

MENILAI PEMBERIAN OPINI WAJAR TANPA PENGECEUALIAN ATAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

Agustinus Salle

agustinussalle@gmail.com

Hesty Theresia Salle

hezty.salle@gmail.com

Klara Wonar

klara.wonar@gmail.com

Abstract

This study seeks to investigate and exemplify the enhanced unqualified opinion of Indonesia's Regional Government Financial Reports. The increased number of unqualified opinions is distrustful due to widespread misuse of local government budgets. The research used the Semester Examination Results Overview (IHPS) published by the BPK as the data source. We assume that BPK's provide unqualified opinion according to the criteria: conformity of financial reports with Government Accounting Standards, the use of sound Internal Control Systems, the compliance to the laws and regulations, and the follow-up of the auditors' recommendations. The findings reveal that the unqualified opinions prove for some reasons, but some actualities do not support the opinions.

Keywords: opinion; agency theory; asymmetric information; semester examination results overview

PENDAHULUAN

Studi ini bermaksud menganalisis dan mencari penjelasan atau alasan pemberian opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) untuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Opini BPK dalam periode tahun 2014 – 2018 terus membaik. Pada tahun 2014 jumlah LKPD yang menerima opini WTP sebanyak 252 entitas (42 persen) meningkat hingga mencapai 443 entitas (82 persen) pada tahun 2019¹. Bagi Pemerintah Pusat kenyataan ini menjadi tanda yang baik bahwa dana transfer dan desentralisasi fiskal memberi tanda-tanda keberhasilan. Tata dikelola keuangan negara/daerah semakin baik. Bagi pemerintah daerah, opini WTP merupakan kebanggaan, sekaligus bukti kesungguhan mereka mengelola dan melaporkan keuangan daerah. Juga menjadi kebanggaan BPK karena sebagai pemeriksa karena jumlah opini yang membaik memberi tanda keberhasilan BPK

¹ Data dari sumber BPK, Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2020.

dalam mengawal akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan daerah. Opini yang makin baik ini juga akan meningkatkan kepercayaan publik kepada pemerintah.

Opini atau pendapat yang diberikan BPK merupakan kesimpulan atau pernyataan khusus hasil atas pemeriksaan keuangan (BPK RI 2017). Ujung dari hasil pemeriksaan atas laporan keuangan adalah kesimpulan dalam bentuk opini. Ada empat tingkatan opini yang diberikan BPK, mulai dari yang terbaik Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), disusul Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dan Tidak Wajar (TW), serta opini Menolak/Tidak Memberi Pendapat (TMP) yang terendah. Tingkatan opini ini berlaku untuk entitas Pemerintah, kementerian, non kementerian, Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan pemerintah daerah.

Opini terbaik WTP dapat diberikan kepada entitas pemda bila laporan keuangan yang diberikan untuk pemeriksaan BPK memenuhi syarat dan tujuan pemeriksaan. BPK menyatakan tujuan pemeriksaan keuangan adalah

“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 RI 2017).

Dari tujuan pemeriksaan keuangan dijelaskan hal-hal material wajib disajikan secara wajar dalam laporan. Materialitas diartikan sebagai jenis dan besarnya informasi yang perlu diungkapkan karena bila tidak demikian dapat mengubah atau mempengaruhi kepercayaan atas informasi tersebut (BPK RI 2013). Informasi dapat dinilai wajar bila pertimbangan materialitas atas kesesuaian dengan SAP, kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap aturan dan efektifitas SPI. Inilah yang menjadi dasar pertimbangan pemberian opini WTP.

Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menetapkan batas materialitas terutama atas salah saji yang berindikasi adanya kecurangan, penyimpangan dari ketentuan Peraturan Perundang-undangan atau ketidakpatutan (BPK RI 2013).

Makna penting yang ingin disampaikan BPK dengan memberi opini WTP bahwa entitas pemerintah daerah yang menerima opini tersebut telah memperhatikan dan memenuhi azas akuntabilitas keuangan negara/daerah. Opini WTP memberi tanda bahwa pemerintah daerah tertentu telah berhasil menyajikan dan mengungkapkan informasi keuangan secara wajar, atas semua aspek yang material.

Namun opini WTP bagi LKPD yang semakin baik ini tetap meninggalkan tanda tanya atau keraguan bagi banyak warga dan peneliti. Keraguan timbul karena pemeriksaan keuangan oleh BPK tersandung kasus suap. Fenomena suap juga terjadi dalam pemeriksaan dan pemberian opini oleh BPK. Stasiun Televisi CNN Indonesia melansir catatan Indonesian Corruption Watch (ICW) untuk 6 (enam) kasus jual beli opini BPK periode 2005 – Mei 2017, yaitu: Komisi Pemilihan Umum (tahun 2005), Kementerian Tenaga Kerja dan Transmigrasi (tahun 2009), Pemerintah Bekasi (tahun 2010), Kementerian Dalam Negeri (tahun 2011 – 2012), Pemerintah Tomohon (tahun 2012) dan Kementerian Desa, PDTT (tahun 2017). Nilai suap mulai dari jumlah Rp.80 juta hingga Rp.1,6 miliar per orang, dan dari jumlah 23 pejabat BPK yang terlibat, 5 orang diantaranya telah divonis bersalah oleh Pengadilan TIPIKOR². Selain masalah korupsi atau suap yang menyertai beberapa audit BPK, banyak orang yang mendengar opini WTP bagi LKPD tidak disertai dengan

² Sumber berita CNN <https://www.youtube.com/watch?v=L59gIjI7iWU>

perbaikan kinerja pembangunan, perbaikan pelayanan dasar dan pengurangan kemiskinan³.

Dengan kasus atau fenomena suap dalam proses pemberian opini atas laporan keuangan dapat muncul tanda tanya atau keraguan publik terhadap BPK. Keraguan ini akan berdampak pada menurunnya kepercayaan publik terhadap Pemerintah dan BPK, yang telah menjadi benteng untuk menjaga pengelolaan keuangan negara/daerah. BPK harus terus menjaga dan mengawal akuntabilitas dan transparansi keuangan negara/daerah dengan menghapuskan suap atau korupsi dalam proses pemeriksaan dan pemberian opini.

Menurut pendapat peneliti fenomena suap dan korupsi internal BPK dapat dimulai antara lain melalui publikasi Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) ke publik⁴. BPK telah membuat kebijakan publikasi ini dengan penyampaian LHP kepada lembaga dan kelompok masyarakat, namun dengan penuh tanggungjawab dalam penggunaannya. Salah satu laporan yang dikeluarkan BPK yang sarat dengan data informasi hasil pemeriksaan adalah Laporan Ikhtisar Pemeriksaan Semester (IHSP). IHSP ini dikeluarkan dua kali dalam setahun, dan dipublikasikan melalui alamat web BPK - <https://www.bpk.go.id/ihps>. Laporan ini juga telah dilampiri dengan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP) sejak tahun 2005, sehingga setiap peneliti dan anggota masyarakat dapat melihat langsung perkembangan TLHP untuk daerah masing-masing.

Kajian pemberian opini BPK yang menggunakan data hasil pemeriksaan telah dipublikasikan dalam Jurnal Internasional bereputasi. Kajian empiris terkini dilakukan untuk pemerintah kabupaten (Pamungkas, Avrian, and Ibtida 2019) dan pemerintah

³ Dalam literatur audit dikenal *expectation gap* – yang diharapkan masyarakat berbeda dengan pelaksanaan pemeriksaan. Banyak orang tidak percaya dengan laporan pemeriksaan termasuk pemberian opini atas LKPD.

⁴ Sesuai Undang-Undang 25 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Keuangan dan Tanggungjawab Keuangan Negara, LHP wajib dipublikasi setelah terdahulu disampaikan kepada lembaga perwakilan.

kota (Pamungkas, Ibtida, and Avrian 2018) dengan menggunakan LKPD semua daerah di Indonesia. Kedua studi ini melakukan kajian empiris untuk periode tahun 2015-2017, dengan sejumlah faktor yang dihipotesakan mempengaruhi pemberian opini. Faktor berpengaruh adalah kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI), kelemahan pengawasan pendapatan dan belanja, ketidakpatuhan atas aturan yang merugikan atau potensi merugikan keuangan daerah. Berbeda dengan kedua kajian empiris tadi, paper ini menggunakan data IHPS 5 (lima) tahun (periode 2014-2018). Menurut peneliti penggunaan IHPS lebih efektif dan efisien dibanding penelitian tahun 2015-2017 yang mengumpulkan dan mengidentifikasi semua faktor yang terdapat dalam 542 LKPD tahun 2018.

Masalah dan Tujuan

Semakin meningkatnya jumlah LKPD yang menerima opini WTP menjadi dasar pijakan studi ini, dengan mengusulkan dua pertanyaan:

1. Faktor apa yang dapat menguatkan pemberian opini WTP?
2. Apakah ada faktor yang dapat menjelaskan kondisi sebaliknya, BPK menahan pemberian opini WTP?

Penelitian ini bermaksud mencari penjelasan atau *reasoning* atas fenomena meningkatnya pemberian opini WTP oleh BPK.

Urgensi dan Keterbaruan

Urgensi penelitian ini ialah menganalisis dan menjelaskan faktor yang menyebabkan peningkatan fenomena Opini WTP. Hasil analisis dan penjelasan diharapkan dapat menambah referensi bagi peneliti untuk topik penelitian sejenis, dan menjadi informasi bagi masyarakat yang berminat menilai kinerja BPK.

Unsur keterbaruan yang ingin disampaikan penelitian ini adalah penggunaan Laporan IHSP untuk menilai pemberian opini BPK. Menurut peneliti, BPK sudah terbuka menyampaikan data dan informasi yang terkompilasi dalam IHSP yang diterbitkan setiap tahun. Khusus untuk pemeriksaan atas LKPD, BPK mengkompilasi data dan informasi antara lain: kepatuhan atas SAP dalam penyajian dan pengungkapan akun laporan laporan keuangan, efektifitas pelaksanaan SPI, dan kepatuhan atas peraturan dan perundangan. Selain itu perkembangan TLHP juga telah dilaporkan dalam IHSP.

Penelitian Sebelumnya

Kajian empiris yang meletakkan opini BPK sebagai *dependent variables* relatif terbatas. Sejauh pencarian peneliti dengan *google scholar*, studi empiris pernah dilakukan Maharani dan Arofah (2021a) yang menghipotesakan ukuran pemerintah daerah, ketergantungan fiskal dan tingkat kemakmuran berpengaruh terhadap opini BPK, namun ketiga variabel setelah diuji ternyata tidak berpengaruh. Penelitian lain, dilakukan Pratiwi dan Aryani (2016), yang menemukan ada pengaruh karakteristik pemerintah daerah, masa jabatan kepala daerah, dan tindak lanjut hasil temuan audit terhadap opini audit. Widodo dan Sudarno (2016) mengungkapkan bahwa temuan audit dan kelemahan internal kontrol serta ketidakpatuhan pada undang-undang dan peraturan menjadi determinan utama pemberian opini oleh BPK.

Kajian empiris terkini, seperti dijelaskan dimuka, dilakukan untuk pemerintah kabupaten (Pamungkas et al. 2019) dan pemerintah kota (Pamungkas et al. 2018), Peneliti pada kedua studi ini melaporkan bahwa mereka menggunakan semua LKPD pemerintah daerah yang ada dalam periode 2015-2017. Kedua studi ini melakukan kajian empiris dengan menghipotesakan sejumlah faktor mempengaruhi opini. Faktor berpengaruh adalah kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI), kelemahan

pengawasan pendapatan dan belanja, ketidakpatuhan atas aturan yang merugikan atau potensi merugikan keuangan daerah.

Berbeda dari kajian empiris sebelumnya (Pamungkas et al. 2019, 2018) penelitian ini menggunakan data IHPS 5 (lima) tahun (periode 2014-2018). Pilihan data peneliti ini didasarkan pada pertimbangan data dan informasi yang terdapat dalam IHPS sudah lengkap tersaji dan diungkapkan BPK, dan yang terpenting dapat diakses peneliti melalui alamat <https://www.bpk.go.id/ihps>. Laporan IHPS telah melaporkan semua aspek hasil pemeriksaan keuangan, yaitu penilaian kesesuaian penyajian dan pengungkapan dengan SAP, efektifitas perencanaan, pelaksanaan dan evaluasi SPI, kepatuhan pada aturan dan perundangan, serta capaian TLHP. Menurut pendapat peneliti dokumen IHSP sangat lengkap, dan cukup representatif untuk menjawab masalah dan tujuan penelitian yang ada.

LANDASAN TEORI

Keagenan di Sektor Publik

Teori yang melandasi studi ini adalah teori keagenan (*agency theory*). Agensi atau keagenan, dalam istilah luas, menjelaskan hubungan antara dua pihak, yaitu prinsipal dan agen. Pihak prinsipal dijelaskan sebagai pemilik modal yang memberikan pengelolaan uang atau usahanya kepada agen. Manajemen atau agen menjalankan transaksi usaha sehari-hari, dan kurang keterlibatan pemilik (prinsipal). Prinsipal mengontrak dan membayar agen untuk mengoperasional usaha atas nama prinsipal. Semua keputusan dan wewenang pembuatan keputusan diberikan kepada agen. Teori agensi ini pertama kali diperkenalkan Jensen dan Meckling (1976). Menurut Eisenhardt (1989) teori keagenan diarahkan pada hubungan keagenan, di mana satu pihak (prinsipal) mendelegasikan pekerjaan kepada pihak lain (agen),

yang melakukan pekerjaan itu. Teori keagenan mencoba untuk menggambarkan hubungan ini menggunakan metafora kontrak pihak prinsipal dan agen.

Teori ini banyak mendapat perhatian peneliti karena adanya masalah agensi (*agency problems*) (Fama 1980; Watts and Zimmerman 1983). Masalah keagenan muncul dari konflik kepentingan yang melekat dalam hubungan antara prinsipal dan agen. Masalah muncul karena adanya isu insentif dan diskresi penyelesaian tugas. Isu insentif menjelaskan manajemen selalu berusaha untuk mendapatkan manfaat dan pendapatan dari pekerjaan mereka, dan mengabaikan kepentingan prinsipal. Alasan agen bahwa merekalah yang bekerja keras untuk kinerja perusahaan. Masalah diskresi menjelaskan agen akan mencari dan memilih alternatif pilihan yang mendatangkan manfaat bagi mereka.

Abdullah dan Halim (2006) menjelaskan bahwa teori keagenan juga dapat digunakan sebagai dasar dalam anggaran dan akuntansi di pemerintahan daerah. Analisis hubungan dan keagenan di pemerintahan daerah merupakan sebuah peluang penelitian anggaran dan akuntansi. Menurut Lane (2000) teori keagenan dapat diterapkan dalam organisasi publik. Ia menjelaskan bahwa negara demokrasi modern didasarkan pada serangkaian hubungan prinsipal-agen. Hal senada dikemukakan oleh Adiputra, Utama, dan Rossieta (2018) masalah keagenan terjadi di semua organisasi. Di sektor pemerintahan, masalah keagenan terjadi antara pejabat pemerintah yang dipilih sebagai prinsipal dan sebagai agen. Syukriy dan Andra (2006) menjelaskan rerangka hubungan prinsipal-agen merupakan pendekatan yang sangat penting untuk menganalisis komitmen-komitmen dalam kebijakan publik.

Informasi Asimetris dan Pemeriksaan

Pembahasan informasi asimetris selalu menyangkut dua pihak. Pihak pertama prinsipal dan pihak kedua agen. Informasi asimetris dalam hubungan keagenan digambarkan sebagai fenomena dimana agen memiliki banyak informasi dibanding prinsipal. Fenomena ini menyebabkan hubungan keagenan di sektor publik khususnya, pemerintahan daerah menjadi timpang atau bermasalah. Banyak kebijakan publik dan komitmen pelayanan masyarakat terganggu dan tidak tercapai karena masalah informasi asimetris.

Ada dua dampak negatif yang ditimbulkan oleh informasi asimetris, *moral hazard* dan *adverse selection*. *Moral hazard* muncul karena mahal (*costly*) bagi pemilik untuk mengamati perilaku oleh agen. Dalam kondisi seperti ini, agen dapat menghindari atau tidak melaksanakan kewajiban kerja sesuai ketentuan atau kontrak yang disepakati, karena prinsipal tidak memiliki informasi yang cukup dan tidak dapat menilai apa yang dikerjakan manajemen. Agen mungkin juga memiliki insentif serta sarana untuk menyembunyikan kondisi yang sebenarnya atau memberikan gambaran yang salah tentang hasil nyata yang dilaporkan kepada pemilik. *Adverse selection* menjelaskan asimetris informasi potensial berdampak pada pembuatan keputusan yang salah oleh agen, dan prinsipal tidak dapat mengamatinya karena minim informasi. Bisa jadi bahwa agen sengaja tidak memberi informasi yang cukup karena akan memudahkan prinsipal untuk mengawasi tindakannya. *Moral hazard* berkaitan dengan konsekuensi 'pasca-keputusan' dari asimetri informasi, sedang *adverse selection* berkaitan dengan situasi 'pra-keputusan'.

Pemeriksaan keuangan merupakan salah satu cara untuk mengurangi masalah informasi asimetris dalam hubungan prinsipal dan agen. Pemerintah daerah sebagai agen memiliki data dan informasi pengelolaan anggaran. Menurut

perundangan, setiap awal tahun, pimpinan daerah harus mempertanggungjawabkan anggaran tahun sebelumnya, dalam wujud Laporan Pertanggungjawaban APBD, yang disertai LKPD yang sudah diperiksa BPK. Kedua laporan disampaikan BPK kepada DPRD dalam satu Sidang Paripurna Dewan.

Opini BPK

Opini audit merupakan pernyataan yang dikeluarkan pemeriksa yang mengungkapkan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan. Opini audit sangat penting bagi pemangku kepentingan karena memberikan informasi penting mengenai laporan keuangan. Ini memungkinkan pemangku kepentingan menilai kewajaran informasi yang disajikan dan diungkapkan dalam laporan keuangan. Pemeriksaan keuangan yang dilaksanakan BPK bertujuan untuk memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan. Opini merupakan kesimpulan akhir dari pemeriksaan keuangan (BPK RI 2017).

Ada 4 tingkatan opini BPK, dari urutan tertinggi ke terendah: WTP, WDP, TW dan TMP. Pemberian opini, diberikan berdasarkan pertimbangan profesional pemeriksa BPK yaitu kesesuaian penyajian dan pengungkapan laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan disingkat SAP⁵, kecukupan pengungkapan, efektifitas pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern disingkat SPI⁶, kepatuhan pada peraturan dan perundang-undangan, dan hasil Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan atau TLHP.

Dalam SPKN 2017 (halaman 59) telah ditetapkan format yang secara baku dipakai untuk Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dan pernyataan **opini** atau kesimpulan pemeriksaan, yang terdiri dari:

⁵ Standar Akuntansi Pemerintahan atau SAP diatur dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010.

⁶ Antara lain diatur dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

1. Pernyataan bahwa pemeriksaan dilaksanakan sesuai dengan standar pemeriksaan;
2. Tujuan, lingkup, metodologi;
3. Kesimpulan yang menegaskan **Opini**
4. Temuan pemeriksaan;
5. Rekomendasi pemeriksaan;
6. Tanggapan pihak yang bertanggung jawab; dan
7. Penandatanganan LHP.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan *mixed methods*. Menurut Leech dan Onwuegbuzie (2009) *mixed methods* merupakan penelitian yang melibatkan pengumpulan, analisis, dan interpretasi data kuantitatif dan kualitatif dalam satu penelitian atau dalam rangkaian penelitian yang menyelidiki fenomena mendasar yang sama. Selama beberapa tahun terakhir, banyak desain penelitian telah menggunakan metode ini (Ivankova, Creswell, and Stick 2006).

Sumber data penelitian ini adalah dokumen resmi Pemerintah Pmerintah Republik Indonesia. Dokumen dimaksud adalah Ihtisar Hasil Pemeriksaan Semester yang dikeluarkan BPK sebagai Lembaga Tinggi Negara yang dipercaya dan ditugaskan Undang-Undang untuk pemeriksaan keuangan negara/daerah. Laporan IHPS disusun untuk memenuhi amanat Pasal 18 UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. IHPS dikeluarkan dua kali: IHPS Semester I dan IHPS Semester II. IHSP yang dipakai dalam studi ini adalah IHPS I, yang dikeluarkan pada Tahun Pemeriksaan 2014–2018.

Penggunaan dokumen dalam penelitian akuntansi dan keuangan sudah banyak dilakukan, antara lain oleh Feng et al., (2014) dan Rusmin dan Evans (2017).

Menurut Bowen (2009) dalam beberapa tahun terakhir telah terjadi peningkatan jumlah laporan penelitian dan penulisan artikel ilmiah yang menggunakan dokumen sebagai sumber data.

Dalam studi ini analisis dan pembahasan dilakukan dengan tahapan:

1. Menganalisis perkembangan opini yang diterima pemerintah daerah selama lima tahun;
2. Menganalisis dan mendiskusikan temuan kesesuaian penyajian dan pengungkapan akun LKPD dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) selama 5 tahun pemeriksaan,
3. Menganalisis dan mendiskusikan temuan hasil pemeriksaan SPI selama 5 tahun pemeriksaan,
4. Menganalisis dan mendiskusikan temuan hasil pemeriksaan ketidakpatuhan terhadap peraturan dan perundangan selama 5 tahun pemeriksaan,
5. Menganalisis dan mendiskusikan hasil tindaklanjut rekomendasi pemeriksaan selama 5 tahun,
6. Mendiskusikan perkembangan opini BPK dilihat dari sisi temuan dan rekomendasi pemeriksaan keuangan, SPI, kepatuhan dan tindaklanjut hasil pemeriksaan.

Data yang didapatkan dari dokumen dianalisis menggunakan statistik deskriptif, tabel frekuensi dan grafik sesuai kebutuhan bahasan dan tujuan penelitian.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Bagian ini menyajikan hasil penelitian dan pembahasan. Pada bagian pertama dibahas perkembangan opini BPK selama 5 tahun, temuan pemeriksaan tentang kesesuaian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), temuan pemeriksaan tentang Sistem Pengendalian Intern (SPI), temuan pemeriksaan

tentang kepatuhan terhadap peraturan, dan terakhir pemantauan hasil Tindaklanjut Temuan Pemeriksaan (TLHP).

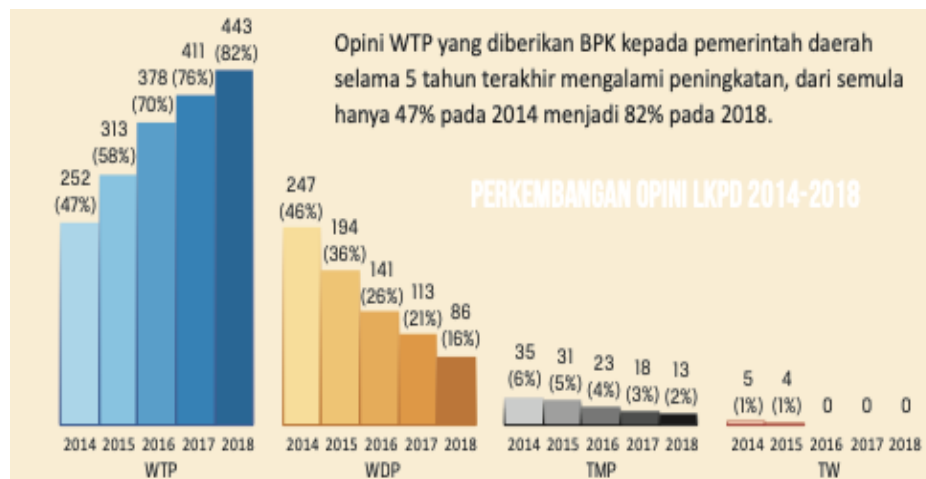
Perkembangan opini BPK yang semakin membaik dalam 5 tahun terakhir adalah kenyataan baik yang diharapkan pemerintah daerah. Namun selain opini yang semakin membaik ini, perlu ada penelusuran untuk menemukan bukti dan penjelasan bahwa opini tersebut mempunyai landasan yang kuat. Penjelasan atau bukti itu dapat ditelusuri dalam temuan pemeriksaan: kesesuaian laporan dengan SAP, pemeriksaan SPI, pemeriksaan kepatuhan dan pemantauan atas TLHP.

Bagian IHPS yang dipilih focus pada BAB II Pemeriksaan Keuangan Daerah. BAB memuat data dan informasi tentang:

1. Perkembangan Opini BPK
2. Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)
3. Pemeriksaan Sistem Pengendalian Intern (SPI)
4. Pemeriksaan Kepatuhan Terhadap Peraturan
5. Pemeriksaan Atas TLHP

Perkembangan Opini BPK

Pemeriksaan BPK terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) diakhiri dengan pemberian opini. Selama 5 tahun, sejak 2014 sampai 2018, LKPD yang memperoleh opini terbaik, WTP, semakin bertambah. Pada tahun 2014, jumlah LKPD yang memperoleh WTP ada 252 atau 47 persen. LKPD yang mendapatkan WTP terus bertambah hingga mencapai 443 LKPD atau 82 persen dari keseluruhan LKPD 542. Sebaliknya yang mendapat opini WDP, TMP, dan TW semakin berkurang. Selengkapnya dapat diperhatikan dalam Gambar 1.



Gambar 1 Perkembangan Opini LKPD Selama 5 Tahun

Kesesuaian LKPD dengan SAP

BPK melaporkan bahwa perbaikan opini yang diterima pemerintah daerah karena mereka telah melakukan perbaikan dalam pelaporan. Berikut sejumlah perbaikan:

Aset Lancar:

1. Memverifikasi dan/atau memvalidasi piutang Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2).
2. Menetapkan kebijakan akuntansi terkait dengan pengelolaan dana BOS
3. Penyempurnaan sistem pencatatan dan pengelolaan kas piutang, persediaan, investasi nonpermanen, aset tetap, aset lain-lain dan utang perhitungan fihak ketiga (PFK).

Aset Tetap:

1. Menelusuri, memerinci, menilai, dan mencatat aset tetap
2. Mengidentifikasi dan menelusuri aset tetap yang tidak diketahui keberadaannya dan mencatatnya ke dalam Kartu Inventaris Barang (KIB).
3. Memerinci aset tetap yang dicatat secara gabungan

4. Mengatribusi belanja modal pemeliharaan/rehabilitasi ke aset induk, serta menetapkan status yang telah divalidasi.
5. Melakukan penelitian terhadap perbedaan nilai penyusutan dan memperbarui sistem aplikasi sesuai masa manfaat aset tetap.

Pendapatan dan Belanja

1. Menganggarkan pendapatan dan belanja BOS pada APBD dan mencatat realisasi pendapatan dan belanja BOS serta aset yang diperoleh dari dana BOS pada laporan keuangan.
2. Menyajikan belanja modal Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) dan BOS per perincian jenis belanja.
3. Pemulihan kelebihan pembayaran belanja barang dan jasa, dan belanja modal oleh penyedia dengan menyetor ke kas daerah.
4. Menyusun anggaran pendapatan dan belanja sesuai dengan klasifikasi belanja pada SAP.
5. Menetapkan kebijakan akuntansi terkait dengan investasi nonpermanen-dana bergulir.
6. Melakukan verifikasi serta penelusuran lebih lanjut atas aset pelimpahan dari pemda lain.
7. Melakukan koreksi terkait dengan umur ekonomis dan penyusutan aset tetap.
8. Penyempurnaan sistem pengelolaan barang dan jasa, belanja pegawai, belanja hibah dan bantuan sosial.
9. Penyusunan bukti realisasi belanja modal.
10. Penyaluran belanja bagi hasil pajak dari provinsi kepada kabupaten dan kota.

Aset Lainnya:

1. Kejelasan nilai dan status penyertaan modal pemerintah daerah serta kelengkapan bukti pendukung atas penyertaan modal pemerintah daerah.

Selain penilaian positif atas kesesuaian pelaporan dengan SAP yang meningkatkan Opini BPK menjadi WTP di atas, juga masih terdapat sejumlah kelemahan – artinya pemda belum sepenuhnya patuh menerapkan SAP dalam penyajian dan pengungkapan LKPD. Pada tahun 2014 BPK banyak LKPD yang belum patuh pada SAP, yang terdistribusi di kelompok akun Aset Lancar, Aset Tetap, Aset Lainnya, Pendapatan, Belanja dan akun lainnya. Kondisi terlihat dalam Tabel 1. Tiga kelompok akun yang secara konsisten dan dominan bermasalah (belum sepenuhnya menerapkan SAP) terjadi pada akun Aset Tetap, Belanja dan Aset Lancar.

Tabel 1 Persentase Temuan Ketidaksesuaian Dengan SAP Menurut Kelompok Akun

No	Kelompok Akun	2015	2016	2017	2018
1	Aset Lancar	19%	19%	23%	19%
2	Aset Tetap	30%	29%	29%	31%
3	Aset Lainnya	13%	13%	6%	9%
4	Pendapatan	6%	3%	18%	3%
5	Belanja	11%	18%	18%	28%
7	Akun Lainnya	21%	18%	6%	10%
	Total	100%	100%	100%	100%

Sumber: IHPS Semester I - Tahun 2016 - 2019

Pemeriksaan SPI

Pemeriksaan SPI melaporkan perkembangan temuan, yang terbagi komponen. Ketiga komponen ini adalah (1) kelemahan sistem pengendalian dan pelaporan, (2) kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, dan (3) kelemahan struktur pengendalian intern. Pemeriksaan SPI dalam kurun waktu 2014 – 2018 memperlihatkan indikasi perbaikan seperti terlihat pada Tabel 2. Perbaikan komponen ini dapat menjadi alasan peningkatan opini WTP

untuk LKPD. Tabel ini menjelaskan perbaikan **komponen kelemahan sistem pengendalian dan pelaporan** dan **komponen kelemahan struktur pengendalian intern**.

Kelemahan dan ancaman yang sangat nyata diperlihatkan oleh **Komponen sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja** yang terus memburuk. Dalam komponen ini terdapat masalah yang menimbulkan kerugian, potensi kerugian atau kekurangan pendapatan. Sub komponen penyimpangan peraturan tentang pendapatan dan belanja, perencanaan kegiatan tidak memadai, dan pelaksanaan kebijakan yang menyebabkan kurangnya penerimaan, semua berujung pada fraud atau korupsi. Komponen ini menurut kajian ini seharusnya menahan pemberian opini WTP atas LKPD.

Tabel 2 Perkembangan Jumlah Masalah SPI

No	Kelemahan SPI	2014	2015	2016	2017	2018
1	Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan	2.108	2.353	2.156	2.083	1.826
1.1	Pencatatan belum dilakukan atau tidak akurat	871	978	813	938	938
1.2	Proses penyusunan laporan tidak sesuai dengan ketentuan	927	930	941	800	603
1.3	Sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai	310	445	241	304	252
1.4	Permasalahan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan lainnya	-	-	42	41	33
2	Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja	1.948	2.450	2.657	2.887	2.753
2.1	Penyimpangan peraturan tentang pendapatan dan belanja	770	682	744	933	950
2.2	Perencanaan kegiatan tidak memadai	692	660	694	739	680
2.3	Pelaksanaan kebijakan mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan	486	495	409	461	478
2.4	Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja lainnya	-	613	810	754	645
3	Kelemahan struktur pengendalian intern	1.922	1.347	1.240	1.252	1.279
3.1	SOP belum disusun/tidak lengkap	-	625	539	511	546
3.2	SOP belum berjalan optimal/tidak ditaati	-	394	446	508	528
3.3	Satuan Pengawas Intern tidak optimal	-	328	243	216	183
3.4	Permasalahan kelemahan struktur pengendalian intern lainnya	-	-	12	17	22
		5.978	6.150	6.053	6.222	5.858

Sumber: IHPS Semester I - Tahun 2016 - 2019

Pemeriksaan Atas Kepatuhan

Selain permasalahan SPI, pemeriksaan BPK juga mengungkapkan permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.

Permasalahan tersebut meliputi permasalahan ketidakpatuhan yang dapat mengakibatkan kerugian, potensi kerugian, dan kekurangan penerimaan (berdampak finansial) dan penyimpangan administrasi (tidak berdampak finansial).

Data IHPS selama kurun waktu lima tahun mengungkapkan ketidakpatuhan peraturan berdampak luas dan makin meningkatkan kerugian keuangan negara/daerah. Pada tahun 2014 jumlah masalah ketidakpatuhan yang berdampak kerugian 2.422 masalah, dan meningkat menjadi 2.642 masalah pada tahun 2018. Demikian juga dengan dampak ketidakpatuhan pada kekurangan penerimaan terus meningkat dari 892 masalah pada tahun 2014 menjadi 933 masalah dalam LKPD tahun 2018.

Tabel 3 Perkembangan Jumlah Masalah Ketidakpatuhan

No	Dampak Ketidakpatuhan	2014	2015	2016	2017	2018
1	Kerugian	2.422	2.407	2.525	2.903	2.642
2	Potensi Kerugian	324	339	413	426	426
3	Kekurangan Penerimaan	892	901	846	868	933
4	Penyimpangan Administrasi	2.355	2.369	2.331	2.361	2.258
	Jumlah masalah	5.993	6.016	6.115	6.558	6.259

Sumber: IHPS - 2015 - 2019

Jumlah masalah yang berdampak kerugian dominan dalam pemeriksaan BPK. Masalah yang berdampak kerugian mencapai 40 persen. Kemudian disusul penyimpangan administrasi sekitar 38 persen. Selain itu dampak pada kekurangan penerimaan sekitar 15 persen dan potensi kerugian 7 persen.

Tabel 4 Persentase Dampak Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan

No	Dampak Ketidakpatuhan	2014	2015	2016	2017	2018
1	Kerugian	40%	40%	41%	44%	42%
2	Potensi Kerugian	5%	6%	7%	6%	7%
3	Kekurangan Penerimaan	15%	15%	14%	13%	15%
4	Penyimpangan Administrasi	39%	39%	38%	36%	36%
	Jumlah masalah	100%	100%	100%	100%	100%

Sumber: IHPS - 2015 - 2019

Jumlah (nilai) kerugian sebagai akibat ketidakpatuhan aturan dominan. Pada tahun 2014 nilai temuan kerugian karena ketidakpatuhan adalah Rp.1.420 atau 44 persen dan meningkat hingga mencapai 60 persen pada tahun 2017 dan 2018.

Tabel 5 Perkembangan Ketidapatuhan yang Berdampak Finansial (Miliar Rupiah)

Dampak Finansial	2014	2015	2016	2017	2018
Kerugian (miliar rupiah)	1.420	1.175	1.130	1.541	1.305
	44,32%	46,57%	54,14%	60,54%	59,54%
Potensi kerugian (miliar rupiah)	1.410	539	420	318	309
	44,01%	21,36%	20,10%	12,49%	14,09%
Kekurangan penerimaan (miliar rupiah)	374	809	538	686	578
	11,66%	32,07%	25,76%	26,97%	26,37%
Total	3.204	2.523	2.087	2.545	2.191

Sumber: IHPS - 2015 - 2019

Atas permasalahan ketidapatuhan tersebut, selama proses pemeriksaan entitas telah menindaklanjuti dengan melakukan penyetoran. Penyetoran yang dilakukan entitas selama proses pemeriksaan ini semakin baik. Perbaikan ini dapat dilihat dari jumlah dan persentase penyetoran yang semakin meningkat. Pada tahun 2014, penyetoran hanya 9,12 persen, namun saat pemeriksaan LKPD 2018 persentase yang penyetoran sudah mencapai 19,84 persen.

Tabel 6 Perkembangan Penyetoran Uang ke Kas Negara/Daerah atau Penyerahan Aset Saat Dalam Proses Pemeriksaan BPK

Uraian	2014	2015	2016	2017	2018
Total temuan ketidapatuhan terhadap peraturan perundangan (miliar rupiah)	3.203,70	2.522,79	2.087,49	2.544,96	2.191,44
Penyetoran uang ke kas negara/ daerah atau penyerahan aset (miliar rupiah)	289,04	281,16	388,19	476,65	434,78
Persentase penyetoran uang ke kas negara/ daerah atau penyerahan aset	9,02%	11,14%	18,60%	18,73%	19,84%

Sumber: IHPS - 2015 - 2019

Ada dua penjelasan yang dapat menjadi pertimbangan opini WTP kepada pemda. Pertama, pemeriksaan ketidapatuhan memperlihatkan nilai kerugian negara/daerah semakin menurun (Tabel 6). Pada tahun 2014 nilai kerugian yang ditemukan BPK Rp. 3.204 miliar menurun hingga menjadi Rp.2.191 miliar pada tahun 2018. Kedua, selain itu penyetoran kembali aset daerah juga membaik 9,02 persen pada tahun 2014 meningkat menjadi 18,84 persen tahun 2018. Kenyataan ini

menjelaskan kerjasama pemda untuk segera menyetor aset yang direkomendasikan BPK.

Pertimbangan yang dapat menahan pemberian Opini WTP jumlah temuan yang berpotensi kerugian (korupsi) masih tetap tinggi. Sekitar 40 persen temuan ketidakpatuhan berpotensi merugikan keuangan negara/daerah (Tabel 3 dan 4)

Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

Selama pemeriksaan, BPK menemukan masalah atau temuan. Terhadap temuan, BPK mengeluarkan rekomendasi untuk ditindaklanjuti pemerintah daerah dan DPRD. Dalam Lampiran IHPS Semester I, BPK menyajikan data rekomendasi dan tindaklanjut selama periode 2005 – 2019. Data tersebut dibagi dalam periode 5 tahun: periode 2005-2009, periode 2010-2014, dan periode 2015-2019. Data terbagi dalam dua bagian: jumlah rekomendasi dan nilai rekomendasi.

Data jumlah rekomendasi disajikan dalam Tabel 8. Ada sebanyak 450.093 rekomendasi yang dikeluarkan BPK selama periode 2005-2019. Sebanyak 74,99 persen rekomendasi telah ditindaklanjuti sesuai rekomendasi. Ada 19,79 persen ditindaklanjuti, tetapi tidak sesuai rekomendasi. Masih ada 4,39 persen belum ditindaklanjuti dan 0,83 persen yang tidak dapat ditindaklanjuti.

Bila dilihat dari nilai rekomendasi, terungkap informasi yang menarik (Tabel 8). Nilai rupiah yang telah direkomendasi BPK selama kurun 2005-2019 sebesar Rp.133 triliun. Dari jumlah nilai yang direkomendasikan, terdapat 50,53 persen yang telah ditindaklanjuti sesuai rekomendasi, 26,10 persen belum sesuai rekomendasi, 20,24 persen belum ditindaklanjuti dan 3,13 persen yang tidak dapat ditindaklanjuti.

Tabel 7 Perkembangan Jumlah Rekomendasi dan Tindaklanjut Pemeriksaan

Uraian Temuan	Periode			Total
	2005-2009	2010-2014	2015-2019	
Sesuai Rekomendasi	99.695	146.561	91.262	337.518
	85,89%	79,11%	61,35%	74,99%
Belum Sesuai	12.839	30.756	45.496	89.091
	11,06%	16,60%	30,58%	19,79%
Belum Ditindaklanjuti	2.188	5.826	11.750	19.764
	1,89%	3,14%	7,90%	4,39%
Tidak Dapat Ditindaklanjuti	1.352	2.114	254	3.720
	1,16%	1,14%	0,17%	0,83%
Rekomendasi	116.074	185.257	148.762	450.093

Sumber: Lampiran IHPS Semester I 2019

Efektifitas pemeriksaan dapat diukur dari capaian tindaklanjut rekomendasi. Makin tinggi hasil tindak lanjut rekomendasi pemeriksaan, pemeriksaan itu dinilai makin efektif. Pada Tabel 7 terlihat persentase rekomendasi yang ditindaklanjuti “sesuai rekomendasi” makin kecil. Bila jumlah rekomendasi yang ditindaklanjuti sesuai rekomendasi pada periode 2005-2009 sebesar 85,89 persen, kondisi ini makin buruk pada periode 2015-2019, hanya 61,35 persen. Kenyataan ini menjadi tugas utama BPK untuk mengawasi tindak lanjut dan menahan pemberian opini WTP kepada pemda yang kurang mau bekerjasama menyelesaikan kerugian negara/daerah.

SIMPULAN

Studi ini mencoba menganalisis dan menjelaskan perkembangan opini WTP untuk LKPD pada periode tahun 2014 – 2018. Opini WTP yang diterima pemerintah daerah terus bertambah yaitu 42 persen pada tahun 2014 menjadi 82 persen pada tahun 2018. IHPS merupakan sumber utama untuk menganalisis dan menjelaskan pemberian Opini WTP.

Terdapat beberapa fenomena yang mendukung dan menahan pemberian opini WTP. Ada 6 (enam) perbaikan atau perkembangan yang mendukung pemberian opini WTP:

1. Tingkat kesesuaian pelaporan keuangan dengan SAP semakin meningkat.
2. Secara total temuan SPI semakin berkurang (tren menurun)
3. Jumlah masalah yang menjadi temuan pada pemeriksaan kepatuhan menurun.
4. Jumlah masalah yang menjadi temuan dan berdampak potensi kerugian dan kekurangan penerimaan pada pemeriksaan kepatuhan menurun.
5. Nilai rupiah temuan dampak ketidakpatuhan menurun
6. Penyetoran uang ke kas daerah atau penyerahan aset saat proses pemeriksaan makin meningkat.

Selain kenyataan di atas ada 5 (lima) fenomena yang kurang mendukung pemberian Opini WTP:

1. Banyak akun bermasalah, disajikan tidak sesuai SAP, dan masih berulang terjadi.
2. Kelemahan SPI, terutama pada komponen pelaksanaan anggaran dan belanja masih terus meningkat.
3. Jumlah temuan yang berdampak kerugian dan potensi kerugian masih meningkat.
4. Jumlah rekomendasi yang belum ditindaklanjuti masih meningkat
5. Nilai penyerahan aset belum sesuai harapan, relatif tidak berubah.

Kesimpulan yang dapat deskripsikan bahwa pembinaan BPK atas penyusunan LKPD pemerintah daerah masih perlu terus ditingkatkan. Bukti bahwa masih ada lima kenyataan yang kurang mendukung pemberian opini WTP memberi

catatan tersendiri dan perlu mendapat perhatian BPK. Pimpinan dan perwakilan di setiap daerah juga perlu terus dijaga dan diawasi untuk tertib melaksanakan tindak lanjut hasil pemeriksaan. Hanya dengan demikian kita dapat meningkatkan akuntabilitas dan transparansi keuangan untuk menjaga kepercayaan masyarakat.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, Syukriy, and Abdul Halim. 2006. "Hubungan Dan Masalah Keagenan Di Pemerintahan Daerah." *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* 2(1):53–64.
- Adiputra, I. Made Pradana, Sidharta Utama, and Hilda Rossieta. 2018. "Transparency of Local Government in Indonesia." *Asian Journal of Accounting Research*.
- Bowen, Glenn A. 2009. "Document Analysis as a Qualitative Research Method." *Qualitative Research Journal* 9(no.2):27–40. doi: 10.3316/qrij0902027.
- BPK RI. 2013. "Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas." (9).
- BPK RI. 2017. *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2017 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*.
- Eisenhardt, K. 1989. "Agency Theory: An Assessment and Review." *Academy of Management Review* 14(1):57–74.
- Fama, Eugene. 1980. "Agency Problems and the Theory of the Firm." *Journal of Political Economy* 88(2):288–307. doi: 10.1017/CBO9780511817410.022.
- Feng, Nancy Chun, Daniel Gordon Neely, and Andrea Alston Roberts. 2014. "Using Archival Data Sources To Conduct Nonprofit Accounting Research." *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 36(3):458–93.
- Ivankova, Nataliya V., John W. Creswell, and Sheldon L. Stick. 2006. "Using Mixed-Methods Sequential Explanatory Design: From Theory to Practice." *Field Methods* 18(1):3–20. doi: 10.1177/1525822X05282260.
- Jensen, Michael C., and William H. Meckling. 1976. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure." *Journal of Financial Economics* 3(4):305–60. doi: 10.2139/ssrn.94043.
- Lane, Jan-Erik. 2000. *The Public Sector: Concepts, Models, and Approaches*. Third edit. edited by SAGE Publication. London.
- Leech, Nancy L., and Anthony J. Onwuegbuzie. 2009. "A Typology of Mixed Methods Research Designs." *Quality and Quantity* 43(2):265–75. doi: 10.1007/s11135-007-9105-3.
- Maharani, Destin Alfianika, and Anastasia Anggarkusuma Arofah. 2021. "Determinasi Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Opini Bpk." *Jurnal Politeknik Caltex Riau* 14(1):113–22.
- Pamungkas, Bambang, Cendy Avrian, and Reisyah Ibtida. 2019. "Factors Influencing Audit Findings of the Indonesian District Governments' Financial Statements." *Cogent Business and Management* 6(1). doi: 10.1080/23311975.2019.1673102.
- Pamungkas, Bambang, Reisyah Ibtida, and Cendy Avrian. 2018. "Factors Influencing Audit Opinion of the Indonesian Municipal Governments' Financial Statements." *Cogent Business and Management* 5(1):1–18. doi: 10.1080/23311975.2018.1540256.
- Pratiwi, Ristu, and Y. Anni Aryani. 2016. "Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah,

- Kepala Daerah, Tindak Lanjut Temuan Audit Terhadap Opini.” *Jurnal Akuntansi* 20(2):167–89.
- Rusmin, Rusmin, and John Evans. 2017. “Audit Quality and Audit Report Lag: Case of Indonesian Listed Companies.” *Asian Review of Accounting* 25(2):191–210. doi: 10.1108/ARA-06-2015-0062.
- Syukriy, Abdullah, and Asmara Jhon Andra. 2006. “Perilaku Oportunistik Legislatif Dalam Penganggaran Daerah.” *Simposium Nasional Akuntansi 9 Padang* (October 2004):23–26.
- Watts, Ross L., and Jerold L. Zimmerman. 1983. “Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence.” *The Journal of Law and Economics* 26(3):613–33. doi: 10.1086/467051.
- Widodo, Oka Purnawan, and Sudarno Sudarno. 2016. “Pengaruh Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Dan Temuan Ketidakpatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundangundangan Terhadap Opini BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.”