

**STUDI : LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN ATAS LAPORAN KEUANGAN
KEMENTERIAN/LEMBAGA YANG MEMPEROLEH OPINI WAJAR DENGAN
PENGECCUALIAN (MENGUNAKAN *CONTENT ANALYSIS*)**

Cucu Rosidawati & Sri Mulyani

Universitas Padjadjaran Bandung

Email: srimulyani69@yahoo.com

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

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

Abstrak: Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui akun-akun yang dikecualikan, permasalahan yang terdapat dalam akun-akun yang dikecualikan, dan penyebab yang terdapat dalam permasalahan akun-akun yang dikecualikan dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian adalah pendekatan metodologi penelitian kualitatif yang berlandaskan filsafat positivistik. Adapun analisis data dalam penelitian ini menggunakan analisis isi (*content analysis*) dengan tipe *conceptual analysis* atau disebut juga dengan analisis isi deskriptif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan terkait adanya pembatasan ruang lingkup dan ketidaksesuaian dengan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum (PABU). Untuk penyebab permasalahan akun-akun yang dikecualikan terjadi karena adanya kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Kelemahan SPI meliputi kurangnya komitmen pada kompetensi, kepemimpinan yang kurang kondusif, tidak adanya

pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, belum optimalnya hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait, kelemahan struktur organisasi, tujuan kegiatan tidak didukung sumber daya yang cukup, kelemahan pengendalian internal pada aplikasi SAI, pengendalian fisik atas aktiva dan catatan belum optimal, tidak ada proses verifikasi terhadap bukti-bukti pembayaran, pengeluaran, dan pertanggungjawaban, informasi yang dimiliki tidak lengkap, dan rekomendasi temuan tahun sebelumnya belum ditindaklanjuti.

Kata kunci: laporan audit, laporan keuangan kementerian/lembaga, opini wajar dengan pengecualian, analisis isi deskriptif.

PENDAHULUAN

Pemeriksaan atas laporan keuangan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) pertama kali dilaksanakan pada Tahun 2005 terhadap pertanggungjawaban pelaksanaan APBN Tahun Anggaran (TA) 2004, opini baru diberikan pada Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP), sedangkan pemeriksaan Laporan Keuangan Kementerian Lembaga (LKKL) yang bersifat dukungan terhadap pemeriksaan LKPP belum diberikan opini. Opini BPK atas LKKL mulai diberikan pada pemeriksaan yang dilakukan Tahun 2007 atas pertanggungjawaban pelaksanaan APBN TA 2006. Tabel berikut menunjukkan opini yang diberikan BPK dari tahun 2007 – 2009 atas pemeriksanaan LKKL (IHPS BPK, 2010).

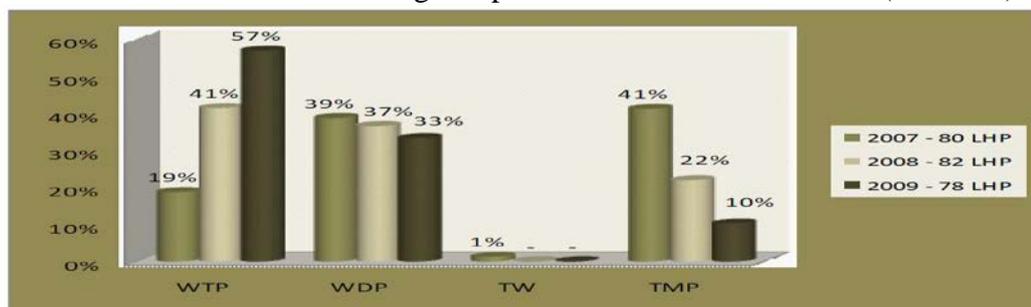
Tabel 1. Perkembangan Opini LKKL Tahun 2007-2009

LKKL	Opini								Jumlah
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
Tahun 2007	15	19	31	39	1	1	33	41	80
Tahun 2008	34	41	30	37	0	0	18	22	82
Tahun 2009	44	56	26	33	0	0	8	10	78

Sumber: IHPS BPK Semester I 2010

Selain laporan keuangan pemerintah pusat, BPK juga memeriksa laporan keuangan tiap-tiap kementerian dan lembaga negara (LKKL). Perkembangan opini LKKL Tahun 2007 sampai dengan 2009 sebagaimana terlihat dalam tabel 1.

Grafik 1. Perkembangan Opini LKKL Tahun 2007-2009 (dalam %)



Sumber: IHPS BPK Semester I 2010

Dari grafik 1 diketahui bahwa opini LKKL menunjukkan adanya kenaikan proporsi opini WTP dan penurunan proporsi opini TMP yang signifikan. Sedangkan penurunan proporsi opini WDP LKKL sangat kecil. Hal ini menunjukkan bahwa opini WDP yang diberikan oleh BPK kepada kementerian/lembaga tidak mengalami perubahan yang signifikan.

Selain itu, dari segi akun yang dikecualikan dari tahun ke tahun semakin banyak akun yang dikecualikan. Tabel berikut menunjukkan akun-akun yang dikecualikan berdasarkan laporan hasil pemeriksaan LKKL.

Tabel 2. Perkembangan Pengecualian Dalam LHP atas LKKL tahun 2007 -2009

LKKL	Pengecualian
Tahun 2007	Aset Tetap
Tahun 2008	Aset tetap, persediaan, investasi jangka panjang (dana bergulir), belanja (bantuan sosial), piutang penerimaan negara bukan pajak (PNBP), kas di bendahara pengeluaran, dan PNBP
Tahun 2009	Aset tetap, PNBP, belanja, pajak, piutang pajak, persediaan, kas dibendahara pengeluaran, piutang PNBP, dana bergulir, hibah,

Sumber: LHP LKKL Tahun 2007 -2009 (Diolah)

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian adalah metodologi penelitian kualitatif yang berlandaskan filsafat positivistik menggunakan content analysis.

Fokus Penelitian. Berdasarkan fenomena tersebut, fokus dalam penelitian ini adalah untuk: (1) Mengetahui dan menganalisis akun yang menjadi pengecualian pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian.; (2) Mengetahui dan menganalisis permasalahan yang terdapat dalam akun-akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian/lembaga memperoleh opini wajar dengan pengecualian.; (3) Mengetahui penyebab timbulnya permasalahan akun-akun yang dikecualikan pada laporan keuangan kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian.

Kualitas Laporan Keuangan. 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).

Laporan keuangan pemerintahan yang disajikan harus memenuhi karakteristik kualitatif sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan, yaitu relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami, sehingga informasi yang tersaji di dalamnya berguna bagi pengguna untuk pengambilan keputusan.

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

Pendapat yang dapat diberikan auditor atas hasil audit laporan keuangan terbagi kedalam empat macam yaitu pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), pendapat

wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), pendapat tidak wajar (*adverse*), dan pernyataan tidak memberikan pendapat (*disclaimer*).

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

Tabel 3. Jenis Opini pada Kondisi-Kondisi Tertentu

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

Sumber: diolah penulis

Konsep Pemeriksaan Keuangan Negara. Pengertian pemeriksaan menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Sesuai undang-undang tersebut lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK terdiri atas pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan Keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan. Pemeriksaan keuangan tersebut 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. Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu bertujuan untuk memberikan simpulan atas suatu hal yang diperiksa (SPKN, 2007). Pemeriksa menyusun laporan hasil pemeriksaan setelah pemeriksaan selesai dilakukan (Undang-undang No. 15, 2004).

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

Terdapat tiga tingkatan materialitas yang digunakan untuk menentukan jenis pendapat yang akan diterbitkan, yaitu nilainya tidak material, nilainya material tetapi tidak mempengaruhi keseluruhan penyajian laporan keuangan, nilainya sangat material

sehingga kewajaran seluruh laporan keuangan dipertanyakan. Penentuan tingkat materialitas ini adalah salah satu keputusan terpenting yang diambil oleh auditor, yang memerlukan pertimbangan profesional yang memadai (Juknis Materialitas, 2008). Penentuan tingkat materialitas juga dapat mempertimbangkan opini hasil pemeriksaan tahun sebelumnya, kondisi yang diperoleh saat interim, pemberitaan, atau dokumen lainnya dapat mempengaruhi keputusan pemilihan tingkat materialitas. Pertimbangan opini terhadap penetapan tingkat materialitas dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 4. Penetapan Tingkat Materialitas

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

Sumber: diolah penulis

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

Jika pemeriksa dihalangi atau tidak dapat memperoleh bukti yang cukup untuk mengevaluasi apakah dampak tersebut telah atau akan memiliki dampak material terhadap laporan keuangan, maka pemeriksa dapat memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atau tidak memberikan pendapat atas laporan keuangan, tergantung pada besarnya pos atau kemungkinan dampaknya terhadap laporan keuangan secara keseluruhan.

Jika pengendalian intern *auditee* lemah dan mengakibatkan catatan akuntansi yang tidak lengkap dan/atau dokumen yang tersedia tidak memadai dan/atau sistem tidak menghasilkan data akuntansi yang valid, maka tidak memungkinkan pemeriksa melaksanakan prosedur pemeriksaan secara memadai sehingga dapat mengakibatkan pemeriksa memberikan opini WDP karena pembatasan lingkup.

Jika sistem yang dibangun tidak sejalan dengan prinsip akuntansi dan entitas tidak mengoreksikan dampak salah saji tersebut maka pemeriksa tidak dapat memberikan opini WTP karena adanya pelanggaran terhadap prinsip akuntansi.

METODE

Desain Penelitian. Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian terdahulu yang telah dilakukan Vita, Eddy, dan Firdaus (2010). Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu terletak pada obyek penelitian dan tujuan penelitian. Obyek penelitian terdahulu tentang studi eksploratif terhadap laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian. Sedangkan pada penelitian ini studi dilakukan atas laporan hasil pemeriksaan laporan keuangan kementerian/lembaga yang

memperoleh opini wajar dengan pengecualian dengan menggunakan *content analysis*. Populasi target dalam penelitian ini adalah kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian, yaitu sebanyak 153 kementerian/ lembaga.

Analisis Data. Analisis data dalam penelitian ini menggunakan analisis isi (*content analysis*) dengan tipe *conceptual analysis* atau disebut juga dengan analisis isi deskriptif. Analisis dilakukan menggunakan delapan langkah dalam *conceptual analysis* menurut Carley (1992, dalam Palmquist, 2005) yang juga diimplementasikan oleh peneliti terdahulu yaitu sebagai berikut:

- 1) Menentukan tingkat analisa. Analisis dilakukan atas paragraf penjelasan yang terdapat dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian. Pengkodean dilakukan berdasarkan akun-akun yang terdapat dalam laporan keuangan sesuai PP No. 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- 2) Menentukan berapa banyak konsep yang digunakan untuk melakukan pengkodean. Tiga jenis konsep yang digunakan untuk pengkodean pengecualian dalam penelitian ini, yaitu:
 - a. Pertama, pengkodean akun yang menjadi pengecualian dilakukan berdasarkan komponen laporan keuangan yang terdapat dalam Standar Akuntansi Pemerintahan. Pengkodean dilakukan dengan urutan: (i) digit 1 : komponen laporan keuangan; (ii) digit 2 : kelompok akun; (iii) digit 3 : akun; (iv) digit 4 : sub akun
 - b. Kedua, pengkodean permasalahan yang terdapat dalam akun yang dikecualikan berdasarkan dua faktor yaitu: (i) pembatasan ruang lingkup audit; (ii) ketidaksesuaian dengan PABU.
 - c. Ketiga, pengkodean penyebab yang terdapat dalam permasalahan akun yang dikecualikan berdasarkan kriteria pengendalian internal yang dikeluarkan oleh COSO, SPIP, dan *Internal Control Management and Evaluation Tool* dari *General Accounting Office* (GAO), yaitu: (i) komponen sistem pengendalian intern, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan.; (ii) ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.
- 3) Menentukan apakah pengkodean dilakukan untuk eksistensi atau frekuensi dari sebuah konsep. Pengkodean seperti dijelaskan pada butir 2) dilakukan untuk mengetahui eksistensi dan frekuensi (kemunculan) dari masing-masing konsep untuk ketiga konsep tersebut pada butir 2).
- 4) Menentukan bagaimana membedakan diantara konsep. Pembedaan konsep untuk: (a) akun yang menjadi pengecualian dilakukan berdasarkan komponen laporan keuangan yang terdapat dalam Standar Akuntansi Pemerintahan, (b) permasalahan yang terdapat dalam akun yang dikecualikan dilakukan berdasarkan paragraf penjelasan dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan, (c) penyebab yang terdapat dalam permasalahan akun yang dikecualikan dilakukan berdasarkan paragraf yang menjelaskan tentang penyebab yang terdapat dalam laporan hasil pemeriksaan atas sistem pengendalian intern dan laporan hasil pemeriksaan atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.
- 5) Menjelaskan tahapan dalam pengkodean. Pengkodean akan dilakukan sesuai dengan yang telah dijelaskan pada butir 2). Pengkodean untuk akun yang muncul sebagai akun

yang dikecualikan akan dilakukan dalam 4 (empat) tahap, yaitu: (i) pertama mengidentifikasi entitas yang memperoleh opini WDP.; (ii) kedua pengkodean atas posisi akun yang dikecualikan pada komponen laporan keuangan yang mana.; (iii) ketiga pengkodean atas kelompok akun yang dikecualikan.; (iv) keempat pengkodean atas akun dan sub akun yang dikecualikan.

- 6) Menentukan apa yang akan dilakukan dengan informasi yang tidak relevan. Untuk informasi yang tidak relevan dengan tujuan penelitian, maka akan diabaikan saja.
- 7) Pengkodean teks. Pengkodean pengecualian, permasalahan, dan penyebab dilakukan dengan memberikan angka 1 untuk setiap kemunculan.
- 8) Menganalisis hasil. Pembahasan atas hasil penelitian sesuai dengan pengkodean seperti disebutkan pada butir 2).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dalam penelitian ini, populasi target adalah kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian tahun 2006 s.d 2010 yaitu sebanyak 153 kementerian/lembaga dengan rincian sebagai berikut:

No	Tahun	Jumlah KL Yang Memperoleh Opini WDP
1	2006	36
2	2007	31
3	2008	31
4	2009	26
5	2010	29
	Jumlah	153

Sumber: diolah penulis

Akun-akun yang Dikecualikan

1. Laporan Realisasi Anggaran. Komponen LRA yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan adalah pendapatan negara dan hibah dan belanja, diikuti transfer, sedangkan pembiayaan tidak pernah muncul sebagai akun yang dikecualikan dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian.

a) Pendapatan Negara dan Hibah. Untuk kelompok akun pendapatan negara dan hibah yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian adalah penerimaan hibah, pendapatan pajak, dan PNBP Lainnya. Dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan Kementerian Riset dan Teknologi tahun 2007 dan Kementerian Agama tahun 2009 dijelaskan bahwa pendapatan BLU sebagai akun yang dikecualikan.

b) Belanja. Kelompok belanja yang paling sering muncul sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian adalah belanja operasi yang muncul sebanyak 16 kali dan belanja modal hanya muncul 2 (dua) kali untuk lima tahun

penelitian. Belanja operasi yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian adalah belanja barang muncul sebanyak 11 kali untuk lima tahun penelitian. Berikutnya bantuan sosial muncul sebanyak 3 (tiga) kali, belanja lain-lain dan belanja subsidi masing-masing muncul sebanyak 1 (satu) kali.

c) Transfer. Kelompok transfer yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan pada laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian adalah dana bagi hasil (DBH) pajak yang muncul sebanyak 2 (dua) kali.

d) Pembiayaan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kelompok pembiayaan tidak pernah muncul sebagai akun yang dikecualikan untuk lima tahun penelitian.

2. Neraca. Komponen neraca yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan adalah aset sebanyak 178 kali untuk 5 (lima) tahun penelitian dan kemudian diikuti oleh kewajiban yang hanya muncul sebanyak 2 (dua) kali.

a) Aset. Kelompok aset yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian adalah aset tetap, aset lancar, investasi jangka panjang, dan aset lainnya. Kelompok aset lancar yang muncul sebagai akun yang dikecualikan terdiri dari persediaan, piutang PNB, kas di bendahara pengeluaran, piutang pajak, kas lainnya/setara kas, dan kas pada BLU.

Kelompok investasi jangka panjang yang muncul sebagai akun yang dikecualikan yaitu dana bergulir yang muncul sebanyak 3 (tiga) kali dan penyertaan modal negara sebanyak 1 (satu) kali. Kelompok aset tetap yang paling sering muncul sebagai akun yang dikecualikan adalah jenis aset tetap tidak dirinci muncul sebanyak 103 kali, tanah muncul sebanyak 7 (tujuh) kali, peralatan mesin muncul 5 (lima) kali, gedung dan bangunan muncul 2 (dua) kali, jalan, irigasi, dan jembatan, aset tetap lainnya, serta konstruksi dalam pengerjaan masing-masing muncul sebanyak 1 (satu). Kelompok aset lainnya hanya aset lain-lain yang muncul sebagai akun yang dikecualikan.

b) Kewajiban. Kewajiban jangka panjang tidak pernah muncul sebagai akun yang dikecualikan, sedangkan kewajiban jangka pendek yaitu utang jangka pendek lainnya muncul sebanyak 2 (dua) kali sebagai akun yang dikecualikan.

Permasalahan yang Terdapat Dalam Akun-akun yang Dikecualikan

1. Pembatasan Ruang Lingkup Audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa permasalahan pada akun-akun yang dikecualikan terkait dengan pembatasan ruang lingkup audit adalah sebagai berikut:

- a. Pendapatan Pajak. Kelemahan terkait dokumen yaitu dokumen/data/bukti tidak memadai, untuk: (1) Perbedaan data penerimaan pajak hasil rekonsiliasi antara SAI dan SAU.; (2) Data pengganti atas transaksi pembatalan penerimaan pajak berbeda dengan transaksi yang dibatalkan.; (3) Penagihan pajak tidak menggunakan dokumen yang sah sesuai peraturan perundang-undangan.; (4) Data dasar pengenaan pajak tidak valid.
- b. PNB Lainya. Kelemahan terkait dokumen/data/bukti tidak memadai yaitu tidak seluruh nilai PNB lainnya dicatat dan dilaporkan.

- c. Pendapatan Hibah. Kelemahan terkait belum ada *Standard Operating Procedure* (SOP) yaitu belum adanya mekanisme pelaporan penerimaan hibah secara berjenjang dari tingkat satker sampai dengan kementerian/lembaga dan belum efektifnya mekanisme konfirmasi kepada lembaga donor.
- d. Belanja Barang. Kelemahan terkait dokumen/data/bukti tidak memadai: (1) Penggunaan dana tidak didukung dengan bukti dan dokumen yang lengkap dan sah sesuai dengan aturan pertanggungjawaban.; (2) Kelemahan terkait dengan pengendalian: Tidak ada proses verifikasi rinci atas dokumen pendukung kegiatan sebagai dasar pembayaran dan tidak ada proses menguji kebenaran hak tagih.
- e. Bantuan Sosial. Kelemahan terkait dengan pengelolaannya yaitu adanya perencanaan, pelaksanaan, dan pengendalian serta pengawasan penyaluran dana bansos masih lemah.
- f. DBH Pajak. Kelemahan terkait dokumen/data/bukti tidak memadai yaitu dokumen yang digunakan untuk menyusun laporan realisasi DBH Pajak tidak valid.
- g. Kas Lainnya/Setara Kas. Kelemahan terkait belum ada *Standard Operating Procedure* (SOP) yaitu belum adanya sistem akuntansi terkait penyajian dan pelaporan saldo kas lainnya dan setara kas.
- h. Piutang Pajak. Kelemahan terkait dokumen/data/bukti tidak memadai: (1) Rekonsiliasi pembayaran piutang pajak tidak dilakukan sehingga terdapat selisih pembayaran piutang pajak; (2) Data dalam aplikasi piutang berbeda dengan dokumen sumbernya.
- i. Piutang PNBPN. Kelemahan terkait: (1) Dokumen/data/bukti tidak memadai terkait penetapan dan pelaporan piutang PNBPN; (2) Belum ada SOP mengenai pemisahan tugas untuk tujuan pengendalian.; (3) Tidak ada proses verifikasi terhadap piutang PNBPN; (4) Kelemahan aplikasi, yaitu sistem yang ada tidak dapat memberikan informasi tentang tunggakan yang lebih dari satu tahun dan pembayaran piutang PNBPN diluar bank persepsi yang tidak dapat dideteksi secara langsung oleh sistem.; (5) Penatausahaan tidak tertib
- j. Persediaan
 - a. Kelemahan terkait dokumen/data/bukti tidak memadai: (1) Nilai persediaan tidak didukung dengan dokumen yang akurat.; (2) Mutasi keluar masuk barang persediaan tidak didukung dengan bukti.
 - b. Kelemahan atas penatausahaan: (1) Tidak adanya pencatatan atas penerimaan, pengeluaran, dan mutasi barang persediaan.; (2) Administrasi atas pengelolaan persediaan tidak dilaksanakan dan tidak dilakukan *stock opname*.; (3) Tidak ada pembukuan di gudang.; (4) Pengendalian terhadap barang persediaan lemah sehingga terdapat barang persediaan yang tidak jelas status kepemilikannya.
- k. Penyertaan Modal Negara. Kelemahan terkait dokumen/data/bukti tidak memadai yaitu untuk investasi permanen PMN.
- l. Dana Bergulir. Kelemahan terkait penatausahaan tidak tertib yaitu tidak terdapat pencatatan atas nilai pengembangan dan ketidaktertagihan dana bergulir serta belum seluruhnya dilakukan monitoring dan evaluasi atas dana bergulir.
- m. Aset Tetap
 - a. Kelemahan terkait dokumen/data/bukti tidak memadai: (1) Aset tetap yang dilaporkan tidak didukung dengan rincian dan dokumen pendukung yang memadai.; (2) Dokumen hasil inventarisasi dan penilaian kembali tidak ada.; (3) Perbedaan pencatatan dengan fisik aset tetap peralatan dan mesin; (4) Dokumen untuk estimasi nilai KDP kurang memadai.

- b. Belum ada SOP mengenai pencatatan dan pelaporan pengiriman barang kepada instansi vertikal dan tidak ada alat kendali untuk memastikan satker penerima barang telah mencatat dengan benar.
- c. Penatausahaan yang tidak tertib terkait aset tetap peralatan dan mesin yaitu belum diberi blanko label dan dibuatkan Daftar Barang Ruangan, serta aset tetap tidak ditemukan fisiknya.
- n. Aset Lain-Lain. Kelemahan terkait Dokumen/data/bukti tidak memadai yaitu penyajian aset lain-lain tidak didukung dokumen yang memadai.
- o. Utang Jangka Pendek Lainnya. Kelamahan terkait: (1) Belum ada SOP terkait sistem akuntansi yang memadai untuk menyajikan dan melaporkan saldo utang jangka pendek lainnya secara lengkap.; (2) Penatausahaan tidak tertib untuk utang jangka pendek lainnya.

Berdasarkan rincian di atas, dapat disimpulkan permasalahan utama yang terdapat dalam akun-akun yang dikecualikan terkait pembatasan ruang lingkup audit diurut berdasarkan yang paling sering muncul yaitu: (1) Dokumen yaitu dokumen/data/bukti tidak memadai muncul sebanyak 33 kali terjadi pada akun pendapatan pajak, PNBPN lainnya, belanja barang, DBH pajak, piutang pajak, piutang PNBPN, persediaan, penyertaan modal negara, aset tetap, dan aset lain-lain.; (2) Penatausahaan yaitu penatausahaan tidak tertib muncul sebanyak 23 kali terjadi pada akun piutang PNBPN, persediaan, dana bergulir, aset tetap, dan utang jangka pendek lainnya.; (3) Belum ada SOP muncul sebanyak 8 kali terjadi pada akun pendapatan hibah, kas lainnya dan setara kas, piutang PNBPN, aset tetap, dan utang jangka pendek lainnya.; (4) Verifikasi yaitu tidak ada proses verifikasi muncul sebanyak 2 kali terjadi pada akun belanja barang dan piutang PNBPN.; (5) Realisasi belanja yaitu pengelolaan bantuan sosial lemah muncul sebanyak 1 kali terjadi pada akun bantuan sosial.; (6) *Software* yaitu kelemahan aplikasi muncul sebanyak 1 kali terjadi pada akun piutang PNBPN.

Ketidaksesuaian Dengan Prinsip Akuntansi Berlaku Umum (PABU). Berdasarkan hasil penelitian, permasalahan pada akun-akun yang dikecualikan terkait ketidaksesuaian dengan PABU adalah seperti dalam tabel berikut:

Tabel 5. Akun yang dikecualikan karena tidak sesuai dengan PABU

No	Nama akun yang dikecualikan	Permasalahan terkait pencatatan dan penyajian/pelaporan yang tidak sesuai PABU
1	PNBPN lainnya	Tidak seluruh transaksi dicatat dan dilaporkan
2	Pendapatan hibah	Hibah dalam bentuk uang tidak dicatat dan dilaporkan
3	Pendapatan BLU	L/K BLU tidak dikonsolidasikan, sehingga pendapatan BLU tidak dilaporkan
4	Belanja barang	a. Belanja barang dari hibah luar negeri melalui pembayaran langsung, tidak dicatat b. Belanja barang realisasi sebenarnya untuk belanja lain c. Belanja barang fiktif
5	Belanja modal	Belanja modal realisasi sebenarnya untuk belanja lain
6	Bantuan sosial	Belanja sosial realisasi sebenarnya untuk belanja modal, belanja barang, dan pengadaan PLTS
7	Belanja subsidi	Realisasi belanja subsidi untuk penyelesaian PPN melalui pajak ditanggung pemerintah tidak sesuai dengan UU PPN

No	Nama akun yang	Permasalahan terkait pencatatan dan penyajian/pelaporan yang tidak sesuai PABU
8	Belanja lain-lain	Belanja lain-lain direalisasikan untuk belanja yang tidak memenuhi klasifikasi belanja lain-lain.
9	Belanja BLU	L/K BLU tidak dikonsolidasikan, sehingga belanja BLU tidak dilaporkan
10	Kas di bendahara pengeluaran	Tidak ada pencatatan mutasi, dan bahkan saldonya bernilai 11egative, sehingga saldo kas di bendahara pengeluaran tidak dapat diyakini kewajarannya.
11	Kas BLU	Saldo Kas Pada BLU tidak didukung dengan keberadaan fisik kas
12	Piutang PNPB	Piutang PNPB belum seluruhnya dilaporkan dalam neraca
13	Persediaan	a. Nilai Persediaan yang disajikan dalam neraca tidak disertai hasil pemeriksaan fisik barang. b. Metode penentuan nilai persediaan belum ditetapkan. c. Belum seluruh nilai persediaan disajikan dalam neraca.
14	Dana bergulir	Dana bergulir belum dilakukan identifikasi dan penilaian berdasarkan nilai bersih yang dapat direalisasikan
15	Aset tetap	a. Tanah yang dilaporkan bukan merupakan aset yang statusnya <i>free and clear</i> dan masih dikuasai pihak lain b. Belum/belum seluruhnya dilakukan inventarisasi dan penilaian kembali (revaluasi) atas saldo awal aktiva tetap c. Beberapa aset tetap belum dicatat dan dilaporkan dalam neraca d. Aset tetap belum disajikan sesuai dengan hasil revaluasi e. Kesalahan pencatatan hasil penilaian kembali aset tetap f. Aset tetap masih memuat nilai negatif
16	Aset lain-lain	Saldo Aset Lain-lain belum disajikan dengan nilai wajar

Sumber: diolah penulis

Berdasarkan rincian di atas, dapat disimpulkan permasalahan utama yang terdapat dalam akun-akun yang dikecualikan terkait ketidaksesuaian dengan PABU, diurut berdasarkan yang paling sering muncul yaitu: (1) Permasalahan terkait pengukuran muncul sebanyak 94 kali terjadi pada akun persediaan, aset tetap, dan aset lain-lain.; (2) Permasalahan terkait penyajian/pelaporan muncul sebanyak 52 kali terjadi pada akun PNPB lainnya, pendapatan hibah, pendapatan BLU, belanja barang, belanja modal, belanja sosial, belanja subsidi, belanja lain-lain, belanja BLU, kas di bendahara pengeluaran, kas BLU, piutang PNPB, dan aset tetap.; (3) Permasalahan terkait pengakuan muncul sebanyak 6 kali terjadi pada akun belanja modal, persediaan, dan aset tetap.; (4) Permasalahan terkait penilaian muncul hanya 1 kali pada akun dana bergulir.; (5) Permasalahan terkait pengungkapan yang memadai tidak pernah muncul.

Penyebab yang Terdapat Dalam Permasalahan Akun-akun yang Dikecualikan.

Berdasarkan hasil penelitian, penyebab dalam akun-akun yang dikecualikan adalah sebagai berikut:

1. Kelemahan lingkungan pengendalian. **Pertama.** Kurangnya komitmen pada kompetensi: (a) SDM kurang memahami ketentuan mengenai penyusunan laporan keuangan, pengelolaan keuangan, dan pengelolaan barang milik negara.; (b) Penempatan personil yang kurang memperhatikan kemampuan dan pengetahuan yang

sesuai dengan bidang kerjanya.; (c) Kurangnya pelatihan bagi pegawai yang mengelola keuangan.

Kedua. Kepemimpinan yang kurang kondusif: (a) Pimpinan kementerian/lembaga tidak memiliki komitmen kuat terhadap fungsi pencatatan dan pelaporan keuangan, manajemen informasi, pengelolaan pegawai, dan pengawasan baik pengawasan intern maupun ekstern.; (b) Tidak adanya pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat; (c) Belum optimalnya hubungan kerja dengan instansi pemerintah terkait.; (d) Dalam struktur organisasi tidak terdapat personil/unit kerja yang secara khusus bertanggung jawab terhadap penatausahaan piutang PNBPNP.

2. Tidak dilakukan penilaian resiko, yaitu tujuan kegiatan tidak didukung sumber daya yang cukup.
3. Aktivitas pengendalian belum optimal: (1) Belum ada penilaian resiko yang dilakukan secara berkala terkait dengan sistem informasi.; (2) Pengendalian fisik atas aktiva dan catatan belum optimal: (i) Dokumen sumber untuk pencatatan transaksi tidak ditatausahakan dengan baik sehingga menyulitkan verifikasi pencatatan.; (ii) Dokumen sumber pencatatan saldo piutang, persediaan, dan aset tetap tidak diadministrasikan dengan tertib.; (iii) Kepala Satker yang tutup/berhenti beroperasi lalai dalam melakukan pengamanan dan penyerahan dokumen serta aset-aset yang berada di bawah tanggung jawabnya.; (3) Tidak ada proses verifikasi terhadap dokumen pembayaran, belanja dan pertanggungjawaban.
4. Informasi dan komunikasi. Kementerian/lembaga tidak memiliki informasi yang lengkap untuk memenuhi pengungkapan atas dana bergulir dalam CaLK.
5. Pemantauan. Kementerian Keuangan belum menyelesaikan langkah perbaikan atas permasalahan yang sama pada tahun sebelumnya (rekomendasi temuan tahun sebelumnya belum ditindaklanjuti).
6. Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Kementerian/lembaga tidak mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan terkait pengelolaan keuangan negara, barang milik negara, dan penyusunan laporan keuangan.

PENUTUP

Kesimpulan. Berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan dapat disimpulkan beberapa hal sebagai berikut: **Pertama.** Ada 22 akun yang menjadi pengecualian dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kementerian/lembaga yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian. Akun-akun tersebut adalah pendapatan pajak, PNBPNP lainnya, pendapatan hibah, pendapatan BLU, belanja barang, belanja modal, bantuan sosial, belanja subsidi, belanja lain-lain, belanja BLU, DBH pajak, kas di bendahara pengeluaran, kas lainnya/setara kas, kas BLU, piutang pajak, piutang PNBPNP, persediaan, penyertaan modal negara, dana bergulir, aset tetap, aset lain-lain, dan utang jangka pendek lainnya.

Kedua. Permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan terkait pembatasan ruang lingkup terjadi pada akun pendapatan pajak, PNBPNP lainnya, pendapatan hibah, belanja barang, bantuan sosial, DBH pajak, kas lainnya/setara kas, piutang pajak, piutang PNBPNP, persediaan, penyertaan modal negara, dana bergulir, aset tetap, aset lain-lain, dan utang jangka pendek lainnya. Untuk permasalahan dalam akun-akun yang dikecualikan terkait ketidaksesuaian dengan PABU terjadi pada akun PNBPNP Lainnya, pendapatan hibah, pendapatan BLU, belanja barang, belanja modal, bantuan sosial, belanja subsidi, belanja lain-lain, belanja BLU, kas di bendahara pengeluaran, kas BLU, piutang PNBPNP,

persediaan, dana bergulir, aset tetap, dan aset lain-lain. **Ketiga.** Permasalahan tersebut disebabkan karena adanya kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Kelemahan SPI meliputi kurangnya komitmen pada kompetensi, kepemimpinan yang kurang kondusif, tidak adanya pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat, belum optimalnya hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait, kelemahan struktur organisasi, tujuan kegiatan tidak didukung sumber daya yang cukup, kelemahan pengendalian internal pada aplikasi SAI, pengendalian fisik atas aktiva dan catatan belum optimal, tidak ada proses verifikasi terhadap bukti-bukti pembayaran, pengeluaran, dan pertanggungjawaban, informasi yang dimiliki tidak lengkap, dan rekomendasi temuan tahun sebelumnya belum ditindaklanjuti.

Saran. Dari hasil penelitian yang telah dilakukan kepada Pimpinan Kementerian/Lembaga, disarankan: (1) melakukan sosialisasi dan memfasilitasi pendidikan berkelanjutan terutama yang berkaitan dengan penyusunan dan pelaporan keuangan, pengelolaan barang milik negara, dan pengelolaan keuangan Negara.; (2) melakukan koordinasi dengan Kementerian Keuangan untuk menyelesaikan permasalahan terkait inventarisasi dan penilaian kembali saldo awal aset tetap.; (3) meningkatkan pengendalian dan pengawasan atas pengelolaan keuangan, pengelolaan barang milik negara, serta penyusunan dan pelaporan keuangan.; (4) membuat SOP terkait belanja, persediaan, piutang, dan aset tetap sehingga penatausahaannya akan lebih tertib.

Kepada peneliti selanjutnya agar melakukan penelitian yang sama untuk instansi pemerintah daerah dan melakukan penelitian kuantitatif berdasarkan hasil dari eksplorasi dalam penelitian ini.

DAFTAR RUJUKAN

- Arens, Alvin A. Elder, Randal J. & Beasley, Mark S. (2006). *Auditing dan Jasa Assurance: Pendekatan Terintegrasi*. Jakarta: Erlangga.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2007). *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2007). *Petunjuk Teknis Pemeriksaan atas LKPP dan LKKL*. Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan. *Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas Pemeriksaan Keuangan*. Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2008). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2008*. Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2010). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2010*. Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2011. *Panduan Pemeriksaan LKPP/LKKL Tahun 2010*. Jakarta.
- Bungin, Burhan. (2011). *Metodologi Penelitian Kualitatif: Aktualisasi Metodologis ke Arah Ragam Varian Kontemporer*. Jakarta: PT RajaGrafindo Perkasa.
- 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*. Melalui <http://www.allbusiness.com/company-activities-management/financial-performance/11748559-1.html> (16/11/11).

- Emzir. (2011). Metodologi Penelitian Kualitatif: Analisis Data. Jakarta: PT RajaGrafindo Perkasa.
- Eriyanto. (2011). Analisis Isi: Pengantar Metodologi Untuk Penelitian ilmu Komunikasi dan Ilmu-ilmu Sosial Lainnya. Jakarta : Kencana.
- Fitria Sari, Vita. Rasyid, ER, & Firdaus., (2010). Studi Eksploratif Terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Kabupaten/Kota Yang Memperoleh Opini Wajar Dengan Pengecualian Menggunakan Content Analysis. *SNA XIII*. Purwokerto.
- Kurniawan, Eko. (2006). Studi Analisis Isi Pemberitaan Media Massa Tentang Lingkungan Hidup Dan Implikasinya Terhadap Kebijakan Pengelolaan Lingkungan Di Kabupaten Bangka. Melalui http://eprints.undip.ac.id/15499/1/Eko_Kurniawan.pdf. (12/07/11).
- Messier, W. F., Glover, S.M., Prawitt, D.F. (2006). Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach, Fourth Edition. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Moleong, Lexy J. (1998). Metodologi Penelitian Kualitatif. Bandung: PT Remaja Rosdakarya.
- Muhadjir, Noeng. (2000). Metodologi Penelitian Kualitatif Edisi IV. Yogyakarta: Rake Sarasin.
- Mulyadi. (2002). Auditing Edisi 6. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Palmquist, Michael. & Friends. (2005). Content Analysis. Writing@CSU. Colorado State University Department of English. Melalui <http://writing.colostate.edu/guides/research/content>. (01/11/11).
- Permatasari, Yunita. (2010). Pengaruh Independensi, Etika, Pengalaman, Serta Keahlian Audit Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor. Melalui <http://www.library.upnvj.ac.id/pdf/2s1akuntansi/206112084/cover.pdf>. (13/10/11).
- Republik Indonesia. *Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- Setianti, Yanti. Hafiar, Hanny. & Prahatmaja, Nurmaya. (2007). Analisis Isi Pemberitaan Tentang Kabupaten Garut. Melalui http://pustaka.unpad.ac.id/wp-content/uploads/2009/01/lapo_sp_litmud_07.pdf. (02/11/11).
- Suharsimi, A. (1989). Prosedur Penelitian: Suatu Pendekatan Praktik. Jakarta: Penerbit Rineka Cipta.
- Suharsimi, A. (2000). Manajemen Penelitian. Jakarta: Penerbit Rineka Cipta.
- Tamtomo, Didiek S. (2008). Faktor-faktor Yang Menentukan Opini Audit. *Orbith Vol. 4* (3). Melalui <http://isjd.pdii.lipi.go.id/admin/jurnal/4308448452.pdf>. (13/10/11).
- Tugiman, Hiro. (1996). Pengantar Audit Sistem Informasi. Yogyakarta: Penerbit Kanisius.
- _____. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- _____. Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- _____. Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.