

Apakah Kecukupan Pengungkapan telah Dipertimbangkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan dalam Perumusan Opini?

Mohammad Iqbal¹, Gudono², Irwan Taufiq Ritonga²

¹) Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia

²) Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada

Abstract: *The objective of this study is to assess the disclosure level of Local Government Financial Statement (LGFS) of 2013 and 2014 that achieved unqualified opinion. This study also aims to identify the factors that caused ignorance of disclosure adequacy criteria by SAI auditor in formulating their opinion. A mandatory disclosure scoring technique was applied based on the criteria of the newest Government Compliance Index (GCI) to assess the LGFS disclosure level. This study also implemented pattern matching technique and plausible rival explanation strategy to identify the main factor that caused the case study problem. The result of scoring proves that the average of LGFS mandatory disclosure level are still low, i.e. 53.79% and 56.14% for 2013 and 2014. The pattern matching analysis reveals that SAI auditors have ignored LGFS disclosure inadequacy and decided not to modify their opinion. Meanwhile, the result of examining plausible rival explanation shows the other factors which contributed to cause problem studied, consist of insufficient implementation of disclosure testing procedure, the tolerance of high level auditors on the finding of LGFS disclosure inadequacy, and the existence of external political pressure.*

Abstrak: Penelitian ini bertujuan untuk menilai tingkat pengungkapan dari Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dari 2013 hingga 2014 yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian, lalu mengidentifikasi penyebab penolakan kriteria kecukupan pengungkapan oleh auditor SAI dalam menyusun opininya. Teknik penilaian kewajiban pengungkapan diaplikasikan dengan menyertakan kriteria Government Compliance Index untuk menilai tingkat pengungkapan LKPD. Teknik pattern matching dan strategi plausible rival explanation diimplementasikan untuk mengidentifikasi faktor utama penyebab permasalahan ini. Hasil penelitian menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD bernilai rendah, yakni pada 53,79% (tahun 2013) dan 56,14% (tahun 2014). Analisis pattern matching menunjukkan bahwa auditor SAI menolak ketidakcukupan pengungkapan LKPD, sedangkan hasil plausible rival explanation menunjukkan bahwa faktor lain penyebab permasalahan, terdiri atas ketidakcukupan implementasi prosedur pengungkapan, tingginya toleransi auditor, dan tekanan politik eksternal.

Kata kunci: *opini audit, kecukupan pengungkapan, pengauditan publik*

¹ Corresponding author's email: mohammadiqbal85@gmail.com

Pendahuluan

International Standard on Auditing (ISA) 700 dan 705 menyatakan bahwa kecukupan pengungkapan (*disclosures adequacy*) merupakan salah satu kriteria perumusan opini atas laporan keuangan. Di Indonesia, khususnya dalam audit sektor publik, Undang-Undang (UU) No. 15 Tahun 2004, serta Buletin Teknis Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (Bultek SPKN) No. 01 (2012) juga menyatakan bahwa salah satu kriteria yang wajib dipertimbangkan dalam perumusan opini atas laporan keuangan pemerintah adalah kecukupan pengungkapan. Bultek SPKN No. 01 (2012) menjelaskan bahwa pengungkapan yang cukup (*adequate disclosure*) merepresentasikan suatu kondisi laporan keuangan beserta catatannya telah memberikan informasi yang dapat mempengaruhi penggunaan, pemahaman, dan penafsirannya secara memadai sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Perbedaan antara pengungkapan dengan ketentuan dalam standar akuntansi merupakan salah satu *misstatement* (ISA 705, 2010). Lebih lanjut lagi, Bultek SPKN No. 01 (2012) menyatakan apabila laporan keuangan tidak menyajikan pengungkapan yang diharuskan oleh SAP, maka auditor harus menyatakan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) atau Tidak Wajar (TW).

Dalam satu dekade terakhir, pemberian opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di Indonesia telah mengalami perkembangan signifikan. Untuk tahun pelaporan 2006, hanya tiga LKPD yang mampu memperoleh opini WTP dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) (Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester [IHPS] 1 Tahun 2008). Angka ini kemudian meningkat menjadi 34 LKPD untuk tahun pelaporan 2010 (IHPS 2 Tahun 2011). Peningkatan signifikan terjadi dalam dua tahun

terakhir, yakni 2013 dan 2014. BPK telah mengeluarkan opini WTP atas 153 LKPD tahun 2013 dan 251 LKPD tahun 2014. Secara persentase, pemberian opini WTP tersebut meningkat sebesar 20,03%, atau dari 29,77% menjadi 49,80% (IHPS 1 Tahun 2015).

Terlepas dari keberhasilan pemerintah daerah (pemda) meraih opini WTP, sejumlah penelitian menemukan suatu fenomena yang menarik. Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011), Hilmi dan Martani (2012), Martani dan Liestiani (2012), Setyaningrum dan Syafitri (2012), Lesmana (2014), serta Khasanah dan Rahardjo (2014) menyatakan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan LKPD ternyata masih rendah. Sementara itu, Arifin (2014) menyatakan bahwa tingkat pengungkapan wajib LKPD berada pada tingkat moderat. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa LKPD masih belum memuat pengungkapan yang cukup. Padahal, sebagian LKPD yang menjadi sampel dalam penelitian-penelitian tersebut memperoleh opini WTP. Fenomena ini mengindikasikan bahwa auditor BPK mengabaikan kriteria kecukupan pengungkapan LKPD dalam perumusan opininya. Pengabaian tersebut tidak sesuai dengan ketentuan maupun standar audit seperti yang menyatakan bahwa kecukupan pengungkapan merupakan salah satu kriteria perumusan opini BPK.

Penelitian ini merupakan studi lanjutan dari penelitian-penelitian sebelumnya yang melakukan penghitungan tingkat pengungkapan wajib LKPD tahun 2013 dan 2014 untuk mengidentifikasi kecukupan pengungkapan LKPD tersebut. Penelitian ini bertujuan menganalisis penyebab diabaikannya kecukupan pengungkapan dalam perumusan opini BPK. Dalam mengukur tingkat pengungkapan wajib LKPD, peneliti menerapkan teknik *scoring* atas item-item pengungkapan LKPD berdasarkan kriteria

Government Compliance Index (GCI) terkini, sedangkan dalam melakukan analisis studi kasus, peneliti mengaplikasikan teknik pencocokan pola (*pattern matching*) untuk menganalisis secara mendalam bukti-bukti yang berhasil dikumpulkan dalam rangka menemukan faktor-faktor penyebab terjadinya permasalahan tersebut.

Gagasan penelitian ini bermula dari keterusikan peneliti atas permasalahan yang terus terjadi pada laporan hasil audit BPK, yakni tetap dimuatnya opini WTP walaupun LKPD yang diaudit tidak memenuhi kecukupan pengungkapan laporan keuangan sesuai SAP. Peneliti berharap penelitian ini mampu memberikan kontribusi berupa saran perbaikan bagi praktik audit BPK, terutama dalam hal menilai kecukupan pengungkapan LKPD, serta menjadikannya sebagai salah satu pertimbangan dalam proses perumusan opini atas LKPD. Selain itu, peneliti juga berharap hasil studi ini mampu memberikan kontribusi secara akademis berupa faktor-faktor kunci penyebab pengabaian kriteria kecukupan pengungkapan LKPD oleh auditor BPK dalam perumusan opininya. Terakhir, peneliti berharap hasil studi ini mampu menjadi landasan bagi penelitian longitudinal berikutnya yang mampu mengawal proses perumusan opini BPK agar kualitasnya terus meningkat.

Kajian Literatur

Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) di Indonesia

Di Indonesia, UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 3 ayat (1) menyebutkan bahwa keuangan negara harus dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan

kepatutan. UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Keuangan Negara pasal 2 ayat (1) menyatakan bahwa pemeriksaan keuangan negara meliputi pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara dan pemeriksaan atas tanggung jawab keuangan negara. Bourn (2007) dan Gustavson (2015) mengemukakan bahwa audit sektor publik memegang peranan penting dalam mendorong kinerja sektor pemerintahan. Istilah pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dalam regulasi tersebut merujuk pada pengelolaan dan tanggung jawab yang dilaksanakan oleh pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Definisi pemeriksaan dalam UU No. 15 Tahun 2004 dapat diartikan sebagai definisi audit, yakni proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

UU No. 17 Tahun 2003, UU No. 15 Tahun 2004, dan UU No. 32 Tahun 2004 mewajibkan seluruh laporan keuangan pemerintah diaudit oleh lembaga audit independen. BPK adalah satu-satunya lembaga yang mendapat mandat dari UUD Tahun 1945 untuk melakukan audit atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Salah satu jenis audit yang rutin dilakukan oleh lembaga ini setiap tahunnya adalah audit atas LKPD (SPKN, 2007). UU No. 17 Tahun 2003 dan UU No. 32 Tahun 2004 juga menyebutkan bahwa sebelum diserahkan kepada DPRD, LKPD terlebih dahulu harus diaudit oleh BPK. Hasil audit BPK atas LKPD diharapkan akan menambah keyakinan atas kesesuaian penyajian LKPD dengan SAP dan ketentuan perundang-undangan yang berlaku, sehingga pada gilirannya dapat membantu DPRD untuk

merumuskan keputusan yang tepat berkaitan dengan kebijakan pelayanan publik.

Kualitas Audit dan Due Professional Care

Kualitas perumusan opini bergantung pada kualitas audit yang dilaksanakan. Bawono dan Singgih (2010) menyatakan bahwa kualitas audit adalah sikap auditor dalam melaksanakan tugasnya yang tercermin dalam hasil auditnya yang dapat diandalkan sesuai dengan standar yang berlaku. Penelitian Bawono dan Singgih (2010) menyimpulkan bahwa faktor yang berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit adalah *due professional care*. Secara lebih spesifik, Samelson et al., (2006) yang menyatakan bahwa *due professional care* berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit di sektor pemerintahan.

Standar umum audit mendefinisikan *due professional care* sebagai kecakapan profesional yang harus dimiliki oleh seorang auditor untuk melaksanakan tugas audit (SPKN, 2007). Salah satu bentuk penerapan *due professional care* adalah penggunaan pertimbangan profesional (*professional judgment*) dalam pengambilan keputusan auditor. UU No. 15 Tahun 2006 tentang BPK menyatakan bahwa hasil pemeriksaan adalah hasil akhir dari penugasan audit yang dilaksanakan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan SPKN. ISA 200 (2010) mendefinisikan pertimbangan profesional auditor sebagai penerapan pelatihan, pengetahuan, dan pengalaman dalam konteks audit, akuntansi, dan standar etika, dalam mengambil keputusan tentang tindakan-tindakan yang tepat dalam penugasan audit. SPKN (2007) menyatakan bahwa auditor bertanggung jawab untuk menggunakan pertimbangan profesional (*professional judgment*) dalam menetapkan lingkup dan metodologi, menentukan pengujian dan prosedur yang

akan dilaksanakan, melaksanakan pemeriksaan, dan melaporkan hasilnya. Berdasarkan hal tersebut, auditor BPK wajib menggunakan pertimbangan profesionalnya dalam menyatakan opini atas suatu laporan keuangan dengan tetap mengedepankan kepatuhan pada SPKN.

Pengungkapan Laporan Keuangan

Ada dua konteks pengungkapan laporan keuangan. Suwardjono (2014) menjelaskan definisi pengungkapan laporan keuangan melalui dua konteks, yaitu konseptual dan teknis. Secara konseptual, pengungkapan merupakan bagian integral dari laporan keuangan. Sedangkan secara teknis, penyusunan pengungkapan merupakan langkah akhir dalam proses akuntansi, yaitu penyajian informasi dalam bentuk seperangkat penuh laporan keuangan. Evans (2003) mendefinisikan pengungkapan sebagai berikut.

Disclosure means supplying information in the financial statements, including the statement themselves, the notes to the statements, and the supplementary disclosures associated with the statements. It does not extend to public or private statements made by management or information provided outside the financial statements.

Dari kedua penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa pengungkapan adalah tahap akhir dari penyusunan laporan keuangan yang merupakan bagian integral dari pelaporan keuangan, yang meliputi pengungkapan seluruh informasi, termasuk laporan keuangan itu sendiri, catatan atas laporan keuangan, serta informasi tambahan terkait laporan keuangan.

Selain itu, pengungkapan dapat dilihat dari sisi luasnya. Berdasarkan luasnya pengungkapan, Hendriksen dan Breda (2002) menjelaskan sebagai berikut.

The levels of disclosure also depends upon the standard deemed most desirable. Three concepts of disclosure generally proposed are adequate, fair, and full disclosure. The most commonly used of these expressions is adequate disclosure, but this implies a minimum amount of disclosure congruous with the negative objective of making the statement not misleading. Fair and full are more positive concepts. Fair disclosure implies an ethical objective of providing equal treatment for all potential readers. Full disclosure implies the presentation of all relevant informations.

Berdasarkan urgensi kewajiban pengungkapan, Suwardjono (2014) mengemukakan bahwa pengungkapan laporan keuangan meliputi pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*). Pengungkapan wajib adalah pengungkapan yang dipersyaratkan oleh standar akuntansi dan/atau regulasi yang berlaku. Sedangkan pengungkapan sukarela adalah pengungkapan laporan keuangan di luar pengungkapan wajib.

Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah dalam SAP

Pemerintah Indonesia telah menetapkan SAP sebagai standar akuntansi pokok yang menjadi pedoman pelaporan keuangan di sektor pemerintahan. Suwardjono (2014) mendefinisikan standar akuntansi sebagai serangkaian konsep, prinsip, metoda, teknik, dan lainnya yang sengaja dipilih oleh badan penyusun standar, untuk diberlakukan dalam suatu negara guna mencapai tujuan pelaporan keuangan negara tersebut. SAP merupakan panduan wajib bagi seluruh entitas pemerintahan yang berada di wilayah kedaulatan Negara Kesatuan Republik Indonesia. Ritonga dan Suhartono (2012) menyatakan bahwa tidak adanya standar akuntansi yang memadai

akan menimbulkan implikasi negatif berupa rendahnya reliabilitas dan objektivitas informasi yang disajikan, inkonsistensi dalam pelaporan keuangan, serta kesulitan dalam pengauditan.

SAP menetapkan sejumlah pengungkapan wajib yang harus disajikan oleh pemerintah daerah dalam laporan keuangannya (SAP, 2010). PSAP 04 secara khusus membahas tentang pengungkapan yang wajib disajikan dalam Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Sedangkan dalam PSAP 05 hingga 09 memuat informasi yang wajib diungkapkan dalam penjelasan beberapa pos-pos laporan keuangan di CaLK, antara lain secara berturut-turut persediaan, investasi, aset tetap, konstruksi dalam pengerjaan, dan kewajiban. Seluruh item-item pengungkapan tersebut merupakan pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) yang harus disajikan oleh entitas pemerintah untuk memenuhi kesesuaian penyajian laporan keuangan pemerintah dengan SAP.

Kecukupan Pengungkapan Sebagai Kriteria Perumusan Opini BPK

Hasil akhir dari audit BPK atas LKPD adalah pernyataan opini auditor independen. UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara mendefinisikan opini sebagai pernyataan profesional yang dirumuskan melalui kesimpulan auditor mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. UU No. 15 Tahun 2004 dan SPKN (2007) menyebutkan bahwa BPK memberikan empat jenis opini atas laporan keuangan, yaitu Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), Wajar Dengan Pengecualian (WDP), Tidak Wajar (TW), dan Tidak Memberikan Pendapat (TMP). Selain laporan hasil audit yang memuat opini auditor independen, audit atas LKPD juga menghasilkan laporan hasil pemeriksaan

atas sistem pengendalian internal dan laporan hasil pemeriksaan atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Kedua laporan tersebut memuat temuan-temuan yang menjadi kualifikasi atau pengecualian atas kewajaran penyajian laporan keuangan, ataupun permasalahan-permasalahan yang menyebabkan laporan keuangan memperoleh opini TW (LHP BPK, 2015).

UU No. 15 Tahun 2004, SPKN (2007), dan ISSAI (2007) telah mengatur hal-hal terkait pelaporan audit atas laporan keuangan dan kriteria dalam perumusan opini audit. UU No. 15 Tahun 2004 dan SPKN (2007) memberlakukan standar pelaporan audit laporan keuangan yang diberlakukan IAI, yakni pemuatan kesesuaian dengan standar akuntansi, konsistensi penerapan prinsip-prinsip akuntansi, pengungkapan informatif, serta pernyataan pendapat atau opini atas laporan keuangan. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan menurut standar tersebut harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit (SPKN, 2007). UU No. 15 Tahun 2004 dan Bultek SPKN No. 01 (2012) menyatakan bahwa opini didasarkan pada kesesuaian dengan SAP, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan keefektifan sistem pengendalian internal.

Jika dilihat dari kesamaan unsur pembentukan istilah, kecukupan pengungkapan merujuk kepada definisi “pengungkapan yang cukup” yang dikemukakan oleh Hendriksen dan Van Breda (2002), yakni pengungkapan informasi minimum yang harus disajikan agar laporan keuangan tidak menyesatkan. Selanjutnya Bultek SPKN No. 01 (2012) menyatakan kecukupan pengungkapan sebagai berikut.

Kecukupan pengungkapan mengandung arti bahwa laporan keuangan beserta

catatannya memberikan informasi memadai yang dapat mempengaruhi penggunaan, pemahaman, dan penafsirannya. Laporan keuangan harus mengungkapkan informasi secara cukup yang diharuskan oleh SAP.

Unsur kesesuaian dengan SAP dalam pernyataan standar tersebut merujuk kepada pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) yang dikemukakan oleh Suwardjono (2014). Bultek SPKN No 01 (2012) menyatakan pengungkapan yang tidak cukup dalam laporan keuangan dapat dianggap penyimpangan dari SAP, sehingga apabila laporan keuangan (termasuk catatan atas laporan keuangan) tidak menjelaskan informasi yang diharuskan oleh SAP, maka auditor harus menyatakan opini Wajar WDP atau TW. Hal ini selaras dengan apa yang dikemukakan oleh Boynton and Johnson (2006) dan Arens et al. (2014) yaitu bahwa auditor wajib memodifikasi opininya apabila pengungkapan laporan keuangan tidak sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

Terkait ketidaksesuaian pengungkapan laporan keuangan dengan standar akuntansi, ISA 705 (2010) menyatakan bahwa perbedaan antara pengungkapan dengan ketentuan dalam standar akuntansi sebagai suatu salah saji (*misstatement*). Selanjutnya ISA 700 (2010) menyebutkan bahwa dalam hal pengungkapan laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan standar akuntansi, maka auditor harus memodifikasi opininya (*modified opinion*). Apabila tidak ditemukan salah saji dalam pengungkapan laporan keuangan, namun auditor berkeyakinan bahwa terdapat pengungkapan yang dapat mempengaruhi keputusan pengguna secara signifikan, atau auditor berkeyakinan bahwa tidak disajikannya suatu pengungkapan yang dapat mempengaruhi keputusan pengguna secara signifikan, maka

auditor wajib menjelaskan hal tersebut dalam paragraf opininya (ISA 706, 2010).

Penelitian-penelitian Terdahulu

Kecukupan pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah telah menarik perhatian para peneliti pada beberapa negara. Robbins dan Austin (1986) melakukan penelitian tentang pengujian instrumen pengukuran kualitas pengungkapan *governmental financial reports*. Penelitian tersebut bertujuan untuk menguji sensitivitas pengukuran faktor-faktor kualitas pengungkapan laporan tahunan pemerintah dengan simple index of disclosure quality dan compound measure. Robbins dan Austin (1986) menggunakan metoda pengumpulan data berupa survei yang dikirimkan kepada municipal bond analysts dan menggunakan multiple regression analysis untuk pengujian hipotesisnya. Hasil penelitian tersebut mengungkapkan bahwa variabel independen yang secara signifikan berhubungan dengan *simple index of disclosure quality* juga secara signifikan berhubungan dengan compound index.

Ryan et al. (2002) melakukan penelitian tentang pengungkapan akuntabilitas pada Queensland Councils untuk tahun 1997 hingga 1999. Penelitian tersebut memiliki dua tujuan: pertama, menguji kualitas pengungkapan pemerintah daerah Queensland; kedua, menginvestigasi faktor-faktor yang berkontribusi terhadap kualitas pengungkapan di Queensland. Metoda penelitian yang digunakan oleh Ryan et al. (2002) meliputi dua metoda utama, yakni content analysis dan pengukuran indeks pengungkapan dengan menggunakan LGA Index. Hasil pengujian penelitian tersebut membuktikan bahwa pengungkapan laporan tahunan Queensland masih mengalami kelemahan pada beberapa bagian, yakni kategori “*overview*” yang memperoleh index 1,93 dari poin tertinggi 5, dan

kategori “*performance*” yang memperoleh indeks 2,78 dari poin tertinggi 5. Sedangkan kategori informasi keuangan menempati urutan teratas dengan indeks 4,14 dari poin tertinggi 5. Dalam penelitian Ryan et al. (2002), penjelasan atas akun laporan keuangan yang secara lengkap tertuang dalam CaLK tidak dinilai berdasarkan kriteria yang spesifik, sesuai standar akuntansi yang berlaku.

Di Indonesia juga terdapat beberapa penelitian yang secara khusus membahas tentang pengungkapan LKPD. Suhardjanto dan Yulianingtyas (2011) melakukan penelitian tentang analisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam LKPD. Tujuan penelitian ini adalah meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan pengungkapan wajib pemerintah daerah di Indonesia terhadap SAP. Peneliti menggunakan sampel LKPD (audited) Tahun 2008 atas 51 pemda dari populasi sebesar 333 kabupaten/kota yang memperoleh opini WTP dan WDP dari BPK. Pengukuran kepatuhan pengungkapan wajib LKPD dilakukan dengan pendekatan disclosure scoring berdasarkan 34 item kriteria pengungkapan wajib SAP. Hasil statistik deskriptif menunjukkan bahwa nilai rata-rata pengungkapan wajib dalam neraca pemerintah daerah adalah 10,49 atau sebesar 30,85%.

Martani dan Liestiani (2012) melakukan penelitian tentang pengungkapan laporan keuangan pada pemerintah daerah di Indonesia. Penelitian ini bertujuan menguji pengaruh insentif pemerintah, temuan audit, dan tipe pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Sampel terdiri dari 92 LKPD Tahun 2006 (*audited*) yang mewakili 33 provinsi. Pengujian tingkat pengungkapan LKPD dilakukan dengan membandingkan checklist pengungkapan wajib (mandatory disclosure) berdasarkan SAP. Hasil pengujian statistik deskriptif menunjukkan bahwa rata-

rata tingkat pengungkapan wajib di Indonesia adalah sebesar 35,45%. Pengukuran tingkat pengungkapan dalam penelitian ini memiliki keterbatasan, yaitu data sampel yang digunakan hanya periode pelaporan tahun 2006.

Hilmi dan Martani (2012) melakukan penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan LKPD provinsi di Indonesia. Penelitian tersebut bertujuan untuk menguji dan menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi pengungkapan pemerintah. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah LKPD provinsi di Indonesia yang berjumlah 29 provinsi untuk tahun anggaran 2006 hingga 2009. Hasil pengukuran tingkat pengungkapan LKPD menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan dalam CaLK selama tahun 2006 hingga tahun 2009 adalah 44,56%. Keterbatasan penelitian ini yaitu sampel LKPD yang diteliti hanya LKPD provinsi.

Setyaningrum dan Syafitri (2012) melakukan penelitian tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD Tahun 2008-2009. Tujuan penelitian ini adalah menganalisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan LKPD Tahun 2008-2009 berdasarkan SAP dan Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) No. 13 Tahun 2006. Pengukuran pengungkapan LKPD dilakukan dengan menggunakan sistem scoring dengan memperhitungkan rasio relatif, yakni dengan cara memasukkan skor "not available" atas pengungkapan yang tidak dibutuhkan oleh pemerintah daerah. Hasil pengukuran pengungkapan LKPD menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan LKPD Tahun 2008 dan 2009 adalah sebesar 52,09%. Keterbatasan penelitian ini adalah penggunaan periode yang pendek, yaitu tahun 2008 dan 2009.

Lesmana (2014) meneliti tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah

terhadap tingkat pengungkapan wajib di Indonesia. Tujuan penelitian ini adalah memperoleh bukti empiris tentang pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib yang dituangkan dalam SAP. Lesmana (2014) menggunakan metoda *scoring* untuk mengukur pengungkapan wajib LKPD berdasarkan kriteria pengungkapan wajib SAP yang berjumlah 46 item. Hasil pengukuran pengungkapan wajib LKPD mengindikasikan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD Tahun 2007 adalah sebesar 22% dengan kriteria pengungkapan wajib berjumlah 46 butir. Akan tetapi, penelitian ini memiliki keterbatasan, yaitu hanya menggunakan data laporan keuangan pemerintah daerah tahun 2007.

Khasanah dan Rahardjo (2014) melakukan penelitian tentang pengaruh karakteristik, kompleksitas pemerintah daerah, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan LKPD. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh karakteristik pemerintah, kompleksitas pemerintah, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan LKPD di Provinsi Jawa Tengah tahun 2010-2012. Penelitian ini menggunakan sistem *scoring* untuk mengukur pengungkapan LKPD berdasarkan 264 item pengungkapan wajib. Hasil pengujian statistik deskriptif menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib sesuai SAP pada LKPD Kabupaten/Kota di Provinsi Jawa Tengah periode 2010-2012 ialah sebesar 158,38 dari 264 item pengungkapan wajib atau sebesar 59,99%.

Arifin (2014) melakukan studi tentang pengaruh tekanan isomorfis terhadap tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. Penelitian ini bertujuan untuk menguji tingkat pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia, serta menganalisis faktor-

faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan tersebut. Pengujian tingkat pengungkapan LKPD dilakukan dengan menggunakan GCI yang terdiri dari 57 item pengungkapan wajib yang didasarkan pada SAP. Peneliti menggunakan 200 LKPD Tahun 2010 sebagai sampel data riset, meliputi 100 LKPD yang berada di wilayah Jawa dan 100 LKPD yang berada di luar Jawa. Hasil pengujian GCI menunjukkan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan wajib LKPD di Indonesia adalah sebesar 69,6%.

Rancangan Riset

Gambaran Umum Objek Penelitian

Undang-Undang Dasar Tahun 1945 pasal 23E menyatakan bahwa BPK merupakan Lembaga Tinggi Negara yang berwenang melakukan pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara. UU No. 15 tahun 2006 pasal 2 menyatakan bahwa BPK merupakan lembaga negara yang bebas dan mandiri dalam mengaudit pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa BPK adalah lembaga tinggi negara yang independen yang memiliki tugas dan kewenangan untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Tugas-tugas teknis audit atau pemeriksaan ini dilaksanakan oleh auditor yang dalam undang-undang disebut dengan pemeriksa, yaitu orang yang melaksanakan tugas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara untuk dan atas nama BPK. BPK juga dapat menggunakan jasa akuntan publik untuk melakukan audit untuk dan atas nama BPK.

SPKN (2007) menyebutkan bahwa audit yang dilaksanakan oleh BPK meliputi audit atas laporan keuangan, audit kinerja, dan audit dengan tujuan tertentu. UU No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyatakan bahwa audit atas laporan keuangan adalah

agenda rutin yang wajib dilaksanakan oleh BPK setiap tahun. Jumlah pemerintah daerah yang harus diaudit oleh BPK mencakup seluruh pemerintah daerah yang tersebar di 33 provinsi. Oleh sebab itu, pasal 3 ayat (2) UU No. 15 Tahun 2006 mengamanatkan BPK untuk memiliki perwakilan di setiap provinsi.

Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) 1 (2015), BPK telah melakukan audit atas 456 LKPD tahun 2013 dan 504 LKPD tahun 2014. Tabel 1 berikut ini menunjukkan perkembangan opini atas LKPD yang dikeluarkan oleh BPK.

Tabel 1
Opini BPK atas LKPD
Tahun 2013 – 2014

Tahun	WTP	WDP	TW	TMP	Total
2013	153	276	9	18	456
2014	251	230	4	19	504

Sumber: IHPS 2014 dan 2015

Berdasarkan tabel di atas, LKPD yang mendapatkan opini WTP meningkat sebesar 20,03%, yakni dari 29,77% (153 dari 456) pada tahun 2013 menjadi 49,80% (251 dari 504) pada tahun 2014 (BPK, 2015). Angka tersebut menunjukkan perkembangan yang signifikan atas pemberian opini WTP oleh BPK dalam dua tahun terakhir.

Rasionalitas Objek Penelitian

Undang-Undang Dasar Tahun 1945 pasal 23 E menyatakan bahwa lembaga tinggi negara yang memiliki kewenangan untuk mengaudit pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara adalah BPK (walaupun BPK dapat mendelegasikan kewenangannya kepada kantor akuntan publik). Penelitian-penelitian terdahulu menemukan adanya kesenjangan (gap) antara praktik pengungkapan LKPD yang memperoleh opini WTP dari BPK dengan pengungkapan wajib dalam SAP. Penelitian

tersebut menunjukkan bahwa LKPD yang memperoleh WTP ternyata menyajikan pengungkapan yang tidak cukup. Peraturan dan standar audit menetapkan bahwa salah satu kriteria perumusan opini BPK adalah kecukupan pengungkapan, dan apabila LKPD tidak memenuhi kriteria kecukupan pengungkapan, maka auditor harus memberikan opini WDP atau TW (Bultek SPKN No. 01, 2012). Permasalahan ini memunculkan dugaan bahwa proses perumusan opini BPK tidak sesuai dengan ketentuan dan standar yang berlaku karena tidak mempertimbangkan kriteria kecukupan pengungkapan LKPD.

Permasalahan di atas menimbulkan risiko hasil audit berupa LHP yang tidak reliabel. Mengingat opini BPK merupakan informasi publik, risiko ini dapat menimbulkan tuntutan litigasi atas hasil audit BPK yang tidak sesuai ketentuan dan standar. Oleh sebab itu, peneliti menjadikan BPK sebagai objek penelitian ini.

Pendekatan Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Cresswell (2014) menyatakan bahwa penelitian kualitatif merupakan metoda-metoda untuk mengeksplorasi dan memahami makna yang berasal dari masalah sosial atau kemanusiaan. Hennink (2011) mengemukakan bahwa penelitian kualitatif adalah pendekatan yang memungkinkan peneliti untuk meneliti pengalaman sekelompok orang menggunakan seperangkat metoda spesifik. Sugiyono (2012) dan Moleong (2011) berpendapat pendapat bahwa penelitian kualitatif adalah penelitian yang bertujuan memahami fenomena yang dialami oleh subjek penelitian pada kondisi objek yang alamiah. Berdasarkan ketiga definisi di atas dapat disimpulkan bahwa penelitian kualitatif adalah penelitian yang bertujuan untuk memahami makna dari suatu kondisi sosial berdasarkan pengalaman-pengalaman

partisipan menggunakan seperangkat metoda spesifik.

Yin (2014) mendefinisikan studi kasus dalam dua pendekatan definisi (*twofold definition of case study*), yaitu dilihat dari sudut pandang konteks terjadinya fenomena suatu permasalahan yang kemudian diteliti secara mendalam, serta dari sudut pandang sifat data yang diteliti dan teknik analisis data itu sendiri. Definisi penelitian studi kasus menurut Yin (2014) adalah suatu penelitian mendalam mengenai fenomena yang terjadi dalam konteks dunia nyata, berdasarkan data yang dikumpulkan dari berbagai sumber dan di-triangulasi, menggunakan teknik pengumpulan data dan analisis yang ditentukan berdasarkan pembentukan proposisi teoritis. Adapun fenomena yang diteliti dalam studi ini yaitu belum dipertimbangkannya kecukupan pengungkapan LKPD oleh auditor BPK dalam merumuskan opininya.

Sumber dan Jenis Data

Jenis data yang dikumpulkan dan dianalisis dalam penelitian ini meliputi data primer dan sekunder. Data primer berupa data hasil wawancara dan uraian tertulis dari para partisipan, yakni auditor-auditor tingkat atas yang bekerja pada kantor BPK yang terlibat secara langsung dalam proses perumusan opini atas LKPD tahun 2013 dan 2014. Data yang berhasil dihimpun sebanyak sembilan belas berkas, terdiri dari tujuh berkas hasil wawancara dan dua belas berkas hasil uraian tertulis dari partisipan. Partisipan berasal dari kantor perwakilan BPK yang tersebar di wilayah Indonesia, meliputi satu penanggung jawab, empat pengendali teknis, dan empat belas ketua tim audit LKPD. Sedangkan data sekunder yang diteliti yaitu LHP BPK atas LKPD Tahun 2013 dan 2014. Peneliti menggunakan data LHP yang terdiri dari dua tahun pelaporan dari 21 entitas yang tersebar di

seluruh wilayah Indonesia. Secara keseluruhan peneliti menggunakan data 42 data LHP.

Teknik Pengumpulan Data

Pada dasarnya penelitian ini menggunakan dua teknik pengumpulan data, yaitu pengumpulan dokumen dan wawancara. Namun karena kendala keterbatasan waktu dan biaya, peneliti menambahkan prosedur pengumpulan “uraian tertulis oleh partisipan” (*written description by participant*). Hal ini dilakukan untuk menjangkau sejumlah partisipan yang berada di luar wilayah Provinsi D.I. Yogyakarta. Pengumpulan dokumen dilakukan dengan mengajukan permintaan data LHP kepada Biro Hubungan Masyarakat dan Luar Negeri BPK Pusat. Peneliti mendapatkan data LHP tahun 2013 dan 2014 dalam bentuk soft files yang tersimpan dalam Compact Disc (CD). Dari seluruh data LHP tersebut, peneliti menentukan sampel LHP untuk diukur tingkat pengungkapannya. Metoda pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah convenience sampling. Kriteria pemilihan sampel adalah sebagai berikut seperti tersaji pada Tabel 2.

Wawancara dalam penelitian ini berupa

wawancara semi terstruktur dan bersifat terbuka yang diajukan langsung kepada personel-personel kunci seperti yang telah disebutkan sebelumnya. Pertanyaan-pertanyaan wawancara diajukan berdasarkan kerangka pertanyaan yang telah disiapkan. Peneliti juga mengajukan pertanyaan yang tidak dimuat dalam kerangka pertanyaan untuk menangkap informasi yang mempertegas jawaban partisipan. Sedangkan pengumpulan “uraian tertulis oleh partisipan” dilakukan dengan mengirimkan surat permohonan kepada partisipan melalui surat elektronik (surel). Surel tersebut memuat template dokumen berisi sejumlah pertanyaan penelitian kepada partisipan terkait fenomena yang terjadi berdasarkan pengalaman partisipan. Wahyuni (2012) mengemukakan bahwa “uraian tertulis oleh partisipan” dapat memberikan gambaran pengalaman partisipan dari sudut pandangnya sendiri dengan lebih leluasa. Teknik ini memiliki kelemahan karena pada hakikatnya manusia tidak dapat menguraikan secara lengkap perihal pengalaman yang dilaluinya tanpa adanya bias. Namun kelemahan ini dapat diantisipasi dengan prosedur triangulasi, yaitu pencocokan dengan bukti-bukti lainnya (Wahyuni, 2012). Pelaksanaan wawancara dan pengumpulan “uraian tertulis oleh partisipan”

Tabel 2
Kriteria Pemilihan Sampel LKPD

No.	Kriteria	Jumlah
1.	Data populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah LKPD provinsi/kabupaten/kota se-Indonesia yang memperoleh opini WTP 2 tahun berturut-turut pada tahun 2013 dan 2014.	59
2.	Pemilihan sampel dilakukan dengan teknik convenience sampling. Sampel dipilih sebanyak masing-masing 10 LKPD dari wilayah Indonesia bagian barat, tengah, dan timur. 10 LKPD dari masing-masing wilayah dipilih secara acak. Pada wilayah Indonesia bagian timur hanya satu LKPD yang memperoleh opini WTP dua tahun berturut-turut.	21
3.	Pengukuran tingkat pengungkapan LKPD dilakukan pada dua periode pelaporan, yakni tahun 2013 dan 2014.	42

dilaksanakan dengan mempertimbangkan titik jenuh (saturation). Sugiyono (2012) dan Hennink (2011) mengemukakan apabila data yang dihasilkan telah mencapai titik jenuh, prosedur pengumpulan data selanjutnya tidak akan berpengaruh pada hasil penelitian secara keseluruhan. Jawaban dari seluruh partisipan telah mengarah kepada satu faktor dominan, sehingga peneliti tidak melanjutkan pengumpulan data tersebut.

Dalam proses pengumpulan data peneliti menerapkan strategi “mengacu pada proposisi teoritis (relying on theoretical propositions) (Yin, 2014). Penyusunan kerangka pertanyaan untuk wawancara dan permintaan “uraian tertulis oleh partisipan” didasarkan pada proposisi awal tersebut. Tabel 3 berikut ini adalah daftar pertanyaan wawancara dan “uraian tertulis oleh partisipan” yang digunakan dalam penelitian ini.

Teknik Analisis Studi Kasus

Analisis Data Dokumen

Teknik analisis data dokumen dilakukan

dengan menghitung tingkat kecukupan pengungkapan LKPD menggunakan unweighted disclosure index dengan sistem scoring. Kriteria pengungkapan wajib yang digunakan merujuk pada kriteria Government Compliance Index (GCI) (Arifin, 2014). Adapun sistem scoring yang digunakan adalah sebagai berikut.

$$\text{Tingkat pengungkapan wajib LKPD} = \frac{\text{Jumlah pengungkapan wajib LKPD}}{\text{Total pengungkapan wajib sesuai SAP}} \times 100\%$$

Kriteria GCI yang dikemukakan oleh Arifin (2014) terdiri dari 57 item pengungkapan wajib SAP yang terbagi dalam tujuh sub kriteria. Adapun sub-sub kriteria tersebut antara lain kebijakan keuangan/fiskal, ekonomi makro, target anggaran daerah, kinerja keuangan, kebijakan akuntansi, item-item laporan keuangan, dan informasi non finansial. Namun demikian, sub kriteria item-item laporan keuangan dalam GCI tidak

Tabel 3
Kerangka Pertanyaan Wawancara dan Uraian Tertulis dari Partisipan

No.	Kerangka pertanyaan
1.	Jelaskan secara kronologis proses perumusan opini audit dalam internal tim audit.
2.	Jelaskan secara kronologis proses perumusan opini audit dalam tim reviu opini.
3.	Hal-hal apa saja yang dipertimbangkan dalam merumuskan opini audit atas LKPD?
4.	Apakah dalam audit program terdapat prosedur audit untuk menilai keseuaian pengungkapan LKPD dengan SAP? Sejauh mana prosedur tersebut dijalankan?
5.	Parameter atau kriteria apa yang menjadi dasar bagi tim audit untuk menilai “kecukupan pengungkapan” LKPD ketika melaksanakan penugasan audit?
6.	Mengapa auditor jarang/tidak pernah menyajikan temuan ketidaksesuaian pengungkapan LKPD terhadap SAP dalam LHP?
7.	Menurut Anda, mengapa LKPD yang tidak menyajikan pengungkapan yang diharuskan SAP tetap memperoleh opini WTP?
8.	Faktor-faktor apa yang menyebabkan kecukupan pengungkapan LKPD tidak/belum dipertimbangkan dalam perumusan opini audit?

memuat item-item pengungkapan wajib akun seperti yang dituangkan dalam PSAP 05 hingga 09. Untuk mengakomodasi item-item tersebut peneliti menambahkan kriteria pengungkapan wajib akun seperti yang tertuang dalam PSAP 05 hingga PSAP 09. Perubahan SAP dari PP No. 24 Tahun 2005 menjadi PP No. 71 Tahun 2010 tidak berpengaruh terhadap kriteria ini, karena seluruh item SAP dalam PP No. 24 Tahun 2005 untuk mengakomodir proses peralihan basis akuntansi dari “kas menuju akrual” menjadi akrual penuh. Berikut pada Tabel 4 adalah desain kriteria pengungkapan wajib LKPD sesuai SAP.

Data hasil pengukuran tingkat pengungkapan wajib LKPD digunakan untuk mendukung pengumpulan analisis studi kasus.

Analisis data hasil wawancara dan uraian tertulis oleh partisipan

Analisis data hasil wawancara dan uraian tertulis oleh partisipan dimulai dengan mengelola data hingga data siap digunakan. Yin

(2014) mengemukakan bahwa cara memulai tahapan analisis data adalah dengan “bermain” dengan data (*play with the data*). Adapun pengelolaan data dalam penelitian ini dilakukan dalam beberapa tahap. Pertama, peneliti membuat basis data studi kasus dengan cara mengelola folder penyimpanan data penelitian dan memberi indeks (indeksasi) atas seluruh data yang terkumpul (Yin, 2014). Kedua, peneliti menggolongkan data temuan hasil investigasi lapangan ke dalam kategori-kategori yang telah ditentukan sebelumnya. Ketiga, peneliti mereviu ulang data tersebut apakah perlu penambahan kategori atau tidak. Dalam hal ini peneliti menambahkan satu kategori setelah data lapangan terkumpul. Adapun daftar kategori data hasil investigasi dapat dilihat pada Tabel 5. Keempat, peneliti membuat matriks kategorisasi indeks untuk memudahkan peneliti menerapkan prinsip “mempertahankan rantai bukti” (*maintain a chain of evidence*) (Yin, 2014).

Tabel 4
Desain Kriteria Pengungkapan Wajib LKPD Sesuai SAP

Tahap	Uraian	Jumlah Item
1	Adopsi indeks pengungkapan wajib berdasarkan Government Compliance Index (GCI). Indeks pengukuran tingkat pengungkapan wajib pemerintah daerah yang dikemukakan oleh Arifin (2014).	57
2	Penambahan item pengungkapan wajib akun. Item-item pengungkapan wajib untuk setiap akun yang dimuat dalam PSAP 05 s.d. 09.	28
3	Eliminasi/substitusi item pengungkapan wajib. Eliminasi item yang disubstitusi oleh rincian pengungkapan akun spesifik. Daftar pengungkapan wajib berdasarkan GCI yang telah ditambahkan pengungkapan wajib spesifik.	(4) 81

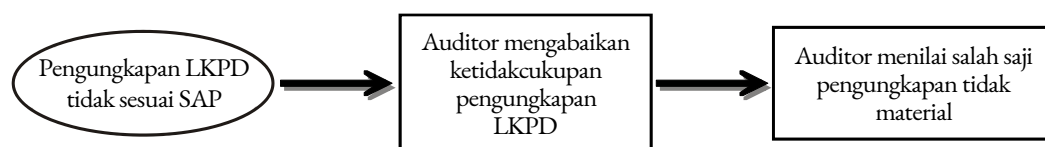
Tabel 5
Daftar Kategori Data

No	Kategori	Waktu Penentuan Kategori
1.	Proses perumusan opini BPK	Sebelum pengumpulan data
2.	Pelaksanaan prosedur pengujian pengungkapan dalam audit LKPD	Sebelum pengumpulan data
3.	Penilaian kecukupan pengungkapan LKPD oleh auditor BPK	Sebelum pengumpulan data
4.	Temuan audit terkait pengungkapan LKPD	Sebelum pengumpulan data
5.	Kecukupan pengungkapan LKPD dan pemodifikasian opini auditor BPK	Sebelum pengumpulan data
6.	Kurangnya perhatian BPK terhadap kecukupan pengungkapan laporan keuangan sebagai salah satu kriteria perumusan opini audit	Setelah data terkumpul

Setelah data siap dianalisis, peneliti kemudian menerapkan teknik pencocokan pola (*pattern matching*) yang dikemukakan oleh Yin (2014). Yin (2014) mendefinisikan pencocokan pola sebagai suatu teknik analisis data penelitian studi kasus dari konsep *pattern-matching logic* (Trochim, 1989) yang membandingkan pola yang didapatkan secara empiris dari temuan penelitian dengan pola yang telah diprediksikan sebelumnya dalam proposisi awal. Proposisi awal ditentukan berdasarkan hasil kajian literatur yang mendasari kerangka berpikir dalam studi ini. Berdasarkan hasil kajian literatur diketahui bahwa auditor memodifikasi opininya apabila menemukan salah saji material yang mempengaruhi kewajaran laporan keuangan. Oleh sebab itu, peneliti menetapkan proposisi awal sebagai berikut: auditor BPK mengabaikan ketidakcukupan pengungkapan LKPD dalam perumusannya karena menganggap tidak ada salah saji pengungkapan yang material dalam LKPD tersebut. Pola dasar yang dibentuk oleh proposisi tersebut adalah sebagai berikut pada Gambar 1.

Dalam rangka memperkuat signifikansi faktor yang memiliki kecocokan atau kemiripan pola dengan proposisi awal, peneliti menerapkan strategi “pengujian penjelasan tandingan yang mungkin terjadi” (*examining plausible rival explanations*). Yin (2014) mengemukakan bahwa pengujian penjelasan tandingan yang mungkin terjadi akan membantu menentukan signifikansi dari gejala yang didukung oleh proposisi awal. Apabila faktor tandingan tersebut tidak didukung dengan bukti yang kuat, maka faktor yang cocok dengan proposisi awal tersebut dianggap kuat dan signifikan. Frekuensi dari keterjadian seluruh gejala yang berhasil ditangkap dari hasil investigasi lapangan dihitung berdasarkan jumlah partisipan yang mendukung gejala tersebut. Sebagai bentuk implementasi konvergensi data, khusus dalam penentuan faktor-faktor penyebab permasalahan peneliti hanya menggunakan data yang didukung oleh paling sedikit dua partisipan. Data yang hanya didukung oleh satu partisipan dianggap tidak cukup bukti dan diabaikan dari analisis.

Proposition pattern:



Gambar 1. Pola dasar proposisi

Prosedur Pengendalian Mutu Penelitian Studi Kasus

Penelitian ini mengimplementasikan pengendalian mutu melalui empat macam prosedur (Yin, 2014). Adapun keempat prosedur tersebut dirangkum dalam Tabel 6 berikut ini.

Analisis dan Diskusi

Pemaparan Hasil Investigasi

Tingkat pengungkapan wajib LKPD 2013 dan 2014

Berdasarkan hasil pengukuran tingkat pengungkapan wajib LKPD peneliti menemukan bahwa rata-rata tingkat pengungkapan

wajib LKPD Tahun 2013 dan 2014 adalah sebesar 53,79% dan 56,14%. Rata-rata ini relatif rendah jika dibandingkan nilai total pengungkapan wajib sebesar 100%. Pemerintah D.I. Yogyakarta memperoleh skor tingkat pengungkapan wajib tertinggi, baik untuk LKPD tahun 2013 maupun 2014, yakni sebesar 62,96% dan 71,60%. Sedangkan LKPD yang mendapatkan skor tingkat pengungkapan wajib terendah untuk tahun 2013 adalah Kabupaten Banyuasin skor sebesar 37,04%, dan untuk tahun 2014 adalah Provinsi Gorontalo dengan skor sebesar 44,44%. Berikut ini adalah sepuluh entitas yang meraih skor pengungkapan wajib tertinggi untuk LKPD Tahun 2013 dan 2014.

Tabel 6
Prosedur Pengendalian Mutu Penelitian Sudi Kasus

No	Prosedur	Bentuk Implementasi	Implementasi Tahapan
1.	Validitas konstruk	a. Mengumpulkan data dari berbagai sumber; b. Mempertahankan rantai bukti; c. Melakukan konvergensi bukti-bukti; dan d. Menggunakan informan untuk mereviu draft penelitian studi kasus.	Pengumpulan data Pengumpulan data Analisis studi kasus – data primer Penyusunan laporan penelitian studi kasus
2.	Validitas internal	a. Menggunakan pengukuran tingkat pengungkapan menggunakan GCI yang telah dimutakhirkan; dan b. Menerapkan teknik pencocokan pola.	Analisis studi kasus - data sekunder Analisis studi kasus – data primer
3.	Validitas eksternal	a. Penggunaan teori dan konsep audit dalam penelitian studi kasus, termasuk dalam merumuskan proposisi awal penelitian.	Desain penelitian
4.	Reliabilitas	a. Menggunakan kerangka perencanaan wawancara/uraian tertulis dari partisipan; dan b. Membangun basis data studi kasus.	Pegumpulan data Pengumpulan data

Tabel 7
Sepuluh Entitas yang Meraih Skor Pengungkapan Wajib Tertinggi Untuk LKPD Tahun 2013-2014

No	Peringkat Tahun 2013	Tingkat Pengungkapan	Peringkat Tahun 2014	Tingkat Pengungkapan
1	Provinsi D.I. Yogyakarta	62,96%	Provinsi D.I. Yogyakarta	71,60%
2	Provinsi Sulawesi Tenggara	61,73%	Kabupaten Banggai	65,43%
3	Kabupaten Kuantan Singingi	60,49%	Provinsi Sulawesi Tenggara	62,96%
4	Kota Bitung	59,26%	Provinsi Bengkulu	60,49%
5	Kabupaten Donggala	59,26%	Kota Bitung	59,26%
6	Provinsi Bengkulu	58,02%	Kabupaten Kuantan Singingi	58,02%
7	Kabupaten Boalemo	58,02%	Kabupaten Donggala	58,02%
8	Provinsi Nusa Tenggara Barat	56,79%	Kabupaten Boalemo	58,02%
9	Kabupaten Kaimana	55,56%	Provinsi Jawa Barat	56,79%
10	Provinsi Jawa Barat	53,09%	Kota Banjarmasin	56,79%

Proses perumusan opini BPK

Proses perumusan opini merupakan bagian integral dari proses audit LKPD yang dilaksanakan oleh auditor BPK. Berdasarkan hasil wawancara dan uraian tertulis dari partisipan, proses perumusan opini atas LKPD secara umum meliputi tahapan-tahapan yang dilaksanakan dalam internal tim audit lapangan dan pembahasan di tim reviu opini (didukung oleh seluruh partisipan). Partisipan P2 menjelaskan bahwa tim reviu opini adalah tim yang beranggotakan penanggung jawab audit, wakil penanggung jawab audit, pengendali teknis, dan seluruh ketua tim audit LKPD yang ada pada setiap kantor perwakilan BPK, yang dibentuk dalam rangka penjaminan mutu opini audit. Baik hasil wawancara maupun uraian tertulis dari partisipan menyebutkan bahwa opini yang dipresentasikan oleh tim dibahas secara bersama-sama untuk memastikan keandalan mutu opini yang dihasilkan.

Hasil wawancara menunjukkan bahwa secara umum proses perumusan opini dalam internal tim audit dimulai dari pengklasteran temuan-temuan yang berpengaruh terhadap opini. Kriteria yang digunakan dalam pengklasteran tersebut meliputi materialitas,

unsur fraud, dan tindak pidana korupsi. Temuan-temuan tersebut dimuat dalam matriks opini yang disusun oleh ketua tim. Matriks opini kemudian direviu oleh pengendali teknis apakah telah sesuai dengan standar, peraturan, panduan audit LKPD, serta kriteria lainnya.

Hasil uraian tertulis dari partisipan menunjukkan informasi yang relatif lebih lengkap daripada hasil wawancara. Proses perumusan opini dalam internal tim audit mengikuti format yang ada dalam panduan pemeriksaan LKPD, yaitu tim membuat analisis atas temuan-temuan yang ada, baik temuan atas Sistem Pengendalian Internal (SPI) maupun temuan atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Analisis tersebut meliputi nilai temuan, akun yang terpengaruh, asersi yang terpengaruh, kategori pengaruh (pembatasan lingkup atau ketidaksesuaian dengan SAP), pertimbangan profesional, dan simpulan apakah temuan tersebut berpengaruh ke opini atau tidak. Setelah itu, tim membuat formulir perumusan opini berdasarkan hasil analisis sebelumnya. Berdasarkan formulir perumusan opini tersebut diidentifikasi akun-akun yang terpengaruh,

nilai dampak pembatasan lingkup, dan nilai dampak ketidaksesuaian dengan SAP. Selain itu, dipertimbangkan juga pervasiveness temuan dari sisi proporsi, kompleksitas, dan pengungkapan. Nilai materialitas yang direncanakan (*planned materiality*) dan kesalahan yang dapat ditoleransi (*tolerable error*) yang telah ditetapkan dalam perencanaan pemeriksaan (dan disesuaikan sepanjang pemeriksaan), menjadi acuan dalam menentukan apakah suatu temuan berpengaruh ke opini atau tidak. Perumusan opini dalam internal tim dilaksanakan oleh ketua tim, kemudian direviu oleh pengendali teknis.

Pada tahapan berikutnya, pembahasan opini dilakukan dalam forum tim reviu opini. Tim reviu mengevaluasi seluruh tahapan proses perumusan opini yang dilakukan oleh tim audit, serta memberikan pandangan terkait pertimbangan profesional yang diambil oleh tim audit tersebut. Keluaran hasil pembahasan opini dalam forum tim reviu berupa rekomendasi opini kepada tim audit. Rekomendasi tersebut menjadi dasar bagi tim untuk mengajukan usulan opini secara resmi kepada penanggung jawab audit. Ini merupakan prosedur formal yang harus dilaksanakan sesuai dengan standar audit dan peraturan yang berlaku agar untuk memenuhi standar *due professional care*.

Pelaksanaan prosedur pengujian pengungkapan LKPD dalam audit LKPD

Berdasarkan hasil wawancara dan uraian tertulis dari 19 partisipan, peneliti menemukan informasi bahwa 18 partisipan (satu partisipan tidak ditanya) menyatakan program audit LKPD telah memuat prosedur pengujian atas kesesuaian pengungkapan LKPD dengan SAP. Prosedur tersebut dilekatkan pada setiap akun untuk mendapatkan keyakinan atas asersi penyajian dan pengungkapan. Seluruh partisipan tersebut menyatakan bahwa prosedur

tersebut dilaksanakan oleh anggota tim. Namun, salah satu partisipan (P7) menyatakan bahwa tidak semua anggota tim melaksanakannya secara memadai. P7 menyebutkan bahwa pengujian pada umumnya berfokus pada pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas akun yang berorientasi kepada risiko salah saji angka dalam laporan keuangan. Temuan di atas mendukung asumsi yang peneliti ajukan dalam perumusan proposisi, yakni auditor telah memuat prosedur pengujian pengungkapan LKPD dalam program auditnya dan telah melaksanakannya saat berada di lapangan.

Penilaian kecukupan pengungkapan oleh auditor BPK

Berdasarkan kedua prosedur pengumpulan data primer, peneliti menemukan adanya variasi kriteria yang digunakan sebagai dasar untuk melakukan penilaian kecukupan pengungkapan oleh auditor. Adapun variasi tersebut dijabarkan pada Tabel 8 berikut ini.

Tabel 8 menunjukkan terdapat lima variasi penilaian kecukupan pengungkapan berdasarkan hasil keputusan pertimbangan auditor BPK. Pertama, auditor yang berpendapat bahwa "pengungkapan yang cukup" direpresentasikan oleh adanya rincian pada seluruh akun. Pendapat ini hanya didukung oleh satu orang partisipan. Kedua, auditor yang berpendapat bahwa kecukupan pengungkapan diukur dari tujuan pemenuhan kebutuhan informasi, yakni tidak menyesatkan dalam pengambilan keputusan. Sama halnya seperti pendapat pertama, pendapat ini hanya didukung oleh satu partisipan. Ketiga, auditor yang berpendapat bahwa kecukupan pengungkapan dinilai dari kesesuaian penyajian item-item pengungkapan dengan SAP. Pendapat ini paling kuat karena didukung oleh 13 partisipan. Kriteria ini sesuai dengan konsep pengungkapan Hendriksen dan Van Breda (2002) serta Anwar (2010).

Tabel 8
Variasi Penilaian Kecukupan Pengungkapan

No.	Kriteria Pertimbangan Profesional tentang Penilaian Kecukupan Pengungkapan	Jumlah Partisipan Pendukung
1.	Semua akun ada penjelasannya	1
2.	Tidak menyesatkan untuk pengambilan keputusan	1
3.	Penyajian item-item pengungkapan laporan keuangan sesuai SAP	13
4.	Penyajian item-item pengungkapan sesuai SAP dan tidak menyesatkan dalam pengambilan keputusan	2
5.	Penyajian pengungkapan secara penuh (full disclosure)	1

Pendapat keempat adalah pendapat yang menyebutkan bahwa “pengungkapan yang cukup” adalah pengungkapan yang memenuhi kesesuaian item-item pengungkapan dengan SAP serta memenuhi tujuan pengungkapan informasi keuangan, yakni tidak menyesatkan dalam mendukung pengambilan keputusan. Pendapat ini didukung oleh dua partisipan. Terakhir, pendapat auditor yang menyatakan bahwa di sektor publik pengungkapan yang cukup adalah pengungkapan penuh (*full disclosure*), yakni semua pengungkapan informasi keuangan yang relevan dengan pertanggungjawaban keuangan negara. Namun pendapat tersebut bertolak belakang dengan pendapat partisipan P7 yang menyatakan bahwa pengungkapan penuh adalah sesuatu yang mengada-ada karena tidak bermanfaat bagi pembaca laporan keuangan. Temuan-temuan yang disajikan pada Tabel 10 di atas membuktikan bahwa penggunaan pertimbangan profesional auditor sebagai dasar untuk menilai kecukupan pengungkapan berpotensi menghasilkan keputusan yang berbeda-beda untuk satu kriteria yang sama.

Temuan audit terkait pengungkapan LKPD

Auditor melakukan pengujian atas bukti-bukti audit berdasarkan lima asersi atau pernyataan manajemen atas laporan keuangan, yakni keberadaan dan keterjadian, kelengkapan, hak dan kewajiban, penilaian dan alokasi, serta

penyajian dan pengungkapan. Apabila ditemukan salah saji, auditor mengusulkan kepada entitas untuk melakukan koreksi. Selanjutnya apabila entitas menolak melakukan koreksi, maka auditor akan memuat salah saji tersebut dalam temuan audit. Auditor menilai materialitas dari setiap temuan auditnya berdasarkan materialitas yang telah ditetapkan sebelumnya (*planned materiality*). Jika dinilai material maka temuan salah saji tersebut dapat berpengaruh terhadap opini standar auditor. Keadaan ini mewajibkan auditor untuk memodifikasi opininya menjadi WDP ataupun TW, tergantung tingkat materialitas salah saji dan pengaruhnya terhadap kewajaran laporan keuangan.

Agar dapat dipertimbangkan dalam perumusan opini, suatu ketidakcukupan pengungkapan harus dimuat dalam temuan audit dan dinilai material. Berdasarkan hasil wawancara dan uraian tertulis dari partisipan, peneliti menemukan terdapat beberapa faktor yang menyebabkan temuan salah saji pengungkapan LKPD jarang ditemukan dalam LHP BPK. Faktor pertama adalah temuan tersebut material, namun sudah dilakukan koreksi oleh entitas, sehingga tidak dimuat dalam LTP. Temuan ini didukung oleh enam partisipan, yakni partisipan R7, R8, R11, P4, P5, dan P6. Berikutnya adalah salah saji pengungkapan dinilai tidak signifikan, sehingga tidak dimuat dalam temuan audit. Temuan ini

didukung oleh dua partisipan, yaitu partisipan R1 dan R10. Faktor terakhir dengan dukungan bukti dari enam partisipan adalah bagian dari risiko audit, yakni auditor tidak melakukan prosedur pengujian secara memadai (partisipan R3, R8, P2, P4, P5, P7, P7, dan P7). Faktor ini disebabkan oleh beberapa hal, antara lain auditor lebih berfokus pada pengujian SPI, pengujian substantif atas angka yang tersaji pada lembar muka laporan keuangan, dan eksaminasi unsur fraud maupun tindak pidana korupsi. Selain itu, faktor keterbatasan waktu audit dan adanya anggapan bahwa pengujian ini tidak terlalu penting turut menjadi penyebab mengapa auditor tidak melakukan prosedur pengujian pengungkapan secara memadai.

Kecukupan pengungkapan dan pemodifikasian opini auditor BPK

Berdasarkan hasil wawancara dan uraian tertulis dari partisipan, peneliti berhasil meng-himpun faktor-faktor, yang menurut persepsi auditor, menjadi penyebab tidak dipertimbangkannya kecukupan pengungkapan dalam perumusan opini auditor BPK. Adapun faktor-faktor tersebut dapat dilihat pada Tabel 9 berikut ini.

Penjelasan faktor-faktor di atas antara lain sebagai berikut. Pertama, penggunaan pertimbangan profesional auditor dalam menilai

kecukupan pengungkapan LKPD. Dalam hal ini auditor telah melakukan pengujian secara memadai terhadap pengungkapan wajib LKPD. Namun, auditor menilai bahwa pengungkapan LKPD telah cukup walaupun tidak memenuhi pengungkapan wajib sesuai SAP. Kedua, auditor tidak melakukan pengujian secara memadai terhadap kecukupan pengungkapan LKPD, sehingga auditor tidak berhasil mendeteksi adanya salah saji dalam pengungkapan LKPD. Terdapat dua hal yang menyebabkan munculnya temuan ini, yakni keterbatasan waktu pelaksanaan audit lapangan dan kurangnya pemahaman auditor terkait kriteria kecukupan pengungkapan dalam perumusan opini audit. Ketiga, peneliti menemukan adanya toleransi auditor level atas terkait kurang saji pengungkapan dalam LKPD. Hal ini membuat penilaian auditor terhadap kecukupan pengungkapan menjadi bias, sehingga opini yang dihasilkan tidak memadai. Faktor terakhir adalah tekanan eksternal yang bersifat politis, sehingga walaupun ditemukan adanya ketidakcukupan pengungkapan yang material, auditor tetap memberikan opini WTP. Namun tingkat validitas data atas faktor terakhir dianggap lemah, karena masing-masing hanya didapatkan dari dua partisipan.

Tabel 9
Faktor-faktor yang Berhasil Dihimpun dari Hasil Investigasi

No.	Faktor-faktor yang Berhasil Ditemukan	Jumlah Partisipan Pendukung
1.	Auditor menilai kekurangan pengungkapan tidak material	13
2.	Pengujian kecukupan pengungkapan oleh auditor kurang memadai karena:	
	a. Fokus auditor pada prosedur pengujian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan	6
	b. Auditor BPK kurang memahami pentingnya penilaian atas kecukupan pengungkapan LKPD dalam perumusan opini audit	6
3.	Toleransi atasan atas kekurangan pengungkapan LKPD	2

No.	Faktor-faktor yang Berhasil Ditemukan	Jumlah Partisipan Pendukung
-----	---------------------------------------	-----------------------------

4.	Tekanan politik eksternal	2
	<i>Sikap organisasi BPK terkait kecukupan pengungkapan sebagai salah satu kriteria perumusan opini</i>	
	<i>Matched-Pattern: Pertimbangan profesional (professional judgment) terkait kecukupan pengungkapan LKPD dan perumusan opini</i>	

Berdasarkan hasil wawancara dan uraian tertulis dari partisipan, peneliti menemukan beberapa permasalahan yang mengindikasikan bahwa kriteria kecukupan pengungkapan kurang menjadi perhatian BPK (partisipan P2 dan P3). Beberapa gejala yang mengarah pada temuan tersebut adalah sebagai berikut. Pertama adalah tidak tersedianya panduan internal yang mengatur tentang kecukupan pengungkapan dan materialitas salah saji pengungkapan (partisipan R2, P4, dan P5). Akibatnya, auditor cenderung mendasarkan penilaian terhadap kecukupan pengungkapan berdasarkan pertimbangan profesional. Kedua, materi pengujian kecukupan pengungkapan tidak pernah dimasukkan dalam agenda pendidikan dan pelatihan teknis auditor BPK (partisipan P1). Di lain pihak, pendidikan dan pelatihan bagi auditor BPK adalah bentuk nyata dari realisasi standar profesional audit tentang pendidikan dan pelatihan yang berkelanjutan (SPKN, 2007). Ketiga, evaluasi audit yang dilaksanakan oleh auditor internal BPK selama ini tidak pernah mempertanyakan dokumentasi kertas kerja pemeriksaan audit terkait proses penilaian kecukupan ketika melakukan penugasan audit lapangan, serta penggunaannya sebagai salah satu kriteria dalam perumusan opini audit BPK (partisipan P2 dan P6). Pelaksanaan evaluasi audit terfokus pada evaluasi kertas kerja pemeriksaan terkait pengujian substantif atas akun dan bukti pendukung temuan ketidakpatuhan atas peraturan perundang-undangan.

Analisis Data dengan Teknik Pencocokan Pola (Pattern Matching)

Hasil pengukuran terhadap tingkat pengungkapan wajib LKPD menunjukkan terdapat variasi tingkat pengungkapan wajib LKPD Tahun 2013 dan 2014 yang memperoleh opini WTP, yakni berkisar antara 38,27% hingga 70,37%. Padahal, seluruh LKPD yang disampel tersebut memperoleh opini WTP. Berdasarkan pemaparan temuan hasil investigasi, terdapat bukti-bukti yang menunjukkan bahwa kekurangan pengungkapan wajib LKPD tidak dijadikan pertimbangan dalam perumusan opini BPK karena auditor menilai kurang saji pengungkapan tersebut tidak material. Auditor mengabaikan kurang saji pengungkapan tersebut dan menganggap bahwa pengungkapan LKPD telah “cukup” sehingga tidak memodifikasi opininya. Hal ini sesuai dengan proposisi awal yang diajukan dalam penelitian ini. Bukti-bukti atas temuan tersebut relatif kuat karena didukung oleh 13 partisipan. Penyajian jumlah partisipan dan pengelompokan pola seluruh faktor-faktor yang berhasil ditangkap dari hasil investigasi lapangan dapat dilihat pada Tabel 10 berikut ini.

Tabel 10 di bawah menunjukkan bahwa gejala yang telah diprediksikan sebelumnya, yakni auditor menganggap bahwa kekurangan pengungkapan tidak material, merupakan faktor terkuat mengapa LHP yang menyajikan tingkat pengungkapan rendah tetap dapat memperoleh opini WTP. Hal ini ditegaskan dengan frekuensi munculnya faktor-faktor lain yang berada di bawah angka perolehan faktor utama. Tingginya frekuensi kemunculan faktor utama dibandingkan dengan faktor-faktor lainnya semakin menguatkan proposisi penelitian bahwa auditor tidak mempertimbangkan

rendahnya tingkat pengungkapan wajib LKPD cukup atau tidak mengandung salah saji dalam perumusan opini auditnya karena material. menganggap pengungkapan tersebut telah

Tabel 10

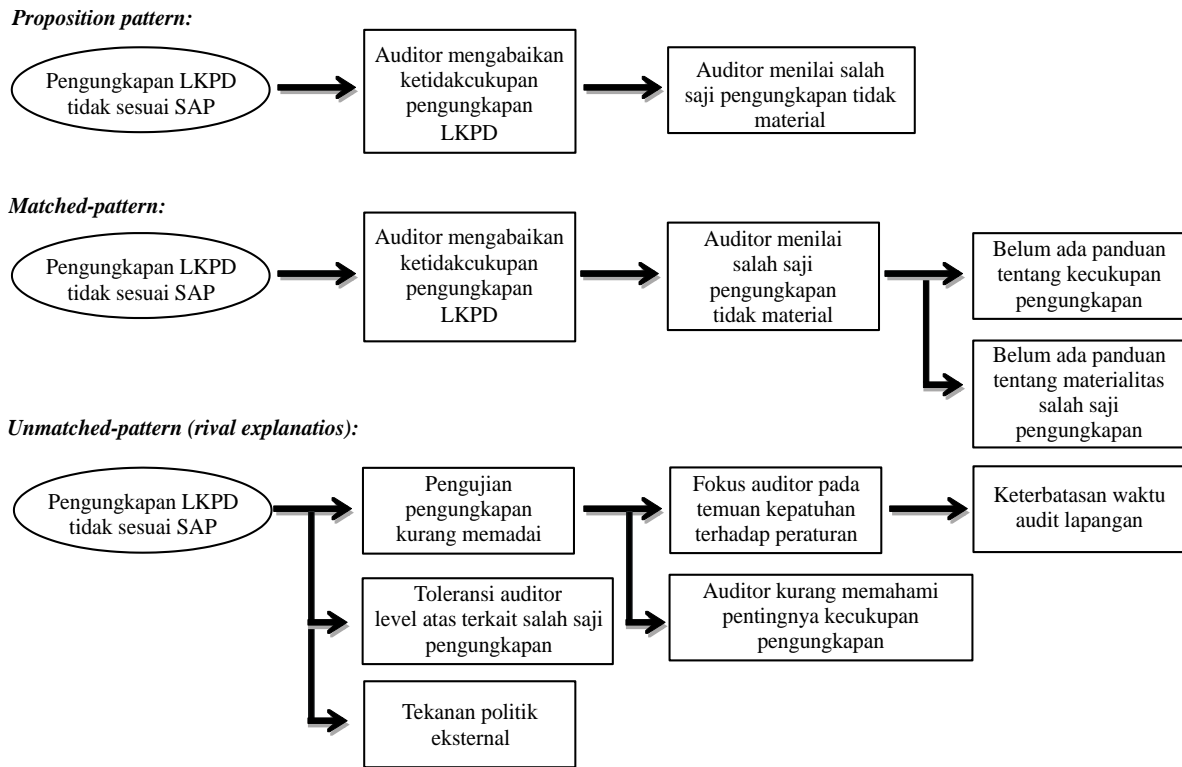
Pengelompokan Faktor-faktor Penyebab Kekurangan Pengungkapan Belum Dipertimbangkan dalam Perumusan Opini BPK

No	Faktor-faktor yang Berhasil Ditemukan	Jumlah Partisipan Pendukung
	<i>Matched-pattern:</i>	
1.	Auditor menilai kekurangan pengungkapan tidak material	13
	<i>Commingled rival:</i>	
2.	Pengujian kecukupan pengungkapan oleh auditor kurang memadai karena:	
	a. Fokus auditor pada prosedur pengujian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan	6
	b. Auditor BPK kurang memahami pentingnya penilaian atas kecukupan pengungkapan LKPD dalam perumusan opini audit	6
3.	Toleransi atasan atas kekurangan pengungkapan LKPD	2
4.	Tekanan politik eksternal	2

Namun, keberadaan faktor-faktor lain tersebut juga menunjukkan bahwa permasalahan tersebut tidak hanya disebabkan oleh penilaian profesional auditor, melainkan juga dipengaruhi oleh faktor-faktor lain, yakni pelaksanaan prosedur pengujian pengungkapan LKPD yang kurang memadai,

adanya toleransi auditor level atas terhadap rendahnya tingkat pengungkapan LKPD, serta tekanan politis eksternal yang cenderung mengarahkan perumusan opini BPK. Untuk lebih jelasnya, bagan perbandingan pola antara temuan penelitian dengan proposisi awal dapat dilihat pada Gambar 2.

Faktor-Faktor Kecukupan Pengungkapan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah



Gambar 2. Bagan Perbandingan Pola

Dalam praktik akuntansi sektor pemerintahan di Indonesia, SAP merupakan acuan pokok bagi entitas pemerintahan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangannya. SAP telah menyebutkan item-item yang wajib diungkapkan (*mandatory disclosure*) dalam penyajian laporan keuangan pemerintah. Bultek SPKN No. 01 (2012) menyatakan bahwa pengungkapan yang cukup (*adequate disclosure*) adalah suatu kondisi yang merepresentasikan bahwa laporan keuangan beserta catatannya telah memberikan informasi yang dapat mempengaruhi penggunaan, pemahaman, dan penafsirannya secara memadai sesuai dengan SAP. Atas dasar hal tersebut, adalah logis apabila peneliti menyebut bahwa pengungkapan yang “cukup” dalam pelaporan keuangan pemerintah adalah pengungkapan yang menyajikan informasi-informasi yang diwajibkan oleh SAP (*mandatory disclosure*).

UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab

Keuangan Negara, ISA 700 dan ISA 705 (ISSAI, 2010), serta Bultek SPKN No. 01 (2012) menyatakan bahwa kecukupan pengungkapan (*disclosures adequacy*) merupakan salah satu kriteria yang wajib menjadi acuan auditor dalam merumuskan opini atas laporan keuangan pemerintah. Oleh sebab itu, secara profesional auditor wajib melakukan pengujian terhadap kecukupan pengungkapan LKPD. Dalam tataran akademis, Boynton and Johnson (2006) dan Arens et al. (2014) menyebutkan bahwa auditor wajib memodifikasi opininya apabila pengungkapan laporan keuangan tidak sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Sejalan dengan konsep tersebut, hal serupa juga diimplementasikan dalam tataran praktis (Bultek SPKN No. 01, 2012). Berdasarkan hasil analisis di atas, dapat disimpulkan bahwa auditor BPK telah mengabaikan kurang saji atau ketidakcukupan pengungkapan LKPD sehingga opini

yang dihasilkan tidak sesuai dengan peraturan dan standar audit yang berlaku.

Seperti yang telah disebutkan sebelumnya, Bultek SPKN No. 01 (2012) menyatakan bahwa pengungkapan yang cukup (*adequate disclosure*) adalah suatu kondisi yang merepresentasikan bahwa laporan keuangan beserta catatannya telah sesuai dengan SAP. Hasil pemaparan temuan hasil investigasi pada Tabel 8 menunjukkan adanya variasi dalam pertimbangan profesional auditor dalam menentukan ambang batas kecukupan pengungkapan LKPD. Sebagian besar partisipan setuju bahwa pengungkapan yang cukup adalah pengungkapan yang sesuai dengan SAP. Namun sejauh mana ambang batas kesesuaian dengan SAP tersebut belum diatur lebih lanjut. Salah satu partisipan, yakni P5 menyatakan sebagai berikut:

Ya...sebetulnya bukan gap persepsi ya. Menurut saya emm...belum ada kesepakatan...gitu. Belum ada kesepakatan (pengungkapan) yang cukup itu seperti apa.

Ya...mungkin karena tadi, standarnya belum membuat karakteristik kecukupan pengungkapan. Di panduan juga belum, jadi apa yang mau disampaikan, kan? Karena guidance-nya juga mungkin belum dibuat, kecukupan pengungkapan itu seperti apa.

Partisipan R2 dan P4 juga menyatakan bahwa belum ada kriteria yang baku terkait penilaian kecukupan pengungkapan. Terkait temuan tersebut, peneliti telah melakukan konvergensi atas seluruh bukti-bukti (*convergence of evidences*) yang berhasil dihimpun terkait hal ini (Yin, 2014). Hendriksen dan Van Breda (2002) mengemukakan bahwa pengungkapan yang cukup adalah pengungkapan informasi minimum yang harus disajikan agar laporan

keuangan tidak menyesatkan. Anwar (2010) dalam studinya menyatakan bahwa pengungkapan yang cukup adalah pengungkapan yang memuat informasi wajib sesuai yang diharuskan oleh standar akuntansi. Kedua pendapat tersebut mendukung ketentuan dalam Bultek SPKN No. 01 (2012), namun belum mendefinisikan sejauh mana ambang batas kecukupan pengungkapan laporan keuangan. Berdasarkan hal tersebut, peneliti menyimpulkan bahwa ketidakseragaman pertimbangan profesional auditor terkait ambang batas kecukupan pengungkapan disebabkan oleh belum adanya panduan maupun kebijakan yang jelas bagi auditor BPK untuk dijadikan dasar penentuan ambang batas kecukupan pengungkapan LKPD.

Kecukupan pengungkapan merupakan salah satu kriteria dalam perumusan opini (UU No. 15 Tahun 2004 dan Bultek SPKN No. 01 Tahun 2012). Dasar utama yang digunakan oleh auditor untuk menentukan bahwa kekurangan pengungkapan tidak material atau telah dianggap "cukup" adalah pertimbangan profesional auditor. Pertimbangan profesional itu sendiri merupakan salah satu bagian dari *due professional care*. SPKN (2007) menyebutkan bahwa auditor harus menggunakan kecermatan profesionalnya (*due professional care*) agar dapat mendeteksi adanya salah saji (*misstatement*) material yang dapat berpengaruh terhadap opini auditnya. Salah saji material merupakan suatu kondisi yang merepresentasikan bahwa angka yang disajikan dalam laporan keuangan tidak menggambarkan kondisi yang sebenarnya dan nilainya material. Agar dapat dikategorikan "wajar", setiap angka dari akun yang disajikan dalam laporan keuangan harus didukung oleh rincian dan bukti-bukti yang cukup dan kompeten. Bukti-bukti yang cukup dan kompeten inilah yang menjadi dasar bagi auditor untuk menentukan

ada atau tidaknya salah saji dalam laporan keuangan.

Namun demikian, salah saji tidak hanya terbatas pada angka yang tersaji pada lembar muka laporan keuangan. ISA 705 (2010) menyebutkan bahwa perbedaan antara pengungkapan dengan ketentuan dalam standar akuntansi adalah suatu salah saji. Dengan demikian, ketidaksesuaian pengungkapan dengan SAP harus dikategorikan sebagai salah saji. Namun demikian, untuk dapat dipertimbangkan dalam perumusan opini, suatu salah saji juga harus material, tidak terkecuali pengungkapan LKPD. Hal ini disepakati oleh partisipan P4 yang menyatakan bahwa setiap salah saji, termasuk pengungkapan, harus dilihat materialitasnya. Berdasarkan hasil wawancara, auditor kesulitan untuk menentukan materialitas salah saji pengungkapan LKPD. Tidak ada satu pun standar, peraturan, maupun kebijakan audit di Indonesia yang mengatur tentang materialitas salah saji pengungkapan. Sebagai perbandingan, BPK telah menerbitkan panduan audit untuk penentuan batas materialitas angka-angka yang disajikan dalam laporan keuangan, sehingga auditor dapat dengan mudah menetapkan batas materialitas yang diterapkan dalam suatu penugasan audit laporan keuangan (BPK, 2013). Akan tetapi hingga saat ini BPK belum menerbitkan panduan audit apapun terkait penentuan batas materialitas penyajian pengungkapan laporan keuangan pemerintah.

Berdasarkan konvergensi bukti penelitian, ketentuan terkait materialitas salah saji pengungkapan diatur dalam ISSAI (2010) yang menyatakan bahwa materialitas suatu pengungkapan informasi bergantung pada seberapa penting nilai informasi tersebut bagi pengguna laporan keuangan. Namun peneliti berpendapat bahwa kriteria ini masih belum secara jelas mendefinisikan seberapa penting nilai informasi bagi pengguna laporan

keuangan. Dengan demikian, simpulan berikutnya dari analisis ini adalah belum adanya panduan maupun kebijakan yang jelas bagi auditor BPK untuk dijadikan dasar dalam menentukan tingkat materialitas pengungkapan informasi dalam laporan keuangan.

Commingled rival explanations: faktor-faktor lain yang berpengaruh

Berdasarkan Gambar 2, dapat dilihat temuan hasil investigasi penelitian yang memuat beberapa faktor tandingan (*rival explanations*) yang juga menjadi penyebab masalah kurang saji pengungkapan tidak dipertimbangkan oleh auditor BPK untuk memodifikasi opininya. Pola yang dibentuk oleh faktor-faktor tersebut berbeda dengan pola proposisi awal, namun secara bersamaan juga turut mempengaruhi terjadinya permasalahan dalam penelitian ini. Pola ini disebut *commingled rivals* (Yin, 2014). Faktor-faktor tandingan tersebut adalah sebagai berikut.

Auditor tidak melakukan pengujian secara memadai terhadap kecukupan pengungkapan LKPD

Dari Tabel 10 dapat dilihat bahwa salah satu faktor yang menunjukkan pola berbeda dengan proposisi adalah pelaksanaan prosedur pengujian pengungkapan kurang memadai. Permasalahan ini berimplikasi terhadap hasil penilaian auditor atas asersi penyajian dan pengungkapan laporan keuangan. Hal ini meningkatkan risiko audit dalam hal auditor tidak mampu mendeteksi adanya salah saji pengungkapan informatif.

Terdapat beberapa penyebab mengapa auditor tidak melaksanakan pengujian yang memadai terhadap pengungkapan laporan keuangan. Pertama, auditor lebih berfokus pada prosedur pengujian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dari

pada pengujian pengungkapan. Fenomena ini sendiri disebabkan keterbatasan waktu pelaksanaan penugasan audit. Temuan tersebut didukung oleh enam partisipan, yaitu R2, P1, P2, P4, P6, dan P7. Paket undang-undang keuangan negara menyebutkan bahwa auditor harus menyerahkan laporan hasil auditnya dua bulan setelah konsep laporan keuangan diterima. Sementara itu, auditor harus melaksanakan seluruh tahapan audit yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, serta pelaporan. Hal ini menyebabkan auditor menerapkan strategi audit yang berfokus pada pengujian atas hal-hal yang dianggap penting dan berisiko tinggi, atau disebut juga audit berbasis risiko (risk based audit). Dikarenakan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dianggap merupakan risiko yang paling sering terjadi, maka auditor memfokuskan pelaksanaan audit lapangan mereka kepada pengujian tersebut.

Kedua, auditor BPK kurang memahami pentingnya penilaian atas kecukupan pengungkapan LKPD dalam perumusan opini audit. Temuan ini juga didukung oleh enam partisipan yaitu R2, R10, R11, P1, P6, dan P7. Telah dijelaskan sebelumnya bahwa kecukupan pengungkapan merupakan salah satu kriteria yang wajib dipertimbangkan dalam perumusan opini audit BPK (UU No. 15, 2004). Oleh sebab itu auditor wajib menilai kecukupan pengungkapan untuk dapat menyimpulkan apakah penyajian pengungkapan LKPD telah sesuai dengan SAP dan tidak berpengaruh terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan. Fenomena ini disebabkan oleh komposisi SDM auditor BPK yang kurang merata seperti halnya disebutkan oleh partisipan P6 sebagai berikut.

Ee..kemungkinan juga SDM BPK sendiri, sebarannya juga kurang merata. Gitu. Di jawa jumlahnya terlalu banyak, dengan kualifikasi yang mungkin lebih bagus.

Kutipan tersebut membuktikan bahwa terdapat persepsi auditor terkait perbedaan kualitas auditor BPK di Jawa dan luar Jawa. Hal ini tentu saja berpengaruh kepada kualitas pertimbangan profesional auditor BPK, sehingga hasil penilaian kecukupan terkait kurang saji pengungkapan menjadi kurang memadai. Hal ini tidak sesuai dengan standar profesional audit yang menyatakan bahwa auditor harus mempertahankan due professional care yang salah satu bentuknya adalah selalu berupaya untuk meningkatkan kemampuan teknis (SPKN, 2007).

Toleransi auditor level atas terhadap rendahnya pengungkapan LKPD

Faktor berikutnya adalah toleransi auditor level atas terhadap pengungkapan LKPD. Faktor ini hanya didukung oleh dua partisipan, yaitu R1 dan R3. Dalam keterangannya R1 menuliskan sebagai berikut:

Mungkin adanya diskresi/kebijakan toleransi dalam batas tertentu, mengingat SDM Pemda masih belum mumpuni dalam menghasilkan LKPD sesuai SAP secara penuh.

Berdasarkan kutipan di atas, dapat disimpulkan bahwa auditor level atas yang berperan sebagai pengambil keputusan, dalam hal ini menetapkan opini, masih memiliki toleransi atas kesalahan-kesalahan pemerintah daerah yang dianggap tidak signifikan. Hal ini dilakukan agar entitas pemerintah termotivasi untuk terus meningkatkan kualitas pelaporan keuangannya. Namun demikian hal tersebut tidak sesuai dengan standar profesional audit yang menyatakan bahwa auditor harus tetap mempertahankan due professional care, yang mana salah satu bentuknya adalah menjaga sikap profesionalnya sebagai seorang auditor yang independen dan objektif (SPKN, 2007).

Tekanan politis eksternal

Faktor terakhir merupakan salah satu faktor terlemah dalam hal keterdukungan bukti penelitian. Temuan ini hanya didukung oleh dua partisipan, yaitu R10 dan P7. Adapun faktor tersebut adalah adanya tekanan politis eksternal yang mengintervensi perumusan opini BPK atas LKPD. Dalam keterangannya P7 menyebutkan sebagai berikut:

Jadi opini itu fungsi dari banyak hal sebenarnya. Di level auditor tadi kita bicara mengenai tatacara audit dan sebagainya. Tetapi itu tidak ada artinya ketika ... apa ... politiknya "turun" (mengintervensi).

Berdasarkan kutipan di atas P7 mengungkapkan bahwa perumusan opini audit BPK yang telah dilakukan sesuai prosedur profesional, akan dimentahkan dengan adanya intervensi politik pihak-pihak yang berkepentingan terhadap hasil audit tersebut. Permasalahan ini pada dasarnya disebabkan adanya amanat undang-undang bahwa pimpinan BPK dipilih oleh DPR, walaupun sebelumnya telah melalui uji kelayakan (UU No. 15 tahun 2006). Kebijakan ini menyebabkan keputusan pemilihan pimpinan BPK sarat akan muatan politis. Oleh sebab itu, seringkali muncul permasalahan berupa tekanan yang bersifat politis dalam proses perumusan opini BPK atas LKPD. Tekanan eksternal tersebut dapat berupa saran, permintaan, maupun paksaan dari partai politik tertentu yang agar auditor BPK memberikan opini sesuai keinginan mereka. Meskipun temuan ini hanya didukung oleh dua partisipan, namun cukup untuk memberikan gambaran kondisi praktik di lapangan yang menunjukkan ketidaksesuaian dengan standar profesional audit, yakni independensi (SPKN, 2007). Fenomena ini merupakan tantangan bagi penegakan independensi BPK sebagai satu-satunya

lembaga pemeriksa independen atas pengelolaan dan tanggung jawab pemeriksaan keuangan negara.

Kesimpulan

Kewajiban untuk mempertimbangkan kecukupan pengungkapan laporan keuangan sebagai salah satu kriteria perumusan opini telah dimuat dalam UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Lebih lanjut lagi, Bultek SPKN No. 01 Tahun 2012 menyebutkan bahwa apabila laporan keuangan pemerintah tidak menyajikan pengungkapan yang diharuskan oleh SAP, maka auditor harus memberikan opini WDP atau TW.

Sementara itu dibalik meningkatnya perolehan opini WTP yang signifikan, para peneliti menemukan adanya fakta menarik, yakni tingkat pengungkapan LKPD yang memperoleh opini WTP ternyata masih tergolong rendah. Fenomena ini menunjukkan perumusan opini BPK masih belum sesuai ketentuan.

Penelitian ini bertujuan untuk mengukur kembali tingkat pengungkapan LKPD dengan menggunakan data terbaru, yakni LKPD tahun 2013 dan 2014. Item-item yang menjadi kriteria adalah 81 item pengungkapan wajib berdasarkan SAP. Penelitian ini juga bertujuan untuk meneliti penyebab permasalahan yang diajukan, yaitu tidak dipertimbangkannya kecukupan pengungkapan dalam perumusan opini BPK. Peneliti mengaplikasikan dua teknik pengumpulan data lapangan, yaitu wawancara dan uraian tertulis oleh partisipan (*written description by participant*). Hasil investigasi lapangan kemudian dianalisis menggunakan teknik pencocokan pola (*pattern matching*) yang dikemukakan oleh Yin (2014). Pola yang dibentuk dari proposisi menjadi pola dasar yang diperbandingkan dengan hasil

investigasi lapangan. Dalam mengaplikasikan teknik ini, peneliti menerapkan strategi *plausible rival explanation*. Yin (2014) menyatakan strategi ini mampu memperkuat hasil analisis *pattern matching* dengan membandingkan jumlah dukungan bukti yang berhasil terkumpul dalam basis data studi kasus.

Hasil pengukuran tingkat pengungkapan LKPD menunjukkan bahwa rata-rata pengungkapan LKPD tahun 2013 dan 2014 adalah sebesar 53,79% dan 56,14%. Hasil pengukuran tersebut mendukung hasil penelitian terdahulu yang menyatakan bahwa tingkat pengungkapan LKPD masih rendah. Hasil pengukuran ini lebih tinggi dari hasil penelitian Setyaningrum dan Syafitri (2012) sebesar 52,09%, Suhardjanto dan Yulianingtyas (2012) sebesar 30,85%, Hilmi dan Martani (2012) sebesar 44,56%, Martani dan Liestiani (2012) sebesar 35,45%, dan Lesmana (2010) sebesar 22%. Sedangkan penelitian yang memuat rata-rata pengungkapan LKPD lebih tinggi adalah Khasanah dan Rahardjo (2014), yakni sebesar 59,99%, dan Arifin (2014) sebesar 69,6%.

Hasil analisis dengan teknik pencocokan pola diketahui bahwa dalam data hasil wawancara dan permintaan uraian tertulis terdapat gejala yang mengindikasikan pola serupa dengan proposisi. Gejala tersebut adalah auditor mengabaikan ketidakcukupan pengungkapan LKPD dalam perumusan opini karena auditor menilai kekurangan atau salah saji pengungkapan tersebut tidak material. Pola ini didukung oleh hampir seluruh partisipan, yakni 13 dari 19 partisipan, sehingga dapat dikategorikan kuat atau signifikan. Faktor di atas terjadi karena belum adanya ketentuan, standar, maupun kebijakan BPK terkait parameter untuk mendefinisikan secara jelas tentang pengungkapan yang cukup dan ambang batas materialitas salah saji pengung-

kapan, sehingga auditor kesulitan untuk menetapkan sejauh mana materialitas salah saji pengungkapan LKPD.

Sementara itu, berdasarkan hasil pengujian atas penjelasan tandingan, peneliti menemukan terdapat beberapa faktor yang turut mempengaruhi terjadinya permasalahan dalam penelitian studi kasus (*commingled rival explanations*), antara lain pelaksanaan prosedur pengujian pengungkapan LKPD kurang memadai, toleransi auditor level atas terhadap kurang saji pengungkapan LKPD sehingga perumusan opini menjadi tidak objektif, serta adanya tekanan politis eksternal yang menyebabkan auditor tidak leluasa merumuskan opini audit atas LKPD. Pelaksanaan prosedur pengujian pengungkapan yang kurang memadai disebabkan oleh fokus audit yang mengutamakan pengujian kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan daripada pengujian pengungkapan, serta kurangnya pemahaman sebagian auditor BPK terkait pentingnya penilaian kecukupan pengungkapan LKPD sebagai salah kriteria wajib perumusan opini audit BPK.

Munculnya informasi terkait faktor-faktor tersebut dalam temuan investigasi lapangan menunjukkan terdapat pola yang berbeda dengan pola awal yang terbentuk dari proposisi. Pola ini tidak terlalu kuat karena hanya didukung oleh sebagian partisipan, namun menegaskan signifikansi keberadaan faktor utama yang sesuai dengan pola proposisi awal.

Limitasi Riset

Penelitian ini memiliki dua keterbatasan. Pertama, peneliti kesulitan untuk mengakses dokumen-dokumen kertas kerja audit yang terkait dengan proses perumusan opini BPK karena sifatnya rahasia (*confidential*), sehingga pihak partisipan menolak untuk memberikannya. Kedua, peneliti kesulitan

untuk melakukan wawancara maupun mengirimkan permintaan tertulis kepada sebagian auditor yang terlibat langsung dalam perumusan opini atas LKPD yang menjadi sampel pengukuran tingkat pengungkapan LKPD dalam penelitian ini. Hal ini disebabkan oleh kendala biaya dan padatnya jadwal auditor terkait.

Rekomendasi Penelitian

Berdasarkan hasil penelitian studi kasus ini peneliti mengajukan beberapa rekomendasi sebagai berikut. Pertama, ada 5 rekomendasi bagi organisasi objek penelitian (BPK), yakni (1) menyusun dan menetapkan panduan teknis audit laporan keuangan terkait kriteria pertimbangan profesional dalam melakukan penilaian terhadap kecukupan pengungkapan laporan keuangan, khususnya LKPD, mengingat kecukupan pengungkapan merupakan salah satu kriteria wajib dalam perumusan opini BPK; (2) merevisi panduan teknis audit tentang penentuan ambang batas materialitas dan menambahkan kriteria tentang penentuan ambang batas materialitas salah saji pengungkapan laporan keuangan; (3) melakukan sosialisasi, pendidikan dan pelatihan (diklat) teknis, ataupun instruksi dinas untuk menyamakan persepsi auditor BPK terkait pentingnya penilaian atas kecukupan pengungkapan sebagai salah satu kriteria wajib perumusan opini BPK; (4) meningkatkan kualitas kegiatan evaluasi audit dengan menyertakan prosedur evaluasi terhadap kertas kerja audit terkait pengujian atas pengungkapan LKPD dan hasil penilaian kecukupan pengungkapan dalam kaitannya dengan perumusan opini BPK; dan (5) mengusulkan perubahan UU No. 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan terkait tatacara pemilihan pimpinan BPK melalui parlemen (DPR). Rekomendasi ini dimaksudkan untuk

memperbaiki sistem pemilihan pimpinan BPK agar independensinya tidak terganggu.

Selain itu, peneliti juga merekomendasikan 4 hal bagi dunia akademis, yakni (1) menambahkan pertimbangan rasio relatif dalam penelitian yang mengukur tingkat pengungkapan wajib LKPD; (2) melakukan penelitian uji beda hasil pengukuran tingkat pengungkapan wajib LKPD yang memperoleh opini WTP dengan LKPD yang memperoleh opini selain WTP; (3) melakukan pengukuran tingkat pengungkapan wajib pada LKPP; dan (4) melakukan penelitian terkait penilaian pengungkapan dan perumusan opini audit BPK dengan memperkaya bukti-bukti penelitian dengan kertas kerja perumusan opini dan hasil wawancara dengan narasumber yang terlibat langsung perumusan opini tersebut.

Daftar Pustaka

- Anwar, A.B., 2010, Analisis pengaruh kinerja keuangan dan kualitas pengungkapan informasi terhadap return saham. Tesis tidak dipublikasikan. Universitas Indonesia.
- Arens, A.A., Elder, R.J., & Beasley, M.S., 2014, *Auditing and assurance services: an integrated approach. Edisi ke-15*. Pearson, Amerika Serikat.
- Arifin, J. (2014). Isomorphic pressures influencing the level of mandatory disclosure within financial statements of Indonesian local governments. Disertasi tidak dipublikasikan. Curtin University, School of Accounting.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2008, *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 Tahun 2008*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2011, *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 2 Tahun 2011*, Jakarta.

- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2012, *Buletin Teknis No. 01 tentang Pelaporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Pemerintah*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2013a, *Panduan Pemeriksaan laporan keuangan daerah*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2013b, *Petunjuk Teknis Penetapan Batas Materialitas*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2015, *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 Tahun 2015*, Jakarta.
- Bawono, I.R., & Singgih, E.M., 2010, 'Faktor-faktor dalam diri auditor dan kualitas audit: studi pada KAP 'big four' di Indonesia', *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia* 14(2).
- Bourn, S.J., 2007, *Public sector auditing: is it value for money?*, John Wiley & Sons Ltd, West Sussex.
- Boynton, W.C., & Johnson, R.N., 2006, *Modern auditing: assurance service and the integrity of financial reporting. Edisi ke-8*. John Wiley & Sons, Inc., Amerika Serikat.
- Creswell, J.W., 2014, *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches. Edisi ke-4*. Sage Publications.
- Evans, T.G., 2003, *Accounting theory: Contemporary accounting issues*. Thomson, South Western.
- Galani, D., Alexandridis, A., & Stavropoulos, A., 2011, 'The association between the firm characteristics and corporate mandatory disclosure, the case of Greece', *World Academy of Science, Engineering and Technology* 77, 101- 107.
- Gustavson, M., 2015, Does good auditing generate quality of government? The Quality of Government Institute, Department of Political Science, University of Gothenburg, Göteborg.
- Halim, A., 2014, *Manajemen keuangan sektor publik: problematika penerimaan dan pengeluaran pemerintah (Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Daerah)*, Salemba Empat, Jakarta.
- Halim, A., dan Abdullah, S., 2006, 'Hubungan dan masalah keagenan di pemerintah daerah: sebuah peluang penelitian anggaran dan akuntansi', *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* 2(1), 53-64.
- Hendriksen E.S., & Van Breda, M.F., 2002, *Accounting theory*, McGraw-Hill.
- Hennink, M., Hutter, I., & Bailey, A., 2011, *Qualitative research methods*, Sage Publications, London.
- Hilmi, A.Z., & Martani, D., 2012, Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah provinsi. *Jurnal ASPAK No. 17 Universitas Indonesia, Jakarta (SNA 15 Banjarmasin)*.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2010, *The international standards of supreme audit institutions (ISSAI)*, diakses pada 12 November 2015, dari www.issai.org
- Jensen, M.C., & Meckling, W.H., 1976, 'Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure', *Journal of Financial Economics* 3(4), 305-360.
- Khasanah, N.L. & Rahardjo, S.N., 2014, 'Pengaruh karakteristik, kompleksitas, dan temuan audit terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan pemerintah daerah', *Diponegoro Journal of Accounting* 3(3), 1-11.
- Lesmana, S.I., 2014, Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan wajib di Indonesia. Tesis tidak dipublikasikan. Program Studi

- Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret, Surakarta.
- Mahmudi, 2010, *Analisis laporan keuangan daerah: panduan bagi eksekutif, dprd, dan masyarakat dalam pengambilan keputusan ekonomi, sosial, dan politik*, UPP STIM YKPN, Yogyakarta.
- Martani, D. & Liestiani, A., 2012, 'Disclosure in local government financial statements: the case of Indonesia', *Global Review of Accounting and Finance* 3(1), 67-84.
- Moleong, L.J., 2011, 'Metodologi penelitian kualitatif. Edisi Revisi.', PT. Remaja Rosdakarya, Bandung.
- Republik Indonesia, 1945, *Undang-Undang Dasar Negara Kesatuan Republik Indonesia*, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2003, *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2004, *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2004, *Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah*, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2006, *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan*, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2007, *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*, Jakarta.
- Republik Indonesia, 2010, *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*, Jakarta.
- Ritonga, I.T., & Suhartono, E., 2012, *Akuntansi keuangan daerah*, LKMPD
- Robbins, W.A., & Austin, K.R., 1986, 'Disclosure quality in governmental financial reports: An assessment of the appropriateness of a compound measure', *Journal of Accounting Research* 24(2), 412-421.
- Ryan, C., Stanley, T., & Nelson, M., 2002, 'Accountability disclosures by Queensland local government councils: 1997-1999', *Financial Accountability & Management* 18(3), 261-289.
- Samelson, D., Lowensohn, S., & Johnson, L.E., 2006, 'The determinants of perceived audit quality and auditee satisfaction in local government', *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 18 (2), 139-166.
- Setyaningrum, D. & Syafitri, F., 2012, 'Analisis pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap tingkat pengungkapan laporan keuangan', *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* 9(2), 154-170.
- Sugiyono, 2012, *Metode penelitian pendidikan: pendekatan kuantitatif, kualitatif, dan R&D*, Alfabeta, Bandung.
- Suhardjanto, D., & Yulianingtyas, R.R., 2011, 'Pengaruh karakteristik pemerintah daerah terhadap kepatuhan pengungkapan wajib dalam laporan keuangan pemerintah daerah (Studi empiris pada kabupaten/kota di Indonesia)', *Jurnal Akuntansi dan Auditing* 8(1), 30-42.
- Suwardjono, 2014, *Teori akuntansi: perencanaan pelaporan keuangan. Edisi ketiga*, BPFE, Yogyakarta.
- Trochim, W.M. (1989). Outcome pattern matching and program theory. Evaluation and program planning. 12 (4), pp. 355-366.
- Wahyuni, S., 2012, *Qualitative research methods: theory and practice*, Salemba Empat, Jakarta.
- Yin, R.K., 2014, *Case study research: design and methods*, Sage Publications.