

PENENTU JUMLAH *INTERNAL CONTROL COMPLIANCE COMMENT* DAN PENGARUHNYA TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA

Yoshia Christian
Sutaryo

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Sebelas Maret, Surakarta
e-mail: yoshiamahulete@gmail.com

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze factors that affect the numbers of ICCC received by local government and their association with financial reporting quality in Indonesia. This research develops a statistical model to report internal control compliance comments (ICCC) issued by Republic Indonesia Supreme Audit Board (BPK-RI) pursuant to audit of Indonesian's local government and has 454 selected samples to the local government for year 2011. This study uses data of local government financial statements in the form of softcopy from Republic Indonesia Supreme Audit Board (BPK-RI) and other media publications. For testing the data, this study uses multiple regression to examine the factors that affect the numbers of ICCC received by local government and binary logistic regression to examine the association between ICCC and local government financial report quality in the next year. Result shows that unqualified audit opinion, government grade, and auditor education background affect the number of ICCC received by local government while local government size, internal audit capability and auditor profesional certification do not have any effect. This research also reveals that number of ICCC received by local government is negatively associated with the financial reporting quality in the next period. It indicates that the local government has not been able to implement the auditor recommendations well.

Keywords: agency theory, auditing, financial reporting quality, internal control compliance comment, local government

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji faktor-faktor yang mempengaruhi jumlah ICCC yang diterima pemerintah daerah dan pengaruhnya terhadap kualitas laporan keuangan di Indonesia. Penelitian mengembangkan suatu model statistik untuk melaporkan komentar dalam sistem pengendalian internal dan kepatuhan (ICCC) yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) berdasarkan audit pemerintah daerah di Indonesia dan menggunakan 454 sampel pemerintah daerah tahun 2011. Penelitian ini menggunakan data *softcopy* laporan keuangan pemerintah daerah yang diperoleh dari BPK dan media publikasi lainnya. Penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda untuk menguji faktor-faktor yang mempengaruhi jumlah ICCC yang diterima pemerintah daerah dan *binary logistic regression* untuk menguji pengaruh antara jumlah ICCC dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah satu tahun setelahnya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa opini wajar tanpa pengecualian, peringkat kinerja pemerintah daerah, dan latarbelakang pendidikan auditor berpengaruh terhadap jumlah ICCC yang diterima pemerintah daerah sementara ukuran pemerintah daerah, kapabilitas

APIP dan sertifikasi profesi auditor tidak memiliki pengaruh. Penelitian ini juga mengungkapkan bahwa jumlah ICCS yang diterima pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah satu tahun setelahnya. Hal ini mengindikasikan bahwa pemerintah daerah belum mampu melaksanakan rekomendasi auditor dengan baik.

Kata kunci: audit, kualitas laporan keuangan, pemerintah daerah, rekomendasi atas sistem pengendalian internal dan kepatuhan, teori agensi

Pemberlakuan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 yang diperbarui dengan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 dan diperbarui kembali dengan terbitnya Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah serta Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah membuat setiap daerah diberikan kewenangan secara lebih luas untuk mengelola, mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan, kepentingan masyarakat setempat dan sumber daya yang dimiliki secara lebih mandiri sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pelaksanaan otonomi daerah ini menyebabkan terjadinya reformasi pengelolaan pemerintah pada berbagai aspek termasuk pengelolaan keuangan daerah (Carnegie dan West, 2005).

Dalam mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pemerintah daerah, Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) diperiksa oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) selaku auditor eksternal dan merilis Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang didalamnya berisikan opini auditor dan hasil temuan beserta rekomendasi tindak lanjut yang semestinya dilakukan oleh pemerintah daerah untuk perbaikan sistem keuangan, pengendalian internal maupun kepatuhan agar kualitas LKPD tahun berikutnya semakin baik. Faktor yang mempengaruhi jumlah rekomendasi auditor yang tertuang dalam LHP bermacam-macam dan dapat dipengaruhi oleh pemerintah daerah setempat dalam melaksanakan tata kelola keuangan, pengendalian internal dan kepatuhan serta auditor terkait proses pemeriksaan. Selain itu, bagaimana kemampuan pemerintah daerah menindaklanjuti rekomendasi auditor sehingga meningkatkan opini audit tahun selanjutnya masih menjadi permasalahan di lingkungan pemerintahan. Hal inilah yang menjadi motivasi penelitian ini.

Penelitian mengenai temuan dan rekomendasi audit laporan keuangan dilakukan dengan meneliti *Management Letter Comment* (MLs). *Management Letter Comment* (MLs) adalah bentuk formal komunikasi *auditee* dengan auditor (Wallace, 1983) untuk menyediakan saran (komentar) dalam rangka meningkatkan pengelolaan keuangan, pengendalian internal dan operasi klien (Johnson, Lowensohn, Reck, dan Davies 2012). Wallace (1992) mengeksplorasi isi *management letter* yang dikeluarkan oleh perusahaan publik di Amerika Serikat dan hasilnya manajer menganggap *management letter* tidak terlalu baik karena menggambarkan kelalaian dan kegagalan manajemen dalam pengendalian internal. Namun, Cox dan Wichmann (1993) serta Manson, McCartney, dan Sherer (2001) menemukan bahwa pimpinan daerah mempertimbangkan MLs sebagai sumber informasi yang berharga untuk mengembangkan hubungan dengan klien. Johnson *et al.* (2012) juga membuktikan bahwa karakteristik *auditee*/klien dan *audit tenure* berpengaruh signifikan terhadap jumlah temuan dalam MLs. MLs memainkan peran berharga dalam mengkomunikasikan saran untuk perbaikan *auditee*.

Di Indonesia, *ML Comment* atas audit laporan keuangan pemerintah daerah tidak dipublikasikan. Publikasi mengenai komentar atas laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia

adalah temuan dan rekomendasi terkait pengendalian internal dan kepatuhan perundang-undangan (*Internal Control Compliance Comment/ICCC*). Hapsari, Sutaryo, dan Wijaya (2013) melakukan pengujian terkait penentu jumlah komentar dalam ICCC dan mengungkapkan bahwa peringkat kinerja pemerintah daerah, opini audit, dan *background* pendidikan auditor berpengaruh terhadap jumlah komentar dalam ICCC. Penelitian Hapsari *et al.* (2013) memotivasi peneliti untuk menguji faktor penentu jumlah rekomendasi auditor terkait ICCC dan apakah rekomendasi ICCC tersebut meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah satu tahun setelahnya.

Populasi dalam penelitian ini meliputi pemerintah daerah kabupaten/kota seluruh Indonesia pada tahun 2011. *Sample Frame* penelitian berdasarkan daftar pemerintah daerah Indonesia tahun 2011. Penelitian ini menggunakan teknik pengambilan sampel metode *purposive sampling*.

TABEL 1. Sampel dan Observasi Penelitian

Kriteria Sampel	Jumlah
Pemerintah kabupaten/kota di seluruh Indonesia tahun 2011	497
Pemerintah kabupaten/kota tidak menerbitkan laporan keuangan pemerintah daerah / tidak dapat diakses tahun 2011	(6)
Pemerintah kabupaten/kota yang tidak menyajikan seluruh data dan informasi di laporan keuangan pemerintah daerah, laporan hasil pemeriksaan BPK RI, hasil <i>assessment</i> APIP serta data latar belakang pendidikan dan sertifikasi profesi auditor BPK RI	(37)
Jumlah observasi dalam penelitian.	454

Sumber: Hasil Pengolahan Data

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel dependen dan variabel independen. Variabel *Internal Control Compliance Comment* (ICCC) menjadi variabel dependen untuk pengujian model persamaan satu dan menjadi variabel independen untuk model persamaan dua. Variabel *Auditee Size*, *Government Grade*, *Internal Audit Capability*, *Unqualified Audit Opinion*, *Auditor Educaion Background* dan *Auditor Profesional Certification* menjadi variabel independen untuk pengujian model persamaan satu dan menjadi variabel kontrol untuk pengujian model persamaan dua. Sedangkan kualitas laporan keuangan satu tahun setelahnya (FRQ) menjadi variabel dependen model persamaan dua.

TABEL 2. Variabel, Definisi, Pengukuran dan Sumber Data

Variabel	Akronim	Definisi/Pengukuran	Sumber Data
Variabel Dependen			
<i>Internal Control Compliance Comment</i>	ICCC	Jumlah rekomendasi auditor atas pengendalian internal dan kepatuhan terhadap perundang-undangan.	IHPS I dan II Tahun 2012 Badan Pemeriksa Keuangan atas LKPD Tahun 2011
<i>Financial Report Quality</i>	FRQ	Opini audit tahun 2012, <i>Dummy</i> 1 = pemda yang opini audit wajar tanpa pengecualian, 0 = opini lainnya	IHPS I dan II Tahun 2013 Badan Pemeriksa Keuangan atas LKPD Tahun 2012
Variabel Independen			
<i>Auditee size</i>	GOVSIZE	Log natural dari total pendapatan pemerintah daerah tahun 2011	LKPD Tahun 2011

TABEL 2. Lanjutan

Variabel	Akronim	Definisi/Pengukuran	Sumber Data
<i>Government grade</i>	GOVGRADE	Skala <i>likert</i> untuk peringkat kinerja pemerintah daerah tahun 2011, 1 = sangat rendah, 2 = rendah, 3 = sedang, 4 = tinggi, 5 = sangat tinggi	Kep. Mendagri RI No. 120-2818/2013 tentang Penetapan Peringkat dan Status Kinerja Penyelenggaraan Pemda Secara Nasional tahun 2011
<i>Unqualified audit opinion</i>	CLEAN (t-1)	Opini wajar tanpa pengecualian tahun 2010, <i>Dummy</i> 1 = pemda yang opini audit wajar tanpa pengecualian, 0 = opini lainnya	IHPS I dan II Tahun 2011 Badan Pemeriksa Keuangan atas LKPD Tahun 2010
	CLEAN (t)	Opini wajar tanpa pengecualian tahun 2011, <i>Dummy</i> 1 = pemda yang opini audit wajar tanpa pengecualian, 0 = opini lainnya	IHPS I dan II Tahun 2012 Badan Pemeriksa Keuangan atas LKPD Tahun 2011
<i>Internal Audit Capability</i>	IACM	Peringkat Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), <i>Dummy</i> 1 = pemda mendapat hasil <i>assessment</i> kapabilitas APIP, 0 = lainnya	Data Hasil <i>Assessment</i> Kapabilitas APIP BPKP
<i>Education Background</i>	EDU	Latar belakang pendidikan auditor BPK, <i>Dummy</i> 1 = ketua tim audit berlatar belakang pendidikan S2 Akuntansi, 0 = lainnya	Data Latar belakang Pendidikan Auditor BPK Pusat Informasi dan Komunikasi BPK
<i>Professional Certification</i>	CERT	Sertifikasi profesi auditor BPK, <i>Dummy</i> 1 = ketua tim audit yang bersertifikasi profesi, 0 = lainnya	Data Sertifikasi Profesi Auditor BPK Pusat Informasi dan Komunikasi BPK

Penelitian ini menggunakan dua persamaan model yang dikembangkan oleh Johnson *et al.* (2012). Model persamaan satu untuk menguji faktor penentu jumlah ICCC menggunakan *multiple regression*, sedangkan model persamaan dua untuk menguji pengaruh jumlah ICCC terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah satu tahun setelahnya menggunakan *binary logistic regression*.

Persamaan (1)

$$ICCC_t = \alpha + \beta_1 GOVSIZE_t + \beta_2 GOVGRADE_t + \beta_3 IACM_t + \beta_4 CLEAN_{t-1} + \beta_5 EDU_t + \beta_6 CERT_t + e$$

Persamaan (2)

$$LnFRQ_{t+1} = \alpha + \beta_1 ICCC_t + \beta_2 GOVSIZE_t + \beta_3 GOVGRADE_t + \beta_4 IACM_t + \beta_5 CLEAN_t + \beta_6 EDU_t + \beta_7 CERT_t + e$$

Keterangan:

- GOVSIZE = Auditee Size (Ukuran Auditee)
- GOVGRADE = Government Grade (Peringkat Pemerintah)
- IACM = Internal Audit Capability (APIP)
- CLEAN = Unqualified Audit Opinion (Opini WTP)

- EDU = Education Background (Pendidikan Auditor)
 CERT = Profesional Certification (Sertifikasi Auditor)
 ICCC = Internal Control Compliance Comment
 FRQ = Financial Report Quality (Kualitas Laporan Keuangan Tahun 2012 diukur dari opini audit)
 $\alpha, \beta_1, \dots, \beta_7$ = Koefisien regresi
 e = errors

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil uji statistik deskriptif menunjukkan sampel penelitian sebanyak 454 pemerintah daerah kabupaten/kota. Variabel GOVSIZE menunjukkan nilai rata-rata Rp. 851.960.117.746,8. Kabupaten Tapanuli Selatan menjadi pemerintah daerah dengan pendapatan terendah dan Kabupaten Kutai memiliki pendapatan tertinggi tahun 2011.

TABEL 3. Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
GOVGRADE	454	3,00	5,00	3,9939	0,49727
IACM	454	0,00	1,00	0,6586	0,47471
CLEAN (t-1)	454	0,00	1,00	0,0551	0,22836
CLEAN (t)	454	0,00	1,00	0,1189	0,32408
CERT	454	0,00	1,00	0,0881	0,28376
EDU	454	0,00	0,83	0,3103	0,18255
ICCC	454	10,00	184,00	58,4273	32,82084
FRQ	454	0,00	1,00	0,2093	0,40722
GOVSIZE	454	57463805226,67	5626909475776,09	851960117746,8031	539458565002,44916
Valid N (listwise)	454				

Sumber: Hasil pengolahan data

Pemeringkatan kinerja pemerintah daerah (GOVGRADE) memiliki nilai *mean* 3,9339 dan standar deviasi 0,49727. Hal ini memiliki arti kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah tahun 2011 sebagian besar dinilai "Baik/Tinggi" oleh Kemendagri. Dilihat dari opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) tahun 2010 (CLEAN t-1), 2011 (CLEAN t) dan 2012 (FRQ) memiliki nilai *mean* 0,0551; 0,1189; dan 0,2093. Hal ini menunjukkan peningkatan jumlah pemerintah daerah yang mendapatkan opini WTP dari tahun 2010 sampai 2012, namun juga menunjukkan bahwa sebagian besar pemerintah daerah belum mendapat opini WTP. Sementara itu karakteristik auditor meliputi latar belakang pendidikan (EDU) dan sertifikasi profesi (CERT) menunjukkan nilai *mean* 0,3103 dan 0,0881 atau dengan kata lain 31,03% ketua tim audit memiliki latar belakang pendidikan S2 Akuntansi dan 8,81% bersertifikat profesi akuntansi. Rata-rata jumlah rekomendasi terkait ICCC yang diberikan auditor atas audit LKPD tahun 2011 sebanyak 58 rekomendasi. Rekomendasi terbanyak ditujukan kepada Kota Tual serta paling sedikit yaitu Kabupaten Bangkalan dan Kota Metro.

Penentu Jumlah Internal Control Compliance Comment

Pengujian model persamaan satu untuk menguji penentu jumlah ICCC telah lolos uji asumsi klasik. Uji signifikansi-F memiliki tingkat signifikansi dibawah 5% sehingga model regresi dianggap

layak. Nilai *adjusted R²* menunjukkan angka 0,039 yang artinya variabel dependen ICCC mampu dijelaskan oleh variabel independennya (*GOVSIZE*, *GOVGRADE*, *IACM*, *CLEAN-t-1*, *EDU* dan *CERT*) sebesar 3,9%.

TABEL 4. Uji Hipotesis Model 1 (ICCC)

Variable	Exp Sign	Coef.	T	Sig.
<i>GOVSIZE</i>	+	1,194	0,601	0,548
<i>GOVGRADE</i>	-	-4,582	-2,280	0,023 ^b
<i>IACM</i>	-	0,478	0,238	0,812
<i>CLEAN (t-1)</i>	-	-10,063	-2,432	0,016 ^b
<i>CERT</i>	+	-4,261	-1,148	0,252
<i>EDU</i>	+	11,053	3,075	0,002 ^a
ICCC				
F-Value			3,546	0,002
Determinasi		0,039		

a. Signifikan pada sig. : 1%
b. Signifikan pada sig. : 5%

Sumber: Hasil pengolahan data

Tabel 4 menunjukkan bahwa hipotesis 1 ditolak. Ukuran pemerintah daerah (*GOVSIZE*) tidak berpengaruh terhadap jumlah ICCC dikarenakan permasalahan kekayaan daerah masih menjadi masalah bagi seluruh pemerintah daerah di Indonesia. Kelemahan sistem pengelolaan pendapatan dan belanja memberikan sumbangsih terhadap temuan dan rekomendasi sebanyak 40%, sedangkan 60% temuan dan rekomendasi lebih banyak timbul karena kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan serta struktur pengendalian intern pemerintah daerah. Hasil ini sejalan dengan Hapsari *et al.* (2013). Sementara itu, hipotesis 2 diterima. Peringkat kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah (*GOVGRADE*) berpengaruh negatif terhadap jumlah ICCC. Hasil ini sejalan dengan logika berpikir serta penelitian Cox dan Wichmann (1993) serta Hapsari *et al.* (2013) bahwa pemerintah daerah yang memperoleh penghargaan atas kinerja pemerintahannya telah mempunyai pengendalian internal yang baik sehingga jumlah rekomendasi yang diterima akan lebih rendah.

Hipotesis 3 ditolak dalam penelitian ini bahwa kapabilitas internal audit (*IACM*) tidak berpengaruh terhadap jumlah ICCC. Tidak berpengaruhnya *internal audit capability* terhadap jumlah rekomendasi menurut peneliti dikarenakan hasil *assessment* kapabilitas APIP inspektorat daerah sebagian besar masih berada pada level 1 (*initial*) yaitu APIP belum dapat memberikan jaminan atas proses tata kelola sesuai peraturan, belum dapat mencegah korupsi dan hanya melakukan audit untuk keakuratan dan kepatuhan. Pengawasan oleh inspektorat daerah belum berjalan efektif sehingga belum mampu mengarahkan pelaksanaan pemerintah daerah dari kemungkinan penyimpangan. Namun penelitian ini mendukung hasil penelitian Johnson *et al.* (2012) dan Hapsari *et al.* (2013) yang menemukan hubungan negatif antara opini WTP (*CLEAN*) terhadap MLs/ICCC. Opini yang lebih baik menggambarkan keandalan informasi laporan keuangan termasuk didalamnya keberhasilan pemerintah daerah dalam melaksanakan rekomendasi yang diberikan auditor atas audit sebelumnya. Semakin sesuai dengan prinsip akuntansi, jumlah temuan dan komentar/rekomendasi akan semakin berkurang. Dengan demikian **hipotesis 4** diterima.

Latar belakang pendidikan akuntansi auditor (*EDU*) berpengaruh positif terhadap jumlah ICCC sehingga **hipotesis 5** diterima. Hasil ini sesuai dengan logika berpikir penelitian dan Hapsari *et*

al, (2013). Pendidikan formal auditor dalam hal ini pendidikan formal akuntansi membuat pengetahuan dan pemahaman auditor semakin komprehensif sehingga mampu mendeteksi temuan-temuan dengan baik dan memberikan saran/rekomendasi yang lebih banyak. Sementara itu **hipotesis 6** ditolak yang artinya sertifikasi profesi auditor BPK (*CERT*) tidak berpengaruh terhadap jumlah rekomendasi ICCC. Gusti dan Ali (2008) juga menemukan tidak berpengaruhnya sertifikasi dan pengakuan resmi auditor terhadap pemberian opini audit. Menurut peneliti, hal ini disebabkan karena sertifikasi profesi juga bisa diperoleh auditor yang latar belakang pendidikan formalnya bukan berasal dari bidang ilmu akuntansi.

Pengaruh *Internal Control Compliance Comment* Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Satu Tahun Setelahnya

Pengujian persamaan dua menggunakan *binary logistic regression*. Hasil pengujian model regresi diperoleh nilai -2LogL sebesar 158,784 dan nilai probabilitas 0,000 yang lebih kecil dari tingkat signifikansi penelitian sebesar 5% sehingga penambahan variabel independen dan variabel ke dalam model penelitian dapat memperbaiki model *fit*. Sementara itu, pengujian dengan *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test* dilakukan untuk menguji kemampuan model dua dalam memprediksi nilai observasi menunjukkan signifikansi 0,725 atau lebih besar dari tingkat signifikansi 5% sehingga model dapat diterima untuk memprediksi observasi penelitian. *Adjusted R²* model dua tergambar dalam nilai *Nagelkerke R²* sebesar 0,46 (46%) mengindikasikan bahwa variabel *financial report quality (FRQ)* mampu dijelaskan oleh variabel independen dan kontrol dalam model sebesar 46 % dan sisanya sebesar 54% dijelaskan oleh variabel lain di luar model penelitian ini.

TABEL 5. Uji Hipotesis Model 2 (FRQ)

<i>Variable</i>	<i>Exp Sign</i>	<i>B</i>	<i>Df</i>	<i>Sig.</i>
<i>GOVSIZE</i>	+	0,623	1	0,039 ^b
<i>GOVGRADE</i>	+	-0,276	1	0,395
<i>IACM</i>	+	1,087	1	0,004 ^a
<i>CLEAN t</i>	+	3,873	1	0,000 ^a
<i>CERT</i>	+	-0,819	1	0,228
<i>EDU</i>	+	0,391	1	0,499
<i>ICCC</i>	+	-0,019	1	0,001 ^a
<i>Likelihood</i>				0,000
<i>HosmerLemeshow</i>				0,725
<i>Nagelkerke R²</i>		0,460		

a. signifikan pada sig. : 1%
 b. signifikan pada sig. : 5%

Sumber: Hasil pengolahan data

Tabel 5 menunjukkan jumlah *internal control compliance comment (ICCC)* berpengaruh negatif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah periode selanjutnya sehingga hipotesis 7 ditolak. Pengaruh negatif menunjukkan pemerintah daerah belum mampu melaksanakan setiap rekomendasi yang diberikan oleh auditor, sehingga tidak menutup kemungkinan adanya rekomendasi berulang yang diberikan auditor kepada pemerintah daerah. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK tahun 2012 dan 2013 yang menunjukkan adanya peningkatan jumlah temuan terkait pengendalian internal dan kepatuhan pemerintah daerah yaitu sebesar 13.218 temuan untuk pemeriksaan LKPD tahun 2011 dan 13.978 temuan untuk tahun 2012.

PENUTUP

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji faktor penentu jumlah *Internal Control Compliance Comment* (ICCC) dan pengaruhnya terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah satu tahun setelahnya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemerintah daerah yang mendapatkan peringkat kinerja penyelenggaraan yang baik dan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) membangun persepsi yang baik terhadap pengendalian internal dan kepatuhan sehingga mengurangi jumlah rekomendasi terkait ICCC. Hampir seluruh pemerintah daerah masih memiliki permasalahan yang sama dalam pengelolaan pendapatan/beban serta masih memiliki permasalahan terkait kapabilitas internal audit/inspektorat daerah. Inspektorat daerah belum mampu mengarahkan pemerintah daerah dari berbagai kemungkinan penyimpangan sehingga tidak berpengaruh terhadap jumlah ICCC.

Auditor yang memiliki latar belakang pendidikan akuntansi memiliki persepsi dan pemahaman yang kompleks sehingga sangat membantu untuk menemukan temuan dan memberikan rekomendasi terkait ICCC yang lebih banyak, sementara sertifikasi profesi tidak berpengaruh. Penelitian ini juga mengungkapkan bahwa jumlah ICCC berpengaruh negatif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah periode selanjutnya. Hal ini mengindikasikan pemerintah daerah belum mampu melaksanakan semua rekomendasi yang diberikan auditor atas audit sebelumnya dengan baik sehingga rekomendasi yang diberikan auditor bisa jadi bersifat pengulangan.

Hasil penelitian ini dapat menjadi pertimbangan bagi beberapa pihak. Bagi pemerintah daerah agar dapat melaksanakan tiap rekomendasi yang diberikan auditor atas pengendalian internal dan kepatuhan atas perundang-undangan sehingga kualitas laporan keuangan tahun berikutnya menjadi lebih baik. Tindak lanjut rekomendasi hendaknya dilaksanakan berkelanjutan agar tidak terjadi rekomendasi berulang. Hasil penelitian ini juga menjadi pertimbangan bagi Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) untuk memotivasi auditor-auditornya melanjutkan pendidikan kejenjang yang lebih tinggi mengingat kompleksitas pengetahuan khususnya dalam bidang akuntansi sangat membantu auditor dalam proses audit. Bagi para akademisi, penelitian ini menunjukkan adanya peluang untuk melakukan pengabdian masyarakat terkait dengan pendampingan kepada pemerintah daerah dalam mengelola keuangan daerah. Dan bagi peneliti selanjutnya diharapkan dapat menambahkan variabel kontrol tipe pemerintah daerah dan letak geografis pemerintah daerah agar hasil penelitian tidak bias. Peneliti selanjutnya juga dapat mengidentifikasi dan menggunakan variabel rekomendasi baru (ICCC_{new}) dan rekomendasi (ICCC_{repeat}) berulang serta mengukur karakteristik auditor berdasarkan tim audit, bukan berdasarkan ketua tim audit mengingat audit dilakukan secara tim.

REFERENSI

- BPK. (2012). Laporan ikhtisar hasil pemeriksaan semester I dan II Tahun 2012 Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.
- BPK. (2013). Laporan ikhtisar hasil pemeriksaan semester I dan II Tahun 2013 Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.
- Carnegie, Garry D., & West, Brian P. (2005). Making accounting accountable in the public sector. *Critical perspective on accounting*, vol.16, pp.905-928.
- Cox, Clifford T., & Wichmann, Henry Jr. (1993). The perceived quality of internal control systems and reports for state and local governments. *Auditing: A journal of practice and theory*, vol. 12(2), 98-107.

- Gusti, Magfirah., & Ali, Syahril. (2008). Hubungan skeptisisme profesional auditor dan situasi audit, etika, pengalaman serta keahlian audit dengan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik. *Proceeding simposium nasional akuntansi XI*. Pontianak, 23-24 Juli 2008.
- Hapsari, Septiana I., Sutaryo.,Wijaya, Ibrahim F. (2013). Penentu jumlah temuan BPK atas sistem pengendalian intern dan kepatuhan pemerintah daerah di Indonesia. *Proceeding simposium nasional akuntansi XVI*. Manado. 25-28 September 2013.
- Johnson, Laurence E., Lowensohn, S., Reck, Jacqueline L., & Davies, Stephen P. (2012). Management letter comments: Their determinants and their association with financial reporting quality in local government. *Journal account public policy*, 31: 575-592.
- Peraturan Kepala BPKP Nomor PER-1633/KJF/2011 Tentang Pedoman teknis peningkatan kapabilitas aparat pengawasan intern pemerintah. BPKP. Jakarta
- Peraturan Menteri Dalam Negeri RI Nomor: 120-2818 Tahun 2013 Tentang Penetapan peringkat dan status kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah secara nasional tahun 2011. Kementerian Dalam Negeri, Jakarta.
- _____ Nomor 23 Tahun 2014 Tentang Pemerintahan daerah. Kementerian dalam negeri. Jakarta.
- _____ Nomor 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintahan daerah. kementerian dalam negeri. Jakarta.
- _____ Nomor 33 Tahun 2004 Tentang Perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah. kementerian dalam negeri. Jakarta.
- Wallace, W. (1983). More effective management letters. *The CPA Journal* (December), 19–27.
- Wallace, W. (1992). Whose power prevails in disclosure practices? *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 11, 79–105.