



**ANALISA OPINI HASIL AUDIT BPK PADA LAPORAN
KEUANGAN LEMBAGA NEGARA TERHADAP KUALITAS
PENYELENGGARAAN LEMBAGA NEGARA MENGGUNAKAN
CONTENT ANALYSIS
(Studi Kementerian Negara di Indonesia Tahun 2012-2016)**

Yananto Mihadi Putra
yananto.mihadi@mercubuana.ac.id
Universitas Mercu Buana

Abstract

The purpose of this study is to know and analyze the accounts that are excluded, there are problems in the accounts is excluded, and the cause of the problems contained in the accounts are exempt from the examination report on the financial statements of ministries/agencies with the exception of obtaining reasonable opinion. This research uses a qualitative research methodology approach based positivistic philosophy. The data analysis in this research using content analysis with the type of conceptual analysis or collectively, the descriptive content analysis. The results showed that problems in the accounts that are excluded and the associated restrictions on the scope of noncompliance with Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). The cause of the problems contained in the accounts that are excluded is due to the weakness of internal controll and non-compliance with laws and regulations. Internal controll weaknesses include a lack of commitment to competence, leadership is not conducive, the lack of delegation of authority and responsibility for the proper, good working relationships with relevant government agencies have not been optimal, the weakness of the organizational structure, purpose of activity is not supported enough resources, internal control weaknesses the application of the SAI, physical control over assets and records have not been optimal, there is no verification process to the evidence of payment, expenditure, and accountability, which have incomplete information, and recommendations not yet acted upon the findings of the previous year.

Keywords: *audit report; ministry/agency financial statements; qualified opinion; content analysis.*

PENDAHULUAN

Operasi Tangkap Tangan Komisi Pemberantasan Korupsi terkait dugaan jual beli predikat Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) membawa borok audit yang dilakukan Badan

Pemeriksa Keuangan. Dalam catatan Indonesia Corruption Watch, setidaknya ada enam kasus suap melibatkan 23 auditor BPK sejak 2005 hingga 2017. Mereka menerima suap agar berkenan memberi opini WTP terhadap laporan keuangan lembaga-lembaga pemerintah.

Febri Hendri (2017), mengatakan bahwa penangkapan oleh satgas KPK membuka kotak pandora sistem pengawasan yang macet dalam tubuh BPK. Apalagi, katanya, audit laporan keuangan rawan suap bagi para auditor BPK karena banyak kementerian atau lembaga, serta pemerintah kabupaten/ kota plus provinsi, menginginkan predikat WTP.

WTP diburu karena merupakan opini tertinggi dari BPK terhadap laporan keuangan yang memenuhi standar akuntansi pemerintah. Pencapaian opini WTP menjadi sebuah kebanggaan dan prestasi. Sebab, bagi awam, penerima opini WTP dipahami sebagai lembaga yang paling bersih dan berprestasi.

Harus tegas dikatakan bahwa berburu opini WTP sah-sah saja, malah sebuah keharusan agar pengelolaan keuangan negara dilakukan dengan taat asas. Akan tetapi, perburuan itu menyesatkan bila dilakukan dengan cara tak terpuji. Cara tak terpuji itulah yang tersurat dalam operasi tangkap tangan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), (KPK, 2017). Selain WTP, ada juga opini wajar dengan pengecualian, opini tidak memberikan pendapat, dan opini tidak wajar.

Salah satu indikator kualitas laporan keuangan dilihat dari opini auditor eksternal (BPK) atas penyajian laporan keuangan pemerintah, yang terdiri dari Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP), Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL), dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Opini BPK secara bertingkat terdiri dari: Tidak Wajar (TW), Tidak Memberikan Pendapat (TMP), Wajar dengan Pengecualian (WDP), dan yang terbaik adalah Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Menurut Ketua BPK, Moermahadi Soerja Djanegara, pertanggungjawaban pelaksanaan APBN tahun 2016 di tingkat kementerian negara/ lembaga mengalami peningkatan kualitas yang signifikan. Opini WTP merupakan pertama kali diperoleh pemerintah sejak 12 tahun lalu. Hal tersebut didasarkan pada hasil pemeriksaan atas 87 Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga (LKKL) dan satu Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara. Dimana, sebanyak 74 LKKL-LK BUN (84%) memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan sebanyak 8 LKKL (9%) memperoleh opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) diberikan pada Kementerian Pertahanan, Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan, Kementerian Perempuan dan Perlindungan Anak, BKKBN, KPU, Badan Informasi Geospasial, Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah, dan Lembaga Penyiaran Publik RRI. Sedangkan yang memperoleh opini Tidak Menyatakan Pendapat sebanyak 6 LKKL (7%) itu diberikan kepada Kementerian Kelautan dan Perikanan, Komisi Nasional Hak Asasi Manusia, Kementerian Pemuda dan Olahraga, Lembaga Penyiaran Publik TVRI, Bakamla, dan Badan Ekonomi Kreatif (Liputan 6).

Fenomena kualitas Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga (LKKL) di Indonesia dari tahun 2012-2016, ditunjukkan pada tabel berikut:

Tabel 1. Perkembangan Opini LKKL Tahun 2012-2016

LKKL	Opini								Jumlah
	WTP	%	WDP	%	TMP	%	TW	%	
Tahun 2012	62	71%	22	25%	3	3%	0	0	87
Tahun 2013	65	75%	19	22%	3	3%	0	0	87
Tahun 2014	62	71%	18	21%	7	8%	0	0	87
Tahun 2015	56	65%	26	30%	4	5%	0	0	86
Tahun 2016	74	84%	8	9%	6	7%	0	0	88

Sumber: BPK –RI (2017)

Opini BPK tersebut sedikit banyak tentu mencerminkan kualitas LKKL itu sendiri. Dari tabel diatas, masih ada Kementerian/Lembaga Negara yang mendapat opini WDP (Wajar Dengan Pengecualian) dan TMP (Tidak Mengeluarkan Pendapat).

Penyusunan laporan keuangan yang berpedoman pada standar akuntansi pemerintah bermanfaat untuk pemenuhan kebutuhan informasi keuangan secara umum yang lebih berkualitas dalam rangka menilai akuntabilitas dan dalam membuat keputusan ekonomi, sosial, maupun politik (Santoso dan Pambelum, 2008). Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan Laporan Keuangan Pemerintah, yang terdiri atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD), dalam rangka transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan akuntansi pemerintahan, serta peningkatan kualitas LKPP dan LKPD (Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 71 Tahun 2010). Standar akuntansi pemerintahan merupakan salah satu aspek penting yang diperlukan untuk meningkatkan kualitas tata kelola keuangan negara dan pelaporan keuangan pemerintahan. Standar akuntansi pemerintahan sendiri perlu dikembangkan untuk memperbaiki praktik akuntansi keuangan pada lingkungan organisasi pemerintahan (Mahmudi, 2011).

Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian yang telah dibahas pada bagian sebelumnya, maka perumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Apa saja yang menjadi faktor yang menjadi dasar BPK dalam menentukan opini hasil audit atas Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL)?
2. Bagaimana kualitas penyelenggaraan lembaga negara (kementerian) berdasarkan Opini Hasil Audit BPK?
3. Bagaimana kualitas penyelenggaraan lembaga negara (kementerian) berdasarkan Sistem Pengendalian Internal?
4. Bagaimana kualitas penyelenggaraan lembaga negara (kementerian) berdasarkan Kepatuhan pada Peraturan Undang-Undang?

Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah:

1. Mengetahui apa saja yang menjadi faktor yang menjadi dasar BPK dalam menentukan opini hasil audit atas Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL)
2. Mengetahui kualitas penyelenggaraan lembaga negara (kementerian) berdasarkan Opini Hasil Audit BPK.

3. Mengetahui kualitas penyelenggaraan lembaga negara (kementerian) berdasarkan Sistem Pengendalian Internal.
4. Mengetahui kualitas penyelenggaraan lembaga negara (kementerian) berdasarkan Kepatuhan pada Peraturan Undang-Undang.

Pentingnya Penelitian

Penelitian ini penting dilakukan karena peneliti ingin melihat seberapa besar efektifitas hasil audit BPK terhadap akuntabilitas lembaga pemerintah mengingat Laporan Keuangan merupakan salah satu indikator penyelenggaraan lembaga negara yang memiliki akuntabilitas publik yang baik yang mencerminkan kualitas lembaga yang menerapkan tata kelola yang baik sesuai dengan amanah UUD 1945.

Penelitian ini dimaksudkan untuk menyajikan faktor yang menjadi dasar BPK dalam menentukan opini hasil audit atas LKKL, mengetahui kualitas penyelenggaraan lembaga negara (kementerian) berdasarkan Opini Hasil Audit BPK, Sistem Pengendalian Internal dan Kepatuhan LKKL pada Peraturan Undang-Undang, pembinaan laporan keuangan lembaga kementerian dalam menetapkan berbagai aturan yang bertujuan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan, serta untuk mengetahui tindak lanjut rekomendasi dari BPK RI.

TINJAUAN PUSTAKA

Lembaga Negara

Lembaga negara dalam arti sempit sebagai badan atau organisasi yang menjalankan fungsi menciptakan hukum dan fungsi menerapkan hukum dalam kerangka struktur dan sistem kenegaraan atau pemerintahan (Jimly Asshiddiqie, 2004). Dalam pengertian ini, bahwa lembaga negara mencakup badan-badan yang dibentuk berdasarkan konstitusi ataupun peraturan perundang-undangan lain dibawahnya yang berlaku di suatu negara.

Kementerian negara menurut UUD 1945 merupakan bagian dari lembaga negara yang membidangi urusan tertentu dalam pemerintahan untuk membantu presiden dalam menyelenggarakan pemerintahan negara dimana pembentukan, pengubahan, dan pembubaran kementeriannya diatur dalam undang-undang. Dalam melaksanakan tugasnya yang diatur dalam Pasal 8 UU Nomor 39 Tahun 2008 tentang Kementerian Negara, Kementerian Negara menyelenggarakan fungsi: a. perumusan, penetapan, dan pelaksanaan kebijakan di bidangnya; b. pengelolaan barang milik/kekayaan negara yang menjadi tanggung jawabnya; c. pengawasan atas pelaksanaan tugas di bidangnya; dan d. pelaksanaan kegiatan teknis dari pusat sampai ke daerah.

Kualitas Laporan Keuangan

Agar dapat menyediakan informasi yang berguna dan bermanfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan, maka informasi yang disajikan dalam pelaporan keuangan harus memenuhi karakteristik kualitatif sehingga dapat digunakan dalam pengambilan keputusan (Obaidat, 2007; Hapsari, 2007). Atril dan McLaney (1991) dalam Saidin (2007) menyebutkan kriteria yang harus dimiliki oleh pelaporan keuangan agar dapat memenuhi kebutuhan pengguna, diantaranya adalah relevan, andal, dapat dibandingkan, dapat dimengerti, tepat waktu dan biaya/manfaat. Ditegaskan bahwa relevan dan dapat diandalkan dari pelaporan keuangan dapat membantu dalam menghasilkan informasi

yang bermanfaat, namun jika laporan keuangan tidak dapat dibandingkan, tidak dapat dimengerti dan tidak tepat waktu, biaya yang lebih besar dari manfaat maka akan mengurangi manfaatnya. Pembuatan laporan keuangan di sektor pemerintahan adalah suatu bentuk kebutuhan transparansi yang merupakan syarat pendukung adanya akuntabilitas yang berupa keterbukaan pemerintah atas aktivitas pengelolaan sumber daya publik. Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan.

Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan

Saidin (2007) menyebutkan bahwa salah satu faktor yang mempengaruhi kualitas pelaporan keuangan pada sektor swasta adalah mekanisme pengawasan perusahaan. Hal serupa juga dinyatakan oleh Bawhede (2001) tentang faktor potensial yang dapat mempengaruhi pelaporan keuangan adalah kualitas dari mekanisme tata kelola eksternal perusahaan (seperti: kualitas audit), dan mekanisme tata kelola internal perusahaan (seperti: kualitas dewan direksi).

Selain itu keputusan manajemen dan regulasi yang berkaitan dengan pelaporan keuangan, mekanisme tata kelola internal dan eksternal perusahaan juga akan mempengaruhi pelaporan keuangan. Penilaian kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah salah satunya berdasarkan kesesuaian terhadap standar akuntansi pemerintah yang ada. Oleh karena itu, salah satu topik menarik dalam akuntansi pemerintahan adalah berkaitan dengan standar akuntansi pemerintahan itu sendiri. Menurut Chan (2003) dari perspektif riset, teori yang mendasari standar akuntansi pemerintahan sebagian besar bersifat normatif berbeda dengan pengembangan teori akuntansi positif pada sektor swasta.

Konsekuensi dari semua itu adalah penilaian BPK atas laporan keuangan daerah pun mengandung bias. Menurut SPKN BPK-RI 2007, bahwa penilaian kewajaran laporan keuangan adalah atas Prinsip Akuntansi Berterima Umum. PABU ini seharusnya merupakan kerangka konseptual yang terdiri dari standar akuntansi, berbagai peraturan perundangan, dan praktik akuntansi yang sehat. Namun, tidak pernah ada ketentuan yang jelas sendiri mengenai PABU. Selain itu, dalam SPKN tidak dijelaskan mengenai karakteristik PABU sebagai dasar penilaian kewajaran apakah PABU dalam konteks pemerintahan yang tentunya akan banyak berbeda dengan PABU yang selama ini dipahami. Akibatnya, penilaian kewajaran BPK atas LKKL tidak lebih merupakan formalitas yang hampa tanpa memberikan konstirbusi nyata terhadap berbagai keputusan yang seharusnya diambil berdasarkan LKKL tersebut (Hapsari, 2007).

Audit Laporan Keuangan

Audit laporan keuangan adalah audit yang dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut (Mulyadi, 2002). Dalam audit laporan keuangan ini, auditor independen menilai kewajaran laporan keuangan atas dasar kesesuaiannya dengan prinsip akuntansi berlaku umum.

Pendapat yang dapat diberikan auditor atas hasil audit laporan keuangan terbagi ke dalam empat macam yaitu pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), pendapat tidak wajar (*adverse*), dan pernyataan tidak memberikan pendapat (*disclaimer*). Tabel berikut ini

menggambarkan jenis opini yang dapat diberikan pada kondisi-kondisi tertentu (Arens, 2006).

Tabel 2. Jenis Opini pada Kondisi-Kondisi Tertentu

No	Kondisi	Tingkat Kesalahan		
		Tidak material	Material	Sangat material
1.	Memerlukan penyimpangan dari laporan audit bentuk baku Lingkup audit dibatasi oleh auditi atau oleh kondisi lainnya	WTP	WDP	menolak memberikan pendapat
2.	Penyusunan LK tidak sesuai dengan prinsip akuntansi	WTP	WDP	pendapat tidak wajar
3.	Auditor tidak independen	menolak memberikan pendapat (terlepas dari tingkat materialitasnya)		

Sumber: Alvin Arens 2006 (diolah penulis)

Konsep Pemeriksaan Keuangan Negara.

Pengertian pemeriksaan menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan 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. Sesuai undang-undang tersebut lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Menurut amanat UU Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara meliputi tiga jenis yaitu pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif- lainnya. Representasi kewajaran kemudian dituangkan dalam bentuk opini dengan mempertimbangkan kriteria kesesuaian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektifitas pengendalian intern (BPK, 2014). Sesuai dengan Pasal 23 UUD Tahun 1945 yang menyatakan bahwa Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) merupakan lembaga Negara Indonesia yang memiliki wewenang memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah auditor eksternal yang merupakan lembaga pemeriksa independen.

Jones dan Pendlebury (2000) menyatakan bahwa institusi yang mengelola dan menjalankan audit sektor publik berbeda dengan sektor swasta, hal ini disebabkan oleh pengaruh dari undang-undang tertentu. Perbedaan disebabkan karena latar belakang institusi dan hukum menjadikan audit sektor publik memiliki prosedur, tanggung jawab dan peran yang lebih luas dibandingkan sektor swasta (Jones dan Pendlebury, 2000). Di

United States ini dikenal dengan “*expanded scope audit*” sedangkan di Kanada disebut “*comprehensive auditing*”.

Audit sektor publik yang lebih luas dari perundang-undangan audit untuk sektor swasta dapat dilihat dengan adanya audit kepatuhan, audit ekonomi, efisiensi dan efektifitas yang memiliki ketentuan yang jelas selain atestasi atas laporan keuangan (Jones dan Pendlebury, 2000). Pemeriksaan 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.

Materialitas

Materialitas adalah besarnya nilai yang dihilangkan atau salah saji informasi akuntansi, dilihat dari keadaan yang melingkupinya, yang mungkin dapat mengakibatkan perubahan pengaruh terhadap pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan atas informasi tersebut karena adanya penghilangan atau salah saji tersebut.

Terdapat tiga tingkatan materialitas yang digunakan untuk menentukan jenis pendapat yang akan diterbitkan, yaitu nilainya tidak material, nilainya material tetapi tidak mempengaruhi keseluruhan penyajian laporan keuangan, nilainya sangat material sehingga kewajaran seluruh laporan keuangan dipertanyakan. Penentuan tingkat materialitas ini adalah salah satu keputusan terpenting yang diambil oleh auditor, yang memerlukan pertimbangan profesional yang memadai (Juknis Materialitas, 2008).

Tabel 3. Penetapan Tingkat Materialitas

Opini Tahun Sebelumnya	Perkembangan Terakhir dari Audit Interim, dokumen, dan pemberitaan	%
Adverse/Disclaimer	Akan mempengaruhi % PM yang akan digunakan Tim audit	½% - 1%
WDP		1% - 3%
WTP		3% - 5%

Sumber: Juknis Materialitas, 2008 (diolah penulis)

Penentuan tingkat materialitas juga dapat mempertimbangkan opini hasil pemeriksaan tahun sebelumnya, kondisi yang diperoleh saat interim, pemberitaan, atau dokumen lainnya dapat mempengaruhi keputusan pemilihan tingkat materialitas. Pertimbangan opini terhadap penetapan tingkat materialitas dapat dilihat pada tabel 3.

Penetapan Opini atas LKKL

Dalam juknis dan panduan pemeriksaan LKKL, dijelaskan bahwa temuan akan berpengaruh terhadap opini apabila berkaitan dengan kedua faktor sebagai berikut: (1) faktor pembatasan ruang lingkup (pembatasan oleh auditee, dokumen tidak lengkap dan tidak memadai, dan ketidakpastian) yang berarti pemeriksa tidak dapat menerapkan standar audit (penyimpangan dari standar audit); (2) faktor laporan keuangan tidak disajikan sesuai prinsip akuntansi yang berlaku umum dan tidak diterapkan secara konsisten (penyimpangan dari prinsip akuntansi).

Jika pemeriksa dihalangi atau tidak dapat memperoleh bukti yang cukup untuk mengevaluasi apakah dampak tersebut telah atau akan memiliki dampak material terhadap laporan keuangan, maka pemeriksa dapat memberikan pendapat wajar dengan

pengecualian atau tidak memberikan pendapat atas laporan keuangan, tergantung pada besarnya pos atau kemungkinan dampaknya terhadap laporan keuangan secara keseluruhan.

Jika pengendalian intern *auditee* lemah dan mengakibatkan catatan akuntansi yang tidak lengkap dan/atau dokumen yang tersedia tidak memadai dan/atau sistem tidak menghasilkan data akuntansi yang valid, maka tidak memungkinkan pemeriksa melaksanakan prosedur pemeriksaan secara memadai sehingga dapat mengakibatkan pemeriksa memberikan opini WDP karena pembatasan lingkup. Jika sistem yang dibangun tidak sejalan dengan prinsip akuntansi dan entitas tidak mengoreksikan dampak salah saji tersebut maka pemeriksa tidak dapat memberikan opini WTP karena adanya pelanggaran terhadap prinsip akuntansi.

Teori Regulasi

Teori ini menunjukkan regulasi yang merupakan hasil dari tuntutan publik untuk koreksi kegagalan pasar. Dalam teori ini, kewenangan pusat, termasuk juga badan pengawas regulator, diasumsikan memiliki kepentingan terbaik dihati masyarakat. Hal tersebut merupakan hal yang terbaik digunakan untuk mengatur sehingga dapat memaksimalkan kesejahteraan sosial. Akibatnya, peraturan dianggap sebagai trade off antara biaya regulasi dan manfaat sosial dalam bentuk operasi pasar. Sementara pandangan ini merupakan yang ideal tentang bagaimana peraturan harus dilakukan, namun ada masalah dalam pelaksanaannya. Dalam memberikan opini atas LKPD, BPK melakukan penilaian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

Ketidakpatuhan terhadap peraturan dan regulasi yang berlaku dapat mengakibatkan terjadinya kerugian negara, potensi kerugian negara, kekurangan penerimaan, penyimpangan administrasi, ketidakhematan, ketidakefisienan dan ketidakefektifan (Badan Pemeriksa Keuangan, 2014). Ketidakpatuhan terhadap regulasi merupakan salah satu bentuk pelanggaran yang dapat mempengaruhi opini BPK. Ketidakpatuhan bertentangan dalam prinsip-prinsip penganggaran di sektor publik seperti hemat, efektif dan efisien. Ketidakpatuhan terhadap regulasi dapat diminimalkan dengan berbagai cara termasuk pendampingan dan pelatihan dari BPK serta peningkatan SDM dibidang akuntansi dan penganggaran sektor publik (BPK, 2014). Ketidakpatuhan terhadap peraturan dan regulasi tercermin dari temuan audit dan rekomendasi pemeriksaan. Dalam memberikan opini atas LKPD, BPK juga melakukan penilaian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (Badan Pemeriksa Keuangan, 2014).

METODOLOGI PENELITIAN

Objek penelitian ini adalah laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian negara tahun 2012-2016. Penelitian ini merupakan penelitian eksploratif deskriptif. Studi eksploratif dilakukan jika tidak banyak yang diketahui mengenai situasi yang dihadapi, atau tidak ada informasi yang tersedia mengenai bagaimana masalah atau isu penelitian yang mirip diselesaikan di masa lalu (Sekaran, 2006). Ini sangat sesuai dengan penelitian ini, karena masih terbatasnya penelitian yang membahas mengenai hubungan opini hasil audit BPK dengan kualitas penyelenggaraan lembaga negara.

Pada penelitian ini tidak terdapat isu populasi dan sampel, karena pengambilan sampel merupakan proses memilih sejumlah elemen secukupnya dari populasi sehingga penelitian terhadap sampel dan pemahaman tentang sifat atau karakteristiknya akan

membuat kita dapat men-generalisasikan sifat atau karakter tersebut pada elemen populasi (Sekaran, 2006). Sedangkan penelitian ini tidak bertujuan untuk men-generalisasi karena penelitian ini merupakan studi eksploratif yang bertujuan untuk menyajikan faktor yang menjadi dasar BPK dalam menentukan opini hasil audit atas LKKL, mengetahui kualitas penyelenggaraan lembaga negara (kementerian) berdasarkan Opini Hasil Audit BPK, Sistem Pengendalian Internal dan Kepatuhan LKKL pada Peraturan Undang-Undang, pembinaan laporan keuangan lembaga kementerian dalam menetapkan berbagai aturan yang bertujuan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan, serta untuk mengetahui tindak lanjut rekomendasi dari BPK RI.

Tabel 4. Partisipan (Daftar Kementerian Negara)

No	Nama Kementerian Negara	Opini				
		2012	2013	2014	2015	2016
1	Kementerian Dalam Negeri	WTP-DPP	WDP	WTP-DPP	WTP	WTP
2	Kementerian Luar Negeri	WTP	WTP	WTP	WDP	WTP
3	Kementerian Pertahanan	WTP-DPP	WTP	WTP-DPP	WDP	WDP
4	Kementerian Hukum dan HAM	WTP-DPP	WTP	WTP-DPP	WTP	WTP
5	Kementerian Keuangan	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
6	Kementerian Pertanian	WDP	WTP-DPP	WTP-DPP	WDP	WTP
7	Kementerian Perindustrian	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
8	Kementerian ESDM	WTP	WTP	WDP	WDP	WTP
9	Kementerian Perhubungan	WDP	WTP	WTP-DPP	WTP	WTP
10	Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan	WDP	WTP	WTP	WTP	WTP
11	Kementerian Kesehatan	WTP-DPP	WTP	WTP	WTP	WTP
12	Kementerian Agama	WTP-DPP	WTP-DPP	WTP-DPP	WDP	WTP
13	Kementerian Ketenagakerjaan	WDP	WDP	TMP	WDP	WTP
14	Kementerian Sosial	WTP-DPP	WTP-DPP	WDP	TMP	WTP
15	Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan	WTP-DPP	WTP	WTP	³⁾ WDP	WDP
16	Kementerian Kelautan dan Perikanan	WTP-DPP	WTP-DPP	WTP-DPP	WTP	TMP

17	Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat	WTP-DPP	WTP	WTP-DPP	³⁾ WDP	WTP
18	Kementerian Koordinator Bidang Politik Hukum dan Keamanan	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
19	Kementerian Koordinator Bidang Perekonomian	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
20	Kementerian Koordinator Kesejahteraan Rakyat	WTP	WTP	WTP	2)	2)
21	Kementerian Koordinator Bidang Pembangunan Manusia dan Kebudayaan	1)	1)	1)	WTP	WTP
22	Kementerian Pariwisata	WDP	TMP	TMP	WTP	WTP
23	Kementerian BUMN	WTP	WTP	WTP-DPP	WTP	WTP
24	Kementerian Riset, Teknologi dan Pendidikan Tinggi	WTP	WDP	WTP-DPP	³⁾ WDP	WTP
25	Kementerian Lingkungan Hidup	WTP-DPP	WTP	WTP	2)	2)
26	Kementerian Koperasi dan Usaha Kecil Menengah	WTP-DPP	WDP	WTP-DPP	WTP	WTP
27	Kementerian Pemberdayaan Perempuan dan Perlindungan Anak	WTP	WTP	WTP	WDP	WDP
28	Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara	WDP	WTP-DPP	WTP	WTP	WTP
29	Kementerian Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
30	Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional	WTP-DPP	WTP	WTP	WTP	WTP
31	Kementerian Komunikasi dan Informasi	WDP	WDP	TMP	WDP	WTP

32	Kementerian Desa, Pembangunan Daerah Tertinggal dan Transmigrasi	WTP- DPP	WTP	WDP	WDP	WTP
33	Kementerian Perdagangan	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
34	Kementerian Perumahan Rakyat	WDP	WTP- DPP	WTP	2)	2)
35	Kementerian Pemuda dan Olah Raga	WDP	WDP	WDP	TMP	TMP
36	Kementerian Koordinator Bidang Kemaritiman	1)	1)	1)	WDP	WTP

Keterangan:

WTP : Wajar Tanpa Pengecualian

WTP-DPP : Wajar Tanpa Pengecualian-Dengan Paragraf Penjelasan

WDP : Wajar Dengan Pengecualian

TMP : Tanpa Memberikan Pendapat

1) : Nomenklatur Kementerian/Lembaga baru mulai tahun 2015

2) : Kementerian/Lembaga dilikuidasi mulai tahun 2015

3) : Nomenklatur Kementerian/Lembaga baru hasil gabungan KL likuidasi mulai tahun 2015

4) : Nomenklatur Kementerian/Lembaga baru tahun 2016

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan/Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Sementara LHP/IHPS I 2017 (www.bpk.go.id); Data diolah

Pemilihan partisipan berdasarkan laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian negara yang dapat dikumpulkan, yaitu sebanyak 168 (seratus enam puluh delapan) laporan hasil pemeriksaan keuangan kementerian negara dari tahun 2012 sampai dengan tahun 2016 yang diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI).

Sampel dan Objek Penelitian

- Sampel penelitian
Sampel penelitian ini adalah kementerian negara di Indonesia.
- Objek penelitian
Objek yang diteliti adalah laporan hasil pemeriksaan keuangan BPK pada Kementerian Negara dari tahun 2012 sampai dengan 2016, dan data dari ikhtisar hasil pemeriksaan sementara semester I tahun 2017 (IHPS I, 2017).

Teknik Pengumpulan Data

Penulisan ini menggunakan data sekunder yang diperoleh dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI Perwakilan Banten) dan studi literatur.

Metode Analisis

Analisis terhadap pengecualian dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian

dilakukan dengan menggunakan *content analysis*. *Content analysis* adalah teknik sistematis dalam mengkategorikan kata menjadi kategori isi/muatan dengan menggunakan aturan pengkodean tertentu (Churyk, *et al.* 2008). Menurut Palmquist, Mike. *et all* (1994 - 2012), secara umum ada dua tipe *content analysis* yaitu *conceptual analysis* dan *relational analysis*. Namun, secara tradisional *conceptual analysis* merupakan tipe *content analysis* yang paling sering digunakan. *Conceptual analysis* dapat digunakan untuk menentukan keberadaan dan frekuensi dari konsep yang ditampilkan dalam kata yang paling sering muncul dalam sebuah teks, dengan demikian dapat ditentukan berapa kali kata tersebut muncul.

Palmquist, Mike. *et all* (1994 - 2012) menjelaskan langkah-langkah dalam *conceptual analysis* yang kemudian diimplementasikan dalam penelitian ini: 1) Menentukan level analisis 2) Menentukan berapa jenis konsep yang digunakan sebagai kode, 3) Menentukan apakah kode dilakukan untuk eksistensi atau frekuensi dari konsep, 4) Menentukan bagaimana membedakan diantara konsep, 5) Menjelaskan aturan dalam pengkodean, 6) Menentukan apa yang akan dilakukan dengan informasi yang tidak relevan, 7) Mengkodekan teks, 8) Menganalisis hasil.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Partisipan

Tabel 4 menyajikan deskripsi partisipan dalam penelitian ini, yang meliputi seluruh Kementerian Negara untuk laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan lembaga kementerian dari tahun 2010 sampai dengan 2014. Dalam penelitian ini menggunakan 168 (seratus enam puluh delapan) laporan hasil pemeriksaan keuangan kementerian negara dari tahun 2012 sampai dengan tahun 2016 yang diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI), dengan perincian 29 LKKL yang memperoleh opini WTP-DPP, 29 LKKL yang memperoleh opini WDP dan 7 LKKL yang memperoleh opini TMP, karena terdapat akun-akun dalam laporan keuangan yang disajikan tidak sesuai dengan SAP.

Tabel 5. Deskripsi Partisipan Kementerian Negara

No	Nama Kementerian Negara	Opini				
		2012	2013	2014	2015	2016
1	Kementerian Dalam Negeri	WTP-DPP	WDP	WTP-DPP	WTP	WTP
2	Kementerian Luar Negeri	WTP	WTP	WTP	WDP	WTP
3	Kementerian Pertahanan	WTP-DPP	WTP	WTP-DPP	WDP	WDP
4	Kementerian Hukum dan HAM	WTP-DPP	WTP	WTP-DPP	WTP	WTP
5	Kementerian Keuangan	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
6	Kementerian Pertanian	WDP	WTP-DPP	WTP-DPP	WDP	WTP
7	Kementerian Perindustrian	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
8	Kementerian ESDM	WTP	WTP	WDP	WDP	WTP

9	Kementerian Perhubungan	WDP	WTP	WTP-DPP	WTP	WTP
10	Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan	WDP	WTP	WTP	WTP	WTP
11	Kementerian Kesehatan	WTP-DPP	WTP	WTP	WTP	WTP
12	Kementerian Agama	WTP-DPP	WTP-DPP	WTP-DPP	WDP	WTP
13	Kementerian Ketenagakerjaan	WDP	WDP	TMP	WDP	WTP
14	Kementerian Sosial	WTP-DPP	WTP-DPP	WDP	TMP	WTP
15	Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan	WTP-DPP	WTP	WTP	³⁾ WDP	WDP
16	Kementerian Kelautan dan Perikanan	WTP-DPP	WTP-DPP	WTP-DPP	WTP	TMP
17	Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat	WTP-DPP	WTP	WTP-DPP	³⁾ WDP	WTP
18	Kementerian Koordinator Bidang Politik Hukum dan Keamanan	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
19	Kementerian Koordinator Bidang Perekonomian	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
20	Kementerian Koordinator Kesejahteraan Rakyat	WTP	WTP	WTP	²⁾	²⁾
21	Kementerian Koordinator Bidang Pembangunan Manusia dan Kebudayaan	¹⁾	¹⁾	¹⁾	WTP	WTP
22	Kementerian Pariwisata	WDP	TMP	TMP	WTP	WTP
23	Kementerian BUMN	WTP	WTP	WTP-DPP	WTP	WTP
24	Kementerian Riset, Teknologi dan Pendidikan Tinggi	WTP	WDP	WTP-DPP	³⁾ WDP	WTP
25	Kementerian Lingkungan Hidup	WTP-DPP	WTP	WTP	²⁾	²⁾
26	Kementerian Koperasi dan Usaha Kecil Menengah	WTP-DPP	WDP	WTP-DPP	WTP	WTP

27	Kementerian Pemberdayaan Perempuan dan Perlindungan Anak	WTP	WTP	WTP	WDP	WDP
28	Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara	WDP	WTP-DPP	WTP	WTP	WTP
29	Kementerian Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
30	Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional	WTP-DPP	WTP	WTP	WTP	WTP
31	Kementerian Komunikasi dan Informasi	WDP	WDP	TMP	WDP	WTP
32	Kementerian Desa, Pembangunan Daerah Tertinggal dan Transmigrasi	WTP-DPP	WTP	WDP	WDP	WTP
33	Kementerian Perdagangan	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
34	Kementerian Perumahan Rakyat	WDP	WTP-DPP	WTP	2)	2)
35	Kementerian Pemuda dan Olah Raga	WDP	WDP	WDP	TMP	TMP
36	Kementerian Koordinator Bidang Kemaritiman	1)	1)	1)	WDP	WTP

Keterangan:

WTP : Wajar Tanpa Pengecualian

WTP-DPP : Wajar Tanpa Pengecualian-Dengan Paragraf Penjelasan

WDP : Wajar Dengan Pengecualian

TMP : Tanpa Memberikan Pendapat

1) : Nomenklatur Kementerian/Lembaga baru mulai tahun 2015

2) : Kementerian/Lembaga dilikuidasi mulai tahun 2015

3) : Nomenklatur Kementerian/Lembaga baru hasil gabungan KL likuidasi mulai tahun 2015

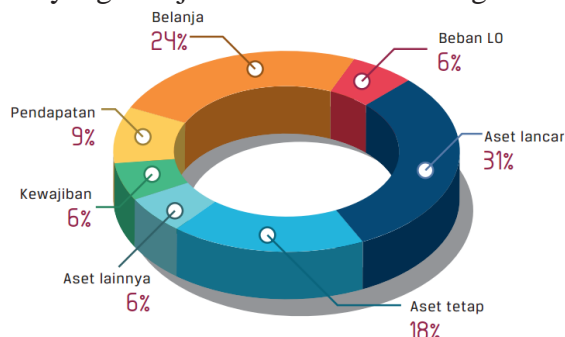
4) : Nomenklatur Kementerian/Lembaga baru tahun 2016

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan/Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Sementara LHP/IHPS I 2017 (www.bpk.go.id); Data diolah

Akun yang Disajikan Tidak Sesuai dengan SAP

LKKL yang memperoleh opini TMP, karena terdapat akun-akun dalam laporan keuangan yang disajikan tidak sesuai dengan SAP. Akun-akun yang disajikan tidak sesuai dengan SAP disajikan pada Gambar 1 berikut:

Gambar 1. Akun yang Disajikan Tidak Sesuai dengan SAP pada LKKL



Sumber: IHPS BPK Tahun 2012-2016 (data diolah)

Permasalahan ketidaksesuaian penyajian akun dengan SAP yang dijumpai dalam LKKL meliputi:

- Aset Lancar, yaitu Pencatatan persediaan kapal tidak berdasarkan atas realisasi pekerjaan yang telah diselesaikan dan penyimpanan persediaan mesin kapal perikanan tidak didukung berita acara penitipan pada Kementerian Kelautan dan Perikanan (KKP).
- Piutang, Pencatatan piutang tidak tertib dan piutang yang berasal dari transaksi pekerjaan pembangunan kapal perikanan belum disajikan dalam laporan keuangan. Permasalahan ini terjadi KKP.
- Aset tetap, Inventarisasi aset tetap eks. satker likuidasi pada Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan belum dilaksanakan oleh pihak yang kompeten, Aset tetap tidak dapat ditelusuri nilainya, tidak diketahui keberadaannya, serta dalam penguasaan pihak lain pada Kementerian Negara Pemuda dan Olahraga (Kemenpora), Konstruksi dalam pengerjaan (KDP) bernilai negatif dan terdapat realisasi pembayaran KDP yang tidak diikuti dengan perolehan hak. Selain itu, terdapat aset tetap yang belum disusutkan dan akumulasi penyusutannya bernilai negatif. Permasalahan ini terjadi pada KKP.
- Aset lainnya, Aset tak berwujud (ATB) berupa hasil kajian/penelitian belum disajikan dalam neraca KKP.
- Kewajiban, utang kepada pihak ketiga atas pengadaan mesin kapal dan kapal perikanan belum disajikan pada laporan keuangan KKP.
- Beban – LO, Pencatatan beban persediaan tidak disertai perhitungan dan bukti pendukung yang cukup pada Kementerian Pertahanan.
- Pendapatan, Sistem pengendalian pendapatan tidak memadai berupa pegawai diperkenankan mencari mitra kerja serta memiliki wewenang dan tanggung jawab yang luas, perangkapan fungsi pengembangan usaha dengan petugas penyeter penerimaan, penerimaan tidak disetorkan ke kas negara dan digunakan langsung tanpa pencatatan yang memadai. Permasalahan tersebut terjadi pada Kementerian Pertahanan.
- Belanja, Kelebihan pembayaran atas pengadaan barang dan jasa pada Kemenpora, sisa belanja barang belum disetor ke kas negara dan belanja barang tidak didukung dokumen pertanggungjawaban secara memadai pada Kementerian Pemberdayaan

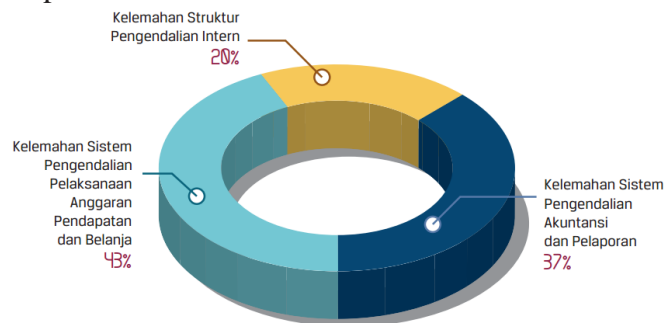
Perempuan dan Perlindungan Anak, realisasi belanja barang kapal perikanan untuk diserahkan kepada masyarakat dicatat sesuai dengan realisasi pembayaran sebesar 100%, sedangkan realisasi fisiknya baru diserahkan sebanyak 48 dari 756 kapal. Permasalahan tersebut terjadi pada KKP.

Permasalahan ketidaksesuaian penyajian akun dengan SAP tersebut menyebabkan pengecualian opini hasil audit BPK.

Sistem Pengendalian Intern

Hasil pemeriksaan BPK atas LKKL Tahun 2012-2016 mengungkapkan adanya kelemahan SPI. Kelemahan SPI tersebut terdiri atas kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, serta kelemahan struktur pengendalian intern. Komposisi permasalahan kelemahan SPI atas pemeriksaan LKKL tersebut disajikan pada Gambar 2.

Gambar 2. Komposisi Permasalahan Kelemahan SPI atas Pemeriksaan LKKL



Sumber: IHPS BPK Tahun 2012-2016 (data diolah)

Permasalahan kelemahan SPI atas pemeriksaan LKKL meliputi:

- a. Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, pencatatan belum dilakukan atau tidak akurat pada Kementerian Komunikasi dan Informatika (Kemkominfo), antara lain Biaya Hak Penggunaan (BHP) Frekuensi yang masih dalam proses gugatan dan tidak diakui wajib bayar dicatat dan diakui sebagai piutang, dan penyajian aset tak berwujud menyertakan biaya-biaya yang tidak dapat dikapitalisasi, pencatatan belum dilakukan atau tidak akurat pada Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM), antara lain terdapat pencatatan piutang pada Pusat Penelitian dan Pengembangan Teknologi Minyak dan Gas Bumi Lembaga Minyak dan Gas Bumi (PPPTMGB LEMIGAS) yang tidak didukung dengan dokumen perikatan/ perjanjian yang lengkap dan sah, dan terdapat aset tak berwujud (ATB) berupa data minyak dan gas bumi belum disajikan pada neraca.
- b. Proses penyusunan laporan tidak sesuai dengan ketentuan, Proses penyusunan laporan tidak sesuai dengan ketentuan pada Kementerian Hukum dan HAM (Kemenkumham), antara lain rekonsiliasi PNPB tidak dilaksanakan sesuai dengan ketentuan Kementerian Keuangan, terdapat selisih saldo persediaan paspor antara aplikasi persediaan, laporan tahunan dokumen keimigrasian dan hasil perhitungan fisik, proses penyusunan laporan tidak sesuai dengan ketentuan pada Kementerian Agama, antara lain terdapat kesalahan pengklasifikasian akun yang berpengaruh terhadap pengakuan dan penyajian laporan keuangan dan perbedaan saldo aset

- tetap antara Sistem Akuntansi Instansi Berbasis Akruwal (SAIBA) dan SIMAK BMN yang belum dapat ditelusuri.
- c. Sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai, sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai pada Kementerian Luar Negeri (Kemenlu), antara lain pedoman akuntansi yang memuat panduan pencatatan atas pembayaran cicilan Beban Pusat Persekot Resmi (BPPR) pada Kemenlu belum memadai, Sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai pada Kementerian Ketenagakerjaan, antara lain sistem aplikasi yang digunakan untuk penyajian data Izin Mempekerjakan Tenaga Asing (IMTA) belum terkoneksi secara *online* dengan sistem aplikasi pemda, Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan berupa sistem informasi akuntansi dan pelaporan belum didukung SDM yang memadai.
 - d. Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja, perencanaan kegiatan tidak memadai pada Kementerian Pertanian, antara lain terdapat kesalahan penganggaran belanja pada 11 satker, Perencanaan kegiatan tidak memadai pada Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan (Kemendikbud), antara lain KDP belum didukung sumber pendanaan yang cukup.
 - e. Pelaksanaan kebijakan mengakibatkan peningkatan belanja, Pelaksanaan kebijakan mengakibatkan peningkatan belanja pada Kementerian Kesehatan, antara lain terdapat realisasi tunjangan sertifikasi dosen dan belanja pegawai lainnya untuk dosen yang tidak memenuhi persyaratan kualifikasi, pelaksanaan kebijakan mengakibatkan peningkatan belanja pada Kementerian Sekretariat Negara, antara lain terdapat pembayaran insentif kinerja kepada pejabat pengelola/pegawai satker Badan Layanan Umum (BLU) Pusat Pengelolaan Komplek Gelora Bung Karno tidak berdasarkan capaian *Key Performance Indicator* (KPI) dan tidak memperhitungkan pemotongan atas ketidaksiplinan kerja, Pelaksanaan kebijakan mengakibatkan peningkatan belanja pada Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional, antara lain terdapat biaya penyusunan *Detail Engineering Design* (DED) ruang kerja atas bangunan dan gedung yang bukan aset milik sendiri.
 - f. Penyimpangan terhadap peraturan tentang pendapatan dan belanja, penyimpangan terhadap peraturan tentang pendapatan dan belanja pada KKP, antara lain program COREMAP CTI tahun 2016 direalisasikan dan dibayarkan tahun 2017, Penyimpangan terhadap peraturan tentang pendapatan dan belanja pada Kementerian Sosial, antara lain terdapat penyaluran dana Program Keluarga Harapan (PKH) dan pengembalian (retur) atas belanja bantuan sosial (bansos) yang belum tersalurkan pada tahun 2016 belum sesuai dengan ketentuan, penyimpangan terhadap peraturan tentang pendapatan dan belanja pada Kementerian Riset, Teknologi dan Pendidikan Tinggi (Kemenristekdik), antara lain pemberian dana penelitian yang tidak sesuai dengan ketentuan,
 - g. Permasalahan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja lainnya, pelaksanaan kebijakan mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan, mekanisme pengelolaan penerimaan negara tidak sesuai dengan ketentuan.
 - h. Kelemahan Struktur Pengendalian Intern, SOP pada Kementerian Kominfo, antara lain terkait dengan pengelolaan hibah langsung yang diterima satker dan prosedur pengurusan izin penyelenggaraan penyiaran yang menjamin kepastian waktu penyelesaian belum disusun/tidak lengkap, SOP pada Kemenlu, antara lain

terkait dengan pengadaan barang dan jasa pada 7 perwakilan RI serta mekanisme pengawasan dan pengendalian PNPB Bea Jasa Konsuler dan mekanisme rekonsiliasi data jumlah penerimaan PNPB dan pemakaian dokumen imigrasi belum disusun.

- i. SOP belum berjalan optimal, SOP belum berjalan optimal pada Kemkominfo, antara lain belum mengupayakan PNPB secara intensif, sehingga belum ada wajib bayar yang membayar kontribusi penyelenggaraan Layanan Pos Universal (LPU) dan belum melakukan penagihan PNPB kepada Pengelola Domain Internet Indonesia, SOP belum berjalan optimal pada Kementerian Kesehatan, antara lain terlambat dalam mengajukan pengesahan hibah langsung kepada Kementerian Keuangan, SOP belum berjalan optimal pada Kemendikbud, antara lain penerbitan Surat Keputusan penerima bantuan Program Indonesia Pintar (PIP) mendekati akhir tahun anggaran dan bansos PIP belum tersalurkan.
- j. Satuan Pengawas Intern (SPI) tidak optimal, SPI pada Kemenristekdikti tidak optimal, yaitu dalam melakukan pengawasan atas PNPB, sehingga pungutan PNPB dilakukan tanpa dasar hukum dan digunakan langsung.

Permasalahan kelemahan SPI pada umumnya terjadi karena:

- Pejabat yang bertanggung jawab belum optimal/lalai dalam melakukan pengawasan dan pengendalian kegiatan serta berkoordinasi dengan unit terkait secara memadai.
- Para pelaksana kegiatan belum melakukan pencatatan, penginputan data dan rekonsiliasi secara cermat dan memadai.
- Perencanaan kegiatan dan anggaran belum optimal.
- Para pejabat dan pelaksana yang bertanggung jawab tidak menaati/belum memahami ketentuan dan prosedur dalam pelaksanaan kegiatan dan penggunaan anggaran.

Kepatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan

Selain permasalahan SPI, hasil pemeriksaan BPK juga mengungkapkan permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Permasalahan tersebut meliputi permasalahan ketidakpatuhan yang mengakibatkan kerugian, potensi kerugian dan kekurangan penerimaan (berdampak finansial) senilai Rp3,41 triliun serta penyimpangan administrasi (tidak berdampak finansial).

Permasalahan ketidakpatuhan yang berdampak finansial terdiri atas permasalahan yang mengakibatkan kerugian Rp613,83 miliar, potensi kerugian sebesar Rp2,27 triliun, dan kekurangan penerimaan senilai Rp521,60 miliar. Atas permasalahan ketidakpatuhan tersebut, selama proses pemeriksaan K/L telah menindaklanjuti dengan melakukan penyetoran uang ke kas negara atau penyerahan aset sebesar Rp103,32 miliar.

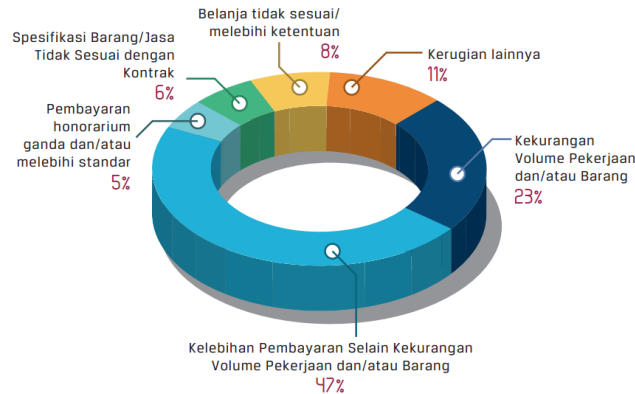
Kerugian

Hasil pemeriksaan atas LKKL mengungkapkan permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian senilai Rp613,83 miliar.

Permasalahan tersebut meliputi kekurangan volume pekerjaan dan/atau barang, kelebihan pembayaran selain kekurangan volume, belanja tidak sesuai/melebihi ketentuan, spesifikasi barang/jasa tidak sesuai dengan kontrak, pembayaran honorarium ganda dan/atau melebihi standar, dan permasalahan kerugian lainnya. Komposisi

permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian berdasarkan nilai permasalahan atas pemeriksaan LKKL disajikan pada gambar 3.

Gambar 3. Komposisi Permasalahan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan yang Mengakibatkan Kerugian Berdasarkan Nilai Permasalahan atas Pemeriksaan LKKL

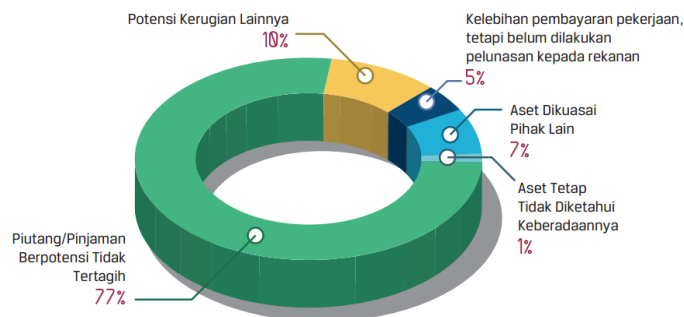


Sumber: IHPS BPK Tahun 2012-2016 (data diolah)

Potensi Kerugian

Permasalahan ketidakpatuhan yang mengakibatkan potensi kerugian senilai Rp2,27 triliun. Permasalahan tersebut meliputi piutang/pinjaman berpotensi tidak tertagih, aset dikuasai pihak lain, kelebihan pembayaran pekerjaan tetapi belum dilakukan pelunasan kepada rekanan, aset tetap tidak diketahui keberadaannya, dan permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan potensi kerugian lainnya. Komposisi permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan potensi kerugian berdasarkan nilai permasalahan disajikan pada Gambar 4.

Gambar 4. Komposisi Permasalahan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan yang Mengakibatkan Potensi Kerugian Berdasarkan Nilai Permasalahan atas Pemeriksaan LKKL



Sumber: IHPS BPK Tahun 2012-2016 (data diolah)

Permasalahan tersebut pada umumnya terjadi karena:

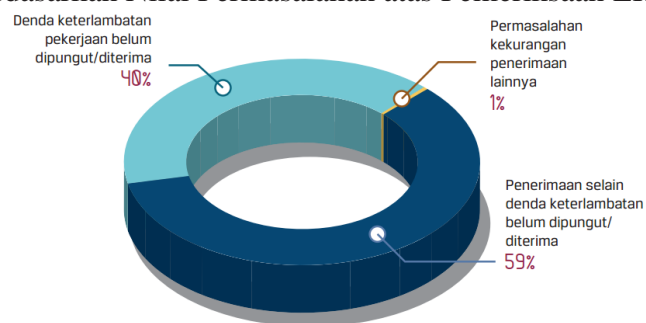
- Pejabat yang bertanggung jawab belum optimal dalam mengelola piutang pinjaman.

- Pejabat yang bertanggung jawab lalai dan tidak cermat dalam menaati dan memahami ketentuan yang berlaku serta belum optimal dalam melaksanakan wewenang dan tanggung jawabnya dalam mengelola BMN.
- Pejabat yang bertanggung jawab lemah dalam melakukan pengawasan dan pengendalian atas pelaksanaan pekerjaan pengadaan barang/jasa.
- Pejabat yang bertanggung jawab tidak optimal dalam penyelesaian sengketa.

Kekurangan Penerimaan

Permasalahan ketidakpatuhan yang mengakibatkan kekurangan penerimaan sebesar Rp521,60 miliar. Permasalahan tersebut meliputi denda keterlambatan pekerjaan belum dipungut/diterima, penerimaan selain denda keterlambatan belum dipungut/diterima, dan permasalahan kekurangan penerimaan lainnya. Komposisi permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kekurangan penerimaan berdasarkan nilai permasalahan atas pemeriksaan LKKL disajikan pada Gambar 5.

Gambar 5. Komposisi Permasalahan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan yang Mengakibatkan Kekurangan Penerimaan Berdasarkan Nilai Permasalahan atas Pemeriksaan LKKL



Sumber: IHPS BPK Tahun 2012-2016 (data diolah)

Permasalahan tersebut secara umum terjadi antara lain karena:

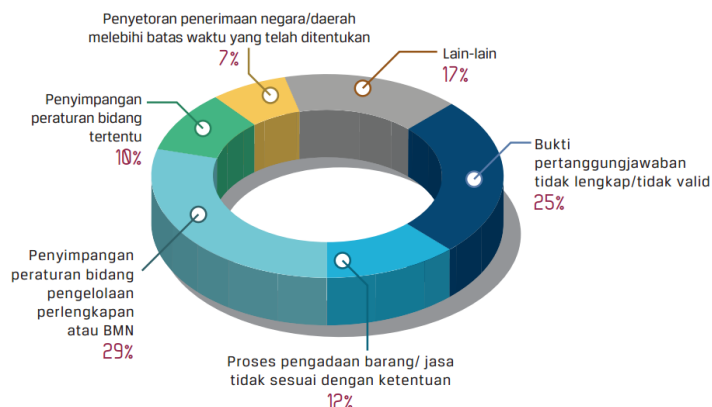
- PPK kurang cermat dalam mengendalikan dan mengawasi pelaksanaan pekerjaan dan tidak tegas dalam memberikan sanksi denda keterlambatan kepada rekanan.
- Pejabat Penerima Hasil Pekerjaan (PPHP) tidak cermat dalam memeriksa hasil pekerjaan.
- Pejabat yang bertanggung jawab kurang berkoordinasi dengan pihak-pihak yang terkait dan tidak cermat dalam penatausahaan penerimaan pihak penyelenggara kegiatan dan kurangnya pemahaman tentang ketentuan/prosedur yang berlaku, serta lalai dan belum optimal dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya untuk mengelola pendapatan mulai dari penetapan, pemungutan dan pelaporan.

Penyimpangan Administrasi

Permasalahan penyimpangan administrasi meliputi penyimpangan peraturan bidang pengelolaan perlengkapan atau BMN, pertanggungjawaban tidak akuntabel, proses pengadaan barang/jasa tidak sesuai dengan ketentuan, penyimpangan peraturan bidang tertentu, dan penyimpangan administrasi lainnya. Komposisi permasalahan

penyimpangan administrasi berdasarkan jumlah permasalahan atas pemeriksaan LKKL disajikan pada Gambar 6.

Gambar 6. Komposisi Permasalahan Penyimpangan Administrasi Berdasarkan Jumlah Permasalahan atas Pemeriksaan LKKL



Sumber: IHPS BPK Tahun 2012-2016 (data diolah)

Permasalahan penyimpangan administrasi pada umumnya terjadi karena:

- Pejabat/pelaksana yang bertanggung jawab tidak berpedoman pada ketentuan yang berlaku, tidak melakukan verifikasi atas bukti pertanggungjawaban, dan tidak melakukan pemeriksaan hasil pekerjaan secara memadai.
- Pengelola barang belum optimal dalam penatausahaan BMN.
- Pejabat yang bertanggung jawab lemah dalam melakukan pengawasan dan pengendalian.
- Rekanan tidak mematuhi kewajiban yang tercantum dalam kontrak.

Rekomendasi dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI) Kepada Pimpinan Kementerian Negara

Berdasarkan kelemahan-kelemahan yang ada, beberapa rekomendasi BPK kepada pimpinan kementerian negara:

a. Sistem Pengendalian Intern

Terhadap kelemahan SPI tersebut BPK merekomendasikan kepada pimpinan K/L, antara lain agar:

- Memerintahkan kepada pejabat terkait agar meningkatkan pengawasan dan pengendalian dan koordinasi dengan unit terkait.
- Memerintahkan kepada pejabat dan pelaksana kegiatan terkait agar berpedoman pada ketentuan dan SOP terkait dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya.
- Memerintahkan kepada para pelaksana kegiatan terkait agar melaksanakan kegiatan secara cermat dan teliti.
- Menyusun, menetapkan dan mensosialisasikan SOP yang diperlukan.
- Menyusun perencanaan kegiatan dan anggaran perencanaan dengan lebih cermat.

b. Kepatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan

Kerugian

Terhadap permasalahan tersebut BPK merekomendasikan kepada pimpinan K/L, antara lain agar:

- Memberikan sanksi sesuai dengan ketentuan yang berlaku kepada pejabat yang bertanggung jawab yang lalai dan tidak cermat dalam menaati dan memahami ketentuan yang berlaku, dan belum optimal melaksanakan tugas dan tanggung jawab.
- Memerintahkan pejabat yang bertanggung jawab untuk meningkatkan pengawasan dan pengendalian.
- Menagih kepada penyedia jasa serta mempertanggungjawabkan kerugian dengan menyetor ke kas negara.

Potensi Kerugian,

Terhadap masalah potensi kerugian, BPK merekomendasikan kepada pimpinan K/L agar:

- Memberikan sanksi kepada pejabat terkait yang kurang optimal dalam melaksanakan tugas dan fungsi sesuai dengan tanggung jawabnya.
- Menarik aset tetap yang dikuasai pihak lain, menginventarisasi aset yang tidak diketahui keberadaannya, serta menertbkan penatausahaan dan pengamanan aset tetap.
- Memperhitungkan kelebihan pembayaran dengan melakukan pemotongan pembayaran termin/pelunasan kepada rekanan.
- Meningkatkan pengawasan dan pengendalian serta meningkatkan koordinasi dengan pihak terkait.

Kekurangan Penerimaan

Terhadap permasalahan kekurangan penerimaan tersebut BPK merekomendasikan kepada pimpinan K/L, antara lain agar:

- Memberikan sanksi sesuai dengan ketentuan yang berlaku kepada pejabat yang lalai dan tidak cermat dalam menaati dan memahami ketentuan yang berlaku, serta belum optimal dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya.
- Meningkatkan koordinasi dengan pihak-pihak terkait.
- Memerintahkan kepada pejabat yang bertanggung jawab untuk meningkatkan pengawasan dan pengendalian.
- Menagih dan menyetorkan kekurangan penerimaan ke kas negara sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

c. Penyimpangan Administrasi

Terhadap permasalahan penyimpangan administrasi tersebut, BPK merekomendasikan kepada pimpinan K/L, antara lain agar:

- Memberikan sanksi sesuai dengan ketentuan yang berlaku kepada pejabat yang tidak berpedoman pada ketentuan yang berlaku dan yang belum optimal dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya, serta kepada rekanan yang tidak melaksanakan pekerjaan sesuai dengan kontrak.

- Menyesuaikan/merevisi aturan internal entitas agar sejalan dengan peraturan di atasnya.
- Meningkatkan pengawasan dan pengendalian dalam melaksanakan tugas yang menjadi tanggung jawabnya.

Hasil Pemantauan Terhadap Tindak Lanjut Rekomendasi dari Temuan-Temuan Audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI)

Pemantauan TLRHP dilaksanakan secara sistematis oleh BPK untuk menentukan bahwa pejabat terkait telah melaksanakan rekomendasi hasil pemeriksaan dalam tenggang waktu yang telah ditentukan. Menurut Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2017 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK, hasil penelaahan tindak lanjut diklasifikasikan dalam empat kelompok status, yaitu:

- Tindak lanjut telah sesuai dengan rekomendasi.
- Tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi.
- Rekomendasi belum ditindaklanjuti.
- Rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti.

BPK telah memantau 220.895 rekomendasi hasil pemeriksaan periode 2012-2016 senilai Rp105,04 triliun kepada entitas pemerintahan negara. Adapun hasil pemantauan tindak lanjut rekomendasi untuk periode tersebut sebagai berikut:

- Telah sesuai dengan rekomendasi sebanyak 157.613 rekomendasi (71,3%) senilai Rp57,13 triliun.
- Belum sesuai dengan rekomendasi sebanyak 47.414 rekomendasi (21,5%) senilai Rp36,57 triliun.
- Rekomendasi belum ditindaklanjuti sebanyak 14.956 rekomendasi (6,8%) senilai Rp3,41 triliun.
- Rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti sebanyak 912 rekomendasi (0,4%) senilai Rp7,93 triliun.

SIMPULAN

Setelah penulis menggali dan menganalisis data temuan BPK RI dari laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan didapati bahwa penilaian kewajaran laporan keuangan dilihat dari kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan sistem pengendalian intern.

Penelitian ini cocok sekali untuk mengetahui efektifitas pengelolaan lembaga pemerintahan seperti yang tertuang dalam laporan keuangan partisipan dari temuan audit BPK RI. Berdasarkan data laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan dapat disimpulkan bahwa:

1. Dari hasil Audit BPK RI tahun 2012-2016, terdapat 29 LKKL yang memperoleh opini WTP-DPP, 29 LKKL yang memperoleh opini WDP dan 7 LKKL yang memperoleh opini TMP, karena terdapat akun-akun dalam laporan keuangan yang disajikan tidak sesuai dengan SAP.
2. Akun yang disajikan tidak sesuai dengan SAP pada LKKL meliputi akun aset lancar, akun piutang, akun aset tetap, akun aset lainnya, akun kewajiban, akun

- beban-LO, dan akun belanja. Permasalahan ketidaksesuaian penyajian akun dengan SAP tersebut menyebabkan pengecualian opini hasil audit BPK.
3. Hasil pemeriksaan BPK atas LKKL mengungkapkan adanya kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI), antara lain: kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan struktur pengendalian intern, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja.
 4. Hasil pemeriksaan BPK atas LKKL mengungkapkan permasalahan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang terdiri atas permasalahan yang mengakibatkan kerugian Rp613,83 miliar, potensi kerugian sebesar Rp2,27 triliun, dan kekurangan penerimaan senilai Rp521,60 miliar. Atas permasalahan ketidakpatuhan tersebut, selama proses pemeriksaan K/L telah menindaklanjuti dengan melakukan penyetoran uang ke kas negara atau penyerahan aset sebesar Rp103,32 miliar.
 5. Permasalahan yang terdapat dalam akun-akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan terkait dengan kriteria kewajaran laporan keuangan meliputi ketidaksesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, dan kelemahan sistem pengendalian intern. Sedangkan ketidakcukupan pengungkapan tidak menjadi permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan pada laporan keuangan partisipan, dan untuk ketidaksesuaian dengan peraturan perundang-undangan dijelaskan didalam lampiran.
 6. Permasalahan penyimpangan administrasi meliputi penyimpangan peraturan bidang pengelolaan perlengkapan atau BMN sebesar 29%, pertanggungjawaban tidak akuntabel sebesar 25%, proses pengadaan barang/jasa tidak sesuai dengan ketentuan sebesar 12%, penyimpangan peraturan bidang tertentu sebesar 10%, dan penyimpangan administrasi lainnya sebesar 17%.
 7. Hasil tindak lanjut atas rekomendasi dari Badan pemeriksa Keuangan (BPK RI) belum sepenuhnya ditindak lanjuti dan belum terdapat mekanisme yang dapat menjamin bahwa terhadap temuan-temuan audit dan review lainnya telah dilakukan penyelesaian dengan tepat, tetapi pelaksanaan tindak lanjut yang sudah ada dilampirkan dengan bukti-bukti penyelesaian, serta penyelesaian yang sesuai dengan rekomendasi. BPK telah memantau 220.895 rekomendasi hasil pemeriksaan periode 2012-2016 senilai Rp105,04 triliun kepada entitas kementerian negara. Hasil pemantauan tindaklanjuti rekomendasi untuk periode tersebut antara lain: telah sesuai dengan rekomendasi sebanyak 157.613 rekomendasi (71,3%) senilai Rp57,13 triliun, belum sesuai dengan rekomendasi sebanyak 47.414 rekomendasi (21,5%) senilai Rp36,57 triliun, rekomendasi belum ditindaklanjuti sebanyak 14.956 rekomendasi (6,8%) senilai Rp3,41 triliun dan rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti sebanyak 912 rekomendasi (0,4%) senilai Rp7,93 triliun.
 8. Hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan mengungkapkan bahwa secara umum kualitas penyajian LKKL telah mengalami peningkatan dibandingkan periode yang sama pada tahun lalu. Peningkatan kualitas tersebut dapat dilihat dari semakin meningkatnya entitas yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan kecenderungan menurunnya jumlah entitas yang memperoleh opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dan Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Hasil pemeriksaan atas LKKL menunjukkan peningkatan persentase opini WTP, dan penurunan persentase opini WDP serta TMP. Kondisi tersebut secara umum menggambarkan perbaikan yang dicapai oleh entitas

pemerintahan daerah dalam menyajikan suatu laporan keuangan yang wajar sesuai dengan prinsip yang berlaku. Selanjutnya, penyajian suatu laporan keuangan yang wajar merupakan gambaran dan hasil dari pengelolaan keuangan yang lebih baik.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini hanya menggunakan laporan hasil pemeriksaan (BPK RI) dan laporan keuangan setiap kementerian negara sebagai partisipan dalam penelitian ini. Untuk laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan berasal dari data sekunder berupa LKKL dan IHPS yang diunduh dari halaman BPK dari tahun 2010 sampai dengan 2014.

Implikasi Penelitian

Terlepas dari berbagai keterbatasan yang ada, hasil penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat sebagai masukan dalam pengelolaan dan penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah terutama dalam peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah khususnya untuk perbaikan akun belanja (belanja operasi) dan aset (aset tetap), serta dapat menjadi bahan pertimbangan bagi BPKP sebagai auditor internal pemerintah untuk memfokuskan area pembinaan dalam tindak lanjut hasil pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh BPK RI atas laporan keuangan kementerian, sedangkan bagi BPK RI sebagai auditor eksternal pemerintah dapat menjadi masukan dalam melakukan pemeriksaan keuangan atas laporan keuangan pemerintah daerah khususnya dalam menetapkan tingkat risiko audit.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A. Elder, Randal J. & Beasley, Mark S. (2006). *Auditing dan Jasa Assurance: Pendekatan Terintegrasi*. Jakarta: Erlangga.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2007. *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta. (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/ihps>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2007. *Petunjuk Teknis Pemeriksaan atas LKPP dan LKKL*. Jakarta. (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/ihps>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2008. *Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas Pemeriksaan Keuangan*. Jakarta. (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/ihps>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2011. *Panduan Pemeriksaan LKPP/LKKL Tahun 2010*. Jakarta (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/ihps>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2013. *Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2013*. Jakarta. (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/ihps>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)

- Badan Pemeriksa Keuangan, 2014. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun Anggaran 2013 (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/lkpp>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2014. Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2014. Jakarta. (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/ihps>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Badan Pemeriksa Keuangan, 2015. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun Anggaran 2014 (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/lkpp>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2015. Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015. Jakarta. (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/ihps>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Badan Pemeriksa Keuangan, 2016. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun Anggaran 2015 (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/lkpp>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2016. Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2016. Jakarta. (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/ihps>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Badan Pemeriksa Keuangan, 2017. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun Anggaran 2016 (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/lkpp>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2017. Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2017. Jakarta. (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/ihps>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Badan Pemeriksa Keuangan, 2018. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun Anggaran 2017 (Diunduh dari laman: <http://www.bpk.go.id/lkpp>, diakses pada 10 April 2018 pukul 20:27)
- Bawhede, Heidi Vander. 2001. *What Factors Influence Financial Statement Quality? A Framework and Some Empirical Evidence*. (Diunduh dari laman: <http://venus.unive.it/bauhaus/Heidi%20Vander%20Bawhede.pdf>, diakses pada 12 April 2018 pukul 20:45)
- Carpenter, Vivian L dan Ehsan H. Feroz. 1992. *GAAP As A Symbols Of Legitimacy: New York State's Decision To Adopt Generally Accepted Accounting Principles*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 17, No. 7, pp 613-643, 1992. Printed in Great Britain. (Diunduh dari laman: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1181942, diakses pada 12 April 2018 pukul 21:32)

- Churyk, Natalie Tatiana dan Chih-Chen Lee, B. Douglas Clinton. 2008. *Can We Detect Fraud Earlier? A Technique Called Content Analysis Raises The Possibility*. Strategic Finance, October 2008. (Diunduh dari laman: <http://proquest.umi.com/pqdweb?index=19&did=1575019291&SrchMode=1&sid=11&Fmt=6&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=12725911272591585&clientId=64099>, diakses pada 10 April 2018 pukul 22:06)
- Hapsari, Andhisa Setya. 2008. Tinjauan Kebermanfaatan Laporan Keuangan Auditan BPK (Refleksi, Eksistensi dan Peranan BPK). (Diakses dari laman http://assassinisborn.multiply.com/journal/item/3/tinjauan_kebermanfaatan_laporan_keuangan_auditan_bpk pada 11 April 2018 pukul 22:36)
- Harnovinsah, H. (2011). Pengaruh Kualitas Komite Audit, Kualitas Dewan Komisaris, Kepemilikan Institusional Dan Kepemilikan Manajemen Terhadap Praktek Manajemen Laba Dan Kinerja Keuangan Serta Implikasinya Terhadap Nilai Perusahaan (Survey Pada Perusahaan Listing di PT. Bursa. *Indonesian Journal of Economics and Business*, 1(1).
- Hindri Asmoko, 2017. Korelasi Opini Audit BPK ATAS LKKL Dengan Hasil Evaluasi LAKIP K/L. BPPK (diunduh dari halaman web www.bppk.depkeu.go.id/images/file/magelang/opini_audit.pdf, diakses pada 31 Maret 2018)
- Hindriani, Nuning, Imam Hanafi, and Tjahjanulin Domai. "Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Dalam Perencanaan dan Pelaksanaan Anggaran di Daerah (Studi Pada Dinas Kesehatan Kabupaten Madiun)." *WACANA, Jurnal Sosial dan Humaniora* 15, no. 3 (2012): 1-9. (Diunduh dari laman: <http://www.wacana.ub.ac.id/index.php/wacana/article/view/238/207>, diakses pada 12 April 2018 pukul 23:02)
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2010. Standar Akuntansi Pemerintah. Ikatan Akuntan Indonesia, Jakarta
- James L. Chan. (2010). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards, *Public Money & Management*, 23:1, 13-20. (Diunduh dari laman: <http://jameslchan.com/papers/Chan2003Assess.pdf>, diakses pada 12 April 2018 pukul 21:52)
- Jones, Rowan dan Maurice Pendlebury. 2010. *Public Sector Accounting 6th ed.* Harlow, England Financial Times Prentice Hall
- Lembaga Penelitian Universitas Mercu Buana, 2015. **Rencana Induk Penelitian Universitas Mercu Buana tahun 2016 – 2020**. Lembaga Penelitian Universitas Mercu Buana, Jakarta.
- Mahmudi. 2011. Analisis Laporan Keuangan Daerah: Panduan Bagi Eksekutif, DPRD, dan Masyarakat dalam Pengambilan Keputusan Ekonomi, Sosial, dan Politik. UPP STIM YKPN.

- Mardiasmo. 2015. Akuntansi Sektor Publik. Penerbit Andi: Yogyakarta.
- Muhammad Rijalus Sholihin, and Harnovinsah Harnovinsah. "Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pengungkapan Corporate Social Responsibility (Studi Empiris Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia)." *Profita*10.2: 268-292.
- Nordiawan dan Hertianti. 2010. Akuntansi Sektor Publik. Edisi 2. Salemba Empat: Jakarta
- Obaidat, Ahmad N. 2007. *Accounting Information Qualitative Characteristic Gap: Evidence from Jordan. International Management Review Vol.3 No.2 2007*. Diakses 26 Juli 2016 jam 9:09 AM <http://www.usimr.org/IMR-2-2007/v3n207-art3.pdf>
- Palmquist, Mike. *et all* (1994 - 2012). Content Analysis. Writing@CSU. Colorado State University. Available at (Diakses dari laman: <https://writing.colostate.edu/guides/guide.cfm?guideid=61>, pada 11 April 2018 pukul 23:15)
- Mappanyukki, Ratna, and Syamsu Alam. "Factors Affecting The Reporting of The Quality of Accounting Information Resentation (Objective Studies in SKPD of Makassar)." *Scientific Journal of PPI-UKM* 2.6 (2015): 255-257. Republik Indonesia. 2003. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara
- Republik Indonesia. 2010. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan
- Rosidawati, Cucu dan Sri Mulyani. Studi : Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga Yang Memperoleh Opini Wajar Dengan Pengecualian (Menggunakan *Content Analysis*). *Jurnal Akuntansi*/Volume XVII, No. 01, Januari 2013: 1-14
- Saidin, Saidatur Fauzi. 2007. *Audit Committee Characteristics and Quality of Unaudited Financial Accounts*. (Diunduh dari laman http://eprints.usm.my/7837/1/audit_committee_characteristics_and_quality_of_unaudited_financial_accounts.pdf, diakses pada 12 April 2018 pukul 00:35)
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods for Business 5th Edition*. John Wiley & Sons
- Sutcliffe, Paul. 2003. *The Standard Programme of IFAC's Public Sector Committee. Public Money & Management* Oxford: Jan 2003. Vol. 23, Edisi 1; pg. 29, 8 pgs.

(Diunduh dari laman:
<http://proquest.umi.com/pqdweb?index=14&did=281969811&SrchMode=3&sid=2&Fmt=2&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1270621130&clientId=64099&aid=1>, diakses pada 11 April 23:16)

Vita Fitria Sari, Eddy R. Rasyid, Firdaus 2010. Studi eksploratif terhadap laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kabupaten/kota yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian menggunakan *content analysis*. Purwokerto: SNAXIII.