

ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI OPINI HASIL PEMERIKSAAN BPK TERHADAP LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH PADA LIMA WILAYAH ADAT PAPUA

Suryo Handoko Putro¹

Julius Ary Mollet²

julius.mollet@feb.uncen.ac.id

Antonia Klara³

ABSTRAK

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui, menganalisis dan mendapatkan bukti empiris tentang pengaruh faktor kelemahan sistem pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, sistem pengendalian intern, kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, administrasi, ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan terhadap pemberian opini hasil pemeriksaan Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Pemerintah Kabupaten/Kota di lima wilayah adat Papua. Jenis penelitian ini adalah penelitian kausal yang bertujuan untuk menguji hipotesis dan merupakan penelitian yang menjelaskan fenomena dalam bentuk hubungan antar variabel. Jenis data yang digunakan adalah data sekunder yang bersumber dari publikasi BPK RI dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semesteran (IHPS) 2014 sampai dengan 2018. Populasi dalam penelitian ini sebanyak 30 LKPD. Metode pemilihan sampel dalam penelitian ini menggunakan pendekatan purposive sampling, yaitu pengambilan sampel berdasarkan pada pertimbangan subyektif peneliti disesuaikan dengan tujuan penelitian. Data dalam penelitian ini dianalisis dengan menggunakan metode analisis statistik deskriptif yang meliputi: uji asumsi klasik, analisis regresi linier berganda dan pemodelan, analisis koefisien determinasi, pengujian hipotesis dengan uji F dan uji t.

Kata Kunci: Sistem Pengendalian Intern, Kepatuhan, Opini BPK, LKPD, IHPS.

PENDAHULUAN

Reformasi manajemen keuangan negara di Indonesia diawali lahirnya paket peraturan perundang-undangan di bidang keuangan negara. Lahirnya regulasi ini sebagai babak baru bagi tata kelola keuangan negara dengan fokus utama semakin mengarahkan perhatian pada aspek partisipatif, transparansi serta aspek akuntabilitas. Kondisi memaksa banyak pihak untuk berupaya menerapkan sistem tata kelola organisasi pemerintahan dengan semangat baru dan lebih modern. Tata kelola organisasi tersebut memiliki unsur-unsur pemisahan kewenangan seperti pihak eksekutif diawasi ketat oleh legislatif, lembaga yudikatif yang dipisahkan dari unsur eksekutif, bank sentral yang dibentuk secara independen serta lembaga auditor negara, yaitu Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK) yang berdiri sendiri tanpa ada unsur lain yang dapat melakukan intervensi terhadap pelaksanaan tugas dan fungsinya.

Berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 23E, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, serta Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, tugas dan wewenang BPK adalah memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh pemerintah pusat, pemerintah daerah, lembaga negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Layanan Umum (BLU), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), dan lembaga atau badan lainnya yang mengelola keuangan negara.

¹ Alumni Magister Ilmu Ekonomi Jurusan Ilmu Ekonomi FEB Uncen

² Staf Pengajar Jurusan Ilmu Ekonomi FEB Uncen

³ Staf Pengajar Jurusan Ilmu Ekonomi FEB Uncen

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara pada Pasal 56 telah mengatur proses penyusunan laporan keuangan, yang meliputi: Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Arus KAS (LAK) dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Lebih lanjut, dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual pada Paragraf 26 telah mengatur Laporan keuangan pokok terdiri dari: Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (Laporan Perubahan SAL), Neraca, Laporan Operasional (LO), Laporan Arus KAS (LAK), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Laporan keuangan tersebut kemudian diserahkan kepada BPK untuk dilakukan pemeriksaan berdasarkan ketentuan perundang-undangan. Berdasarkan aturan tersebut, seluruh perangkat Negara, mulai dari pemerintah pusat, kementerian dan lembaga negara, pemerintah daerah, yang meliputi pemerintah provinsi, kabupaten dan kota diwajibkan menyampaikan laporan keuangannya kepada BPK untuk dilakukan pemeriksaan.

Setiap tahun anggaran pemerintah pusat mengalokasikan anggaran dalam bentuk dana transfer ke pemerintah daerah untuk membiayai pembangunan dan pelayanan pada masyarakat sebagai pemegang kedaulatan sepenuhnya. Dalam hal pengalokasian anggaran ke pemerintah daerah ini, (Mardiasmo, 2004) mengemukakan bahwa “Salah satu aspek dari pemerintahan daerah yang harus diatur secara hati-hati adalah masalah pengelolaan keuangan daerah dan anggaran daerah, karena anggaran daerah ini merupakan instrumen kebijakan yang utama bagi pemerintah daerah”. Pengelolaan keuangan daerah dimulai dari perencanaan penganggaran sampai pada penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD).

LKPD sebelum disampaikan kepada rakyat melalui lembaga perwakilan terlebih dahulu dilakukan pemeriksaan oleh Badan Pemeriksaan Keuangan mengenai semua hal yang material tentang informasi dalam laporan keuangan tersebut. Pada Pasal 4 ayat 2 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dinyatakan bahwa pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan. Pemeriksaan keuangan yang dimaksud adalah pemeriksaan yang dilaksanakan oleh, untuk dan atas nama Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK) dalam rangka memeriksa pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara, yang meliputi pendapatan dan belanja pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Nantinya, pada laporan hasil pemeriksaan keuangan akan dimuat opini atas laporan keuangan tersebut. Opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa (auditor) mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Pada penjelasan Pasal 16 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 dijelaskan bahwa opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria. Kriteria yang dimaksud adalah kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (adequate disclosures), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian internal. Merujuk pada Buletin Teknis 01 tentang Pelaporan Hasil Pemeriksaan atas laporan keuangan Pemerintah yang diatur dalam Keputusan BPK RI Nomor 4/K/I-XIII.2/9/2012 Paragraf 13 tentang jenis opini, terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan pemeriksa, yaitu wajar tanpa pengecualian (WTP), wajar dengan pengecualian (WDP), tidak wajar (TW) dan pernyataan menolak memberikan opini atau tidak memberikan pendapat (TMP).

Menurut Taylor (Christiawan, 2002) terdapat beberapa hal yang menyebabkan laporan keuangan perlu diaudit. Hal tersebut adalah : (1) informasi dalam laporan keuangan memiliki konsekuensi ekonomis yang substansial dalam pengambilan keputusan, (2) sebuah keahlian sering diperlukan dalam penyusunan dan verifikasi informasi dalam laporan keuangan, (3) pemakai laporan keuangan tidak bisa secara langsung melakukan verifikasi terhadap kualitas informasi dalam laporan keuangan. Informasi keuangan merupakan salah satu informasi yang digunakan untuk pengambilan keputusan ekonomis. Agar informasi tersebut dapat dipercaya maka laporan keuangan harus diaudit.

Pemeriksaan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara/daerah menjadi tugas pemeriksa eksternal negara yaitu Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK). BPK memiliki kedudukan strategis sebagai supreme auditor yang diamanatkan Pasal 23 Undang-Undang Dasar 1945,

tentang Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Pasal tersebut telah diamandemen menjadi satu bab tersendiri, yakni Bab VIII A tentang Badan Pemeriksa Keuangan, yang berisi tiga pasal, yaitu Pasal 23E, 23F, dan 23G. Pasal 23E berbunyi : (1) Untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri, (2) Hasil pemeriksaan keuangan negara diserahkan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, sesuai dengan kewenangannya, dan (3) Hasil pemeriksaan tersebut ditindaklanjuti oleh lembaga perwakilan dan/atau badan sesuai dengan Undang-Undang.

BPK Perwakilan Provinsi Papua didirikan tahun 2004, berdasarkan Surat Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 09/SK/1-VI11.3/5/2004 tanggal 25 Mei 2004. BPK Perwakilan Provinsi Papua adalah salah satu unsur Pelaksana BPK, yang berada di bawah Auditorat Keuangan Negara (AKN VI) dan bertanggung jawab kepada Anggota VI BPK melalui Auditor Utama Keuangan Negara VI (Tortama VI).

BPK Perwakilan Provinsi Papua merupakan satker Pelaksana BPK yang mempunyai tugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan daerah pada Pemerintah Provinsi Papua, dan Kabupaten/Kota di Provinsi Papua, serta Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) dan lembaga terkait di lingkungan entitas tersebut di atas, termasuk melaksanakan pemeriksaan yang dilimpahkan oleh AKN.

Fenomena domain pemberian opini audit WDP oleh BPK – RI juga terjadi atas LKPD Provinsi/Kabupaten/Kota di Papua. Dalam melaksanakan tugas pokok dan fungsinya, BPK RI Perwakilan Provinsi Papua telah melaksanakan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah provinsi dan kabupaten/kota di Papua (Sumber: BPK-RI Perwakilan Provinsi Papua 2019). Adapun hasil pemberian opini LKPD yang dilakukan oleh BPK Perwakilan Provinsi Papua sejak tahun 2016 sampai dengan 2018 kepada 30 entitas adalah sebagai berikut :

Tahun 2016, yang mendapatkan opini WTP sebanyak 9 entitas (30,00%), WDP sebanyak 10 entitas (33,330%), TW sebanyak 0 entitas (0,00%) dan TMP sebanyak 11 entitas (36,67%); Tahun 2017, yang mendapatkan opini WTP sebanyak 9 entitas (30,00%), WDP sebanyak 11 entitas (36,67%), TW sebanyak 0 entitas (0,00%) dan TMP sebanyak 10 entitas (30,00%); Tahun 2018, yang mendapatkan opini WTP sebanyak 11 entitas (36,67%), WDP sebanyak 11 entitas (36,67%) TW sebanyak 0 entitas (00.00%) dan TMP sebanyak 8 entitas (26,67%);

BPK RI memberikan opini atas 30 LKPD Provinsi/Kabupaten/Kota di Papua yang diperiksa pada tahun 2019 yaitu sebanyak 11 LKPD (36,67%) mendapatkan opini WTP terdiri dari Provinsi Papua, Kota Jayapura, Kabupaten Jayapura, Kabupaten Jayawijaya, Kabupaten Kerom, Kabupaten Yalimo, Kabupaten Kepulauan Yapen, Kabupaten Mimika, Kabupaten Nabire, Kabupaten Merauke dan Kabupaten Asmat. Sedangkan sisanya, yakni sebanyak 11 LKPD (36,67%) mendapatkan opini WDP dan sebanyak 8 LKPD (26,67%) mendapatkan opini TMP.

Lebih lanjut, fenomena atas Kabupaten di Provinsi Papua yang belum ada peningkatan opini atau predikat TMP dan Tidak Wajar yang diberikan oleh BPK disebabkan masih banyaknya jumlah kasus yang diungkapkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan dalam LKPD Kabupaten/Kota di Papua terkait belum optimalnya pemerintah kabupaten dalam menindaklanjuti rekomendasi BPK untuk memperbaiki kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan demi mewujudkan suatu pengelolaan keuangan daerah yang transparan dan akuntabel.

Banyak peneliti terdahulu yang telah mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi auditor didalam memberikan opini suatu audit, namun kebanyakan penelitian dilakukan pada sektor swasta, sedangkan penelitian opini audit pada sektor publik masih relatif sedikit. Beberapa penelitian opini audit pada sektor swasta diantaranya: (Januarti, 2009) menemukan variabel yang mempengaruhi pemberian opini audit going concern adalah variabel default, ln sales (size), lamanya perikatan (audit clienttenure), opini tahun sebelumnya (prior opinion) dan kualitas auditor (specialization). Astuti (2012) menemukan debt default, reputasi auditor dan audit lag berpengaruh terhadap pemberian opini going concern oleh auditor. Pada sektor publik, (Sunarsih, 2010) menemukan tingkat materialitas, pelanggaran SAP, kelemahan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh signifikan terhadap pemberian opini disclaimer, sedangkan (Lasena, 2012) menemukan tujuh faktor yang mempengaruhi opini disclaimer BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yaitu faktor sistem pengendalian internal (SPI), faktor perencanaan penganggaran, faktor standar akuntansi pemerintah (SAP), faktor pelaksanaan anggaran, faktor tindak

lanjut temuan, faktor regulasi, faktor manajemen aset.

Beberapa temuan penelitian di atas menunjukkan belum adanya keseragaman variabel maupun faktor-faktor yang mempengaruhi pemberian opini suatu audit, baik di sektor swasta maupun di sektor publik. BPK mengidentifikasi 3 faktor sistem pengendalian intern (SPI) yang mempengaruhi pemberian opini audit pada LKPD se-Indonesia, yakni 1) Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan; 2) Kelemahan sistem pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja dan 3) kelemahan struktur pengendalian intern. Disamping faktor SPI, opini audit pada LKPD Tahun 2011 juga dipengaruhi oleh ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang – undangan yang berdampak pada: 1) Kerugian daerah, 2) Potensi kerugian daerah; 3) Kekurangan penerimaan; 4) Administrasi; 5) Ketidakhematan, 6) Ketidakefisienan dan 7) Ketidakefektifan.

Fenomena faktor-faktor yang mempengaruhi pemberian opini oleh BPK terhadap LKPD Provinsi, dan Kabupaten/Kota di Papua, belum seragamnya variabel maupun faktor yang mempengaruhi pemberian opini suatu audit baik disektor swasta maupun di sektor publik, tidak ditemukan penelitian yang sama tentang faktor yang mempengaruhi pemberian opini baik disektor swasta maupun sektor publik dan hasil identifikasi BPK atas 3 faktor SPI dan 7 faktor kepatuhan yang mempengaruhi pemberian opini pada sebagian besar Kabupaten/Kota dan Provinsi Papua merupakan ide yang mendasari dilakukannya replikasi dalam penelitian ini dengan menetapkan judul penelitian: “Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Opini Hasil Pemeriksaan BPK dikawasan wilayah lima wilayah adat, Provinsi Papua”.

Adapun yang menjadi tujuan umum dilakukannya penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh faktor kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan (SAP), kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern terhadap pemberian opini audit oleh BPK atas LKPD Provinsi, dan Kabupaten/Kota di Papua. Sedangkan secara khusus, tujuan dilakukannya penelitian ini adalah sebagai berikut:

- 1) Untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi pemberian opini pemeriksaan pada lima wilayah adat di Papua.
- 2) Untuk menganalisis bagaimana kelemahan sistem pengendalian intern dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap pemberian opini audit oleh BPK atas LKPD Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua tahun 2014-2018.

METODE PENELITIAN

Lokasi Penelitian

Penelitian dilakukan di BPK Perwakilan Provinsi Papua, adapun alasan dipilihnya BPK Perwakilan Jayapura sebagai obyek penelitian adalah BPK Perwakilan Provinsi Papua adalah lembaga yang sah menurut hukum dalam melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah di wilayah Provinsi Papua.

Ruang lingkup dalam penelitian ini dibatasi pada 2 variabel independen yang diperkirakan berpengaruh terhadap pemberian opini audit oleh BPK RI atas LKPD Provinsi, Kabupaten/Kota di Papua yaitu: 1) Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (X1); 2) Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan (X2); dan 1 variabel dependen yaitu Pemberian opini atas LHP (Y).

Populasi dan Sampel

Populasi adalah keseluruhan obyek penelitian. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah LKPD Provinsi/Kabupaten/Kota se-Papua yang berjumlah 30 LKPD. Populasi penelitian dapat dilihat pada Tabel berikut.

Sampel adalah sebagian atau wakil dari populasi yang diteliti. Dalam penelitian ini sampel diambil dengan menggunakan metode *purposive sampling* yaitu pengambilan sampel yang berdasarkan pertimbangan subektif peneliti dan disesuaikan dengan tujuan penelitian. Dengan pertimbangan di atas, maka sampel yang diambil dalam penelitian ini harus memenuhi kriteria-kriteria sebagai berikut

- Merupakan Provinsi dan Kabupaten/Kota yang berada di wilayah administratif Pemerintahan Provinsi Papua sepanjang tahun amatan 2014 hingga 2018.
- Menyajikan LKPD lengkap dari sepanjang tahun amatan 2014 hingga 2018 dan harus sudah diaudit BPK Perwakilan Papua.

Hasil eksplorasi dokumentasi BPK dalam IHPS 2014 - 2018 ditemukan 12 LKPD yang memenuhi ketiga kriteria di atas, atau dengan jumlah unit analisis 12 LKPD x 5 = 60 unit analisis. Adapun distribusi LKPD sampel dimaksud ditunjukkan pada Tabel berikut ini:

Tabel 1.
Distribusi Sampel Penelitian

No	Entitas	Wilayah Adat	Opini Atas LKPD				
			2014	2015	2016	2017	2018
1	Kab. Sarmi	Mamta	TMP	TMP	TMP	TMP	TMP
2	Kab. Mamberamo Raya	Mamta	TMP	TMP	TMP	TMP	TMP
3	Kab. Waropen	Saereri	TMP	TMP	TMP	TMP	TMP
4	Kab. Biak Numfor	Saereri	TW	TMP	TMP	TMP	TMP
5	Kab. Mappi	Anim Ha	TMP	TMP	TMP	TMP	TMP
6	Kab. Boven Digoel	Anim Ha	TMP	TMP	TMP	TMP	TMP
7	Kab. Dogiyai	Meepago	TMP	TMP	TMP	WDP	WDP
8	Kab. Paniai	Meepago	TMP	WDP	WDP	WDP	WDP
9	Kab. Deiyai	Meepago	TMP	TMP	TMP	WDP	WDP
10	Kab. Yahukimo	La Pago	TMP	WDP	WDP	WDP	WDP
11	Kab. Mamberamo Tengah	La Pago	TMP	TMP	TMP	TMP	TMP
12	Kab. Tolikara	La Pago	TMP	TMP	TMP	TMP	TMP

Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder, yaitu data yang berasal dari publikasi BPK RI dalam IHPS 2014 hingga 2018. Data sekunder dalam penelitian ini berdimensi *timeseries cross-section (pooled data)*, yakni 5 tahun 12 LKPD Kabupaten di Provinsi Papua. Data sekunder dimaksud meliputi jumlah kasus: 1) Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dengan tiga indikator yakni kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan; kelemahan sistem pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja; dan kelemahan struktur pengendalian intern; 2) Ketidapatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan dengan tujuh indikator yakni kerugian daerah; potensi kerugian daerah; kekurangan penerimaan; administrasi; ketidakhematan; ketidakefisienan; dan ketidakefektifan. Adapun data-data sekunder dalam penelitian bersumber dari dokumentasi BPK-RI, serta sumber-sumber lain yang relevan.

Metode Pengumpulan Data dan Pengukuran Variabel

Metode pengumpulan data yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah metode dokumentasi, yaitu metode yang digunakan dengan cara mencari data mengenai hal-hal atau variabel yang diteliti berupa Buku Pedoman Pemeriksaan LKPD yang ditetapkan dengan Surat Keputusan BPK RI Nomor 3/K/I-XIII.2/3/2016, Petunjuk Teknis Penyusunan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester yang ditetapkan dengan Surat Keputusan BPK RI Nomor 2/K/I-XIII.2/5/2011, Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Papua Tahun 2014 – 2018, dan artikel terkait lainnya yang telah dipublikasikan.

Berdasarkan Kerangka Pikir Penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi pemberian opini audit oleh BPK RI terhadap LKPD Provinsi, Kabupaten/Kota di Papua sebagaimana diilustrasikan pada tabel berikut dapat diidentifikasi variabel yang digunakan dalam penelitian ini meliputi 2 variabel bebas dan satu variabel terikat. Berikut disajikan metode pengukuran variabel-variabel tersebut pada tabel berikut.

Tabel 2.
Metode Pengukuran Variabel

Variabel	Parameter	Skala Pengukuran
• Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (X1)	Jumlah Kasus	Skala Numerik
• Ketidapatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan (X2)	Jumlah Kasus	Skala Numerik
• Pemberian opini atas LHP (Y)	Scoring	Skala Numerik

Metode Analisis Data

Model dan teknik analisis data dalam penelitian ini menggunakan pendekatan regresi linier berganda (*Multiple Regression Analysis*). Analisis regresi linier berganda digunakan untuk menganalisis pengaruh lebih dari satu variabel independen terhadap variabel dependen. Untuk keabsahan hasil analisis regresi berganda terlebih dahulu dilakukan uji kualitas instrumen pengamatan, uji normalitas data dan uji asumsi klasik. Pengolahan data menggunakan *software* SPSS (*Statistical Package for Sosial Sciense*). Model analisis regresi linier berganda dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \text{Log}\beta_1 X_1 + \text{Log}\beta_2 X_2$$

Di mana:

- α : Konstanta
- β : Koefisien regresi
- Y : Opini Audit
- X_1 : Kelemahan Sistem Pengendalian Intern
- X_2 : Ketidapatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan
- e : *Error*

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pemberian Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Pada Lima Wilayah Adat Papua.

Komposisi Pegawai

Pada penelitian ini peneliti mengambil data berdasarkan publikasi BPS “Papua dalam angka” tahun 2019, pada tahun 2018 kabupaten pada lima wilayah adat tersebut memiliki komposisi sebagai berikut:

Tabel 3
Komposisi Pegawai Per Kabupaten

No	Kabupaten	Golongan PNS/ASN				Total
		I	II	III	IV	
	Meepago					
1	Deiyai	14	571	608	119	1.312
2	Dogiyai	64	928	695	155	1.842
3	Paniai	104	1.077	1.025	180	2.386
	Mamta					
4	Sarmi	60	765	902	137	1.864
5	Mebramo raya	29	811	542	82	1.464
	Saereri					
6	Biak	169	1.709	2.085	419	4.382
7	Waropen	113	954	810	172	2.049

	Anim Ha					
8	Boven Digoel	57	750	1.016	204	2.027
9	Mappi	254	1.194	1.116	239	2.803
	La Pago					
10	Tolikara	208	1.307	729	81	2.325
11	Yahukimo	237	741	1.304	146	2.428
12	Memberamo Tengah	36	894	687	62	1.679

Tantangan dan Hambatan

Anim Ha. Dalam hal ini peneliti mengambil kendala yang dapat menjadi hambatan dalam mewujudkan pencapaian opini WTP pada Kabupaten Mappi. Selama kurun waktu 2014 s.d. Kabupaten Mappi selalu memperoleh opini TMP atas Laporan keuangannya. Dalam Catatan atas Laporan Keuangan Kabupaten Mappi TA 2018, Kabupaten Mappi mengidentifikasi Hambatan Dan Kendala Yang Ada Dalam Pencapaian Anggaran Yang Telah Ditetapkan. Sebagai penyelenggara negara di daerah, maka Pemerintah Kabupaten Mappi memahami bahwa dalam penyelenggaraan pemerintahan pembangunan dan kemasyarakatan yang bertujuan meningkatkan kesejahteraan dan kapasitas masyarakat, memperluas kesempatan kerja dan berusaha, serta meningkatkan ketahanan dan daya saing perekonomian daerah, masih menghadapi tantangan pokok terutama pada: a. Kualitas pendidikan dan kesehatan masyarakat yang relatif rendah; b. Masih tingginya pengangguran terbuka; c. Masih rendahnya derajat kesehatan masyarakat; d. Belum tersedianya dokumen penataan dan pemanfaatan ruang; e. Rendahnya produktivitas pertanian dan perikanan dalam arti luas dan belum terkelolanya sumber daya alam dan potensi SDM secara optimal; f. Keterbatasan penyediaan dan penanganan sarana prasarana dasar; serta belum optimalnya sistem jaringan transportasi terpadu yang dapat membuka akses keterisolasian wilayah.

Mee Pago. Dalam hal ini peneliti mengambil kendala yang dapat menjadi hambatan dalam mewujudkan pencapaian opini WTP pada Kabupaten Paniai. Kabupaten Paniai memperoleh opini TMP pada tahun 2014 dan WDP pada kurun waktu 2015 s.d. 2018 atas Laporan keuangannya. APBD yang baik yaitu APBD yang digunakan untuk sebesar-besar kemakmuran dan kesejahteraan rakyat/masyarakat. Dalam Catatan atas Laporan Keuangan Kabupaten Paniai TA 2018 mengidentifikasi hambatan dan kendala yang ada dalam pencapaian anggaran yang telah ditetapkan. Untuk pelaksanaan program dan kegiatan pembangunan maupun dalam pelayanan kepada masyarakat, terdapat berbagai keterbatasan, hambatan dan kendala yang dihadapi antara lain: a. Kapasitas kelembagaan dan aparatur daerah yang masih rendah, keterbatasan sumberdaya, baik sumber daya keuangan maupun sumber daya manusia; b. Keterbatasan sarana dan prasarana; c. Peraturan daerah belum sepenuhnya mendukung pelaksanaan kegiatan pembangunan; d. Pelayanan Publik yang belum menjangkau seluruh lapisan masyarakat; e. Terbatasnya sumber dana untuk mendukung kegiatan pembangunan.

Mamta. Dalam hal ini peneliti mengambil kendala yang dapat menjadi hambatan dalam mewujudkan pencapaian opini WTP pada Kabupaten Mamberamo Raya. Kabupaten Mamberamo raya selalu memperoleh opini TMP pada tahun 2014 s.d. 2018 atas Laporan keuangannya. Dilihat dari segi anggaran, pencapaian target yang telah ditetapkan pada Tahun 2018 ini cukup baik, hal ini dapat dilihat dari Realisasi target Pendapatan sebesar 94,40% dan target pencapaian Belanja sebesar 90,63%. Namun demikian masih terdapat hambatan dan kendala sebagai berikut: a. Kendala transportasi darat sangat terbatas yang menghubungkan antar Distrik dan biaya Transportasi Udara yang sangat tinggi; b. Kendala kekurangan Infrastruktur Trnasfortasi; c. Kendala kualitas dan kuantitas Sumber Daya Manusia yang belum merata di setiap SKPD dalam hal pengelolaan keuangan.

Saereri. Dalam hal ini peneliti mengambil kendala yang dapat menjadi hambatan dalam mewujudkan pencapaian opini WTP pada Kabupaten Waropen. Kabupaten Waropen memperoleh opini TMP pada tahun 2014 s.d. 2018 atas Laporan keuangannya. APBD yang baik yaitu APBD yang digunakan untuk sebesar-besar kemakmuran dan kesejahteraan rakyat/masyarakat. Dalam Catatan atas Laporan Keuangan Kabupaten Waropen TA 2018 mengidentifikasi hambatan dan kendala yang ada dalam pencapaian anggaran yang

telah ditetapkan. Pencapaian target yang telah ditetapkan pada Tahun Anggaran 2018 ini cukup baik, hal ini dapat dilihat dari Realisasi target Pendapatan sebesar 101,66 % dan realisasi target Belanja sebesar 100,36%. Namun demikian masih terdapat hambatan dan kendala sebagai berikut: a. Kendala transportasi darat sangat terbatas yang menghubungkan antar Distrik dan sangat tergantung pada transportasi udara dan air; b. Kendala kualitas dan kuantitas Sumber Daya Manusia yang belum merata di setiap OPD dalam hal pengelolaan keuangan.

Lapago. Dalam hal ini peneliti mengambil kendala yang dapat menjadi hambatan dalam mewujudkan pencapaian opini WTP pada Kabupaten Mamberamo Tengah. Kabupaten Mamberamo Tengah memperoleh opini TMP pada tahun 2014 s.d. 2018 atas Laporan keuangannya. APBD yang baik yaitu APBD yang digunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran dan kesejahteraan rakyat/masyarakat. Dalam Catatan atas Laporan Keuangan Kabupaten Mamberamo Tengah TA 2018 mengidentifikasi hambatan dan kendala yang ada dalam pencapaian anggaran yang telah ditetapkan. Pencapaian target yang telah ditetapkan pada Tahun 2018 ini cukup baik, hal ini dapat dilihat dari realisasi target pendapatan sebesar 101,76% dan target penyerapan belanja dan transfer sebesar 96,70%, namun demikian dalam pelaksanaannya masih terdapat hambatan dan kendala sebagai berikut: a. Kendala transportasi darat sangat terbatas yang menghubungkan antar distrik dan sangat tergantung pada transportasi udara; b. Kendala dalam hal stabilitas politik dan keamanan pada saat proses pergantian pimpinan daerah sehingga berpengaruh pada aktifitas roda pemerintahan; c. Kendala SDM dan disiplin bendahara pengeluaran dalam hal penyajian laporan pertanggungjawaban keuangan; d. Pelaporan dan pertanggungjawaban SPJ pada masing-masing OPD masih butuh bimbingan khusus dan pengawasan oleh Inspektorat sangat diharapkan demi keberhasilan penyampaian laporan yang akurat dan dapat dipertanggungjawabkan; e. Pengelolaan asset sangat terbatas, mulai dari pengarsipan, inventarisasi sampai ke pembukuan asset sangat minim pencatatan.

Berdasarkan uraian dari lima wilayah adat tersebut dapat diketahui bahwa terdapat dua masalah utama yang dihadapi oleh kabupaten pada lima wilayah adat di Papua yaitu Masalah SDM yang terbatas dalam segi kualitas dan kedisiplinan terjadi di kabupaten pada lima wilayah adat Papua dan masalah infrastruktur, sarana dan prasarana yang masih sangat terbatas.

Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Dan Ketidapatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan Berpengaruh Dalam Pemberian Opini Audit Oleh BPK atas LKPD Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua

Penelitian yang dilakukan terhadap dua variabel independen yaitu Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (X1) dan Ketidapatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan (X2) berdasarkan banyaknya jumlah kasus yang terjadi sepanjang tahun pengamatan sejak 2014 sampai dengan 2018. Rincian selengkapnya dapat dilihat dalam Lampiran 1. Hasil penelitian dapat dijelaskan sebagai berikut.

Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (X1).

Berdasarkan Surat Keputusan BPK RI Nomor 2/K/I-XIII.2/5/2011 tentang Petunjuk Teknis Penyusunan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester bahwa Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dibagi menjadi 3 indikator permasalahan yaitu Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan, Kelemahan Sistem Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja serta Kelemahan Struktur Pengendalian Intern. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dari 12 Kabupaten yang menjadi sampling dalam penelitian diketahui jumlah kasus yang terjadi sebanyak 1080 kasus dimana:

- a. Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan memberikan kontribusi tertinggi kedua sebanyak 382 kasus (35,37%). Dalam Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan diketahui bahwa kasus tertinggi terjadi di Kabupaten Waropen sebanyak 13 kasus pada tahun 2017, sedangkan rata-rata kasus yang terjadi sepanjang tahun 2014 sampai dengan 2018 sebanyak 6 kasus;

- b. Kelemahan Sistem Pelaksanaan Anggaran dan Belanja memberikan kontribusi tertinggi sebanyak 460 kasus (42,59%). Dalam Kelemahan Sistem Pelaksanaan Anggaran dan Belanja diketahui bahwa kasus tertinggi terjadi di Kabupaten Dogiyai sebanyak 16 kasus pada tahun 2017, sedangkan rata-rata kasus yang terjadi sepanjang tahun 2014 sampai dengan 2018 sebanyak 8 kasus; dan
- c. Kelemahan Struktur Pengendalian Intern memberikan kontribusi terendah sebanyak 238 kasus (22,04%). Dalam Kelemahan Struktur Pengendalian Intern diketahui bahwa kasus tertinggi terjadi di Kabupaten Tolikara sebanyak 10 kasus pada tahun 2018, sedangkan rata-rata kasus yang terjadi sepanjang tahun 2014 sampai dengan 2018 sebanyak 4 kasus.

Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan (X2)

Berdasarkan Surat Keputusan BPK RI Nomor 2/K/I-XIII.2/5/2011 tentang Petunjuk Teknis Penyusunan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester bahwa Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan terbagi menjadi 7 indikator permasalahan yaitu Kerugian Daerah, Potensi Kerugian Daerah, Kekurangan Penerimaan, Administrasi, Ketidakhematan, Ketidakefisienan dan Ketidakefektifan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dari 12 Kabupaten yang menjadi sampling dalam penelitian diketahui jumlah kasus yang terjadi sebanyak 702 kasus dimana:

- a. Kerugian Daerah memberikan kontribusi tertinggi sebanyak 321 kasus (34,55%). Dalam kasus Kerugian Daerah diketahui bahwa kasus tertinggi terjadi di Kabupaten Yahukimo sebanyak 16 kasus pada tahun 2015, sedangkan rata-rata kasus yang terjadi sepanjang tahun 2014 sampai dengan 2018 sebanyak 5 kasus;
- b. Potensi Kerugian Daerah memberikan kontribusi sebanyak 49 kasus (5,27%). Dalam kasus Potensi Kerugian Daerah diketahui bahwa kasus tertinggi terjadi di Kabupaten Mappi sebanyak 7 kasus pada tahun 2014, sedangkan rata-rata kasus yang terjadi sepanjang tahun 2014 sampai dengan 2018 sebanyak 1 kasus;
- c. Kekurangan Penerimaan memberikan kontribusi sebanyak 98 kasus (10,55%). Dalam kasus Kekurangan Penerimaan diketahui bahwa kasus tertinggi terjadi di Kabupaten Tolikara sebanyak 7 kasus pada tahun 2015 sedangkan rata-rata kasus yang terjadi sepanjang tahun 2008 sampai dengan 2015 sebanyak 2 kasus;
- d. Administrasi memberikan kontribusi sebanyak 455 kasus (48,15%). Dalam kasus Administrasi diketahui bahwa kasus tertinggi terjadi di Kabupaten Tolikara sebanyak 14 kasus pada tahun 2015, sedangkan rata-rata kasus yang terjadi sepanjang tahun 2014 sampai dengan 2018 sebanyak 8 kasus;
- e. Ketidakhematan memberikan kontribusi sebanyak 2 kasus (0,22%). Dalam kasus Ketidakhematan diketahui terjadi di Kabupaten Memberamo Raya dan Deiyai pada tahun 2014;
- f. Ketidakefisienan memberikan kontribusi terendah sebanyak 0 kasus (0,00%); dan
- g. Ketidakefektifan memberikan kontribusi sebanyak 4 kasus (0,43%). Dalam kasus Ketidakefisienan diketahui bahwa kasus tertinggi terjadi di Kabupaten Yahukimo sebanyak 3 kasus pada tahun 2014, sedangkan rata-rata kasus yang terjadi sepanjang tahun 2014 sampai dengan 2018 sebanyak 0,13 kasus.

Berdasarkan uraian diatas menunjukkan bahwa Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan berpengaruh terhadap pemberian opini oleh BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten di Papua. Pengaruh terbesar dalam Kelemahan Sistem Pengendalian Intern terjadi pada kasus Kelemahan Sistem Pelaksanaan Anggaran dan Belanja sebesar 42,59%, sedangkan dalam Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan yang memberikan pengaruh terbesar pada kasus Administrasi sebesar 48,98%.

Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (X1) dan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan (X2) Terhadap Pemberian opini atas LHP (Y)

Hasil analisis regresi linier berganda yang dilakukan dengan menggunakan SPSS 20 adalah sebagai berikut.

Tabel 4.
Koefisien Regresi

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	33.692	48.783		-.691	.561
Log KELEMAHAN SPI X ₁	-.017	.161	-.087	-.106	.925
Log KEPATUHAN UU X ₂	-.070	.094	-.613	-.743	.535

Sumber: data diolah, 2017

Adapun hasil analisis regresi linier berganda tersebut diilustrasikan melalui persamaan berikut ini:

$$Y = 33.692 - \text{Log } 0.017X_1 - \text{Log } 0.070X_2$$

Persamaan di atas menginterpretasikan bahwa opini audit BPK-RI atas LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Papua diestimasi memiliki nilai konstanta yang positif, yakni 33.692 tanpa dipengaruhi oleh varians faktor Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan.

Faktor Kelemahan Sistem Pengendalian Intern diestimasi berpengaruh negatif terhadap opini audit yang diberikan BPK-RI atas LKPD Kabupaten di Provinsi Papua, hal ini terlihat dari nilai koefisien regresi faktor Kelemahan Sistem Pengendalian Intern yang bertanda negatif sebesar -0.017, yang berarti setiap penambahan 1 kasus Kelemahan Sistem Pengendalian Intern, diestimasi dapat menurunkan bobot pemberian opini audit sehingga menurunkan pendapat yang diberikan BPK-RI atas LKPD Kabupaten di Provinsi Papua sebesar 0.017.

Faktor Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan diestimasi berpengaruh negatif terhadap opini audit yang diberikan BPK-RI atas LKPD Kabupaten di Provinsi Papua, hal ini terlihat dari nilai koefisien regresi faktor Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan yang bertanda negatif sebesar -0.070, yang berarti setiap penambahan 1 kasus Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan, diestimasi dapat menurunkan bobot pemberian opini audit sehingga menurunkan pendapat yang diberikan BPK-RI atas LKPD Kabupaten di Provinsi Papua sebesar 0.070.

Dengan demikian hasil analisis menunjukkan bahwa semakin banyak kasus yang terjadi pada Sistem Pengendalian Intern maka semakin lemah Sistem Pengendalian Intern sehingga dapat menurunkan pendapat yang diberikan BPK atas LKPD Kabupaten di Papua. Hal tersebut juga berlaku pada Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan dimana semakin banyak kasus terjadi maka dapat menurunkan pendapat yang diberikan BPK atas LKPD Kabupaten di Papua.

Tabel 5.
Hasil Analisis Koefisien Determinasi

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.555 ^a	.308	-.383	3.52859

a. Predictors: (Constant), X₂, X₁

Sumber: data diolah, 2020

Tabel di atas menjustifikasi bahwa faktor Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan memiliki kekuatan sebesar 30,8% didalam menjelaskan opini audit yang diberikan BPK-RI atas LKPD Kabupaten di Provinsi Papua, dan

sisanya sebesar 69,2% lagi, opini audit yang diberikan BPK-RI atas LKPD Kabupaten di Provinsi Papua dipengaruhi varians variabel lain yang belum diungkap dalam penelitian.

Pembahasan

Penelitian ini mengkaji tentang faktor-faktor yang mempengaruhi opini audit yang diberikan oleh BPK-RI atas LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Papua. Hasil pemberian Opini oleh BPK-RI atas LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Papua sejak tahun 2014-2018 menunjukkan ketidakkonsistenan dari beberapa Pemerintah Daerah dalam pengelolaan keuangan Negara/daerah.

Hal ini menunjukkan bahwa dalam Pemberian Opini Atas Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas LKPD Kabupaten di Provinsi Papua, BPK juga melakukan penilaian atas kondisi-kondisi lain yang juga memiliki pengaruh langsung terhadap kualitas LKPD suatu daerah. Kondisi-kondisi umum yang juga turut mempengaruhi hasil pemeriksaan pada Kabupaten di Provinsi Papua adalah sebagai berikut:

- 1) Untuk temuan ketidakpatuhan, jika pemeriksa yakin bahwa tindakan melanggar hukum yang dilakukan oleh entitas mempunyai dampak material terhadap laporan keuangan, dan pelanggaran tersebut belum dipertanggungjawabkan/dikoreksi dan belum diungkapkan secara memadai, pemeriksa harus menyatakan pendapat WDP atau TW, tergantung pada tingkat materialitas dan dampak pelanggaran tersebut pada laporan keuangan (*pervasiveness*).
- 2) Jika pemeriksa dihalangi atau tidak dapat memperoleh bukti yang cukup untuk mengevaluasi apakah dampak tersebut telah atau akan memiliki dampak material terhadap laporan keuangan, pemeriksa dapat memberikan pendapat WDP atau TMP atas laporan keuangan, tergantung pada besarnya pos atau kemungkinan dampaknya (*pervasiveness*) terhadap laporan keuangan secara keseluruhan.
- 3) Untuk temuan pengendalian, jika terdapat pengendalian intern yang lemah mengakibatkan catatan akuntansi yang tidak lengkap dan/atau dokumen yang tersedia tidak memadai dan/atau sistem tidak menghasilkan data akuntansi yang valid. Hal tersebut merupakan kondisi yang tidak memungkinkan pemeriksa melaksanakan prosedur pemeriksaan secara memadai, sehingga dapat mengakibatkan pemeriksa memberikan opini WDP karena pembatasan lingkup (jika material tetapi tidak *pervasive*) atau opini TMP (jika material dan *pervasive*).

Berdasarkan hasil penelitian ini juga, terdapat indikasi bahwa pengelolaan keuangan daerah di Provinsi Papua secara keseluruhan masih belum transparan dan akuntabel sehingga masih terdapat pemerintah daerah yang mendapatkan opini Tidak Menyatakan Pendapat. Tidak transparan dan akuntabelnya pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan daerah ditunjukkan dari banyaknya kasus Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan yang telah diungkap dalam hasil penelitian dimana Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan, Kelemahan Sistem Pelaksanaan Anggaran dan Belanja, Kerugian Daerah dan Administrasi memberikan pengaruh terbesar dalam pemberian opini oleh BPK atas LKPD Kabupaten/Kota.

Dari hasil penelitian ini ditemukan juga bahwa faktor Kelemahan Sistem Pengendalian Intern diestimasi berpengaruh negatif terhadap opini audit yang diberikan BPK-RI atas LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Papua, hal ini terlihat dari nilai koefisien regresi faktor Kelemahan Sistem Pengendalian Intern yang bertanda negatif sebesar -0.017, yang berarti setiap penambahan 1 kasus Kelemahan Sistem Pengendalian Intern, diestimasi dapat menurunkan bobot opini sehingga menurunkan pendapat yang diberikan BPK-RI atas LKPD Kabupaten di Provinsi Papua sebesar 0.017.

Dengan demikian, semakin banyak kasus terkait Sistem Pengendalian Intern maka semakin lemah Sistem Pengendalian Intern yang dimiliki oleh Pemerintah Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua sehingga berpengaruh terhadap penurunan opini yang diberikan oleh BPK atas LKPD Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Taufikurrahman (2014), bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, kelemahan struktur pengendalian intern, kerugian daerah, potensi kerugian daerah, ketidakhematan, dan ketidakefektifan secara simultan dan parsial berpengaruh signifikan terhadap pemberian opini audit oleh BPK RI.

Sehubungan dengan SPI, BPK RI dalam Surat Keputusan BPK RI Nomor 2/K/I-XIII.2/5/2011 tentang Petunjuk Teknis Penyusunan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester mengidentifikasi tiga indikator kelemahan SPI yang mempengaruhi pemberian opini atas penyajian Laporan Keuangan, yakni:

1. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, yaitu kelemahan sistem pengendalian yang terkait dengan kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan.
2. Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, yaitu kelemahan pengendalian yang terkait dengan pemungutan dan penyetoran penerimaan Negara/daerah/perusahaan serta pelaksanaan program/kegiatan pada entitas yang diperiksa.
3. Kelemahan struktur pengendalian intern, yaitu kelemahan yang terkait dengan ada/tidak adanya struktur pengendalian intern atau efektivitas struktur pengendalian intern yang ada dalam entitas yang diperiksa.

Kondisi diatas pada dasarnya terjadi karena beberapa permasalahan Sistem Pengendalian Intern yang dialami oleh Pemerintah Daerah. Adapun permasalahan sistem pengendalian intern pada pemerintah daerah di Indonesia adalah sebagai berikut:

Tabel 6.
Permasalahan Sistem Pengendalian Intern
Pada Pemerintah Daerah Tahun 2018

Permasalahan	Jumlah Permasalahan	Jumlah Entitas
Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan		
• Pencatatan belum dilakukan atau tidak akurat	938	475 pemda
• Proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan	603	338 pemda
• Sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai	252	197 pemda
• Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan lainnya	33	30 pemda
Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja		
• Penyimpangan terhadap peraturan tentang pendapatan dan belanja	950	423 pemda
• Perencanaan kegiatan tidak memadai	680	410 pemda
• Pelaksanaan kebijakan mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan	478	305 pemda
• Lain-lain kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja	645	360 pemda
Kelemahan struktur pengendalian intern		
• SOP belum disusun	546	297 pemda
• SOP belum berjalan optimal	528	351 pemda
• Satuan Pengawas Internal tidak optimal	183	122 pemda
• Lain-lain permasalahan kelemahan struktur pengendalian intern	22	21 pemda

Terhadap permasalahan Sistem Pengendalian Intern tersebut, sesuai dengan pengungkapan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) maka BPK merekomendasikan kepala daerah untuk memerintahkan pejabat/pegawai yang bertanggung jawab antara lain untuk:

1. Memerintahkan pejabat yang bertanggung jawab agar membuat laporan keuangan sesuai dengan peraturan, memberikan pelatihan dan pembinaan pemahaman akuntansi dan pelaporan keuangan.
2. Mengidentifikasi kelemahan dan menyempurnakan sistem informasi dan menyusun/merevisi kebijakan akuntansi.
3. Memerintahkan TAPD untuk lebih cermat dalam melakukan penyusunan dan verifikasi usulan anggaran pendapatan dan belanja.
4. Menyusun kebijakan/SOP yang diperlukan sebagai pedoman melaksanakan tugas dan tanggung jawab.
5. Melaksanakan pengawasan dan pengendalian pendapatan secara lebih optimal.
6. Segera menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan BPK tahun sebelumnya secara tuntas dan menyeluruh.

Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa faktor Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan diestimasi berpengaruh positif terhadap opini audit yang diberikan BPK-RI atas LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota di Provinsi Papua, hal ini terlihat dari nilai koefisien regresi faktor Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan yang bertanda negatif sebesar -0.070 , yang berarti setiap penambahan 1 kasus Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan, diestimasi dapat menurunkan bobot opini sehingga menurunkan pendapat yang diberikan BPK-RI atas LKPD Kabupaten di Provinsi Papua sebesar 0.070 .

Dengan demikian, semakin banyak kasus terkait Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan maka semakin berpengaruh terhadap penurunan opini yang diberikan oleh BPK atas LKPD Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua.

Hasil penelitian ini juga sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Taufikurrahman (2014), bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, kelemahan struktur pengendalian intern, kerugian daerah, potensi kerugian daerah, ketidakhematan, dan ketidakefektifan secara simultan dan parsial berpengaruh signifikan terhadap pemberian opini audit oleh BPK RI.

Disamping pengaruh SPI, BPK RI dalam Surat Keputusan BPK RI Nomor 2/K/I-XIII.2/5/2011 tentang Petunjuk Teknis Penyusunan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester menyebutkan faktor Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan juga mempengaruhi pemberian opini atas penyajian suatu laporan keuangan penyelenggara Negara. Salah satu hasil pemeriksaan atas LK berupa laporan kepatuhan. Adapun permasalahan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan pada pemerintah daerah di Indonesia adalah sebagai berikut:

1. Kerugian Negara/daerah/perusahaan, yaitu berkurangnya kekayaan Negara/daerah/perusahaan berupa uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai. Kerugian dimaksud harus ditindaklanjuti dengan pengenaan/pembebanan kerugian kepada penanggung jawab kerugian sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.
2. Potensi kerugian Negara/daerah/perusahaan, yaitu perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dapat mengakibatkan resiko terjadinya kerugian dimasa yang akan datang berupa berkurangnya uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya.
3. Kekurangan penerimaan, yaitu adanya penerimaan yang sudah menjadi hak Negara/daerah/perusahaan tetapi tidak atau belum masuk ke kas Negara/daerah/perusahaan, karena adanya unsur ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan.
4. Administrasi, yaitu adanya penyimpangan terhadap ketentuan yang berlaku baik dalam pelaksanaan anggaran atau pengelolaan asset maupun operasional, tetapi penyimpangan tersebut tidak mengakibatkan kerugian atau potensi kerugian Negara/daerah/perusahaan, tidak mengurangi hak Negara/daerah/perusahaan (kekurangan penerimaan), tidak menghambat program entitas dan tidak mengandung unsur indikasi tindak pidana.
5. Ketidakhematan, yaitu adanya penggunaan input dengan harga atau kuantitas/kualitas yang lebih tinggi dari standar, kuantitas/kualitas yang melebihi kebutuhan, dan harga lebih mahal dibandingkan dengan pengadaan serupa pada waktu yang sama.

6. Ketidakefisienan, yaitu permasalahan rasio penggunaan kuantitas/kualitas input untuk suatu satuan output yang lebih besar dari seharusnya.
7. Ketidakefektifan, yaitu adanya kegiatan yang tidak memberikan manfaat atau hasil yang direncanakan serta fungsi instansi yang tidak optimal, sehingga tujuan organisasi tidak tercapai.

PENUTUP

Kesimpulan

Dari hasil analisis dan pembahasan yang dilakukan pada bagian sebelumnya, maka penulis mengambil kesimpulan atas hasil penelitian ini sebagai berikut:

- 1) SDM yang masih terbatas dalam segi kualitas dan komitmen kedisiplinan dan masalah infrastruktur, sarana dan prasarana yang masih sangat terbatas terjadi di kabupaten pada lima wilayah adat Papua yang memperoleh opini tidak WTP.
- 2) Pada uji R-square memiliki sebesar 0.308 hal ini menjustifikasi bahwa faktor Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidapatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan memiliki kekuatan sebesar 30,8% didalam menjelaskan opini audit yang diberikan BPK-RI atas LKPD Kabupaten di Provinsi Papua, dan sisanya sebesar 69,2% lagi, opini audit yang diberikan BPK-RI atas LKPD Kabupaten di Provinsi Papua dipengaruhi varians variabel lain yang belum diungkap dalam penelitian. Nilai R-square kecil diakibatkan karena data yang terlalu kecil, dalam hal ini peneliti melakukan penelitian hanya terbatas pada 12 Kabupaten pada lima wilayah adat di Papua dalam kurun waktu lima tahun dari 2014 s.d. 2018.
- 3) Hasil uji F pada tingkat kepercayaan 95% menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian intern dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan tidak berpengaruh signifikan secara simultan/bersama terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini tidak serta merta menunjukkan bahwa teori yang peneliti kemukakan sebelumnya bahwa Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap pemberian Opini Laporan Keuangan salah, namun dapat disebabkan karena data yang diuji kurang variatif dan kurang banyak baik dari segi jumlah pemerintah daerah maupun tahun penelitian.
- 4) Uji T dengan tingkat kepercayaan 95% menunjukkan adanya pengaruh sistem pengendalian intern dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan memiliki pengaruh secara parsial terhadap pemberian opini Laporan Keuangan pemerintah daerah namun tidak signifikan. Hal ini dapat terjadi dikarenakan data yang diuji kurang variatif dan kurang banyak baik dari segi jumlah pemerintah daerah maupun tahun penelitian.
- 5) Sehubungan dengan SPI, BPK RI mengidentifikasi lima hal yang menghambat perbaikan dalam kelemahan SPI sehingga mempengaruhi pemberian opini atas penyajian Laporan Keuangan, yakni:
 - 1) Pejabat yang bertanggung jawab belum optimal dalam melakukan pembinaan pemahaman akuntansi dan pelaporan kepada pelaksana tugas, serta belum optimal dalam melakukan pengawasan dan pengendalian.
 - 2) Aplikasi pencatatan dan pelaporan yang digunakan pemda belum dimutakhirkan dan mengandung kelemahan.
 - 3) Pemda belum menetapkan dan menyempurnakan kebijakan akuntansi.
 - 4) Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) kurang cermat dalam melakukan penyusunan dan verifikasi anggaran pendapatan dan belanja.
 - 5) Pejabat yang bertanggung jawab belum optimal dalam melaksanakan pengawasan dan pengendalian pengelolaan dan penatausahaan terkait dengan pendapatan pajak dan retribusi.
 - 6) Pejabat yang bertanggung jawab belum menyusun kebijakan/SOP yang diperlukan sebagai pedoman melaksanakan tugas dan tanggung jawab.
 - 7) Pemda belum menindaklanjuti secara tuntas dan menyeluruh atas rekomendasi hasil pemeriksaan BPK sebelumnya.
- 6) Pemerintah Daerah Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua masih banyak belum mematuhi Peraturan Perundang-Undangan baik yang ditetapkan oleh Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah

sehingga berpengaruh langsung terhadap penurunan opini yang diberikan oleh BPK RI atas LKPD Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua.

LKPD yang diaudit oleh BPK mengungkapkan penyebab ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yakni: 1) Pejabat Pembuat Komitmen (PPK) lalai dalam menyusun HPS dan RAB, serta tidak cermat dalam menetapkan HPS sesuai dengan harga yang wajar dan dalam melaksanakan kegiatan swakelola sesuai dengan ketentuan. 2) PPK, Pejabat Pelaksana Teknis Kegiatan (PPTK), Pengawas Lapangan, dan Konsultan Pengawas lalai dalam mengendalikan dan mengawasi pelaksanaan pekerjaan yang menjadi tanggung jawabnya. 3) Panitia Penerima Hasil Pekerjaan (PPHP) tidak cermat dalam memeriksa dan menerima hasil pekerjaan. 4) PPK SKPD, PPTK, dan Bendahara Pengeluaran dalam mempertanggungjawabkan pengeluaran belanja tidak memedomani ketentuan dalam merealisasikan belanja perjalanan dinas. 5) KPA tidak cermat mengawasi pelaksanaan anggaran pada unit kerja yang dipimpinnya dan tidak cermat dalam mengawasi pelaksanaan maupun pembayaran honor kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya.

- 7) Selain itu, dalam Pemberian Opini Atas Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas LKPD Kabupaten di Provinsi Papua, BPK juga melakukan penilaian atas kondisi-kondisi lain yang juga memiliki pengaruh langsung terhadap kualitas LKPD suatu daerah. Kondisi-kondisi umum yang juga turut mempengaruhi hasil pemeriksaan pada Kabupaten di Provinsi Papua adalah sebagai berikut:
- a) Untuk temuan ketidakpatuhan, jika pemeriksa yakin bahwa tindakan melanggar hukum yang dilakukan oleh entitas mempunyai dampak material terhadap laporan keuangan, dan pelanggaran tersebut belum dipertanggungjawabkan/dikoreksi dan belum diungkapkan secara memadai, pemeriksa harus menyatakan pendapat WDP atau TW, tergantung pada tingkat materialitas dan dampak pelanggaran tersebut pada laporan keuangan (*pervasiveness*).
 - b) Jika pemeriksa dihalangi atau tidak dapat memperoleh bukti yang cukup untuk mengevaluasi apakah dampak tersebut telah atau akan memiliki dampak material terhadap laporan keuangan, pemeriksa dapat memberikan pendapat WDP atau TMP atas laporan keuangan, tergantung pada besarnya pos atau kemungkinan dampaknya (*pervasiveness*) terhadap laporan keuangan secara keseluruhan.
 - c) Untuk temuan pengendalian, jika kondisi tersebut tidak memungkinkan pemeriksa melaksanakan prosedur pemeriksaan secara memadai, maka pemeriksa memberikan opini WDP (material tetapi tidak *pervasive*) atau opini TMP (sangat material dan *pervasive*).

Keterbatasan Penelitian

- 1) Penelitian ini dimaksudkan untuk mencari kejelasan tentang faktor – faktor yang mempengaruhi pemberian opini audit oleh BPK RI Atas LKPD Kabupaten dan Kota di lima wilayah adat Papua, yakni kelemahan SPI dan Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan, antara lain kasus-kasus yang terjadi pada 10 indikator: kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan; kelemahan sistem pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja; kelemahan struktur pengendalian intern; kerugian daerah, potensi kerugian daerah; kekurangan penerimaan; administrasi; ketidakhematan, ketidakefisienan dan ketidakefektifan. Banyak variabel lain yang juga mungkin mempengaruhi pemberian opini oleh BPK RI, seperti kesesuaian dengan SAP, kecukupan pengungkapan, keahlian auditor, motivasi auditor dan lain sebagainya.
- 2) Instrumen penelitian yang digunakan dalam penelitian ini hanya terbatas pada penggunaan data sekunder saja, tanpa melakukan wawancara dengan pejabat yang berwenang seperti pejabat pengelola keuangan daerah dari pemerintah daerah yang menjadi sampling penelitian ini, sehingga hasil penelitian dihasilkan kurang subjektif.

Saran

Berdasarkan kesimpulan penelitian yang ada, maka penulis menyarankan bahwa:

- 1) Bagi BPK-RI Perwakilan Provinsi Papua

BPK-RI perlu melakukan upaya untuk mendorong penyelesaian tindak lanjut dari Pemerintah Daerah Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua atas rekomendasi-rekomendasi yang telah diungkapkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas LKPD Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua.

Berdasarkan penelitian ini juga, penulis menyarankan kepada BPK RI Perwakilan Papua untuk mengadakan sosialisasi penerepan aturan dan perundang-undangan keuangan daerah di Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua serta memperluas pemeriksaan atas pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah, agar dapat menilai apakah pembangunan yang dilakukan telah mencapai tujuan yang telah ditetapkan dengan penggunaan sumber dayanya dengan cara yang efektif dan efisien serta pengelolaan keuangan daerah telah dilaksanakan sesuai ketentuan Peraturan Perundang-Undangan.

- 2) Bagi Pemerintah Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua
Untuk mendorong peningkatan opini yang diberikan oleh BPK atas LKPD Pemerintah Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua maka pemerintah daerah dapat melakukan upaya-upaya perbaikan seperti:
 - a) Penataan sistem akuntansi dan pelaporan keuangan;
 - b) Menyusun kebijakan/SOP yang diperlukan sebagai pedoman melaksanakan tugas dan tanggung jawab
 - c) Memberikan pelatihan, dan pembinaan kepada pelaksana tugas.
 - d) Pejabat berwenang lebih cermat dalam mengawasi pelaksanaan anggaran;
 - e) Kepala daerah harus memiliki komitmen dalam menyelesaikan permasalahan-permasalahan/catatan dalam pemeriksaan sebelumnya dengan melakukan upaya penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK;
 - f) Kepala daerah harus memiliki komitmen dalam memperbaiki pengelolaan anggaran pada kabupaten yang dipimpinnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, Sukrisno. (2000). *Auditing (Pemeriksaan Akuntan oleh Kantor Akuntan Publik)*. Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia: Jakarta;
- Arikonto, Suharsimi. (2003). *Manajemen Penelitian*. Edisi Baru. Cetakan Keenam. PT. Rineka Cipta. Jakarta;
- Budi, Sasongko. Basuki dan Hendaryatno. (2004). *Internal Auditor dan Dilema Etika*. SNA VII;
- Christiawan, Yulius Jogi. (2002). *Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik: Refleksi Hasil Penelitian Empiris*. *Jurnal Akuntansi & Keuangan* Vol. 4, No. 2, November. 79 – 92;
- Ferdinand, A.T. (2006). *Metode Penelitian Manajemen*, BP Universitas Diponegoro, Semarang;
- Ghozali, Imam. (2006). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Cetakan IV. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang;
- Herliansyah, Yudhi. Meifida Ilyas. (2006). *Pengaruh Pengalaman Auditor terhadap Penggunaan Bukti Tidak Relevan dalam Auditor Judgment*. SNA IX. Padang;
- Indriantoro, Nur dan Supomo, Bambang. (2002). *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*. Edisi Pertama. BPF, Yogyakarta;
- Kuncoro, Mudrajad, (2009). *Metode Riset untuk Bisnis & Ekonomi*, Edisi Ketiga, Penerbit Erlangga, Jakarta;
- Mardiasmo. (2004). *Otonomi Dan Manajemen Keuangan Daerah*. Andi: Yogyakarta;
- Midian, Lukman. (2018). *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Opini Hasil Pemeriksaan BPK Terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi dan Kabupaten/Kota di Papua*;
- Mustafa, Edwin Nasution. Hardius Usman. (2007). *Proses Penelitian Kuantitatif*. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Jakarta;

- Oktavia, Reni. (2006). Pengaruh Pengalaman Audit dan Self-Efficacy terhadap Keputusan Auditor: Survey pada Auditor Pemerintah. Fakultas Ekonomi. Universitas Lampung. Lampung;
- Pusdiklatwas BPKP. (2005). Kode Etik dan Standar Audit. Edisi Keempat. Rai, Agung. 2008. Audit Kinerja pada Sektor Publik. Penerbit Salemba Empat. Jakarta;
- Sugiyono. (2004). Metode Penelitian Bisnis. CV Alfabeta. Bandung;
- Sunarto. (2003). Auditing. Edisi Revisi Cetakan Pertama. Penerbit Panduan. Yogyakarta;
- Umar, Hasan B; Taruh, A.F. Irsan; Marlissa, Elsyhan R. (2017). Analisis Persepsi Masyarakat Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten Mimika Provinsi Papua. *Jurnal Kajian Ekonomi dan Studi Pembangunan*. Volume IV No. 1, April 2017;
- Taruh A.F. Irsan, Umar Hasan B, dan Marlissa Elsyhan R. (2017). Analisis Persepsi Masyarakat Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten Mimika Provinsi Papua. *Jurnal Kajian Ekonomi dan Studi Pembangunan*. Volume IV No. 1, April 2017;
- Taufikurrahman. (2014). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pemberian Opini Audit Oleh BPK RI atas LKPD Provinsi, Kabupaten dan Kota Di Sumatera Utara. Tesis;
- Tubbs, Richard M. (1992). The Effect of Experience on the Auditoris Organization and Amount of Knowledge, *The Accounting Review*. 783-801.