

STUDI EKSPLORATIF TERHADAP LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN KABUPATEN/KOTA YANG MEMPEROLEH OPINI WAJAR DENGAN PENGECUALIAN MENGGUNAKAN CONTENT ANALYSIS

Oleh: Vita Fitria Sari*

Abstract: *According to BPK (2009), most of the audited financial statements of the Indonesia's local government have obtained qualified opinion from BPK. It is useful to explore what such accounts that make the reports qualified by BPK. This study aims to exploratory identify in order to know accounts that appear frequently as being qualified by BPK. Such knowledge would be useful for mapping the problems related to the quality of financial reporting of the local governments. Previous research on governmental financial reporting not yet addressed this necessity. Although this study does not go further to explain the reasons for the qualification, the obtained knowledge would help the local government to set policy for enhancing the quality of their financial reporting. Content analysis undertaken explores that the accounts that are frequently qualified from balanced sheet are assets especially current assets, while from the budget realization reports are expenditures especially operating expenditure. The problems inherent in the qualified accounts associated with the criteria of fairness of local government's financial statements included the incompatibility with government accounting standards in Indonesia, non-compliance with laws and regulations and weaknesses of internal control system. While the insufficiency of disclosure did not become a problem in the qualified accounts on the participant's financial statements.*

Kata kunci: BPK audit reports, local government financial statements, unqualified opinion, content analysis, qualified accounts

PENDAHULUAN

Laporan keuangan daerah pada dasarnya merupakan asersi atau pernyataan dari pihak manajemen pemerintah daerah yang menginformasikan kepada pihak lain, yaitu pemangku kepentingan yang ada tentang kondisi keuangan pemerintah daerah (Mahmudi, 2007). 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). Untuk memenuhi karakteristik kualitatif maka informasi dalam laporan

* Penulis adalah Asisten Ahli dalam Mata Kuliah Akuntansi Universitas Negeri Padang

keuangan harus disajikan secara wajar berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Oleh karena itu perlu dilakukan pemeriksaan atas laporan keuangan yang dimaksudkan untuk menilai kewajaran laporan keuangan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (Bowo, 2009).

Untuk melindungi para pengguna laporan keuangan, maka diperlukan pihak ketiga yaitu auditor yang independen dalam menilai kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Mahmudi, 2007). Badan Pemeriksa Keuangan RI selaku institusi pemeriksa atas pengelolaan keuangan negara telah diberi kewenangan berdasarkan amanat UUD Tahun 1945 untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Ada tiga jenis pemeriksaan yaitu pemeriksaan keuangan, kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Diantara ketiga jenis pemeriksaan tersebut, pemeriksaan keuangan telah menjadi agenda wajib BPK RI yang sifatnya tahunan atas pemerintah pusat dan seluruh pemerintah daerah dengan tujuan untuk menilai kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan *auditee*.

Representasi kewajaran dituangkan dalam bentuk opini dengan mempertimbangkan kriteria kesesuaian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP); kecukupan pengungkapan; kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; dan efektivitas pengendalian intern (BPK, 2009).

Tabel 1 menunjukkan bahwa sebagian besar laporan keuangan pemerintah daerah untuk tahun anggaran 2006-2008 memperoleh opini wajar dengan pengecualian. Sedangkan yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian jumlahnya masih sangat sedikit. Berdasarkan fenomena diatas terlihat bahwa sebagian besar laporan keuangan pemerintah daerah memperoleh opini wajar dengan pengecualian. Oleh karena itu penulis tertarik untuk meneliti lebih spesifik hal-hal apa saja pada laporan keuangan pemerintah daerah yang menyebabkan pemerintah daerah memperoleh opini wajar dengan pengecualian atas pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh BPK RI, karena belum ada penelitian sebelumnya yang membahas hal ini.

Berdasarkan pengecualian yang terdapat dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian, dapat diketahui akun-akun apa saja yang dikecualikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah tersebut. Selain itu juga dapat ditentukan, permasalahan yang terdapat dalam akun-akun tersebut sehingga laporan keuangan pemerintah daerah memperoleh opini wajar dengan pengecualian.

Perumusan Masalah

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

1. Akun-akun apa saja yang dikecualikan pada laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian?
2. Permasalahan apakah dalam akun-akun yang dikecualikan tersebut yang menyebabkan laporan keuangan pemerintah daerah memperoleh opini wajar dengan pengecualian?

Tujuan dan Pentingnya Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui dan menganalisis akun-akun yang dikecualikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian.
2. Untuk mengetahui dan menganalisis permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan tersebut yang menyebabkan laporan keuangan pemerintah daerah memperoleh opini wajar dengan pengecualian.

Pentingnya penelitian ini beranjak dari fakta bahwa sebagian besar laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia memperoleh opini wajar dengan pengecualian. Hal ini dianggap wajar mengingat Standar Akuntansi Pemerintahan merupakan hal yang baru di Indonesia, demikian juga halnya dengan pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Walaupun penelitian ini tidak menjelaskan alasan mengapa akun-akun tersebut dikecualikan, namun dengan mengetahui akun-akun apa saja yang dikecualikan

dalam laporan keuangan pemerintah daerah akan sangat bermanfaat bagi pemerintah dalam menetapkan berbagai aturan yang bertujuan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah.

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 (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. Informasi akuntansi dapat digunakan dalam

mengawasi dan menjalankan kontrak politik, ekonomi dan sosial (Chan, 2003). Transparansi informasi terutama informasi keuangan dan fiskal harus dilakukan dalam bentuk yang relevan dan mudah dipahami (Schiavo-campo dan Tomasi, 1999 dalam Mardiasmo 2006).

Agar dapat memenuhi karakteristik kualitatif maka informasi dalam laporan keuangan harus disajikan secara wajar berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Pada saat ini, pemerintah di Indonesia sudah mempunyai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan (PP Nomor 24 tahun 2005). Di dalamnya terdapat Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan yang memuat karakteristik kualitatif laporan keuangan pemerintah. Karakteristik kualitatif itu dapat diartikan sebagai ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Adapun kriteria dan unsur-unsur pembentuk kualitas laporan keuangan yang menjadikan informasi dalam laporan keuangan pemerintah mempunyai nilai atau manfaat terdiri dari relevan, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami.

Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan

Saidin (2007) menyebutkan bahwa salah satu faktor yang mempengaruhi kualitas pelaporan keuang-

an pada sektor swasta adalah mekanisme pengawasan perusahaan. Hal serupa juga dinyatakan oleh Bawhede (2001) dimana 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. Selanjutnya, Sutcliffe (2003) mengatakan bahwa dari berbagai perubahan yang terjadi di akuntansi pemerintahan beberapa tahun terakhir, lahirnya *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) merupakan perubahan yang paling penting. Namun ternyata, IPSAS menyerupai standar akuntansi bisnis yang disusun oleh *International Accounting Standard Board* (IASB). Dimana ketentuan

teknisnya dirancang oleh akuntan untuk akuntan, bukan untuk pembuat aturan publik yang akan sangat menentukan kesuksesan implementasi IPSAS tersebut. Akibatnya, IPSAS memiliki beberapa nilai simbolik. Hal ini dibuktikan dengan penelitian yang dilakukan oleh Carpenter dan Feroz (1992) yang menunjukkan bahwa prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (*general accepted accounting principles*) hanyalah sebagai simbol legalitas saja di New York.

Di Indonesia, Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) telah ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tanggal 13 Juni 2005 yang disusun oleh Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). KSAP sendiri merupakan salah satu kompartemen yang berada di bawah Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Terbitnya SAP ini juga mengukuhkan peran penting akuntansi dalam pelaporan keuangan di pemerintahan. Jadi dapat dikatakan Indonesia memasuki babak baru dalam pelaporan keuangan kegiatan pemerintah Indonesia. Namun, regulasi akuntansi pemerintahan di Indonesia menggunakan referensi internasional *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) dengan memperhatikan praktek akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

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 efektivitas yang memiliki ketentuan yang jelas selain atestasi atas laporan keuangan (Jones dan Pendlebury, 2000).

Di Indonesia, pemeriksaan menurut amanat UU No. 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 (*reasonable assurance*) 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 efektivitas pengendalian intern (BPK, 2009).

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.

Metodologi Penelitian

Design Penelitian

Objek penelitian ini adalah laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian. 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 2000). Ini sangat sesuai dengan penelitian ini, karena masih terbatasnya penelitian yang membahas mengenai pengecualian pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang mendapatkan opini wajar dengan pengecualian.

Pada penelitian ini tidak terdapat isu populasi dan sampel, karena pengambilan sampel (*sampling*) merupakan proses memilih sejumlah

elemen secukupnya dari populasi sehingga penelitian terhadap sampel dan pemahaman tentang sifat atau karakteristiknya akan membuat kita dapat menggeneralisasikan sifat atau karakter tersebut pada elemen populasi (Sekaran, 2000). Sedangkan penelitian ini tidak bertujuan untuk menggeneralisasi karena penelitian ini merupakan studi eksploratif yang bertujuan untuk melihat akun-akun apa saja yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas laporan keuangan pemerintah daerah partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian serta permasalahan apa yang terdapat dalam akun-akun tersebut sehingga laporan keuangan pemerintah daerah partisipan memperoleh opini wajar dengan pengecualian.

Adapun yang berpartisipasi sebagai partisipan dapat dilihat pada tabel 2 dibawah ini.

Pemilihan partisipan berdasarkan laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang dapat dikumpulkan, yakni sebanyak 19 laporan.

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* (analisis isi). *Content analysis* adalah teknik sistematis dalam mengkategorikan kata menjadi kategori isi/muatan dengan menggunakan aturan pengkodean tertentu (Churyk et al. 2008).

Secara umum menurut Palmquist ada dua tipe *content analysis* yaitu *conceptual analysis* (analisis konseptual) dan *relational analysis* (analisis hubungan).

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. Carley (dalam Palmquist n/y) menjelaskan langkah-langkah dalam *conceptual analysis* yang kemudian diimplementasikan dalam penelitian ini:

1. Menentukan level analisis

Dalam hal ini peneliti harus menentukan level analisis terhadap teks yang akan diteliti. Untuk pengecualian dalam laporan keuangan pemerintah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian, pengkodean akan dilakukan terhadap nama akun yang muncul sebagai akun yang dikecualikan.

2. Menentukan berapa jenis konsep yang digunakan sebagai kode

Ada dua jenis konsep yang digunakan dalam pengkodean pengecualian ini. Pertama untuk pengkodean akun yang muncul sebagai akun yang dikecualikan dilakukan berdasarkan komponen laporan keuangan pemerintah daerah yang terdapat dalam Standar Akuntansi

Pemerintahan sebagaimana yang dijelaskan dalam Gambar 1.

Kedua, untuk pengkodean permasalahan yang terdapat dalam akun yang dikecualikan dilakukan berdasarkan kriteria kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah yang terdiri dari kesesuaian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP); kecukupan pengungkapan; kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; dan efektivitas pengendalian intern (BPK, 2009) dijelaskan dalam Gambar 2.

3. Menentukan apakah kode dilakukan untuk eksistensi atau frekuensi dari konsep.

Pengkodean terhadap akun yang muncul sebagai akun yang dikecualikan dan permasalahan yang terdapat didalamnya dilakukan untuk mengetahui frekuensi kemunculan akun tersebut sebagai akun yang dikecualikan, dan frekuensi kemunculan permasalahan yang ada dalam akun yang dikecualikan tersebut.

4. Menentukan bagaimana membedakan diantara konsep

Pembedaan konsep untuk akun yang dikecualikan sangat jelas dalam Gambar 1 didepan, sedangkan untuk permasalahan yang ada dalam akun yang dikecualikan dilakukan berdasarkan penjelasan yang terdapat dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan peme-

rintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian.

5. Menjelaskan aturan dalam pengkodean

Pengkodean akan dilakukan secara bertahap terhadap akun yang muncul sebagai akun yang dikecualikan sesuai dengan Gambar 1 yang telah disajikan sebelumnya. Tahap pertama dimulai dengan menentukan posisi akun yang dikecualikan pada jenis laporan keuangan pemerintah yang mana, tahap kedua ditentukan akun yang dikecualikan merupakan kelompok komponen laporan keuangan pemerintah yang mana, dan tahap ketiga ditentukan kelompok akun dari akun yang dikecualikan tersebut.

6. Menentukan apa yang akan dilakukan dengan informasi yang tidak relevan

Untuk informasi yang tidak relevan dengan tujuan penelitian, maka akan diabaikan saja.

7. Mengkodekan teks

Pengkodean pengecualian dilakukan secara manual dengan membuat resume pengecualian yang ada dalam laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian.

8. Menganalisis hasil

Analisis hasil penelitian yang akan dijelaskan pada bagian berikutnya.

Hasil dan Pembahasan

Deskripsi Partisipan

Tabel 3 menyajikan deskripsi partisipan dalam penelitian ini, yang terdiri dari 14 pemerintah daerah (yakni 6 kota dan 8 kabupaten) untuk laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian pada tahun 2006 dan 2008. Sedangkan tahun 2007 tidak dimasukkan sebagai partisipan dalam penelitian ini karena keterbatasan dalam memperoleh data serta keterbatasan waktu dan biaya.

Akun-Akun yang Dikecualikan

Berdasarkan Lampiran I, maka dapat diketahui akun-akun yang dikecualikan dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian. Dengan demikian dapat dilihat frekuensi kemunculan akun-akun tersebut sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian.

Neraca

Berdasarkan Tabel 4, terlihat bahwa komponen neraca yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan adalah aset untuk dua tahun penelitian, dan kemudian diikuti oleh kewajiban. Sedangkan ekuitas dana tidak pernah muncul sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan pemerintah

daerah atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian.

Aset

Selanjutnya rincian kelompok aset yang muncul sebagai akun yang dikecualikan terlihat pada tabel 5.

Tabel ini menunjukkan bahwa kelompok aset yang sering muncul dalam akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian adalah aset lancar, yang kemudian diikuti oleh investasi jangka panjang, aset tetap dan dana cadangan, sedangkan aset lainnya tidak pernah muncul sebagai kelompok aset yang dikecualikan.

Masing-masing kelompok aset dapat dirinci kembali, untuk mengetahui rincian aset yang memberikan kontribusi sebagai akun yang dikecualikan. Rincian aset lancar terlihat pada tabel 6.

Dimana ternyata hanya ada lima akun kelompok aset lancar yang muncul sebagai akun yang dikecualikan terdiri dari persediaan, diikuti oleh kas di kas daerah, piutang retribusi, piutang pajak dan piutang lainnya sedangkan kelompok aset lancar lainnya tidak pernah muncul sebagai akun yang dikecualikan.

Sedangkan pada tabel 7 dijelaskan bahwa kelompok investasi jangka panjang yang memberikan kontribusi sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan

partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian adalah investasi non permanen. Sedangkan investasi permanen ternyata tidak pernah muncul sebagai akun yang dikecualikan dalam laporan keuangan partisipan.

Aset tetap dapat dirinci menjadi tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan irigasi dan jaringan, aset tetap lainnya dan konstruksi dalam pengerjaan. Berdasarkan data partisipan, ternyata kelompok aset tetap yang muncul sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian adalah peralatan dan mesin, gedung dan bangunan serta konstruksi dalam pengerjaan yang dapat dilihat pada tabel 8.

Kewajiban

Pada tabel 9 terlihat bahwa kewajiban hanya muncul satu kali di Kota Padang pada tahun 2006, dimana kewajiban jangka pendek dan kewajiban jangka panjang muncul sebagai akun yang dikecualikan dalam laporan keuangan Kota Padang tahun 2006. Namun ternyata pada tahun 2008, kewajiban tidak muncul lagi sebagai akun yang dikecualikan di Kota Padang. Ini menunjukkan adanya perbaikan pemerintah Kota Padang dalam menangani permasalahan kewajibannya sehingga tidak muncul lagi sebagai akun yang dikecualikan untuk tahun anggaran 2008.

Laporan Realisasi Anggaran

Berdasarkan Tabel 10, terlihat bahwa komponen laporan realisasi anggaran yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan untuk data partisipan adalah belanja, dan kemudian diikuti oleh pendapatan dan pembiayaan.

Pendapatan

Pada tabel 11 terlihat bahwa kelompok pendapatan yang frekuensi kemunculannya paling tinggi sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian adalah pendapatan asli daerah dan diikuti oleh lain-lain pendapatan yang sah.

Pendapatan asli daerah tersebut dapat dirinci lagi dalam tabel 12, dimana terlihat bahwa kelompok pendapatan asli daerah yang paling sering muncul sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian adalah retribusi daerah yang muncul sebanyak 7 kali untuk dua tahun penelitian. Kemudian diikuti oleh pajak daerah yang muncul sebanyak 2 kali.

Belanja

Tabel 13 menunjukkan bahwa kelompok belanja yang paling sering muncul pada data partisipan sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh

opini wajar dengan pengecualian adalah belanja operasi yang kemudian diikuti oleh belanja tak terduga dan belanja modal. Namun, ada dua laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang tidak menyebutkan kelompok belanja yang dikecualikannya yaitu Kota Padang tahun 2006 dan Kota Bandung tahun 2006.

Belanja operasi dapat dirinci lagi menjadi belanja pegawai, belanja barang, belanja bunga, belanja subsidi, belanja hibah dan belanja bantuan sosial. Namun yang disajikan dalam tabel 14 hanya kelompok belanja operasi yang muncul sebagai akun yang dikecualikan dalam laporan keuangan partisipan.

Berdasarkan tabel dapat dijelaskan bahwa belanja barang lebih sering muncul dibandingkan dengan belanja bantuan sosial. Belanja barang maupun belanja bantuan sosial ternyata lebih sering muncul sebagai akun yang dikecualikan pada tahun 2008 dibandingkan dengan tahun 2006. Ini harusnya menjadi perhatian kabupaten/kota partisipan dalam mengelola belanjanya sehingga tidak terjadi pemborosan.

Pembiayaan

Tabel 15 menunjukkan bahwa pembiayaan hanya muncul pada dua partisipan sebagai akun yang dikecualikan dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian. Di Kota Padang Panjang pengeluaran pembiayaan menjadi akun yang dikecualikan pada

tahun 2006, sedangkan di Kabupaten Tanah Datar penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan menjadi akun yang dikecualikan pada tahun 2008.

Permasalahan Akun-Akun yang Dikecualikan

Identifikasi permasalahan yang terdapat dalam akun-akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian dilakukan berdasarkan empat kriteria kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah (BPK, 2009), yaitu kesesuaian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP); kecukupan pengungkapan; kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; dan efektivitas pengendalian intern.

Ketidaksesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan

Tabel 16 menyajikan permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan pada laporan keuangan partisipan terkait dengan ketidaksesuaian terhadap standar akuntansi pemerintahan. Dalam tabel ini dijelaskan permasalahan pada akun-akun yang dikecualikan tersebut yang tidak sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan, serta diikuti dengan keterangan ketentuan yang seharusnya dalam standar akuntansi pemerintahan. Berdasarkan tabel tersebut dapat dijelaskan bahwa:

1. Permasalahan pada akun-akun yang dikecualikan terkait dengan ketidaksesuaian dengan standar

akuntansi pemerintahan terjadi pada enam daerah partisipan yaitu, Kota Padang, Kota Padang Panjang, Kabupaten Pesisir Selatan, Kabupaten Tanah Datar, Kota Sawahlunto dan Kota Solok.

2. Ada dua akun yang terlihat mengalami ketidaksesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan pada keenam daerah partisipan tersebut, yaitu pendapatan asli daerah dan investasi jangka panjang.
3. Pada pendapatan asli daerah dari keenam partisipan ketidaksesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan terkait dengan pengukuran pajak dan retribusi daerah yang disajikan hanya berdasarkan yang disetor ke kas daerah. Sedangkan menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 2 mengenai Laporan Realisasi Anggaran menyatakan bahwa akuntansi pendapatan dilaksanakan berdasarkan azas bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran).
4. Investasi jangka panjang yang mengalami ketidaksesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan adalah investasi non permanen. Permasalahannya adalah pada pencatatan nilai investasi yang tidak memadai dalam laporan keuangan. Padahal menurut Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan Nomor 6 mengenai Akuntansi

Investasi menyatakan penurunan nilai investasi harus disajikan dalam laporan keuangan pemerintah.

Ketidacukupan Pengungkapan

Data partisipan menunjukkan bahwa ternyata tidak terdapat permasalahan pada akun-akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian terkait dengan ketidakcukupan pengungkapan.

Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan

Permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan terkait dengan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan disajikan pada tabel 17.

Berdasarkan tabel 17 di atas dapat dijelaskan bahwa:

1. Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan menjadi permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan pada 12 partisipan. Ini menunjukkan bahwa sebagian besar partisipan mengalami permasalahan pada akun-akun yang dikecualikannya terkait dengan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.
2. Ada empat akun yang mengalami masalah ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, yaitu aset, pendapatan, belanja dan pembiayaan.
3. Pada aset permasalahan umum yang terjadi adalah pengelolaan aset yang tidak sesuai dengan ketentuan, meliputi pengelolaan aset lancar, investasi jangka panjang dan dana cadangan.
4. Kelompok pendapatan yang mengalami masalah ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan adalah lain-lain pendapatan yang sah, dimana permasalahannya adalah pada pengelolaan penerimaan pendapatan tersebut yang belum sesuai ketentuan.
5. Belanja merupakan akun yang dikecualikan yang paling banyak bermasalah dengan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Ada tiga permasalahan utama dalam akun belanja partisipan terkait dengan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yakni realisasi belanja yang tidak didukung dengan bukti yang lengkap, realisasi belanja yang tidak sesuai peruntukannya dan realisasi belanja yang tidak sesuai ketentuan.
6. Untuk pembiayaan, permasalahan yang terjadi adalah pengeluaran untuk penyertaan modal yang belum memiliki bukti kepemilikan. Ini merupakan salah satu bentuk ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan Kota Padang Panjang dalam

pengelolaan pembiayaan di daerah tersebut.

Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

Sedangkan permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan terkait dengan kelemahan sistem pengendalian intern disajikan dalam tabel 18.

Dalam tabel ini disajikan permasalahan akun-akun yang dikecualikan terkait dengan kelemahan sistem pengendalian intern partisipan serta diikuti dengan rincian kondisi ideal yang tidak sesuai dengan keadaan akun-akun yang dikecualikan tersebut, secara umum dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Kelemahan sistem pengendalian intern menjadi permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan pada 11 partisipan.
2. Permasalahan utama dalam akun-akun yang dikecualikan terkait dengan kelemahan sistem pengendalian intern adalah penyajian nilai komponen laporan keuangan yang belum dapat diyakini kewajaran dan kebenarannya.

Kesimpulan, Keterbatasan dan Implikasi Penelitian

Kesimpulan

Berdasarkan data laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian dapat disimpulkan bahwa:

1. Komponen neraca yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian adalah aset, khususnya aset lancar. Sedangkan komponen laporan realisasi anggaran yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian adalah belanja dan diikuti oleh pendapatan. Belanja yang paling sering muncul adalah belanja operasi, sedangkan pendapatan yang paling sering muncul sebagai akun yang dikecualikan adalah pendapatan asli daerah.
2. 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, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan kelemahan sistem pengendalian intern. Sedangkan ketidakcukupan pengungkapan tidak menjadi permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan pada laporan keuangan partisipan.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini hanya menggunakan 14 kabupaten/kota sebagai

partisipan dalam penelitian ini dimana laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian yang dapat diperoleh dan digunakan sebagai data penelitian hanya sebanyak 19 laporan hasil pemeriksaan. Penelitian ini juga hanya mengungkapkan akun yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan dalam laporan keuangan partisipan, tetapi tidak membahas penyebab mengapa akun-akun tersebut muncul sebagai akun yang dikecualikan, karena untuk mengetahui penyebab itu diperlukan penelitian tersendiri yang karena keterbatasan waktu dan dana tidak dapat dilakukan dalam penelitian ini.

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, 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 pemerintah daerah, 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.

Hasil penelitian ini juga diharapkan mampu memberikan kontribusi terhadap pengembangan literatur akuntansi pemerintahan dan menjadi rujukan oleh pihak-pihak yang berkepentingan dalam pengambilan keputusan atau kebijakan yang bertujuan untuk peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Disamping itu penelitian ini merupakan penelitian eksploratif dengan topik yang masih tergolong baru di Indonesia, sehingga diharapkan dapat menjadi tambahan referensi serta memotivasi peneliti lain untuk mengembangkan penelitian ini dengan mempertimbangkan keterbatasan-keterbatasan yang masih terdapat dalam penelitian ini. Salah satunya dengan memperbanyak jumlah laporan hasil pemeriksaan yang dijadikan sebagai data penelitian.

DAFTAR PUSTAKA

- Badan Pemeriksa Keuangan. 2009. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2009. Jakarta. Diakses 9 Februari 2010 jam 10;27 AM
<http://www.bpk.go.id/doc/ha_psem/2009i/IHPS/IHPS.pdf>
- Bawhede, Heidi Vander. 2001. *What Factors Influence Financial Statement Quality? A Framework and Some Empirical Evidence*. Diakses 12 Maret 2010
- Jam 6;10 PM
<http://venus.unive.it/bauhaus/Heidi%20Vander%20Bauwhede.PDF>>

- Bowo. 2009. Hasil Audit BPK. Diakses 27 April 2010 jam 8;08 PM. <<http://www.ahmadheryawan.com/component/content/article/94-kolom/3363-hasil-audit-bpk.pdf>>
- 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, 1992. Diakses 9 Maret 2010 jam 7;59 PM <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1181942>
- Chan, James L. 2003. *Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards*. Public Money And Management January 2003.
- 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. Diakses 30 April 2010 jam 8;40 PM <<http://proquest.umi.com/pqdweb?index=19&did=1575019291&SrchMode=1&sid=11&Fmt=6&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1272591585&clientId=64099>>
- Hapsari, Andhisa Setya. 2008. Tinjauan Kebermanfaatan Laporan Keuangan Auditan BPK (Refleksi Eksistensi dan Peranan BPK). Diakses 17 Maret 2010 jam 7;47 PM <http://assassinisborn.multiply.com/journal/item/3/TINJAUAN_KEBERMANFAATAN_LAPORAN_KEUANGAN_AUDITAN_BPK>
- Jones, Rowan dan Maurice Pendlebury. 2000. *Public Sector Accounting 5th edition*. Prentice Hall
- Mahmudi. 2007. Analisis Laporan Keuangan Daerah: Panduan Bagi Eksekutif, DPRD, dan Masyarakat dalam Pengambilan Keputusan Ekonomi, Sosial, dan Politik. UPP STIM YKPN.
- Mardiasmo. 2006. Akuntansi Sektor Publik. Penerbit Andi Yogyakarta.
- Obaidat, Ahmad N. 2007. *Accounting Information Qualitative Characteristic Gap: Evidence from Jordan*. *International Management Review Vol.3 No.2* 2007. Diakses 2 April 2010 jam 9;09 AM <<http://www.usimr.org/IMR-2-2007/v3n207-art3.pdf>>
- Palmquist, Mike. (????). *An Introduction to Content Analysis*. Diakses 28 Juli 2010 jam 8;44 PM <<http://writing.colostate.edu/guides/research/content/pop3a.cfm>>
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan
- _____. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan

Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

- Saidin, Saidatur Fauzi. 2007. *Audit Committee Characteristics and Quality of Unaudited Financial Accounts*. Diakses 10 Maret 2010 jam 11;28 AM. http://eprints.usm.my/7837/1/AUDIT_COMMITTEE_CHARACTERISTICS_AND_QUALITY_OF_UNAUDITED_FINANCIAL_ACCOUNTS.pdf
- Sekaran, Uma. 2000. *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. Diakses 7 April 2010 jam 1;31 PM
<<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>>