

## INTISARI

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis hubungan antara tingkat kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan dan opini atas LKPD serta mengidentifikasi faktor penyebab terjadinya kegagalan pendeteksian atas ketidakpatuhan, termasuk di dalamnya ketidakpatuhan yang mengandung unsur *fraud*, dalam pemeriksaan LKPD. Metoda yang digunakan ialah *explanatory sequential mixed methods* dengan pendekatan analisis konten atas 54 sampel LKPD dan wawancara terhadap para auditor BPK. Hasil penelitian menunjukkan bahwa memang terdapat hubungan antara tingkat kepatuhan pemerintah daerah dengan opini atas LKPD, namun terdapat risiko kegagalan deteksi dan risiko kesalahan dalam memberikan opini yang disebabkan oleh perbedaan konsep dalam hal penentuan *fraud*, perbedaan konsep materialitas di antara pemeriksa BPK, kegagalan dalam memutakhirkan program pemeriksaan, potensi ancaman/bahaya yang dialami auditor, dan kegagalan dalam mengurangi persepsi negatif pemeriksa atas perlindungan kerja. Keterbatasan penelitian ini ialah sampel wawancara hanya melibatkan pemeriksa dari tiga kantor perwakilan yang berasal dari pulau Jawa dan tidak melakukan konfirmasi kepada unit yang bertanggungjawab dalam penyusunan panduan/pedoman pemeriksaan dan unit yang menangani masalah hukum. Di antara implikasi penelitian ini ialah BPK harus meningkatkan efektivitas penjaminan mutu pemeriksaan untuk meningkatkan kualitas pemeriksaan dan pemeriksa BPK harus mampu menerapkan prinsip *due professional care* dalam melaksanakan pemeriksaan LKPD sehingga kualitas audit tetap terjaga. Penelitian ini mempertimbangkan materialitas dalam menganalisis temuan ketidakpatuhan serta berupaya mengidentifikasi faktor penyebab hubungan tersebut.

**Kata Kunci:** Audit Sektor Publik, BPK, Opini LKPD, Kepatuhan

## 1. PENDAHULUAN

Dalam rangka mewujudkan keberhasilan penyelenggaraan pemerintahan negara, keuangan negara harus dikelola dengan tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab. Oleh karena itu, setiap kepala daerah wajib menyampaikan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan Negara (APBN/APBD) kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) berupa laporan keuangan yang telah diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) selambat-lambatnya enam bulan setelah tahun anggaran berakhir (Republik Indonesia 2003). Dengan demikian, perlu dilakukan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara oleh BPK sebagaimana juga diamanatkan oleh Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Salah satu hasil akhir pemeriksaan BPK yang paling dinanti ialah opini atas laporan keuangan pemerintah.

Namun, dalam dua tahun terakhir BPK tengah menjadi sorotan publik. Pasalnya, terdapat sejumlah kepala daerah yang terjerat masalah hukum karena melakukan pelanggaran atas peraturan perundang-undangan walaupun laporan keuangan pemerintah daerah yang dipimpinnya memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (WTP) dari BPK. Beberapa di antaranya bahkan telah ditetapkan sebagai tersangka tindak pidana korupsi. Indonesia Corruption Watch (ICW) menyebutkan bahwa terdapat sepuluh kepala daerah yang menjadi tersangka korupsi setelah laporan keuangan pemerintah daerahnya diganjar opini WTP oleh BPK.

Lalu, apakah opini yang diberikan oleh BPK tidak merefleksikan tingkat kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku?

Moermahadi Soerja Djanegara, selaku ketua BPK, menyatakan bahwa opini WTP tidak menjamin bahwa entitas yang bersangkutan tidak terdapat korupsi karena pemeriksaan laporan keuangan tidak ditujukan secara khusus untuk mendeteksi adanya korupsi. Namun, BPK wajib mengungkapkan apabila ditemukan ketidakpatuhan atau ketidakpatutan baik yang berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap opini atas laporan keuangan. Namun, pernyataan tersebut tidak sepenuhnya tepat. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) mengatur bahwa pemeriksa harus merancang pemeriksaan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna mendeteksi ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan produk hukum lainnya yang berpengaruh langsung dan material terhadap hal pokok/informasi hal pokok yang diperiksa. Pemeriksa juga harus mengidentifikasi faktor risiko kecurangan dan menilai risiko adanya ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang disebabkan oleh kecurangan. Risiko tersebut harus dianggap sebagai risiko yang signifikan. Apabila terdapat risiko ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berindikasi kecurangan yang secara signifikan memengaruhi hal pokok/informasi hal pokok yang diperiksa, pemeriksa harus memodifikasi prosedur untuk mengidentifikasi terjadinya kecurangan dan/atau ketidakpatutan, serta menentukan dampaknya terhadap hal pokok/informasi hal pokok yang diperiksa (BPK 2017).

Dengan demikian, opini yang diberikan oleh BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah seharusnya mampu merefleksikan tingkat kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, Penulis tertarik untuk melakukan penelitian atas hubungan

tingkat kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan dengan opini yang diberikan oleh BPK. Penulis berharap penelitian ini dapat memberikan kontribusi kepada para auditor dan juga pengguna laporan hasil pemeriksaan terkait proses penetapan

## 2. TINJAUAN LITERATUR

Dalam proses pemeriksaan keuangan negara, terdapat tiga pihak yang terlibat, yaitu pemeriksa keuangan negara, pihak yang bertanggung jawab, dan pengguna laporan hasil pemeriksaan (BPK 2017). Setiap pihak dalam organisasi diisi oleh orang yang tugas dan tanggung jawabnya telah didefinisikan dengan jelas, biasanya dalam bentuk tulisan (Siegel dan Marconi 1989). Dalam hal pemeriksaan keuangan negara, peran dan tanggung jawab setiap pihak tersebut diuraikan secara ringkas sebagai berikut (BPK 2017).

### a. Pemeriksa keuangan negara

BPK adalah lembaga negara yang memiliki tugas dan wewenang untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

### b. Pihak yang bertanggung jawab

Pihak yang bertanggung jawab ialah pihak yang diperiksa yang terdiri atas presiden, menteri, dan kepala daerah. Pihak ini bertanggung jawab atas informasi hal pokok, mengelola hal pokok, dan menindaklanjuti hasil pemeriksaan. Hal pokok adalah hal-hal yang diperiksa dan/atau hal-hal yang menjadi perhatian dalam suatu penugasan pemeriksaan, yang dapat berupa informasi, kondisi, atau aktivitas yang dapat diukur/dievaluasi berdasarkan kriteria tertentu.

### c. Pengguna laporan hasil pemeriksaan

Pengguna laporan hasil pemeriksaan (LHP) ialah lembaga perwakilan, pemerintah, serta pihak lain yang mempunyai kepentingan terhadap LHP.

opini dalam pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah, khususnya terkait dengan tingkat kepatuhan pengelolaan keuangan negara terhadap peraturan perundang-undangan.

Dalam penelitian ini, peneliti memfokuskan pembahasan kepada pihak pertama, yaitu pemeriksa keuangan negara. Dalam bukunya, Siegel dan Marconi (1989) dan Supriyono (2015) mendefinisikan peran (*role*) sebagai bagian dari permainan seseorang yang dimainkan dalam interaksinya dengan orang lain. Selanjutnya, keduanya juga mendefinisikan peran sosial (*social role*) sebagai hak, tugas, kewajiban, dan perilaku layak orang yang memegang posisi tertentu dalam konteks sosial tertentu. Dalam organisasi resmi, seperti BPK, peran tersebut didefinisikan secara eksplisit dalam bentuk pedoman atau peraturan.

Komponen perilaku aktual dari peran disebut sebagai norma (*norm*). Norma adalah perilaku yang diharapkan dan dibutuhkan yang sesuai dengan peran tertentu yang spesifik (Siegel dan Marconi 1989). Sebagai contoh, auditor diharapkan dapat melaksanakan tugas pemeriksaan dengan baik, sesuai dengan standar dan etika yang telah ditetapkan baginya. Berdasarkan teori peran, seorang auditor dapat dipandang menempati status atau posisi sebagai profesi dalam sistem sosial (Oseni dan Ehimi 2012). Oleh karena berada dalam posisi pada suatu profesi, auditor harus mematuhi suatu resolusi atau keputusan yang ditetapkan oleh masyarakat kepada mereka. Kegagalan dalam melaksanakan ketetapan peran sosial tidak dapat ditoleransi. Sanksi atau hukuman dapat dikenakan kepada orang yang melanggar ketetapan tersebut (Siegel dan Marconi 1989, Davidson 1975 dalam Oseni dan Ehimi 2012).

Di Indonesia, publik telah menetapkan seperangkat standar, yang berupa Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang memuat standar audit (SA), yang harus dipatuhi oleh auditor dalam melaksanakan pemeriksaan. Dalam konteks pemeriksaan keuangan negara, BPK telah menetapkan SPKN sebagai standar dan pedoman yang harus ditaati. Berdasarkan SPKN, BPK harus melaksanakan tugas pokok, fungsi, dan wewenangnya secara ekonomis, efisien, dan efektif berdasarkan peraturan perundang-undangan. Selanjutnya, setiap anggota BPK dan pemeriksa keuangan negara harus menjaga martabat, kehormatan, citra dan kredibilitas BPK dalam melaksanakan tugasnya (BPK 2017).

Untuk mewujudkan hal tersebut, selain harus bersikap independen dan berintegritas, BPK juga harus profesional dalam melaksanakan pemeriksaan. SPKN mendefinisikan profesionalisme sebagai kemampuan, keahlian, dan komitmen profesi dalam menjalankan tugas disertai prinsip kehati-hatian (*due care*), ketelitian, dan kecermatan, serta berpedoman kepada standar dan ketentuan peraturan perundang-undangan (BPK 2017). Hal serupa juga diatur dalam SPAP (SA 200), yaitu di antara prinsip dasar yang harus dipatuhi oleh auditor menurut kode etik ialah kompetensi dan kecermatan profesional. Selain itu, auditor juga harus menggunakan pertimbangan profesional dalam merencanakan dan melaksanakan audit atas laporan keuangan.

Dengan demikian, menjadi jelas bahwa dalam tatanan sosial masyarakat, seorang pemeriksa keuangan negara (auditor) memiliki peran sosial dalam suatu profesi yang harus taat pada norma yang telah ditetapkan baginya. Norma tersebut telah ditetapkan dalam SPAP (umum) dan SPKN (khusus). Keduanya mengatur secara spesifik bahwa auditor, dalam

melaksanakan perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan, harus bertindak secara profesional, dengan mengerahkan segala upaya yang dimiliki secara hati-hati (*due care*), teliti, dan cermat, serta berpedoman kepada peraturan dan standar yang telah ditetapkan.

Hal tersebut dimaksudkan agar pemeriksaan dan hasil pemeriksaan yang dituangkan dalam laporan hasil pemeriksaan memiliki kualitas yang tinggi, termasuk di antaranya ialah kualitas opini yang diberikan. Kualitas pemeriksaan yang tinggi tentu sangat diharapkan di tengah upaya pemerintah dan tujuan BPK secara umum dalam menciptakan pemerintahan yang bersih dan bebas dari korupsi, kolusi, dan nepotisme (BPK 2017). Sebaliknya, kegagalan auditor dalam menaati norma, dapat mengakibatkan laporan hasil pemeriksaan memiliki kualitas yang rendah yang berarti tujuan negara dan BPK secara umum tidak dapat tercapai.

SPKN mengatur bahwa pemeriksa harus merancang pemeriksaan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna mendeteksi ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan produk hukum lainnya yang berpengaruh langsung dan material terhadap hal pokok/informasi hal pokok yang diperiksa. Pemeriksa juga harus mengidentifikasi faktor risiko kecurangan dan menilai risiko adanya ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang disebabkan oleh kecurangan. Risiko tersebut harus dianggap sebagai risiko yang signifikan. Apabila terdapat risiko ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berindikasi kecurangan yang secara signifikan memengaruhi hal pokok/informasi hal pokok yang diperiksa, Pemeriksa harus memodifikasi prosedur untuk mengidentifikasi terjadinya kecurangan dan/atau ketidakpatutan, serta menentukan dampaknya terhadap hal pokok/informasi hal

pokok yang diperiksa (BPK 2017). Dengan demikian, opini yang diberikan oleh BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah seharusnya mampu merefleksikan tingkat kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan.

Sejumlah peneliti telah melakukan studi atas masalah ini, walaupun tidak secara khusus meneliti tentang hubungan antara tingkat kepatuhan dan opini BPK. Studi yang dilakukan oleh Safitri dan Darsono (2015) dan Widodo dan Sudarno (2017) menunjukkan bahwa temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit. Arah hubungan pengaruh tersebut adalah negatif yang berarti semakin banyak jumlah temuan atas ketidakpatuhan peraturan perundang-undangan, maka semakin memperkecil probabilitas diberikannya opini WTP oleh auditor BPK RI terhadap laporan keuangan pemerintah daerah. Selain itu, Ningsih (2015) dalam penelitiannya menemukan bahwa akun yang seringkali menjadi pengecualian dalam opini BPK utamanya disebabkan oleh kelemahan sistem pengendalian internal, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan inefisiensi dan inefektivitas. Sayangnya, penelitian-penelitian yang sudah dilakukan tersebut masih mengabaikan konsep materialitas nilai temuan dan hanya menitikberatkan pada frekuensi keterjadian. Pengabaian atas konsep materialitas dapat berakibat fatal karena materialitas merupakan faktor yang sangat penting dalam perumusan opini. **Hipotesis**

Berdasarkan *role theory*, auditor harus melaksanakan tugas pemeriksaan dengan menerapkan prinsip *due professional care*. Dengan demikian, pemeriksaan harus dilaksanakan sesuai dengan standar pemeriksaan dan kode etik yang telah ditetapkan sehingga laporan hasil pemeriksaan

yang dihasilkan diharapkan memiliki kualitas yang tinggi, termasuk di dalamnya opini yang diberikan. Kegagalan pemeriksa dalam melaksanakan hal tersebut dapat berarti kegagalan proses pemeriksaan yang dilaksanakan. Konsekuensi logisnya ialah hasil pemeriksaan memiliki kualitas yang rendah. Salah satu kriteria yang telah ditetapkan, baik oleh undang-undang maupun standar pemeriksaan, ialah opini yang diberikan harus mempertimbangkan masalah kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, pemeriksa sudah seharusnya merencanakan dan merancang program pemeriksaan untuk dapat mendeteksi ketidakpatuhan, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Opini WTP seharusnya tidak diberikan kepada LKPD yang masih mengandung salah saji material yang berasal dari ketidakpatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan. Semakin tinggi tingkat ketidakpatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan (yang direfleksikan dengan temuan ketidakpatuhan dalam LHP), seharusnya semakin rendah opini yang diperoleh oleh LKPD.

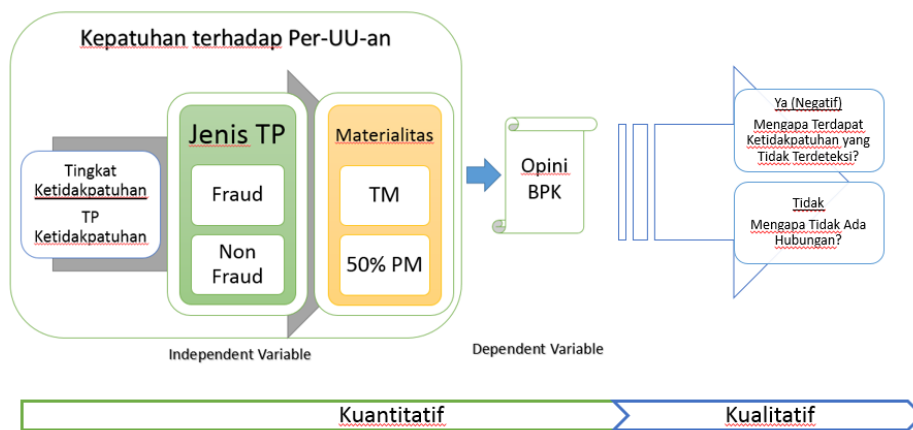
Oleh karena itu, berdasarkan hal-hal yang telah diuraikan sebelumnya, Peneliti mengajukan hipotesis alternatif penelitian sebagai berikut.

**Ha : Auditor BPK  
mempertimbangkan  
temuan ketidakpatuhan  
pemerintah daerah  
terhadap peraturan  
perundang-undangan  
dalam proses penetapan  
opini atas laporan  
keuangan pemerintah  
daerah**

### 3. METODA PENELITIAN

Sesuai dengan desain penelitian pada gambar 1, model penelitian yang digunakan oleh peneliti ialah *explanatory sequential mixed methods*. *Explanatory sequential mixed methods* adalah metoda yang digunakan oleh peneliti dengan terlebih dahulu melakukan penelitian kuantitatif, menganalisis hasilnya, dan kemudian menyusun hasil untuk menerangkannya secara lebih terperinci dengan penelitian kualitatif (Creswell 2014). Gambar

tersebut juga menunjukkan bahwa peneliti ingin menerangkan hasil pengujian kuantitatif dengan data kualitatif. Teknik analisis kuantitatif digunakan untuk menganalisis hubungan antara tingkat kepatuhan dengan opini yang diberikan oleh BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah. Selanjutnya, teknik analisis kualitatif digunakan untuk mengelaborasi lebih jauh faktor penyebab hubungan tersebut.



Gambar 1 Desain Penelitian

#### Definisi Operasional Variabel

Gambar 1 menunjukkan bahwa terdapat dua variabel yang digunakan, yaitu tingkat kepatuhan dan opini BPK. Secara terperinci, definisi kedua variabel tersebut adalah sebagai berikut.

##### a. Tingkat Kepatuhan

Tingkat kepatuhan direfleksikan dengan temuan ketidakpatuhan yang terdapat dalam LHP BPK. Sesuai dengan sifat materialitasnya, jenis temuan ketidakpatuhan dibagi menjadi dua kelompok, yaitu temuan yang berindikasi *fraud* (kecurangan) dan *nonfraud* (tidak berindikasi kecurangan). Jenis temuan *fraud* memiliki skor materialitas sebesar *tolerable misstatement* (TM) akan sedangkan jenis temuan *nonfraud* memiliki skor materialitas

sebesar 50% *planning materiality* (PM). Selain itu, pemeriksa juga mempertimbangkan dampak *pervasiveness*. Suatu salah saji dinyatakan memiliki dampak *pervasiveness* apabila salah saji tersebut dapat mempengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan.

Di dalam proses menentukan materialitas atas variabel kepatuhan, peneliti menggunakan asumsi sebagai berikut.

- 1) Materialitas hanya ditetapkan secara kuantitatif dan tidak memperhitungkan faktor kualitatif. Hal ini disebabkan oleh setiap pemerintah daerah memiliki karakteristik yang berbeda sehingga faktor kualitatif yang dimiliki pun sangat bervariasi.

- 2) *Pervasiveness* ditetapkan dengan ukuran kuantitatif, yaitu salah saji dinyatakan memiliki dampak *pervasiveness* apabila nilai salah saji telah melebihi PM.
- 3) Selain itu, terkait penentuan jenis temuan *fraud* dan *nonfraud*, jenis temuan *fraud* ditentukan dengan menggunakan kriteria yang dikembangkan peneliti berdasarkan SPKN, Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), dan ACFE. Hal ini dilakukan karena BPK tidak memiliki pedoman/kriteria tertentu untuk menentukan apakah suatu masalah termasuk ke dalam kategori *fraud* atau tidak. Secara terperinci, kriteria *fraud*

yang dikembangkan oleh peneliti dapat dilihat pada tabel 1.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, Peneliti memberikan kode atas materialitas dengan menggunakan skala ordinal sebagaimana dapat dilihat pada tabel 2.

b. Opini BPK

Terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan BPK kepada LKPD, yaitu wajar tanpa pengecualian (WTP), wajar dengan pengecualian (WDP), tidak wajar (TW), dan tidak memberikan pendapat (TMP). Oleh karena itu peneliti memberikan kode kepada opini tersebut dalam skala ordinal mulai dari yang tertinggi ke yang terendah yang dapat dilihat pada tabel 2.

Tabel 1 Kriteria Penentuan Jenis TP *Fraud*

No	Kriteria <i>Fraud</i>	Sumber Kriteria
1	Melawan hukum/peraturan	SPKN, KUHP, dan ACFE
2	Mengambil/menggelapkan barang/uang	
3	Menguntungkan diri sendiri/kelompok	
4	Merugikan orang lain/pemerintah daerah	
5	Dilakukan secara sengaja (terdapat upaya memalsukan/menyembunyikan bukti transaksi)	

Tabel 2 Kode Materialitas dan Opini dalam Skala Ordinal

Materialitas	Tidak Material	Material tapi Tidak Pervasif	Salah Saji Material dan Pervasif	Pembatasan Lingkup Material dan Pervasif
Kode	1	2	3	4
Opini	WTP	WDP	TW	TMP

**Populasi dan Sampel**

Pada proses pemilihan sampel, Peneliti menggunakan asumsi bahwa kualitas audit seluruh BPK perwakilan ialah sama. Dengan menggunakan *puspositive sampling*, terpilih 54 sampel LKPD dengan rincian 18 LKPD memperoleh opini WTP, 18 WDP, dan 18 TMP. Selain itu, untuk mengelaborasi hasil penelitian kuantitatif, wawancara juga

dilakukan terhadap 10 pemeriksa BPK dari tiga kantor perwakilan, yaitu BPK Perwakilan Provinsi Jawa Tengah, Yogyakarta, dan Jawa Timur, dengan kualifikasi peran pemeriksaan sebagai ketua tim (KT), pengendali teknis (PT), dan penanggung jawab (PJ).

### Teknik Analisis Data

Creswell (2014) menyebutkan bahwa di dalam model penelitian *explanatory sequential mixed methods*, peneliti terlebih dahulu melakukan penelitian kuantitatif,

menganalisis hasilnya, dan kemudian menyusun hasil untuk menerangkannya secara lebih terperinci dengan penelitian kualitatif (Creswell 2014).

## 4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Hubungan antara Tingkat Kepatuhan dan Opini LKPD

Tabel 3 dapat memberikan sejumlah informasi antara lain, nilai N atau jumlah total observasi pada setiap variabel ialah 54 LKPD pada periode pengujian tahun 2017. Secara terperinci, penjelasan atas tabel 3 dapat diuraikan sebagai berikut.

a. Kode opini 1 (WTP) seharusnya hanya berisi kode tingkat kepatuhan 1 (tidak material). Namun, dari 18 LKPD yang memperoleh kode opini 1 tidak seluruhnya memiliki kode tingkat kepatuhan 1. Terdapat 16 LKPD yang memiliki tingkat kepatuhan 1 dan terdapat 2 LKPD yang memiliki tingkat kepatuhan 2 (mengandung salah saji material namun tidak pervasif). Hasil penelusuran lebih lanjut atas kondisi tersebut menunjukkan

bahwa terjadi anomali pada Kabupaten Halmahera Selatan dan Kabupaten Kerinci dengan penjelasan sebagai berikut.

- 1) Kabupaten Halmahera Selatan . Terdapat masalah *fraud* pada akun Belanja Hibah sebesar Rp1.887.000.000 (TM Rp408.089.927.89) dan Belanja Tak Terduga Rp166.266.500 (TM Rp34.144.696.98) sehingga memperoleh skor materialitas 2 (PM Rp62.344.535.177.70).
- 2) Kabupaten Kerinci. Terdapat masalah *fraud* pada akun Pendapatan Retribusi Daerah sebesar Rp318.500.000 (TM Rp78.047.728,96) sehingga memperoleh skor materialitas 2 (PM Rp58.815.905.672,92).

Tabel 3 Statistik Deskriptif Variabel Tingkat Kepatuhan dan Opini

		Kode Opini				Total
		1	2	3	4	
Uji Kepatuhan	1	16	8	0	0	24
	2	2	8	0	8	18
	3	0	0	0	0	0
	4	0	2	0	10	12
Total		18	18	0	18	54

b. Kode opini 2 (WDP) seharusnya berisi kode 2 (material tidak pervasif). Namun, dari 18 LKPD, hanya terdapat 8 LKPD yang memiliki tingkat kepatuhan 2. Sisanya, 8 LKPD memiliki tingkat kepatuhan 1 dan 2 LKPD memiliki tingkat

kepatuhan 4. Kondisi tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut.

- 1) 8 LKPD yang memiliki kode kepatuhan 1 kemungkinan mengalami pengecualian pada sistem pengendalian internal.



2) 2 LKPD yang memiliki kode kepatuhan 4 ialah Kabupaten Batu Bara dan Kabupaten Karo.

a) Pada Kabupaten Batu Bara terdapat sengketa kekurangan Pendapatan Pajak Daerah - LRA (Pajak Penerangan Jalan) PT Inalum yang belum selesai senilai Rp205.172.961.203,9 (PM Rp38.928.211.722,78) sehingga memperoleh skor materialitas 4. Nilai telah dicatat dalam Neraca per 31 Desember 2017 pada akun Piutang Pajak Daerah. Selain itu terdapat masalah *fraud* (kurang *volume*) pada akun Belanja Modal Jalan, Irigasi dan Jaringan senilai Rp3.191.740.431,79 (TM Rp1.914.951.963,08) sehingga memperoleh skor materialitas 2. Kedua masalah tersebut telah dipertimbangkan sebagai pengecualian dalam pemberian opini (sebagian kekurangan volume pada akun belanja modal belum dipulihkan).

b) Pada Kabupaten Karo terdapat temuan pemeriksaan pada akun Belanja Barang dan Jasa senilai Rp75.751.883.538 (PM Rp15.208.267.591,18) sehingga memperoleh skor materialitas 4. Temuan tersebut merupakan temuan administrasi berupa, yaitu berupa adanya realisasi belanja atas kegiatan yang tidak dianggarkan sebelumnya. Selain itu terdapat *fraud* pada akun Belanja Modal Peralatan dan Mesin senilai Rp5.603.472.955 (TM Rp247.739.303,79), Belanja Modal Jalan, Irigasi dan Jaringan senilai Rp3.154.267.860,21 (TM

Rp1.096.231.467,68), dan Kas di Bendahara Pengeluaran senilai Rp189.930.300 (TM Rp751.623,16) sehingga memperoleh skor materialitas 2. Temuan pada akun Kas di Bendahara Pengeluaran telah menjadi salah satu pengecualian dalam opini.

c. Kode opini 3 (TW) tidak memiliki item sampel karena memang tidak terdapat LKPD yang memperoleh opini TW pada tahun 2017.

d. Kode opini 4 (TMP) memiliki 8 LKPD yang memiliki skor kepatuhan 2 dan 10 LKPD yang memiliki skor kepatuhan 4. 8 LKPD yang memiliki kode kepatuhan 2 kemungkinan mengalami pengecualian pada sistem pengendalian internal.

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan pengujian korelasi Somers' D dan Kendal Tau C. Pengujian dilakukan dengan menggunakan alat bantu aplikasi IBM SPSS Statistic 25. Hasil pengujian Somers' D menunjukkan bahwa hubungan antara variabel tingkat kepatuhan dan opini memiliki nilai 0,696 dengan tingkat signifikansi 0,000 ( $p\text{-value} < 0.0005$ ). Berdasarkan arah hubungannya, hubungan antara tingkat kepatuhan sebagai variabel bebas dan opini sebagai variabel terikat menunjukkan nilai 0,709 dengan tingkat signifikansi 0,000 ( $p\text{-value} < 0.0005$ ). Dengan demikian  $H_0$  pada penelitian ini ditolak. Hal ini berarti bahwa terdapat hubungan berarah positif antara tingkat kepatuhan dan opini dengan tingkat kekuatan hubungan yang signifikan.

Hasil pengujian dengan menggunakan Kendal Tau C menunjukkan bahwa hubungan antara variabel tingkat kepatuhan dan opini memiliki nilai 0,683 dengan tingkat signifikansi 0,000 ( $p\text{-value} < T_b$ ) sehingga  $H_0$  pada penelitian ini ditolak. Hal ini

berarti bahwa terdapat hubungan yang cukup kuat antara tingkat kepatuhan dan opini dengan tingkat kekuatan hubungan yang signifikan.

Untuk memperkuat hasil pengujian tersebut, Peneliti melakukan pengujian untuk menentukan adanya perbedaan yang signifikan secara statistik di antara rata-rata dua atau lebih kelompok *independent* (tidak saling terkait) dengan menggunakan uji nonparametrik Kruskal Wallis. Jenis pengujian ini dipilih karena data penelitian memiliki distribusi tidak normal sehingga tidak dapat dilakukan secara parametrik. Berdasarkan hasil pengujian Kruskal Wallis diperoleh nilai signifikansi 0,00 ( $p < 0,05$ ) yang berarti bahwa terdapat perbedaan rata-rata antar kelompok opini, yaitu rata-rata tingkat kepatuhan kelompok opini WTP berbeda dengan kelompok opini WDP dan berbeda dengan kelompok opini TMP.

Hasil pengujian statistik menunjukkan bahwa Auditor BPK telah mempertimbangkan temuan ketidakpatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan dalam proses penetapan opini atas laporan keuangan pemerintah daerah. Dengan demikian terdapat hubungan antara tingkat kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan dan opini atas LKPD. Arah hubungan tersebut positif, artinya semakin baik tingkat kepatuhan pemerintah daerah yang direfleksikan dengan semakin kecil nilai temuan ketidakpatuhan (termasuk yang mengandung unsur *fraud*), semakin baik juga opini yang diperoleh oleh pemerintah daerah.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Safitri dan Darsono (2015) dan Widodo dan Sudarno (2017) yang menunjukkan bahwa temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit. Arah hubungan pengaruh tersebut negatif yang berarti semakin banyak

jumlah temuan atas ketidakpatuhan peraturan perundang-undangan, maka semakin memperkecil probabilitas diberikannya opini WTP oleh auditor BPK RI terhadap laporan keuangan pemerintah daerah.

Namun, terdapat beberapa hal yang patut menjadi perhatian, yaitu adanya LKPD yang memperoleh opini WTP namun memperoleh skor kepatuhan 2 (material tidak pervasif) dan LKPD yang memperoleh opini WDP namun memperoleh skor kepatuhan 4 (pembatasan lingkup material dan pervasif) sebagaimana dapat dilihat pada tabel 3. Perbedaan tersebut disebabkan oleh adanya perbedaan konsep *fraud* antara peneliti dan pemeriksa, yaitu peneliti beranggapan bahwa temuan tersebut mengandung unsur *fraud* sementara pemeriksa tidak menyatakan demikian. Hal ini berpotensi menimbulkan permasalahan di masa mendatang. Di antara indikasi permasalahan tersebut ialah terdapat perbedaan pemahaman terkait dengan *fraud* dan materialitas yang terkait dengan *fraud* di kalangan pemeriksa BPK sebagaimana diuraikan pada bagian berikutnya dalam artikel ini.

Lalu, mengapa masih terdapat masalah ketidakpatuhan yang tidak terdeteksi oleh pemeriksa BPK ketika melaksanakan pemeriksaan LKPD yang ditunjukkan dengan adanya sejumlah kepala daerah yang terjerat masalah korupsi (*fraud*) walaupun laporan keuangan pemerintah daerah yang dipimpinnya memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (WTP) dari BPK? Atas permasalahan tersebut, Peneliti menemukan beberapa alasan dan kondisi pemeriksa BPK yang diuraikan pada bagian berikut ini.

## **IDENTIFIKASI FAKTOR PENYEBAB HUBUNGAN**

### **Persepsi Pemeriksa BPK atas Hubungan antara Tingkat Kepatuhan dengan Opini atas LKPD**

Pada dasarnya, pemeriksa BPK sepakat bahwa terdapat korelasi antara tingkat kepatuhan pemda dengan opini atas LKPD. Hal ini terutama dikaitkan dengan kriteria perumusan opini, yaitu kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern. Lebih khusus lagi, para pemeriksa menyatakan bahwa kepatuhan yang berpengaruh terhadap opini ialah kepatuhan yang terkait dengan kewajaran akun pada laporan keuangan pemerintah daerah.

Dengan demikian, pada umumnya, para pemeriksa BPK lebih memfokuskan pemeriksaan kepatuhan pada hal-hal yang memiliki keterkaitan dengan kewajaran akun pada laporan keuangan. Sehingga apabila pemeriksa menemui dua kondisi ketidakpatuhan, yaitu masalah pertama dapat mempengaruhi kewajaran akun dan masalah kedua kemungkinan tidak mempengaruhi kewajaran akun, maka pemeriksa akan berfokus pada masalah pertama.

### **Kepatuhan**

Di antara tujuan pemeriksaan keuangan ialah untuk memperoleh keyakinan memadai sehingga pemeriksa mampu memberikan opini bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, atas kesesuaian dengan standar akuntansi, kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern (BPK 2017). Dengan demikian, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan menjadi hal yang harus diuji oleh pemeriksa BPK. Namun, dalam pemeriksaan LKPD, BPK tidak memberikan kesimpulan mengenai tingkat kepatuhan pemda. Persoalannya ialah tidak terdapat batasan luas, jenis, dan sifat kepatuhan seperti apa yang

harus diuji oleh pemeriksa BPK. Akibatnya, sifat kepatuhan yang harus diuji oleh pemeriksa BPK menjadi terlalu luas.

### **Kecurangan (Fraud)**

Juknis kodering menyebutkan bahwa terdapat lima subkelompok temuan ketidakpatuhan, yaitu temuan kerugian negara/daerah, potensi kerugian negara/daerah, kekurangan penerimaan, administrasi, dan indikasi tindak pidana. Umumnya, temuan kerugian negara/daerah, potensi kerugian negara/daerah, dan indikasi tindak pidana erat kaitannya dengan kecurangan (*fraud*). Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) menyebutkan bahwa pemeriksa harus mengidentifikasi faktor risiko kecurangan dan menilai risiko adanya ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang disebabkan oleh kecurangan. Apabila terdapat risiko ketidakpatuhan yang berindikasi kecurangan yang secara signifikan memengaruhi hal pokok/informasi hal pokok yang diperiksa, pemeriksa harus memodifikasi prosedur untuk mengidentifikasi terjadinya kecurangan dan/atau ketidakpatutan. Pemeriksa BPK pada dasarnya sepakat dengan konsep tersebut, namun terdapat sejumlah kendala yang dihadapi auditor dalam upaya mendeteksi kecurangan dalam pemeriksaan LKPD. Di antara kendala tersebut diuraikan sebagai berikut.

- a. Belum terdapat panduan kriteria/syarat kecurangan yang baku di BPK  
Secara khusus, belum terdapat panduan baku tentang kriteria/syarat kecurangan yang ditetapkan oleh BPK. Syarat kecurangan hanya disebutkan secara umum dalam SPKN, yaitu perbuatan yang mengandung unsur kesengajaan, niat, menguntungkan diri sendiri atau orang lain, penipuan, penyembunyian atau penggelapan, dan penyalahgunaan kepercayaan yang bertujuan untuk

memperoleh keuntungan secara tidak sah yang dapat berupa uang, barang/harta, jasa, dan tidak membayar jasa, yang dilakukan oleh satu individu atau lebih dari pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, pegawai, atau pihak ketiga (BPK 2017). Akibatnya, pemeriksa menggunakan *professional judgement* dalam menentukan apakah suatu temuan ketidakpatuhan memenuhi kriteria *fraud* atau tidak. Kriteria yang digunakan oleh para pemeriksa pun berbeda-beda, seperti diungkapkan oleh partisipan R7, R8, dan R10 sebagai berikut.

“*Judgement* dan pembuktian kita di lapangan.” (R.8.18)

“Suatu temuan ketidakpatuhan dikategorikan *fraud* bila memenuhi unsur-unsur berikut: ada niat dari pihak yang harus bertanggung jawab, terjadi kerugian negara/daerah, jumlahnya nyata dan pasti, dan ada perbuatan melawan hukum” (R.7.6)

“Kalau selama ini yang paling mudah ya sepanjang ada kerugian daerah itu sudah indikasi *fraud*.” (R.8.12)

“Jadi menurut saya kepatuhan itu akan dikatakan *fraud* apabila dia memenuhi unsur-unsur *fraud*, apa sih? Yang pertama *hidden*..... dua, dia melanggar aturan. Ketiga, ada yang diuntungkan, ada yang dirugikan gitu, kalau sudah memenuhi itu ya sudah....” (R.10.10)

- b. BPK cenderung berhati-hati dalam menentukan temuan *fraud*

Beberapa pemeriksa mengungkapkan bahwa BPK cenderung sangat berhati-hati dalam menetapkan temuan *fraud*. Beberapa alasannya ialah masih terdapat dualisme ketegasan pendapat pimpinan BPK terhadap *fraud*. Sebagian pimpinan menyatakan bahwa *fraud* harus dinyatakan secara tegas sedangkan pimpinan yang lain masih ragu untuk menyatakan secara tegas. Selain itu terdapat kekhawatiran tuntutan hukum di masa depan atas temuan *fraud*. Kekhawatiran tersebut umumnya terkait dengan kekuatan bukti yang diperoleh pemeriksa di lapangan. Akibatnya, BPK cenderung menghindari istilah-istilah pemeriksaan yang dapat mengarah kepada *fraud* dalam penulisan temuan ketidakpatuhan. Misalnya, BPK cenderung tidak menggunakan istilah indikasi kerugian negara/potensi kerugian negara/kerugian negara dalam temuan pemeriksaan dan menggantinya dengan istilah kelebihan pembayaran.

- c. Kolusi membuat *fraud* sulit dideteksi/dibuktikan

Faktor kolusi dalam masalah *fraud* menyebabkan *fraud* sulit terdeteksi. Apalagi jika kolusi tersebut melibatkan pihak ketiga yang seringkali digunakan oleh pemeriksa BPK dalam mengonfirmasi suatu permasalahan ketidakpatuhan.

- d. Terdapat ancaman/bahaya dalam pemeriksaan *fraud* yang dialami pemeriksa

Faktor lain yang menyebabkan *fraud* semakin sulit dideteksi ialah faktor ancaman atau bahaya yang dialami oleh auditor. Beberapa auditor cenderung menghindari untuk mendalami permasalahan *fraud* manakala terdapat ancaman atau bahaya.

- e. Kemauan pemeriksa untuk mendeteksi *fraud* rendah  
Faktor kemauan pemeriksa untuk mendeteksi *fraud* juga menjadi kendala. Hal ini cukup mengejutkan karena seharusnya pemeriksa menjalankan perannya secara profesional sesuai dengan standar pemeriksaan. Beberapa alasan yang mungkin dapat dikaitkan dengan faktor ini ialah faktor keamanan sebagaimana telah diuraikan di atas dan faktor perlindungan kerja yang dijelaskan pada bagian berikutnya.

### **Program Pemeriksaan**

Mayoritas pemeriksa menyatakan bahwa program pemeriksaan telah dirancang untuk mendeteksi ketidakpatuhan dan program tersebut sudah cukup efektif. Namun, terdapat beberapa hal yang patut menjadi perhatian dengan perincian sebagai berikut.

- a. Program pemeriksaan bersifat generik/normatif/standar. Program pemeriksaan merupakan pedoman yang digunakan oleh pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan di lapangan. Program pemeriksaan tersebut seharusnya dirancang pada tahap perencanaan berdasarkan hasil pemeriksaan pendahuluan. Sayangnya, pada umumnya, pemeriksa hanya menyalin program pemeriksaan dari tim persiapan pemeriksaan (TPP) atau dari program pemeriksaan tahun-tahun sebelumnya.
- b. Pada umumnya, program pemeriksaan belum dirancang untuk mendeteksi *fraud*.
- c. Pada tahap perencanaan, program pemeriksaan standar seharusnya dimodifikasi oleh tim pemeriksa sesuai dengan kondisi *auditee*. Modifikasi tersebut juga perlu dilakukan agar program pemeriksaan dapat digunakan untuk mendeteksi *fraud* apabila terdapat risiko *fraud*. Namun, Pemeriksa cenderung tidak

memutakhirkan/memodifikasi program pemeriksaan dan tetap menggunakan program pemeriksaan standar.

Kondisi yang berbeda diungkapkan oleh beberapa partisipan yang menyatakan bahwa program pemeriksaan telah dirancang untuk mendeteksi *fraud*, baik secara langsung maupun melalui modifikasi atas program pemeriksaan standar berdasarkan hasil analisis *fraud risk assessment matrix* (FRAM) pada pemeriksaan pendahuluan. Hal ini menunjukkan bahwa terdapat variasi di lapangan. Sebagian tim pemeriksa sudah berusaha menyesuaikan program pemeriksaan sesuai dengan kondisi *auditee* berdasarkan hasil penilaian pada saat pemeriksaan pendahuluan dilaksanakan dan sebagian yang lainnya tidak melakukan tersebut.

### **Skill dan Pengalaman**

Agar dapat mendeteksi ketidakpatuhan dan *fraud*, *skill* dan pengalaman auditor mutlak diperlukan, termasuk kemampuan dalam menuangkan kondisi ketidakpatuhan/*fraud* dalam temuan pemeriksaan. Kekurangan dua kompetensi tersebut dapat menurunkan kemampuan deteksi pemeriksa. Khusus terkait dengan kemampuan menulis temuan pemeriksaan, apabila pemeriksa tidak memiliki kemampuan ini dapat mengakibatkan pembaca temuan, termasuk tim reviu opini, salah memahami kondisi riil yang dialami oleh *auditee*. Untuk menjembatani hal tersebut, mekanisme reviu berjenjang saat pemeriksaan di lapangan menjadi sangat penting, terutama bagi pemeriksa yang belum berpengalaman, agar kualitas pemeriksaan tetap terjaga.

### **Keterbatasan Jumlah Waktu dan Sumber Daya Manusia (SDM)**

Tidak dapat dipungkiri, masalah jumlah waktu dan SDM merupakan faktor penting dalam proses pemeriksaan, termasuk dalam upaya untuk mendeteksi ketidakpatuhan.

Kedua faktor tersebut dapat menentukan seberapa dalam dan luas pemeriksaan di lapangan, baik meliputi cakupan, sampel, dan jenis pengujian yang dapat dilakukan. Keterbatasan atas dua hal ini memaksa tim pemeriksa harus mampu mengatur dan merencanakan pemeriksaan dengan baik, di antaranya dengan menerapkan *risk based audit*.

Terkait dengan penentuan waktu pemeriksaan pada tahap perencanaan, pemeriksa BPK menyatakan bahwa penentuan waktu pemeriksaan, umumnya, tidak dilakukan melalui hasil analisis/penilaian yang memadai. Penentuan lama waktu pemeriksaan dilakukan dengan pendekatan alokasi anggaran sehingga lamanya waktu pemeriksaan tidak tergantung pada kondisi *auditee* melainkan pada alokasi anggaran yang tersedia.

### **Materialitas**

Dalam hal materialitas, terutama materialitas dalam temuan *fraud*, terdapat perbedaan pandangan di antara pemeriksa walaupun pada akhirnya para pemeriksa sepakat untuk memedomani *Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah* dalam penetapan materialitas. Beberapa pemeriksa menyatakan bahwa apabila terdapat temuan *fraud*, berapa pun nilainya seharusnya dianggap material. Hal tersebut mengacu pada *Juknis Penetapan Batas Materialitas* yang menyatakan bahwa tingkat ketaatan pemerintah terhadap peraturan perundang-undangan memiliki nilai kepentingan tinggi, sehingga pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan, seperti adanya transaksi yang berindikasi korupsi berapa pun nilai nominalnya, baik yang berdampak langsung maupun tidak langsung terhadap kewajaran laporan keuangan dapat mempengaruhi penilaian materialitas secara kualitatif. Selain itu, *Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan LKPD* juga menyatakan bahwa faktor kualitatif dipertimbangkan pemeriksa

dalam menentukan PM dan TM dengan melihat pengaruhnya pada kewajaran akun laporan keuangan, di antaranya ialah kecurangan yang dilakukan manajemen pada penyajian laporan keuangan. walaupun nilai kecurangan tersebut di bawah materialitas, hal tersebut secara kualitatif material jika manajemen dengan sengaja melakukan manipulasi untuk suatu tujuan tertentu. Sesuai dengan *fraud tree* yang dikembangkan oleh ACFE, kita mengetahui bahwa korupsi dan manipulasi laporan keuangan merupakan cabang dari *fraud*.

Di lain pihak, beberapa pemeriksa lainnya menyatakan bahwa suatu temuan *fraud* dinyatakan material apabila telah melebihi nilai TM yang telah ditetapkan pada saat pemeriksaan. Pernyataan ini mengacu pada juklak LKPD pada bagian lampiran IX.2 yang menyatakan bahwa atas suatu masalah ketidakpatuhan jika pemeriksa yakin terdapat unsur *fraud*, batas materialitas ditetapkan sebesar TM. Atas permasalahan ini, partisipan R1 menyatakan bahwa penetapan materialitas temuan *fraud* sebesar TM ialah agar terjadi keseragaman dan keadilan dalam penetapan opini pemeriksaan terutama dikaitkan dengan perbandingan nilai antara temuan *fraud* dan aset yang dikelola oleh pemerintah daerah. Selain itu, penetapan materialitas *fraud* sebesar TM juga memungkinkan BPK untuk dapat mempertanggungjawabkan dan membuktikan secara lebih akuntabel apabila terdapat tuntutan hukum di masa mendatang.

### **Pertimbangan Opini**

Pemeriksa BPK sangat berhati-hati dalam menetapkan opini atas LKPD. Apalagi jika terdapat suatu kondisi yang dapat mengakibatkan penurunan opini atas LKPD. Di antara wujud kehati-hatian tersebut ialah pemberian kelonggaran kepada *auditee* untuk menyelesaikan temuan, baik dengan pemulihan kerugian negara maupun dengan *action plan* lainnya. Di antara alasan pemulihan kerugian

negara dianggap dapat dipertimbangkan dalam proses perumusan opini ialah karena pada umumnya temuan ketidakpatuhan yang memiliki akibat kerugian negara/potensi kerugian negara tidak dinyatakan sebagai *fraud*, bahkan tidak dinyatakan sebagai kerugian negara/potensi kerugian negara melainkan sebagai kelebihan pembayaran.

### **Perlindungan Kerja & Stigma**

#### **Perlindungan Negatif**

Dalam poin kecurangan (*fraud*) telah disebutkan bahwa terdapat potensi ancaman dan bahaya yang dialami pemeriksa pada saat berhadapan dengan masalah *fraud*. Hal tersebut mengakibatkan sebagian pemeriksa merasa enggan mendalami temuan yang berindikasi

*fraud*. Keengganan tersebut semakin kuat manakala terdapat persepsi di antara para pemeriksa bahwa perlindungan kerja yang diberikan oleh BPK kepada para pemeriksanya juga kurang memadai. Sebenarnya BPK telah berusaha memberikan bantuan hukum melalui Subbagian Hukum yang ada di setiap kantor perwakilan, namun praktik bantuan hukum yang diberikan masih dirasakan kurang seragam/memadai. Namun demikian, sebagian partisipan menyatakan bahwa para pemeriksa seharusnya tetap bekerja secara profesional dalam segala kondisi dan bahwa potensi ancaman/bahaya yang dialami pemeriksa di lapangan merupakan risiko pekerjaan yang harus dihadapi.

## **5. SIMPULAN**

Penelitian ini menunjukkan bahwa memang terdapat hubungan antara tingkat kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan perundang-undangan dengan opini atas LKPD. Hubungan tersebut memiliki arah positif yang berarti bahwa semakin patuh pemerintah daerah, semakin baik opini atas LKPD yang diberikan oleh BPK. Namun, terdapat risiko pemeriksaan yang mungkin terjadi, baik dalam proses pelaksanaan maupun pelaporan pemeriksaan, termasuk dalam proses perumusan opini. Risiko-risiko yang mungkin muncul di antaranya ialah sebagai berikut.

- a. Risiko kegagalan mendeteksi masalah ketidakpatuhan dan *fraud*. Hal ini dapat disebabkan diantaranya karena perbedaan konsep terkait kriteria *fraud*, kegagalan dalam memutakhirkan program pemeriksaan, potensi ancaman/bahaya yang dialami auditor, dan kegagalan dalam mengurangi persepsi negatif pemeriksa atas perlindungan kerja.
- b. Risiko kesalahan dalam menetapkan opini. Hal ini dapat disebabkan diantaranya karena adanya risiko kegagalan dalam

mendeteksi masalah ketidakpatuhan dan *fraud* yang material. Selain itu, perbedaan konsep materialitas di antara para pemeriksa BPK juga dapat meningkatkan risiko kesalahan dalam menetapkan opini.

Dengan demikian, BPK perlu meningkatkan efektivitas penjaminan mutu pemeriksaan untuk meningkatkan kualitas pemeriksaan.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan, yaitu sampel wawancara untuk penelitian kualitatif hanya melibatkan pemeriksa dari tiga kantor perwakilan yang berasal dari pulau Jawa. Penelitian ini tidak melibatkan pemeriksa dari luar pulau Jawa yang bisa jadi mengalami kondisi yang berbeda. Selain itu, peneliti tidak melakukan wawancara terhadap personel dari Direktorat Utama Perencanaan, Evaluasi, dan Pengembangan Pemeriksaan Keuangan Negara dan Subbagian Hukum Perwakilan untuk melakukan konfirmasi, terutama terkait masalah pedoman/regulasi pemeriksaan internal BPK terkait *fraud* dan masalah perlindungan kerja bagi pemeriksa.

Berdasarkan temuan dalam penelitian ini, terdapat beberapa pengembangan penelitian yang dapat dilakukan sebagaimana diuraikan sebagai berikut.

- a. Penelitian terkait faktor-faktor apa saja yang seharusnya dipertimbangkan dalam penentuan waktu pemeriksaan LKPD.
- b. Jenis-jenis ancaman yang dialami oleh pemeriksa BPK dalam pemeriksaan LKPD, baik yang terkait dengan masalah *fraud* atau masalah lainnya.
- c. Bagaimana tingkat persepsi para pemeriksa BPK terhadap perlindungan kerja yang diberikan oleh BPK

## DAFTAR PUSTAKA

- BPK. (2017). *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta: BPK RI.
- BPK. (2016). *Panduan Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Jakarta: BPK RI.
- BPK. (2017). *Petunjuk Teknis Penilaian Risiko Pemeriksaan Keuangan*. Jakarta: BPK.
- Creswell, John W. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. USA: SAGE Publications Ltd.
- Ningsih, Sri. (2015). *The Antecedents of Non-Unqualified Opinions of Local Governments Financial Statements: A Study on Counties and Cities in East Java Province*. Asian Journal of Accounting Research 1 (2016) 16 – 27 Vol. 1 2016 Issue 1.
- Oseni, Abubakar Idris, Ehimi, Celestina Ojemen. (2012). *Existence and Nature of Audit Expectation Gap: Nigerian Perspective*. Asian Economic and Financial Review, Vol. 2, No. 8, pp. 1051-1063.
- Safitri, Ni Luh Ketut Antik dan Darsono. (2015). *Pengaruh Sistem Pengendalian Internal dan Temuan Kepatuhan Terhadap Opini Audit pada Pemerintah Daerah*. Diponegoro Journal of Accounting Volume 5, Number 1, Year 2015, Page 1-12. ISSN (Online): 2337-3806.
- Siegel, Gary, Helena Ramanauskas Marconi. (1989). *Behavioral Accounting*. Ohio: South-Western Publishing Co.
- Supriyono, R.A. (2015). *Akuntansi Keperilakuan*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Widodo, Oka Purnawan dan Sudarno. (2017). *Pengaruh Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Temuan Ketidakpatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Diponegoro Journal of Accounting Volume 6, Number 1, Year 2017, Page 1-9. ISSN (Online): 2337-3806.





FourA Secretariat  
Tunku Puteri Intan Safinaz School of Accountancy  
Universiti Utara Malaysia  
06010 UUM Sintok, Kedah, Malaysia  
Phone: (+60) 49287222 Fax: (+60) 49287216  
E-Mail: [admin@foura.org](mailto:admin@foura.org)  
Website: [www.foura.org](http://www.foura.org)

Our Ref: FOURA/NOA/2019/166  
Date: 15 August 2019

Abdullah Lathif Elbaaqy Habiby  
Faculty of Economics and Business  
Gadjah Mada University  
Indonesia

Dear Abdullah Lathif Elbaaqy Habiby,

#### **NOTIFICATION OF PAPER ACCEPTANCE**

Congratulations! On behalf of the 19<sup>th</sup> Asian Academic Accounting Association Annual Conference 2019 Organizing Committee, I am pleased to inform you that your submitted paper ID: 166, titled **Analysis of the Relationship Between the Level of Compliance of Local Governments with Legislation and Opinions on the Financial Statements of Local Governments** has been reviewed and accepted for the conference subjected to the reviewers' comments.

You are therefore requested to submit 'Camera-ready Paper' by October 15, 2019. When submitting the camera-ready paper, please make sure you strictly follow the format of our conference proceedings and **incorporate the reviewers' comments**, if any.

Please refer the paper format at [www.foura.org](http://www.foura.org) and the reviewers' comments, if any, at <http://www.foura.org/openconf/author/status.php>.

You may submit the camera-ready paper at <http://foura.org/openconf/author/upload.php>

Please be informed that papers without payment by November 1, 2019 will not be included in the proceedings. To facilitate online payment, please go to the following link <http://www.foura.org/index.php/conferences/18th-annual-conference/payment-registration>

As a reminder, the 19<sup>th</sup> Asian Academic Accounting Association Annual Conference 2019 will be held from 24<sup>th</sup> to 26<sup>th</sup> November 2019 at **Lotte Hotel Seoul, Korea**.

We look forward to seeing you at the conference. Once again, thank you very much for your interest in FourA Annual Conference 2019.

Yours sincerely,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Aidi Ahmi', is written over a light blue circular stamp.

**DR. AIDI AHMI**

Co-Chair

19<sup>th</sup> Asian Academic Accounting Association Annual Conference 2019

## TRANSFER OF COPYRIGHT AGREEMENT

*Must be signed and returned to the editor of the proceedings before the manuscript can be considered for publication*

The transfer of copyright from author to publisher must be clearly stated in writing to enable the publisher to assure maximum dissemination of the author's work. Therefore, the following agreement, executed and signed by the author, is required with each manuscript submission.

The article entitled **Analysis of the Relationship Between the Level of Compliance of Local Governments with Legislation and Opinions on the Financial Statements of Local Governments (Paper ID: 166)** is herewith submitted for publication in **The Proceedings of 19<sup>th</sup> Asian Academic Accounting Association Annual Conference 2019**.

It has not been published before, and it is not under consideration for publication in any other journals. It contains no matter that is scandalous, obscene, libellous, or otherwise contrary to law. When the article is accepted for publication, I, as the author, hereby agree to transfer to **Asian Academic Accounting Association (FourA)** all rights, including those pertaining to electronic forms and transmissions, under existing copyright laws, except for the following, which the author(s) specifically retain(s):

1. The right to make further copies of all or part of the published article for my use in classroom teaching;
2. The right to reuse all or part of this material in a compilation of my own works or in a textbook of which I am the author;
3. The right to make copies of the published work for internal distribution within the institution that employs me.

I agree that copies made under these circumstances will continue to carry the copyright notice that appeared in the original published work. I agree to inform my co-authors, if any, of the above terms. I certify that I have obtained written permission for the use of text, tables, and/or illustrations from any copyrighted source(s), and I agree to supply such written permission(s) to **Asian Academic Accounting Association (FourA)** upon request.



Signature

November 25th, 2019

Date

Abdullah Lathif E. Habiby

Name

Author/s: Abdullah Lathif Elbaaqy Habiby  
Irwan Taufiq Ritonga



## Proceedings of the 19th Asian Academic Accounting Association Annual Conference 2019

ISSN: 9-772460-509010

24-26 November 2019

Seoul, Korea.

Editors:

Aidi Ahmi, Siti Zabedah Saidin, Raja Haslinda Raja Mohd Ali, Saliza Abdul Aziz, Shahifol Arbi Ismail

Proceedings of the 19<sup>th</sup> Asian Academic Accounting Association (FourA)  
Annual Conference 2019  
24-26 November 2019, Seoul, Korea

## Table of Contents

Message from Editors Aidi Almi, Siti Zabedah Saidin, Raja Haslinda Raja Mohd Ali, Saliza Abdul Azizi, Shahiful Arbi Ismail.....	v
Institutional Investors and Financial Performance Among Malaysian Public Listed Companies Ahmad Firdhauz Zainul Abidin, Hafiza Aishah Hashim, Akmalia Mohamad Ariff.....	1
Youth Awareness towards Indirect Tax Reformation in Malaysia Roshaliza Taha, Wan Zuriati Wan Zakaria, Mohd Nazli Mohd Nor, Norsiah Ahmad.....	20
Earnings Quality and the Effect of Internal Monitoring Corporate Governance: Evidence from Indonesia Lidya Prima Surbakti, Hendrik Elisa Sutejo Samosir.....	26
Public Value, Spirit of Utopia, and Performance Accountability in Indonesian Local Government: A Grounded Theory Approach Rusdi Akbar, Christopher Clark Aditya Swara, Achmad Masyhadul Amin, Dwipa Indra Atmaja.....	36
Residual Accountability and the Paradoxical Value of Voluntary Accountability: Study in Indonesian Public Institutions Achmad Masyhadul Amin, Rusdi Akbar.....	51
The Use of Visual Analytics in Class Assignment: Singapore Charity Case Study Desi Arisandi.....	61
Stock Market Reaction to CEO Turnover after the 2008 Financial Crisis: Evidence from the Philippines and Indonesia Deske W. Mandagi, Ika Prayanthi.....	75
Experiential Learning in Accounting Education: What is Known, What Needs Knowing? Rafiuddin Ahmed.....	84
Determinants of Capital Structure of Malaysian SMEs Azhar Abdul Rahman.....	98
Analysis of Correlation Between Levels of Local Government Compliance with Legislation and Opinion on Local Government Financial Statements Abdullah Lathif Elbany Habiby, Irwan Taufiq Ritonga.....	108
The Domain of Forensic Accounting Services: Evidence from Australia Hashem Alsharafat, Claire Beattie, Gregory Jones, John Sands.....	118
The Roles of Costing and Cost Allocation in the New Public Service Regime in Australia Warwick Funnell, Rafiuddin Ahmed.....	121