

# **PENGARUH PROPORSI ANGGARAN DAN FAKTOR NON KEUANGAN PADA HASIL AUDIT LKPD DI SELURUH INDONESIA**

**Nurdiono**  
**Universitas Lampung**

**Abdul Halim**  
**Slamet Sugiri**  
**Gudono**  
**Universitas Gadjah Mada**

## **ABSTRACT**

The local government financial statements obtain WTP opinion until the end of 2011 is still relatively small. This is certainly an interesting issue to be tested in empirical research. This study aims to empirically examine the effect of the proportion of the budget, the effectiveness of the internal audit, follow-up findings of the Supreme Audit Board (BPK), opinion earlier period, and the competence of the human resources of the results of the audit of financial statements of local governments in Indonesia. Budget management becomes very important considering the budget lays out a complete plan of expenditures over revenues and expenditures are made for organizations to be accountable to the public.

This study sampled 434 local government financial reports in 2011 in Indonesia, and used logistic regression analysis. This study uses primary and secondary data to uncover phenomena that local government financial statement receive an unqualified opinion of the BPK is still relatively small. The results of this study showed that the proportion of the budget significant negative effect on the results of audits of financial statements of local governments. Opinion previous positive influence on the results of audits of financial statements of local governments. For the variable effectiveness of internal control, follow-up findings of the Audit Board, and the competence of human resources does not significantly influence the results of the audit of financial statements of local governments. The results of this study can contribute theoretically and in practice with regard to the quality of local government financial statements.

Keywords: budget, human resources, competency, opinions, audit quality.

## **PENDAHULUAN**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris tentang pengaruh proporsi anggaran, efektivitas audit internal, tindak lanjut temuan BPK, opini perioda sebelumnya, dan kompetensi sumber daya manusia terhadap hasil audit laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) di Indonesia. Pengelolaan anggaran pemerintah daerah yang tepat akan berdampak pada kualitas laporan keuangan yang dihasilkan. Pengelolaan anggaran menjadi hal yang sangat penting mengingat anggaran menjabarkan rencana yang mendetail atas pendapatan dan pengeluaran organisasi agar pembelanjaan yang dilakukan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik.

Penelitian ini penting dan menarik untuk dilakukan karena fenomena menunjukkan bahwa LKPD yang mendapatkan opini wajar masih relatif sedikit, dan belum banyak penelitian yang menganalisis tata kelola dan faktor-faktor yang memengaruhi hasil audit laporan keuangan pemerintah daerah. Masih sedikitnya laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP di Indonesia menjadi suatu fenomena penting untuk dianalisis, mengingat Menteri Dalam Negeri menargetkan laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP tahun 2014 bisa mencapai 50%. Sampai dengan audit tahun buku 2011 baru tercapai 13%.

Dalam tata kelola pemerintahan, kepala daerah merupakan agen yang memiliki tanggung jawab kepada para pemangku kepentingan yang diatur dengan undang-undang. Oleh karena itu komitmen kepala daerah menjadi hal yang sangat penting dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik. Di samping itu untuk melakukan tata kelola pemerintahan maupun sektor bisnis, tentu memerlukan sumber daya organisasi. Organisasi harus mampu mengoptimalkan sumber daya yang dikuasainya untuk memajukan organisasi. *Resource based value (RBV)* menjelaskan bahwa keunggulan daya saing bisa didapat jika perusahaan menguasai sumber daya yang bernilai (Gudono, 1994). Sejalan dengan pernyataan tersebut dapat dikatakan bahwa untuk mewujudkan kualitas laporan keuangan yang baik tentu diperlukan sumber daya manusia yang berkualitas.

Teori keagenan menjelaskan bahwa hubungan antara manajemen dan prinsipal diatur dalam sebuah kontrak kerja yang disepakati antara pihak manajemen dan prinsipal (Jensen and Meckling, 1976). Dalam perspektif teori keagenan, pemimpin daerah merupakan agen yang menjalankan amanat pemangku kepentingan. Masalah keagenan terjadi pada semua organisasi, baik organisasi publik maupun privat (Stiglitz, 1999). Rerangka prinsipal-agen adalah pendekatan yang sangat menjanjikan dalam menganalisis komitmen-komitmen dalam kebijakan publik karena dapat menjelaskan masalah-masalah dasar kebijakan publik dalam suatu rerangka yang terintegrasi (Bergman and Lane, 1990). Pembuatan dan pelaksanaan kebijakan publik melibatkan masalah-masalah kontrak yang mendasar yang terjadi karena adanya asimetri informasi, bahaya moral, rasionalitas terbatas dan seleksi yang merugikan.

Penelitian ini memberikan kontribusi baik secara teoritis maupun praktik, berkaitan dengan hasil audit BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah sebagai berikut. Secara teoritis, hasil penelitian ini dapat memberikan bukti empiris beberapa faktor yang diduga memengaruhi hasil audit LKPD dengan mendasarkan pada *agency theory*, *bounded rationality*, dan *resource based value* pada pemerintahan daerah. Bagi pemerintah daerah hasil penelitian ini dapat memberikan masukan tentang faktor-faktor yang harus diperhatikan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Kontribusi yang lain, hasil penelitian ini dapat menjadi masukan bagi lembaga terkait misalnya Bupati/Walikota, Inspektorat Propinsi/ Kabupaten, BPKP, BPK, dalam mewujudkan tata kelola keuangan pemerintahan yang baik. Bagi para praktisi di sektor pemerintah, hasil temuan ini dapat memberikan masukan tentang program-program yang dapat dilakukan sebagai upaya peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

## **LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **Teori Keagenan dan Proporsi anggaran sektor publik**

Lahirnya teori keagenan berawal dari adanya bentuk korporasi yang memisahkan pemilik perusahaan dengan manajemen (Ross, 1973). Selanjutnya, manajemen dianggap sebagai agen dan pemilik dianggap sebagai prinsipal. Hubungan tersebut oleh banyak ahli disebut dengan hubungan keagenan. Hubungan keagenan merupakan sebuah kontrak antara prinsipal dengan agen, dengan melibatkan pendelegasian beberapa wewenang pengambilan keputusan kepada agen (Jensen and Meckling, 1976).

Penelitian Ugboro and Obeng (2000) mendukung bahwa komitmen manajemen puncak, penting untuk mempromosikan budaya kualitas dalam organisasi dan untuk melembagakan pemberdayaan yang melibatkan pembagian kekuasaan dan delegasi pengambilan keputusan. Mukhtar and Ali (2011) mengungkapkan bahwa komitmen manajemen puncak merupakan salah satu aspek penentu tata kelola kualitas yang akan berdampak pada kinerja organisasi sektor publik.

Dalam perspektif teori keagenan kepala daerah (pemimpin daerah) merupakan agen dari pemangku kepentingan. Dalam konteks perencanaan anggaran, agen memiliki kewenangan untuk

menentukan proporsi anggaran, misalnya proporsi anggaran publik yang lebih besar. Namun, sifat oportunistik agen sangat memungkinkan untuk memanfaatkan proyek yang tertuang dalam anggaran publik guna memaksimalkan utilitasnya. Jika hal ini terjadi, peluang penyimpangan anggaran publik akan lebih besar. Pengelolaan keuangan yang tidak efektif yang dilakukan para pemimpin daerah, mengakibatkan banyak pos-pos anggaran belanja yang tidak dapat dipertanggungjawabkan, sehingga akan berdampak negatif pada opini yang diberikan oleh BPK terhadap kewajaran LKPD. Untuk itu berdasarkan perspektif teori keagenan, rumusan hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

H1: Proporsi anggaran publik cenderung berpengaruh negatif pada hasil opini wajar atas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.

### **Keefektifan Audit Internal**

Terdapat tiga aspek utama yang mendukung terwujudnya pemerintahan yang baik, yaitu pengawasan, pengendalian dan pemeriksaan (Mardiasmo, 2004). El-Sayed (2011) melakukan studi yang melanjutkan isu penelitian di area audit internal. El-Sayed mengangkat isu tentang fungsi audit internal di negara Mesir. Studi ini menemukan bahwa terdapat interaksi yang rendah antara auditor internal dengan auditor ekstern pada organisasi sektor publik yang menjadi sampel, sehingga organisasi banyak menghadapi kesulitan yang memberikan pengaruh negatif terhadap keefektifan tata kelola organisasional.

Menurut anggota VI BPK Rizal Djalil, terdapat banyak pengawasan internal pemerintah (Kompas, 13 Juli 2012).. Di tingkat kabupaten dibentuk inspektorat kabupaten, sedangkan di tingkat pemerintah provinsi ada inspektorat provinsi. Inspektorat provinsi tidak bisa mengawasi secara maksimal karena tidak mungkin mengawasi gubernur. Di kementerian ada pula lembaga pengawasan internal yang disebut inspektorat jenderal. Namun, pada praktiknya inspektorat jenderal juga tidak bisa bekerja maksimal. Berdasarkan konsep tata kelola pemerintahan yang baik hipotesis kedua dapat dirumuskan sebagai berikut.

H2: Keefektifan internal audit cenderung berpengaruh positif pada hasil opini wajar atas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.

### **Tindak Lanjut Hasil Temuan BPK**

Chow, Kramer dan Wallace ( 1988) menyatakan bahwa setidaknya terdapat tiga tujuan untuk menyewa jasa audit, yaitu untuk mengurangi biaya keagenan, memberikan sinyal bagi pihak luar tentang prospek perusahaan (*signalling hypothesis*), dan untuk menyediakan sarana bagi investor untuk memulihkan beberapa jenis kerugian investasi. Salah satu insentif untuk mengurangi biaya keagenan dengan memberikan jaminan bahwa angka akuntansi yang dilaporkan cukup. Dalam pandangan ini, kualitas audit merupakan faktor penting karena berdampak langsung pada kualitas jaminan yang diberikan oleh auditor (*insurance hypothesis*).

Inisiatif BPK dalam rangka perbaikan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara ternyata masih belum direspon sepenuhnya oleh pemerintah pusat dan daerah (BPK, 2009). Dalam pemeriksaan LKPD semester II tahun 2008, dalam hal penyusunan *action plan*, dari 475 pemerintah daerah yang tercatat di BPK, baru 279 entitas yang sudah menyusun *action plan*. Artinya baru 58% entitas yang merespon inisiatif BPK untuk perbaikan kualitas LKPD. BPK juga berupaya memacu perbaikan pengelolaan keuangan dengan memberikan penganugerahan penghargaan kepada instansi pemerintah pusat dan daerah yang memiliki prestasi di bidang tata kelola keuangan.

Hasil pemantauan tindak lanjut hasil pemeriksaan di lingkungan pemerintah daerah menunjukkan bahwa dari 76.733 rekomendasi senilai Rp521 triliun, sebanyak 29.399 rekomendasi senilai Rp100 triliun telah ditindaklanjuti. Dalam proses tindak lanjut sebanyak 13.588 senilai Rp183 triliun, dan sebanyak 33.746 rekomendasi senilai Rp132 triliun belum ditindaklanjuti. Tindak lanjut hasil temuan BPK, diukur dengan persentase *action plan* yang dilakukan oleh masing-masing pemerintah daerah berkaitan dengan rekomendasi BPK. Untuk itu berdasarkan *insurance hypothesis*, hipotesis ketiga dapat disajikan sebagai berikut.

H3: Tindak lanjut hasil temuan BPK cenderung berpengaruh positif pada hasil opini wajar atas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.

## **Opini perioda sebelumnya**

Penelitian Simon (1957), March and Simon (1958) dalam Bazerman (1994) menyatakan bahwa keputusan individual dibatasi dalam rasionalitasnya dan bahwa kita dapat lebih memahami pengambilan keputusan dengan penjelasan aktual, daripada normatif. Auditor dalam memberikan opini atas laporan keuangan, melibatkan unsur pertimbangan. Pertimbangan mengacu pada aspek kognitif atas proses pengambilan keputusan (Bazerman, 1994). Kahneman and Tversky (1973) menjelaskan bahwa manusia pada saat mengambil keputusan akan mendasarkan pada *heuristic*. Heuristik adalah *rule of thumb* yang digunakan seseorang untuk menyederhanakan pemrosesan informasi dalam memorinya. Ada dua macam heuristik pertimbangan, yaitu (1) *availability heuristic*, dan (2) *representativeness heuristic*.

Penelitian Simon (1957), March and Simon (1958) dalam Bazerman (1994) menyatakan bahwa keputusan individual dibatasi dalam rasionalitasnya dan bahwa kita dapat lebih memahami pengambilan keputusan dengan penjelasan aktual, daripada normatif. Teori rasionalitas terbatas mengatakan bahwa manusia gagal untuk sepenuhnya rasional karena beberapa faktor berikut (Gudono, 2009): (1) kemampuan yang terbatas untuk memproses informasi, (2) penggunaan pertimbangan heuristik, dan (3) dalam situasi kompleks orang tidak bisa memaksimalkan tujuan, tapi sekedar mencapai tujuan yang *satisfying*.

Jika dikaitkan dengan fenomena yang terjadi di Indonesia, laporan keuangan pemerintah daerah yang mendapatkan opini tidak wajar dan tidak memberikan pendapat mencapai 20% tahun 2011. Hal ini tentu menjadi perhatian auditor dalam memberikan opini atas laporan keuangan perioda audit, dengan kata lain auditor akan lebih konservatif dalam memberikan opininya. Auditor tentu akan memperluas pengujian pengendalian ketika menemukan opini sebelumnya tidak wajar. Sebaliknya, jika opini tahun sebelumnya adalah wajar, auditor tidak memperluas pengujian pengendalian, karena terpengaruh opini wajar pada perioda sebelumnya. Untuk itu berdasarkan konsep rasionalitas terbatas, hipotesis keempat dapat dirumuskan sebagai berikut.

H4: Opini audit perioda sebelumnya cenderung berpengaruh positif pada hasil opini perioda berikutnya atas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.

## **Kompetensi Sumber Daya Manusia**

Menurut Barney sebagaimana dikutip Gudono (1994) menyatakan bahwa *competitive advantage* bisa didapat jika perusahaan menguasai sumber daya yang bernilai. Nilai sumber daya ditentukan oleh tiga faktor, yaitu kelangkaan (*scarcity*), dibutuhkan dan bisa dimiliki atau *appropriability*. Daya saing tersebut akan bisa bertahan lama sepanjang perusahaan bisa melindungi sumber dayanya dari pindah tangan, imitasi, dan substitusi.

Secara umum, aspek manusia atas prakarsa kualitas secara konseptual signifikan untuk meningkatkan tata kelola (Mukhtar and Ali, 2011). Ugboro and Obeng (2008) menjelaskan bahwa komitmen manajemen puncak, penting untuk mempromosikan budaya kualitas dalam organisasi dan untuk melembagakan pemberdayaan yang melibatkan pembagian kekuasaan dan delegasi pengambilan keputusan. Peran sumberdaya yang menangani tata kelola keuangan harus memiliki kompetensi yang cukup, agar dapat menyediakan informasi keuangan pemerintah daerah yang sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Sumber daya manusia diukur dari aspek demografi, meliputi tingkat pendidikan, latar belakang pendidikan, dan pengalaman, sumber daya yang terlibat dalam penyediaan informasi keuangan pemerintah daerah. Sumber daya manusia di pemerintah daerah yang memahami penyediaan informasi akuntansi akan berdampak pada kualitas informasi yang disajikan. Oleh karena itu berdasarkan konsep *the resource based view of the firm*, hipotesis kelima yang disajikan sebagai berikut.

H5: Kompetensi sumber daya manusia cenderung berpengaruh positif pada hasil opini wajar atas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.

## **METODA PENELITIAN**

### **Data Sampel**

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif, dengan menggunakan data sekunder dan data primer. Data sekunder yang dimaksud adalah laporan keuangan auditan seluruh Pemda Kabupaten/Kota dan Provinsi di Indonesia, periode 2011, yang diperoleh dari BPK. Data ini berisi seluruh laporan keuangan auditan Pemda (Kabupaten/ Kota dan Provinsi) seluruh Indonesia. Data

yang digunakan berupa persentase anggaran publik, dan opini audit perioda sebelumnya. Data ini digunakan untuk melihat pola laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh WTP, WDP, TW dan TMP.

Data primer yang dimaksud adalah data yang berasal dari hasil kuesioner yang dibagikan kepada bagian akuntansi dan pelaporan satuan kerja perangkat daerah (SKPD) di masing-masing Pemda di Indonesia. Tahap pertama melakukan *review* literatur untuk mengidentifikasi variabel yang akan dimasukkan dalam kuesioner, dan selanjutnya membagikan kuesioner kepada responden. Data primer yang diperoleh berupa aspek demografi, data efektivitas pengendalian internal, tindak lanjut temuan BPK, dan sumber daya manusia (SDM).

Penelitian ini menganalisis hasil opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. Untuk itu yang dijadikan sampel adalah laporan keuangan pemerintah daerah yang telah diaudit BPK tahun 2011. Deskripsi sampel ditunjukkan dalam tabel 3.1 sebagai berikut.

Tabel 3.1 Deskripsi laporan keuangan pemerintah daerah

<b>Keterangan</b>	<b>Jumlah</b>
LKPD auditan yang diterbitkan tahun 2011	520
LKPD auditan tidak lengkap	86
LKPD yang dijadikan sampel	434

Untuk data primer yaitu hasil kuesioner yang dikirimkan kepada biro keuangan Pemda seluruh Indonesia. Untuk memperoleh kuesioner ini peneliti mendatangi responden secara langsung, menitipkan beberapa teman yang aktif di proyek kerjasama dengan pemerintah daerah, dan ada pula yang dikirim melalui surat. Peneliti dapat bertemu langsung dengan responden di beberapa daerah misalnya di Provinsi NAD, Daerah Istimewa Yogyakarta, Nusa Tenggara Timur, Kalimantan Selatan, dan Provinsi Lampung. Untuk beberapa wilayah tersebut peneliti dapat menjumpai responden secara langsung mengingat diberikan kesempatan bersama Tim Asistensi Bidang Desentralisasi Fiskal (TADF) Kementerian Keuangan untuk menilai aspek legalitas atas pengembangan ESIKD (*Enterprise Sistem Informasi Keuangan Daerah*). Khusus untuk wilayah Lampung mengingat peneliti berdomisili di Lampung, sehingga akses untuk ke responden secara langsung dapat dilakukan. Untuk data kuesioner dapat dideskripsikan dalam tabel 3.2 sebagai berikut.



Tabel 3.2 Deskripsi kuesioner yang diolah

Keterangan	Jumlah	Total
Kuesioner yang disebarakan		1.000
Kuesioner tidak bisa diolah:		
- Data tidak lengkap	305	
- Kuesioner tidak kembali	<u>261</u>	566
Kuesioner yang dapat diolah		434

### Definisi Operasional Variabel

#### Variabel Dependen

Variabel dependen penelitian ini adalah opini yang diterbitkan BPK atas LKPD. Opini merupakan variabel dikotomi, nilai 1 menunjukkan opini wajar, dan 0 berarti selain tidak wajar. Meskipun terdapat empat opini auditor (WTP, WDP, TW, dan TMP) akan tetapi dalam penelitian ini hasil opini audit dikelompokkan menjadi dua yaitu kelompok opini wajar berisi hasil opini WTP dan WDP, sedangkan kelompok opini tidak wajar berisi hasil opini TW dan TMP.

#### Variabel Independen

Variabel independen merupakan faktor-faktor yang secara potensial memengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Variabel independen yang diuji dalam riset ini, yaitu:

**Proporsi Anggaran Publik.** Merupakan variabel yang menunjukkan persentase anggaran belanja publik terhadap total anggaran. Anggaran belanja publik merupakan anggaran belanja yang manfaatnya langsung dapat dinikmati oleh masyarakat secara umum. merupakan variabel proporsi anggaran, diukur dengan melihat persentase anggaran publik  $[(\text{anggaran publik} / \text{total anggaran} \times 100\%)]$ .

**Efektivitas audit internal.** Merupakan variabel yang mengukur tingkat keefektivan peran inspektorat dalam upaya pencegahan dan pengawasan internal pemerintah daerah. Variabel ini diukur dengan melihat frekwensi pengawasan (inspeksi) yang dilakukan oleh inspektorat propinsi (kabupaten) berdasarkan hasil survei. Efektivitas audit internal diukur dengan kuesioner, dan menggunakan skala likert 1 s/d 5. Responden diminta memberikan pilihan terhadap pertanyaan yang telah disediakan dalam kuesioner. Untuk variabel efektivitas audit internal menggunakan skala likert 1-5, variabel tindak lanjut atas rekomendasi yang diberikan BPK menggunakan persentase (skala rasio), dan SDM

diukur dengan skala rasio. Khusus untuk variabel dengan skala likert, sebelum dimasukkan dalam model pengukuran harus diubah ke dalam bentuk persentase agar dapat diukur dalam model regresi logistik. Untuk skala 5 menunjukkan nilai 33%, skala 4 menunjukkan nilai 27%, skala 3 menunjukkan nilai 20%, skala 2 menunjukkan nilai 13%, dan skala 1 menunjukkan nilai 7%.

**Tindak lanjut temuan BPK.** Setelah pemeriksaan BPK selesai, selanjutnya BPK memberikan rekomendasi untuk ditindaklanjuti oleh pihak yang terkait (pemerintah daerah), guna perbaikan LKPD tahun berikutnya. Untuk variabel temuan ini diukur dengan melihat besarnya *action plan* yang dilakukan oleh pemerintah daerah untuk perbaikan LKPD berdasarkan hasil isian kuesioner. Variabel ini diukur dengan melihat persentase jawaban yang diberikan responden.

**Opini sebelumnya.** Variabel ini merupakan variabel dikotomi, yaitu: (1) menunjukkan opini wajar (wajar tanpa pengecualian dan wajar dengan pengecualian, dan (0) menunjukkan opini tidak wajar (opini tidak wajar dan tidak memberikan pendapat).

**Kompetensi sumber daya manusia:** variabel ini mengukur kompetensi bagian pelaporan dan akuntansi yang terlibat dalam penyediaan informasi laporan keuangan pemerintah daerah. Bagian pelaporan dan akuntansi seharusnya memiliki latar belakang pendidikan yang sesuai bidang keahliannya. Untuk aspek SDM dilihat dari latar belakang aspek demografi bagian pelaporan dan akuntansi, khususnya tentang latar belakang pendidikan berdasarkan hasil survei yang diukur dengan menggunakan skala nominal. Jika memiliki latar belakang akuntansi diberikan nilai 2, dan non keuangan diberikan nilai 1. Agar dapat diolah dengan variabel lain yang berskala rasio, variabel SDM yang berskala nominal diubah menjadi skala rasio, yaitu skala 2 menunjukkan nilai 0,67, dan skala 1 menunjukkan nilai 0,33.

### **Model Penelitian**

$$OPINI = a + b_1 PROPANG + b_2 EFEKAUDINT + b_3 TINLAN + b_4 OPINISEB + b_5 KOMPETENSI + e$$

Notasi:

OPINI: merupakan variabel dummi, dalam hal ini bernilai 1 jika opini wajar (wajar tanpa pengecualian/WTP dan wajar dengan pengecualian/WDP) dan

bernilai nol jika opini tidak wajar (tidak wajar/TW dan tidak memberikan pendapat/TMP).

- PROPANG: merupakan variabel proporsi anggaran, diukur dengan melihat persentase anggaran publik [(anggaran publik/ total anggaran x 100%)]
- EFEKAUDINT: merupakan variabel yang mengukur efektivitas audit internal.
- OPINISEB: merupakan variabel dikotomi dari opini audit sebelumnya: 1) menunjukkan opini wajar (WTP dan WDP), dan 0) menunjukkan opini tidak wajar (TW dan TMP).
- TINLAN: merupakan variabel untuk mengukur besarnya *action plan* (tindak lanjut) temuan BPK yang dilakukan untuk perbaikan LKPD.
- KOMPETENSI: merupakan variabel kemampuan sumber daya manusia yang menangani keuangan pemerintah daerah yang diukur dari aspek demografi.
- e: galat (*error*).

### Pengembangan Kuesioner

Kuesioner yang dikembangkan berisi pertanyaan-pertanyaan yang mengarah pada variabel yang diuji meliputi efektivitas pengendalian internal, tindak lanjut temuan BPK, dan aspek sumberdaya manusia yang menangani bidang keuangan daerah.

## ANALISIS HASIL PENELITIAN

### Deskripsi Responden

Berdasarkan hasil kuesioner yang masuk dapat dideskripsikan responden berdasarkan tingkat pendidikan, jurusan, pelatihan, pengalaman sebagai berikut.

Tabel 4.1 Deskripsi responden berdasar tingkat pendidikan

Pendidikan	Frekuensi	Persentase
D3 kebawah	80	18,4
Sarjana (S1)	217	50,0
Sarjana (S2)	137	31,6
Total	434	100,0

Tabel 4.1 menjelaskan bahwa 50 persen responden memiliki pendidikan strata 1, 31,6 persen berpendidikan strata 2, dan sisanya 18,4 persen memiliki pendidikan diploma 3 ke bawah.

Tabel 4.2 Deskripsi responden berdasarkan latar belakang pendidikan

Jurusan	Frekuensi	Persentase
Non keuangan	154	35,5
Keuangan	280	64,5
Total	434	100,0

Dari 434 responden yang masuk menyatakan bahwa 35,5% memiliki latar belakang pendidikan nonkeuangan, dan sisanya 64,5% berlatar belakang keuangan.

Tabel 4.3 Deskripsi responden berdasarkan keikutsertaan dalam pelatihan

<b>Pelatihan</b>	<b>Frekuensi</b>	<b>Persentase</b>
0	35	8,1
1	119	27,4
2	143	32,9
3	137	31,6
Total	434	100,0

Berdasarkan tabel 4.3 sebanyak 8,1 persen responden belum pernah mengikuti pelatihan keuangan. Sebanyak 27,4 persen menyatakan pernah mengikuti pelatihan keuangan satu kali, sebanyak 32,9 persen mengikuti 2 kali dan 31,6 persen pernah mengikuti pelatihan keuangan 3 kali.

Tabel 4.4 Deskripsi pengamalan bekerja responden di bidang keuangan.

<b>Pengalaman (Dalam tahun)</b>	<b>Frekuensi</b>	<b>Persentase</b>
1	35	8,1
2	45	10,4
3	39	9,0
4	35	8,1
5	40	9,2
6	54	12,4
7	49	11,3
8	54	12,4
9	43	9,9
10	40	9,2
Total	434	100,0

Berdasarkan tabel 4.4 pengalaman bekerja responden paling singkat 1 tahun sebanyak 35 orang dan paling lama 10 tahun sebanyak 40 orang.

### **Uji Reliabilitas dan Validitas**

Berdasarkan uji reliabilitas, cronbach alpha menunjukkan nilai 0,667. Hal ini berarti bahwa variabel tersebut reliabel. Selanjutnya validitas dari variabel yang diuji terlihat dari nilai uji F yang signifikan. Jika nilai signifikansi uji F menunjukkan 0,00 berarti model yang dibuat adalah valid untuk melihat pengaruh variabel independen pada variabel dependen.

## Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas data dapat dilihat dari besarnya nilai VIF (*Variance Inflation Factor*). Jika nilai VIF kurang dari 10 maka dapat dikatakan tidak ada korelasi antar variabel independennya atau dapat dikatakan tidak terjadi multikolinearitas. Berdasarkan hasil pengujian tabel 4.5 diketahui bahwa nilai VIF < 10. Artinya tidak terdapat masalah multikolinearitas pada model penelitian.

Tabel 4.5 Uji multikolinearitas

Variabel	Statistis Kolinearitas	
	Toleransi	VIF
Propang	0,925	1,081
Efekaudint	0,203	4,931
Tinlan	0,202	4,943
Opiniseb	0,925	1,081
Kompetensi	0,981	1,019

a. Variabel dependen: Opini

## Pengujian hipotesis

### Kelayakan model regresi logistik

Menilai kelayakan model regresi logistik dengan uji *Hosmer and Lemeshow's goodness of fit*. Hasil uji kelayakan model menunjukkan bahwa nilai *Hosmer and Lemeshow's goodness of fit* sebesar 0,295. Karena nilai signifikansi di atas 0,05 berarti model regresi tersebut dapat digunakan.

### Analisis hasil

Analisis regresi logistik menunjukkan bahwa Nagelkerke R Square sebesar 0,237, artinya bahwa variabel independen dalam model mampu menjelaskan hasil opini audit laporan keuangan sebesar 23,7 persen, sisanya dijelaskan variabel lain di luar model.

Tabel 4.6 berikut menunjukkan hasil analisis regresi logistik

Variabel	b	df	Sig.
Propang	-1,931	1	0,004
Efekaudint	0,145	1	0,744
Tinlan	-0,004	1	0,876
Opiniseb	1,828	1	0,000
Kompetensi	-0,049	1	0,850
Konstanta	0,565	1	0,643

Nilai Nagelkerke R Square sebesar 0,237

## **Pengujian hipotesis 1**

Hipotesis pertama yaitu proporsi anggaran publik cenderung memengaruhi negatif hasil opini wajar atas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. Pengujian statistis menunjukkan bahwa nilai signifikansi variabel proporsi anggaran publik sebesar 0,004, dan nilai koefisien -1,931. Hal ini menunjukkan bahwa proporsi anggaran publik berpengaruh negatif terhadap opini wajar yang diterbitkan auditor BPK. Oleh karena itu secara statistis hipotesis pertama terdukung.

Temuan ini menarik karena secara konsep ketika persentase anggaran publik tinggi, menunjukkan bahwa pemimpin memiliki komitmen terhadap kesejahteraan masyarakat secara luas tidak hanya bagi kesejahteraan aparatur pemerintah daerah, misalnya penyediaan fasilitas pelayanan umum, kesehatan, pendidikan, dan fasilitas publik lainnya. Di satu sisi, alokasi anggaran publik yang besar menunjukkan komitmen pemimpin pada konstituen yang besar untuk menyediakan atau memelihara fasilitas-fasilitas publik. Namun, di sisi yang lain sangat mungkin persentase anggaran publik yang besar, peluang penyimpangannya juga besar dan banyak elemen yang tidak dapat dipertanggungjawabkan. Anggaran publik yang besar ternyata justru menjadi penyebab rendahnya kualitas laporan keuangan pemerintah daerah memperoleh opini wajar.

Jika dikaitkan dengan etika, adanya penyimpangan dalam penggunaan anggaran menunjukkan pelanggaran etis yang dilakukan oleh manajemen puncak (pemimpin daerah). Hal tersebut selaras apa yang dikemukakan oleh Law (2011) tentang kecurangan yaitu etika dan moral manajemen puncak berhubungan positif dengan ketiadaan kecurangan dalam organisasi. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Shleifer and Vishny (1993) yang menyatakan bahwa di negara yang aparatur pemerintah memiliki kecenderungan korup, pengalokasian sumber daya dalam anggaran cenderung mengalami distorsi. Mauro (1998) mengungkapkan pengeluaran-pengeluaran yang mudah untuk dikorupsi akan mendapat alokasi lebih besar. Alih-alih proporsi anggaran publik lebih besar, tetapi justru banyak yang tidak dapat dipertanggungjawabkan sehingga memengaruhi kewajaran LKPD. Hal ini menunjukkan bahwa dalam perspektif teori keagenan, pemimpin daerah membuat keputusan yang menguntungkan dirinya.

## **Pengujian hipotesis 2**

Hipotesis kedua yaitu keefektifan internal audit cenderung memengaruhi positif hasil opini wajar atas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. Berdasarkan analisis statistis di tabel 4.6 diketahui bahwa nilai signifikansi variabel efektivitas audit internal sebesar 0,744. Hal ini menunjukkan bahwa variabel efektivitas audit internal tidak signifikan memengaruhi opini yang diterbitkan BPK. Secara statistis hipotesis kedua tidak terdukung. Besar kemungkinan persepsi efektivitas menurut subjek tidak sesuai dengan persepsi efektivitas pengendalian internal menurut auditor. Selain itu besar kemungkinan pelaksanaan fungsi pengendalian belum berjalan secara optimal. Sebagaimana diungkapkan oleh El-Sayed (2011) interaksi auditor internal dengan auditor eksternal pada organisasi sektor publik yang rendah menyebabkan keefektifan tata kelola organisasional menjadi tidak optimal. Temuan ini tentu dapat menjadi perhatian bagi pihak auditor internal dan eksternal pemerintah agar tidak terjadi tumpang tindih (*overlap*) tentang pengawasan keuangan daerah pada lembaga yang menjadi tanggungjawabnya. Jika pengendalian internal dapat dijalankan sebagaimana mestinya, kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan semakin baik, sebab pada dasarnya efektivitas peran dari internal auditor akan sangat membantu pekerjaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

## **Pengujian hipotesis 3**

Hipotesis ketiga yaitu tindak lanjut hasil temuan BPK cenderung memengaruhi positif hasil opini wajar atas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. Untuk variabel tindak lanjut rekomendasi BPK di tabel 4.6 diketahui nilai signifikansi 0,876. Karena nilai signifikansi lebih besar dari alpha 0,05, berarti hipotesis 3 yang menyatakan bahwa tindak lanjut rekomendasi auditor cenderung memengaruhi hasil opini wajar tidak terdukung. Rekomendasi yang diberikan (*management letter*) tidak bisa menjamin bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Besar kemungkinan terdapat perbedaan interpretasi terhadap rekomendasi yang diberikan. Salah satu permasalahan regulasi di Indonesia adalah perbedaan interpretasi antara Undang-undang dengan regulasi di bawahnya. Multiinterpretasi ini selanjutnya dapat menimbulkan berbagai penyimpangan dari tujuan regulasi semula.

#### **Pengujian hipotesis 4**

Hipotesis keempat yaitu opini audit perioda sebelumnya cenderung memengaruhi positif hasil opini perioda berikutnya atas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. Pada tabel 4.6 terlihat bahwa variabel opini sebelumnya menunjukkan nilai signifikansi 0,000 dengan nilai koefisien 1,828. Hal ini menunjukkan hipotesis yang menyatakan bahwa opini sebelumnya memengaruhi hasil opini perioda berikutnya atas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia secara statistis terdukung. Artinya bahwa opini perioda sebelumnya dapat digunakan sebagai *benchmark* untuk pemberian opini saat ini. Jadi, seandainya laporan keuangan daerah memperoleh opini wajar tahun lalu, maka pemeriksaan tahun ini tidak perlu diperluas. Berkaitan dengan pemberian opini LKPD oleh Badan Pemeriksa Keuangan banyak melibatkan unsur pertimbangan, dan pertimbangan individual dibatasi dalam rasionalitasnya. Hal ini selaras dengan teori rasionalitas terbatas yang menyatakan bahwa individu cenderung ingin membuat keputusan yang rasional, namun pada saat keputusan penting yang ingin diambil individu tersebut bisa saja kehilangan informasi penting yang berkaitan dengan permasalahan yang hendak diputuskan dan kriteria-kriteria yang relevan yang berkaitan dengan keputusan yang hendak diambil.

#### **Pengujian hipotesis 5**

Penyusunan laporan keuangan daerah telah diatur dengan peraturan pemerintah, atau telah ada petunjuk pelaksanaan dan petunjuk teknis yang jelas serta standar. Sumberdaya pelaporan dan akuntansi yang memiliki latar belakang keuangan seharusnya memiliki pengetahuan yang lebih baik daripada yang tidak memiliki latar belakang keuangan.

Hipotesis kelima yaitu kompetensi sumber daya manusia cenderung memengaruhi positif hasil opini wajar atas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. Tabel 4.6 menunjukkan bahwa nilai signifikansi kompetensi sumberdaya manusia sebesar 0,850. Karena nilai signifikansi lebih dari alpha 0,05 berarti secara statistis hipotesis kelima tidak terdukung. Secara konsep mestinya hasil penelitian sejalan dengan penelitian Mukhtar and Ali (2011) yang menyatakan aspek manusia atas prakarsa kualitas secara konseptual signifikan untuk meningkatkan tata kelola. Akan tetapi secara statistis hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi sumber manusia tidak berpengaruh



signifikan pada hasil opini LKPD. Hasil tersebut mungkin saja disebabkan pelaksanaan aturan tata kelola keuangan yang tidak dilaksanakan secara optimal yang disebabkan banyaknya sistem yang dapat diterapkan dalam penyusunan LKPD. Sebagai contoh dalam penyusunan LKPD banyak sekali sistem pelaporan yang digunakan misalnya SIPKD, SIMDA, SIMAKDA, SIMKUDA, dan aplikasi lainnya. Selain itu sejumlah revisi atau penyusunan regulasi yang baru telah dilakukan oleh pemerintah atau organisasi publik lainnya. Sebagai contoh, di bidang keuangan publik, reformasi di tingkat regulasi dimulai dengan lahirnya UU No. 17 Tahun 2003, yang diikuti lahirnya Permendagri No. 13 Tahun 2006, yang direvisi kembali menjadi Permendagri No. 59 Tahun 2007. Walaupun telah direvisi, berbagai friksi terkait dengan materi peraturan tersebut tetap ada (Bastian, 2011). Fenomena perbaikan regulasi tak kunjung berakhir ini telah membuat para aparat keuangan di tingkat daerah menjadi bingung.

### **Analisis Tambahan**

Pengujian tambahan dimaksudkan untuk melihat lebih detail mengenai pengaruh variabel efektivitas pengendalian internal, dan sumberdaya manusia bagian pelaporan dan akuntansi pemerintah daerah, terhadap hasil opini LKPD. Untuk pengujian ini peneliti mengambil sampel LKPD untuk wilayah NTT, Kalimantan Selatan, DIY, Aceh, dan Lampung. Pemilihan sampel ini mendasarkan bahwa daerah tersebut dapat mewakili wilayah Indonesia, yaitu wilayah timur diwakili NTT, wilayah tengah diwakili Kalimantan Selatan, wilayah Jawa diwakili DIY, dan Wilayah Sumatera diwakili Aceh dan Lampung.

Untuk mendapatkan data kuesioner wilayah NTT, Kalimantan Selatan, DIY, dan Aceh, peneliti bekerjasama dan mendapat bimbingan langsung dari Tim Asistensi Bidang Desentralisasi Fiskal (TADF) Kementerian Keuangan. Tim tersebut dipimpin oleh Prof. Wihana Kirana Jaya, Ph.D., M.Soc dan Prof. Dr. Abdul Halim, M.BA., Akt., yang bertugas menilai aspek legalitas atas pengembangan ESIKD (*Enterprise* Sistem Informasi Keuangan Daerah). Setiap SKPD masing-masing provinsi, kabupaten, dan kota yang dijadikan sampel menghadiri dan mengisi kuesioner dalam pertemuan dengan tim TADF.

## Pengaruh Efektivitas Audit Internal Pada Hasil Opini LKPD Tiap-Tiap Daerah

Tabel 4.7 menjelaskan tentang pengaruh efektivitas audit internal pada hasil opini LKPD wilayah NTT, Kalimantan Selatan, DIY, Aceh, dan Lampung.

Tabel 4.7 Pengaruh efektivitas audit internal pada hasil opini LKPD

Wilayah	Opini									
	Tidak wajar					Wajar				
	Efektivitas audit internal					Efektivitas audit internal				
	Sangat kurang efektif	Kurang efektif	Cukup	Efektif	Sangat efektif	Sangat kurang efektif	Kurang efektif	Cukup	Efektif	Sangat efektif
Jumlah	Jumlah	Jumlah	Jumlah	Jumlah	Jumlah	Jumlah	Jumlah	Jumlah	Jumlah	
Aceh	0	0	0	1	0	0	0	4	9	4
Lampung	0	0	1	1	0	0	0	2	7	0
DIY	0	0	0	0	0	0	0	2	3	1
NTT	0	0	2	6	5	0	0	3	1	1
Kalsel	0	0	0	2	0	0	0	2	5	1

Tabel 4.7 menunjukkan responden yang menyatakan bahwa audit internal sangat efektif memengaruhi hasil opini wajar LKPD terbanyak adalah responden dari wilayah Aceh yaitu 4 responden. Responden yang menyatakan audit internal efektif memengaruhi hasil opini wajar LKPD, terbanyak dari wilayah Aceh yaitu 9 responden. Selanjutnya yang menyatakan bahwa audit internal cukup efektif memengaruhi hasil opini wajar LKPD, terbanyak adalah dari Aceh sebanyak 4 responden.

Responden yang menyatakan bahwa efektivitas audit internal sangat efektif memengaruhi opini tidak wajar LKPD terbanyak adalah NTT yaitu 5 responden. Untuk responden yang menyatakan bahwa efektivitas audit internal efektif memengaruhi opini tidak wajar LKPD terbanyak NTT yaitu 6

responden. Selanjutnya yang menyatakan bahwa efektivitas audit internal cukup efektif memengaruhi opini tidak wajar LKPD terbanyak adalah NTT yaitu 2 responden. **Pengaruh Sumber Daya Manusia Pada Hasil Opini LKPD Tiap-Tiap Daerah**

Pengaruh sumber daya manusia pada hasil opini LKPD dapat dijelaskan dalam tabel 4.8.

Tabel 4.8 Pengaruh sumber daya manusia terhadap hasil opini LKPD

Wilayah	Opini			
	Tidak wajar		Wajar	
	Kompetensi SDM		Kompetensi SDM	
	Nonkeuangan	Keuangan	Nonkeuangan	Keuangan
	Jumlah	Jumlah	Jumlah	Jumlah
Aceh	0	1	4	13
Lampung	2	0	3	6
DIY	0	0	2	4
NTT	5	8	2	3
Kalsel	1	1	2	6

Responden yang memiliki latar belakang pendidikan keuangan terbanyak dan memengaruhi hasil opini wajar LKPD adalah dari wilayah Aceh, yaitu sebanyak 13 responden. Responden yang memiliki latar belakang pendidikan non keuangan terbanyak, dan memengaruhi hasil opini wajar LKPD adalah dari wilayah Aceh, yaitu sebanyak 4 responden. Untuk responden yang menyatakan bahwa latar belakang pendidikan keuangan dan memengaruhi hasil opini tidak wajar atas LKPD berasal dari NTT sebanyak 8 responden. Responden yang memiliki latar belakang nonkeuangan, dan memengaruhi hasil opini tidak wajar LKPD berasal dari NTT sebanyak 5 responden.

### Kesimpulan

Masih sedikitnya opini wajar tanpa pengecualian atas LKPD tentu menjadi hal yang sangat menarik. Kondisi ini menunjukkan bahwa tata kelola keuangan pemerintah belum berjalan secara optimal. Penelitian ini menggunakan sampel 434 LKPD seluruh Indonesia untuk mengukur faktor-faktor apa yang memengaruhi hasil opini laporan keuangan pemerintah daerah.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa proporsi anggaran publik berpengaruh negatif signifikan pada opini wajar LKPD. Proporsi anggaran yang besar menunjukkan satu komitmen

pemimpin untuk menyejahterakan masyarakatnya. Namun demikian, saat komitmen terhadap masyarakat ditunjukkan dengan proporsi anggaran publik yang besar, justru berdampak negatif pada kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini mengimplikasikan bahwa alokasi anggaran publik yang lebih besar justru akan berdampak negatif pada kualitas laporan keuangan karena tidak dapat dipertanggungjawabkan dengan baik. Alih-alih anggaran publik persentasenya besar, akan tetapi justru potensi penyimpangannya juga lebih besar, sehingga berdampak negatif pada opini kewajaran laporan keuangan. Hasil ini selaras dengan teori keagenan yang memandang bahwa pada dasarnya agen itu bertindak rasional selaras dengan kepentingan pribadinya. Masalah utama dalam hubungan keagenan adalah *moral hazard* dan asimetri informasi. *Moral hazard* merupakan masalah agen memiliki informasi yang superior, dan dengan demikian memiliki kesempatan menggunakannya untuk kepentingan dirinya dengan mengorbankan prinsipal. Oleh karena itu fungsi pengawasan menjadi penting agar pemimpin daerah dapat menjalankan tugasnya sebagai pemimpin daerah sebagaimana diamanatkan dalam undang-undang.

Temuan yang lain bahwa opini sebelumnya berpengaruh pada opini kewajaran laporan keuangan mengimplikasikan bahwa opini sebelumnya digunakan sebagai dasar auditor BPK untuk menentukan opini kewajaran LKPD. Jika opini LKPD periode sebelumnya tidak wajar, auditor BPK akan lebih konservatif saat menilai kewajaran LKPD tahun berjalan. Begitu pula sebaliknya, jika opini LKPD periode sebelumnya wajar, auditor tidak akan memperluas pengungkapan LKPD tahun berjalan. Temuan tersebut selaras dengan sifat *bounded rationality* auditor dalam membuat suatu keputusan.

Selanjutnya pengendalian internal, tindak lanjut temuan BPK, dan kompetensi sumber daya manusia tidak berpengaruh signifikan terhadap hasil opini laporan keuangan pemerintah daerah. Secara konsep pengendalian internal dibutuhkan dalam tata kelola organisasi untuk mendukung tercapainya tujuan organisasi. Temuan penelitian ini tidak signifikan untuk mendukung hipotesis yang diungkapkan sebelumnya. Temuan ini tidak mengkonfirmasi tentang konsep tata kelola pemerintahan yang baik. Artinya bahwa sangat dimungkinkan pelaksanaan pengendalian belum berjalan sebagaimana mestinya, sehingga tidak berpengaruh pada hasil opini LKPD.

Tindak lanjut temuan BPK secara statistik tidak berpengaruh signifikan pada hasil opini LKPD. Hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK terhadap laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah disampaikan kepada DPR/DPD/DPRD sesuai dengan kewenangannya, dan kepada presiden serta gubernur/ bupati/walikota yang bersangkutan agar memperoleh informasi secara menyeluruh tentang hasil pemeriksaan. Namun demikian, inisiatif BPK dalam rangka perbaikan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara ternyata masih belum direspon sepenuhnya oleh pemerintah pusat dan daerah, sehingga tidak berpengaruh pada hasil opini LKPD. Temuan ini tidak mengkonfirmasi tentang *insurance hypothesis*. Hal ini perlu diciptakan mekanisma baru atau alat ukur baru agar rekomendasi BPK untuk perbaikan kualitas LKPD dapat berjalan efektif.

Selanjutnya hasil pengujian menunjukkan bahwa sumber daya manusia tidak berpengaruh signifikan pada hasil opini LKPD. Temuan ini tidak mengkonfirmasi tentang teori nilai berbasis sumber daya. Hasil ini menunjukkan bahwa perhatian terhadap pengelolaan dan peningkatan kompetensi para pegawai tentu harus menjadi prioritas terkait dengan pencapaian *good governance*. Frekwensi pelatihan mestinya perlu ditingkatkan dalam meningkatkan kompetensi pegawai yang menangani pelaporan LKPD. Selain itu aturan tentang tata kelola keuangan harus jelas, jangan sampai aturan yang dibuat justru membuat kebingungan aparatur pengelola keuangan pemerintah daerah. Selain itu, penempatan pegawai tentu harus mempertimbangkan kompetensi pegawai agar dapat menghasilkan kinerja yang optimal.

### **Keterbatasan dan Saran**

Terdapat beberapa keterbatasan penelitian ini. Penelitian ini hanya menganalisis lima faktor yang diduga memengaruhi hasil opini laporan keuangan pemerintah daerah, padahal sangat dimungkinkan masih ada faktor lain yang memengaruhinya. Penelitian selanjutnya dapat memasukkan faktor lain yang dapat memengaruhi hasil opini misalnya etika pemimpin daerah. Penelitian ini menggabungkan data skunder dengan data primer untuk menganalisis pengaruh aspek demografi terhadap hasil opini auditor, sehingga hanya bisa menangkap pengaruh variabel independen terhadap hasil opini pada tahun 2011.

## DAFTAR PUSTAKA

- Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan. 2008. *Kajian terhadap penerapan anggaran berbasis kinerja di Indonesia*. Departemen Keuangan RI.
- Bazerman, Max H. 1994. *Judgment in Managerial Decision Making*, John Wiley & Sons, Inc. Singapore.
- BPKP. 2005. Modul Pelatihan Evaluasi Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Seri : PP/LAN-BPKP/2005.
- BPK RI. 2007. Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.
- , 2009. Siaran Pers BPK: Laporan Keuangan Daerah Makin Memburuk. <http://www.bpk.go.id/web/files/2009/05/penyerahan-ihps-ii-2008-ke-dpd1.pdf>.
- Bastian, Indra. 2011. *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*, BPFE-Yogyakarta.
- -----, 2011. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*, Edisi Ketiga, Penerbit Erlangga.
- Bergman, Michael and Jan-Erik Lane. 1990. Public policy in a principal-agent framework. *Journal of Theoretical Politics* 2(3): 339-352.
- Chow, C.W., Kramer, L. and W.A. Wallace. 1988. *The Environment of Auditing. in Research Opportunities in Auditing: The Second Decade*. (A.R. Abdel-Khalik and I. Solomon, editors). Sarasota, FL: American Accounting Association: 155-183.
- El-Sayed, Ebaid Ibrahim. 2011. Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms. *International Journal of Law and Management* 53 (2): 108-128.
- Evans, J. 2004. An exploratory study of performance measurement systems and relationships with performance results. *Journal of Operations Management* 22: 219-232.
- Evans, Patricia and Bellamy, Sheila. 1995. Performance evaluation in the Australian public sector The role of management and cost accounting control systems. *International Journal of Public Sector Management* 8 (6): 30-38.
- Forum of Corporate Governance in Indonesia (FCGI). 2001. *Corporate Governance, Tata Kelola Perusahaan*, Jilid I edisi ke-2.
- Gudono. 2009. *Teori Organisasi*, Edisi 1, Pensil Press, Daerah Istimewa Yogyakarta.
- \_\_\_\_\_. 2012. *Teori Organisasi*, Edisi 2, BPFE, Yogyakarta.
- Halim, Abdul. 2007a. *Akuntansi Sektor Publik Akuntansi Keuangan Daerah*, Penerbit Salemba Empat.
- \_\_\_\_\_. 2007b. *Seri Bunga Rampai Manajemen Keuangan Daerah Akuntansi dan Pengendalian Keuangan Daerah*, Edisi Revisi, UPP STIM YKPN Yogyakarta.
- \_\_\_\_\_. 2008. *Auditing: Dasar-dasar Audit Laporan Keuangan*, Edisi Keempat, UPP STIM YKPN Yogyakarta.
- \_\_\_\_\_, dan Muhammad Iqbal. 2012. *Pengelolaan Keuangan Daerah*, UPP STIM YKPN Yogyakarta.
- Jensen, Kevan L. and Jeff L. Payne. 2005. Audit Procurement: Managing Audit Quality and Audit Fees in Response to Agency Costs, *Auditing Jurnal of Practise & Theory*, 24 (2): 27-48.
- Jensen, M. and Mecking, W. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4): 305-360.
- Kahneman, D., and Tversky, A. 1973. On Psychology of Prediction. *Psychological Review* 80: 237-251.
- Kumorotomo, Wahyudi. 2013. *Tingkatkan efektivitas belanja negara dengan penguatan akuntabilitas anggaran publik*. <http://www.ugm.ac.id/id/berita/8318>.
- Law, Philip. 2011. Corporate governance and no fraud occurrence in organizations: Hong Kong evidence. *Managerial Auditing Journal* 26 (6): 501-518
- Lawton, A., McKeivitt, D. and Millar, M. 2000. Coping with ambiguity: reconciling external legitimacy and organizational implementation in performance measurement. *Public Money & Management* 20 (3): 13-19.

- Lee, Robert D. Jr. and Ronald W. Johnson. 1998. *Public Budgeting Systems*, Sixth edition, Gaithersburg, Maryland: Aspen Publishers, Inc.
- Mardiasmo. 2004. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi 2, Penerbit Andi Yogyakarta.
- , 2008. Workshop Kajian Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (PP 24/2005): Kendala, Tantangan dan Solusi, Jakarta.
- Mauro. 1998. Corruption and the composition of government expenditure. *Journal of Public Economics* 69: 263-279.
- Mele', D., Debeljuh, P. and Arruda, M. 2006. Corporate ethical policies in large corporations in Argentina Brazil and Spain. *Journal of Business Ethics* 63 No. 1 : 21-30.
- Mukhtar, Ramlah, and Noor Azman Ali. 2011. Quality governance of human aspects of quality initiatives in the public service sector. *Current Issues of Business and Law* 6 (1): 111-128.
- Ou, Jane A., and Stephen H. Penman. 1989. Financial Statement Analysis and The Prediction Stock return. *Journal of Accounting and Economic* 11: 295-329.
- Republik Indonesia, Undang-undang No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.
- , Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- , Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- , Undang-undang No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.
- , Undang-undang No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara.
- , Undang-undang No. 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- , Undang-undang No. 33 Tahun 2004 Tentang Perimbangan antara Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
- , Instruksi Presiden Republik Indonesia No. 4 Tahun 2011 tentang Percepatan Peningkatan Kualitas Akuntabilitas Keuangan Negara.
- Ross, A Stephen. 1973. The Economic Theory of Agency: The Pricipal's Problem. *American Economics Review* 63(2): 134-139.
- Shleifer, A., and Robert W. Vishny. 1993. Corruption. *Quarterly Journal of Economics* 108: 599-617.
- 1997. A survey of corporate governance. *Journal of Finance*: 737-783.
- Stiglitz, Joseph E. 1999. *Economics of the Public Sector*, Third edition. New York: W.W. Norton and Company.
- Suprpto, Bambang. 2006. Peluang dan Tantangan Implementasi Anggran Berbasis Kinerja. *Buletin Studi Ekonomi*, 11 (3): 270-281.
- Suseno, Miftahun Ni'mah and Sugiyanto. 2010. Pengaruh dukungan sosial dan kepemimpinan transformasional terhadap komitmen organisasi dengan mediator motivasi kerja. *Jurnal Psikologi* 37 (1): 94-109.
- Sukirman, Djaja. 2013. *Pandangan IAI terhadap pentingnya konsolidasi, integrasi dan simplifikasi laporan keuangan pemerintah menuju informasi keuangan pemerintah yang komprehensif*. Makalah Seminar, IAI KASP.
- Suryo, A.J. 1999. Deteksi kecurangan dalam audit (Sebuah tantangan bagi auditor). *Wahana*, 2 (1): 53-62.
- Verbeeten, Frank H.M. 2008. Performance management practices in public sector organizations. Impact on performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21 (3): 427-454.