

ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MENYEBABKAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH BEROPINI *DISCLAIMER*

Virginia Nur Rahmanti
Arum Prastiwi

Universitas Brawijaya,
Jl. MT Haryono Malang
Email: vnurrahmanti@yahoo.co.id

Abstract: Analysis of the Factors Causing the Financial Statement of Local Government Have Disclaimer Opinion.

The purpose of this study is to know the factors that tends to cause public sector specifically East Java public sector get disclaimer opinion. More public sector financial report get disclaimer opinion it means declining in public sector performance quality in serving this country. Exactly each public sector has their own trigger in the emerge of disclaimer opinion. This study using descriptive methodology with case study method to analyze causing factors of disclaimer opinion. In the 2008 budget period, public sector which get this opinion are city of Batu, city of Surabaya, regency of Trenggalek, regency of Pasuruan, regency of Banyuwangi and regency of Ponorogo. The result of this study shows that the main factor causing the six financial report of public sectors get disclaimer opinion is the weakness of Internal Control System (ICS).

Abstrak: Analisis Faktor-Faktor yang Menyebabkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Beropini Disclaimer.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui factor-faktor yang menyebabkan laporan keuangan pemerintah daerah khususnya Pemda Jatim sehingga mendapatkan opini *disclaimer*. Semakin banyaknya laporan keuangan Pemda yang mendapatkan opini *disclaimer* berarti hal ini menunjukkan penurunan kualitas atas *performance* Pemda dalam melayani Negara. Tentunya masing-masing Pemda memiliki pemicu yang berbeda atas munculnya opini *disclaimer*. Penelitian ini menggunakan metodologi deskriptif dengan metode studi kasus dalam menganalisis faktor penyebab munculnya opini *disclaimer*. Pada tahun anggaran 2008, Pemda yang menyanggah opini *disclaimer* meliputi Kota Batu, Kota Surabaya, Kabupaten Trenggalek, Kabupaten Pasuruan, Kabupaten Banyuwangi dan Kabupaten Ponorogo. Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor yang paling utama menyebabkan laporan keuangan keenam pemda beropini *disclaimer* adalah lemahnya Sistem Pengendalian Internal (SPI).

Kata kunci: *Disclaimer*, Pemerintah Daerah, Sistem Pengendalian Internal (SPI)



Sebagai entitas pelaporan yang dimiliki bersama oleh rakyat, sudah seharusnya pe-

merintah daerah menyajikan transparansi laporan atas penggunaan anggaran dana yang te-

lah diajukan. Sementara itu, sebagai organisasi yang kompleks dan heterogen, berimplikasi pada penyediaan informasi yang bervariasi, handal, dan relevan untuk pengambilan keputusan. Tuntutan penyediaan informasi publik salah satunya adalah informasi akuntansi berupa laporan keuangan sector publik yang meliputi Laporan Realisasi APBD, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan (disusun dalam Undang-Undang No.25 Tahun 1999 tentang Keuangan Daerah). Ketentuan yang mengatur penyusunan laporan keuangan secara teknis diatur dalam Standar Akuntansi Sektor Publik No.1 tentang penyajian laporan keuangan untuk tujuan umum (*general purposes financial statement*) dimana dijelaskan bahwa untuk menyusun laporan keuangan harus memenuhi enam prinsip yaitu objektivitas, konsistensi, memiliki daya banding, tepat waktu, ekonomis dalam penyajian laporan serta pemenuhan konsep materialitas.

Dalam pelaksanaannya, kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia telah mengalami penurunan kualitas dari tahun ke tahun. Hal ini disampaikan pula oleh Nazier (2009) yang menyatakan bahwa kualitas pertanggungjawaban keuangan pemerintah daerah di Indonesia selama tahun 2004-2007 cenderung memburuk. Belum ada kemajuan yang signifikan dalam peningkatan transparansi keuangan. Fenomena ini diperkuat oleh hasil laporan Badan Pemeriksaan Keuangan (selanjutnya disebut BPK) sebagai auditor sektor publik yang menunjukkan jumlah LKPD yang beropini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) cenderung menurun, sementara LKPD dengan status *disclaimer*

dan tidak wajar justru semakin meningkat. Hal ini terinci dalam hasil laporan pemeriksaan BPK sebagai berikut:

Tabel 1
Rekapitulasi Opini atas LKPD di Indonesia Tahun 2004-2007

No.	Opini	Tahun 2004	Tahun 2005	Tahun 2006	Tahun 2007
1.	Wajar Tanpa Pengecualian	21	17	3	3
2.	Wajar Dengan Pengecualian	249	308	326	173
3.	Disclaimer	2	25	106	48
4.	Tidak Wajar	10	12	28	51

Sumber: www.bpk.go.id

Buruknya kondisi di atas merupakan sumbangan dari seluruh LKPD di Indonesia, tidak terkecuali Propinsi Jawa Timur yang dinilai masih banyak menyumbang opini *disclaimer* padahal jika dibandingkan dengan propinsi lain, Jawa Timur termasuk wilayah yang tata kelolanya dinilai baik. Sebagai propinsi yang memiliki 39 pemerintah daerah dengan jumlah SKPD yang cukup banyak, ternyata menimbulkan permasalahan atas penyusunan laporan keuangan bagi pemda Propinsi Jawa Timur. Oleh karena itu, Propinsi Jawa Timur kemudian menjadi batasan ruang lingkup objek dalam penelitian ini.

Secara terinci, opini BPK dari hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemda Provinsi Jawa Timur disajikan dalam tabel 1.2 berikut ini.

Beberapa penelitian yang mengangkat topik tentang penyajian laporan keuangan sektor publik telah dilakukan.

Rahmanti,
Prastiwi,
Analisis Faktor-
faktor Yang
Menyebabkan
Laporan Keuangan
Pemerintah Daerah
Beropini
Disclaimer

Tabel 2
Rekapitulasi Opini atas LKPD di
Indonesia Tahun 2004-2007

No.	Opini	Th 2004	Th 2005	Th 2006	Th 2007
1.	Wajar Tanpa Pengecuali an	4	1	1	-
2.	Wajar Dengan Pengecuali an	22	23	33	2
3.	Disclaimer	-	-	-	-
4.	Tidak Wajar	2	3	5	37

Sumber: www.bpk.go.id

Seperti peneliti Nanda Ayu Puspitasari yang meneliti tentang bagaimana menganalisis laporan kinerja keuangan Pemda untuk menunjukkan bahwa uang publik telah digunakan untuk kelangsungan pembangunan secara ekonomis, efektif dan efisien telah menunjukkan hasil pengelolaan keuangan yang belum sesuai. Peneliti lain yang juga memberikan kontribusinya adalah Umi Uswatun Hasanah yang menganalisis laporan keuangan salah satu pemerintah daerah di Jawa Tengah telah menghasilkan penemuan bahwa laporan keuangan yang tersusun tidak sepenuhnya akuntabel karena adanya beberapa pelanggaran terhadap ketentuan penyusunan laporan keuangan.

Dengan mendasarkan pada fenomena semakin memburuknya kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Inonesia, propinsi Jawa Timur khususnya, maka muncul keinginan peneliti untuk mencoba menganalisis faktor-faktor yang menghambat pemerintah daerah Propinsi Jawa Timur dalam menyusun laporan keuangan yang memiliki akuntabilitas dan reliabilitas yang tinggi. Jika peneliti-peneliti sebelumnya telah melakukan penelitian di

propinsi Jawa Tengah, maka penelitian kali ini menggunakan objek pemda Propinsi Jawa Timur sebagai bahan perbandingan. Alasan peneliti mengangkat permasalahan ini adalah untuk memperoleh suatu kesimpulan atas faktor-faktor yang menyebabkan laporan keuangan pemda sehingga menyandang opini *disclaimer* dalam lingkup provinsi Jawa Timur tahun anggaran 2008. Dari hasil pemeriksaan BPK, pada tahun anggaran 2008 terdapat enam pemda di Propinsi Jawa Timur yang mendapatkan opini *disclaimer*, yaitu kota Batu, kota Surabaya, Kabupaten Trenggalek, Kabupaten Pasuruan, Kabupaten Banyuwangi dan Kabupaten Ponorogo.

Pada dasarnya, organisasi sektor publik bertujuan bukan mencari laba, tetapi memberi pelayanan kepada masyarakat (*public service*) dan mensejahterakan masyarakat (Renyowijoyo, 2008:10). Senada dengan yang disampaikan oleh Andayani (2007:1) yang mengungkapkan bahwa organisasi sektor publik merupakan organisasi yang memberikan pelayanan kepada publik, sehingga dituntut agar lebih transparan dan memberikan akuntabilitas kepada publik. Lebih lanjut Jones & Pendlebury (2000:1) menjelaskan organisasi sektor publik sebagai:

There is a range of meanings given to the phrase "public sector". At one extreme, the government provides measures of the accumulated "net public debt" and of "public sector net borrowing" for the year; at the other extreme, the phrases becomes a slogan, often used pejoratively, to summon up the threats of "taxation" or "bureaucracy" or "big government".

Mardiasmo (2009) menjelaskan bahwa terdapat beberapa

kriteria organisasi sector publik dilihat dari sisi operasional dan sistem pencatatan akuntansi, yaitu:

1. Organisasi sektor publik bertujuan untuk memberikan pelayanan kepada publik, oleh karena itu pencarian laba bukan merupakan tujuan utama.
2. Sumber pendanaan organisasi sektor publik berasal dari pembayaran pajak, retribusi, sumbangan atau subsidi dari pemerintah pusat, transfer pendapatan antarorganisasi, utang atau obligasi.
3. Organisasi sektor publik dimiliki secara kolektif oleh masyarakat.
4. Organisasi sektor publik bersifat *multiple accountability structure*
5. Akuntansi sektor publik pemerintah menggunakan basis kas dan basis akrual
6. Dalam organisasi sektor publik, tolok ukur yang dicapai sulit diidentifikasi secara jelas.

Laporan keuangan sektor publik terdiri dari beberapa bagian yang terangkai menjadi bentuk laporan yang disajikan secara periodik. Sesuai Peraturan Pemerintah Republik Indonesia nomor 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah Bab III Pasal 5, disebutkan komponen laporan keuangan sector publik meliputi Laporan Realisasi Anggaran yang menggambarkan realisasi pendapatan, belanja, dan pembiayaan selama suatu periode, neraca yaitu laporan yang menyajikan informasi posisi keuangan pemerintah meliputi asset, utang, dan ekuitas dana pada suatu tanggal tertentu, Laporan Arus Kas adalah laporan yang menggambarkan arus

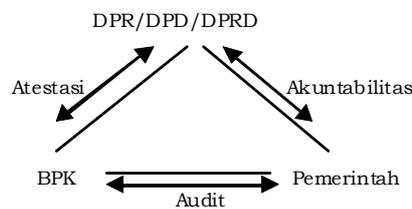
kas masuk dan keluar selama suatu periode, serta posisi kas pada tanggal pelaporan dan Catatan atas Laporan Keuangan yang menjelaskan pos-pos laporan keuangan dalam rangka pengungkapan yang memadai.

Dalam pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK, terdapat tiga jenis pemeriksaan, yaitu pemeriksaan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Kedua, pemeriksaan kinerja, yaitu pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Dalam jenis pemeriksaan ini dilakukan uji kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan serta pengendalian intern. Pemeriksaan kinerja ini menghasilkan informasi yang berguna untuk meningkatkan kinerja suatu program dan memudahkan pengambilan keputusan bagi pihak yang bertanggung jawab untuk mengawasi dan mengambil tindakan koreksi serta meningkatkan pertanggungjawaban publik. Terakhir, pemeriksaan dengan tujuan tertentu yang bertujuan untuk memberikan simpulan atas suatu hal yang diperiksa. Jenis pemeriksaan ini dapat bersifat eksaminasi (*examination*), rewiu (*review*), atau prosedur yang disepakati (*agreed-upon procedures*). Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi antara lain pemeriksaan atas hal-hal lain di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif, dan pemer-

Rahmanti,
Prastiwi,
Analisis Faktor-
faktor Yang
Menyebabkan
Laporan Keuangan
Pemerintah Daerah
Beropini
Disclaimer

iksaan atas sistem pengendalian intern.

Herbert (1979) memperkenalkan “Teori Keseimbangan” dalam audit yang menjabarkan adanya hubungan yang seimbang antara tiga pihak terkait, yaitu auditor, *auditee* dan pihak yang meminta pertanggungjawaban. Teori keseimbangan tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 1
Teori Keseimbangan

Sumber: Rai, 2008.

Hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK atas entitas publik menghasilkan sebuah opini atas laporan keuangan yang diperiksanya. Jenis opini yang dikeluarkan ini merefleksikan kondisi laporan keuangan yang diperiksanya. Dalam ilmu auditing, opini atas hasil pemeriksaan terbagi menjadi empat jenis, yaitu:

- a. Opini *Unqualified* (Wajar Tanpa Pengecualian)

Pendapat ini diberikan kepada laporan keuangan yang sudah memenuhi kriteria yang ditetapkan, yaitu sesuai dengan SAP. Pendapat auditor yang dituangkan dalam laporan audit paling umum adalah laporan audit standar yang *unqualified*, yang biasa juga disebut laporan standar bentuk pendek.

- b. Opini *Qualified* (Wajar dengan Pengecualian)

Opini terhadap laporan keuangan yang muncul ketika terdapat ketidaksesuaian (kekeliruan penyajian) yang tidak begitu signifikan terhadap kriteria yang ditetapkan. Secara spesifik, ada beberapa kondisi yang menyebabkan dikeluarkannya opini *qualified* dimana kondisi tertentu itu, pertama, tidak ada bukti yang kompeten yang cukup atau adanya pembatasan lingkup audit yang mengakibatkan auditor berkesimpulan bahwa ia tidak dapat memberikan opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) dan ia berkesimpulan tidak memberikan opini disclaimer. Kedua, auditor yakin, atas dasar audit yang telah dilaksanakannya bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum, yang berdampak material, tetapi ia berkesimpulan untuk tidak memberikan opini *adverse*.

- c. Opini *Disclaimer* (Menolak Memberikan Pendapat)

Menurut Arens, Elder & Beasley (2003), opini *disclaimer* akan dikeluarkan ketika auditor mengalami ketidakmampuan untuk menilai bahwa keseluruhan laporan keuangan disajikan secara wajar. Terdapat dua kondisi pokok yang mengakibatkan auditor mengeluarkan opini ini yaitu adanya pembatasan lingkup audit (*severe limitation on the scope of the audit*) dan terdapat hubungan yang tidak independen (*nonindependent relationship*) antara auditor dengan klien. Terjadinya salah satu kondisi tersebut menimbulkan ketidakmampuan auditor untuk menyampaikan pendapat atas

laporan keuangan secara keseluruhan.

Tentunya pasti ada alasan tertentu (*judgement*) yang mendasari auditor untuk mengeluarkan sebuah opini. Secara singkat, jenis opini wajar tanpa pengecualian dikeluarkan untuk laporan keuangan yang sudah memenuhi kriteria, standar dan aturan yang ditetapkan. Selanjutnya opini wajar dengan pengecualian, jika terdapat ketidaksesuaian (kekeliruan penyajian) yang tidak begitu signifikan terhadap kriteria yang ditetapkan. Opini *disclaimer* akan dikeluarkan ketika auditor mengalami ketidakmampuan untuk menilai bahwa keseluruhan laporan keuangan disajikan secara wajar. Terakhir, opini tidak menyampaikan pendapat jika secara keseluruhan laporan keuangan tidak memenuhi kriteria yang ditetapkan atau menyimpang dari prinsip akuntansi berlaku umum yang dampak penyimpangan tersebut terhadap laporan keuangan secara keseluruhan signifikan.

Seperti disampaikan sebelumnya, penelitian ini berfokus pada analisis faktor-faktor yang memicu munculnya opini *disclaimer* atas laporan keuangan pemda. Oleh karena, itu secara terperinci Arens, dkk (2003:77) menyatakan bahwa opini *disclaimer* muncul jika ruang lingkup pemeriksaan auditor dibatasi oleh klien. Ketika auditor tidak dapat mengumpulkan bukti audit yang memadai untuk menyimpulkan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan GAAP/PSAK, maka terdapat suatu pembatasan atas lingkup audit. Terkait dengan pembatasan ruang lingkup auditor dalam pemeriksaan laporan keuangan klien, Boynton (2006:92), menyatakan bahwa:

The auditor's decision to disclaim an opinion because of a scope limitation depends on his/her assessment of the importance of the omitted procedure(s) to his or her ability to form an opinion on the financial statements being audited. A disclaimer is appropriate when the auditor has not performed an audit sufficient in scope to enable him or her to form an opinion on the financial statements. In addition, when the entity imposes significant scope restrictions, the auditor will usually disclaim an opinion on the financial3 statement.

Penyebab yang kedua adalah adanya kondisi dimana auditor tidak independen selama melakukan pemeriksaan. Sikap mental independen auditor meliputi independen dalam fakta (*in fact*) yang berarti merujuk pada kemampuan auditor untuk bersikap bebas, jujur, dan objektif dalam melakukan penugasan audit (Munawir (1995:35) dan independen dalam penampilan (*in appearance*) dimana sikap independen dipandang dari pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan yang diaudit yang mengetahui hubungan antara auditor dengan kliennya.

Sumber lain yaitu Umar (2007), mengungkapkan bahwa munculnya opini *disclaimer* mengindikasikan bahwa terdapat suatu nilai yang secara material (signifikan) tidak dapat diyakini auditor. Kondisi ini dipicu karena adanya faktor pembatasan ruang lingkup pemeriksaan yang dilakukan oleh manajemen dan karena kondisi sistem pengendalian internal (SPI) entitas teraudit yang lemah, sehingga auditor tidak mendapatkan keyakinan mengenai substansi laporan keuangan.

**Rahmanti,
Prastiwi,**
*Analisis Faktor-
faktor Yang
Menyebabkan
Laporan Keuangan
Pemerintah Daerah
Beropini
Disclaimer*

SPI adalah hal yang memegangi peranan penting bagi sebuah entitas. Lemahnya SPI mengindikasikan bahwa pelaksanaan operasional entitas tersebut tidak berjalan dengan sehat. Merujuk pada Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah Bab XII pasal 33 terkait Pengendalian Intern dinyatakan bahwa untuk meningkatkan keandalan laporan keuangan dan kinerja, setiap entitas pelaporan dan akuntansi wajib menyelenggarakan Sistem Pengendalian Intern sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan terkait. Sebagai suatu sistem, SPI terintegrasi dari beberapa komponen penyusun SPI. Secara rinci, hal ini diatur dalam Peraturan Pemerintah No 60 Tahun 2008 tentang Penerapan Sistem Pengendalian Intern (SPI) pada Institusi/Program. Terdapat beberapa komponen dalam SPI, yaitu unsur pertama adalah Lingkungan Pengendalian, yang diwujudkan melalui penegakan integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, kepemimpinan yang kondusif, pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia, perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif, hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

Unsur kedua adalah penilaian risiko yang memiliki beberapa dasar penilaian yaitu penetapan tujuan instansi secara keseluruhan, penetapan tujuan pada tingkatan kegiatan,

identifikasi risiko, analisis risiko, mengelola risiko selama perubahan. Berikutnya, unsur ketiga SPI adalah kegiatan pengendalian yang meliputi reviu atas kinerja Instansi Pemerintah yang bersangkutan, pembinaan sumber daya manusia, pengendalian atas pengelolaan sistem informasi, pengendalian fisik atas asset, penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja, pemisahan fungsi, otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting, pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian, pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya, dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting. Selain ketiga hal tersebut, unsur keempat yaitu informasi dan komunikasi sangat memegangi peranan penting dalam sebuah entitas. Informasi mengacu pada apakah informasi dari sumber internal dan eksternal yang diperoleh telah diidentifikasi dan disampaikan kepada pimpinan Instansi Pemerintah serta telah didistribusikan kepada pihak lain yang berkepentingan. Sedangkan komunikasi berfokus pada pimpinan Instansi Pemerintah harus memastikan terjalinnya komunikasi internal yang efektif dan memastikan bahwa sudah terjalin komunikasi eksternal yang efektif yang memiliki dampak signifikan terhadap program, proyek, operasi dan kegiatan lain termasuk penganggaran dan pendanaannya. Unsur terakhir, yaitu pemantauan pengendalian intern terdiri dari pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah dan penyelesaian audit.

Keluarnya opini *disclaimer* dari auditor pasti memberikan implikasi bagi *auditee*. Menurut

Anom dalam Abdullah (2009) beberapa dampak dari opini ini adalah terbentuknya kondisi psikologis masyarakat yang cenderung mengikuti hasil *expose* berita oleh media massa. Berbagai

studi membuktikan, sering kali masyarakat mempercayai begitu saja isi berita media massa. Asumsi mereka apa pun sajian media massa adalah kebenaran. Oleh karena itu pencitraan yang buruk telah terbentuk dalam alam pikiran masyarakat sebagai konsumen berita publik.

METODE

Berangkat dari tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui faktor-faktor yang menyebabkan laporan keuangan pemda di lingkup provinsi Jawa Timur pada tahun anggaran 2008 beropini *disclaimer*, maka maka jenis penelitian yang digunakan adalah metodologi deskriptif dengan pendekatan metode studi kasus. Indriantoro dan Supomo (1999:88) menyatakan bahwa studi deskriptif (*descriptive study*) merupakan penelitian terhadap fenomena atau populasi tertentu yang diperoleh peneliti dari subyek berupa: individu, organisasional, industri atau perspektif yang lain. Tujuan studi deskriptif dikemukakan oleh Cooper dan Emory (1996:131) yaitu bertujuan untuk mempelajari aspek siapa, apa, bilamana, dan bagaimana dari suatu topik. Sedangkan definisi dari penelitian studi kasus merujuk pada Sekaran (2006:46) menyatakan bahwa studi kasus meliputi analisis mendalam dan kontekstual terhadap situasi yang mirip dalam organisasi lain, dimana sifat dan definisi masalah yang terjadi adalah serupa dengan yang di-

alami dalam situasi saat ini.

Penelitian ini menggunakan objek penelitian 6 pemda di provinsi Jawa Timur yang mendapat opini *disclaimer* pada tahun anggaran 2008 yaitu Kabupaten Batu, Kabupaten Trenggalek, Kabupaten Pasuruan, Kota Surabaya, Kabupaten Ponorogo dan Kabupaten Banyuwangi. Dalam menentukan objek penelitian diperlukan beberapa kriteria untuk membatasi cakupan penelitian.

Tabel 3
Kriteria Penetapan Objek

No	Kriteria	Jumlah Pemda
1.	Pemda yang laporan keuangannya diaudit oleh BPK	39 pemda
2.	Pemda yang laporan keuangannya tidak memperoleh opini <i>disclaimer</i>	33 pemda
3.	Pemda yang memperoleh opini <i>disclaimer</i>	6 pemda

Sumber: www.bpk.go.id

Dari keenam objek penelitian tersebut, peneliti melakukan observasi lapangan pada lima pemda, yaitu Kota Batu, Kota Surabaya, Kabupaten Trenggalek, Kabupaten Pasuruan dan Kabupaten Banyuwangi. Sedangkan untuk Pemda kabupaten Ponorogo dilkaukan dengan telaah hasil pemeriksaan BPK karena berdasarkan keterangan Kepala Bagian Tata Usaha Kabupaten Ponorogo, pada awal bulan Desember hingga akhir Januari seluruh pemda termasuk Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Asset Daerah mulai disibukkan dengan kegiatan penghabisan anggaran sebagai persiapan untuk menghadapi pemeriksaan BPK pada awal bulan Februari.

Dalam penelitian ini, data yang diolah adalah data primer dan sekunder. Data primer diperoleh langsung dari sumber data pertama, yaitu orang/pe-

**Rahmanti,
Prastiwi,**
*Analisis Faktor-
faktor Yang
Menyebabkan
Laporan Keuangan
Pemerintah Daerah
Beropini
Disclaimer*

laku yang terkait dengan penyusunan laporan keuangan masing-masing pemda seperti kepala bagian pelaporan dan akuntansi dan kepala dinas terkait. Sedangkan data sekunder meliputi laporan hasil pemeriksaan BPK tahun anggaran 2008 atas keenam pemda yang menjadi objek penelitian, buku teks, artikel, jurnal, dan data lain yang bersumber dari internet serta berbagai peraturan pemerintah, undang-undang, serta Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Untuk menunjang studi literatur dari hasil pemeriksaan BPK, metode pengumpulan data selanjutnya dilakukan dengan metode wawancara. Konfirmasi bisa dilakukan melalui "wawancara atau pengamatan berperan-serta yang merupakan hasil usaha gabungan dari kegiatan melihat, mendengar, dan bertanya" (Moleong, 2005:157). Teknis pelaksanaan wawancara dilakukan dengan Kepala Bagian Akuntansi dan Pelaporan masing-masing Pemda untuk keperluan konfirmasi dengan kondisi faktual masing-masing pemda.

Setelah seluruh data terkumpul, selanjutnya peneliti menganalisis data menggunakan metode *content analysis*, yaitu metode analisis data terhadap suatu dokumen untuk memperoleh kandungan informasi atau deskripsi dari isi dokumen secara objektif dan sistematis (Indriantoro dan Supomo, 1999:248).

Secara lebih terperinci, kronologis analisis data studi kasus dalam penelitian ini meliputi:

a. Mencari data sekunder dari laporan hasil pemeriksaan BPK Tahun Anggaran 2008 untuk masing-masing pemda (Kota Batu, Kabupaten Trenggalek, Kabupaten Pasuruan, Kota Surabaya, Kabu-

paten Banyuwangi dan Kabupaten Ponorogo)

b. Melakukan observasi lapangan terhadap 5 pemda (Kota Batu, Kota Surabaya, Kabupaten Trenggalek, Kabupaten Pasuruan dan Kabupaten Banyuwangi). Observasi dilakukan dengan mendatangi lokasi BPKAD (Badan Pengelola Kas dan Asset Daerah) masing-masing pemda, kemudian melakukan interview dengan staff bagian pencatatan (akuntansi) atau pelaporan untuk melakukan kroscek data (terkait jumlah dan rekenig-rekening yang bermasalah) dari hasil pemeriksaan BPK dan menanyakan kondisi umum Pemda terkait.

c. Membuat tabulasi untuk menemukan faktor yang cenderung menyebabkan laporan keuangan dari keenam pemda mendapatkan opini *disclaimer*

d. Memberi simbol (v) untuk penyebab yang memenuhi kriteria dan (-) untuk yang tidak memenuhi kriteria berikut ini:

1. Pembatasan ruang lingkup pemeriksaan (jumlahnya material)

a. Pembatasan oleh klien
- Pihak manajemen menghalangi prosedur audit. Misalnya, pembatasan konfirmasi piutang.

- Klien tidak bersedia menandatangani CRL (*Client Representative Letter*)

- Manajemen tidak bersedia bertanggung jawab atas laporan keuangan, dengan tidak menandatangani laporan keuangan yang telah disusun

- b. Pembatasan yang disebabkan oleh kondisi-kondisi luar kendali klien atau auditor, yaitu misalnya terjadi bencana alam.
2. Adanya sistem pengendalian internal yang sedemikian lemahnya, sehingga auditor tidak mendapatkan keyakinan mengenai substansi laporan keuangan tersebut
3. Auditor dan klien mempunyai hubungan yang tidak independen, meliputi:
 - a. Kantor akuntan yang bersangkutan atau salah satu pegawainya menjadi pimpinan perusahaan klien.
 - b. Kantor akuntan yang bersangkutan atau salah satu pegawainya melakukan pekerjaan akuntansi klien, termasuk pembuatan jurnal, pencatatan dalam buku besar, jurnal penutup dan penyusunan laporan keuangan.
 - c. Kantor akuntan dengan klien saling melakukan peminjaman pribadi (kepentingan keuangan) dalam jumlah materiil ditinjau dari jumlah kekayaan auditor yang bersangkutan
 - d. Memberikan kesimpulan atas faktor utama apakah yang cenderung menyebabkan laporan keuangan keenam pemda di Jawa Timur pada tahun anggaran 2008 beropini *disclaimer*.

dari tahun ke tahun. Tentunya antara pemda yang satu dengan lainnya memiliki faktor pemicu yang berbeda. Dengan mengetahui penyebab munculnya opini *disclaime*, maka diharapkan akan semakin mudah untuk merumuskan prosedur perbaikan agar tercapai kualitas laporan keuangan yang semakin baik pada tahun berikutnya. Keenam pemda yang pada tahun anggaran 2008 memperoleh opini *disclaimer* sebelumnya belum pernah mendapatkan opini ini selama 4 tahun (2004-2007) berturut-turut. Baru pada tahun 2008, keenamnya menyandang opini *disclaimer* dari BPK. Hal ini mengindikasikan bahwa kualitas laporan keuangan mengalami degradasi pada tahun 2008.

Munculnya opini yang dinilai sebagai opini yang buruk seharusnya ditinjau dari sudut pandang BPK selaku auditor pemerintahan dan dari Pemda sebagai objek pemeriksaan. Sebagai contoh seperti yang terjadi di pemerintah daerah Kota Surabaya dimana pada tahun anggaran 2007 mendapatkan opini *unqualified* (Wajar Tanpa Pengecualian) kini pada tahun anggaran menurun signifikan 2008 memperoleh opini *disclaimer*. Berdasarkan pada penjelasan pihak terkait dari pemerintah daerah Kota Surabaya menyatakan bahwa kemungkinan terjadi perubahan atau perbedaan parameter penilaian oleh BPK. Hal ini dikarenakan adanya kondisi yang sama antara tahun anggaran 2007 dengan tahun anggaran 2008, namun ternyata memberikan hasil yang berkebalikan. Berikut dipaparkan secara rinci dalam tabel 2, perolehan opini keenam pemda objek penelitian ini selama tiga tahun terakhir (2004-2007).

Dari hasil penelitian saat ini,

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pada kenyataannya terdapat beberapa faktor yang menyebabkan semakin menurunnya kualitas laporan keuangan pemda

**Rahmanti,
Prastiwi,**
*Analisis Faktor-
faktor Yang
Menyebabkan
Laporan Keuangan
Pemerintah Daerah
Beropini
Disclaimer*

terdapat kondisi yang berbeda antar pemda. Pemicu disandangnya opini *disclaimer* berasal dari kolaborasi faktor-faktor penyebab yang berbeda pula.

Secara umum, faktor pemicu setiap pemda terlihat pada tabel 3, tentang faktor-faktor penyebab munculnya opini *disclaimer* di bawah ini.

Tabel 2
Opini BPK atas Laporan Keuangan Enam Pemda
Objek Penelitian TA 2004-2007

No	Nama Pemda	Opini BPK			
		2004	2005	2006	2007
1.	Kota Batu	TW	WDP	WDP	TW
2.	Kota Surabaya	WDP	TW	TW	TW
3.	Kabupaten Trenggalek	WDP	WDP	WDP	TW
4.	Kabupaten Pasuruan	WDP	TW	TW	TW
5.	Kabupaten Banyuwangi	WDP	WDP	WTP	TW
6.	Kabupaten Ponorogo	WDP	WDP	WDP	TW

Sumber: www.bpk.go.id

Tabel 3
Faktor-Faktor Penyebab Munculnya Opini Disclaimer

No	Faktor penyebab	Kota Batu	Kota Sby.	Kab.T rglk	Kab. Psn	Kab. Bwgi	Kab. Pnrgo
A.	Pembatasan Ruang Lingkup Pemeriksaan						
	1." Pembatasan oleh klien						
	• Pihak manajemen menghalangi prosedur audit	-	-	-	-	-	-
	• Klien tidak bersedia menandatangani CRL	-	-	-	-	-	-
	• Manajemen tidak bersedia bertanggung jawab atas laporan keuangan	-	-	-	-	-	-
	2." Pembatasan yang disebabkan oleh kondisi-kondisi luar kendali klien atau auditor						
	• Bencana alam	-	-	-	v	-	-
B.	Sistem Pengendalian Internal (SPI) Lemah						
	a. Pengelolaan kas tidak memadai	v	-	v	v	v	v
	b. Penyusunan anggaran yang tidak tepat	v	-	v	-	v	-
	c. Akun belanja daerah yang bermasalah	-	-	-	v	-	v
	d. Pengendalian, pengelolaan dan penyajian aktiva tetap, masih lemah	v	v	v	v	-	v
	e. Penyetoran dan pengelolaan atas penerimaan daerah tidak sesuai ketentuan	v	-	-	-	-	v
	f. Rekening giro bendahara tidak berfungsi sebagai sarana pengawasan	-	-	-	-	v	-
	g. Pencatatan dan pengelolaan investasi non permanen yang belum memadai	-	v	-	-	v	v
	h. Tidak adanya peraturan/pedoman untuk SKPD	-	v	v	-	-	-
	i. Pengendalian laporan keuangan masih lemah	v	-	-	-	v	-
	j. Pengelolaan dana bergulir tidak memadai	-	-	-	-	-	v
	k. Pengelolaan persediaan belum memadai	v	-	v	-	-	-
C.	Auditor dan Klien Mempunyai Hubungan yang Tidak Independen						
	a. Satu pegawai BPK menjadi pimpinan/direktur perusahaan klien	-	-	-	-	-	-
	b. Salah satu pegawainya melakukan pekerjaan akuntansi klien	-	-	-	-	-	-
	c. Kantor akuntan dengan klien saling melakukan peminjaman pribadi (kepentingan keuangan) dalam jumlah materiil	-	-	-	-	-	-

Berdasarkan pada uraian sebelumnya telah dijelaskan faktor-faktor yang menyebabkan laporan keuangan pemda beropini *disclaimer*, yaitu pembatasan ruang lingkup auditor, kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI), auditor dan klien memiliki hubungan yang tidak independen dan adanya kondisi khusus. Dari hasil penelitian pada tabel 3 di atas terlihat bahwa secara garis besar kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) adalah penyebab utama laporan keuangan keenam pemda di propinsi Jawa Timur tahun anggaran 2008 memperoleh opini *disclaimer*.

Berikut pemaparan hasil konfirmasi antara hasil pemeriksaan BPK atas keenam Pemda dan Kepala Pengelolaan Kas dan Asset Daerah masing-masing Pemda. Diawali dari Pemda Kota Batu empat titik kelemahan SPI, yaitu pertama lemahnya pengelolaan kas daerah yang tidak memadai. Hal ini dikarenakan tidak adanya tindakan manajemen yang memadai untuk merespon penyimpangan terhadap kebijakan dan prosedur yang ada, transaksi yang telah diklasifikasi tidak dicatat sesuai dengan ketentuan, kasi Pengeluaran dan Kuasa BUD tidak melakukan review atas keakuratan penerbitan SP2D serta ketidakcermatan Kasi Pengeluaran dan Kuasa BUD yang berdampak pada penyalahgunaan kekayaan daerah. Penyebab berikutnya adalah pengelolaan persediaan yang belum memadai dikarenakan tidak adanya pemisahan tugas dan fungsi antara personil yang melakukan pengadaan barang persediaan dengan personil yang mencatat dan mengelola persediaan tersebut, tidak adanya pencatatan yang memadai dalam mengelola persediaan, tidak

adanya pelaporan yang jelas dan tepat mengenai jumlah persediaan serta pelaporan yang tidak lengkap dan tidak tepat waktu serta tidak adanya review yang memadai dari pimpinan langsung. Pemicu ketiga adalah terkait dengan penatausahaan barang milik daerah tidak tertib yang diikuti oleh faktor keempat yaitu penyetoran penerimaan retribusi di enam SKPD tidak sesuai ketentuan. Terakhir, penyebab opini *disclaimer* muncul karena adanya kegiatan perencanaan senilai Rp 605.913.000,00 belum dianggarkan pembangunannya.

Selanjutnya Pemda Kota Surabaya yang pada tahun 2007 mendapatkan opini WTP kini tahun 2008 menurun drastis dengan disandangnya opini *disclaimer*. Berikut ini lima kelemahan SPI yang ada di Pemda Kota Surabaya. Pertama adalah faktor penatausahaan dan pengendalian uang kas pada beberapa SKPD kurang memadai dikarenakan penyimpanan jumlah kas melebihi ketentuan. Pemicu kedua disebabkan oleh mekanisme pengeluaran kas sebesar Rp 89.828.199.800,00 tidak tepat. Selanjutnya, sisa kas pada bendahara pengeluaran sebesar Rp 14.398.689.003,00 terlambat disetorkan kembali kas daerah. Penyebab keempat adalah karena laporan keuangan belum menyajikan aset tetap secara wajar dan akurat. Beberapa hal yang memicu adalah pemerintah kota surabaya belum memiliki kebijakan akuntansi mengenai pedoman kapitalisasi aset tetap dan penyusutan, nilai aset belum disajikan secara tepat dalam neraca, pencatatan atas aset yang berasal dari Fasum Fasos belum dilaksanakan secara memadai, perbedaan data lokasi dan luas lahan Fasum Fasos atas laporan dan data asset yang

**Rahmanti,
Prastiwi,**
*Analisis Faktor-
faktor Yang
Menyebabkan
Laporan Keuangan
Pemerintah Daerah
Beropini
Disclaimer*

tercatat dalam SIMBADA, ada beberapa asset yang tidak dilengkapi dengan bukti kepemilikan, hal ini dikarenakan asset yang dimiliki merupakan peninggalan dari bangsa penjajah dan belum adanya peraturan walikota tentang kapitalisasi asset.

Pemda Kabupaten Trenggalek juga memiliki beberapa kelemahan terkait dengan SPI yaitu factor pertama pengelolaan kas belum memadai dikarenakan oleh tidak adanya perencanaan kas karena belum dibuatnya ketetapan tentang saldo kas minimum, adanya kebijakan yang tidak mempertimbangkan prinsip kehati-hatian dengan tidak melalui analisa resiko dan manfaat yang diperoleh, pencatatan saldo kas pada Buku Kas Umum tidak pernah dibandingkan dengan catatan pihak bank meskipun terdapat selisih, pimpinan entitas tidak memperoleh informasi mengenai rekening-rekening yang dimiliki oleh SKPD. Pemicu berikutnya dikarenakan oleh pengelolaan persediaan belum memadai yang diikuti oleh penyebab ketiga karena penyajian saldo aset tetap di neraca tidak diketahui rinciannya, terdapat persediaan yang belum ditetapkan nilainya dan bendahara barang tidak melakukan pencatatan atas mutasi persediaan dan tidak melaporkan nilai persediaan pada BPKAD. Pemicu berikutnya adalah terkait dengan lemahnya pengendalian terhadap pengamanan dikarenakan prosedur pengelolaan barang daerah belum sepenuhnya dapat digunakan untuk memastikan tingkat keakuratan dan pimpinan entitas tidak memperoleh informasi yang dibutuhkan guna pengambilan keputusan. Terakhir, faktor penyebab disandangnya opini disclaimer oleh Pemda Kabupaten Trenggalek adalah

tidak adanya juknis dan juklak terkait proses pencatatan, pengukuran dan pengakuan dalam penyusunan laporan keuangan.

Satuan kerja berikutnya adalah Pemda Kabupaten Pasuruan yang memiliki kelemahan SPI pada empat hal yaitu adanya realisasi belanja sebesar Rp 17.860.536.794,00 dan investasi non permanen sebesar Rp 160.000.000,00 tidak dapat diyakini Kewajarannya. Pemicu kedua dikarenakan oleh pengadministrasian rekening milik kas daerah belum memadai karena bupati tidak menerbitkan surat keputusan untuk pembukaan dan penggunaan rekening bank atas nama bendahara pengeluaran SKPD. Selanjutnya faktor pencatatan asset tanah milik pemerintah kabupaten pasuruan belum tertib, hal ini dikarenakan bencana kebakaran sehingga terdapat asset tanah milik Pemkab Pasuruan yang tidak mempunyai bukti kepemilikan, data asset tanah pada bagain perlengkapan belum sesuai dengan data asset tanah pada SKPD.

Pemda berikutnya yang mendapat opini disclaimer adalah Kabupaten Banyuwangi. Terdapat tiga faktor penyebab yang mendasarinya yaitu penyajian nilai aset tetap per 31 Desember 2008 dalam neraca tidak akurat. Pemicu kedua adalah berkenaan pencatatan dan pengelolaan investasi non permanen dana bergulir belum memadai dikarenakan SKPD pengelola investasi non permanen tidak pernah melakukan rekonsiliasi ke bagian keuangan atas saldo investasi, pembukuan dan pencatatan SKPD pengelola investasi non permanen tidak memadai sehingga laporan atas investasi non permanen tidak akurat dan tidak adanya laporan secara periodik kepada bagian keuangan.

Pemda terakhir yaitu Kabupaten Ponorogo memiliki beberapa kelemahan pada SPI meliputi pengendalian atas rekening di bank yang dimiliki satuan kerja perangkat daerah dilakukan secara tidak memadai pimpinan entitas tidak memperoleh informasi yang dibutuhkan guna melaksanakan tanggung jawabnya. Berikutnya penyebab kedua adalah terkait dengan pengelolaan investasi jangka panjang non permanen dilaksanakan belum secara memadai disebabkan oleh dana yang digulirkan/dipinjamkan tidak diungkapkan secara memadai guna mendukung pengendalian operasi dan pengambilan keputusan. Untuk pemicu ketiga identik dengan pemda yang lainnya yaitu berkenaan dengan pengelolaan aset milik daerah dilaksanakan belum secara tertib karena prosedur pengelolaan barang daerah belum sepenuhnya dapat digunakan untuk memastikan tingkat keakuratan dan kelengkapan serta tanggungjawab pengelolaan barang daerah. Faktor pemicu yang terakhir adalah terkait dengan nilai aset tetap hasil pengadaan di tahun anggaran 2008 tidak dicatat berdasarkan biaya perolehan.

Dari hasil penelitian yang dilakukan terhadap enam pemda yang memperoleh opini *disclaimer* pada tahun anggaran 2008 memang benar bahwa lemahnya sistem pengendalian internal (SPI) menjadi faktor penyebab utama disandangnya opini *disclaimer*. Namun setiap pemda memiliki rincian kelemahan SPI yang berbeda antara pemda yang satu dengan lainnya dikarenakan kondisi baik internal maupun eksternal pemda satu dengan lainnya berbeda pula.

Jika dicermati secara lebih jauh. Memang di pemda Kabupaten Pasuruan terjadi bencana kebakaran yang menjadi salah satu factor penyebab munculnya opini disclaimer (berdasarkan pada hasil pemeriksaan BPK). Adanya musibah ini menyebabkan hilangnya mayoritas barang bukti dokumen yang mendasari berbagai macam transaksi. Namun jika dinilai secara holistik, factor yang menyebabkan diberikannya opini *disclaimer* adalah karena kelemahan SPI pada Kabupaten Pasuruan.

SIMPULAN

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menjawab faktor-faktor yang menyebabkan laporan keuangan pemerintah daerah di propinsi Jawa Timur tahun anggaran 2008 beropini *disclaimer*. Bagi auditor untuk bisa memberikan opini *disclaimer*, maka laporan keuangan klien harus minimal memenuhi salah satu dari ketiga kriteria faktor penyebab dikeluarkannya opini *disclaimer* yaitu pembatasan ruang lingkup pemeriksaan (jumlahnya material), adanya Sistem Pengendalian Internal (SPI) yang sedemikian lemahnya, sehingga auditor tidak mendapatkan keyakinan mengenai substansi laporan keuangan tersebut serta auditor dan klien mempunyai hubungan yang tidak independen.

Berdasarkan hasil analisis, diperoleh hasil bahwa kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) adalah faktor yang cenderung menyebabkan laporan keuangan keenam pemda (Kota Batu, Kota Surabaya, Kabupaten Trenggalek, Kabupaten Pasuruan, Kabupaten Banyuwangi dan Kabupaten Ponorogo. Kelemahan Sistem Pengendalian

**Rahmanti,
Prastiwi,**
*Analisis Faktor-
faktor Yang
Menyebabkan
Laporan Keuangan
Pemerintah Daerah
Beropini
Disclaimer*

Internal (SPI) ini) menyebabkan penyelenggaraan kegiatan pada suatu Instansi Pemerintah tidak dapat mencapai tujuannya secara efektif dan efisien, melaporkan pengelolaan keuangan negara secara andal, mengamankan aset negara, dan mendorong ketepatan terhadap peraturan perundang-undangan. Ketika faktor-faktor penyebab menurunnya kualitas laporan keuangan telah terdeteksi, maka akan menjadi lebih mudah untuk melakukan upaya perbaikan dengan harapan indikator semakin meningkatnya jumlah laporan keuangan pemda yang meraih opini *disclaimer* semakin meningkat dan tentunya diimbangi oleh opini lainnya yang semakin menurun jumlahnya.

Penelitian yang mencakup enam Pemda di Jawa Timur yang memperoleh opini *disclaimer* pada tahun 2008 ini memiliki keterbatasan dalam melakukan observasi lapangan. Keterbatasan ini dikarenakan beberapa Pemda yang tidak dapat memberikan informasi seperti yang diperlukan oleh peneliti. Alasan yang disampaikan kepada peneliti adalah karena judul penelitian yang diangkat memiliki sensitifitas tinggi karena berhubungan dengan penilaian negatif Pemda terkait. Di samping itu, adanya kesamaan waktu penelitian dengan moment penyusunan laporan keuangan oleh Pemda sebagai persiapan pemeriksaan BPK menjadi hambatan bagi peneliti untuk bias intens memperoleh data secara rinci.

Terlepas dari adanya beberapa keterbatasan, penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi semua pihak yang terkait dengan faktor-faktor yang menyebabkan laporan keuangan pemda di Jawa Timur pada

tahun anggaran 2008 beropini *disclaimer*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa SPI adalah pemicu utama munculnya opini *disclaimer*, SPI yang lemah berimplikasi pada pelaksanaan operasional yang bermasalah, karena pedoman yang dijadikan pijakan bekerja tidak dipatuhi sepenuhnya. Dengan memperhatikan hasil, kesimpulan, keterbatasan dan implikasi dari penelitian ini, maka saran yang diajukan peneliti kepada instansi objek penelitian untuk memperbaiki Sistem Pengendalian Internal yang masih lemah, utamanya terkait dengan pengelolaan aset pemerintah daerah dan melakukan perekrutan pegawai yang benar-benar berkompeten di bidang Akuntansi sebagai disiplin ilmu yang mempelajari tentang segala pencatatan, pengakuan dan pelaporan.

DAFTAR RUJUKAN

- Abdullah, Sukriy. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah: Perlukah? Atau, Mengapa? . <http://syukriy.wordpress.com/2008/10/19/> . Diakses 24 Agustus 2009.
- Abdullah, Syukriy. 2009. *Disclaimer*. <http://sukriyabdullah.com>. Diakses tanggal 28 Desember 2009.
- Andayani, W. 2007. *Akuntansi Sektor Publik*. Bayumedia Publishing. Malang.
- Arens, Elder & Beasley. 2001. *Auditing dan Pelayanan Verifikasi*. Edisi 9. Jilid 1. Jakarta: PT. Intermedia.
- Boynton and Johnson. 2006. *Modern Auditing*. 8th Edition. John Willey & Sons, Inc.
- Cooper and Emory. 1996. *Metode Penelitian Bisnis*. Terjemahan Gunawan dan Nurmawan. Erlangga. Jakarta.

- Indriantoro, N. dan B. Supomo.. 2009. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi & Manajemen*. BPFE. Yogyakarta.
- Jones and Pendlebury. 2000. *Public Sector Accounting*. Prentice Hall.
- Jusup, H. 2001. *Dasar-Dasar Akuntansi*. Edisi 6. Yogyakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Andi. Yogyakarta.
- Munawir. *Skripsi Tentang Audit; Hubungan Independen Auditor dengan Audit Fee*. <http://akuntansimania.blogspot.com/2009/04/> . Diakses 29 Desember 2009.
- Nazier, D. 2009. Laporan Keuangan Pemda Memburuk. *Kompas*. Rabu, 29 April 2009. (<http://kompas.com>), diakses tanggal 28 Desember 2009.
- Rai, I.G.A. 2008. Peran Badan Pemeriksa Keuangan dalam Perbaikan Pengelolaan Keuangan Negara. <http://www.bpk.go.id/web/files/2009/02/paper-mesir.pdf>. diakses pada 2 September 2009.
- Renyowijoyo, M. 2008. *Akuntansi Sektor Publik Organisasi Non Laba*. Mitra Wacana Media. Jakarta.
- Sekaran. *Research Method for Business*. 4th Edition. Salemba Empat. Jakarta.
- Umar, H. 2007. Kualitas Laporan Keuangan Pemda Semakin Memburuk. *Dayak Post*.
- Wahyono. *Penelitian Studi Kasus*. <http://penelitian-studikasus.blogspot.com/2009/03/pengertian-penelitian-studi-kasus.html>. Diakses 2 September 2009 www.bpk.go.id. Diakses pada 14 Agustus 2009.
- _____. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005_tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. 2006. Diakses pada 28 Desember 2009.
- _____. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 6 tahun 2006 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah. 2006. Diakses pada 28 Desember 2009.
- _____. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah. 2006. Diakses pada 28 Desember 2009.
- _____. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. 2006. Diakses pada 28 Desember 2009.