedangkan apabila memperoleh opini TMP dan TW, maka masih banyak kerugian daerah yang belum diselesaikan. Semakin banyak kerugian daerah yang berhasil diselesaikan sebagaimana tercantum dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP), berarti semakin efektif pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan daerah, atau dapat dikatakan semakin besar peluang untuk mendapatkan opini audit yang lebih baik.

Dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara, dinyatakan bahwa setiap temuan kerugian daerah yang ditemukan oleh BPK wajib ditindaklanjuti oleh entitas yang diperiksa. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2016 tentang Tata Cara Tuntutan Ganti Kerugian Negara/Daerah, penyelesaian kerugian daerah yang efektif akan mampu memberikan keyakinan memadai atas keandalan laporan keuangan. Jukluk Pemeriksaan BPK menyatakan bahwa hasil pengujian atas penyelesaian kerugian daerah merupakan salah satu kriteria dalam penentuan opini pemeriksaan. Evaluasi atas tingkat penyelesaian kerugian daerah menjadi salah satu dasar pemberian opini audit. Opini yang diberikan oleh BPK terhadap laporan keuangan pemerintah daerah akan dipengaruhi oleh sejauh mana kerugian daerah telah diselesaikan oleh entitas yang bersangkutan.

Menurut Wulandari dan Pratama (2023) dalam penelitiannya penyelesaian kerugian daerah berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK. Dengan penyelesaian kerugian daerah yang tepat waktu dan sesuai dengan regulasi maka

akan meningkatkan kemungkinan pemerintah daerah memperoleh opini WTP oleh BPK.

Menurut Nugroho dan Hayati (2022) dalam penelitiannya menyatakan bahwa penyelesaian kerugian daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap opini audit pemerintah daerah. Semakin tinggi penyelesaian kerugian daerah, maka semakin besar kemungkinan pemerintah daerah mendapatkan opini audit yang lebih baik dari BPK RI.

2.2.4 Pengaruh Temuan Pengendalian Intern, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Penyelesaian Kerugian Daerah Secara Simultan Terhadap Opini Audit

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) BPK RI (2017), menyatakan bahwa:

“Opini audit yang diberikan oleh BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah didasarkan pada penilaian menyeluruh terhadap kelemahan sistem pengendalian intern, tingkat kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, serta penyelesaian kerugian daerah yang ditemukan selama proses pemeriksaan.”

Menurut Mardiasmo (2018:312), menyatakan:

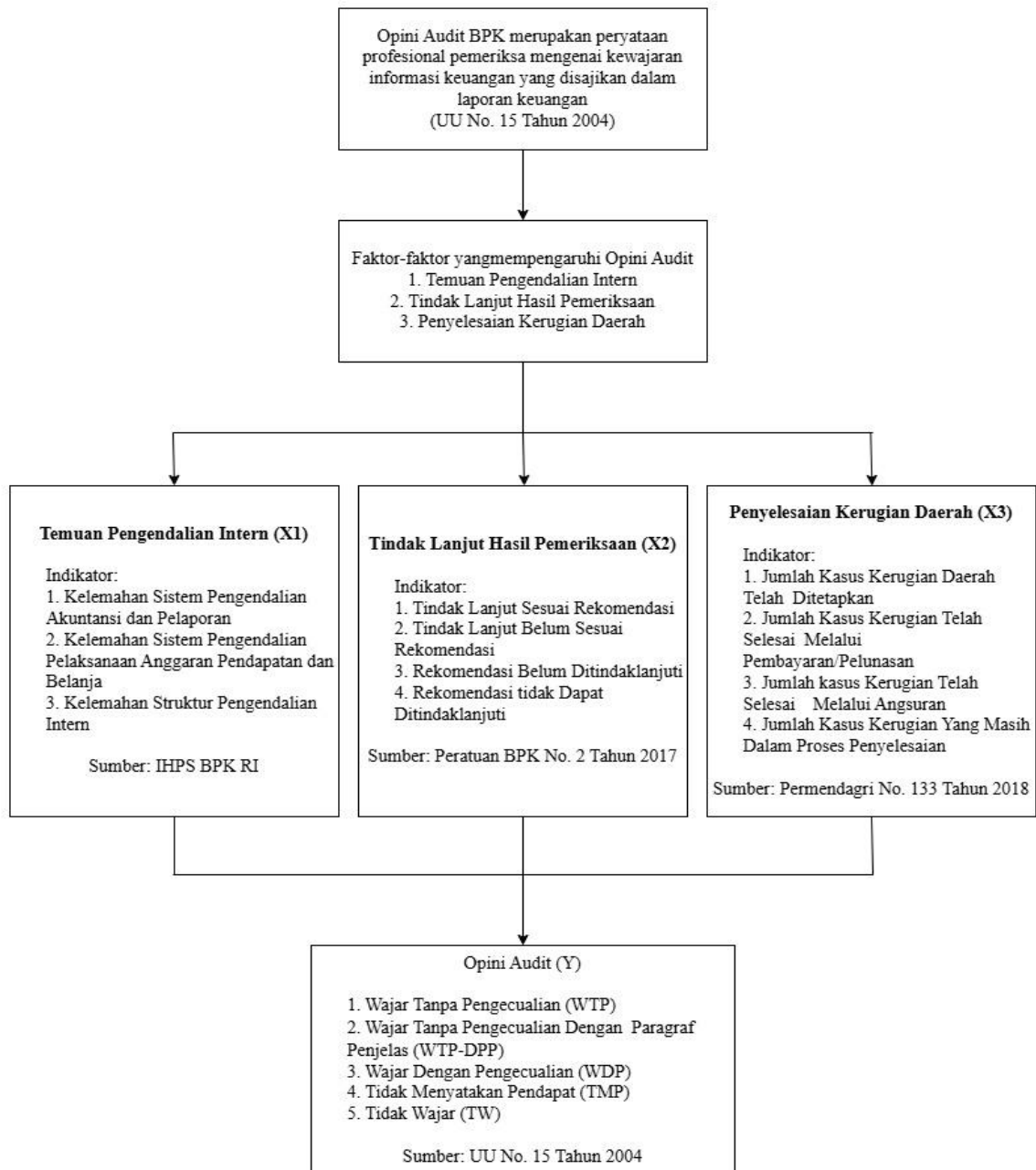
“Kualitas opini audit laporan keuangan pemerintah daerah merupakan hasil dari interaksi antara kualitas pengendalian intern, efektivitas tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan, dan ketuntasan penyelesaian kerugian daerah, sehingga ketiga faktor tersebut secara bersama-sama memberikan dampak yang nyata terhadap penilaian kewajaran laporan keuangan oleh auditor.”

Berdasarkan beberapa pernyataan di atas maka sampai pada pemahaman penulis bahwa temuan pengendalian intern, tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan penyelesaian kerugian daerah secara simultan berpengaruh terhadap opini audit. Dengan adanya penerapan pengendalian intern yang baik, tindak lanjut hasil

pemeriksaan yang efektif, serta penyelesaian kerugian daerah yang tuntas secara bersama-sama akan meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sehingga memperoleh opini audit yang lebih baik.

Dari pernyataan-pernyataan di atas dapat dilihat bahwa ketiga variabel tersebut secara simultan dinilai lebih memberikan pengaruh yang signifikan terhadap opini audit apabila dikelola secara terintegrasi. Penguatan sistem pengendalian intern yang didukung oleh penyelesaian tindak lanjut rekomendasi secara konsisten dan ketuntasan penyelesaian kerugian daerah akan memberikan keyakinan yang lebih besar kepada auditor terhadap keandalan dan kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah. Ketiga aspek ini juga mampu menghasilkan informasi guna penyusunan laporan keuangan yaitu informasi mengenai akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan daerah sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berlaku tentang laporan keuangan yang lebih komprehensif.

2.2.6 Bagan Kerangka Penelitian



Gambar 2. 1 Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2017:64) pengertian hipotesis penelitian adalah sebagai berikut:

“Merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian. Dimana rumusan masalah tersebut bisa berupa pernyataan tentang hubungan dua variabel atau lebih, perbandingan (komparasi) atau variabel mandiri (deskripsi).”

Berdasarkan pendapat tersebut ada 4 hipotesis yang penulis ajukan yaitu sebagai berikut:

Hipotesis 1 = Temuan Pengendalian Intern berpengaruh negatif terhadap Opini Audit

Hipotesis 2 = Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan berpengaruh positif terhadap Opini Audit

Hipotesis 3 = Penyelesaian Kerugian Daerah berpengaruh positif terhadap Opini Audit

Hipotesis 4 = Temuan Pengendalian Intern, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, dan Penyelesaian Kerugian Daerah berpengaruh terhadap Opini Audit