

Determinasi Temuan Pemeriksaan BPK-RI: Perspektif Karakteristik *Auditee* dan Karakteristik Auditor

Jenis Sesi Paper: Full paper

Dwi Rahayu
Universitas Sebelas Maret
dr.dwirahayu@student.uns.ac.id

Y. Anni Aryani
Universitas Sebelas Maret
whyanniar@gmail.com

Abstract: *This paper is aimed to examine empirically the determinants affecting total of the Indonesia Audit Board's findings on the audit of Local Government Financial Statements in Indonesia, which is seen from the perspective of the characteristics of the auditee (proxied by the local government size, the audit opinion in the prior year, the functional differentiation, the capital expenditures, and the local government ranking) and the characteristics of the auditor (proxied by the the educational background, professional skill, and gender). This paper also adds the control variables, such as the local government type and the administrative age of local government. The samples are Local Government Financial Statements in 2013, which were audited by the Audit Board of Indonesia. The samples are selected by using purposive sampling method with total samples are 424 local governments. This study uses the multiple linear regression analysis to analyze the effect of independent variables to dependent variable. The empirical results indicate that the functional differentiation, the capital expenditures, and the local government type have positive effect to total of the Audit Board's findings. On the other hand, the local government size, the audit opinion in the prior year, the local government ranking, the auditor's professional skill, and the auditor's gender have negative effect to total of the Audit Board's findings. While for the auditor's educational background and the administrative age of local government are not proven affecting total of the Indonesia Audit Board's findings.*

Keywords: *audit, audit board's findings, local government financial statements*

I. PENDAHULUAN

Bergulirnya era reformasi birokrasi di Indonesia dimulai dengan diterbitkannya UU 22/1999 yang kemudian direvisi menjadi UU 32/2004 dan disempurnakan kembali dengan UU 23/2014 tentang Pemerintah Daerah, serta UU 25/1999 yang telah direvisi menjadi UU 33/2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Pemberlakuan Undang-Undang tersebut menandai dimulainya implementasi desentralisasi (otonomi daerah). Otonomi daerah yang diikuti dengan transfer kekuasaan dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah ini secara otomatis juga telah membawa perubahan mendasar pada sistem dan mekanisme pengelolaan keuangan daerah yang dibuktikan dengan lahirnya satu paket Undang-Undang terkait Pengelolaan Keuangan Negara, yaitu UU 17/2003 tentang Keuangan Negara, UU 1/2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU 15/2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Konsekuensi dari lahirnya ketiga peraturan tersebut menjadikan pengelolaan keuangan daerah dalam otonomi daerah menjadi sangat penting karena pemerintah daerah dituntut untuk bisa lebih akuntabel dan transparan sebagai dampak kemandirian dalam mengelola keuangannya sendiri.

Transparansi dan akuntabilitas pemda diwujudkan dalam pengelolaan keuangan dan kewajiban dalam mempertanggungjawabkannya. Dalam pertanggungjawabannya, pemda wajib menerbitkan laporan keuangan seperti ditegaskan dalam UU 58/2005 Pasal 102 ayat (1) yang menyatakan bahwa pemda diwajibkan untuk menyusun laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBD berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), dan wajib diserahkan kepada auditor pemerintah untuk dilakukan pemeriksaan independen. Dalam konteks di Indonesia, LKPD tersebut akan diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), dimana hal ini juga sesuai dengan amanat UU 15/2004. Selanjutnya sebagai upaya transparansi pengelolaan keuangan oleh pemda dan pemeriksaan keuangan oleh BPK, maka setiap tahunnya di akhir penugasan audit, BPK akan merilis Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas LKPD yang memuat tiga buku, meliputi LHP atas Laporan Keuangan, LHP atas Sistem Pengendalian Internal, dan LHP atas Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan. Dalam LHP keuangan tersebut, BPK akan memberikan opini audit, catatan hasil temuannya, dan rekomendasi tindak lanjut yang seharusnya dilakukan oleh pemda demi perbaikan sistem keuangan, pengendalian internal, maupun kepatuhan terhadap perundang-undangan. Salah satu indikator penentu pengelolaan keuangan daerah yang baik adalah opini yang diberikan oleh BPK. Penerbitan opini tersebut didasarkan pada kriteria, yaitu (1) kesesuaian dengan SAP, (2) kecukupan pengungkapan, (3) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (4) efektivitas SPI.

Berikut perkembangan opini BPK atas LKPD tahun anggaran 2010–2013.

Tabel 1 Perkembangan Opini BPK atas LKPD TA 2010–2013

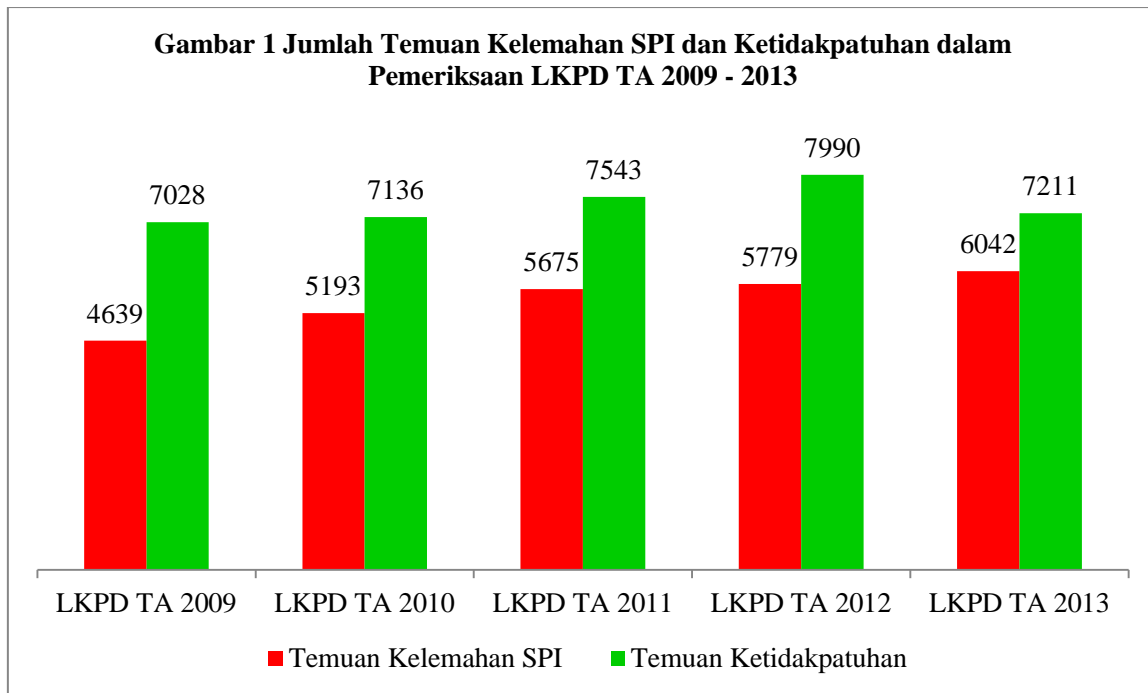
LKPD	Opini ^a								Target Pencapaian WTP Kemendagri ^b
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
2010	34	7	343	65	26	5	119	23	15%
2011	67	13	349	67	8	1	100	19	30%
2012	120	23	319	61	6	1	79	15	50%
2013	153	34	276	60	9	2	18	4	75%

Sumber:

a. *IHPS I 2014*

b. *Renstra Kemendagri 2010-2014*

Dari Tabel 1 tersebut tampak bahwa sebagian besar opini yang diberikan BPK kepada pemda adalah WDP, yaitu di atas 60% dari seluruh LKPD yang diperiksa. Tabel tersebut menunjukkan peningkatan opini WTP dari 2010–2013. Sedangkan opini WDP mengalami peningkatan dari 2010 ke 2011, dan menurun di 2012 dan 2013. Opini TMP juga mengalami penurunan dari 2010–2013. Penurunan persentase WDP dan TMP ini terjadi karena peningkatan signifikan pada opini WTP. Adanya peningkatan persentase pemberian opini WTP oleh BPK ini menandakan adanya perbaikan dan perkembangan pengelolaan keuangan daerah secara keseluruhan sudah lebih baik dari tahun-tahun sebelumnya. Namun demikian, hasil ini belum mampu memenuhi target WTP yang ingin dicapai oleh Kemendagri, yaitu 15% pada 2010, 30% pada 2011, 50% pada 2012, dan 75% pada 2013. Pemeriksaan keuangan oleh BPK tidak hanya menghasilkan opini semata, melainkan juga memberikan sejumlah catatan hasil temuan. Temuan dalam LHP tersebut menjelaskan mengenai kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) dan ketidakpatuhan pemerintah terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Berikut riwayat jumlah temuan pemeriksaan SPI dan kepatuhan pada LKPD tahun anggaran 2009–2013 yang dirangkum dalam Gambar 1.



Sumber: IHPS I dan II 2014

Adanya tren positif opini BPK atas LKPD di Indonesia seharusnya menunjukkan adanya perbaikan SPI pada pengelolaan keuangan daerah yang harusnya berdampak pada berkurangnya jumlah temuan pemeriksaan BPK. Namun faktanya disini, meskipun opini WTP memiliki tren positif (mengalami peningkatan ke arah yang lebih baik) selama 5 tahun terakhir (2009–2013), jumlah kasus temuan kelemahan SPI dan ketidakpatuhan pemda secara keseluruhan ternyata justru juga semakin bertambah dari tahun ke tahun. Kondisi ini jelas menunjukkan adanya permasalahan dalam pelaksanaan SPI dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Adanya ketidaksesuaian antara opini WTP yang semakin baik dengan semakin banyaknya jumlah kasus temuan pemeriksaan yang terjadi di pemda inilah yang menjadi motivasi utama peneliti untuk melakukan penelitian mengenai determinan apa saja yang diduga berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI atas pemeriksaan LKPD di Indonesia.

Motivasi kedua, penelitian mengenai determinan temuan pemeriksaan di sektor publik masih sangat terbatas jumlahnya. Penelitian terdahulu pernah dilakukan dengan meneliti *Management Letter (ML) Comments* pada beberapa kota di luar negeri. Johnson, Lowensohn, Reck, dan Davies (2012) meneliti mengenai hubungan *ML Comments* dengan karakteristik *auditee* dan kualitas audit yang diterbitkan atas 426 laporan keuangan pemerintah lokal di Florida pada tahun anggaran 2002–2006. Johnson *et al.* (2012) membuktikan bahwa faktor *government size*, *government certificate*, dan *unqualified opinion* mempengaruhi *ML Comments*. Penelitian lain yang dikaitkan dengan kemungkinan masalah pengendalian

internal juga telah dilakukan oleh Krishnan (2005); Ashbaugh-Skaife, Collins, dan Kinney (2007); Doyle, Ge, dan McVay (2007); Ge dan McVay (2005); Wright dan Wright (1996).

Di Indonesia, Hapsari, Sutaryo, dan Wijaya (2013); Wijaya (2015); Christian (2015); Purwidiyanto (2014); dan Mataram (2014) juga pernah mengkaji mengenai temuan pemeriksaan yang dihubungkan dengan masalah pengendalian internal. Hapsari *et al.* (2013) meneliti mengenai penentu *Internal Control Compliance Comments (ICC Comments)* pada 487 pemda di Indonesia pada tahun 2012 dan menemukan bahwa latar belakang pendidikan auditor berpengaruh positif terhadap *ICC Comments*, sementara peringkat pemda dan opini WTP memiliki pengaruh negatif terhadap *ICC Comments*. Namun kontras dengan temuan Johnson *et al.* (2012), penelitian Hapsari *et al.* (2013) membuktikan bahwa ukuran pemda tidak berpengaruh terhadap *ICC Comments*. Wijaya (2015) mengkaji mengenai faktor penentu temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam LKPD di Jawa Tengah. Temuannya membuktikan bahwa ukuran pemda, belanja daerah, jumlah SKPD, opini audit, dan kelemahan SPI berpengaruh signifikan terhadap temuan ketidakpatuhan atas peraturan perundang-undangan. Christian (2015) menemukan bahwa latar belakang pendidikan auditor berpengaruh positif, sementara skor kinerja pemda dan opini WTP memiliki pengaruh negatif dengan *ICC Comments*. Purwidiyanto (2014) menemukan bahwa PAD, jumlah SKPD, dan jumlah penduduk memiliki hubungan positif dengan kelemahan pengendalian intern, dan sejalan dengan Hapsari *et al.* (2013), penelitiannya juga membuktikan bahwa ukuran pemda tidak berpengaruh terhadap kelemahan pengendalian intern. Mataram (2014) mengungkapkan bahwa latar belakang pendidikan berhubungan positif dengan nilai temuan pada Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT), sementara opini berhubungan negatif dengan nilai temuan pada PDTT, dan konsisten dengan Purwidiyanto (2014), Hapsari *et al.* (2014), dan Christian (2015), namun kontras dengan Johnson *et al.* (2012), Wijaya (2015), dan Andryansyah (2014), riset Mataram (2014) membuktikan bahwa ukuran pemda tidak berpengaruh terhadap nilai temuan PDTT. Lebih lanjut, Mataram (2014) juga menemukan bahwa status auditor dan kompleksitas pemda tidak berpengaruh terhadap nilai temuan PDTT.

Berdasarkan pemaparan tersebut, *research gap* yang dapat diidentifikasi disini adalah adanya inkonsistensi dari hasil-hasil penelitian terdahulu, dimana dari beberapa penelitian ditemukan variasi hasil penelitian yang signifikan baik pengaruh positif maupun negatif serta hasil yang tidak signifikan. Atas dasar alasan yang ketiga inilah akhirnya penulis termotivasi untuk menguji kembali determinan yang diduga mempengaruhi temuan pemeriksaan, guna memverifikasi ulang hasil penelitian terdahulu yang inkonsisten serta memperluas bukti

empiris mengenai faktor-faktor apa saja yang dapat mempengaruhi temuan BPK-RI. Sehingga dengan merujuk pada penelitian terdahulu, penelitian ini akan menggunakan karakteristik *auditee* dan karakteristik auditor sebagai variabel pengujinya. Karakteristik *auditee* akan ditinjau dari ukuran pemerintah daerah, opini audit tahun sebelumnya, diferensiasi fungsional, belanja modal, peringkat pemerintah daerah, tipe pemerintah daerah, dan umur administratif pemerintah daerah. Sementara untuk karakteristik auditor akan ditinjau dari latar belakang pendidikan, kecakapan profesional, dan *gender*. Berdasarkan permasalahan tersebut, maka pertanyaan dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut: Apakah karakteristik *auditee* dan karakteristik auditor berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI atas pemeriksaan LKPD di Indonesia? Dan berdasarkan perumusan masalah tersebut, maka penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris terkait pengaruh karakteristik *auditee* dan karakteristik auditor terhadap jumlah temuan BPK-RI atas pemeriksaan LKPD di Indonesia.

II. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Teori Agensi (*Agency Theory*) pada Pemerintah Daerah

Halim dan Abdullah (2006) mengungkapkan bahwa entitas sektor publik dibangun atas dasar *agency theory*. Berdasarkan UU 23/2014, partisipan pada entitas pemerintahan meliputi rakyat, kepala daerah, dan DPRD. Menurut PP 6/2005, kepala daerah dipilih langsung oleh rakyat tanpa melalui perantara legislatif. Mekanisme pemilihan langsung kepala daerah ini menunjukkan adanya pelimpahan wewenang oleh rakyat kepada kepala daerah yang merupakan suatu bentuk hubungan agensi dimana kepala daerah berperan sebagai agen dan rakyat sebagai prinsipal. Kepala daerah dalam perannya sebagai eksekutif memiliki wewenang dalam perencanaan, pelaksanaan, dan pertanggungjawaban anggaran dan program pemerintah dalam memenuhi kepentingan rakyat sebagai prinsipal. Wewenang yang dimiliki kepala daerah salah satunya adalah memilih sendiri kebijakan yang akan diterapkan dalam program-program pemerintahan. Kebebasan pemilihan kebijakan ini disebut sebagai diskresi, yaitu kewenangan yang dimiliki kepala daerah dalam membuat keputusan berdasarkan penilaiannya sendiri. Sebagai pihak yang bertanggungjawab atas pelaksanaan program kerja, kepala daerah secara langsung memiliki pengetahuan dan informasi yang lebih tentang kinerja dan situasi aktual yang terjadi, sementara rakyat tidak. Hak diskresi yang dimiliki oleh kepala daerah dan asimetri informasi inilah yang merupakan sumber utama konflik yang terdapat dalam hubungan keagenan di pemerintah, yang juga dapat menyebabkan kecenderungan dilakukannya pelanggaran-pelanggaran oleh kepala daerah.

Namun, konflik agensi ini dapat diminimalisir dengan melakukan pemantauan serta pengawasan terhadap agen (Nuraeni dan Martani, 2012). *Monitoring* terhadap pemda dilakukan melalui LKPD yang diaudit tiap tahunnya oleh lembaga independen BPK-RI.

2.2 Pemeriksaan Keuangan Daerah

Pemeriksaan atas LKPD merupakan salah satu tugas pokok BPK sebagai implementasi dari UU 15/2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan UU 15/2006 tentang BPK. Dalam pemeriksaan keuangan, BPK berfokus pada dua standar, yaitu standar akuntansi yang tertuang dalam PP 71/2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dan standar pemeriksaan yang tertuang dalam Peraturan BPK-RI 01/2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Menurut UU 15/2004, hasil pemeriksaan BPK dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Hasil dari pemeriksaan tersebut berupa opini, temuan, dan rekomendasi yang menjadi salah satu tolok ukur kinerja pemerintah. Dalam rangka transparansi dan peningkatan partisipasi publik, setiap LHP yang sudah disampaikan kepada lembaga perwakilan dinyatakan terbuka untuk umum. Dengan demikian, publik dapat memperoleh kesempatan untuk mengetahui LHP tersebut.

2.3 Temuan Pemeriksaan

Berdasarkan UU 15/2004, hasil pemeriksaan BPK-RI selain opini juga dapat berupa catatan temuan pemeriksaan. Hasil pemeriksaan BPK-RI atas temuan pemeriksaan dibagi menjadi dua, yaitu temuan atas kelemahan SPI dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Temuan atas SPI terbagi menjadi tiga kelompok temuan, yaitu kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pelaksanaan APBD, dan kelemahan struktur pengendalian intern. Sementara temuan atas ketidakpatuhan terbagi menjadi lima klasifikasi temuan, yaitu indikasi/potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, kelemahan administrasi, ketidakhematan, dan ketidakefektifan. Temuan SPI diperoleh dari LHP atas SPI (Buku II LHP) dan temuan kepatuhan diperoleh dari LHP atas Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan (Buku III LHP) yang diterbitkan bersamaan dengan diterbitkannya LHP atas Laporan Keuangan (Buku I LHP) oleh BPK-RI.

2.4 Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan teori serta penelitian terdahulu, maka dikembangkan hipotesis berikut:

2.4.1 Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Jumlah Temuan BPK-RI.

Ge dan McVay (2005) serta DeFond dan Jiambalvo (1991) berargumen bahwa semakin besar suatu entitas, maka pengendalian internalnya akan semakin kompleks. Menurut mereka, ukuran entitas merupakan salah satu determinan pengendalian internal yang baik pada entitas terkait. Sistem pengendalian yang kompleks akan memungkinkan timbulnya masalah dalam pengendalian internal sehingga memiliki kecenderungan yang lebih tinggi untuk mendapatkan komentar dalam *management letter* (Johnson *et al.*, 2012). Johnson *et al.* (2012) membuktikan bahwa ukuran pemerintah berhubungan positif dengan *ML Comments* pada pemerintah lokal di Florida. Hubungan positif antara ukuran entitas dengan kemungkinan munculnya masalah pengendalian internal serta temuan pemeriksaan juga dikemukakan oleh Khrisnan (2005). Hasil-hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa potensi temuan audit akan lebih tinggi pada pemerintah yang lebih besar.

Penulis berpendapat bahwa ukuran pemda yang besar memiliki cakupan aktivitas yang lebih luas dan transaksi yang jauh lebih banyak sehingga membutuhkan koordinasi dan pengendalian yang lebih besar dan lebih kompleks. Oleh karena itu, kondisi tersebut memiliki kemungkinan yang lebih tinggi akan munculnya masalah dalam pengendalian sehingga dapat menyebabkan terjadinya pelanggaran-pelanggaran yang berdampak pada meningkatnya jumlah temuan pemeriksaan. Berdasarkan pemaparan tersebut, maka hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah:

H₁ : Ukuran pemerintah daerah berpengaruh positif terhadap jumlah temuan BPK-RI.

2.4.2 Opini Audit Tahun Sebelumnya terhadap Jumlah Temuan BPK-RI.

Opini yang diberikan BPK-RI merupakan cermin bagi kualitas pengelolaan dan penyajian atas suatu laporan keuangan. Johnson *et al.* (2012) menggunakan opini audit untuk menunjukkan kualitas manajemen suatu pemerintahan dan menyatakan bahwa *unqualified audit opinion* diberikan ketika pengendalian internal entitas efektif. Zhang *et al.* (2007) menyatakan bahwa keberadaan auditor independen dapat dihubungkan dengan pengungkapan permasalahan pengendalian internal. Auditor mempunyai keharusan untuk menerbitkan opini WTP ketika tidak terdapat permasalahan potensial dalam pengendalian internal perusahaan. Pemda yang memperoleh opini WTP menandakan bahwa laporan keuangan telah disusun dan disajikan berdasarkan standar akuntansi yang berlaku dan bebas dari salah saji yang material.

Hapsari *et al.* (2013) menyimpulkan bahwa opini WTP berpengaruh negatif terhadap *ICC Comments*. Pemda yang memperoleh opini WTP dari BPK cenderung memperoleh lebih

sedikit temuan dibandingkan dengan yang memperoleh opini audit lainnya. Opini WTP menunjukkan bahwa sebuah LKPD sudah baik meskipun masih terdapat temuan, namun temuan tersebut tidak bersifat material. Sementara opini WDP, TW, maupun TMP menunjukkan bahwa sebuah LKPD masih banyak memiliki kekurangan yang material. Johnson *et al.* (2012) juga membuktikan bahwa opini WTP pada pemeriksaan laporan keuangan tahun sebelumnya berpengaruh negatif terhadap *ML Comments*, dimana hal ini berarti bahwa keberadaan opini WTP berdampak pada sedikitnya jumlah temuan dan rekomendasi dalam *management letter*. Hal ini berarti bahwa perolehan opini WTP di tahun sebelumnya menandakan bahwa sistem pengendalian internal dan pelaporan keuangan entitas sudah memiliki kualitas yang baik, sehingga berdampak pada jumlah temuan dan rekomendasi yang diberikan auditor di tahun berikutnya akan lebih sedikit dibandingkan dengan perolehan opini selain WTP.

Penulis berpendapat bahwa jika sebuah LKPD memperoleh opini WTP, itu artinya kualitas penyajian informasi LKPD tersebut telah memenuhi kewajaran berdasarkan kriteria, yakni telah sesuai dengan SAP, cukup pengungkapannya, patuh terhadap peraturan perundangan yang berlaku, dan memiliki SPI yang efektif, sehingga hal tersebut dapat mengurangi jumlah temuan dalam pemeriksaan BPK di tahun berikutnya. Atas dasar pertimbangan tersebut, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H₂ : Opini audit tahun sebelumnya berpengaruh negatif terhadap jumlah temuan BPK-RI.

2.4.3 Diferensiasi Fungsional terhadap Jumlah Temuan BPK-RI.

Diferensiasi fungsional menunjukkan sejauh mana sebuah organisasi dibagi menjadi departemen fungsional. Dalam struktur pemda di Indonesia, pembagian departemen fungsional direpresentasikan dengan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) (Setyaningrum dan Syafitri, 2012). Diferensiasi fungsional yang direpresentasikan dalam SKPD ini menunjukkan adanya kompleksitas dalam suatu pemerintah daerah. Semakin kompleks suatu organisasi dalam menjalankan kegiatan dan memiliki area kerja yang tersebar, maka akan semakin sulit pengendalian intern yang dijalankan (Doyle *et al.*, 2007). Organisasi menghadapi tantangan yang lebih besar dalam mengimplementasikan pengendalian intern untuk setiap divisi yang berbeda. Kesulitan juga akan muncul ketika akan memulai konsolidasi laporan keuangan dari berbagai divisi/cabang organisasi. Ashbaugh-Skaife *et al.* (2007) menemukan bahwa kompleksitas organisasi (jumlah segmen usaha) berpengaruh positif terhadap kelemahan pengendalian intern. Doyle *et al.* (2007) juga menyimpulkan adanya hubungan positif antara jumlah segmen usaha atau jumlah cabang organisasi dengan kelemahan pengendalian intern. Doyle *et al.* (2007) menemukan bahwa dari 779 perusahaan

yang dijadikan sampel, perusahaan yang memiliki kelemahan pengendalian terbanyak adalah pada perusahaan yang memiliki banyak diversifikasi. Artinya semakin banyak segmen atau cabang organisasi, maka pengendalian intern yang terjadi akan semakin kompleks.

Penulis menerapkan segmen usaha atau cabang organisasi dalam perusahaan tersebut menjadi jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dalam penelitian ini. Penulis berpendapat bahwa semakin banyak jumlah SKPD, maka akan semakin kompleks dan semakin lemah sistem pengendalian internalnya, karena diduga akan banyak masalah yang timbul dari banyaknya SKPD ini seperti sulitnya mengimplementasikan sistem pengendalian intern pada lingkungan SKPD yang berbeda, belum lagi ditambah masalah pengawasan dari pemda dan masalah mengenai pelaporan keuangan itu sendiri, sehingga hal ini akhirnya akan berdampak pada meningkatnya jumlah temuan dalam pemeriksaan LKPD. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H₃ : Diferensiasi fungsional berpengaruh positif terhadap jumlah temuan BPK-RI.

2.4.4 Belanja Modal terhadap Jumlah Temuan BPK RI.

Kristanto (2009) menemukan bahwa belanja modal berpengaruh terhadap kelemahan pengendalian internal. Hal ini disebabkan karena semakin besar anggaran belanja modal yang tidak diimbangi dengan sistem pengendalian yang semakin baik, maka dimungkinkan akan banyak terjadi penyalahgunaan belanja modal sebagai objek korupsi oleh pihak legislatif dan eksekutif yang tidak bertanggung jawab. Berdasarkan Laporan IHPS II 2014 atas temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang menyebabkan kerugian daerah, terungkap bahwa sebesar 40,15% atau sebanyak 479 kasus temuan dari total 1.193 kasus temuan kerugian daerah senilai Rp 285,8 milyar adalah berasal dari temuan penyimpangan pengelolaan pada belanja modal di sejumlah daerah, dengan modus yang paling banyak terjadi adalah kekurangan volume pekerjaan, pengadaan proyek fiktif, *mark up*, rekanan tidak menyelesaikan pekerjaan, belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan, hingga spesifikasi barang yang diterima tidak sesuai kontrak. Penulis berpendapat bahwa besarnya belanja modal yang tidak diimbangi dengan sistem pengendalian internal yang baik akan menimbulkan kesulitan dan masalah dalam pengelolaannya. Anggaran belanja juga diduga berpotensi menjadi alat korupsi. Kesulitan dalam pengelolaan dan potensinya sebagai alat korupsi mengakibatkan jumlah temuan dan nilai kerugian daerah dalam pemeriksaan LKPD oleh BPK menjadi kian meningkat. Maka atas dasar pertimbangan tersebut, hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H₄ : Belanja modal berpengaruh positif terhadap jumlah temuan BPK-RI.

2.4.5 Peringkat Pemerintah Daerah terhadap Jumlah Temuan BPK-RI.

Government grade yang diperoleh pemda menunjukkan bahwa pemda telah mempunyai skor, peringkat, penghargaan, atau prestasi atas pelaksanaan *good governance* (Hapsari *et al.*, 2013). Sertifikat (penghargaan) yang diperoleh pemerintah merupakan salah satu indikator dalam kualitas pengelolaan keuangan (Johnson *et al.*, 2012). Pengendalian internal yang lebih baik semestinya berhubungan dengan masalah yang lebih sedikit, sehingga berdampak pada temuan yang juga lebih sedikit (Johnson *et al.*, 2012). Johnson *et al.* (2012) menyimpulkan bahwa penerimaan sertifikat (peringkat) terkait pengelolaan keuangan berpengaruh negatif terhadap *ML Comments*. Sejalan dengan itu, Hapsari *et al.* (2013) juga menyimpulkan skor kinerja pemda berpengaruh negatif terhadap *ICC Comments*. Penulis berpendapat bahwa pemda yang memperoleh peringkat atau skor kinerja daerah yang lebih tinggi mengindikasikan bahwa secara umum juga memiliki pengendalian internal yang jauh lebih baik, sehingga akan mengurangi munculnya permasalahan-permasalahan yang berdampak pada sedikitnya jumlah temuan pemeriksaan yang dihasilkan BPK-RI. Berdasarkan penjelasan yang telah dipaparkan, maka hipotesis yang diajukan adalah:

H₅ : Peringkat pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap jumlah temuan BPK-RI.

2.4.6 Latar Belakang Pendidikan Auditor terhadap Jumlah Temuan BPK-RI.

Jenjang (tingkat) pendidikan yang tinggi dan latar belakang pendidikan akuntansi merupakan hal yang wajib bagi seorang auditor atau pemeriksa laporan keuangan, karena semakin tinggi jenjang dan latar belakang pendidikan auditor, maka pengetahuan akan bidang akuntansi pastinya akan semakin komprehensif (Setyaningrum, 2012). Seorang auditor yang memiliki jenjang pascasarjana dan berlatar belakang pendidikan akuntansi akan jauh lebih berkompeten dalam melakukan pemeriksaan, karena dianggap lebih mampu menemukan dengan tepat kasus atau masalah-masalah yang dijadikan sebagai temuan (Setyaningrum, 2012). Di dalam standar umum SPKN paragraf 10 mengenai persyaratan kemampuan/keahlian pemeriksa diungkapkan bahwa auditor yang diberi penugasan untuk melakukan pemeriksaan harus secara kolektif memiliki latar belakang pendidikan, keahlian, dan pengalaman untuk menerapkannya dalam pemeriksaan yang dilaksanakan. Hapsari *et al.* (2013) menyimpulkan bahwa latar belakang pendidikan auditor berpengaruh positif terhadap *ICC Comments* dalam LHP BPK.

Penulis menduga latar belakang pendidikan auditor berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK. Hal ini disebabkan karena ketika seorang auditor atau pemeriksa memiliki jenjang pendidikan yang tinggi dan dasar pengetahuan akuntansi yang kuat, maka dalam melakukan pemeriksaan besar kemungkinan mereka akan lebih mampu menemukan temuan-

temuan, seperti kesalahan-kesalahan material yang dapat menyebabkan kerugian daerah. Atas dasar pertimbangan tersebut, maka hipotesis yang diajukan adalah:

H₆ : Latar belakang pendidikan auditor berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI.

2.4.7 Kecakapan Profesional Auditor terhadap Jumlah Temuan BPK-RI.

Dalam melaksanakan pemeriksaan keuangan, kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu, pernyataan standar umum pertama pada SPKN menegaskan syarat bahwa auditor atau pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan. Di dalam standar umum SPKN paragraf 13 mengenai persyaratan kemampuan/keahlian pemeriksa juga diungkapkan bahwa pemeriksa yang berperan sebagai ketua tim audit atau penanggung jawab pemeriksaan keuangan harus memiliki sertifikasi keahlian yang diakui secara profesional. Kecakapan profesional dapat ditunjukkan melalui keahlian pemeriksa yang diakui melalui sertifikasi profesi. Ada berbagai gelar sertifikasi profesional dalam bidang audit, antara lain *Certified Public Accountant (CPA)*, *Chartered Accountant (CA)*, *Certified Internal Auditors (CIA)*, *Certified Information System Auditor (CISA)*, *Chartered Financial Analyst (CFA)*, *Certified Fraud Examiners (CFE)*, dan lain-lain. Lase dan Sutaryo (2014) menggunakan sertifikasi profesi untuk mengukur kecakapan profesional seorang auditor. Sertifikasi yang diperoleh auditor menjadi sebuah pengakuan bahwa auditor berkompeten dan profesional dalam bidang yang ditekuninya. Auditor yang memperoleh sertifikasi profesional dibidangnya memiliki pengetahuan akuntansi, kemampuan, dan keahlian yang dianggap lebih komprehensif dibandingkan dengan yang tidak memiliki sertifikasi, sehingga kemungkinan untuk menemukan temuan dan rekomendasi akan jauh lebih besar dan lebih banyak.

Schelker (2012) membuktikan bahwa auditor yang memiliki sertifikat akuntan publik menghasilkan informasi yang lebih baik dalam tugas auditnya. Keahlian/kecakapan yang memadai akan meningkatkan skeptisisme profesional auditor dan berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini auditor (Kushasyandita, 2012). Hal ini selaras dengan hasil riset Tubbs (1992) yang menemukan bahwa semakin banyak pengalaman yang dimiliki, maka akan semakin banyak pula temuan yang dapat dihasilkan oleh auditor.

Penulis berpendapat bahwa keahlian profesional yang dimiliki auditor berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK. Karena dengan adanya kecakapan profesional, auditor menjadi lebih berkompeten sehingga mampu menemukan lebih banyak temuan pemeriksaan. Berdasarkan penjelasan yang telah dipaparkan tersebut, maka hipotesis yang diajukan adalah:

H₇ : Kecakapan profesional auditor berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI.

2.4.8 Gender Auditor terhadap Jumlah Temuan BPK-RI.

Pandangan mengenai *gender* dapat diklasifikasikan ke dalam dua *stereotype*, yaitu *Sex Role Stereotypes* dan *Managerial Stereotypes* (Meyers-Levy, 1986 dalam Zulaikha, 2006). Berdasarkan *Sex Role Stereotypes*, pria dipandang lebih berorientasi pada pekerjaan, lebih objektif, independen, agresif, tegas dan berani dalam mengambil risiko, dan umumnya memiliki kemampuan lebih dibanding wanita dalam pertanggungjawaban manajerial (Palmer dan Kandasmi, 1997 dalam Jamilah *et al.*, 2007). Sementara wanita dipandang lebih lembut, lebih pasif dan sensitif, namun lebih berhati-hati, lebih teliti dan berorientasi pada pertimbangan dibanding pria (Kreitner dan Kinichi, 2004 dalam Narsa, 2006). Berdasarkan *Managerial Stereotypes* disebutkan bahwa manajer yang sukses adalah seseorang yang memiliki sikap, perilaku, dan temperamen, dimana sikap ini pada umumnya lebih dimiliki oleh pria. Disamping itu, jika dilihat dari bagaimana cara mereka dalam menghadapi dan memproses informasi yang diterima untuk memecahkan masalah dan membuat keputusan, pada umumnya kaum pria tidak menggunakan seluruh informasi yang tersedia dalam mengolah informasi atau dengan kata lain kurang mendalam dalam menganalisis informasi, sehingga tidak jarang keputusan yang diambil menjadi kurang komprehensif (Jamilah *et al.*, 2007). Sementara kaum wanita cenderung lebih teliti dalam mengolah informasi dan menggunakan informasi yang lebih lengkap dan menyeluruh (Jamilah *et al.*, 2007). *Gender* juga menjadi salah satu indikator untuk mengukur skeptisisme profesional auditor karena perbedaan kinerja diantara wanita dan pria memiliki karakteristik yang berbeda (Kushasyandita, 2012). Auditor wanita cenderung lebih teliti dalam menginvestigasi bukti-bukti audit dan memiliki kecenderungan sifat yang tidak mudah percaya pada klien. Lain halnya dengan pria yang cenderung berfikir logis dalam menanggapi keterangan klien (Kushasyandita, 2012). Hal inilah yang diduga berpotensi lebih banyak ditemukannya kesalahan dan temuan oleh auditor wanita selama proses pemeriksaan berlangsung mengingat skeptisisme profesionalnya yang lebih tinggi dibanding pria.

Namun Schwartz (1996) menjelaskan bahwa bidang akuntan publik merupakan salah satu bidang kerja yang sulit bagi wanita karena intensitas pekerjaannya. Pendapat ini sejalan dengan Lehmann (1990) dalam risetnya yang menyatakan bahwa faktor kunci keberhasilan dalam tugas audit yang dilakukan oleh KAP adalah perilaku maskulin yang dimiliki oleh auditornya. Dalam lingkup audit BPK-RI atas pemda, keterlibatan auditor pria akan sangat diperlukan dalam kegiatan pemeriksaan atas *auditee* yang tidak bisa dikategorikan aman, misalnya di daerah terpencil atau di daerah konflik. Auditor pria dianggap memiliki sifat yang berani dibanding wanita. Auditor wanita biasanya akan dilibatkan pada lingkup audit

yang tidak terlalu berisiko. Sehingga dengan demikian, diduga auditor pria akan lebih mampu untuk menemukan kesalahan-kesalahan dan temuan-temuan selama proses pemeriksaan berlangsung. Atas dasar pertimbangan tersebut, maka hipotesis yang diajukan adalah:

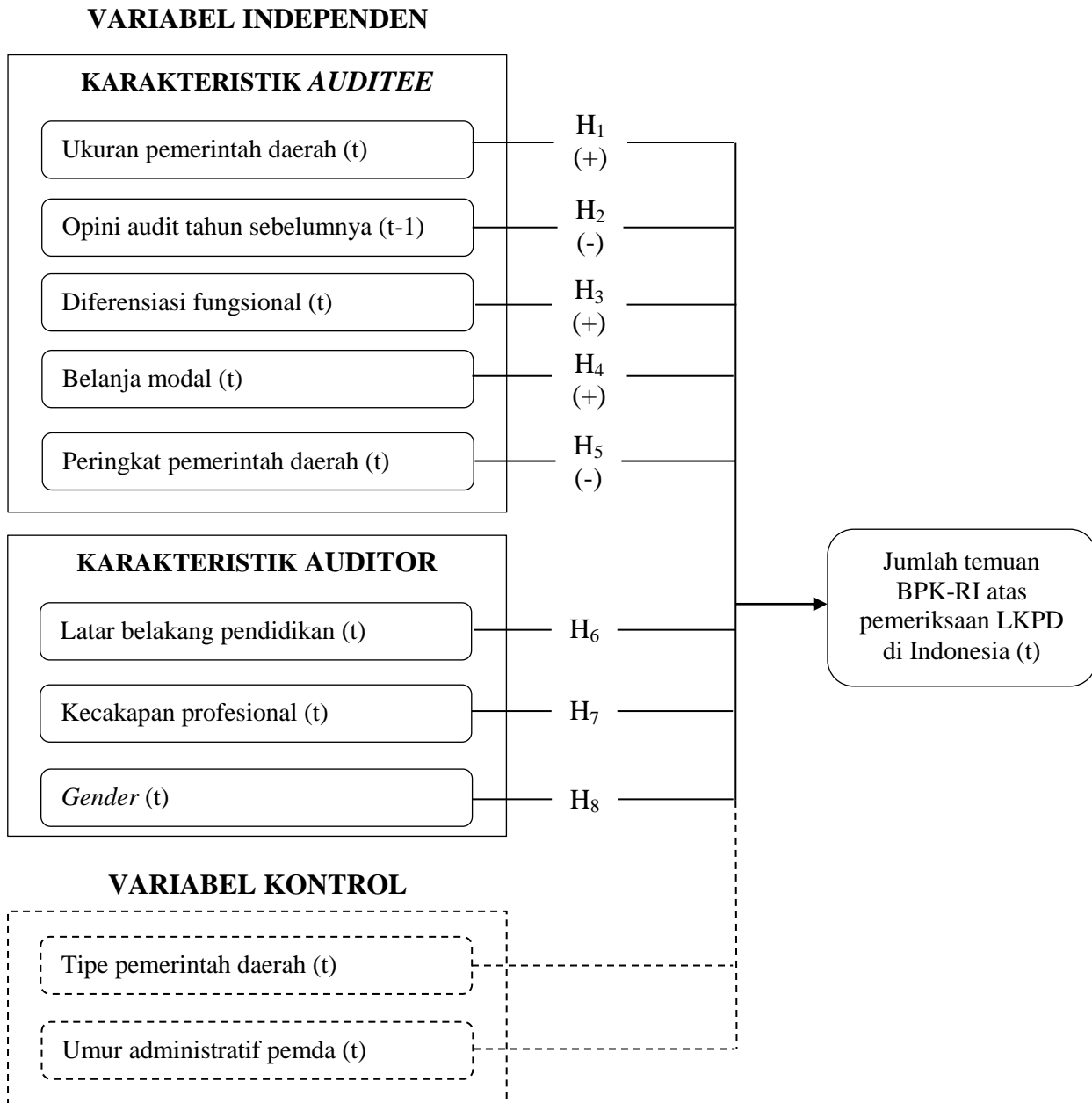
H₈ : *Gender* auditor berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI.

2.4.9 Variabel Kontrol

Penelitian ini menggunakan variabel tipe pemda dan umur administratif pemda sebagai variabel kontrol. Tipe pemda perlu dijadikan sebagai variabel kontrol karena pemda kota dipandang lebih kompleks daripada pemda kabupaten, sehingga pemda kabupaten diharapkan akan memperoleh jumlah temuan yang lebih sedikit dibanding pemda kota (Hapsari *et al.*, 2013). Perbedaan kabupaten dan kota dapat dilihat dari enam aspek yaitu luas wilayah, kependudukan, mata pencaharian penduduk, struktur pemerintahan, sosial budaya, dan perekonomian (Abdullah, 2011). Aspek-aspek tersebut dapat digunakan untuk menjelaskan kompleksitas pemda. Pemda dengan tipe kota, wilayahnya cenderung lebih luas, penduduknya lebih padat, mata pencahariannya lebih banyak di bidang dagang dan jasa, serta tingkat pendidikan dan kesejahteraannya lebih baik daripada kabupaten. Pemda berbentuk kota lebih kompleks dibanding kabupaten sehingga tuntutan transparansinya juga jauh lebih besar (Setyaningrum, 2012). Diungkapkan oleh Hapsari *et al.* (2013) bahwa pemda dengan tipe kota memperoleh temuan yang lebih banyak daripada pemda dengan tipe kabupaten. Artinya, semakin tinggi tingkat kompleksitas pemda, maka akan semakin kompleks pula sistem pengendalian internalnya, sehingga jika tidak didukung dengan kontrol yang baik, maka diduga akan banyak masalah yang timbul dari akibat kompleksnya sistem pengendalian internal ini, sehingga hal inilah yang akhirnya dapat berdampak pada kemungkinan meningkatnya jumlah temuan dalam pemeriksaan laporan keuangan pemda.

Umur administratif pemda juga perlu dijadikan sebagai variabel kontrol karena pemda yang sudah lama berdiri memiliki kemampuan yang lebih baik dalam mengelola keuangannya dibanding pemda yang baru-baru berdiri. Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) mengungkapkan bahwa umur pemda berpengaruh terhadap tingkat pengungkapan wajib laporan keuangan. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa pemda yang sudah lama berdiri akan lebih patuh dan lebih lengkap dalam mengungkapkan informasi LKPD. Hal ini karena pemda yang sudah lama berdiri memiliki lebih banyak pengalaman dan informasi daripada pemda yang baru berdiri (Darmastuti dan Setyaningrum, 2012). Doyle *et al.* (2007) juga menemukan bahwa kelemahan pengendalian intern berhubungan negatif dengan umur perusahaan. Hal ini berarti bahwa semakin bertambah umur perusahaan atau organisasi, maka diharapkan semakin sedikit kelemahan pengendalian internalnya.

Gambar 2 Kerangka Teoritis



III. METODE PENELITIAN

3.1 Desain Penelitian

Berdasarkan jenis investigasinya, penelitian ini termasuk ke dalam studi kausal (*causal study*), dimana jenis studi kausalitas ini bertujuan untuk memahami hubungan antar variabel yang dapat dibedakan menjadi variabel independen yang merupakan suatu penyebab dan variabel dependen yang merupakan akibat dari suatu fenomena (Sekaran dan Bougie, 2013). Dalam penelitian ini, studi kausal berusaha untuk mengungkapkan apakah karakteristik *auditee* dan karakteristik auditor akan mempengaruhi besarnya jumlah temuan

BPK-RI atas pemeriksaan LKPD. Berdasarkan tujuan studinya, penelitian ini merupakan jenis pengujian hipotesis (*hypothesis testing*) yang dilakukan untuk membuktikan pengaruh antar variabel dan menguji hipotesis yang telah dirumuskan sebelumnya (Sekaran dan Bougie, 2013). Data penelitian ini diperoleh pada batasan waktu tahun 2013 saja, sehingga jika menurut horison waktunya, penelitian ini termasuk dalam *cross sectional*, yakni penelitian yang melibatkan satu waktu tertentu dengan banyak sampel.

3.2 Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pemda kabupaten dan kota di Indonesia pada tahun 2013. Desain pemilihan sampel yang digunakan adalah *non-probability sample* dengan teknik *purposive sampling* yaitu teknik pengambilan sampel berdasarkan pada pertimbangan tertentu menurut kriteria yang telah ditetapkan oleh peneliti yaitu pemda kabupaten dan kota yang mempublikasikan LKPD secara lengkap tahun 2013 dan telah di periksa oleh BPK-RI, serta hasil pemeriksaan tersebut tersedia dalam database LHP BPK-RI, serta pemda kabupaten dan kota tersebut menyajikan seluruh data dan informasi terkait karakteristik *auditee* dan karakteristik auditor yang dibutuhkan dalam penelitian ini.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Jenis data sekunder digunakan dalam penelitian ini. Sumber datanya berupa *softcopy* LHP atas LKPD tahun 2013 diperoleh dari BPK, *softcopy* IHPS 2014 diperoleh dari BPK melalui *website* resminya di www.bpk.go.id. Sumber data lain berupa *softcopy* Keputusan Menteri Dalam Negeri RI Nomor 120-4761 Tahun 2014 tentang Penetapan Peringkat dan Status Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah secara Nasional Tahun 2013 yang diperoleh dari Kemendagri melalui *website* resminya di www.kemendagri.go.id, dan *softcopy* Daftar Pembentukan Daerah-Daerah Otonom di Indonesia diperoleh dari Komite Pemantauan Pelaksanaan Otonomi Daerah (KPPOD) melalui *website* resminya di www.kppod.org.

3.4 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Definisi operasional dan pengukuran masing-masing variabel dalam penelitian ini disajikan pada tabel berikut.

Tabel 2 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel	Definisi Operasional	Pengukuran
Variabel Dependen		
Jumlah Temuan BPK-RI (FINDINGS)	Temuan BPK-RI adalah total jumlah temuan pemeriksaan oleh BPK-RI yang terdiri dari 2, yaitu temuan atas kelemahan SPI dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (UU 15/2004).	Total jumlah temuan pemeriksaan atas SPI dan kepatuhan terhadap perundang-undangan.
Variabel Independen		
Ukuran Pemda (SIZE)	Ukuran pemda menunjukkan seberapa besar entitas tersebut (Setyaningrum, 2012). Setyaningrum (2012) menggunakan total aset sebagai proksi dari ukuran pemda.	Logaritma natural dari total aset pemda.
Opini Tahun Sebelumnya (OPINI)	Opini didefinisikan sebagai pernyataan profesional sebagai simpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi keuangan (UU 15/2004).	Skala <i>likert</i> , 5 = WTP; 4 = WTP-DPP; 3 = WDP, 2 = TW; 1 = TMP.
Diferensiasi Fungsional (DIFF)	Diferensiasi fungsional direpresentasikan dengan Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) (Setyaningrum dan Syafitri, 2012). SKPD merupakan perangkat daerah pada pemerintah daerah provinsi dan kabupaten/kota (Permendagri 32/2012).	Jumlah Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang ada pada pemerintah kabupaten dan kota.
Belanja Modal (SPEND)	Belanja modal didefinisikan sebagai pengeluaran anggaran untuk perolehan modal atau aset tetap berwujud yang mempunyai nilai manfaat lebih dari satu periode akuntansi, yang digunakan untuk kegiatan pemerintahan atau operasional sehari-hari dalam rangka pelayanan kepada publik (PP 71/2010).	Logaritma natural dari total belanja modal.
Peringkat Pemda (GRADE)	Peringkat pemda merupakan tingkat capaian yang diberikan berdasarkan kinerja dari penyelenggaraan masing-masing pemda, dimana penetapan statusnya diklasifikasikan menjadi kelompok berprestasi sangat tinggi, berprestasi tinggi, berprestasi sedang, dan berprestasi rendah (PP Nomor 6 Tahun 2008).	Skala <i>likert</i> , skor 4 = status kinerja penyelenggaraan pemda sangat tinggi; 3 = tinggi; 2 = sedang; 1 = rendah.
Latar Belakang Pendidikan (EDU)	Latar belakang pendidikan adalah pendidikan yang dimiliki oleh auditor yang melakukan pemeriksaan laporan keuangan, yang dalam penelitian ini diukur dari jenjang pendidikan ketua tim auditor BPK.	<i>Dummy</i> , 1 = pascasarjana, 0 = non-pascasarjana.
Kecakapan Profesional (PROF)	Kecakapan profesional mengacu pada sertifikasi profesi yang dimiliki oleh ketua tim auditor BPK sebagai suatu bentuk pengakuan akan kemampuan profesional seorang auditor (Lase dan Sutaryo, 2014).	<i>Dummy</i> , 1 = memiliki sertifikasi profesi, 0 = tidak memiliki sertifikasi profesi.
Gender (GENDER)	<i>Gender</i> diklasifikasikan menjadi 2 (dua), yaitu pria dan wanita. Secara umum dipersepsikan bahwa sifat pria yaitu lebih berorientasi pada pekerjaan, lebih objektif, lebih independen, lebih agresif, lebih tegas dan berani dalam mengambil risiko, dan umumnya memiliki kemampuan lebih dibanding wanita dalam pertanggungjawaban manajerial (Jamilah <i>et al.</i> , 2007).	<i>Dummy</i> , 1 = pria, 0 = wanita
Variabel Kontrol		
Tipe Pemda	Tipe pemda dapat diartikan sebagai bentuk pemda di	<i>Dummy</i> , 1 = pemerintah

(TYPE)	Indonesia. Dalam penelitian ini tipe pemda dibedakan menjadi pemerintah kota dan pemerintah kabupaten.	kota, 0 = pemerintah kabupaten.
Umur Administratif Pemda (AGE)	Umur pemda adalah umur sejak diterbitkannya peraturan perundang-undangan pembentukan pemda tersebut (dalam tahun) (Setyaningrum, 2012).	Tahun anggaran laporan keuangan dikurangi tahun penerbitan UU mengenai pembentukan Pemda yang bersangkutan.

3.5 Teknik Analisis Data

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi berganda (*multiple regression analysis*) untuk menguji 8 hipotesis yang telah dikembangkan di atas. Persamaan regresi yang digunakan dalam pengujian hipotesis penelitian ini adalah:

$$FINDINGS = \alpha + \beta_1 SIZE + \beta_2 OPINI + \beta_3 DIFF + \beta_4 SPEND + \beta_5 GRADE + \beta_6 EDU + \beta_7 PROF + \beta_8 GENDER + \beta_9 TYPE + \beta_{10} AGE + e$$

Keterangan:

FINDINGS	= Jumlah temuan BPK-RI
SIZE	= Ukuran pemerintah daerah
OPINI	= Opini audit tahun sebelumnya
DIFF	= Differensiasi fungsional
SPEND	= Belanja modal
GRADE	= Peringkat pemerintah daerah
EDU	= Latar belakang pendidikan auditor
PROF	= Kecakapan profesional auditor
GENDER	= Gender auditor
TYPE	= Tipe pemerintah daerah
AGE	= Umur administratif pemerintah daerah
α	= Konstanta
$\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_{10}$	= Koefisien regresi
e	= Standar <i>errors</i>

Pengujian hipotesis dilakukan melalui uji statistik F, uji statistik-t, dan uji koefisien determinasi. Pengujian hipotesis dapat dilakukan setelah model regresi bebas dari gejala-gejala asumsi klasik. Pengujian asumsi klasik yang dilakukan dalam penelitian ini meliputi uji normalitas, uji autokorelasi, uji heteroskedastisitas, dan uji multikolinearitas.

IV. ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

4.1 Populasi dan Sampel Penelitian

Berdasarkan kriteria pemilihan sampel, diperoleh sebanyak 424 pemda yang dijadikan sampel dalam penelitian ini.

Tabel 3 Prosedur Pemilihan Sampel

No.	Kriteria Sampel	Jumlah
1.	Pemerintah daerah kabupaten dan kota di Indonesia tahun 2013.	495
2.	Data LHP atas LKPD tahun 2013 yang tidak tersedia dalam database BPK-RI.	(67)
3.	Pemerintah daerah yang tidak menyajikan data dan informasi yang dibutuhkan dalam penelitian.	(4)
Jumlah sampel penelitian		424

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2015

4.2 Statistik Deskriptif

Analisis deskriptif atas sampel disajikan pada tabel berikut.

Tabel 4 Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
<i>FINDINGS</i>	424	4,00	63,00	16,6887	6,33518
<i>LNSIZE</i>	424	23,77	31,25	28,3514	0,67180
<i>OPINI</i>	424	1,00	5,00	3,2099	1,01329
<i>DIFF</i>	424	23,00	210,00	51,4434	20,90486
<i>LNSPEND</i>	424	24,32	27,88	25,9718	0,58598
<i>GRADE</i>	424	1,00	4,00	2,8868	0,70889
<i>EDU</i>	424	0,00	1,00	0,7830	0,41268
<i>PROF</i>	424	0,00	1,00	0,2736	0,44633
<i>GENDER</i>	424	0,00	1,00	0,7311	0,44389
<i>TYPE</i>	424	0,00	1,00	0,1958	0,39725
<i>AGE</i>	424	4,00	63,00	39,8302	22,98770

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2015

Tabel 4 di atas menunjukkan bahwa dari 424 sampel, variabel LNSIZE yang telah melalui proses logaritma natural tersebut mempunyai nilai minimum 23,77 dan maksimum 31,25 yang menunjukkan bahwa pemda dengan total aset terendah adalah Kabupaten Rokan Hulu yaitu sebesar Rp20.980.478.476 dan pemda dengan total aset tertinggi adalah Kota Surabaya yaitu sebesar Rp37.450.893.488.257. Nilai *mean* sebesar 28,35 mengindikasikan bahwa sebagian besar pemda yang menjadi objek penelitian ini merupakan pemda dengan ukuran yang besar. OPINI memiliki nilai minimum 1 dan maksimum 5 dengan *mean* sebesar 3,21 mengindikasikan bahwa pemda yang menjadi objek penelitian ini sebagian besar memperoleh opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), yaitu sebanyak 277 pemda (65,3%).

DIFF memiliki nilai minimum 23 dan maksimum 210 yang menunjukkan bahwa pemda yang memiliki entitas akuntansi (SKPD) paling sedikit adalah Kabupaten Asmat dan yang terbanyak terdapat pada Kabupaten Buton. Nilai *mean* sebesar 51,44 mengindikasikan bahwa pemda yang menjadi objek penelitian ini cenderung memiliki entitas akuntansi (SKPD) yang banyak. Variabel LNSPEND yang telah melalui proses logaritma natural tersebut memiliki nilai minimum 24,32 dan maksimum 27,88 yang menunjukkan bahwa dalam penelitian ini pemda yang memiliki belanja modal paling kecil adalah Kabupaten Tapin dan yang terbesar adalah Kota Surabaya. Variabel GRADE memiliki nilai minimum 1 dan maksimum 4 dengan *mean* sebesar 2,89 mengindikasikan bahwa kinerja penyelenggaraan pemda pada tahun 2013 sebagian besar dinilai dengan peringkat atau penghargaan “Tinggi/Baik” oleh Kemendagri, yakni mencapai skala 3 sebanyak 248 pemda (58,5%) dari 424 pemda. Pemda dengan GRADE tertinggi adalah Kabupaten Tuban dengan skor 3,3879; dan GRADE terendah terdapat pada Kabupaten Jayawijaya dengan skor 0,6340.

Variabel TYPE, EDU, PROF, dan GENDER merupakan variabel *dummy* yang mempunyai nilai minimum 0 dan maksimum 1. TYPE memiliki nilai *mean* sebesar 0,20 yang menunjukkan bahwa sebagian besar pemda yang menjadi objek dalam penelitian ini bertipe pemda kabupaten, yaitu sebanyak 341 entitas (80%). AGE memiliki nilai minimum 4 dan maksimum 63 dengan *mean* sebesar 39,83 yang mengindikasikan bahwa usia administratif pemda yang menjadi objek dalam penelitian ini sebagian besar telah berdiri selama lebih kurang 40 tahun. EDU memiliki nilai *mean* sebesar 0,78 yang menunjukkan bahwa mayoritas ketua tim pemeriksa BPK yang melakukan pemeriksaan LKPD TA 2013 didominasi oleh auditor yang berlatar belakang pendidikan pascasarjana, yaitu sebanyak 332 auditor (78%). PROF memiliki *mean* sebesar 0,27 yang berarti bahwa masih banyak terdapat ketua tim audit yang belum memiliki sertifikasi profesional di bidangnya, yaitu sebanyak 308 auditor (73%). Hal ini menunjukkan bahwa pemeriksaan LKPD belum didukung oleh auditor yang memiliki kecakapan/keahlian profesional sebagaimana dipersyaratkan dalam standar umum pertama pada SPKN. GENDER memiliki *mean* sebesar 0,73 yang berarti bahwa tugas pemeriksaan LKPD 2013 lebih banyak dilakukan oleh auditor pria, yaitu sebanyak 310 auditor (73%). Variabel dependen FINDINGS memiliki nilai minimum 4 dan maksimum 63 yang menunjukkan bahwa jumlah temuan paling sedikit adalah sebanyak 4 temuan yang terdapat pada Kab.Bengkulu Utara dan jumlah temuan terbesar terdapat pada Kab.Kampar dengan 63 temuan. *Mean* sebesar 16,69 menunjukkan bahwa rata-rata jumlah temuan yang terdapat pada sampel penelitian adalah sebesar 16 sampai 17 temuan. Standar deviasi sebesar 6,34, artinya sebagian besar jumlah temuan yang diperoleh BPK berkisar antara 10–23 temuan.

4.3 Pengujian Hipotesis

Keseluruhan hasil pengujian hipotesis dirangkum pada tabel sebagai berikut.

Tabel 5 Hasil Uji Regresi Berganda

<i>Variabel</i>	<i>Hipotesis</i>	<i>B</i>	<i>t</i>	<i>Sig.</i>	<i>Hasil</i>
<i>(Constant)</i>		1,804	2,642	0,009	
<i>LNSIZE</i>	+	-0,053	-2,052	0,041 ^{b)}	H ₁ Ditolak
<i>OPINI</i>	-	-0,076	-5,597	0,000 ^{a)}	H ₂ Diterima
<i>DIFF</i>	+	0,001	1,738	0,083 ^{c)}	H ₃ Diterima
<i>LNSPEND</i>	+	0,114	4,253	0,000 ^{a)}	H ₄ Diterima
<i>GRADE</i>	-	-0,100	-4,754	0,000 ^{a)}	H ₅ Diterima
<i>EDU</i>	+/-	0,005	0,151	0,880	H ₆ Ditolak
<i>PROF</i>	+/-	-0,074	-2,553	0,011 ^{b)}	H ₇ Diterima
<i>GENDER</i>	+/-	-0,053	-1,796	0,073 ^{c)}	H ₈ Diterima
<i>TYPE</i>		0,081	2,476	0,014 ^{b)}	
<i>AGE</i>		0,000	-0,219	0,827	
<i>R²</i>			0,217		
<i>Adjusted R²</i>			0,195		
<i>F-value</i>			10,107		
<i>Asymp Sig.</i>			0,000		

a. Dependent Variable: LNFINDINGS

Keterangan: LNSIZE = Ukuran pemda; OPINI = Opini audit tahun sebelumnya; DIFF = Differensiasi fungsional; LNSPEND = Belanja modal; GRADE = Peringkat pemda; EDU = Latar belakang pendidikan auditor; PROF = Kecakapan profesional auditor; GENDER = Gender auditor; TYPE = Tipe pemda; AGE = Umur administratif pemda; LNFINDINGS = Jumlah temuan BPK-RI.

a) Signifikan pada level 1%; b) Signifikan pada level 5%; c) Signifikan pada level 10%

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2015

Nilai koefisien determinasi (*Adjusted R²*) sebesar 0,195 menunjukkan bahwa variabel FINDINGS (jumlah temuan BPK-RI) mampu dijelaskan oleh variabel independen sebesar 19,5% dan sisanya sebesar 80,5% dijelaskan oleh variabel lain diluar model penelitian ini. Nilai F-hitung sebesar 10,107 dengan *p-value* sebesar 0,000 lebih kecil dari tingkat Sig 5%. Hasil ini mengindikasikan bahwa model regresi dalam penelitian ini layak (*fit*) untuk digunakan sebagai model regresi pengujian hipotesis dan juga dapat disimpulkan bahwa variabel independen secara simultan berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen.

Hasil uji signifikansi-t menunjukkan bahwa variabel independen LNSIZE, OPINI, DIFF, LNSPEND, GRADE, PROF, GENDER, dan TYPE berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI, sementara AGE dan EDU tidak berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI. Hal ini terbukti dengan nilai probabilitas untuk variabel penelitian LNSIZE, OPINI, DIFF, LNSPEND, GRADE, TYPE, PROF, dan GENDER memiliki nilai signifikansi masing-masing sebesar 0,041; 0,000; 0,083; 0,000; 0,000; 0,014; 0,011; dan 0,073, lebih kecil dari level atau tingkat signifikansi penelitian. Artinya, hasil penelitian ini dapat

membuktikan bahwa keberadaan ukuran pemda, opini audit, differensiasi fungsional, belanja modal, peringkat pemda, tipe pemda, kecakapan profesional auditor, dan *gender* berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI. Untuk variabel AGE dan EDU masing-masing memiliki nilai signifikansi 0,827 dan 0,880, lebih besar dari level atau tingkat signifikansi penelitian. Artinya, hasil penelitian ini membuktikan bahwa keberadaan umur administratif pemda dan latar belakang pendidikan auditor tidak berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI.

Tanda koefisien regresi positif pada variabel DIFF, LNSEND, EDU, TYPE, dan AGE yang diperoleh dalam pengujian hipotesis ini mengindikasikan bahwa semakin banyak SKPD yang dimiliki oleh pemda, semakin besar belanja modal yang dimiliki oleh pemda, semakin pemda tersebut diperiksa oleh auditor berlatar belakang pendidikan pascasarjana, semakin kompleks pemda tersebut (pemda dengan tipe kota), dan semakin lama umur pemda tersebut, maka jumlah temuan pemeriksaan yang dihasilkan oleh BPK akan semakin banyak. Sementara untuk tanda koefisien regresi negatif pada variabel LNSIZE, OPINI, GRADE, PROF, dan GENDER mengindikasikan bahwa semakin besar ukuran pemda, semakin baik opini yang diperoleh pemda (WTP), semakin tinggi/baik peringkat/skor kinerja yang diperoleh pemda dalam penyelenggaraan kinerja keuangan daerah, semakin pemda tersebut diperiksa oleh auditor yang memiliki kecakapan profesional, dan semakin pula pemda tersebut diperiksa oleh auditor pria, maka entitas tersebut akan memperoleh temuan pemeriksaan yang lebih sedikit.

4.4 Pembahasan

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa SIZE berpengaruh negatif terhadap FINDINGS, atau dengan kata lain hipotesis pertama (H_1) yang menyatakan bahwa SIZE berpengaruh positif terhadap FINDINGS ditolak. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan Johnson *et al.* (2012) yang menemukan bahwa *government size* berpengaruh positif terhadap *ML Comments*, yang mengungkapkan bahwa entitas yang besar cenderung berpotensi menghasilkan temuan yang besar pula. Namun hasil penelitian ini sejalan dengan Doyle *et al.* (2007) yang menyimpulkan bahwa ukuran entitas berpengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian intern. Artinya, semakin besar ukuran entitas, maka akan semakin kecil kelemahan pengendalian internalnya, sehingga hal itu akan berimplikasi pada sedikitnya jumlah temuan pemeriksaan yang dihasilkan oleh BPK. Doyle *et al.* (2007) berpendapat bahwa entitas yang lebih besar cenderung memiliki kontrol yang lebih baik, sehingga kemungkinan atas penerimaan jumlah temuan akan lebih rendah. Entitas yang besar umumnya telah memiliki sumber daya yang memadai untuk merancang dan mengimplementasikan sistem pengendalian internal yang efektif termasuk didalamnya

menerapkan tertib administrasi dan pengelolaan keuangan daerah secara lebih baik. Sebaliknya, entitas yang lebih kecil umumnya memiliki kesulitan dalam mengevaluasi pengendalian internal dikarenakan belum memiliki struktur yang baik atau struktur yang formal dalam pengendalian internal mereka. Entitas yang lebih kecil cenderung memiliki sumber daya yang terbatas, termasuk sumber daya yang dikhususkan untuk mendesain dan menerapkan pengendalian internal yang efektif. Sehingga dapat disimpulkan bahwa entitas yang berukuran besar akan cenderung menerima jumlah temuan pemeriksaan yang lebih sedikit dibandingkan dengan entitas yang berukuran kecil.

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa OPINI berpengaruh negatif terhadap FINDINGS, atau dengan kata lain hipotesis kedua (H_2) yang menyatakan bahwa OPINI berpengaruh negatif terhadap FINDINGS diterima. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Johnson *et al.* (2012), Hapsari *et al.*, (2013) dan Wijaya (2015) yang juga berhasil membuktikan bahwa opini tahun sebelumnya berpengaruh negatif terhadap jumlah temuan pemeriksaan. Hal ini berarti bahwa semakin baik opini yang diterima oleh entitas (WTP), maka akan semakin sedikit jumlah temuan pemeriksaan pada tahun berikutnya. Perolehan opini WTP tersebut menandakan bahwa pelaporan keuangan daerah sudah memiliki kualitas yang baik, yaitu telah sesuai dengan SAP, cukup pengungkapannya, patuh terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan telah memiliki sistem pengendalian internal yang efektif, dimana hal itu terbukti dari sedikitnya jumlah temuan pemeriksaan yang dihasilkan oleh BPK. Opini audit dan temuan pemeriksaan dalam LHP tahun sebelumnya dapat membantu auditor dalam memberikan gambaran mengenai kondisi sistem pengendalian intern dan tingkat kepatuhan entitas pada tahun anggaran yang diperiksa. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa entitas yang memperoleh opini selain WTP (WDP, TW, dan TMP) di tahun sebelumnya yang dibuktikan dengan banyaknya temuan yang dihasilkan pada tahun tersebut, maka cenderung akan memperoleh temuan pemeriksaan yang lebih banyak pula di tahun berikutnya. Hal ini mengindikasikan bahwa tidak adanya perbaikan pada sistem pengelolaan dan tanggung jawab terutama dalam pencatatan dan pelaporan keuangan entitas yang akhirnya berdampak pada semakin lemahnya sistem pengendalian intern dan tingkat kepatuhan entitas di tahun berikutnya.

Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa DIFF berpengaruh positif terhadap FINDINGS, atau dengan kata lain hipotesis ketiga (H_3) yang menyatakan bahwa DIFF berpengaruh positif terhadap FINDINGS diterima. Hasil penelitian ini konsisten dengan Doyle *et al.* (2007) yang mengungkapkan bahwa kompleksitas entitas berhubungan positif dengan meningkatnya kelemahan pengendalian intern. Setyaningrum (2012) juga

menyatakan bahwa birokrasi yang lebih kompleks terjadi pada pemda dengan jumlah SKPD yang banyak dan kompleksitas tersebut biasanya menyebabkan besarnya potensi pencatatan yang tidak akurat. Pemda dengan jumlah SKPD yang banyak cenderung memiliki kesulitan dalam implementasi SPI, terutama dalam menghadapi masalah mengenai pelaporan keuangan, sehingga kemungkinan dihasilkannya temuan pemeriksaan jauh lebih tinggi. Kompleksnya jumlah SKPD mengandung resiko kelemahan yang lebih besar dan membutuhkan pengendalian internal yang lebih canggih (Doyle *et al.*, 2007).

Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa SPEND berpengaruh positif terhadap FINDINGS, atau dengan kata lain hipotesis keempat (H_4) yang menyatakan bahwa SPEND berpengaruh positif terhadap FINDINGS diterima. Hasil penelitian ini konsisten dengan Kristanto (2009) yang juga berhasil membuktikan bahwa belanja modal berpengaruh positif terhadap kelemahan pengendalian internal. Hal ini disebabkan karena pemda dengan belanja modal yang tinggi belum tentu pengendalian internalnya juga baik. Artinya, semakin besar belanja modal yang tidak diimbangi dengan kontrol yang baik, maka dimungkinkan akan banyak terjadi penyalahgunaan belanja modal sebagai objek korupsi oleh pihak legislatif dan eksekutif yang tidak bertanggung jawab untuk menyelewengkan belanja modal tersebut, sehingga kemungkinan dihasilkannya temuan pemeriksaan oleh BPK jauh lebih tinggi. Praktik penganggaran belanja modal di pemda sering digunakan oleh kepala daerah untuk melakukan korupsi (Yusup, 2015). Selama 2014, KPK mengungkapkan bahwa kasus korupsi pada pengadaan barang dan jasa ada sebanyak 15 kasus (25,8%) dari 58 kasus yang ditangani. Tersangka korupsi yang dilakukan oleh kepala daerah pada tahun tersebut ada sebanyak 25 orang (25,9%) dari 54 orang, diantaranya yang mengemuka adalah kasus korupsi pengadaan sarana dan prasarana alat kesehatan dan pengadaan lainnya di lingkungan pemerintah Provinsi Banten dan Kota Tangsel tahun 2011-2013 yang melibatkan Gubernur Banten Ratu Atut Chosiyah dan kasus lain yang terungkap adalah pada pelaksanaan pekerjaan *venues* PON XVIII Provinsi Riau yang melibatkan Gubernur Riau Rusli Zainal. Maulana selaku Koordinator Advokasi Forum Indonesia untuk Transparansi Anggaran (FITRA) mengungkapkan bahwa terdapat banyak indikasi korupsi dalam pengelolaan belanja modal untuk fasilitas umum yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah (FITRA, 2013), dimana hal ini terbukti dengan ditemukannya total temuan indikasi kerugian keuangan daerah yang mencapai Rp 726,4 milyar oleh BPK yang terangkum dalam IHPS II 2012. Berdasarkan Laporan IHPS II 2014 atas temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang menyebabkan kerugian daerah, juga terungkap bahwa sebesar 40,15% atau sebanyak 479 kasus temuan dari total 1.193 kasus temuan kerugian daerah senilai Rp 285,8 milyar

adalah berasal dari temuan penyimpangan pengelolaan pada belanja modal di sejumlah daerah, dengan modus yang paling banyak terjadi adalah kekurangan volume pekerjaan, pengadaan proyek fiktif, *mark up*, rekanan tidak menyelesaikan pekerjaan, belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan, hingga spesifikasi barang yang diterima tidak sesuai kontrak. Kesulitan dalam pengelolaan belanja modal dan potensinya yang besar sebagai alat korupsi ini mengakibatkan jumlah temuan dan nilai kerugian daerah dalam pemeriksaan BPK menjadi semakin meningkat.

Hasil pengujian hipotesis kelima menunjukkan bahwa GRADE berpengaruh negatif terhadap FINDINGS, atau dengan kata lain hipotesis kelima (H_5) yang menyatakan bahwa GRADE berpengaruh negatif terhadap FINDINGS diterima. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Johnson *et al.* (2012) yang mengungkapkan bahwa terdapat pengaruh negatif *government grade* (sertifikat pencapaian laporan keuangan berkualitas) terhadap *ML Comments* dan penelitian Hapsari *et al.* (2013) yang juga menemukan pengaruh negatif peringkat pemda terhadap *ICC Comments*. Hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa pemda yang memperoleh peringkat dan status tinggi atas kinerja penyelenggaraan pemerintahan, maka akan memperoleh semakin sedikit temuan pemeriksaan. Hal ini disebabkan karena pemda yang memperoleh peringkat kinerja yang lebih tinggi dianggap telah memiliki pengendalian internal yang baik, sehingga akan mengurangi munculnya permasalahan-permasalahan yang pada akhirnya akan berdampak pada sedikitnya jumlah temuan pemeriksaan yang dihasilkan BPK. Pemda yang memperoleh peringkat baik dan menerima suatu penghargaan (sertifikat) atas kinerjanya cenderung dikelola dengan lebih baik daripada pemda non-penerima penghargaan (Johnson *et al.*, 2012). Hal ini berarti bahwa peringkat kinerja yang tinggi/baik dapat dikaitkan dengan lebih sedikitnya permasalahan yang muncul pada pemda tersebut sehingga dengan demikian kemungkinan dihasilkannya temuan pemeriksaan juga akan jauh lebih sedikit.

Hasil pengujian hipotesis keenam menunjukkan bahwa EDU tidak berpengaruh terhadap FINDINGS, atau dengan kata lain hipotesis keenam (H_6) yang menyatakan bahwa EDU berpengaruh terhadap FINDINGS ditolak. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa jumlah temuan pemeriksaan yang dihasilkan BPK tidak dipengaruhi oleh latar belakang pendidikan auditor. Hasil penelitian ini konsisten dengan Batubara (2008) dan Setyaningrum (2012) yang juga menemukan bahwa latar belakang pendidikan auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Menurut penulis, hasil yang tidak signifikan dalam penelitian ini bisa jadi disebabkan karena ketidaktepatan proksi atau pengukuran yang digunakan, mengingat latar belakang pendidikan auditor dalam penelitian ini hanya diukur dari jenjang pendidikan

ketua tim audit saja yang sangat kurang mencerminkan kerja tim secara kolektif dalam pelaksanaan tugas audit itu sendiri. Padahal di dalam Standar Umum SPKN paragraf 10 sudah diungkapkan bahwa auditor yang diberi penugasan untuk melakukan pemeriksaan harus secara kolektif memiliki latar belakang pendidikan, keahlian, dan pengalaman untuk menerapkannya dalam tugas pemeriksaan. Namun karena keterbatasan akses, penulis tidak dapat memperoleh data tersebut dari BPK, karena menurut Peraturan BPK Nomor 3 Tahun 2011, data auditor BPK tersebut termasuk kedalam data yang dikecualikan, sehingga tidak dapat dipublikasikan secara umum. Data dalam sampel juga menunjukkan 78% ketua tim audit BPK sebagian besar berpendidikan pascasarjana, dan sisanya sebanyak 22% non-pascasarjana, sehingga menurut penulis variabel ini kurang bervariasi. Sebagai alternatif, latar belakang pendidikan auditor mungkin dapat diganti proksinya dengan indikator atau alat ukur lain yang lebih akurat.

Hasil pengujian hipotesis ketujuh menunjukkan bahwa PROF berpengaruh negatif terhadap FINDINGS, atau dengan kata lain hipotesis ketujuh (H_7) yang menyatakan bahwa PROF berpengaruh terhadap FINDINGS diterima. Hasil penelitian ini konsisten dengan Batubara (2008) yang juga menemukan bahwa kecakapan profesional berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hal yang agak menarik yang diperoleh dalam penelitian ini adalah kecakapan profesional menunjukkan tanda negatif atau berkebalikan dengan dugaan bahwa seharusnya kecakapan profesional berpengaruh positif terhadap meningkatnya jumlah temuan pemeriksaan. Analisis atas hasil ini adalah bahwa kecakapan profesional yang diproksikan dengan sertifikasi profesi hendaknya bukan hanya menjadi sekedar formalitas semata melainkan harus dievaluasi terus-menerus dan ditingkatkan. Penulis juga menyarankan agar kecakapan profesional diukur menggunakan proksi atau alat ukur lain sehingga hasilnya dapat lebih akurat. Meskipun di dalam standar umum SPKN paragraf 13 diungkapkan bahwa pemeriksa yang berperan sebagai ketua tim audit atau penanggung jawab pemeriksaan keuangan harus memiliki sertifikasi keahlian yang diakui secara profesional, namun menurut penulis, kecakapan profesional seharusnya tidak hanya diukur dari sertifikasi profesi yang dimiliki ketua tim audit saja, namun juga harus mempertimbangkan faktor-faktor lain misalnya seperti pengalaman auditor yang dapat diukur dengan lamanya bekerja, banyaknya penugasan yang pernah ditangani, serta diklat yang telah ditempuhnya.

Hasil pengujian hipotesis kedelapan menunjukkan bahwa GENDER berpengaruh negatif terhadap FINDINGS, atau dengan kata lain hipotesis kedelapan (H_8) yang menyatakan bahwa GENDER berpengaruh terhadap FINDINGS diterima. Hasil penelitian ini konsisten dengan Kushasyandita (2012) dan Chung dan Monroe (2001) yang menemukan

bahwa auditor wanita lebih skeptis dalam mendeteksi temuan audit dibanding auditor pria. Auditor wanita cenderung lebih berhati-hati dan lebih teliti dalam menginvestigasi bukti-bukti audit serta memiliki kecenderungan sifat yang tidak mudah percaya begitu saja pada klien. Lain halnya dengan pria yang cenderung berfikir logis dalam menanggapi keterangan klien (Kushasyandita, 2012). Hal inilah yang diduga berpotensi lebih banyak ditemukannya kesalahan-kesalahan dan temuan-temuan oleh auditor wanita selama proses pemeriksaan berlangsung mengingat skeptisisme profesionalnya yang lebih tinggi dibanding pria.

Variabel kontrol TYPE menunjukkan pengaruh positif terhadap FINDINGS. Hasil penelitian ini konsisten dengan Hapsari *et al.* (2013) yang menyimpulkan bahwa berdasarkan kompleksitasnya, pemda dengan tipe kota cenderung memperoleh temuan yang lebih banyak daripada pemda dengan tipe kabupaten. Pemda bertipe kota lebih kompleks dibanding kabupaten sehingga tuntutan transparansinya juga jauh lebih besar dan pengendalian internalnya juga jauh lebih kompleks (Setyaningrum, 2012). Dari hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi tingkat kompleksitas pemda, pengendaliannya akan semakin lemah karena diduga akan banyak masalah yang timbul akibat tingginya tingkat kompleksitas pemda ini, sehingga hal ini akan berdampak pada meningkatnya jumlah temuan pemeriksaan yang dihasilkan oleh BPK.

Variabel kontrol AGE tidak berpengaruh terhadap FINDINGS. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa jumlah temuan pemeriksaan yang dihasilkan BPK tidak dipengaruhi oleh umur administratif pemda. Hasil penelitian ini tidak mendukung Doyle *et al.* (2007) yang mengungkapkan bahwa umur entitas berpengaruh negatif terhadap kelemahan pengendalian intern. Namun hasil penelitian ini mendukung Soodanian *et al.* (2013) yang menemukan bahwa tidak terdapat pengaruh antara umur entitas dengan kelemahan pengendalian intern. Hal ini berarti bahwa semakin lama suatu pemda berdiri, maka tidak dapat menjamin bahwa sistem pengendalian internal dan tingkat kepatuhan terhadap regulasinya lebih baik daripada pemda yang baru berdiri. Dengan kata lain, baik pemda yang sudah lama berdiri maupun pemda yang baru berdiri sama-sama berpotensi memiliki kelemahan pengendalian internal.

V. KESIMPULAN, IMPLIKASI, KETERBATASAN, DAN REKOMENDASI

5.1 Kesimpulan

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa diferensiasi fungsional, belanja modal, dan tipe pemerintah daerah berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI dengan arah positif. Sementara ukuran pemerintah daerah, opini audit tahun sebelumnya, peringkat pemerintah daerah, kecakapan profesional, dan *gender* berpengaruh terhadap jumlah temuan BPK-RI dengan arah negatif. Untuk variabel latar belakang pendidikan auditor dan umur administratif pemerintah daerah tidak terbukti mempengaruhi jumlah temuan BPK-RI.

5.2 Implikasi

Hasil penelitian ini memiliki implikasi penting terkait temuan BPK-RI atas pemeriksaan LKPD di Indonesia.

1. Bagi pemda selaku entitas yang diperiksa, terutama untuk pemda yang berukuran kecil, yang memperoleh opini selain WTP, yang memiliki banyak SKPD dan belanja modal, yang memperoleh skor kinerja yang rendah, dan yang bertipe pemerintah kota, dimana dari hasil penelitian ini diketahui lebih banyak menerima temuan pemeriksaan serta diindikasikan memiliki kelemahan pengendalian intern dan tingkat ketidakpatuhan terhadap regulasi yang tinggi, maka wajib memperbaiki dan meningkatkan kualitas sistem pengendalian intern dalam pengelolaan keuangan daerahnya, khususnya pada pencatatan dan pelaporan keuangan pemda agar jumlah temuan pemeriksaan di tahun berikutnya dapat diperkecil. Oleh karena itu pula, sebagai bentuk langkah pertanggungjawaban terhadap sejumlah catatan hasil temuan tersebut, maka sangat dibutuhkan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) agar tidak berimplikasi pada meningkatnya jumlah temuan berulang di tahun mendatang. Untuk meningkatkan tingkat penyelesaian TLRHP tersebut, pemda harus menyelenggarakan komunikasi yang efektif baik dengan pihak internal (inspektorat daerah) maupun dengan pihak eksternal (BPK-RI) agar mendapatkan jalan keluar atau solusi dalam penyelesaian *follow-up* tersebut.
2. Bagi BPK-RI selaku pemeriksa, diharapkan lebih memperhatikan faktor kecakapan profesional dan *gender* dalam perekrutan pegawainya yang akan menjadi pemeriksa, serta wajib mendorong dan memotivasi serta mengikutsertakan mereka dalam berbagai pendidikan dan pelatihan profesi yang berhubungan dengan tugas pemeriksaan agar mereka memiliki pemahaman akuntansi dan audit secara lebih komprehensif sehingga dapat membantu mereka dalam rangka menemukan temuan dan memberikan rekomendasi kepada *auditee*.

5.3 Keterbatasan

Penelitian ini memuat beberapa keterbatasan sebagai berikut:

1. Keterbatasan akses terhadap perolehan data auditor BPK, sehingga pengukuran variabel terkait karakteristik auditor hanya diukur secara personal (ketua tim audit BPK) saja, padahal penugasan audit dilakukan secara tim.
2. Keterbatasan dalam penggunaan periode pengamatan penelitian yaitu hanya dalam kurun waktu 1 (satu) tahun saja, yaitu tahun 2013.

5.4 Rekomendasi

Dari keterbatasan yang telah dipaparkan diatas, penulis merekomendasikan kepada peneliti selanjutnya agar dapat:

1. Memilih karakteristik yang lebih mampu menggambarkan auditor serta menggunakan proksi atau alat ukur lain dalam mengukur karakteristik yang dimiliki oleh auditor guna memberikan hasil penelitian yang lebih baik. Serta yang perlu diperhatikan juga dalam penelitian berikutnya adalah sebaiknya kemampuan auditor diukur berdasarkan tim, bukan berdasarkan ketua tim audit secara individu/personal.
2. Menambah atau memperpanjang jumlah tahun pengamatan penelitian agar lebih dapat mengetahui kecenderungan jumlah temuan BPK-RI dalam jangka panjang.
3. Menambah jumlah dan jenis sampel penelitian, bahkan mungkin dapat dikembangkan untuk Kementerian/Lembaga Negara sehingga hasilnya lebih representatif dan dapat lebih menggambarkan objek penelitian secara umum.
4. Menggunakan data primer dalam pengumpulan data untuk mengetahui informasi lebih lengkap dan akurat mengenai kondisi sebenarnya terkait kelemahan pengendalian intern dan ketidakpatuhan pemerintah atas regulasi yang berlaku.

REFERENSI

- Abdullah, Syukriy. 2011. Apakah perbedaan antara kabupaten dan kota?. [Online] Tersedia dalam: <https://syukriy.wordpress.com/2011/02/01/apakah-perbedaan-antara-kabupaten-dan-kota/>
- Ashbaugh-Skaife, H., D. W. Collins, dan W. R. Kinney. 2007. The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. *Journal of Accounting and Economics* 44: 166–192.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2007. *Petunjuk Teknis Pemeriksaan atas LKPD*. Jakarta: BPK-RI.
- _____. 2014. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I dan II Tahun 2014*. Jakarta: Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.
- Batubara, R. I. 2008. Analisis pengaruh latar belakang pendidikan, kecakapan profesional, pendidikan berkelanjutan dan independensi terhadap kualitas hasil pemeriksaan (Studi empiris pada Bawasko Medan). *Tesis*. Universitas Sumatera Utara.
- Christian, Y. 2015. Penentu jumlah *internal control compliance comment* dan pengaruhnya terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. *Skripsi*. Universitas Sebelas Maret.
- Chung, Janne, dan Gary S. Monroe. 2001. A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Journal of Behavioral Research in Accounting* 13 (1): 111–125.
- Darmastuti, Dewi dan Dyah Setyaningrum. 2012. Faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan belanja bantuan sosial pada laporan keuangan pemerintah daerah pada tahun 2009. *Simposium Nasional Akuntansi XV Banjarmasin*.
- Defond, M. L., dan James Jiambalvo. 1991. Incidence and circumstances of accounting errors. *The Accounting Review* 66 (3): 643–655.
- Doyle, J., W. Ge, dan S. McVay. 2007. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics* 44: 193–223.
- Forum Indonesia untuk Transparansi Anggaran (FITRA). 2013. *5 Daerah Berindikasi Terkorup Belanja Modal Fasilitas Umum*. [Online] Tersedia dalam: <http://seknasfitra.org/wp-content/uploads/2013/06/Daerah-terkorup-belanja-modal.pdf>
- Ge, Weili, dan Sarah McVay. 2005. The disclosure of material weakness in internal control after the Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizons* 19 (3): 137–158.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19 Edisi 5*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, Abdul, dan Syukriy Abdullah. 2006. Hubungan dan masalah keagenan di pemerintah daerah: (Sebuah peluang penelitian anggaran dan akuntansi). *Jurnal Akuntansi Pemerintah* 2 (1): 53–64.
- Hapsari, S. I., Sutaryo, dan I. F. Wijaya. 2013. Penentu jumlah temuan BPK atas sistem pengendalian intern dan kepatuhan (*internal control compliance comments*) pemerintah daerah di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XVI Manado*.
- Jamilah, S., Z. Fanani, dan G. Chandrarin. 2007. Pengaruh gender, tekanan ketaatan, dan kompleksitas tugas terhadap audit judgement. *Simposium Nasional Akuntansi X Makassar*.
- Johnson, L. E., S. Lowensohn, J. L. Reck, dan S. P. Davies. 2012. Management letter comments: Their determinants and their association with financial reporting quality in local government. *Journal of Accounting and Public Policy* 31: 575–592.
- Krishnan, J., 2005. Audit committee quality and internal control: an empirical analysis. *The Accounting Review* 80 (2): 649–675.
- Kristanto, Septian Bayu. 2009. Pengaruh ukuran pemerintahan, pendapatan asli daerah, dan belanja modal sebagai prediktor kelemahan pengendalian internal. *Jurnal Akuntansi UKRIDA* 9 (1): 1–17.
- Kushasyandita, RR. Shabrina. 2012. Pengaruh pengalaman, keahlian, situasi audit, etika, dan gender terhadap ketepatan pemberian opini auditor melalui skeptisisme profesional auditor. *Tesis*. Universitas Diponegoro Semarang.

- Lase, Y., dan Sutaryo. 2014. Pengaruh karakteristik auditor terhadap audit delay laporan keuangan pemerintah daerah. *Simposium Nasional Akuntansi XVII Mataram*.
- Lehmann, C., 1990. The importance of being earnest: gender conflicts in accounting. *Advances in Public Interest Accounting* 3: 137–157.
- Mataram, S. N. H. B. 2014. Faktor-faktor penentu nilai temuan pemeriksaan dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu pada pemerintah daerah di Indonesia. *Skripsi*. Universitas Sebelas Maret.
- Narsa, I Made. 2006. Sex-role stereotype dalam rekrutmen pegawai akuntansi dan keuangan: Observasi terhadap pola rekrutmen terbuka di media massa. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* 8 (2): 99–106.
- Nuraeni, S. E., dan D. Martani. 2012. The impact of local governments characteristics toward their audit quality for financial reports of 2008-2009. *3rd International Conference on Business and Economic Research (3rd ICBER 2012) Proceeding*. Bandung.
- Purwidiyanto, D. Faktor-faktor yang mempengaruhi kelemahan pengendalian intern atas laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. *Skripsi*. Universitas Sebelas Maret.
- Republik Indonesia. 2003. *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- _____. 2004. *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*.
- _____. 2004. *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*.
- _____. 2004. *Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah*.
- _____. 2004. *Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah*.
- _____. 2005. *Undang-Undang Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah*.
- _____. 2006. *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK*.
- _____. 2014. *Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah*.
- _____. 2007. *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 tentang Sistem Pemeriksaan Keuangan Negara*.
- _____. 2010. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- _____. 2005. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 2005 tentang Pemilihan, Pengesahan, Pengangkatan, dan Pemberhentian Kepala Daerah dan Wakil Kepala Daerah*.
- _____. 2008. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 2008 tentang Pedoman Evaluasi Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah*.
- _____. 2008. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.
- _____. 2010. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2010 tentang Rencana Strategis Kemendagri Tahun 2010-2014*.
- _____. 2012. *Permendagri RI Nomor 32 Tahun 2012 tentang Pedoman Penyusunan, Pengendalian dan Evaluasi Rencana Kerja Pembangunan Daerah Tahun 2013*.
- _____. 2011. *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2011 tentang Pengelolaan Informasi Publik pada Badan Pemeriksa Keuangan*.
- _____. 2014. *Keputusan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 120-4761 Tahun 2014 tentang Penetapan Peringkat dan Status Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah Secara Nasional Tahun 2013*.
- Schelker, M. 2012. Auditor expertise: Evidence from the public sector. *Economics Letters* 116 (3): 432–435.
- Schwartz, D. B. 1996. The impact of work-family policies on women's career development: boon or bust?. *Women in Management Review* 11 (1): 5–19.
- Sekaran, Uma dan Roger Bougie. 2013. *Research Methods for Business, A Skill Building Approach Sixth Edition*. New York: John Wiley & Son Inc.
- Setyaningrum, D. 2012. Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit BPK RI. *Simposium Nasional Akuntansi XV Banjarmasin*.

- Setyaningrum, D., dan F. Syafitri. 2012. Analisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* 9 (2). 154–170.
- Soodanian, S., B. J. Navid, dan F. Kheirollahi. 2013. The relationship between firm characteristics and internal control weaknesses in the financial reporting environment of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Applied Environmental and Biological Sciences*: 68–74.
- Suhardjanto, D., dan R.R. Yulianingtyas. 2011. Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah (Studi empiris pada kabupaten/kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi dan Auditing* 8 (1): 30–42.
- Tubbs, R. M. 1992. The effect of experience on the auditor's organization and amount of knowledge. *The Accounting Review* 67 (4): 783–801.
- Website resmi BPK RI (www.bpk.go.id)
- Website resmi Kementerian Dalam Negeri (www.kemendagri.go.id)
- Website resmi Komite Pemantauan Pelaksanaan Otonomi Daerah (www.kppod.org)
- Wijaya, Wiji. 2015. Analisis beberapa faktor yang mempengaruhi temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dalam laporan keuangan pemerintah daerah (Studi empiris pada pemerintah kabupaten/kota di Jawa Tengah). *Tesis*. Surakarta: Universitas Sebelas Maret.
- Wright, A., dan Wright, S. 1996. The relationship between assessments of internal control strength and error occurrence, impact, and cause. *Accounting and Business Research* 27: 58–71.
- Yusup, M. 2015. Pengaruh karakteristik kepala daerah dan afiliasi parpol terhadap indikasi terjadinya korupsi belanja modal pada pemerintah daerah di Indonesia. *Tesis*. UNS.
- Zhang, Y., J. Zhou, dan N. Zhou. 2007. Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy* 26: 300–327.

APPENDIKS

Hasil Uji Regresi Berganda

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,466 ^a	,217	,195	,24700

a. Predictors: (Constant), AGE, PROF, TYPE, LNSEND, GENDER, EDU, DIFF, OPINI, GRADE, LNSIZE

b. Dependent Variable: LNFINDINGS

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6,166	10	,617	10,107	,000 ^a
	Residual	22,268	365	,061		
	Total	28,434	375			

a. Predictors: (Constant), AGE, PROF, TYPE, LNSEND, GENDER, EDU, DIFF, OPINI, GRADE, LNSIZE

b. Dependent Variable: LNFINDINGS

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	1,804	,683		2,642	,009		
	LNSIZE	-,053	,026	-,126	-2,052	,041	,567	1,763
	OPINI	-,076	,014	-,276	-5,597	,000	,882	1,134
	DIFF	,001	,001	,083	1,738	,083	,933	1,071
	LNSPEND	,114	,027	,237	4,253	,000	,693	1,442
	GRADE	-,100	,021	-,249	-4,754	,000	,779	1,283
	EDU	,005	,031	,007	,151	,880	,956	1,046
	PROF	-,074	,029	-,120	-2,553	,011	,971	1,030
	GENDER	-,053	,030	-,087	-1,796	,073	,923	1,084
	TYPE	,081	,033	,118	2,476	,014	,939	1,065
	AGE	,000	,001	-,012	-,219	,827	,764	1,310

a. Dependent Variable: LNFINDINGS

