

# EKSPLORASI KEBUTUHAN STAKEHOLDERS TERHADAP INFORMASI DALAM LAPORAN AUDIT PEMERINTAH DAERAH

**Joko Susilo**

*Program Diploma 3 Ekonomi Universitas Islam Indonesia*

*E-mail: joko@d3ek.uii.ac.id*

## **Abstract**

*This research's aim is to know the perception of stakeholders toward information in the published audit report of local government can fulfill their requirement of audit information. This research also to identify the requirement of stakeholders on audit information from local government. The hypothesis of this research is that audit report of local government published by The Audit Board of Indonesia (BPK) has not yet fulfilled the stakeholders' requirement on information about financial audit, compliance audit, and performance audit.*

*This research's subjects are stakeholders of local government cover the taxpayer, elector, local government banking, private sector banking, observer body/LSM, personnel educator, governmental officer, political party, and member legislative. Data were collected with the method of purposive sampling with responder in DIY. Statistical methods used is test of mean instrument, correlation test, rank of mean test, and binomial test.*

*Result of statistic test indicates that the information in audit report of local government has not yet fulfilled the stakeholders' requirement. Correlation test shows the negative relation with the low correlation coefficient among (-0,197 until -0,207). Result of rank of mean test shows the importance of all information in financial audit, compliance audit, and performance audit.*

**Keywords:** *exploration-theory of agency, accountability, value for money audit, audit report of local government.*

## **PENDAHULUAN**

Dalam era reformasi ini, pemerintah daerah semakin dituntut untuk membangun adanya transparansi di dalam setiap kebijakannya. Dengan adanya reformasi di dalam sistem pemerintahan, pemerintah pusat melakukan berbagai perubahan yang antara lain berupa penerbitan Peraturan Pemerintah yakni PP 105 tahun 2000 yang mengatur tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah, dilanjutkan Kepmendagri 29/2002 dan KMK 308/2002 yang memberikan kemungkinan

pemerintah daerah untuk menghasilkan pelaporan keuangan tambahan seperti laporan surplus defisit dan laporan perubahan ekuitas (aktiva netto), serta menerbitkan Undang-Undang No. 17 tahun 2003 yang mengatur tentang upaya nyata untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara yakni penyampaian laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah yang memenuhi prinsip-prinsip tepat waktu dan disusun dengan mengikuti standar akuntansi pemerintah yang diterima secara umum.

Collin *et al.* (1991) dalam penelitiannya mengenai akses terhadap laporan keuangan pemerintah, menemukan tidak adanya bukti bahwa pihak eksternal dapat mengakses informasi keuangan pemerintah. Tayyib (1994) memperjelas permasalahan dengan hasil penelitiannya yang membuktikan hanya konsultan dan auditor saja yang tidak memiliki keterbatasan akses terhadap laporan keuangan pemerintah dibandingkan masyarakat sebagai pembayar pajak.

Namun, terdapat beberapa permasalahan yang muncul berkaitan dengan laporan keuangan auditan khususnya laporan audit sektor publik yang kemudian mendorong adanya penelitian ini yakni:

1. Kompleksnya lingkungan dan tingginya pluralistik yang ada dalam sistem akuntansi sektor publik jelas akan mempengaruhi proses pengauditan yang dilakukan. Perhatian tentang bagaimana permasalahan akuntansi dan pengendaliannya secara khusus dipelajari dalam sektor publik menjadi isu yang tidak bisa diabaikan, meliputi sejauh mana laporan tersebut dapat tidak seragam, seberapa fleksibel pelaporan tersebut dapat dikembangkan dan bagaimana standar akuntansi dikembangkan dalam pelaporan keuangan sektor publik ini (Henley *et al.*, 1993).
2. Seberapa banyak dan seberapa luas pengungkapan hasil audit atas laporan keuangan sektor publik dilaporkan ke *stakeholders*. Hal ini dikarenakan dalam sektor publik tidak cuma mengenal audit keuangan saja, tetapi juga audit ketaatan, audit efisiensi dan ekonomi serta audit efektivitas. Sama seperti yang ada dalam sektor swasta, penganggaran dalam sektor publik adalah sebagai bagian dari kontrol manajemen. Namun, selain sebagai dokumen yang legal, penganggaran dalam sektor publik juga merupakan dokumen umum yang tersedia untuk umum meskipun tidak semua pihak dapat mengaksesnya (IFAC, 2000). Konsekuensinya, penganggaran dan varians yang ada dalam sektor publik harus dilaporkan ke masyarakat.
3. Munculnya perdebatan adanya revisi PSA No. 62 mengenai “Audit Kepatuhan yang Diterapkan Atas Entitas Pemerintah dan Penerima Lain Bantuan Keuangan Pemerintah”. PSA No. 62 ini dikodifikasi menjadi Standar Audit Seksi 801 yang digabung bersama Standar Audit lainnya dalam Standar Profesional Akuntan Publik Per 1 Januari 2001. Karena dinilai menimbulkan standar ganda dalam pelaksanaan audit entitas pemerintah, maka Dewan SPAP kemudian merevisi PSA No. 62 dengan Draf Publikasian PSA No. 75 yang mengatur mengenai Pertimbangan Auditor Dalam Perikatan Audit Terhadap Entitas yang Terkait dengan Keuangan Negara. Dengan dimunculkannya Draf Publikasian PSA No. 75 inilah kemudian muncul perdebatan antara Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) selaku auditor pemerintah dengan Dewan SPAP (Wibowo, 2002).
4. Belum jelasnya peraturan yang mengatur secara rinci laporan keuangan auditan sektor publik. Hal ini dikarenakan UU No. 17/2003 mulai berlaku tahun 2006. Pemeriksaan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara diatur dalam undang-undang tersendiri, dan sampai sekarang belum selesai.
5. Belum adanya penelitian yang meneliti secara khusus kebutuhan *stakeholders* terhadap informasi yang tersaji dalam laporan audit atas pemerintah daerah.

Dengan adanya lima permasalahan di atas, penelitian mengenai penilaian para pengguna laporan keuangan sektor publik terhadap informasi-informasi yang tersaji

dalam laporan audit pemerintah daerah menjadi sangat dibutuhkan. BPK sendiri sampai saat ini belum secara resmi melaporkan hasil audit yang komprehensif berkaitan dengan kinerja pemerintah daerah. Laporan auditor yang dipublikasi baik di media cetak maupun elektronik selain hanya berupa laporan audit keuangan juga sangat sulit untuk dijumpai. Terkait dengan lima permasalahan dan kenyataan dalam realita tersebut, penulis menilai bahwa laporan audit pemerintah daerah belum memenuhi keinginan dan kebutuhan stakeholders. Untuk itulah penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengeksplorasi apakah laporan audit pemerintah daerah sudah memenuhi kebutuhan stakeholders. Selain itu, dengan kenyataan yang ada di lapangan, penulis menilai perlu ada penelitian yang mengeksplorasi kebutuhan informasi audit apa sajakah yang dibutuhkan oleh stakeholders pemerintah daerah. Selain karena pertimbangan belum ada penelitian yang sejenis, pertimbangan lain adalah untuk memberi masukan kepada pemerintah khususnya Badan Pemeriksa Keuangan selaku auditor pemerintah mengenai informasi yang dibutuhkan dalam pelaporan hasil auditnya.

## **KAJIAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### ***Karakteristik dan Pengertian Sektor Publik***

Pengertian sektor publik tidak dapat dijelaskan dari sisi semantik semata, tetapi juga terkait dengan penjelasan dari berbagai disiplin ilmu yang pada akhirnya menyebabkan adanya perbedaan cara pandang (John dan Maurice, 2000). *International Federation of Accountant* (IFAC, 2000) mendefinisikan istilah *public sector* dengan pemerintahan nasional, pemerintahan regional (negara bagian, provinsi, teritorial), pemerintahan lokal (kota, kabupaten) dan komponen entitas pemerintah (komisi, lembaga pemerintahan, perusahaan milik

negara). Jones dan Bates (1990, hal.1) menjelaskan bahwa tidak ada penjelasan yang lengkap dan komprehensif mengenai sektor publik.

Lembaga sektor publik di Indonesia terbagi dalam pemerintah pusat dan lokal, lembaga publik yang bertanggung jawab kepada parlemen (DPR), lembaga publik lain yang didanai dari pajak, lembaga yang diatur oleh, dimiliki atau dikendalikan oleh pemerintah pusat maupun lokal, dan lembaga pendidikan dan pelatihan (Jones dan Bates, 1990).

### ***Teori Agensi***

Hubungan agensi muncul ketika satu pihak (prinsipal) memberikan kewenangan penuh pada pihak lain (agen) untuk melakukan beberapa jasa dan mendelegasikan otoritas atau wewenang pengambilan keputusan kepada agen (Scott, 2002; Triyuwono dan Roekhudin, 2000; Komalasari, 1999). Implikasi atas pendelegasian ini tentu saja agen harus mempertanggungjawabkan aktivitasnya kepada prinsipal. Teori agensi mengasumsikan bahwa semua individu bertindak sesuai dengan kepentingannya masing-masing (Scott, 2000; Komalasari, 1999). Hubungan keagenan muncul manakala satu agen (prinsipal) memberikan amanah pengelolaan sumber daya ke pihak lain (agen), yang menuntut agen untuk memberikan kewenangan penggunaan sumber daya tersebut kepada agen (Kaplan dan Anthony, 1998).

Dalam organisasi sektor publik, khususnya pemerintah daerah, hubungan agensi ini muncul antara pemerintah daerah sebagai agen dan DPRD sebagai prinsipal. Jika ditelusuri lebih lanjut, maka DPRD itu sendiri merupakan agen dari publik/warga yang ada dalam daerah tersebut. Dalam hubungan agensi yang terakhir ini, publik/warga berlaku sebagai prinsipal yang memberikan otoritas kepada DPRD (agen) untuk mengawasi kinerja pemerintah daerah.

Akuntabilitas menjadi suatu konsekuensi logis adanya hubungan antara agen dan prinsipal.

Gray dan Bill (1993) mendefinisikan akuntabilitas sebagai kewajiban untuk memberikan pertanggungjawaban atas pengelolaan tersebut kepada pihak yang mempercayai kepadanya suatu tanggung jawab. Gregory (1995) sebagaimana yang dinukil oleh Jacobs (2000) menjelaskan bahwa akuntabilitas didefinisikan sebagai “*the need to give an account of one’s actions*”. Hal senada juga dijelaskan oleh Jones (1991).

Dalam kaitannya dengan akuntabilitas ini, penetapan mekanisme pemeriksaan sangat penting dilakukan dalam rangka untuk memastikan bahwa apa yang telah dilakukan oleh agen benar-benar dapat dipercaya dan dipertanggungjawabkan (Triuwono dan Roekhudin, 2000). Mekanisme pemeriksaan yang paling dikenal adalah audit atas pengelolaan aktivitas tersebut. Pengawasan yang independen terhadap keakuratan informasi keuangan yang dilaporkan oleh manajemen dapat mengurangi risiko *stakeholders* terkait dengan adanya kos agensi (Otley dan Bernard, 1996).

#### ***Pengertian Pengauditan dalam Sektor Publik***

Mautz dan Sharaf (1985, hal. 13) menjelaskan bahwa pengauditan adalah suatu disiplin. Mereka berpendapat bahwa audit bukanlah bagian dari akuntansi, meskipun pengauditan selalu identik dengan akuntansi. Definisi umum dari pengauditan (Mardiasmo, 2002; Mulyadi dan Kanaka, 1998) adalah: “Suatu proses sistematis secara objektif penyediaan dan evaluasi bukti-bukti yang berkenaan dengan asersi tentang kegiatan dan kejadian ekonomi guna memastikan derajat atau tingkat hubungan antara asersi tersebut dengan kriteria yang ada serta mengkomunikasikan hasil yang

diperoleh tersebut dengan pihak-pihak yang berkepentingan.” Hal senada juga diungkapkan oleh Arens dan Loebbecke (1991) serta Jones dan Bates (1990).

Audit dalam sektor publik pada dasarnya adalah jasa penyelidikan bagi masyarakat atas organisasi publik dan politikus yang sudah mereka bayar. Di bawah ini akan dijelaskan jenis-jenis audit yang dilaksanakan terhadap semua kegiatan pemeritahan yang tercermin dalam APBN, APBD, kegiatan BUMN/BUMD, serta kegiatan yayasan atau badan hukum lain yang didirikan oleh pemerintah atau mendapat bantuan pemerintah. Jenis audit yang diatur oleh *Government Accounting Office’s (GAO)* di Amerika Serikat adalah; audit keuangan dan ketaatan, audit ekonomi dan efisiensi serta audit program/efektivitas.

#### **a. Audit Keuangan dan Ketaatan (*Financial and Regularity Audit*)**

Tujuan pengujian atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah merupakan ekspresi suatu opini secara jujur tentang posisi keuangan, hasil operasi dan aliran kas yang disesuaikan dengan prinsip akuntansi berterima umum (AICPA, 1988). Sedang audit ketaatan adalah pengujian berkaitan dengan apakah suatu unit organisasi telah memenuhi semua peraturan yang berlaku. Malan *et al.* (1984) menjelaskan pengertian audit keuangan sebagai suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai asersi atas tindakan dan kejadian ekonomi, kesesuaiannya dengan kriteria/standar yang telah ditetapkan dan kemudian mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan keuangan. Jones dan Bates (1990) menjelaskan terdapat dua situasi dimana kepatuhan dapat dinilai yakni; legalitas dari kegiatan mendatang yang akan

dilakukan dan kepatuhan dari kegiatan yang telah dilakukan.

b. Audit Ekonomi dan Efisiensi (*Management Audit* atau *Operational Audit*)

Ekonomi mempunyai arti biaya terendah, sedangkan efisiensi mengacu pada rasio terbaik antara output dengan biaya input. Hal yang perlu dipertimbangkan dalam audit ekonomi dan efisiensi, menurut *The General Accounting Office Standards* adalah:

1. Mengikuti ketentuan pelaksanaan pengadaan yang sehat.
2. Melakukan pengadaan sumber daya (jenis, mutu, dan jumlah) sesuai dengan kebutuhan pada biaya wajar.
3. Melindungi dan memelihara semua sumber daya negara yang ada secara memadai.
4. Melindungi duplikasi pekerjaan atau kegiatan yang tanpa tujuan atau kurang jelas tujuannya.
5. Menghindari adanya pengangguran sumberdaya atau jumlah pegawai yang berlebihan.
6. Menggunakan prosedur kerja yang efisien.
7. Menggunakan sumber daya (staf, peralatan dan fasilitas) secara optimum dalam menghasilkan barang atau menyerahkan jasa dengan kuantitas dan kualitas yang baik serta tepat waktu.
8. Mematuhi persyaratan peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan perolehan, pemeliharaan dan penggunaan sumber daya negara.
9. Telah memiliki suatu sistem pengendalian manajemen yang memadai untuk mengukur, melaporkan dan memantau kehematan dan efisiensi pelaksanaan program.
10. Telah melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan

mengenai efisiensi dan penghematan program.

c. Audit Efektivitas (*Program Audit*)

Tujuan audit efektivitas adalah untuk mengukur dampak suatu keluaran bagi pengguna jasa (GAO, 1994; Yoedono, 2002) meliputi;

1. Menilai tujuan program, baik yang baru maupun yang sudah berjalan, apakah sudah memadai dan tepat atau relevan.
2. Menentukan tingkat pencapaian hasil atau manfaat yang diinginkan.
3. Menilai efektivitas program dan atau unsur program secara sendiri-sendiri.
4. Mengidentifikasi faktor yang menghambat pelaksanaan kerja yang baik dan memuaskan.
5. Menentukan apakah manajemen telah mempertimbangkan alternatif untuk melaksanakan program yang mungkin dapat memberikan hasil yang lebih baik dan dengan biaya yang rendah.
6. Menentukan apakah program tersebut saling melengkapi, tumpang tindih atau bertentangan dengan program lain yang terkait.
7. Mengidentifikasi cara untuk dapat melaksanakan program dengan baik.
8. Menilai ketaatan terhadap perpu yang berlaku untuk program tersebut.
9. Menilai apakah SPM sudah cukup memadai untuk mengukur, melaporkan dan memantau tingkat efektivitas program
10. Menentukan apakah manajemen telah melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai efektivitas program.

### ***Pemakai Laporan Keuangan Auditasi Sektor Publik dan Kepentingannya***

Menurut Drebin *et al.* (1981) ada sepuluh kelompok pemakai laporan keuangan, yakni: pembayar pajak, pemberi dana bantuan, investor, pengguna jasa, karyawan atau pegawai, pemasok, dewan legislatif, manajemen, pemilih, dan badan pengawas. Jones dan Maurice (2000, hal 135) menukil pendapat Antony dalam *Financial Accounting in Nonbusiness Organization*, bahwa pemakai keuangan sektor publik adalah; lembaga pemerintah, investor dan kreditor, pemberi sumber daya, badan pengawas, konstituen.

Beberapa hal yang terkait dengan laporan audit atas pemerintah daerah independensi auditor pemerintah, pengungkapan memadai dalam laporan keuangan, pengambilan keputusan, kesesuaian laporan keuangan terhadap PABU, kepatuhan terhadap Standar Audit Pemerintahan, pelaporan tentang kepatuhan terhadap Perundang-undangan dan pengendalian intern, lingkup audit.

Gitoyo (1996) melakukan penelitian mengenai persepsi *stakeholders* terhadap laporan keuangan auditasi untuk perusahaan-perusahaan di sektor swasta. Dalam penelitian tersebut, Gitoyo membuat hipotesis bahwa persepsi *stakeholders* terhadap laporan keuangan auditasi kurang memadai. Setelah dilakukan penelitian, ternyata hasil penelitian menunjukkan hal lain. Hipotesis tersebut ditolak, yang berarti bahwa persepsi *stakeholders* terhadap laporan keuangan auditasi sudah memadai. Namun demikian, ketika diteliti sejauh mana tingkat memadainya persepsi *stakeholders* tersebut, hasilnya menunjukkan bahwa memadainya laporan keuangan auditasi tersebut masih berada pada tingkatan yang rendah.

Setyorini (2003) melakukan penelitian yang bertujuan untuk mengevaluasi secara empiris bagaimana persepsi pemakai atas perubahan bentuk audit (dari NPA ke

SPAP) dalam meningkatkan pemahaman pemakai laporan keuangan auditasi dan menguji kesenjangan ekspektasi antara auditor dengan pemakai laporan audit (analisis kredit) berdasarkan pesan yang dikomunikasikan melalui laporan audit. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat perbedaan harapan/persepsi antara auditor independen dan analisis kredit berkaitan dengan tanggung jawab auditor independen dan analisis kredit berkaitan dengan tanggung jawab auditor independen dan keandalan laporan keuangan auditasi, akan tetapi di antara kedua kelompok tersebut sama-sama memiliki harapan yang sama mengenai manfaat laporan keuangan auditasi. Simpulan umumnya adalah bahwa perubahan bentuk laporan audit (NPA menjadi SPAP) tidak memberikan perubahan pemahaman secara signifikan kepada pemakai audit.

Penelitian mengenai eksplorasi kebutuhan *stakeholders* akan informasi yang tersaji dalam laporan keuangan sektor publik dilakukan oleh Yuliarsi (2003). Penelitian ini menguji hubungan antara pelaporan keuangan yang diterbitkan oleh Pemerintah Pusat Indonesia berupa Nota PAN dengan kebutuhan *stakeholders* dan publik terhadap informasi pelaporan keuangan Pemerintah Pusat. Di samping itu, penelitian ini juga mencoba mengidentifikasi informasi apa saja dan pelaporan bagaimana yang diinginkan publik. Simpulan dari penelitian ini adalah pelaporan keuangan yang diterbitkan Pemerintah Pusat Indonesia berupa Nota PAN belum dapat memenuhi kebutuhan *stakeholders* akan informasi keuangan Pemerintah Pusat. Saran yang diberikan oleh Yuliarsi (2003) adalah agar pemerintah dalam hal ini Pemerintah Pusat memperbaiki laporan keuangan tersebut agar dapat memenuhi kebutuhan publik akan informasi keuangan pemerintah secara keseluruhan, baik dari pengelolaan maupun pelaporannya. Penyusunan laporan ke-

uangan tersebut hendaknya juga memperhatikan jenis informasi apa sajakah yang dianggap penting oleh publik sebagaimana yang disimpulkan dalam hasil rumusan penelitian yang keduanya.

Sujana (2002) melakukan penelitian mengenai perbedaan persepsi pihak legislatif dan eksekutif terhadap informasi kesehatan keuangan, kondisi perekonomian, kepatuhan pada hukum dan prosedur, kinerja operasional, perencanaan dan anggaran sebagai informasi yang harus disajikan dalam laporan pertanggungjawaban kepala daerah. Penelitian ini juga menguji secara empiris persepsi pihak legislatif dan eksekutif sebagai suatu kelompok terhadap informasi kesehatan keuangan, kondisi perekonomian, kepatuhan pada hukum dan prosedur, kinerja operasional, perencanaan anggaran sebagai informasi yang harus disajikan dalam laporan pertanggungjawaban kepala daerah. Hasil dari penelitian ini mengindikasikan bahwa terdapat perbedaan persepsi antara pihak legislatif dan eksekutif akan informasi kesehatan keuangan, kondisi perekonomian, kepatuhan pada hukum dan prosedur, kinerja operasional, perencanaan dan anggaran sebagai informasi yang harus disajikan dalam laporan pertanggungjawaban kepala daerah.

Dari latar belakang, perumusan masalah dan hasil penelitian-penelitian sebelumnya tersebut, peneliti ini menguji apakah informasi yang tersaji dalam laporan audit pemerintah daerah sudah memenuhi kebutuhan *stakeholders* dan informasi apa sajakah yang dianggap penting bagi *stakeholders* yang seharusnya disajikan dalam laporan audit pemerintah daerah. Hipotesis kerja yang diangkat berdasarkan penjelasan di atas adalah: "Laporan audit pemerintah daerah yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan belum memenuhi kebutuhan *stakeholders* akan informasi-informasi hasil audit keuangan, audit kepatuhan, dan audit kinerja pemerintah daerah."

## METODE PENELITIAN

Zikmunt (1994) menjelaskan studi eksploratif dilakukan untuk mengklarifikasi masalah-masalah yang kurang jelas atau ambigu. Studi eksploratif ini dilakukan untuk memperoleh informasi mengenai esensi masalah yang ada, sebelum dilakukan penelitian berikutnya untuk menentukan solusi dari masalah tersebut. Menurut Indriantoro dan Bambang (1999) hasil dari studi eksploratif ini akan memberi dukungan informasi berupa klarifikasi masalah untuk melakukan penelitian lebih lanjut. Suatu eksplorasi secara khas dimulai dengan mencari data yang diterbitkan secara resmi (Cooper dan Emory, 1995). Suatu eksplorasi dimulai dengan mempelajari kepustakaan. Jika dirasa sudah memadai, maka tahap berikutnya adalah melakukan wawancara dan survey untuk mendapatkan jawaban atas permasalahan-permasalahan yang ingin diteliti.

## Populasi dan Sampel

Dalam penelitian ini variabelnya adalah persepsi. Subyek yang menjadi komunitasnya adalah *stakeholders* organisasi sektor publik di Indonesia. Kelompok *stakeholders* yang menjadi sampel dalam penelitian ini adalah pembayar pajak, pemilih, perbankan pemerintah daerah, perbankan swasta, badan pengamat/LSM, personel pendidik, pegawai pemerintah, partai politik, dan anggota legislatif. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Collin *et al.* (1991).

Data dalam penelitian ini dikumpulkan melalui dua cara. Cara pertama adalah mengumpulkan data sekunder dari perpustakaan seperti telaah literatur dari berbagai buku, jurnal dan beberapa referensi lainnya. Cara kedua adalah mengumpulkan data primer yaitu data tentang kebutuhan informasi *stakeholders* dan pelaporan hasil audit pemerintah daerah yang diperoleh

melalui kuisisioner yang diberikan kepada responden-responden dan wawancara.

Pengumpulan data kuisisioner dilakukan dilakukan selama kurang lebih dua bulan terhitung mulai minggu kedua bulan April sampai dengan minggu kedua bulan Juni 2004. Kuisisioner dikirim dengan mendatangi baik secara langsung maupun tidak langsung kepada responden-responden yang dituju dengan tujuan agar lebih efektif dan memperbesar tingkat pengembalian kuisisioner.

Dari 300 kuisisioner yang dikirimkan, sebanyak 272 kuisisioner (96,67%) diterima

kembali. Dari 272 kuisisioner yang diterima tersebut, sebanyak 10 kuisisioner tidak diisi secara lengkap sehingga tidak dapat diolah kembali. Jadi jumlah data yang bisa diolah sebesar 262 kuisisioner (87,33%) dari total kuisisioner. Tabel 1 menjelaskan secara rinci jumlah kuisisioner dan tingkat pengembaliannya. Komposisi responden dipisahkan sesuai dengan kelompok-kelompok secara individual, meskipun sebenarnya satu individu bisa memiliki lebih dari satu peran sebagai *stakeholders*. Komposisi responden menjadi *stakeholders* dalam penelitian ini disajikan pada Tabel 2.

**Tabel 1:** Ringkasan Pengiriman dan Pengembalian Kuisisioner

Total kuisisioner yang dikirimkan	300
Total kuisisioner yang kembali	272
Total kuisisioner yang tidak kembali	28
Total kuisisioner yang pengisiannya tidak lengkap	10
Persentase tingkat pengembalian	90,667%
Total kuisisioner yang dapat diolah	262
Persentase tingkat pengembalian yang valid	87,33%

**Tabel 2:** Komposisi Responden

Kelompok Responden	Jumlah	Prosentase
Pembayar pajak	43	16%
Pemilih	80	31%
Perbankan pemerintah daerah	9	3%
Perbankan swasta	10	4%
Badan pengamat/LSM	19	7%
Personel pendidik	22	8%
Pegawai pemerintah	30	11%
Partai politik	30	11%
Anggota legislative	19	7%
Total	262	100%

### **Identifikasi Variabel dan Pengukurannya**

Variabel yang diukur dalam penelitian ini adalah persepsi *stakeholders* terhadap informasi yang tersaji dalam laporan audit pemerintah daerah. Untuk memperoleh data mengenai penilaian *stakeholders* digunakan daftar pertanyaan atau kuisioner. Persepsi yang diungkap melalui daftar pertanyaan diukur dengan skala ordinal. Responden diminta untuk memberikan jawaban sampai seberapa jauh ia setuju atau tidak setuju terhadap semua pertanyaan yang ada.

Variabel penilaian *stakeholders* terhadap laporan audit dibangun dengan pengukuran konstruk karakteristik kualitatif laporan audit dan luas lingkup audit dalam sektor publik (NALGA, 1999). Karakteristik kualitatif dalam laporan audit tersebut meliputi; independensi, penjelasan memadai, kesesuaian dengan PABU, kesesuaian dengan SAP, kesesuaian dengan peraturan pemerintah, penerapan standar pengauditan, informasi salah saji material, dasar-dasar pembuatan opini, struktur pengendalian intern, informasi untuk pengambilan keputusan, efisiensi program, informasi penggunaan dana publik, pengelolaan dana publik, efisiensi pengadaan sumber daya, informasi indikasi kecurangan dan kebohongan publik, efektivitas dari program-program, ketepatan dan relevansi program.

Variabel kebutuhan *stakeholders* akan informasi dalam laporan audit pemerintah daerah dibangun dengan konstruk informasi yang dibutuhkan berkaitan dengan tipe dan luas lingkup audit yang berlaku untuk pemerintah daerah seperti audit keuangan, audit kepatuhan, audit kinerja (GAO, 1994).

### **Pengujian Data**

Penelitian terhadap permasalahan pertama adalah apakah laporan audit yang dipublikasikan oleh BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah sudah dapat memenuhi kebutuhan *stakeholders* akan

informasi yang berkaitan dengan audit, dilakukan dengan dua metode analisis statistik terhadap data yang terkumpul. Kedua metode analisis statistik tersebut adalah uji rata-rata instrumen penilaian *stakeholders* terhadap laporan audit pemerintah daerah dan uji korelasi antara dua variabel yang diidentifikasi dalam penelitian ini.

Bagian kedua dari permasalahan penelitian ini adalah penelitian mengenai kebutuhan *stakeholders* akan informasi yang dibutuhkan dalam laporan audit pemerintah daerah. Untuk meneliti kebutuhan *stakeholders* akan informasi tersebut, peneliti menggunakan dua metode analisis statistik. Metode yang pertama adalah uji perankingan rata-rata instrumen kebutuhan *stakeholders* akan informasi laporan audit pemerintah daerah, dan metode yang kedua adalah uji binomial untuk menentukan berbagai informasi dan prosedur yang dianggap penting oleh *stakeholders*.

### **Analisis Data**

#### ***Hasil Pengujian Uji Validitas dan Reliabilitas***

Hasil pengujian validitas menegaskan bahwa semua item pernyataan baik yang berupa persepsi (soal 1- soal 17) maupun harapan (soal 1 – soal 27) adalah valid dengan tingkat keyakinan 99% atau signifikansi 1%. Karena semua item pernyataan baik dari variabel persepsi maupun dari variabel harapan valid, maka semua item tersebut dapat diikutkan dalam pengujian reliabilitas.

Untuk variabel persepsi/penilaian *stakeholders* mengenai informasi dalam laporan audit pemerintah daerah, hasil pengujian reliabilitas menunjukkan angka *Cronbach Alpha* sebesar 0,9083 yang lebih besar dari batas yang disebutkan Nunnally yaitu 0,6. Jadi, dapat disimpulkan bahwa instrumen penilaian *stakeholders* ini bersifat reliabel.

Untuk variabel kebutuhan *stakeholders* terhadap informasi dalam laporan audit pemerintah daerah, hasil pengujian reliabilitas menunjukkan angka *Cronbach Alpha* sebesar 0,9039 yang lebih besar dari batas yang disebutkan Nunnally yaitu 0,6. Jadi, dapat disimpulkan bahwa instrumen kebutuhan *stakeholders* ini bersifat reliabel.

**Hasil Uji Rata-Rata Penilaian Stakeholders**

Pengukuran rata-rata instrumen variabel penilaian *stakeholders* terhadap informasi yang tersaji dalam laporan audit diperlukan untuk menjelaskan secara detail sejauh mana *stakeholders* menilai informasi-informasi tersebut. Berikut ini penjelasan detail masing-masing instrumen penilaian *stakeholders* terhadap informasi laporan audit pemerintah daerah.

**Tabel 3: Penilaian Stakeholders Terhadap Informasi Laporan Audit Pemda**

Instrumen	Uji Rata-rata	Kualifikasi Informasi Laporan Audit Pemda
NILAI1	2.301527	Auditor pemerintah (BPK) sudah bersikap independen dalam melakukan pemeriksaan Pemda guna terbitkan laporan auditor independent.
NILAI2	1.900763	Laporan audit pemda belum memberikan penjelasan yang cukup memadai.
NILAI3	1.977099	Laporan audit pemda belum memberikan jaminan kesesuaian laporan keuangan auditan Pemda dengan prinsip akuntansi berterima umum.
NILAI4	2.114504	Laporan audit tersebut sudah memberikan jaminan kesesuaian laporan keuangan auditan Pemda dengan Standar Audit Pemerintahan.
NILAI5	1.912214	Laporan audit pemda belum memberikan jaminan kesesuaian penggunaan dana publik oleh Pemda dengan peraturan yang berlaku.
NILAI6	2.164122	Laporan audit tersebut sudah memberikan jaminan kesesuaian pelaksanaan audit dengan standar pengauditan yang berlaku.
NILAI7	1.870229	Laporan audit pemda belum memberikan jaminan bahwa laporan keuangan auditan Pemda sudah wajar dan bebas dari salah saji material.
NILAI8	2.038168	Laporan audit tersebut sudah memberikan jaminan pernyataan opini pada laporan audit benar-benar didasarkan pada hasil pemeriksaan yang dilakukan.
NILAI9	2.019084	Laporan audit tersebut sudah memberikan jaminan bahwa dalam pelaksanaan audit telah dilakukan pengujian data dengan mempertimbangkan kekuatan dan kelemahan atas struktur pengendalian intern.
NILAI10	2.003817	Laporan audit tersebut sudah dapat digunakan untuk pengambilan keputusan.
NILAI11	1.71374	Laporan audit pemda belum memberikan jaminan efisiensi dari program-program dalam mencapai tujuan sebagaimana yang disahkan oleh peraturan pemerintah, undang-undang atau peraturan Pemda.
NILAI12	1.732824	Laporan audit pemda belum memberikan jaminan kesesuaian pendanaan untuk program-program sesuai dengan aturan yang berlaku untuknya.
NILAI13	1.641221	Laporan audit pemda belum memberikan jaminan bahwa penerimaan dana dari warga sudah dikumpulkan, didepositokan dan dicatat/dihitung dengan tepat.
NILAI14	1.778626	Laporan audit pemda belum memberikan jaminan bahwa Pemda telah melakukan pengadaan sumber daya (jenis, mutu, dan jumlah) sesuai dengan kebutuhan pada biaya wajar
NILAI15	1.603053	Laporan audit pemda belum dapat memberikan jaminan bahwa auditor dapat menemukan (jika ada) indikasi adanya kecurangan, kebohongan publik atau tindakan ilegal lain yang perlu adanya investigasi lebih lanjut.
NILAI16	1.637405	Laporan audit pemda belum memberikan jaminan efektivitas dari program-program dalam mencapai tujuan sebagaimana yang disahkan oleh peraturan pemerintah, undang-undang atau peraturan Pemda.
NILAI17	1.790076	Laporan audit pemda belum memberikan jaminan bahwa tujuan program, baik yang baru maupun yang sudah berjalan dari Pemda, sudah memadai dan tepat atau relevan.

### Uji Korelasi

Pengujian ini bertujuan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini yaitu apakah informasi dalam laporan audit yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan RI sudah memenuhi kebutuhan *stakeholders* akan informasi laporan audit meliputi audit keuangan, audit kepatuhan dan audit kinerja.

Hipotesis statistik untuk uji korelasi ini adalah:

**H0:** Terdapat korelasi antara variabel penilaian *stakeholders* terhadap informasi laporan audit pemda dengan variabel kebutuhan *stakeholders* akan informasi laporan audit pemda

**H1:** Tidak ada korelasi antara variabel penilaian *stakeholders* terhadap informasi laporan audit pemda dengan variabel kebutuhan *stakeholders* akan informasi laporan audit pemda

Hasil uji korelasi Pearson menunjukkan bahwa, angka korelasi antara variabel penilaian *stakeholders* terhadap informasi laporan audit pemerintah daerah dengan variabel kebutuhan *stakeholders* akan informasi laporan audit pemerintah daerah berkisar pada 0 (nol) tepatnya 0,207. Angka korelasi 0,207 ini berarti bahwa korelasi yang terjadi antara variabel penilaian dan variabel harapan *stakeholders* adalah lemah.

Hasil uji korelasi Kendall menunjukkan bahwa, angka korelasi antara variabel penilaian *stakeholders* terhadap informasi laporan audit pemerintah daerah dengan variabel kebutuhan *stakeholders* akan informasi laporan audit pemerintah daerah juga berkisar pada 0 (nol) tepatnya 0,137. Angka korelasi 0,137 ini berarti bahwa

korelasi yang terjadi antara variabel penilaian dan variabel harapan *stakeholders* adalah lemah.

Hasil uji korelasi yang ketiga yakni uji korelasi Spearman menunjukkan angka korelasi antara variabel penilaian *stakeholders* terhadap informasi laporan audit pemerintah daerah dengan variabel kebutuhan *stakeholders* akan informasi laporan audit pemerintah daerah berkisar pada 0 (nol) tepatnya 0,197. Angka korelasi 0,197 ini berarti bahwa korelasi yang terjadi antara variabel penilaian dan variabel harapan *stakeholders* adalah lemah.

Dari ketiga jenis uji korelasi di atas menunjukkan bahwa semua korelasi yang terjadi adalah negatif, yakni korelasi antara variabel penilaian *stakeholders* terhadap informasi laporan audit pemerintah daerah dengan variabel kebutuhan *stakeholders* akan informasi laporan audit pemerintah daerah. Korelasi negatif tersebut menunjukkan bahwa pelaporan hasil audit yang diterbitkan oleh BPK RI untuk pemerintah daerah belum dapat memenuhi atau sesuai dengan kebutuhan *stakeholders*. Angka koefisien dari ketiga jenis uji korelasi yang berkisar di bawah 0,5 menunjukkan lemahnya korelasi negatif yang terjadi. Semakin tinggi korelasi negatif yang terjadi, maka berarti semakin rendah pula tingkat kesesuaian informasi yang tersaji dalam laporan audit pemerintah daerah dengan kebutuhan/harapan informasi yang dibutuhkan. Hal ini dapat diartikan bahwa laporan audit tersebut tidak begitu jelek di sisi publik, namun demikian laporan audit tersebut harus tetapi diperbaiki dan disempurnakan sehingga lebih akuntabel.

**Tabel 4:** Hasil Uji Korelasi

Jenis Korelasi	Koefisien Korelasi	Tingkat Signifikansi
Korelasi Pearson	- 0,207	0,001
Korelasi Kendall	- 0,137	0,002
Korelasi Spearman	- 0,197	0,001

**Hasil Uji Perangkingan Rata-rata Kebutuhan Stakeholders**

Pengujian berikutnya dalam penelitian ini adalah uji perangkingan rata-rata kebutuhan *stakeholders*. Pengujian ini dilakukan dengan merangking instrumen-instrumen yang terdapat dalam kategori kebutuhan *stakeholders* berdasarkan rata-rata hitung masing-masing instrumen. Jika rata-rata hitung suatu instrumen lebih besar dari 2,5 maka informasi tersebut dianggap penting dan wajib disajikan dalam laporan audit pemerintah daerah. Jika rata-rata hitung suatu instrumen berada di antara 1,5 – 2,5 maka informasi tersebut dianggap tidak begitu penting namun akan lebih baik jika informasi tersebut disajikan dalam laporan audit pemerintah daerah. Sedangkan untuk rata-rata hitung instrumen berada di bawah 1,5 maka informasi tersebut dapat dianggap tidak penting dan dapat diabaikan dalam laporan audit.

Dari hasil uji ini diketahui bahwa sebenarnya sangat banyak informasi yang diinginkan oleh *stakeholders* yang seharusnya disajikan dalam laporan audit pemerintah daerah. Dari semua instrumen yang dinukil dari *GAO Standards* tersebut dapat diketahui bahwa hampir sebagian besar instrumen dinilai oleh *stakeholders* sangat penting untuk disajikan. Dari dua puluh tujuh instrumen tersebut, ada tiga instrumen yang dinilai oleh *stakeholders* tidak begitu penting (moderat) untuk disajikan. Ketiga instrumen kebutuhan informasi tersebut adalah:

- 1) Informasi dalam laporan audit yang memberikan evaluasi mengenai efektivitas program dan atau unsur program secara sendiri-sendiri.
- 2) Informasi dalam laporan audit yang memberikan evaluasi apakah program tersebut saling melengkapi, tumpang tindih atau bertentangan dengan program lain.

- 3) Informasi dalam laporan audit yang memberikan evaluasi identifikasi faktor yang menghambat pelaksanaan kerja yang baik dan memuaskan.

**Uji Binomial**

Pengujian binomial dalam penelitian ini dilakukan untuk menguji apakah perbedaan peringkat antara informasi yang sangat penting, moderat, dan tidak penting dari hasil uji perangkingan rata-rata instrumen kebutuhan *stakeholders* adalah perbedaan yang signifikan atau hanya kebetulan belaka. Pengujian ini dilakukan dengan uji beda dua rata-rata (*two means test*), dengan suatu hipotesis statistik berikut ini.

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2 \text{ atau } \mu_1 - \mu_2 = 0$$

$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2$$

Kriteria pengujian dalam uji binomial ini dilakukan dengan taraf signifikansi  $\alpha = 0,05$  dan dasar pengambilan keputusan adalah jika probabilitasnya (*exact.sig*) lebih besar dari 0,05 maka  $H_0$  diterima dan jika probabilitasnya lebih kecil dari 0,05 maka  $H_0$  ditolak atau dengan penjelasan lain  $H_1$  diterima. Berikut ini hasil uji binomial yang dilakukan dengan program SPSS.

**Tabel 5: Uji Binomial**

Rata-rata	Kategori	N	Exact.Syg
Group 1	<= 2,5	3	0,000
Group 2	> 2,5	27	

Dari hasil uji binomial di atas, angka *Exact.sig* yang tertera pada hasil pengujian yaitu 0,000 lebih kecil dari 0,05 sehingga dengan hasil ini,  $H_1$  diterima dan  $H_0$  ditolak. Ini berarti bahwa perbedaan peringkat kategori antara informasi yang sangat penting dengan informasi yang moderat pada hasil uji perangkingan rata-rata kebutuhan *stakeholders* terjadi secara signifikan dan bukan terjadi karena kebetulan semata. Penjelasan lain dari hasil uji binomial ini adalah, perbedaan peringkat

kategori antara informasi yang sangat penting dengan informasi yang moderat pada hasil uji perangkingan rata-rata kebutuhan *stakeholders* dilakukan dengan fair, bukan direkayasa oleh peneliti. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa informasi yang dinilai penting oleh *stakeholders* untuk disajikan dalam laporan audit memang penting dan bukan menjadi penting karena suatu kebetulan yang dikarenakan sifat sampel penelitian ini.

### HASIL DAN PEMBAHASAN

Pemberian otonomi dan desentralisasi yang luas, nyata, dan bertanggung jawab kepada daerah akan membawa dampak perubahan terhadap pola dan sistem pengawasan, pengendalian dan pemeriksaan. Dalam lingkungan pemerintah daerah, sistem pengendalian berada dalam kendali DPRD sebagai pihak legislatif yang dilakukan pada tahap awal, sistem pengendalian dipegang oleh Bawasda yang dilakukan sepanjang proses kegiatan organisasi, dan sistem pemeriksaan dilakukan oleh BPK pada tahap akhir pengelolaan pemerintahan daerah sebagai bentuk pertanggungjawaban atas pengelolaan tersebut. Perubahan-perubahan dalam ketiga sistem ini tentu saja menyebabkan munculnya tuntutan-tuntutan agar pengelolaan daerah lebih transparan, terbuka dan bertanggung jawab atas kebijakan yang diambil. Perubahan pola pengawasan yang mendasar adalah dengan diberinya keleluasaan kepada pemerintah daerah untuk mengatur dan mengelola daerahnya sendiri, maka diperlukan peningkatan peran DPRD dan publik dalam pengawasan penyelenggaraan pemerintah.

Salah satu bentuk akuntabilitas pemerintah lokal dicerminkan melalui pelaporan eksternal otoritas lokal (*local authority external reporting*), yang telah dikembangkan dengan bentuk yang berbeda dan paralel dengan metode pelaporan sektor swasta (BPKP, 2000) Sejak tahun 1970'an

telah terjadi beberapa gerakan dalam kaitannya dengan pelaporan otoritas lokal yang diarahkan ke dalam bentuk yang mirip dengan pelaporan sektor swasta. Meskipun demikian, masih banyak terdapat banyak area akuntabilitas yang tidak dapat dilaporkan sebagaimana pelaporan sektor swasta.

Dari hasil penelitian di atas, dapat disimpulkan bahwa publik sebagai *stakeholders* menilai bahwa informasi yang ada dalam laporan audit pemerintah daerah sampai saat ini belum memenuhi kebutuhan mereka akan informasi hasil audit, baik audit keuangan, audit efisiensi dan ekonomi, dan audit kepatuhan. Terdapat sedikit informasi yang dapat dijumpai sehubungan dengan kesuksesan ataupun kegagalan dalam aktivitas-aktivitas yang dikelola pemerintah (Soedibyo, 2002). Terkait dengan sistem audit untuk pemerintah daerah ini, Mardiasmo (2002) memandang perlunya suatu langkah reformasi audit (*audit reform*) dalam sistem pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Soedibyo (2002) menambahkan, dalam era reformasi ini harus ada alternatif usaha untuk mencapai akuntabilitas atau pertanggungjawaban informasi melalui pelaporan yang lebih baik. Tuntutan pembaharuan sistem keuangan tersebut adalah agar pengelolaan uang rakyat (*public money*) dilakukan secara transparan dengan mendasarkan konsep *value for money* sehingga tercipta akuntabilitas publik (Mardiasmo, 2002).

Dari pengujian di atas, penjabaran hasil penelitian ini khususnya penilaian *stakeholders* terhadap informasi yang tersaji dalam laporan audit pemerintah daerah akan sangat diperlukan dan tentu saja diharapkan akan menjadi satu bagian dari *audit reform*. Publik menilai bahwa auditor pemerintah dalam hal ini (BPK) sudah bersikap independen dalam melakukan pemeriksaan terhadap pemerintah daerah. UU No. 17 tahun 2003 memberikan wewenang penuh kepada BPK untuk mengaudit pengelolaan

keuangan daerah. Pemberian kepercayaan kepada BPK ini menjadi bagian penting bagi terciptanya akuntabilitas publik, mengingat fungsi dan kedudukannya sebagai salah satu lembaga audit pemerintah. Di New Zealand, sejak tahun 1840 dibentuk *The Office of the Auditor-General* (OAG) yang dengan *the Audit Act 1858* berperan untuk memberikan jaminan bagi Parlemen dan publik bahwa organisasi pemerintah telah beroperasi dan melaksanakan kerjanya sesuai dengan keputusan Parlemen (Jacobs, 2000).

Dalam hal pelaporan hasil audit, publik menilai penjelasan yang ada dalam laporan audit belum memadai. Padahal pengauditan dalam sektor publik berarti *providing information on public services to elected representatives and the general public* (Public Audit Forum, 2002). Malan *et al.* (1984) menjelaskan ketika menyimpulkan pekerjaan audit dalam penugasan audit, dalam setiap kasus yang formal, laporan tertulis harus dipublikasikan. Soedibyo (2002) menjelaskan, sekarang ini baik parlemen (legislatif) maupun BPK selaku *supreme auditor*, sudah berupaya memaksimalkan masing-masing peran. Pihak legislatif mulai perhatian terhadap penggunaan dana publik terutama komite anggarannya, sedang BPK mencoba untuk memberikan informasi yang lebih lengkap kepada pihak legislatif berkaitan dengan penggunaan dana publik tersebut. Sayangnya, sejauh ini laporan audit yang diterbitkan oleh BPK tersebut tidak bisa dicermati dengan baik oleh pengguna, hal ini dikarenakan laporan-laporan tersebut tidak memenuhi kebutuhan dari publik terutama pihak legislatif (Sudibyo, 2002). Publik, khususnya pihak legislatif menggunakan laporan-laporan audit pemerintah dengan tujuan untuk mengembangkan operasional pemerintah mendatang yang lebih baik (Priono, 2003).

Mencermati apa yang telah dilakukan oleh pemerintah daerah dengan publikasi

laporan keuangan auditannya, tampaknya tuntutan akuntabilitas oleh pengguna laporan keuangan belum terpenuhi secara optimal. Masyarakat mengerti betul, baik selaku pembayar pajak maupun sebagai partner kerja pemerintah, beberapa praktik-praktik pengelolaan keuangan publik dilakukan secara tidak efisien, tidak ekonomis dan tidak efektif. Praktik-praktik tersebut dimulai dari penyusunan anggaran yang tidak realistis, penuh dengan muatan politis, yang terkadang tidak didasarkan pada anggaran kinerja yang sesungguhnya.

Sayangnya, informasi yang sampai ke masyarakat baru sebatas kewajaran dari penyajian laporan keuangan. Hal ini menjadi kurang berarti manakala publik mengerti bahwa bukti-bukti transaksi bisa dipalsu atau direkayasa sebagaimana penjelasan di muka. Asersi-asersi audit seperti; eksistensi, kelengkapan, hak dan kewajiban, penilaian-alokasi, dan penyajian jelas tidak mungkin dapat menjelaskan apakah suatu kegiatan atau proyek dilakukan dengan efektif, efisien dan ekonomis. Sangat dimungkinkan bahwa meskipun laporan audit atas laporan keuangan berpendapat wajar tanpa pengecualian, masih ada laporan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berpendapat lain (tidak patuh) serta laporan berbentuk laporan kinerja yang memuat hasil audit (temuan (kondisi, kriteria, akibat, sebab) dan kesimpulan auditor) dan rekomendasi-memuat temuan ketidakberesan (*fraud managemen*) atau tindak pidana korupsi (Syafii, 2003).

Leeuw (1996) menegaskan bahwa audit kinerja sebagaimana audit keuangan telah membawa perubahan yang menjadikan kinerja dalam sektor publik semakin efisien dan efektif. Sementara itu, Hamburger (1989) menambahkan bahwa audit efisiensi berpotensi untuk meningkatkan secara signifikan akuntabilitas eksekutif terhadap legislatif. Sayangnya, kebanyakan dari

anggota legislatif tidak memahami apa yang dimaksud dengan audit efisiensi. Ini terjadi di Australia pada tahun 1978, dan terjadi di Indonesia pada abad 20 ini. Audit efisiensi dibentuk sebagai bagian dari seperangkat perubahan yang didesain untuk meningkatkan *accountability* dan *responsiveness* dari agen sektor publik kepada atasan politik mereka atau kepada kliennya. Audit efisiensi ini dilakukan dengan pertimbangan untuk mencapai apa yang disebut dengan *value for money*. Mengutip dari Adam (1986), audit efisiensi meliputi “penilaian dari kinerja manajemen dan operasional dari departemen dan agen dalam penggunaan dana, tenaga kerja dan sumber daya lainnya”. Audit yang dikerjakan oleh GAO adalah; *financial and compliance audit, economy and efficiency audit, and programme result audit*.

Di Irlandia, *Local Government Audit Service* (LGAS, \_\_\_\_\_) menerbitkan *Code of Audit Practise* yang salah isinya menjelaskan: “*To be eligible for appointment as a local government auditor, membership of a recognised ccountancy body is required. Local government auditors are required to carry out independent financial and regularity audits and may also carry out value for money audits. They are required to give an opinion on the annual financial statements and may also issue reports on any matters coming to notice during audit*”.

Di Inggris pada tahun 1982 dibentuk *Audit Commission* dengan peraturan *The Local Government Finance Act*. Tujuan dibentuknya Komisi Audit ini tidak saja untuk melakukan audit tradisional seperti audit keuangan dan untuk mengecek transparansi dari pengeluaran pemerintah daerah, tetapi juga untuk menilai “ekonomi”, “efisiensi”, dan “efektivitas” dari aktivitas pemerintah daerah (Fowles, 1993).

Dittehofer (2001) menambahkan bahwa audit kepatuhan dalam organisasi pemerintah merupakan suatu keunikan tersendiri. Dengan audit tersebut, perhatian

auditor difokuskan tidak saja untuk mengaudit keuangan saja tetapi juga untuk menilai kepatuhan kinerja pemerintah dengan hukum, aturan, dan ketentuan lainnya. Hal ini dikarenakan pemerintah hanya dapat bertindak sesuai dengan apa yang diijinkan/ditetapkan untuknya. Audit kepatuhan dalam sektor publik juga harus mempertimbangkan aspek kerjasama, hadiah dan instrumen lain baik secara langsung maupun tidak langsung.

Pengungkapan dalam laporan audit akan lebih jelas apabila di dalam laporan audit tersebut dipisahkan masing-masing pendapat baik mengenai laporan keuangan, pengendalian intern, kepatuhan terhadap peraturan, konsistensi dengan informasi lainnya, tanggung jawab manajemen dan tanggung jawab auditor. Penjelasan yang memadai dalam laporan audit dapat ditemui dalam laporan audit diterbitkan oleh *the United States General Accounting Office* (GAO, 2004).

## **SIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI**

Kesimpulan yang merupakan inti dari analisis dan pengujian data dapat dijelaskan berikut ini.

- 1) Hipotesis penelitian dalam penelitian ini yakni “Laporan audit atas pemerintah daerah yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) belum memenuhi kebutuhan *stakeholders* akan informasi-informasi hasil audit baik audit keuangan, audit kepatuhan, maupun audit kinerja pemerintah daerah” tidak ditolak. Sehingga penelitian ini berhasil membuktikan secara empiris bahwa laporan audit yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan belum dapat memenuhi kebutuhan *stakeholders* akan informasi hasil audit atas pemerintah daerah. Dari 17 instrumen variabel penilaian *stakeholders* terhadap informasi dalam laporan audit peme-

rintah daerah, hanya 6 (enam) instrumen penilaian yang dianggap memenuhi, inipun hanya dalam standar minimum. Keenam informasi tersebut adalah; independensi BPK, kesesuaian pelaksanaan audit dengan Standar Audit Pemerintahan, kesesuaian pelaksanaan audit dengan Standar Profesional Akuntan Publik, jaminan pernyataan opini pada laporan audit benar-benar didasarkan pada hasil pemeriksaan, pertimbangan kekuatan dan kelemahan struktur pengendalian intern, dapat dijadikan dasar pengambilan keputusan. Namun jika dikaitkan dengan hasil audit kinerja (*value for money audit*), *stakeholders* menilai informasi yang tersaji dalam laporan audit pemerintah daerah belum memberikan informasi efisiensi, ekonomi dan efektivitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah yang memuaskan untuk mereka.

- 2) Hasil pengujian data dalam penelitian ini juga menunjukkan beberapa jenis informasi dalam laporan audit pemerintah daerah sangat penting untuk disajikan dalam laporan audit tersebut. Dalam pengujian kedua penelitian ini, dapat dibuktikan bahwa perbedaan antara instrumen yang bersifat penting dengan instrumen yang moderat bukan terjadi karena kebetulan semata tetapi terjadi secara signifikan. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa informasi yang dinilai penting oleh *stakeholders* untuk disajikan dalam laporan audit memang penting dan bukan menjadi penting karena suatu kebetulan yang dikarenakan sifat sampel penelitian ini.

#### **Keterbatasan Penelitian**

Keterbatasan penelitian yang dialami dalam penelitian ini adalah:

- 1) Jumlah responden yang dikelompokkan ke dalam pihak legislatif dalam penelitian ini tidak seperti yang diharapkan

(sangat terbatas jumlahnya). Hal ini dikarenakan pada saat penyebaran kuisioner dan pengumpulannya, anggota dewan lama sedang sibuk dengan kegiatan pertanggungjawaban akhir penugasannya.

- 2) Pertanyaan yang digunakan dalam kuisioner penelitian ini tidak memperhatikan masalah *control question*. Konsep pertanyaan dibuat hanya dalam versi positif saja tanpa menggunakan alternatif versi negatif ataupun netral. Hal ini dikhawatirkan akan memunculkan jawaban yang bias dan kurang mewakili persepsi *stakeholders* secara menyeluruh.

#### **Implikasi Penelitian**

Dengan adanya keterbatasan penelitian di atas, maka terdapat sejumlah isu-isu yang dapat diangkat untuk dijadikan penelitian-penelitian mendatang. Terkait dengan adanya laporan audit ini, penelitian yang dapat dilakukan berikutnya adalah menguji adanya *expectation gap* antara auditor pemerintah dengan *stakeholders*. Tema ini perlu diteliti, mengingat antara publik dengan auditor pemerintah minimal harus tercapai kesepemahaman sehingga laporan audit bisa benar-benar digunakan sebagaimana mestinya. Penelitian ini bukan berarti untuk menghilangkan kesenjangan harapan yang ada, tetapi paling tidak bisa mengurangi kesenjangan tersebut dalam batas minimal.

Isu lain yang dapat diangkat dalam penelitian mendatang adalah penelitian yang menguji adanya pengaruh laporan auditor independen terhadap pertanggungjawaban pemerintah daerah dan penyusunan APBD. Seperti diketahui, mulai tahun 2006, laporan keuangan pemerintah daerah harus diaudit. Temuan dan pendapat auditor harus ditindaklanjuti oleh dewan legislatif terkait dengan kebijakan politik yang mereka putuskan.

## REFERENSI

- AICPA. (1990). *AICPA Professional Standard*. Vol. 1. Chicago, Illinois: Commerce Clearing House Inc.
- Arens, A. A. and Loebbecke, J. K. (1991). *Auditing*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Boland, T. and Fowler. A. (2000). "A Systems Perspective Of Performance Management In Public Sector Organisations". *MCB The International Journal of Public Sector Management*. Vol. 13 Issue 5 Date ISSN 0951-3558.
- BPK. (1995). *Standar Audit Pemerintahan*. Jakarta: Penerbit Badan Pemeriksa Keuangan.
- BPKP. (2000). *Manajemen Pemerintahan Baru*. Edisi I, Cetakan Pertama, Jakarta.
- Cooper, D. R. and Emory, C. W. (1995). *Business Research Methods*. Edisi 5. Richard D. Irwin, Inc.
- Drebin, A. R., Chan, J. L. and Ferguson, L. C. (1981). "Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units; a research studi". *National Council on Governmental Accounting*. Vol. 1 & 2, Chicago.
- Dittenhofer, M. (2001). "Performance Auditing in Governments". *Managerial Auditing Journal*. Vol. 16. No 8, pp. 438-442. MCB University Press.
- William, E. C. (1980). *Business Research Methods*. Revised Edition. Homewood. Illinois: Richard D Irwin Inc.
- General Accounting Office. (1994). *Auditing Standards*. GAO. Washington DC.
- \_\_\_\_\_. (2004). "Independent Auditor's Report". *The US General Accounting Office*. [Http://www.gao.gov/sp/html/2004/perf\\_acctaa.html](http://www.gao.gov/sp/html/2004/perf_acctaa.html)
- Gitoyo. (1996). *Persepsi Stakeholders terhadap Laporan Keuangan Auditan*. Thesis UGM.
- Gray, A. and Jenkins, B. (1993). "Codes Accountability In New Public Sector". *Accounting Auditing & Accountability Journal*. Vol. 6 No. 3. MCB University Press.
- Halim, A. dan Totok S. (2004). *Auditing 2: Dasar-dasar Prosedur Pengauditan Laporan Keuangan*. Edisi Revisi. Jogjakarta: AMP YKPN.
- Hamburger, P. (1989). "Efficiency Auditing by the Australian Audit Office: Reform and Reaction under Three Auditors-General". *Accounting Auditing & Accountability Journal*. Vol. 2 No. 3. MCB University Press.
- Henley *et al.* (1993). *Public Sector Accounting and Financial Control*. Great Britain. Clays Ltd.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2001). *Standar Profesional Akuntan Publik: Per 1 Januari 2001*. Jakarta: Salemba Empat.
- \_\_\_\_\_. (2003). *Exposure Draft PSA No. 75: Pertimbangan Audit Dalam Perikatan Audit terhadap Entitas Pemerintahan dan Entitas Lain Penerima Bantuan Keuangan Pemerintah*. Jakarta.
- IFAC. (2000). *Governmental Financial Reporting*. New York. IFAC.
- Indriantoro, N. dan Supomo, B. (1999). *Metodologi Penelitian Bisnis untuk*

- Akuntansi dan Manajemen*. Edisi Pertama. Jogjakarta: BPFE.
- Jacobs, K. (2000). "Evaluating Accountability: Finding a Place for The Treaty of Waitangi in The New Zealand Public Sector". *Accounting Auditing & Accountability Journal*. Vol. 13 No. 3, pp. 360-3800. MCB University Press.
- Jones, R. dan Maurice, P. (2000). *Public Sector Accounting*. 5<sup>th</sup> Edition. London: Pitman Publishing.
- Jones, P. C. dan Bates, J. G. (1990). *Public Sector Auditing-Practical Techniques for an Integrated Approach*. Edisi 1. TJ Press Ltd., Padstow, Cornwall.
- Kaplan, R. S. and Anthony A. A. (1998). *Advanced Management Accounting*. Edisi ketiga. New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Komalasari, Puput T. (1999). "Model Perencanaan Sistem Informasi Suatu Perspektif Teori Agensi". *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*. Vol. 3 No. 2 hal. 161-175.
- LAN dan BPKP. (2000). "Akuntabilitas dan Good Governance". *Modul 1 dari 5 Modul Sosialisasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*. Cetak pertama. Jakarta: Penerbit LAN.
- Leeuw, F. L. (1996). "Performance Auditing, New Public Management and Performance Improvement: Questions and Answers". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 9 No.2, pp. 92-102. MCB University Press.
- LGAS. (\_\_\_\_). "Code of Audit Practise". *Local Government Audit Service*. Irlandia. [www.viron.ie/audit](http://www.viron.ie/audit).
- Mardiasmo. (2002). *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi 1. Jogjakarta: Andi Offset.
- Mautz, R. K. and Sharaf, H. A. (1985). "The Philosophy of Auditing". Bessie Drive Sarasota, Florida. AAA.
- Mulyadi dan Kanaka Puradiredja. (1998). *Auditing*. Buku Satu, Edisi Kelima. Jakarta: Salemba Empat.
- NALGA. (1999). *NALGA Guideliners and Model Legislation for Local Government Auditor*. [Http://www.nalga.org/reports/legislation.pdf](http://www.nalga.org/reports/legislation.pdf)
- Otley, D. T. and Pierce, B. J. (1996). "Auditor Time Budget Pressure". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 9 No. 1, pp. 31-58. © MCB University Press.
- Priono. (2003). "Auditing Principles for Government Auditors". *The Audit Forum*. Vol VI, No. 2. BPK RI.
- Republik Indonesia. *Undang-undang No. 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- \_\_\_\_\_. *Peraturan Pemerintah No. 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Daerah*.
- \_\_\_\_\_. (2002). *Keputusan Menteri Dalam Negeri No. 29 Tahun 2002 tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggungjawaban dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah*.

- Scott, W. R. (2002). *Financial Accounting Theory*. 2nd Edition. Canada: Prentice-Hall Canada Inc.
- Setyorini, D. (2003). *Evaluasi Empiris terhadap Persepsi Pemakai atas Bentuk Laporan Audit yang berubah*. Thesis UGM.
- Soedibyo. (2002). "Better Accountability Through Improved Reporting". *The Audit Forum*. Vol. V, No. 3. BPK RI.
- Sujana, E. (2001). *Persepsi pemakai laporan keuangan sektor publik terhadap Laporan Pertanggungjawaban Pemda*. Tesis UGM.
- Syafii, I. (2003). "Audit Komprehensif Laporan Keuangan Daerah". *PEMERIKSA*, No. 92. BPK-RI.
- Tayib, M. (1999). "Financial Reporting by Malaysian Local Authorities". *The International Journal of Public Sector Management*. Vol. 12 No 2, hal 103-120. MCB University Press.
- Triyuwono, I. dan Roekhuudin. (2000). "Konsistensi Praktik Sistem Pengendalian Intern dan Akuntabilitas pada Laziz". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 3 No. 2.
- Wibowo, A. (2002). "Apa yang Salah dengan PSA No. 62; Tanggapan atas Exposure Draft PSA No. 75 sebagai pengganti PSA No. 62". *PEMERIKSA*. No. 86. BPK-RI.
- Yoedono. (2002). "Our Audits Should Aim More On Effectiveness Evaluations". *The Audit Forum*. Vol. V, No. 4. BPK-RI.
- Yuliarsi, G. A. P. (2002). *Pelaporan keuangan pemerintah pusat Indonesia, Suatu Studi eksploratif mengenai kebutuhan dan permintaan stakeholders*. Thesis UGM.
- Zikmunt, W. G. (1994). *Business Research Methods*. 4<sup>th</sup> Edition. The Dryden Press Hrcourt Brace College Publisher, Florida, USA.