



Jurnal Nominal Barometer Riset Akuntansi dan Manajemen

URL: <https://journal.uny.ac.id/index.php/nominal>

Determinasi Penyebab Ketidakberhasilan dalam Pencapaian Opini WTP: Analisis pada Pemerintah Daerah di Indonesia

Tegar Galang Anantha^{a,b,1,*}, Henryanto Wijaya^{a,2}^a Pendidikan Profesi Akuntansi, Universitas Tarumanagara, Indonesia^b Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia¹ tegargalanganantha@gmail.com*; ² henryantow@fe.untar.ac.id;

* corresponding author

ARTICLE INFO

Article history

Received : 11 October 2024

Revised : 25 November 2024

Accepted : 12 December 2024

Keywords

Deficiencies in ICS

Violations of regulatory requirements

Audit Opinion

Misstatements

Recurring Issues

Kata Kunci

Kelemahan SPI

Ketidakpatuhan

Opini Audit

Salah Saji

Temuan Berulang

ABSTRACT

This study aims to identify the determinants contributing to the inability of local governments in Indonesia to attain an Unqualified Opinion (WTP) on their Local Government Financial Reports (LKPD) for the fiscal years 2020–2022. Employing a descriptive quantitative approach, the research investigates the underlying factors responsible for this failure by analyzing 143 Audit Reports (LHP) of LKPD that received opinions other than WTP from 81 local government entities. The findings reveal that the failure of local governments to achieve a WTP opinion during the 2020–2022 period was primarily driven by three key factors: (1) Non-compliance with Government Accounting Standards (SAP) in financial reporting, particularly in accounts related to fixed assets, current assets, capital expenditures, operating expenses, short-term liabilities, revenue, and unexpected expenditures. (2) Deficiencies in the Internal Control System (SPI), including inadequate accounting and reporting controls, as well as suboptimal budget management systems. (3) Violations of regulatory requirements, often involving administrative irregularities, potential financial losses, and insufficient oversight mechanisms.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi determinasi yang menyebabkan kegagalan pemerintah daerah di Indonesia dalam memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) periode tahun anggaran 2020-2022. Pendekatan kuantitatif deskriptif digunakan untuk menyelidiki lebih mendalam faktor-faktor penyebab kegagalan pada 143 Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) LKPD yang mendapatkan opini selain WTP pada 81 entitas pemerintah daerah. Hasil analisis menunjukkan bahwa kegagalan pemerintah daerah dalam mencapai opini WTP selama tahun anggaran 2020–2022 dipengaruhi oleh tiga faktor utama: (1) Penyajian laporan keuangan yang tidak sesuai dengan SAP, terutama pada kelompok akun aset tetap, aset lancar, belanja modal, beban operasi, kewajiban jangka pendek, pendapatan, dan belanja tak terduga. (2) Kelemahan dalam SPI, meliputi sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, serta sistem pengendalian anggaran yang tidak optimal. (3) Ketidakpatuhan terhadap regulasi, yang seringkali mencakup penyimpangan administrasi, potensi kerugian, serta kekurangan dalam pengawasan.

This is an open-access article under the [CC-BY-SA](#) license.

1. Pendahuluan

Pencapaian opini Wajar Tanpa Pengecualian yang diberikan BPK dianggap sebagai indikator kinerja pengelolaan keuangan yang baik untuk pemerintah daerah ([Pemerintah Indonesia, 2020](#)). Opini ini menandakan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah telah disusun dengan wajar sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), tanpa temuan signifikan yang memerlukan pengecualian ([Badan Pemeriksa Keuangan, 2021](#)). Meskipun demikian, meskipun sudah ada standar dan pedoman yang jelas, tidak semua pemerintah daerah di Indonesia mampu meraih opini Wajar Tanpa Pengecualian.

Periode 2020 hingga 2022 merupakan masa yang penuh tantangan bagi banyak pemerintah daerah di Indonesia akibat dampak pandemi COVID-19, yang mempengaruhi kemampuan fiskal, prioritas pengeluaran, serta pelaksanaan program-program pemerintah ([Bachtiar et al., 2022](#)). Penurunan pendapatan daerah serta perubahan alokasi anggaran untuk menangani pandemi diperkirakan turut mempengaruhi kualitas pengelolaan keuangan serta kemampuan daerah dalam memenuhi kriteria opini Wajar Tanpa Pengecualian. Oleh karena itu, penelitian ini penting untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang menyebabkan beberapa pemerintah daerah gagal mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian ([Suparman, 2021](#)). Pemerintah daerah menghadapi krisis keuangan, baik karena kesalahan pengelolaan anggaran, ketidakmampuan memaksimalkan pendapatan asli daerah, maupun akibat bencana atau kejadian luar biasa seperti pandemi yang berakibat pada penurunan pertumbuhan ekonomi ([Widoatmodjo & Setyawan, 2023](#)).

Secara umum, faktor yang mempengaruhi opini audit BPK terkait dengan aspek pengelolaan keuangan, tata kelola pemerintahan, sistem pengendalian internal, serta kapasitas sumber daya manusia ([Auliyana, 2017](#)). Oleh karena itu, penelitian ini menyelidiki lebih mendalam mengenai determinasi ketidaksesuaian penyajian atas SAP, kelemahan sistem pengendalian internal, dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan serta permasalahan berulang yang menyebabkan ketidakberhasilan pencapaian opini WTP dalam kurun waktu dua sampai tiga tahun berturut-turut pada pemerintah daerah di Indonesia atas LKPD tahun anggaran 2020 hingga 2022 guna memberikan rekomendasi perbaikan yang relevan.

Pemerintah telah mengatur regulasi pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Undang-undang pada bidang keuangan di Indonesia yang terdiri atas UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, dan UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara menjadi dasar bagi reformasi pengelolaan keuangan negara. Undang-undang ini menetapkan kewajiban kepala daerah untuk menyampaikan laporan keuangan pemerintah daerah yang telah diaudit BPK kepada DPRD selambatnya enam bulan setelah tahun anggaran berakhir. ([Republik Indonesia, 2003](#)).

Pemerintah daerah wajib menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang terdiri atas berbagai laporan keuangan sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Pemeriksaan atas LKPD dilakukan oleh BPK, yang kemudian menyerahkan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) kepada DPRD dan kepala daerah. Hasil pemeriksaan ini mencakup opini yang diberikan antara lain WTP, Wajar Dengan Pengecualian (WDP), Tidak Wajar (TW), dan Pernyataan Menolak Memberikan Opini (TMP) ([Badan Pemeriksa Keuangan, 2021](#)).

WTP merupakan hasil audit tertinggi atas laporan keuangan pemerintah daerah. Capaian opini WTP mengindikasikan bahwa tata kelola keuangan oleh pemerintah daerah telah dilakukan dengan baik, sesuai dengan prinsip akuntabilitas dan tata kelola yang baik. Opini ini juga dianggap sebagai indikator komitmen pemerintah daerah dalam menerapkan prinsip *good governance* serta meningkatkan tingkat kepercayaan publik ([Moalla, 2017](#)).

Namun, berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK untuk periode anggaran 2020 hingga 2022, masih ada pemerintah daerah yang gagal meraih opini WTP. Data menunjukkan bahwa pada 2020, 18 entitas mengalami penurunan opini dibandingkan tahun sebelumnya, sementara pada 2021 dan 2022, masing-masing 10 dan 19 entitas mengalami penurunan opini. Dalam tiga tahun tersebut,

terdapat 19 entitas yang dua tahun berturut-turut gagal memperoleh opini WTP, dan 21 entitas yang tidak meraihnya selama tiga tahun berturut-turut (Supreme Audit Agency (BPK) RI, 2023).

Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester I Tahun 2023 menunjukkan atas 542 LKPD yang diperiksa, 91% diberikan opini WTP, 8% WDP, dan 1% TMP. Capaian ini dibandingkan dengan target RPJMN 2020-2024 menunjukkan beberapa pencapaian opini pada pemerintah provinsi dan pemerintah kabupaten telah mencapai target, sementara pada pemerintah kota masih berada dibawah target capaian. Dibandingkan dengan tahun-tahun sebelumnya, pencapaian opini WTP mengalami fluktuasi (Supreme Audit Agency (BPK) RI, 2023).

Penelitian terdahulu lebih banyak berfokus pada faktor yang mendukung pencapaian opini WTP (Auliyana, 2017; Kuntadi, 2020; Maffei et al., 2020; Moalla, 2017; Rahayu & Fidiana, 2018; Saleh & Rahadian, 2023). Penelitian ini mengkaji penyebab kegagalan dalam meraih opini tersebut. Analisis ini bertujuan untuk memberikan wawasan mendalam terkait hambatan dalam tata kelola keuangan pemerintah daerah yang mungkin terlewatkan oleh penelitian sebelumnya.

Lebih lanjut, penelitian ini membawa kebaruan dengan mengaplikasikan *agency theory* (Jensen & Meckling, 1994) dalam konteks pemerintah daerah, suatu pendekatan yang jarang digunakan dalam literatur audit sektor publik di Indonesia. *Agency theory* digunakan untuk menganalisis hubungan antara pemerintah daerah sebagai agen dan masyarakat atau pemerintah pusat sebagai prinsipal, serta untuk memahami masalah keagenan, asimetri informasi, dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan pemerintah daerah yang berkaitan dengan kegagalan memperoleh opini WTP. Auditor eksternal pemerintah (BPK) berperan sebagai pihak ketiga dalam *agency theory*, yang mampu menjembatani perbedaan antara agen dan prinsipal terkait pengelolaan dan akuntabilitas keuangan negara/daerah (Indra et al., 2022).

Penjelasan di atas mengungkapkan bahwa belum seluruh pemerintah daerah di Indonesia mencapai opini Wajar Tanpa Pengecualian. Sehingga perlu diidentifikasi determinasi penyebab tidak tercapainya Wajar Tanpa Pengecualian tersebut. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan menguraikan faktor-faktor determinan penyebab kegagalan pemerintah daerah di Indonesia dalam mencapai opini Wajar Tanpa Pengecualian. Penelitian ini berkontribusi dengan menganalisa secara mendalam pada pola permasalahan yang berulang pada entitas pemerintah daerah yang secara konsisten selama tiga tahun tidak mencapai opini Wajar Tanpa Pengecualian. Penelitian ini menggunakan pendekatan deskriptif kuantitatif dengan menganalisis data laporan hasil pemeriksaan keuangan pemerintah daerah di Indonesia.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kegagalan pemerintah daerah dalam mencapai opini WTP selama tahun anggaran 2020–2022 dipengaruhi oleh tiga faktor utama: (1) Penyajian laporan keuangan yang tidak sesuai dengan SAP, terutama pada kelompok akun aset tetap, aset lancar, belanja modal, beban operasi, kewajiban jangka pendek, pendapatan, dan belanja tak terduga. (2) Kelemahan dalam SPI, meliputi sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, serta sistem pengendalian anggaran yang tidak optimal. (3) Ketidakpatuhan terhadap regulasi, yang seringkali mencakup penyimpangan administrasi, potensi kerugian, serta kekurangan dalam pengawasan. Lebih lanjut, ditemukan pula adanya masalah berulang, khususnya pada kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, selama dua hingga tiga tahun berturut-turut.

2. Landasan Teori

2.1. Agency Theory

Agency theory menurut Jensen and Meckling (1976) memaparkan permasalahan keagenan antara agen dan prinsipal dimana agen dapat tidak selalu bertindak seperti keinginan prinsipal. Sebuah hubungan agensi ada ketika pihak prinsipal menyewa pihak agen untuk melaksanakan suatu jasa dan, dalam melakukan hal itu, medelegasikan wewenang untuk membuat keputusan kepada agen tersebut (Jensen & Meckling, 1979; Panda & Leepsa, 2017).

Agency theory merupakan dasar utama dalam penelitian ini, yang menyoroti pemisahan fungsi antara pemilik organisasi dan pelaku organisasi. Teori ini menggambarkan hubungan kontraktual

antara prinsipal dan agen. Dalam konteks ini, diasumsikan bahwa setiap individu termotivasi oleh kepentingan pribadi, yang dapat berakibat adanya konflik kepentingan antara pihak prinsipal dan pihak agen (Schillemans & Bjurström, 2020; Scott, 1965). Dalam suatu perusahaan, pemegang saham berperan sebagai prinsipal, sedangkan manajemen yang bertanggung jawab atas pengelolaan perusahaan berfungsi sebagai agen. *Agency theory* mengasumsikan bahwa motivasi utama individu adalah kepentingan pribadinya, yang pada gilirannya memunculkan konflik kepentingan antara prinsipal dan agen (Andriawan & Setyawan, 2020). Lebih lanjut, adanya hubungan prinsipal dan keagenan juga memunculkan asimetri informasi dalam suatu organisasi yang mana pihak agen mempunyai informasi yang lebih dibandingkan pihak prinsipal, sehingga diperlukan adanya suatu tanggung jawab yang transparan dan akuntabel dari agen ke prinsipal (Setijaningsih et al., 2021; Setyawan et al., 2022).

Dalam organisasi pemerintahan, hubungan antara masyarakat sebagai pihak prinsipal dan pemerintah sebagai pihak agen mencerminkan *agency theory*, di mana masyarakat memberikan mandat kepada pemerintah untuk mengelola sumber daya publik demi kesejahteraan bersama. Pemerintah, sebagai agen, berkewajiban melaporkan hasil pengelolaan tersebut kepada masyarakat. Namun, dalam konteks *agency theory* tidak ada jaminan bahwa pemerintah selalu bertindak sesuai dengan kepentingan masyarakat, karena perilaku oportunistik pemerintah dapat menyebabkan keputusan yang lebih menguntungkan diri sendiri daripada publik (Watts & Zimmerman, 1983). Sebagai agen, pemerintah memiliki kewajiban untuk melaporkan hasil pengelolaan tersebut kepada masyarakat yang bertindak sebagai prinsipal.

Masalah asimetri informasi sering muncul, di mana pemerintah memiliki lebih banyak informasi tentang kinerjanya dibandingkan masyarakat yang hanya menerima informasi terbatas atau bahkan tidak mengetahui apapun. Penyampaian laporan keuangan kepada publik menjadi salah satu langkah penting untuk mengurangi asimetri informasi dan meningkatkan transparansi dalam sektor publik (Ningsih, 2016).

2.2. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 menetapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) sebagai acuan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah (BPK, 2010). Berdasarkan Pasal 1 Ayat 3 dalam peraturan tersebut, SAP didefinisikan sebagai seperangkat prinsip akuntansi yang diterapkan dalam proses pelaporan keuangan pemerintah. SAP dituangkan dalam bentuk Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) dan disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). Dalam konteks pemerintahan daerah, penyusunan Sistem Akuntansi Pemerintahan mengacu pada pedoman umum yang ditetapkan dalam SAP dan diatur lebih lanjut melalui peraturan kepala daerah. Lampiran I.01 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 menjelaskan bahwa laporan keuangan disusun untuk menyajikan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan transaksi suatu entitas pelaporan dalam satu periode tertentu. Selain itu, laporan keuangan berfungsi untuk mengidentifikasi nilai sumber daya ekonomi yang digunakan dalam aktivitas operasional pemerintah, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas serta efisiensi entitas pelaporan, dan meninjau kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Pemerintah daerah memiliki kewajiban untuk menyusun laporan keuangan secara sistematis dan terstruktur guna mendokumentasikan langkah-langkah yang telah diambil serta hasil yang dicapai dalam satu periode pelaporan. LKPD mencakup laporan pelaksanaan anggaran (budgetary reports), laporan finansial, dan CaLK. Laporan pelaksanaan anggaran meliputi LRA dan Laporan Perubahan SAL, sementara laporan finansial terdiri dari Neraca, LO, LPE, dan LAK. CaLK adalah laporan yang merinci dan menjelaskan lebih lanjut mengenai pos-pos dalam laporan pelaksanaan anggaran serta laporan finansial, dan tidak dapat dipisahkan dari laporan-laporan tersebut. Penyusunan laporan ini bertujuan untuk memenuhi prinsip akuntabilitas, mendukung pengelolaan keuangan yang efektif, meningkatkan transparansi, menjaga keseimbangan antargenerasi, serta mengevaluasi kinerja pemerintah secara komprehensif.

2.3. Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menjelaskan bahwa opini yang disajikan dalam laporan keuangan merupakan pernyataan profesional dari pemeriksa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) mengenai kesimpulan atas tingkat kewajaran laporan keuangan pemerintah. Opini tersebut memiliki empat jenis yaitu opini wajar tanpa pengecualian (WTP), opini wajar dengan pengecualian (WDP), opini tidak wajar (TW), dan pernyataan menolak memberikan opini (TMP). Opini WTP menyatakan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, realisasi anggaran, perubahan saldo anggaran lebih, posisi keuangan, operasional arus kas, dan perubahan ekuitas, serta CaLK sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum yaitu SAP. Opini WDP menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, realisasi anggaran, perubahan saldo anggaran lebih, posisi keuangan, operasional arus kas, dan perubahan ekuitas, serta CaLK sesuai SAP, kecuali untuk dampak hal-hal yang dikecualikan. Opini TW adalah ketika Pemeriksa telah memperoleh bukti pemeriksaan yang cukup memadai dan kemudian menyimpulkan bahwa penyimpangan dari prinsip akuntansi atau salah saji yang ditemukan secara individual ataupun agregat adalah material dan perfasif. Opini TMP adalah adanya pembatasan lingkup yang sangat signifikan sehingga Pemeriksa tidak dapat memperoleh bukti yang cukup memadai untuk memberikan opini. Keempat jenis opini ini mencerminkan tingkat kewajaran dan kepatuhan laporan keuangan terhadap standar yang berlaku, serta menjadi indikator penting dalam menilai akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan pemerintah.

2.4. Kriteria Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

UU Nomor 15 Tahun 2004 mengenai Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menetapkan bahwa penentuan opini audit berdasarkan beberapa kriteria, yaitu kesesuaian laporan keuangan dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan, dan efektivitas sistem pengendalian intern, serta kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Ketentuan tersebut sesuai dengan tujuan pemeriksaan keuangan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yaitu untuk memperoleh keyakinan memadai kepada pemeriksa dalam memberikan opini pada laporan keuangan dalam semua hal yang material menyajikan secara wajar atas kesesuaian dengan standar akuntansi, kecukupan pengungkapan, efektivitas sistem pengendalian intern, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kriteria pemeriksaan digunakan sebagai pedoman yang digunakan untuk memeriksa dan menilai informasi yang diungkapkan dalam pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara, termasuk didalamnya pedoman penyajian dan pengungkapan yang relevan. Kriteria diterapkan dalam setiap pemeriksaan sesuai dengan konteksnya dengan memperhatikan tujuan dan jenis pemeriksaan. Kriteria dapat bersumber dari peraturan perundang-undangan, standar dari organisasi profesi, kontrak, kebijakan dan prosedur entitas terperiksa, atau kriteria lain yang dikomunikasikan pemeriksa kepada entitas terperiksa.

3. Metode Penelitian

3.1. Desain Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan deskriptif kuantitatif. Tujuan penelitian deskriptif adalah untuk memberikan gambaran tentang individu, peristiwa, atau kondisi dengan mempelajarinya dalam keadaan alaminya. Peneliti tidak melakukan manipulasi terhadap variabel apa pun, melainkan hanya menggambarkan sampel dan/atau variabel yang ada. Meskipun penelitian deskriptif dapat melibatkan beberapa variabel, metode ini merupakan satu-satunya desain yang memungkinkan penelitian terhadap satu variabel secara mandiri (Siedlecki, 2020).

Faktor-faktor yang menyebabkan ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP terbagi dalam beberapa kategori yaitu permasalahan pada kelompok akun-akun yang disajikan tidak sesuai SAP, permasalahan pada kelompok jenis temuan kelemahan SPI, permasalahan pada kelompok jenis temuan kelemahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, dan permasalahan berulang pada masing-masing entitas.

3.2. Objek Penelitian

Objek penelitian ini adalah LHP LKPD beropini non WTP tahun anggaran 2020 hingga 2022 pada pemerintah daerah di Indonesia yang terdiri atas pemerintah provinsi, pemerintah kabupaten, dan pemerintah kota yang terdiri dari LHP LKPD beropini non WTP pada 81 yang terdiri atas tiga LHP

pemerintah provinsi, 10 LHP pemerintah kota, dan 68 LHP pemerintah kabupaten. Total LHP LKPD adalah 143 LHP dengan rincian LHP atas 55 LHP LKPD TA 2020 (49 opini WDP, 5 opini TMP, 1 opini TW), 42 LHP LKPD TA 2021 (38 opini WDP, 4 opini TMP), dan 46 LHP LKPD TA 2022 (41 opini WDP, 5 opini TMP) yang terinci dalam Lampiran 1.

3.3. Teknik Pengumpulan Data

Pada penelitian ini teknik pengumpulan data yang digunakan pada penelitian ini adalah data sekunder. Data yang digunakan pada penelitian ini adalah 143 LHP dengan rincian LHP atas 55 LHP LKPD TA 2020 (49 opini WDP, 5 opini TMP, 1 opini TW), 42 LHP LKPD TA 2021 (38 opini WDP, 4 opini TMP), dan 46 LHP LKPD TA 2022 (41 opini WDP, 5 opini TMP). Data LHP LKPD tersebut didapatkan melalui prosedur permintaan informasi melalui Pusat Informasi dan Komunikasi BPK pada Pejabat Pengelola Informasi dan Dokumentasi.

3.4. Teknis Analisis Data

Penelitian ini menggunakan analisis deskriptif dengan menyimpulkan data mentah dalam jumlah yang besar sehingga dapat ditafsirkan hasilnya. Hal ini dilakukan dengan mengelompokkan komponen yang relevan dari keseluruhan data. Guna memberikan informasi deskriptif maka dilakukan pengaturan, pengurutan atau pengelompokan data untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan dalam definisi masalah ([Siedlecki, 2020](#)).

Data-data mentah yang didapatkan dari temuan-temuan BPK yang berpengaruh pada opini dalam masing-masing LHP LKPD kemudian dilakukan identifikasi atas faktor-faktor yang menyebabkan ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP pada pemerintah daerah di Indonesia dengan mengelompokkan pada beberapa kategori yaitu permasalahan pada kelompok akun-akun yang disajikan tidak sesuai SAP, permasalahan pada kelompok jenis temuan kelemahan SPI, permasalahan pada kelompok jenis temuan kelemahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, dan permasalahan berulang pada masing-masing entitas. Pengelompokan permasalahan tersebut mengacu pada Keputusan BPK RI Nomor 5/K/I-XIII.2/8/2010 tentang Petunjuk Teknis Koding Temuan Pemeriksaan.

4. Hasil dan Pembahasan

4.1. Hasil

Berdasarkan paragraf dasar pemberian opini BPK dalam 143 LHP atas LKPD pada entitas yang tidak mendapatkan opini WTP pada tahun anggaran 2020 hingga 2022 terdapat 432 temuan yang bersifat material yang menjadi dasar pemberian opini non WTP dengan rincian 172 temuan pada TA 2020, 128 temuan pada TA 2021, dan 132 temuan pada TA 2022. Hasil analisis atas dasar pemberian opini tersebut menunjukkan adanya permasalahan-permasalahan yang menyebabkan ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP pada pemerintah daerah di Indonesia atas LKPD Tahun Anggaran 2020 hingga 2022 antara lain permasalahan pada kelompok akun-akun yang disajikan tidak sesuai SAP, permasalahan pada kelompok jenis temuan kelemahan SPI, dan permasalahan pada kelompok jenis temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan serta permasalahan yang berulang.

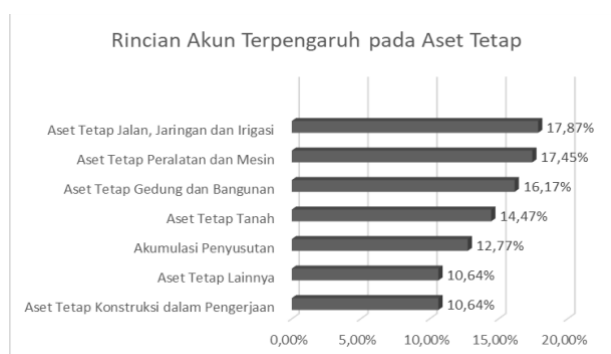
4.1.1 Akun-Akun yang Disajikan Tidak Sesuai SAP

Hasil analisis atas temuan pemeriksaan BPK yang menjadi dasar pemberian opini menunjukkan adanya permasalahan pada kelompok akun-akun yang disajikan tidak sesuai SAP yang menyebabkan ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP pada pemerintah daerah di Indonesia atas LKPD Tahun Anggaran 2020 hingga 2022. [Gambar 1](#) menyajikan kelompok akun-akun yang disajikan tidak sesuai SAP pada TA 2020 hingga 2022.



Gambar 1. Kelompok akun-akun yang disajikan tidak sesuai SAP Tahun 2020-2022

Permasalahan pada aset tetap merupakan permasalahan akun dalam laporan Neraca. Rincian permasalahan pada aset tetap terjadi pada aset tetap jalan, jaringan dan irigasi, aset tetap peralatan dan mesin, aset tetap gedung dan bangunan, aset tetap tanah, akumulasi penyusutan, aset tetap lainnya dan aset tetap konstruksi dalam pengerjaan. [Gambar 2](#) menyajikan rincian kelompok akun aset tetap yang disajikan tidak sesuai SAP pada TA 2020 hingga 2022 yang diurutkan berdasarkan besarnya persentase keterjadiannya.



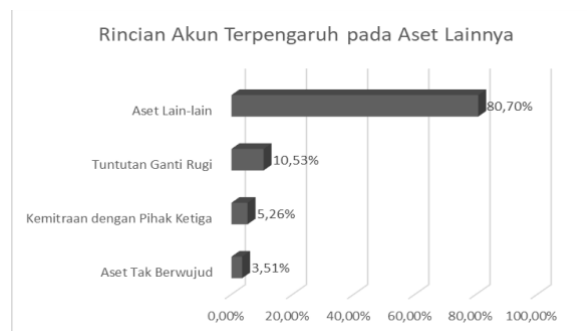
Gambar 2. Rincian kelompok akun aset tetap yang disajikan tidak sesuai SAP Tahun 2020-2022

Permasalahan pada aset lancar merupakan permasalahan akun dalam laporan Neraca. Rincian permasalahan pada kas di bendahara pengeluaran, kas di bendahara BOS, kas di kas daerah, piutang pendapatan, kas dan setara kas, persediaan, kas lainnya, penyisihan piutang, kas di bendahara penerimaan, setara kas, piutang lainnya, dan kas di BLUD. [Gambar 3](#) menyajikan rincian kelompok akun aset lancar yang disajikan tidak sesuai SAP pada TA 2020 hingga 2022 yang diurutkan berdasarkan besarnya persentase keterjadiannya.



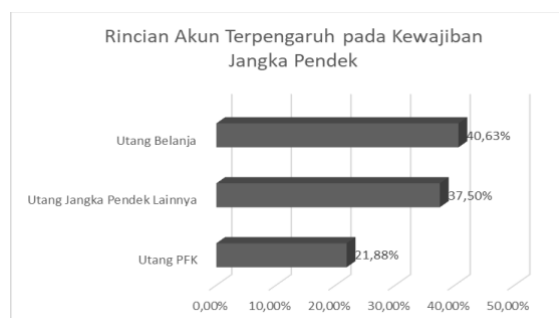
Gambar 3. Rincian kelompok akun aset lancar yang disajikan tidak sesuai SAP Tahun 2020-2022

Permasalahan pada aset lainnya merupakan permasalahan akun dalam laporan Neraca. Rincian permasalahan pada aset lain-lain, tuntutan ganti rugi, kemitraan dengan pihak ketiga, dan aset tak berwujud. [Gambar 4](#) menyajikan rincian kelompok akun aset lainnya yang disajikan tidak sesuai SAP pada TA 2020 hingga 2022 yang diurutkan berdasarkan besarnya persentase keterjadiannya.



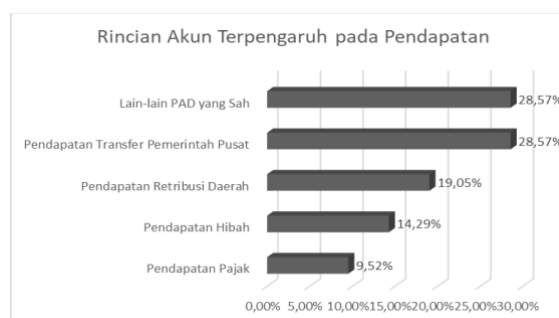
Gambar 4. Rincian kelompok akun aset lainnya yang disajikan tidak sesuai SAP Tahun 2020-2022

Permasalahan pada kewajiban jangka pendek merupakan permasalahan akun dalam laporan Neraca. Rincian permasalahan pada utang belanja, utang jangka pendek lainnya dan utang pada pihak ketiga (PFK). [Gambar 5](#) menyajikan rincian kelompok akun kewajiban jangka pendek yang disajikan tidak sesuai SAP pada TA 2020 hingga 2022 yang diurutkan berdasarkan besarnya persentase keterjadiannya.



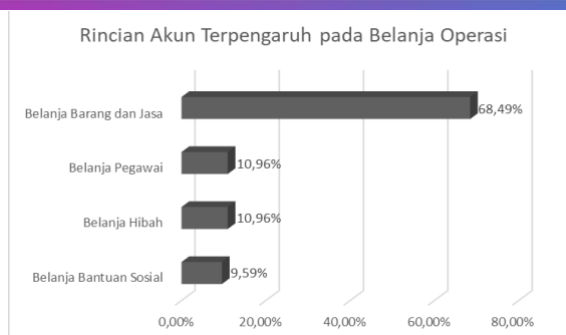
Gambar 5. Rincian kelompok akun kewajiban jangka pendek yang disajikan tidak sesuai SAP Tahun 2020-2022

Permasalahan pada pendapatan merupakan permasalahan akun dalam laporan realisasi anggaran. Rincian permasalahan pada lain-lain pendapatan asli daerah (PAD), pendapatan transfer pemerintah pusat, pendapatan retribusi daerah, pendapatan hibah, dan pendapatan pajak. [Gambar 6](#) menyajikan rincian kelompok akun pendapatan yang disajikan tidak sesuai SAP pada TA 2020 hingga 2022 yang diurutkan berdasarkan besarnya persentase keterjadiannya.



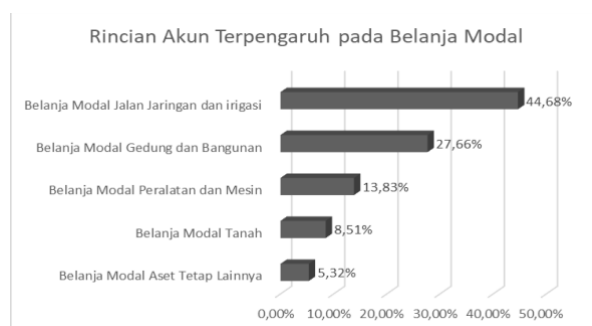
Gambar 6. Rincian kelompok akun pendapatan yang disajikan tidak sesuai SAP Tahun 2020-2022

Permasalahan pada belanja operasi merupakan permasalahan akun dalam laporan realisasi anggaran. Rincian permasalahan pada belanja barang dan jasa, belanja pegawai, belanja hibah dan belanja bantuan sosial. [Gambar 7](#) menyajikan rincian kelompok akun belanja operasi yang disajikan tidak sesuai SAP pada TA 2020 hingga 2022 yang diurutkan berdasarkan besarnya persentase keterjadiannya.



Gambar 7. Rincian kelompok akun belanja operasi yang disajikan tidak sesuai SAP Tahun 2020-2022

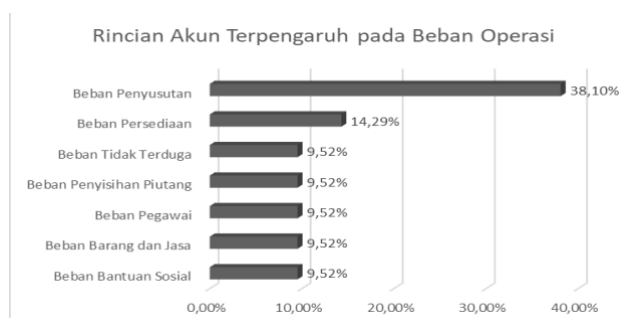
Permasalahan pada belanja operasi merupakan permasalahan akun dalam laporan realisasi anggaran. Rincian permasalahan pada belanja modal jalan, jaringan, dan irigasi, belanja modal gedung dan bangunan, belanja modal peralatan dan mesin, belanja modal tanah, dan belanja modal aset tetap lainnya. [Gambar 8](#) menyajikan rincian kelompok akun belanja modal yang disajikan tidak sesuai SAP pada TA 2020 hingga 2022 yang diurutkan berdasarkan besarnya persentase keterjadiannya.



Gambar 8. Rincian kelompok akun belanja modal yang disajikan tidak sesuai SAP Tahun 2020-2022

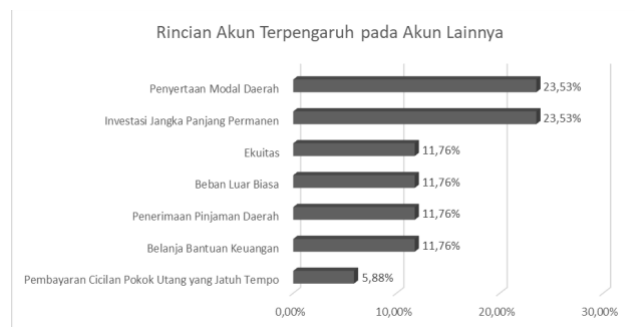
Permasalahan pada belanja tidak terduga merupakan permasalahan akun dalam laporan realisasi anggaran. Permasalahan belanja tidak terduga adalah adanya pengadaan bantuan terindikasi fiktif, indikasi pemahalan harga, dan tidak didukung dengan bukti pertanggungjawaban.

Permasalahan pada beban operasi merupakan permasalahan akun dalam laporan operasional. Rincian permasalahan beban penyusutan, beban persediaan, beban tidak terduga, beban penyisihan piutang, beban pegawai, beban barang dan jasa, dan beban bantuan sosial. [Gambar 9](#) menyajikan rincian kelompok akun beban operasi yang disajikan tidak sesuai SAP pada TA 2020 hingga 2022 yang diurutkan berdasarkan besarnya persentase keterjadiannya.



Gambar 9. Rincian kelompok akun beban operasi yang disajikan tidak sesuai SAP Tahun 2020-2022

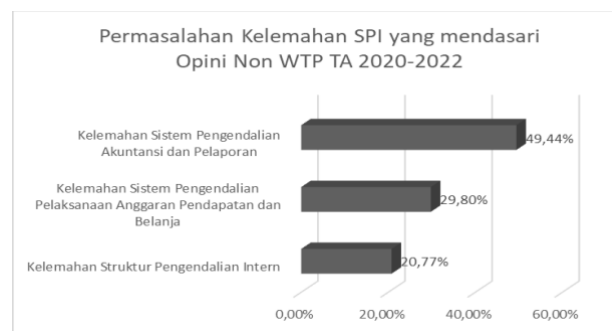
Permasalahan pada akun lainnya selain yang telah dibahas terinci pada penyertaan modal daerah, investasi jangka panjang permanen, ekuitas, beban luar biasa, penerimaan pinjaman daerah, belanja bantuan keuangan, dan pembayaran cicilan pokok utang yang jatuh tempo. [Gambar 10](#) menyajikan rincian kelompok akun lainnya yang disajikan tidak sesuai SAP pada TA 2020 hingga 2022 yang diurutkan berdasarkan besarnya persentase keterjadiannya.



Gambar 10. Rincian kelompok akun lainnya yang disajikan tidak sesuai SAP Tahun 2020-2022

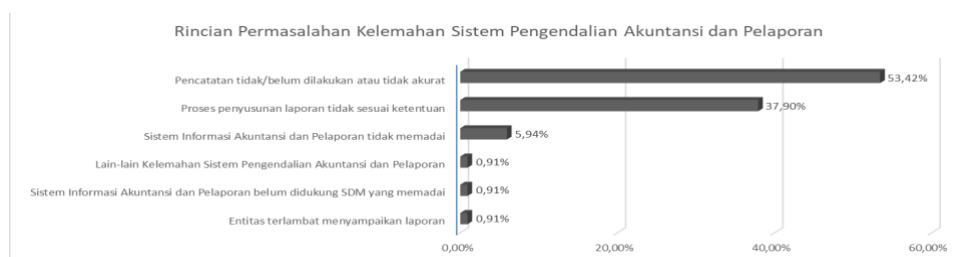
4.1.2 Kelemahan SPI

Hasil analisis atas temuan pemeriksaan BPK yang menjadi dasar pemberian opini menunjukkan adanya kelemahan SPI yang menyebabkan ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP pada pemerintah daerah di Indonesia atas LKPD Tahun Anggaran 2020 hingga 2022. [Gambar 11](#) menyajikan permasalahan kelemahan SPI yang mendasari opini Non WTP pada TA 2020 hingga 2022.



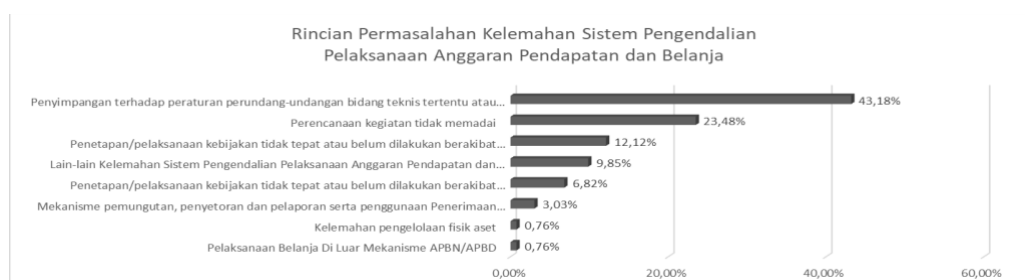
Gambar 11. Rincian kelemahan SPI yang mendasari opini Non WTP Tahun 2020-2022

Permasalahan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan yang mendasari opini non WTP Tahun 2020-2022 antara lain sebagai berikut.



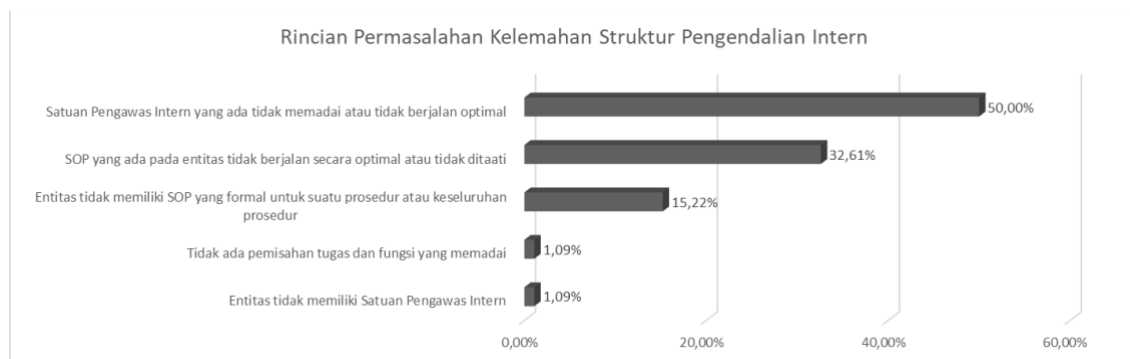
Gambar 12. Rincian permasalahan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan

Permasalahan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja yang mendasari opini non WTP Tahun 2020-2022 antara lain sebagai berikut.



Gambar 13. Rincian kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja

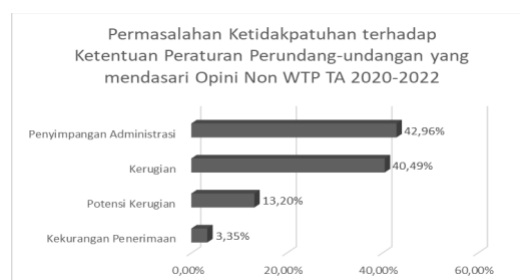
Permasalahan kelemahan struktur pengendalian intern yang mendasari opini non WTP Tahun 2020-2022 antara lain sebagai berikut.



Gambar 14. Rincian kelemahan struktur pengendalian intern

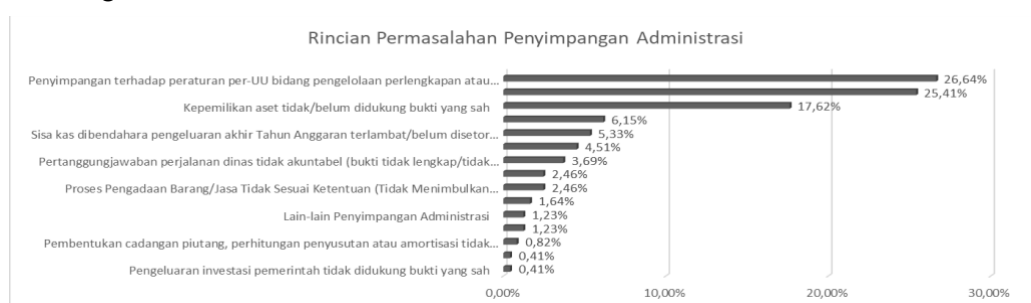
4.1.3 Ketidakpatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan

Hasil analisis atas temuan pemeriksaan BPK yang menjadi dasar pemberian opini menunjukkan adanya ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang menyebabkan ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP pada pemerintah daerah di Indonesia atas LKPD Tahun Anggaran 2020 hingga 2022. [Gambar 15](#) menyajikan permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang mendasari opini Non WTP pada TA 2020 hingga 2022.



Gambar 15. Rincian ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang mendasari opini Non WTP Tahun 2020-2022

Permasalahan penyimpangan administrasi yang mendasari opini non WTP Tahun 2020-2022 antara lain sebagai berikut.



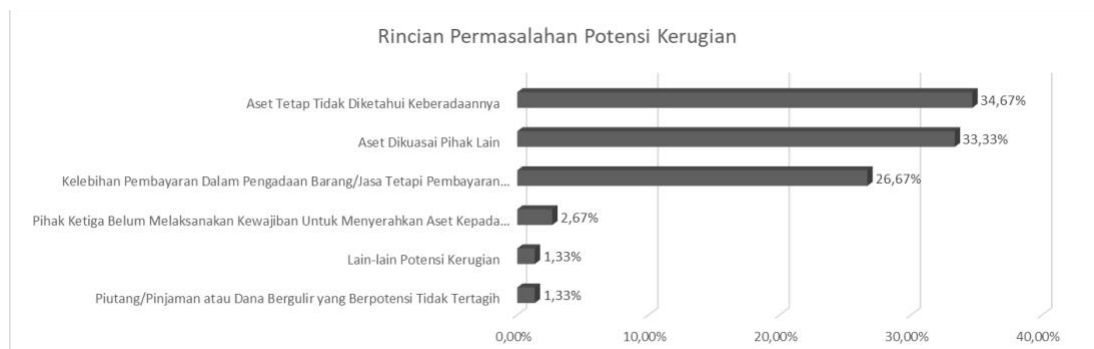
Gambar 16. Rincian permasalahan penyimpangan administrasi

Permasalahan kerugian yang mendasari opini non WTP Tahun 2020-2022 antara lain sebagai berikut.



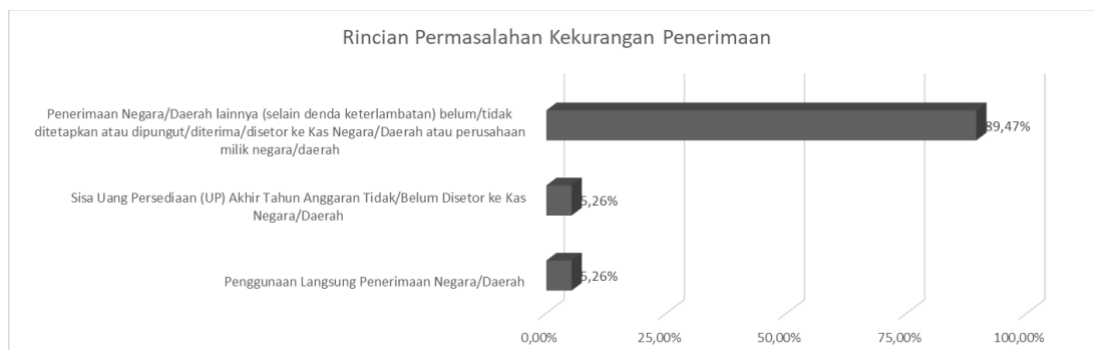
Gambar 17. Rincian permasalahan kerugian

Permasalahan potensi kerugian yang mendasari opini non WTP Tahun 2020-2022 antara lain sebagai berikut.



Gambar 18. Rincian permasalahan potensi kerugian

Permasalahan kekurangan penerimaan yang mendasari opini non WTP Tahun 2020-2022 antara lain sebagai berikut.



Gambar 19. Rincian permasalahan kekurangan penerimaan

4.1.4 Permasalahan Berulang

Berdasarkan hasil analisis terdapat permasalahan berulang yang menyebabkan ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP dalam kurun waktu dua sampai tiga tahun berturut-turut pada pemerintah daerah di Indonesia atas LKPD Tahun Anggaran 2020 hingga 2022 pada 36 entitas pemerintah daerah dari 81 entitas pemerintah daerah dengan 27 jenis temuan berulang. Pada temuan Kelemahan SPI terdapat tiga jenis temuan berulang pada kelompok temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan, tiga jenis temuan berulang pada kelompok temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja, dan dua tiga jenis temuan berulang pada kelompok temuan Kelemahan Struktur Pengendalian Intern. Pada temuan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan terdapat delapan jenis temuan berulang pada kelompok temuan kerugian, tiga jenis temuan berulang pada kelompok temuan potensi kerugian, satu jenis temuan berulang pada kelompok temuan kekurangan penerimaan, dan tujuh jenis temuan berulang pada kelompok temuan penyimpangan administrasi.

Temuan berulang terkait kelemahan struktur pengendalian intern terdapat pada tiga kelompok temuan yaitu Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan, Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja, dan Kelemahan Struktur Pengendalian Intern terinci sebagai berikut.

Tabel 1. Temuan berulang atas kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan

Jenis Temuan Berulang	Jumlah Entitas
Pencatatan tidak/belum dilakukan atau tidak akurat	15
Proses penyusunan laporan tidak sesuai ketentuan	10
Sistem Informasi Akuntansi dan Pelaporan tidak memadai	1

Tabel 2. Temuan berulang atas kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja

Jenis Temuan Berulang	Jumlah Entitas
Penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan bidang teknis tertentu atau ketentuan intern organisasi yang diperiksa tentang pendapatan dan belanja	7
Perencanaan kegiatan tidak memadai	4
Lain-lain Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja	2

Tabel 3. Temuan berulang atas kelemahan struktur pengendalian intern

Jenis Temuan Berulang	Jumlah Entitas
Satuan Pengawas Intern yang ada tidak memadai atau tidak berjalan optimal	6
SOP yang ada pada entitas tidak berjalan secara optimal atau tidak ditaati	4

Temuan berulang terkait ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan terdapat pada empat kelompok temuan yaitu kerugian, potensi kerugian, kekurangan penerimaan, dan penyimpangan administrasi. Terdapat delapan jenis temuan berulang pada kelompok temuan kerugian terinci sebagai berikut.

Tabel 4. Temuan berulang atas kerugian

Jenis Temuan Berulang	Jumlah Entitas
Kekurangan Volume Pekerjaan dan/atau Barang	5
Lain-lain Kerugian	5
Belanja Tidak Sesuai atau Melebihi Ketentuan	2
Belanja atau pengadaan barang/jasa fiktif lainnya	2
Biaya Perjalanan Dinas ganda dan atau melebihi standar yang ditetapkan	2
Rekanan Pengadaan Barang/Jasa Tidak Menyelesaikan Pekerjaan	1
Penggunaan Uang/Barang untuk Kepentingan Pribadi	1
Spesifikasi Barang/Jasa yang Diterima Tidak Sesuai dengan Kontrak	1

Tabel 5. Temuan berulang atas potensi kerugian

Jenis Temuan Berulang	Jumlah Entitas
Aset dikuasai Pihak Lain	4
Aset Tetap Tidak Diketahui Keberadaannya	3
Kelebihan Pembayaran Dalam Pengadaan Barang/Jasa Tetapi Pembayaran Pekerjaan Belum Dilakukan Sebagian atau Seluruhnya	1

Tabel 6. Temuan berulang atas kekurangan penerimaan

Jenis Temuan Berulang	Jumlah Entitas
Penerimaan Negara/Daerah lainnya (selain denda keterlambatan) belum/tidak ditetapkan atau dipungut/diterima/disetor ke Kas Negara/Daerah atau perusahaan milik negara/daerah	3

Tabel 7. Temuan berulang atas penyimpangan administrasi

Jenis Temuan Berulang	Jumlah Entitas
Penyimpangan terhadap peraturan per-UU bidang pengelolaan perlengkapan atau Barang Milik Negara/Daerah	8
Pertanggungjawaban tidak akuntabel (bukti tidak lengkap/tidak valid) lainnya (selain perjalanan dinas)	6
Kepemilikan aset tidak/belum didukung bukti yang sah	5
Sisa kas dibendahara pengeluaran akhir Tahun Anggaran terlambat/belum disetor ke kas negara/daerah	3
Penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan bidang tertentu lainnya seperti kehutanan, pertambangan, perpajakan, dll.	2
Pertanggungjawaban/penyetoran uang persediaan melebihi batas waktu yang ditentukan	2
Pertanggungjawaban perjalanan dinas tidak akuntabel (bukti tidak lengkap/tidak valid)	1

4.2. Pembahasan

Dalam organisasi pemerintahan daerah tercerminkan *agency theory*, hubungan antara masyarakat sebagai prinsipal dan pemerintah daerah sebagai agen, masyarakat memberikan mandat kepada pemerintah untuk mengelola sumber daya publik demi kesejahteraan bersama. Pemerintah, sebagai agen, berkewajiban melaporkan hasil pengelolaan tersebut kepada masyarakat salah satunya dalam pelaporan melalui laporan keuangan pemerintah daerah yang diperiksa dan diberikan opini oleh BPK.

Penyebab ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP pada pemerintah daerah di Indonesia pada tahun anggaran 2020 hingga 2022 disebabkan karena adanya permasalahan penyajian tidak sesuai SAP pada 10 kelompok akun, tiga permasalahan kelemahan SPI, dan empat permasalahan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, serta dari permasalahan-permasalahan tersebut terdapat 27 jenis permasalahan berulang pada 36 entitas pemerintah daerah.

4.2.1 Akun-Akun yang Disajikan Tidak Sesuai SAP

Permasalahan pada kelompok akun-akun yang disajikan tidak sesuai SAP yang menyebabkan ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP pada pemerintah daerah di Indonesia atas LKPD Tahun Anggaran 2020 hingga 2022 yang terjadi adalah penyajian tidak sesuai SAP terjadi pada kelompok akun aset tetap sebesar 35,07%, aset lancar sebesar 16,12%, belanja modal sebesar 14,03%, beban operasi sebesar 10,90%, aset lainnya sebesar 8,51%, kewajiban jangka pendek sebesar 4,78%, pendapatan sebesar 3,13%, belanja operasi sebesar 3,13%, akun lainnya sebesar 2,54%, dan belanja tidak terduga sebesar 1,79%. Hasil studi ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh [Saleh & Rahadian \(2023\)](#), yang mengungkapkan bahwa masalah yang diidentifikasi dari pemetaan pelanggaran dalam akun. Lebih lanjut, dalam bingkai teori agensi ketidaksesuaian penyajian kelompok akun mencerminkan adanya konflik kepentingan antara pemerintah daerah sebagai agen dan pemerintah sebagai prinsipal. Penyebabnya dapat terjadi adanya kendala dalam penyusunan LKPD sesuai dengan SAP seperti keterbatasan sumberdaya manusia, keterbatasan teknologi dan asimetri informasi yang menyebabkan informasi yang kurang lengkap dan data yang tidak akurat yang diinput dalam sisten yang berdampak pada kegagalan perolehan opin WTP.

Berdasarkan hasil analisis data di atas, ketidakberhasilan pemerintah daerah di Indonesia dalam mencapai opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) selama tahun anggaran 2020 hingga 2022 dipengaruhi oleh penyajian laporan keuangan yaitu penyajian yang tidak sesuai SPAP terdapat 10 kelompok akun yang disajikan tidak sesuai dengan aturan SPAP, yaitu aset tetap, aset lancar, belanja

modal, beban operasi, aset lainnya, kewajiban jangka pendek, pendapatan, belanja operasi, akun lainnya, dan belanja tidak terduga

4.2.2 Kelemahan SPI

Permasalahan pada kelompok jenis temuan kelemahan SPI yang menyebabkan ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP pada pemerintah daerah di Indonesia atas LKPD Tahun Anggaran 2020 hingga 2022 yang terjadi adalah kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan sebesar 49,44%, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja sebesar 29,80%, serta kelemahan struktur pengendalian intern sebesar 20,77%. Kelemahan dalam Sistem Pengendalian Internal (SPI) memiliki hubungan negatif terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), yang diukur berdasarkan opini yang diberikan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) (Rahayu & Fidiana, 2018). Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dikembangkan oleh Ningsih (2016), yang menjelaskan bahwa pada Budget Realization Report (BR) Pada BR, akun yang paling sering muncul sebagai pengecualian adalah akun belanja (sebanyak 4198 kali), sedangkan akun aktiva merupakan akun yang paling sering muncul sebagai pengecualian di Neraca (sebanyak 4206 kali). Permasalahan atas akun-akun yang sering muncul sebagai pengecualian terutama disebabkan oleh kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI). Permasalahan mengenai sistem pengendalian internal, dan kepatuhan disebabkan oleh kelemahan dalam struktur organisasi dan kompetensi sumber daya manusia di pemda XX juga ditemukan pada penelitian yang dilakukan oleh Saleh & Rahadian (2023). Lebih lanjut, Saleh & Rahadian (2023) menyatakan faktor utama yang mempengaruhi hal ini adalah pada tingkat pengelolaan keuangan di organisasi perangkat daerah dan lemahnya pengawasan di setiap tingkatan. Rufaedah (2021) melakukan penelitian pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten Bandung Barat mengungkapkan salah satu faktor penghambat dalam memperoleh WTP adalah kelemahan SPI.

Merujuk pada teori agensi, kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) di pemerintah daerah dapat diinterpretasikan sebagai manifestasi dari konflik kepentingan, minimnya insentif untuk mematuhi standar pelaporan yang relevan, serta kegagalan dalam pelaksanaan pengawasan yang efektif. Pemerintah daerah sebagai agen memiliki informasi yang lebih lengkap dibandingkan pemerintah sebagai prinsipal sehingga muncul asimetri informasi. Kondisi ini mengakibatkan dampak negatif terhadap kualitas laporan keuangan, yang tercermin dalam ketidakmampuan untuk mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Oleh karena itu, untuk mengurangi konflik kepentingan dan meningkatkan kualitas pelaporan, diperlukan penguatan sistem pengendalian internal serta peningkatan pengawasan terhadap agen.

Berdasarkan hasil analisis data di atas, ketidakberhasilan pemerintah daerah di Indonesia dalam mencapai opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) selama tahun anggaran 2020 hingga 2022 dipengaruhi oleh kelemahan pada SPI yang terdapat pada sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, serta struktur pengendalian internal yang tidak optimal.

4.2.3 Ketidapatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan

Permasalahan pada kelompok jenis temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang menyebabkan ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP pada pemerintah daerah di Indonesia atas LKPD Tahun Anggaran 2020 hingga 2022 yang terjadi adalah penyimpangan administrasi sebesar 42,96%, kerugian sebesar 40,49%, potensi kerugian sebesar 13,20% dan kekurangan penerimaan sebesar 3,35%. Ningsih (2016) dalam study yang dilakukan pada Opini audit atas LKPD untuk kabupaten dan kota di Provinsi Jawa Timur selama 8 tahun terakhir (2006-2013) menunjukkan hasil yang cukup mencengangkan. Dari total 301 laporan keuangan, hanya 45 LKPD (14,95%) yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), sedangkan 256 LKPD (85,05%) lainnya memperoleh opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) menyatakan penyebab ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan yang terakhir adalah ketidakhematan, ketidakefisienan dan ketidakefektifan. Rufaedah (2021) melakukan penelitian pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten Bandung Barat mengungkapkan salah satu faktor penghambat dalam memperoleh WTP adalah ketidakpatuhan terhadap peraturan. Auliyana (2017) melakukan penelitian pada Pemerintah Provinsi Jawa Timur dan mengkonfirmasi bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan menjadi salah satu faktor penghambat tercapainya opini WTP. Sebaliknya, hasil penelitian ini kontradiktif dengan Rahayu & Fidiana (2018) yang menyatakan ketidakpatuhan terhadap peraturan atau regulasi yang berlaku (KPU) tidak berdampak

pada kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), yang diukur melalui opini yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Dengan kata lain, ketika BPK menemukan ketidakpatuhan terhadap undang-undang, hal tersebut tidak memengaruhi opini yang diberikan oleh BPK.

Mengacu pada teori agensi, ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan dapat menyebabkan asimetri informasi, konflik kepentingan dan moral hazard. Pemerintah daerah sebagai agen dapat memberikan informasi yang tidak akurat dan transparan kepada prinsipal. Konflik kepentingan terjadi akibat adanya kondisi lebih mengutamakan kepentingan pribadi sehingga menyebabkan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan. Moral hazard terjadi karena kurangnya pengawasan yang tegas yang menyebabkan agen merasa tidak perlu mematuhi peraturan perundang-undangan. Hal hal tersebut menyebabkan penurunan kualitas LKPD dan menjadi faktor faktor pada penyebab ketidaktercapaian opini WTP.

Berdasarkan hasil analisis data di atas, ketidakberhasilan pemerintah daerah di Indonesia dalam mencapai opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) selama tahun anggaran 2020 hingga 2022 dipengaruhi oleh pemerintah daerah yang tidak mematuhi aturan terkait paling utama yang sering terjadi adalah penyimpangan administrasi, kerugian, potensi kerugian dan kekurangan penelitian

4.2.4 Temuan Berulang

Permasalahan berulang yang menyebabkan ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP dalam kurun waktu dua sampai tiga tahun berturut-turut pada pemerintah daerah di Indonesia atas LKPD Tahun Anggaran 2020 hingga 2022 terjadi pada kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Pada temuan kelemahan SPI terdapat tiga jenis temuan berulang pada kelompok temuan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan pada 26 entitas, tiga jenis temuan berulang pada kelompok temuan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja pada 13 entitas, dan dua tiga jenis temuan berulang pada kelompok temuan kelemahan struktur pengendalian intern pada 10 entitas. Pada temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan terdapat delapan jenis temuan berulang pada kelompok temuan kerugian pada 19 entitas, tiga jenis temuan berulang pada kelompok temuan potensi kerugian pada delapan entitas, satu jenis temuan berulang pada kelompok temuan kekurangan penerimaan pada tiga entitas, dan tujuh jenis temuan berulang pada kelompok temuan penyimpangan administrasi pada 27 entitas. Hasil penelitian ini mendukung investigasi yang dilakukan oleh Ningsih (2016) yang menemukan bahwa akun yang paling sering muncul sebagai pengecualian dalam opini audit Pemerintah Daerah Kabupaten dan Kota di Jawa Timur tahun 2006-2013 adalah akun-akun pada Laporan Realisasi Anggaran. Pada Laporan Realisasi Anggaran, akun yang paling sering muncul sebagai pengecualian adalah akun belanja, sedangkan pada Neraca, akun yang paling sering muncul sebagai pengecualian adalah akun aset.

Analisis berdasarkan teori agensi menunjukkan bahwa permasalahan berulang yang menyebabkan ketidakberhasilan dalam mencapai opini WTP pada pemerintah daerah berakar pada kelemahan dalam sistem pengendalian internal dan ketidakpatuhan terhadap regulasi. Untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi, diperlukan penguatan sistem pengendalian internal dan peningkatan pengawasan agar agen dapat bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal dan mengurangi biaya keagenan.

Berdasarkan hasil analisis data di atas, ketidakberhasilan pemerintah daerah di Indonesia dalam mencapai opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) selama tahun anggaran 2020 hingga 2022 dipengaruhi oleh masih terdapat permasalahan berulang dalam kurun waktu dua sampai tiga tahun berturut-turut di pemerintah daerah pada kelemahan SPI di 49 entitas dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan di 57 entitas.

Secara keseluruhan hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kegagalan pemerintah daerah dalam mencapai opini wajar tanpa syarat (WTP) dapat disebabkan oleh asimetri informasi, konflik kepentingan dan adanya moral hazard. Penguatan sistem pengendalian internal dan peningkatan transparansi dalam pengelolaan keuangan pemerintah daerah menjadi penting untuk mengurangi konflik kepentingan dan asimetri informasi. Selain itu, peningkatan kapasitas sumber daya manusia dan teknologi informasi juga diperlukan untuk memastikan bahwa laporan keuangan disusun sesuai standar yang berlaku.

5. Simpulan

Penelitian ini menguraikan tiga determinan utama yang menyebabkan ketidakberhasilan pemerintah daerah dalam mencapai opini Wajar Tanpa Pengecualian pada laporan keuangan pemerintah daerah periode 2020-2022, yaitu (1) ketidaksesuaian penyajian laporan keuangan pada sepuluh kelompok akun yang tidak sesuai dengan SAP, (2) kelemahan dalam Sistem Pengendalian Intern (SPI) terkait pengendalian akuntansi, pelaksanaan anggaran, dan struktur pengendalian internal, serta (3) ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, terutama dalam bentuk penyimpangan administrasi dan potensi kerugian. Permasalahan ini bersifat berulang, dengan kelemahan SPI terjadi di 49 entitas dan ketidakpatuhan terhadap regulasi di 57 entitas secara berturut-turut. Kontribusi studi ini mengidentifikasi determinan utama yang mempengaruhi opini audit pemerintah daerah, memberikan wawasan bagi auditor dan pembuat kebijakan dalam meningkatkan transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah. Hasilnya menegaskan bahwa perbaikan sistemik diperlukan untuk mengatasi kelemahan struktural yang berulang, bukan sekadar intervensi jangka pendek. Studi ini terbatas pada periode 2020–2022 dan tidak mengeksplorasi faktor struktural atau sistemik yang lebih luas. Penelitian di masa mendatang disarankan untuk memperluas cakupan waktu serta menganalisis aspek manajerial, penerapan teknologi, dan kualitas sumber daya manusia guna memperoleh pemahaman lebih komprehensif terkait peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

Referensi

- Andriawan, A., & Setyawan, I. R. (2020). Earning Management Actions and Conditional Revenue as Managerial Efforts to Maintain Bond Rating. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 23(03), 349–372. <https://doi.org/10.33312/ijar.484>
- Auliyana, E. (2017). Studi Kasus Fenomenologi Atas Opini Audit Wtp Di Kalangan Pejabat Pemerintah Provinsi Jawa Timur. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 4(1), 22–33. <https://doi.org/10.17977/um004v4i12017p022>
- Bachtiar, P. P., Vandenberg, P., & Sawiji, H. W. (2022). Adb Briefs: City-Level Tech Startup Ecosystems and Talent Development in Indonesia. *Adb Briefs*, 4(100), 1–12.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2021). Petunjuk Teknis Pemeriksaan Laporan Keuangan. In *BPK Republik Indonesia*.
- BPK. (2010). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)*. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Indra, I., Iskak, J., & Khaq, A. (2022). Enhancing the Role of the Audit Board of the Republic of Indonesia in Fraud Detection. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 8(2), 131–143. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v8i2.935>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1979). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure “نظرية الشركة: السلوك الإداري، تكاليف الوكالة وهيكل الملكية.” *Journal of Financial Economics*, 3(4), 163–231. <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/0304405X7690026X>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1994). Agency Theory. *Journal of Applied Corporate Finance*, Summer.
- Kuntadi, C. (2020). The Effect of Lowballing on Auditor Independence and Audit Opinion (Case Study at the Public Accounting Office for the Special Capital Region of Jakarta). *Research Journal of Finance and Accounting*, 11(4), 42–51. <https://doi.org/10.7176/rjfa/11-4-05>
- Maffei, M., Fiondella, C., Zagaria, C., & Zampella, A. (2020). A multiple discriminant analysis of

- the auditor's going concern opinion: the case of audit opinions in Italy. *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1179–1208. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2019-0514>
- Moalla, H. (2017). Audit report qualification/modification: Impact of financial variables in Tunisia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(4), 468–485. <https://doi.org/10.1108/JAEE-10-2016-0092>
- Ningsih, S. (2016). The Antecedents of Non-Unqualified Opinions of Local Governments Financial Statements: A Study on Counties and Cities in East Java Province. *Asian Journal of Accounting Research*, 1(1), 16–27. <https://doi.org/10.1108/AJAR-2016-01-01-B003>
- Panda, B., & Leepsa, N. M. (2017). Agency theory: Review of theory and evidence on problems and perspectives. *Indian Journal of Corporate Governance*, 10(1), 74–95. <https://doi.org/10.1177/0974686217701467>
- Pemerintah Indonesia. (2020). Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2020 tentang Pengukuran Indeks Pengelolaam Keuangan Daerah. 2020.
- Rahayu, F. I. S., & Fidiana, F. (2018). Derterminan Kualitas Opini Audit Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 9(2), 267–279. <https://doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9016>
- Republik Indonesia. (2003). *UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA NOMOR 17 TAHUN 2003 TENTANG KEUANGAN NEGARA* (Vol. 17).
- Rufaedah, Y. (2021). Analisis Faktor-Faktor Penghambat Pencapaian Opini Wajar Tanpa Pengecualian (Wtp) Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Lkpd) Kabupaten Bandung Barat. *Sigma-Mu*, 12(2), 44–64. <https://doi.org/10.35313/sigmamu.v12i2.2584>
- Saleh, I., & Rahadian, Y. (2023). *Indonesian Treasury Review Akar Masalah Tidak Tercapainya Opini Wtp: Studi Kasus Di Pemerintah Daerah Xx*. 8(2023), 109–124.
- Schillemans, T., & Bjurström, K. H. (2020). Trust and verification: balancing agency and stewardship theory in the governance of agencies. *International Public Management Journal*, 23(5), 650–676. <https://doi.org/10.1080/10967494.2018.1553807>
- Scott, W. R. (1965). Reactions to Supervision in a Heteronomous Professional Organization. *Administrative Science Quarterly*, 10(1), 65. <https://doi.org/10.2307/2391650>
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). Research methods for business : a skill-building approach. *John Wiley & Sons, Seventh ed*. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Setijaningsih, H. T., Handoyo, S. E., & Sundari, N. (2021). Factors Affecting The Selection of Fair Value Methods for Investment Property. *Jurnal Organisasi Dan Manajemen*, 17(1), 111–129. <https://doi.org/10.33830/jom.v17i1.1052.2021>
- Setyawan, I. R., Ekadjaja, M., & Ekadjaja, A. (2022). *Industry Market Structure and Banking Performance in Indonesia*. 2012, 346–354.
- Siedlecki, S. L. (2020). Understanding Descriptive Research Designs and Methods. *Clinical Nurse Specialist*, 34(1), 8–12. <https://doi.org/10.1097/NUR.0000000000000493>
- Suparman, N. (2021). Dampak Pandemi Covid-19 terhadap Pengelolaan Keuangan Negara. *Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara Dan Kebijakan Publik*, 6(1), 31–42. <https://doi.org/10.33105/itrev.v6i1.261>
- Supreme Audit Agency (BPK) RI. (2023). Overview of Examination Results for the first Semester. *Overview of Examination Result for the First Semester* , 1, 1–288.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1983). Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *The Journal of Law and Economics*, 26(3), 613–633.

<https://doi.org/10.1086/467051>

Widoatmodjo, S., & Setyawan, I. R. (2023). Special Treatment to Bank CEOs in Indonesia. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 12(2), 137–147. <https://doi.org/10.36941/ajis-2023-0037>