

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA**

#### **2.1 Review Hasil Penelitian Terdahulu**

Penulis dalam melakukan penelitian mengambil referensi dari penelitian terdahulu. Review hasil penelitian terdahulu digunakan untuk mengetahui masalah-masalah yang pernah dibahas, penelitian yang berhubungan dengan Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dan Temuan Audit terhadap Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat.

Penelitian yang dilakukan oleh Maya Angelicca (2019) dengan judul “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Daerah” Berdasarkan hasil dari analisis data dan pembahasan, maka dapat ditarik kesimpulan yaitu berdasarkan hasil pengujian hipotesis dengan menggunakan regresi linear sederhana bahwa penerapan Standar Akuntansi Pemerintah mempunyai pengaruh yang positif terhadap kualitas laporan keuangan. Ini terlibat dari koefisien regresi yang positif, dimana setiap kenaikan variabel penerapan Standar Akuntansi Pemerintah sebesar satu satuan maka akan memberikan pengaruh sebesar 1,406 dalam peningkatan kualitas penyajian laporan keuangan daerah Kabupaten Lamandau. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah dinyatakan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan juga ditunjukkan dari hasil perbandingan signifikan  $0,000 < 0,05$  dan perbandingan  $t$  hitung  $5,586 > t$  tabel 1,994. Besarnya pengaruh variabel penerapan Standar Akuntansi Pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan daerah di tunjukan pada perolehan analisis koefisien determinasi yang menyatakan bahwa sebesar 30,8% perubahan kualitas penyajian laporan keuangan dipengaruhi oleh penerapan Standar Akuntansi Pemerintah.

Penelitian yang dilakukan Achdian Anggraeny Bangsawan (2017) dengan judul “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Sistem Pengendalian Internal, dan Kepatuhan Peraturan Perundang-undangan yang berlaku terhadap Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Sulawesi Selatan”. Adapun kesimpulan dalam penelitian ini yaitu, pelanggaran atas penerapan standar

akuntansi pemerintahan mampu berpengaruh terhadap opini audit BPK. Semakin banyak jumlah pelanggaran terkait dengan penerapan standar akuntansi pemerintahan, maka semakin kecil kemungkinan laporan keuangan pemerintah daerah untuk menerima opini audit WTP. Sesuai dengan teori signal, dengan diterapkannya SAP diharapkan dapat terciptanya transparansi, partisipasi, dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara guna mewujudkan pemerintahan yang baik. Sehingga menimbulkan image yang baik dimata masyarakat sebagai pengguna laporan keuangan karena memperoleh opini yang baik dari BPK. Semakin besar temuan terkait kelemahan SPAP maka semakin kecil kemungkinan laporan keuangan pemerintah daerah memperoleh opini WTP. Pemerintah akan memberikan signal kemasyarakat dengan cara memberikan laporan keuangan yang berkualitas, pengungkapan yang lebih lengkap, proses penyusunan sesuai ketentuan, dan sistem informasi akuntansi yang memadai. Terkait teori signal, semakin besar temuan kelemahan terkait sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja maka semakin kecil kemungkinan pemerintah daerah untuk memperoleh opini WTP dan juga menimbulkan image negatif terhadap publik karena kinerja pemerintah daerah dalam mengelolah keuangan daerah belum optimal khususnya terkait dengan proses pemungutan dan penyetoran penerimaan daerah serta pelaksanaan program dan kegiatan pada entitas.

Penelitian yang dilakukan oleh Adhariani Sarah Rini (2014) dengan judul “Opini Audit dan Pengungkapan Atas Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten serta kaitannya dengan Korupsi di Indonesia”. Perkembangan kualitas pelaporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten ditinjau dari pengungkapannya semakin baik dari tahun ke tahun yang dapat dinilai dari berkurangnya opini Tidak Memberikan Pendapat dan Tidak Wajar. Perkembangan kualitas ini juga didukung oleh Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 yang memperbaharui Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 untuk menyajikan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan basis akrual, namun pada penelitian ini seluruh Laporan Keuangan Pemerintah Daerah belum melakukan peraturan terbaru karena masih ada penyesuaian hingga tahun 2014.

Pada penelitian ini diketahui bahwa tidak terdapat kaitan antara tingkat pengungkapan LKPD Kabupaten dengan opini yang diberikan oleh BPK RI. Hal

ini disebabkan oleh pada tingkat pengungkapan LKPD tidak mencakup pertanggungjawaban dari angka pada LKPD tersebut, sehingga belum tentu LKPD yang memiliki tingkat pengungkapan yang baik akan mendapat opini yang baik juga. Hal ini dibuktikan dengan data yang telah diteliti. Perkembangan korupsi pada pemerintahan daerah Kabupaten di Indonesia masih sangat banyak pada tahun 2011 terbukti dengan meningkatnya kasus korupsi di Pemkab/Pemkot dan Bupati/walikota yang melakukan TPK dibandingkan dengan tahun 2010. Dalam data yang didapat peneliti korupsi yang telah berkekuatan hukum tetap di pemerintah kabupaten berjumlah 38, namun pada tahun 2011 terdapat banyak dugaan kasus korupsi yang berjumlah 245 dugaan kasus korupsi. Peneliti tidak menggunakan data tersebut karena belum berkekuatan hukum tetap namun tetap menunjukkan peningkatan kasus TPK di tahun 2011. Kasus hukum/TPK merupakan kasus yang memiliki waktu lama untuk diselesaikan, karena itu dalam tahun 2011 ini juga termasuk beberapa kasus dari tahun sebelum yang masih dalam proses pengadilan. Dalam penelitian ini ditemukan sedikit keterkaitan antara tingkat pengungkapan LKPD dan tingkat korupsi yang dilihat dari 54% Kabupaten yang terindikasi TPK memiliki skor tingkat pengungkapan LKPD yang lebih rendah dibandingkan skor tingkat pengungkapan rata-rata LKPD Kabupaten seluruh Indonesia. Pada penelitian ini pula diketahui bahwa terdapat kaitan antara opini yang diberikan oleh BPK RI dengan korupsi. Dengan data yang didapat oleh peneliti dapat dilihat bahwa 97% kabupaten (68% WDP, 26% TMP dan 3% TW) yang terkena kasus korupsi merupakan kabupaten yang memiliki opini tidak baik. Kabupaten yang memiliki opini WTP DPP hanya sebesar 3,2% yang terkait kasus korupsi tahun 2011. Hal ini menunjukkan bahwa opini yang baik mengindikasikan bebas dari korupsi.

Penelitian yang dilakukan oleh M.Ali Fikri, Biana Adha Inapty dan RR. Sri Pancawati Martiningsih (2016) dengan judul “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kompetensi Aparatur dan Peran Audit Internal terhadap Kualitas Informasi Laporan Keuangan dengan Sistem Pengendalian Intern sebagai Variabel Moderating”. Penelitian ini mencoba memberikan bukti empiris mengenai pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintahan, kompetensi aparatur, peran audit internal, kualitas laporan keuangan dan system pengendalian terhadap kualitas

informasi laporan keuangan. Adapun hasil temuan dalam penelitian ini menunjukkan bahwa penerapan standar akuntansi pemerintahan, kompetensi aparatur, peran audit internal dan sistem pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap kualitas informasi laporan keuangan. Impikasi dari temuan penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi secara empiris sebagai bahan pembelajaran tentang gambaran penerapan SAP, kompetensi aparatur, peran audit internal, kualitas informasi laporan keuangan dan system pengendalian intern yang dilaksanakan pada SKPD. Serta dapat digunakan sebagai acuan untuk penelitian penelitian selanjutnya dan bagi pembuat keputusan sebagai bahan informasi dan pertimbangan dalam menetapkan kebijakan terkait dengan pengelolaan keuangannya dengan memperhatikan berbagai faktor pembentuk keberhasilan kualitas informasi laporan keuangan seperti penerapan SAP, Kompetensi aparatur, peran audit internal dan sistem pengendalian internnya sehingga tercipta laporan keuangan yang akuntabel dan transparan. Namun demikian, terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini, yaitu: pertama sampel yang digunakan hanya pada SKPD di Provinsi NTB sehingga hasil temuan tidak dapat digeneralisasi di wilayah lain. Kedua, hasil pengumpulan data diperoleh hanya berjumlah orang responden dikarenakan keterbatasan waktu penelitian sehingga belum dapat sepenuhnya mencerminkan seluruh keadaan di lapangan. Disarankan bagi penelitian selanjutnya untuk mencoba menggunakan sampel lebih luas (misalnya pada SKPD Provinsi lain) dengan jumlah responden lebih banyak untuk dapat memberikan gambaran yang lebih utuh mengenai pengelolaan keuangan di SKPD. Pemerintah provinsi NTB disarankan juga untuk dapat meningkatkan kompetensi aparatur melalui pemberian pendidikan dan pelatihan dan menempatkan aparatur yang tepat pada bidang pengelolaan keuangan.

Penelitian yang dilakukan oleh Dadang Suwanda dengan judul (2015) *“Factors Affecting Quality of Local Government Financial Statement to Get Unqualified Opinion of Audit Board of the Republic of Indonesia”* dapat disimpulkan sebagai berikut: Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah, Kualitas Sumber Daya, Penerapan Sistem Pengendalian Intern, Komitmen Organisasi dan Pemanfaatan Teknologi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas pelaporan Keuangan Daerah sebesar 68,4%. Persentase 68,4% terdiri dari: hasil penelitian

secara parsial pada variabel Kualitas Sumber Daya tidak berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dikarenakan kondisi sumber daya manusia pada sub bagian akuntansi/administrasi keuangan yang kurang memadai, baik dari segi jumlah maupun kualifikasinya, hasil penelitian secara parsial variabel Penerapan Sistem Pengendalian Intern (SPI) tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dikarenakan belum tercapainya perbaikan sistem pengendalian internal yaitu kegiatan pelaporan, hasil penelitian secara parsial pada variabel komitmen organisasi berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah karena pimpinan organisasi tetap menekankan untuk mengambil peran yang sangat penting dalam memimpin organisasi untuk mencapai tujuan, hasil penelitian secara parsial pada variabel pemanfaatan teknologi informasi tidak berpengaruh terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah karena penggunaan teknologi informasi karena teknologi atau informasi yang belum dimanfaatkan secara optimal.

Penelitian yang dilakukan oleh Yusup Komarudin dengan judul “Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan dan Sistem Pengendalian Intern terhadap Kualitas Laporan Keuangan”. Dari hasil analisa, maka dapat disimpulkan sebagai berikut: Standar Akuntansi Pemerintahan berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan, hal ini menunjukkan bahwa Standar Akuntansi Pemerintahan telah diterapkan sehingga hasil laporan keuangan berkualitas. Standar Akuntansi Pemerintahan pada Instansi Pemerintah Kota Bandung tergolong kedalam kategori baik, artinya Standar Akuntansi Pemerintahan pada Instansi Pemerintah Kota Bandung belum terbilang kedalam kategori yang sangat baik. Hal ini disebabkan karena petugas yang bertanggungjawab khususnya pada bidang keuangan belum sepenuhnya mengacu pada ketentuan PP No. 71 tahun 2010; Sistem Pengendalian Intern berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan, hal ini menunjukkan bahwa Sistem Pengendalian Intern telah diterapkan sehingga aturanaturan mengenai pengendalian dan wewenang atau tanggungjawab secara sistem dapat meningkatkan efektivitas dan ketelitian terhadap pendokumentasian data-data aset Pemerintah Kota Bandung. Sistem Pengendalian Intern pada Instansi Pemerintah Kota Bandung tergolong kedalam

kategori baik, artinya Sistem Pengendalian Intern belum terbilang kedalam kategori yang sangat baik. Hal ini disebabkan karena petugas/pejabat yang bertanggungjawab belum menerapkannya secara maksimal sesuai dengan ketentuan Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008.

Penelitian yang dilakukan oleh Bambang Pamungkas (2018) dengan judul "*Factors influencing audit opinion of the Indonesian municipal governments' financial statements*" dari hasil analisa dapat disimpulkan Hipotesis pertama menunjukkan bahwa kelemahan sistem pengendalian internal, baik berupa kekurangan struktur IC, kelemahan CSREBE, maupun kelemahan ARCS, tidak mempengaruhi opini audit atas laporan keuangan yang diperoleh pemerintah kota. Hipotesis kedua ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang diwakili oleh temuan kerugian keuangan daerah menunjukkan pengaruh negatif terhadap opini audit laporan keuangan kota, sedangkan variabel lain dari potensi kerugian daerah, kekurangan pendapatan, dan temuan administrasi tidak mempengaruhi opini audit atas laporan keuangan yang diperoleh pemerintah kota. Berdasarkan hasil keseluruhan, dua variabel yang berpengaruh negatif terhadap opini audit, yaitu ketidakpatuhan terhadap peraturan yang mengakibatkan kerugian keuangan daerah dan ketidaksesuaian dengan GAS. Sedangkan kriteria pembentuk opini audit lainnya tidak berpengaruh terhadap opini audit. Kerugian keuangan negara/daerah menurut BPK (2017) adalah berkurangnya kekayaan negara/daerah berupa uang, surat berharga, atau barang, yang berwujud dan dalam jumlah yang pasti sebagai akibat perbuatan melawan hukum, dengan sengaja atau dengan lalai.

## **2.2 Landasan Teori**

Teori sinyal (*signaling theory*) adalah pihak pengirim memberikan sinyal atau isyarat berupa informasi yang mencerminkan kondisi suatu perusahaan yang bermanfaat bagi pihak penerima. Teori ini digunakan oleh auditor kepada pengguna laporan keuangan agar informasi yang disampaikan dapat mempengaruhi kualitas dari laporan keuangan. Pengguna laporan keuangan akan diinformasikan bahwa menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah akan mempengaruhi kualitas dari laporan keuangan.

### **2.2.1 Standar Akuntansi Pemerintah**

Standar Akuntansi Pemerintah adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah (Dadang Suwanda, 2015:8).

PP 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan mengganti Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. PP 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan adalah amanat Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dalam Pasal 32, bahwa bentuk dan isi laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan.

PP No. 71 Tahun 2010 tidak hanya menerapkan basis akrual saja tetapi juga masih mengakomodir penerapan berbasis kas menuju akrual sebagaimana yang diatur dalam PP No. 24 Tahun 2005. Untuk menyempurnakan SAP, pemerintah juga mengeluarkan buletin teknis SAP. Buletin teknis SAP dimaksudkan untuk mengatasi masalah teknis akuntansi dan memberikan informasi yang berisi penjelasan teknis akuntansi sebagai pedoman bagi pengguna yang diatur.

Menurut Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 bahwa Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. Prinsip-prinsip akuntansi sebagaimana yang dimaksud dalam pengertian di atas merupakan ketentuan yang dipahami dan ditaati oleh pembuat standar dalam menyusun standar, penyelenggara akuntansi dan pelaporan keuangan dalam melakukan kegiatannya, serta pengguna laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan yang disajikan.

Prinsip dari Standar Akuntansi Pemerintah yang terdapat dalam Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 mengemukakan delapan prinsip yang digunakan dalam akuntansi dan pelaporan keuangan, yaitu:

## 1. Basis Akuntansi

Basis akuntansi digunakan dalam laporan keuangan pemerintah dalam bentuk basis laporan operasional, akrual, untuk pengakuan pendapatan, beban, aset, kewajiban, dan ekuitas. Basis akuntansi terbagi menjadi dua yaitu basis kas dan basis akrual.

Akuntansi berbasis kas adalah transaksi ekonomi yang diakui ketika kas diterima oleh kas pemerintah atau dibayarkan dari kas pemerintah. Basis kas yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah basis kas untuk pengakuan pendapatan, belanja dan pembiayaan dalam Laporan Realisasi Anggaran.

Akuntansi berbasis akrual adalah suatu basis akuntansi dimana transaksi ekonomi diakui, dicatat dan disajikan dalam laporan keuangan. Biasanya untuk laporan operasional sebagai petunjuk bagi pendapatan yang diakui ketika hak untuk memperoleh pendapatan telah terpenuhi meskipun kas belum diterima pada Rekening Kas Umum Negara/Daerah atau oleh entitas pelaporan.

## 2. Nilai Historis

Nilai historis dapat berupa aset yang dicatat sebesar pengeluaran kas dan setara dengan kas yang dibayar. Aset yang dicatat juga bisa sebesar nilai wajar dari imbalan (*consideration*) untuk memperoleh aset tersebut pada saat perolehan. Nilai historis lebih dapat diandalkan daripada penilaian yang lain karena lebih objektif dan dapat diverifikasi dengan mudah.

## 3. Realisasi

Pendapatan basis kas tersedia yang telah diotorisasikan melalui anggaran pemerintah pada suatu periode akuntansi dapat digunakan untuk membayar utang dan melakukan belanja dalam periode tersebut. Mengingat Laporan Realisasi Anggaran (LRA) adalah laporan yang wajib disusun, maka pendapatan basis kas harus diakui setelah diotorisasi melalui anggaran dan telah menambah maupun mengurangi kas.

## 4. Substansi Mengungguli Bentuk Formal

Prinsip ini sebagai informasi yang dimaksudkan untuk menyajikan dengan wajar transaksi serta peristiwa lain yang seharusnya disajikan. Maka segala bentuk transaksi harus dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas ekonomi,



dan bukan hanya aspek formalitasnya saja. Jika substansi transaksi tidak konsisten/berbeda dengan aspek formalitasnya, maka harus diungkapkan dengan jelas dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

#### 5. Periodesitas

Kinerja entitas dapat diukur dan posisi sumber daya yang dimiliki dapat ditentukan, maka kegiatan akuntansi dan pelaporan keuangan entitas pelaporan harus dibagi menjadi beberapa periode pelaporan. Periode utama yang digunakan adalah tahunan, meskipun dikehendaki pula periode bulanan, triwulan, dan semester.

#### 6. Konsistensi

Konsistensi bisa berupa perlakuan akuntansi yang sama diterapkan pada kejadian yang serupa dari periode ke periode oleh suatu entitas pelaporan. Bukan berarti tidak boleh terjadi perubahan dari satu metode akuntansi ke metode akuntansi yang lain, namun metode akuntansi yang dipakai dapat diganti dengan syarat. Adapun syarat tersebut adalah metode yang baru diterapkan harus mampu memberikan informasi yang lebih baik daripada metode lama. Pengaruh atas perubahan penerapan metode tersebut diungkapkan dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

#### 7. Pengungkapan Lengkap

Laporan keuangan harus menyajikan secara lengkap segala informasi yang dibutuhkan oleh pengguna. Selain itu pengungkapan informasi harus dapat ditempatkan pada lembar muka laporan keuangan atau Catatan atas Laporan Keuangan.

#### 8. Penyajian Wajar

Dalam rangka penyajian wajar, faktor pertimbangan sehat sangat diperlukan bagi penyusun laporan keuangan dan manajemen keuangan ketika menghadapi ketidakpastian pada peristiwa dan keadaan tertentu. Ketidakpastian tersebut diakui dengan mengungkapkan hakikat dengan menggunakan pertimbangan sehat dalam penyusunan laporan keuangan. Pertimbangan sehat tersebut dapat mengandung unsur kehati-hatian sehingga dalam laporan keuangan aset tidak dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban tidak dinyatakan terlalu rendah.

Sebagai bentuk pengawasan atas laporan keuangan yang telah dibuat oleh Pemerintah Pusat, laporan keuangan tersebut harus diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Pemeriksaan dilakukan untuk memberikan pendapat atau opini atas kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Salah satu kriteria pemberian opini menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Pasal 16 ayat (1) adalah pengungkapan yang cukup, dimana laporan keuangan harus mengungkapkan informasi yang wajib disajikan berdasarkan SAP. Salah satu komponen pokok dalam laporan keuangan adalah Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Informasi yang harus disajikan oleh Pemerintah dalam CaLK adalah sebagai berikut:

1. Menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal atau keuangan, ekonomi makro, pencapaian target Undang-undang APBN/Perda APBD, berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
2. Menyajikan ikhtisar pencapaian kinerja keuangan selama tahun pelaporan;
3. Menyajikan informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
4. Mengungkapkan informasi yang diharuskan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan;
5. Mengungkapkan informasi untuk pos-pos aset dan kewajiban yang timbul sehubungan dengan penerapan basis akrual atas pendapatan dan belanja dan rekonsiliasinya dengan penerapan basis kas; dan
6. Menyediakan informasi tambahan yang diperlukan untuk penyajian yang wajar yang tidak disajikan pada lembar muka (*on the face*) laporan keuangan (Susilawati dan Dwi, 2014).

### 2.2.2 Temuan Audit

Temuan audit adalah himpunan data dan informasi yang dikumpulkan, diolah dan diuji selama melaksanakan tugas audit atas kegiatan instansi tertentu yang disajikan secara analitis menurut unsur-unsurnya yang dianggap bermanfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan.

Temuan audit juga berkaitan dengan pernyataan tentang fakta baik yang bersifat positif maupun negatif. Temuan audit yang bersifat negatif (eksepsi/defisien) mempresentasikan area yang memiliki tingkat resiko yang tinggi, sehingga auditor menyertakan rekomendasi untuk memperbaiki pengendalian organisasi. Karakteristik temuan eksepsi/defisien yang layak untuk dilaporkan:

1. Signifikan dan didukung oleh bukti audit (fakta dan bukan opini)
2. Objektif dan relevan dengan masalah yang dihadapi
3. Mendukung kesimpulan yang logis, beralasan dan dapat mendorong manajemen untuk melakukan tindak lanjut berdasarkan hasil audit.
4. Mungkin tidak signifikan, tetapi menunjukkan gejala masalah yang potensial terjadi di masa depan.

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) adalah patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara dinyatakan dalam bentuk Pernyataan Standar Pemeriksaan (PSP).

SPKN menetapkan untuk temuan yang bersifat rahasia/bukan untuk diketahui publik, dilaporkan tersendiri dan hanya didistribusikan kepada pihak-pihak yang dibenarkan menurut peraturan. SPKN secara umum menyatakan bahwa temuan audit berupa:

1. Ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, penyimpangan dan ketidakpatuhan yang material untuk dilaporkan.
2. Kurang memadainya/kelemahan pengendalian internal.
3. Kecurangan (*fraud*).

Temuan pemeriksaan memuat unsur sebagai berikut:

- a. Kondisi, keadaan/kejadian sebenarnya yang ditemukan auditor selama proses audit dilaksanakan dan diselesaikan. Kondisi harus didasarkan kepada bukti audit yang kompeten, relevan, lengkap dan bermanfaat.
- b. Kriteria, menggambarkan kebijakan, prosedur, standar, hukum/regulasi yang ditetapkan dan harus dipatuhi oleh auditor. Kriteria yang digunakan harus menggambarkan tujuan yang ingin dicapai dan kualitas pencapaiannya. Laporan Hasil Pemeriksaan harus menyajikan kriteria dengan wajar, eksplisit, lengkap dan mencantumkan sumber kriteria.
- c. Akibat, dampak aktual atau potensial/konsekuensi yang berkenaan dengan kondisi yang ditemukan (terutama kondisi yang tidak sesuai dengan kriteria).
- d. Penyebab, mengindikasikan mengapa masalah tersebut terjadi (atau alasan rasional atas terjadinya perbedaan antara kondisi dengan kriteria).

### **2.2.3 Opini Audit**

Laporan audit adalah tahap akhir dari keseluruhan proses audit (Arens, 2013:58). Di dalam laporan audit ini terdapat paragraf pendapat yang dikemukakan oleh auditor dimana pendapat ini merupakan suatu hal yang sangat penting bagi manajemen tentang kepastian atas laporan keuangan perusahaan. Sebagaimana yang telah diatur di dalam Undang-undang No.15 Tahun 2004 Pasal 16 ayat (1) tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dalam Omar Shazaki (2015), BPK RI memberikan empat jenis opini dengan kondisi-kondisi tertentu untuk memberikan kewajaran atas laporan keuangan, di antaranya sebagai berikut:

#### **1. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (Unqualified Opinion)**

Pendapat yang menyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah pusat/daerah yang diperiksa menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan. Laporan Realisasi APBN, Laporan Arus Kas, Neraca dan Catatan Atas Laporan Keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Laporan jenis ini menjelaskan bahwa auditor meyakini berdasarkan bukti-bukti audit yang dikumpulkan, pemerintah dianggap telah menyelenggarakan prinsip akuntansi yang berlaku umum dengan baik, memberikan informasi yang memadai, tidak ada pembatasan ruang lingkup,

tekanan ataupun penyimpangan dan walaupun ada kesalahan, kesalahannya dianggap tidak material dan tidak berpengaruh signifikan terhadap pengambilan keputusan.

## 2. Pendapat Wajar Dengan Pengecualian (Qualified Opinion)

Pendapat yang menyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah yang diperiksa menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, Laporan Realisasi APBN, Laporan Arus Kas, Neraca dan Catatan Atas Laporan Keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, namun ada hal-hal yang dikecualikan tetapi tidak mempengaruhi kewajaran secara keseluruhan. Opini ini hadir karena adanya penyimpangan dari prinsip akuntansi (salah saji) pemeriksaan, setelah memperoleh bukti pemeriksaan yang cukup memadai, menyimpulkan bahwa salah saji yang terjadi baik secara individual maupun agregat adalah material tapi tidak pervasive terhadap laporan keuangan, atau karena adanya pembatasan lingkup (ketidacukupan bukti) pemeriksa tidak dapat memperoleh bukti pemeriksaan yang cukup memadai untuk dijadikan dasar opini, tetapi pemeriksa menyimpulkan bahwa dampak yang mungkin terjadi (*possible effects*) pada laporan keuangan atas salah saji yang tidak terdeteksi, apabila ada adalah material tetapi tidak pervasive.

## 3. Pendapat Tidak Wajar (Adverse Opinion)

Pendapat yang menyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah yang diperiksa tidak menyajikan secara wajar Laporan Realisasi APBN, Laporan Arus Kas, Neraca dan Catatan Atas Laporan Keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Opini ini hadir ketika adanya kondisi yang terjadi penyimpangan terhadap standar akuntansi yang dinilai material, sehingga bisa menyesatkan pengguna laporan keuangan dalam pengambilan keputusan.

## 4. Pernyataan Menolak Memberikan Pendapat (Disclaimer Of Opinion)

Pendapat yang menyatakan bahwa Auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan, jika bukti pemeriksaan/audit tidak cukup membuat kesimpulan. Opini ini diterbitkan ketika auditor mendapatkan tekanan atau pembatasan ruang lingkup ketika melakukan audit. Opini ini juga bisa hadir apabila sistem

pengendalian internal pemerintah yang diperiksa lemah, sehingga auditor tidak dapat memperoleh keyakinan yang memadai.

Berdasarkan penjelasan Pasal 16 ayat (1) UU No.15 Tahun 2004, opini merupakan pernyataan professional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria:

- a. Kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan
- b. Kecukupan Pengungkapan
- c. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan
- d. Efektifitas sistem pengendalian intern.

#### **2.2.4 Tujuan Audit**

Tujuan umum audit adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran dalam semua hal yang material posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip keuangan yang berlaku, mengetahui informasi laporan keuangan telah sesuai dengan aktivitas di lapangan, serta memberikan nilai tambah terhadap hasil dari laporan keuangan yang telah diaudit kepada pihak pemakai laporan keuangan.

Tujuan audit sektor publik dipertegas dalam UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Undang-undang ini menyatakan bahwa pemeriksaan berfungsi untuk mendukung keberhasilan upaya pengelolaan keuangan negara secara tertib dan taat pada peraturan perundang-undangan yang berlaku.

#### **2.2.5 Kualitas Laporan Keuangan**

Laporan Keuangan merupakan bagian dari proses pelaporan keuangan. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan, catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan. (IAI, 2015:2).

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 Lampiran I.02 (basis akrual) laporan keuangan pemerintah merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan.

Laporan keuangan memiliki karakteristik yaitu karakteristik kualitatif. Dapat diartikan sebagai ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Adapun kriteria dan unsur-unsur pembentuk kualitas laporan keuangan yang menjadikan informasi dalam laporan keuangan pemerintah mempunyai nilai atau manfaat terdiri dari relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami. Karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Agar dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki, laporan keuangan pemerintah perlu memenuhi empat karakteristik berikut:

#### A. Relevan

Laporan keuangan dikatakan relevan apabila informasi yang termuat didalamnya dapat memengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, memprediksi masa depan (predictive value), dan menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka (feedback value). Selain itu informasi dapat dikatakan relevan jika disajikan tepat waktu dan lengkap.

#### B. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverifikasi. Penggunaan informasi yang relevan, tetapi hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan, maka informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan.

#### C. Dapat dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laporan keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya.

#### D. Dapat dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas

pemahaman para pengguna. Sehubungan dengan hal ini, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

Selain itu laporan keuangan juga memiliki komponen berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintah (PSAP) No. 1. Laporan keuangan pemerintah menggambarkan dampak keuangan dari transaksi dan peristiwa lain yang diklasifikasikan dalam beberapa kelompok besar menurut karakteristik ekonominya. Kelompok besar ini meliputi laporan pelaksanaan anggaran dan laporan finansial. Laporan pelaksanaan anggaran adalah Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, sedangkan yang termasuk dalam laporan finansial adalah Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Berikut penjelasan dari masing-masing komponen:

#### 1. Laporan Realisasi Anggaran (LRA)

Laporan Realisasi Anggaran (LRA) adalah laporan yang menyajikan ikhtisar sumber, alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah dalam satu periode pelaporan. Tujuan pelaporan realisasi anggaran adalah memberikan informasi realisasi dan anggaran entitas pelaporan. Perbandingan antara anggaran dan realisasinya menunjukkan tingkat ketercapaian target-target yang telah disepakati antara legislatif dan eksekutif sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Unsur-unsur dari Laporan Realisasi Anggaran meliputi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, penerimaan dan pengeluaran pembiayaan, pembiayaan neto dan sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran (SiLPA/SiKPA). Persyaratan untuk penyajian Laporan Realisasi Anggaran dan pengungkapan informasi terkait lebih lanjut dalam PSAP No. 02.

#### 2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL)

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (SAL) menyajikan informasi kenaikan atau penurunan SAL tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya dan hanya disajikan oleh Bendahara Umum Negara dan entitas pelaporan yang menyusun laporan keuangan konsolidasi (PSAP 01 paragraf 15).



### 3. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas pada tanggal tertentu. Setiap entitas pelaporan mengungkapkan setiap pos aset dan kewajiban yang mencakup jumlah-jumlah yang diharapkan akan diterima atau dibayar dalam waktu 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan dan jumlah-jumlah yang diharapkan akan diterima atau dibayar dalam waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan.

Apabila suatu entitas pelaporan menyediakan barang-barang yang akan digunakan dalam menjalankan kegiatan pemerintahan, perlu adanya klasifikasi terpisah antara aset lancar dan nonlancar dalam neraca untuk memberikan informasi mengenai barang-barang yang akan digunakan dalam periode akuntansi berikutnya dan yang akan digunakan untuk keperluan jangka panjang.

Informasi tentang tanggal jatuh tempo aset dan kewajiban keuangan bermanfaat untuk menilai likuiditas dan solvabilitas suatu entitas pelaporan. Neraca menyajikan secara komparatif dengan periode sebelumnya pos-pos berikut:

- 1.kas dan setara kas;
- 2.investasi jangka pendek;
- 3.piutang pajak dan bukan pajak;
- 4.persediaan;
- 5.investasi jangka panjang;
- 6.aset tetap;
- 7.kewajiban jangka pendek;
- 8.kewajiban jangka panjang;
- 9.ekuitas.

Format neraca disajikan dalam Ilustrasi PSAP 01.A dan Ilustrasi PSAP 01.B. Ilustrasi hanya merupakan contoh dan bukan merupakan bagian dari standar. Tujuan ilustrasi ini adalah menggambarkan penerapan standar untuk membantu dalam pelaporan keuangan.

#### 4. Laporan Operasional

Laporan finansial mencakup laporan operasional yang menyajikan pos-pos yaitu pendapatan-LO dari kegiatan operasional, beban dari kegiatan operasional, surplus/defisit dari kegiatan non operasional, pos luar biasa (bila ada), surplus/defisit-LO (bila ada). Dalam Laporan Operasional, surplus/defisit penjualan aset nonlancar dan pendapatan/beban luar biasa dikelompokkan dalam kelompok tersendiri. Penambahan pos-pos pada laporan operasional dan deskripsi yang digunakan serta susunan pos-pos dapat diubah apabila diperlukan untuk menjelaskan operasi dimaksud. Faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan meliputi materialitas dan sifat serta fungsi komponen pendapatan-LO dan beban.

PSAP 12 menguraikan secara lebih rinci Laporan Operasional yang beban-bebannya dikelompokkan menurut klasifikasi ekonomi. Laporan Operasional disajikan dalam bentuk perbandingan dengan tahun sebelumnya, yang contoh formatnya dapat dilihat pada Ilustrasi PSAP 12.A dan Ilustrasi PSAP 12.B.

#### 5. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas menyajikan informasi mengenai sumber, penggunaan, perubahan kas dan setara kas selama satu periode akuntansi, saldo kas dan setara kas pada tanggal pelaporan. Arus masuk dan keluar kas diklasifikasikan berdasarkan aktivitas operasi, investasi, pendanaan, dan transitoris. Pemerintah pusat dan daerah yang menyusun dan menyajikan laporan keuangan dengan basis akuntansi akrual wajib menyusun laporan arus kas sesuai dengan standar ini untuk setiap periode penyajian laporan keuangan sebagai salah satu komponen laporan keuangan pokok. Penyajian Laporan Arus Kas dan pengungkapan yang berhubungan dengan arus kas diatur dalam PSAP 03 tentang Laporan Arus Kas.

#### 6. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Perubahan Ekuitas adalah laporan yang menunjukkan kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Pada Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) berbasis menuju akrual, istilah ekuitas dikenal sebagai ekuitas dana yang dibagi menjadi ekuitas dana lancar, ekuitas dana investasi dan ekuitas dana cadangan.

Selain itu, pos-pos yang harus disajikan sekurang-kurangnya berdasarkan PSAP No. 01 adalah:

- a. Ekuitas awal
- b. Surplus/defisit-LO pada periode bersangkutan;
- c. Koreksi-koreksi yang langsung menambah/mengurangi ekuitas, yang antara lain berasal dari dampak kumulatif yang disebabkan oleh perubahan kebijakan akuntansi dan koreksi kesalahan mendasar, misalnya: koreksi kesalahan mendasar dari persediaan yang terjadi pada periode-periode sebelumnya dan perubahan nilai aset tetap karena revaluasi aset tetap.
- d. Ekuitas akhir.

Format Laporan Perubahan Ekuitas disajikan pada ilustrasi PSAP 01.C dan ilustrasi PSAP 01.D

## 7. Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK)

Catatan atas Laporan Keuangan disajikan secara sistematis. Setiap pos dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas harus mempunyai referensi silang dengan informasi terkait dalam Catatan atas Laporan Keuangan.

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan atau daftar terinci atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas. Termasuk pula dalam Catatan atas Laporan Keuangan adalah penyajian informasi yang diharuskan dan dianjurkan oleh Standar Akuntansi Pemerintahan serta pengungkapan-pengungkapan lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar atas laporan keuangan, seperti kewajiban kontinjensi dan komitmen-komitmen lainnya.

Agar dapat digunakan oleh pengguna dalam memahami dan membandingkannya dengan laporan keuangan entitas lainnya, Catatan atas Laporan Keuangan mengungkapkan hal-hal sebagai berikut:

- a. Informasi Umum tentang Entitas Pelaporan dan Entitas Akuntansi;
- b. Informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro;
- c. Ikhtisar pencapaian target keuangan selama tahun pelaporan berikut kendala dan hambatan yang dihadapi dalam pencapaian target;
- d. Informasi tentang dasar penyusunan laporan keuangan dan kebijakan-kebijakan akuntansi yang dipilih untuk diterapkan atas transaksi-transaksi dan kejadian-kejadian penting lainnya;
- e. Rincian dan penjelasan masing-masing pos yang disajikan pada lembar muka laporan keuangan;
- f. Informasi yang diharuskan oleh Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan yang belum disajikan dalam lembar muka laporan keuangan;
- g. Informasi lainnya yang diperlukan untuk penyajian yang wajar, yang tidak disajikan dalam lembar muka laporan keuangan.

Bagian kebijakan akuntansi pada Catatan atas Laporan Keuangan menjelaskan hal-hal berikut ini:

- a. dasar pengukuran yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan;
- b. sampai sejauh mana kebijakan-kebijakan akuntansi yang berkaitan dengan ketentuan-ketentuan masa transisi Standar Akuntansi Pemerintahan diterapkan oleh suatu entitas pelaporan; dan
- c. setiap kebijakan akuntansi tertentu yang diperlukan untuk memahami laporan keuangan.

Dalam menentukan apakah suatu kebijakan akuntansi perlu diungkapkan, manajemen harus mempertimbangkan apakah pengungkapan tersebut dapat membantu pengguna untuk memahami setiap transaksi yang tercermin dalam laporan keuangan. Kebijakan-kebijakan akuntansi yang perlu dipertimbangkan untuk disajikan meliputi, tetapi tidak terbatas pada, hal-hal sebagai berikut:

1. Pengakuan pendapatan-LRA dan pendapatan-LO;
2. Pengakuan belanja;
3. Pengakuan beban;
4. Prinsip-prinsip penyusunan laporan konsolidasian;
5. Investasi;

6. Pengakuan dan penghentian/penghapusan aset berwujud dan tidak berwujud;
7. Kontrak-kontrak konstruksi;
8. Kebijakan kapitalisasi pengeluaran;
9. Kemitraan dengan pihak ketiga;
10. Biaya penelitian dan pengembangan;
11. Persediaan, baik yang untuk dijual maupun untuk dipakai sendiri;
12. Dana cadangan;
13. Penjabaran mata uang asing dan lindung nilai.

Suatu entitas pelaporan mengungkapkan hal-hal berikut ini apabila belum diinformasikan dalam bagian manapun dari laporan keuangan, yaitu:

1. domisili dan bentuk hukum suatu entitas serta yurisdiksi dimana entitas tersebut beroperasi;
2. penjelasan mengenai sifat operasi entitas dan kegiatan pokoknya;
3. ketentuan perundang-undangan yang menjadi landasan kegiatan operasionalnya.

### **2.3 Hubungan antar Variabel**

1. Hubungan penerapan Standar Akuntansi Pemerintah Terhadap Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan (PP No. 71 Tahun 2010). Dengan ditetapkannya Standar Akuntansi Pemerintah, diharapkan dapat terciptanya transparansi, partisipasi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara guna mewujudkan pemerintahan yang baik (*good governance*). Standar akuntansi diperlukan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan yaitu meningkatkan konsistensi, daya banding, keterpahaman, relevansi, dan keandalan laporan keuangan. (Mahmudi, 2011:271). Standar akuntansi menjadi kriteria audit bagi auditor sebagai dasar untuk menilai apakah laporan keuangan sudah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. (Mahmudi, 2011:103). Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) menjamin bahwa laporan keuangan disusun sesuai ketentuan yang berlaku. Standar Akuntansi Pemerintah merupakan standar yang menjamin laporan keuangan disusun

memenuhi kualifikasi informasi keuangan yang berguna bagi para penggunanya. Informasi yang berguna merupakan indikator bahwa laporan keuangan memenuhi kualifikasi informasi.

Adanya penerapan Standar Akuntansi Pemerintah maka laporan keuangan pemerintah pusat atau daerah akan lebih berkualitas (dapat dipahami, relevan, andal dan dapat diperbandingkan). Laporan tersebut akan diaudit terlebih dahulu oleh BPK untuk diberikan opini.

## 2. Hubungan Temuan Audit Terhadap Opini Audit atas Laporan Keuangan

Pemerintah Berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2004, Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) diberi amanat untuk melakukan pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP). Di akhir pemeriksaan, BPK RI akan menerbitkan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang memuat hasil pemeriksaan berupa opini (pendapat) audit, temuan, kesimpulan, serta rekomendasi. BPK RI (2014), masing-masing temuan dapat terdiri dari satu ataupun lebih masalah mengenai ketidaksesuaian saldo akun dan transaksi dengan sistem akuntansi pemerintah, kelemahan sistem pengendalian intern dan atau ketidakpatuhan pemerintah terhadap peraturan perundang-undangan yang dapat mengakibatkan potensi kerugian negara, kelemahan administrasi, kekurangan penerimaan, ketidakhematan, ketidakefisienan, serta ketidakefektifan. Jumlah temuan dan rekomendasi serta nominal temuan berpengaruh terhadap opini audit (Adzani dan Martani 2014).

### **2.4 Pengembangan Hipotesis**

Berdasarkan hasil analisis dan penelitian-penelitian terdahulu, maka hipotesis dalam penelitian ini dinyatakan sebagai berikut:

H1 : Penerapan standar akuntansi pemerintah berpengaruh terhadap opini audit

H2 : Temuan audit berpengaruh terhadap opini audit atas laporan keuangan pemerintah.

## 2.5 Kerangka Konseptual Penelitian

