

## Pengaruh SPI, Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan, dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Opini Audit BPK.

Nurul Fitria Kamilah<sup>1</sup>Adam Zakaria<sup>2</sup> Indah Mulyasari<sup>3</sup>

<sup>123</sup>Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Jakarta

nurulfitriakamilah@gmail.com

### ABSTRACT

*The research aimed to obtain empirical evidence regarding the effect of the internal control system, compliance with regulations and laws, and follow-up of audit recommendations on BPK audit opinion. The population of the research is the Ministry and Institution listed in Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2019 with the observation period during 2016 – 2018. The data was obtained by <http://bpk.go.id> and Pusat Informasi dan Komunikasi (PIK) BPK RI. The sampling method was performed using the purposive sampling method and obtained 85 samples with the result of 255 observation data. The analysis method was performed using logistic ordinal regression. The result of the research showed that the internal control system has no significant effect on BPK audit opinion. In contrast, compliance with regulations and laws, and follow-up of audit recommendations have a significant effect on BPK audit opinion.*

**Keywords:** *The Internal Control System, Compliance with Regulations and Laws, Follow-up of Audit Recommendation; BPK Audit Opinion.*

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh sistem pengendalian internal, kepatuhan peraturan perundang-undangan, dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terhadap opini audit BPK. Populasi dalam penelitian adalah Kementerian dan Lembaga (K/L) yang tercantum dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2019 dengan periode pengamatan tahun 2016 – 2018. Data penelitian diperoleh melalui website <http://bpk.go.id> dan Pusat Informasi dan Komunikasi (PIK) BPK RI. Pengambilan sampel dilakukan dengan menggunakan metode *purposive sampling* dan diperoleh sampel sebanyak 85 K/L sehingga total amatan sebanyak 255 data observasi. Teknik analisis data dalam penelitian ini menggunakan regresi logistik ordinal. Berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa sistem pengendalian internal tidak berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK, sedangkan kepatuhan peraturan perundang-undangan dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK.

**Kata Kunci:** sistem pengendalian internal; kepatuhan peraturan perundang-undangan; tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan; opini audit BPK.

### PENDAHULUAN

Kebutuhan akan informasi laporan keuangan suatu institusi Pemerintahan oleh masyarakat yang semakin tinggi merupakan tuntutan terhadap Pemerintah atas pelaksanaan pelayanan yang optimal dalam memenuhi hak-hak publik. Informasi

yang disajikan dalam laporan keuangan pun harus mampu memberikan informasi yang bermanfaat dan berkualitas. Laporan Keuangan merupakan bentuk pelayanan publik berupa pertanggungjawaban pemerintah atas pelaksanaan dan pengelolaan keuangan negara atas rencana kerja anggaran yang telah dicanangkan sebelumnya. Laporan keuangan pemerintah memiliki manfaat sebagai media akuntabilitas dan transparansi publik (Erniati, 2019). Akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan keuangan merupakan hal utama dalam birokrasi pemerintahan yang bersih. Pengelolaan keuangan yang baik merupakan amanat Undang-Undang sebagai bentuk optimalisasi dan efektivitas sumber daya keuangan negara dalam memenuhi kebutuhan akan berbagai fasilitas publik. Pilar utama dalam pengelolaan keuangan yang baik terutama dalam institusi pemerintah adalah penerapan prinsip *Good Governance* dalam reformasi birokrasi melalui Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme. Tata kelola keuangan yang baik mampu menciptakan transparansi dan akuntabilitas sebagai jawaban atas tuntutan masyarakat yang besar dalam pengelolaan keuangan negara (Suhardjanto dan Rena, 2016). Pemerintah berkomitmen untuk terus mengupayakan pengimplementasian akuntabilitas dan transparansi dalam tata kelola keuangan birokrasi secara optimal dan menyeluruh. Bentuk kesungguhan komitmen Pemerintah dalam memenuhi tuntutan masyarakat guna mewujudkan pengelolaan sumber daya keuangan yang efektif, efisien, transparan, akuntabel, serta bertanggung jawab sudah tertuang dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 bahwa Pemerintah diharuskan untuk menyampaikan laporan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan dalam bentuk laporan keuangan yang andal. Dalam memberikan kepastian bahwa laporan keuangan yang disajikan telah memenuhi asas kewajaran dan keandalan informasi, maka perlu dilakukannya pemeriksaan oleh instansi yang independen yang telah tertuang sebelumnya dalam Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 23E ayat 1 bahwa Badan Pemeriksa Keuangan merupakan lembaga yang dibentuk konstitusi sebagai satu-satunya badan yang bebas dan mandiri untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Selain itu, kesungguhan pemerintah juga tertuang dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN).

Pencapaian opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) merupakan target dan kewajiban yang harus dipenuhi oleh setiap Kementerian/Lembaga (K/L) kepada masyarakat sebagai bentuk efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangan negara yang bersih dan bertanggung jawab. Predikat opini WTP juga menjadi tolak ukur keberhasilan penerapan prinsip *Good Governance* dalam instansi pemerintahan. Perkembangan pemberian opini audit BPK terhadap Laporan Keuangan K/L mengalami peningkatan yang cukup signifikan. Pada tahun 2016 – 2017, persentase K/L yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) mengalami kenaikan sebesar 7%, yang mana pada tahun 2016 sebesar 84% dan tahun 2017 sebesar 91% K/L yang mendapat opini WTP (Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I BPK RI Tahun 2018). Pada tahun 2018, persentase K/L yang mendapat opini WTP sebesar 94%, yang mana mengalami kenaikan sebesar 3% dari tahun 2017 (Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I BPK RI Tahun 2019). Komitmen pemerintah dalam mencapai

target dalam RPJMN menumbuhkan semangat K/L untuk memperbaiki kualitas laporan keuangan instansi dan mendapatkan opini WTP. Komitmen pemerintah dalam mencapai target dalam RPJMN menumbuhkan semangat K/L untuk memperbaiki kualitas laporan keuangan instansi dan mendapatkan opini WTP. Namun, kenaikan sejumlah K/L yang mendapat opini WTP juga diiringi dengan sejumlah K/L yang mengalami penurunan dari sebelumnya mendapat WTP kemudian turun menjadi Wajar Dengan Pengecualian (WDP) seperti Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat, dan Komisi Pemberantasan Korupsi, dan Komisi Pemilihan Umum yang pada tahun 2017 mendapatkan opini WTP kemudian pada tahun 2018 mengalami penurunan mendapatkan opini WDP. Selain itu juga masih terdapat K/L yang selama tahun 2016 - 2018 mendapatkan opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) yaitu Badan Keamanan Laut. Ketidakkonsistensian K/L dalam mempertahankan opini WTP yang telah diperoleh serta masih adanya K/L yang sulit untuk mendapat opini WTP dapat menghambat komitmen pemerintah dalam mencapai target yang telah ditetapkan dalam RPJMN. Hal ini juga menjadi tantangan bagi pemerintah untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas publik yang optimal.

Teori keagenan merupakan teori yang menjelaskan mengenai hubungan keagenan yaitu hubungan kontrak yang terjadi antara pemilik entitas (*Principal*) dan pelaksana (*Agent*). Teori ini dicetuskan oleh Jensen dan Mecwkling (1976) menyatakan bahwa "*Agency relationship as a contract under which one or more person (the principal) engage to another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent*" (Hoesada, 2020). Teori keagenan memandang masyarakat bertindak sebagai *principal* dan pemerintah bertindak sebagai *agent*. Masyarakat dan pemerintah memiliki ikatan kontrak dalam bentuk undang-undang bahwa masyarakat selaku pemegang kekuasaan tertinggi, mendelegasikan wewenangnya secara penuh kepada pemerintah untuk mengelola dan mengambil keputusan perihal urusan negara termasuk dalam urusan keuangan negara untuk kepentingan masyarakat. Pemerintah selaku pelaksana, akan menjalankan tugasnya sesuai dengan ikatan kontrak yang tercantum dalam undang-undang yang berlaku. Pendelegasian kewenangan secara penuh ini memberikan pemerintah kebebasan untuk mendapatkan akses mengenai informasi keuangan negara secara menyeluruh dibandingkan masyarakat, sehingga berpotensi terjadinya asimetri informasi antara pemerintah dan masyarakat. Asimetri informasi yang terjadi dapat memicu tindakan penyalahgunaan wewenang yang dilakukan oleh pemerintah selaku pelaksana urusan perihal keuangan negara. Untuk menghindari terjadinya penyimpangan perihal pengelolaan dan pelaksanaan keuangan negara, maka pemerintah wajib untuk menyusun laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada masyarakat. Laporan keuangan tersebut kemudian akan diperiksa oleh BPK. Selanjutnya, BPK akan mengkomunikasikan hasil pemeriksaan tersebut kepada masyarakat dalam bentuk pernyataan opini BPK untuk memberikan keyakinan kepada masyarakat mengenai keandalan laporan keuangan yang telah disusun oleh pemerintah. Pernyataan opini yang dikeluarkan oleh BPK dapat menggambarkan

kondisi pengelolaan keuangan negara yang dimandatkan oleh masyarakat kepada pemerintah. Masyarakat pun dapat menilai terkait pengelolaan keuangan yang telah dilakukan pemerintah melalui pernyataan opini yang telah diberikan oleh BPK. Semakin baik opini yang didapatkan, maka semakin baik kredibilitas pemerintah dalam mengelola keuangan negara demi kepentingan masyarakat.

Teori Atribusi merupakan teori yang menjelaskan bahwa perilaku yang ada dalam diri seseorang didasarkan atas dua faktor, yaitu faktor internal dan faktor eksternal. Teori ini pertama kali dicetuskan oleh Fritz Heider (1958) yang menyatakan bahwa *"Attribution theory deals with how the social perceiver uses information to arrive at causal explanations. It examines what information is gathered and how it is combined to form a causal judgement"*. Teori Atribusi memandang opini audit BPK sebagai bentuk pernyataan atas perilaku K/L terkait pengelolaan dan pelaksanaan keuangan negara yang telah dilakukan. Sesuai dengan teori atribusi, untuk menilai mengenai penyebab terbentuknya opini tersebut didasarkan melalui dua faktor, yaitu faktor internal dan faktor eksternal. Terdapat beberapa faktor internal yang mempengaruhi terbentuknya opini audit salah satunya melalui Sistem Pengendalian Internal dan Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan yang digunakan BPK sebagai indikator dalam melakukan pemeriksaan. Dan untuk faktor eksternal salah satunya melalui Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) yang selalu dilakukan pemantauan oleh BPK sebagai pertimbangan dalam memberikan opini audit.

Sistem Pengendalian Intern (SPI) merupakan salah satu indikator yang digunakan oleh BPK dalam memeriksa kewajaran informasi keuangan sesuai dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Pasal 2 dan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Teori atribusi memandang SPI sebagai faktor internal yang berasal dari dalam instansi yang didesain secara optimal dan diimplementasikan agar mampu meningkatkan efektivitas dan efisiensi kinerja guna mencegah potensi terjadinya penyimpangan dan pelanggaran dalam instansi. Efektivitas dan efisiensi SPI memiliki peran yang penting dalam penentuan keputusan pemeriksaan dan menjadi pertimbangan dalam memberikan keputusan pemberian opini atau kesimpulan akhir pemeriksaan (Samsul Rosadi *et al*, 2017). Pemeriksaan SPI ditujukan untuk menilai apakah SPI yang diterapkan oleh K/L telah memadai dan mampu untuk mencegah terjadinya penyimpangan yang dapat mengakibatkan munculnya permasalahan dalam mencapai efektivitas kinerja K/L. Semakin baik penerapan SPI pada K/L, maka keyakinan BPK atas kewajaran penyajian laporan keuangan oleh K/L pun juga akan semakin tinggi. Namun sebaliknya, jika semakin banyak kasus pada SPI yang ditemukan oleh BPK, maka semakin rendah keyakinan BPK atas kredibilitas laporan keuangan yang disajikan. Hal ini berdampak pada pertimbangan BPK dalam memberikan opini. Semakin tinggi tingkat keraguan BPK atas keandalan laporan keuangan K/L, maka semakin rendah peluang K/L untuk mendapatkan opini WTP yang diharapkan. Penelitian mengenai pengaruh SPI terhadap opini BPK pernah dilakukan oleh Amyulianthy (2020), Rosadi (2017), dan Kusumawati (2017) yang menunjukkan bahwa SPI berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK,

sedangkan penelitian oleh Fariah (2020) dan Alfiani (2017) menunjukkan hasil yang sebaliknya bahwa SPI tidak berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK. H<sub>1</sub>: Sistem pengendalian internal berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK.

Selain SPI, BPK juga menjadikan Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan sebagai salah satu indikator dalam memeriksa kewajaran informasi keuangan sesuai dengan yang tertuang dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Pasal 4 dan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Teori atribusi memandang kepatuhan peraturan perundang-undangan sebagai faktor internal yang berasal dari dalam instansi terkait pengelolaan keuangan negara yang sesuai dengan kaidah dan aturan hukum yang berlaku. Dalam memberikan pendapatnya, auditor tidak hanya meyakini bahwa laporan keuangan telah disajikan secara benar dan jujur serta sesuai dengan standar akuntansi semata, namun juga mempertimbangkan mengenai relevansi atas laporan keuangan yang disajikan terhadap undang-undang terkait yang berlaku. Para pengelola laporan keuangan terutama sektor publik harus dapat memberikan jaminan kepada pengguna laporan keuangan dan otoritas penguasa bahwa pengelolaan sumber daya yang dilakukan telah sesuai dengan ketentuan hukum yang ditetapkan (Mardiasmo, 2016). Pemeriksaan BPK atas kepatuhan peraturan perundang-undangan ditujukan untuk mendeteksi penyimpangan yang dilakukan oleh K/L yang tidak sesuai dengan aturan hukum. Kepatuhan yang baik dapat memberikan keyakinan kepada BPK bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh K/L telah sesuai dengan standar akuntansi pemerintah dan ketentuan undang-undang yang berlaku. Namun sebaliknya, semakin banyak kasus yang ditemukan BPK pada kepatuhan peraturan perundang-undangan, maka terdapat penyimpangan dan pelanggaran aturan yang dilakukan oleh K/L. Hal ini mengakibatkan semakin rendah keyakinan BPK atas kredibilitas laporan keuangan yang disajikan. Hal ini berdampak pada pertimbangan BPK dalam memberikan opini. Semakin tinggi tingkat keraguan BPK atas laporan keuangan K/L yang disajikan, maka akan semakin rendah peluang K/L untuk mendapatkan opini yang lebih baik. Penelitian mengenai pengaruh kepatuhan peraturan perundang-undangan terhadap opini audit BPK pernah dilakukan oleh Pamungkas (2018), Atmaja (2016) dan Maabuat (2016) yang menunjukkan bahwa Kepatuhan berpengaruh signifikan terhadap opini audit BPK, sedangkan penelitian oleh Fariah (2020), Kusumawati (2017), dan Andayani (2016) menunjukkan hasil yang sebaliknya, bahwa Kepatuhan tidak berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK.

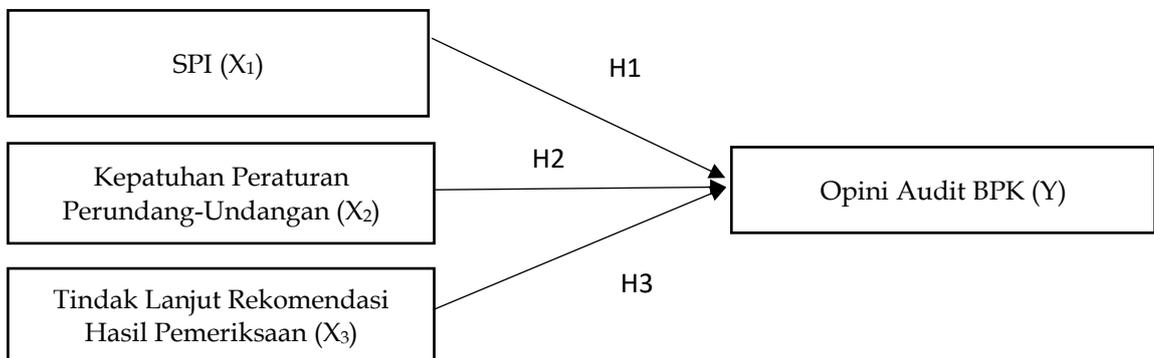
H<sub>2</sub>: Kepatuhan peraturan perundang-undangan berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK.

Berdasarkan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan, BPK selanjutnya memberikan rekomendasi kepada K/L untuk ditindak lanjuti sebagai bentuk perbaikan atas pelanggaran yang telah dilakukan. Teori atribusi memandang Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) sebagai faktor eksternal berupa tekanan dan dorongan yang muncul dari pihak luar K/L, dalam hal ini adalah BPK, agar K/L segera menindaklanjuti dan melaksanakan rekomendasi yang telah

diberikan. Rekomendasi tersebut mampu memperbaiki kasus pelanggaran yang telah ditemukan oleh BPK serta mampu mencegah terjadinya kesalahan yang berulang pada periode yang akan datang. Selain itu, rekomendasi yang diberikan juga mampu memperbaiki pengelolaan keuangan pada K/L. Dengan menindaklanjuti rekomendasi tersebut, maka tata kelola keuangan K/L akan semakin baik dan peluang K/L untuk mendapatkan opini WTP pun juga akan semakin tinggi. Penelitian mengenai pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) terhadap opini audit BPK telah dilakukan oleh Darmawati (2017), Akbar (2016), dan Aryani (2016) yang menunjukkan bahwa TLRHP berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK, sedangkan penelitian Nurdiono (2014) menunjukkan hasil yang sebaliknya yaitu TLRHP tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap opini audit BPK.

H<sub>3</sub>: Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK.

Berdasarkan pengembangan teori dan hipotesis yang telah dilakukan, berikut konsep kerangka pemikiran dalam penelitian ini:



**Gambar 1. Kerangka Pemikiran**

Penelitian ini berfokus pada pengaruh indikator yang digunakan BPK dalam melakukan pemeriksaan terhadap opini audit yang dihasilkan. Rumusan masalah yang diangkat dalam penelitian ini adalah apakah indikator yang digunakan BPK yaitu Sistem Pengendalian Internal, Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan, dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan memberikan pengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK.

### **METODE PENELITIAN**

Metode pengumpulan data yaitu menggunakan observasi non-partisipan yaitu dimana peneliti tidak terlibat secara langsung sebagai partisipan, namun peneliti hanya bertindak sebagai pengamat. Data yang digunakan merupakan data sekunder. Data sekunder merupakan data yang dikumpulkan oleh pihak lain untuk tujuan tertentu (Sekaran dan Bougie, 2016). Data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini berupa Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2019, Daftar Kelompok Temuan atas Pemeriksaan LKKL dan LKBUN, dan Daftar Rekapitulasi Hasil

Pemantauan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan yang diperoleh dari *website* <http://bpk.go.id> dan Pusat Informasi dan Komunikasi BPK RI. Data yang telah diperoleh selanjutnya akan diolah menggunakan *software* IBM SPSS. Hasil pengolahan data dilakukan untuk mengetahui pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan, dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Pemberian Opini BPK RI berlandaskan teori yang digunakan untuk pada akhirnya ditarik kesimpulan atas objek yang diteliti.

Populasi dalam penelitian ini yaitu Kementerian dan Lembaga (K/L) yang tercantum dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2019 dengan periode pengamatan tahun 2016 – 2018. Metode pengambilan sampel dipilih menggunakan *purposive sampling* yang mana pengambilan sampel disesuaikan dengan tujuan penelitian. Adapun kriteria yang ditetapkan dalam pemilihan sampel, yaitu:

**Tabel 1. Seleksi Sampel**

Keterangan	Jumlah
K/L yang tercantum dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I 2019.	90
K/L yang dilikuidasi pada tahun 2015 – 2018	(4)
K/L tidak mempublikasikan informasi mengenai data temuan dan data tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan	(1)
<b>Jumlah Sampel</b>	<b>85</b>
<b>Jumlah Sampel Selama Periode Pengamatan (2016 – 2018)</b>	<b>255</b>

Variabel terikat (*dependent*) merupakan variabel yang dipengaruhi atau yang terjadi akibat karena adanya pengaruh dari variabel bebas (Sugiyono, 2013). Variabel terikat dalam penelitian ini adalah opini audit. Opini audit merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, 2017). Variabel dependen opini audit diukur menggunakan skala ordinal yaitu opini audit diurutkan berdasarkan ranking atau peringkat sebagai berikut:

**Tabel 2. Peringkat Opini Audit**

Nilai	Opini	Keterangan
1	TMP	Tidak Memberikan Pendapat
2	TW	Tidak Wajar
3	WDP	Wajar Dengan Pengecualian
4	WTP-DPP	Wajar Tanpa Pengecualian - Dengan Paragraf Penjelas
5	WTP	Wajar Tanpa Pengecualian

Variabel independen dalam penelitian ini adalah Sistem Pengendalian Internal, Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan, dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan.

Sistem Pengendalian Internal (SPI) merupakan sistem pengendalian yang didesain dan diimplementasikan dalam internal K/L untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi kinerja serta mencegah potensi terjadinya penyimpangan dan pelanggaran dalam instansi. Semakin banyak kasus yang ditemukan BPK pada SPI, maka semakin tinggi keraguan BPK atas kredibilitas penyajian laporan keuangan instansi, yang berdampak pada semakin rendah peluang instansi untuk mendapatkan opini WTP. Maka SPI diukur dengan:

$$SPI = \Sigma \text{Temuan kasus pada Sistem Pengendalian Internal}$$

Kepatuhan Peraturan Perundang-undangan merupakan bentuk kepatuhan yang dilakukan instansi terhadap peraturan yang telah disusun dan dibentuk oleh lembaga negara dan memiliki kekuatan yang mengikat agar dapat mengatur sesuai dengan kaidah berbangsa dan bernegara (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, 2017). Tingkat kepatuhan yang baik dapat memberikan keyakinan kepada BPK bahwa laporan keuangan yang disajikan telah sesuai dengan standar akuntansi pemerintah dan ketentuan undang-undang terkait yang berlaku. Namun, jika temuan kasus pada kepatuhan tinggi, maka akan semakin tinggi juga tingkat keraguan BPK atas keandalan penyajian laporan keuangan instansi, yang berdampak pada semakin rendah peluang instansi untuk mendapatkan opini WTP. Maka kepatuhan diukur dengan:

$$\text{Kepatuhan peraturan perundang-undangan} = \Sigma \text{Temuan kasus pada kepatuhan peraturan perundang-undangan}$$

Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan merupakan aktivitas auditi dalam memenuhi dan melaksanakan rekomendasi auditor yang tertuang dalam laporan hasil pemeriksaan (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, 2017). Penyelesaian pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan oleh setiap K/L selanjutnya akan dilakukan pemantauan oleh BPK. Penindaklanjutan hasil rekomendasi mampu memperbaiki kesalahan dan kekurangan yang ada dalam instansi serta mencegah terjadinya kesalahan berulang pada tahun yang akan datang. Semakin banyak rekomendasi yang ditindaklanjuti, maka akan semakin baik tata kelola keuangan K/L, yang berdampak pada semakin tinggi peluang untuk mendapatkan opini yang lebih baik. Sesuai dengan penelitian Amyulianthy (2020), maka TLRHP diukur dengan:

$$TLRHP = \frac{\text{Jumlah Tindak Lanjut yang Sesuai dengan Rekomendasi}}{\text{Total Rekomendasi}} \times 100$$

Teknik analisis data pada penelitian menggunakan metode Analisis Regresi Logistik Ordinal yaitu metode yang digunakan apabila variabel dependen (Y) berbentuk peringkat atau skala ordinal. Model regresi dalam penelitian ini, yaitu:

$$\text{Logit (pOPINI)} = \alpha + \beta_1 \text{SPI}_{it} + \beta_2 \text{KPP}_{it} + \beta_1 \text{TLR}_{it} + \varepsilon.$$

Keterangan

OPINI : Opini Audit BPK RI

- $\alpha$  : Konstanta  
SPI : Sistem Pengendalian Internal  
KPP : Kepatuhan opiperaturan Perundang-Undangan  
TLR : Tindak Lanjut Rekomendasi  
 $\epsilon$  : Errors

Pelaksanaan uji pertama yang dilakukan yaitu Analisis Statistik Deskriptif. Pengujian ini dilakukan untuk mendapatkan informasi umum mengenai variabel yang digunakan seperti nilai *minimum*, *maximum*, *mean*, dan *standard deviation* dari masing-masing variabel penelitian. Setelah itu, dilakukan uji asumsi pada masing-masing variabel. Pada Analisis Regresi Logistik Ordinal tidak perlu melakukan uji asumsi klasik seperti yang dilakukan pada Analisis Regresi Linier dikarenakan hubungan yang terjadi antara variabel independen dan dependen tidak bersifat linear. Pada Regresi Logistik Ordinal uji asumsi yang dilakukan berupa *Model Fitting Information*, *Goodness of Fit*, *Pseudo R-Square*, *Test of Parallel Lines*, dan pengujian hipotesis melalui *Parameter Estimates*. (Anwar, 2017).

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil penelitian ini berdasarkan 255 data observasi yang didapat dari kriteria penentuan sampel.

**Tabel 3. Analisis Statistik Deskriptif**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
OPINI	255	1.00	5.00	4.7255	.87120
SPI	255	1.00	44.00	10.2824	7.90487
KEPATUHAN	255	1.00	52.00	12.5961	9.72281
TINDAKLANJUT	255	.00	1.00	.6031	.28104
Valid N (listwise)	255				

**Tabel 4. Case Processing Summary**

	N	Marginal Percentage
Tidak Memberikan Pendapat (TMP)	9	3.5%
OPINI Wajar Dengan Pengecualian (WDP)	17	6.7%
Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)	229	89.8%
Valid	255	100.0%
Missing	0	
Total	255	

Pada tabel 3 diketahui opini audit tertinggi adalah 5 yaitu WTP dan opini audit terendah adalah 1 yaitu TMP. Selanjutnya, rata-rata dari keseluruhan opini audit sebesar 4.7255 dan standar deviasi sebesar 0.87120. Selanjutnya, pada tabel 4 diketahui bahwa selama tahun 2016 – 2018 terdapat 9 K/L atau sebesar 3.5% yang mendapatkan opini TMP, 17 K/L atau 6.7% yang mendapatkan opini WDP dan 229 K/L atau 89.8% yang mendapatkan opini WTP. Setelah itu, SPI pada tabel 3 diketahui bahwa jumlah temuan kasus SPI tertinggi yaitu sebanyak 44 temuan kasus dan jumlah temuan kasus SPI terendah yaitu sebanyak 1 temuan kasus. Rata-rata keseluruhan temuan kasus SPI sebesar 10.2824 dan standar deviasi sebesar 7.90487. Untuk kepatuhan peraturan perundang-undangan pada tabel 3 diketahui bahwa jumlah temuan kasus kepatuhan tertinggi yaitu sebanyak 52 temuan kasus dan jumlah temuan kasus kepatuhan terendah yaitu sebanyak 1 temuan kasus. Rata-rata keseluruhan temuan kasus kepatuhan yaitu sebesar 12.5961 dan standar deviasi sebesar 9.72281. Untuk TLRHP pada tabel 3 diketahui bahwa pelaksanaan TLRHP tertinggi yang dilakukan oleh K/L yaitu 1.00 atau 100% sedangkan untuk pelaksanaan TLRHP terendah yang dilakukan oleh K/L yaitu 0.00 atau 0% tindak lanjut yang dilakukan. Rata-rata keseluruhan TLRHP yang dilakukan K/L yaitu sebesar 0.6031 dan standar deviasi sebesar 0.28104.

**Tabel 5. Hasil Uji Model Fitting Information**

Model	-2 Log Likelihood	Chi-Square	df	Sig.
Intercept Only	201.520			
Final	185.448	16.073	3	.001

Link function: Logit.

Pengujian *Model Fitting Information* diperlukan untuk menguji seberapa efektif variabel independen yang digunakan dalam memberikan kontribusi pada keseluruhan model. Berdasarkan hasil uji *Model Fitting Information* pada tabel 5 diketahui bahwa terjadi penurunan nilai -2Log Likelihood awal dengan -2Log Likelihood model final yaitu sebesar Chi-Square 16.073 pada signifikansi pada taraf nyata 0.01 atau  $\alpha < 5\%$ . Hal ini mengindikasikan bahwa model fit dengan adanya variabel independen sehingga model dapat digunakan dalam penelitian.

**Tabel 6. Hasil Uji Goodness-of-Fit**

	Chi-Square	df	Sig.
Pearson	422.711	499	.994
Deviance	185.448	499	1.000

Link function: Logit.

Pengujian *Goodness of Fit* dilakukan untuk menguji kesesuaian model yang digunakan dengan data empiris penelitian. Berdasarkan hasil uji *Goodness of Fit* pada tabel 6 diketahui bahwa nilai Pearson sebesar 422.711 dengan signifikansi 0.994 atau  $\alpha > 0.05$  dan Deviance sebesar 185.448 dengan signifikansi 1.000 atau  $\alpha > 0.05$ . Hal

ini mengindikasikan bahwa model yang digunakan fit dengan data empiris dan dapat digunakan dalam penelitian.

**Tabel 7. Pseudo R-Square**

Cox and Snell	.061
Nagelkerke	.112
McFadden	.080

Link function: Logit.

Pengujian *Pseudo R-Square* dilakukan untuk mengetahui tingkat variasi variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen. Tingkat variasi tersebut ditunjukkan oleh besarnya nilai *Nagelkerke*. Berdasarkan pengujian *Pseudo R-Square* pada tabel 7 diketahui bahwa nilai *Nagelkerke* sebesar 0.112. Hal ini menunjukkan kemampuan ketiga variabel independen dalam mempengaruhi dan menjelaskan tingkat variasi variabel dependennya yaitu sebesar 0.112 atau 11.2%. Sedangkan 88.8% lainnya dijelaskan oleh variabel lain di luar model regresi.

**Tabel 8. Test of Parallel Lines<sup>a</sup>**

Model	-2 Log Likelihood	Chi-Square	df	Sig.
Null Hypothesis	185.448			
General	179.274	6.174	3	.103

*The null hypothesis states that the location parameters (slope coefficients) are the same across response categories.*

a. Link function: Logit.

Pengujian *Parallel Lines* dilakukan untuk menguji asumsi bahwa setiap kategori memiliki parameter yang sama atau hubungan antara variabel independen dengan model logit adalah sama untuk semua persamaan logit. Ketidakcocokan model logit dapat disebabkan karena adanya kesalahan dalam memilih *link function* logit atau kesalahan dalam membuat peringkat kategori (Ghozali, 2016). Berdasarkan hasil uji *Parallel Lines* pada tabel 8 menunjukkan penurunan nilai -2 Log Likelihood sebesar 6.174 dengan nilai signifikansi sebesar 0.103 atau  $\alpha > 0.05$ . Hal ini mengindikasikan bahwa model yang dihasilkan memiliki parameter yang sama dengan logit sehingga pemilihan *link function* dalam penelitian ini telah sesuai dan tepat.

**Tabel 9. Parameter Estimates**

	Estimate	Std. Error	Wald	df	Sig.	95% Confidence Interval		
						Lower Bound	Upper Bound	
Threshold	[OPINI = 1.00]	-3.225	.668	23.339	1	.000	-4.533	-1.917
	[OPINI = 3.00]	-2.036	.607	11.263	1	.001	-3.225	-.847
Location	SPI	-.001	.033	.001	1	.971	-.066	.064
	KEPATUHAN	-.051	.025	4.044	1	.044	-.101	-.001

Link function: Logit.

Pengujian hipotesis dilakukan melalui pengujian *parameter estimates*. Pengujian hipotesis pertama terkait SPI. Berdasarkan hasil uji hipotesis pada tabel 9 *parameter estimates* menunjukkan SPI memiliki nilai *estimate* (-0.001) yang berarti bahwa SPI memiliki pengaruh negatif dengan opini audit, yaitu semakin tinggi jumlah temuan kasus SPI maka akan semakin rendah tingkat opini audit yang didapat. Selanjutnya, SPI memiliki nilai signifikansi sebesar 0.971 atau  $\alpha > 0.05$  dengan nilai Wald sebesar 0.001 yang berarti bahwa SPI hanya memberikan pengaruh sebesar 0.001 atau 2.9%. Hal ini menunjukkan bahwa SPI tidak memberikan pengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK. Maka hipotesis pertama ditolak. Hal ini dapat disebabkan karena jumlah temuan kasus pada SPI tidak serta merta dapat menjadi representasi sebuah kesalahan yang material terutama temuan kasus yang tidak berdampak finansial. Temuan kasus SPI yang bersifat administratif tidak dapat mengakibatkan salah saji yang material dalam keseluruhan laporan keuangan. Hasil pengujian ini tidak memperkuat teori atribusi yaitu bahwa SPI sebagai faktor internal K/L tidak memberikan pengaruh terhadap opini audit BPK.

Pengujian hipotesis kedua terkait Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan. Berdasarkan hasil uji hipotesis pada tabel 9 *parameter estimates* menunjukkan bahwa kepatuhan memiliki nilai *estimate* sebesar (-0.051) yang berarti memiliki pengaruh negatif dengan opini audit, yaitu semakin tinggi jumlah kasus kepatuhan peraturan perundang-undangan yang ditemukan BPK, maka akan semakin rendah tingkat opini audit yang didapat. Selanjutnya, kepatuhan peraturan perundang-undangan menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0.044 atau  $\alpha < 0.05$  dengan nilai Wald sebesar 4.044 yang berarti bahwa kepatuhan peraturan perundang-undangan memberikan pengaruh sebesar 4.044 atau 95.6%. Hal ini mengindikasikan bahwa kepatuhan memberikan pengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK. Maka hipotesis kedua diterima. Penyimpangan dan pelanggaran atas peraturan perundang-undangan yang berlaku yang dilakukan oleh K/L menjadi sebuah representatif yang menunjukkan bahwa adanya tindakan pengelolaan keuangan yang melanggar kaidah hukum. Hal ini dapat meningkatkan keraguan BPK atas kewajaran dan keandalan laporan keuangan yang disajikan oleh instansi. Jika semakin banyak kasus pelanggaran yang ditemukan BPK, maka dapat disimpulkan bahwa terdapat penyimpangan aturan dan pengelolaan yang tidak seharusnya yang dilakukan oleh instansi. Sebaliknya, tingkat kepatuhan yang baik dapat memberikan keyakinan kepada BPK atas kredibilitas laporan keuangan yang disajikan bahwa laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan kaidah hukum dan ketentuan undang-undang yang berlaku. Hasil pengujian ini memperkuat teori atribusi bahwa Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan sebagai faktor internal K/L memberikan pengaruh terhadap opini audit BPK.

Pengujian hipotesis ketiga terkait Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP). Berdasarkan hasil uji hipotesis pada tabel 9 *parameter estimates* menunjukkan bahwa TLRHP menunjukkan nilai *estimate* sebesar 1.714. Hal

ini menunjukkan bahwa TLRHP memberikan pengaruh yang positif terhadap opini audit, yaitu semakin tinggi jumlah rekomendasi yang ditindaklanjuti oleh K/L dan sesuai dengan rekomendasi BPK, maka akan semakin tinggi tingkat opini audit yang akan didapat. Selanjutnya, TLRHP menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0.037 atau  $\alpha < 0.05$  dengan nilai Wald sebesar 4.356 yang berarti bahwa TLRHP memberikan pengaruh sebesar 4.356 atau 96.3%. Hal ini mengindikasikan bahwa TLRHP memberikan pengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK. Maka hipotesis ketiga diterima. Penindaklanjutan rekomendasi yang diberikan oleh BPK mampu memperbaiki kesalahan dan kekurangan yang ada dalam instansi serta mencegah terjadinya kesalahan yang berulang pada tahun yang akan datang. Semakin berkurangnya temuan kasus akan meningkatkan tingkat kewajaran laporan keuangan. Selain itu, pelaksanaan tindak lanjut juga mampu menciptakan tata kelola keuangan yang semakin baik dalam menyajikan laporan keuangan yang andal dan berkualitas. Semakin banyak rekomendasi yang ditindaklanjuti dan sesuai dengan rekomendasi BPK, maka akan semakin baik tata kelola keuangan K/L, yang kemudian akan mampu meningkatkan kepercayaan BPK atas laporan keuangan yang disajikan dan akan semakin tinggi peluang untuk mendapatkan opini yang lebih baik. Hasil penelitian ini selaras dengan penelitian Akbar, et al. (2016) dan Amyulianthy, et al. (2020) yang menyatakan bahwa TLRHP berpengaruh positif secara signifikan terhadap opini audit BPK. Hasil pengujian ini memperkuat teori atribusi bahwa TLRHP sebagai faktor eksternal K/L memberikan pengaruh terhadap opini audit BPK.

## KESIMPULAN

Berdasarkan hasil uji hipotesis dan pembahasan dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian internal tidak memberikan pengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK, sedangkan kepatuhan peraturan perundang-undangan dan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan memberikan pengaruh secara signifikan terhadap opini audit BPK. Implikasi dari penelitian ini diharapkan dapat menambah bukti empiris sebagai referensi studi ilmiah bagi Auditor Internal Instansi Pemerintah dalam memahami pengaruh SPI, Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Opini Audit BPK guna memperbaiki kualitas penyajian laporan instansi agar instansi mendapat opini WTP dan mampu konsisten dalam mempertahankan opini WTP yang telah diperoleh.

Indikator dalam penelitian ini terbatas pada jumlah keseluruhan temuan kasus pada variabel SPI dan Kepatuhan Peraturan Perundang-Undangan, diharapkan peneliti selanjutnya dapat menggunakan indikator yang lebih spesifik seperti yang digunakan oleh BPK. Selain itu, penelitian ini juga terbatas dengan mengasumsikan bahwa semua objek dalam penelitian memiliki tingkat kompleksitas yang sama, diharapkan peneliti selanjutnya dapat mempertimbangkan perbedaan tingkat kompleksitas pada masing-masing objek penelitian yang diteliti.

## DAFTAR PUSTAKA

Adzani, A. H., & Martani, D. (n.d.). *Pengaruh Kesejahteraan Masyarakat, Faktor Politik,*

*dan Ketidakpatuhan Regulasi terhadap Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.*

- Agusti, A. F., Rossieta, H., & Siswantoro, D. (n.d.). Faktor Determinan Akuntabilitas dan Transparansi Kementerian/Lembaga. *Jurnal Akuntansi Universitas Indonesia*.
- Akbar, B., Djanegara, M. S., Djazuli, A., Pamungkas, B., & Mulyani, S. (2016). Factors Affecting the Probability of Local Government Financial Statement to Get Unqualified Opinion. *Journal The IAFOR International Conference on the Social Science, June*.
- Al-Mashhadi, A. (2021). Review on Development of the Internal Control System. *Journal of Accounting Research, Business and Finance Management, April*, 10.
- Alfiani, A. N., Rahayu, S., & Nurbaiti, A. (2017). Jumlah Temuan Audit Atas Sistem Pengendalian Intern Dan Jumlah Temuan Audit Atas Kepatuhan Terhadap Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Riset Akuntansi Kontemporer*, 9(1), 12–18. <https://doi.org/10.23969/jrak.v9i1.362>
- Ali, S., & Syofri Yeni, N. (2019). The Influence of Government Size, Audit Opinion and Incumbent on Audit Delay in the Provincial Government in Indonesia. *International Journal of Progressive Sciences and Technologies (IJPSAT)*, 12(2), 118–126. <http://ijpsat.ijsh-t-journals.org>
- Amaliah, L. A., Saptantinah, A. E. S. D., & Sunarti. (2018). Analisis of Factor That Affect the Opinion of the BPK Regional Financial Government Report In Indonesia. *The 2nd International Conference on Technology, Education, and Social Science 2018 (The 2nd ICTESS 2018)*, 2018, 395–411.
- Amyulianthy, R., Anto, A. S. U., & Budi, S. (2020). Temuan dan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Terhadap Opini Audit (Studi Pada Pemerintah Provinsi di Indonesia). *Jurnal Penelitian Akuntansi, Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Universitas Pancasila*, 1(1), 14–27.
- Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI). (2016). *Daftar Kelompok Temuan Menurut Entitas atas Pemeriksaan LKKL dan LKBUN Tahun 2016*. 2016, 2–4.
- Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI). (2019). *Daftar Rekapitulasi Hasil Pemantauan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan pada Pemerintah Daerah IHPS I 2019*. 2018, 1–152.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). (2017). *Daftar Kelompok Temuan Menurut Entitas atas LKKL dan LKBUN Tahun 2017*. 2017, 2–5.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). (2019). IHPS I Tahun 2019. In *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I (IHPS I) Tahun 2019*.
- Boswell, M. (2015). Giving effect to quality audit recommendations: a case study from an organisational culture perspective. *Journal of Higher Education Policy and Management*, 37(5), 572–585. <https://doi.org/10.1080/1360080X.2015.1079393>
- Elwin, P., & Hirst, R. (2013). Guide to Key Performance Indicators: Communicating The Measures That Matter. *Price Waterhouse Coopers*, 1–28. [http://www.pwc.com/gx/en/corporate-reporting/assets/pdfs/UK\\_KPI\\_guide.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/corporate-reporting/assets/pdfs/UK_KPI_guide.pdf)
- Ihwandi, L. R. (2016). Analisis Terhadap Opini Bpk Atas Laporan Keuangan

- Pemerintah Daerah Kabupaten Lombok Timur Provinsi Nusa Tenggara Barat. *Pemerintah*, 9(1), 57-69.
- Kusumawati, D., & Ratmono, D. (2017). Determinan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia. *Diponegoro Journal of Accounting*, 6(1), 1-15.
- Liu, J., & Lin, B. (2012). Government Auditing and Corruption Control: Evidence From China's Provincial Panel Data. *China Journal of Accounting Research*, 5(2), 163-186. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cjar.2012.01.002>
- Lu, B. (2020). Literature Review of Audit Opinion. *Modern Economy*, 11(01), 28-36.
- Luh, N., Shanti, K., & Safitri, A. (2015). Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Dan Temuan Kepatuhan Terhadap Opini Audit Pada Pemerintah Daerah. *Diponegoro Journal of Accounting*, 4(1), 122-133.
- Maabuat, J. S., Morasa, J., & Saerang, D. P. E. (2016). Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Internal, Ketidakpatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan Dan Penyelesaian Kerugian Negara Terhadap Opini Bpk-Ri Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Di Indonesia. *Accountability*, 5(2), 52. <https://doi.org/10.32400/ja.14424.5.2.2016.52-62>
- Mahpiansyah, M. (2017). the Effect of Audit Follow-Up and Sizes on the Audit Quality. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 2, 195-212. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v2i2.64>
- Masyitoh, R. D., Wardhani, R., & Setyaningrum, D. (2015). Pengaruh Opini Audit , Temuan Audit , dan Tindak Lanjut Hasil Audit terhadap Persepsi Korupsi pada Pemerintah Daerah Tingkat II Tahun. *Simposium Nasional Akuntansi, XVII*, 1-26.
- Mcclain, J. E., Powell-hodge, M., & Beck, R. (2018). *Audit Findings, Now What? December 2018*, 26-30.
- McNally, J. S. (2013). COSO Framework & SOX Compliance: One Approach to An Effective Transition. *Strategic Finance - The Association of Accountants and Financial Professionals in Business*, 6(2), 1-8. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8330.1974.tb00606.x>
- Oktofan, M. S. (2017). *Analisis Pengaruh Temuan Audit dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Atas Opin BPK (Studi Empiris pada Kementerian/Lembaga Tahun 2013-2015)*. 1-61.
- Pamungkas, B., Ibtida, R., & Avrian, C. (2018). Factors influencing audit opinion of the Indonesian municipal governments' financial statements. *Cogent Business and Management*, 5(1), 1-18. <https://doi.org/10.1080/23311975.2018.1540256>
- Rosadi, S., Siyamto, Y., & Nur Aisyiah, H. (2017). Jurnal ilmiah ekonomi islam vol. 03 no. 02, 2017. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Islam*, 03(02), 99-111.
- Salehi, T. (2016). Investigation Factors Affecting the Effectiveness of Internal Auditors in the Company: Case Study Iran. *Review of European Studies*, 8(2), 224. <https://doi.org/10.5539/res.v8n2p224>
- Sari Adelia et al. (2015). Pengaruh Temuan Audit, Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Kualitas Sumber Daya Manusia terhadap Opini Audit melalui Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga. *Sna, September*, 1-

26.

- Sutaryo, Naviantia, I. A., & Muhtar. (2020). Audit opinion on government financial report: Evidence from local governments in Indonesia. *International Journal of Economics and Management*, 14(1), 129–144.
- Syahputra, T., Hasan, A., & Rasuli. (2019). Pengaruh Pengungkapan Kinerja Keuangan Pemerintah, Temuan Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan terhadap Opini Audit dengan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Ekonomi*, 27(2), 112–123.
- Tambingon, H. N., Yadiati, W., & Kewo, C. L. (2018). Determinant Factors Influencing The Quality of Financial Reporting Local Government in Indonesia, *International Journal of Economics and Financial Issues*. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 8(2), 262–268.
- Treasury, H. M. (2012). *Fraud and the Government Internal Auditor*. January, 1–18.
- Tresnawati, F., & Nur Apandi, R. N. (2016). Pengaruh Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Dengan Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Kementerian/Lembaga Republik Indonesia). *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 8(1), 1. <https://doi.org/10.17509/jaset.v8i1.4017>
- W, R. S. A. A., & Probohudono, A. N. (2015). Analisis Audit BPK RI Terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidapatuhan dan Kerugian Negara. *INTEGRITAS Jurnal Anti Korupsi*, 1(1), 81–110.
- Xiao, J. Z., Yang, S., Zhang, X., & Firth, M. (2016). Institutional Arrangements and Government Audit Independence in China. *Abacus*, 52(3), 532–567. <https://doi.org/10.1111/abac.12086>