

**STUDI EKSPLORATIF TERHADAP OPINI LAPORAN HASIL
PEMERIKSAAN ATAS LAPORAN KEUANGAN
PEMERINTAH DAERAH YANG MEMPEROLEH OPINI
WAJAR DENGAN PENGECUALIAN MENGGUNAKAN
CONTENT ANALYSIS
(STUDI KABUPATEN/KOTA SE-PROVINSI BANTEN TAHUN 2010-2014)**

Lawe Anasta, SE.,M.S.,Ak
laweanasta@gmail.com
Diah Iskandar, SE.,M.Si
Diah.iskandar@gmail.com

ABSTRACT

The purpose of this study is to know and analyze the accounts that are excluded in the financial statements of local governments throughout the Province of Banten from 2010 to 2014 that obtain a fair opinion with the exception, as well as to know and analyze problems in the accounts that excluded those Causing local government financial statements to get a reasonable opinion with the exception. An analysis of the exceptions in the inspection reports on local government financial statements that obtain fair opinions with exceptions is made using content analysis. Content analysis method is a systematic technique in categorizing words into content / charge categories using certain coding rules. Based on the audit report data on the participant's financial statements that obtained the fair opinion with the exception, it can be concluded that the components of the balance sheet that emerged as an excluded account on the audit results report on the participant's financial statements that obtained the fair opinion with the exception were assets, in particular fixed assets. While the components of budget realization reports that often appear as excluded accounts are shopping and revenue. The most frequent shopping expenditures are operating expenditures while the income that often appears as excluded accounts is local revenue.

1.1 Latar Belakang

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, 2011). Laporan keuangan dalam lingkungan sektor publik berperan penting dalam menciptakan akuntabilitas sektor publik. Semakin besarnya tuntutan terhadap pelaksanaan akuntabilitas sektor publik memperbesar kebutuhan akan transparansi informasi keuangan sektor publik. Informasi

keuangan ini berfungsi sebagai dasar pertimbangan dalam proses pengambilan keputusan. Akuntansi sektor publik berperan penting dalam menyiapkan laporan keuangan sebagai perwujudan akuntabilitas publik.

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 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).

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) telah memeriksa neraca pemerintah kabupaten/ kota, laporan realisasi anggaran belanja dan pendapatan, laporan arus kas dan ca atas laporan keuangan untuk tahun-tahun yang berakhir pada tanggal ter Laporan keuangan adalah tanggung jawab Pemerintah Kabupaten/Kota, tanggung jawab BPK RI adalah pada pernyataan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan pemeriksaan yang dilakukan sesuai (SPKN) yang ditetapkan oleh BPK RI.

Tabel 1
Perkembangan Opini LKPD Se-Indonesia Tahun 2010–2014
Berdasarkan Tingkat Pemerintahan

Pemerintahan	Provinsi					Kabupaten					Kota				
	WTP	WDP	TW	TMP	Total	WTP	WDP	TW	TMP	Total	WTP	WDP	TW	TMP	Total
Tahun	6	22	0	5	33	16	254	23	103	396	12	67	3	11	93
2010	18%	67%	0%	15%	100%	4%	64%	6%	26%	100%	13%	72%	3%	12%	100%
	10	19	0	4	33	36	268	6	89	399	21	62	2	7	92
2011	30%	58%	0%	12%	100%	9%	67%	2%	22%	100%	23%	67%	2%	8%	100%
	17	11	0	5	33	72	256	6	67	401	31	52	0	7	90
2012	52%	33%	0%	15%	100%	18%	64%	1%	17%	100%	34%	58%	0%	8%	100%
	16	15	0	2	33	105	241	11	41	398	35	55	0	3	93
2013	48%	45%	0%	6%	100%	26%	61%	3%	10%	100%	38%	59%	0%	3%	100%
2014	26	7	0	1	34	169	188	4	18	379	56	35	0	0	91
(SemI)	76%	21%	0%	3%	100%	44%	50%	1%	5%	100%	62%	38%	0%	0%	100%

Sumber : Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Sementara (IHPSI), 2015 (www.bpk.go.id)
Data diolah

Tabel 1, menunjukkan bahwa sebagian besar laporan keuangan pemerintah daerah diIndonesia untuk tahun anggaran 2010-2014 memperoleh opini wajar dengan pengecualian.Sedangkan yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian jumlahnya masih sangat sedikit. Seperti yang dapat dilihat dalam tabel 2, yang menjadi daerah partisipan yaitu kabupaten/kota se-Provinsi Banten yang masih mendapatkan opini wajar dengan pengecualian dari hasil audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI).

Tabel 2: Perkembangan Opini LKPD Kabupaten/Kota Se-Provinsi Banten Tahun 2010-2014

LKPD	WTP	%	WDP	%	TMP	%	TW	%	JUMLAH
2010	3	16	4	20	2	40	0	0	9
2011	4	21	5	23	0	0	0	0	9
2012	4	21	5	23	0	0	0	0	9
2013	4	21	4	20	1	20	0	0	9
2014	4	21	3	14	2	40	0	0	9
Jumlah	19	100	21	100	5	100	0	100	45

Sumber : Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Sementara (IHPS I), 2015 (www.bpk.go.id)

Data diolah

Berdasarkan table 2, terlihat bahwa sebagian besar laporan keuangan pemerintah kabupaten/kota se-provinsi Banten memperoleh opini wajar dengan pengecualian, sedangkan yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian jumlahnya masih sangat sedikit. Oleh karena itu penulis tertarik untuk meneliti lebih spesifik hal-hal apa saja pada laporan keuangan pemerintah daerah khususnya kota Se-provinsi Banten yang menyebabkan pemerintah daerah memperoleh opini wajar dengan pengecualian atas pemeriksaan laporan keuangan yang dilakukan oleh BPK RI.

1.2 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?
3. Apakah rekomendasi dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI Perwakilan Banten) telah ditindaklanjuti oleh kabupaten/kota dalam mengatasi permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan tersebut?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui dan menganalisis akun-akun yang dikecualikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah (kabupaten/kota) se-Provinsi Banten yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian.
2. Untuk mengetahui dan menganalisis permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan tersebut yang menyebabkan laporan keuangan pemerintah daerah (kabupaten/kota) se-Provinsi Banten memperoleh opini wajar dengan pengecualian.
3. Untuk mengetahui rekomendasi dari Badan pemeriksa Keuangan (BPK RI) ditindak lajuti atau tidak oleh pemerintah daerah (kabupaten/kota) se-Provinsi Banten.

1.4 Pentingnya Penelitian

Pentingnya penelitian ini beranjak dari fakta bahwa sebagian besar laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia khususnya pemerintah daerah (kabupaten/kota) se-Provinsi Banten 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 yang baru dimulai pada tahun 2007 untuk tahun anggaran 2006 (bpk.go.id).

Penelitian ini dimaksudkan untuk menyajikan akun-akun yang dikecualikan dan menjelaskan penyebab mengapa akun-akun tersebut dikecualikan, karena dengan mengetahui akun-akun apa saja yang dikecualikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah akan sangat bermanfaat bagi

pemerintah dalam menetapkan area pembinaan laporan keuangan pemerintah daerah dan dalam menetapkan berbagai aturan yang bertujuan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah, serta untuk mengetahui tindak lanjut rekomendasi dari BPK RI.

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 LKPD tidak lebih merupakan formalitas yang hampa tanpa memberikan kontribusi nyata terhadap berbagai keputusan yang seharusnya diambil berdasarkan LKPD tersebut (Hapsari, 2007).

2.1 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.

2.2 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.

2.3 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 efektifitas yang memiliki ketentuan yang jelas selain attestasi 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. Di Indonesia, pemeriksaan 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.

2.4 Teori Pertimbangan Sosial

Teori ini dikembangkan oleh Muzafer Sherif, seorang psikolog dari Oklahoma University AS (Barker, 1987). Secara ringkas teori ini menyatakan bahwa perubahan sikap seseorang terhadap objek sosial dan isu tertentu merupakan hasil proses pertimbangan yang terjadi dalam diri orang tersebut terhadap pokok persoalan yang dihadapi. Teori ini menjelaskan kepada kita tentang suatu pesan atau pernyataan diterima atau ditolak itu didasarkan atas peta kognitif kita sendiri terhadap pesan tersebut. Seseorang menerima atau menolak suatu pernyataan atau pesan-pesan tertentu, bergantung kepada keterlibatan

egonya sendiri. Ketika orang menerima pesan, baik verbal ataupun nonverbal, mereka dengan segera *men-judge* (memperkirakan, menilai) pesan yang ditempatkan dalam bagian otaknya dengan cara membandingkannya dengan pesan-pesan yang diterimanya selama ini.

2.5 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).

3.1 Desain Penelitian

Objek penelitian ini adalah laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota se-Provinsi Banten 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, 2006). Ini sangat sesuai dengan penelitian ini, karena masih terbatasnya penelitian yang membahas mengenai pengecualian pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian.

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 menggeneralisasikan sifat atau karakter tersebut pada elemen populasi (Sekaran, 2006). 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 RIBanten atas laporan keuangan pemerintah daerah partisipan (kabupaten/kota se-Provinsi Banten) yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian dan permasalahan apa yang terdapat dalam akun-akun tersebut sehingga laporan keuangan pemerintah daerah partisipan memperoleh opini wajar dengan pengecualian serta untuk mengetahui tindak lanjut rekomendasi dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Tabel 3
Partisipan (Kabupaten/Kota Se-Provinsi Banten)

No	Nama Kabupaten/Kota	Opini				
		2010	2011	2012	2013	2014
1	Prov Banten	WDP	WDP	WDP	TMP	TMP
2	Kab Lebak	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
3	Kab Pandegelang	TMP	WDP	WDP	WDP	TMP
4	Kab Serang	WDP	WTP-DPP	WTP	WTP-DPP	WTP-DPP
5	Kab Tangerang	WTP	WTP	WTP	WTP-DPP	WTP-DPP
6	Kab Cilegon	TMP	WDP	WTP	WTP-DPP	WTP-DPP
7	Kota Serang	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
8	Kota Tangerang	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP-DPP
9	Kota Tangerang Selatan	WTP	WTP	WTP-DPP	WDP	WDP

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan/Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Sementara LHP/IHPSI 2015 (www.bpk.go.id); Data diolah

Pemilihan partisipan berdasarkan laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah se-Provinsi Banten yang dapat dikumpulkan, yakni sebanyak dua puluh (20) laporan hasil pemeriksaan keuangan dari tahun 2010 sampai dengan 2014 yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI Perwakilan Banten).

3.2 Sempel dan Objek Penelitian

- Sempel penelitian
Sempel penelitian ini adalah pemerintah daerah (kabupaten/kota) se-Provinsi Banten.
- Objek penelitian
Objek yang diteliti adalah laporan hasil pemeriksaan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota Se-Provinsi Banten dari tahun 2010 sampai dengan 2014, dan data dari ikhtisar hasil pemeriksaan sementara semester I tahun 2015 (IHPS I, 2015).

3.3 Teknik Pengumpulan Data

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

3.4 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). Secara umum menurut Palmquist 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. Carley (dalam

Palmquist) 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.

4.1 Deskripsi Partisipan

Tabel 4. Deskripsi Partisipan (kabupaten/kota) Se-Provinsi Banten

No	Nama Kabupaten/Kota	Opini				
		2010	2011	2012	2013	2014
1	Prov Banten	WDP	WDP	WDP	TMP	TMP
2	Kab Lebak	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
3	Kab Pandegelang	TMP	WDP	WDP	WDP	TMP
4	Kab Serang	WDP	WTP-DPP	WTP	WTP-DPP	WTP-DPP
5	Kab Tangerang	WTP	WTP	WTP	WTP-DPP	WTP-DPP
6	Kab Cilegon	TMP	WDP	WTP	WTP-DPP	WTP-DPP
7	Kota Serang	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
8	Kota Tangerang	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP-DPP
9	Kota Tangerang Selatan	WTP	WTP	WTP-DPP	WDP	WDP

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan/Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Sementara

Tabel 4 menyajikan deskripsi partisipan dalam penelitian ini, yang terdiri dari kabupaten dan kota se-Provinsi Banten untuk laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian dari tahun 2010 sampai dengan 2014. Dalam penelitian ini menggunakan dua puluh (20) partisipan pemerintah daerah se-Provinsi Banten yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI Perwakilan Banten) yang ada selama periode lima (5) tahun.

4.2 Akun-Akun Yang Dikecualikan

Berdasarkan gambar 1, maka dapat diketahui urutan jenis akun-akun yang dikecualikan dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan (kabupaten/kota se-Provinsi Banten) yang memperoleh opini wajar dengan

pengecualian dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI Perwakilan Banten). 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. Dengan mengetahui urutan jenis akun-akun yang dikecualikan akan mempermudah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI Perwakilan Banten) untuk melakukan area pembinaan kepada kabupaten/kota yang menjadi partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian.

4.2.1 Neraca

Berdasarkan tabel 5, terlihat bahwa komponen neraca yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan adalah aset untuk lima tahun penelitian, akun aset tersebut masuk dalam pengecualian atas penerapan kebijakan akuntansi aset tetap karena tidak sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan (Aset tetap selain tanah dan konstruksi dalam pekerjaan berdasarkan PSAP 07 paragraf 53 (PP 71 tahun 2010) disebutkan bahwa "*Aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan*". Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, maka aset tetap akan disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun diinvestasikan dalam aset tetap".

Kemudian diikuti oleh kewajiban, penyebab akun kewajiban tersebut masuk dalam pengecualian dikarenakan kondisi kewajiban tersebut tidak sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan PSAP 9 Paragraf 9 yang menyatakan bahwa setiap entitas pelaporan mengungkapkan setiap pos kewajiban yang mencakup jumlah-jumlah yang diharapkan akan diselesaikan dalam waktu 12 (dua belas) bulan dan lebih dari 12 (dua belas) bulan setelah tanggal pelaporan, dan Paragraf 18 yang menyatakan bahwa pelaporan keuangan untuk tujuan umum harus menyajikan kewajiban yang diakui jika besar kemungkinan bahwa pengeluaran sumber daya ekonomi akan dilakukan atau telah dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban yang ada sampai

saat ini, dan perubahan atas kewajiban tersebut mempunyai nilai penyelesaian yang dapat diukur dengan andal.

Sedangkan untuk akun ekuitas dana tidak muncul selama lima (5) tahun sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah se-Provinsi Banten yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI Perwakilan Banten). Oleh sebab itu, kita dapat mengetahui akun-akun laporan keuangan khususnya neraca yang sering muncul menjadi temuan atau pengecualian dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah secara garis besar yaitu akun aktiva dan akun kewajiban. Kemunculan akun-akun tersebut dikarenakan ketidaksesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP PP 71 tahun 2010), ketidaktaatan terhadap peraturan perundang-undangan dan lemahnya sistem pengendalian intern dari hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI Perwakilan Banten).

Laporan Realisasi Anggaran

Berdasarkan tabel 5, terlihat bahwa komponen laporan realisasi anggaran yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan dari data partisipan adalah belanja, kemudian diikuti oleh pendapatan dan pembiayaan.

Belanja dilakukan tidak sesuai dengan mekanisme keuangan. Hal ini tidak sesuai dengan:

- 1) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Pasal 1 ayat (3) yang menyatakan bahwa setiap pejabat dilarang melakukan tindakan yang berakibat atas pengeluaran APBN/APBD jika anggaran untuk membiayai pengeluaran tersebut tidak tersedia atau tidak cukup tersedia.
- 2) Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah:
 - (1) Pasal 1 Ketentuan Umum nomor 75 yang menyatakan bahwa SP2D adalah

dokumen yang digunakan sebagai dasar pencairan dana yang diterbitkan oleh BUD berdasarkan SPM.

(2) Pasal 122 ayat (6) yang menyatakan bahwa pengeluaran tidak dapat dibebankan pada anggaran belanja jika untuk pengeluaran tersebut tidak tersedia atau tidak cukup tersedia dalam APBD.

4.3.2 Ketidalcukupan Pengungkapan

Tabel 6: Kecukupan Pengungkapan

No	Nama Kabupaten/Kota	Opini				
		2010	2011	2012	2013	2014
1	Prov Banten	✓	✓	✓	✓	✓
2	Kab Lebak	✓	✓	✓	✓	✓
3	Kab Pandegelang	✓	✓	✓	✓	✓
4	Kab Serang	✓	✓	✓	✓	✓
5	Kab Tangerang	✓	✓	✓	✓	✓
6	Kab Cilegon	✓	✓	✓	✓	✓
7	Kota Serang	✓	✓	✓	✓	✓
8	Kota Tangerang	✓	✓	✓	✓	✓
9	Kota Tangerang Selatan	✓	✓	✓	✓	✓

Sumber: Laporan hasil pemeriksaan (BPK RI Perwakilan Banten tahun 2010-2014; data diolah)

✓ : Kecukupan pengungkapan

Bahwa seluruh komponen laporan keuangan pemerintah daerah (Kabupaten/kota) se-Provinsi Banten dari tahun 2010 sampai dengan 2014, telah disajikan sesuai dengan ketentuan dan telah diungkapkan secara memadai dalam catatan atas laporan keuangan. Catatan atas laporan keuangan merupakan salah satu bagian yang tidak terpisah dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah. Dalam catatan atas laporan keuangan diperoleh gambaran atas penyajian dan pengungkapan hal-hal yang mempengaruhi pelaksanaan anggaran seperti kebijakan fiskal dan moneter, sebab-sebab terjadinya perbedaan yang material antara anggaran dan realisasi, serta daftar-daftar yang merinci lebih lanjut angka-

angka yang dianggap perlu diberikan penjelasan, baik dalam laporan realisasi anggaran, necara maupun dalam laporan arus kas.

4.3.3 Ketidakpatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan

Dalam laporan hasil pemeriksaan dari data partisipan untuk yang terkait dengan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

Pengendalian intern pada pemerintah pusat dan pemerintah daerah dirancang dengan berpedoman pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). SPI dinyatakan memadai apabila unsur-unsur dalam SPI menyajikan suatu pengendalian yang saling terkait dan dapat meyakinkan pengguna bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material.

4.4. Rekomendasi dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI Perwakilan Banten) Kepada Pemerintah Daerah Se-Provinsi Banten

Berdasarkan kelemahan-kelemahan yang ada, BPK merekomendasikan kepada pemerintah daerah agar:

1. Meningkatkan komitmen untuk mewujudkan pengelolaan keuangan daerah yang baik dengan segera menyusun rencana aksi menuju pengelolaan keuangan daerah yang baik.
2. Memerintahkan Sekretaris Daerah untuk segera melakukan evaluasi atas struktur organisasi dan pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah dan mengambil langkah-langkah perbaikan.
3. Melakukan perubahan struktur organisasi terkait dengan pengelolaan keuangan daerah disesuaikan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 agar fungsi BUD dilakukan oleh SKPKD
4. Memerintahkan Sekretaris Daerah untuk mengadakan suatu kegiatan yang bertujuan untuk meningkatkan pemahaman atas pengelolaan keuangan daerah yang baik kepada para Kepala SKPD, PPK-SKPD, dan Bendahara.
5. Memerintahkan Kepala BPKAD untuk menginventarisasi dan menyajikan seluruh jaminan pemeliharaan dalam Laporan Keuangan Pemerintah daerah.

6. Memberikan sanksi sesuai ketentuan dan memerintahkan kepada Tim Anggaran Pemerintah Daerah agar dalam penyusunan APBD mengikuti pedoman penyusunan APBD.
7. Memerintahkan Bendahara Bantuan untuk mempedomani ketentuan yang berlaku dalam proses pengajuan pencairan dana.
8. Memerintahkan Bendahara Bantuan untuk memverifikasi kebenaran dan kelengkapan dokumen pengajuan pencairan Hibah dan Bantuan
9. Memerintahkan penerima bantuan untuk menyampaikan Laporan Penggunaan dana sebagai bentuk pertanggungjawaban Belanja Hibah dan Belanja Bantuan Sosial kepada pemerintah daerah.
10. Segera membuat dan menetapkan Peraturan Daerah dan/atau Peraturan Bupati tentang Pedoman Pengelolaan Barang Milik Daerah.
11. Memberikan sanksi sesuai ketentuan kepada Kepala SKPD, Atasan Pengelola Barang dan Pengurus Barang atas tidak tertibnya pengelolaan Persediaan pada SKPD yang bersangkutan.
12. Memberikan sanksi sesuai ketentuan kepada Kepala BPKAD atas kurangnya pengawasan dalam proses penyusunan Neraca.
13. Memerintahkan kepada seluruh SKPD untuk melakukan *stock opname* sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan dan ketentuan yang ada.
14. Memerintahkan kepada seluruh SKPD yang mengelola investasi non permanen (dana bergulir) untuk memperbaiki mekanisme dan administrasi dana bergulir agar dapat diketahui bagian yang lancar dan macet.
15. Segera melakukan penertiban atas aset Pemerintah daerah baik secara administrasi dengan kodefikasi maupun keberadaan atas aset yang dimiliki yang berpotensi hilang dengan cara melakukan inventarisasi atas seluruh aset.
16. Memerintahkan Sekretaris Daerah selaku pengelola barang milik daerah untuk segera menelusuri keberadaan aset tetap yang rusak berat, aset tidak ada rinciannya serta melakukan penghapusan apabila sudah jelas keberadaannya.

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

- (1) Pemerintah daerah telah tanggap terhadap temuan dan rekomendasi audit atau pun review lainnya yang bertujuan kepada perbaikan pengendalian intern, dilakukan dengan memberitahukan kepada pihak yang terkait untuk dilakukan penyelesaian serta dalam bentuk jawaban tindak lanjut.
- (2) Tindak lanjut terhadap temuan dan rekomendasi audit atau pun review lainnya belum dilakukan secara memadai dan cukup. Penyelesaiannya belum sesuai dengan ketentuan yang ada.
- (3) Mekanisme tindak lanjut atas temuan dari hasil audit pihak ekstern (BPK RI) yaitu menerima LHP, memilah temuan pada masing-masing satker, membuat surat teguran kepada SKPD yang bersangkutan melalui surat pemerintah daerah, memonitor dan memilah tindak lanjut dari SKPD, menyampaikan tindak lanjut tersebut kepada Kantor BPK RI.

5.1 Simpulan

Setelah penulis menggali dan menganalisis data temuan BPK RI Perwakilan Banten dari laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan partisipan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian 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 akun-akun apa saja yang menjadi pengecualian dalam laporan keuangan partisipan dari temuan audit BPK RI Perwakilan Banten. 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 pemerintah daerah se-Provinsi Banten tahun 2010 samapi dengan 2014 yang memperoleh

opini wajar dengan pengecualian adalah aset, khususnya aset tetap, serta permasalahan yang terjadi pada pengecualian atas akun aset tetap tersebut yaitu ketidaksesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan (SAP) menurut PP 71/2010 PSAP 07 paragraf 53 menyatakan aset tetap: "*Aset tetap disajikan berdasarkan biaya perolehan aset tetap tersebut dikurangi akumulasi penyusutan. Apabila terjadi kondisi yang memungkinkan penilaian kembali, maka aset tetap akan disajikan dengan penyesuaian pada masing-masing akun aset tetap dan akun diinvestasikan dalam aset tetap*". Serta permasalahan terkait dengan lemahnya sistem pengendalian intern yang berdampak pada akun aset tetap tersebut mengalami kondisi seperti aset tetap tidak didukung catatan/data bukti kepemilikan yang lengkap, aset tetap tidak dirinci, aset tetap belum dilakukan inventarisasi dan penilaian, aset tetap dikuasai pihak lain dan tidak diketahui keberadaannya.

Sedangkan komponen laporan realisasi anggaran yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan adalah belanja yaitu belanja operasi, untuk pengecualian akun belanja tersebut terjadi karena lemahnya sistem pengendalian intern yang mengakibatkan akun belanja mengalami kondisi ketidaksesuaian, seperti realisasi belanja bantuan sosial tetapi dibebankan pada anggaran belanja modal, realisasi belanja barang tetapi dibebankan pada anggaran belanja bantuan sosial, bantuan sosial digunakan untuk membiayai pengeluaran yang belum tersedia anggarannya dan realisasi belanja pada beberapa satuan kerja melampaui pagu anggaran.

Untuk akun pendapatan yaitu pendapatan asli daerah pengecualiannya disebabkan oleh ketidaksesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan dan lemahnya sistem pengendalian intern seperti diungkapkan dalam PP71/2010 yang menyatakan *Akuntansi pendapatan dilaksanakan berdasarkan azas bruto, yaitu dengan membukukan pendapatan bruto, dan tidak mencatat jumlah netonya (setelah dikompensasikan dengan pengeluaran)*. Yang menyebabkan kondisi: penerimaan dan pengeluaran

upah PBB tidak melalui mekanisme APBD, pajak penerangan jalan umum disetor ke kas daerah secara netto dan nilai yang tercatat tidak diyakini kewajarannya.

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, 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.
3. Hasil tindak lanjut atas rekomendasi dari Badan pemeriksa Keuangan (BPK RI Perwakilan Banten) 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 secara umum berjumlah 3.159 dari total 4.649 rekomendasi yang diberikan, yang belum sesuai atau dalam proses tindak lanjut berjumlah 843, dan sisanya 647 belum ditindak lanjuti.

Hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan mengungkapkan bahwa secara umum kualitas penyajian laporan keuangan entitas pemerintah daerah 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 Tidak Wajar (TW) dan Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Hasil pemeriksaan atas LKPD 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.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini hanya menggunakan laporan hasil pemeriksaan (BPK RI Perwakilan Banten), pemerintah daerah (kabupaten/kota) se-Provinsi Banten sebagai partisipan dalam penelitian ini untuk laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian yang dapat diperoleh dan digunakan sebagai data penelitian hanya sebanyak dua puluh (20) laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI Perwakilan Banten) dari tahun 2010 sampai dengan 2014.

5.3 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 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.

DAFTAR PUSTAKA

- Badan Pemeriksa Keuangan. 2014. Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015. Jakarta. Diakses 24 September 2016 jam 10:27 AM
<<http://www.bpk.go.id/>
- Bawhede, Heidi Vander. 2001. *What Factors Influence Financial Statement Quality? A Framework and Some Empirical Evidence*. Diakses 23 September 2016 Jam 6:10 PM
<http://venus.unive.it/bauhaus/Heidi%20Vander%20Bauwhede.PDF>

- Bowo. 2009. Hasil Audit BPK. Diakses 1 Juli 2016 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 ASymbols Of Legitimacy:New York State's Decision To Adopt Generally Accepted Accounting Principles*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 17, No. 7, 1992.Diakses 4 Februari 2016 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 5 September 2016 Jam 08:40PM 26
<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>
- Hapsari, Andhisa Setya. 2007. Tinjauan Kebermanfaatan Laporan Keuangan Auditan BPK (Refleksi Eksistensi dan Peranan BPK). Diakses 1 Februari 2016 jam 07:47 PM
http://assassinisborn.multiply.com/journal/item/3/TINJAUAN_KEBERMANFAATAN_LAPORAN_KEUANGAN_AUDITAN_BPK
- Hindriani. *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Dalam Perencanaan dan Pelaksanaan Anggaran di Daerah (Kabupaten Madiun)*
- Jones, Rowan dan Maurice Pendlebury. 2000. *Public Sector Accounting 5th edition*. Prentice Hall
- Mahmudi. 2011. Analisis Laporan Keuangan Daerah: Panduan Bagi Eksekutif, DPRD, dan Masyarakat dalam Pengambilan Keputusan Ekonomi, Sosial, dan Politik. UPP STIM YKPN.
- Mardiasmo. 2011. Akuntansi Sektor Publik. Penerbit Andi Yogyakarta.
- Nordiawan dan Hertianti. Edisi 2. *Akuntansi sektor publik. Salemba Empat*
- 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. *An Introduction to Content Analysis*. Diakses 02Agustus 2016 jam 08:44 PM
<http://writing.colostate.edu/guides/research/content/pop3a.cfm>
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 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 Juni 2016 jam 11:28 AM.
http://eprints.usm.my/7837/1/audit_committee_characteristics_and_quality_of_unaudited_financial_accounts.pdf
- 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. Diakses 7 Juni 2016 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>
- Vita, Eddy, dan Firdaus. 2010. *Studi eksploratif terhadap laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kabupaten/kota yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian menggunakan content analysis*. SNAXIII.