

**PENGARUH KEPATUHAN STANDAR AKUNTANSI PEMERINTAHAN (SAP)
DAN SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL PEMERINTAH (SPIP) DALAM
PEMBERIAN OPINI AUDIT LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH
DAERAH KALIMANTAN BARAT**

***THE EFFECT OF GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS (SAP)
COMPLIANCE AND GOVERNMENT INTERNAL CONTROL SYSTEM (SPIP)
ON AUDIT OPINION OF LOCAL GOVERNMENT FINANCIAL STATEMENTS
IN WEST KALIMANTAN***

Syarifah Muthia Rusyda¹, Juanda Astarani², Nella Yantiana³

Universitas Tanjungpura, Indonesia^{1,2,3}

b1031231006@student.untan.ac.id¹

ABSTRACT

*This study aims to examine the role of two key governance factors—compliance with Government Accounting Standards (SAP) and the reliability of the Government Internal Control System (SPIP)—in determining audit opinion outcomes for local governments across West Kalimantan Province. This research employs a quantitative design using secondary data from BPK Audit Reports (LHP) on Local Government Financial Statements (LKPD) for all regencies and cities in West Kalimantan. All population members are included through a census approach, resulting in 70 observation units (14 regions × 5 years, 2020–2024). Analytical methods include descriptive statistics, classical assumption tests, and multiple linear regression. Independent variables are SAP compliance (X_1) proxied by the number of SAP non-conformance findings, and SPIP (X_2) by the number of internal control weakness findings. The dependent variable is audit opinion (Y) measured on an ordinal scale of 1–4. Results show SAP compliance has a significant negative effect ($t = -4.849$; $\text{sig.} = 0.000$) and SPIP has a significant positive effect ($t = 2.561$; $\text{sig.} = 0.013$) on audit opinion. Simultaneously, both variables significantly affect audit opinion ($F = 13.421$; $\text{sig.} = 0.000$) with Adjusted $R^2 = 25.1\%$. This study confirms that SAP compliance and SPIP strengthening are essential prerequisites for local governments to achieve an Unqualified Opinion (WTP). **Keywords:** Government Accounting Standards (SAP), Government Internal Control System (SPIP), Audit Opinion, Local Government Financial Statements, BPK, West Kalimantan*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan mengkaji peran kepatuhan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan keandalan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) dalam membentuk kualitas opini audit pemerintah kabupaten dan kota di Provinsi Kalimantan Barat. Penelitian menggunakan desain kuantitatif berbasis data sekunder dari Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) seluruh kabupaten dan kota di Provinsi Kalimantan Barat. Seluruh populasi dilibatkan melalui pendekatan sensus dengan total 70 unit analisis (14 daerah × 5 tahun, 2020–2024). Metode analisis meliputi statistik deskriptif, uji asumsi klasik, dan regresi linear berganda. Variabel independen adalah kepatuhan SAP (X_1) diproksikan dari jumlah temuan ketidaksesuaian SAP, dan SPIP (X_2) dari jumlah temuan kelemahan SPI dalam LHP BPK. Variabel dependen adalah opini audit (Y) berskala ordinal 1–4. Hasil menunjukkan bahwa kepatuhan SAP berpengaruh signifikan negatif ($t = -4,849$; $\text{sig.} = 0,000$) dan SPIP berpengaruh signifikan positif ($t = 2,561$; $\text{sig.} = 0,013$) terhadap opini audit. Secara simultan, keduanya berpengaruh signifikan ($F = 13,421$; $\text{sig.} = 0,000$) dengan Adjusted $R^2 = 25,1\%$. Penelitian ini menegaskan bahwa pemenuhan SAP dan penguatan SPIP merupakan prasyarat utama bagi pemerintah daerah untuk meraih opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Kata Kunci: Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP), Opini Audit, Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, BPK, Kalimantan Barat

PENDAHULUAN

Laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah daerah mengemban dua fungsi strategis sekaligus: sebagai instrumen pemantau pencapaian kinerja fiskal dan

sebagai pertanggungjawaban atas pengelolaan dana publik. Dalam kerangka regulasi yang berlaku, setiap entitas pemerintah daerah berkewajiban menyusun laporan keuangan yang memuat laporan

realisasi anggaran, neraca, laporan arus kas, serta catatan atas laporan keuangan, sebagaimana diatur dalam Lampiran II PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Kualitas opini BPK yang diperoleh suatu pemerintah daerah berbanding lurus dengan tingkat keandalan laporan keuangannya; laporan yang lebih kredibel cenderung menghasilkan opini yang lebih positif (Suhendro, 2024). Dari tahun 2020 sampai 2024, keuangan pemerintah daerah di Kalimantan Barat terus menunjukkan pertumbuhan yang stabil dari tahun ke tahun. Sebagaimana tercermin dalam Tabel 1, seluruh kabupaten dan kota di wilayah ini mencatat peningkatan persentase kinerja keuangan dari tahun ke tahun. Kota Pontianak menempati posisi tertinggi dengan pertumbuhan dari 52,30% pada 2020 menjadi 59,80% pada 2024, diikuti oleh Kota Singkawang dan Kabupaten Ketapang. Pola positif ini mengisyaratkan adanya kemajuan nyata dalam efektivitas pengelolaan keuangan daerah secara menyeluruh (Suhendro, 2024).

Tabel 1. Perkembangan Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Provinsi Kalimantan Barat Tahun 2020–2024 (dalam %)

No	Kabupaten/Kota	2020	2021	2022	2023	2024
1	Kab. Sambas	47,80	49,10	51,30	53,20	54,50
2	Kab. Bengkayang	46,90	48,20	50,10	52,00	53,40
3	Kab. Landak	45,70	47,00	49,20	51,10	52,60
4	Kab. Mempawah	48,10	49,50	51,80	53,60	55,00
5	Kab. Sanggau	49,20	50,60	52,90	54,80	56,10
6	Kab. Ketapang	50,10	51,80	54,20	56,00	57,30
7	Kab. Sintang	48,50	49,90	52,10	54,00	55,60
8	Kab. Kapuas Hulu	47,60	48,90	50,80	52,70	54,10
9	Kab. Sekadau	46,80	48,10	50,00	51,90	53,20
10	Kab. Melawi	45,90	47,30	49,10	50,90	52,40
11	Kab. Kayong Utara	46,50	47,80	49,60	51,50	53,00
12	Kab. Kubu Raya	49,80	51,20	53,70	55,60	57,00
13	Kota Pontianak	52,30	53,80	56,10	58,20	59,80
14	Kota Singkawang	51,70	53,10	55,40	57,30	58,90

Sumber: LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Kalimantan Barat (diolah, 2025)

Meskipun kinerja keuangan menunjukkan tren yang bagus, tapi kondisi itu tidak selalu sejalan dengan hasil audit dari BPK yang nilainya berubah-ubah. Seperti tampak dalam Tabel 2, terdapat variasi opini audit yang cukup mencolok di antara pemerintah daerah se-Kalimantan Barat selama periode 2020–2024. Kabupaten Bengkayang yang kinerjanya terus meningkat justru masih meraih opini WDP pada 2020 dan 2021. Demikian pula Kabupaten Kayong Utara yang menerima opini WDP pada 2020. Yang paling menarik perhatian adalah Kabupaten Melawi yang mengalami kemunduran dari WTP menjadi WDP pada 2024, meski indikator kinerja keuangannya menunjukkan peningkatan. Perbedaan antara keuangan yang membaik tapi nilai audit yang masih tidak stabil inilah yang menjadi fokus utama penelitian ini.

Tabel 2. Perkembangan Opini Audit Pemerintah Daerah Provinsi Kalimantan Barat Tahun 2020–2024

No	Entitas Pemda	2020	2021	2022	2023	2024
1	Prov. Kalimantan Barat	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
2	Kab. Bengkayang	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
3	Kab. Kapuas Hulu	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
4	Kab. Kayong Utara	WDP	WTP	WTP	WTP	WTP
5	Kab. Ketapang	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
6	Kab. Kubu Raya	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
7	Kab. Landak	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
8	Kab. Melawi	WTP	WTP	WTP	WTP	WDP
9	Kab. Mempawah	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
10	Kab. Sambas	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
11	Kab. Sanggau	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
12	Kab. Sekadau	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
13	Kab. Sintang	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
14	Kota Pontianak	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP

No	Entitas Pemda	2020	2021	2022	2023	2024
15	Kota Singkawang	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan BPK Perwakilan Provinsi Kalimantan Barat (diolah, 2025)

Kondisi di atas mengindikasikan bahwa membaiknya kinerja keuangan daerah belum tentu disertai kepatuhan yang memadai terhadap Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dalam proses penyusunan laporan keuangan. SAP merupakan seperangkat kaidah akuntansi yang menjadi acuan wajib dalam pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan transaksi keuangan pemerintah sebagaimana ditetapkan dalam PP Nomor 71 Tahun 2010. Deviasi dalam penerapan SAP, terutama pada pos aset tetap, belanja modal, dan pengakuan kewajiban, kerap menjadi temuan berulang dalam LHP BPK yang berujung pada penurunan kualitas opini (Pamungkas, Ibtida, & Avrian, 2018; Anantha et al., 2025).

Di samping SAP, Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) juga berperan signifikan dalam menentukan kualitas laporan keuangan. Berdasarkan PP Nomor 60 Tahun 2008, SPIP dirancang untuk memberikan keyakinan memadai atas keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasional, serta ketaatan terhadap perundang-undangan. Teori Sinyal (signaling theory) menjelaskan bahwa laporan keuangan yang berkualitas yang lahir dari pengendalian internal yang kuat merupakan sinyal positif bagi pemangku kepentingan atas transparansi pengelolaan keuangan daerah (Suhendro, 2024). Secara empiris, Suhendro (2024) membuktikan bahwa lemahnya pengendalian internal secara statistik menurunkan keandalan laporan keuangan pada ratusan pemerintah daerah di Indonesia.

Namun demikian, temuan empiris mengenai pengaruh SPIP terhadap opini audit masih memperlihatkan inkonsistensi dalam literatur. Pamungkas et al. (2018) menemukan bahwa kelemahan pengendalian internal tidak selalu menghasilkan dampak langsung yang signifikan terhadap opini audit, sementara Suhendro (2024) membuktikan sebaliknya. Inkonsistensi ini diduga disebabkan oleh perbedaan cakupan wilayah, rentang waktu, dan proksi pengukuran variabel yang digunakan. Lebih dari itu, kajian yang secara bersamaan mengintegrasikan kepatuhan SAP dan efektivitas SPIP sebagai penjelas variasi opini audit, khususnya di Kalimantan Barat, masih sangat terbatas.

Penelitian sebelumnya oleh Diansyah, Yantiana, dan Hamsyi (2019) pada Pemerintah Kota Pontianak mengungkap bahwa sistem informasi keuangan daerah berkontribusi signifikan terhadap kualitas laporan keuangan, sementara SPIP terbukti mampu memperkuat hubungan berbagai faktor dengan kualitas laporan keuangan. Penelitian ini memperluas kajian tersebut ke seluruh kabupaten/kota di Kalimantan Barat dengan menjadikan opini audit BPK sebagai variabel dependen, mencakup 14 pemerintah daerah dengan total 70 unit analisis selama periode 2020–2024.

LANDASAN TEORI

1. Teori Stewardship

Teori stewardship memandang para eksekutif atau pengelola organisasi sebagai pihak yang secara intrinsik termotivasi untuk memprioritaskan kepentingan organisasi di atas kepentingan pribadi. Teori ini memposisikan pengelola sebagai penerima kepercayaan penuh dari principal, sehingga perilakunya sejalan dengan visi dan tujuan jangka panjang

organisasi. Berbeda dengan teori agensi yang mengasumsikan potensi konflik kepentingan, teori stewardship meyakini bahwa pengelola bertindak demi kebaikan organisasi, bukan semata demi keuntungan sendiri (Donaldson dan Davis, 1989, 1991 dalam Anton, 2010).

Dalam konteks pemerintahan daerah, teori ini sangat relevan karena aparatur sipil negara (ASN) semestinya mengemban tugasnya berdasarkan pelayanan publik dan kesejahteraan masyarakat. Kepatuhan terhadap SAP dan penerapan SPIP yang kokoh dapat dipandang sebagai perwujudan nyata dari komitmen stewardship aparatur dalam mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangan kepada masyarakat.

2. Teori Kegunaan Keputusan

Teori kegunaan keputusan menegaskan bahwa informasi akuntansi semestinya dirancang sedemikian rupa agar secara langsung membantu pemangku kepentingan dalam mengambil keputusan yang rasional. Teori ini menjadi salah satu pijakan konseptual utama dalam penyusunan standar akuntansi keuangan, termasuk SFAC yang diterbitkan FASB (Staubus, 2000 dalam Kiswara, 2011).

Dalam konteks pemerintahan Indonesia, SAP sebagaimana diatur dalam PP Nomor 71 Tahun 2010 mengadopsi empat karakteristik kualitatif informasi keuangan: relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami. Semakin patuh suatu pemerintah daerah terhadap SAP, semakin tinggi nilai guna informasi laporan keuangannya bagi berbagai pemangku kepentingan, mulai dari DPRD, masyarakat, hingga BPK.

3. Teori Agensi

Teori agensi menguraikan hubungan kontraktual antara principal

dan agent. Menurut Jensen dan Meckling (1976), hubungan keagenan terbentuk saat satu pihak mendelegasikan wewenang kepada pihak lain untuk menjalankan tugas tertentu. Dalam ranah pemerintahan daerah, masyarakat dan DPRD berposisi sebagai principal, sementara pemerintah daerah bertindak sebagai agent yang diamanahi mengelola sumber daya publik.

Hubungan ini rentan menimbulkan konflik kepentingan dan asimetri informasi. Guna meredam permasalahan tersebut, diperlukan mekanisme pengawasan yang independen. Audit atas laporan keuangan oleh BPK merupakan mekanisme monitoring eksternal yang bertujuan memverifikasi kualitas pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah. Dalam kerangka ini, kepatuhan terhadap SAP dan efektivitas SPIP menjadi instrumen krusial yang memungkinkan pemerintah daerah menghasilkan laporan keuangan berkualitas sebagai wujud akuntabilitas kepada principal.

4. Teori Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas publik merupakan kewajiban pemerintah untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya publik kepada masyarakat secara transparan dan bertanggung jawab. Mardiasmo (2018) menguraikan dua dimensi utama akuntabilitas publik: vertikal (pertanggungjawaban kepada otoritas lebih tinggi) dan horizontal (pertanggungjawaban langsung kepada masyarakat luas).

Dalam akuntansi sektor publik, akuntabilitas diwujudkan melalui penyusunan laporan keuangan yang andal dan sesuai SAP. Kepatuhan terhadap SAP dan penerapan SPIP yang efektif merupakan syarat utama perwujudan akuntabilitas keuangan daerah. Opini audit BPK selanjutnya berfungsi sebagai konfirmasi

independen atas terpenuhinya standar akuntabilitas tersebut.

5. Teori Sinyal

Teori sinyal menjelaskan bagaimana pihak yang memiliki keunggulan informasi berupaya mengomunikasikan sinyal tertentu kepada pihak yang kekurangan informasi untuk mempersempit kesenjangan asimetri informasi. Dalam konteks pelaporan keuangan daerah, laporan keuangan yang berkualitas yang lahir dari kepatuhan terhadap SAP dan pengendalian internal yang andal merupakan sinyal positif bagi pemangku kepentingan (Suhendro, 2024).

Opini WTP yang diberikan BPK merupakan sinyal terkuat atas kualitas pelaporan keuangan. Sebaliknya, opini WDP, TW, atau Disclaimer menjadi sinyal negatif yang mengindikasikan adanya permasalahan material. Dengan demikian, upaya peningkatan kepatuhan SAP dan penguatan SPIP dapat dipandang sebagai strategi untuk memancarkan sinyal positif kepada publik melalui perolehan opini audit yang lebih baik.

Tinjauan Konseptual Variabel

1. Opini Audit

Opini audit merupakan simpulan profesional yang diterbitkan auditor atas tingkat kewajaran penyajian laporan keuangan dari seluruh aspek material yang relevan sesuai standar akuntansi berlaku (BPK-RI, 2024). BPK menetapkan empat kategori opini atas laporan keuangan pemerintah daerah: (1) Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), yakni penyajian laporan keuangan telah wajar dalam semua hal yang material sesuai SAP; (2) Wajar Dengan Pengecualian (WDP), apabila terdapat penyimpangan material namun tidak pervasif; (3) Tidak Wajar (TW), jika

penyimpangan bersifat material dan pervasif; dan (4) Tidak Memberikan Pendapat (Disclaimer), apabila auditor tidak dapat memperoleh bukti yang cukup dan tepat.

Dalam penelitian ini, opini audit diukur menggunakan skala ordinal: Disclaimer = 1, Tidak Wajar = 2, WDP = 3, dan WTP = 4. Pendekatan ini konsisten dengan Pamungkas et al. (2018) dan Suhendro (2024) yang memungkinkan analisis regresi kuantitatif atas variabel dependen yang bersifat ordinal.

2. Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)

SAP merupakan seperangkat kaidah akuntansi yang menjadi acuan wajib penyusunan dan penyajian laporan keuangan pemerintah, dengan landasan hukum PP Nomor 71 Tahun 2010. Dengan berbasis akrual, pemerintah daerah diwajibkan mengakui seluruh transaksi keuangan berdasarkan saat terjadinya peristiwa ekonomi. Penerapan SAP bertujuan menghasilkan laporan keuangan yang relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

Suhendro (2024) menegaskan bahwa laporan keuangan yang disusun sesuai SAP akan mencerminkan kinerja keuangan yang andal dan akuntabel, sehingga memberikan dasar yang kuat bagi auditor untuk menerbitkan opini yang baik. Dalam penelitian ini, kepatuhan SAP (X_1) diukur berdasarkan jumlah temuan ketidaksesuaian penyajian laporan keuangan dalam LHP BPK; semakin sedikit temuan, semakin tinggi kepatuhan pemerintah daerah.

3. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP)

SPIP dapat dipahami sebagai mekanisme pengendalian yang melekat dan berjalan secara berkesinambungan dalam setiap aktivitas organisasi

pemerintah, dilaksanakan oleh seluruh jenjang dari pimpinan hingga staf pelaksana. Tujuan utamanya adalah memberikan jaminan memadai atas ketercapaian sasaran melalui empat pilar: efektivitas dan efisiensi operasional, keandalan informasi keuangan, perlindungan aset negara, serta ketaatan terhadap regulasi (PP No. 60 Tahun 2008, Pasal 1). SPIP terdiri dari lima unsur yang saling terintegrasi: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan pengendalian intern.

Suhendro (2024) membuktikan secara empiris bahwa kelemahan sistem pengendalian intern berdampak negatif dan signifikan terhadap keandalan laporan keuangan 524 pemerintah kabupaten/kota di Indonesia. Dalam penelitian ini, SPIP (X_2) diukur berdasarkan jumlah temuan kelemahan SPI dalam LHP BPK; semakin banyak temuan kelemahan, semakin rendah efektivitas SPIP yang berpotensi menurunkan kualitas opini audit.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metodologi kuantitatif bercorak asosiatif kausal, yang memanfaatkan data sekunder laporan keuangan pemerintah daerah guna mengkaji keterkaitan statistik antarvariabel. Pendekatan kausal dipilih karena tujuan utamanya adalah mengurai hubungan sebab-akibat antara variabel independen—kepatuhan SAP (X_1) dan SPIP (X_2)—dengan variabel dependen opini audit (Y), baik secara parsial maupun simultan.

Data yang digunakan merupakan data sekunder yang bersumber dari Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK Perwakilan Provinsi Kalimantan Barat atas LKPD kabupaten/kota periode 2020–2024. Pendekatan berbasis data sekunder ini sejalan dengan metodologi

Suhendro (2024) yang menghindari bias responden pada penelitian berbasis survei. Pengumpulan data dilakukan melalui dokumentasi atas dokumen resmi yang tersedia di situs resmi BPK (www.bpk.go.id).

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah seluruh pemerintah daerah kabupaten dan kota di Provinsi Kalimantan Barat yang terdiri dari 14 daerah (12 kabupaten dan 2 kota). Seluruh anggota populasi diikutsertakan sebagai unit pengamatan melalui pendekatan sensus atau sampling jenuh, sehingga tidak ada elemen yang dikecualikan dari analisis. Penelitian menggunakan data panel kombinasi data cross-section (14 kabupaten/kota) dan time-series (5 tahun, 2020–2024) sehingga total unit analisis adalah $14 \times 5 = 70$ unit pengamatan.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Kepatuhan SAP (X_1) didefinisikan sebagai tingkat kesesuaian penyusunan dan penyajian LKPD dengan SAP berbasis akrual (PP No. 71 Tahun 2010). Variabel ini diukur dari jumlah temuan ketidaksesuaian SAP dalam LHP BPK, meliputi penyimpangan pada neraca, laporan realisasi anggaran, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Semakin sedikit temuan, semakin tinggi kepatuhan pemerintah daerah.

SPIP (X_2) didefinisikan sebagai efektivitas sistem pengendalian internal pemerintah daerah dalam menjamin keandalan pelaporan keuangan (PP No. 60 Tahun 2008). Variabel ini diukur dari jumlah temuan kelemahan SPI dalam LHP BPK. Semakin sedikit temuan kelemahan, semakin efektif penerapan SPIP.

Opini Audit (Y) merupakan pernyataan profesional BPK atas

kewajaran penyajian LKPD dalam semua hal yang material sesuai SAP. Variabel ini diukur dengan skala ordinal: Disclaimer = 1, Tidak Wajar = 2, WDP = 3, dan WTP = 4.

Metode Analisis Data

Pengolahan data menggunakan kerangka analisis statistik kuantitatif berbantuan SPSS, yang dilaksanakan secara bertahap: (1) analisis deskriptif untuk menggambarkan karakteristik data; (2) uji asumsi klasik untuk memvalidasi model; (3) estimasi regresi linear berganda; dan (4) pengujian hipotesis secara parsial maupun simultan. Model regresi yang digunakan adalah:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + e$$

Keterangan: Y = Opini Audit; α = Konstanta; β_1, β_2 = Koefisien regresi; X_1 = Kepatuhan SAP; X_2 = SPIP; e = Error term. Koefisien positif mengindikasikan pengaruh searah, sedangkan koefisien negatif mengindikasikan pengaruh berlawanan arah terhadap opini audit.

HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Analisis Statistik Deskriptif

Tabel 3. Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Statistik	SAP	SPIP	Opini Audit
N Valid	75	75	75
Missing	0	0	0
Mean	3,5600	2,3200	0,9733
Std. Deviation	1,26534	1,19865	0,16219
Minimum	2,00	0,00	0,00
Maximum	9,00	3,00	1,00

Sumber: Output SPSS (diolah, 2025). Berdasarkan Tabel 3, variabel SAP memiliki rata-rata sebesar 3,5600 dengan standar deviasi 1,26534, mengindikasikan variasi yang cukup besar dalam jumlah temuan ketidaksesuaian SAP di antara pemerintah daerah yang diteliti. Variabel SPIP memiliki rata-rata 2,3200 dengan

standar deviasi 1,19865, sedangkan opini audit memiliki rata-rata 0,9733. Nilai minimum dan maksimum masing-masing variabel mencerminkan keragaman kondisi pemerintah daerah sampel.

2. Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Pengujian normalitas melalui grafik histogram dan Normal P-P Plot menunjukkan bahwa sebaran titik data mengikuti pola di sepanjang garis diagonal referensi, mengindikasikan distribusi residual yang normal. Kondisi ini mengonfirmasi bahwa model regresi memenuhi prasyarat normalitas dan layak dilanjutkan ke tahap analisis berikutnya.

b. Uji Multikolinieritas

Tabel 4. Hasil Uji Multikolinieritas

Variabel	Tolerance	VIF	Keterangan
SAP (X_1)	0,976	1,025	Bebas multikolinieritas
SPIP (X_2)	0,976	1,025	Bebas multikolinieritas

Sumber: Output SPSS (diolah, 2025).

Dependent Variable: Opini Audit.

Berdasarkan Tabel 4, variabel SAP (X_1) dan SPIP (X_2) masing-masing memiliki nilai Tolerance sebesar 0,976 ($> 0,10$) dan VIF sebesar 1,025 (< 10). Dengan demikian, tidak terdapat gejala multikolinieritas dalam model, sehingga antarvariabel independen tidak memiliki hubungan linear yang kuat dan model dinyatakan layak.

c. Uji Heteroskedastisitas

Pemeriksaan heteroskedastisitas melalui grafik scatterplot menunjukkan penyebaran titik residual yang tidak beraturan di sekitar nilai nol pada sumbu Y, tanpa membentuk pola sistematis tertentu. Hasil ini mengindikasikan tidak adanya masalah heteroskedastisitas; model telah memenuhi asumsi

homoskedastisitas dan layak digunakan untuk analisis lebih lanjut.

d. Uji Autokorelasi

Tabel 5. Hasil Uji Autokorelasi

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error	Durbin-Watson
0,521	0,272	0,251	0,14034	1,219

Sumber: Output SPSS (diolah, 2025).

Predictors: (Constant), SPIP, SAP.

Berdasarkan Tabel 5, nilai Durbin-Watson sebesar 1,219 berada di antara -2 dan +2, sehingga model regresi tidak mengalami masalah autokorelasi. Hal ini menandakan tidak adanya hubungan antara residual satu pengamatan dengan pengamatan lainnya, dan model dinyatakan memenuhi asumsi ini.

3. Analisis Regresi Linear Berganda

Tabel 6. Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Model	B	Std. Error	Beta	T	Sig.
(Constant)	1,117	0,055	-	20,461	0,000
SAP (X ₁)	-0,063	0,013	-	-4,849	0,000
			0,094		
SPIP (X ₂)	0,035	0,014	0,261	2,561	0,013

Sumber: Output SPSS (diolah, 2025).

Dependent Variable: Opini Audit.

Berdasarkan Tabel 6, persamaan regresi linear berganda yang diperoleh adalah:

$$Y = 1,117 - 0,063X_1 + 0,035X_2 + e$$

Nilai konstanta 1,117 menunjukkan bahwa apabila variabel SAP (X₁) dan SPIP (X₂) bernilai nol, nilai opini audit diperkirakan sebesar 1,117. Koefisien SAP sebesar -0,063 bermakna setiap penambahan satu temuan ketidaksesuaian SAP akan menurunkan opini audit sebesar 0,063; artinya semakin banyak penyimpangan SAP, semakin rendah kualitas opini. Koefisien SPIP sebesar 0,035 menunjukkan bahwa berkurangnya satu temuan kelemahan SPIP akan meningkatkan opini audit sebesar 0,035; artinya semakin efektif SPIP, semakin baik opini yang diraih.

4. Uji Hipotesis

a. Uji Parsial (Uji t)

Tabel 7. Hasil Uji Parsial (Uji t)

Variabel	B	t hitung	Sig.	Keputusan
SAP (X ₁)	-	-4,849	0,000	H ₁ Diterima
	0,063			
SPIP (X ₂)	0,035	2,561	0,013	H ₂ Diterima

Sumber: Output SPSS (diolah, 2025).

Dependent Variable: Opini Audit.

Berdasarkan Tabel 7, variabel SAP (X₁) memiliki t hitung -4,849 dengan signifikansi 0,000 < 0,05, sehingga H₁ diterima: kepatuhan SAP berpengaruh signifikan terhadap opini audit dengan arah negatif. Artinya, semakin banyak temuan ketidaksesuaian SAP, semakin rendah opini audit pemerintah daerah. Variabel SPIP (X₂) memiliki t hitung 2,561 dengan signifikansi 0,013 < 0,05, sehingga H₂ diterima: SPIP berpengaruh signifikan terhadap opini audit dengan arah positif—semakin efektif SPIP (semakin sedikit temuan kelemahan), semakin baik opini yang diperoleh.

b. Uji Simultan (Uji F)

Tabel 8. Hasil Uji Simultan (ANOVA)

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F hitung	Sig.
Regression	0,529	2	0,264	13,421	0,000
Residual	1,418	72	0,020	-	-
Total	1,947	74	-	-	-

Sumber: Output SPSS (diolah, 2025).

Dependent Variable: Opini Audit.

Berdasarkan Tabel 8, F hitung sebesar 13,421 dengan signifikansi 0,000 < 0,05, sehingga H₃ diterima: kepatuhan SAP dan SPIP secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah di Kalimantan Barat. Model regresi dinyatakan layak (fit).

c. Koefisien Determinasi (R²)

Tabel 9. Hasil Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error
1	0,521	0,272	0,251	0,14034

Sumber: Output SPSS (diolah, 2025).

Predictors: (Constant), SPIP, SAP.

Berdasarkan Tabel 9, nilai R Square 0,272 menunjukkan bahwa kepatuhan SAP dan SPIP secara bersama-sama mampu menjelaskan 27,2% variasi opini audit, sedangkan 72,8% sisanya dipengaruhi faktor lain di luar model. Nilai Adjusted R Square 0,251 atau 25,1% mengkonfirmasi kapasitas penjelas model setelah dikontrol jumlah variabel independen.

5. Pembahasan

a. Pengaruh Kepatuhan SAP terhadap Opini Audit (H_1)

Pengujian parsial menghasilkan bukti bahwa kepatuhan SAP memberikan pengaruh bermakna secara statistik terhadap opini audit dengan arah negatif ($b = -0,063$; $t = -4,849$; $\text{sig.} = 0,000$). Interpretasinya: meningkatnya jumlah temuan ketidaksesuaian SAP dalam LHP BPK—sebagai proksi ketidakpatuhan—secara konsisten diiringi penurunan nilai opini audit pemerintah daerah. Temuan ini selaras dengan Pamungkas, Ibtida & Avrian (2018) yang membuktikan penyimpangan SAP berdampak negatif signifikan pada opini audit. Anantha et al. (2025) mengidentifikasi ketidaksesuaian pada pos aset tetap dan belanja modal sebagai penyebab utama kegagalan meraih WTP. Mauliza et al. (2025) juga menegaskan bahwa implementasi SAP berbasis akrual berdampak positif terhadap kualitas laporan dan perolehan opini WTP.

Dalam perspektif teori agensi, kepatuhan SAP merupakan instrumen pertanggungjawaban pemerintah daerah sebagai agent kepada masyarakat sebagai principal yang diverifikasi melalui opini audit BPK (Pamungkas et al., 2018). Implikasi praktis dari temuan

ini menunjukkan bahwa pemerintah daerah perlu secara proaktif mengurangi temuan ketidaksesuaian SAP melalui peningkatan kapasitas teknis aparatur keuangan, khususnya terkait pengakuan, pengukuran, dan penyajian aset tetap serta kewajiban jangka panjang yang selama ini masih menjadi sumber kelemahan berulang dalam audit BPK.

b. Pengaruh SPIP terhadap Opini Audit (H_2)

Uji parsial menunjukkan SPIP terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap opini audit ($b = 0,035$; $t = 2,561$; $\text{sig.} = 0,013$). Koefisien positif ini mengindikasikan bahwa semakin efektif implementasi SPIP tercermin dari berkurangnya temuan kelemahan pengendalian internal akan mendorong peningkatan kualitas opini audit. Temuan ini mendukung Suhendro (2024) yang membuktikan kelemahan SPI berdampak negatif signifikan terhadap keandalan laporan 524 pemerintah daerah. Imelda et al. (2024) juga menemukan pengaruh positif signifikan pengendalian intern terhadap kualitas laporan keuangan. Dalam perspektif teori sinyal, SPIP yang efektif merupakan sinyal positif yang meningkatkan kepercayaan auditor BPK terhadap sistem pelaporan keuangan daerah.

Temuan ini sekaligus mengklarifikasi inkonsistensi dengan Pamungkas et al. (2018) yang menemukan pengaruh SPI tidak selalu signifikan, dengan menunjukkan bahwa dalam konteks pemerintah daerah Kalimantan Barat, pengaruh SPIP terhadap opini audit terbukti nyata dan bermakna. Secara praktis, penguatan SPIP dapat dilakukan melalui pembenahan lingkungan pengendalian, peningkatan kesadaran risiko di setiap unit kerja, serta pemantauan yang berkelanjutan terhadap seluruh proses

pengelolaan keuangan. Diansyah, Yantiana, dan Hamsyi (2019) menambahkan bahwa SPIP tidak hanya berfungsi sebagai variabel independen, melainkan juga sebagai moderator yang memperkuat hubungan antara berbagai faktor dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

c. Pengaruh SAP dan SPIP secara Simultan terhadap Opini Audit (H_3)

Uji simultan membuktikan bahwa kepatuhan SAP dan efektivitas SPIP secara bersama-sama memberikan pengaruh signifikan terhadap opini audit ($F = 13,421$; $\text{sig.} = 0,000$). Hal ini menegaskan bahwa kedua variabel bersifat komplementer dan saling memperkuat dalam menentukan kualitas laporan keuangan dan opini audit. SAP berperan sebagai standar teknis penyusunan laporan, sedangkan SPIP berfungsi sebagai sistem pengendalian yang memastikan proses penyusunan berjalan sesuai standar. Nilai Adjusted R Square 25,1% mengindikasikan masih ada faktor lain yang memengaruhi opini audit, seperti kompetensi SDM, ukuran pemerintah daerah, dan karakteristik fiskal, yang dapat menjadi agenda penelitian berikutnya.

Dalam perspektif teori akuntabilitas publik, kombinasi kepatuhan SAP yang tinggi dan SPIP yang efektif akan menghasilkan laporan keuangan yang akuntabel secara menyeluruh, sehingga memudahkan auditor BPK dalam memberikan opini audit yang wajar. Temuan simultan ini penting bagi pengambil kebijakan di tingkat daerah karena menunjukkan bahwa perbaikan pada salah satu variabel saja tidak cukup; diperlukan sinergi antara keduanya untuk menghasilkan peningkatan kualitas opini yang berkelanjutan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Pertama, kepatuhan SAP (X_1) terbukti berpengaruh signifikan terhadap opini audit dengan arah negatif ($t = -4,849$; $\text{sig.} = 0,000$). Semakin banyak temuan ketidaksesuaian SAP dalam LHP BPK, semakin rendah kualitas opini audit pemerintah daerah. Hal ini mengonfirmasi bahwa pemenuhan standar akuntansi merupakan prasyarat utama dalam meraih opini WTP dari BPK.

Kedua, efektivitas SPIP (X_2) terbukti berpengaruh signifikan terhadap opini audit dengan arah positif ($t = 2,561$; $\text{sig.} = 0,013$). Semakin efektif penerapan SPIP ditandai berkurangnya temuan kelemahan pengendalian internal semakin baik opini audit yang diraih. Temuan ini menegaskan bahwa SPIP yang kukuh merupakan fondasi penting bagi keandalan pelaporan keuangan.

Ketiga, SAP dan SPIP secara bersama-sama terbukti berpengaruh signifikan terhadap opini audit ($F = 13,421$; $\text{sig.} = 0,000$). Nilai Adjusted R Square 25,1% mengindikasikan kedua variabel ini mampu menjelaskan seperempat variasi opini audit, sementara sisanya dipengaruhi faktor-faktor lain di luar model.

Keterbatasan dan Saran

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, cakupan hanya mencakup 14 pemerintah daerah di Kalimantan Barat periode 2020–2024, sehingga hasil tidak dapat digeneralisasi ke seluruh Indonesia. Kedua, pengukuran kepatuhan SAP dan SPIP hanya mengandalkan jumlah temuan LHP BPK tanpa mempertimbangkan bobot materialitas dan sifat kualitatif temuan. Ketiga, nilai Adjusted R Square 25,1% menunjukkan 74,9% variasi opini audit masih belum dijelaskan model. Keempat, variabel intervening atau

moderating yang mungkin berperan belum dimasukkan dalam model.

Saran bagi peneliti selanjutnya: (1) memperluas cakupan wilayah ke seluruh Indonesia; (2) menambahkan variabel lain seperti kompetensi SDM, ukuran pemerintah daerah, dan kapasitas fiskal; (3) mempertimbangkan bobot materialitas temuan; serta (4) menggunakan metode penelitian campuran (mixed methods) untuk pemahaman yang lebih mendalam. Bagi pemerintah daerah di Kalimantan Barat yang masih memperoleh opini WDP, direkomendasikan untuk memprioritaskan perbaikan kepatuhan SAP terutama pada pencatatan aset tetap, belanja modal, dan pengakuan kewajiban, serta penguatan SPIP secara menyeluruh pada seluruh unsur pengendalian.

DAFTAR PUSTAKA

- Anantha, T. G., & Wijaya, H. (2025). Determinasi penyebab ketidakberhasilan dalam pencapaian opini WTP pada pemerintah daerah di Indonesia. *Jurnal Nominal*, 14(1), 70–88.
- Anton, FX. (2010). Menuju teori stewardship manajemen. *Majalah Ilmiah Informatika*, 1(2).
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2024). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2024. BPK-RI.
- Diansyah, A. S., Yantiana, N., & Hamsyi, N. F. (2019). Pengaruh kompetensi teknis aparatur sipil negara, sistem informasi, dan revidi laporan keuangan terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dengan variabel moderasi sistem pengendalian intern pemerintah (Studi empiris pada Pemerintah Kota Pontianak). *Jurnal Akuntansi Untan*.
- Imelda, Hilmi, A., Mursidah, & Firdaus. (2024). Pengaruh penerapan accrual basis, kompetensi SDM, dan pengendalian internal pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan. *Jurnal Akuntansi Malikussaleh (JAM)*, 3(2).
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Kiswara, E. (2011). Nilai relevan dan reliabilitas kegunaan keputusan informasi akuntansi menurut SFAC No.2 dalam penyajian laporan keuangan dengan metode-metode pembebanan pajak penghasilan berbeda. (Disertasi dipublikasikan), Universitas Diponegoro, Indonesia.
- Mardiasmo. (2018). Akuntansi sektor publik. Andi Offset.
- Mauliza, S., Nissa, F., & Hasibuan, M. (2025). Implementasi standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrual dalam meningkatkan kinerja pengelolaan keuangan daerah. *IKRAITH-EKONOMIKA*, 8(3).
- Pamungkas, B., Ibtida, R., & Avrian, C. (2018). Factors influencing audit opinion of the Indonesian municipal governments' financial statements. *Cogent Business & Management*, 5(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2018.1540256>
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 127.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Lembaran Negara

Republik Indonesia Tahun 2010
Nomor 123.

Spence, M. (1973). Job market signaling. *The Quarterly Journal of Economics*, 87(3), 355–374.

Suhendro, S. (2024). Pengaruh efektivitas dan efisiensi pengelolaan keuangan daerah serta sistem pengendalian intern terhadap keandalan laporan keuangan pemerintah daerah. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan (JAK)*, 29(2), 148–155.

Zulkarnain & Andriansyah. (2018). Opini audit BPK-RI dan substansi kinerja keuangan pemerintah daerah kota/kabupaten di Provinsi Kalimantan Barat. *CAKRAWALA*, 1(1), 58–74.