

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Rerangka Teori Dan Penurunan Hipotesis

1. Rerangka Teori

a. Teori Keagenan

Teori keagenan merupakan sebuah teori yang menjelaskan hubungan perjanjian antara satu orang atau lebih (prinsipal) dengan orang lain (agen). Perjanjian tersebut merupakan kontrak mengenai proporsi hak dan kewajiban kedua belah pihak serta kewenangan pengambilan keputusan kepada agen (Jensen dan Meckling, 1976). Teori keagenan ini memiliki dampak yang kurang baik karena dapat menimbulkan munculnya konflik antara prinsipal dan agen yang dapat timbul akibat adanya pemisahan fungsi yang memberikan peluang masing-masing pihak untuk lebih mementingkan kepentingannya sendiri dan mengorbankan kepentingan yang lain.

Hubungan keagenan dapat diterapkan dalam pemerintahan yaitu dengan adanya pendelegasian kewenangan dari masyarakat ke wakil parlemen, dari wakil parlemen ke pemerintah, dari pemerintah ke menteri dan juga dari pemerintah kepada birokrasi (Gilardi: 2001). Pendelegasian ini dilakukan melalui mekanisme pemilihan langsung yang dilakukan oleh rakyat sebagai prinsipal

kepada kepala daerah yang menjadi agen (Sutaryo dan Jakawinarna: 2013).

b. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Susanti (2010) mendefinisikan laporan keuangan sebagai salah satu informasi yang secara formal wajib dipublikasikan sebagai sarana pertanggungjawaban manajemen terhadap pengelolaan sumber daya dan sebagai alat informasi bagi pihak diluar manajemen untuk mengetahui kondisi entitas tersebut. Sedangkan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Nomor 1 paragraf 9 yang terdapat di Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan menyatakan bahwa laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya.

Berdasarkan PP RI No. 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah, Sebagai bentuk pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBD, penyusunan laporan keuangan paling tidak memiliki beberapa komponen yaitu:

1) Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintah pusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinya dalam satu periode pelaporan. Selain itu cakupan unsur dalam laporan ini terdiri dari pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan

2) Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Unsur yang dicakup oleh neraca terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas dana.

3) Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas menyajikan informasi kas yang berhubungan dengan aktivitas operasional, investasi aset non keuangan, pembiayaan, dan transaksi non-anggaran yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pengeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama periode tertentu. Unsur yang dicakup dalam Laporan Arus Kas ini terdiri dari penerimaan dan pengeluaran kas.

4) Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan meliputi penjelasan atau rincian dari angka yang tertera dalam Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, dan Laporan Arus Kas. Selain itu, juga mencakup informasi tentang kebijakan akuntansi yang dipergunakan oleh entitas pelaporan dan informasi lain yang diharuskan dan dianjurkan untuk diungkapkan di dalam Standar Akuntansi Pemerintahan untuk menghasilkan penyajian laporan keuangan secara wajar.

Laporan keuangan yang baik tentunya tidak akan meninggalkan standar kualitatif yang telah ditentukan agar kebermanfaatannya dapat dirasakan dengan baik. Beberapa persyaratan yang diperlukan dalam laporan keuangan yakni adalah a) relevan, dimana aspek pendukung agar laporan keuangan relevan diantaranya adalah tepat waktu dan lengkap; b) andal, yakni dengan menyajikan laporan keuangan secara jujur, dapat diuji dan netral; c) dapat dibandingkan dan; d) dapat dipahami.

c. Audit

Menurut Mulyadi (2002) audit adalah proses yang sistematis untuk mendapatkan dan mencari bukti secara objektif yang berhubungan dengan tindakan dan kejadian ekonomi untuk

menentukan tingkat kesesuaian tersebut dengan kriteria yang telah ditentukan kemudian menyampaikan hasilnya kepada para pemakai yang berkepentingan. Sedangkan menurut Undang-undang No 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan atas Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Audit adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Audit atas pertanggungjawaban keuangan negara oleh pemerintah di Indonesia akan dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dimana BPK akan memberikan opini mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang dibuat. Terdapat empat jenis opini yang melambangkan kewajaran laporan keuangan tersebut yaitu Wajar Tanpa Pengecualian, Wajar Dengan Pengecualian, Tidak Wajar, dan pernyataan Tidak Memberikan Pendapat.

d. Audit Delay

Menurut Mujiyanto (2011) *audit delay* adalah rentang waktu antara tanggal penutupan tahunan buku hingga tanggal dikeluarkannya opini audit dalam laporan audit. Knechel dan Payne (dalam Itsniawan dan Suranta, 2015) membagi audit report

lag/ audit delay kedalam tiga komponen yaitu sceduling lag, fieldwork lag, dan reporting lag. Sceduling lag merupakan selisih waktu antara tanggal neraca dengan dimulainya pekerjaan lapangan auditor. Dalam hal ini, manajemen dapat menjadi salah satu penyebab keterlambatan pelaporan laporan keuangan. Fieldwork lag merupakan selisih waktu antara dimulainya pekerjaan lapangan dan saat penyelesaiannya. Sedangkan reporting lag merupakan selisih waktu antara saat penyelesaian pekerjaan lapangan dengan tanggal laporan auditor. Fieldwork lag dan reporting lag menunjukkan bahwa auditor juga memiliki peranan dalam penyampaian laporan keuangan yang tepat waktu. Hal ini berarti jika hasil audit semakin lama, maka hasil laporan keuangan yang sudah diaudit akan cenderung lambat.

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) No. 13 Tahun 2006 dan UU No. 15 Tahun 2004, kepala daerah wajib menyampaikan LKPD kepada BPK untuk dilakukan pemeriksaan paling lambat tiga bulan setelah tahun anggaran berakhir dan waktu yang dibutuhkan BPK untuk menyelesaikan pemeriksaan LKPD paling lambat dua bulan setelah tahun anggaran berakhir. Sehingga waktu maksimum yang dibutuhkan untuk menghasilkan laporan audit adalah lima bulan sejak tahun anggaran berakhir berarti LKPD yang di selesaikan oleh BPK pada semester II (Juni sampai dengan Desember)

merupakan laporan yang mengalami *delay* (Lase dan Sutaryo, 2014).

e. Ukuran Pemerintah Daerah

Ukuran suatu entitas dapat di nilai dari berbagai macam segi. Suatu ukuran entitas yang besar dapat mencerminkan besarnya informasi yang terkandung di dalamnya yang dapat menjadi alasan untuk manajemen mengetahui pentingnya informasi tersebut bagi pihak internal dan eksternal entitas tersebut (Almilia dan Setiady, 2006). Selain itu, ukuran entitas yang besar dapat dilihat diantaranya dari total aset dan pendapatan yang di dapat oleh entitas tersebut. Semakin besar total pendapatan yang diraih perusahaan dapat menunjukkan banyaknya jumlah transaksi dan total perputaran uang yang terjadi (Hilmi dan Ali, 2008).

Faktor-faktor mengenai ukuran perusahaan tersebut, dapat di hubungkan dengan instansi pemerintah. Selain juga dapat dilihat dari total asetnya, ukuran pemerintah dapat dilihat pula dari jumlah APBD. Semakin besar APBD dapat diasumsikan semakin besar pula ukuran pemerintahan tersebut. Ukuran kota yang besar akan menyebabkan terjadinya audit delay, karena semakin besar suatu kota, jumlah transaksi keuangan yang terjadi semakin besar pula (Payne dan Jensen, 2002).

f. Kemandirian Daerah

Keuangan daerah sebagai bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah atas dana dan kekayaan lainnya dapat digunakan sebagai salah satu indikator kemampuan daerah dalam mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri. Menurut UU No. 5 tahun 1974 pasal 55 terdapat beberapa komponen sumber pendapatan daerah yang dapat digunakan untuk menjalankan aktivitas pembangunan daerahnya yaitu:

- 1) Pendapatan asli daerah sendiri, yang terdiri dari hasil pajak Daerah, hasil retribusi Daerah, hasil perusahaan Daerah, dan lain-lain hasil usaha Daerah yang sah.
- 2) Pendapatan berasal dari pemberian Pemerintah yang terdiri dari sumbangan dari Pemerintah dan sumbangan-sumbangan lain yang diatur dengan peraturan perundang-undangan.
- 3) Lain-lain pendapatan daerah yang sah

Ketergantungan pada pendapatan yang berasal dari Pemerintah pusat yang merupakan salah satu komponen sumber dana tersebut haruslah seminimal mungkin, sehingga pemerintah daerah sebisa mungkin akan menggunakan Pendapatan Asli daerah (PAD) sebagai sumber dana terbesar. Hal ini dikarenakan ketergantungan pada dana pemerintahan tersebut dapat menjadi salah satu

ciri kemandirian daerah (Nataluddin dalam Rizkiano, 2011).

g. Temuan Audit

Undang-Undang No.15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menjelaskan pada pasal 1 bahwa pemeriksaa proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. BPK selaku pemeriksa laporan keuangan dalam pemerintah akan amendapatkan hasil pemeriksaan berupa opini, temuan, kesimpulan atau dalam bentuk rekomendasi.

Temuan audit adalah penyimpangan-penyimpangan yang muncul akibat dilakukannya pemeriksaan atas standar dan atau peraturan yang terkait dengan pengelolaan keuangan saat pemberian opini audit. Temuan audit yang di temui oleh BPKRI terdiri dari: (1) kerugian daerah; (2) potensi kerugian daerah; (3) kekurangan penerimaan; (4) administrasi; (5) ketidakhematan; (6) ketidakefisienan; dan (7) ketidakefektifan (De angelo dalam Setyaningrum, 2012).

h. Opini Audit

Opini audit merupakan suatu pendapat yang dikeluarkan

oleh auditor atas kewajaran laporan keuangan audit. Terdapat lima tipe laporan audit yang diterbitkan oleh auditor (Mulyadi, 2001):

1) Pendapat Wajar tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Pendapat wajar tanpa pengecualian diberikan oleh auditor jika tidak terdapat pengecualian yang signifikan mengenai kewajaran, penerapan, dan konsistensi prinsip akuntansi berterima umum dalam penyusunan laporan keuangan serta pengungkapan memadai dalam laporan keuangan. Kata wajar ini memiliki makna bahwa laporan keuangan telah bebas dari keragu-raguan dan ketidakjujuran serta informasi di dalamnya telah lengkap.

2) Pendapat Wajar tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelasan (*Unqualified Opinion Report with Explanatory Language*)

Pendapat ini diberikan jika terdapat keadaan lain yang perlu di jelaskan dalam sebuah paragraf penjelasan, namun laporan keuangan tersebut tetap menyajikan secara wajar.

3) Pendapat Wajar dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Auditor akan memberikan pendapat wajar dengan pengecualian apabila menemui keadaan seperti lingkup

audit yang dibatasi oleh klien, auditor tidak dapat melaksanakan prosedur audit penting atau tidak dapat memperoleh informasi penting karena kondisi-kondisi yang berada diluar kekuasaan klien maupun auditor, laporan keuangan tidak disusun dengan prinsip akuntansi yang berterima umum dan prinsip tersebut tidak digunakan secara konsisten.

4) Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Pendapat tidak wajar ini akan diberikan ketika laporan keuangan klien tidak disusun berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum sehingga tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas perusahaan klien.

5) Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer of Opinion*)

Kondisi ini terjadi ketika auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan. Kondisi ini terjadi ketika ada pembatasan yang luar biasa sifatnya terhadap lingkungan audit atau auditor tidak independen dalam hubungannya dengan kliennya.

2. Penelitian Terdahulu dan Penurunan Hipotesis

a. Ukuran Pemerintah Daerah

Penelitian Aziz dkk (2014) menunjukkan bahwa ukuran berpengaruh negatif terhadap *audit report lag*. Hal ini terjadi dikarenakan pemerintah daerah yang lebih besar akan mendapat tekanan publik yang lebih besar untuk menyampaikan laporan keuangan secara tepat waktu. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Dyer dan Mc Hugh (dalam Hilmi dan Ali, 2008) pada perusahaan. Perusahaan yang memiliki sumber daya yang besar dan sistem pengendalian internal yang kuat membuat perusahaan cenderung tepat waktu mempublikasikan laporan keuangannya.

Berbeda dengan hasil penelitian diatas, Penelitian yang dilakukan oleh Istniawan dan Suranta (2015) menunjukkan bahwa ukuran pemerintahan berpengaruh negatif terhadap *audit delay* tidak berpengaruh signifikan. Selain itu penelitian yang dilakukan oleh Payne dan Jensen (2002) menunjukkan bahwa ukuran kota yang besar akan cenderung mengalami *audit delay* karena meningkatnya jumlah transaksi keuangan pada kota tersebut. Maka ukuran pemerintah yang besar akan semakin meningkatkan jumlah transaksi yang terjadi pada pemerintahan tersebut, sehingga kemungkinan terjadinya *audit delay* cenderung besar.

H1: Ukuran pemerintah berpengaruh positif terhadap *audit delay*.

b. Tingkat Kemandirian Daerah

Menurut Nataluddin (dalam Rizkiano, 2011), daerah yang memiliki tingkat kemandirian rendah cenderung memiliki kemampuan keuangan yang rendah dan akan berdampak pada kemampuan keuangan daerah yang terbatas sehingga kemampuan pengelolaan keuangan juga terbatas. Hal ini pada akhirnya akan berdampak pada kemampuan daerah dalam melaksanakan pelaporan keuangan secara tepat waktu untuk meminimalisasi *audit delay*. Selain itu, suatu daerah memiliki ciri utama untuk menunjukkan kemampuannya melaksanakan otonomi daerah yaitu:

- 1) Kemampuan keuangan daerah, dimana suatu daerah harus memiliki kemampuan untuk menggali sumber-sumber keuangan, mengelola dan menggunakan keuangan sendiri yang cukup memadai untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahannya.
- 2) Ketergantungan kepada bantuan pusat harus seminimal mungkin agar Pendapatan Asli Daerah (PAD) harus menjadi bagian sumber keuangan terbesar, sehingga peran pemerintah daerah lebih besar.

Cohen dan Leventis (2013) menyatakan bahwa tingkat ketergantungan pemerintah daerah terhadap bantuan pemerintah pusat tidak berpengaruh terhadap *audit delay*. Sedangkan

penelitian yang dilakukan oleh Fachrurozi (2014) dimana objek penelitian yang digunakan adalah pemerintah daerah dengan tahun anggaran 2011 menunjukkan bahwa tingkat kemandirian pemerintah daerah berpengaruh terhadap audit delay. Sehingga semakin baik tingkat kemandirian pemerintah akan semakin mengurangi terjadinya audit delay. Berdasarkan hal tersebut, hipotesis yang akan diuji adalah:

H2: Tingkat kemandirian pemerintah daerah berpengaruh negatif terhadap audit *delay*.

c. Temuan Audit

Penelitian Cohen dan Leventis (2013) menyebutkan banyaknya temuan audit berpengaruh positif terhadap *audit delay*. Banyaknya temuan audit dalam pemerintah daerah akan menambah waktu dalam pelaksanaan audit yang dilakukan oleh BPK selaku auditor sektor publik dan dapat menambah waktu dalam memberikan tanggapan atas temuan tersebut.

Penelitian yang dilakukan Bernstein dalam Mustikarini dan Fitriyasi (2012) menyimpulkan adanya hubungan antara pengukuran kinerja Pemda dan sistem pengawasan, termasuk audit kinerja dan evaluasi program. Semakin banyak pelanggaran yang dilakukan oleh Pemda menggambarkan semakin buruknya kinerja Pemda tersebut. Selain itu penelitian menurut Lys dan Watts dalam Aziz dkk. (2014), banyaknya temuan audit akan

membuat auditor melakukan prosedur audit tambahan dan memperdalam temuan tersebut sehingga waktu yang dibutuhkan akan semakin panjang. Sehingga semakin banyak temuan audit yang didapat, maka semakin besar pula peluang terjadinya audit delay. Berdasarkan hal tersebut, hipotesis yang akan diuji:

H3: Jumlah temuan audit berpengaruh positif terhadap audit *delay*.

d. Opini Audit

Opini audit yang dikeluarkan oleh BPK dapat menjadi tolak ukur akuntabilitas suatu pemerintahan terkait kenaikan dan penurunan kepercayaan terhadap instansi pemerintah. Jenis-jenis opini auditor yang dikeluarkan dapat beragam, dimana jenis opini tersebut dapat mempengaruhi terjadinya *audit delay* (Carslaw dan Kaplan, 1991).

Penelitian yang dilakukan Carslaw dan Kaplan (1991) menghasilkan bahwa opini audit *Qualified Opinion* menyebabkan peluang terjadinya *audit delay* semakin besar. Hal ini terjadi karena proses pemberian opini audit melibatkan konsultasi dengan partner audit yang lebih senior atau staf teknik dan perluasan ruang lingkup. Selain itu hasil penelitian yang dilakukan oleh Subekti dan Widiyanti (2004) dan Utami (2006) menunjukkan bahwa opini audit berpengaruh terhadap *audit delay*. Sedangkan penelitian yang dilakukan Whittered (1980) dan

Payne dan Jensen (2000) menghasilkan bahwa opini wajar dengan pengecualian berpengaruh positif terhadap *audit delay*. Sehingga dari beberapa penelitian yang ada menunjukkan bahwa opini audit yang dikeluarkan oleh BPK dapat mempengaruhi terjadinya *audit delay*.

H4: Opini audit berpengaruh positif terhadap *audit delay*.

e. Jumlah Entitas Akuntansi

Entitas akuntansi menurut PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakannya. Laporan keuangan yang disajikan nantinya akan digabungkan pada entitas pelaporan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang berkewajiban menyajikan laporan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan. Salah satu bentuk entitas pelaporan keuangan yaitu Pemerintah Kabupaten/Kota dengan entitas akuntansi Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD).

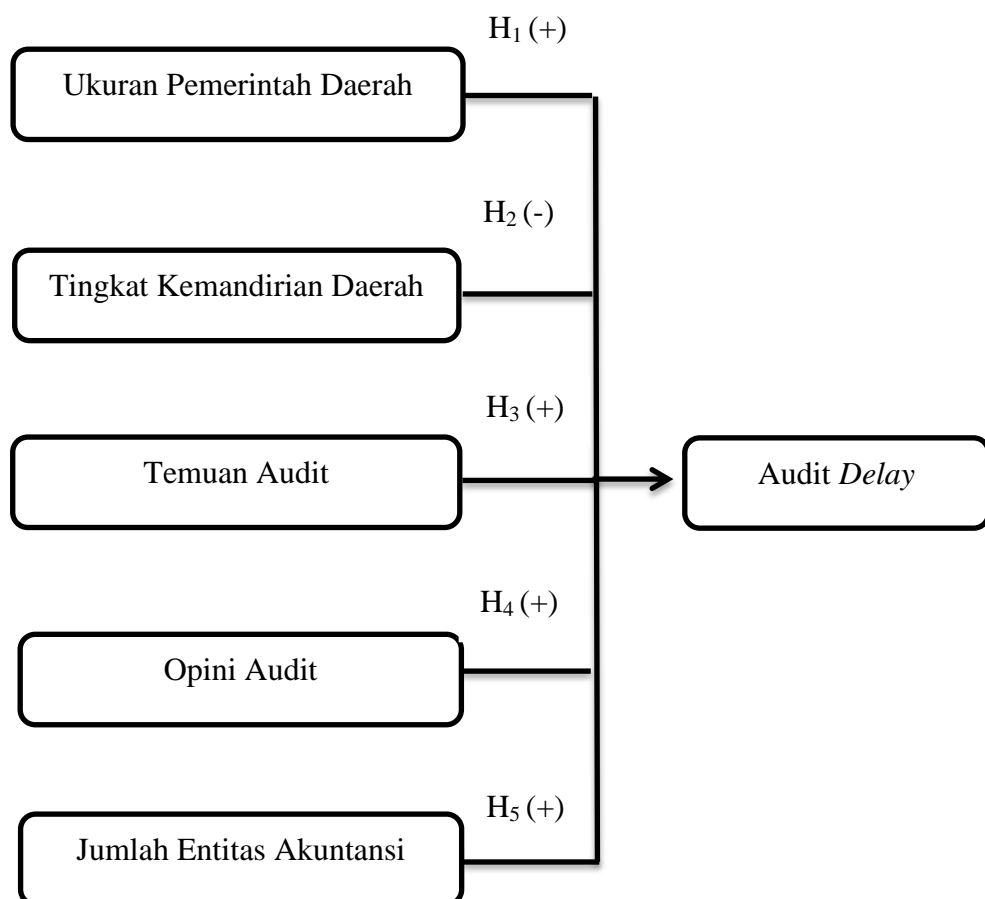
Suhardjanto,dkk (2010) menyatakan bahwa semakin banyak unit kerja SKPD pada suatu pemerintah daerah, semakin banyak pula informasi yang harus diungkapkan. Sehingga tekanan untuk mengungkapkan laporan keuangan akan semakin besar. Namun hasil penelitian yang dilakukan Suhardjanto dan

Yulianingtyas (2011) menunjukkan bahwa semakin banyak jumlah SKPD, menyebabkan proses koordinasi antar SKPD menjadi semakin rumit dan pengontrolan kepatuhan pengungkapan wajib akuntansi menjadi lebih sulit. Selain itu, banyaknya jumlah SKPD akan berakibat semakin bertambahnya waktu yang harus ditempuh dalam melakukan proses penggabungan dan penyampaian laporan keuangan gabungan. Hasil penelitian tersebut didukung oleh penelitian Adhayanti (2014) yang menunjukkan bahwa jumlah entitas akuntansi berpengaruh positif terhadap audit delay, karena semakin banyak entitas akuntansi maka auditor akan membutuhkan waktu yang lebih banyak dalam proses audit.

H5: Jumlah entitas akuntansi berpengaruh positif terhadap audit *delay*.

B. Model Penelitian

Penelitian ini menggunakan enam variabel, yaitu lima variabel independen yang terdiri dari ukuran pemerintah daerah, tingkat kemandirian daerah, jumlah temuan audit, opini audit dan jumlah entitas akuntansi. Sedangkan satu variabel dependen yaitu *audit delay*. Berikut ini adalah kerangka pemikiran yang digunakan dalam penelitian.



Gambar 2.1: Model Penelitian