

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Gambaran Umum Obyek Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Pemerintah Kabupaten dan Kota yang ada di Daerah Istimewa Yogyakarta dan di Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) Perwakilan Yogyakarta. Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan kuesioner kepada responden.

Tabel 4.1

Jumlah Kuesioner

No	Nama Instansi	Kuesioner disebar	Kuesioner kembali
1	BPK RI Perwakilan Yogyakarta	35	30
2	DPPKAD Bantul	10	10
3	DPKAD Sleman	16	15
4	DPPKA Kulon Progo	10	10
5	DPPKAD Gunung Kidul	9	9
6	DPDPK Kota Yogyakarta	15	14
7	DPRD Bantul	26	4
8	DPRD Sleman	10	10
9	DPRD Kulon Progo	20	3
10	DPRD Gunung Kidul	25	25
11	DPRD Kota Yogyakarta	31	18
Total		207	148
Kuesioner yang bisa diolah			124
Tingkat Pengembalian			71,50%

Sumber : Data primer diolah, 2016

Dari tabel 4.1 bisa dilihat bahwa dari kuesioner yang disebar sebanyak 207 kuesioner kepada responden yang ada di Pemerintah Kabupaten dan Kota Yogyakarta yang kembali adalah sebanyak 148 kuesioner atau dengan tingkat pengembalian sebesar 71,50% dan kuesioner yang diisi lengkap dan bisa diolah adalah sebanyak 124 kuesioner.

B. Analisis Karakteristik Responden

Karakteristik responden yang diamati dalam penelitian ini meliputi usia, jenis kelamin, dan pangkat/ jabatan. Hasil distribusi frekuensi dari karakteristik responden disajikan sebagai berikut.

1. Usia Responden

Berikut ini merupakan tabel jumlah perbandingan responden berdasarkan usia responden.

Tabel 4.2
Responden Berdasarkan Usia

Usia	Frekuensi	Persentase
< 25 tahun	2	1,61%
26 tahun s/d 30 tahun	11	8,87%
31 tahun s/d 35 tahun	21	16,94%
36 tahun s/d 40 tahun	41	33,06%
> 40 tahun	49	39,52%
Total	124	100%

Sumber : Data primer diolah, 2016

Berdasarkan tabel diatas dapat diketahui bahwa responden yang berusia <25 tahun sebanyak 2 orang dengan persentase 1,61%, responden yang berusia antara 25-30 tahun sebanyak 11 orang dengan persentase 8,87%, responden yang berusia antara 31-35 tahun sebanyak 21 orang dengan

persentase 16,94%, responden yang berusia antara 36-40 tahun sebanyak 41 orang dengan persentase 33,06% dan yang berusia >40 tahun sebanyak 49 orang dengan persentase 39,52%.

2. Jenis Kelamin Responden

Berikut ini merupakan tabel jumlah perbandingan responden berdasarkan jenis kelamin responden.

Tabel 4.3
Responden Berdasarkan Jenis Kelamin

Jenis Kelamin	Frekuensi	Persentase
Laki-laki	78	62,90%
Perempuan	46	37,10%
Total	124	100%

Sumber : Data primer diolah, 2016

Berdasarkan tabel tersebut dapat diketahui bahwa dari total 124 responden, terdiri dari responden yang berjenis kelamin laki-laki sebanyak 78 orang dengan persentase 62,90% dan responden yang berjenis kelamin perempuan sebanyak 46 orang dengan persentase 37,10%, namun perbandingan jumlah responden tersebut tidak memengaruhi hasil penelitian karena data tersebut tidak digunakan untuk perhitungan dalam penelitian.

3. Pangkat/ Jabatan Responden

Berikut ini merupakan tabel jumlah perbandingan responden berdasarkan pangkat/ jabatan responden.

Tabel 4.4
Responden Berdasarkan Pangkat/ Jabatan

Pangkat/ Jabatan	Frekuensi	Persentase
Auditor	29	23,39%
Badan Anggaran (Banggar)	39	31,45%
Komisi B	20	16,13%
Staf Akuntansi/ Kabid Akuntansi/ Kasubag	36	29,03%
Total	124	100%

Sumber : Data primer diolah, 2016

Berdasarkan tabel tersebut dapat diketahui bahwa dari total 124 responden, terdiri dari responden dengan jabatan sebagai auditor sebanyak 29 orang dengan persentase 23,39%, responden dengan jabatan sebagai badan anggaran sebanyak 39 orang dengan persentase 31,45%, responden dengan jabatan sebagai komisi B sebanyak 20 orang dengan persentase 16,13% dan responden dengan jabatan sebagai staf akuntansi sebanyak 36 orang dengan persentase 29,03%.

C. Uji Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif dilakukan dengan menggambarkan atau mendeskripsikan data yang telah diperoleh yang disajikan dalam bentuk tabel, grafik, diagram dan sebagainya untuk dibuat suatu kesimpulan. Analisis statistik deskriptif berguna untuk memberikan gambaran mengenai nilai minimum, maksimum, mean dan standar deviasi dari masing-masing variabel yang diteliti.

Tabel 4.5
Hasil Uji Statistik Deskriptif

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
AU_EXP_GAP	124	24	40	31,07	4,033
PENDIDIKAN	95	2	9	6,92	1,622
PELATIHAN	95	15	28	21,71	2,906
PENGALAMAN	95	2	10	5,74	2,064

Sumber : Data primer diolah, 2016

Statistik deskriptif dari variabel- variabel yang digunakan dalam penelitian ini dapat terlihat di tabel 4.5. Berdasarkan tabel statistik deskriptif tersebut dapat diketahui bahwa terdapat 4 variabel penelitian yakni *Audit Expectation Gap*, pendidikan, pelatihan, dan pengalaman. Pada tabel di atas dapat dilihat bahwa variabel *Audit Expectation Gap* dengan jumlah data sebanyak 124 mempunyai nilai rata- rata 31,07 dengan nilai minimum *Audit Expectation Gap* dari 124 responden yaitu 24 dan nilai maksimum *Audit Expectation Gap* dari 124 responden yaitu 40 serta Std deviation 4,033. Variabel pendidikan dengan jumlah data sebanyak 95 mempunyai nilai rata- rata 6,92 dengan nilai minimum pendidikan dari 95 responden yaitu 2 dan nilai maksimum pendidikan dari 95 responden adalah 9 serta Std deviation 1,622. Variabel pelatihan dengan jumlah data sebanyak 95 mempunyai nilai rata- rata 21,71 dengan nilai minimum pelatihan dari 95 responden yaitu 15 dan nilai maksimum pelatihan dari 95 responden adalah 28 serta Std deviation 2,906. Variabel pengalaman dengan jumlah data sebanyak 95 mempunyai nilai rata- rata 5,74 dengan nilai minimum

pengalaman dari 95 responden yaitu 2 dan nilai maksimum pengalaman dari 95 responden adalah 10 serta Std deviation 2,064.

D. Uji Kualitas Instrumen dan Data

1. Uji Validitas dan Reliabilitas

a. Uji Validitas

Menurut Sugiyono dalam Zahara (2015), suatu hasil penelitian dikatakan valid bila terdapat kesamaan antara data yang terkumpul dengan data yang sesungguhnya terjadi pada obyek yang diteliti. Validitas artinya instrumen yang digunakan mengukur apa yang seharusnya diukur. Hasil uji validitas ditampilkan dalam tabel berikut.

Tabel 4.6
Hasil Uji Validitas

Variabel	Item	r-hitung	Signifikansi	Keterangan
Pendidikan (PEND)	PEND1	0,844	0,000	Valid
	PEND2	0,953	0,000	Valid
Pelatihan (PEL)	PEL1	0,783	0,000	Valid
	PEL2	0,782	0,000	Valid
	PEL3	0,729	0,000	Valid
	PEL4	0,786	0,000	Valid
	PEL5	0,749	0,000	Valid
	PEL6	0,499	0,000	Valid
Pengalaman (PENG)	PENG1	0,883	0,000	Valid
	PENG2	0,874	0,000	Valid
<i>Audit Expectation Gap (AEG)</i>	AEG1	0,741	0,000	Valid
	AEG2	0,604	0,000	Valid
	AEG3	0,604	0,000	Valid
	AEG4	0,561	0,000	Valid
	AEG5	0,571	0,000	Valid
	AEG6	0,742	0,000	Valid
	AEG7	0,716	0,000	Valid
	AEG8	0,413	0,000	Valid

Sumber : Data primer diolah, 2016

Berdasarkan tabel 4.6 mengenai pengujian validitas, menunjukkan bahwa semua instrumen pertanyaan pada tiap variabel memiliki nilai *Pearson Correlation* $\geq 0,25$, karena seluruh item memiliki skor total lebih besar dari 0,25, maka seluruh item dikatakan valid.

b. Uji Reliabilitas

Untuk mengukur reliabilitas dilakukan uji statistik *Cronbach's Alpha*. Sekaran (dalam Nazaruddin dan Basuki, 2015) menyatakan bahwa suatu instrumen penelitian memiliki reliabilitas yang memadai jika koefisien *Cronbach's Alpha* lebih besar atau sama dengan 0,70. Hasil uji reliabilitas disajikan dalam tabel 4.7 berikut ini.

Tabel 4.7
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	Keterangan
Pendidikan	0,709	Reliabel
Pelatihan	0,779	Reliabel
Pengalaman	0,704	Reliabel
<i>Audit Expectation Gap</i>	0,755	Reliabel

Sumber : Data primer diolah, 2016

Berdasarkan hasil pada tabel 4.7 di atas, nilai *Cronbach's Alpha* untuk semua variabel lebih besar dari 0,70 sehingga dapat disimpulkan bahwa semua variabel dalam penelitian ini adalah reliabel yang artinya item pernyataan/ pertanyaan dalam kuesioner adalah konsisten apabila dilakukan pada subyek yang sama.

2. Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Pengujian ini dimaksudkan untuk mengetahui apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual mempunyai distribusi normal. Setelah dilakukan pengujian didapat hasil sebagai berikut.

Tabel 4.8
Hasil Uji Normalitas

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Statistic	df	Sig.
Unstandardized Residual	,089	88	,081

Sumber : Data primer diolah, 2016

Dari hasil pengujian normalitas sesudah menghilangkan *outlier* dengan uji *Kolmogorov-Smirnov* sebagaimana yang tersaji pada tabel 4.8, memperlihatkan besarnya signifikansi sebesar 0,081 berada di atas 0,05 atau 5%. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa data seluruh variabel menyebar normal dan dapat dilakukan analisis lebih lanjut dengan menggunakan statistika parametrik.

b. Uji Multikolinearitas

Uji Multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah di dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel bebas. Adanya gejala multikolinearitas dapat dilihat dari *tolerance value* atau nilai *Variance Inflation Factor* (VIF). Hasil yang didapat dari uji multikolinearitas disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 4.9
Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel	Tolerance	VIF	Keterangan
Pendidikan	0,964	1,037	Tidak terdapat multikolinearitas
Pelatihan	0,996	1,004	Tidak terdapat multikolinearitas
Pengalaman	0,961	1.041	Tidak terdapat multikolinearitas

Sumber : Data primer diolah, 2016

Dari hasil pengujian multikolinearitas dari tabel di atas dapat dilihat seluruh variabel memiliki nilai VIF < 10 dan nilai tolerance $> 0,10$ yang berarti tidak terdapat korelasi antar variabel bebasnya, sehingga dapat disimpulkan bahwa asumsi model tersebut tidak mengandung multikolinearitas.

c. Uji Heteroskedastisitas

Uji Heteroskedastisitas dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual suatu pengamatan ke pengamatan yang lain. Hasil uji heteroskedastisitas disajikan pada tabel di bawah ini.

Tabel 4.10
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Sig.	Kesimpulan
Pendidikan	0,752	Homoskedastisitas
Pelatihan	0,118	Homoskedastisitas
Pengalaman	0,462	Homoskedastisitas

Sumber : Data primer diolah, 2016

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa variabel- variabel yang diolah tidak mengandung heteroskedastisitas karena nilai sig dari masing-masing variabel $> 0,05$.

E. Hasil Penelitian (Uji Hipotesis)

1. Uji Koefisien Determinasi (*Adjusted R²*)

Uji koefisien determinasi merupakan uji model. Koefisien determinasi (*Adjusted R²*) mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen.

Tabel 4.11
Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model Summary ^b			
Model	R	R Square	Adjusted R Square
1	,442 ^a	,196	,167
a. Predictors: (Constant), PENGALAMAN, PELATIHAN, PENDIDIKAN			
b. Dependent Variable: AU_EXP_GAP			

Sumber : Data primer diolah, 2016

Dari tabel 4.11 di atas bisa dilihat bahwa nilai *Adjusted R²* sebesar 0,167 atau sebesar 16,70% yang artinya variabel independen pendidikan, pelatihan dan pengalaman mempengaruhi variabel dependen *Audit Expectation Gap* sebesar 16,70% dan sisanya yaitu sebesar 83,30% dijelaskan oleh variabel di luar model.

2. Uji Nilai F

Uji nilai F bertujuan untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen secara simultan. Pengujian ini dilakukan dengan menggunakan nilai signifikansi. Jika nilai $\text{sig} < \alpha$ (alpha), maka terdapat pengaruh secara bersama-sama variabel independen terhadap variabel dependen. Pengujian ini menggunakan *significance level* 0,05 ($\alpha = 5\%$).

Tabel 4.12
Hasil Uji Nilai F

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	138,979	3	46,326	6,810	,000 ^b
	Residual	571,466	84	6,803		
	Total	710,444	87			
a. Dependent Variable: AU_EXP_GAP						
b. Predictors: (Constant), PENGALAMAN, PELATIHAN, PENDIDIKAN						

Sumber : Data primer diolah, 2016

Dari tabel 4.12 di atas bisa dilihat bahwa nilai Sig sebesar $0,000 < 0,05$ yang artinya terdapat pengaruh secara bersama-sama variabel independen terhadap variabel dependen.

3. Uji Nilai t

Berdasarkan kriteria untuk uji hipotesis maka dapat disimpulkan sebagai berikut. Hasil uji hipotesis bisa dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel 4.13
Hasil Penelitian (Uji Nilai t)

Hipotesis	Sig	B	Kesimpulan
H1 : Pendidikan berpengaruh negatif terhadap <i>audit expectation gap</i> .	0,475	-0,123	Ditolak
H2 : Pelatihan berpengaruh negatif terhadap <i>audit expectation gap</i> .	0,000	0,412	Ditolak
H3 : Pengalaman berpengaruh negatif terhadap <i>audit expectation gap</i> .	0,359	0,125	Ditolak

Sumber : Data primer diolah, 2016

1. Pengujian Hipotesis 1

Hasil pengujian H1 menyatakan bahwa pendidikan tidak berpengaruh terhadap *Audit Expectation Gap*. Hal ini dapat dilihat dari tabel 4.13 bahwa nilai koefisien β sebesar -0,123 dengan nilai sig sebesar 0,475 lebih besar dari alpha 0,05 yang berarti tidak signifikan. Dapat disimpulkan bahwa pendidikan tidak berpengaruh terhadap *Audit Expectation Gap*. Dengan demikian hipotesis 1 ditolak.

2. Pengujian Hipotesis 2

Hasil pengujian H2 menyatakan bahwa pelatihan mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap *Audit Expectation Gap*. Hal ini dapat dilihat dari tabel 4.13 bahwa nilai koefisien β sebesar 0,412 dengan nilai sig sebesar 0,000 lebih kecil dari alpha 0,05 yang berarti signifikan. Dapat disimpulkan bahwa pelatihan berpengaruh positif terhadap *Audit Expectation Gap* secara signifikan. Dengan demikian hipotesis 2 ditolak.

3. Pengujian Hipotesis 3

Hasil pengujian H3 menyatakan bahwa pengalaman tidak berpengaruh terhadap *Audit Expectation Gap*. Hal ini dapat dilihat dari tabel 4.13 bahwa nilai koefisien β sebesar 0,125 dengan nilai sig sebesar 0,359 lebih besar dari alpha 0,05. Dapat disimpulkan bahwa pengalaman tidak berpengaruh terhadap *Audit Expectation Gap*. Dengan demikian hipotesis 3 ditolak.

F. Pembahasan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui faktor-faktor yang memengaruhi *Audit Expectation Gap* pada organisasi sektor publik. Hasil yang berpengaruh signifikan terhadap *Audit Expectation Gap* adalah variabel pelatihan sedangkan variabel pendidikan dan pengalaman tidak berpengaruh terhadap *Audit Expectation Gap*.

1. Pengaruh Pendidikan (PEND) terhadap *Audit Expectation Gap* (AEG)

Berdasarkan hasil uji hipotesis pertama menunjukkan bahwa variabel pendidikan tidak berpengaruh terhadap *audit expectation gap*. Hal ini berarti semakin tinggi tingkat pendidikan seseorang, tidak mempengaruhi cara individu tersebut untuk mempersepsikan sesuatu yang dalam hal ini adalah tanggung jawab auditor Badan Pemeriksa Keuangan dan keandalan dari laporan keuangan auditan. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Monroe dan Woodliff (1993) yang menyatakan bahwa pendidikan memiliki dampak terhadap kepercayaan dari pesan yang disampaikan oleh laporan audit. Dalam studi tersebut menggunakan penelitian eksperimen terhadap kelompok mahasiswa akuntansi sebelum dan sesudah mendapatkan mata kuliah auditing pada awal dan akhir semester, yang kemudian ditemukan bahwa pendidikan auditing secara signifikan mempengaruhi kepercayaan mahasiswa dan itu merupakan sebuah *expectation gap*.

Hasil penelitian ini juga berbeda dengan hasil dari penelitian Saifullah (2003) yang menyatakan bahwa pendidikan auditing berpengaruh terhadap *audit expectation gap*. Terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa akuntansi sebelum dan sesudah mendapatkan mata kuliah audit. Pendidikan auditing bisa menjadi alternatif untuk mengurangi *audit expectation gap*.

Pendidikan yang tidak berpengaruh terhadap *audit expectation gap* artinya, baik pengguna laporan keuangan itu memiliki latarbelakang pendidikan akuntansi maupun tidak memiliki latarbelakang pendidikan akuntansi tidak mempengaruhi cara mereka mempersepsikan tanggungjawab auditor pemerintah dan keandalan laporan keuangan auditan. Hal ini bisa disebabkan karena ruang lingkup pekerjaan mereka yang tidak jauh berbeda sehingga, pemahaman dan pengetahuan terhadap tanggungjawab auditor dan keandalan laporan keuangan audit pemerintah mereka peroleh dari ruang lingkup pekerjaan mereka bukan dari pendidikan mereka.

2. Pengaruh Pelatihan (PEL) terhadap *Audit Expectation Gap (AEG)*

Berdasarkan hasil uji hipotesis kedua menunjukkan bahwa variabel pelatihan berpengaruh positif signifikan terhadap *audit expectation gap*, yang artinya semakin banyak pelatihan yang didapat oleh pengguna mengenai keuangan maka, akan meningkatkan *audit expectation gap* dari dimensi tanggungjawab auditor dan keandalan laporan audit.

Hal ini tidak sesuai dengan hasil penelitian Koh dan Woo dalam Setyorini (2010) yang menyatakan bahwa pengetahuan dari pengguna

laporan keuangan mempengaruhi besarnya *expectation gap*. Pengetahuan yang dimaksud dalam penelitian Koh dan Woo adalah pengetahuan audit.

Pengetahuan didapat dari pelatihan yang diikuti, dalam penelitian ini pelatihan yang diikuti oleh pengguna adalah pelatihan terkait keuangan. Sehingga dengan adanya pelatihan tersebut justru meningkatkan *audit expectation gap* karena pelatihan keuangan tidak ditujukan secara khusus untuk menjelaskan keandalan dari laporan audit ataupun tanggung jawab dari auditor BPK. Hal ini juga bisa disebabkan karena adanya perilaku meniru dari organisasi itu sendiri sebagai bentuk penyesuaian diri dengan organisasi lainnya, sehingga individu mungkin mengikuti pelatihan hanya untuk memenuhi tugas dari atasan tetapi tidak memahami maksud dari pelatihan yang diberikan. DiMaggio dan Powell (1983) menyatakan bahwa struktur dan proses organisasi cenderung menjadi seragam (*isomorphic*) dengan norma-norma yang diterima untuk jenis organisasi tertentu. Hal ini berakibat pada munculnya perilaku organisasi untuk melegitimasi cara-cara tertentu dalam hal pengorganisasian (Sofyani dan Akbar 2013).

DiMaggio dan Powell (1983) mengidentifikasi tiga mekanisme untuk perubahan *institutional isomorphic* (bagaimana organisasi menyesuaikan diri). Pertama, isomorfisma koersif (*coercive*), isomorfisma mimetik atau meniru-niru (*mimetic*), dan isomorfisma normatif (*normative*) yang biasanya berhubungan dengan profesionalisasi. Berdasarkan mekanisme isomorfisma mimetik atau meniru-niru, pelatihan keuangan yang diberikan mungkin saja hanya untuk memenuhi rutinitas dan agenda tahunan atau hanya untuk alasan

agar sama dengan organisasi lainnya yaitu memberikan pelatihan untuk karyawan sehingga pelatihan yang diberikan tidak memberikan tambahan pengetahuan karena karyawan hanya sebatas mengikuti pelatihan dan mungkin juga karena alasan tidak disesuaikan dengan kebutuhan pengguna di lapangan.

3. Pengaruh Pengalaman (PENG) terhadap *Audit Expectation Gap* (AEG)

Berdasarkan hasil uji hipotesis ketiga menunjukkan bahwa variabel pengalaman tidak berpengaruh terhadap *audit expectation gap*, yang artinya semakin berpengalaman dan semakin sering pengguna terlibat dalam menggunakan laporan keuangan auditan tidak mengurangi *audit expectation gap* dari dimensi tanggung jawab auditor dan keandalan laporan hasil pemeriksaan. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa persepsi pengguna terhadap tanggung jawab auditor BPK dan keandalan laporan hasil pemeriksaan tidak dipengaruhi oleh seberapa berpengalaman pengguna terlibat dalam penggunaan laporan hasil pemeriksaan. Hal ini tidak mendukung teori persepsi yang menyatakan bahwa salah satu faktor yang mempengaruhi persepsi adalah pengalaman.

Argumentasi yang bisa diajukan terkait pengalaman yang tidak berpengaruh terhadap *audit expectation gap* adalah karena berdasarkan teori persepsi pengalaman memberikan bentuk serta struktur terhadap apa yang dilihat. Dalam hal ini pengguna mungkin memahami bahwa tanggung jawab auditor dan keandalan laporan keuangan auditan sebagaimana yang dipahami

oleh publik selama ini sehingga, hal tersebut justru tidak menurunkan kesenjangan sama sekali karena persepsi mereka sama saja baik untuk pengguna yang sudah berpengalaman maupun belum berpengalaman.

Laporan keuangan auditan tidak menjadi satu-satunya dasar yang digunakan oleh pengguna dalam membuat keputusan. Penggunaan laporan keuangan auditan bagi pemerintah daerah terutama dalam penganggaran juga bisa menjadi penyebab pengalaman pengguna tidak berpengaruh terhadap keandalan laporan keuangan auditan. Pada pelaksanaannya, pemerintah daerah (pemda) dituntut untuk mengesahkan APBD tahun N paling lambat pada 31 desember tahun X-1. Di sisi lain, peraturan juga menyebutkan bahwa pemda harus telah menyerahkan laporan keuangan tahun X-1 untuk diaudit BPK paling lambat pada 31 maret tahun X dan BPK harus telah menerbitkan laporan hasil pemeriksaan paling lambat 31 mei tahun X. Hal ini membuat pemda dalam melakukan pengesahan APBD tahun X tidak menggunakan nilai SiLPA tahun X-1 hasil pemeriksaan BPK. Karena pemda sudah mengesahkan APBD tahun N sehingga tidak lagi melihat nilai SiLPA dari pemeriksaan BPK mungkin pengguna sudah menganggap laporan keuangan auditan bebas dari salah saji material.