

**PENGARUH OPINI AUDIT TERHADAP KINERJA PEMERINTAH DAERAH
DENGAN REALISASI PENDAPATAN & BELANJA DAERAH
SEBAGAI PEMEDIASI (STUDI PADA PEMERINTAH PROVINSI DI
INDONESIA TAHUN 2010-2014)**

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh opini audit terhadap kinerja Pemerintah Daerah dengan mempertimbangkan tingkat pencapaian realisasi pendapatan dan belanja daerah sebagai pemediasi yang didasarkan pada teori legitimasi (*legitimacy theory*) dan teori pilihan publik (*public choice theory*). Menggunakan data dari 32 Pemerintah Provinsi selama tahun 2010-2014, secara umum hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sebagaimana dijelaskan oleh teori legitimasi, opini audit tahun sebelumnya berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi baik secara langsung maupun setelah dimediasi oleh realisasi PAD. Walaupun ditemukan hasil yang berbeda ketika pengaruh opini audit terhadap kinerja pemerintah provinsi dimediasi oleh realisasi belanja operasi daerah, namun pada penelitian ini juga ditemukan terdapat pengaruh positif dan negatif realisasi belanja daerah terhadap kinerja Pemerintah Provinsi, yang mana hal ini diakibatkan oleh perbedaan pengukuran yang digunakan. Oleh karena itu implikasi penelitian ini dapat digunakan bagi Pemerintah, Pemerintah Provinsi, DPRD Provinsi dan BPK dalam rangka penentuan kebijakan, pengawasan dan pemeriksaan guna meningkatkan kinerja Pemerintah Provinsi.

Kata kunci : Opini Audit, Kinerja, Pemerintah Provinsi.

1. PENDAHULUAN

Reformasi organisasi sektor publik, khususnya pada pemerintahan di beberapa negara didasarkan pada asumsi bahwa dengan meningkatkan kualitas mekanisme tata kelola dan akuntabilitas akan meningkatkan kinerja organisasi sektor publik (Aucoin, 1990 dalam editorial, 2013). Khususnya di Indonesia, hubungan antara tata kelola dan akuntabilitas dengan kinerja Pemerintah telah menjadi perhatian banyak peneliti (diantaranya Mustikarini dan Fitriyani, 2012; Budiarto, 2012; Pamungkas, 2012; Marfiana dan Kurniasih, 2013, Asmoko, 2015). Hasil penelitian mereka diantaranya menemukan bahwa terdapat pengaruh temuan audit dan karakteristik pemerintah daerah terhadap kinerja pemerintah daerah, namun khususnya terkait dengan opini audit, pengaruhnya masih beragam terhadap kinerja Pemerintah.

Selain bertujuan untuk memberikan bukti empiris tambahan atas pengaruh langsung opini audit terhadap kinerja Pemerintah Daerah, penelitian ini juga bertujuan untuk menganalisis pengaruh tidak langsung opini audit terhadap kinerja Pemerintah Daerah dengan mempertimbangkan tingkat pencapaian realisasi pendapatan dan belanja daerah sebagai pemediasi yang didasarkan pada teori legitimasi (*legitimacy theory*) dan teori pilihan publik (*public choice theory*).

Suchman (1995) menyatakan bahwa legitimasi organisasi umumnya digambarkan sebagai kondisi perilaku organisasi yang sejalan dengan harapan pihak-pihak di sekitar organisasi tersebut menjalankan aktivitasnya, sehingga kesesuaian ataupun ketidaksesuaian organisasi dalam menjalankan fungsi dan tanggungjawabnya akan berkonsekuensi terhadap legitimasi serta kinerja dan pencapaian tujuan organisasi tersebut. Atas dasar asumsi tersebut maka teori legitimasi semakin banyak digunakan dalam penelitian akuntansi dan audit, terutama yang terkait dengan pengungkapan informasi publik (Power, 2003), termasuk dalam menjelaskan fungsi audit pada Pemerintah Daerah (Gabrini, 2013). Bukti peran laporan audit terhadap tingkat legitimasi masyarakat terhadap Pemerintah Daerah dibuktikan oleh Ferraz & Finan (2008) dalam penelitiannya di Brazil. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa hasil audit atas korupsi pada Pemerintahan Daerah yang dipublikasikan kepada masyarakat memberikan dampak terhadap keterpilihan kembali petahana (*incumbent*).

Dalam konteks penelitian ini, opini audit atas LKPD diasumsikan berfungsi sebagai dasar legitimasi yang diberikan oleh pihak-pihak yang berkepentingan terhadap Pemerintah Daerah, khususnya masyarakat daerah. Ketika opini audit sesuai dengan harapan masyarakat maka hal tersebut akan berdampak pada meningkatnya sumber daya masyarakat yang diberikan kepada Pemerintah Daerah, khususnya dalam bentuk pajak daerah dan retribusi daerah (Pendapatan Asli Daerah / PAD), sehingga dapat dikatakan bahwa opini audit berpengaruh positif terhadap pencapaian realisasi pendapatan Pemerintah Daerah, khususnya PAD. Selanjutnya, sebagaimana hasil penelitian sebelumnya (Mustikarini dan Fitriyani, 2012; Marfiana dan Kurniasih, 2013) menunjukkan bahwa realisasi pendapatan berpengaruh terhadap kinerja Pemerintah Daerah. Hal ini mengindikasikan bahwa realisasi pendapatan daerah dapat menjadi pemediasi pengaruh opini audit terhadap kinerja Pemerintah Daerah.

Selain itu, pengaruh opini audit terhadap kinerja Pemerintah Daerah juga dapat dilihat melalui mediasi realisasi belanja daerah yang dijelaskan dengan teori pilihan publik.

Berdasarkan temuan Schneider dan Damapour (2002) dan Giroux dan Shields (1993) menyatakan bahwa terdapat pengaruh kualitas pelaporan keuangan pemerintah, khususnya opini audit terhadap penganggaran belanja ataupun pembelanjaan Pemerintah Daerah, yang mana mereka menjelaskan bahwa hal ini diakibatkan karena pelaporan keuangan yang berkualitas telah menjadi insentif bagi pemerintah untuk meningkatkan anggaran belanjanya (Schneider dan Damapour, 2002). Begitupula sebaliknya, opini audit telah menjadi kontrol bagi perilaku Pemerintah daerah agar senantiasa melakukan pembelanjaan secara efektif dan efisien (Giroux dan Shields, 1993), sehingga dengan berdasarkan hasil penelitian Mustikarini dan Fitriyani (2012), dan Marfiana dan Kurniasih (2013) yang menemukan bahwa realisasi belanja daerah berpengaruh terhadap kinerja Pemerintah Daerah (walaupun hasilnya masih beragam) dapat dikatakan bahwa realisasi belanja daerah juga dapat menjadi pemediasi pengaruh opini audit terhadap kinerja Pemerintah Daerah.

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini menggunakan data dari 32 Pemerintah Provinsi dengan sampel dibagi menjadi dua kelompok, yaitu kelompok sampel secara keseluruhan sebanyak 150 observasi (*provinsi-tahun*) dan kelompok sampel hanya untuk Provinsi di luar pulau Jawa sebanyak 130 observasi (*provinsi-tahun*) selama kurun waktu tahun 2010-2014.

Terdapat beberapa kontribusi penting pada penelitian ini, yaitu pertama, memberikan bukti empiris tambahan terkait hasil yang masih beragam atas pengaruh opini audit terhadap kinerja Pemerintah sebagaimana hasil penelitian sebelumnya (Budianto, 2012; Pamungkas, 2012; Marfiana dan Kurniasih, 2013, Asmoko, 2015). Sesuai dengan hasil penelitian Budianto (2012), hasil penelitian ini menunjukkan bahwa opini audit memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Daerah. Perbedaan penelitian ini dengan Budianto (2012) adalah menggunakan opini audit tahun sebelumnya dengan sampel pada konteks Pemerintahan Provinsi dan menggunakan pengukuran kinerja berdasarkan hasil evaluasi atas penyelenggaraan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP), sehingga pengaruh opini audit terhadap kinerja Pemerintah Daerah dapat digeneralisir untuk seluruh Pemerintah Daerah di Indonesia.

Kedua, memberikan bukti empiris baru terkait adanya variabel mediasi atas pengaruh opini audit terhadap kinerja yang berupa variabel tingkat pencapaian realisasi pendapatan dan belanja daerah yang sepengetahuan penulis belum pernah dilakukan oleh penelitian sebelumnya. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa realisasi pendapatan asli daerah (PAD) merupakan pemediasi atas pengaruh opini audit terhadap kinerja Pemerintah

Daerah, artinya bahwa sama halnya dengan Power (2003) dan Ferraz & Finan (2008), opini audit telah berfungsi sebagai alat untuk meningkatkan legitimasi masyarakat terhadap Pemerintah Daerah, sehingga dengan semakin baiknya opini audit Pemerintah Daerah maka akan berpengaruh positif dan signifikan terhadap pencapaian realisasi PAD, dan sebagaimana hasil penelitian Mustikarini dan Fitriasari (2012), atas peningkatan realisasi PAD tersebut berdampak pada semakin meningkatnya kinerja Pemerintah Daerah. Hasil ini konsisten untuk dua pengukuran PAD (nilai absolut PAD dan persentase PAD dari total pendapatan) dan dua kelompok sampel (sampel secara keseluruhan dan sampel hanya terbatas pada Pemerintah provinsi di luar pulau jawa) yang digunakan pada penelitian ini.

Sedangkan terkait dengan peran mediasi realisasi belanja, hasil penelitian ini menunjukkan hasil yang berbeda ketika menggunakan pengukuran yang berbeda. Dengan menggunakan pengukuran nilai absolut, belanja operasi tidak memiliki pengaruh langsung yang signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi, namun ketika sebagai pemediasi atas pengaruh opini audit terhadap kinerja Pemerintah Provinsi, sesuai dengan hasil penelitian Schneider dan Damapour (2002) yang menemukan adanya hubungan positif antara kualitas pelaporan keuangan dengan perencanaan dana pensiun, hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa opini audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap realisasi belanja operasi, dan sebagaimana hasil penelitian Mustikarini dan Fitriasari (2012), belanja operasi tersebut berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Daerah.

Sementara jika menggunakan pengukuran persentase realisasi belanja operasi daerah terhadap total belanja daerah, hasil penelitian ini menemukan bahwa terdapat pengaruh langsung opini audit yang positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi, yang mana temuan tersebut sesuai dengan hasil penelitian Marfiana dan Kurniasih (2013). Namun, ketika sebagai pemediasi, ditemukan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara opini audit terhadap persentase realisasi belanja daerah, dan begitupula antara persentase realisasi belanja daerah dengan kinerja pemerintah Provinsi. Hasil ini konsisten pada kedua kelompok sampel baik sampel secara keseluruhan maupun hanya untuk sampel Pemerintah Provinsi di luar pulau jawa.

Perbedaan hasil tersebut lebih diakibatkan karena adanya perbedaan pola realisasi belanja operasi atas dua pengukuran yang digunakan (dijelaskan secara lengkap pada gambar 1), karenanya peran realisasi belanja sebagai pemediasi dan pengaruhnya terhadap kinerja pada penelitian ini harus diinterpretasikan secara hati-hati.

Terakhir, penelitian ini dapat berimplikasi terhadap pentingnya mempertimbangkan opini audit atas LKPD tahun sebelumnya dan tingkat pencapaian realisasi anggaran Pemerintah Provinsi khususnya dalam rangka menentukan kebijakan guna mendorong peningkatan kinerja Pemerintah Provinsi. Berdasarkan hasil temuan penelitian ini dapat disimpulkan bahwa untuk meningkatkan kinerja Pemerintah Provinsi maka harus diawali dengan peningkatan kualitas pengelolaan dan pelaporan keuangan yang ditandai dengan tercapainya opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Semakin baiknya opini audit atas LKPD maka akan meningkatkan legitimasi masyarakat terhadap Pemerintah Provinsi, karena masyarakat akan lebih percaya atas kredibilitas pengelolaan keuangan daerah yang dilakukan oleh Pemerintah Provinsi, yang mana atas kepercayaan yang semakin meningkat tersebut maka mendorong masyarakat untuk lebih proaktif dalam berkontribusi terhadap pembangunan daerah melalui pembayaran PAD, khususnya pajak dan retribusi daerah. Hal inilah kemudian yang menyebabkan kinerja Pemerintah Provinsi akan semakin meningkat.

Namun disisi lain, dengan semakin berkualitasnya pelaporan keuangan Pemerintah Provinsi, baik Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) maupun BPK, juga harus lebih berhati-hati dalam melakukan pengawasan dan pemeriksaan, khususnya terhadap belanja operasi daerah, karena walaupun hasil penelitian ini menunjukkan hasil yang masih beragam pada dua pengukuran yang digunakan, namun terdapat indikasi bahwa atas opini audit yang lebih baik pada tahun sebelumnya, ada kecenderungan hal tersebut akan memberikan insentif bagi Pemerintah Provinsi untuk lebih meningkatkan belanja operasi daerah pada tahun berikutnya, yang mana jika hal ini tidak dipantau dan diawasi secara ketat dapat menyebabkan menurunnya kinerja Pemerintah Provinsi. Oleh karena itu, hasil penelitian ini dapat menjadi acuan bagi Pemerintah, Pemerintah Provinsi, DPRD Provinsi dan BPK guna mewujudkan tata kelola pemerintahan yang bersih, efektif, demokratis, dan terpercaya, sebagaimana yang telah ditargetkan pada agenda prioritas pembangunan nasional dalam RPJMN Tahun 2015 – 2019.

Sisa dari artikel ini akan di bagi ke dalam 4 bagian, yaitu bagian kedua akan membahas tinjauan pustaka dan landasan teori pengembangan hipotesis, bagian ketiga membahas tentang metode penelitian yang digunakan, bagian keempat tentang hasil pengujian hipotesis dan pembahasan hasil penelitian dan terakhir bagian kelima akan membahas tentang simpulan dan implikasi hasil penelitian serta keterbatasan dan saran untuk penelitian selanjutnya.

2. LANDASAN TEORI

2.1. Teori Legitimasi (*Legitimacy Theory*)

Asumsi dasar teori legitimasi seperti yang dinyatakan oleh Suchman (1995) adalah bahwa legitimasi terhadap organisasi akan terbentuk ketika terdapat kondisi perilaku organisasi yang sejalan dengan harapan pihak-pihak di sekitar organisasi tersebut menjalankan aktivitasnya. Ketika legitimasi terhadap organisasi menjadi berkurang maka akan berkonsekuensi pada berkurangnya aliran sumber daya yang diterima dan berdampak buruk pada pencapaian tujuan organisasi. Oleh karena itu, penting bagi organisasi untuk merancang dan mengelola kelembagaan organisasi dalam rangka melindungi ataupun menjaga legitimasi (Gabrini, 2013). Hal ini juga senada dengan pernyataan Power (2003) yang menyatakan bahwa dengan semakin besarnya tuntutan atas transparansi dan akuntabilitas organisasi saat ini maka audit berperan penting dalam memproduksi legitimasi.

Dalam konteks penelitian ini, dengan mempertimbangkan besarnya kebutuhan Pemerintah Daerah terhadap legitimasi masyarakat dan Pemerintah dalam mendukung pelaksanaan dan pembiayaan program pembangunan daerah maka Pemerintah Daerah akan selalu berupaya untuk meningkatkan kredibilitasnya, terutama terkait dengan pengelolaan keuangan daerah yang ditandai dengan pencapaian opini audit yang baik.

2.2. Teori Pilihan Publik (*Public Choice Theory*)

Asumsi dasar teori pilihan publik dikembangkan dari ilmu ekonomi dan ilmu politik yang mengasumsikan bahwa individu akan menunjukkan perilaku rasional dengan memaksimalkan utilitas mereka (Mueller, 1976, 1989 dalam Schneider dan Damapour, 2002), sehingga paradigma pilihan publik ini dapat digunakan untuk mengevaluasi keputusan pembelanjaan publik berdasarkan insentif aktor utama yang terlibat dalam proses (Mueller, 1975 dalam Giroux dan Shields, 1993).

Dari perspektif teori pilihan publik, meskipun peran utama birokrat (aparatur pemerintah) menjalankan aturan perundang-undangan yang telah ditetapkan, namun birokrat sering terlibat dalam penetapan kebijakan dan menggunakan pengetahuan (informasi) khusus mereka untuk mempengaruhi dan membatasi pilihan legislator/masyarakat. Dalam kata lain, birokrat akan menggunakan wewenang yang mereka miliki dalam mengelola sumber daya semata-mata bertujuan untuk memenuhi

kepentingan pribadinya, termasuk dalam menentukan kebijakan penganggaran pembelanjaan publik (Schneider dan Damapour, 2002; Giroux dan Shields, 1993).

Dalam literatur pilihan publik, pemilih (masyarakat) digambarkan sebagai pihak yang relatif kurang memiliki informasi tentang keputusan politik (Giroux dan Shields, 1993). Kondisi ini kemudian menyebabkan birokrat memiliki insentif untuk membuat kebijakan yang tidak sepenuhnya diketahui dasar penetapannya oleh masyarakat atau tidak sesuai dengan keinginan masyarakat, sehingga dampaknya terjadi kehilangan kontrol (*control-loss*) dalam penyediaan barang publik, baik berupa kelebihan pasokan barang publik maupun produksi barang publik yang tidak efisien, terutama akibat dari kelalaian birokrat (Giroux dan Shields, 1993). Selain itu, dengan orientasi yang hanya mementingkan diri sendiri maka birokrat senantiasa akan membuat program dengan penganggaran yang lebih besar dan berupaya untuk meningkatkan kekuatan dan pengaruh mereka (Schneider dan Damapour, 2002).

Oleh karenanya diperlukan suatu mekanisme yang dapat mencegah adanya distorsi informasi dan sekaligus mengontrol perilaku birokrat tersebut. Disinilah peran penting fungsi akuntansi dan audit dalam Pemerintahan, karena sebagaimana ditemukan oleh Giroux dan Shields (1993) bahwa opini audit, khususnya opini wajar tanpa pengecualian sangat efektif sebagai alat kontrol dalam mengurangi insentif birokrat untuk melakukan pembelanjaan publik.

2.3. Kinerja Pemerintah Daerah

Kinerja adalah sebuah konsep yang kompleks dan dapat dilihat dari berbagai sudut pandang yang berbeda (Van Helden dan Reichard, 2013). Berbeda dengan pengukuran kinerja sektor swasta, Van Helden & Reichard (2013) menyatakan bahwa pengukuran kinerja sektor publik memiliki lebih banyak dampak dan faktor eksternalnya, karena sampai kepada *outcome* dari suatu kebijakan terhadap kelompok sasaran tertentu. Namun demikian, pengukuran kinerja pada sektor publik dapat dilihat dari sejauhmana indikator pengukuran kinerja relevan dan berguna dalam pengambilan keputusan organisasi sektor publik untuk berbagai tujuan yang lebih luas, seperti perencanaan dan pengendalian, pembelajaran, akuntabilitas dan evaluasi, termasuk pelaporan indikatornya. Sementara itu, penentuan target indikator kinerja dan analisis terhadap varians target dengan realisasi indikator kinerja juga menjadi elemen utama manajemen kinerja pada sektor publik.

Fokus utama penelitian ini adalah kinerja Pemerintah Daerah yang ada di Indonesia, sehingga definisi kinerja dan pengukuran kinerja didasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku, khususnya Peraturan Presiden RI No. 29 Tahun 2014 Tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) dan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No. 12 Tahun 2015 Tentang Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP). Dalam aturan tersebut didefinisikan kinerja sebagai keluaran/hasil dari kegiatan/program yang telah atau hendak dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas terukur. Untuk mengevaluasi kinerja Pemerintah Daerah maka dilakukan dengan melakukan evaluasi terhadap penerapan SAKIP yang meliputi kegiatan evaluasi terhadap perencanaan kinerja dan perjanjian kinerja termasuk penerapan anggaran berbasis kinerja, pelaksanaan program dan kegiatan, pengukuran kinerja, pelaporan kinerja, evaluasi internal serta pencapaian kinerja.

2.4. Audit Pemerintahan

Auditing berfungsi untuk memberikan keyakinan atas kewajaran penyajian laporan keuangan dalam menggambarkan aktivitas ekonomi yang sebenarnya (Dye, 2007). Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) berperan sebagai auditor eksternal pemerintahan, yang memiliki kebebasan dan kemandirian dalam ketiga tahap pemeriksaan, yakni perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan hasil pemeriksaan. Pemeriksaan yang dilakukan BPK tersebut dapat berupa pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Khususnya pemeriksaan keuangan, dilakukan dalam rangka pemberian opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah. Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah.

Terkait dengan peran opini audit, Power (2003) menyatakan bahwa opini audit harus “bersih” untuk dikonsumsi oleh pihak luar, sehingga dapat menjadi dasar bagi pengguna laporan keuangan dalam menentukan kinerja pengelolaan keuangan, khususnya Pemerintah Daerah. Selain itu, dalam rangka mewujudkan transparansi dan partisipasi publik, berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku maka LHP yang telah disampaikan kepada legislatif atau dalam hal ini Dewan Perwakilan Rakyat (DPR/DPRD)

dinyatakan terbuka untuk umum dan wajib untuk dipublikasikan kepada masyarakat baik melalui media cetak maupun elektronik, karena dengan publikasi tersebut maka diharapkan masyarakat dapat menilai sejauhmana pengelolaan keuangan negara/daerah yang dilakukan oleh Pemerintah dan sekaligus dapat menilai kinerja Pemerintah secara umum, khususnya pada Pemerintah Daerah.

2.5. Pengembangan Hipotesis

2.5.1. Pengaruh Opini Audit terhadap Kinerja Pemerintah Daerah

Secara umum, berdasarkan survey yang dilakukan oleh Pamungkas (2012) dengan sampel 191 pejabat Pemerintahan di lingkungan Pemerintah Kabupaten/Kota yang berada di Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta menemukan bahwa penerapan akuntansi keuangan sektor publik dan pengawasan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang mana kualitas laporan keuangan pemerintah daerah tersebut berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi Pemerintahan. Khususnya terkait dengan keberadaan opini audit, hasil penelitian Marfiana dan Kurniasih (2013) yang menggunakan 94 sampel Kabupaten/Kota di Pulau Jawa pada tahun 2011 menunjukkan bahwa opini audit tidak berpengaruh signifikan terhadap Kinerja keuangan Pemerintah Daerah yang diukur dengan perbandingan realisasi pengeluaran (output) terhadap realisasi penerimaan (input) Pemerintah daerah. Walaupun menggunakan sampel yang berbeda, hasil penelitian ini senada dengan hasil penelitian Asmoko (2015) yang menemukan bahwa pada konteks Kementerian dan Lembaga Negara (K/L), selama periode 2011-2013 tidak ditemukan adanya hubungan yang signifikan antara opini audit BPK atas Laporan Keuangan K/L dengan hasil evaluasi SAKIP pada K/L.

Kedua hasil penelitian tersebut berbeda dengan hasil penelitian Budianto (2012) yang menggunakan sampel 1.082 Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia periode tahun 2008-2010 yang menemukan bahwa opini audit dan variabel lainnya seperti jenis kelamin pemimpin Pemerintah Daerah, jumlah Pendapatan Asli Daerah dan total aset Daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Daerah yang diukur dengan skor evaluasi pemingkatan kinerja penyelenggaraan Pemerintah Daerah, sedangkan temuan audit BPK berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Daerah. Budianto (2012) juga menjelaskan bahwa pada Pemerintah Daerah yang memiliki rata-rata opini audit yang rendah (TMP dan TW) kecenderungannya memiliki skor kinerja yang

rendah dibandingkan dengan Pemerintah Daerah yang memiliki rata-rata opini audit yang tinggi (WTP dan WDP).

Karenanya dengan berdasarkan hasil penelitian Budianto (2012) serta pernyataan Adzani dan Martani (2014), Fontanella dan Rossieta (2014) dan Nuritomo dan Rossieta (2014) yang menyatakan bahwa opini audit atas LKPD merupakan representasi dari capaian tingkat akuntabilitas pemerintah daerah maka dapat dikatakan bahwa ketika opini audit atas LKPD baik maka hal tersebut dapat berdampak pada semakin meningkatnya kinerja Pemerintah Daerah, sehingga hipotesisnya dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₁. Opini Audit secara langsung berpengaruh positif terhadap kinerja Pemerintah Daerah.

2.5.2. Pengaruh Opini Audit terhadap Kinerja Pemerintah Daerah dengan tingkat pencapaian realisasi Pendapatan Asli Daerah sebagai pemediasi

Suchman (1995) menyatakan bahwa legitimasi terhadap organisasi akan terbentuk ketika terdapat kondisi perilaku organisasi yang sejalan dengan harapan pihak-pihak di sekitar organisasi tersebut menjalankan aktivitasnya. Ketika terdapat ketidaksesuaian antara harapan pihak-pihak sekitar dengan capaian organisasi akan berkonsekuensi pada berkurangnya legitimasi terhadap organisasi tersebut, yang mana hal tersebut dapat berdampak pada berkurangnya aliran sumber daya yang diterima oleh organisasi serta berdampak buruk pada pencapaian tujuan organisasi, begitupula sebaliknya. Karenanya penting bagi organisasi untuk merancang dan mengelola kelembagaan organisasi dalam rangka melindungi ataupun menjaga legitimasi (Gabrini, 2013).

Terkait dengan fungsi dan tanggungjawab yang diemban oleh Pemerintah Daerah, maka untuk mendukung penyelenggaraan aktivitasnya, pemerintah daerah membutuhkan legitimasi dari Pemerintah dan masyarakat sebagai *stakeholders* utamanya. Legitimasi dari Pemerintah diperlukan untuk meningkatkan dukungan dalam pelaksanaan program-program di daerah, sedangkan legitimasi dari masyarakat dibutuhkan oleh Pemerintah daerah karena selain untuk mendukung kelancaran aktivitas pemerintahan, juga agar masyarakat dapat berperan aktif dalam pembangunan di daerah, misalnya dengan cara membayar pajak/retribusi daerah ataupun Pendapatan Asli Daerah (PAD) lainnya.

Dalam rangka meningkatkan legitimasi Pemerintah dan masyarakat terhadap Pemerintah Daerah, jika berdasarkan Power (2003) yang menyatakan bahwa dengan semakin besarnya tuntutan atas transparansi dan akuntabilitas organisasi saat ini maka

audit berperan penting dalam memproduksi legitimasi dan hasil penelitian Ferraz & Finan (2008) yang menemukan adanya pengaruh hasil audit atas korupsi pada Pemerintahan Daerah terhadap keterpilihan kembali petahana maka dapat dikatakan bahwa keberadaan opini audit akan menjadi salah satu penentu bagi terciptanya legitimasi Pemerintah dan Masyarakat. Ketika opini audit atas LKPD dapat menggambarkan akuntabilitas yang tinggi atas pengelolaan sumber daya yang dilakukan Pemerintah Daerah maka hal tersebut akan mendorong Masyarakat untuk meningkatkan sumber daya yang diberikan kepada Pemerintah Daerah, yang mana hal ini diwujudkan dengan semakin meningkatnya pencapaian realisasi pendapatan daerah, khususnya yang bersumber dari masyarakat dalam bentuk PAD.

Jika dikatkan dengan hasil penelitian sebelumnya, khususnya Mustikarini dan Fitriasari (2012) yang menemukan bahwa realisasi PAD berpengaruh positif terhadap kinerja Pemerintah Daerah maka dapat disimpulkan bahwa realisasi PAD dapat berperan sebagai pemediasi atas pengaruh opini audit terhadap kinerja, yang mana ketika opini audit baik maka dapat meningkatkan realisasi PAD, dan atas peningkatan realisasi PAD tersebut akan berdampak pada peningkatan kinerja yang dicapai oleh Pemerintah Daerah

Oleh karena itu, hipotesisnya dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₂. Opini Audit berpengaruh positif terhadap kinerja Pemerintah Daerah dan dimediasi oleh pencapaian realisasi pendapatan asli daerah.

2.5.3. Pengaruh Opini Audit terhadap Kinerja Pemerintah Daerah dengan tingkat pencapaian realisasi belanja operasi daerah sebagai pemediasi

Dari perspektif teori pilihan publik, meskipun peran utama birokrat (aparatur pemerintah) menjalankan aturan perundang-undangan yang telah ditetapkan, namun birokrat sering terlibat dalam penetapan kebijakan dan menggunakan pengetahuan (informasi) khusus mereka untuk mempengaruhi dan membatasi pilihan legislator/masyarakat (pemilih), termasuk dalam menentukan kebijakan penganggaran pembelanjaan publik (Schneider dan Damapour, 2002; Giroux dan Shields, 1993). Atas kurangnya informasi yang dimiliki oleh masyarakat (pemilih) menyebabkan birokrat memiliki insentif untuk membuat kebijakan yang tidak sepenuhnya diketahui dasar penetapannya oleh masyarakat atau tidak sesuai dengan keinginan masyarakat, membuat program dengan penganggaran yang lebih besar dan berupaya untuk meningkatkan

kekuatan dan pengaruh mereka (Schneider dan Damapour, 2002; Giroux dan Shields, 1993).

Berdasarkan perspektif teori pilihan publik, hasil penelitian Schneider dan Damapour (2002) dengan menggunakan sampel penelitian hasil survey atas 1.293 perencanaan dana pensiun selama tahun 1992, 1994 dan 1996 di Amerika Serikat menemukan bahwa terdapat pengaruh positif antara pelaporan keuangan perencanaan dana pensiun dengan perencanaan pembiayaan dana pensiun, yang diartikan bahwa semakin baik pelaporan keuangan maka mengakibatkan semakin meningkatnya perencanaan pembiayaan yang dialokasikan untuk dana pensiun. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Giroux dan Shields (1993), khususnya terkait keberadaan opini audit. Dengan menggunakan sampel penelitian 125 kota besar di Amerika Serikat pada tahun fiskal 1983, ditemukan bahwa opini audit berpengaruh negatif terhadap pembelanjaan publik pemerintah daerah, yang diartikan bahwa opini wajar tanpa pengecualian sangat efektif sebagai alat kontrol dalam mengurangi insentif birokrat untuk melakukan pembelanjaan publik.

Walaupun terdapat perbedaan temuan kedua hasil penelitian tersebut namun dapat disimpulkan bahwa opini audit dapat berpengaruh terhadap pencapaian belanja daerah, karena opini audit dapat menambah maupun mengurangi insentif bagi Pemerintah Daerah untuk melakukan pembelanjaan publik, yang mana realisasi belanja daerah tersebut dapat berpengaruh negatif (Mustikarini dan Fitriyasari, 2012) dan juga dapat berpengaruh positif (Marfiana dan Kurniasih, 2013) terhadap terhadap kinerja Pemerintah Daerah.

Oleh karena itu, hipotesisnya dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₃. Opini Audit berpengaruh terhadap kinerja Pemerintah Daerah dan dimediasi pencapaian realisasi belanja operasi daerah.

3. METODE PENELITIAN

3.1. Sumber dan Metode Pemilihan Sampel

Sumber data penelitian ini adalah data Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas LKPD yang didapatkan dari BPK, data hasil evaluasi atas implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) yang didapatkan dari Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi, data anggaran dan realisasi pendapatan dan belanja daerah yang didapatkan dari Kementerian Keuangan, dan data indeks pembangunan manusia dari Badan Pusat Statistik. Periode penelitian adalah tahun

2010-2014 baik untuk sampel Pemerintah Provinsi secara keseluruhan maupun hanya untuk sampel Pemerintah Provinsi yang ada di luar pulau Jawa.

Adapun kriteria sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sampel memiliki data yang lengkap terkait seluruh variabel yang diteliti, yaitu memiliki data opini audit, evaluasi kinerja, data laporan keuangan yang berupa realisasi pendapatan dan belanja daerah serta aset Pemerintah Daerah, dan data indeks pembangunan manusia, yang mana gambaran tentang langkah-langkah penentuan sampel dan deskripsi sampel disajikan pada tabel 1.

Tabel 1 menunjukkan gambaran umum sampel penelitian, berdasarkan panel A dapat dilihat bahwa sampel awal yang dapat digunakan adalah berasal dari 34 provinsi dalam kurun tahun 2010-2014 atau sekitar 170 observasi (*provinsi-tahun*), namun sebagaimana kriteria penggunaan sampel yang ditentukan maka 12 observasi yang tidak memiliki data AKIP dan 3 observasi yang tidak memiliki data laporan keuangan yang lengkap dihilangkan dari sampel. Sementara khususnya untuk Provinsi DKI Jakarta yang datanya terdiri dari 5 observasi dinyatakan outlier. Data Provinsi DKI Jakarta merupakan data outlier karena jika dibandingkan dengan provinsi lainnya, khususnya selama periode pengamatan, total aset Provinsi DKI Jakarta mencapai rata-rata 56.33 persen dari akumulasi jumlah aset seluruh Pemerintah Provinsi (33 Provinsi, tidak termasuk Provinsi Kalimantan Utara) atau dalam kata lain jumlah aset Pemerintah Provinsi DKI Jakarta lebih besar jika dibandingkan dengan akumulasi jumlah aset pada 32 provinsi lainnya. Oleh karena itu, jumlah sampel akhir pada penelitian ini adalah sebanyak 150 observasi (*provinsi-tahun*) pada 32 provinsi di Indonesia.

Tabel 1
Gambaran Umum Sampel Penelitian

Panel A (Penentuan sampel)	Observasi (provinsi- tahun)	Jumlah Provinsi
Data Provinsi di Indonesia (tahun 2010-2014)	170	34
Tidak memiliki skor AKIP	(12)	-
Tidak mempunyai data laporan keuangan yang lengkap	(3)	-
Provinsi DKI Jakarta (data <i>outlier</i>)	(5)	-
Jumlah Sampel Akhir	150	32
Panel B (Deskripsi Sampel)	Observasi (provinsi- tahun)	Persen (%)
Berdasarkan tahun pengamatan		
Tahun 2010	28	18.67
Tahun 2011	29	19.33
Tahun 2012	32	21.33
Tahun 2013	31	20.67
Tahun 2014	30	20.00

Sampel akhir berdasarkan tahun pengamatan	150	100,00
Berdasarkan Pulau		
Pulau Jawa	20	13.33
Luar Pulau Jawa	130	86.67
Sampel akhir Berdasarkan Pulau	150	100,00

Sumber: Data sekunder (diolah, 2015)

Untuk memberikan deskripsi atas sampel yang digunakan maka dilakukan pengelompokan sampel berdasarkan tahun pengamatan 2010-2014 dan pulau sebagaimana dapat dilihat pada panel B. Berdasarkan tahun pengamatan, dapat dikatakan bahwa sampel terdistribusi secara merata untuk setiap tahun pengamatan yang berada pada kisaran 28-32 observasi. Sedangkan berdasarkan pulau letak provinsi, terlihat bahwa sampel didominasi dengan Provinsi yang berada diluar pulau Jawa sebanyak 130 provinsi atau 86.67 persen dan sisanya sebanyak 20 observasi atau 13.33 persen merupakan data dari provinsi di pulau Jawa.

3.2. Model Empiris dan Pengukuran Variabel

Untuk menjawab permasalahan penelitian dan sekaligus menguji hipotesis maka model empirisnya menggunakan pengujian regresi *two stage least square* sebagai berikut:

$$KINERJA_{it} = \beta_0 + \beta_1 OPINI_{it-1} + \beta_2 PAD_{it} + \beta_3 OPER_{it} + \beta_4 ASET_{it} + \beta_5 IPM_{it} + \beta_6 PULAU_{it} + \varepsilon_2 \dots \dots \dots (1)$$

$$PAD_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 OPINI_{it-1} + \alpha_2 ASET_{it} + \alpha_3 IPM_{it} + \alpha_3 PULAU_{it} + \varepsilon_1 \dots \dots \dots (2)$$

$$OPER_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 OPINI_{it-1} + \alpha_2 ASET_{it} + \alpha_3 IPM_{it} + \alpha_3 PULAU_{it} + \varepsilon_1 \dots \dots \dots (3)$$

Dimana **KINERJA** sebagai variabel endogen pada penelitian ini adalah Kinerja Pemerintah Daerah, yang diukur dengan skor hasil evaluasi terhadap Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) tahun t. Sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No. 20 Tahun 2013 Tentang Perubahan Lampiran Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No. 25 Tahun 2012 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, terdapat lima komponen dalam evaluasi implementasi SAKIP, yaitu (i). Perencanaan kinerja (bobot 35 persen); (ii). Pengukuran kinerja (bobot 20 persen); (iii). Pelaporan kinerja (bobot 15 persen); (iv). Evaluasi internal (bobot 10 persen); dan (v). Capaian Kinerja (bobot 20 persen). Evaluasi terhadap butir i sampai iv terkait dengan penerapan SAKIP pada instansi pemerintah, sedangkan butir v terkait dengan pencapaian kinerja, baik yang telah tertuang dalam dokumen laporan kinerja (LAKIP) maupun dalam dokumen lainnya. Adapun skor yang dihasilkan atas hasil evaluasi

implementasi SAKIP adalah berada pada kisaran 0-100, dengan kategori sebagai berikut: (i). AA = >85-100/memuaskan; (ii). A = >75-85/sangat baik; (iii). B = >65-75/baik; (iv). CC = >50-65/cukup; (v). C = >30-50/kurang; dan (vi). D = >0-30/sangat kurang.

OPINI adalah opini audit yang ditetapkan oleh BPK berdasarkan hasil pemeriksaan atas LKPD tahun sebelumnya (t-1), yang diukur dengan kategorikal, yaitu “5” untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), “4” untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraph Penjelas (WTP-DPP), “3” untuk opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), “2” untuk opini Tidak Wajar (TW), dan “1” untuk tidak menyatakan pendapat (*disclaimer*). Penetapan opini oleh BPK sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara didasarkan pada kriteria sebagai berikut: (1) Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP); (2) Kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*); (3). Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (4). Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

PAD adalah jumlah Pendapatan Asli Daerah, yang diukur dengan menggunakan dua pendekatan, yaitu (i) logaritma natural nilai absolut jumlah pendapatan asli daerah tahun t; dan (ii) persentase Pendapatan Asli Daerah dibandingkan dengan total pendapatan daerah tahun t. Sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, yang termasuk dalam kategori Pendapatan Asli Daerah untuk Pemerintah Provinsi adalah pendapatan pajak daerah, pendapatan redistribusi daerah, pendapatan hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan lain-lain PAD yang sah.

OPER adalah jumlah belanja operasi daerah, yang diukur dengan menggunakan dua pendekatan, yaitu (i) logaritma natural nilai absolut jumlah belanja operasi daerah tahun t; dan (ii) persentase belanja operasi daerah dibandingkan dengan total belanja daerah tahun t. Sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, yang termasuk dalam kategori belanja operasi Daerah untuk Pemerintah Provinsi adalah belanja pegawai, belanja barang, bunga, subsidi, hibah dan bantuan sosial. Berbeda dengan komponen belanja modal yang bersifat *tangible*, komponen belanja operasi lebih bersifat *intangibile*, sehingga dalam realisasinya memiliki diskresi yang lebih tinggi dibandingkan dengan realisasi belanja modal.

Terakhir, sebagai variabel kontrol pada penelitian ini terdiri dari: **ASET** adalah Total Aset Daerah, yang diukur dengan logaritma natural nilai absolut total aset daerah

tahun t, *IPM*, adalah Indeks Pembangunan Manusia, yang diukur dengan skor indeks pembangunan manusia daerah tahun t; dan *PULAU*, adalah letak provinsi, yang diukur dengan variabel dummy, yaitu “1” untuk provinsi di luar pulau Jawa dan “0” lainnya.

4. HASIL DAN DISKUSI

4.1. Statistik Deskriptif

Gambaran statistik deskriptif variabel pada penelitian ini secara lengkap dapat dilihat pada tabel 2 berikut:

Tabel 2
Deskripsi Statistik Variabel

Panel A: Sampel Secara Keseluruhan = 150 Observasi (provinsi-tahun)										
Keterangan	Mean	Standar Deviasi	Min	Max						
KINERJA	53.336	10.733	23.01	76.36						
OPINI	3.266	1.133	1	5						
N_PEND [®]	4,627.67	4,242.05	593.39	22,310.95						
N_PAD [®]	2,180.55	2,831.22	114.31	15,038.15						
P_PAD	41.104	18.363	4.19	77.42						
N_BEL [®]	4,497.70	4,137.71	567.07	20,797.98						
N_OPER [®]	2,898.64	2,692.90	366.77	13,976.51						
P_OPER	65.281	10.046	40.11	84.37						
N_ASET [®]	10,342.98	8,314.72	962.16	36,937.17						
IPM	71.664	3.586	56.75	77.37						
PULAU	0.866	0.341	0	1						
Panel B: Perbandingan Sampel Provinsi di Pulau Jawa & Provinsi di luar Pulau Jawa										
Keterangan	Sampel Provinsi di Jawa 20 Observasi (provinsi-tahun)				Sampel Provinsi di luar Jawa 130 Observasi (provinsi-tahun)				Perbedaan Mean	
	Mean	Standar Deviasi	Min	Max	Mean	Standar Deviasi	Min	Max	t-stat	diff > 0
KINERJA	61.954	9.156	44.87	76.36	52.010	10.365	23.01	70.97	4.051***	0.000
OPINI	4.1	0.852	3	5	3.138	1.118	1	5	3.678***	0.000
N_PEND [®]	10,964.14	6,628.99	1,374.20	22,310.95	3,652.83	2,670.21	593.39	11,904.24	8.840***	0.000
N_PAD [®]	7,265.76	4,494.36	740.20	145,315.25	1,398.22	1,287.43	114.31	6,663.11	12.16***	0.000
P_PAD	63.492	10.167	46.233	77.423	37.659	16.869	4.19	77.1	6.652***	0.000
N_BEL [®]	10,625.07	6,383.84	1,354.59	20,797.98	3,555.03	2,656.35	567.07	13,780.24	8.724***	0.000
N_OPER [®]	6,649.80	4,274.58	1,013.76	13,976.51	2,321.54	1,779.77	366.77	8,437.52	7.974***	0.000
P_OPER	63.345	8.475	47.35	74.839	65.579	10.263	40.11	84.37	-0.926	0.822
N_ASET [®]	20,812.15	10,283.48	4,925.00	36,937.17	8,732.34	6,683.60	962.16	30,089.70	6.940***	0.000
IPM	73.173	2.617	68.14	77.37	71.432	3.666	56.75	77.36	2.041**	0.021

KINERJA, adalah Kinerja Pemerintah Daerah, yang diukur dengan skor hasil evaluasi terhadap Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) tahun t; *OPINI*, adalah opini audit atas LKPD tahun sebelumnya (t-1), yang diukur dengan kategorikal, yaitu “5” untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), “4” untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraph Penjelas (WTP-DPP), “3” untuk opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), “2” untuk opini Tidak Wajar (TW), dan “1” untuk tidak menyatakan pendapat (*disclaimer*); *N_PEND* adalah Total Pendapatan Daerah, yang diukur dengan nilai absolut total pendapatan daerah tahun t; *N_PAD* adalah jumlah Pendapatan Asli Daerah, yang diukur dengan nilai absolut jumlah pendapatan asli daerah tahun t; *P_PAD* adalah persentase Pendapatan Asli Daerah, yang diukur dengan jumlah pendapatan asli daerah dibagi dengan total pendapatan daerah tahun t; *N_BEL* adalah Total Belanja Daerah, yang diukur dengan nilai absolut total belanja daerah tahun t; *N_OPER* adalah jumlah Belanja Operasi Daerah, yang diukur dengan jumlah belanja operasi daerah tahun t; *P_OPER* adalah persentase belanja operasi daerah, yang diukur dengan jumlah

belanja operasi daerah dibagi dengan total belanja daerah tahun t ; N_ASET adalah Total Aset Daerah, yang diukur dengan nilai absolut total aset daerah tahun t ; IPM adalah Indeks Pembangunan Manusia, yang diukur dengan skor indeks pembangunan manusia daerah tahun t ; dan $PULAU$ adalah letak provinsi, yang diukur dengan variabel dummy, yaitu "1" untuk provinsi di luar pulau Jawa dan "0" lainnya.

© Dalam milyaran rupiah.

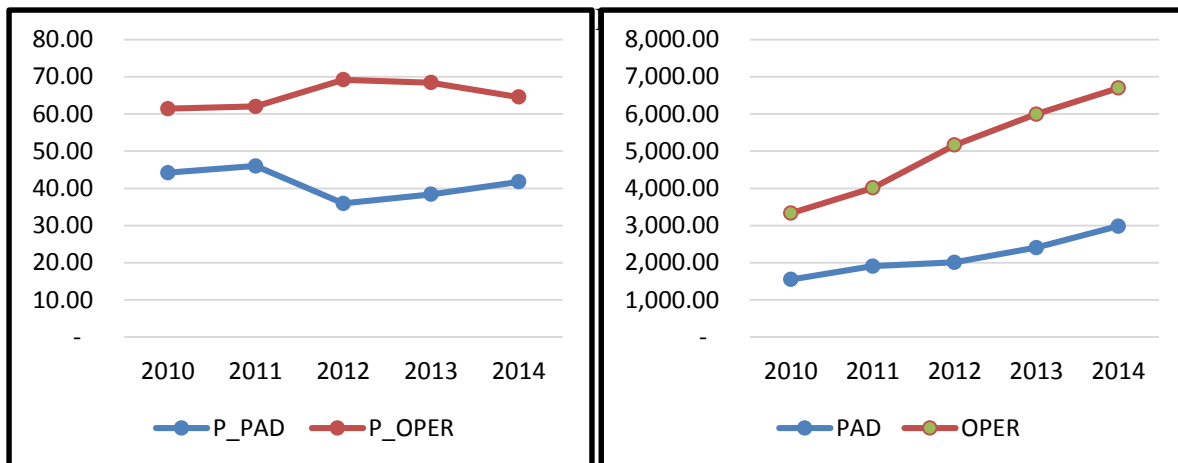
***, **, * = P -value signifikan 1%, 5%, 10%.

Sumber: Data sekunder, output STATA-12 (Diolah, 2015).

Pada tabel 2 Panel A menggambarkan statistik deskriptif variabel untuk sampel secara keseluruhan, sedangkan pada Panel B menggambarkan perbandingan statistik deskriptif variabel untuk sampel provinsi di pulau Jawa (sebanyak 20 observasi) dan provinsi di luar pulau Jawa (sebanyak 130 observasi). Untuk sampel secara keseluruhan, mean kinerja Pemerintah provinsi di Indonesia selama periode pengamatan (2010-2014) hanya sebesar 53.336 atau berada pada kategori cukup, dengan opini yang rata-rata berada pada kategori opini wajar dengan pengecualian (mean sebesar 3.266). Hal ini mengindikasikan bahwa terdapat hubungan yang positif antara opini audit dengan kinerja Pemerintah Provinsi.

Indikasi ini semakin konsisten jika dibandingkan antara sampel provinsi di pulau Jawa dan di luar pulau Jawa seperti yang terlihat pada panel B. Pada sampel provinsi di Pulau Jawa, baik mean kinerja maupun mean opini lebih tinggi dibandingkan dengan sampel provinsi di luar pulau Jawa, yang mana berdasarkan hasil uji beda dengan menggunakan t -test, perbedaan mean tersebut signifikan pada level signifikansi 1 persen. Selain itu, berdasarkan t -test hampir semua mean variabel pada penelitian ini (kecuali P_OPER) memiliki perbedaan yang signifikan antara sampel provinsi di pulau Jawa dan di luar pulau Jawa. Oleh karena itu, perbedaan sampel antara provinsi di pulau Jawa dan di luar pulau Jawa dikontrol dengan variabel $PULAU$ yang pengukurannya sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya. Selain itu, sebagai pengujian sensitivitas model, juga dilakukan pengujian kembali terhadap model, khususnya dengan hanya menggunakan sampel provinsi di luar pulau Jawa.

Pada tabel 2 juga terlihat bahwa terdapat perbedaan pola PAD dan belanja operasi daerah jika didasarkan pada pengukuran yang berbeda, yaitu jika berdasarkan nilai absolut, baik mean PAD maupun mean belanja operasi daerah lebih mendekati nilai minimum daripada nilai maksimumnya, sedangkan jika berdasarkan persentase PAD dibandingkan total pendapatan dan belanja operasi dibandingkan total belanja daerah, ditemukan bahwa baik mean PAD maupun mean belanja operasi daerah lebih mendekati nilai maksimum



1.a. Persentase PAD dan Belanja Operasi 1.b Nilai PAD dan Belanja Operasi

Gambar 1

Grafik Pola Pendapatan Asli Daerah dan Belanja Operasi Daerah

Sumber: Data sekunder (Diolah, 2015).

Gambar 1 memperlihatkan perbedaan kecenderungan pola mean PAD dan belanja operasi daerah setiap tahun pengamatan yang didasarkan pada pengukuran yang berbeda, yaitu menggunakan persentase (gambar 1.a) dan nilai absolut (gambar 1.b). Untuk pola PAD, walaupun terdapat perbedaan pola pada tahun 2011-2012, namun untuk tahun pengamatan 2010-2011 dan 2012-2014 terdapat kecenderungan pola yang hampir sama antara pengukuran menggunakan persentase dan nilai absolut. Sedangkan untuk belanja operasi, terlihat bahwa selama periode pengamatan, terdapat pola yang cenderung berbeda antara pengukuran menggunakan persentase dan nilai absolut. Hal ini mengindikasikan bahwa kemungkinan adanya hasil yang berbeda antara pengukuran yang menggunakan persentase dengan nilai absolut, khususnya pada belanja operasi daerah. Oleh karena itu, sebagai uji sensitivitas pada penelitian ini juga dilakukan pengujian model penelitian secara terpisah antara yang menggunakan nilai absolut dengan yang menggunakan persentase PAD dan belanja operasi daerah.

Selanjutnya, hasil analisis korelasi antara variabel disajikan pada tabel 3. Pada tabel 3 menunjukkan bahwa kecuali variabel persentase belanja operasi (P_OPER), seluruh

variabel penelitian ini memiliki korelasi yang positif dan signifikan terhadap variabel kinerja Pemerintah Daerah, begitupula untuk variabel opini audit, memiliki korelasi yang positif dan signifikan terhadap variabel PAD baik nilai absolut (N_PAD) maupun persentase (P_PAD) dan variabel belanja operasi, khususnya dengan menggunakan pengukuran nilai absolut (N_OPER). Hal ini mengindikasikan bahwa selain berpengaruh terhadap kinerja Pemerintah Daerah, opini audit juga memiliki pengaruh terhadap PAD dan belanja operasi. Selain itu, untuk variabel PULAU, ditemukan juga berkorelasi negatif dengan seluruh variabel kecuali persentase belanja operasi (P_OPER), hal ini mendukung hasil analisis deskripsi variabel yang telah dijelaskan sebelumnya, bahwa selain persentase belanja operasi, terdapat perbedaan yang signifikan pada seluruh variabel penelitian, yang mana secara lebih spesifik dari hasil pengujian korelasi ini menunjukkan bahwa secara rata-rata kinerja, opini audit, nilai absolut PAD, persentase PAD, nilai absolut belanja daerah, skor IPM dan nilai aset Pemerintah Provinsi di luar pulau pulau Jawa lebih rendah dibandingkan dengan Pemerintah Provinsi di pulau Jawa.

Tabel 3
Analisis Korelasi Variabel

Variabel	KINERJA	OPINI	P_PAD	LnPAD	P_OPER	Ln_OPER	Ln_ASET	IPM	PULAU
KINERJA	1.000								
OPINI	0.474*** (0.000)	1.000							
P_PAD	0.454*** (0.000)	0.325*** (0.000)	1.000						
LnPAD	0.603*** (0.000)	0.371*** (0.000)	0.806*** (0.000)	1.000					
P_OPER	0.002 (0.977)	0.010 (0.897)	-0.413*** (0.000)	-0.309*** (0.000)	1.000				
LnOPER	0.411*** (0.000)	0.204** (0.012)	0.310*** (0.000)	0.778*** (0.000)	0.066 (0.420)	1.000			
LnASET	0.389*** (0.000)	0.145* (0.076)	0.392*** (0.000)	0.803*** (0.000)	-0.224*** (0.005)	0.877*** (0.000)	1.000		
IPM	0.198** (0.015)	0.193** (0.017)	0.289*** (0.000)	0.203** (0.012)	-0.198** (0.014)	-0.048 (0.558)	0.040 (0.625)	1.000	
PULAU	-0.316*** (0.000)	-0.289*** (0.000)	-0.479*** (0.000)	-0.524*** (0.000)	0.075 (0.355)	-0.434*** (0.000)	-0.401*** (0.000)	-0.1655** (0.043)	1.000

KINERJA, adalah Kinerja Pemerintah Daerah, yang diukur dengan skor hasil evaluasi terhadap Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) tahun t; **OPINI**, adalah opini audit atas LKPD tahun sebelumnya (t-1), yang diukur dengan kategorikal, yaitu “5” untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), “4” untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraph Penjelasan (WTP-DPP), “3” untuk opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), “2” untuk opini Tidak Wajar (TW), dan “1” untuk tidak menyatakan pendapat (*disclaimer*); **LnPAD** adalah jumlah Pendapatan Asli Daerah, yang diukur dengan logaritma natural nilai absolut jumlah pendapatan asli daerah tahun t; **P_PAD** adalah persentase Pendapatan Asli Daerah, yang diukur dengan jumlah pendapatan asli daerah dibagi dengan total pendapatan daerah tahun t; **LnOPER** adalah jumlah Belanja Operasi Daerah, yang diukur dengan logaritma natural jumlah belanja operasi daerah tahun t; **P_OPER** adalah persentase belanja operasi daerah, yang diukur dengan jumlah belanja operasi daerah dibagi dengan total belanja daerah tahun t; **Ln_ASET** adalah Total Aset Daerah, yang diukur dengan logaritma natural nilai absolut total aset daerah tahun t, **IPM** adalah Indeks Pembangunan Manusia, yang diukur dengan skor indeks pembangunan manusia daerah tahun t; dan **PULAU** adalah letak provinsi, yang diukur dengan variabel dummy, yaitu “1” untuk provinsi di luar pulau Jawa dan “0” lainnya

* **, *, * = P-value signifikan 1%, 5%, 10%.

Sumber: Data sekunder, output STATA-12 (Diolah, 2015).

4.2. Pengujian Hipotesis

Pada penelitian ini, H₁ memprediksi bahwa opini audit secara langsung berpengaruh positif terhadap kinerja Pemerintah Daerah, sementara H₂ memprediksi bahwa opini audit berpengaruh positif terhadap kinerja Pemerintah Daerah dan dimediasi oleh pencapaian realisasi PAD, sedangkan H₃ memprediksi bahwa opini audit berpengaruh terhadap kinerja Pemerintah Daerah dan dimediasi oleh pencapaian realisasi belanja operasi daerah. Adapun hasil pengujian hipotesis disajikan pada tabel 4 berikut:

Tabel 4
Hasil Pengujian Hipotesis

Variabel	Sign	Pengaruh Langsung (KINERJA)	Pengaruh Tidak Langsung		
			P_PAD	P_OPER	KINERJA
Intercept		-28.862 (0.148)	-73.590*** (0.007)	132.205*** (0.000)	-33.586 (0.617)
OPINI	+	3.066*** (0.000)	2.674** (0.017)	0.677 (0.315)	-
P_PAD	+	0.188*** (0.002)	-	-	1.186*** (0.000)
P_OPER	+ / (-)	0.220** (0.013)	-	-	0.811 (0.200)
Ln_ASET	?	3.581*** (0.000)	5.333*** (0.000)	-2.938*** (0.000)	-
IPM	?	0.236 (0.259)	1.011*** (0.003)	-0.586*** (0.004)	-0.425 (0.319)
PULAU	?	1.276 (0.647)	-16.328*** (0.000)	-0.983 (0.677)	18.136** (0.015)
Jml. Observasi		150	150	150	150
Prob. > F / chi²		0.000***	0.000***	0.000***	0.000***
Adj. R-Squared		-	33.24	6.90	-
Wald Chi2		17.57	-	-	33.00

KINERJA, adalah Kinerja Pemerintah Daerah, yang diukur dengan skor hasil evaluasi terhadap Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) tahun t; *OPINI*, adalah opini audit atas LKPD tahun sebelumnya (t-1), yang diukur dengan kategorikal, yaitu “5” untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), “4” untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraph Penjelasan (WTP-DPP), “3” untuk opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), “2” untuk opini Tidak Wajar (TW), dan “1” untuk tidak menyatakan pendapat (*disclaimer*); *P_PAD* adalah persentase Pendapatan Asli Daerah, yang diukur dengan jumlah pendapatan asli daerah dibagi dengan total pendapatan daerah tahun t; *P_OPER* adalah persentase belanja operasi daerah, yang diukur dengan jumlah belanja operasi daerah dibagi dengan total belanja daerah tahun t; *Ln_ASET* adalah Total Aset Daerah, yang diukur dengan logaritma natural nilai absolut total aset daerah tahun t; *IPM* adalah Indeks Pembangunan Manusia, yang diukur dengan skor indeks pembangunan manusia daerah tahun t; dan *PULAU* adalah letak provinsi, yang diukur dengan variabel dummy, yaitu “1” untuk provinsi di luar pulau Jawa dan “0” lainnya.

***, **, * = P-value signifikan 1%, 5%, 10%.

Sumber: Data sekunder, output STATA-12 (Diolah, 2015).

Tabel 4 menyajikan hasil pengujian atas H_1 , H_2 dan H_3 . Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa model yang digunakan untuk menguji pengaruh langsung opini audit terhadap kinerja Pemerintah Provinsi dapat menjelaskan variasi kinerja Pemerintah Provinsi sebesar 17.57 persen dan signifikan pada level 1 persen. Pada hasil pengujian model ini terlihat bahwa secara langsung opini audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi dengan koefisien sebesar 3.066 pada level signifikansi sebesar 1 persen. Hasil ini mengisyaratkan bahwa data yang digunakan pada penelitian ini mendukung H_1 . Artinya ketika terdapat kenaikan opini audit sebesar 1 point maka hal tersebut dapat menyebabkan peningkatan kinerja Pemerintah Provinsi sebesar 3.066 point. Selain itu, hasil pengujian langsung ini juga menunjukkan bahwa PAD dan belanja operasi daerah masing-masing memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi dengan koefisien sebesar 0.188 dan 0.220. Artinya ketika terdapat kenaikan PAD sebesar 1 persen dapat menyebabkan peningkatan kinerja

Pemerintah Provinsi sebesar 0.188, sementara ketika terdapat kenaikan belanja operasi daerah sebesar 1 persen maka dapat meningkatkan kinerja 0.220. Sedangkan untuk variabel kontrol, hanya aset yang berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi dengan koefisien 3.581 dan variabel lainnya seperti, IPM dan letak provinsi (PULAU) tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi.

Untuk hasil pengujian pengaruh tidak langsung opini audit terhadap kinerja Pemerintah Provinsi melalui realisasi PAD sebagaimana pada tabel 4 ditemukan bahwa opini audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap realisasi PAD dengan koefisien sebesar 2.674, dan sama halnya dengan hasil pengujian sebelumnya (secara langsung), realisasi PAD juga berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi dengan koefisien 1.186. Hal ini menunjukkan bahwa data yang digunakan pada penelitian ini mendukung H₂, yang artinya bahwa setiap terjadi peningkatan opini audit 1 point akan menyebabkan kenaikan realisasi PAD sebesar 2.674 persen, dan ketika realisasi PAD meningkat 1 persen maka dapat meningkatkan kinerja Pemerintah Provinsi sebesar 1.186.

Selain opini audit, variabel lainnya yang berpengaruh positif terhadap realisasi PAD adalah aset dan IPM, sementara letak provinsi (PULAU) berpengaruh negatif terhadap PAD. Artinya dengan adanya penambahan aset sebesar 1 persen dan IPM sebesar 1 point maka hal tersebut dapat meningkatkan PAD masing-masing sebesar 5.333 persen dan 1.011 persen. Sedangkan diantara 32 provinsi yang menjadi sampel penelitian, PAD provinsi diluar pulau jawa lebih rendah 16.328 persen dibandingkan dengan PAD provinsi di Pulau Jawa.

Sedangkan berdasarkan hasil pengujian peran mediasi realisasi belanja operasi daerah ditemukan bahwa opini audit tidak berpengaruh signifikan terhadap realisasi belanja operasi dan belanja operasi juga tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi, sehingga dapat disimpulkan bahwa opini audit tidak berpengaruh terhadap persentase belanja operasi daerah dan pada saat yang bersamaan persentase belanja operasi daerah juga tidak berpengaruh terhadap kinerja Pemerintah Provinsi. Namun yang menarik dalam penelitian ini adalah setelah pengaruh opini audit terhadap kinerja Pemerintah Provinsi dimediasi oleh realisasi PAD dan realisasi belanja operasi daerah juga ditemukan bahwa variabel pulau berpengaruh positif terhadap kinerja, yang dapat diartikan bahwa kinerja Pemerintah Provinsi diluar pulau Jawa secara rata-rata memiliki skor kinerja yang lebih tinggi dibandingkan dengan skor kinerja Pemerintah Provinsi di pulau Jawa.

4.3. Pengujian Sensitivitas

4.3.1. Pengukuran Menggunakan Nilai Realisasi PAD dan Belanja Operasi Daerah.

Seperti telah dijelaskan sebelumnya pada gambar 1 bahwa walaupun PAD memiliki kecenderungan pola yang hampir sama baik menggunakan pengukuran persentase maupun nilai absolut, namun khususnya untuk belanja operasi daerah memiliki pola yang cenderung berbeda antara pengukuran yang menggunakan persentase dengan nilai absolut. Oleh karena itu, untuk menguji sejauhmana pengaruh perbedaan pengukuran terhadap hasil penelitian ini sebagaimana telah ditunjukkan pada tabel 4, pada analisis selanjutnya dilakukan pengujian sensitivitas dengan menggunakan nilai absolut realisasi PAD dan belanja operasi daerah seperti yang hasilnya dapat dilihat pada tabel 5 berikut:

Tabel 5
Hasil Pengujian Sensitivitas Dengan Menggunakan Pengukuran
Nilai PAD dan Belanja Operasional

Variabel	Sign	Pengaruh Langsung (KINERJA)	Pengaruh Tidak Langsung		
			LnPAD	LnOPER	KINERJA
Intercept		9.497 (0.567)	-4.035*** (0.000)	2.201*** (0.002)	148.318** (0.019)
OPINI	+	2.497*** (0.000)	0.196*** (0.000)	0.054* (0.066)	-
LnPAD	+	6.055*** (0.000)	-	-	26.096*** (0.004)
LnOPER	+ / (-)	0.621 (0.737)	-	-	-25.705** (0.019)
Ln_ASET	?	-2.328 (0.215)	0.951*** (0.000)	0.813*** (0.000)	-
IPM	?	0.107 (0.583)	0.033** (0.019)	-0.025*** (0.003)	-1.236** (0.049)
PULAU	?	1.403 (0.591)	-0.543*** (0.000)	-0.226** (0.025)	6.321 (0.201)
Jml. Observasi		150	150	150	150
Prob. > F / chi²		0.000***	0.000***	0.000***	0.000***
Adj. R-Squared		-	74.17	78.73	-
Wald Chi2		17.45	-	-	32.74

KINERJA, adalah Kinerja Pemerintah Daerah, yang diukur dengan skor hasil evaluasi terhadap Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) tahun t ; *OPINI*, adalah opini audit atas LKPD tahun sebelumnya ($t-1$), yang diukur dengan kategorikal, yaitu “5” untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), “4” untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraph Penjelas (WTP-DPP), “3” untuk opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), “2” untuk opini Tidak Wajar (TW), dan “1” untuk tidak menyatakan pendapat (*disclaimer*); *LnPAD* adalah jumlah Pendapatan Asli Daerah, yang diukur dengan logaritma natural nilai absolut jumlah pendapatan asli daerah tahun t ; *LnOPER* adalah jumlah Belanja Operasi Daerah, yang diukur dengan logaritma natural jumlah belanja operasi daerah tahun t ; *Ln_ASET* adalah Total Aset Daerah, yang diukur dengan logaritma natural nilai absolut total aset daerah tahun t ; *IPM* adalah Indeks Pembangunan Manusia, yang diukur dengan skor indeks pembangunan manusia daerah tahun t ; dan *PULAU* adalah letak provinsi, yang diukur dengan variabel dummy, yaitu “1” untuk provinsi di luar pulau Jawa dan “0” lainnya.

***, **, * = *P-value* signifikan 1%, 5%, 10%.

Sumber: Data sekunder, output STATA-12 (Diolah, 2015).

Tabel 5 menyajikan hasil pengujian sensitivitas dengan menggunakan pengukuran yang berbeda terkait dengan realisasi PAD dan belanja operasi daerah, yaitu dengan

menggunakan nilai absolut PAD dan realisasi belanja daerah dalam bentuk logaritma natural (Ln). Dengan menggunakan nilai absolut PAD dan realisasi belanja daerah, hasilnya menunjukkan bahwa konsisten dengan hasil pengujian pada tabel 4, ditemukan bahwa baik dimediasi maupun tidak dimediasi dengan realisasi PAD, opini audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi. Selain itu hubungan langsung, faktor-faktor determinan dan peran mediasi PAD juga konsisten antara kedua pengukuran tersebut. Namun, terkait dengan peran mediasi realisasi belanja daerah, hasil pengujian sensitivitas ini agak berbeda dengan hasil pengujian pada tabel 4 sebelumnya. Pada tabel 5 terlihat bahwa nilai belanja operasi daerah tidak memiliki pengaruh langsung yang signifikan dengan kinerja Pemerintah Provinsi, tetapi ketika diuji peran mediasi belanja operasi daerah, ditemukan bahwa opini audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap realisasi belanja operasi daerah dengan koefisien 0.054, dan kemudian realisasi belanja operasi daerah berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi. Hasil ini dapat diartikan bahwa ketika opini audit tahun sebelumnya menjadi insentif bagi Pemerintah Provinsi untuk meningkatkan realisasi belanja operasi daerah maka peningkatan tersebut dapat berdampak negatif terhadap kinerja pemerintah Provinsi tersebut.

4.3.2. Sampel Provinsi diluar Pulau Jawa

Pada tabel 1 panel B tentang perbandingan antara sampel Pemerintah Provinsi di pulau Jawa dengan di luar pulau Jawa dan tabel 2 tentang analisis korelasi variabel ditemukan bahwa terdapat perbedaan kinerja, opini audit, nilai absolut PAD, persentase PAD, nilai absolut belanja daerah, skor IPM dan nilai aset yang signifikan antara Pemerintah Provinsi di luar pulau Jawa dibandingkan dengan Pemerintah Provinsi di pulau Jawa.

Oleh karena itu, untuk menganalisis sejauhmana pengaruh perbedaan sampel terhadap hasil penelitian ini maka dilakukan pengujian sensitivitas dengan hanya menggunakan sampel di luar pulau Jawa. Selain itu, pada pengujian sensitivitas yang kedua ini diuji kembali apakah terdapat perbedaan hasil jika menggunakan pengukuran yang berbeda sebagaimana ditunjukkan pada pengujian-pengujian sebelumnya (pada tabel 4 dan tabel 5). Adapun hasil pengujian sensitivitas yang hanya menggunakan sampel di luar pulau Jawa dengan menggunakan pengukuran nilai absolut & persentase atas realisasi PAD dan belanja operasi daerah disajikan pada tabel 6 berikut:

Tabel 6
Hasil Pengujian Sensitivitas Hanya Sampel di Luar Pulau Jawa Dengan
Menggunakan Pengukuran Nilai Absolut & Persentase

Variabel	Sign	Persentase				Nilai Absolut			
		Pengaruh Langsung (KINERJA)	Pengaruh Tidak Langsung			Pengaruh Langsung (KINERJA)	Pengaruh Tidak Langsung		
			P_PAD	P_OPER	KINERJA		Ln_PAD	Ln_OPER	KINERJA
Intercept	?	-33.397* (0.088)	-96.344*** (0.000)	135.239*** (0.000)	71.463 (0.383)	14.589 (0.364)	-4.928*** (0.000)	1.917*** (0.005)	123.059*** (0.008)
OPINI	+ / (-)	2.678*** (0.000)	3.281*** (0.006)	0.500 (0.477)		2.148*** (0.001)	0.200*** (0.000)	0.036 (0.220)	-
P_PAD	+	0.238*** (0.000)	-	-	1.081*** (0.000)	-	-	-	-
P_OPER	?	0.286*** (0.002)	-	-	0.111 (0.879)	-	-	-	-
Ln_PAD	+	-	-	-	-	7.034*** (0.000)	-	-	21.342*** (0.001)
Ln_OPER	?	-	-	-	-	1.233 (0.521)	-	-	-18.556** (0.013)
Ln_ASET	?	4.033*** (0.000)	4.295** (0.011)	-2.362** (0.027)	-	-2.815 (0.140)	0.886*** (0.000)	0.782*** (0.000)	-
IPM	?	0.192 (0.360)	1.202*** (0.000)	-0.706*** (0.001)	-0.944* (0.081)	-0.026 (0.892)	0.046*** (0.001)	-0.019** (0.024)	-1.089** (0.024)
Jml. Observasi		130	130	130	130	130	130	130	130
Prob. > F / chi ²		0.000***	0.000***	0.000***	0.000***	0.000***	0.000***	0.000***	0.000***
Adj. R-Squared		-	15.81	7.49	-	-	63.14	72.25	-
Wald Chi2		18.66	-	-	23.43	44.25	-	-	32.08

KINERJA, adalah Kinerja Pemerintah Daerah, yang diukur dengan skor hasil evaluasi terhadap Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) tahun t; **OPINI**, adalah opini audit atas LKPD tahun sebelumnya (t-1), yang diukur dengan kategorikal, yaitu “5” untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), “4” untuk opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraph Penjelas (WTP-DPP), “3” untuk opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), “2” untuk opini Tidak Wajar (TW), dan “1” untuk tidak menyatakan pendapat (*disclaimer*); **LnPAD** adalah jumlah Pendapatan Asli Daerah, yang diukur dengan logaritma natural nilai absolut jumlah pendapatan asli daerah tahun t; **P_PAD** adalah persentase Pendapatan Asli Daerah, yang diukur dengan jumlah pendapatan asli daerah dibagi dengan total pendapatan daerah tahun t; **LnOPER** adalah jumlah Belanja Operasi Daerah, yang diukur dengan logaritma natural jumlah belanja operasi daerah tahun t; **P_OPER** adalah persentase belanja operasi daerah, yang diukur dengan jumlah belanja operasi daerah dibagi dengan total belanja daerah tahun t; **Ln_ASET** adalah Total Aset Daerah, yang diukur dengan logaritma natural nilai absolut total aset daerah tahun t, **IPM** adalah Indeks Pembangunan Manusia, yang diukur dengan skor indeks pembangunan manusia daerah tahun t.

***, **, * = P-value signifikan 1%, 5%, 10%.

Sumber: Data sekunder, output STATA-12 (Diolah, 2015).

Tabel 6 menyajikan hasil pengujian sensitivitas dengan menggunakan sampel pemerintah provinsi di luar pulau Jawa. Terkait dengan peran mediasi realisasi pendapatan daerah, walaupun memiliki nilai koefisien yang lebih rendah dibandingkan dengan hasil pengujian pada tabel 4 dan tabel 5 sebelumnya, dapat dikatakan bahwa hasil pengujian terhadap sampel pemerintah Provinsi di luar pulau Jawa konsisten dengan hasil pengujian terhadap sampel pemerintah Provinsi secara keseluruhan. Pada kedua pengukuran yang digunakan, secara langsung pada opini audit tahun sebelumnya berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi. Begitupula jika dimediasi dengan realisasi PAD, opini audit tahun sebelumnya berpengaruh positif dan signifikan terhadap realisasi PAD, dan realisasi PAD berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi.

Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa hasil penelitian ini mendukung teori legitimasi sebagaimana yang telah dijelaskan oleh Suchman (1995) dan Gabrini (2013), serta dapat memberikan bukti empiris tambahan terkait dengan fungsi audit dalam memproduksi legitimasi seperti yang ditemukan oleh Power (2003) dan Ferraz & Finan (2008). Selain itu, hasil penelitian ini juga dapat memberikan penjelasan yang lebih lengkap atas pengaruh positif opini audit terhadap kinerja Pemerintah Daerah yang telah ditemukan oleh Budianto (2012) dan pengaruh positif realisasi PAD terhadap kinerja Pemerintah Daerah sebagaimana hasil penelitian Mustikarini dan Fitriyani (2012), sehingga dapat dikatakan bahwa opini audit atas LKPD Pemerintah Provinsi telah digunakan oleh masyarakat sebagai dasar dalam memberikan legitimasinya kepada Pemerintah Provinsi, yang mana ketika Pemerintah Provinsi dapat memberikan jaminan bahwa pengelolaan dan pelaporan keuangan daerah secara keseluruhan telah dilakukan secara wajar, hal tersebut dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat kepada Pemerintah dan berujung pada meningkatnya sumber daya yang akan ditransfer oleh masyarakat melalui pembayaran PAD, yang mana dengan meningkatnya realisasi PAD (baik dalam bentuk persentase maupun nilai absolut) pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja yang dicapai oleh Pemerintah Provinsi di Indonesia secara keseluruhan.

Sedangkan terkait dengan peran moderasi realisasi belanja operasi daerah seperti yang ditunjukkan pada tabel 6 dapat dikatakan bahwa konsisten dengan hasil pengujian sampel secara keseluruhan (pada tabel 4), dengan hanya menggunakan sampel Pemerintah Provinsi di luar pulau Jawa juga ditemukan bahwa secara langsung persentase belanja operasi daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi, namun ketika berfungsi sebagai pemediasi, tingkat persentase belanja operasi daerah tidak dipengaruhi oleh opini audit dan juga tidak berpengaruh terhadap kinerja Pemerintah Provinsi.

Sementara ketika menggunakan pengukuran nilai absolut, besarnya belanja operasi daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi, namun ketika berfungsi sebagai pemediasi, tingkat persentase belanja operasi daerah tidak dipengaruhi oleh opini audit dan juga tidak berpengaruh terhadap kinerja Pemerintah Provinsi. Hasil pengujian sensitivitas ini agak berbeda ketika menggunakan pengukuran nilai absolut realisasi belanja operasi daerah, karena ditemukan bahwa walaupun opini audit tahun sebelumnya tidak berpengaruh terhadap realisasi belanja operasi daerah namun realisasi belanja daerah tersebut berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kinerja.

Hasil pengujian sensitivitas ini memberikan bukti atas dugaan awal (berdasarkan gambar 1) yang menyatakan adanya kemungkinan hasil yang berbeda akibat perbedaan pengukuran atas realisasi belanja daerah, sehingga selain dapat memberikan penjelasan tambahan atas hasil penelitian ini secara keseluruhan, hasil ini juga dapat menjawab kemungkinan penyebab adanya perbedaan antara hasil penelitian Schneider dan Damapour (2002) dengan Giroux dan Shields (1993) terkait pengaruh positif dan negatif kualitas pelaporan keuangan terhadap belanja publik sebagaimana dijelaskan dengan teori pilihan publik dan adanya perbedaan antara hasil penelitian Marfiana dan Kurniasih, (2013) dengan Mustikarini dan Fitriyasari (2012) yang masing-masing menemukan adanya pengaruh positif dan negatif belanja daerah terhadap kinerja Pemerintah Daerah, yang mana perbedaan hasil-hasil penelitian tersebut kemungkinan diakibatkan oleh adanya perbedaan pengukuran atas variabel belanja publik/daerah yang digunakan dan termasuk perbedaan sampel yang digunakan.

Akhirnya, implikasi penting dari penelitian adalah opini audit atas LKPD tahun sebelumnya dan tingkat pencapaian realisasi anggaran Pemerintah Provinsi perlu mendapatkan perhatian dalam rangka meningkatkan kinerja Pemerintah Provinsi. Berdasarkan hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa untuk meningkatkan kinerja Pemerintah Provinsi maka harus diawali dengan upaya peningkatan kualitas pelaporan keuangan yang ditandai dengan tercapainya opini audit yang berkualitas (misalnya opini WTP), sehingga baik Pemerintah Provinsi maupun DPRD harus senantiasa berupaya untuk meningkatkan kualitas pengelolaan dan pelaporan keuangan daerah dan mendapatkan opini audit yang lebih baik, karena dengan opini yang lebih baik dapat meningkatkan legitimasi masyarakat terhadap Pemerintah Provinsi, sehingga dapat meningkatkan kemampuan Pemerintah Provinsi dalam mengumpulkan PAD dan sekaligus meningkatkan kinerjanya.

Namun disisi lain, dengan semakin berkualitasnya pelaporan keuangan Pemerintah Provinsi, baik DPRD maupun BPK, juga harus lebih berhati-hati dalam melakukan pengawasan dan pemeriksaan, khususnya terhadap belanja operasi daerah, karena walaupun hasil penelitian ini menunjukkan hasil yang masih beragam pada dua pengukuran yang digunakan, namun terdapat indikasi bahwa atas opini audit yang lebih baik pada tahun sebelumnya, ada kecendrungan hal menjadi insentif bagi Pemerintah Provinsi untuk lebih meningkatkan nilai belanja operasi daerah pada tahun berikutnya, yang mana jika hal ini tidak dipantau dan diawasi secara ketat dapat menyebabkan menurunnya kinerja Pemerintah Provinsi.

5. PENUTUP

5.1. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh langsung dan tidak langsung opini audit terhadap kinerja Pemerintah Daerah dengan mempertimbangkan tingkat pencapaian realisasi pendapatan dan belanja daerah sebagai pemediasi yang didasarkan pada teori legitimasi (*legitimacy theory*) dan teori pilihan publik (*public choice theory*). Menggunakan data dari 32 Pemerintah Provinsi dengan 150 observasi (provinsi-tahun) dan kelompok sampel hanya untuk Provinsi di luar pulau Jawa sebanyak 130 observasi (provinsi-tahun) selama tahun 2010-2014, secara umum hasil penelitian ini menunjukkan bahwa opini audit tahun sebelumnya berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi baik secara langsung maupun setelah dimediasi oleh realisasi PAD. Hasil ini sesuai dengan teori legitimasi dan konsisten dengan menggunakan dua pengukuran yang berbeda atas realisasi PAD baik nilai absolut maupun persentase realisasi PAD atas total pendapatan daerah.

Namun hasil yang berbeda ditemukan ketika pengaruh opini audit terhadap kinerja pemerintah provinsi dimediasi oleh realisasi belanja operasi daerah. Ketika menggunakan pengukuran nilai absolut realisasi belanja operasi daerah, walaupun ditemukan adanya pengaruh secara langsung yang positif dan signifikan opini audit terhadap kinerja Pemerintah Provinsi namun tidak ditemukan adanya pengaruh yang signifikan opini audit terhadap nilai realisasi belanja operasi daerah dan pengaruh nilai realisasi belanja operasi daerah terhadap kinerja Pemerintah Provinsi. Sebaliknya ketika menggunakan pengukuran persentase realisasi belanja operasi daerah atas total belanja daerah, walaupun tidak ditemukan adanya pengaruh secara langsung yang signifikan opini audit terhadap kinerja Pemerintah Provinsi namun ditemukan adanya pengaruh yang positif signifikan opini audit terhadap nilai realisasi belanja operasi daerah dan pengaruh negatif signifikan nilai realisasi belanja operasi daerah terhadap kinerja Pemerintah Provinsi. Hasil ini kemudian mengindikasikan bahwa interpretasi peran mediasi realisasi belanja operasi daerah atas pengaruh opini audit terhadap kinerja Pemerintah Provinsi harus dilakukan secara hati-hati, karena terdapat perbedaan hasil yang diakibatkan karena pengukuran dan sampel yang berbeda.

5.2. Implikasi

Implikasi penelitian ini adalah terutama terhadap upaya untuk meningkatkan kinerja Pemerintah Provinsi, yaitu sebagai berikut:

- a. Untuk meningkatkan kinerja Pemerintah Provinsi maka baik Pemerintah maupun DPRD Provinsi harus berupaya untuk meningkatkan kualitas pengelolaan dan pelaporan keuangan daerah agar mampu mendapatkan opini WTP atas LKPD. Ketika opini audit meningkat misalnya menjadi WTP maka hal tersebut akan menyebabkan meningkatnya legitimasi masyarakat, sehingga PAD dapat meningkat dan kinerja pun juga lebih meningkat.
- b. Bagi DPRD Provinsi dan BPK juga harus lebih meningkatkan pengawasan atau pemeriksaan terhadap realisasi belanja operasi daerah, karena walaupun disatu sisi terdapat pengaruh langsung yang positif antara realisasi belanja operasi daerah terhadap kinerja, namun disisi lain ketika opini audit meningkat, ada kecenderungan akan dijadikan insentif bagi Pemerintah Provinsi untuk meningkatkan realisasi belanja operasi daerah, dan ketika peningkatan nilai realisasi belanja daerah tersebut meningkat akibat dari adanya peningkatan opini audit maka hal tersebut dapat menyebabkan penurunan terhadap kinerja Pemerintah Provinsi.

5.3. Keterbatasan Penelitian

Beberapa keterbatasan yang ditemukan pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Konteks penelitian ini masih terbatas pada Pemerintah Provinsi di Indonesia dengan jangka waktu pengamatan yang relatif masih pendek, yaitu dari tahun 2010-2014, sehingga membatasi konteks generalisasi hasil penelitian ini, khususnya pada konteks Pemerintah Kabupaten/Kota dan Kementerian/Lembaga.
- b. Model penelitian ini hanya berfokus pada peran mediasi realisasi PAD dan belanja operasi daerah, yang mana belum mempertimbangkan bagaimana metode penyusunan dan jumlah anggaran serta realisasi jenis pendapatan dan belanja daerah lainnya, sehingga generalisasi hasil penelitian ini belum sepenuhnya berlaku untuk jenis pendapatan dan belanja daerah lainnya.
- c. Walaupun penelitian ini telah mengontrol besarnya aset, IPM dan letak pulau masing-masing Pemerintah Provinsi, namun penelitian ini belum mengontrol karakteristik Pemimpin Daerah (Gubernur), faktor budaya, ekonomi, politik, kualitas aparat dan pengawasan oleh DPRD pada masing-masing Pemerintah Provinsi.

- d. Penelitian ini hanya menggunakan pengukuran yang berbeda atas realisasi PAD dan belanja operasi daerah, namun belum menganalisis lebih jauh pengaruh perbedaan pengukuran variabel lain terhadap hasil penelitian ini.

5.4. Saran

Untuk mengatasi keterbatasan penelitian dan sebagai tindak lanjut atas kesimpulan pada penelitian ini maka disarankan sebagai berikut:

- a. Menggunakan sampel yang lebih banyak dan menguji kembali hasil penelitian ini dalam konteks yang berbeda, misalnya pada Pemerintah Kabupaten/Kota atau Kementerian/Lembaga Negara.
- b. Melakukan analisis yang lebih mendalam terhadap peran mediasi pendapatan dan belanja daerah atas pengaruh opini audit terhadap kinerja Pemerintah Daerah dengan menggunakan jenis pendapatan dan belanja daerah lainnya, misalnya pendapatan transfer dari Pemerintah, belanja modal dan belanja transfer. Termasuk juga melakukan analisis terhadap jenis-jenis PAD seperti pajak daerah dan retribusi daerah serta terhadap jenis-jenis belanja operasi daerah, seperti belanja pegawai dan bantuan sosial.
- c. Menambahkan variabel kontrol lainnya dalam model penelitian misalnya karakteristik Pemimpin Daerah (Gubernur/Bupati/Walikota), faktor budaya, ekonomi, politik, kualitas aparat dan pengawasan oleh DPRD pada masing-masing Pemerintah Daerah.
- d. Menggunakan pengukuran yang berbeda atas variabel-variabel yang digunakan dalam model penelitian ini misalnya dengan menggunakan variabel dummy untuk opini audit dan pengukuran variabel kinerja Pemerintah Daerah dengan menggunakan skor evaluasi kinerja penyelenggaraan Pemerintah Daerah (EKPPD) yang diterbitkan oleh Kementerian Dalam Negeri.

REFERENSI

- Adzani, Akhmad Hafidzan., Martani, Dwi. (2014). Pengaruh Kesejahteraan Masyarakat, Faktor Politik Dan Ketidapatuhan Regulasi Terhadap Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, *Simposium Nasional Akuntansi XVII*, Lombok, Nusa Tenggara Barat.
- Asmoko, Hindri. (2015). *Korelasi Opini Audit BPK Atas LKKL Dengan Hasil Evaluasi LAKIP K/L*. Diakses dari <http://www.bppk.kemenkeu.go.id/publikasi/artikel/147-artikel-anggaran-dan-perbendaharaan/20424-korelasi-opini-audit-bpk-atas-lkkl-dengan-hasil-evaluasi-lakip-k-l>. diakses pada tanggal 16 November 2015.

- Budianto, Wendy. (2012). *Pengaruh opini, temuan audit, dan gender terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia 2008-2010*. Skripsi Sarjana. FEUI. Depok.
- Deegan, Craig. (2002). The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282-311.
- Dye, K. M. (2007). Corruption and Fraud Detection by Public Sector Auditors. *Edpacs*, 36 (5-6), 6–15. doi:10.1080/07366980701805026
- Editorial (2013), Public sector governance and accountability. *Critical Perspectives on Accounting*, 24, 479–487.
- Ferraz, C., Finan, F., (2008). Exposing corrupt politicians: the effect of Brazil's publicly released audits on electoral outcomes. *Quarterly Journal of Economics*, 123 (2), 703–745.
- Fontanella, Amy dan Rossieta, Hilda. (2014). Pengaruh Desentralisasi Fiskal Dan Kinerja Terhadap Akuntabilitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia, *Simposium Nasional Akuntansi XVII*, Lombok, Nusa Tenggara Barat.
- Gabrini, Carl J. (2013). The Effect Of Internal Audit On Governance: Maintaining Legitimacy Of Local Government. *A Dissertation At The Florida State University College Of Social Sciences And Public Policy*, <http://diginole.lib.fsu.edu/etd>.
- Giroux, G., & Shields, D. (1993). Accounting controls and bureaucratic strategies in municipal government. *Journal of Accounting and Public Policy*, 12 (3), 239-262.
- Marfiana, N., & Kurniasih, L. (2013). Pengaruh karakteristik pemerintah daerah dan hasil pemeriksaan audit BPK terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota. *Sustainable Competitive Advantage (SCA)*, 3(1).
- Melkers, J., & Willoughby, K. (2005). Models of performance-measurement use in local governments: Understanding budgeting, communication, and lasting effects. *Public Administration Review*, 180-190.
- Mustikarini, W. A., & Fitriyasi, D. (2012). Pengaruh karakteristik pemerintah daerah dan temuan audit BPK terhadap kinerja pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia tahun Anggaran 2007. *Simposium Nasional Akuntansi XV*, Banjarmasin.
- Nuritomo dan Rossieta, Hilda. (2014). Politik Dinasti, Akuntabilitas, dan Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XVII*, Lombok, Nusa Tenggara Barat.

- Pamungkas, B. (2012). Pengaruh penerapan akuntansi sektor publik dan pengawasan terhadap kualitas laporan keuangan dan implikasinya terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. *Jurnal Ilmiah Ranggagading (JIR)*,12(2), 82-93.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No. 20 Tahun 2013 Tentang Perubahan Lampiran Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No. 25 Tahun 2012 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No. 12 Tahun 2015 Tentang *Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*.
- Peraturan Pemerintah RI Nomor 71 tahun 2010 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*
- Peraturan Presiden RI Nomor 29 Tahun 2014 Tentang *Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*.
- Peraturan Presiden Nomor 2 Tahun 2015 Tentang *Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) Tahun 2015 – 2019*.
- Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 379–394.
- Setyaningrum, Dyah. (2012). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit BPK-RI, *Simposium Nasional Akuntansi XV*, Banjarmasin, Kalimantan Selatan.
- Schneider, Marguerite and Damanpour, Fariborz. (2002). Public Choice Economics and Public Pension Plan Funding: An Empirical Test. *Administration & Society*, 34 (1-Mar): 57.
- Suchman, Mark C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang *Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*.
- Van Helden, G. J., & Reichard, C. (2013). A meta-review of public sector performance management research. *Tékhné*, 11 (1), 10-20.