

BAB II

KAJIAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Otonomi Daerah

Otonomi daerah di Indonesia dilaksanakan segera setelah gerakan reformasi 1998. Undang-Undang (UU) otonomi daerah mulai diberlakukan pada tahun 1999, yaitu UU Nomor 22 Tahun 1999. Setelah diberlakukannya UU ini, terjadi perubahan besar terhadap struktur dan tata laksana pemerintahan di daerah-daerah di Indonesia. Pada tahun 2004, UU ini digantikan oleh UU Nomor 32 Tahun 2004.

Menurut UU Nomor 32 Tahun 2004 pasal 1 ayat (7) tentang pemerintah daerah, di Indonesia terdapat dua macam sistem pelaksanaan kekuasaan yaitu sistem sentralisasi dan desentralisasi. Sistem sentralisasi berarti sistem kekuasaan sepenuhnya diatur oleh pemerintah pusat sehingga pemerintah daerah (pemda) tinggal melaksanakan. Sistem desentralisasi menunjukkan bahwa pemda memiliki kekuasaan untuk mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri berdasarkan kebutuhan dan potensi daerahnya masing-masing. Pemda mengatur urusan rumah tangganya sendiri berarti bahwa pemda memiliki kewajiban untuk melaporkan kegiatannya kepada pemerintah pusat. Pertanggungjawaban pemda terhadap pemerintah pusat salah satunya melalui Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang telah diperiksa oleh BPK.

2.2 Regulasi Keuangan Negara

Pemerintah menyusun paket undang-undang tentang keuangan Negara yang bertujuan untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan

keuangan Negara. Paket tersebut terdiri dari Undang-undang (UU) Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Pengertian keuangan Negara menurut UU Nomor 17 Tahun 2003 adalah semua hak dan kewajiban Negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik Negara. Dalam UU Nomor 17 2003 pasal 2 dijelaskan bahwa keuangan Negara meliputi:

- a. Hak Negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
- b. Kewajiban Negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan Negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
- c. Penerimaan Negara;
- d. Pengeluaran Negara;
- e. Penerimaan daerah;
- f. Pengeluaran daerah;
- g. Kekayaan Negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan Negara/perusahaan daerah;
- h. Kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintah dan/atau kepentingan umum;

- i. Kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

2.2.1 Pengelolaan Keuangan Negara

Pengelolaan keuangan Negara adalah keseluruhan kegiatan pejabat pengelola keuangan Negara sesuai dengan kedudukan dan kewenangannya, yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, dan pertanggungjawaban (UU Nomor 15 Tahun 2004 pasal 1). Pengelolaan keuangan Negara terdiri dari pengelolaan pemerintah pusat dan daerah. Pemerintah pusat (pempus) dan pemerintah daerah (pemda) memiliki kewajiban untuk menyusun laporan keuangannya sendiri sebagai bentuk transparansi dan akuntabilitas pengelolaan Negara dan daerah.

Aturan pokok yang tertera dalam Undang-Undang Dasar (UUD) 1945 dijabarkan menjadi asas-asas umum pengelolaan keuangan Negara yang telah lama dikenal (Suwanto dalam Liana), yaitu :

1. Asas Tahunan, memberikan persyaratan bahwa anggaran Negara dibuat secara tahunan yang harus mendapat persetujuan dari badan legislatif (DPR).
2. Asas Universalitas, memberikan batasan bahwa tidak diperkenankan terjadinya percampuran antara penerimaan negara dengan pengeluaran Negara.
3. Asas Kesatuan, mempertahankan hak *budget* dari dewan secara lengkap, berarti semua pengeluaran harus tercantum dalam anggaran. Oleh karena itu, anggaran merupakan anggaran bruto, dimana yang dibukukukan dalam anggaran adalah jumlah brutonya.

4. Asas Spesialitas, mensyaratkan bahwa jenis pengeluaran dimuat dalam mata anggaran tertentu/tersendiri dan diselenggarakan secara konsisten baik secara kuantitatif maupun kualitatif. Secara kuantitatif artinya jumlah yang telah ditetapkan dalam mata anggaran tertentu merupakan batas tertinggi dan tidak boleh dilampaui. Secara kualitatif berarti penggunaan anggaran hanya dibenarkan untuk mata anggaran yang telah ditentukan.

Asas-asas pengelolaan keuangan Negara selain yang telah dijelaskan di atas, sebagai pencerminan penerapan *best practices* yang diterapkan untuk menjamin terselenggaranya pengelolaan keuangan Negara/daerah secara akuntabel dan transparan menurut Faiz (2011) yaitu:

1. Akuntabilitas berorientasi pada hasil : pemerintah wajib mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangan Negara, baik pertanggungjawaban keuangan (*financial accountability*) maupun pertanggungjawaban kinerja (*performance accountability*).
2. Profesionalitas : keuangan Negara harus dikelola secara profesional. Oleh karena itu sumber daya manusia di bidang keuangan harus profesional, baik di lingkungan bendahara umum Negara/daerah maupun di lingkungan pengguna anggaran/barang.
3. Proporsionalitas : sumber daya yang tersedia dialokasikan secara proporsional terhadap hasil yang akan dicapai. Hal ini diakomodasi dengan diterapkannya prinsip penganggaran berbasis kinerja.

4. Keterbukaan dalam pengelolaan keuangan daerah : pengelolaan keuangan dilaksanakan secara transparan, baik dalam perencanaan dan penganggaran, pelaksanaan anggaran, pertanggungjawaban, maupun hasil pemeriksaan.
5. Pemeriksaan keuangan oleh badan pemeriksa yang bebas dan mandiri : pemeriksaan atas tanggung jawab dan pengelolaan keuangan Negara/daerah dilakukan oleh badan pemeriksa yang independen, dalam hal ini adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

2.2.2 Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

Pemeriksaan dilakukan agar pengelolaan keuangan Negara lebih transparan dan akuntabel. Pemerintah memiliki tanggung jawab untuk menyediakan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat. Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara. Tanggung jawab keuangan Negara adalah keseluruhan kegiatan pejabat pengelola keuangan Negara sesuai dengan kedudukan dan kewenangannya, yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, dan pertanggungjawaban (UU Nomor 15 Tahun 2004 pasal 1).

Presiden menyampaikan Rancangan Undang-Undang (RUU) tentang pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) yang berupa Laporan Keuangan (LK) yang telah diperiksa BPK paling lambat 6 bulan setelah tahun

anggaran berakhir. Gubernur/Bupati/Walikota menyampaikan laporan keuangan kepada BPK paling lambat 3 bulan setelah tahun anggaran berakhir (pasal 56 UU Nomor 1 Tahun 2004). Pertanggungjawaban pelaksanaan Anggaran Belanja dan Pendapatan Daerah (APBD) yang telah diperiksa oleh BPK harus disampaikan Gubernur/Bupati/Walikota kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) paling lambat 6 bulan setelah tahun anggaran berakhir.

2.3 Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah (pemda) dalam hal pengelolaan keuangan dicerminkan salah satunya dari LKPD. Pengelolaan keuangan dan pertanggungjawaban keuangan daerah diatur dalam UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang perbendaharaan Negara dan UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang keuangan Negara. Penyusunan dan penyajian LK dilaksanakan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berlaku.

Sesuai dengan UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang keuangan Negara, SAP ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah (PP). SAP disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP) yang telah berhasil menetapkan 11 Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP). LK yang disusun oleh pemda terdiri dari : Laporan Posisi Keuangan (LPK), Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK).

2.4 Sistem Pengendalian Intern (SPI)

Pengelolaan keuangan Negara yang telah terdesentralisasi menyebabkan meningkatnya kebutuhan akan perbaikan SPI. Pemerintah wajib melakukan pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan untuk mencapai pengelolaan

keuangan Negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel. Pengendalian intern pada pemerintah pusat dan pemerintah daerah dirancang dengan berpedoman pada PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

SPI adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset Negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan (PP Nomor 60 Tahun 2008). SPIP adalah SPI yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Suatu SPIP dikatakan baik jika memenuhi lima unsur SPI (Sudjono dan Hoesada dalam Liana, 2011), yaitu :

1. Lingkungan pengendalian dalam instansi pemerintah yang mempengaruhi efektivitas pengendalian intern.
2. Penilaian risiko atas kemungkinan kejadian yang mengancam pencapaian tujuan dan sasaran instansi pemerintah.
3. Kegiatan pengendalian untuk mengatasi risiko serta penetapan dan pelaksanaan kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa tindakan mengatasi risiko telah dilaksanakan secara efektif.
4. Informasi dan komunikasi. Informasi adalah data yang telah diolah sehingga dapat digunakan dalam pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Komunikasi adalah proses penyampaian

pesan atau informasi dengan menggunakan simbol atau lambang tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik.

5. Pemantauan pengendalian intern atas mutu kinerja SPI dan proses yang memberikan keyakinan bahwa temuan audit dan evaluasi lainnya segera ditindaklanjuti.

2.5 Peraturan Perundang-Undangan

Paket undang-undang keuangan Negara yaitu UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara secara paradigmatik telah mereformasi bidang pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan Negara. Perubahan tersebut mencakup bidang penganggaran, pencatatan, pelaporan keuangan Negara dan keuangan daerah (Zainie, 2008). Pada bidang penganggaran tidak lagi menggunakan pendekatan *line item* dan *incremental budget* melainkan berdasarkan pendekatan kinerja (*performance budget*).

Bidang pencatatan tidak lagi menggunakan pencatatan/pembukuan *single entry* tetapi telah menggunakan *double entry*, dalam berapa tahun lagi basis kas juga akan digantikan oleh basis akrual sepenuhnya. Pada bidang pelaporan sesuai dengan pasal 31 UU Nomor 17 Tahun 2003 dan pasal 184 UU Nomor 32 Tahun 2004, kepala daerah baik Gubernur, Bupati maupun Walikota harus menyampaikan laporan keuangan daerah yang telah diperiksa oleh BPK kepada DPRD selambat-lambatnya 6 bulan setelah tahun anggaran berakhir. Laporan keuangan tersebut meliputi LRA, LPK, LAK, dan CALK.

Peraturan perundang-undangan digunakan oleh BPK sebagai dasar pengujian untuk mendeteksi kecurangan atau penyimpangan dalam LK. Pengujian atas kepatuhan harus dimuat oleh BPK ke dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) berupa temuan ketidakpatuhan. Temuan ketidakpatuhan meliputi temuan yang mengakibatkan kerugian Negara/Daerah/Perusahaan, potensi kerugian Negara/daerah/perusahaan, kekurangan penerimaan, administrasi, ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan. BPK akan menguraikan secara singkat temuan ketidakpatuhan yang secara material berpengaruh terhadap kewajaran laporan keuangan dalam LHP sebagai alasan pemberian opini.

Salah satu bentuk peraturan perundang-undangan yang wajib digunakan entitas pemerintah sebagai acuan dalam menyajikan LK adalah Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). SAP disusun oleh KSAP dengan strategi adaptasi terhadap *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. Hal ini berarti bahwa secara prinsip pengembangan SAP berorientasi pada IPSAS namun tetap disesuaikan terlebih dahulu dengan kondisi di Indonesia. Kondisi yang dimaksud adalah peraturan perundang-undangan yang berlaku, praktek-praktek keuangan yang ada, dan kesiapan sumber daya para pengguna SAP. Penetapan SAP dimuat dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 yang telah diperbaharui menjadi PP Nomor 71 Tahun 2010. Sampai saat ini, PP tersebut digunakan sebagai dasar entitas pemerintah dalam menyajikan LK sebagai bentuk transparansi dan akuntabilitas kepada berbagai pihak.

2.6 Pemeriksaan LKPD

LKPD adalah salah satu bentuk transparansi dan akuntabilitas pemerintah daerah dalam pengelolaan keuangan. Maka dari itu perlu dilakukan pemeriksaan terhadap LKPD oleh badan independen agar masyarakat mendapatkan keyakinan yang memadai tentang kewajaran LK yang disajikan. Pemeriksaan keuangan Negara terdiri atas pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara (UU Nomor 15 Tahun 2004). Pemeriksaan LKPD dilakukan oleh BPK. Dalam pasal 6 UU Nomor 15 Tahun 2004 dijelaskan bahwa BPK dapat secara bebas dan mandiri menentukan obyek pemeriksaan, merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan, menentukan waktu dan metode pemeriksaan, serta menyusun dan menyajikan laporan pemeriksaan.

LHP terdiri atas 3 hal yaitu : (1) LHP atas LK pemerintah yang memuat opini; (2) LHP atas kinerja yang memuat temuan, kesimpulan, dan rekomendasi; (3) LHP dengan tujuan tertentu yang memuat kesimpulan. Pelaporan LHP atas LKPD disampaikan oleh BPK kepada LKPD paling lambat 2 bulan setelah menerima laporan keuangan dari pemda. Laporan hasil pemeriksaan tersebut dapat dilihat dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS).

2.6.1 SPI dan Peraturan Perundang-Undangan Dalam LKPD

Hasil pemeriksaan keuangan disajikan dalam tiga kategori, yaitu : opini, SPI, dan kepatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan. Pemeriksaan LK yang dilaksanakan oleh BPK berpedoman pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang ditetapkan dalam Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2007 (IHPS 1, 2012:56). Di dalam SPKN dicantumkan bahwa Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas LK harus mengungkapkan pengujian atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian LK telah dijalankan oleh pemeriksa. Hasil pemeriksaan atas LK berupa laporan kepatuhan mengungkapkan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang dapat mengakibatkan hal-hal berikut :

1. Kerugian Negara/daerah/perusahaan adalah berkurangnya kekayaan Negara/daerah berupa uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum, baik sengaja maupun lalai.
2. Potensi kerugian Negara/daerah/perusahaan adalah suatu perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dapat mengakibatkan risiko terjadinya kerugian di masa yang akan datang berupa berkurangnya uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya.
3. Kekurangan penerimaan adalah 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. Temuan administrasi mengungkap adanya penyimpangan terhadap ketentuan yang berlaku baik dalam pelaksanaan anggaran atau pengelolaan aset 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. Temuan mengenai ketidakhematan mengungkap adanya penggunaan *input* dengan harga atau kuantitas/kualitas yang lebih tinggi dari standar, kuantitas/kualitas yang melebihi kebutuhan, dan harga yang lebih mahal dibandingkan dengan pengadaan serupa pada waktu yang sama.
6. Temuan mengenai ketidakefisienan mengungkap permasalahan rasio penggunaan kuantitas/kualitas *input* untuk satu satuan *output* yang lebih besar dari seharusnya.
7. Temuan mengenai ketidakefektifan berorientasi pada pencapaian hasil (*outcome*) yaitu temuan yang mengungkap adanya kegiatan yang tidak memberikan manfaat atau hasil yang direncanakan serta fungsi instansi yang tidak optimal sehingga tujuan organisasi tidak tercapai.

Selain itu, SPKN juga mengatur bahwa laporan atas pengendalian intern harus mengungkapkan kelemahan dalam pengendalian atas pelaporan keuangan yang dianggap sebagai “kondisi yang dapat dilaporkan”. Unsur pertama dalam SPI yaitu lingkungan pengendalian seharusnya menimbulkan perilaku positif dan kondusif agar dapat mengenali apakah SPI telah memadai dan mampu mendeteksi

adanya kelemahan. Kelemahan atas SPI dikelompokkan dalam tiga kategori, yakni :

1. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, yaitu kelemahan sistem pengendalian yang terkait kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan.

Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan terdiri dari pencatatan yang tidak/belum dilakukan atau tidak akurat; proses penyusunan laporan yang tidak sesuai ketentuan; entitas terlambat menyampaikan laporan; sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai; serta sistem informasi akuntansi dan pelaporan belum didukung dengan SDM yang memadai.

2. Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, yaitu kelemahan pengendalian yang terkait dengan pemungutan dan penyetoran penerimaan Negara/daerah/perusahaan milik Negara/daerah serta pelaksanaan program/kegiatan pada entitas yang diperiksa.

Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja terdiri dari perencanaan kegiatan yang tidak memadai; mekanisme pemungutan, penyetoran, dan pelaporan, serta penggunaan penerimaan daerah dan hibah yang tidak sesuai ketentuan; penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan bidang teknis tertentu atau ketentuan intern organisasi yang diperiksa tentang pendapatan dan belanja; pelaksanaan belanja di luar mekanisme APBD; penetapan/pelaksanaan kebijakan yang tidak tepat atau belum dilakukan yang berakibat hilangnya potensi penerimaan/pendapatan;

penetapan/pelaksanaan kebijakan yang tidak tepat atau belum dilakukan yang berakibat peningkatan biaya/belanja; dan lain-lain.

3. Kelemahan sistem pengendalian intern, yaitu kelemahan yang terkait dengan ada/tidaknya sistem pengendalian intern atau efektivitas sistem pengendalian intern yang ada dalam entitas yang diperiksa.

Kelemahan sistem pengendalian intern terdiri dari entitas yang tidak memiliki SOP yang formal untuk prosedur atau keseluruhan prosedur; SOP yang ada pada entitas tidak berjalan secara optimal atau tidak ditaati; entitas yang tidak memiliki satuan pengawas intern; satuan pengawas intern yang ada tidak memadai atau tidak berjalan optimal; tidak ada pemisahan tugas dan fungsi yang memadai.

2.6.2 Opini BPK Atas LKPD

Pemeriksaan oleh BPK dilakukan dalam rangka memberikan opini atas kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam LKPD. Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam LK. Kriteria pemberian opini menurut UU Nomor 15 Tahun 2004 pasal 16 ayat (1), yaitu:

1. Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP),
2. Kecukupan pengungkapan,
3. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan,
4. Efektivitas SPI.

Terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa (IHPS 1, 2012:56), yaitu :

1. Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan SAP. Sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang diberlakukan dalam SKPN, BPK dapat memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Paragraf Penjelas (WTP-DPP) karena keadaan tertentu sehingga mengharuskan pemeriksa menambah suatu paragraf penjelasan dalam LHP sebagai modifikasi dari opini WTP.
2. Wajar Dengan Pengecualian (WDP) memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan SAP, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.
3. Tidak Wajar (TW) memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai SAP.
4. Pernyataan Menolak Memberikan Opini atau Tidak Memberikan Pendapat (TMP) menyatakan bahwa pemeriksa tidak menyatakan opini atas LK.

2.7 Penelitian Terdahulu

Terdapat beberapa penelitian yang berkaitan dengan penelitian ini baik dalam bentuk empiris maupun studi kasus. Penelitian-penelitian tersebut juga menelusuri faktor-faktor penentu opini BPK terhadap LKPD. Beberapa diantaranya adalah sebagai berikut :

Tabel 2.1
Ringkasan Penelitian Terdahulu

Nama Peneliti	Judul	Variabel	Alat Analisis	Hasil Penelitian
Liana (2011)	Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Kota dan Kabupaten Seluruh Indonesia Terhadap Pemberian Opini Oleh BPK	Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, kelemahan sistem pengendalian intern, opini BPK.	Regresi linear sederhana.	Kelemahan struktur pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap opini BPK, sedangkan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan serta kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja berpengaruh positif terhadap opini BPK.
Budiarta (2007)	Menelusuri Opini Auditor Independen Atas LKPD Pemerintah Provinsi Bali	SAP	Analisis Kualitatif dengan mengadakan pengkajian atas variabel yang telah ditentukan (SAP), kemudian dilakukan interpretasi untuk mendapatkan kesimpulan.	Hasil dari Penelitian ini dikatakan bahwa beberapa lembaga membuat kebijakan sendiri sebagai dasar pemungutan penerimaan Negara bukan pajak (PNBK). Dana yang dipungut itu disimpan sendiri dan dibelanjakan langsung tanpa mengikuti prosedur dan aturan yang telah ditetapkan oleh

Tabel 2.1 (Lanjutan)

Nama Peneliti	Judul	Variabel	Alat Analisis	Hasil Penelitian
				Menteri Keuangan Republik Indonesia. Budiarta menyimpulkan bahwa kesungguhan pemerintah daerah untuk mengikuti aturan dan perundang-undangan yang berlaku dalam mengelola keuangan Negara masih sangat minim yang menyebabkan Provinsi Bali memperoleh opini <i>disclaimer</i> .
Sunarsih (2009)	Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Opini <i>Disclaimer</i> BPK Terhadap Laporan Keuangan di Lingkungan Departemen di Jakarta	Materialitas/SAP1, pelanggaran SAP/SAP2 Kelemahan SPI, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, opini <i>disclaimer</i> BPK.	Regresi logistik biner/ <i>Binary logistic regression</i> .	Semakin lemah SPI dan semakin tidak patuh terhadap peraturan perundang-undangan dalam menyajikan laporan keuangan akan semakin mendapat opini <i>disclaimer</i> .
Kawedar (2009)	Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern (Studi Kasus di Kabupaten PWJ Yang Mengalami Penurunan Opini Audit)	Sistem pengendalian intern.	Analisis Kualitatif.	Kabupaten Purworejo pada tahun 2007 mendapatkan penurunan opini dari WDP menjadi TMP karena sistem pengendalian internnya.

2.8 Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan pemaparan teori di atas, hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H1 : Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan berpengaruh negatif terhadap penentuan opini LKPD di Indonesia.

H2 : Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja berpengaruh negatif terhadap penentuan opini LKPD di Indonesia.

H3 : Kelemahan sistem pengendalian intern berpengaruh negatif terhadap penentuan opini LKPD di Indonesia.

H4 : Ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan berpengaruh negatif terhadap penentuan opini LKPD di Indonesia.