

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu

Pada bab ini penulis membahas beberapa teori yang digunakan dalam penelitian di antaranya teori atribusi, terminologi LKKL, opini audit BPK, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), Manajemen Risiko Indeks (MRI), Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK), dan terminologi terkait dengan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan (TLRHP) BPK. Pada bab ini penulis juga melakukan pengembangan hipotesis berdasarkan pemahaman teori dan menyajikan hasil penelitian-penelitian sebelumnya untuk kemudian dirancang dalam satu kerangka pemikiran yang sistematis.

2.1.1 Landasan Teori

Pada subbab landasan teori penulis menjelaskan mengenai teori yang digunakan untuk merumuskan hipotesis. Pada subbab ini penulis juga menjelaskan mengenai hasil penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan topik penelitian yaitu pengaruh penerapan SPIP, pengelolaan risiko dan pengendalian korupsi serta tindak lanjut LHP BPK terhadap opini audit atas

laporan keuangan entitas pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.

2.1.1.1 Teori Atribusi

Teori atribusi (*attribution theory*) ditemukan oleh Fritz Heider pada tahun 1958. Teori ini menjelaskan bagaimana individu berperilaku dan memiliki pemahaman intuitif atas hubungan personalnya (Gordon, 2023). Heider memiliki kepercayaan bahwa manusia mampu membuat suatu atribusi atas dirinya sendiri maupun orang lain. Hal ini dikarenakan mekanisme pengambilan keputusan seseorang didasarkan atas suatu alasan termasuk pikirannya. Atribusi merujuk pemahaman baik secara implisit atau eksplisit yang menjelaskan penyebab terjadinya suatu peristiwa. Heider memahami manusia memiliki kemampuan menarik suatu kesimpulan atas sebab-akibat terjadinya suatu peristiwa berdasarkan persepsinya (Safitri, 2014). Teori atribusi berusaha menjelaskan apakah suatu peristiwa atau perilaku disebabkan oleh faktor internal/pihak personal atau faktor eksternal/lingkungan. Faktor internal merupakan dorongan sifat dari dalam diri misalnya kesulitan dalam pekerjaan, kemampuan, pengetahuan atau usaha, sementara faktor eksternal berasal dari luar seperti kesempatan dan lingkungan.

Menurut Kelley (1971, dikutip dalam Safitri, 2014) terdapat 3 faktor yang menjadi pertimbangan bagi seseorang dalam pengambilan kesimpulan. Faktor – faktor tersebut meliputi konsensus, konsistensi dan keunikan.

1. Konsensus (*concensus*)

Konsensus mengacu pada perilaku seseorang yang berbeda dengan perilaku dengan orang lain ketika dihadapkan pada situasi yang sama. Apabila seseorang memiliki perilaku yang sama dengan orang lain, maka perilaku

seseorang tersebut dikategorikan dalam konsensus tinggi. Namun, apabila seseorang yang berperilaku berbeda dengan orang lain pada umumnya, maka perilaku seseorang tersebut termasuk konsensus rendah.

2. Konsistensi (*consistency*)

Konsistensi menunjukkan adanya perilaku yang konsisten (ajeg) dari satu situasi ke situasi lainnya. Seseorang memiliki konsistensi tinggi apabila berperilaku sama pada situasi yang berbeda atau sebaliknya.

3. Keunikan (*distinctiveness*)

Keunikan menunjukkan bagaimana seseorang memiliki reaksi atau perilaku yang sama pada situasi yang berbeda. Seseorang dengan perilaku yang sama pada situasi yang berbeda memiliki keunikan yang rendah atau sebaliknya.

Ketiga faktor di atas menjadi penentu dalam menarik kesimpulan apakah perilaku seseorang dikarenakan adanya dorongan internal atau eksternal. Singkatnya, seseorang yang memiliki perilaku dengan keunikan yang rendah, konsistensi yang tinggi, dan konsensus yang rendah dikategorikan atribusi internal. Sementara, seseorang yang memiliki perilaku dengan keunikan tinggi, konsistensi rendah, dan konsensus tinggi dikategorikan atribusi eksternal (Gibson et al., 2012).

Pada prinsipnya teori atribusi berupaya menguraikan alasan penyebab terjadinya suatu peristiwa baik apakah karena faktor dorongan internal atau dorongan eksternal. Dalam konteks penelitian ini, aspek peristiwa atau tindakan merupakan opini audit yang diberikan oleh pemeriksa BPK atas laporan keuangan kementerian/lembaga. Sementara, faktor yang mendorong diperolehnya suatu opini atas hasil pemeriksaan laporan keuangan kementerian/lembaga terbagi menjadi 2

yaitu faktor internal maupun faktor eksternal. Faktor internal merupakan kemampuan auditor dalam mendeteksi kelemahan sistem pengendalian intern entitas sebagai pertimbangan *professional judgement* auditor dalam memberikan opini. Sementara, faktor eksternal merupakan upaya peningkatan level sistem pengendalian intern, manajemen risiko, upaya pengendalian korupsi dan penyelesaian tindak lanjut auditan.

Beberapa kasus ditemukan pemberian opini WTP oleh BPK pada entitas pelaporan kementerian/lembaga, padahal di saat bersamaan entitas tersebut memiliki sistem pengendalian internal yang buruk bahkan terbukti melakukan perbuatan *fraud*. Misalnya, kasus *mark-up* belanja pegawai tunjangan kinerja (tukin) yang dilakukan oleh 10 pegawai di Direktorat Jenderal Mineral dan Batubara Kementerian ESDM Tahun Anggaran 2020 hingga 2022 yang berdasarkan perhitungan BPKP merugikan keuangan negara senilai Rp27.616.428.154 (Budi, 2023). Selama periode tersebut, Kementerian ESDM mendapat opini WTP dari BPK, bahkan per tahun 2022 Kementerian ESDM telah menerima opini WTP sebanyak tujuh kali bertuntun (antaranews, 2023). Kasus lainnya juga terjadi di Kementerian Desa Pembangunan Daerah Tertinggal dan Transmigrasi (PDPT) yang memperoleh opini WTP atas laporan keuangan tahun anggaran 2016 karena berhasil memberikan suap kepada auditor BPK (Firmansyah, 2018).

2.1.1.2 Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga

Kementerian/lembaga selaku Unit Akuntansi Pengguna Anggaran (UAPA) memiliki kewajiban untuk menyusun dan menyampaikan laporan keuangan sebagai

bentuk pertanggungjawaban pelaksanaan APBN. Kewajiban tersebut secara tegas dinyatakan dalam UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Penyusunan LKKL dilakukan secara berjenjang sesuai Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Penyusunan LKKL diawali dari tingkat Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Kuasa Pengguna Anggaran (UAKPA), tingkat Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pembantu Pengguna Anggaran Wilayah (UAPPA-W), tingkat Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pembantu Pengguna Anggaran Eselon I (UAPPA-E1), hingga tingkat Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pengguna Anggaran (UAPA). Laporan keuangan tersebut terdiri atas Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Operasional (LO), Laporan Perubahan Ekuitas (LPE), Neraca dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Laporan keuangan yang telah disusun UAPA kemudian disampaikan kepada Menteri Keuangan melalui Direktorat Jenderal Perbendaharaan dalam rangka pertanggungjawaban keuangan dan penyusunan laporan keuangan. Selain itu, laporan keuangan tersebut juga disampaikan kepada BPK dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan keuangan.

Laporan keuangan yang disampaikan kepada BPK dilengkapi dengan surat pernyataan telah direviu dari pimpinan Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP), surat representasi manajemen atas laporan keuangan dan pernyataan tanggung jawab dari menteri atau pimpinan lembaga. Reviu yang dilakukan APIP memiliki tujuan untuk memberikan keyakinan terbatas mengenai akurasi, keandalan, dan keabsahan informasi serta kesesuaian pengakuan, pengukuran dan pelaporan transaksi dengan SAP. Sedangkan surat representasi manajemen atas

laporan keuangan dan pernyataan tanggung jawab yang ditandatangani menteri atau pimpinan lembaga selaku pengguna anggaran berisi tentang penjelasan kepada BPK bahwa instansi yang dipimpin telah menyelenggarakan dan memelihara sistem pengendalian intern dalam penyusunan laporan keuangan secara memadai termasuk dalam hal keandalan pelaporan keuangan dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Hal ini sesuai dengan amanat Pasal 55 UU Nomor 1 Tahun 2004 yang menyatakan bahwa:

“Menteri/pimpinan lembaga selaku Pengguna Anggaran/Pengguna Barang memberikan pernyataan bahwa pengelolaan APBN telah diselenggarakan berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai dan akuntansi keuangan telah diselenggarakan sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan”

BPK selaku lembaga negara memiliki mandat untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara pada masing-masing entitas pemerintah. Pemeriksaan keuangan tersebut dimaksudkan untuk mendorong terciptanya tata kelola keuangan negara yang transparan dan akuntabel serta untuk memperkuat sistem pemerintahan yang bersih dan terhindar dari kolusi, korupsi dan nepotisme. Pemeriksaan keuangan ini dilakukan oleh BPK pada entitas Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah Lembaga Negara Lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara. Dalam melaksanakan tugas yang berkaitan dengan pemeriksaan laporan keuangan BPK memiliki kewenangan yang diatur dalam Pasal 9 UU Nomor 15 Tahun 2006 di antaranya penetapan standar pemeriksaan keuangan negara (SPKN), memberikan pertimbangan SAP dan rancangan SPIP pusat atau daerah.

Pemeriksaan keuangan memiliki tujuan untuk memberikan keyakinan memadai kepada pengguna dalam bentuk opini yang merepresentasikan kewajaran penyajian dan kepatuhan terhadap peraturan perundangan yang berlaku. Opini audit BPK atas LKKL merupakan bagian dari LHP yang diungkapkan berdasarkan bukti yang cukup dan valid.

2.1.1.3 Opini Audit

Ketentuan Pasal 1 UU Nomor 15 Tahun 2004 Pasal 1 mendefinisikan opini sebagai pernyataan profesional yang menjadi kesimpulan Pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Pemberian opini audit keuangan mempertimbangkan 4 kriteria sebagai berikut:

1. Kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintah (SAP)
2. Kecukupan pengungkapan
3. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; dan
4. Efektivitas sistem pengendalian intern (SPI)

Opini laporan keuangan pemerintah terdiri dari 4 jenis atau tipe yaitu:

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian – WTP (*qualified opinion*), opini WTP memuat pernyataan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar untuk semua hal yang material sesuai dengan SAP. Opini WTP hanya diberikan apabila pemeriksa meyakini bahwa laporan keuangan telah disajikan sesuai SAP dan didukung dengan pengungkapan yang memadai, sehingga tidak menyesatkan penggunaanya.
2. Opini wajar Dengan Pengecualian – WDP (*unqualified opinion*), opini WDP merepresentasikan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar untuk

semua hal yang material serta sesuai prinsip akuntansi yang berlaku umum, kecuali untuk dampak hal-hal yang dikecualikan. Beberapa kondisi yang menjadi penyebab diperolehnya opini WDP antara lain adanya salah saji yang bersifat material akibat penyimpangan prinsip akuntansi dan adanya pembatasan ruang lingkup selama proses pemeriksaan. Meskipun salah saji bersifat material, namun tidak bersifat *pervasive*.

3. Opini Tidak Wajar – TW (*Adverse Opinion*), opini TW diberikan apabila pemeriksa setelah memperoleh bukti pemeriksaan yang cukup memadai, ditemukan adanya salah saji pada laporan keuangan baik individual maupun agregat yang bersifat material dan *pervasive*.
4. Opini Tidak Memberikan Pendapat – TMP (*Disclaimer of Opinion*), opini TMP diberikan pemeriksa apabila terdapat pembatasan ruang lingkup yang luar biasa. Hal ini mengakibatkan pemeriksa tidak memperoleh bukti yang cukup memadai sebagai dasar menyatakan pendapat (opini), sehingga pemeriksa tidak dapat menilai apakah laporan keuangan tersebut perlu dilakukan penyesuaian atau koreksi.

2.1.1.4 Sistem Pengendalian Intern

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) mendefinisikan SPIP sebagai suatu proses integral yang dilakukan melalui tindakan dan kegiatan secara terus menerus baik oleh pimpinan maupun seluruh pegawai dengan tujuan untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, pelaporan keuangan yang andal, keamanan aset negara, dan kepatuhan terhadap

peraturan perundang-undangan. SPIP bukanlah suatu sistem yang terpisah pada entitas, melainkan bagian satu kesatuan yang dibangun dari setiap sistem yang dipakai manajemen untuk mengatur dan mengarahkan kegiatannya. Artinya, sistem pengendalian intern menjadi bagian dari proses yang menyatu dengan kegiatan operasional entitas, sehingga memiliki peran yang strategis bagi pelaksanaan kegiatan.

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) pada tahun 1992 melalui laporannya berjudul “Internal Control – Integrated Framework” mengenalkan kerangka sistem pengendalian intern yang mudah dipahami secara umum untuk memenuhi kebutuhan para stakeholder di antaranya manajemen entitas, auditor intern maupun ekstern, akuntan manajemen, manajemen keuangan, dan para pemegang otoritas pasar modal. Sistem pengendalian intern yang dikembangkan COSO memiliki tujuan yang lebih luas, bukan sekadar mewujudkan pelaporan keuangan yang andal, melainkan juga upaya untuk mencapai tujuan melalui kegiatan yang efektif dan efisien serta meningkatkan kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku. COSO merumuskan sistem pengendalian intern terdiri dari lima unsur utama yang saling berkaitan yaitu:

1. Lingkungan pengendalian (*control enviroment*)
2. Penilaian risiko (*risk assessment*)
3. Aktivitas pengendalian (*control activities*)
4. Informasi dan komunikasi (*information and communication*)
5. Pemantauan (*monitoring*)

Mengacu pada sistem pengendalian intern yang dikembangkan COSO tersebut untuk sektor publik, The Institute of Internal Auditors (2023) mendefinisikan *internal control* sebagai:

“Any action taken by management, the board, and other parties to enhance risk management and increase the likelihood that established objectives and goals will be achieved. Management plans, organizes and directs the performance of sufficient actions to provide reasonable assurance that objectives and goals will be achieved”

SPIP yang diatur dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 telah memuat lima unsur utama yang sama dalam COSO. Menurut Pusdiklatwas BPKP (2013) kelima unsur SPIP harus dilaksanakan secara terintegrasi melalui suatu kegiatan atau tindakan. Kondisi lingkungan pengendalian yang baik berdampak pada penilaian risiko entitas. Semakin baik lingkungan pengendalian yang dibangun entitas, maka probabilitas risiko akan menjadi semakin kecil. Kondisi ini membuat entitas tidak memerlukan banyak kegiatan pengendalian maupun kegiatan pemantauan. Kegiatan pemantauan dapat dilakukan entitas terutama pada kegiatan yang memiliki risiko tinggi, sehingga lebih efektif. Keempat unsur SPIP tersebut dapat di laksanakan secara efektif apabila didukung dengan informasi dan komunikasi secara tepat. Hubungan antar unsur SPIP digambarkan dengan piramida di bawah ini.

Gambar 2.1 Hubungan Antar Unsur SPIP



Sumber: BPKP, 2013

Penyelenggaraan SPIP di atas dapat disesuaikan dengan karakteristik tugas dan fungsi utama instansi, sifat, tujuan, dan kompleksitas, serta risiko-risiko yang dihadapi oleh masing-masing entitas tersebut. Pusdiklatwas BPKP (2013) mengungkapkan penerapan SPIP terintegrasi dapat selaraskan dengan proses bisnis masing-masing entitas pemerintah.

2.1.1.5 Manajemen Risiko Indeks (MRI)

Risiko merupakan suatu peluang terjadinya bahaya yang dapat mengancam tujuan organisasi. Risiko berkaitan dengan ketidakpastian. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 mendefinisikan risiko sebagai suatu kejadian yang mungkin terjadi dan apabila terjadi akan memberikan dampak negatif pada pencapaian tujuan instansi pemerintah. Pusdiklatwas BPKP (2016) mengungkapkan risiko terdiri dari 3 unsur yaitu terdapat peristiwa yang mungkin terjadi, adanya dampak atau konsekuensi apabila kejadian tersebut benar-benar terjadi, dan adanya probabilitas/kemungkinan kejadian. Ketiga unsur tersebut bersifat akumulatif untuk dikategorikan sebagai risiko, apabila salah satu dari ketiga unsur tersebut tidak terpenuhi maka tidak dapat disebut sebagai risiko melainkan masalah.

Risiko tidak tercapainya tujuan organisasi bukan hanya terjadi di lingkungan bisnis, tetapi juga di lingkungan sektor publik. Oleh karenanya, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara pasal 58 menekankan perlunya sistem pengendalian intern (SPI) di lingkungan pemerintah dan manajemen risiko. Pasal 58 ayat 1 UU Nomor 1 Tahun 2004 menyatakan bahwa:

“Dalam rangka meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara, Presiden selaku Kepala Pemerintahan mengatur dan menyelenggarakan SPI di lingkungan pemerintahan secara menyeluruh.”

Sementara, mengacu pada ketentuan Pasal 13 ayat (1) huruf (b) Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, instansi pemerintah wajib melakukan penilaian risiko. Penilaian risiko didefinisikan pada Pasal 3 sebagai kegiatan penilaian atas kemungkinan kejadian yang dapat menggagalkan tercapainya tujuan entitas pemerintah. Penilaian risiko dilakukan melalui kegiatan identifikasi risiko dan analisis risiko untuk menentukan prioritas risiko harus dikelola atau dikendalikan. Implementasi manajemen risiko diharapkan dapat menciptakan lingkungan entitas yang adaptif, berkontribusi terhadap pengembangan *corporate governance*, optimalisasi penyusunan strategi manajemen dan mengamankan aset negara.

Banyak teori mengenai manajemen risiko. COSO mendefinisikan manajemen risiko sebagai suatu proses yang dilaksanakan manajemen dalam menetapkan strateginya dan mengelola risiko untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi. Sementara itu, mengacu pada kerangka manajemen risiko yang dikembangkan HM Treasury (2023) terdapat 5 prinsip utama dalam menerapkan manajemen risiko yaitu:

- 1) Menempatkan manajemen risiko sebagai bagian penting dari tata kelola entitas;
- 2) Melaksanakan manajemen risiko setiap pengambilan keputusan untuk seluruh kegiatan entitas yang berkaitan dengan pencapaian tujuannya;
- 3) Manajemen risiko harus bersifat kolaboratif berdasarkan informasi dan keahlian yang handal yang dimiliki entitas;
- 4) Proses manajemen risiko mencakup identifikasi dan penilaian risiko, pemilihan desain dan penerapan berbagai pilihan penanganan risiko untuk mendukung pencapaian hasil yang diharapkan, pengelolaan risiko ke tingkat yang dapat

diterima, pengoperasian yang terintegrasi dan pemantauan serta pelaporan yang tepat waktu, akurat dan berguna untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan;

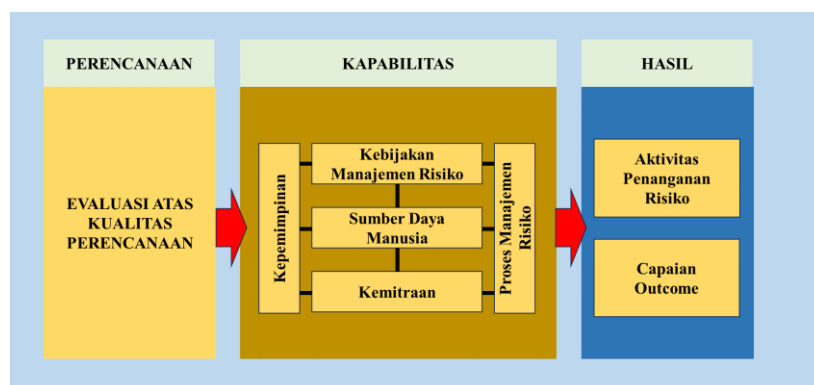
- 5) Manajemen risiko harus dilakukan secara berkesinambungan melalui pembelajaran dan pengalaman.

Dalam konteks manajemen risiko pengelolaan keuangan negara wajib diselenggarakan oleh instansi pemerintah termasuk kementerian/lembaga. Kewajiban tersebut tercantum dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 222/PMK.01/2021 tentang Manajemen Risiko Pengelolaan Keuangan Negara. Manajemen risiko dalam pengelolaan keuangan negara memberikan banyak dampak terhadap pertimbangan opini audit LKKL di antaranya meningkatkan kepatuhan pada peraturan, meningkatkan akuntabilitas dan tata kelola organisasi.

BPKP selaku pembina penyelenggara SPIP telah mengembangkan penilaian SPIP yang terintegrasi dengan manajemen risiko melalui Peraturan BPKP Nomor 5 Tahun 2021. Penilaian manajemen risiko diukur menggunakan indikator manajemen risiko indeks (MRI). MRI merepresentasikan kualitas penerapan manajemen risiko di lingkungan entitas kementerian/lembaga. Penilaian MRI dilakukan terhadap 3 komponen utama. Pertama, penilaian terhadap kualitas perencanaan entitas dalam menetapkan tujuannya. Kedua, kapabilitas entitas dalam mengelola risiko yang dilakukan pada 5 area yaitu kepemimpinan, sumber daya manusia, kebijakan manajemen risiko, hubungan dengan mitra kerja dan proses entitas dalam mengelola risiko. Terakhir, penilaian pada komponen hasil yang dilakukan pada 2 area yaitu aktivitas penanganan risiko yang dilakukan entitas dan

outcome untuk mengetahui kontribusi manajemen risiko terhadap tercapainya tujuan organisasi.

Gambar 2.2 Model Penilaian MRI pada Kementerian/Lembaga



Sumber: BPKP, 2021

2.1.1.6 Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK)

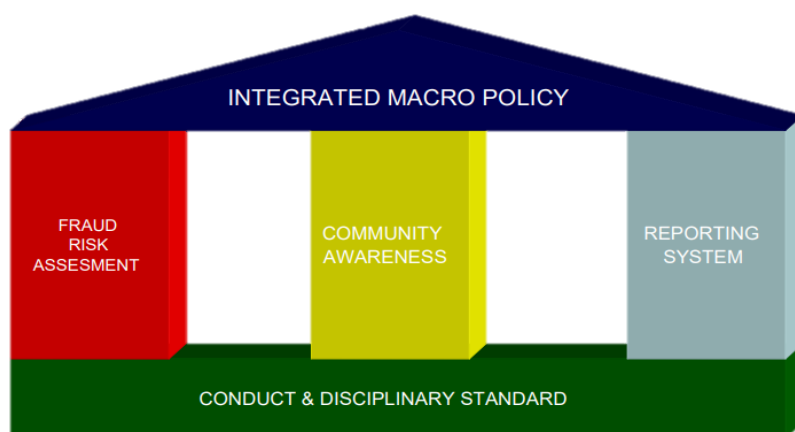
Indeks efektivitas pengendalian korupsi (IEPK) merupakan indikator yang digunakan untuk mengukur upaya pencegahan dan penanganan risiko korupsi yang dilakukan oleh entitas pemerintah. Komponen IEPK berasal dari hasil pengembangan kerangka *Fraud Control Plan* (FCP). *Fraud* terjadi karena adanya kesempatan akibat lemahnya sistem pengendalian intern. The Institute of Internal Auditors (2009) mendefinisikan *fraud* sebagai suatu tindakan ilegal yang dilakukan dengan cara menipu untuk mendapatkan uang atau aset properti yang menguntungkan pribadi atau perusahaan.

Sementara, *fraud* menurut ACFE (2008) didefinisikan sebagai tindakan kecurangan yang dilakukan seseorang atau badan yang merugikan pihak lain. ACFE (2008) mengelompokkan *fraud* menjadi 3 jenis yaitu penyalahgunaan aset (*asset misappropriation*), penyimpangan laporan keuangan (*fraudulent financial statement*) dan korupsi (*corruption*).

Di Indonesia *fraud* diatur dalam UU Nomor 31 Tahun 1999 jo. UU Nomor 20 Tahun 2001. Menurut Pasal 3 *fraud* didefinisikan sebagai perbuatan setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.

Entitas pemerintah dapat mendeteksi terjadinya *fraud* melalui program *Fraud Control Plan* (FCP). FCP merupakan suatu kerangka yang disusun untuk mencegah, mendeteksi dan merespon kejadian *fraud* melalui penguatan pengendalian sesuai kondisi masing-masing entitas. BPKP (2007) merumuskan kerangka FCP sebagai berikut:

Gambar 2.3 *Framework* atau Kerangka *Fraud Control Plan* (FCP)



Sumber: BPKP, 2007

Menurut BPKP (2007) membangun pengendalian *fraud* sama halnya mendirikan bangunan yang kokoh. Bangunan yang kokoh tentu memiliki pondasi yang kuat dan ditopang oleh tiang yang kuat serta atap sebagai pelindung bangunan tersebut. Sama halnya dengan pengendalian *fraud*, implementasi FCP harus

berlandaskan pada budaya perilaku dan disiplin yang kuat yang didukung dengan 3 pilar yaitu penilaian risiko kecurangan (*fraud risk assesment*), kepedulian komunitas (*community awareness*), dan sistem pelaporan yang baik (*reporting system*) serta dinaungi dengan kebijakan terintegrasi. Kerangka FCP tersebut dilengkapi dengan 10 atribut yaitu kebijakan yang terintegrasi, struktur pertanggungjawaban, penilaian risiko *fraud*, kepedulian pegawai, kepedulian masyarakat, perlindungan pelapor, sistem pelaporan *fraud*, pelaporan eksternal standar investigasi dan standar perilaku dan disiplin.

Redesain penilaian SPIP yang mengintegrasikan antara penilaian SPIP dengan IEPK yang merupakan hasil pengembangan kerangka FCP. Penilaian dilakukan dengan mempertimbangkan kriteria 3 pilar. Pilar pertama, kapabilitas pengelolaan risiko korupsi dengan ruang lingkup penilaian meliputi implementasi kebijakan antikorupsi dan kompetensi entitas dalam pengelolaan risiko korupsi. Pilar kedua, implementasi strategi pencegahan korupsi yang dilakukan entitas. Terakhir, pilar ketiga penanganan kejadian korupsi untuk melihat respon entitas terhadap peristiwa korupsi yang telah terjadi.

Dalam konteks pemeriksaan laporan keuangan, pemeriksa dituntut untuk melakukan identifikasi risiko dan penilaian risiko salah saji dengan mempertimbangkan apakah salah saji akun laporan keuangan disebabkan karena *fraud* atau “*error*”. Selain itu, pemeriksa dituntut untuk merespon secara tepat atas risiko tersebut melalui prosedur pengujian. Risiko pemeriksaan keuangan terdiri dari 3 yaitu risiko bawaan (*inherent risk*), risiko pengendalian (*control risk*) dan

risiko deteksi (*detection risk*). Ketiga jenis risiko tersebut diperhitungkan pemeriksa saat melakukan perencanaan pemeriksaan keuangan.

Berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2017) manajemen atau penanggung jawab tata kelola berkewajiban untuk mencegah dan mendeteksi kecurangan. Sementara, pemeriksa keuangan memiliki tanggung jawab untuk memberikan keyakinan memadai tentang sejauh mana laporan keuangan bebas dari kesalahan penyajian material terutama yang disebabkan karena *fraud*.

Secara umum kesalahan penyajian akun dalam laporan keuangan yang disebabkan karena *fraud* akan sulit untuk diidentifikasi oleh pemeriksa, sehingga tidak ada jaminan bahwa semua kesalahan penyajian material yang disebabkan kecurangan akan terdeteksi. Meskipun demikian, salah saji pada akun laporan keuangan tersebut tetap akan terdeteksi apabila pemeriksa mampu mengembangkan prosedur pemeriksaan secara tepat.

2.1.1.7 Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) BPK Atas Laporan Keuangan Tahun Sebelumnya

Pemeriksaan keuangan yang dilakukan BPK merepresentasikan penilaian secara independen atas temuan pemeriksaan. Hasil temuan pemeriksaan tersebut menjadi evaluasi bagi manajemen untuk memperbaiki tata kelola sesuai rekomendasi yang tercantum dalam LHP. UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara telah memberikan mandat secara tegas bahwa pejabat terkait memiliki kewajiban untuk menindaklanjuti setiap rekomendasi dalam LHP BPK termasuk LHP laporan keuangan. Pejabat yang tidak menindaklanjuti rekomendasi LHP BPK dapat

dikenakan sanksi administratif maupun sanksi pidana penjara sesuai ketentuan Pasal 20 UU Nomor 15 Tahun 2004.

Mekanisme tindak lanjut rekomendasi BPK diatur secara rinci melalui Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2017 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK. Pada peraturan tersebut, rekomendasi didefinisikan sebagai saran dari pemeriksa berdasarkan hasil pemeriksaannya yang ditujukan kepada pejabat terkait untuk melakukan suatu tindakan dan/atau perbaikan atas temuan BPK. Tindak lanjut yang telah dilaksanakan pejabat terkait akan ditelaah BPK untuk ditetapkan statusnya apakah bukti dokumen TLRHP telah sesuai LHP BPK atau masih belum sesuai, sehingga diperlukan upaya kembali hingga status tindak lanjut menjadi sesuai rekomendasi.

Rekomendasi yang telah ditindaklanjuti entitas sesuai dengan LHP diharapkan dapat menciptakan pengelolaan keuangan pemerintah pada periode berikutnya menjadi lebih akuntabel. Pasalnya proses tindak lanjut rekomendasi yang dilakukan entitas memiliki dampak perbaikan laporan keuangan melalui penyesuaian pada akun laporan keuangan terutama rekomendasi untuk temuan terkait kerugian negara.

Hasil penelitian Liu & Lin (2012) pada pemerintah Provinsi di Republik Rakyat Tiongkok (China) menemukan bahwa penerapan sanksi, penalti dan rekomendasi audit lainnya memberikan efek jera bagi auditan sehingga rekomendasi audit ditindaklanjuti dan menyebabkan kurangnya jumlah kasus korupsi pada periode berikutnya. Hal ini dikarenakan tindak lanjut sesuai rekomendasi hasil pemeriksaan atas laporan keuangan sebelumnya memaksa

manajemen untuk memperbaiki sistem pengendalian intern dan tata kelola keuangan sehingga berdampak pada perolehan opini pada pemeriksaan laporan keuangan periode berikutnya.

2.1.2 Penelitian Terdahulu

Implementasi kebijakan SPIP dan percepatan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK pada instansi pemerintah telah menjadi isu besar yang dikaji secara ilmiah untuk mengetahui pengaruhnya terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah, namun kajian SPIP tersebut umumnya masih dilakukan terpisah dari manajemen risiko dan upaya pengendalian korupsi yang dilakukan entitas. Selain itu, fokus penelitian sebelumnya umumnya dilakukan pada lingkungan pemerintah daerah.

Hingga penelitian ini disusun, belum ada penelitian sebelumnya yang menguji pengaruh penerapan kebijakan SPIP terintegrasi (SPIP, MRI, dan IEPK) serta TLRHP BPK terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah. Hal ini mengacu pada pedoman penilaian SPIP terintegrasi sesuai Peraturan BPKP Nomor Tahun 2021. Beberapa penelitian yang berkaitan dengan isu sistem pengendalian intern pemerintah dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK terhadap opini audit antara lain sebagai berikut:

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

Pengarang	Variabel yang Digunakan	Hasil Penelitian
Bandiyono (2021)	<i>Audit Opinion, Internal Control System, Good Government Governance</i> (Sampel: Pemerintah Provinsi Banten)	Penerapan sistem pengendalian intern berpengaruh positif dan signifikan terhadap opini hasil pemeriksaan BPK. Selain itu, penerapan prinsip-prinsip <i>good governance</i> juga meningkatkan

Pengarang	Variabel yang Digunakan	Hasil Penelitian
		pengaruh sistem pengendalian intern terhadap opini hasil audit BPK
Ageng & Usman (2023)	Opini Audit LKPD, Level Kapabilitas APIP dan Level Maturitas SPIP (Sampel: Seluruh Pemerintah Daerah di Indonesia)	Level maturitas SPIP memiliki pengaruh positif terhadap opini audit LKPD
Karaeng & Ririn Oktaviani (2023)	Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, Objektivitas, Kualitas laporan keuangan	Maturitas SPIP berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan
Luh Ketut Shanti Antik Safitri & Darsono (2015)	Opini Audit LKPD, Jumlah Temuan SPI dan Kepatuhan pada LHP LKPD	Temuan SPI tidak berpengaruh terhadap opini audit LKPD. Sementara, temuan kepatuhan berpengaruh negatif terhadap opini audit LKPD
Suwanda (2015)	Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), Kualitas SDM, Penerapan Sistem Pengendalian Intern, Komitmen Organisasi dan Pemanfaatan Teknologi Informasi, dan Kualitas LKPD	Penerapan sistem pengendalian intern dan pemanfaatan teknologi informasi tidak berpengaruh terhadap kualitas LKPD
Pamungkas et al. (2018)	Jumlah temuan SPI, Jumlah Temuan Kepatuhan, Jumlah Jumlah Akun Salah Saji Terhadap SAP dan Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Kota	Sistem pengendalian intern tidak memiliki pengaruh terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah kota
Kesuma & Ritonga (2020)	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Opini Audit LKPD	Pola hubungan efektifitas SPIP dan opini audit adalah tidak langsung
Arjun Darmawan & Slamet (2021)	Opini Audit LKPD, Indeks Pembangunan Manusia, Politik Dinasti, Kapabilitas APIP dan Level Manajemen Risiko	Kesejahteraan masyarakat dan manajemen risiko memiliki pengaruh positif terhadap opini audit LKPD
Ikhtiari et al. (2021)	Inherent Risk, Control Risk, Detection Risk dan Kualitas Opini Audit	<i>Inherent risk</i> , <i>control risk</i> dan <i>detection risk</i> berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas opini audit
Suwaji & Baharudin (2023)	Manajemen Risiko dan Opini Audited Laporan Keuangan Bagian Anggaran 015	Manajemen risiko pelaporan keuangan pada Sekretariat Jenderal mempunyai pengaruh yang cukup signifikan dan positif terhadap opini BPK atas laporan keuangan BA 015
Hafidz Saleh & Ratmono (2017)	Temuan Pemeriksaan, Jumlah Kasus Korupsi, Total Aset Auditan, Realisasi Belanja dan Opini Audit Laporan Keuangan Kementerian	Korupsi tidak berpengaruh terhadap opini pemeriksaan BPK
Indriani & Hermi (2020a)	SPIP, Pengawasan Internal, Pencegahan Fraud, dan Kualitas Laporan Keuangan	Pencegahan <i>fraud</i> memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas laporan keuangan daerah

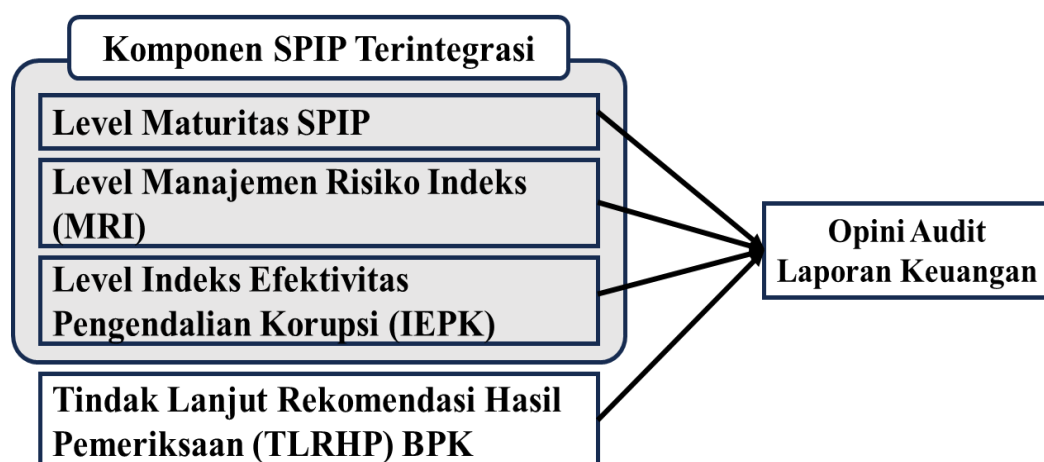
Pengarang	Variabel yang Digunakan	Hasil Penelitian
	(Sampel: Pemerintah Kota Bogor dan Kota Depok)	
Adelia Pramita Sari, Dwi Martani, dan Dyah Setyaningrum (2014)	Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan, Jumlah Temuan, Tindak Lanjut LHP, Kapasitas Operator Pengelola Keuangan, Latar Belakang Pendidikan Pimpinan K/L, Jumlah Satker, Total Aset, Umur Organisasi dan Opini Audit	Tindak lanjut hasil pemeriksaan tidak berpengaruh secara langsung terhadap opini audit, namun melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan
Asri Fika Agusti dan Hilda Rossietta (2014)	Tingkat Kompleksitas, Kegiatan dekonsentrasi, Temuan Ketidakpatuhan, Tingkat Penyimpangan Anggaran, Tindak Lanjut Rekomendasi dan Opini Audit LKKL	Tindak lanjut hasil pemeriksaan tidak berpengaruh terhadap opini audit
Maulidya Rahmi dan Nita Erika Ariani (2020)	Opini Audit, Jumlah Temuan Audit dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) BPK	Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan tahun sebelumnya tidak memiliki pengaruh terhadap opini
Aulia Dwi Lestari dan Abdul Rohman (2022)	Temuan Audit, Tindak Lanjut Rekomendasi Audit, Ukuran Pemerintah Daerah, Umur Pemerintah Daerah, Kabupaten Hasil Pemekaran, Letak Geografis Pemerintah Daerah, Pendapatan Asli Daerah, Belanja Modal dan Kualitas Laporan Keuangan	Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas laporan keuangan
Valentina (2022)	Opini Audit, Temuan SPI, Kepatuhan, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Penyelesaian Kerugian Daerah	Temuan SPI, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan penyelesaian kerugian daerah tidak berpengaruh terhadap opini audit
Bandi (2015)	Opini audit, Pelaksanaan <i>e-government</i> , Kapabilitas APiP, Persentase Penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Audit BPK	Pelaksanaan <i>e-government</i> , persentase penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil audit BPK RI berpengaruh signifikan positif terhadap pemberian opini audit BPK RI atas LKPD
Setyaningrum & Gani (2015)	Kualitas Auditor, Pengawasan Legislatif, Pemanfaatan Hasil Audit dan Opini Audit	Semakin banyak rekomendasi yang ditindaklanjuti, kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan semakin baik yang ditunjukkan dengan semakin berkurangnya temuan audit dan semakin besar peluang pemerintah daerah memperoleh opini wajar tanpa pengecualian

Sumber: Diolah Penulis, 2024

2.2 Kerangka Pemikiran

Opini audit keuangan yang ditetapkan pemeriksa merepresentasikan apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan standar pelaporan yang berlaku. Penetapan opini audit terhadap laporan keuangan dilakukan melalui pertimbangan berbagai kriteria antara lain apakah penyajiannya sesuai dengan standar akuntansi pemerintah, pengungkapan informasi telah memadai, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan efektivitas sistem pengendalian intern yang diterapkan entitas. Faktor lainnya yaitu adanya pertimbangan risiko salah saji material, risiko *fraud* dan tindak lanjut rekomendasi LHP sebelumnya menjadi aspek penting bagi pemeriksa untuk memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan entitas telah bebas dari penyimpangan dan telah disusun sesuai ketentuan yang berlaku. Dari penjelasan tersebut, penulis membentuk sebuah kerangka pemikiran yang menjadi fokus dalam penelitian ini sebagaimana dapat dilihat pada gambar 2.4 di bawah ini.

Gambar 2. 4 Kerangka Pemikiran



2.3 Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran di atas, maka peneliti merumuskan hipotesis sebagai berikut:

1. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terhadap Opini Audit LKKL

Pada tahapan perencanaan pemeriksaan laporan keuangan, pemeriksa dituntut untuk memahami entitas yang di periksa. Disisi lain, pemeriksa juga dituntut untuk dapat menilai apakah manajemen telah menerapkan pengendalian intern dalam proses penyusunan laporan keuangan. Implementasi sistem pengendalian intern pada proses penyusunan laporan keuangan wajib diungkapkan manajemen melalui representasi tertulis dan pernyataan tanggung jawab bahwa laporan keuangan yang disampaikan kepada BPK telah disusun berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai dan menyajikannya sesuai dengan SAP.

Selama proses pemeriksaan keuangan, ada kemungkinan pemeriksa menemukan adanya salah saji yang bersifat material pada akun laporan keuangan. Salah saji tersebut dapat disebabkan karena “*error*” yang dilakukan secara tidak sengaja oleh manajemen atau perbuatan *fraud*. Tingginya salah saji dalam laporan keuangan terutama bersifat *pervasive* menjadi pertimbangan BPK dalam menetapkan opininya.

Pemeriksa dapat menilai kemungkinan terdapat salah saji pada laporan keuangan melalui proses awal yaitu identifikasi sistem pengendalian intern yang telah diterapkan entitas. Identifikasi sistem pengendalian intern dalam proses penyusunan laporan keuangan yang diterapkan entitas dilakukan melalui 2 metode

yaitu menggunakan metode kuesioner dan metode wawancara. Metode kuesioner dilakukan untuk menguji sejauh mana entitas menerapkan pengendalian umum dan pengendalian aplikasi. Sementara, metode wawancara dilakukan untuk mengetahui sejauh mana pengendalian sistem informasi diterapkan entitas pada proses penyusunan laporan keuangan. Wawancara dilakukan pada 5 aspek pengendalian yaitu pengendalian terhadap manajemen keuangan, pengendalian manajemen operasi, pengendalian batasan, pengendalian input transaksi dan pengendalian output atas informasi dari laporan keuangan yang dicetak. Pemeriksa mempertimbangkan implementasi sistem pengendalian entitas yang relevan terhadap proses penyusunan laporan keuangan untuk dilakukan pengujian pengendalian.

Hasil penelitian Bandiyono (2021) mengungkapkan penerapan SPIP memiliki pengaruh positif terhadap opini audit BPK sebesar 16,4%. Artinya, semakin baik penerapan SPIP, peluang entitas untuk memperoleh opini WTP pada audit LKKL semakin besar. Efektivitas sistem pengendalian intern didesain untuk dapat mendeteksi adanya kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, dan kelemahan struktur pengendalian intern. Kelemahan sistem pengendalian tersebut dapat mengakibatkan berbagai permasalahan di antaranya sebagai berikut:

- a. Pencatatan akuntansi tidak akurat;
- b. Proses penyusunan laporan tidak sesuai dengan ketentuan;
- c. Pelaksanaan kebijakan tidak tepat dan berdampak pada peningkatan biaya;
- d. Penyimpangan peraturan terkait pendapatan dan belanja;

saji pada laporan keuangan yang diakibatkan karena “*error*” maupun perbuatan *fraud*.

Proses identifikasi dan penilaian risiko pada tahapan perencanaan pemeriksaan keuangan fokus pada risiko-risiko utama. Risiko tersebut dapat mengakibatkan terjadinya salah saji yang bersifat material apabila entitas tidak melakukan pengendalian secara memadai. Proses identifikasi dan penilaian risiko memudahkan pemeriksa melakukan pengujian pengendalian berdasarkan area kunci pemeriksaan yang telah ditetapkan. Upaya ini juga memudahkan pemeriksa dalam menentukan jenis bukti audit yang dapat menjelaskan penyebab terjadinya salah saji pada laporan keuangan.

Penilaian risiko yang dilakukan pemeriksa bertujuan untuk mengetahui sejauh mana upaya pengendalian dilakukan entitas untuk mencegah kemungkinan terjadinya salah saji pada laporan keuangannya. Penilaian risiko pemeriksaan keuangan dilakukan terhadap 3 jenis risiko yaitu risiko bawaan (*inherent risk*), risiko pengendalian (*control risk*) dan risiko deteksi (*detection risk*). Ketiga risiko ini menjadi pertimbangan pemeriksa BPK dalam menentukan banyaknya bukti audit yang harus diperoleh selama melaksanakan pemeriksaan keuangan. Bukti-bukti tersebut memiliki peran untuk memberikan keyakinan kepada pemeriksa ada atau tidaknya salah saji akun pada laporan keuangan entitas.

Risiko bawaan merupakan risiko yang terjadi ketika salah saji pada setiap akun laporan keuangan melebihi batas toleransi yang telah ditetapkan, namun pemeriksa belum memperhitungkan pengendalian yang diterapkan entitas. Sedangkan risiko pengendalian terjadi ketika terdapat salah saji pada akun laporan keuangan, namun

sistem pengendalian entitas tidak dapat mendeteksi adanya salah saji tersebut. Terakhir, risiko deteksi merupakan risiko ketika auditor tidak dapat mendeteksi adanya salah saji akun dalam laporan keuangan. Tingginya ketiga risiko tersebut menentukan banyaknya jumlah bukti audit yang harus diperoleh pemeriksa. Semakin tinggi risiko bawaan dan risiko pengendalian yang dimiliki entitas menyulitkan pemeriksa untuk mendeteksi adanya salah saji pada laporan keuangan. Oleh karenanya, diperlukan jumlah bukti audit yang banyak untuk memberikan keyakinan bahwa tidak terdapat salah saji pada laporan keuangan.

Implementasi sistem pengendalian intern yang diintegrasikan dengan manajemen risiko diharapkan dapat memitigasi kemungkinan terjadinya salah saji pada laporan keuangan yang berpengaruh terhadap perolehan opini. Sistem pengendalian yang kuat dan adaptif mampu mendeteksi adanya salah saji, sehingga entitas dapat segera melakukan tindakan korektif pada laporan keuangannya.

Rendahnya tingkat risiko yang dimiliki entitas akan memberikan peluang lebih besar bagi entitas untuk memperoleh opini WTP. Hal ini dikarenakan kemungkinan terjadinya salah saji sangat kecil, sehingga tidak berdampak pada pemberian opini audit BPK. Hal ini selaras dengan hasil penelitian Arjun Darmawan & Slamet (2021), Ikhtiari et al. (2021) dan Suwaji & Baharudin (2023) yang mengungkapkan adanya pengaruh manajemen risiko terhadap opini audit BPK atas laporan keuangan. Penjelasan tersebut menunjukkan pentingnya peran manajemen risiko dalam perolehan opini audit LKKL. Oleh karenanya, penelitian ini merumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2 : Manajemen Risiko Indeks (MRI) berpengaruh positif terhadap opini audit

LKKL

3. Pengaruh Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK) Terhadap Opini Audit LKKL

Manajemen sebagai pihak penanggung jawab atas tata kelola bertanggung jawab terhadap upaya pencegahan dan deteksi *fraud*. Sementara, pemeriksa memiliki tanggung jawab untuk memberikan keyakinan memadai bahwa tidak terdapat salah saji material pada laporan keuangan yang disusun manajemen. Kesalahan penyajian material dapat terjadi akibat “*error*” atau *fraud*. Dalam konteks terdapat salah saji laporan keuangan akibat *fraud*, tidak ada jaminan pemeriksa mendeteksi adanya salah saji tersebut. Oleh karenanya, pemeriksaan perlu melakukan pengujian pengendalian *fraud* yang dilakukan oleh manajemen.

Kesalahan penyajian angka-angka dalam laporan keuangan termasuk perbuatan *fraud* apabila hal tersebut dilakukan secara sengaja oleh manajemen dengan tujuan merugikan entitas. Perbuatan *fraud* dapat dilakukan secara individu maupun institusional. Kasus *fraud* dikategorikan sebagai perbuatan institusional apabila melibatkan beberapa pegawai lintas sektor. Sementara, kasus *fraud* dikategorikan sebagai perbuatan individu apabila tidak melibatkan pihak lain. Kasus *fraud* yang dikategorikan sebagai perbuatan individu sangat jarang ditemukan pada sektor publik karena ketatnya pengawasan. Kasus *fraud* umumnya dilakukan secara institusional melibatkan banyak pihak.

Perbuatan *fraud* dapat menimbulkan transaksi yang tidak normal sehingga berdampak pada penyajian laporan keuangan. Misalnya, penyalahgunaan belanja perjalanan dinas akan memberikan dampak terhadap penyajian akun belanja barang

entitas terkait. Selain itu, perbuatan *fraud* tersebut juga berdampak pada pengungkapan laporan keuangan yang tidak wajar. Pengungkapan yang tidak wajar dikarenakan catatan atas laporan keuangan yang tidak merepresentasikan transaksi yang sebenarnya, sehingga tidak sesuai dengan SAP.

Dalam melakukan perencanaan pemeriksaan keuangan, pemeriksa harus mempertimbangkan adanya risiko *fraud* yang mempengaruhi tujuan pemeriksaan. Risiko *fraud* dianggap signifikan karena memberikan konsekuensi hukum bagi pelakunya meskipun nilai salah saji tersebut masih di bawah nilai materialitas yang ditentukan. Selain itu, perbuatan *fraud* berpotensi mengakibatkan pembatasan ruang lingkup pemeriksaan karena penyitaan dokumen berkaitan transaksi dalam laporan keuangan sebagai barang bukti oleh aparat penegak hukum (APH), sehingga pemeriksa tidak cukup bukti untuk menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar.

Data statistik tindak pidana korupsi yang dipublikasikan KPK status per 24 Januari 2024 menunjukkan adanya dominasi perkara tindak pidana korupsi sektor pengadaan barang/jasa selama periode 2004 hingga 2023 sebanyak 339 kasus. Data tersebut selaras dengan temuan BPK pada pemeriksaan LKKL yang sering mengungkapkan adanya penyimpangan pada pengadaan barang/jasa di antaranya serah terima pengadaan barang/jasa yang tidak sesuai spesifikasi kontrak, kekurangan volume yang mengakibatkan kelebihan pembayaran, kemahalan harga atau *mark-up*, keterlambatan penyelesaian pekerjaan, progres keuangan yang tidak sama dengan progres fisik, hingga pengadaan barang/jasa fiktif. Praktik-praktik *fraud* tersebut akan dianggap lazim terjadi pada pemerintahan apabila tidak ada

komitmen melakukan pengendalian atau pencegahan. Akibatnya, perbuatan tersebut rentan menimbulkan salah saji karena tidak merepresentasikan transaksi yang benar.

APIP memiliki peran penting dalam meningkatkan efektivitas pengendalian korupsi mulai dari tahap perencanaan anggaran, pelaksanaan pekerjaan hingga pertanggungjawaban anggaran. Pada tahap perencanaan anggaran, APIP melakukan penugasan mandatori berupa reviu anggaran dan melakukan pendampingan perencanaan kegiatan termasuk proses tender dini apa kegiatan tersebut dilakukan melalui penyedia. Pada tahap pelaksanaan anggaran, APIP juga melakukan beberapa penugasan antara lain probity audit, reviu laporan keuangan yang dilaksanakan triwulanan, evaluasi kegiatan melalui kegiatan midterm reviu dan pemantauan untuk memastikan kegiatan telah dilaksanakan sesuai rencana dan aturan yang berlaku. Pada tahap pertanggungjawaban anggaran, APIP juga melakukan penugasan audit serah terima pekerjaan untuk memastikan pekerjaan telah diselesaikan sesuai dokumen kontrak dan penugasan reviu laporan keuangan tahunan entitas untuk memastikan hasil pekerjaan telah dilakukan pencatatan, penyajian dan pengungkapan dalam laporan keuangan.

Uraian di atas selaras dengan hasil penelitian Indriani & Hermi (2020) yang mengungkapkan adanya pengaruh pencegahan *fraud* terhadap opini audit atas laporan keuangan. Hasil penelitian yang sama juga diungkapkan Liu & Lin (2012) dan Masyitoh et al. (2008) yang menyatakan adanya pengaruh positif pengendalian korupsi terhadap opini audit. Hal tersebut dikarenakan prosedur audit dapat

digunakan untuk mendeteksi adanya indikasi *fraud* yang dapat merugikan keuangan negara.

Penguatan sistem pengendalian korupsi yang dilakukan manajemen mencegah terjadinya penyimpangan-penyimpangan yang berdampak pada pencatatan, penyajian dan pengungkapan akun dalam laporan keuangan. Penjelasan ini menggambarkan hubungan pengendalian korupsi dengan kewajaran laporan keuangan yang menjadi pertimbangan pemeriksa dalam menentukan opini audit atas LKKL. Oleh karenanya, penulis menyusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H3 : Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK) berpengaruh positif terhadap opini audit LKKL

4. Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) Sebelumnya Terhadap Opini Audit LKKL

Penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK merupakan bentuk komitmen entitas dalam mewujudkan perbaikan tata kelola. Kewajiban entitas untuk melaksanakan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan merupakan amanat UU Nomor 15 Tahun 2004 dan Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2017. Selain itu, pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK atas LHP sebelumnya bertujuan untuk memperbaiki kelemahan sistem pengendalian sekaligus mencegah adanya temuan berulang.

Tindak lanjut rekomendasi tahun sebelumnya menjadi salah satu kriteria pertimbangan kualitatif pemeriksa dalam menetapkan nilai materialitas awal pada tahap perencanaan pemeriksaan keuangan. Disisi lain, tindak lanjut rekomendasi BPK memiliki peran penting untuk mengukur dampak pemeriksaan sekaligus

upaya penguatan perbaikan tata kelola secara akuntabel. Rekomendasi yang disampaikan BPK dalam LHP LKKL seharusnya bersifat konstruktif, sehingga memberikan manfaat dan nilai tambah bagi entitas terutama dalam mengurangi setiap penyimpangan yang menjadi temuan berulang BPK.

Entitas dapat menjadikan rekomendasi BPK sebagai *lessons learned* agar permasalahan yang sama tidak terjadi pada masa mendatang. Rekomendasi BPK seyogianya berorientasi pada perbaikan sistem pengendalian entitas dan pemulihan kerugian negara. Sebagai contoh, rekomendasi yang berorientasi pada perbaikan sistem pengendalian entitas. BPK menemukan sejumlah permasalahan terkait persediaan dalam pemeriksaan LKKL di antaranya pencatatan barang persediaan yang belum tertib, mutasi barang keluar dari persediaan tidak didukung oleh dokumen yang memadai, satuan kerja tidak memiliki kartu persediaan hingga pelaksanaan *stock opname* dan pengamanan persediaan yang kurang memadai. Kondisi tersebut tentu berpotensi mengakibatkan persediaan rentan hilang, disalahgunakan hingga menyulitkan pencatatan persediaan. Hal itu berdampak pada penyajian persediaan menjadi tidak akurat pada neraca laporan keuangan. Maka, atas permasalahan tersebut BPK dapat merekomendasikan kepada kuasa pengguna barang (KPB) maupun petugas persediaan untuk meningkatkan pengendalian dan menyusun SOP serta menerapkan aturan pelaksanaan terkait pengelolaan persediaan untuk memitigasi risiko hilangnya persediaan maupun penyalahgunaan.

Sementara itu, rekomendasi BPK yang berorientasi penyelesaian kerugian negara di antaranya temuan BPK terkait kekurangan volume paket pekerjaan, sehingga mengakibatkan terjadinya kelebihan pembayaran. Maka, atas

permasalahan tersebut BPK dapat merekomendasikan kepada Pejabat Pembuat Komitmen (PPK) untuk melakukan penyetoran ke kas negara senilai kelebihan pembayaran pekerjaan, sehingga nilai kerugian negara dapat segera pulih melalui tindak lanjut atas rekomendasi BPK tersebut.

Tindak lanjut berupa pemulihan kerugian negara yang dilakukan entitas akan meningkatkan pengungkapan pada laporan keuangan. Pasalnya pemulihan kerugian negara tersebut berdampak pada koreksi nilai aset yang menjadi temuan BPK. Disisi lain, tindak lanjut rekomendasi yang berkaitan dengan kerugian negara tersebut akan menurunkan risiko piutang tidak tertagih atau macet pada entitas pemerintah. Hal ini tentu akan meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah menjadi lebih baik.

Percepatan tindak lanjut rekomendasi BPK memerlukan komitmen yang luar biasa dari pihak penanggung jawab temuan. Proses tindak lanjut yang berlarut-larut dapat mengakibatkan rekomendasi tidak lagi relevan apabila ditindaklanjuti oleh entitas saat ini, sehingga tidak memberikan manfaat atau dampak perbaikan terhadap opini audit laporan keuangan pada periode berikutnya. Selain itu, rekomendasi BPK yang tidak segera ditindaklanjuti dapat mengakibatkan temuan berulang yang berdampak pada penetapan opini audit BPK atas LKKL.

Penjelasan di atas sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Bandi (2015) dan Setyaningrum & Gani (2015) yang menemukan bahwa TLRHP BPK berpengaruh terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah. Hal ini dapat terjadi karena TLRHP BPK secara otomatis memberikan konsekuensi kepada entitas untuk melakukan penyesuaian akun pada laporan keuangan yang mengalami

salah saji. Berdasarkan uraian tersebut, maka disusun hipotesis penelitian ini sebagai berikut:

H4 : TLRHP BPK berpengaruh positif terhadap opini audit LKKL.