**ANALISIS PENINGKATAN KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PENDEKATAN META ANALISIS**

**N**

**NURDIONO**

* 1. **Latar Belakang**

 Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas, dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Laporan keuangan pemerintah daerah dalam rangka pertanggungjawaban pelaksanaan APBD merupakan hasil akhir dari proses akuntansi di pemerintah daerah. Laporan keuangan disusun untuk menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan keuangan pemerintah daerah terutama digunakan untuk membandingkan realisasi pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan dengan anggaran yang telah ditetapkan, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektifitas dan efisiensi suatu entitas pelaporan, dan membantu menentukan ketaatannya terhadap peraturan perundang-undangan. Laporan keuangan tersebut untuk mendukung pembuatan keputusan ekonomi, sosial, dan politik tersebut meliputi informasi yang digunakan untuk; membandingkan kinerja keuangan aktual dengan yang dianggarkan, menilai kondisi keuangan dan hasil-hasil operasi, membantu menentukan tingkat kepatuhan terhadap peraturan perundangan yang terkait dengan masalah keuangan negara dan ketentuan lainnya, serta membantu dalam mengevaluasi tingkat efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan pemerintah.

* 1. **Perumusan Masalah**

Setiap tahun Laporan Keuangan Pemerintah baik pusat maupun daerah diaudit oleh BPK yang kemudian juga diterbitkan opini audit atas LPK tersebut. Undang-undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara menjelaskan bahwa opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan, sehingga permasalahan yang akan diangkat dalam penelitian ini adalah bagaimana pemetaan laporan keuangan yang ada di Provinsi Lampung jika dilihat perkasus laporan keuangan pada tahun 2013.

**BAB 2. TINJAUAN PUSTAKA**

 Tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan :

1. Menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah;
2. Menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas dana pemerintah;
3. Menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi;
4. Menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya;
5. Menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya;
6. Menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan;
7. Menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya (PSAP 01 -5)

Agar laporan keuangan pemerintah daerah dapat mencapai tujuan-tujuan di atas, maka laporan keuangan harus memenuhi karakteristik kualitatif laporan keangan, yaitu relevan, handal, dan dapat dipahami. Untuk dapat memenuhi hal tersebut, maka sangat penting bagi eksekutif menyiapkan laporan pertanggungjawaban keuangan daerah yang sesuai dengan ketentuan perundang-undangan serta mampu memberikan informasi yang dapat diandalkan bagi pihak eksternal maupun internal untuk pengambilan keputusan.

Tujuan umum penyusunan laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, arus kas dan kinerja keuangan suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Pemenuhan tujuan tersebut dilakukan dengan penyajian laporan keuangan yang memenuhi syarat kualitatif. Untuk memenuhi syarat kualitatif tersebut, Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan menetapkan syarat normatif karakteristik kualitatif laporan keuangan yaitu ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuan. Keempat karakteristik berikut ini merupakan prasyarat normatif yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki:

1. Relevan

Laporan keuangan bisa dikatakan relevan apabila informasi yang termuat di dalamnya dapat mempengaruhi keputusan pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu atau masa kini, dan memprediksi masa depan, serta menegaskan atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu. Dengan demikian informasi laporan keuangan yang relevan dapat dihubungkan dengan maksud penggunannya. Informasi yang relevan :

* 1. Memiliki manfaat umpan balik (*feedback value*) informasi memungkinkan pengguna untuk menegaskan atau mengoreksi ekspektasi mereka di masa lalu.
	2. Memiliki manfaat prediksi (*predictive value*) Informasi dapat membantu pengguna untuk memprediksi masa yang akan datang berdasarkan hasil masa lalu dan kejadian masa kini.
	3. Tepat waktu, informasi disajikan tepat waktu sehingga dapat berpengaruh dan berguna dalam pengambilan keputusan.
	4. Lengkap, informasi akuntansi keuangan pemerintah disajikan selengkap mungkin, yaitu mencakup semua informasi akuntansi yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan. Informasi yang melatarbelakangi setiap butir informasi utama yang termuat dalam laporan keuangan diungkapkan dengan jelas agar kekeliruan dalam penggunaan informasi tersebut dapat dicegah.
1. Andal

Informasi dalam laporan keuangan bebas dari pengertian yang menyesatkan dan kesalahan material, menyajikan setiap fakta secara jujur, serta dapat diverikasi. Informasi mungkin relevan, tetapi jika hakikat atau penyajiannya tidak dapat diandalkan maka penggunaan informasi tersebut secara potensial dapat menyesatkan. Informasi yang andal memenuhi karakteristik :

* 1. Penyajia jujur, infprmasi manggambarkan dengan jujur transaksi serta peristiwa lainnya yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar dapat diharapkan untuk disajikan.
	2. Dapat diverifikasi (veriability), informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat diuji, dan apabila pengujian dilakukan lebih dari sekali oleh pihak yang berbeda, hasilnya tetap menunjukkan simpulan yang tidak berbeda jauh.
	3. Netralitas, informasi diarahkan pada kebutuhan umum dan tidak berpihak pada kebutuhan pihak tertentu.
1. dapat dibandingkan

Informasi yang termuat dalam laporan keuangan akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan laporan keuangan periode sebelumnya atau laopran keuangan entitas pelaporan lain pada umumnya. Perbandingan dapat dilakukan secara internal dan eksternal. Perbandingan secara eksternal dapat dilakukan bila entitas yang diperbandingkan menerapkan kebijakan akuntansi yang lebih baik daripada kebijakan akuntansi yang sekarang diterapkan, perubahan tersebut diungkapkan pada periode terjadinya perubahan.

1. dapat dipahami

Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipahami oleh pengguna dan dinyatakan dalam bentuk serta istilah yang disesuaikan dengan batas pemahaman para pengguna. Untuk itu, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai atas kegiatan dan lingkungan operasi entitas pelaporan, serta adanya kemauan pengguna untuk mempelajari informasi yang dimaksud.

Selanjutnya Pasal 31 Ayat (2) Undang-undang Nomor 17 tahun 2003 menetapkan komponen laporan keuangan pokok yang harus disajikan oleh setiap entitas pelaporan. Komponen laporan keuangan pokok adalah unsur atau isi yang terstruktur sedemikian rupa yang membentuk laporan keuangan pokok, yang setidak-tidaknya terdiri dari Laporan Realisasi APBD (LRA), Neraca, Laporan Arus Kas (LAK) dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK), serta dilampiri laporan keuangan perusahaan daerah. Selain komponen laporan keuangan pokok tersebut, entitas pelaporan diperkenankan menyajikan Laporan Kinerja Keuangan (LKK) berbasis akrual dan Laporan Perubahan Ekuitas. Paragraf 15 PSAP Nomor 01 menyatakan bahwa laporan keuangan pokok disajikan oleh setiap entitas pelaporan kecuali LAK yang hanya disajikan oleh unit yang mempunyai fungsi perbendaharaan. Penempatan unsur dan struktur laporan keuangan pokok pemerintah didasarkan pada paragraf 57 sampai dengan paragraf 77 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan sedangkan implementasinya diuraikan pada paragraf 32 sampai dengan paragraf 106 PSAP Nomor 01, yang secara ringkas disajikan sebagai berikut;

1. Laporan Realisasi Anggaran

Laporan Realisasi Anggaran menyajikan ikhtisar sumber, alokasi, dan pemakaian sumber daya ekonomi yang dikelola oleh pemerintahpusat/daerah, yang menggambarkan perbandingan antara anggaran dan realisasinyadalam satu periode pelaporan. Unsur yang dicakup secara langsung oleh Laporan Realisasi Anggaran terdiri dari pendapatan, belanja, transfer, dan pembiayaan. Masing-masing unsur didefinisikan sebagai berikut:

* 1. Pendapatan (basis kas) adalah penerimaan oleh Bendahara Umum Negara/ Bendahara Umum Daerah atau oleh entitas pemerintah lainnya yang menambah ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran yang bersangkutan yang menjadi hak pemerintah, dan tidak perlu dibayar kembali oleh pemerintah.
	2. Pendapatan (basis akrual) adalah hak pemerintah yang diakui sebagai penambah nilai kekayaan bersih.
	3. Belanja (basis kas) adalah semua pengeluaran oleh Bendahara Umum Negara/Bendahara Umum Daerah yang mengurangu ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah.
	4. Belanja (basis akrual) adalah kewajiban pemerintah yang diakui sebagai pengurang nilai kekayaan bersih.
	5. Transfer adalah penerimaan/pengeluaran uang dari suatu entitas pelaporan dari/kepada entitas pelaporan lain, termasuk dana perimbangan dan dana bagi hasil.
	6. Pembiayaan (*financing*) adalah setiap penerimaan yang perlu dibayar kembali dan/atau pengeluaran yang akan diterima kembali, baik pada tahun anggaran bersangkutan maupun tahun-tahun angaran berikutnya, yang dalam penganggaran pemerintah terutama dimaksudkan untuk menutup defisit atau memanfaatkan surplus anggaran.
	7. Penerimaan pembiayaan antara lain dapat berasal dari pinjaman dan hasil investasi. Pengeluaran pembiayaan antara lain digunakan untuk pembayaran kembali pokok pinjaman, pemberian pinjaman kepada entitas lain, dan penyertaan modal oleh pemerintah.
1. Neraca

Neraca menggambarkan posisi keuangan suatu entitas pelaporan mengenai aset, kewajiban, dan ekuitas dana pada tanggal tertentu. Unsur yang dicakup oleh nerana terdiri dari aset, kewajiban, dan ekuitas dana. Masing-masing unsur didefinisikan sebagai berikut :

* 1. Aset adalah sumber daya ekonomi yang dikuasai dan/atau dimiliki oleh pemerintah sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dan/atau sosial di masa depan diharapkan dapat diperoleh, baik oleh pemerintah maupun masyarakat, serta dapat diukur dalam satuan uang, termasuk sumber daya non keuangan yang diperlukan untuk penyediaan jasa bagi masyarakat umum dan sumber-sumber daya yang dipelihara karena alasan sejarah dan budaya.
	2. Kewajiban adalah utang yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelasaiannya mengakibatkan aliran keluar sumber daya ekonomi pemerintah.
	3. Ekuitas dana adalah kekayaan bersih pemerintah yang merupakan selisih antara aset dan kewajiban pemerintah.
1. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas menyajikan informasi kas sehubungan dengan aktivitas operasional, investasi aset non keuangan, pembiayaan, dan transaksi non anggaran yang menggambarkan saldo awal, penerimaan, pegeluaran, dan saldo akhir kas pemerintah pusat/daerah selama peride tertentu. Unsur yang dicakup dalam Laporan Arus Kas terdiri dari penerimaan dan pengeluaran kas, yang masing-masing didefinisikan sebagai berikut:

* 1. Penerimaan kas adalah semua aliran kas yang masuk ke Bendahara Umum Negara/Daerah
	2. Pengeluaran Kas adalah semua aliran kas yang keluar dari Bendara Umum Negara/Daerah.
1. Laporan Kinerja Keuangan dan Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Kinerja Keuangan adalah laporan realisasi pendapatan dan belanja yang disusun berdasarkan basis akrual. Dalam laporan dimaksud, perlu disajikan informasi mengenai pendapatan operasional, belanja berdasarkan klasifikasi fungsional dan ekonomi, dan surplus atau defisit. Laporan lainnya yang diperkenankan adalah Laporan Perubahan Ekuitas, yakni laporan yang menunjukkan kenaikan atau penurunan ekuitas tahun pelaporan dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

**e. Standar Akuntansi Pemerintah**

Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) di Indonesia telah ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tanggal 13 Juni 2005. Standar Akuntansi adalah acuan dalam penyajian laporan keuangan yang ditujukan kepada pihak-pihak di luar organisasi yang mempunyai otoritas tertinggi dalam kerangka akuntansi berterima umum.

 SAP merupakan acuan wajib dalam penyajian laporan keuangan entitas pemerintah. Pemerintah pusat dan juga pemerintah daerah wajib menyajikan laporan keuangan sesuai dengan SAP. Pengguna laporan keuangan termasuk legislatif akan menggunakan SAP untuk memahami informasi yang disajikan dalam laporan keuangan dan eksternal auditor (BPK) akan menggunakannya sebagai kriteria dalam pelaksanaan audit. Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) yang ditetapkan dengan PP Nomor 24 Tahun 2005 terdiri dari Kerangka Konseptual (KK) dan Pernyataan Standar Akuntansi (PSAP).

**Audit atas laporan Keuangan Pemerintah daerah**

Pemeriksaan atau auditing merupakan suatu investigasi independen terhadap beberapa aktivitas khusus. Mekanisme pemeriksaan/audit merupakan sebuah mekanisme yang dapat menggerakkan makna akuntabilitas di dalam pengelolaan sektor publik. Pengujian atas laporan keuangan oleh auditor independen ini, bertujuan mengekspresikan suatu opini secara jujur tentang posisi keuangan, hasil operasi dan aliran kas yang disesuaikan dengan prinsip akuntansi berterima umum. Laporan auditor merupakan media yang mengekspresikan opini auditor atau dalam kondisi tertentu, menyangkal suatu opini.

Sebagai suatu proses, audit berhubungan dengan prinsip dan prosedur akuntansi yang digunakan oleh organisasi. Bagi auditor dan pengawas, pemahaman terlebih dahulu sistem akuntansi yang dipakai oleh Pemda merupakan hal yang penting. Agar pemeriksaan lebihefisien, efektif, dan ekonomis, pemerintah daerah juga harus memahami bagaimana mempersiapkan segala sesuatu terkait audit yang akan dilakukan oleh auditor.

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 (UU 15/2004 tentang PPTJKN dan UU 15/2006 tentang BPK). Meski pengertian pemeriksaan tersebut diatas sedikit banyak mengandung perbedaan dengan pengertian audit secara konseptual, namun untuk mempermudah pembahasan istilah pemeriksaan disetarakan dengan istilah audit.

 Laporan keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban Pemerintah Daerah/Kepala Daerah terhadap rakyat, DPRD dan pihak-pihak lain memiliki kepentingan terhadap pemerintah. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan akan dipergunakan sebagai dasar pembuatan keputusan. Agar laporan keuangan dapat menjadi alat yang handal dan relevan dalam pembuatan keputusan maka laporan keuangan perlu diaudit oleh pihak ketiga yang independen, dalam hal ini auditor eksternal. Tujuan utama audit atas laporan keuangan adalah untuk mengidentifikasi kesalahan dan penyimpangan, yang jika tidak terdeteksi akan memberikan dampak yang meterial pada kewajaran penyajian dan kesesuaian dengan prinsip akuntansi berterima umum. Laporan keuangan yang sudah diaudit dan mendapat opini *unqualified,* diharapkan dapat memberikan jaminan bahwa laporan keuangan tersebut bebas salah saji yang material dan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.

 Salah saji material yang dimaksud dalam hal ini adalah seberapa besar salah saji yang terdapat dalam asersi dapat diterima oleh auditor agar pemakai laporan keuangan tidak terpengaruh oleh auditor agar pemakai laporan keuangan tidak terpengaruh oleh besarnya salah saji tersebut. Dalam melakukan pekerjaan audit, auditor diharuskan untuk melakukan pertimbangan tingkat materialitas dalam perencanaan dan perancangan prosedur audit, serta pada saat mengevaluasi kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pertimbangan materialitas merupakan pertimbangan profesional yang dipengaruhi oleh persepsi auditor atas kebutuhan orang yang memiliki pengetahuan memadai dan yang meletakkan kepercayaan pada laporan keuangan. Konsep materialitas ini tidak boleh dicampur adukkan dengan istilah “ saldo akun material” yang merujuk pada “ukuran dari saldo akun yang tercatat”. Pada intinya “materialitas” bermakna dengan demikian sederhana, *if it doesn’t really matter, dont bother with it.* Preposisi pertama didasarkan asumsi bahwa; jika laporan keuangan memang dipersiapkan dan akan diuji dengan berbagai pendekatan ekonomi, jika laporan keuangan memang dipersiapkan untuk bernmakna dan berguna, berbagai macam doktrin tidak akan diperlukan. Namun demikian terdapat sisi lain dari mata uang, keputusan untuk ‘*don’t bother with it’* dapat saja memiliki konsekuensi yang teramat serius. Keputusan semacam itu dapat merubah jumlah laba bersih atau pendapatan bersih suatu perusahaan dalam laporan keuangan, atau dapat pula menyebabkan tidak terungkapnya hutang perusahaan (Hick, 1964).

 “Kami melaksanakan audit berdasarkan standar profesional auditor. Standar tersebut mengharuskan kami merencanakan dan melaksanakan audit agar kami memperoleh keyakinan yang memedap bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material”.Demikian paragraf yang awal dalam setiap laporan hasil audit atas laporan keuangan. Di dalam paragraf tersebut terdapat 2 (dua) hal yang mesti selalu diingat oleh pengguna laporan, yang terkandung dalam dua kalimat yaitu;

* Memperoleh keyakinan yang memadai, yang memberikan informasi kepada para pengguna laporan bahwa auditor tidak dapat memberikan garansi atau memastikan kewajaran dari openyajian laporan keuangan dan adanya sejumlah resiko bahwa laporan keuangan tidak disajikan dengan wajar bahwa sekalipun jika pendapat auditor yang diterbitkan adalah *unqualified.*
* Bebas dari salah saji material, memberikan informasi kepada para pengguna laporan bahwa tanjung jawab auditor terbatas pada informasi keuangan yang material.

Meskipun laporan keuangan yang telah diaudit memberikan kekayaan mengenai hasil audit, harus diingat bahwa terdapat beberapa resiko jika kita bersandar sepenuhnya terhadap hasil audit. Resiko ini berkaitan dengan beberapa faktor : a) ketidakmampuan dan atau keengganan auditor untuk mendeteksi kecurangan pada tingkat timggi dan untuk melakukan uji audit yang diperlukan untuk menangkap kecurangan, b) ketidakmampuan auditor untuk menilai tingkat buruknya situasi, c) gambaran auditor mengenai sejauh mana tanggung jawab untuk mencari dan mengungkapkan, serta d) kualitas audit secara keseluruhan (Wild et. al, 2005). Harus disadari bahwa keseluruhan proses audit merupakan kemungkinan resiko yang harus dihadapi. Aplikasi audit tanpa cacat tidak selalu menghasilkan tingkat kepastian yang lengkap dan tidak dapat memastikan bahwa auditor telah mengungkap semua fakta. Apalagi proses dalam auditing sebagian besar bersandar pada pendekatan penarikan sampel (*sampling)* atas data dan informasi yang diaudit. Sehingga pengguna laporan harus mengakui bahwa auditor tidak bertujuan atau dapat mencapai kepastian yang lengkap.

Dalam sektor privat tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum (*Generally Accepted Accounting Principle/GAAP).* Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan untuk menyatakan tidak memberikan pendapat. Baik dalam hal auditor menyatakan pendapat maupun menyatakan tidak memberikan pendapat, ia harus menyatakan apakah auditnya telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan.

Seiring dengan perkembangan teori audit atau pemeriksaan, dinamika masyarakat yang menuntut adanya transparansi dan akuntabilitas, serta kebutuhan akan hasil pemeriksaan yang bernilai tambah maka BPK menyempurnakan standar audit pemeriksaan (SAP) 1995 dengan menetapkan peraturan BPK Nomor 1 tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). SPKN memuat persyaratan profesional pemeriksa, mutu pelaksanaan pemeriksaan dan persyaratan laporan pemeriksaan yang profesional bagi para Pemeriksa dan organisasi Pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara.

**Opini Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah**

Setiap tahun Laporan Keuangan Pemerintah baik pusat maupun daerah diaudit oleh BPK yang kemudian juga diterbitkan opini audit atas LPK tersebut. Undang-undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara menjelaskan bahwa opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporanm keuangan. Lebih lanjut Undang-undang tersebut menyebutkan 4 (empat) jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa. Masing-masing opini memiliki arti dan indikator yang berbeda.

Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion)*, adalah opini audit yang akan diterbitkan jika laporan keuangan dianggap memberikan informasi yang bebas dari salah saji material. Jika laporan keuangan diberikan opini jenis ini, artinya auditor meyakini berdasarkan bukti-bukti audit yang dikumpulkan, perusahaan/pemerintah dianggap telah menyelenggarakan prinsip akuntansi yang berlaku umum dengan baik, dan kalaupun ada kesalahan, kesalahannya dianggap tidak material dan tidak berpengaruh signifikan terhadap pengambilan keputusan. Auditor akan memberikan opini WTP ini jika dalam pelaksanaan pemeriksaan dapat memenuhi syarat-syarat sebagai berikut :

1. Bukti audit yang dibutuhkan telah terkumpul secara mencukupi dan auditor telah menjalankan tugasnya sedemikian rupa, sehingga ia dapat memastikan bahwa standar pelaksanaan kerja lapangan telah ditaati;
2. Standar umum telah diikuti sepenuhnya dalam perikatan kerja;
3. Laporan keuangan yang diaudit disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang lazim yang berlaku di Indonesia yang diterapkan pula secara konsisten pada laporan-laporan sebelumnya. Demikian pula penjelasan yang mencukupi telah disertakan pada catatan kaki dan bagian-bagian lain dari laporan keuangan.

Ada beberapa perbedaan signifikan antara auditor sektor swasta dan publik yang memiliki potensi untuk mempengaruhi proses audit, termasuk proses pengulasan. Oleh karena itu, penelitian diperlukan dalam serangkaian proses audit dan mekanisme pengendalian kualitas dalam sektor publik, termasuk proses pengulasa. Lingkungan sektor publik menyediakan kesempatan untuk lebih jauh menguji model Gibbins dan Trotman (2002). Penelitian sebelumnya telah menyarankan perlunya teori yang harus diuji melalui replikasi penemuan tersebut dalam pengaturan yang berbeda di mana teori tersebut diharapkan untuk diterapkan (Yin 1984; Spicer 1992). Mereka menyatakan bahwa replikasi penting apabila penelitian menggunakan metodologi studi lapangan dan setiap studi menyelidiki sampel yang relatif kecil sehubungan dengan keseluruhan populasi.

Kedua, sementara model Gibbins dan Trotman mengenai pengulasan arsip audit dipusatkan pada manajer audit, peneliti menyelidiki proses pengulasan baik untuk senior maupun manajer. Penelitian sebelumnya telah menyelidiki pengalaman sebagai faktor untuk menjelaskan varians antar pengulas. Penelitian telah menemukan perbedaan dalam waktu untuk menyelesaikan tugas tersebut (Ismail dan Trotman 1995) dan perbedaan dalam jenis kesalahan yang dideteksi (Ramsay 1994; Bamber dan Ramsay 1997, Harding dan Trotman 1999; Tan dan Trotman 2003). Peneliti memperluas Gibbins dan Trotman (2002) dengan mempertimbangkan baik ulasan manajer dan senior dan pengaruhnya terhadap luas pengulasan (jam pengulasan) beserta fokus pengulasannya (dokumentasi versus pembentukan opini). Memahami perbedaan ini dalam pengulasan antara manajer dan senior adalah penting untuk mengembangkan pelatihan yang sesuai dan bantuan keputusan untuk tingkat yang berbeda dalam perusahaan.

Ketiga, Tan dan Trotman (2003) menekankan dua syarat yang perlu dipenuhi sebelum para pengulas dapat menyediakan respon adaptif terhadap upaya *stylization* pemersiap. Satu dari syarat ini melibatkan pengulas yang sensitif terhadap upaya demikian dan mengalokasikan perhatian yang sesuai pada deteksi dan koreksi upaya *stylization* seperti itu. Dalam penelitian ini, peneliti menyelidiki seberapa sensitive para pengulas, dari tingkat yang berbeda, terhadap upaya *stylization* dan memperluas Gibbins dan Trotman (2002) dengan menganalisis secara lebih rinci bagaimana baik pemersiap maupun pengulas belajar mengenai *stylization*. Rich et al. (1997a) menyatakan bahwa pemahaman aspek-aspek perilaku pemersiap dan pengulas adalah hal sebelum membuat penilaian efektivitas proses pengulasan.

Keempat, sementara Gibbins dan Trotman (2002) mempertimbangkan gaya pengulasan, peneliti memperluas konsep ini dengan menyelidiki faktor-faktor yang mempengaruhi gaya ini. Peneliti menyediakan bukti atas faktor yang mempengaruhi gaya pengulas termasuk pilihan pengulasan tatap wajah atau pengulasan tertulis dan penekanan atas dokumentasi, pembentukan opini, dan pelatihan. Sebagai tambahan, peneliti menambahkan studi eksperimen mengenai jenis kesalahan yang difokuskan para pengulas (misalnya, Ramsay 1994; Harding dan Trotman 1999) dan bagaimana fokusnya berbeda menurut ranking (manajer versus senior).

Kontribusi ini menggunakan kuisioner yang menarik kenyataan laporan masa lampau atas pengulasan kertas kerja auditor sektor publik dua klien. Laporan masa lampau sebelumnya telah digunakan untuk menyelidiki serangkaian bahasan mengenai pengungkapan, negosiasi, dan proses pengulasan (Gibbins dan Newton 1994; Gibbins et al., 2001; Gibbins dan Trotman, 2002). Potensi bias dengan metode ini adalah manajer mungkin menggambarkan bagaimana mereka mempercayai ulasan yang seharusnya terjadi sebagai ganti bagaimana yang sebenarnya terjadi. Mengikuti panduan Gibbins dan rekan kerjanya, rancangan peneliti meniru ini dengan menanyakan serangkaian faktor yang dapat mempengaruhi item-item ini. Hasil kami, yang menggunakan auditor sektor publik, mendukung semua hipotesis Gibbins dan Trotman (2002) yang berhubungan dengan luas pengulasan. Hasil peneliti mencakup penemuan bahwa para pengulas mengantisipasi *stylization* oleh pemersiap; *stylization* ini berhubungan baik dengan presentasi dan kerja yang dilakukan; pemersiap arsip belajar mengenai gaya pengulas dalam berbagai metode dan pilihan metode yang dipengaruhi oleh familiaritas; para pengulas percaya bahwa ada perbedaan yang substansial dalam gaya pengulasan; dan para pengulas mengantisipasi gaya pengulasan yang berbeda, yang mempengaruhi isi dan presentasi kertas kerja. Sebagai tambahan, peneliti menemukan beberapa perbedaan antara ulasan tingkat manajer dan senior. Akhirnya peneliti mendapatkan bahwa gaya pengulas dan faktor-faktor tersebut yang memepngaruhinya.

Berdasarkan Gibbins dan Trotman (2002), yang memasukkan dua properti fundamental dari ulasan arsip audit. Pertama, kerangka kerja interpersonal Gibbins dan Trotman (2002) memasukkan pemersiap arsip, manajer audit, dan partner audit yang melibatkan interaksi terus-menerus antara pihak yang memungkinkan pembentukan keyakinan dan ekspektasi interpersonal antara tiga pihak tersebut; nasehat/arahan pada pemersiap oleh manajer dan partner selama audit; ulasan file manajer atas pekerjaan pemersiap; dan ulasan arsip partner yang mencakup interaksi antara partner dan manajer. Kedua, kerangka kerja interpersonal memasukkan ekspektasi yang memainkan peranan penting di atas dan bawah hierarki dengan kunci ekspektasi yang mencakup ekspektasi pemersiap terhadap ulasan manajer, ekspektasi manajer terhadap pemersiap yang mungkin mempengaruhi ulasan mereka, dan ekpektasi manajer terhadap kepedulian parner yang mungkin mempengaruhi ulasan mereka.

Gibbins dan Trotman (2002) memperlakukan manajer sebagai pusat proses pengulasan dan menyatakan lima komponen model mereka yang terpusat pada manajer: (1) ekspektasi manajer mengenai klien (misalnya,pengetahuan mengenai resiko, wilayah masalah); (2) ekspektasi manajer mengenai pemersiap (misalnya, kualitas kerja, *stylization* arsip); (3) ekspektasi manajer mengenai partner (misalnya, fokus dan pendekatan ulasan partner); (4) pendekatan manajer sendiri terhadap ulasan (gaya manajer) dan keadaan (misalnya, tekanan waktu); dan (5) perilaku manajer terhadap ulasan arsip (misalnya, kualitas catatan ulasan, waktu yang digunakan). Model mereka menyatakan bahwa empat komponen yang pertama mempengaruhi komponen yang ke lima. Peneliti mengadopsi kerangka kerja yang sama tapi memperluasnya dengan memusatkan pada dua pihak, manajer dan senior. Peneliti menyelidiki ekspektasi mereka terhadap yang di atas dan di bawah mereka dalam proses hierarkis.

Mengetahui bahwa kertas kerja audit adalah alat yang penting dengan mana pemersiap menunjukkan kualitas kerja mereka, Rich et al. (1997a) menggambarkan proses ulasan dari perspektif persuasi melalui isi dan format kertas kerja. Mengikuti Rich et al. (1997a) peneliti mengajukan bahwa akan ada *stylization* kertas kerja oleh pemersiap (isi dan/atau format) untuk mempengaruhi manajer atas kualitas kerja pemersiap. Sebagai tambahan, berdasarkan pengalaman sebelumnya dengan pemersiap (atau diskusi dengan manajer yang lain), manajer mungkin mengharapkan *stylization* oleh pemersiap dan mungkin memiliki keterampilan yang berbeda dalam mengatasi *stylization*nya. Akhirnya, manajer menjadi co-komposer arsip yang dikirim pada partner dan, berdasarkan pengetahuan preferensi partner, mungkin memperlakukan arsip untuk mempengaruhi partner dan meningkatkan reputasi manajer (Rich et al. 1997a). Dalam studi sekarang, tingkat *stylization* dan faktor-faktor yang mempengaruhinya, diselidiki dalam lingkungan di mana sering ada asosiasi yang lama antara pengulas dan yang diulas.

Perilaku audit laporan keuangan dalam organisasi sektor publik yang peneliti selidiki memiliki banyak kesamaan dengan sektor swasta. Sama denga sektor swasta, tugas-tugas audit dilaksanakan dalam tim yang terstruktur secara hierarkis dan lingkungan pembuatan keputusan audit dikarakteristikkan oleh proses ulasan. Tim audit terdiri dari pengendali, manajer, dan senior dan staf auditor. Pembahasan dengan staf senior mendukung pentingnya proses ulasan sebagai mekanisme pengendalian kualitas.

Sebaliknya, ada sejumlah perbedaan yang signifikan antara sektor pubik dan swasta. Pertama, ada perbedaan dalam akuntabilitas yang menurut kearns (1994) adalah inti perbedaan antara auditor sektor publik dan swasta. Kantor audit sektor publik berbeda dengan sektor swasta karena mereka kurang berorientasi laba. Fokus mereka adalah menyediakan jasa pada parlemen dan komunitas. Ini mungkin mempengaruhi persepsi staf audit mengenai peran dan tugas mereka dalam tim audit berikut persepsi mereka mengenai reputasi profesional mereka dan kriteria promosi. Kedua, permintaan akuntabilitas dalam audit sektor publik lebih ditekankan oleh media dan kelompok khusus. Beberapa audit cukup sensitif secara politik dan oleh karena itu menarik media dan cakupan kelompok khusus Sinason 2000). Pengungkapan publik tambahan ini dapat mempengaruhi resiko auditor dan oleh karena itu mempengaruhi luasnya pengujian dan dokumentasi audit yang dimasukkan dalam kertas kerja audit. Ketiga, kantor audit sektor publik memiliki tradisi menjaga kelangsungan tim audit untuk periode yang lama. Yaitu, ada kecenderungan untuk menugaskan individu selama sejumlah tahun untuk audit yang sama dan manajer atau pengendali yang sama. Dalam sektor swasta, staf biasanya bekerja untuk sejumlah atasan. Akibatnya dengan memasukkan familiaritas tugas sebagai variabel peneliti memperluas model Gibbins dan Trotman.

**BAB 3. METODA PENELITIAN**

1. **Desain Penelitian**

Dalam melaksanakan penelitian ini digunakan penelitian kualitatif, yang menurut Strauss dan Corbin (2003) penelitian kualitatif dimaksud sebagai jenis penelitian yang temuan-temuannya tidak diperoleh prosedur statistik atau bentuk hitungan lainnya. Selanjutnya, dipilihnya penelitian kualitatif karena kemantepan peneliti berdasarkan pengalaman penelitaiannya dan penelitian kualitatif dapat memberikan rincian yang lebih kompleks tentang fenomena yang sulit diungkapkan oleh penelitian kuantitatif.

Peneliti kualitatif menginterprestasikan data dengan memberikan makna, menterjemahkan, atau membuatnya lebih mudah di pahami dari sudut pandang dari orang-orang yang sedang mempelajari. Langkah pertama dalam interprestasi kualitatif, adalah memeriksa dokumen historis, atau catatan kata-kata, atau perilaku manusia, untuk mempelajari mengenai maksudnya untuk orang-orang yang sedang dipelajari. Interpretasi urutan kedua adalah penemuan dan rekonstruksi penelitian mengenai interpretasi pertama. Tingkatan interpretasi urutan ketiga yang lebih luas untuk menggeneralisasi atau menghubungkan interpretasi urutan kedua pada signifikansi teori umum. Berbeda dengan penelitian konvensional yang bersifat kuantitatif, dalam penelitian kualitatif, desain penelitian tidak ditentukan sebelumnya. Meskipun begitu, desain tetap sama yaitu digunakan dalam penelitian untuk menunjukkan rencana penelitian tentang bagaimana melangkah maju.

Operasionl dalam penelitian kuantitatif adalah sebuah deskripsi terinci tentang bagaimana seorang peneliti mengumpulkan dan mempelajari data-data khusus yang akan menjadi dasar dari konsep-konsep. Proses ini lebih merupakan deskripsi pasca-fakta daripada sebuah teknik persiapan prafakta. Di sini pengumpulan data dilakukan bersama atau sebelum operasionalisasi penuh, hampir berlawanan arah prosesnya dibanding pada penelitian kuantitatif. Langkah operasionalisasi analisis data dapat dijelaskan sebagai berikut;

1. Analisis proses pemeriksaan dengan membandingkan dengan butir-butir pernyataan standar pada SPKN dan Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan,
2. Analisis Atributif untuk menilai kelengkapan dan penyajian LKPD sesuai dengan butir-butir pernyataan standar pada SAP, dan
3. Analisis substantif penyajian LKPD dilakukan dengan pendekatan *self balancing gruop of accounts* dalam komponen-komponen LKPD maupun antar komponen LKPD.
4. **Unit Analisis, Populasi dan Sampel**

Unit analisis adalah satuan tertentu yang diperhitungkan sebagai subyek penelitian (Arikunto, 1993), dan merujuk pada kategorisasi yang di tetapkan BPK dimana pemeriksaan BPK dilakukan atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat, dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Provinsi, Kabupaten, dan Kota), maka unit analisis dalam hal ini adalah pada level Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Penarikan sampel dalam penelitian ini mempergunakan teknik *purposive sampling* atau sampel bertujuan, yaitu mendapatkan semua kasus yang mungkin sesuai dengan kriteria tertentu, dengan menggunakan berbagai cara. Kasus dalam hal ini adalah laporan keuangan Pemerintah Daerah dan kriterianya adalah yang mendapat opini Wajar Tanpa Pengecualian dari BPK. Pemilihan *purposive sampling*

Didasarkan pada pendapat Neuman 1997 dengan *purposive sampling,*  penelitian tidak berupaya mencari tahu apakah kasus yang dipilih akan mewakili populasi. Ini dipergunakan di dalam penelitian eksplorasi/penyelidikan atau dalam bidang riset, dan teknik tersebut paling tepat digunakan pada tiga situasi. Pertamapenelitian menggunakan untuk memilih kasus unik yang terutama adalah penggalian informasi. Kedua*,* seorang peneliti mungkin menggunakan purposive sampling untuk memilih anggota dari suatu populasi tertentu yang sulit untuk dijangkau. Ketiga*,* untuk *porposive sampling* terjadi ketika para penelitian ingin mengindentifikasikan jenis tertentu dari suatu kasus untuk investigasi yang lebih mendalam.

1. **Tekhnik Pengumpulan dan Analisis Data**

Data penelitian yang dikumpulkan pada saat penelitian adalah data-data mengenai Laporan Keuangan Daerah yang di dapatkan dengan teknik Literatur dan Kajian Dokumen. Penelitian adalah kegiatan ilmiah yang dilakukan untuk menemukan jawaban suatu permasalahan, dan yang tujuan akhirnya adalah memberikan kontribusi teoritis dan/atau praktis pada pengembangan bidang ilmu yang bersangkutan. Penemuan suatu penelitian bisa suatu hal yang baru, bisa juga konfirmasi penemuan terdahulu; bisa bersifat teoritis dan atau praktis. Kebaruan tersebut bisa dari segi kerangka berpikir, metodologi, karakteristik subyek yang diteliti, dan/atau hasil penelitian. Melalui studi literatur, peneliti yang bersangkutan dapat menyatakan secara eksplisit dan pembaca dapat melihat, mengapa hal yang ingin diteliti merupakan masalah yang memang harus diteliti, baik dari segi subyek yang akan diteliti dan lingkungannya, maupun dari sisi hubungan penelitian tersebut dengan penelitian lain yang relevan. Newman (1997) menyebut studi literatur dengan tujuan ini sebagai *context review.* Disamping itu, studi literatur juga bisa membantu peneliti mempertajam (mempersempit dan/atau memperjelas) perumusan masalah dan tujuan penelitiannya. Kerangka berpikir teoritikal memang lebih jelas dalam penelitian kuantitatif dari pada dalam penelitian kualitatif, karena penelitian kuantitatif bersifat deduktif, sedangkan penelitian kualitatif bersifat induktif (Creswell, 1994; Poerwandari, 1998). Karena sifatnya yang induktif, penelitian kualitatif seringkali menempatkan studi literatur ini di bagian analisis data, yaitu untuk membandingkan dan mengkontraskannya dengan penemuannya; dan bukan untuk mengarahkan pertanyaan-pertanyaan penelitian (Creswell, 1994).

Kajian dokumen merupakan sarana bantu bagi peneliti dalam mengumpulkan data atau informasi dengan cara membaca surat-surat, pengumuman, ikhtisar rapat, pernyataan tertulis atas kebijakan tertentu sera bahan-bahan tulisan yang lain. Metode pencarian data ini sangat bermanfaat karena dapat dilakukan tanpa menggangu obyek atau suasana penelitian. Penggunaan dokumen semacam ini berhubungan erat dengan apa yang disebut analisis isi. Analisis dokumen merupakan salah satu metode terpenting pada penelitian kualitatif untuk mendapatkan data yang berasal dari catatan-catatan tertulis (Efferin dkk, 2008). Cara menganalisis isi dokumen ialah dengan memeriksa dokumen atas bentuk-bentuk komunikasi yang dituangkan dalam bentuk tulisan secara sistematis dan obyektif. Teknologi informasi saat ini memungkinkan para peneliti melakukan pencarian data dan atau informasi dengan menggunakan internet.

Pengujian, Substantif, dilakukan dengan langkah-langkah:

1) Prosedur Analitik Hubungan Antar Pos Laporan Keuangan

1. Meneliti kebenaran penjumlahan angka-angka pada setiap komponen laporan keuangan.
2. Meneliti kebenaran penjumlahan neraca;
	1. Meneliti kebenaran sisi aktiva;
* Meneliti kebenaran penjumlahan aktiva lancar
* Meneliti kebenaran penjumlahan aktiva tetap
* Meneliti kebenaran penjumlahan total aktiva
	1. Meneliti kebenaran Sisi Pasiva;
* Meneliti kebenaran penjumlahan total hutang lancar.
* Meneliti kebenaran penjumlahan total hutang jangka panjang.
* Meneliti kebenaran penjumlahan ekuitas
* Meneliti kebenaran penjumlahan total hutang dan total ekuitas.
1. Meneliti kebenaran penjumlahan LRA
	1. Meneliti kebenaran sisi pendapatan
	2. Meneliti kebenaran sisi belanja
	3. Meneliti kebenaran sisi pembiayaan
2. Meneliti kebenaran penjumlahan LAK
	1. Meneliti kebenaran penjumlahan aliran kas aktivitas operasi
	2. Meneliti kebenaran penjumlahan aliran kas aktivitas investasi
	3. Meneliti kebenaran penjumlahan aliran kas aktivitas pembiayaan
	4. Meneliti kebenaran penjumlahan aliran kas aktivitas non-anggaran
3. Meneliti kebenaran hubungan antar pos paca Neraca.
	1. Aktiva = Hutang + Ekuitas
	2. EDL = AL – HL
	3. EDI = AT – HJP
	4. EDC = Dana Cadangan di Aktiva
4. Meneliti kebenaran hubungan antar pos pad LRA
	1. Surplus/Defisit = Pendapatan – Belanja
	2. Pembiayaan Netto = Pembiayaan Penerimaan – Pembiayaan Pengeluaran
	3. SILPA = Surplus/Defisit + Pembiayaan Netto
5. Meneliti kebenaran hubungan antar pos pada Laporan Arus Kas

2) Prosedur Analitik Hubungan Antar Komponen Laporan Keuangan

 a) Akun Neraca dengan Akun LRA

1. Kenaikan Hutang Jangka Panjang di Neraca sama dengan Pembiayaan Penerimaan Hutang dikurangi Pembiayaan Pengeluaran Hutang (Pelunasan) di LRA.
2. Kenaikan Aset Tetap sama dengan Belanja Modal Pengadaan Tahun Berjalan dikurangi Penghapusan/Penyusutan (jika ada).

 b) Akun Neraca dengan Akun LAK

1. Saldo Kas Neraca sama dengan jumlah Kas Akhir LAK
2. Kenaikan Ekuitas Dana Cadangan sama dengan Arus Kas Keluar Pembentukan Dana Cadangan.

 c) Akun LAK dengan LRA

1. Aliran kas masuk dari aktivitas oprasi sama dengan jumlah pendapatan operasi.
2. Aliran kas keluar dari aktivitas operasi sama dengan jumlah belanja operasi.

**Kedua**, Melakukan pengukuran (*measurement*) yaitu proses pemberian angka atau usaha memperoleh deskripsi numerik dari suatu tingkutan dimana aspek-aspek atau komponen dalam LKPD telah mencapai karakteristik tertentu. Pemberian deskripsi numerik ini dapat menggunakan kontinum/*range* atau dengan memberikan angka tertentu. Dalam penelitian ini pemberian deskripsi numerik untuk yang telah sesuai dengan kriteria diberikan angka 1 (satu) sedangkan yang tidak sesuai dengan kriteria diberikan angka 0 (nol). Pemilihan rentang score ini dikaitkan dengan klasifikasi hasil penilaian dan tujuan penilaian, karena tujuan penilaian untuk menyeleksi berdasar klasifikasi siapa yang ‘sesuai’ dan yang ‘tidak sesuai’, maka rentang nilainya tidak perlu terlalu banyak.

**Ketiga**, melakukan penilaian (*assesment*) yaitu penerapan berbagai cara dan penggunaan beragam alat penilaian untuk memperoleh infoemasi tentang sejauh mana hasil kesesuaian atau ketercapaian kompetensi (rangkaian kemampuan dalam memenuhi kriteria) LKPD. Pemberian keputusan nilai (*value judgement*) untuk setiap kriteria didasarkan pada unsur bukti, pemenuhan kriteria maupun proses pengumpulan bukti tersebut, kelengkapan dan keyakinan penilai.

**Keempa**t, merancang agregasi untuk menyimpulkan hasil penilaian secara kuantitatif. Dalam merancang agregasi ini tersedia paling tidak dua kemungkinan, yaitu: (1) dilakukan agregasi secara rata-rata; (2) memberikan *judgement* berdasarkan unsur kriteria yang penting saja, kemudian mengungkapkannya. Pada kemungkinan pertama, bisa dilakukan dengan dua cara yaitu rata-rata sederhana (*simple average*) atau rata-rata tertimbang (*weighted average*). Jika menggunakan rata-rata tertimbang maka diperlukan pembobotan pada setiap kriteria yang dinilai. Kemungkinan pertama misalnya, lebih mengakomodasi dimana generalisasi dapat dilakukan dengan mudah. Sedangkan kemungkian kedua, lebih cocok untuk yang tidak mudah di lakukan generalisasi. Dalam penelitian ini dipilih dengan memberikan agregasi secara rata- rata. **Kelima**, memberikan interprestasi dari nilai yang didapat dari proses agresi tersebut. Interprestasi ini menyangkut tafsir, sehingga tafsiran berarti menilai obyek evaluasi dan menentukan dampak penilaian tersebut.

**DAFTAR PUSTAKA**

Boynton, William C., dan Johnson, Raymond N. (2007), ModernAuditing 8th Edition,John Wiley and Son.

BPKP (2005), Modul Pelatihan Evaluasi Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Seri : PP/LAN-BPKP/2005

Ettredge, Michael L., Jean C. Bedard, Karla M. Johnstone, 2008, Empirical Test of Audit Budget Dynamics, Behavioral Research in Accounting, Vol. 20 No. 2, Pp 1-18.

Halim, Abdul (2007a) Akuntansi Sektor Publik Akuntansi Keuangan Daerah, Penerbit Salemba Empat.

Halim, Abdul (2007b) Seri Bunga Rampai Manajemen Keuangan Daerah Akuntansi dan Pengendalian Keuangan Daerah Edisi Revisi, UPP STIM YKPM Yogyakarta.

Hadiyanto, Nur, 2009, Analisis Kritis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dengan Opini Wajar Tanpa Pengecualian, Thesis UGM, Tidak dipublikasi.

Jensen, Kevan L. and Jeff L. Payne, 2005, Audit Procurement: Managing Audit Quality and Audit Fees in Response to Agency Costs, Auditing Jurnal of Practise & Theory Vol. 24 No. 2 Pp 27-48.

Marks, Barry R. and K.K. Raman, 1987, Research Notes Some Additional Evidence on the Determinants of State Audit Budgets, Auditing: A Journal of Practice and Theory Vol. 7 No. 1 pp. 106-117.

Mills, Patti A., 1989, Agency, Auditing and the Unregulated Environment: Some Futher Historical Evidence, Accounting Auditing and Accountability Journal, Vol. 3:1 Pp. 54-66.

Mardiasmo (2008) Workshop Kajian Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan (PP 24/2005) : Kendala, Tantangan dan Solusi, Jakarta.

Neuman, Lawrence W. (1997), *Social Research Methods Qualitative and Quantitative Approaches, 3rd Edition,* Allyn and Bacon.

Republik Indonesia, Undang-undang No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, Undang-undang No. 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, Undang-undang No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, Undang-undang No. 33 Tahun 2004 Tentang Perimbangan antara Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara