

EVALUASI ATAS LAPORAN KEUANGAN KEMENTERIAN DAN LEMBAGA YANG MEMPEROLEH OPINI TIDAK MENYATAKAN PENDAPAT PADA TAHUN 2016

**Abdul Halim
Yuda Pamungkas**

Universitas Gadjah Mada
Yogyakarta
Surel: sekalipakeangus@gmail.com

Intisari: Evaluasi Atas Laporan Keuangan Kementerian dan Lembaga yang Memperoleh Opini Tidak Menyatakan Pendapat pada Tahun 2016. LKPP tahun 2016 akhirnya memperoleh opini WTP setelah 12 tahun terakhir selalu beropini TMP dan WDP. Namun demikian, masih terdapat LKKL tahun 2016 sebagai bagian dari konsolidasian LKPP yang memperoleh opini TMP. Hasil dari penelitian terdahulu menunjukkan bahwa secara umum penyebab opini TMP pada LKPD maupun LKKL yaitu lemahnya SPI atau SPI yang tidak berjalan dengan efektif. Upaya untuk meningkatkan kualitas LKKL telah dilakukan yang salah satunya dengan membentuk tim pembina keuangan KL. Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi dan memperoleh persepsi dari sudut pandang tim pembina keuangan KL mengenai penyebab keenam KL tersebut memperoleh opini TMP di tahun 2016. Penelitian ini bersifat kualitatif deskriptif dengan pendekatan studi kasus. Data dikumpulkan melalui teknik dokumentasi dengan dokumen utama yaitu LHP keenam LKKL beropini TMP di tahun 2016 dan wawancara dengan narasumber yang berasal dari tim pembina keuangan KL. Analisis data dilakukan dengan proses *pattern matching*, pembuatan *logic models* untuk mencari penyebab utama TMP, dan *cross case synthesis*. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa opini TMP muncul akibat lemahnya SPI dalam proses pengelolaan dan pertanggungjawaban keenam KL tersebut. Kelemahan ini dalam persepsi tim pembina keuangan terutama terjadi pada aspek lingkungan pengendalian sebagai bagian terpenting di dalam SPI.

Kata kunci: SPI, opini, kementerian, persepsi, TMP, LKKL

Latar Belakang

Perjalanan pengelolaan keuangan negara di era reformasi keuangan negara akhirnya berbuah manis. Dalam kurun waktu 12 tahun sejak diterbitkannya paket undang-

undang (UU) bidang Keuangan Negara (UU Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan, dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan

Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara), Pemerintah akhirnya memperoleh predikat opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2016 (BPK RI 2017). Opini WTP atas LKPP Tahun 2016 ini merupakan yang pertama sejak Pemerintah menyampaikan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN berbentuk LKPP mulai tahun 2004 (BPK RI 2017). Perbaikan yang dilakukan secara terus menerus oleh Pemerintah telah membuahkan predikat opini terbaik dari BPK RI sebagai satu-satunya lembaga yang ditunjuk oleh undang-undang untuk melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan pemerintah (UU No.15 Tahun 2004, Pasal 2, Bab II, ayat 1).

Menurut UU Nomor 15 Tahun 2004 dalam penjelasan Pasal 16 ayat 1, pemeriksa dapat memberikan empat jenis opini berdasarkan penilaian kewajaran atas penyajian laporan keuangan, yakni opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), opini wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), opini tidak wajar (*adversed opinion*), dan pernyataan menolak memberikan opini (*disclaimer of opinion*). Berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2004 dalam penjelasan Pasal 16 ayat 1, penilaian kewajaran penyajian laporan keuangan didasarkan pada kriteria pemeriksaan yakni kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan

efektivitas sistem pengendalian intern.

Pencapaian opini WTP atas LKPP tahun 2016 yang diperoleh Pemerintah tidak lepas dari peranan sumber konsolidasiannya. Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat menyatakan bahwa LKPP disusun berdasarkan konsolidasi dari Laporan Keuangan Kementerian dan Lembaga (LKKL) dan Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara (LKBUN) (PMK No.213 Tahun 2013 Pasal 4, ayat 4). Dengan demikian, kualitas LKPP sangat bergantung kepada kualitas LKKL dan LKBUN.

Menurut IHPS Semester I 2017, terdapat enam LKKL yang memperoleh opini TMP. Keenam LKKL ini yaitu laporan keuangan yang disusun dan disajikan oleh:

1. Kementerian Kelautan dan Perikanan (KKP);
2. Kementerian Pemuda dan Olahraga (Kemenpora);
3. Komisi Nasional Hak Asasi Manusia (Komnasham);
4. Televisi Republik Indonesia (TVRI);
5. Badan Keamanan Laut (Bakamla); dan
6. Badan Ekonomi Kreatif (Bekraf).

LKKL yang memperoleh opini TMP menunjukkan bahwa dalam pemeriksaannya, BPK menemukan adanya ketidaksesuaian antara pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan di KL dengan kriteria pemeriksaan yang telah ditetapkan.

Permasalahan ini sudah muncul sejak pertama kali LKKL diperiksa oleh BPK RI di tahun 2006 (IHPS Semester I Tahun 2008). Lima tahun terakhir, opini TMP masih

muncul walaupun dengan jumlah yang sudah jauh berkurang.

LKKL beropini TMP setiap tahun dapat berubah-ubah. LKKL yang sebelumnya beropini TMP dapat meningkat menjadi opini wajar pada tahun berikutnya seiring dengan perbaikan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan yang dilakukan. Namun demikian, ada juga LKKL yang sebelumnya beropini wajar dan tahun berikutnya memperoleh opini TMP. Dinamika perolehan opini ini perlu didalami faktor penyebabnya, terutama penurunan opini LKKL menjadi TMP. Hal ini dilakukan untuk mencegah kejadian yang sama berulang di masa depan.

Beberapa penelitian terdahulu berusaha menjelaskan penyebab munculnya opini TMP pada laporan keuangan pemerintah. Penelitian yang dilakukan Rahmanti dan Prastiwi (2011) terhadap laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) tingkat kabupaten kota di Provinsi Jawa Timur tahun anggaran 2008 yang memperoleh opini *disclaimer* menunjukkan bahwa faktor yang paling utama menyebabkan terbitnya opini *disclaimer* adalah lemahnya sistem pengendalian intern (SPI). Lasena (2013) melakukan penelitian tentang analisis faktor pada opini *disclaimer* yang diperoleh oleh LKPD Kabupaten Bolaang Mongondow Utara tahun anggaran 2011. Hasil analisis menunjukkan terdapat tujuh faktor yang mempengaruhi opini *disclaimer*, yaitu sistem pengendalian internal (SPI), faktor perencanaan penganggaran, faktor standar akuntansi pemerintahan (SAP), faktor pelaksanaan anggaran, faktor tindak lanjut temuan, faktor regulasi, faktor

manajemen aset. Putri (2013) meneliti penyebab opini *disclaimer* pada Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan tahun 2011 yang hasilnya menunjukkan bahwa penyebab *Disclaimer* adalah sistem pengendalian intern yang belum berjalan efektif sehingga keandalan laporan keuangan diragukan. Penelitian terdahulu yang pernah dilakukan secara umum merujuk kepada penyebab opini TMP yang ada di dalam LHP BPK RI objek yang diteliti dan belum meneliti penyebab utamanya secara mendalam.

Sejak BPK pertama kali memberikan opini kepada LKKL pada tahun 2006, Kementerian Keuangan selalu berusaha meningkatkan kualitas opini LKKL. Upaya yang dilakukan antara lain dengan melaksanakan Program Percepatan Akuntabilitas Keuangan Pemerintah (PPAKP) yang terus dilakukan sejak tahun 2007 hingga saat ini, memperbarui aturan secara berkala mengikuti perkembangan terkait dengan akuntansi pemerintahan, dan upaya pembentukan tim pembina keuangan KL. Tim pembina keuangan KL secara umum bertugas untuk melakukan pembinaan dan melaporkan permasalahan yang dihadapi KL dalam rangka mempertanggungjawabkan keuangannya sesuai dengan peraturan yang berlaku (SK Dirjen Perbendaharaan No.89/PB/2016, h.3-5). Tim inilah yang secara terus menerus mendampingi dan melakukan pembinaan kepada KL dalam proses pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangannya. Dengan demikian, peneliti ingin memperoleh pemahaman yang

mendalam (*deep understanding*) melalui perspektif tim pembina keuangan KL mengenai permasalahan penyebab opini TMP selain penyebab yang disebutkan di dalam LHP BPK RI atas keenam LKKL tersebut di tahun 2016.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengevaluasi dan memperoleh persepsi dari sudut pandang tim pembina keuangan KL mengenai penyebab ketidaksesuaian antara pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan KL dengan kriteria yang telah ditetapkan dalam UU sehingga berimplikasi pada terbitnya opini TMP atas LKKL bersangkutan di tahun 2016. Penelitian ini hanya mencakup LKKL tahun 2016 yang memperoleh opini TMP serta data lain yang berkaitan dengan laporan keuangan tersebut. Penelitian dilakukan dengan menggali permasalahan melalui perspektif tim pembina keuangan KL yang berasal dari Direktorat Jenderal Perbendaharaan Kementerian Keuangan. Tim pembina keuangan KL dimaksud terbatas pada unit yang melakukan pembinaan keuangan KL beropini TMP di tahun 2016.

Tinjauan Pustaka

Berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2004 di dalam Pasal 1, 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. Pemeriksaan terdiri atas pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan

pemeriksaan dengan tujuan tertentu (UU Nomor 15 Tahun 2004, pasal 4).

KL sebagai entitas pelaporan dinyatakan di dalam Kerangka Konseptual Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) paragraf 21 sampai dengan paragraf 23. Paragraf 21 menyatakan bahwa entitas akuntansi merupakan unit pada pemerintahan yang mengelola anggaran, kekayaan, dan kewajiban yang menyelenggarakan akuntansi dan menyajikan laporan keuangan atas dasar akuntansi yang diselenggarakannya (PP Nomor 71 Tahun 2010). Paragraf 22 menyatakan bahwa entitas pelaporan merupakan unit pemerintahan yang terdiri dari satu atau lebih entitas akuntansi yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan wajib menyajikan laporan pertanggungjawaban, berupa laporan keuangan bertujuan umum, yang terdiri dari:

- a. pemerintah pusat;
- b. pemerintah daerah;
- c. masing-masing kementerian negara atau lembaga di lingkungan pemerintah pusat; dan
- d. satuan organisasi di lingkungan pemerintah pusat atau daerah maupun organisasi lainnya, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

Paragraf 23 lebih lanjut menyatakan bahwa dalam penetapan entitas pelaporan, Pemerintah perlu mempertimbangkan syarat pengelolaan, pengendalian, dan penguasaan suatu entitas pelaporan terhadap aset, yurisdiksi, tugas dan misi tertentu, dengan

pertanggungjawaban dan wewenang yang terpisah dari entitas pelaporan lainnya (PP Nomor 71 Tahun 2010).

Menurut Triharta (2004), BPK selaku auditor pemerintah akan memeriksa dan memberi opini terhadap laporan keuangan pemerintah yang disampaikan oleh entitas pelaporan. Laporan keuangan entitas pelaporan dapat disusun dari penggabungan laporan-laporan keuangan entitas akuntansi sehingga pemeriksaan BPK dapat mencakup semua laporan keuangan entitas akuntansi (Triharta 2004).

Menurut UU Nomor 15 Tahun 2004 pada penjelasan Pasal 16 ayat (1), opini yang dapat diberikan pemeriksa, yakni opini wajar tanpa pengecualian (WTP), wajar dengan pengecualian (WDP), opini tidak wajar (*adversed opinion*), dan pernyataan menolak memberikan opini atau tidak menyatakan pendapat (TMP). Namun demikian, berdasarkan Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dalam Ilustrasi Pernyataan Standar Pemeriksaan (PSP) 300 tentang Contoh Format Opini, terdapat pula opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penekanan suatu hal atau biasa disebut dengan WTP-DPP (wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan).

Dalam memberikan opini, BPK mengacu kepada empat kriteria yang disebutkan di dalam UU Nomor 15 Tahun 2004 yaitu kesesuaian dengan SAP, kecukupan pengungkapan, efektivitas sistem pengendalian intern, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-

undangan (UU Nomor 15 Tahun 2004, penjelasan Pasal 16, ayat 1).

Opini Tidak Menyatakan Pendapat atau biasa disebut *Disclaimer of Opinion* dikeluarkan ketika auditor tidak dapat meyakinkan dirinya bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dan hal tersebut muncul karena adanya pembatasan ruang lingkup audit yang cukup signifikan atau adanya hubungan non independen antara auditor dengan klien (Arens dkk 2017, h.83).

Mulyadi (2002, 20-22) menyatakan bahwa auditor tidak memberikan pendapat jika auditor tersebut tidak melaksanakan audit yang berlingkup memadai untuk memungkinkannya memberikan pendapat atas laporan keuangan dan apabila ia dalam kondisi tidak independen dalam hubungannya dengan klien.

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Sistem pengendalian internal di dalam lingkup pemerintahan diatur di dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Menurut PP 60 Tahun 2008 pada Pasal 1 poin 1, SPIP adalah proses yang secara integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. SPIP terdiri atas unsur lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, dan

pemantauan pengendalian intern (PP Nomor 60 Tahun 2008).

1. Lingkungan pengendalian

Berdasarkan PP Nomor 60 Tahun 2008 pada Pasal 4, pimpinan instansi pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan SPI dalam lingkungan kerjanya melalui:

- a. penegakan integritas dan nilai etika;
- b. komitmen terhadap kompetensi;
- c. kepemimpinan yang kondusif;
- d. pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
- e. pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;
- f. penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;
- g. perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif; dan
- h. hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

Secara umum, lingkungan pengendalian merupakan unsur SPI yang menjadi tolok ukur awal efektivitas sebuah pengendalian intern di sebuah instansi pemerintah.

2. Penilaian risiko

Menurut PP Nomor 60 Tahun 2008 pada Pasal 13, pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan penilaian risiko yang terdiri atas identifikasi risiko analisis risiko. Untuk melaksanakan hal tersebut, pimpinan instansi pemerintah menetapkan tujuan instansi pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan (PP Nomor 60 Tahun 2008).

Identifikasi risiko dilakukan sekurang-kurangnya dengan

menggunakan metodologi yang sesuai dan mekanisme yang memadai untuk tujuan instansi pemerintah serta pada tingkatan kegiatan secara komprehensif. Hal ini dilakukan untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan internal, serta menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko (PP Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 16). Menurut PP Nomor 60 Tahun 2008 pada Pasal 17, analisis risiko dilaksanakan untuk menentukan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan instansi pemerintah. Di samping itu, pimpinan instansi pemerintah menerapkan prinsip kehati-hatian dalam menentukan tingkat risiko yang dapat diterima (PP 60 Tahun 2008).

3. Kegiatan pengendalian

Berdasarkan PP Nomor 60 Tahun 2008 pada Pasal 18, kegiatan pengendalian terdiri atas:

- a. reviu atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan;
- b. pembinaan sumber daya manusia;
- c. pengendalian atas pengelolaan sistem informasi;
- d. pengendalian fisik atas aset;
- e. penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja;
- f. pemisahan fungsi;
- g. otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting;
- h. pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
- i. pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya;
- j. akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya; dan
- k. dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting.

Kegiatan pengendalian di atas merupakan kegiatan yang dilakukan

untuk memastikan sistem pengendalian intern di sebuah instansi pemerintah berjalan dengan baik. Kegiatan pengendalian juga dilakukan dengan mempertimbangkan penilaian risiko yang telah dilakukan di awal (PP Nomor 60 Tahun 2008).

4. Informasi dan komunikasi

Pimpinan instansi pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat (PP Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 41). Menurut PP Nomor 60 Tahun 2008, informasi adalah data yang telah diolah kemudian dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Pimpinan instansi pemerintah, dalam rangka menyelenggarakan komunikasi secara efektif, sekurang-kurangnya menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi, serta mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus (PP Nomor 60 Tahun 2008).

Komunikasi dan informasi yang efektif pada prinsipnya adalah untuk memudahkan pelaksanaan pengendalian dan tanggung jawab dalam rangka pengambilan keputusan pada instansi pemerintah (PP Nomor 60 Tahun 2008). Namun, informasi dan komunikasi yang efektif juga dibutuhkan pihak eksternal seperti BPK RI dalam rangka melakukan proses penilaian atas keefektifan SPI yang dilaksanakan oleh instansi tersebut. Hal ini mengingat pemberian kriteria opini juga mengacu kepada keefektifan SPI (UU Nomor 15 Tahun 2004).

5. Pemantauan pengendalian intern

Pemantauan pengendalian intern diatur di dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 pada Pasal 43 sampai dengan Pasal 46. Pasal 43 menyatakan pemantauan pengendalian intern dilakukan oleh pimpinan instansi pemerintah melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan revidu lainnya.

Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervisi, pembandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas (PP Nomor 60 Tahun 2008 Pasal 44). Pasal 45 menyatakan bahwa evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, revidu, dan pengujian efektivitas SPI oleh aparat pengawasan intern pemerintah atau pihak eksternal. Pasal 46 menyatakan bahwa tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan revidu harus segera diselesaikan dan dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan revidu lainnya yang ditetapkan (PP Nomor 60 Tahun 2008).

Penelitian Terdahulu

Rahmanti dan Prastiwi (2011) meneliti tentang faktor-faktor yang menyebabkan LKPD beropini *disclaimer*. Objek penelitian merupakan enam LKPD pemda kabupaten dan kota di Jawa Timur yang memperoleh opini *disclaimer* di tahun anggaran 2008. Data yang diolah terdiri atas data primer yang diperoleh dari pihak yang melakukan penyusunan laporan keuangan, dan data sekunder berupa LHP BPK Tahun Anggaran 2008 atas LKPD

yang menjadi objek penelitian. Analisis data menggunakan metode *content analysis*, yaitu metode analisis data terhadap suatu dokumen untuk memperoleh kandungan informasi atau deskripsi dari dokumen secara objektif dan sistematis (Indriantoro dan Supomo 1999:248 dalam Rahmanti dan Prastiwi 2011). Hasil penelitian tersebut menyimpulkan bahwa faktor utama yang menyebabkan terbitnya opini *disclaimer* adalah lemahnya sistem pengendalian intern (SPI).

Lasena (2013) melakukan penelitian tentang analisis faktor pada opini *disclaimer* yang diperoleh oleh LKPD Kabupaten Bolaang Mongondow Utara tahun anggaran 2011. Data yang digunakan diolah dari data sekunder berupa LHP atas LKPD Kabupaten Bolaang Mongondow tahun 2011 dan data primer berupa kuesioner untuk memperoleh persepsi responden terhadap kondisi pengelolaan keuangan daerah di Kabupaten Bolaang Mongondow Utara. Analisis menggunakan pengukuran skala Likert terhadap jawaban responden dengan metode statistik. Hasil analisis menunjukkan tujuh faktor yang mempengaruhi opini *disclaimer*, yaitu sistem pengendalian internal (SPI), faktor perencanaan penganggaran, faktor standar akuntansi pemerintah (SAP), faktor pelaksanaan anggaran, faktor tindak lanjut temuan, faktor regulasi, faktor manajemen aset.

Putri (2013) meneliti penyebab opini *disclaimer* pada Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan tahun 2011. Penelitian ini menggunakan data sekunder berupa LHP BPK RI atas laporan

keuangan Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan tahun 2011 dan evaluasi atas perbaikan atau upaya tindak lanjut hasil pemeriksaan yang dilakukan pihak Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan untuk mencapai opini WTP. Pendekatan yang digunakan ialah pendekatan studi kasus dengan metode analisis data deskriptif kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penyebab opini *disclaimer* adalah sistem pengendalian intern yang belum berjalan efektif sehingga keandalan laporan keuangan diragukan.

Keterbatasan penelitian yang dilakukan oleh Rahmanti dan Prastiwi (2011) terletak pada observasi lapangan yaitu beberapa objek penelitian tidak dapat memberikan informasi yang diperlukan dengan alasan topik yang sensitif. Faktor lain yang menjadi keterbatasan yaitu waktu penelitian yang bersamaan dengan kesibukan pemda menyusun laporan keuangan sebagai persiapan pemeriksaan BPK sehingga kesulitan memperoleh data secara rinci (Rahmanti dan Prastiwi 2011). Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Rahmanti dan Prastiwi (2011) yaitu dalam penelitian ini, sudut pandang dalam mencari pemahaman mendalam mengenai penyebab opini *disclaimer* terutama dalam proses wawancara, akan diperoleh melalui tim pembina keuangan KL walaupun objek penelitiannya adalah KL sebagai entitas pelaporan. Hal ini dilakukan sebagai bentuk konfirmasi atas LHP KL bersangkutan dan menghindari hambatan seperti topik yang sensitif jika proses wawancara

langsung dilakukan kepada objek penelitiannya.

Keterbatasan penelitian yang dilakukan oleh Lasena (2013) dan Putri (2013) yaitu hanya menggunakan satu objek penelitian, yaitu Kabupaten Bolaang Mongondow Utara (Lasena 2013) dan Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan (Putri 2013). Penelitian ini akan menggunakan data yang diperoleh dari enam objek penelitian, yaitu KL yang menyajikan LKKL beropini *disclaimer* di tahun 2016. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Lasena (2013) yaitu penelitian ini menggunakan metode kualitatif deskriptif dengan pendekatan studi kasus. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan Putri (2013) yaitu penelitian ini akan menganalisis data yang diolah dari data sekunder yang bersumber dari dokumen-dokumen terkait dan data primer berupa hasil wawancara pihak terkait serta observasi langsung untuk memperoleh pemahaman yang mendalam terhadap penyebab utama opini TMP yang diperoleh LKKL di tahun 2016.

Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode populasi dengan meneliti seluruh KL yang menyajikan LKKL beropini TMP di tahun 2016. Namun demikian, untuk mencari pemahaman mendalam terhadap penyebab opini TMP pada KL tersebut, akan digunakan sudut pandang tim pembina keuangan KL yang berasal dari Kementerian Keuangan. Metode populasi digunakan dengan pertimbangan:

1. akses data yang mudah didapatkan; dan
2. LKKL merupakan bagian konsolidasi dari LKPP, sehingga penelitian secara elemen maupun *sampling* (Sekaran 2013) dipandang tidak akan menyelesaikan permasalahan secara komprehensif pada tingkat konsolidasi LKPP.

Penggunaan sudut pandang Tim Pembina Keuangan KL dalam penelitian ini dimaksudkan untuk menghindari hambatan semisal alasan sensitivitas topik yang mungkin saja muncul ketika topik ini langsung diarahkan kepada objek penelitian (Rahmanti dan Prastiwi 2011).

Jenis penelitian ini bersifat kualitatif dengan pendekatan studi kasus karena peneliti akan mencoba untuk menggali lebih dalam permasalahan opini TMP yang diperoleh oleh keenam LKKL di tahun 2016. Hennink, Hutter, dan Bailey (2011, h.8) menyatakan bahwa penelitian kualitatif adalah pendekatan yang memungkinkan peneliti menguji pengalaman orang secara detil, menggunakan serangkaian metode riset spesifik seperti wawancara mendalam (*in-depth interview*), diskusi kelompok terfokus (*focus group discussion*), observasi, analisis isi (*content analysis*), metode visual, dan sejarah hidup atau biografi. Yin (2014) menyatakan bahwa studi kasus adalah metode empiris yang menginvestigasi fenomena kontemporer secara mendalam dan di dalam konteks dunia nyata, terutama ketika batasan antara fenomena dan konteksnya tidak dapat terlihat jelas.

Penelitian ini menggunakan data primer dan sekunder. Data

primer yang digunakan dalam penelitian ini merupakan hasil dari wawancara dan observasi. Data primer yang diperoleh melalui observasi langsung dalam penelitian ini diharapkan dapat dilakukan melalui pengembangan dari sumber bukti lain yaitu hasil dokumentasi dan wawancara.

Data sekunder yang digunakan merupakan dokumen-dokumen yang relevan dengan keenam KL yang memperoleh opini TMP di tahun 2016. Dokumen tersebut antara lain:

1. LHP BPK RI atas LKKL Kementerian Kelautan dan Perikanan, Kementerian Pemuda dan Olahraga, Komisi Nasional Hak Asasi Manusia, Televisi Republik Indonesia, Badan Keamanan Laut RI, dan Badan Ekonomi Kreatif tahun 2016;
2. IHPS I Tahun 2017 yang diterbitkan oleh BPK RI; dan
3. dokumen lain yang terkait contohnya notulensi rapat, nota dinas terkait, laporan-laporan periodik mengenai perkembangan permasalahan yang dibahas, dan lain-lain.

Penelitian ini akan dilakukan di Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan, Direktorat Jenderal Perbendaharaan yang berlokasi di Provinsi Daerah Khusus Ibukota (DKI) Jakarta sebagai lokasi utama penelitian. Penelitian dilakukan dalam jangka waktu paling lama 30 hari kerja.

Analisis Data

Penelitian ini akan menggunakan siklus analisis yaitu persiapan data dan proses *coding* data, proses analisis, dan deskripsi hasil (Hennink, Hutter, dan Bailey 2011).

1. Persiapan data dan proses *coding* data

Persiapan data digunakan terutama untuk data primer yang diperoleh dari wawancara (Hennink, Hutter, dan Bailey 2011). Hennink, Hutter, dan Bailey (2011) menyatakan bahwa mempersiapkan data untuk dianalisis meliputi tiga tugas utama yaitu membuat transkrip dari wawancara atau diskusi grup, menerjemahkan transkrip jika diperlukan, dan menghilangkan pengenal dari data tersebut untuk menjaga anonimitas narasumber.

Tahap awal persiapan data berupa transkripsi meliputi pembuatan catatan tertulis dari sebuah wawancara atau diskusi grup untuk kebutuhan analisis data (Hennink, Hutter, dan Bailey 2011). Tahap berikutnya yaitu penerjemahan transkrip. Hal ini tidak hanya dilakukan ketika bahasa yang digunakan adalah bahasa asing, namun gaya bahasa dan frasa informal (*colloquial*) juga perlu diterjemahkan agar makna dari gaya bahasa tersebut dapat dianalisis dengan benar (Hennink, Hutter, dan Bailey 2011). Terakhir, menganonimkan data transkrip, yang meliputi penghapusan setiap pengenal dari transkrip untuk menjaga anonimitas dari partisipan wawancara. Hal ini penting untuk menjaga prinsip etis selama proses analisis data (Hennink, Hutter, dan Bailey 2011).

Proses *coding* data merupakan rangkaian proses yang meliputi pengembangan kode, pembuatan daftar kode, dan proses *coding* data itu sendiri (Hennink, Hutter, dan Bailey 2011). Menurut Hennink, Hutter, dan Bailey (2011), istilah

kode merujuk pada sebuah isu, topik, ide, opini, dll yang muncul di dalam data. Pendekatan pengembangan kode dapat dilakukan dengan metode deduktif dan induktif. Kedua pendekatan ini biasanya digunakan dalam satu penelitian (Hennink, Hutter, dan Bailey 2011). Deduktif artinya kode dikembangkan melalui topik wawancara, konsep dari tinjauan pustaka, dan pengalaman pribadi. Dalam penelitian ini, proses deduktif tersebut dikembangkan melalui kriteria pemberian opini sesuai dengan UU Nomor 15 Tahun 2004. Induktif artinya kode dikembangkan langsung dari membaca data dan mencatat isu-isu yang muncul dari partisipan wawancara. Pendekatan secara deduktif biasa digunakan sebagai titik awal yang logis, dan nantinya akan divalidasi melalui proses induktif (Hennink, Hutter, dan Bailey 2011).

Kode yang telah dikembangkan tersebut akan dikumpulkan menjadi daftar kode yang relevan dengan studi yang dilakukan (Hennink, Hutter, dan Bailey 2011). Berikutnya ialah proses *coding* data. Hennink, Hutter, dan Bailey (2011) menyatakan bahwa *coding* adalah proses yang meliputi pelabelan atau melakukan proses indeks terhadap seluruh data menggunakan kode yang sudah terdaftar di dalam daftar kode. Seluruh data, baik data primer berupa wawancara yang sudah ditranskrip dan hasil observasi maupun data sekunder yang sudah didokumentasikan, akan melalui proses *coding* untuk selanjutnya dianalisis.

2. Proses analisis

Analisis dilakukan secara bertahap menggunakan *multiple sources of evidence*, *pattern matching* yang dilanjutkan dengan triangulasi, *logic models* dan *cross case synthesis* (Yin 2014). Berikut merupakan tahapan analisis data yang akan dilakukan dalam penelitian ini.

Tahap awal analisis data menggunakan *multiple sources of evidence*, yaitu menggunakan lebih dari satu sumber bukti dari sebuah fenomena yang diteliti. Bukti-bukti yang diperoleh tersebut akan melalui proses *coding* atau *pattern matching*. Trochim (1989) dalam Yin (2014) menyatakan bahwa *pattern matching* adalah logika yang membandingkan pola secara empiris, yaitu antara temuan pada studi kasus dengan prediksi di awal sebelum pengumpulan data. Prediksi tersebut merupakan hasil dari fase pengembangan kode melalui proses deduktif sebagaimana dijelaskan sebelumnya, yaitu kriteria pemberian opini sesuai dengan UU Nomor 15 Tahun 2004. Untuk memvalidasi hasil dilakukan proses triangulasi kepada masing-masing objek penelitian. Tujuan dari triangulasi ini untuk mengecek konsistensi dari berbagai macam sumber data dan bukti yang digunakan dalam meneliti objek penelitian tersebut. Contohnya, pada objek penelitian Kementerian Kelautan dan Perikanan, hasil *coding* atau *pattern matching* wawancara narasumber pertama akan ditriangulasi dengan hasil *coding* narasumber kedua dan hasil dokumentasi terkait.

Logic models digunakan untuk menjelaskan dan mengoperasikan sebuah rantai

kompleks keterjadian dalam sebuah periode waktu (Yin 2014). Kejadian-kejadian ini diletakkan dalam pola sebab akibat, yaitu variabel dependen pada tahap awal akan menjadi variabel independen pada tahap berikutnya (Peterson dan Brickman 1992, Rog dan Huebner 1992 dalam Yin 2014). Dalam penelitian ini, *logic models* akan digunakan untuk menjelaskan hubungan kejadian berujung pada fenomena yang terjadi yaitu terbitnya opini TMP atas LKKL di tahun 2016 dari masing-masing objek penelitian.

Tahap akhir dalam analisis data ialah *cross case synthesis*. *Cross case synthesis* memperlakukan setiap studi kasus sebagai studi yang berbeda dan mengagregasi temuan terhadap keseluruhan studi kasus yang dilakukan (Yin 2014). Artinya, seluruh hasil temuan dari masing-masing objek penelitian akan dikumpulkan dan dianalisis untuk mencari penyebab umum yang muncul dan bersinggungan antarobjek penelitian.

3. Deskripsi hasil

Deskripsi hasil memuat narasi untuk menjelaskan hasil temuan yang didapat dari proses analisis data. Hasil analisis data akan dibagi dua. Pertama, hasil analisis data dari masing-masing objek penelitian, dan kedua, hasil analisis data secara agregat dari keseluruhan objek penelitian.

4. Validitas dan Reliabilitas

Yin (2014) menyatakan bahwa terdapat empat uji untuk menilai kualitas dari desain penelitian yang secara umum dilakukan dalam penelitian di bidang sosial. Uji validitas dimaksud yaitu uji validitas

konstruk, validitas internal, validitas eksternal, dan reliabilitas.

Uji pertama adalah validitas konstruk, yaitu mengidentifikasi ukuran operasional yang benar atas konsep yang sedang diteliti (Yin 2014). Pada penelitian ini, ukuran operasional yang dimaksud yaitu mengidentifikasi dan menjelaskan secara benar maksud dari opini TMP yang diterbitkan oleh BPK atas penyajian LKKL tahun 2016. Terdapat dua tahap yang paling menentukan dalam uji ini, yaitu menentukan fenomena yang terjadi dan ukuran yang menjadi penilaiannya (Yin 2014). Fenomena yang diteliti ialah opini TMP yang diperoleh LKKL tahun 2016 dengan ukuran spesifik yang terdapat pada UU Nomor 15 Tahun 2004. Uji ini berada pada fase pengumpulan data (Yin 2014) dengan menggunakan teknik *multiple sources of evidence* dan proses triangulasi untuk menguji validitas bukti-bukti dan data yang diperoleh.

Uji yang kedua ialah validitas internal untuk mencari hubungan kausal, yaitu sebuah kondisi tertentu yang diyakini berdampak pada terjadinya kondisi lain (Yin 2014). Selain itu, perhatian terkait validitas internal menyangkut permasalahan mengenai penarikan kesimpulan yang selalu muncul dalam setiap studi kasus yang tidak berdasar pada observasi langsung, tetapi melalui proses dokumentasi dan wawancara (Yin 2014). Untuk mengatasi hal ini, Yin (2014) menyarankan beberapa taktik berupa analisis data yang dilakukan seperti *pattern matching* dan penggunaan *logic models*. Dikarenakan penelitian ini merupakan *multiple case studies*,

analisis data berupa *cross case synthesis* juga dibutuhkan (Yin 2014).

Uji ketiga yang dilakukan ialah validitas eksternal untuk menentukan pertanyaan penelitian yang tepat dalam wawancara dan melakukan *replication logic* untuk *multiple case studies*. Hal ini mencakup prosedur mulai dari pengembangan teori, memilih kasus, melakukan pengumpulan data dan bukti serta analisis, dan akhirnya mencapai kesimpulan secara individual maupun agregat (Yin 2014).

Uji reliabilitas bertujuan untuk meyakinkan apabila peneliti berikutnya melakukan prosedur yang sama sebagaimana dijelaskan oleh peneliti sebelumnya dan melakukan studi kasus yang sama lagi, peneliti berikutnya tersebut akan sampai pada temuan dan kesimpulan yang sama (Yin 2014). Untuk melakukan ini, diperlukan dokumentasi yang baik dan prosedur yang sejelas-jelasnya serta seoperasional mungkin seakan-akan seseorang sedang mengawasi (Yin 2014).

Penelitian ini akan menggunakan dua strategi dalam menjaga reliabilitas penelitian, yaitu menggunakan *case study protocol* dan mengembangkan *case study database* (Yin 2014). Yin (2014) menyatakan bahwa *case study protocol* merupakan tahapan baku dalam studi kasus yang terdiri atas:

1. ikhtisar umum pada studi kasus yang meliputi tujuan studi kasus dilakukan dan rumusan permasalahan dan bacaan yang relevan berkaitan dengan topik yang sedang diteliti;
2. prosedur pengumpulan data, yaitu jadwal wawancara, prosedur keamanan subjek, identifikasi

sumber data yang akan diperoleh, dan hal-hal bersifat logistik lainnya;

3. pertanyaan dalam pengumpulan data, yakni pertanyaan spesifik yang harus terus diingat oleh peneliti dalam memperoleh data dan sumber bukti potensial sebagai petunjuk pengembangan pertanyaan dalam proses pengumpulan data; dan
4. petunjuk penulisan laporan studi kasus yang dalam hal ini akan mengacu pada pedoman penulisan karya ilmiah yang telah ditentukan.

Case study database berfungsi untuk menjaga data yang dikumpulkan dalam bentuk yang mudah untuk diambil kembali. Hal ini dilakukan agar memudahkan pembaca dari luar, dan membuat analisis nantinya lebih mudah (Yin 2014).

Hasil Analisis dan Pembahasan Hasil Analisis Agregat

Hasil analisis mengenai penyebab proses pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan keenam KL di atas berujung pada terbitnya opini TMP yaitu ketidakcukupan bukti pemeriksaan yang membuat pemeriksa tidak dapat meyakini kewajaran penyajian nilai yang ada di dalam laporan keuangan. Hasil analisis ini tidak menemukan adanya hubungan yang tidak independen antara pemeriksa dengan KL yang diperiksa. Ketidakcukupan bukti pemeriksaan ini kemudian ditelusuri melalui proses wawancara kepada narasumber yang berasal dari tim pembina keuangan KL. Hal ini dilakukan untuk mencari pemahaman mendalam dari perspektif tim

pembina keuangan KL mengenai proses pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan di masing-masing KL yang akhirnya memperoleh opini TMP tersebut. Penjelasan mengenai hasil analisis data ini akan dibagi menjadi empat kriteria yang dijadikan dasar penilaian pemeriksa dalam memberi opini sesuai dengan UU Nomor 15 Tahun 2004.

1. Kesesuaian dengan SAP

Faktor ketidaksesuaian dengan SAP merupakan faktor yang seyogyanya dapat dihindari karena faktor ini langsung berkaitan dengan penyajian laporan keuangan. Pemeriksa dapat merekomendasikan penyesuaian nilai atas akun-akun yang dianggap belum sesuai, maupun reklasifikasi akun agar sesuai dengan SAP. Namun demikian, dalam proses pemeriksaan tiga KL yang memiliki masalah terkait kesesuaian dengan SAP, pemeriksa tidak dapat meyakini kewajaran penyajian nilai maupun akun di dalam laporan keuangan. Hal ini diakibatkan oleh sulitnya penelusuran bukti pendukung penyajian nilai tersebut, dan berujung pada kurangnya bukti pemeriksaan. Dengan demikian pemeriksa tidak dapat melakukan penyesuaian atas akun yang dianggap bermasalah tersebut.

2. Kecukupan pengungkapan

Keenam KL yang memperoleh opini TMP tidak memiliki permasalahan terkait dengan kecukupan pengungkapan dalam laporan keuangannya. Hal ini dikarenakan seluruh KL mengacu kepada aturan yang sama di dalam penyusunan LKKL, yaitu PMK Nomor 222/PMK.05/2016 tentang Pedoman Penyusunan Laporan Keuangan

Kementerian Negara/Lembaga. Dengan demikian, seluruh KL dianggap telah memenuhi unsur pengungkapan yang dipersyaratkan di dalam aturan tersebut. Aturan ini pula yang dijadikan dasar bagi pemeriksa dalam memeriksa kecukupan pengungkapan LKKL.

Dari hasil analisis data, tidak ditemukan adanya bukti mengenai kekurangan pengungkapan yang bersifat material dan mempengaruhi opini. Pemeriksa juga dapat memberikan rekomendasi untuk memenuhi pengungkapan yang dianggap kurang di laporan keuangan selama proses pemeriksaan berlangsung. Adapun permasalahan yang muncul dari proses pengungkapan yaitu penelusuran bukti pemeriksaan terkait dengan apa yang diungkapkan oleh KL di dalam catatan atas laporan keuangan, bukan pengungkapannya itu sendiri. Penelusuran bukti ini mengarah kepada seberapa efektif SPI yang berjalan di KL tersebut, dan seberapa patuh KL tersebut dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

3. Efektivitas SPI

Faktor kelemahan dalam efektivitas SPI merupakan faktor utama penyebab keenam KL tersebut memperoleh TMP. Dari hasil analisis, keenam KL tersebut memiliki kesamaan permasalahan dalam penerapan SPI di dalam organisasinya. PP Nomor 60 Tahun 2008 menyatakan bahwa penerapan SPI di dalam pemerintahan bertujuan untuk memastikan kegiatan operasional pemerintah berjalan efektif dan efisien, pengamanan asset pemerintah, keandalan laporan keuangan, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Artinya, kelemahan di dalam penerapan SPI menjadi induk dari faktor-faktor penyebab lainnya.

Keenam KL tersebut memiliki permasalahan setidaknya hampir di seluruh aspek di dalam SPI, walaupun poin kelemahannya dapat berbeda antara kelemahan SPI di satu KL dengan KL lainnya. Satu aspek kelemahan SPI yang sama-sama dimiliki oleh keenam KL ini adalah aspek lingkungan pengendalian. Hal ini berdampak pada kelemahan-kelemahan aspek yang lain. Ada pula yang beririsan seperti kelemahan terkait komitmen integritas dan etika yang terjadi pada empat KL yaitu Kemenpora, Komnasham, TVRI, dan Bakamla. Dari empat KL tersebut, bahkan dua diantaranya diduga melakukan tindakan korupsi dalam proses pelaksanaan anggarannya yaitu Komnasham dan Bakamla.

4. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan

Ketidaktaatan terhadap peraturan perundang-undangan juga merupakan konsekuensi logis dari lemahnya penerapan SPI di dalam lembaga. Contohnya yaitu belanja honor yang dilakukan Kemenpora tidak sesuai dengan standar biaya umum yang berlaku. Dalam kasus ini ada ketidaktahuan dari Kemenpora yang seharusnya menetapkan terlebih dahulu aturan mengenai standar biaya khusus sesuai dengan tarif yang dikehendaki, namun hal ini tidak dilakukan. Konsekuensi dari hal ini yaitu pemeriksa menggunakan standar biaya umum untuk dijadikan dasar pengeluaran biaya. Akibatnya, Kemenpora dianggap tidak patuh terhadap aturan standar biaya yang sudah ditetapkan, dan harus mengembalikan kelebihan

pembayaran yang sudah dilakukan. Dari kasus ini, dapat diketahui bahwa ada kelemahan dari sisi kompetensi terutama di bidang pelaksanaan anggaran. Sesuai dengan PP Nomor 60 Tahun 2008, komitmen kompetensi merupakan bagian dari aspek lingkungan pengendalian di dalam SPI.

Contoh di atas menunjukkan bagaimana lemahnya SPI akan berdampak pada faktor-faktor penyebab lainnya, seperti ketidaksesuaian dengan SAP dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Faktor-faktor inilah yang menyebabkan pemeriksa akhirnya tidak dapat meyakini kewajaran penyajian nilai pada laporan keuangan, karena bukti-bukti atas nilai yang disajikan dianggap tidak cukup dan tidak dapat ditelusuri, sehingga berujung pada munculnya opini TMP.

Simpulan, Rekomendasi, dan Keterbatasan

Proses pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan keenam KL yang menjadi objek penelitian ini bermuara pada penyajian laporan keuangan yang memperoleh opini TMP. Hasil dokumentasi dan wawancara yang dilakukan menunjukkan adanya kelemahan SPI khususnya aspek lingkungan pengendalian dalam proses pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan di keenam KL tersebut. Hal inilah yang akhirnya berpengaruh kepada aspek SPI lainnya yaitu penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian. Kelemahan ini berdampak pada bukti pemeriksaan yang tidak dapat ditelusuri sehingga

pemeriksa tidak dapat meyakini nilai yang disajikan dalam laporan keuangan.

Dalam persepsi tim pembina keuangan KL, proses pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan KL memiliki kelemahan terutama dari sisi SPI. Analisis hasil wawancara yang dilakukan menemukan bahwa persepsi seluruh tim pembina keuangan KL yang diwawancara mengerucut pada lemahnya aspek lingkungan pengendalian dalam proses pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan KL. Kelemahan aspek lingkungan pengendalian inilah yang menurut tim pembina keuangan KL menjadi sebab utama terbitnya opini TMP atas keenam LKKL tersebut di tahun 2016.

Dalam rangka memperbaiki opini laporan keuangan ke depannya, direkomendasikan hal-hal sebagai berikut.

1. Memperbaiki komitmen integritas dan etika yang ditunjukkan dengan kesepakatan pakta integritas baru dan mengikat sampai dengan tingkatan pejabat eselon II di kementerian dan lembaganya.
2. Memperbaiki kompetensi pegawai di bidang pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara, yang ditunjukkan dengan penambahan frekuensi pelatihan terkait keuangan negara. Hal ini dapat dilakukan dengan bekerja sama dengan pihak Kementerian Keuangan dan akademisi di bidang keuangan negara. Di samping itu, KL dapat lebih pro aktif agar tidak ketinggalan di dalam dinamika peraturan terkait pengelolaan keuangan negara.
3. Memperbaiki komunikasi di tingkat pimpinan agar dapat menciptakan suasana yang kondusif pada tingkat bawahannya.
4. Melakukan reorganisasi yang diperlukan untuk menyelesaikan permasalahan yang tidak dapat selesai dengan kondisi struktur organisasi saat ini.
5. Melakukan rotasi dan mutasi di tingkat pimpinan yang diperlukan, dengan mempertimbangkan faktor kompetensi di bidang yang akan dipimpinya.
6. Melakukan proses rekrutmen pegawai secara transparan dan berintegritas, serta sesuai dengan kompetensi yang dibutuhkan organisasi.
7. Memperbaiki hubungan dengan pihak eksternal organisasi bagi KL yang memiliki masalah komunikasi. Hal ini dapat dilakukan dengan proses mediasi dengan melibatkan pihak eksternal yang netral.

Keterbatasan dalam penelitian ini terkait dengan objek penelitian yang diteliti melalui perspektif pihak ketiga yaitu tim pembina keuangan KL. Hal ini dilakukan untuk mengatasi hambatan sebagaimana dialami oleh penelitian sebelumnya (Rahmanti dan Prastiwi 2011). Namun demikian, peneliti selanjutnya dapat menambahkan narasumber wawancara yang berasal dari KL untuk memperoleh hasil yang lebih mendalam.

Proses Triangulasi sumber untuk objek penelitian Badan Ekonomi Kreatif tidak dapat dilakukan dikarenakan narasumber yang berkompeten hanya satu orang. Narasumber wawancara yang lain

yang relevan dan berkompeten sudah tidak menjadi bagian dari tim pembina keuangan karena mengalami mutasi ke daerah lain.

Hambatan dalam proses penelitian ini yaitu proses observasi yang urung dilakukan. Hal ini dikarenakan momentum yang tidak tepat dan perubahan kebijakan yang terjadi. Observasi seyogyanya dilaksanakan dengan mengamati proses rapat pleno terakhir berkaitan dengan pembentukan tim *task force* untuk menyelesaikan permasalahan keenam KL beropini TMP. Namun hingga saat ini, rapat tersebut tidak terlaksana dan diganti dengan penyampaian laporan secara formal.

Daftar Pustaka

- American Institution of Certified Public Accountant (AICPA). 2016. *Modification to the Opinion in the Independent Auditor's Report, AU-C Section 705*.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Chris E. Hogan. 2017. *Auditing and Assurance Service, Sixteenth Edition*. Essex, England: Pearson Education Limited.
- Badan Pemeriksa Keuangan RI. 2008. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2008.
- , 2016. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2016.
- , 2017. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2017.
- , 2017. Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Badan Keamanan Laut Negara Tahun 2016. 15 Mei.
- , 2017. Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Badan Ekonomi Kreatif Tahun 2016. 24 Mei.
- , 2017. Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara Tahun 2016. 15 Mei.
- , 2017. Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Kementerian Kelautan dan Perikanan Tahun 2016. 15 Mei.
- , 2017. Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Kementerian Pemuda dan Olahraga Tahun 2016. 18 Mei.
- , 2017. Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Komisi Nasional Hak Asasi Manusia Tahun 2016. 15 Mei.
- , 2017. Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Lembaga Penyiaran Publik Televisi Republik Indonesia Tahun 2016. 18 Mei.
- , 2017. Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2016. 18 Mei.
- , 2017. Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. 6 Januari.
- Boynton, William C. dan Raymond N. Johnson. 2006. *Modern Auditing: Assurance Service and the Integrity of Financial Reporting*. Edisi kedelapan. New York: John Wiley & Sons Inc.
- Direktorat Jenderal Perbendaharaan. 2016. Surat Keputusan Direktur Jenderal Perbendaharaan Nomor KEP-89/PB/2016 tentang Tim

- Pembina Sistem Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akruwal dan Percepatan Peningkatan Kualitas Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga/Bendahara Umum Negara. Direktorat Jenderal Perbendaharaan. 12 Februari.
- Hennink, Monique M., Inge Hutter, and Ajay Bailey. 2011. *Qualitative research methods*. London: Sage
- Kementerian Keuangan. 2013. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.05/2013 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Pemerintah Pusat. Menteri Keuangan RI. 30 Desember.
- , 2015. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.05/2015 tentang Pedoman Penyusunan dan Penyampaian Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga. Menteri Keuangan RI. 22 September.
- , 2016. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.06/2016 tentang Penatausahaan Barang Milik Negara. Menteri Keuangan RI. 28 November.
- , 2016. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 222/PMK.05/2016 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.05/2015 tentang Pedoman Penyusunan dan Penyampaian Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga. Menteri Keuangan RI. 30 Desember.
- Lasena, Sirajudin. 2013. Analisis Faktor Pada Opini *Disclaimer* BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Bolaang Mongondow Utara Tahun Anggaran 2011. Tesis. Magister Ekonomi Pembangunan Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*, Buku Dua, Edisi Ke Enam. Jakarta: Salemba Empat.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Presiden Republik Indonesia. 22 Oktober.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Presiden Republik Indonesia. 28 Agustus.
- Putri, Anita Yanuar. 2013. Analisis Permasalahan Pelaporan Keuangan Instansi Pemerintah Berstatus *Disclaimer* tahun 2011: Studi Kasus Di Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan. Tesis. Magister Akuntansi Universitas Indonesia.
- Rahmanti, Virginia Nur dan Arum Prastiwi. 2011. Analisis Faktor-Faktor Yang Menyebabkan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Beropini *Disclaimer*. Jurnal Akuntansi Multiparadigma (JAMAL). Volume 2. Nomor 2. 186-368. Agustus 2011.
- Republik Indonesia. 2017. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2016 (*Audited*). 15 Mei.
- Sekaran, Uma dan Roger Bougie. 2013. *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*. Sussex, United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.
- Triharta, A.B. 2004. Mengapa Harus Entitas Pelaporan. Komite

Standar Akuntansi Pemerintah.
25 Juni. Diakses pada 22
November 2017.

<http://www.ksap.org/Riset&Artikel/Art3.pdf>

UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang
Keuangan Negara. Presiden
Republik Indonesia. 28 April.

UU Nomor 1 Tahun 2004 tentang
Perbendaharaan Negara.
Presiden Republik Indonesia. 14
Januari.

UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang
Pemeriksaan Pengelolaan dan
Tanggung Jawab Keuangan
Negara. Presiden Republik
Indonesia. 19 Juli.

UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang
Badan Pemeriksa Keuangan.
Presiden Republik Indonesia. 30
Oktober.

Yin, Robert K. 2014. *Case Study
Research: Design and Methods*.
Washington: Sage.

