

**PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL, KEPATUHAN PADA PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN DAN DANA INSENTIF DAERAH TERHADAP OPINI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DENGAN TINDAK LANJUT REKOMENDASI AUDIT SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**

**Nur Fitriana, Rita Anugerah & Ruhul Fitrius**

**Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Riau**

**E-mail: tya385@gmail.com**

**ABSTRACT**

*This study aims to examine the effect of the internal control system, compliance with laws and regulations, and tub regional incentive funds directly or through follow-up audit recommendations throughout Indonesia. The object of the data in this research is the audit opinion of the Regional Government Financial Statements. The data sources used in this study are secondary data obtained through the official website of the Republic of Indonesia BPK and the Indonesian Ministry of Finance. Research results show an internal control system, compliance with laws and regulations, and regional incentive funds that have a good effect directly or through intermediaries for follow-up audit recommendations. The results of this study are expected to be a reference and consideration for the Regional Government so that the opinion of the Regional Government Financial Statements reaches WTP opinion.*

**Keywords:** *internal control system, compliance with regulations and legislation, incentives, and follow-up on audit recommendations and opinion.*

**PENDAHULUAN**

Salah satu pilar utama tegaknya perekonomian suatu negara adalah adanya akuntabilitas dari pemangku kekuasaannya, pemangku kekuasaan yang akuntabel dan amanah adalah mereka yang terpercaya dan bertanggung jawab dalam mengelola sumber daya publik yang dipercayakan kepadanya. Laporan keuangan akan berguna untuk pengambilan keputusan jika LKPD yang dihasilkan oleh Pemerintah Daerah memenuhi kualitas yang diharapkan. Oleh karena itu salah satu cara untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan (LKPD) adalah dengan melakukan audit oleh auditor independen. Secara keseluruhan hasil pemeriksaan atas LKPD tahun 2015, lebih baik bila dibandingkan dengan capaian tahun 2014, kualitas LKPD mengalami peningkatan yang ditunjukkan dengan kenaikan opini WTP setiap tahunnya. Namun pencapaian tersebut belum memenuhi target Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) tahun 2015-2019 yaitu opini seluruh pemerintah daerah untuk Propinsi, kabupaten dan kota mencapai 100% opini WTP (Perpres RI No 2 tahun 2015). Meskipun opini WTP terjadi Peningkatan secara signifikan namun peningkatan tersebut tidak diimbangi dengan penurunan temuan terhadap kelemahan sistem pengendalian internal dan temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan. Dari data Ikhtisar hasil Pemeriksaan Semester masih dilaporkan adanya penurunan opini WTP yang diperoleh sebanyak pada tahun 2015-2017.

Dari fenomena yang dijelaskan di atas terlihat belum semua Pemerintah Daerah menerima opini WTP, mempertahankan Opini WTP nya serta mengurangi temuan kelemahan sistem pengendalian internal dan kasus ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan. Padahal opini WTP itu penting kegunaannya bagi

para pemakai laporan keuangan. Dengan adanya opini WTP merupakan jaminan bahwa laporan keuangan tersebut tersaji secara wajar dan siap untuk digunakan dalam pengambilan keputusan.

Penelitian sebelumnya telah membuktikan bahwa penerimaan opini WTP tersebut dipengaruhi oleh beberapa faktor diantaranya sistem pengendalian internal dan kepatuhan pada peraturan perundang-undangan. Sejalan dengan pernyataan Mahmudi (2016) Penilaian BPK RI atas laporan keuangan pemerintah daerah terdiri dari efisiensi sistem pengendalian internal, kepatuhan pada peraturan perundang-undangan, kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, dan kecukupan pengungkapan. Selain itu faktor eksternal berupa insentif merupakan pendorong prestasi kerja dalam pengelolaan keuangan pada LKPD. Penelitian Sembiring (2017) membuktikan bahwa insentif berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap prestasi kerja apabila jumlah insentif yang diberikan kecil dibanding kegiatan tambahan lainnya.

Bertitik tolak pada latar belakang penelitian yang dikemukakan di atas maka dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan penelitian sebagai berikut :bagaimana pengaruh sistem pengendalian internal terhadap tindak lanjut rekomendasi audit, bagaimana pengaruh kepatuhan pada peraturan perundang-undangan terhadap tindak lanjut rekomendasi audit, bagaimana pengaruh Dana Insentif Daerah terhadap tindak lanjut rekomendasi audit, bagaimana pengaruh sistem pengendalian internal opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah, bagaimana pengaruh kepatuhan pada peraturan perundang-undang terhadap opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah, bagaimana pengaruh Dana Insentif Daerah terhadap penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah, bagaimana pengaruh tindak lanjut rekomendasi audit terhadap opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah, bagaimana pengaruh sistem pengendalian internal terhadap penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah melalui tindak lanjut rekomendasi audit, bagaimana pengaruh Dana Insentif Daerah terhadap penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah melalui tindak lanjut rekomendasi audit, bagaimana pengaruh Dana Insentif Daerah terhadap penerimaan opini wajar tanpa pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah melalui tindak lanjut rekomendasi audit.

## **TINJAUAN TEORITIS**

### **Teori Agensi**

Agensi teori muncul karena prinsipal dan agen memiliki kepentingan yang tidak selaras. Teori ini mengasumsikan bahwa masing-masing individu semata-mata termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara prinsipal dan agen (Jensen dan Meckling, 1976).

### **Opini Audit**

Arens (2015) opini audit adalah Pendapat auditor berupa pernyataan tertulis mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material yang didasarkan pada evaluasi bukti audit yang diperoleh dan ditemukan auditor. Menurut Standar Profesional Akuntan PSA 29 (IAI, 2002) jenis opini audit adalah sebagai berikut, opini wajar tanpa pengecualian, opini wajar

dengan pengecualian, opini tidak memberikan pendapat, dan opini tidak wajar. Kriteria opini yang baik 1) kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, 2) kecukupan pengungkapan, 3) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan 4) efektifitas sistem pengendalian internal

### **Sistem Pengendalian Internal**

Sistem pengendalian internal adalah sistem yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan yaitu keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Tujuan pengendalian internal secara garis besar dapat dibagi dalam empat kelompok yaitu 1) Pelaporan keuangan (pengendalian internal atas pelaporan keuangan) 2) Memelihara aset, 3) Operasi (pengendalian operasional) 4) Kepatuhan terhadap hukum dan ketentuan perundang-undangan. (Arens et al, 2008).

### **Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan**

Kepatuhan adalah dorongan kepentingan pribadi terhadap perubahan yang berhubungan dengan perilaku, yaitu apa yang orang anggap moral dan bertentangan dengan kepentingan pribadinya (Saleh, 2004). BPK RI memberikan indikator kepatuhan pada peraturan perundang-undangan adalah sebagai berikut patuh pada ketentuan administrasi, patuh pada perikatan perdata, tidak melakukan penyimpangan yang mengandung unsur pidana (IHPS, 2018).

### **Dana Insentif Daerah**

Dana Insentif Daerah (DID) adalah dana yang bersumber dari APBN yang bertujuan memberikan *reward* kepada pemerintah daerah atas penilaian capaian kinerja di atas rata-rata nasional, dan digunakan dalam rangka pelaksanaan fungsi pendidikan yang menjadi urusan atau kewenangan daerah. Penilaian kinerja yang dilakukan meliputi penilaian atas kinerja utama, kinerja keuangan daerah, kinerja pendidikan, dan kinerja ekonomi dan kesejahteraan (Kemendagri, 2013). Indikator utama yang harus dipenuhi sebagai penentu kelayakan daerah penerima Dana Insentif Daerah, meliputi daerah yang mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian dan wajar dengan pengecualian dari BPK atas laporan pemerintah daerahnya dan daerah yang menetapkan Peraturan Daerah tentang APBD secara tepat waktu.

### **Tindak Lanjut Rekomendasi Audit**

Tindak lanjut rekomendasi audit adalah pelaksanaan dan pemantauan atas saran perbaikan temuan permasalahan yang diberikan auditor kepada auditee untuk perbaikan tahun berikutnya. Tugiman (2007) menyatakan tindak lanjut rekomendasi audit merupakan suatu proses untuk menentukan kecukupan, keefektifan dan ketepatan waktu dari berbagai tindakan yang dilakukan oleh manajemen tindak lanjut hasil temuan audit yang dilaksanakan diharapkan mampu memperbaiki kelemahan-kelemahan yang ada sebelumnya, yang akan berdampak pada peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Johnson, 2012)

### **Kerangka Pemikiran dan Pengembangan Hipotesis**

#### **Sistem Pengendalian Internal Terhadap Tindak Lanjut Rekomendasi Audit**

Kurang andalnya laporan keuangan akan mengakibatkan banyaknya rekomendasi audit auditor yang perlu ditindak lanjuti akibat adanya temuan kelemahan sistem pengendalian internal dalam pemeriksaan (SPKN, 2007). Sehingga sistem pengendalian internal akan mempengaruhi tindak lanjut

rekomendasi audit. Semakin tinggi sistem pengendalian internal, semakin tinggi tindak lanjut rekomendasi audit. Sehingga hipotesis berikut diajukan :

H1 : Sistem pengendalian internal berpengaruh positif dan signifikan terhadap tindak lanjut rekomendasi audit.

### **Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Tindak Lanjut Rekomendasi Audit**

Kepatuhan pemerintah daerah dalam menindak lanjuti rekomendasi audit masih rendah, sehingga masih banyak temuan ketidakpatuhan yang mengakibatkan kerugian negara. Kerugian negara tersebut berasal dari temuan permasalahan sistem pengendalian internal dan temuan ketidakpatuhan yang mengakibatkan adanya rekomendasi audit yang perlu ditindak lanjuti yaitu adanya ganti rugi (Suwiknyo, 2017). Dari pernyataan diatas hipotesis berikut diajukan :

H2 : Kepatuhan pada peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tindak lanjut rekomendasi audit

### **Pengaruh Dana Insentif Daerah terhadap tindak lanjut rekomendasi audit**

Insentif akan mempengaruhi tindak lanjut rekomendasi audit dengan adanya penilaian kinerja meliputi penilaian atas kinerja utama, kinerja keuangan daerah, kinerja pendidikan, dan kinerja ekonomi dan kesejahteraan (Kemendagri, 2013). Syarat utama yang harus dipenuhi sebagai penentu kelayakan daerah penerima Dana Insentif Daerah, meliputi daerah yang mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian dan wajar dengan pengecualian dari BPK atas laporan pemerintah daerahnya dan daerah yang menetapkan Peraturan Daerah tentang APBD secara tepat waktu (Kemendagri, 2013). Berdasarkan penjelasan diatas hipotesis berikut diajukan :

H3 : Dana insentif daerah berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tindak lanjut rekomendasi audit

### **Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Penerimaan Opini WTP Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Sistem pengendalian internal bagi auditor berfungsi sebagai informasi penting sebagai perencanaan uji tertentu dalam menentukan kecenderungan dan keluasan kesalahan penyajian laporan keuangan (Hall and Tommie, 2007 :41). Sehingga sistem pengendalian internal akan berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP atas laporan keuangan pemerintah daerah, karena salah satu penilaian BPK RI atas laporan keuangan pemerintah daerah adalah efektifitasnya sistem pengendalian internal (Mahmudi, 2016).

H4 : Sistem pengendalian internal berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penerimaan opini WTP pada LKPD

### **Pengaruh Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-undangan Terhadap Penerimaan Opini Pada LKPD**

Standar pemeriksaan keuangan Negara (Peraturan BPK RI, 2007) yang dikeluarkan oleh BPK-RI menyatakan kewajiban pemeriksa untuk menyiapkan laporan hasil pemeriksaan atas kepatuhan pada peraturan perundang-undangan yang mengungkapkan temuan ketidakpatuhan yang berpengaruh secara langsung dan materil terhadap opini atas laporan keuangan daerah.

H5 : Kepatuhan pada peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penerimaan opini WTP pada LKPD

### **Pengaruh Dana Insentif Daerah terhadap Penerimaan Opini Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Prestasi kerja pemerintah daerah dalam mengelola laporan keuangannya ditunjukkan dengan adanya penerimaan opini WTP atas laporan keuangan pemerintah daerah (Widya, 2011). Sehingga dengan adanya insentif dapat meningkatkan prestasi kerja pemerintah daerah yang ditunjukkan dengan penerimaan opini WTP atas laporan keuangan pemerintah daerah (Rai, 2008).

H6 : Dana insentif daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerimaan opini WTP pada LKPD

### **Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Audit Terhadap Penerimaan Opini Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Auditor dalam melakukan pemeriksaan pada tahun berjalan harus mengikuti pelaksanaan tindak lanjut atas temuan material dari audit pada tahun sebelumnya, beserta rekomendasinya yang dapat mempengaruhi penerimaan opini WTP atas laporan keuangan (Murwanto, 2000).

H7 : Tindak lanjut rekomendasi audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerimaan opini WTP pada LKPD.

### **Pengaruh Antara Tindak Lanjut Rekomendasi Audit yang Memediasi Sistem Pengendalian Internal Terhadap Penerimaan Opini Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Sistem pengendalian internal akan berpengaruh terhadap penerimaan opini WTP atas laporan keuangan pemerintah daerah, karena salah satu penilaian BPK RI atas laporan keuangan pemerintah daerah adalah efektifitasnya sistem pengendalian internal (Mahmudi, 2016). Menurut Johnson (2012) *management letter comment* berhubungan dengan kualitas laporan keuangan, dengan adanya perbaikan atas kelemahan yang ada dalam rekomendasi audit dapat meningkatkan opini audit yang ditunjukkan dengan semakin berkualitasnya laporan keuangan.

H8 : Tindak lanjut rekomendasi audit memediasi sistem pengendalian internal yang memiliki pengaruh negatif dan signifikan dengan penerimaan opini WTP pada LKPD

### **Pengaruh Antara Tindak Lanjut Rekomendasi Audit yang Memediasi Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Penerimaan Opini Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Indikator suatu organisasi telah mematuhi peraturan adalah adanya sistem pengendalian internal yang efektif yang dapat menghindari tindakan kecurangan, pemborosan, dan penyelewengan. Sehingga ada pengaruh yang kuat antara kepatuhan pada peraturan perundang-undangan dengan penerimaan opini WTP atas laporan keuangan pemerintah daerah (Widya, 2011). Sehingga kepatuhan pada peraturan perundang-undangan akan meningkatkan penerimaan opini WTP atas laporan keuangan pemerintah daerah (Widya, 2011)

H9 : Tindak lanjut rekomendasi audit memediasi kepatuhan pada peraturan perundang-undangan yang memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap penerimaan opini WTP pada LKPD.

## **Pengaruh Antara Tindak Lanjut Rekomendasi Audit yang Memediasi Dana Insentif Daerah Terhadap Penerimaan Opini Pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Dengan adanya insentif dapat meningkatkan prestasi kerja pemerintah daerah yang ditunjukkan dengan penerimaan opini WTP atas laporan keuangan pemerintah daerah (Rai, 2008). Menurut Johnson (2012) *management letter comment* berhubungan dengan kualitas laporan keuangan, dengan adanya perbaikan atas kelemahan yang ada dalam rekomendasi audit dapat meningkatkan opini audit yang ditunjukkan dengan semakin berkualitasnya laporan keuangan. Tindak lanjut rekomendasi audit akan meningkatkan tata kelola keuangan yang baik, yang berimplikasi pada meningkatnya opini BPK menjadi lebih baik (IHPS I, 2018).

H10 : Tindak lanjut rekomendasi audit memediasi dana insentif daerah yang memiliki pengaruh positif dan signifikan dengan penerimaan opini WTP pada LKPD

### **METODE PENELITIAN**

Populasi dalam penelitian ini adalah Pemerintah Daerah yang terdiri dari propinsi, kabupaten dan kota di seluruh Indonesia yang telah menyajikan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan telah diaudit oleh BPK RI untuk tahun anggaran 2015—2017. Sampel dalam penelitian ini diambil dengan teknik *probability sampling*, melalui pendekatan *disproportionate stratified random sampling* yaitu pengambilan sampel yang anggota populasinya tidak homogen dan berstrata tidak proporsional. Total 325 opini pemerintah daerah yang menjadi sampel dalam penelitian ini.

Jenis dan sumber data penelitian ini adalah opini audit, jumlah kelemahan sistem pengendalian internal, jumlah temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, jumlah rekomendasi audit yang ditindaklanjuti. Seluruh data tersebut telah dipublikasikan di website BPK [www.http//bpk.go.id](http://bpk.go.id) dan Menteri Keuangan [www.jdih.kemenkeu.go.id](http://jdih.kemenkeu.go.id).

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan statistik (Sugiyono, 2014:238). Statistik yang digunakan dalam penelitian ini adalah statistik deskriptif dan statistik *partial least squares*. Analisis statistik deskriptif dalam penelitian ini menggunakan program IBM SPSS Statistics 22 dengan output tabel distribusi frekuensi yang menunjukkan nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata (*mean*) dan standar deviasi yang

Analisis PLS-SEM dipilih dalam penelitian ini berdasarkan pertimbangan bahwa dalam penelitian ini terdapat konstruk yang dibentuk dengan indikator reflektif. Analisis PLS-SEM dalam penelitian ini dibantu dengan program SmartPLS 3.0. Model.

#### **Pengukuran (*Outer Model*)**

Model pengukuran atau *Outer Model* atau sering disebut *measurement model* adalah model pengukuran yang mendefinisikan bagaimana setiap blok indikator berhubungan dengan variabel latennya (Ghozali, 2014 : 14). Dalam pengujian ini diukur seberapa kuat indikator-indikator dapat mempresentasikan konstruk latennya. Untuk hubungan reflektif yaitu dari konstruk ke indikator yang kita lihat adalah loading yaitu berapa persen varian yang dapat dijelaskan oleh indikator untuk konstruk (Ghozali, 2014 :15).

Untuk mengukur reliabilitas suatu konstruk dengan indikator reflektif dapat

dilakukan dengan melihat nilai *composite reliability* dengan kriteria  $> 0.70$  dan nilai *loading factor* setiap indikator konstruk  $> 0.70$  Ghozali.

### Model Struktural (*Inner Model*)

Model struktural adalah model yang menghubungkan antar variabel laten, yang digunakan untuk memprediksi hubungan kausalitas antar variabel laten. Teknik ini dilakukan melalui proses *bootstrapping*, parameter uji *T-statistic* yang bertujuan untuk memprediksi adanya hubungan kausalitas. Dengan melihat nilai R2.

### Uji Hipotesis

Ukuran signifikansi keterdukungan hipotesis dapat digunakan perbandingan nilai *T-table* dan *T-statistic*. Jika *T-statistic* lebih tinggi dibandingkan nilai *T-table*, berarti hipotesis terdukung atau diterima (J.Supranto, 2009 :125). Dalam penelitian ini untuk tingkat keyakinan 95 persen (*alpha 95 persen*). Pengujian yang dilakukan pada penelitian ini menggunakan PLS-SEM dengan program SmartPLS 3.0. Pengujian pengaruh secara langsung cukup dengan menggunakan nilai p sebagai kriteria penerimaan dan penolakan hipotesis dengan nilai signifikansi 0,05. Hipotesis diterima apabila nilai  $p < 0,05$  dan ditolak jika nilai  $p > 0,05$ .

### Metode VAF

Metode VAF merupakan ukuran seberapa besar variabel pemediasi mampu menyerap langsung yang sebelumnya signifikan dari model tanpa pemediasi. Jika nilai VAF diatas 80%, maka menunjukkan peran variabel pemediasi sebagai pemediasi penuh (*full mediation*). Jika VAF diantara 20%-80%, maka dapat dikategorikan sebagai pemediasi parsial. Ketika VAF kurang dari 20% peneliti dapat menyatakan bahwa hampir tidak ada efek mediasi (Hair dkk, 2013).

## HASIL DAN PEMBAHASAN PENELITIAN

### Uji Validitas

Evaluasi *outer model* melalui uji validitas dilakukan dengan 2 kriteria yaitu *convergent validity* dan *discriminant validity*.

*Convergent validity* dari model pengukuran dapat dilihat pada nilai loading atau AVE, apabila seluruh indikator konstruk menghasilkan nilai loading factor  $> 0,70$  maka seluruh indikator konstruk dikatakan valid atau jika nilai AVE yang dihasilkan  $> 0,50$  maka konstruk memenuhi persyaratan valid

Tabel 1  
*Convergent Validity*

Indikator	Loading	Nilai AVE
SPI1	0.756	0.699
SPI2	0.882	0.699
SPI3	0.864	0.699
PATUH1	0.955	0.771
PATUH2	0.793	0.771
DID1	0.947	0.946
DID2	0.948	0.946
TNDK LANJT1	1.000	1.000
OPINI1	1,000	1.000

*Discriminant validity* dinilai dari *cross-loading* pengukuran dengan konstruk. Adapun cara untuk mengevaluasi terpenuhinya validitas diskriminan adalah dengan melihat loading konstruk jika korelasi konstruk dengan pokok pengukuran (setiap indikator) lebih besar daripada ukuran konstruk lainnya maka validitas diskriminan terpenuhi.

**Tabel 2**  
**Tabel *Discriminant Validity***

Indikator	Loading
SPI1	0.756
SPI2	0.882
SPI3	0.864
PATUH1	0.955
PATUH2	0.793
DID1	0.947
DID2	0.948
TNDK LANJT1	1.000
OPINI1	1.000

Tabel di atas menunjukkan bahwa model telah memenuhi kriteria *discriminant validity*. Berdasarkan 2 tabel di atas dapat disimpulkan terlihat bahwa uji validitas telah terpenuhi. Sehingga seluruh indikator dan pembentuk konstruk laten telah memenuhi kriteria validitas

#### Uji Reliabilitas

Dapat diukur dengan 2 kriteria yaitu dengan melihat nilai *composite reliability* dan nilai *loading factor* masing-masing indikator konstruk laten. jika nilai *composite reliability* > 0.70 dan nilai *loading factor* setiap indikator konstruk > 0.70 Ghozali. Cara lain uji reliabilitas dengan melihat nilai cronbach's alpha yang nilainya > 0,70.

**Tabel 3**  
**Tabel *Composite Reliability***

	<i>Composite reliable</i>	<i>Cronbachs alpha</i>
SPI	0.874	0.787
Patuh	0.870	0.732
DID	0.946	0.887
Tindak Lanjut	1.000	1.000
Opini	1.000	1.000

#### Evaluasi Model Struktural (*Inner Model*)

Setelah mengevaluasi model pengukuran, selanjutnya adalah evaluasi model struktural sekaligus uji hipotesis model penelitian ini. Evaluasi model struktural dan uji hipotesis model penelitian ini adalah sebagai berikut:



**Tabel 4**  
**R-Square**

	<b>R Square</b>	<b>Adjusted R Square</b>
Opini	0,872	0,870
Tindak Lanjut	0,323	0,317

**Hasil Uji Hipotesis**

Pengujian hipotesis ini juga dimaksudkan untuk membuktikan kebenaran dugaan penelitian atau hipotesis. Nilai uji hipotesis dilihat dari nilai *t-statistics* > *t-table* yaitu 1,97. Arah hubungan korelasi dilihat pada nilai positif dan negatif *original sample* Hasil korelasi antar konstruk diukur dengan melihat *path coefficient*

**Tabel 5**  
**Path Coefficient**

	<b>T Statistics ( O/STDEV )</b>	<b>P Values</b>
DID -> OPINI	1.99	0.050
DID -> TINDAK LANJUT	1.043	0.289
KEPATUHAN_ -> OPINI	11.161	0.000
KEPATUHAN_ -> TINDAK LANJUT	7.499	0,000
SPI -> OPINI	3.860	0.000
SPI -> TINDAK LANJUT	5.175	0.000
TINDAK LANJUT -> OPINI	10.228	0.000

Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa nilai *t-statistics* > *t-table*, dan nilai *p-value* < 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa seluruh konstruk laten berpengaruh pada konstruk latennya. Berikut disajikan uji hipotesis pengaruh langsung pada tiap konstruk.

**Tabel 6**  
**Uji Hipotesis**

	<b>T Statistics ( O/STDEV )</b>	<b>P Values</b>
DID -> TINDAK LANJUT -> OPINI	1.021	0.308
KEPATUHAN_ -> TINDAK LANJUT -> OPINI	6.794	0,000
SPI -> TINDAK LANJUT -> OPINI	4.284	0.000

Dari tabel di atas terlihat adanya pengaruh tidak langsung konstruk terhadap konstruk lainnya yang ditunjukkan dengan arah hubungan pada *original sample*. Untuk melihat berapa besa pengaruh tidak langsung setelah masuknya variabel mediasi, maka digunakan metode VAF. Berikut hasil uji hipotesis dan VAF.

**Pengaruh Sistem Pengendalian internal Terhadap Tindak Lanjut Rekomendasi Audit**

Dari hasil pengujian hipotesis didapat nilai *path coefficients* -0.144 dan nilai *t* statistik 3,860 > 1,97 dengan signifikansi *p* = 0,000 < 0.05. Maka H1 diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian berpengaruh terhadap opini

LKPD dengan arah pengaruh negatif yang ditunjukkan pada tabel di atas kolom *original sample*.

#### **Pengaruh Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Tindak Lanjut Rekomendasi Audit**

Dari hasil pengujian hipotesis didapat nilai *path coefficients* -0,459 dan nilai t statistik 11,161 > 1,97 dengan signifikansi P = 0,00 < 0,05. Maka H2 diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa kepatuhan pada perundang-undangan berpengaruh terhadap opini LKPD dengan arah pengaruh negatif yang ditunjukkan pada tabel di atas kolom *original sample*.

#### **Pengaruh Dana Insentif Daerah Terhadap Tindak Lanjut Rekomendasi Audit**

Dari hasil pengujian hipotesis didapat nilai *path coefficients* 0,059 dan nilai t statistik 1,99 > 1,97 dengan signifikansi signifikansi p = 0.05. Maka H3 diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa dana insentif daerah berpengaruh terhadap opini LKPD dengan arah pengaruh positif yang ditunjukkan pada tabel di atas kolom *original sample*.

#### **Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Penerimaan Opini WTP Pada LKPD**

Dari hasil pengujian di atas terlihat nilai *path coefficients* -0.052 dan signifikansi p = 0,00 < 0.05. Maka H4 diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penerimaan opini WTP pada LKPD.

#### **Pengaruh Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Penerimaan Opini WTP Pada LKPD**

Dari hasil pengujian di atas terlihat nilai *path coefficients* -0.311 dan signifikansi P = 0,00 < 0.05. Maka H5 diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa kepatuhan pada peraturan perundang-undangan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penerimaan opini WTP pada LKPD.

#### **Pengaruh Dana Insentif Daerah Terhadap Penerimaan Opini WTP pada LKPD**

Dari hasil pengujian hipotesis didapat nilai *path coefficients* 0,059 dan nilai t statistik 1,99 > 1,97 dengan signifikansi signifikansi p = 0.05. Maka H3 diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa dana insentif daerah berpengaruh terhadap opini LKPD dengan arah pengaruh positif yang ditunjukkan pada tabel di atas kolom *original sample*

#### **Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Audit Terhadap Penerimaan Opini WTP Pada LKPD**

Dari hasil pengujian hipotesis didapat nilai *path coefficients* 0,488 dan nilai t statistik 10,228 > 1,97 dengan signifikansi p = 0,00 < 0.05 . Maka H4 diterima sehingga dapat disimpulkan bahwa tindak lanjut rekomendasi audit berpengaruh terhadap opini LKPD dengan arah pengaruh positif yang ditunjukkan pada tabel di atas kolom *original sample*

#### **Pengaruh Sistem Pengendalian internal Terhadap Tindak Lanjut Rekomendasi Audit**

Dari hasil pengujian hipotesis di atas terlihat nilai *path coefficients* -0,343 dan nilai t statistik 5,175 > 1,97 dengan signifikansi p = 0,00 < 0.05 maka H5 diterima,

sehingga dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap tindak lanjut rekomendasi audit dengan arah pengaruh negatif yang ditunjukkan pada tabel di atas kolom *original sample*.

#### **Pengaruh Kepatuhan Pada Perundang-Undangan Terhadap Tindak Lanjut Rekomendasi Audit**

Dari hasil pengujian hipotesis di atas terlihat nilai *path coefficients*  $-0,493$  dan nilai *t* statistik  $7,499 > 1,97$  dengan signifikansi  $p = 0,00 < 0,05$  maka  $H_6$  diterima, sehingga dapat disimpulkan bahwa kepatuhan pada perundang-undangan berpengaruh terhadap tindak lanjut rekomendasi audit dengan arah pengaruh negatif yang ditunjukkan pada tabel di atas kolom *original sample*.

#### **Pengaruh Dana Insentif Daerah Terhadap Tindak Lanjut Rekomendasi Audit**

Dari hasil pengujian di atas terlihat nilai *path coefficients*  $-0,094$  dan nilai *t* statistik  $1,043 < 1,97$  dengan signifikansi  $p = 0,289 > 0,05$ . Maka  $H_7$  ditolak

#### **Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Opini LKPD Melalui Tindak Lanjut Rekomendasi Audit**

Pengujian pengaruh tidak langsung (mediasi) dapat dilakukan apabila terpenuhi syarat-syarat yang dinyatakan Baron dan Kenny (1986:1177) yaitu (1) Variabel independen harus signifikan mempengaruhi variabel mediator; (2) Variabel independen harus signifikan mempengaruhi variabel dependen; (3) Variabel mediator harus signifikan mempengaruhi variabel dependen; (4) Mediasi terjadi jika pengaruh variabel independen nilainya menjadi lebih rendah atau nol setelah masuknya variabel mediasi.

Dari hasil pengujian hipotesis di atas terlihat bahwa syarat 1 s/d 3 terpenuhi, namun untuk syarat 4 tidak terpenuhi dikarenakan nilai koefisien sistem pengendalian internal terhadap penerimaan opini pada LKPD tidak menurun setelah masuknya variabel tindak lanjut rekomendasi audit.

#### **Pengaruh Kepatuhan Pada Perundang-Undangan Terhadap Opini LKPD Melalui Tindak Lanjut Rekomendasi Audit**

Dari hasil pengujian hipotesis semua syarat telah terpenuhi dan nilai pengaruh tidak langsung  $-0,241$ , nilai *t* statistik  $6,794 > 1,97$  dengan signifikansi  $p = 0,000 < 0,05$ . sehingga pengujian mediasi dapat dilakukan. Dengan menggunakan metode *Variance Accounted For* (VAF) maka efek mediasi adalah sebagai berikut,

$$\text{VAF} = 77\%$$

#### **Dana Insentif Daerah Terhadap Opini LKPD Melalui Tindak Lanjut Rekomendasi Audit**

Dari hasil pengujian dan tabel di atas terlihat bahwa syarat 1 tidak terpenuhi yaitu dana insentif daerah tidak berpengaruh terhadap tindak lanjut rekomendasi audit. Oleh sebab itu karena tidak terpenuhinya salah satu syarat yang telah ditentukan maka pengujian mediasi tidak dapat dilakukan. Sehingga dana insentif daerah tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini pada LKPD melalui tindak lanjut rekomendasi audit, maka  $H_{10}$  ditolak.

## SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Sistem pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap opini LKPD. Banyaknya temuan kelemahan sistem pengendalian internal oleh BPK RI mengakibatkan rendahnya penerimaan opini WTP pada LKPD.
2. Kepatuhan pada perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap opini LKPD. Banyaknya ditemukan kasus ketidakpatuhan menyebabkan rendahnya kemungkinan penerimaan opini WTP pada LKPD.
3. Dana insentif daerah berpengaruh positif terhadap opini LKPD. Adanya insentif yang diberikan pada Pemda akan semakin meningkatkan prestasi kerja Pemda dalam mengelola keuangannya yang ditunjukkan dengan diterimanya opini WTP.
4. Tindak lanjut rekomendasi audit berpengaruh positif terhadap opini LKPD. Tindak lanjut atas rekomendasi audit yang diberikan dapat meningkatkan penerimaan opini WTP pada LKPD.
5. Sistem pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap tindak lanjut rekomendasi audit. Lemahnya sistem pengendalian internal mengakibatkan rendahnya tindak lanjut atas rekomendasi audit.
6. Kepatuhan pada perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap tindak lanjut rekomendasi audit. Ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan mengakibatkan rendahnya tindak lanjut atas rekomendasi audit yang diberikan.
7. Dana insentif daerah tidak berpengaruh terhadap tindak lanjut rekomendasi audit. Ada atau tidaknya insentif yang diterima oleh pemerintah daerah tidak memberikan pengaruh pada tindak lanjut atas rekomendasi audit.
8. Sistem pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap opini LKPD melalui tindak lanjut rekomendasi audit. Kelemahan sistem pengendalian internal berpengaruh langsung terhadap kewajaran informasi dalam laporan keuangan yang berimplikasi pada rendahnya penerimaan opini WTP.
9. Kepatuhan pada perundang-undangan berpengaruh terhadap opini LKPD melalui tindak lanjut rekomendasi audit. Kepatuhan pada perundang-undangan tidak langsung berpengaruh terhadap opini tetapi kepatuhan pada perundang-undangan mempengaruhi tindak lanjut atas rekomendasi audit yang berimplikasi pada penerimaan opini LKPD.
10. Dana insentif daerah tidak berpengaruh terhadap opini LKPD melalui tindak lanjut rekomendasi audit. Dana insentif daerah tidak berpengaruh terhadap tindak lanjut rekomendasi audit. Dana insentif daerah hanya berpengaruh langsung terhadap opini LKPD.

## DAFTAR PUSTAKA

- Arens A. Alvin, Randal J. Elder dan Mark S. Beasley. 2015. Auditing dan Jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi. Jilid 1. Edisi Lima Belas - Jakarta. Erlangga.
- , 2015. Auditing dan Jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi. Jilid 2. Edisi Lima Belas - Jakarta. Erlangga.

- , 2012. *Auditing And Assurance Services: An Integrated Approach* 14th edition. New Jersey: Prentice-Hall.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2014. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2014 atas Laporan Keuangan untuk Tahun Anggaran 2014*.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2016. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2016 atas Laporan Keuangan untuk Tahun Anggaran 2015*.
- \_\_\_\_\_, 2016. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2016 atas Laporan Keuangan untuk Tahun Anggaran 2016*.
- \_\_\_\_\_, 2017. *Ikhtisar Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan untuk Tahun Anggaran 2016*.
- \_\_\_\_\_, 2018. *Ikhtisar Laporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan untuk Tahun Anggaran 2017*.
- Boynton, William C., Raymon N. Johnson, dan Walter G. Kel. 2008. "Modern Auditing". Edisi Ketujuh, Erlangga, Jakarta.
- Ghozali, Imam dan Hengky Latan 2014. *Partial Least Squares Konsep, Metode dan Aplikasi*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Kementrian Keuangan Republik Indonesia. 2017. *Reformasi Dana Insentif Daerah*. Artikel dan Opini. <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/artikel-dan-opini/reformasi-dana-insentif-daerah/>. 31 Oktober 2017