**OPINI AUDIT BPK-RI DAN SUBSTANSI KINERJA KEUANGAN PEMERINTAH
DAERAH KOTA/KABUPATEN DI PROVINSI KALIMANTAN BARAT**
*(Audit Opinions and the Financial Performances of the Local
City/Regency Government in West Kalimantan Province)*

Zulkarnain

Program Studi Akuntansi, Institut Manajemen Wiyata Indonesia
zulkarnain@imwi.ac.id

Rezka Andriansyah

Program Studi Akuntansi, Institut Manajemen Wiyata Indonesia
rezka.andriansyah10@gmail.com

Abstract

This study aims to examine whether any significant differences the financial performance of the local city/regency government who gets unqualified audit opinion and qualified audit opinion. The financial performance of the local city/regency government measured by APBD financial ratios such as regional independence ratio, effectiveness ratio, efficiency ratio, activity ratio, and growth ratio. This study employs publicly available data from financial database of a sample of 14 local city/regency government-year in West Kalimantan Province, Indonesia for the years of 2012-2016. Using independent sample test, this study finds that there are no significant differences the financial performance of the local city/regency government who gets unqualified audit opinion and qualified audit opinion, except for regional independence ratio.

Keywords: *regional independence ratio, effectiveness ratio, efficiency ratio, activity ratio, growth ratio.*

PENDAHULUAN

Otonomi daerah di Indonesia memberikan wewenang pada setiap Pemerintah Daerah untuk mengatur dan mengurus sendiri segala urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat dalam kerangka Negara Kesatuan Republik Indonesia (UU No. 23 tahun 2014). Pemerintah Daerah dalam menyelenggarakan otonomi daerah harus senantiasa berkomitmen pada penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dan bebas dari korupsi, kolusi, dan nepotisme (UU No. 28 tahun 1999) serta berpedoman pada asas penyelenggaraan pemerintahan, diantaranya asas akuntabilitas, asas efisiensi, asas efektifitas, dan asas keadilan (Pasal 58 UU No. 23 tahun 2014). Gubernur/Bupati/Wali Kota dan Wakil Gubernur/Bupati/Wali Kota sebagai pimpinan Pemerintahan Daerah memiliki tugas, wewenang, kewajiban, dan hak (Paragraf 3 UU No. 23 tahun 2014) yang diwujudkan dalam bentuk rencana kerja pemerintah daerah dan dijabarkan ke dalam

bentuk pengelolaan pendapatan, belanja, dan pembiayaan daerah yang dikelola dalam sistem pengelolaan keuangan daerah.

Peraturan Pemerintah No. 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah mewajibkan setiap Pemerintah Daerah untuk melakukan pertanggungjawaban tentang pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) dalam bentuk laporan keuangan. Laporan keuangan disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) (PP No. 71 tahun 2010) dan disampaikan kepada DPRD sebagai bentuk pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan daerah (APBD) kepada masyarakat. Sebelum disampaikan kepada DPRD, laporan keuangan tersebut diserahkan kepada Badan Pemeriksa Keuangan RI (BPK-RI) untuk dilakukan pemeriksaan (audit).

BPK-RI dalam melaksanakan pemeriksaan menetapkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sebagai patokan bagi pemeriksa untuk melaksanakan tugasnya. Di akhir

pemeriksaan, BPK-RI akan memberikan pernyataan profesional berupa opini audit mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria (1) kesesuaian dengan SAP, (2) kecukupan pengungkapan, (3) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (4) efektifitas sistem pengendalian intern (UU No. 15 tahun 2004).

Berdasarkan kriteria-kriteria tersebut di atas, BPK-RI akan memberikan salah satu dari empat jenis opini, yaitu (1) Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP/*unqualified opinion*), (2) Opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP/*qualified opinion*), (3) Opini Tidak Wajar (TW/*adverse opinion*), dan (4) Opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP/*disclaimer of opinion*) (UU No. 15 tahun 2004). Peringkat opini terbaik adalah opini WTP. Setiap Pemerintah Daerah tentu akan sangat berupaya mendapatkan opini WTP ini. Jika belum memungkinkan, setidaknya mendapatkan opini WDP, dan sangat menghindari mendapatkan opini TMP maupun opini TW.

Berbagai alasan Pemerintah Daerah menginginkan opini WTP. Pertama, prestise atau kebanggaan telah mendapatkan peringkat opini terbaik/tertinggi, yaitu sebagai Pemerintah Daerah yang berhasil menyajikan secara wajar semua hal yang material laporan keuangan

sesuai dengan SAP. Kedua, banyak kalangan yang beranggapan bahwa dengan mendapatkan opini WTP berarti pengelolaan keuangan Pemerintah Daerah tersebut telah dinyatakan bersih, transparan, akuntabel, dan bebas dari korupsi, walaupun anggapan yang demikian tidak sepenuhnya benar. Ketiga, citra baik bagi pimpinan daerah, yang dapat digunakan secara politis sebagai modal untuk maju kembali sebagai calon kepala daerah di masa yang akan datang (Priyono, 2017).

Laporan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I Tahun 2017 oleh BPK-RI menunjukkan bahwa dari 537 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di seluruh Indonesia Tahun 2016 yang diperiksa, BPK-RI memberikan 375 opini WTP (70%), 139 opini WDP (26%), dan 23 opini TMP (4%). Provinsi Kalimantan Barat sebagai salah satu provinsi yang Kota/Kabupatennya menjadi objek penelitian ini termasuk salah satu pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP, bahkan Pemerintah Provinsi Kalimantan Barat memperoleh opini WTP selama lima kali berturut-turut dalam periode lima tahun terakhir dari tahun 2012 - 2016. Berikut ini disajikan perolehan opini audit pada Pemerintah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat Tahun 2012-2016:

Tabel 1
Daftar Opini Audit BPK-RI pada Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat Tahun 2012 - 2016

No.	Entitas Pemerintah Daerah	Opini Tahun 2012	Opini Tahun 2013	Opini Tahun 2014	Opini Tahun 2015	Opini Tahun 2016
1	Kab. Bengkayang	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
2	Kab. Kapuas Hulu	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
3	Kab. Kayong Utara	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
4	Kab. Ketapang	WDP	WDP	WTP DPP	WTP	WTP
5	Kab. Kubu Raya	WDP	WDP	WTP DPP	WTP	WTP
6	Kab. Landak	WDP	WTP DPP	WTP DPP	WTP	WTP
7	Kab. Melawi	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
8	Kab. Mempawah	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP
9	Kab. Sambas	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
10	Kab. Sanggau	WDP	WDP	WTP DPP	WTP	WTP
11	Kab. Sekadau	WTP DPP	WTP DPP	WTP DPP	WTP	WTP
12	Kab. Sintang	WTP DPP	WTP DPP	WTP DPP	WTP	WTP
13	Kota Pontianak	WTP DPP	WTP DPP	WTP DPP	WTP	WTP
14	Kota Singkawang	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP

Sumber: Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2017 BPK-RI

Tabel 1 di atas menunjukkan tren peningkatan jumlah pemerintah daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat yang memperoleh opini WTP dari tahun 2012 - 2016. Pada tahun 2012 dari 14 Kota/Kabupaten, 3 Kota/Kabupaten memperoleh opini WTP DPP (21%), dan 11 Kota/Kabupaten memperoleh opini WDP (79%) (opini WTP DPP dalam penelitian ini dikelompokkan ke dalam kelompok yang memperoleh opini WTP). Sedangkan pada tahun 2016 terjadi peningkatan, yaitu dari 14 Kota/Kabupaten, terdapat 8 Kota/Kabupaten yang memperoleh opini WTP (57%), dan 6 Kota/Kabupaten yang memperoleh opini WDP (43%).

Opini audit yang menunjukkan tren peningkatan menunjukkan peningkatan kualitas Pemerintah Daerah dalam menyusun laporan keuangan, dan mencerminkan tercapainya tata kelola yang baik (*good governance*) dari Pemerintah Daerah yang diaudit pada periode audit (Gunarwanto, 2017). Jika dihadapkan pada pertanyaan apakah dengan opini WTP berarti pemerintah daerah tersebut telah bebas korupsi? Biro Humas BPK-RI (2011) menyatakan bahwa opini WTP tidak menjamin bahwa pada pemerintah daerah tersebut telah bebas korupsi, karena pemeriksaan laporan keuangan tidak ditujukan secara khusus untuk mendeteksi adanya korupsi.

Dalam menjalankan tugasnya, ada tiga jenis pemeriksaan yang dilaksanakan oleh BPK-RI. Pertama, Pemeriksaan Keuangan, dilakukan untuk memberikan opini apakah laporan keuangan sudah disajikan secara wajar sesuai dengan SAP. Kedua, Pemeriksaan Kinerja, dilakukan untuk menilai apakah pelaksanaan suatu program kegiatan sudah ekonomis, efisien, dan efektif. Dan ketiga, Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT), yaitu jenis pemeriksaan selain kedua jenis tersebut, diantaranya pemeriksaan investigatif untuk mengungkap adanya kecurangan (*fraud*) atau korupsi, pemeriksaan lingkungan, dan pemeriksaan atas pengendalian intern (Biro Humas BPK-RI, 2011).

Berikutnya, apakah dengan opini WTP pada Pemeriksaan Keuangan juga mencerminkan kinerja keuangan yang lebih baik, jika

dibandingkan dengan opini non-WTP pada Pemerintah Daerah tersebut? Beberapa penelitian menemukan hasil yang beragam. Penelitian oleh Masdianti dan Erawati (2016), Tarmizi *et al.* (2014) menemukan perbedaan yang signifikan kinerja keuangan Pemerintah Daerah yang mendapatkan opini WTP dan opini WDP. Sedangkan penelitian oleh Dary dan Yahya (2016), Heriningsih (2015), Pangalila (2014) tidak menemukan perbedaan yang signifikan kinerja keuangan Pemerintah Daerah yang mendapatkan opini WTP dan opini WDP.

Penelitian ini akan menguji apakah terdapat perbedaan yang signifikan kinerja keuangan Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat antara yang mendapatkan opini WTP dan opini WDP tahun 2012-2016. Kinerja keuangan Pemerintah Daerah diukur dengan menggunakan rasio keuangan APBD yaitu rasio kemandirian keuangan daerah, rasio efektifitas keuangan daerah, rasio efisiensi keuangan daerah, rasio keserasian keuangan daerah, dan rasio pertumbuhan keuangan daerah (Halim, 2007).

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Tinjauan Pustaka

Agency Theory dalam Pemerintahan Daerah

Agency theory pada awalnya dikemukakan oleh Berle dan Means (1932) yang kemudian dikembangkan oleh Jensen dan Meckling (1976) yang membahas hubungan antara *principal* dan *agent* dalam bentuk kesepakatan kontrak kerja. *Principal* sebagai pihak pemilik sumber daya ekonomi menunjuk *agent* untuk melaksanakan pengendalian terhadap sumber daya tersebut atas nama *principal* dan dalam kondisi tertentu *principal* dapat memberikan bonus kepada *agent*.

Dalam konteks organisasi bisnis, investor sebagai *principal* dan jajaran manajemen perusahaan sebagai *agent*. Sedangkan dalam konteks organisasi pemerintah, masyarakat melalui mekanisme perwakilan di lembaga legislatif sebagai *principal* (pihak yang memberi wewenang) dan eksekutif sebagai *agent* (pihak yang menerima wewenang).

Hubungan keagenan di antara *principal* dan *agent* dapat menimbulkan hal positif dalam bentuk efisiensi penggunaan sumber daya ekonomi oleh *agent* untuk meningkatkan pengembalian (*return*) bagi *principal*, tetapi dapat pula menimbulkan masalah keagenan karena perbedaan kepentingan di antara *principal* dan *agent* berupa hal negatif dalam bentuk perilaku oportunistik *agent* ketika memiliki keunggulan informasi dibanding *principal* (Halim dan Abdullah, 2006).

Kendala keterbatasan informasi oleh *principal* ini akan memunculkan masalah tersendiri bagi *principal* sehingga *principal* menyediakan biaya tertentu (biaya keagenan) untuk mengatasi masalah ini. Maka sebaiknya informasi yang dimiliki oleh *agent* disajikan secara sepenuhnya (*full disclosure*) dalam laporan keuangan, khususnya informasi yang sangat terkait dan mempengaruhi proses pengambilan keputusan *principal*. Pemerintah dapat mengatur batasan tertentu informasi yang wajib disajikan dalam laporan keuangan.

Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

PP No. 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) menyebutkan satu set laporan keuangan berbasis akrual terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran dan laporan finansial, yang jika diuraikan sebagai berikut:

1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA);
2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LP-SAL);
3. Laporan Operasional (LO);
4. Laporan Perubahan Ekuitas (LPE);
5. Neraca;
6. Laporan Arus Kas (LAK); dan
7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK).

LRA dan LP-SAL termasuk kelompok Laporan Pelaksanaan Anggaran. LRA menyajikan informasi mengenai anggaran dan realisasi pendapatan, belanja, transfer, surplus/defisit, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan dalam suatu periode tertentu. LP-SAL menyajikan informasi mengenai saldo anggaran lebih awal tahun (saldo tahun sebelumnya), penggunaan saldo anggaran lebih, Sisa Lebih/Kurang Pembiayaan Anggaran (SiLPA/SiKPA) tahun berjalan, koreksi kesalahan pembukuan tahun sebelumnya, lain-lain dan saldo anggaran lebih akhir tahun untuk periode

berjalan. LRA dan LP-SAL disusun dengan menggunakan sistem akuntansi berbasis kas.

LO, LPE, Neraca, dan LAK termasuk kelompok Laporan Finansial. LO menyajikan informasi pendapatan-LO, beban, dan surplus/defisit operasional dari suatu entitas pelaporan yang penyajiannya disandingkan dengan periode sebelumnya. LO disusun untuk melengkapi pelaporan akuntansi berbasis akrual, sehingga penyusunan LO, LPE, dan Neraca memiliki keterkaitan yang dapat dipertanggungjawabkan.

LPE menyajikan informasi ekuitas awal tahun, surplus/defisit-LO periode berjalan, dan koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas. Neraca menyajikan informasi posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal pelaporan. Dan LAK menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama suatu periode akuntansi, serta saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan.

Pemeriksaan Keuangan Pemerintah Daerah

Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan, yang dilakukan untuk memberikan keyakinan yang memadai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Auditor dari BPK-RI secara rutin melakukan pemeriksaan keuangan pemerintah daerah. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) digunakan sebagai patokan bagi auditor untuk melaksanakan tugasnya. Ruang lingkup pemeriksaan keuangan meliputi:

1. Anggaran dan realisasi pendapatan, belanja, dan pembiayaan;
2. Posisi aset, kewajiban, dan ekuitas dana;
3. Arus kas dan saldo akhir kas sesuai dengan Sisa Lebih Pembiayaan Anggaran (SiLPA) dalam LRA dan ekuitas dana dalam neraca;
4. Pengungkapan informasi yang diharuskan seperti disebut dalam SPKN,
5. Pemeriksaan juga menguji efektifitas pengendalian intern dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang terkait dengan pelaporan keuangan dalam laporan keuangan.

Opini Audit BPK-RI

UU No. 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyebutkan terdapat 4 (empat) jenis opini audit yang diberikan oleh BPK-RI atas hasil pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yaitu:

1. Opini wajar tanpa pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) adalah opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa, menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha/ kinerja, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Mahmudi (2010) menjelaskan bahwa “opini yang paling baik adalah wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*)”. Opini wajar tanpa pengecualian diberikan karena auditor meyakini bahwa laporan keuangan telah bebas dari kesalahan-kesalahan atau kekeliruan yang material. Keyakinan auditor tersebut berdasarkan bukti-bukti audit yang dikumpulkan.

2. Opini wajar dengan pengecualian (*Qualified Opinion*)

Opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*) menunjukkan kondisi bahwa sebagian besar pos dalam laporan keuangan, posisi keuangan, hasil usaha/kinerja, dan arus kas entitas tersebut telah disajikan secara wajar terbebas dari salah saji material dan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan atau untuk pos tertentu yang disajikan secara tidak wajar.

3. Opini tidak wajar (*Adversed Opinion*)

Opini tidak wajar (*adversed opinion*) adalah opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan entitas yang diperiksa tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

4. Pernyataan menolak memberikan opini (*Disclaimer Opinion*)

Pernyataan menolak memberikan opini (*disclaimer opinion*) diterbitkan apabila auditor tidak bisa meyakini apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar atau tidak. Opini ini

diberikan apabila auditor menganggap ada ruang lingkup audit yang dibatasi oleh objek yang diaudit, misalnya karena auditor tidak bisa memperoleh bukti-bukti yang dibutuhkan untuk bisa menyimpulkan dan menyatakan laporan telah disajikan dengan wajar.

Kinerja Keuangan Daerah

Kinerja keuangan adalah kemampuan entitas dalam mengelola sumber daya yang dimilikinya (IAI, 2005). Pengukuran kinerja digunakan sebagai alat untuk menilai sukses atau tidaknya suatu organisasi, program atau kegiatan, apakah program atau kegiatan yang telah direncanakan tersebut telah dilaksanakan sesuai dengan yang direncanakan, dan mencapai keberhasilan yang telah ditargetkan pada saat perencanaan (Nordiawan, 2015).

Pengukuran kinerja keuangan daerah menurut Halim (2007) bertujuan untuk:

1. Menilai kemandirian keuangan dalam membiayai penyelenggaraan otonomi daerah;
2. Mengukur efektifitas dan efisiensi dalam merealisasikan pendapatan daerah;
3. Mengukur kontribusi masing-masing sumber pendapatan dalam pembentukan pendapatan daerah; dan
4. Melihat pertumbuhan dan perkembangan perolehan pendapatan dan pengeluaran yang dilakukan selama periode tertentu.

Pengukuran kinerja keuangan daerah ini dilakukan dengan menggunakan analisis rasio keuangan APBD yaitu rasio kemandirian keuangan daerah, rasio efektifitas keuangan daerah, rasio efisiensi keuangan daerah, rasio keserasian keuangan daerah, dan rasio pertumbuhan keuangan daerah (Halim, 2007).

Rasio Kemandirian Keuangan Daerah

Rasio kemandirian keuangan daerah adalah rasio yang menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintah, pembangunan, pelayanan kepada masyarakat yang telah membayar pajak, dan retribusi daerah sebagai sumber Pendapatan Asli Daerah dibandingkan dengan pendapatan daerah yang berasal dari sumber lain, misalnya Transfer Pemerintah Pusat atau pinjaman. Formula yang digunakan untuk menghitung rasio kemandirian keuangan daerah adalah sebagai berikut:

Rasio Kemandirian =

$$\frac{\text{Realisasi Penerimaan PAD}}{\text{Transfer Pemerintah Pusat, Provinsi, dan Pinjaman}}$$

Transfer Pemerintah Pusat, Provinsi, dan Pinjaman

Semakin tinggi hasil rasio kemandirian, berarti semakin tinggi pula tingkat kemandirian suatu daerah, yang berarti pula bahwa ketergantungan pemerintah daerah akan bantuan dari pemerintah pusat semakin rendah. Penjelasan tingkat kemampuan daerah dan pola hubungan dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 2

Kriteria Rasio Kemandirian

Rasio Kemandirian	Kemampuan Keuangan	Pola Hubungan
0% - 25%	Rendah Sekali	Instruktif
25% - 50%	Rendah	Konsultatif
50% - 75%	Sedang	Partisipatif
75% - 100%	Tinggi	Delegatif

Sumber: Halim (2007)

Paul Harvey dalam Halim (2007:261), mengemukakan mengenai pola hubungan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah dalam pelaksanaan otonomi daerah, terutama pelaksanaan UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, antara lain:

- Pola hubungan instruktif, di mana peranan Pemerintah Pusat lebih dominan daripada kemandirian Pemerintah Daerah (tidak mampu melaksanakan otonomi daerah).
- Pola hubungan konsultatif, yaitu campur tangan Pemerintah Pusat sudah mulai berkurang karena dianggap sedikit lebih mampu melaksanakan otonomi daerah.
- Pola hubungan partisipatif, peranan Pemerintah Pusat sudah mulai berkurang mengingat daerah yang bersangkutan tingkat kemandiriannya mendekati mampu melaksanakan otonomi daerah.
- Pola hubungan delegatif, yaitu campur tangan Pemerintah Pusat sudah tidak ada karena daerah telah mampu dan mandiri dalam melaksanakan urusan otonomi daerah.

Rasio Efektifitas Keuangan Daerah

Rasio efektifitas keuangan daerah menggambarkan seberapa efektif suatu daerah dalam merealisasikan PAD yang telah

dianggarkan. Rasio efektifitas diformulasikan sebagai berikut:

Rasio Efektifitas =

$$\frac{\text{Realisasi Penerimaan PAD}}{\text{Target Penerimaan PAD yang ditetapkan Berdasarkan Potensi Rill Daerah}}$$

Kinerja keuangan pemerintah daerah dikategorikan efektif apabila hasil rasio efektifitas melebihi 100%. Berikut ini kriteria rasio efektifitas yang dikategorikan sebagai berikut:

Tabel 3

Kriteria Rasio Efektifitas

Rasio Efektifitas	Kemampuan Keuangan
Di atas 100%	Sangat Efektif
100%	Efektif
90% - 99%	Cukup Efektif
75% - 89%	Kurang Efektif
Di bawah 75%	Tidak Efektif

Sumber: Mahmudi (2010)

Rasio Efisiensi Keuangan Daerah

Rasio efisiensi keuangan daerah menggambarkan perbandingan antara realisasi pengeluaran (belanja daerah) dengan realisasi pendapatan daerah. Rasio efisiensi dapat diformulasikan sebagai berikut:

$$\text{Rasio Efisiensi} = \frac{\text{Realisasi Belanja Daerah}}{\text{Realisasi Pendapatan Daerah}}$$

Kinerja keuangan pemerintah daerah dapat dikategorikan efisien apabila rasio yang dicapai kurang dari satu atau dibawah 100%. Semakin kecil rasio efisiensi berarti semakin baik kinerja keuangan pemerintah daerah. Kriteria penilaian rasio efisiensi dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 4

Kriteria Rasio Efisiensi

Rasio Efisiensi	Kemampuan Keuangan
Di atas 100%	Tidak Efisien
90% - 100%	Kurang Efisien
80% - 90%	Cukup Efisien
60% - 80%	Efisien
Di bawah 60%	Sangat Efisien

Sumber: Halim (2007)

Rasio Keresasian Keuangan Daerah

Rasio keserasian keuangan daerah menggambarkan bagaimana Pemerintah Daerah memprioritaskan alokasi dananya pada belanja operasi dan belanja modal secara optimal. Semakin tinggi persentase dana yang dialokasikan untuk belanja operasi berarti persentase belanja yang digunakan untuk menyediakan sarana dan prasarana ekonomi masyarakat cenderung semakin kecil. Rasio Keresasian memiliki 2 (dua) perhitungan, yaitu: Rasio Belanja Operasi dan Rasio Belanja Modal (Mahmudi, 2010).

a) Rasio Belanja Operasi.

Rasio Belanja Operasi merupakan perbandingan antara total belanja operasi dengan total belanja daerah, dengan formula sebagai berikut:

Rasio Belanja Operasi =

$\frac{\text{Realisasi Belanja Operasi}}{\text{Total Belanja Daerah}}$

Total Belanja Daerah

Rasio ini menggambarkan tentang porsi belanja daerah yang dialokasikan untuk belanja operasi. Belanja operasi merupakan belanja yang manfaatnya habis dikonsumsi dalam satu anggaran, sehingga belanja operasi ini sifatnya jangka pendek dan dalam hal tertentu sifatnya rutin dan berulang. Pada umumnya proporsi belanja operasi mendominasi total belanja daerah, yaitu 60-90%. Pemerintah Daerah dengan tingkat pendapatan tinggi cenderung memiliki porsi belanja operasi yang lebih tinggi dibandingkan Pemerintah Daerah yang tingkat pendapatannya masih rendah.

b) Rasio Belanja Modal

Rasio Belanja Modal adalah perbandingan antara total realisasi belanja modal dengan total belanja daerah. Berdasarkan rasio ini, pembaca laporan dapat mengetahui porsi belanja daerah yang dialokasikan untuk investasi dengan bentuk belanja modal pada tahun anggaran bersangkutan. Belanja modal memberikan manfaat jangka menengah dan panjang juga bersifat rutin. Pada umumnya proporsi belanja modal dengan belanja daerah antara 5-20%. Rasio Belanja Modal ini dirumuskan sebagai berikut:

Rasio Belanja Modal =

$\frac{\text{Realisasi Belanja Modal}}{\text{Total Belanja Daerah}}$

Total Belanja Daerah

Rasio Pertumbuhan Keuangan Daerah

Rasio pertumbuhan keuangan daerah digunakan untuk mengukur seberapa besar kemampuan pemerintah daerah dalam mempertahankan dan meningkatkan keberhasilannya yang telah dicapai dari periode ke periode berikutnya. Berikut formula Rasio Pertumbuhan Keuangan Daerah:

Rasio Pertumbuhan =

$\frac{\text{Realisasi Penerimaan PAD}_{x_n - x_{n-1}}}{\text{Realisasi Penerimaan PAD}_{x_{n-1}}}$

Realisasi Penerimaan PAD x_{n-1}

Keterangan:

X_n = Tahun Sekarang

X_{n-1} = Tahun Sebelumnya

Pengembangan Hipotesis

Pemeriksaan keuangan menjadi agenda rutin setiap akhir tahun bagi setiap penyelenggara pemerintahan daerah. Setiap kepala daerah akan menanti dengan penuh cemas hasil akhir opini yang akan diberikan oleh BPK-RI. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 Tahun 2017 BPK-RI menunjukkan peningkatan jumlah pemerintah daerah yang memperoleh opini terbaik WTP yaitu mencapai 70% dari total 537 LKPD tahun 2016 di seluruh Indonesia yang diperiksa.

Perolehan opini terbaik WTP dari seluruh pemerintah daerah di Indonesia yang menunjukkan tren peningkatan menunjukkan meningkatnya kualitas pemerintah daerah dalam menyusun laporan keuangan, dan mencerminkan tercapainya tata kelola yang baik (Gunarwanto, 2017). Beberapa penelitian menemukan bahwa pemerintah daerah yang mendapatkan opini WTP memiliki kinerja keuangan yang lebih baik jika dibandingkan dengan yang mendapatkan opini non-WTP, dalam hal ini WDP, yaitu penelitian oleh Tarmizi *et al.* (2014) dan Masdianti dan Erawati (2016). Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikembangkan hipotesis sebagai berikut:

H_0 : Tidak terdapat perbedaan kinerja keuangan pemerintah daerah yang mendapatkan opini WTP dan WDP.

H_a : Terdapat perbedaan kinerja keuangan pemerintah daerah yang mendapatkan opini WTP dan WDP.

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini meliputi seluruh LKPD Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat tahun 2012-2016. Sampel penelitian berjumlah 67 LKPD yang diperoleh dengan menggunakan metode *purposive sampling* dengan kriteria:

- 1) LKPD Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat tahun 2012-2016 yang mendapatkan opini WTP atau WDP dari BPK-RI;
- 2) LKPD Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat tahun 2012-2016 yang menyajikan LRA secara lengkap.

Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang diperoleh dari IHPS BPK-RI tahun 2017, rekapitulasi data keuangan daerah Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan RI, dengan mengakses laman www.bpk.go.id, www.djpk.kemenkeu.go.id, serta laman web masing-masing pemerintah daerah.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah kinerja keuangan pemerintah daerah dengan indikator pengukuran melalui rasio kemandirian keuangan daerah, rasio efektifitas keuangan daerah, rasio efisiensi keuangan daerah, rasio keserasian keuangan daerah, dan rasio pertumbuhan keuangan daerah (Halim, 2007).

Metode Analisis Data

Penelitian ini menggunakan alat uji statistik *independent sample test* dalam pengujian hipotesisnya. Alat uji tersebut akan menghasilkan hasil uji berupa nilai Sig. Hipotesis alternatif (H_a) diterima (terdapat perbedaan kinerja keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dan WDP) apabila nilai Sig < 0,05 dan sebaliknya Hipotesis nol (H_0) diterima (tidak terdapat perbedaan kinerja keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dan WDP) apabila nilai Sig > 0,05 (Sugiyono, 2014).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Seperti dijelaskan di dalam pendahuluan bahwa terdapat tren peningkatan jumlah pemerintah daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat yang memperoleh opini WTP dari tahun 2012 - 2016. Pada tahun 2012, jumlah Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten yang memperoleh opini WTP DPP sebanyak 3 Pemerintah Daerah (21%), dan yang memperoleh opini WDP sebanyak 11 Pemerintah Daerah (79%). Sedangkan pada tahun 2016, jumlah Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten yang memperoleh opini WTP sebanyak 8 Pemerintah Daerah (57%), dan yang memperoleh opini WDP sebanyak 6 Pemerintah Daerah (43%).

Ringkasan pengelolaan pendapatan, belanja, dan pembiayaan daerah dalam realisasi APBD tahun 2016 Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat sebagai berikut:

Tabel 5
Ringkasan Pendapatan, Belanja, dan Pembiayaan Daerah Pemerintah Daerah
Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat Tahun 2016

(dalam miliar rupiah)

No.	Entitas Pemerintah Daerah	Pendapatan Daerah	Belanja Daerah	Pembiayaan Daerah	Pendapatan Asli Daerah	Pendapatan Transfer	Belanja Operasi	Belanja Modal
1	Kab. Bengkayang	1.051,90	1.103,43	96,64	42,68	915,77	761,75	339,24
2	Kab. Kapuas Hulu	1.707,74	1.714,74	82,60	67,14	1.552,29	1.195,85	516,74
3	Kab. Kayong Utara	700,47	711,94	34,97	10,81	651,54	479,10	232,12
4	Kab. Ketapang	1.897,85	1.682,34	110,12	134,60	1.761,64	1.308,40	372,84
5	Kab. Kubu Raya	1.386,34	1.159,92	6,94	101,31	1.186,44	859,08	300,85
6	Kab. Landak	1.390,18	1.285,60	96,49	57,18	1.032,73	771,91	513,35
7	Kab. Melawi	1.057,93	844,03	(32,87)	34,13	917,31	511,33	332,69
8	Kab. Pontianak	1.027,49	996,30	9,31	65,09	923,22	607,06	388,32
9	Kab. Sambas	1.530,82	1.374,43	70,93	102,06	1.412,96	1.046,37	327,92
10	Kab. Sanggau	1.325,82	1.462,04	292,47	93,33	1.115,35	1.127,07	334,21
11	Kab. Sekadau	782,66	736,12	67,07	36,60	738,84	463,70	272,12
12	Kab. Sintang	1.674,59	1.434,38	167,44	108,41	1.546,37	989,44	442,71
13	Kota Pontianak	1.418,52	1.428,92	37,72	389,37	890,54	1.024,84	403,86
14	Kota Singkawang	790,13	829,29	43,70	103,26	681,76	597,73	231,49

Sumber: Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan RI

Tabel 5 di atas menunjukkan bahwa Kabupaten Ketapang sebagai pemerintah daerah dengan realisasi pendapatan daerah terbesar dibanding 13 Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten lainnya di Provinsi Kalimantan Barat tahun 2016, diikuti berturut-turut oleh Kabupaten Kapuas Hulu, Kabupaten Sintang, Kabupaten Sambas, Kota Pontianak, dan yang terkecil adalah Kabupaten Kayong Utara. Di sisi lain, pemerintah daerah dengan realisasi pendapatan asli daerah terbesar adalah Kota Pontianak. Kota Pontianak memang dikenal sebagai kota provinsi dengan potensi sumber penerimaan asli daerah dari aktifitas perdagangan dan jasa. Sedangkan Kabupaten Ketapang sebagai pemerintah daerah dengan realisasi pendapatan daerah terbesar mendapatkan sumber pendapatan transfer (bantuan dari pusat) terbesar pula, yakni mencapai 93% dari total pendapatan daerah.

Dari sisi belanja daerah, penggunaan dana daerah untuk belanja operasi masih sangat mengungguli dibanding penggunaan untuk

belanja modal. Rata-rata rasio belanja operasi terhadap belanja modal seluruh Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat tahun 2016 sebesar 2,34 kali. Di Kabupaten Ketapang, rasio belanja operasi terhadap belanja modal mencapai 3,51 kali. Sebagian besar dana daerah digunakan untuk membiayai kegiatan operasional berupa belanja pegawai dan belanja barang.

Kinerja keuangan Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat dari tahun 2012 – 2016 disajikan dengan rasio keuangan APBD sebagai berikut:

Rasio Kemandirian Keuangan Daerah

Rasio kemandirian keuangan daerah adalah rasio yang menunjukkan kemampuan pemerintah daerah dalam membiayai sendiri kegiatan pemerintah, pembangunan, dan pelayanan kepada masyarakat dari sumber Pendapatan Asli Daerah dibanding sumber lain, seperti Pendapatan Transfer atau Pinjaman. Berikut disajikan data rasio kemandirian keuangan daerah terkait:

Tabel 6
Rasio Kemandirian Keuangan Daerah Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat Tahun 2012 – 2016

No.	Entitas Pemerintah Daerah	2012		2013		2014		2015		2016	
		Opini	Rasio								
1	Kab. Bengkayang	WDP	3,22%	WDP	3,42%	WDP	5,25%	WDP	4,08%	WDP	4,23%
2	Kab. Kapuas Hulu	WDP	3,52%	WDP	2,86%	WDP	6,92%	WDP	5,04%	WDP	4,09%
3	Kab. Kayong Utara	WDP	13,65%	WDP	2,12%	WDP	3,45%	WDP	2,23%	WDP	1,57%
4	Kab. Ketapang	WDP	5,99%	WDP	10,00%	WTP	7,68%	WTP	7,21%	WTP	7,63%
5	Kab. Kubu Raya	WDP	5,27%	WDP	7,42%	WTP	9,77%	WTP	7,16%	WTP	7,88%
6	Kab. Landak	WDP	4,09%	WTP	4,29%	WTP	9,48%	WTP	4,07%	WTP	4,29%
7	Kab. Melawi	WDP	2,32%	WDP	2,97%	WDP	3,53%	WDP	3,33%	WDP	3,33%
8	Kab. Pontianak	WDP	4,70%	WDP	6,41%	WDP	8,45%	WDP	6,43%	WTP	6,76%
9	Kab. Sambas	WDP	4,89%	WDP	4,66%	WDP	10,73%	WDP	6,30%	WDP	6,88%
10	Kab. Sanggau	WDP	5,27%	WDP	6,56%	WTP	7,75%	WTP	7,18%	WTP	7,57%
11	Kab. Sekadau	WTP	3,73%	WTP	7,20%	WTP	5,66%	WTP	4,90%	WTP	4,91%
12	Kab. Sintang	WTP	5,78%	WTP	6,16%	WTP	8,63%	WTP	7,46%	WTP	6,92%
13	Kota Pontianak	WTP	23,96%	WTP	26,97%	WTP	28,97%	WTP	28,10%	WTP	37,83%
14	Kota Singkawang	WDP	7,69%	WDP	8,23%	WDP	13,93%	WDP	14,50%	WDP	15,03%

Sumber: Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan RI

Tabel 6 di atas menggambarkan posisi Kota Pontianak sebagai daerah yang memperoleh opini WTP dengan rasio kemandirian keuangan daerah tertinggi. Semenjak tahun 2012 sampai dengan tahun 2016 selalu terjadi peningkatan rasio kemandirian dari 23,96% menjadi 37,83%. Dari termasuk kelompok pemerintah daerah dengan kemampuan keuangan “rendah sekali” menjadi “rendah”. Dan dari kelompok pemerintah daerah dengan pola hubungan instruktif dengan pemerintah pusat (dianggap tidak mampu melaksanakan otonomi daerah) menjadi konsultatif (dianggap sedikit lebih mampu melaksanakan otonomi daerah).

Kabupaten Kubu Raya, Kabupaten Ketapang, dan Kabupaten Sanggau sebagai daerah yang juga memperoleh opini WTP dalam 2-3 tahun terakhir, memiliki rasio kemandirian keuangan daerah yang lebih tinggi dibanding daerah lain yang memperoleh opini WDP. Kabupaten Sintang yang sama dengan Kota Pontianak memperoleh opini WTP semenjak 5 tahun terakhir secara umum juga memiliki rasio kemandirian keuangan daerah yang lebih tinggi dibanding daerah lain yang memperoleh opini WDP.

Hal berbeda pada Kabupaten Sekadau, sebagai daerah yang memperoleh opini WTP namun dengan rasio kemandirian keuangan daerah yang tidak lebih tinggi dibanding

Kabupaten Sambas yang memperoleh opini WDP. Selanjutnya pemerintah daerah lainnya yang memperoleh opini WDP dengan rasio kemandirian keuangan daerah yang lebih rendah dibanding pemerintah daerah lain yang memperoleh opini WTP adalah Kabupaten Kapuas Hulu, Kabupaten Bengkayang, Kabupaten Melawi, dan Kabupaten Kayong Utara.

Secara keseluruhan Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat sampai dengan tahun 2016, kecuali Kota Pontianak, memiliki rasio kemandirian keuangan daerah di bawah 25%, yaitu masih termasuk kelompok pemerintah daerah dengan kemampuan keuangan yang “rendah sekali”, dengan pola hubungan instruktif, di mana peranan pemerintah pusat lebih dominan daripada kemandirian pemerintah daerah atau dianggap tidak mampu melaksanakan otonomi daerah (Halim, 2007).

Rasio Efektifitas Keuangan Daerah

Rasio efektifitas keuangan daerah digunakan untuk mengetahui efektifitas suatu daerah dalam merealisasikan target PAD yang telah dianggarkan sebelumnya. Suatu Pemerintah Daerah dikategorikan “Sangat Efektif” apabila rasio efektifitas melebihi 100% dan “Tidak Efektif” apabila rasio efektifitas kurang dari 75%. Berikut disajikan data rasio efektifitas keuangan daerah terkait:

Tabel 7
Rasio Efektifitas Keuangan Daerah Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat Tahun 2012 – 2016

No.	Entitas Pemerintah Daerah	2012		2013		2014		2015		2016	
		Opini	Rasio								
1	Kab. Bengkayang	WDP	112,24%	WDP	91,28%	WDP	119,15%	WDP	113,40%	WDP	106,85%
2	Kab. Kapuas Hulu	WDP	157,63%	WDP	111,38%	WDP	256,40%	WDP	121,76%	WDP	167,15%
3	Kab. Kayong Utara	WDP	209,31%	WDP	71,30%	WDP	76,47%	WDP	56,18%	WDP	43,25%
4	Kab. Ketapang	WDP	126,30%	WDP	235,36%	WTP	155,93%	WTP	141,90%	WTP	142,16%
5	Kab. Kubu Raya	WDP	77,55%	WDP	106,02%	WTP	110,52%	WTP	88,10%	WTP	76,56%
6	Kab. Landak	WDP	143,11%	WTP	129,68%	WTP	188,46%	WTP	93,65%	WTP	93,39%
7	Kab. Melawi	WDP	57,11%	WDP	84,37%	WDP	62,89%	WDP	60,16%	WDP	111,44%
8	Kab. Pontianak	WDP	134,99%	WDP	162,84%	WDP	137,79%	WDP	91,72%	WTP	113,12%
9	Kab. Sambas	WDP	70,69%	WDP	96,50%	WDP	231,48%	WDP	96,14%	WDP	111,20%
10	Kab. Sanggau	WDP	115,13%	WDP	108,66%	WTP	116,65%	WTP	98,65%	WTP	108,41%
11	Kab. Sekadau	WTP	79,73%	WTP	142,02%	WTP	110,53%	WTP	91,26%	WTP	83,59%
12	Kab. Sintang	WTP	141,89%	WTP	147,07%	WTP	210,04%	WTP	126,19%	WTP	115,33%
13	Kota Pontianak	WTP	102,00%	WTP	92,76%	WTP	92,56%	WTP	95,13%	WTP	102,82%
14	Kota Singkawang	WDP	93,17%	WDP	100,45%	WDP	285,29%	WDP	N/A	WDP	95,10%

Sumber: Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan RI

Tabel 7 di atas menunjukkan posisi Kabupaten Kapuas Hulu sebagai daerah dengan rasio efektifitas keuangan daerah tertinggi. Kabupaten Kapuas Hulu yang memperoleh opini WDP mengungguli Kota Pontianak dan pemerintah daerah lainnya yang memperoleh opini WTP. Kabupaten Sambas yang memperoleh opini WDP dalam 3 tahun terakhir juga terlihat mengungguli Kabupaten Sekadau yang memperoleh opini WTP.

Di lain sisi, Kabupaten Sintang yang memperoleh opini WTP dalam 5 tahun terakhir terlihat mengungguli Kabupaten Bengkayang yang memperoleh opini WDP. Dan Kota Pontianak yang juga memperoleh opini WTP dalam 5 tahun terakhir terlihat mengungguli Kabupaten Kayong Utara yang memperoleh opini WDP. Sedangkan Kabupaten Sekadau yang memperoleh opini WTP dalam 5 tahun terakhir terlihat mengungguli Kabupaten Sambas yang memperoleh opini WDP pada 4-5 tahun terakhir dan diungguli oleh Kabupaten Sambas pada 3 tahun terakhir.

Secara keseluruhan terdapat 9 Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan

Barat yang termasuk kategori “Sangat Efektif” dengan rata-rata rasio efektifitas keuangan daerah melebihi 100%. Kemudian 3 Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat yang termasuk kategori “Cukup Efektif” dengan rata-rata rasio efektifitas keuangan daerah pada kisaran 90% - 99%. Dan 1 Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat yang termasuk kategori “Kurang Efektif” dengan rata-rata rasio efektifitas keuangan daerah pada kisaran 75% - 89% (Mahmudi, 2010).

Rasio Efisiensi Keuangan Daerah

Rasio efisiensi keuangan daerah menggambarkan perbandingan antara realisasi pengeluaran (belanja daerah) dengan realisasi pendapatan daerah. Kinerja keuangan pemerintah daerah dapat dikategorikan efisien apabila rasio yang dicapai kurang dari satu atau dibawah 100%. Semakin kecil rasio efisiensi berarti semakin baik kinerja keuangan pemerintah daerah (Halim, 2007). Berikut disajikan data rasio efisiensi keuangan daerah terkait:

Tabel 8
Rasio Efisiensi Keuangan Daerah Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat Tahun 2012 – 2016

No.	Entitas Pemerintah Daerah	2012		2013		2014		2015		2016	
		Opini	Rasio	Opini	Rasio	Opini	Rasio	Opini	Rasio	Opini	Rasio
1	Kab. Bengkayang	WDP	94,35%	WDP	75,64%	WDP	64,78%	WDP	71,59%	WDP	69,03%
2	Kab. Kapuas Hulu	WDP	101,08%	WDP	69,69%	WDP	68,18%	WDP	73,90%	WDP	69,74%
3	Kab. Kayong Utara	WDP	96,39%	WDP	63,50%	WDP	64,20%	WDP	68,73%	WDP	67,30%
4	Kab. Ketapang	WDP	93,58%	WDP	69,80%	WTP	76,22%	WTP	79,60%	WTP	77,77%
5	Kab. Kubu Raya	WDP	101,52%	WDP	71,48%	WTP	69,74%	WTP	72,01%	WTP	74,06%
6	Kab. Landak	WDP	97,52%	WTP	64,42%	WTP	60,82%	WTP	63,87%	WTP	60,04%
7	Kab. Melawi	WDP	99,51%	WDP	70,84%	WDP	70,24%	WDP	74,27%	WDP	60,58%
8	Kab. Pontianak	WDP	99,29%	WDP	77,41%	WDP	74,02%	WDP	68,27%	WTP	60,93%
9	Kab. Sambas	WDP	102,20%	WDP	74,40%	WDP	74,29%	WDP	79,01%	WDP	76,13%
10	Kab. Sanggau	WDP	100,94%	WDP	75,93%	WTP	76,18%	WTP	88,59%	WTP	77,09%
11	Kab. Sekadau	WTP	N/A	WTP	160,25%	WTP	67,45%	WTP	69,38%	WTP	62,99%
12	Kab. Sintang	WTP	95,53%	WTP	73,99%	WTP	77,84%	WTP	75,01%	WTP	68,98%
13	Kota Pontianak	WTP	93,53%	WTP	65,53%	WTP	68,22%	WTP	69,08%	WTP	71,72%
14	Kota Singkawang	WDP	94,43%	WDP	68,10%	WDP	74,25%	WDP	72,03%	WDP	72,08%

Sumber: Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan RI

Tabel 8 di atas secara keseluruhan menunjukkan bahwa dalam 4 tahun terakhir rasio efisiensi keuangan daerah semua Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat berada pada kisaran 60% - 80%, yakni dikategorikan sebagai “Efisien” (Halim, 2007).

Rasio Keserasian Keuangan Daerah

Rasio keserasian keuangan daerah menggambarkan bagaimana Pemerintah Daerah memprioritaskan alokasi dananya pada belanja operasi dan belanja modal secara optimal. Rasio Keserasian memiliki 2 (dua) perhitungan, yaitu Rasio Belanja Operasi dan Rasio Belanja Modal (Mahmudi, 2010). Berikut disajikan data rasio keserasian keuangan daerah terkait:

Tabel 9
Rasio Belanja Operasi Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat Tahun 2012 – 2016

No.	Entitas Pemerintah Daerah	2012		2013		2014		2015		2016	
		Opini	Rasio								
1	Kab. Bengkayang	WDP	79,76%	WDP	75,64%	WDP	64,78%	WDP	71,59%	WDP	69,03%
2	Kab. Kapuas Hulu	WDP	70,37%	WDP	69,69%	WDP	68,18%	WDP	73,90%	WDP	69,74%
3	Kab. Kayong Utara	WDP	65,89%	WDP	63,50%	WDP	64,20%	WDP	68,73%	WDP	67,30%
4	Kab. Ketapang	WDP	69,78%	WDP	69,80%	WTP	76,22%	WTP	79,60%	WTP	77,77%
5	Kab. Kubu Raya	WDP	71,76%	WDP	71,48%	WTP	69,74%	WTP	72,01%	WTP	74,06%
6	Kab. Landak	WDP	68,25%	WTP	64,42%	WTP	60,82%	WTP	63,87%	WTP	60,04%
7	Kab. Melawi	WDP	76,24%	WDP	70,84%	WDP	70,24%	WDP	74,27%	WDP	60,58%
8	Kab. Pontianak	WDP	74,58%	WDP	77,41%	WDP	74,02%	WDP	68,27%	WTP	60,93%
9	Kab. Sambas	WDP	74,22%	WDP	74,40%	WDP	74,29%	WDP	79,01%	WDP	76,13%
10	Kab. Sanggau	WDP	73,33%	WDP	75,93%	WTP	76,18%	WTP	88,59%	WTP	77,09%
11	Kab. Sekadau	WTP	N/A	WTP	65,33%	WTP	67,45%	WTP	69,38%	WTP	62,99%
12	Kab. Sintang	WTP	80,55%	WTP	73,99%	WTP	77,84%	WTP	75,01%	WTP	68,98%
13	Kota Pontianak	WTP	69,77%	WTP	65,53%	WTP	68,22%	WTP	69,08%	WTP	71,72%
14	Kota Singkawang	WDP	77,35%	WDP	68,10%	WDP	74,25%	WDP	72,03%	WDP	72,08%

Sumber: Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan RI

Tabel 10
Rasio Belanja Modal Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat
Tahun 2012 – 2016

No.	Entitas Pemerintah Daerah	2012		2013		2014		2015		2016	
		Opini	Rasio								
1	Kab. Bengkayang	WDP	20,21%	WDP	24,31%	WDP	35,20%	WDP	28,23%	WDP	30,74%
2	Kab. Kapuas Hulu	WDP	29,28%	WDP	29,94%	WDP	31,58%	WDP	26,00%	WDP	30,14%
3	Kab. Kayong Utara	WDP	33,77%	WDP	36,46%	WDP	35,75%	WDP	31,05%	WDP	32,60%
4	Kab. Ketapang	WDP	28,49%	WDP	27,44%	WTP	23,78%	WTP	20,27%	WTP	22,16%
5	Kab. Kubu Raya	WDP	28,22%	WDP	28,52%	WTP	30,24%	WTP	27,99%	WTP	25,94%
6	Kab. Landak	WDP	31,64%	WTP	35,49%	WTP	39,13%	WTP	36,09%	WTP	39,93%
7	Kab. Melawi	WDP	23,59%	WDP	29,14%	WDP	29,76%	WDP	25,63%	WDP	39,42%
8	Kab. Pontianak	WDP	25,17%	WDP	22,37%	WDP	25,96%	WDP	31,48%	WTP	38,98%
9	Kab. Sambas	WDP	25,40%	WDP	25,58%	WDP	25,47%	WDP	20,98%	WDP	23,86%
10	Kab. Sanggau	WDP	26,56%	WDP	24,00%	WTP	23,80%	WTP	11,35%	WTP	22,86%
11	Kab. Sekadau	WTP	N/A	WTP	34,54%	WTP	32,36%	WTP	30,62%	WTP	36,97%
12	Kab. Sintang	WTP	19,02%	WTP	25,96%	WTP	22,15%	WTP	24,89%	WTP	30,86%
13	Kota Pontianak	WTP	30,22%	WTP	34,47%	WTP	31,78%	WTP	30,74%	WTP	28,26%
14	Kota Singkawang	WDP	22,64%	WDP	31,86%	WDP	25,75%	WDP	27,92%	WDP	27,91%

Sumber: Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan RI

Tabel 9 dan tabel 10 di atas menunjukkan masih tingginya rasio belanja operasi dibanding belanja modal. Kabupaten Ketapang dan Kabupaten Sanggau yang memperoleh opini WTP dalam 2 tahun terakhir memiliki rasio belanja operasi yang cukup tinggi namun tidak jauh berbeda dengan Kabupaten Sambas yang memperoleh opini WDP. Kabupaten Landak dan Kabupaten Sekadau yang juga memperoleh opini WTP dalam 4 tahun terakhir memiliki rasio belanja modal yang lebih baik dibanding Kabupaten Melawi yang memperoleh opini WDP.

Jika berdasarkan pendapat Mahmudi (2010) yang mengatakan bahwa pada umumnya proporsi belanja operasi mendominasi total belanja daerah pada kisaran 60-90%, maka rasio belanja operasi Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat masih tergolong normal. Sedangkan jika berdasarkan pendapat Mahmudi (2010) pula yang mengatakan bahwa pada umumnya

proporsi belanja modal terhadap belanja daerah pada kisaran 5-20%, maka rasio belanja modal Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat sudah melebihi batasan tersebut, dan dapat dikatakan lebih baik. Melalui rasio belanja modal dapat diketahui porsi belanja daerah yang dialokasikan untuk investasi. Belanja modal untuk investasi ini memberikan manfaat jangka menengah maupun panjang bagi pembangunan suatu daerah.

Rasio Pertumbuhan Keuangan Daerah

Rasio pertumbuhan keuangan daerah digunakan untuk mengukur seberapa besar kemampuan pemerintah daerah dalam mempertahankan dan meningkatkan keberhasilannya yang telah dicapai dari periode ke periode berikutnya. Indikator yang digunakan untuk mengukur pertumbuhan keuangan daerah ini salahsatunya menggunakan indikator Pendapatan Asli Daerah. Berikut disajikan data rasio pertumbuhan keuangan daerah terkait:

Tabel 11
Rasio Pertumbuhan Pendapatan Asli Daerah Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di
Provinsi Kalimantan Barat Tahun 2012 – 2016

No.	Entitas Pemerintah Daerah	2012		2013		2014		2015		2016	
		Opini	Rasio								
1	Kab. Bengkayang	WDP	8,07%	WDP	17,81%	WDP	11,36%	WDP	33,73%	WDP	4,43%
2	Kab. Kapuas Hulu	WDP	7,49%	WDP	18,07%	WDP	15,55%	WDP	16,22%	WDP	17,59%
3	Kab. Kayong Utara	WDP	21,75%	WDP	3,43%	WDP	9,59%	WDP	15,36%	WDP	16,11%
4	Kab. Ketapang	WDP	13,07%	WDP	21,61%	WTP	10,79%	WTP	17,27%	WTP	4,62%
5	Kab. Kubu Raya	WDP	6,99%	WDP	20,28%	WTP	14,73%	WTP	18,17%	WTP	7,15%
6	Kab. Landak	WDP	88,79%	WTP	20,74%	WTP	14,52%	WTP	20,88%	WTP	16,25%
7	Kab. Melawi	WDP	10,90%	WDP	23,57%	WDP	19,34%	WDP	16,22%	WDP	14,01%
8	Kab. Pontianak	WDP	4,66%	WDP	15,27%	WDP	16,07%	WDP	15,66%	WTP	14,65%
9	Kab. Sambas	WDP	9,27%	WDP	18,05%	WDP	13,27%	WDP	16,40%	WDP	9,22%
10	Kab. Sanggau	WDP	13,94%	WDP	14,72%	WTP	14,57%	WTP	9,02%	WTP	6,16%
11	Kab. Sekadau	WTP	13,71%	WTP	12,60%	WTP	11,80%	WTP	11,57%	WTP	9,07%
12	Kab. Sintang	WTP	7,67%	WTP	19,64%	WTP	10,79%	WTP	23,70%	WTP	11,74%
13	Kota Pontianak	WTP	17,18%	WTP	15,55%	WTP	6,64%	WTP	14,74%	WTP	-7,04%
14	Kota Singkawang	WDP	7,28%	WDP	20,73%	WDP	12,15%	WDP	5,43%	WDP	1,83%

Sumber: Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan RI

Tabel 11 di atas menunjukkan tren positif pertumbuhan/peningkatan Pendapatan Daerah yang bersumber dari Pendapatan Asli Daerah (PAD). Kabupaten Bengkayang yang memperoleh opini WDP, pada tahun 2015 mengalami peningkatan PAD yang cukup signifikan, walaupun pada tahun setelahnya mengalami peningkatan PAD yang tidak tinggi. Hal yang sama pada Kabupaten Sintang yang memperoleh opini WTP, pada tahun 2015 mengalami peningkatan PAD sebesar 23,70% dan diteruskan pada tahun setelahnya sebesar 11,74%.

Hal berbeda pada Kota Pontianak yang memperoleh opini WTP, pada tahun 2016 mengalami penurunan PAD sebesar 7,04%. Jika dilihat tren dari tahun ke tahun pada Kota Pontianak ini memang terlihat mengalami fluktuasi peningkatan maupun penurunan PAD, namun tidak dalam jumlah besar. Kota Singkawang yang memperoleh opini WDP,

pada tahun 2013 mengalami peningkatan PAD yang cukup signifikan. Namun pada tahun-tahun setelahnya mengalami peningkatan PAD yang terus menurun.

Hasil Uji Statistik

Alat uji statistik digunakan untuk mengetahui penerimaan atau penolakan hipotesis penelitian. Pada tabel 12 berikut ini ditampilkan hasil uji statistik dengan menggunakan uji beda dua rata-rata; *independent sample test*: Alat uji tersebut akan menghasilkan hasil uji berupa nilai Sig. Hipotesis alternatif (H_a) diterima (terdapat perbedaan kinerja keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dan WDP) apabila nilai Sig < 0,05 dan sebaliknya Hipotesis nol (H_0) diterima (tidak terdapat perbedaan kinerja keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dan WDP) apabila nilai Sig > 0,05 (Sugiyono, 2014).

Tabel 12
Hasil Uji Statistik Uji Beda Dua Rata-Rata; *Independent Sample Test*

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
Rasio Kemandirian	Equal variances assumed	21.606	.000	-3.147	68	.002
	Equal variances not assumed			-2.715	31.458	.011
Rasio Efektifitas	Equal variances assumed	3.918	.052	.519	67	.605
	Equal variances not assumed			.562	64.591	.576
Rasio Efisiensi	Equal variances assumed	4.897	.030	-.840	68	.404
	Equal variances not assumed			-.705	28.077	.487
Rasio Belanja Operasi	Equal variances assumed	4.895	.030	-.978	67	.332
	Equal variances not assumed			-.822	29.090	.417
Rasio Belanja Modal	Equal variances assumed	5.719	.020	-1.160	67	.250
	Equal variances not assumed			-.996	31.320	.327
Rasio Pertumbuhan PAD	Equal variances assumed	2.135	.149	1.129	68	.263
	Equal variances not assumed			1.280	56.388	.206

Sumber: Hasil olah statistik

Tabel 12 di atas menunjukkan hasil uji untuk melihat apakah terdapat perbedaan kinerja keuangan Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat yang memperoleh opini WTP dan WDP tahun 2012 – 2016. Kinerja keuangan diukur dengan menggunakan rasio keuangan APBD yaitu rasio kemandirian keuangan daerah, rasio efektifitas keuangan daerah, rasio efisiensi keuangan daerah, rasio keserasian keuangan daerah (di antaranya rasio belanja operasi dan rasio belanja modal), dan rasio pertumbuhan keuangan daerah (rasio pertumbuhan PAD) (Halim, 2007).

Dari hasil uji statistik t pada tabel 12 dapat dilihat bahwa dari enam rasio keuangan APBD terdapat satu rasio keuangan APBD yang memiliki nilai $sig < 0,05$, yaitu rasio kemandirian keuangan daerah, sedangkan lima rasio keuangan APBD lainnya memiliki nilai sig jauh di atas 0,05. Hal ini dapat diartikan bahwa terdapat perbedaan kinerja keuangan

Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat yang memperoleh opini WTP dan WDP tahun 2012 – 2016 dengan diukur menggunakan rasio kemandirian keuangan daerah, dan tidak terdapat perbedaan dengan diukur menggunakan jenis rasio keuangan APBD lainnya yaitu rasio efektifitas keuangan daerah, rasio efisiensi keuangan daerah, rasio keserasian keuangan daerah (rasio belanja operasi dan rasio belanja modal), dan rasio pertumbuhan keuangan daerah (rasio pertumbuhan PAD).

SIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah terdapat perbedaan yang signifikan kinerja keuangan Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat antara yang mendapatkan opini WTP dan opini WDP periode tahun 2012 – 2016. Kinerja keuangan Pemerintah Daerah diukur dengan

menggunakan rasio keuangan APBD yaitu rasio kemandirian keuangan daerah, rasio efektifitas keuangan daerah, rasio efisiensi keuangan daerah, rasio keserasian keuangan daerah, dan rasio pertumbuhan keuangan daerah. Hasil uji statistik t menunjukkan bahwa terdapat perbedaan kinerja keuangan Pemerintah Daerah Kota/Kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat yang memperoleh opini WTP dan WDP tahun 2012 – 2016 dengan diukur menggunakan rasio kemandirian keuangan daerah, dan tidak terdapat perbedaan dengan diukur menggunakan jenis rasio keuangan APBD lainnya yaitu rasio efektifitas keuangan daerah, rasio efisiensi keuangan daerah, rasio keserasian keuangan daerah (rasio belanja operasi dan rasio belanja modal), dan rasio pertumbuhan keuangan daerah (rasio pertumbuhan PAD).

Penelitian ini memiliki keterbatasan yaitu menggunakan data keuangan hanya dari satu provinsi sehingga kesimpulan tidak bisa digeneralisasi untuk seluruh pemerintah daerah di Indonesia. Keterbatasan yang lain adalah penggunaan data sekunder sebagai sumber utama penelitian, sehingga tidak mendapatkan gambaran utuh upaya setiap pemerintah daerah untuk mendapatkan opini audit yang baik termasuk untuk meningkatkan kinerja keuangan pemerintah daerahnya.

Penelitian berikutnya dapat menambah ruang lingkup penelitian menjadi lebih luas. Pemilihan sampel dapat memperhatikan kesamaan karakteristik objek-objek yang diteliti, misalnya memilih kota-kota besar di Indonesia sebagai objek penelitian ataupun memilih sampel dengan mempertimbangkan tujuan generalisasi dengan membandingkan kinerja keuangan pemerintah daerah di Indonesia dari sampel pemerintah daerah di wilayah barat, tengah, dan timur Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2011. *Siaran Pers: Opini WTP Tidak Menjamin Tidak Ada Korupsi*. Biro Humas dan Luar Negeri.

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2017. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2017*.

Berle, A. A., & Means, G. C. 1932. *The Modern Corporation and Private Property*.

Dary, Y. W., & Yahya, M. R. 2016. Analisis Perbedaan Kinerja Keuangan Pendapatan Asli Daerah Periode Opini Non WTP dan Periode Opini WTP (Studi pada Kabupaten/Kota di Provinsi Aceh Tahun 2013-2014). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi*, 60-73.

Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2017. *Data Keuangan Daerah Setelah TA 2006*. <http://www.djpk.kemenkeu.go.id>

Gunarwanto. 2017. Opini WTP dan Korupsi. <http://www.bpk.go.id/news/opini-wtp-dan-korupsi> diakses 6 Maret 2018.

Halim, A., & Abdullah, S. 2006. Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintahan Daerah: Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 53-64.

Halim, A. 2007. *Akuntansi Sektor Publik: Akuntansi Keuangan Daerah, Edisi Revisi*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

Heriningsih, S. 2015. Analisis Kinerja Penyelenggara Pemerintah Daerah dan Tingkat Korupsi Dianalisis dari Opini Auditor. *University Research Colloquium*, 86-95.

Ikatan Akuntan Indonesia. 2005. *Standar Akuntansi Pemerintah*. Jakarta: Penerbit Erlangga.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. 1976. *Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure*.

Mahmudi. 2010. *Manajemen Keuangan Daerah*, Jakarta: Penerbit Erlangga.

- Masdiantini, P. R., & Erawati, N. M. 2016. Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah, Kemakmuran, Intergovernmental Revenue, Temuan dan Opini Audit BPK pada Kinerja Keuangan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 1150-1182.
- Nordiawan, D., & Hertianti, A. 2015. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Pangalila, M. R. 2014. Analisis Komparasi Kinerja Keuangan Daerah Kabupaten/Kota Beropini WDP dan *Disclaimer* di Sulawesi Utara. *Jurnal Riset Bisnis dan Manajemen*, 1-11.
- Priyono, W. 2017. Opini BPK dan Substansi Kinerja Pemerintah Daerah. *Keuangan Negara: Liputan Khusus*, 160-161.
- Republik Indonesia. 1999. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-undang Republik Indonesia Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
- Republik Indonesia. 2005. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. 2010. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. 2014. Undang-undang Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah.
- Sugiyono, 2014. *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Tarmizi, R., Khairudin, & Jayadi, A. 2014. Analisis Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kota Bandar Lampung Sebelum dan Setelah Memperoleh Opini WTP. *Akuntansi & Keuangan*, 71-90.