



Pengaruh Pengungkapan Kinerja Keuangan Pemerintah, Temuan Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan terhadap Opini Audit dengan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan sebagai Variabel Pemoderasi

JE-Vol.27-No.2-2019-pp.112-123

Tirtha Syaputra^{1,2}, Amir Hasan², Rasuli²

¹ STIE Persada Bunda, Pekanbaru, Riau, Indonesia

² Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Riau, Pekanbaru, Indonesia

ABSTRACT

This research aims to analyze the effect of Financial Performance, SPI Examination Findings, and Compliance with Legal Provisions on Audit Opinion. As well as to find out whether The Following Examination Results moderates the relationship of Financial Performance, Audit Findings on SPI, and Compliance with Legal Provisions on Audit Opinions. This research is a quantitative study using secondary data sourced from the BPK Examination Report (LHP) on Provincial, District/ City LKPD in Riau for years 2014-2017. The number of samples in this study were 52 LKPD from 13 LGs for 4 years. Data processing uses statistical methods of PLS-SEM with the help of WarpPLS 5.0 Software. In analyzing data to be performed is the Measurement Model test (outer model), and Evaluation of Structural Model (inner model). The results of the research revealed that the Internal Control System had significant negative effect on Audit Opinion, and the Following Examinations Results moderated the relationship of Non-compliance with Legal Provisions to Audit Opinion. Financial Performance and Non-compliance with Legal Provisions was not affect Audit Opinion, as well as the Following Examinations Results was not moderating the relationship between Financial Performance and Internal Control System to Audit Opinion.

Keywords: Financial Performance, ICS, Compliance with Legal Provisions, Audit Opinion, Following Examinations Results

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh Kinerja Keuangan, Temuan Pemeriksaan SPI, dan Kepatuhan dengan Ketentuan Hukum pada Opini Audit. Serta untuk mengetahui apakah Hasil Pemeriksaan Berikut memoderasi hubungan Kinerja Keuangan, Temuan Audit pada SPI, dan Kepatuhan dengan Ketentuan Hukum tentang Opini Audit. Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dengan menggunakan data sekunder yang bersumber dari Laporan Pemeriksaan BPK (LHP) tentang LKPD Provinsi, Kabupaten / Kota di Riau untuk tahun 2014-2017. Jumlah sampel dalam penelitian ini adalah 52 LKPD dari 13 Pemda selama 4 tahun. Pemrosesan data menggunakan metode statistik PLS-SEM dengan bantuan Perangkat Lunak WarpPLS 5.0. Dalam menganalisis data yang akan dilakukan adalah tes Model Pengukuran (model luar), dan Evaluasi Model Struktural (model dalam). Hasil penelitian mengungkapkan bahwa Sistem Pengendalian Internal memiliki pengaruh negatif yang signifikan terhadap Opini Audit, dan Hasil Pemeriksaan Berikut memoderasi hubungan Ketidakpatuhan dengan Ketentuan Hukum terhadap Opini Audit. Kinerja Keuangan dan Ketidakpatuhan dengan Ketentuan Hukum tidak mempengaruhi Opini Audit, serta Hasil Pemeriksaan Berikut tidak memoderasi hubungan antara Kinerja Keuangan dan Sistem Pengendalian Internal dengan Opini Audit.

Kata kunci: Kinerja Keuangan, ICS, Kepatuhan dengan Ketentuan Hukum, Opini Audit, Hasil Pemeriksaan

1. PENDAHULUAN

Pelaksanaan kegiatan yang sudah direncanakan oleh pemerintah setiap tahunnya perlu adanya evaluasi. Evaluasi tersebut dimaksudkan untuk mengukur kinerja keuangannya apakah sudah berjalan dengan efektif dan efisien sesuai yang tertuang dalam UU Republik Indonesia No. 15 Tahun 2004, tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara pasal 4 ayat (3). Selain itu, tingkat kemandirian suatu daerah juga berperan penting untuk melihat seberapa besar tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap pusat dalam mengatur dan mengelola keuangan daerahnya sendiri, seperti yang tertuang dalam UU Republik Indonesia No. 23 Tahun 2014, tentang Pemerintah Daerah, pasal 1 ayat (6) mengenai otonomi daerah. Pertanggungjawaban pemerintah daerah yang tertuang di dalam LKPD selanjutnya akan diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), mengenai semua hal yang material tentang informasi dalam laporan keuangan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara/ daerah (Undang-undang Republik Indonesia No.15 Tahun 2006 pasal 1, ayat (9)). Selanjutnya, setelah melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan, BPK akan menyusun Laporan Hasil Pemeriksaan (Undang-undang No.15 Tahun 2004 pasal 15, ayat (1)) yang memuat opini tentang kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah (Undang-undang No. 15 Tahun 2004 pasal 16, ayat 1).

Dalam pemberian opini, seperti yang disebutkan didalam Undang-undang Republik Indonesia No. 15 Tahun 2004, selain mempertimbangkan SPI, BPK juga melakukan pengujian kepatuhan pada Pemerintah Daerah terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan serta ketidakpatuhan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian Laporan Keuangan untuk memperoleh keyakinan yang memadai tentang apakah Laporan Keuangan bebas dari salah saji material, sesuai dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. (BPK-RI, 2016). Materialitas yang dimaksud adalah besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dilihat dari keadaan yang melingkupinya, mungkin dapat mengubah atau mempengaruhi pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan atas informasi tersebut (Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan RI No. 05/K/I-XIII.2/5/2008). Berdasarkan hal tersebut dapat dikatakan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan kelemahan sistem pengendalian intern dapat mempengaruhi BPK dalam memberikan opini.

Atas pemeriksaan kinerja keuangan dan temuan yang dinyatakan BPK didalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP), BPK akan memberikan rekomendasi perbaikan sebagai tindak lanjut pemeriksaan. Sesuai dengan Undang-undang RI No. 15 Tahun 2014, setiap LHP pemeriksaan BPK akan disampaikan pada DPR/DPD/ DPRD sesuai dengan kewenangannya untuk ditindaklanjuti, antara lain dengan membahasnya dengan pihak-pihak yang terkait. Fenomena yang mendukung penelitian ini, yaitu masih banyak nya ditemukan temuan atas kelemahan SPI, temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan didalam LKPD yang telah memperoleh opini WTP dari BPK, selain itu, masih terdapat Pemda yang belum mampu memaksimalkan realisasi pendapatan asli daerah (PAD) dalam hal ini belum efektif dan efisien dalam pengelolaan keuangan daerah. Penelitian mengenai opini audit, sudah pernah dilakukan sebelumnya, diantaranya Tarmizi (2014), Taufikurrahman (2014), Fatimah (2014), Munawar (2016), Sari (2015) dan Sitepu (2016), yang menganalisis mengenai kinerja keuangan, SPI, ketidakpatuhan peraturan perundang-undangan, dan tindak lanjut hasil pemeriksaan. Berdasarkan latar belakang masalah tersebut, maka dapat dirumuskan permasalahan sebagai berikut :

- 1) Apakah Pengungkapan Kinerja Keuangan Pemerintah berpengaruh terhadap Opini Audit?
- 2) Apakah Temuan Pemeriksaan atas kelemahan Sistem Pengendalian Intern berpengaruh terhadap Opini Audit?
- 3) Apakah Temuan Pemeriksaan atas Kepatuhan Perundang-undangan berpengaruh terhadap Opini Audit?
- 4) Apakah Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan memoderasi Kinerja Keuangan Pemerintah, Temuan Pemeriksaan atas Sistem Pengendalian Intern, dan Kepatuhan Perundang-undangan terhadap Opini Audit?

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Opini Audit

Opini didefinisikan sebagai “*An audit opinion on financial statements is an attestation of an entity’s financial position and results of operations “as of” or for a specific time periode*” (AGA’s CPAG dalam Fatimah, Neli dan Rasuli, 2014). Opini merupakan pendapat yang diberikan pemeriksa terhadap laporan keuangan entitas. Sedangkan, menurut Undang-undang Republik Indonesia No. 15 Tahun 2004 pasal 16 ayat (1), opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria : (1) kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP); (2) Kecukupan Pengungkapan (*adequate disclosure*); (3) Kepatuhan terhadap perundang-undangan, dan (4) efektivitas Sistem Pengendalian Intern.

Menurut CPA Ltd (2013) adalah “*Audits and reviews enhance the credibility of the information contained within the financial statements, so that shareholders and other stakeholders can make assessments and decisions with confidence and on a consistent basis*”. Berdasarkan ungkapan tersebut dapat disimpulkan bahwa kredibilitas informasi yang terdapat didalam laporan keuangan dapat ditingkatkan dengan dilakukannya audit, dimana informasi tersebut sangat dibutuhkan oleh pemegang saham, dan pemangku kepentingan lainnya dalam membuat penilaian dan keputusan. Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Sedangkan, menurut Undang-undang Republik Indonesia No. 15 Tahun 2004, dan BPK RI dalam IHPS 2017 terdapat empat jenis opini atas laporan keuangan yaitu :

- 1) Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)/ *unqualified opinion*
- 2) Wajar Dengan Pengecualian (WDP)/ *qualified opinion*
- 3) Tidak Wajar (TW)/ *adversed opinion*
- 4) Tidak Menyatakan Pendapat (TMP)/ *disclaimer of opinion*

Sedangkan, menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) PSA 29, SA Seksi 508, ada lima jenis pendapat akuntan, yaitu:

- 1) Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*unqualified opinion*);
- 2) Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan bahasa penjelasan yang ditambahkan dalam laporan audit bentuk baku (*unqualified opinion with explanatory language*);
- 3) Pendapat Wajar Dengan Pengecualian (*qualified opinion*);
- 4) Pendapat Tidak Wajar (*Adverse opinion*) dan;
- 5) Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer opinion*).

2.2. Keuangan Pemerintah Daerah

Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 21 Tahun 2011 tentang Perubahan Kedua Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah dinyatakan bahwa definisi keuangan daerah adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang, termasuk didalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut. Berdasarkan pengertian tersebut unsur pokok keuangan daerah terdiri atas: (1) Hak Daerah, (2) Kewajiban Daerah, dan (3) Kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban tersebut.

Definisi dari kinerja keuangan pemerintah daerah itu sendiri adalah kemampuan suatu daerah untuk menggali dan mengelola sumber-sumber keuangan asli daerah dalam memenuhi kebutuhannya guna mendukung berjalannya sistem pemerintahan, pelayanan kepada masyarakat dan pembangunan daerahnya dengan tidak tergantung sepenuhnya kepada pemerintah pusat dan mempunyai keleluasaan didalam menggunakan dana-dana untuk kepentingan masyarakat daerah dalam batas-batas yang ditentukan peraturan perundang-undangan (Syamsi 1986 dalam Tarmizi, 2014).

Salah satu hal pokok atau informasi hal pokok yang diperiksa oleh BPK adalah mengenai kinerja atau kondisi keuangan (sebagai contoh: posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas historis atau prospektif). Dalam hal ini yang menjadi fokus utama pemeriksa adalah informasi hal pokok yang berupa pengungkapan yang tercermin didalam laporan keuangan (SPKN 2017, butir 27; hal 12). Maka dari itu pemeriksaan kinerja keuangan pemerintah sangat penting dilakukan untuk memberikan kesimpulan atas aspek ekonomi, efisiensi, dan/ atau efektivitas pengelolaan keuangan negara/ daerah, serta memberikan rekomendasi untuk memberikan aspek tersebut (SPKN 2017).

Menurut Halim (2014), salah satu alat untuk menganalisis kinerja pemerintah daerah dalam mengelola keuangan daerahnya adalah dengan melakukan analisis rasio keuangan terhadap APBD yang telah ditetapkan dan dilaksanakannya. Beberapa rasio yang dapat digunakan berdasarkan data keuangan yang bersumber dari APBD menurut Halim (2014 : L-5) antara lain : 1) Rasio Kemandirian Keuangan Daerah, 2) Rasio Efektivitas dan Efisiensi Pendapatan Asli Daerah, 3) Rasio Aktivitas, 4) Debt Service Coverage Ratio (DSCR), 5) Rasio Pertumbuhan.

2.3. Sistem Pengendalian Intern

Pengendalian *Intern (internal control)* adalah rencana organisasi dan metoda yang digunakan untuk menjaga atau melindungi aktiva, menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya, memperbaiki efisiensi, dan untuk mendorong ditaatinya kebijakan manajemen. Pada tahun 1992, COSO menerbitkan Pengendalian Internal (*Internal Control*) - Kerangka Terintegrasi (*Integrated Framework*) – IC, yang di terima secara luas sebagai otoritas untuk pengendalian internal yang digabungkan ke dalam kebijakan, peraturan, dan regulasi yang digunakan untuk mengendalikan bisnis. Selanjutnya, pada tahun 2013, kerangka IC diperbarui untuk kesepakatan yang lebih baik lagi dengan proses bisnis dan penguasaan teknologi terkini.

Di Indonesia, unsur SPI dalam peraturan pemerintahannya mengacu pada unsur SPI yang telah di praktikkan di lingkungan pemerintah diberbagai negara (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 60 Tahun 2008). Komponen model pengendalian intern, yang diterapkan dalam peraturan pemerintah Indonesia mengacu pada *Internal Control-Integrated Framework* yang dikeluarkan oleh COSO, antara lain : 1) Lingkungan pengendalian, 2) Penilaian risiko, 3) Kegiatan pengendalian, 4) Informasi dan komunikasi, dan 5) Pemantauan. Menurut BPK (dalam LHP, 2017), pemahaman atas SPI bertujuan mengkaji pengendalian intern yang diterapkan oleh entitas dalam menjalankan kegiatannya secara efektif dan efisien serta mengkaji kemungkinan terjadinya kesalahan dan kecurangan (*misstatement and fraud*). Pemahaman atas SPI dapat membantu pemeriksa untuk (1) mengidentifikasi jenis potensi kesalahan, (2) mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi risiko salah saji material, dan (3) mendesain prosedur pengujian substantif. Dalam pemeriksaan BPK akan mempertimbangkan SPI pemerintah untuk menentukan prosedur pemeriksaan dengan tujuan menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Indikasi terjadinya kecurangan (*fraud*) yang terdeteksi dari hasil pengujian pengendalian berpengaruh signifikan terhadap risiko pemeriksaan secara keseluruhan dan tingkat materialitas yang ditetapkan. Kelemahan SPI yang mempengaruhi pemberian pendapat atas pemeriksaan laporan keuangan, menurut BPK dibagi dalam tiga kriteria, yaitu: 1) Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, 2) Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, dan 3) Kelemahan struktur pengendalian intern.

2.4. Kepatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan

Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dapat diartikan ketaatan pada peraturan perundang-undangan atau tidak melanggar undang-undang. Jika diartikan kepatuhan menurut kamus Bahasa Indonesia berarti taat pada perintah/ aturan. Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan merupakan salah satu (1) kriteria dalam penilaian opini oleh pemeriksa (Undang-undang RI No. 15 Tahun 2004 pasal 16). BPK RI dalam LHP (2017), menyebutkan bahwa dalam pemeriksaan laporan keuangan, BPK melakukan pengujian kepatuhan pada pemerintah daerah terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, kecurangan serta ketidakpatutan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian Laporan Keuangan guna untuk memperoleh keyakinan yang memadai tentang apakah Laporan Keuangan bebas dari salah saji material, sesuai dengan Standar Pemeriksaan Keuangan

Negara. Pengaruh langsung dan material yang dimaksud dalam pemeriksaan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang tercantum dalam SPKN (2017 butir 20; hal 30) dapat berupa : 1) Hal yang menyebabkan salah saji dalam laporan keuangan, 2) Hal yang menyebabkan penyimpangan kinerja terkait aspek ekonomis, efisiensi, dan efektivitas, 3) Hal yang menyebabkan kekurangan penerimaan dan penyimpangan administrasi, dan 4) Hal yang menyebabkan potensi kerugian negara/ daerah, dan/ atau kerugian negara/ daerah.

Apabila terdapat risiko ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berindikasi kecurangan dan ketidakpatuhan yang secara signifikan mempengaruhi hal pokok/ informasi hal pokok yang diperiksa, pemeriksa harus memodifikasi prosedur untuk mengidentifikasi terjadinya kecurangan dan/ atau ketidakpatuhan, serta menentukan dampaknya terhadap hal pokok/ informasi hal pokok yang diperiksa. Pemeriksa hanya berkepentingan terhadap indikasi awal kecurangan yang menimbulkan dampak material terhadap opini ataupun kesimpulan.

2.5. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

Atas Pemeriksaan dan temuan yang dinyatakan BPK, BPK akan memberikan rekomendasi perbaikan (koreksi) sebagai tindak lanjut hasil pemeriksaan. Selanjutnya Setiap hasil Laporan pemeriksaan BPK atas pemeriksaan Laporan keuangan akan disampaikan kepada DPR/ DPD/ DPRD sesuai dengan kewenangannya untuk ditindaklanjuti, antara lain dengan membahasnya bersama pihak-pihak yang terkait (Undang-undang RI No. 15 Tahun 2014). Secara umum rekomendasi BPK dapat ditindaklanjuti dengan cara penyelamatan uang/ aset ke Negara/ daerah dan/ atau mengembalikan/ menyerahkan sejumlah aset ke negara/ daerah atau dengan cara melengkapi pekerjaan/ barang. Adapun tindakan administratif biasanya berupa pemberian peringatan, teguran dan/ atau sanksi kepada para penanggung jawab dan/ atau pelaksanaan kegiatan, juga dapat berupa tindakan koreksi atas penatausahaan keuangan Negara/ daerah, melengkapi bukti pertanggung jawaban dan perbaikan atas sebagian atau seluruh pertanggungjawaban (IHPS, 2017).

Atas rekomendasi yang ditindak lanjuti oleh pejabat, disebutkan pula dalam SPKN (2017), bahwa pemeriksa mempertimbangkan tindak lanjut hasil pemeriksaan sebelumnya yang berhubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan. Selain itu, dalam SA Seksi 312 PSA No. 25 (butir 37), disebutkan pula apabila kemungkinan salah saji dalam periode sebelumnya belum dikoreksi oleh entitas, karena hal tersebut tidak menyebabkan salah saji material dalam laporan keuangan periode tersebut. Salah saji pada periode tersebut berkemungkinan mempengaruhi laporan keuangan periode yang diperiksa sekarang. Jika auditor yakin terdapat risiko yang sangat tinggi bahwa laporan keuangan periode sekarang berkemungkinan berisi salah saji material, dan jika salah saji periode sebelumnya yang berdampak terhadap laporan keuangan periode sekarang, akan dipertimbangkan bersama-sama dengan kemungkinan salah saji periode sekarang, auditor harus memasukkan dampak salah saji secara gabungan terhadap laporan keuangan periode sekarang.

3. DATA DAN METODOLOGI

3.1. Desain Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif eksplanasi. Tipe penelitian kuantitatif yang digunakan adalah penelitian kausal komparatif yaitu penelitian dengan karakteristik masalah berupa sebab akibat antara dua variabel atau lebih dan dalam kurun waktu yang berbeda. Penelitian ini merupakan penggunaan hipotesis yang diuji dengan alat statistic (warpPLS), menggunakan sampel yang diambil dari populasi yang akan digeneralisasi (Lubis, 2012). Peneliti menggunakan desain penelitian ini untuk memberikan bukti empiris pengaruh kinerja keuangan, temuan sistem pengendalian intern, dan ketidakpatuhan peraturan perundang-undangan terhadap opini audit BPK, dengan tindak lanjut hasil pemeriksaan sebagai pemoderasi. Penelitian ini dilakukan terhadap laporan keuangan pemerintah provinsi/ kabupaten/ kota di Riau, selama 4 (empat) tahun pengamatan yakni dari 2014 sampai dengan 2017.

3.2. Populasi dan Sampel

Populasi adalah keseluruhan subjek penelitian. Bila peneliti ingin meneliti semua elemen yang ada dalam wilayah penelitiannya, maka penelitian tersebut merupakan penelitian populasi disebut juga dengan studi populasi atau studi sensus. Jika peneliti ingin menggunakan seluruh elemen populasi menjadi data penelitian, maka penelitian itu disebut penelitian sensus, jika tidak maka disebut sample (Lubis 2012: 122). Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang ada di Provinsi/ Kabupaten/ Kota di Riau tahun 2014 – 2017 yang berjumlah 13 LKPD. Sampel dalam penelitian ini adalah hasil eksplorasi dokumentasi BPK RI dalam IHPS dan LHP 2014 – 2017 ditemukan 13 LKPD x (dikali) 4 tahun penelitian = 52 unit analisis.

3.3. Jenis dan Sumber Data

Menurut Santosa dan Arma (dalam Lubis, 2012) data dapat dibagi dalam 2 (dua) kelompok, yaitu: 1) Data Kontinu yang merupakan variabel numerikal yang nilainya dapat diukur terus menerus sampai sekecil-kecilnya atau merupakan bilangan pecahan dan 2) Data Diskrit yang merupakan variabel numerikal yang nilainya tidak dapat diukur sekecil-kecilnya, merupakan bilangan bulat. Data diskrit dapat bersifat kuantitatif atau kualitatif. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif yaitu data yang bisa diukur dan disajikan dalam bentuk angka. Sumber data yang digunakan adalah data sekunder yaitu data opini audit BPK atas pemeriksaan LKPD, jumlah temuan sistem pengendalian intern, jumlah temuan kasus ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan laporan tindak lanjut hasil rekomendasi pemeriksaan yang diperoleh dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I dan II (IHPS) BPK RI, dan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dari tahun 2014 sampai dengan 2017.

3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel Dependen (Endogen)

Variabel Dependen atau variabel terikat adalah variabel yang menjadi perhatian utama dalam sebuah pengamatan. Variabel dependen dijelaskan atau dipengaruhi oleh variabel independen (Lubis, 2012). Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah opini audit BPK. Opini audit merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan berdasarkan kriteria kesesuaian dengan SAP, kecukupan pengungkapan, kepatuhan peraturan perundang-undangan dan efektivitas sistem pengendalian intern (Undang-undang RI No. 14 Tahun 2004, pasal 16 ayat (1)).

Variabel Independen (Eksogen)

Variabel Independen atau variabel bebas adalah variabel yang mempengaruhi perubahan dalam variabel dependen dan mempunyai hubungan yang positif maupun negatif bagi variabel dependen lainnya (Lubis, 2012). Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah pengungkapan kinerja keuangan, yang diukur berdasarkan rasio efektivitas, efisiensi, dan kemandirian daerah, kemudian variabel selanjutnya temuan sistem pengendalian intern yang diukur berdasarkan jumlah temuan dari kelemahan SPAP, kelemahan SPPAPB, dan kelemahan StPI, dan variabel independen ketiga (3) berupa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, yang diukur berdasarkan temuan ketidakpatuhan yang menyebabkan kasus kerugian negara/ daerah, potensi kerugian negara/ daerah, kekurangan penerimaan, penyimpangan administrasi, ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan.

Variabel Moderating

Variabel *moderating* adalah variabel yang mempunyai dampak kontijensi yang kuat pada hubungan variabel independen dan variabel dependen (Lubis, 2012). Variabel *moderating* yang digunakan dalam penelitian ini adalah tindak lanjut hasil pemeriksaan dari BPK. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan merupakan rangkaian kegiatan/ perbaikan yang dilaksanakan pemerintah daerah yang telah sesuai dengan rekomendasi yang diberikan BPK dalam Laporan Hasil Pemeriksaan.

3.5. Teknik Analisis Data

Alat analisis data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan metode statistik *Partial Least Square Structural Equation Modeling* (PLS-SEM) dengan menggunakan bantuan *Software WarpPLS 5.0*. Tujuannya yaitu untuk menguji secara simultan hubungan antar konstruk laten dalam hubungan linear ataupun linear dengan banyak indikator baik berbentuk mode A (refleksif), mode B (formatif), dan/ atau mode M (MIMIC) (Ghozali, 2017).

1. Evaluasi Model Pengukuran (Outer Model)

Uji Validitas

Validitas atau kesahihan suatu instrument adalah ukuran seberapa tepat instrumen itu menghasilkan data yang sesuai dengan ukuran yang sesungguhnya yang ingin di ukur. Outer model dengan indikator reflektif di evaluasi melalui analisis faktor confirmatory yang menggunakan pendekatan MTMM (*MultiTrait-MultiMethod*) dengan menguji validitas *convergen* dan validitas *discriminant* (Campbell dan Fiske dalam Ghozali, 2012).

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas adalah uji yang dilakukan untuk membuktikan akurasi, konsistensi dan ketepatan instrumen dalam mengukur konstruk (Ghozali, 2012). Dalam PLS-SEM, untuk mengukur reliabilitas suatu konstruk dengan indikator reflektif dapat dilakukan dengan dua cara yaitu dengan *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability* yang sering disebut *Dillon-Goldstein's*. Dalam menguji reabilitas suatu konstruk disarankan menggunakan *Composite Reliability* karena penggunaan *Cronbach's Alpha* akan memberikan nilai yang lebih rendah (*under estimate*). Apabila nilai *cronbach's alpha* dan *composite reliability* yang dihasilkan $\geq 0,70$ (*confirmatory research*) maka semua konstruk dapat dikatakan reliabel (Ghozali, 2017).

2. Evaluasi Model Struktural (Inner Model)

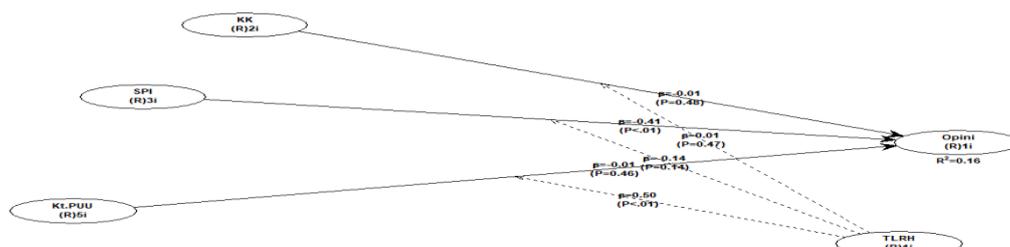
Evaluasi model Struktural atau *Inner Model* (sering juga disebut *inner relation, structural model* dan *substantive theory*) bertujuan untuk memprediksi hubungan antar variabel laten. *Inner model* dievaluasi dengan melihat besarnya presentase *variance* yang dijelaskan yaitu dengan melihat nilai R-Square untuk konstruk laten endogen, Stone-Geisser (Geisser; Stone dalam Ghozali, 2017). Untuk pengujian hipotesis menggunakan aplikasi WarpPls, tidak dilihat dari nilai t value, tetapi melalui nilai signifikansi. Nilai signifikansi yang digunakan yaitu *one-tailed*, dengan nilai P-value 0,10 (*significance level = 10%*), 0,05 (*significance level = 5%*), dan 0,01 (*significance level = 1%*).

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Hasil Penelitian

Setelah melewati proses reestimasi terhadap indikator yang sesuai dengan persyaratan *cross loading* $>4 - >5$, diperoleh model penelitian setelah uji model pengukuran, sebagai berikut :

Gambar 1: Tampilan Model Penelitian PLS setelah Uji Model Pengukuran



Keterangan: Path Coefficients and P-Values. Berikut tabel hasil pengolahan data berdasarkan aplikasi WarpPLS5.0.

Tabel 1: Path Coefficients and P-Values

Path coefficients								
	KK	SPI	Kt.PUU	Opini	TLRH	TLRH*KK	TLRH*SPI	TLRH*Kt.PUU
KK								
SPI								
Kt.PUU								
Opini	-0.008	-0.413	-0.013			0.011	-0.145	0.495
TLRH								
TLRH*KK								
TLRH*SPI								
TLRH*Kt.PUU								
P values								
	KK	SPI	Kt.PUU	Opini	TLRH	TLRH*KK	TLRH*SPI	TLRH*Kt.PUU
KK								
SPI								
Kt.PUU								
Opini	0.477	<0.001	0.461			0.467	0.138	<0.001
TLRH								
TLRH*KK								
TLRH*SPI								
TLRH*Kt.PUU								

Pada penelitian yang menggunakan WarpPLS, untuk mengetahui apakah hipotesis diterima atau tidak, tidak dapat dilihat dari nilai t-statistik karena pada aplikasi WarpPLS tidak tersedia nilai t-statistik. Untuk langkah terakhir dari evaluasi model struktural yaitu dengan melihat nilai signifikansi P - value untuk mengetahui pengaruh antar variabel berdasarkan hipotesis yang dibangun (Ghozali, 2017).

4.2. Pembahasan

1. Pengaruh Pengungkapan Kinerja Keuangan terhadap Opini Audit

Berdasarkan Tabel 1 diatas, hasil uji terhadap koefisien antara variabel kinerja keuangan (KK) terhadap opini audit dapat dilihat pada table *Path coefficients and P – values*. Tabel tersebut menunjukkan nilai signifikan (*P – value*) sebesar 0,477 lebih besar dari nilai maksimal signifikan 0,05 (level 5%) dan nilai *path* koefisiennya sebesar -0,008. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa variabel kinerja keuangan **tidak berpengaruh** terhadap opini audit. Maka hipotesis pertama ditolak. Hal ini diperkuat oleh Peraturan BPK No. 1 Tahun 2017, butir 8 poin e-2 yaitu, tujuan pemeriksaan kinerja adalah untuk menguji dan menilai aspek ekonomi, efisiensi, dan/atau efektivitas, serta aspek kinerja lainnya atas suatu hal pokok yang diperiksa dengan maksud untuk memberikan rekomendasi yang dapat mendorong ke arah perbaikan. Pemeriksaan kinerja keuangan hanya mendorong pengelolaan keuangan negara/ daerah untuk mencapai tujuan negara/ daerah (SPKN 2017, butir 19), sehingga tidak memiliki hubungan terhadap pemberian opini BPK.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Taufik (2014) yang mengatakan bahwa kinerja keuangan tidak berpengaruh terhadap opini laporan keuangan, dalam penelitian tersebut menggunakan indikator rasio aktivitas, kemandirian, efektif dan efisiensi dalam pengukuran kinerja keuangannya. Taufik (2014) menjelaskan bahwa kinerja keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota se-Sumatera yang beropini WTP-WDP tidak lebih baik dan tidak berbeda secara signifikan dengan kinerja keuangan pemerintah kabupaten/Kota se-Sumatera yang beropini TW-TMP. Namun, penelitian ini, bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Tarmizi (2014) yang menggunakan indikator rasio kemandirian, efektifitas, efisiensi, pertumbuhan dan aktivitas keuangan daerah untuk mengukur kinerja keuangan. Tarmizi (2014) menyimpulkan bahwa terdapat perbedaan rata-rata kinerja keuangan pemerintah daerah kota bandar lampung sebelum dan sesudah memperoleh opini WTP, artinya kinerja keuangan pemerintah Bandar Lampung lebih baik setelah memperoleh opini WTP, dari pada sebelum memperoleh opini WTP.

2. Pengaruh Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern terhadap Opini Audit

Berdasarkan Tabel 1 diatas, diperoleh hasil uji terhadap koefisien antara variabel Temuan Pemeriksaan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) terhadap Opini Audit menunjukkan nilai signifikan (*P – value*) < 0,001 dan nilai *path* koefisiennya sebesar -0,413. Berdasarkan hal tersebut,

dapat disimpulkan bahwa variabel Temuan Pemeriksaan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) **berpengaruh negatif** secara signifikan terhadap opini audit. Maka hipotesis kedua diterima. Dalam LHP (2017), BPK mengatakan bahwa dalam pemeriksaan SPI yang sangat penting untuk dikaji adalah kemungkinan terjadinya kesalahan dan kecurangan (*misstatement and fraud*) sehingga diperlukan pemahan yang baik terhadap SPI dengan tujuan untuk membantu pemeriksa mengidentifikasi jenis potensi kesalahan dan mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi risiko salah saji material dalam penyajian laporan keuangan. Kemudian, dijelaskan juga dalam Undang-undang No.15 Tahun 2004 pasal 16 ayat (1) bahwa efektivitas sistem pengendalian *intern* sangat penting karena merupakan salah satu kriteria pemberian opini oleh pemeriksa. Kemudian, menurut pernyataan standar pemeriksa (PSP) No. 03. 01 butir 8 (2008), lemahnya suatu desain sistem memang sangat mempengaruhi efektivitas sistem itu untuk menyajikan laporan keuangan secara wajar dan cukup.

Penelitian ini sejalan dengan yang dilakukan oleh Sunarsih (2013) Fatimah (2014), Taufikkurahman (2014), Harahap (2016), Munawar (2016) menyimpulkan semakin lemah SPI maka akan semakin besar memperoleh opini *disclaimer*. Fatimah (2014) menyimpulkan bahwa sistem pengendalian intern yang diwakili oleh kelemahan SPAP berpengaruh negatif terhadap pemberian opini WTP. Afiah (2015) menyimpulkan bahwa implementasi SPI berdampak pada kualitas laporan keuangan, jika kualitas laporan keuangannya baik maka laporan keuangan akan handal dan akan membuat BPK memberikan Opini yang baik pula. Sedangkan penelitian lainnya menyimpulkan seluruh jumlah temuan SPI berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan pemerintah. Penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Sitepu (2016) dan Harahap (2017) yang mengatakan temuan SPI tidak berpengaruh tidak berpengaruh terhadap opini BPK atas pemeriksaan laporan keuangan.

3. Pengaruh Temuan Ketidapatuhan Perundang-undangan terhadap Opini Audit

Berdasarkan Tabel 1 diatas, diperoleh hasil uji koefisien antara variabel Temuan Pemeriksaan Temuan Pemeriksaan Ketidapatuhan Perundang-undangan terhadap Opini Audit menunjukkan nilai signifikan ($P - value$) 0,461 dan nilai *path* koefisiennya sebesar -0,013. Berdasarkan hal tersebut, dapat disimpulkan bahwa variabel Temuan Pemeriksaan Ketidapatuhan Perundang-undangan **tidak berpengaruh** terhadap opini audit. Maka, hipotesis ketiga ditolak. Hal ini diperkuat oleh pernyataan dalam SPKN (2017) pemeriksa mempertimbangkan materialitas pada proses pemeriksaan ketidapatuhan. Temuan ketidapatuhan pada saat pemeriksaan yang dilakukan BPK, pengaruhnya terhadap opini akan sangat bergantung kepada dampak yang berhubungan dengan kewajaran angka yang dilaporkan. Seperti yang disebutkan dalam SPKN (2017) bahwa BPK hanya berkepentingan terhadap indikasi awal kecurangan yang menimbulkan dampak material terhadap opini ataupun kesimpulan.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Sitepu (2016) yang menyimpulkan ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tidak mempengaruhi opini audit BPK. Selain itu, penelitian Fatimah (2014) dan Taufikkurahman (2014) menyimpulkan bahwa tidak seluruh kasus ketidapatuhan memiliki pengaruh terhadap pemberian opini oleh BPK RI. Namun, terdapat perbedaan dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Harahap (2016), Munawar (2016) dan Rudiansyah (2017) menyimpulkan bahwa secara parsial jumlah temuan audit kepatuhan berpengaruh negatif signifikan terhadap opini atas LKPD. Kemudian Sunarsih (2013) menyimpulkan bahwa semakin tidak patuh terhadap peraturan perundang-undangan maka akan semakin memperoleh opini *disclaimer*.

4. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan memoderasi Kinerja Keuangan, Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern, dan Temuan Ketidapatuhan Perundang-undangan terhadap Opini Audit

Berdasarkan Tabel 1 diatas, diperoleh hasil pengujian yang menunjukkan interaksi antara variabel moderator Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLRHP) dan Kinerja Keuangan (KK) **tidak berpengaruh** terhadap opini audit dengan nilai signifikan ($P - value$) $0,467 > 0,05$ (5%) dan nilai *path* koefisiennya sebesar 0,011. Kemudian, untuk interaksi antara variabel moderator Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLRHP) dan Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) tidak berpengaruh

terhadap opini audit dengan nilai signifikan ($P - value$) $0,138 > 0,05$ (5%) dan nilai *path* koefisiennya sebesar $-0,145$. Selanjutnya, untuk interaksi antara variabel moderator Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLRHP) dan Temuan Ketidapatuhan Perundang-undangan (Kt.PUU) berpengaruh terhadap opini audit dengan nilai signifikan ($P - value$) $< 0,001$ dan nilai *path* koefisiennya sebesar $0,495$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa variabel Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLRHP) hanya memoderasi Temuan Ketidapatuhan Perundang-undangan (Kt.PUU) terhadap opini audit.

Hal tersebut dikarenakan pemeriksaan kinerja keuangan atas aspek kemandirian, keefektifan, dan efisiensi yang dilakukan oleh BPK untuk mengungkapkan penyimpangan atau salah saji material, sehingga BPK hanya memberikan kesimpulan dan rekomendasi perbaikan untuk aspek ekonomi, efektifitas dan efisiensi (SPKN, 2017). Kemudian, untuk rekomendasi atas kelemahan SPI atas LKPD tidak ditujukan untuk menemukan kesalahan ataupun penyimpangan, tetapi untuk memberikan keyakinan bahwa LKPD entitas yang diperiksa bebas dari salah saji material. Pemeriksaan meliputi prosedur-prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam mendeteksi kesalahan dan salah saji yang berpengaruh material terhadap laporan keuangan (LHP). Mengenai tindak lanjut pemeriksaan atas temuan kelemahan SPI, BPK hanya memberikan rekomendasi kepada pemerintah untuk memperbaiki SPInya (IHPS). Penelitian ini didukung oleh penelitian Sitepu (2016), yang mengatakan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan tidak memoderasi hubungan temuan SPI terhadap opini BPK, dikarenakan status temuan yang ditindaklanjuti atas rekomendasi BPK tidak bisa diperoleh setiap saat

Dalam penelitian ini tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan memoderasi hubungan ketidapatuhan peraturan perundang-undangan terhadap opini. Hal ini diperkuat pernyataan yang ada di dalam SPKN (2017) bahwa pemeriksa akan mempertimbangkan tindak lanjut hasil pemeriksaan sebelumnya yang berhubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan. Selain itu BPK mengatakan dalam LHP mengenai batasan pemeriksaan, prosedur-prosedur dilakukan karena pemeriksa menyadari bahwa kemungkinan adanya perbuatan-perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh entitas dalam pelaksanaan APBD. Yang paling berkemungkinan untuk terjadinya perbuatan-perbuatan yang melanggar hukum tersebut terjadi karena ketidapatuhan terhadap peraturan perundang-undangan kerugian daerah yang diakibatkan realisasi atau pelaksanaan anggaran belanja daerah tidak dapat diyakini kebenarannya atau pun melebihi ketentuan, selain itu terdapat juga kasus yang diakibatkan ketidapatuhan yang berupa bukti pertanggungjawaban pengeluaran belanja tidak valid atau tidak lengkap (IHPS). Hasil penelitian ini sejalan dengan Sari (2016), yang menyatakan bahwa semakin banyak rekomendasi BPK yang ditindaklanjuti sesuai dengan rekomendasi yang diberikan akan meningkatkan kualitas keuangan K/L yang tercermin dari tingkat pengungkapan dalam laporan keuangannya tinggi sehingga memberikan peluang untuk memperoleh opini yang baik

5. KESIMPULAN

1. Dalam penelitian ini, Kinerja Keuangan tidak berpengaruh terhadap opini audit yang diberikan BPK atas pemeriksaan LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Riau. Hal ini disebabkan karena masih banyak Pemda yang belum mampu mengelola hasil kekayaan daerahnya secara maksimal, dan masih kurangnya SDM yang mampu mengelola pendapatan asli daerah secara efektif dan efisien, hal itu bisa dilihat dari masih bergantungnya pemerintah daerah terhadap dana transfer/ bantuan dari pusat.
2. Dalam penelitian ini, Kelemahan SPI berpengaruh negatif secara signifikan terhadap opini BPK atas pemeriksaan LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Riau. Hal itu dikarenakan kelemahan SPI bisa berpengaruh langsung dalam penyajian laporan keuangan. Jika terlalu banyak terdapat salah saji atau kekurangan pengungkapan atas penyajian atau pun pelaporan akan menjadi pertimbangan BPK dalam melakukan pemeriksaan. Hal ini didukung oleh pernyataan BPK dalam LHP mengenai batasan pengungkapan yaitu pemeriksaan yang dilakukan meliputi prosedur-prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam mendeteksi kesalahan dan salah saji yang berpengaruh material terhadap laporan keuangan.

3. Dalam penelitian ini, Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tidak berpengaruh terhadap opini yang diberikan BPK atas pemeriksaan LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Riau. Dalam melaksanakan pengujian kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, pemeriksa hanya menguji kepatuhan entitas terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang terkait langsung dengan kewajaran laporan keuangan termasuk asersi manajemen entitas yang diperiksa (LHP). Hal ini diperkuat dengan banyaknya jumlah temuan ketidakpatuhan tidak berpengaruh terhadap opini apabila tidak mengandung unsur material yang telah ditetapkan BPK sebelum melakukan pemeriksaan.
4. Dalam penelitian ini, Tindak lanjut hasil pemeriksaan tidak memoderasi hubungan Kinerja Keuangan dan Temuan Kelemahan SPI terhadap Opini BPK atas pemeriksaan LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Riau. Tindak lanjut hasil pemeriksaan hanya memoderasi hubungan ketidakpatuhan peraturan perundang-undangan terhadap Opini BPK atas pemeriksaan LKPD Provinsi, kabupaten dan Kota di Riau. Apabila terdapat hasil pemeriksaan kepatuhan entitas terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang terkait langsung dengan kewajaran laporan keuangan termasuk asersi manajemen entitas yang diperiksa, BPK akan memberikan rekomendasi pertanggungjawaban dan akan terus memantau perkembangan tindak lanjut atas rekomendasi tersebut. Apabila tidak di tindak lanjut, maka berkemungkinan akan mempengaruhi pemberian opini oleh BPK.

DAFTAR PUSTAKA

- BPK-RI. (2017). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I dan II*. Jakarta
- BPK. (2017). *Laporan Hasil Pemeriksaan Buku I, II, dan III Tahun 2014-2017*, Pekanbaru: Badan Pemeriksa Keuangan
- CPA Australia Ltd. (2013). *A guide to understanding auditing and assurance : Listed Companies October 2014*. Australia
- Fatimah, Desi, Ria Nelly dan M. Rasuli. (2014). 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 di seluruh Indonesia. *Jurnal Akuntansi*, 3(1) : 1-15
- Halim, A. & Kusufi, M.S. (2014). *Akuntansi Sektor Publik : Akuntansi Keuangan Daerah*. Jakarta: Salemba Empat
- Harahap, M.S. (2016). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pemberian Opini Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi. *Tesis*. Program Magister Akuntansi. Universitas Sumatera Utara. Medan
- Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 05/K/1-III.2/5/2008. *Tentang Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas Pemeriksaan Keuangan*.
- Lubis, Ade Fatma. (2012). Metode Penelitian Akuntansi dan Format Penulisan. *Tesis*. Medan : USU Press
- Ghozali, I. & Latan, H. (2017). *Partial Least Squares, Konsep, Metode dan Aplikasi WarpPLS 5.0*. Third Edition. Semarang: Undip
- Munawar, Nadirsyah, & Abdullah, S. (2016). Pengaruh Jumlah Temuan Audit atas SPI dan Jumlah Temuan Audit atas Kepatuhan terhadap Opini atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten/Kota di Aceh. *Jurnal Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Universitas Syiah Kuala*, 5(2), 57-67
- Sitepu, Ika Sartika BR. (2016). Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Audit BPK dengan Tindak Lanjut Temuan BPK sebagai Variabel Moderating di Provinsi Sumatera Utara. *Tesis*. Program Magister Akuntansi. Universitas Sumatera Utara. Medan

Sari, Adelia Pramita. (2016). Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Opini Audit Dengan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/ Lembaga Sebagai Variabel Intervening. *Jurnal BPPK*, 9(1), 33-46

Standar Audit Seksi 312. *Risiko Audit dan Materialitas Dalam Pelaksanaan Audit*. PSA No. 25

Standar Audit Seksi 508. *Laporan Auditor Atas Laporan Keuangan Auditan*. PSA No. 29

Sunarsih. (2013). Faktor-faktor yang mempengaruhi opini disclaimer BPK terhadap laporan keuangan di lingkungan departemen di Jakarta. *Tesis*. Pogram Pasca Sarjana. Universitas Gunadarma. Jakarta. Hal 5, 28

Tarmizi, R., Khairudin & Jayadi, A. (2014). Analisis kinerja keuangan Pemerintah Daerah Kota Bandar Lampung sebelum dan setelah memperoleh opini WTP. *Jurnal Akuntansi & Keuangan*, 5(2), 71-90

Taufik. (2014). Analisis Perbandingan Kinerja Keuangan Pemerintah Kabupaten Kota se-Sumatera. *Tesis*. Program Pascasarjana Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Lampung. Bandar Lampung

Taufikurrahman. (2014). Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pemberian Opini Audit BPK RI atas LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Sumatera Utara. *Tesis*. Program Magister Akuntansi. Universitas Sumatera Utara. Medan

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006. *Badan Pemeriksa Keuangan*. 30 Oktober 2006

Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 85. Jakarta

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