

**PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERN, KEPATUHAN TERHADAP PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN, OPINI AUDIT TAHUN SEBELUMNYA DAN UMUR PEMERINTAH DAERAH TERHADAP PENERIMAAN OPINI WAJAR TANPA PENGECEUALIAN PADA LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI SELURUH INDONESIA**

**Desi Fatimah, Ria Nelly Sari & M. Rasuli**  
**Magister Akuntansi Universitas Riau**

**ABSTRACT**

*The objectives of this research are to prove empirically by explaining the direct effect of the independent variable internal control system, compliance with laws and regulations, the previous year's audit opinion and the age of the local government against acceptance of an unqualified opinion on the financial statements of the local government. Internal control system variable is proxied by weakness of the system of internal control that consist of the weaknesses of the system of accounting and reporting controls (SPAP), the weakness of the implementation of the control system of income and expenditure budget (SPPAPB), the weakness of the internal control structure (StPI). As for the variable compliance with laws and regulations is proxied by the number of cases and the value of non-compliance with statutory provisions that consist of findings that result in loss of the state, the potential loss to the state, lack of acceptance, administrative irregularities, not economic, ineffectiveness and inefficiency. The data analysis was conducted using logistic regression. The population in this study is the Local Government Finance Report in Indonesia in 2008 - 2012 who obtained opinion from the BPK RI. The sample in this study amounted to 2,144 LKPD throughout Indonesia. Data in this study were obtained on the website [www.http//bpk.go.id](http://bpk.go.id) publications. [www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org) and [www.kemendagri.go.id](http://www.kemendagri.go.id). The results of research shows that the weakness of control system of accounting and reporting (SPAP), non-compliance with statutory provisions that result in the case of loss of regional/corporate and administrative irregularities negative effect on WTP opinion acceptance. While the previous year's audit opinion positive effect on WTP opinion acceptance.*

**Keywords:** *internal control system, compliance with laws and regulations, the previous year's audit opinion and the age of the local government, an unqualified opinion*

**ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan secara empiris dengan menjelaskan pengaruh langsung dari variabel independen sistem pengendalian intern, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, opini audit tahun sebelumnya dan umur pemerintah daerah terhadap penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah. Variabel Sistem pengendalian intern diproksikan dengan kelemahan sistem pengendalian intern yang terdiri dari kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP), kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (SPPAPB), kelemahan struktur pengendalian intern (StPI). Sedangkan untuk variabel kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan diproksikan dengan jumlah kasus dan nilai ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang terdiri dari temuan yang mengakibatkan kerugian negara, potensi kerugian

negara, kekurangan penerimaan, penyimpangan administrasi, ketidakhematan, ketidakefektifan dan ketidakefisienan. Analisis data dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan regresi logistik. Populasi dalam penelitian ini adalah Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di seluruh Indonesia tahun 2008-2012 yang memperoleh opini dari BPK RI. Sampel dalam penelitian ini berjumlah 2.144 LKPD di seluruh Indonesia. Data penelitian diperoleh hasil publikasi di website [www.http//bpk.go.id](http://bpk.go.id), [www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org) dan [www.kemendagri.go.id](http://www.kemendagri.go.id).

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP), Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kasus kerugian daerah/perusahaan dan penyimpangan administrasi berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini WTP. Sedangkan opini audit tahun sebelumnya berpengaruh positif terhadap penerimaan opini WTP.

**Kata Kunci:** sistem pengendalian intern, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, opini audit tahun sebelumnya dan umur pemerintah daerah, opini wajar tanpa pengecualian.

## PENDAHULUAN

Dalam rangka mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara maka Pemerintah Daerah berkewajiban menyampaikan laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah. Atas laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah tersebut akan dinilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasinya oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) dengan melakukan pemeriksaan yang hasilnya dituangkan dalam bentuk laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah yang memuat opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah (Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 pasal 16).

Dari beberapa opini yang dapat diterbitkan BPK RI, opini wajar tanpa pengecualian (WTP) merupakan opini tertinggi yang dicita-citakan oleh semua pemerintah daerah (Humas BPKP Palu, 2012). Karena perolehan opini WTP merupakan suatu prestasi dan kebanggaan tersendiri bagi pemerintah daerah bersangkutan, disamping sebagai upaya untuk menyelesaikan terealisasinya salah satu target RPJMN 2010-2014 yaitu tercapainya opini WTP pada seluruh laporan keuangan kementerian dan lembaga (LKKL, target 100%) dan pada laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD, target 60%).

Namun kenyataannya pencapaian opini WTP selama 5 tahun anggaran dari tahun 2007 sampai dengan 2011 menunjukkan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dengan capaian terbesar pada tahun anggaran 2011 sebesar 13%. Sedangkan sebagian besar laporan keuangan pemerintah daerah memperoleh opini wajar dengan pengecualian (WDP).

Bagaimanapun, pemerintah daerah perlu melakukan upaya keras dalam memperoleh opini WTP. Opini WTP hanya diberikan terhadap laporan keuangan pemerintah daerah yang menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004). Dengan kata lain opini WTP melekat pada laporan keuangan yang dapat diandalkan untuk pengambilan keputusan.

Untuk menghasilkan laporan keuangan yang dapat diandalkan, suatu organisasi harus memiliki pengendalian yang efektif, karena dengan pengendalian internal dapat meningkatkan kualitas informasi dan memberikan keyakinan tentang keandalan informasi keuangan (Johnstone, Gramling and Rittenberg, 2014: 6, 9).

Sementara itu di Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 pasal 58 telah mengamanatkan bagi Presiden selaku Kepala Pemerintahan untuk menyelenggarakan sistem pengendalian intern di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh. Karena dengan sistem pengendalian intern, pemerintah dapat mengendalikan seluruh kegiatan yang diselenggarakan baik ditingkat Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah beserta jajarannya. Selain itu, pemerintah dapat mencapai tujuannya secara efisien dan efektif, melaporkan pengelolaan keuangan negara secara andal, mengamankan aset negara, dan mendorong ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008, penjelasan umum).

Bagi auditor selaku pemberi opini, menjadikan sistem pengendalian intern sebagai informasi penting dalam perencanaan uji tertentu untuk menentukan kecenderungan dan keluasan kesalahan penyajian laporan keuangan (Hall and Tommie, 2007: 41). Sehingga jika auditor menemukan tingkat implementasi sistem pengendalian intern pada level terendah yang menunjukkan adanya kelemahan pengendalian intern suatu organisasi maka kondisi tersebut harus menjadi salah satu pertimbangan auditor dalam menentukan tingkat kewajaran penyajian suatu laporan keuangan yang berakhir pada pemberian opini.

Pertimbangan auditor terhadap kelemahan sistem pengendalian intern dalam pemberian opini telah dibuktikan dari beberapa penelitian yang dilakukan oleh Kawedar (2009), Sunarsih (2013) dan Lasena (2012), Sipahutar dan Khairani (2013). Hasil penelitian tersebut secara umum menyimpulkan kelemahan sistem pengendalian intern dalam menyajikan laporan keuangan menyebabkan penurunan opini atau diperolehnya opini berupa opini wajar dengan pengecualian, *disclaimer* bahkan opini tidak wajar.

Selain sistem pengendalian intern, auditor juga mempertimbangkan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dalam melakukan pemeriksaannya. Bagi auditor dalam memberikan pendapatnya tidak hanya meyakini bahwa laporan keuangan dengan gambaran telah disajikan secara benar dan jujur serta sesuai dengan standar akuntansi semata tetapi juga mempertimbangkan relevansinya terhadap undang-undang (CPA Australia Ltd, 2013). Karena laporan keuangan khususnya untuk sektor publik juga harus dapat memberikan jaminan kepada pengguna laporan keuangan dan otoritas penguasa tentang pengelolaan sumber daya yang dilakukan telah memenuhi ketentuan hukum yang ditetapkan (Mardiasmo, 2002 dalam Nordiawan dan Hertianti, 2011: 125).

Suatu laporan keuangan dapat dinilai tidak wajar karena adanya salah saji material yang disebabkan dari tindakan/kegiatan yang melanggar kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang dapat berpengaruh langsung terhadap penyajian laporan keuangan (Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2007). Ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang diketahui akan menjadi tanggung jawab auditor untuk mempertimbangkan pengaruhnya terhadap laporan keuangan, termasuk kecukupan pengungkapan. Apabila auditor menemukan pengaruh tindakan ketidakpatuhan tersebut bersifat material dan tidak memadai dalam pengungkapannya maka auditor harus memodifikasi audit sesuai dengan hal tersebut (Arens, Elder and Beasley, 2008: 189). Dari beberapa hasil penelitian terdahulu, ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan menyebabkan laporan keuangan pemerintah daerah belum memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (WTP) sebagaimana dibuktikan oleh Sipahutar dan Khairani (2013), Atyanta (2011) dan Sunarsih (2013).

Keterkaitan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan efektivitas sistem pengendalian intern terhadap pemberian opini atas laporan keuangan pemerintah sudah secara jelas menjadi dasar atau kriteria pemberian opini oleh BPK RI menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 pada penjelasan pasal 16 ayat 1. Namun selain hal tersebut, menarik untuk dipelajari tentang konsistensi BPK RI dalam pemberian opini apakah dapat dipengaruhi oleh faktor-faktor lainnya. Misalnya dengan adanya penelitian yang menunjukkan sulitnya pemerintah daerah dalam memperoleh opini WTP disebabkan kendala penyelesaian rekomendasi tahun-tahun sebelumnya yang ditunjukkan dengan adanya rekomendasi tahun-tahun sebelumnya yang tindaklanjutnya tidak sesuai dengan rekomendasinya dan juga terdapat rekomendasi yang belum ditindaklanjuti karena membutuhkan waktu yang lama dalam penyelesaiannya. Sehingga dari kondisi tersebut, dimungkinkan bagi pemerintah daerah untuk menerima opini audit yang sama dengan opini audit tahun sebelumnya (Atyanta, 2011).

Kemudian dari perkembangan opini laporan keuangan pemerintah daerah lainnya yang perlu dicermati dari Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2012 BPK RI, atas perolehan opini dari tahun 2007 s.d. 2011 adalah perolehan opini WTP tidak hanya untuk pemerintah daerah yang sudah lama terbentuk namun juga bagi pemerintah daerah yang baru terbentuk melalui pemekaran wilayah. Padahal untuk pemerintah daerah yang sudah lama terbentuk, tentunya dinilai lebih dulu memiliki kemampuan dalam hal dukungan teknis dan fasilitas peningkatan kemampuan kelembagaan pemerintahan daerah, sumber daya manusia, kepegawaian daerah, pengelolaan keuangan daerah, dan pelayanan publik (Peraturan Pemerintah Nomor 78 Tahun 2007) bila dibandingkan dengan pemerintah daerah yang baru terbentuk melalui pemekaran wilayah. Untuk itu, peneliti berupaya melihat keterkaitan variabel lainnya yaitu pengaruh opini audit tahun sebelumnya dan umur pemerintah daerah terhadap penerimaan opini laporan keuangan pemerintah daerah.

Pengaruh opini audit tahun sebelumnya terhadap pemberian opini audit hanya ditemukan dalam penelitian untuk perusahaan atau sektor privat. Sebagaimana penelitian yang dilakukan Banimahd, Noorifard and Davoudabadi (2013), Reno, Imelda dan Elsa (2012) dan Malek (2011). Sedangkan pengaruh umur pemerintah daerah terkait dengan kemampuan yang dimiliki pemerintah daerah yang lebih lama terbentuk dinilai lebih baik dibandingkan pemerintah daerah yang baru terbentuk dalam hal pengelolaan keuangan daerah dibuktikan dari hasil penelitian Suhardjanto dan Lesmana (2010) dan Syafitri (2012).

Oleh karena belum banyak penelitian yang dilakukan terhadap faktor-faktor yang mempengaruhi opini laporan keuangan pemerintah daerah dan objek penelitian yang masih terbatas, maka peneliti tertarik melakukan penelitian pada pemerintah daerah yang telah diperiksa laporan keuangan pemerintah daerahnya oleh BPK RI yaitu opini atas laporan keuangan pemerintah provinsi/kabupaten/kota di seluruh Indonesia untuk periode lima tahun anggaran. Hal ini dikarenakan peneliti ingin mengetahui variabel-variabel yang dapat mempengaruhi opini laporan keuangan pemerintah daerah dengan cakupan objek penelitian yang lebih luas.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka judul dari penelitian ini adalah "Pengaruh Sistem Pengendalian Intern, Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan, Opini Audit Tahun Sebelumnya dan Umur Pemerintah Daerah Terhadap Penerimaan Opini Wajar Tanpa Pengecualian Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah".

## TINJAUAN TEORITIS

### **Sistem Pengendalian Intern Berpengaruh terhadap Penerimaan Opini WTP pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Bagi suatu organisasi seperti pemerintah daerah yang memiliki berbagai lokasi, operasi, dan proses yang komplis, tentunya tidak mudah untuk memastikan bahwa laporan keuangan yang dihasilkannya secara tepat waktu dan dapat diandalkan tanpa menggunakan suatu pengendalian yang terintegrasi (The Center for Audit Quality, 2013). Pengendalian dimaksud adalah sistem pengendalian intern yang berupa proses yang integral yang melekat di sepanjang kegiatan dan dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai sehingga dapat diperoleh keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008).

Pengendalian internal yang memadai diperlukan sebagai salah satu metode untuk mencegah terjadinya kecurangan dan ketidakakuratan pelaporan keuangan (Elmaleh, 2006). Untuk memastikan bahwa pengendalian internal sudah dibangun sesuai tujuannya, menjadi tanggung jawab BPK RI dalam pemeriksaan laporan keuangan untuk melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah (Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 pasal 12). Dari hasil pemeriksaannya, BPK RI hanya dapat mengeluarkan opini wajar tanpa pengecualian apabila tidak ditemukan kelemahan pengendalian intern yang material dan berpengaruh signifikan terhadap pengambilan keputusan. Sehingga BPK RI dapat menyimpulkan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar.

Kelemahan pengendalian intern atas pelaporan keuangan yang diidentifikasi pemeriksa BPK RI dalam pemeriksaan keuangan tersebut telah dikelompokkan menjadi kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP), kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (SPPAPB), kelemahan struktur pengendalian intern (StPI) dan kelemahan sistem pengendalian intern lainnya (Lain) yang dilaporkan BPK RI dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan setiap semester. Sehingga jika salah satu dari kelompok sistem pengendalian intern tersebut ditemukan kelemahan tentunya memiliki keterkaitan dengan pemberian opini oleh BPK RI.

Hal ini dibuktikan dari beberapa penelitian yang dilakukan diantaranya oleh Atyanta (2011) bahwa kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja menjadi kendala dalam pencapaian opini WTP, Kawedar (2009) bahwa belum disusunnya sistem dan prosedur penyusunan APBD yang merupakan salah satu bentuk kelemahan struktur pengendalian intern sehingga terjadi penurunan opini audit dari Wajar Dengan Pengecualian menjadi *disclaimer*, serta penelitian Defera (2013) bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan yang selalu berpengaruh negatif pada seluruh pemerintah daerah di Indonesia dalam penentuan opini laporan keuangan pemerintah daerahnya.

Dengan demikian, dalam penelitian ini sistem pengendalian intern diprosikan menjadi kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP), kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (SPPAPB), dan kelemahan struktur pengendalian intern (StPI) dan kelemahan sistem pengendalian intern lainnya (Lain). Sehingga berdasarkan penjelasan diatas hipotesis berikut diajukan:

- H1a : Ada pengaruh negatif antara kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H1b : Ada pengaruh negatif antara kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja (SPPAPB) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H1c : Ada pengaruh negatif antara kelemahan struktur pengendalian intern (StPI) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H1d : Ada pengaruh negatif kelemahan sistem pengendalian intern lainnya (Lain) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah

### **Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan Berpengaruh terhadap Penerimaan Opini WTP pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan disebutkan sebagai salah satu faktor yang dipertanyakan dari diterbitkannya laporan keuangan sektor publik. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tercermin dari tindakan *illegal* yang terjadi atau ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang ditemukan. Ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dapat menyebabkan salah saji material dari informasi dalam laporan keuangan atau data keuangan lain yang secara signifikan terkait dengan tujuan pemeriksaan. Sehingga harus dirancang pemeriksaan untuk mendeteksinya (Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2007)

Untuk itu, BPK RI dalam pemeriksaannya melakukan pengujian kepatuhan pada entitas pemerintah daerah terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan serta ketidakpatutan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan. Apabila dari pengujian tersebut ditemukan ketidakpatuhan, maka pemeriksa menerbitkan laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan dengan memuat suatu paragraf yang merujuk kepada laporan atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.

Menurut penelitian Hendarto (2006) menyimpulkan bahwa hanya ketidaktaatan terhadap peraturan yang berkaitan dengan kebijakan akuntansi yang perlu diakumulasi dalam penentuan kewajaran laporan keuangan. Menurut Arens, Elder and Beasley (2008: 189), atas tindakan *illegal* yang ditemukan maka sikap auditor harus mempertimbangkan pengaruhnya terhadap laporan keuangan termasuk kecukupan pengungkapannya jika tidak auditor harus memodifikasi laporan audit.

Dari temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang diidentifikasi pemeriksa BPK RI dalam pemeriksaan keuangannya telah dikelompokkan dengan cara mengungkapkan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian Negara, potensi kerugian Negara, kekurangan penerimaan, penyimpangan administrasi, ketidakhematan, ketidakefektifan dan ketidakefisienan yang dilaporkan BPK RI dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan setiap semester. Sehingga jika salah satu dari kelompok ketidakpatuhan tersebut ditemukan tentunya memiliki keterkaitan dengan pemberian opini oleh BPK RI.

Hal ini dibuktikan dari beberapa penelitian yang dilakukan diantaranya oleh Atyanta (2011) bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku yaitu ditemukan kasus kerugian daerah, kekurangan penerimaan, administrasi dan ketidakefektifan menjadi kendala dalam pencapaian opini WTP.

Sedangkan Sipahutar dan Khairani (2013), Defera (2013) dan Sunarsih (2013), membuktikan bahwa kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku mempengaruhi penerimaan opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah tanpa menjelaskan secara rinci bentuk ketidakpatuhan yang ditemukan.

Dengan demikian, variabel kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan dalam penelitian ini diprosikan dengan jumlah kasus dan nilai dari temuan ketidakpatuhan yang mengakibatkan kerugian negara, potensi kerugian negara, kekurangan penerimaan, penyimpangan administrasi, ketidakhematan, ketidakefektifan dan ketidakefisienan. Sehingga berdasarkan penjelasan diatas hipotesis berikut diajukan

- H2a : Ada pengaruh negatif antara jumlah kasus kerugian daerah/perusahaan (kasus KD) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2b : Ada pengaruh negatif antara kasus potensi kerugian daerah/perusahaan (kasus PKD) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2c : Ada pengaruh negatif antara kasus kekurangan penerimaan (Kasus KP) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2d : Ada pengaruh negatif antara kasus Ketidakhematan (kasus Kth) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2e : Ada pengaruh negatif antara kasus Ketidakefektifan (Kasus Ktf) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2f : Ada pengaruh negatif antara kasus Ketidakefisienan (kasus Ktfs) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2g : Ada pengaruh negatif antara penyimpangan administrasi (kasus Adm) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2h : Ada pengaruh negatif antara nilai kerugian daerah/perusahaan (nilai KD) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2i : Ada pengaruh negatif antara nilai potensi kerugian daerah/perusahaan (nilai PKD) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2j : Ada pengaruh negatif antara nilai kekurangan penerimaan (nilai KP) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2k : Ada pengaruh negatif antara nilai Ketidakhematan (nilai Kth) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2l : Ada pengaruh negatif antara nilai Ketidakefektifan (nilai Ktf) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah
- H2m : Ada pengaruh negatif antara nilai Ketidakefisienan (nilai Ktfs) dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah

### **Opini Audit Tahun Sebelumnya terhadap Penerimaan Opini WTP pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Opini audit tahun sebelumnya adalah opini audit yang diterima pada tahun sebelumnya atau satu tahun sebelum tahun penelitian. Menurut *International Standard On Auditing (ISA) 710*, opini audit tahun sebelumnya memiliki keterkaitan dengan opini tahun berikutnya selama masalah yang memunculkan modifikasi

tersebut belum terpecahkan dan angka yang sesuai belum disajikan kembali atau belum diungkapkan secara benar.

Hal ini dibuktikan dari penelitian oleh Malek (2011), Reno, Imelda dan Elsa (2012), dan Banimahd, Noorifard and Davoidabadi (2013), menunjukkan bahwa salah satu faktor penentu dalam penerbitan laporan audit wajar tanpa pengecualian adalah opini auditor pada tahun sebelumnya. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa opini auditor pada tahun sebelumnya memiliki hubungan langsung dan positif dengan penerbitan laporan audit wajar tanpa pengecualian pada tahun berjalan.

Selain itu, sulitnya pemerintah daerah dalam memperoleh opini WTP antara lain disebabkan kendala penyelesaian rekomendasi tahun-tahun sebelumnya (Atyanta, 2011). Sehingga dimungkinkan bagi pemerintah daerah untuk menerima opini audit yang sama dengan opini audit tahun sebelumnya. Berdasarkan penjelasan diatas hipotesis berikut diajukan:

H3 : Ada pengaruh positif antara opini audit tahun sebelumnya dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah

#### **Umur Pemerintah Daerah terhadap Penerimaan Opini WTP pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Umur pemerintah daerah dapat diartikan tahun dibentuknya suatu pemerintahan daerah yang didasarkan pada Undang-Undang pembentukan daerah tersebut (Syafitri, 2012). Hal ini berarti bahwa secara legal, pembentukan suatu pemerintah daerah ditetapkan dalam suatu undang-undang. Sehingga variabel umur pemerintah daerah dapat diukur berdasarkan sejak diterbitkannya peraturan perundang-undangan pembentukan pemerintah daerah yang bersangkutan.

Dalam hal pengelolaan keuangan, pemerintah daerah dengan umur yang lebih lama memiliki kemampuan yang lebih baik dibandingkan pemerintah daerah dengan umur yang lebih baru. Menurut hasil penelitian Suhardjanto dan Lesmana (2010) dan Syafitri (2012), umur pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan. Hasil tersebut menunjukkan bahwa pemerintah daerah yang keberadaannya lebih lama akan lebih patuh dan lebih lengkap dalam mengungkapkan informasi laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini karena pemerintah daerah yang lebih lama memiliki lebih banyak pengalaman dan informasi dari pada pemerintah daerah yang lebih muda. Begitu juga berkaitan dengan sistem administrasi, pemerintah daerah dengan umur yang lebih tua dengan berbagai pengalamannya akan memiliki proses administrasi dan pencatatan yang lebih baik sehingga menghasilkan laporan keuangan yang semakin bagus dan akhirnya berimplikasi dalam meraih opini WTP. Berdasarkan penjelasan diatas hipotesis berikut diajukan:

H4 : Ada pengaruh positif antara umur pemerintah daerah dengan kemungkinan penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah

### **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan analisis statistik deskriptif dan inferensial menggunakan software SPSS. Analisis inferensial dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan regresi logistik.

Populasi penelitian adalah laporan keuangan pemerintah daerah di seluruh Indonesia selama 5 tahun anggaran yaitu untuk tahun anggaran 2008 sampai dengan 2012 yang telah mendapatkan opini dari BPK RI dengan jumlah sebanyak 2.401 opini. Namun karena BPK RI belum menyajikan secara lengkap hasil pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2007 dalam daftar kelompok temuan menurut entitas yang dilaporkan dalam Ikhtisar Pemeriksaan Semester I dan II tahun 2008. Sehingga opini atas laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2007 dan variabel kelemahan sistem pengendalian intern lainnya, kasus ketidakefisienan serta nilai temuan ketidakefisienan tidak dijadikan sebagai objek penelitian ini.

Berdasarkan jenisnya, data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yaitu data yang diterbitkan atau digunakan oleh pihak lain yang bukan pengolahnya (Siregar, 2010: 128). Data sekunder dalam penelitian ini berupa data opini audit, jumlah dan nilai kasus kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang diperoleh dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I dan II BPK RI dari tahun 2009 sampai dengan tahun 2013. Selain itu, data umur pemerintah daerah diperoleh dari undang-undang yang menjadi dasar pembentukan suatu daerah. Seluruh data tersebut telah dipublikasikan di website [www.http//bpk.go.id](http://bpk.go.id), [www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org) dan [www.kemendagri.go.id](http://www.kemendagri.go.id).

Selanjutnya variabel penelitian ini terdiri dari variabel dependen adalah opini BPK RI atas laporan keuangan pemerintah daerah dan variabel bebas atau independen adalah sistem pengendalian intern, kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, opini audit tahun sebelumnya dan umur pemerintah daerah.

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Dari 2.401 sampel data opini yang diolah dan dianalisis, setelah dilakukan uji *outlier* untuk menghasilkan data yang lebih baik, terdapat 257 sampel yang harus dikeluarkan dalam penelitian ini karena *outlier*. Dengan demikian jumlah data yang dapat dianalisis menjadi 2.144 sampel. Selanjutnya dari pengolahan data penelitian melalui pengujian statistik deskriptif dan regresi logistik diperoleh hasil sebagai berikut:

### Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk menjelaskan jenis opini audit, yaitu opini WTP dan opini non WTP, untuk setiap variabel independen dalam model penelitian. Analisis ini meliputi nilai mean, minimum, maksimum dan deviasi standar dengan hasil sebagai berikut:

1. Dari 2.144 laporan keuangan pemerintah daerah yang disampel, hanya 173 laporan keuangan pemerintah daerah yang mendapatkan opini WTP atau 8,1% dari seluruh laporan keuangan pemerintah daerah sampel yang diteliti.
2. Dari tabel deskriptif diantara variabel-variabel independen tersebut, salah satunya menunjukkan bahwa angka rata-rata kasus kerugian daerah/perusahaan (Kasus KD) sampel yang diteliti sebesar 3,77 dengan minimum 0 dan maksimum 16 memberikan gambaran dari hasil pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah sampel tidak ditemukan kasus KD sama sekali sehingga jumlahnya menunjukkan 0. Namun ada dari hasil pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah sampel ditemukan kasus KD tertinggi sebanyak 16 kasus.

3. Jumlah kasus tertinggi dengan jumlah pemda terbanyak adalah kasus StPI, kasus PKD, Kasus Kth dan Kasus Ktf.
4. Jumlah kasus /nilai temuan diatas rata-rata dengan jumlah pemda terbanyak atas kasus SPAP, SPPAPB, StPI, kasus KD, Kasus PKD, Kasus KP dan kasus Ktf.
5. Hampir sebagian besar pemda mendapatkan temuan SPAP, SPPAPB, dan kasus administrasi.
6. Tingkat capaian perolehan opini WTP terbanyak yaitu 11,26% pada pemerintah daerah dengan kelompok umur 12 sampai dengan 21 tahun. Urutan terbanyak berikutnya diperoleh pemerintah daerah kelompok umur 51 sampai dengan 62 tahun dengan capaian 10,05%. Hal ini berarti perolehan opini WTP sangat bervariasi dan tidak sepenuhnya didominasi kelompok umur tertentu.
7. Terhadap 121 pemda yang mendapatkan opini WTP pada tahun sebelumnya, akan kembali mendapatkan opini WTP pada tahun berikutnya sebanyak 102 pemda atau 84,30% pemda. Sedangkan dari 2.023 pemda yang mendapatkan opini Non WTP pada tahun sebelumnya, hanya sebanyak 71 pemda atau 3,51% pemda tersebut yang kemudian mendapatkan opini WTP pada tahun berikutnya. Hal ini berarti bagi pemerintah daerah yang pada tahun sebelumnya mendapatkan opini WTP memiliki peluang yang lebih besar untuk mendapatkan opini WTP kembali pada tahun berikutnya.

### Analisa Regresi Logistik

Model regresi yang terbentuk berdasarkan nilai estimasi parameter dalam *Variabels in The Equation* sebagai berikut:

$$\ln \frac{WTP}{1 - WTP} = -0,454 X1a + 0,029 X1b + 0,124 X1c - 0,105 X2a + 0,009 X2b - 0,049 X2c + 0,065 X2d + 0,171 X2e - 0,183 X2g + 0,000 X2h + 0,000 X2i + 0,000 X2j + 0,000 X2k + 0,000 X2l + 5,019 X3 + 0,007 X4 + \epsilon$$

Atas estimasi parameter dari model tersebut, dilakukan pengujian hipotesis dengan cara membandingkan antara tingkat signifikansi (sig) dengan tingkat kesalahan ( $\alpha$ ) = 5% yang terdapat pada rincian dari variabel independen.

### Pembahasan

#### 1) Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Penerimaan Opini WTP pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian intern yang berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP adalah kelemahan SPAP sedangkan kelemahan SPPAPB dan StPI tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP. Kelemahan SPAP dinilai berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini WTP, yang berarti semakin besar kelemahan SPAP yang ditemukan maka akan semakin kecil kemungkinan laporan keuangan pemerintah daerah untuk menerima opini WTP. Kelemahan SPAP dimaksud diantaranya adalah pencatatan tidak/belum dilakukan atau tidak akurat, proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan, entitas terlambat menyampaikan laporan, sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai dan sistem informasi akuntansi dan pelaporan belum didukung SDM yang memadai.

Hasil tersebut pada dasarnya mendukung hipotesis pertama dalam penelitian ini. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Sipahutar dan Khairani (2013), Lasena (2013) dan Sunarsih (2013) yang menunjukkan bahwa efektivitas sistem pengendalian intern menjadi pertimbangan BPK RI dalam memberikan opini.

Selain itu, Defera (2013) telah membuktikan dari beberapa kelemahan sistem pengendalian intern tersebut hanya kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan yang selalu berpengaruh negatif pada seluruh pemerintah daerah di Indonesia dalam penentuan opini laporan keuangan pemerintah daerahnya. Sedangkan hasil penelitiannya yang menunjukkan bahwa variabel selain kelemahan SPAP yang dinilai tetap berpengaruh dalam penentuan opini laporan keuangan pemerintah daerah namun sangat bergantung pada karakteristik masing-masing regional di Indonesia, tidak sejalan lagi dengan hasil penelitian ini. Namun hasil penelitian ini dinilai tidak konsisten dengan hasil penelitian Kawedar (2009) dan Atyanta (2011) yang menunjukkan bahwa yang mempengaruhi penerimaan opini adalah dari kelemahan SPPAPB.

## **2) Pengaruh Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan terhadap Penerimaan Opini WTP pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa kasus KD dan kasus penyimpangan administrasi berpengaruh negatif pada penerimaan opini WTP. Sedangkan jumlah dan nilai kasus akibat ketidakpatuhan lainnya tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP. Kasus KD yang dimaksud adalah jumlah kasus belanja atau pengadaan fiktif lainnya, kekurangan volume pekerjaan dan/atau barang, belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan dan lain-lain. Sedangkan kasus penyimpangan administrasi yang dimaksud diantaranya adalah jumlah kasus pertanggungjawaban perjalanan dinas tidak akuntabel, pertanggung jawaban tidak akuntabel, pekerjaan dilaksanakan mendahului kontrak atau penetapan anggaran, proses pengadaan barang/jasa tidak sesuai ketentuan (tidak menimbulkan kerugian negara), pemecahan kontrak untuk menghindari pelelangan dan sebagainya.

Hasil tersebut mendukung hipotesis kedua dalam penelitian ini. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Sipahutar dan Khairani (2013), Atyanta (2011), Sunarsih (2013) yang menunjukkan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku mempengaruhi penerimaan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Namun hasil penelitian ini tidak sepenuhnya sejalan dengan hasil penelitian Atyanta (2011) dan Defera (2013).

## **3) Pengaruh Opini Audit Tahun Sebelumnya terhadap Penerimaan Opini WTP pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa opini audit tahun sebelumnya berpengaruh positif pada opini WTP. Hasil tersebut mendukung hipotesis ketiga dalam penelitian ini. Hasil temuan empiris ini menunjukkan bahwa auditor dalam menyiapkan laporan audit setiap tahun mengacu pada laporan audit tahun sebelumnya. Karena bagaimanapun dalam melakukan pemeriksaan auditor harus memiliki pemahaman mengenai entitas yang diperiksa, mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya dan tindak lanjut atas rekomendasi yang signifikan dan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan. Sehingga bagi laporan keuangan pemerintah daerah yang sebelumnya mendapatkan opini WTP memungkinkan untuk mempertahankan opini WTP karena beban perbaikan atas laporan keuangan pemerintah daerah tersebut cenderung tidak sebanyak laporan keuangan pemerintah daerah dengan opini non WTP.

Hasil penelitian ini sejalan dengan temuan penelitian Banimahd, Noorifard and Davoudabadi (2013), Reno, Imelda dan Elsa (2012), Malek (2011), dan Atyanta (2011) yang menemukan hubungan positif antara opini audit tahun sebelumnya dengan opini tahun berjalan yang diberikan pada laporan keuangan perusahaan.

#### 4) Pengaruh Umur Pemerintah Daerah pada Penerimaan Opini WTP pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa umur pemerintah daerah tidak berpengaruh pada opini WTP. Hasil tersebut tidak mendukung hipotesis keempat. Berarti auditor tidak mempertimbangkan lamanya suatu pemerintah daerah terbentuk dalam memberikan opini WTP pada tahun berjalan. Hal ini dimungkinkan karena daerah yang baru terbentuk tidak menjadi penghalang kemampuan pemerintah daerah tersebut dalam menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah sesuai ketentuan. Karena pemerintah daerah yang baru terbentuk cenderung memiliki permasalahan yang lebih sedikit dan anggaran yang lebih kecil dibandingkan pemerintah daerah yang lama terbentuk. Anggaran pemerintah daerah yang baru terbentuk sebagian besar dari belanja pegawai. Hal ini senada dengan penjelasan Kepala Perwakilan BPK Provinsi Bengkulu bahwa untuk pemerintah daerah dengan porsi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) yang lebih banyak untuk gaji PNS atau belanja pegawai, dengan sedikit kerja keras, sudah bisa WTP (BPK RI Perwakilan Provinsi Bengkulu, 2013).

Namun hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Suhardjanto dan Lesmana (2010) dan Syafitri (2012), yang menunjukkan umur pemerintah daerah berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan. Sehingga dapat menghasilkan laporan keuangan yang semakin bagus dan akhirnya berimplikasi dalam meraih opini WTP.

Untuk beberapa variabel independen yang tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP selain disebabkan beberapa hal berdasarkan penjelasan di atas, kemungkinan lainnya karena variabel-variabel tersebut tidak memenuhi unsur materialitas. Menurut Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 05/K/1-III.2/5/2008 tanggal 30 Mei 2008 tentang Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas Pemeriksaan Keuangan bahwa pada tahap pelaporan, materialitas baik pada tingkat laporan keuangan maupun pada tingkat akun individual sangat berpengaruh pada opini yang akan diberikan oleh pemeriksa (BPK RI, 2008).

### SIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

#### Simpulan

Berdasarkan rumusan masalah, tujuan, landasan teori, hipotesis, dan hasil pengujian yang dilakukan, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

- 1) Sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP) berpengaruh negatif pada penerimaan opini WTP sedangkan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja (SPPAPB) dan struktur pengendalian intern (StPI) tidak berpengaruh pada penerimaan opini WTP.
- 2) Kepatuhan terhadap perundang-undangan yang berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP untuk ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kasus kerugian daerah/perusahaan dan penyimpangan administrasi. Sedangkan untuk temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan lainnya baik nilai dan jumlah kasus yang ditimbulkannya tidak mempengaruhi penerimaan opini WTP.
- 3) Opini audit tahun sebelumnya berpengaruh positif pada penerimaan opini WTP. Hasil temuan empiris ini menunjukkan bahwa auditor dalam menyiapkan laporan audit setiap tahun mengacu pada laporan audit tahun sebelumnya. Karena bagaimanapun dalam melakukan pemeriksaan auditor harus memiliki

pemahaman mengenai entitas yang diperiksa, mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya dan tindak lanjut atas rekomendasi yang signifikan dan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan yang sedang dilaksanakan. Sehingga bagi laporan keuangan pemerintah daerah yang sebelumnya mendapatkan opini WTP memungkinkan untuk mempertahankan opini WTP karena beban perbaikan atas laporan keuangan pemerintah daerah tersebut cenderung tidak sebanyak laporan keuangan pemerintah daerah dengan opini non WTP.

- 4) Umur pemerintah daerah tidak berpengaruh pada penerimaan opini WTP. Berarti auditor tidak mempertimbangkan lamanya suatu pemerintah daerah terbentuk dalam memberikan opini WTP pada tahun berjalan. Hal ini dimungkinkan karena daerah yang baru terbentuk tidak menjadi penghalang kemampuan pemerintah daerah tersebut dalam menghasilkan laporan keuangan pemerintah daerah sesuai ketentuan. Karena pemerintah daerah yang baru terbentuk cenderung memiliki permasalahan yang lebih sedikit dan anggaran yang lebih kecil dibandingkan pemerintah daerah yang lama terbentuk. Sehingga dengan sedikit kerja keras, sudah bisa WTP.

### Implikasi

Hasil penelitian ini yang menunjukkan bahwa sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan (SPAP), ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kasus kerugian daerah/ perusahaan dan penyimpangan administrasi serta opini audit tahun sebelumnya yang dinilai berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP membawa implikasi praktis bagi Pemerintah daerah untuk melakukan perbaikan dalam pengelolaan keuangan daerah. Sehingga pemerintah daerah dapat membuat strategi *action plan* yang lebih terarah dan sistematis agar perolehan opini WTP dapat diwujudkan secara nyata.

Selain itu, penelitian ini dapat berimplikasi kepada Pemerintah Pusat maupun DPR/DPRD yang memiliki fungsi pengawasan dalam membuat kebijakan, pemberian *reward* yang menarik, *punishment* dan penegakan hukum yang jelas bagi pemerintah daerah di masa mendatang. Sehingga hal tersebut dapat mendorong keseriusan pemerintah daerah untuk memperoleh opini WTP.

### Keterbatasan

Beberapa keterbatasan mempengaruhi hasil penelitian dan perlu menjadi bahan pengembangan pada penelitian selanjutnya. Saran-saran yang dapat disampaikan berdasarkan penelitian ini adalah sebagai berikut.

- 1) Koefisien determinasi (*Nagelkerke R square*) adalah sebesar 0,547 untuk penilaian model penelitian yang berarti variabilitas variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen adalah sebesar 54,7 persen, sedangkan sisanya sebesar 45,30 persen dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian.
- 2) Hasil penelitian ini hanya dilakukan pada pemerintah daerah yang mendapatkan opini atas laporannya pada tahun anggaran 2008 sampai dengan 2012.
- 3) Kesulitan dalam mengakses data, maka dalam penelitian ini tidak mempertimbangkan unsur materialitas sebagai salah satu faktor yang mempengaruhi penerimaan opini WTP.
- 4) Tidak tersedianya data variabel kelemahan sistem pengendalian intern lainnya, kasus ketidakefisienan serta nilai temuan ketidakefisienan dalam laporan Ikhtisar Pemeriksaan Semester I dan II BPK RI.

## DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A; Randal J. Elder and Mark S. Beasley.2008. *Auditing and Assurance Services, Twelfth Edition*. Terjemahan Herman Wibowo. Jakarta.
- Atyanta, Ramya. 2011.Analisis Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten X di Jawa Timur).*Jurnal Ilmiah*. hal. 16.
- Banimahd, Bahman; Yadollah Noorifard and Ali Davoudabadi. 2013. *Auditor-management alignment and audit opinion: Evidence from Iran. Management Science Letters*. Volume 3 Issue 4 pp.1217-1222.homepage: [www.GrowingScience.com/msl](http://www.GrowingScience.com/msl). pp. 1222.
- CPA Australia Ltd. 2012. *A guide to understanding auditing and assurance: Listed Companies February 2013*. Australia. pp 8.
- Defera, Cris. 2013. Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan pada Ketentuan Perundang-Undangan terhadap Penentuan Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia Tahun 2008 – 2011. *Skripsi*. Program Studi Akuntansi. Universitas Atma Jaya Yogyakarta. Yogyakarta. hal. 94-95.
- Elmaleh, Michael Sack. 2006. *The Reliability and Accuracy of Financial Statements*. [http://www.understand-accounting.net/TheReliability and Accuracy of financial statements.html](http://www.understand-accounting.net/TheReliability%20and%20Accuracy%20of%20financial%20statements.html).
- Hall, James A and Singleton Tommie. 2007. *Information Technology Auditing and Assurance*. Terjemahan Dewi Fitriasari dan Deny Arnos Kwary. Jakarta. Penerbit Salemba Empat.
- Hendarto, Thomas Gatot. 2006. Analisis penerapan konsep materialitas dan tindak lanjut audit atas suatu ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan dalam pedoman audit BPK atas laporan keuangan daerah. *Tesis*.
- Humas BPKP Palu. 2012. Peran BPKP dalam peningkatan opini WTP di Sulawesi Tengah. *Berita Seputar BPKP dan Pengawasan*. <http://www.bpkp.go.id/berita/read/8463/0/Wawancara-RRI-Palu-Peran-BPKP-dalam-peningkatan-opini-WTP-di-Sulawesi-Tengah>. bpkp. 05 Juni 2012.
- Johnstone, Karla M; Audrey A. Gramling and Larry E. Rittenberg. 2014. *Auditing A Risk-Based Approach To Conducting A Quality Audit*. 9th Edition. South-Western.
- Kawedar, Warsito. 2009. Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern(Studi Kasus di Kabupaten PWJ Yang Mengalami Penurunan Opini Audit).*Jurnal Akuntansi dan Auditing*.<http://ejournal.undip.ac.id/index.php/akuditi/issue/view/25>.Vol 6, No 1. hal. 8.
- Lasena, Sirajudin. 2012. Analisis Faktor Pada Opini Disclaimer BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Bolaang Mongondow Utara Tahun Anggaran 2011. *Tesis*. Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta. hal. abstract.
- Malek,Mazrah. 2011. The Relationships between Director-Auditor Link andAudit Opinion. *Asian Journal of Finance & Accounting*. ISSN 1946-052X. Vol.3, No.1:

E3. [http://www.academia.edu/1429969/The Relationships between Director-Auditor Link and Audit Opinion.](http://www.academia.edu/1429969/The_Relationships_between_Director-Auditor_Link_and_Audit_Opinion)

- Nordiawan, Deddi dan Ayuningtyas Hertianti. 2011. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi 2. Salemba Empat. Jakarta.
- Reno, Imelda dan Elsa. 2012. Faktor Yang Mempengaruhi Penerbitan Unqualified Opinion With Explanatory Paragraph Going Concern Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar DI BEI. *Tesis*. Faculty of Economics and Business School of Accounting.Binus. Jakarta. hal. abstrak.
- Sipahutar, Hottua dan Siti Khairani. 2013. Analisis Perubahan Opini LHP BPK RI Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Empat Lawang. [eprints.mdp.ac.id/.../JURNAL\\_2009210104\\_HOTTUA% 20 SIPAHUTA](http://eprints.mdp.ac.id/.../JURNAL_2009210104_HOTTUA%20SIPAHUTA). hal.8.
- Siregar, Syofian. 2010. *Statistika Deskriptif untuk Penelitian*. Cetakan ke-1. Jakarta: Rajawali Pers.
- Suhardjanto, Djoko dan Sigit Indra Lesmana. 2010. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Wajib Di Indonesia. *Jurnal Ilmiah*. Prestasi Vol. 6 No. 2. ISSN 1411–1497. hal. 36.
- Sunarsih. 2013. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Opini *Disclaimer* BPK Terhadap Laporan Keuangan Di Lingkungan Departemen di Jakarta. *Tesis*. Program Pasca Sarjana. Universitas Gunadarma. Jakarta. hal. 5, 28.
- Syafitri, Febriyani. 2012. Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Program S1 Ekstensi Akuntansi. Universitas Indonesia. Jakarta. hal. 35, 58.
- The Center For Audit Quality. 2013. *Guide to internal Control Over Financial Reporting*. Washington, D.C. pp 1.
- BPK RI. 2009. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I dan II Tahun 2009 -2012*. International Standard On Auditing 710.
- Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 05/K/1-III.2/5/2008 tanggal 30 Mei 2008 *Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas Pemeriksaan Keuangan*.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2013. *Deskripsi dan Analisis APBD 2013*.
- Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2010 *Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) tahun 2010 – 2014*. 20 Januari 2010. Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*. 28 Agustus 2008. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 127. Jakarta.
- Peraturan BPK RI No.1 Tahun 2007. *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. 7 Maret 2007. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 No.2 42. Jakarta.

**Pengaruh Sistem Pengendalian Intern, Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan, Opini Audit Tahun Sebelumnya dan Umur Pemerintah Daerah terhadap Penerimaan Opini Wajar Tanpa Pengecualian  
(Desi Fatimah, Ria Nelly Sari & M. Rasuli)**

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 *Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*. 19 Juli 2004. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 66. Jakarta.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 *Badan Pemeriksa Keuangan*. 30 Oktober 2006. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 85. Jakarta.