

WTP pada laporan keuangan pemerintah pusat Republik Indonesia: bagaimana meraih dan mempertahankannya

Yuli Ariyadi¹, Tetet Fitrijanti², Dini Rosdini²

¹Program Magister Akuntansi, Universitas Padjadjaran

²Fakultas Ekonomi, Universitas Padjadjaran

e-mail: yuliariyadi@gmail.com, tettet.fitrijanti@unpad.ac.id, dini.rosdini@unpad.ac.id

Abstract

Proposal penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana pemerintah pusat Republik Indonesia sebagai salah satu organisasi sektor publik meraih dan mempertahankan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP). Penelitian dilakukan dengan metode kualitatif descriptive dan explanatory. Penelitian dilakukan dengan menggunakan kerangka teori institusional work yang dikembangkan oleh Lawrence dan Sudaby untuk memberikan panduan dalam menjelaskan dan menganalisa fenomena yang terjadi. Bagian dari institusional work yang akan digunakan dalam menjelaskan fenomena adalah creating institutions dan maintaining institutions. Data akan diperoleh dengan melakukan analisa terhadap LKPP dari tahun 2004 s.d 2017, dan melakukan wawancara secara mendalam terhadap aktoraktor yang terlibat dalam penyusunan LKPP.

Keyword: WTP, LKPP, sektor publik, institusional work

DOI: [10.20885/ncaf.vol1.art6](https://doi.org/10.20885/ncaf.vol1.art6)

PENDAHULUAN

Tahun 2003 dan tahun 2004 menjadi tahun penting dalam sejarah keuangan Indonesia, hal ini ditandai dengan terbitnya tiga undang-undang terkait pengelolaan keuangan negara sebagai bentuk reformasi keuangan negara. Undang-undang tersebut adalah Undang-Undang nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Tiga Undang-Undang tersebut biasa disebut paket undang-undang keuangan negara (Nirmala et al., 2014; Simanjuntak, 2005). Penyampaian laporan pertanggungjawaban keuangan pemerintah merupakan upaya konkrit untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara (Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003). Akuntabilitas merupakan kewajiban (i) untuk menunjukkan bahwa pekerjaan telah dilaksanakan sesuai dengan prosedur dan standar, (ii) melaporkan secara wajar dan akurat hasil kinerja dengan perencanaan dan amanah yang diberikan (Development et al., 2008). Bentuk akuntabilitas secara tradisional adalah penyajian dan audit terhadap laporan keuangan (Brenda, 2009). Dalam rangka mewujudkan akuntabilitas tersebut pemerintah telah menyusun laporan keuangan pemerintah pusat mulai dari tahun 2004. Menilai akuntabilitas pengelolaan keuangan Pemerintah memerlukan peran auditor. Di Indonesia auditor tersebut adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) (Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004). BPK mempunyai tugas untuk melakukan evaluasi atas akuntabilitas laporan keuangan pemerintah, salah satu output dari pelaksanaan tugas BPK tersebut adalah memberikan opini terhadap laporan keuangan (Din et al., 2017). Laporan Keuangan Pemerintah Pusat tahun 2016 dan tahun 2017 telah berhasil meraih opini terbaik Wajar yaitu, Tanpa Pengecualian dari BPK.

Perjalan panjang telah dilalui pemerintah pusat Republik Indonesia dalam usahannya memberikan pertanggungjawaban terbaik kepada publik atas transaksi pengelolaan keuangan negara yang dilaksanakan. Pasal 8 huruf (g) Undang Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara menyebutkan bahwa penyusunan laporan keuangan merupakan pertanggungjawaban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Bentuk pertanggungjawaban tersebut adalah disusunnya Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP), Pasal 55 ayat (1) Undang-Undang Nomor 1 tentang Perbendaharaan Negara menyebutkan Menteri Keuangan menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat merupakan konsolidasi laporan keuangan Kementerian Negara/Lembaga, informasi keuangan yang berada dalam pengelolaan Bendahara Umum Negara, dan unit-unit lainnya yang mengelola dan/atau menguasai aset negara, yang disusun dengan berdasarkan praktik terbaik internasional (*best practice*) dalam pengelolaan keuangan Negara. Menurut Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara Laporan Keuangan Pemerintah setidaknya meliputi Laporan Realisasi APBN, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan atas Laporan Keuangan.

Berdasarkan standar akuntansi yang digunakan Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dapat dibagi menjadi 4 periode, lihat Tabel 1.

Tabel 1. Penyusunan LKPP berdasar standar yang digunakan

No	Periode waktu (tahun)	Standar akuntansi yang digunakan	Jenis laporan keuangan
1.	2004	Prinsip-prinsip akuntansi yang lazim	Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, Catatan atas Laporan Keuangan.
2.	2005 s.d. 2009	Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan	Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, Catatan atas Laporan Keuangan.
3.	2010 s.d 2014	Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Lampiran II Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Berbasis Kas Menuju Akrua	Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, Catatan atas Laporan Keuangan.
4.	2015 s.d.2017	Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Lampiran I Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Berbasis Akrua	Laporan Realisasi APBN, Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, Catatan atas Laporan Keuangan

Sumber data diolah lkpp

Tahun 2005 adalah awal pemerintah pusat Republik Indonesia menyusun pertama kali laporan keuangan pemerintah pusat untuk pertanggungjawaban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara tahun 2004. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat tahun 2004 belum disusun berdasarkan Standar Akuntansi Pemerintahan. Hal tersebut dikarenakan Pemerintah Republik Indonesia belum mempunyai Standar Akuntansi Pemerintahan, sehingga standar yang dipakai untuk menyusun laporan keuangan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang lazim. Dalam standar ini Laporan Realisasi APBN disusun menggunakan basis kas, Neraca, kewajiban dan ekuitas dana disusun dengan menggunakan basis akrual. Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2005 s.d. tahun 2009 disusun dengan menggunakan standar akuntansi sesuai dengan Peraturan Pemerintah nomor 24 tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, dalam standar ini Laporan Realisasi APBN disusun dengan basis kas, Neraca, kewajiban dan ekuitas dana disusun dengan menggunakan basis akrual. Laporan Pemerintah Pusat Tahun 2010 s.d 2014 disusun dengan

menggunakan standar akuntansi sesuai dengan lampiran II Peraturan Pemerintah nomor 71 tahun 2010 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan, Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Berbasis Kas Menuju Akrua. Laporan Pemerintah Pusat tahun 2015 s.d 2017 disusun dengan menggunakan standar akuntansi sesuai dengan lampiran I Peraturan Pemerintah tahun 2010 tentang Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan, Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) Berbasis Akrua.

- a. akuntansi pemerintahan
- b. Kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*)
- c. Kepatuhan terhadap peraturan perundangundangan
- d. Efektifitas sistem pengendalian intern

Terdapat 4 (empat) jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa setelah melakukan proses pemeriksaan yaitu:

- a. Opini Wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*)
- b. Opini Wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*)
- c. Opini tidak wajar (*adversed opinion*)
- d. Pernyataan menolak memberikan opini (*disclaimer of opinion*)

Opini terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dari tahun 2004-2017 dapat dilihat pada Tabel 2.

Tabel 2. Opini LKPP dari tahun 2004 s.d tahun 2017

No	Tahun	Opini
1.	2004	Pernyataan menolak memberikan opini (<i>Disclaimer opinion</i>)
2.	2005	Pernyataan menolak memberikan opini (<i>Disclaimer opinion</i>)
3.	2006	Pernyataan menolak memberikan opini (<i>Disclaimer opinion</i>)
4.	2007	Pernyataan menolak memberikan opini (<i>Disclaimer opinion</i>)
5.	2008	Pernyataan menolak memberikan opini (<i>Disclaimer opinion</i>)
6.	2009	Opini Wajar dengan pengecualian (<i>Disclaimer opinion</i>)
7.	2010	Opini Wajar dengan pengecualian (<i>Qualified opinion</i>)
8.	2011	Opini Wajar dengan pengecualian (<i>Qualified opinion</i>)
9.	2012	Opini Wajar dengan pengecualian (<i>Qualified opinion</i>)
10.	2013	Opini Wajar dengan pengecualian (<i>Qualified opinion</i>)
11.	2014	Opini Wajar dengan pengecualian (<i>Qualified opinion</i>)
12.	2015	Opini Wajar dengan pengecualian (<i>Qualified opinion</i>)
13.	2016	Opini Wajar tanpa pengecualian (<i>unqualified opinion</i>)
14.	2017	Opini Wajar tanpa pengecualian (<i>unqualified opinion</i>)

Berdasarkan Tabel 2, Laporan Keuangan Pemerintah Pusat telah meraih opini Wajar Tanpa Pengecualian (*unqualified opinion*) dari Badan Pemeriksa Keuangan selama dua tahun secara berturut-turut untuk laporan keuangan tahun 2016 dan tahun 2017. Perjalanan pencapaian opini tersebut dimulai dari tahun 2005 ketika pertama kali Laporan Keuangan Pemerintah Pusat untuk tahun 2004 disusun. Periode 2004 s.d 2008 opini yang diperoleh oleh LKPP adalah tidak menyatakan pendapat (*Disclaimer*); tahun 2009 s.d. 2015 opini yang diperoleh wajar dengan pengecualian (*Qualified Opinion*); tahun 2016 dan tahun 2017 opini yang diperoleh adalah Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*). Perjalanan panjang telah ditempuh oleh pemerintah pusat selama 14 tahun untuk mendapatkan opini tersebut.

Laporan Keuangan Pemerintah Pusat yang merupakan konsolidasian laporan keuangan antara laporan keuangan yang disusun seluruh Kementerian Negara/Lembaga dan Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara dikonsolidasi oleh Kementerian Keuangan. Secara khusus unit yang bertanggung jawaban adalah Ditjen Perbendaharaan melalui Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan. Secara institusi kementerian keuangan bekerja dalam rangka mencapai pencapaian opini tersebut. Pekerjaan tersebut bukanlah pekerjaan satu orang namun pekerjaan sebagai sebuah organisasi dengan aktor-aktor sebagai penggerak organisasi yang berperan dalam menjalankan operasi organisasi.

Sebagai sebuah organisasi Kementerian Keuangan mengembangkan berbagai strategi dalam rangka menyusun laporan keuangan pemerintah pusat. Terutama untuk menjawab temuan yang menjadi perhatian Badan Pemeriksa Keuangan dan memenuhi kriteria yang menjadi persyaratan BPK agar dapat menyajikan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat dengan kualitas terbaik sehingga dapat memperoleh opini wajar tanpa pengecualian.

Dengan menggunakan kerangka Teori kerja institusional yang diperkenalkan oleh (Lawrence & Suddaby, 2006) yaitu, *institutional work* yang akan digunakan dalam rangka menjelaskan bagaimana pemerintah Republik Indonesia mencapai dan mempertahankan opini wajar tanpa pengecualian terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat pada tahun 2016 dan mempertahankannya pada tahun 2017.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana dan apa yang telah dilakukan oleh Kementerian Keuangan dalam rangka meraih opini audit terbaik (WTP) terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat untuk tahun pelaporan 2016 dan upaya-upaya yang dilakukan untuk mempertahankan opini tersebut pada tahun pelaporan 2017. Penelitian ini penting dilakukan sebagai salah satu wujud proses governance yang dilakukan oleh pemerintah dalam mengelola keuangan negara. Penelitian ini juga penting untuk menunjukkan komitmen pemerintah pusat Republik Indonesia kepada stake holder bahwa pengelolaan keuangan negara dikelola secara akuntabel. Penelitian ini juga penting sebagai wujud usaha pemerintah untuk membersihkan diri dari "*opportunistic bureaucracy*" (Sriyana et al, 2014) dengan akuntabilitas. Dengan lamanya proses mencapai WTP menunjukkan bahwa bukan pekerjaan mudah untuk mencapai opini tersebut namun penuh dengan kerja keras.

Arah hasil penelitian ini adalah untuk mencari faktor-faktor dalam pencapaian opini WTP dan dalam rangka mempertahankannya. Pada akhirnya penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi untuk menambah khasanah keilmuan, khususnya pada bidang akuntansi pemerintahan. Lebih jauh diharapkan dapat menunjukkan kepada seluruh masyarakat bahkan dunia bahwa Pemerintah Republik Indonesia mempunyai komitmen secara terus menerus meningkatkan kualitas laporan keuangan demi akuntabilitas dan pertanggungjawaban kepada masyarakat.

Secara ringkas pertanyaan untuk penelitian ini adalah sebagai berikut:

R1 : Bagaimana Pemerintah Pusat Republik Indonesia meraih opini WTP?

R2 : Bagaimana Pemerintah Pusat Republik Indonesia mempertahankan opini WTP?

TINJAUAN LITERATUR

Institusi adalah produk dari tindakan dengan maksud tertentu (Jepperson, 1991). Lebih lanjut institusi dijelaskan sebagai prosedur yang ditetapkan dan terorganisasi dengan baik yang mencerminkan urutan-urutan interaksi yang terstandar. Proses didalam institusi mempengaruhi tindakan-tindakan yang dilakukan oleh organisasi. Institusi merupakan tempat untuk melaksanakan tindakan-tindakan oleh individu sehingga penelitian tentang institusi adalah bagaimana tindakan-tindakan tersebut berdampak pada institusi (Hirsch & Bermiss, 2009) (Lawrence et al, 2011) Penelitian tentang institusi mengarah kepada perilaku dari individu dan organisasi terhadap institusi. Dari hal tersebut berarti bahwa dalam mempelajari institusi akan mengarah kepada individu dan organisasi yang menggerakkan institusi. Institusi juga diterjemahkan sebagai alat yang dibuat secara manusiawi untuk mengatur interaksi politik, ekonomi dan sosial (North, 1991).

Institutional work diartikan sebagai tindakan-tindakan individu dan organisasi dengan maksud tertentu yang bertujuan untuk menciptakan, mempertahankan dan mengganggu institusi. Penelitian mengenai kerja institusional fokus kepada pemahaman bagaimana aktor menyelesaikan pembuatan peraturan-peraturan sosial, naskah/artikel, skema/perencanaan, dan faktor-faktor budaya (DiMaggio & Powell, 1991) Memahami bahwa institusi berkerja melalui individu-individu atau kelompok individu merupakan dasar pemahaman kerja institusional. Bagaimana orang-orang didalam institusi dan tindakan orang-orang tersebut dalam institusi mempengaruhi institusi merupakan sudut pandang yang dipegang dalam melakukan penelitian tentang kerja institusional (Lawrence et al, 2009).

Berdasarkan uraian tersebut dapat dilihat bahwa penggunaan kerja institusional untuk penelitian terhadap organisasi dapat dilakukan dengan melalui individu-individu yang terlibat dalam institusi tersebut. Hal ini berarti bahwa teori institusi dapat digunakan untuk membantu menemukan jawaban terhadap pertanyaan penelitian.

Kategori kerja institusional menurut Lawrence dan Sudabby adalah sebagai berikut:

Menciptakan institusi

Dalam menciptakan institusi terdapat praktek-praktek yang melibatkan aktor-aktor dalam menciptakan institusi yaitu: *advocacy, defining, vesting, constructing identities, changing normative associations, constructing normative networks, mimicry, theorizing, educating.*

Penjelasan poin-poin di atas adalah sebagai berikut:

a. *Advocacy*

Advocacy diterjemahkan sebagai penerahan dukungan baik secara politis maupun peraturan melalui teknik-teknik pendekatan sosial secara langsung dan disengaja. *Advocacy* merupakan salah kunci sukses sebuah program dalam pelaksanaannya. Terkait dengan penyusunan laporan keuangan dukungan secara politis merupakan hal sangat penting yang akan membuat pihak-pihak yang terlibat dalam penyusunan laporan keuangan merasa mendapat dukungan dan tidak bekerja sendiri atau sebenarnya mewakili pihak stake holder secara politis.

b. *Defining*

Defining dapat diterjemahkan mendefinisikan yaitu pembentukan dari sistem peraturan yang memberikan status atau identitas, menentukan batas-batas keanggotaan atau membuat heirarki status dalam suatu bidang. Dalam keterkaitan dengan penelitian dalam penyusunan laporan keuangan hal ini dapat berarti pembentukan peraturan yang akan mengatur proses penyusunan laporan keuangan.

c. *Vesting*

Vesting diterjemahkan sebagai proses yang sangat mendalam dalam menciptakan individu/pelaku dalam suatu proses bisnis yang baru. Dalam proses *vesting* meliputi pembagian kekuasaan dengan regulasi yang mengikat.

Dalam penyusunan laporan keuangan dapat terlihat pada sejauh mana tanggung jawab penyusun laporan keuangan.

d. *Constructing identities*

Membentuk identitas menggambarkan hubungan antara pelaku dalam bidangnya tempat pelaku beraktifitas. Pada tahap ini para pelaku/aktor dalam organisasi diubah paradigma berfikirnya terhadap apa yang selama ini dilakukan. Aktor diberi orientasi baru terhadap apa yang dilakukan. Dalam hal ini adalah tujuan baru dari apa yang dikerjakan. Dalam proses penyusunan laporan keuangan para pihak yang terlibat diberi arah tujuan baru dari pekerjaannya selama ini dimana penyusunan laporan keuangan jauh lebih dari sekedar kewajiban pekerjaan yang harus diselesaikan, namun membawa kontribusi yang lebih besar bagi bangsa dan negara. Untuk tahap awal hal ini dapat terlihat dari proses reformasi keuangan.

e. *Changing Normative Associations*

Changing Normative Associations berarti menyusun kembali hubungan antara serangkaian praktik dan landasan moral untuk praktik-praktik tersebut. Hal ini berarti menyusun kembali landasan dalam melakukan pekerjaan aktor-aktor yang terlibat dalam pekerjaan dalam bidangnya. Dalam kaitannya dengan penyusunan laporan keuangan hal ini dapat dilihat dalam perubahan landasan moral individu yang terlibat dalam penyusunan laporan keuangan. Sehingga dalam melaksanakan tugasnya tidak hanya normatif saja, namun dengan landasan baru yang sudah berubah.

f. *Constructing normative networks*

Membuat jaringan yang baku yang berarti hubungan dalam internal organisasi melalui praktik-praktik yang secara baku diberikan sanksi sehingga antar group yang setara akan saling memberikan

penghormatin terhadap kepatuhan umum yang harus dipenuhi, diawasi dan dievaluasi. Dalam penyusunan laporan keuangan pihak-pihak yang terlibat harus memberikan output terhadap tugas dan tanggung jawabnya yang merupakan input bagi proses berikutnya secara bertanggungjawab. Hasil tersebut harus dapat dipertanggungjawabkan dengan dievaluasi dan diawasi dan diberi sanksi apabila tidak sesuai dengan yang seharusnya diberikan. Ini dapat berarti control interna dalam penyusunan laporan keuangan.

g. Mimicry

Mimikri adalah proses yang dilakukan oleh individu yang terlibat dalam proses bisnis untuk memadukan praktik-praktik, teknologi, peraturan yang baru diadopsi dengan yang lama yang selama ini telah dilakukan dan dipahami. Dengan memahami yang baru dengan yang lama akan lebih mudah untuk menerapkannya dalam proses bisnis yang baru.

Dalam proses penyusunan laporan keuangan misalnya kebijakan-kebijakan baru yang dibuat dipahami oleh individu yang terlibat dalam penyusunan laporan keuangan dengan mengetahui bahwa kebijakan atau teknik-teknik baru sebenarnya adalah mengganti salah satu proses dalam sistem lama.

h. Theorizing

Theorizing adalah tahap pengembangan dari uraian yang lengkap mengenai sebab-akibat. Hal ini terkait dengan konsekuensi-konsekuensi dan pemahaman individu terhadap praktik-praktik yang baru didalam organisasi yang menjadi bagian yang bidang organisasi. Hal ini terkait dengan konsep pola berpikir dalam menjalankan pekerjaan, dimana masing-masing individu memahami konsep sebab dan akibat terhadap apa yang dikerjakan. Dalam proses penyusunan laporan keuangan tiap individu memahami dengan baik setiap kewenangan dan dampaknya terhadap proses penyusunan laporan keuangan.

i. Educating

Dalam rangka meningkatkan pemahaman dan kemampuan individu yang terlibat dalam institusi diperlukan pendidikan. Hal ini diperlukan untuk menciptakan laporan keuangan yang jauh lebih baik diperlukan peningkatan kapasitas dari individu yang terlibat dalam penyusunan laporan keuangan.

Menciptakan institusi dalam konteks penelitian ini dipahami sebagai proses yang dilalui untuk mencapai opini WTP.

Memelihara institusi

Dalam memelihara institusi melibatkan dukungan, perbaikan dan menciptakan mekanisme sosial untuk memastikan kepatuhan. Hal-hal dalam memelihara institusi adalah sebagai berikut: enabling, policing, deterring, valorizing/demonizing, mythologizing, embedding and routinizing.

Secara umum memelihara institusi melibatkan proses dukungan, memperbaiki proses yang ada. Penjelasan poin-poin di atas adalah sebagai berikut:

a. Enabling work

Enabling berarti membuat peraturan yang memfasilitasi, menambah dan mendukung institusi. Dalam hal ini termasuk membentuk individu atau peraturan baru yang diberi wewenang untuk untuk membawa rutinitas institusi dalam memastikan institusi bertahan. Kaitannya dengan penyusunan laporan keuangan adalah dengan membuat aturan yang mendukung individu untuk mengembangkan peraturan yang akan mempertahankan pencapaian yang optimal yang telah diraih.

b. Policing

Policing berarti kepatuhan terhadap penegakan hukum, audit dan monitoring. Kepatuhan ini terkait dengan pengawasan, sanksi dan himbuan. Sehubungan dengan penyusunan laporan keuangan adalah kepatuhan terhadap peraturan, dan pihak-pihak yang terlibat antara lain unit kepatuhan internal, inspektorat.

c. Deterrence

Deterrence adalah membangun hambatan yang dapat mengubah institusi. Dalam mempertahankan institusi dibangun hal-hal yang dapat menjaga agar tingkat kinerja yang telah dicapai dapat dipertahankan. Dalam kaitannya dengan penyusunan laporan keuangan adalah membangun pertahanan terhadap hal-hal yang dapat menurunkan pencapaian opini WTP. Konsep teori institusional work berasal dari penelitian di bidang organisasi. Dalam mempelajari teori institusional work harus dilihat tindakan yang dilakukan oleh aktor, dan juga dampak yang dihasilkan, dalam hal ini individu berperan aktif dalam menciptakan dan memelihara institusi. (Beunen & Patterson, 2016; T. Lawrence et al., 2011). Terkait dengan penelitian ini maka sangat tepat apabila teori ini digunakan dalam penelitian terhadap organisasi dalam mencapai sesuatu, bagaimana pemerintah pusat meraih wtp. Dengan menggunakan teori ini diharapkan dapat dijelaskan secara terstruktur bagaimana proses mencapai dan mempertahankan WTP yang dilakukan oleh pemerintah pusat.

Proses Penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat

Undang-Undang nomor 1 tentang Perbendahraan Negara menyebutkan Menteri Keuangan menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang, dan ekuitas dana, termasuk transaksi pembiayaan dan perhitungannya yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan pemerintah pusat. Dalam melaksanakan tugasnya Keuangan menetapkan kebijakan penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat. Sesuai dengan PMK Nomor 215/PMK.05/2016 tentang Perubahan atas PMK Nomor 213/PMK.05/2013 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat, LKPP dihasilkan melalui Sistem Akuntansi Pemerintah Pusat (SAPP), yang terdiri dari Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara (SABUN) dan Sistem Akuntansi Instansi (SAI).

Gambar alur penyusunan LKPP adalah sebagai berikut:



Gambar 1. Alur penyusunan LKPP sumber LKPP 2017

SAPP dilaksanakan untuk menghasilkan LKPP yang terdiri dari:

1. Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
Laporan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (LRA) disusun berdasarkan kompilasi LRA seluruh entitas pelaporan K/L dan entitas pelaporan BUN. LRA terdiri dari Pendapatan Negara,

Belanja Negara, dan Pembiayaan. Angka realisasi Pendapatan Negara pada LRA Tahun Anggaran Berjalan disajikan berdasarkan data penerimaan kas yang dikelola oleh Menteri Keuangan selaku BUN yang berasal dari pembukuan intrakomptabel atas seluruh penerimaan uang riil yang masuk ke Kas Negara dan/atau melalui pengesahan pendapatan. Sedangkan data realisasi Pendapatan Negara dari K/L berfungsi sebagai penguji (kontrol) atas data BUN. Angka realisasi Belanja Negara pada LRA Tahun Anggaran Berjalan disajikan berdasarkan data pengeluaran kas yang dikelola oleh Menteri Keuangan selaku BUN yang berasal dari pembukuan intrakomptabel atas seluruh pengeluaran uang riil keluar dari Kas Negara dan/atau melalui pengesahan atas transaksi belanja. Dalam hal terdapat selisih data realisasi antara SiAP dengan K/L diungkapkan di dalam CaLK. Angka realisasi Pembiayaan pada LRA Tahun Anggaran Berjalan disajikan berdasarkan data penerimaan dan pengeluaran kas yang dikelola oleh Menteri Keuangan selaku BUN yang berasal dari pembukuan intrakomptabel atas seluruh penerimaan dan pengeluaran uang riil yang masuk ke atau keluar dari Kas Negara dan/atau melalui pengesahan atas transaksi pembiayaan.

2. Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih

Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih (LPSAL) disusun berdasarkan beberapa komponen seperti nilai SAL awal yang berasal dari nilai SAL Pemerintah Pusat Awal Tahun Anggaran Berjalan, Penggunaan SAL di Tahun Anggaran Berjalan, SiLPA/SiKPA yang berasal dari Laporan Realisasi Anggaran Tahun Anggaran Berjalan, Penyesuaian Pembukuan, serta koreksikoreksi yang mempengaruhi SAL dan SiL PA/SiKPA. Seluruh penyesuaian/koreksi yang mempengaruhi perhitungan catatan SAL disajikan sebagai Penyesuaian SAL pada tahun berjalan (tidak dilakukan penyesuaian terhadap SAL awal).

3. Laporan Operasional

Laporan Operasional (LO) disusun berdasarkan data PendapatanLO, Beban, Surplus/Defisit dari Kegiatan Non Operasional, dan Surplus/Defisit Pos Luar Biasa, yang dikompilasi dari seluruh LKKL dan LKBUN. Seluruh data tersebut diperhitungkan untuk menghasilkan Surplus/DefisitLO yang menjadi nilai yang akan disajikan dalam Laporan Perubahan Ekuitas.

4. Laporan Perubahan Ekuitas

Laporan Perubahan Ekuitas (LPE) disusun berdasarkan nilai Ekuitas Awal yang berasal dari Ekuitas Awal Pemerintah Pusat pada Tahun Anggaran Berjalan, Surplus/DefisitLO yang berasal dari hasil akhir Laporan Operasional Tahun Anggaran Berjalan, dan KoreksiKoreksi yang Langsung Menambah/Mengurangi Ekuitas, yang diperhitungkan untuk menghasilkan nilai Ekuitas Akhir yang akan disajikan di Neraca.

5. Neraca

Neraca Pemerintah Pusat disusun berdasarkan konsolidasi Neraca seluruh LKKL dan Neraca LKBUN. Neraca LKBUN disusun berdasarkan konsolidasi Neraca Kuasa BUN dan Neraca Bagian Anggaran BUN termasuk Laporan Keuangan Badan Lainnya. Khusus data mengenai Kas di Bendahara Penerimaan, Kas di Bendahara Pengeluaran, dan Kas pada BLU didasarkan pada Neraca K/L yang disusun melalui SAI.

6. Laporan Arus Kas

Laporan Arus Kas (LAK) disusun berdasarkan data penerimaan dan pengeluaran kas yang dikelola oleh Menteri Keuangan selaku BUN. Laporan ini mencakup data penerimaan dan pengeluaran kas melalui rekening KPPN dan rekening BUN, termasuk transaksi pengesahan pendapatan hibah langsung dan belanja yang dananya berasal dari pendapatan hibah langsung, pengesahan Pinjaman dan Hibah Luar Negeri (PHLN) dan belanja yang bersumber dari PHLN yang penarikannya melalui mekanisme directpayment, serta pengesahan pendapatan dan belanja pada BLU. Laporan disusun dengan menggunakan SiAP. Dalam rangka menyajikan saldo kas dan setara kas yang selaras antara saldo di laporan arus kas dan saldo di neraca, pada laporan arus kas juga disajikan informasi tambahan terkait saldo kas yang berada dalam rekening yang dikuasai oleh kementerian negara/lembaga di luar saldo kas hibah dan kas BLU yang sudah disahkan. Informasi tambahan tersebut antara lain meliputi

saldo kas di bendahara pengeluaran, saldo kas di bendahara penerimaan, saldo kas BLU/hibah yang belum disahkan dan lainlain.

7. Catatan atas Laporan Keuangan

Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) menyajikan informasi tentang kebijakan fiskal/keuangan dan ekonomi makro, pendekatan penyusunan laporan keuangan, kebijakan akuntansi, serta penjelasan, daftar rincian dan/atau analisis atas nilai suatu pos yang disajikan dalam Laporan Realisasi APBN, Laporan Perubahan SAL, Neraca Pemerintah Pusat, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas, serta informasi penting lainnya dalam rangka pengungkapan yang memadai.

METODE PENELITIAN

Penelitian Kualitatif adalah metode penelitian ilmiah yang memberikan deskripsi/penjelasan dengan katakata yang kompleks mengenai bagaimana orang/pihakpihak yang terlibat dalam area yang diteliti mengalami permasalahan yang diteliti (Mack et al, 2005).

Penelitian kualitatif sangat efektif untuk memperoleh informasi mengenai informasi yang spesifik tentang nilai-nilai budaya, perilaku, pendapat, dalam konteks sosial tertentu (Mack et al, 2005). Karakteristik dalam penelitian kualitatif cenderung melakukan kajian yang cermat terhadap berbagai gejala sosial dalam masyarakat, baik secara individu ataupun dilakukan dalam kelompok sosial.

Pemilihan metode untuk menjelaskan bagaimana pemerintah pusat Indonesia memperoleh opini WTP dan mempertahankan opini tersebut adalah dengan pendekatan studi kasus. Menurut (Baxter & Jack, 2008) pemilihan studi kasus adalah didasari ketika beberapa hal sebagai berikut terjadi yaitu:

1. Fokus penelitian adalah untuk mencari jawaban tentang bagaimana dan mengapa.
2. Peneliti tidak dapat memanipulasi tingkah laku pihakpihak yang terlibat dalam penelitian
3. Peneliti ingin mencakup seluruh kondisi yang terkait/relefan karena peneliti percaya bahwa hal tersebut berpengaruh terhadap fenomena yang diteliti d. Tidak jelas batasan antara fenomena dan konteksnya. Jenis-jenis dari studi kasus menurut (Baxter & Jack, 2008)
 - a. Explanatory
 - b. Jenis studi kasus ini digunakan apabila peneliti mencari jawaban untuk menjelaskan hubungan sebab akibat yang sudah diasumsikan terlebih dahulu dalam kehidupan nyata yang terlalu kompleks untuk dilakukan survey ataupun strategi eksperimen. Dalam hal ini akan dievaluasi penjelasan antara penerapan suatu program dan dampak penerapannya.
 - c. Exploratory
 - d. Jenis studi kasus ini digunakan apabila situasi yang dievaluasi tidak mempunyai outcomes yang jelas.
 - e. Descriptive
 - f. Jenis studi ini digunakan untuk menjelaskan fenomena dan konteksnya dalam kenyataan dimana fenomena tersebut terjadi
 - g. Multiple case studies
 - h. Studi kasus berganda digunakan ketika peneliti mengeksplor perbedaaan antara beberapa kasus. Tujuannya adalah untuk mereplikasi temuan terhadap beberapa kasus.
 - i. Intrinsic
 - j. Ketika peneliti benar-benar tertarik terhadap suatu kasus disarankan menggunakan pendekatan instirnsik. Hal ini dikarenakan studi kasus ini karena menggambarkan kasus yang lain atau mengilustrasikan kasus tertentu namun karena kekhususan dan kealamian kasus tersebut yang menarik peneliti.
 - k. Instrumental
 - l. Studi ini digunakan untuk menyelesaikan sesuatu daripada untuk memahami situasi tertentu.

Menurut (Patton, 2002) data dalam penelitian kualitatif dalam rangka evaluasi program diperoleh dari tiga sumber utama yaitu:

1. *In depth interview that use open-ended questions*, dapat diterjemahkan sebagai wawancara secara mendalam dengan membebaskan informan untuk menjawab dengan katakata mereka sendiri sehingga jawaban akan alami. *Direct observation* atau pengamatan langsung yang menghasilkan deskripsi detil dari aktivitas, tindakan dan tingkah laku individu-individu, interaksi antar individu, peraturan-peraturan, proses dan prosedur dalam organisasi.
2. *Document analysis*, yaitu analisa dokumen secara menyeluruh dari organisasi, program-programnya, atau kebijakan dokumentasi, ketentuan, memo, dan lain sebagainya.

Sumber data menurut (Baxter & Jack, 2008) antara lain: dokumentasi, catatan arsip, interview, artefak fisik, pengamatan langsung, observasi partisipan/peneliti terlibat dalam proses bisnis. Dengan banyak bentuk dan sumber data juga akan meningkatkan ketelitian dalam melaksanakan penelitian dan lebih akurat.

Sampel data dalam penelitian ini akan dilakukan secara *purposived sampling*, yaitu memilih aktor-aktor yang menurut peneliti memiliki peran yang signifikan dan mempunyai kapasitas untuk menjelaskan hal-hal yang terkait dengan bidang penelitian. Dalam hal ini adalah yang pertama adalah *high level manager*, kemudian baru *level operating manager*, sebagai tambahan akan juga dilakukan pengumpulan data di level teknis.

Sumber data utama penelitian ini adalah dari wawancara terhadap pihak-pihak yang terlibat dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat termasuk pembuat kebijakan, dan observasi yang akan dilaksanakan pada juni 2019 s.d september 2019 di Kementerian Keuangan di Jakarta.

Penelitian kualitatif harus dapat menyajikan data yang valid yaitu dengan kepercayaan/trus dan ketelitian/rigor sebagai ukurannya (Baxter & Jack, 2008) termasuk didalamnya adalah kriteria sebagai berikut: *Credibility* /derajat kepercayaan; *Transferability* /keteralihan; *Dependability*/kebergantungan dan ; *Confirmability* / kepastian.

1. *Credibility* atau derajat kepercayaan. Ada beberapa kegiatan yang dilakukan untuk meningkatkan derajat kepercayaan yaitu;
 - a. memperpanjang waktu penelitian;
 - b. observasi detail yang terus menerus;
 - c. triangulasi atau pengecekan data dengan berbagai sumber sebagai pembandingan terhadap data tersebut;
 - d. mengekspos hasil sementara atau akhir yang diperoleh dalam bentuk diskusi analitis dengan rekan sejawat;
 - e. kajian kasus negative dengan mengumpulkan kasus yang tidak sesuai dengan pola yang ada sebagai pembandingan;
 - f. membandingkan dengan hasil penelitian lain dan;
 - g. pengecekan data, penafsiran dan kesimpulan dengan sesama anggota penelitian.
2. *Transferability* atau keteralihan
Transferability atau keteralihan yaitu dapat tidaknya hasil penelitian ini ditransfer atau dialihkan atau tepatnya diterapkan pada situasi yang lain.
3. *Dependability* atau kebergantungan
Dependability atau kebergantungan yaitu apakah hasil penelitian mengacu pada kekonsistenan peneliti dalam mengumpulkan data, membentuk, dan menggunakan konsep-konsep ketika membuat interpretasi untuk menarik kesimpulan.
4. *Confirmability*
Confirmability atau kepastian yaitu dapat tidaknya hasil penelitian dibuktikan kebenarannya dimana hasil penelitian sesuai dengan data yang dikumpulkan dan dicantumkan dalam laporan lapangan. Hal ini dilakukan dengan membicarakan hasil penelitian dengan orang yang tidak ikut dan tidak berkepentingan dalam penelitian dengan tujuan agar hasil dapat lebih objektif.

Triangulasi merupakan cara pemeriksaan keabsahan data yang paling umum digunakan (Patton, 2002). Cara ini dilakukan dengan memanfaatkan sesuatu yang lain diluar data untuk pengecekan atau sebagai pembanding terhadap data itu. Dalam kaitan ini Patton menjelaskan teknik triangulasi yang dapat digunakan. Teknik triangulasi yang dapat digunakan menurut Patton meliputi: a) triangulasi data; b) triangulasi peneliti; c) triangulasi metodologis; d) triangulasi teoretis. Pada dasarnya triangulasi merupakan teknik yang didasari pola pikir fenomenologi yang bersifat multi perspektif. Artinya, guna menarik suatu kesimpulan yang mantap diperlukan berbagai sudut pandang berbeda.

Dalam teknik pengumpulan data, triangulasi diartikan sebagai teknik pengumpulan data yang bersifat menggabungkan dari berbagai teknik pengumpulan data dan sumber data yang telah ada. Bila peneliti melakukan pengumpulan data dengan triangulasi, maka sebenarnya peneliti mengumpulkan data sekaligus menguji kredibilitas data, yaitu mengecek kredibilitas data dengan berbagai teknik pengumpulan data dan berbagai sumber data.

a. Triangulasi Data

Teknik triangulasi data dapat disebut juga triangulasi sumber. Cara ini mengarahkan peneliti agar di dalam mengumpulkan data, ia berusaha menggunakan berbagai sumber yang ada. Teknik triangulasi model ini dapat digambarkan sebagai berikut:

b. Triangulasi Peneliti

Triangulasi peneliti adalah hasil penelitian baik yang berupa data maupun kesimpulan mengenai bagian tertentu atau keseluruhannya dapat diuji oleh peneliti lain. Triangulasi peneliti dapat dilakukan dengan menyelenggarakan diskusi atau melibatkan beberapa peneliti yang memiliki pengetahuan yang mencukupi.

c. Triangulasi Metodologis

Teknik triangulasi metode digunakan dengan cara mengumpulkan data sejenis tetapi menggunakan metode yang berbeda

d. Triangulasi Teoretis

Triangulasi jenis ini dilakukan oleh peneliti dengan menggunakan perspektif lebih dari satu teori dalam membahas permasalahan yang dikaji. Oleh karena itu, dalam melakukan jenis triangulasi ini, peneliti harus memahami teoriteori yang digunakan dan keterkaitannya dengan permasalahan yang diteliti sehingga mampu menghasilkan simpulan yang mantap.

Kunci dalam mengembangkan dan menerapkan rencana penelitian adalah terintegrasinya desain untuk meningkatkan kepercayaan akan penelitian sehingga memastikan bahwa pembaca menerima validitas dan kredibilitas pelaksanaan penelitian. Peneliti mempunyai tanggung jawab sebagai berikut:

- a. Dengan jelas mendefinisikan studi kasus yang diteliti, dengan menghadirkan proposisi dan pertanyaan dalam studi kasus adalah substansial
- b. Rencana peneltian sejalan dengan pertanyaan penelitian
- c. Purposived sampling secarar layak diterapkan
- d. Data diperoleh dan dikelola secara sistematis
- e. Rencana pelaksanaan penelitian adalah sebagai berikut:

No	Uraian	Keterangan
1	Lokasi penelitian	Jakarta
2	Lama penelitian	Juni 2019 s.d. September 2019
3	Aktor	Pihak-pihak yang terlibat dalam Penyusunan laporan keuangan pemerintah pusat: Ditjen Perbendaharaan, Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan, Sekjen Kementerian Keuangan, Ditjen Kekayaan Negara, Ditjen Pengelolaan Resiko.
4	Rencana analisa data	Menggunakan software Nvivo
5	Lama analisa data	Juni 2019 - September 2019

Dalam merancang pertanyaan yang pertama dilakukan sesuai dengan rencana analisis data adalah mengacu kepada proposisi yaitu:

- a. *Advocacy*
Pertanyaannya antara lain:
 - i. Apakah bentuk dukungan secara politis terhadap proses penyusunan laporan keuangan
 - ii. Kapankah dukungan secara politis diberikan
 - iii. Apakah dukungan politis juga termasuk dukungan finansial
 - iv. Dst,
- b. *Defining*
Pertanyaannya antara lain:
 - i. Bagaimana proses pembentukan peraturan dalam rangka menetapkan kebijakan penyusunan laporan keuangan
 - ii. Siapa saja yang terlibat dalam proses pembentukan peraturan penyusunan laporan keuangan
 - iii. Berapa lama waktu yang diperlukan untuk membuat suatu kebijakan tentang penyusunan laporan keuangan
 - iv. Dst
- c. *Vesting*
Pertanyaannya antara lain
 - i. Bagaimana pembagian kewenangan penyusunan laporan keuangan?
 - ii. Siapa yang menetapkan pembagian tanggung jawab penyusunan laporan keuangan?
 - iii. Dst
- d. *Constructing identities*
Pertanyaannya antara lain:
 - i. Bagaimana mereorientasi paradigma berpikir penyusun laporan keuangan
 - ii. Siapa yang melakukan reorientasi penyusunan laporan keuangan
 - iii. Berapa lama reorientasi dilakukan
- e. *Changing Normative Associations*
 - i. Bagaimana individu memandang proses penyusunan laporan keuangan secara tanggung jawab moral
 - ii. Siapa yang bertanggungjawab merumuskan landasan moral untuk mempengaruhi individu dalam penyusunan laporan keuangan
- f. *Constructing normative networks*
Pertanyaannya antara lain:
 - i. Bagaimana menetapkan tanggung jawab hubungan antara organisasi dalam penyusunan laporan keuangan.
 - ii. Siapa yang menetapkan tanggung jawab atas koordinasi dalam penyusunan laporan keuangan
 - iii. dst
- g. *Mimicry*
Pertanyaannya antara lain:
 - i. Bagaimana proses menerapkan sistem baru dengan yang lama dalam proses penyusunan laporan keuangan
 - ii. Bagaimana pemahaman pegawai terhadap sistem baru dalam proses penyusunan laporan keuangan
 - iii. dst
- h. *Theorizing* Pertanyaannya antara lain:
 - i. Apa sebab akibat yang disampaikan terkait proses penyusunan laporan keuangan
 - ii. Apa akibatnya proses penyusunan laporan keuangan pada intitusi tempat bekerja
 - iii. dst
- i. *Educating* Pertanyaannya antara lain:

- i. Apa syarat memberi pengajaran kepada yang membutuhkan terhadap proses penyusunan laporan keuangan
- ii. Bentuk pendidikan penyusunan laporan keuangan seperti apa
- iii. Berapa lama mendidik tenaga penyusun laporan keuangan
- iv. dst
- j. *Enabling work*
 - i. Pertanyaannya antara lain: Ketentuan apa yang menjamin proses penyusunan laporan keuangan dapat berjalan
 - ii. Apakah melakukan bancmarking dalam memastikan penyusunan laporan keuangan tetap
 - iii. dst
- k. *Policing*
Pertanyaannya antara lain:
 - i. Apa jenis pengawasan yang memastikan penyusunan laporan keuangan
 - ii. Siapa yang melakukan pengawasan dalam penyusunan laporan keuangan
 - iii. Kompetensi seperti apa pengawas penyusunan laporan keuangan
 - iv. dst
- l. *Deterrence*
Pertanyaannya antara lain:
 - i. Apa yang menjaga agar kinerja penyusunan laporan keuangan tidak berubah
 - ii. Siapa penanggung jawab agar kinerja penyusunan laporan keuangan tetap baik
 - iii. Adakah standar mutu yang dilaksanakan
 - iv. dst

DAFTAR PUSTAKA

- Baxter, P., & Jack, S. (2008). The Qualitative Report Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researchers. *The Qualitative Report Qualitative Report*, 13(2), 544–559.
- Beunen, R., & Patterson, J. J. (2016). Analysing institutional change in environmental governance: exploring the concept of ‘institutional work.’ *Journal of Environmental Planning and Management*, 0568(December), 1–18.
- Brenda A. Porter. (2009). Article information : *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24(2), 156–182.
- Development, U. N., Nations, U., & Fund, P. (2008). Executive Board of the United Nations Development Programme and of the United Nations Population Fund The UNDP accountability system Accountability framework and oversight policy *, 44675, 1–24.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1991). The new institutionalism: Introduction in organizational analysis. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*.
- Din, M., Munawarah, Ghazali, I., & Achmad, T. (2017). The follow up of auditing results, accountability of financial reporting and mediating effect of financial loss rate: An empirical study in Indonesian local governments. *European Research Studies Journal*, 20(4), 443–459.
- Hirsch, P. M., & Bermiss, Y. S. (2009). Institutional “dirty” work: Preserving institutions through strategic decoupling. *Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations*, 262–283.
- Jepperson, R. L. (1991). Institutions, Institutional Effects and Institutionalism BT The New Institutionalism in Organizational Analysis. In *The New Institutionalism in Organizational Analysis*.
- Lawrence, T. B., & Suddaby, R. (2006). *Institutions and institutional work. The SAGE Handbook of Organization Studies*.

- Lawrence, T. B., Suddaby, R., & Leca, B. (2009). *Institutional work: Actors and agency in institutional studies of organizations*. *Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations*.
- Lawrence, T., Suddaby, R., & Leca, B. (2011). Institutional work: Refocusing institutional studies of organization. *Journal of Management Inquiry*, 20(1), 52–58.
- Mack et al. (2005). *Qualitative Research Methods: A Data Collector's Field Guide*. Retrieved from <http://www.ccs.neu.edu/course/is4800sp12/resources/qualmethods.pdf>
- Nirmala, T. P., Alfian, M., & Sari, Y. P. (2014). Kegunaan Pelaporan Keuangan untuk Pembuatan Keputusan Internal : Studi pada Inspektorat Jenderal Kementerian Perdagangan. *Jurnal Akuntansi Dan Investasi*, 15(1), 36–46.
- North, D. C. (1991). Institutions. *Journal of Economic Perspectives*, 5(1), 97–112.
<https://doi.org/10.1257/jep.5.1.97>
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative Research and Evaluation Methods*. In (2nd Edition), Thousand Oak, CA: Sage.
- Simanjuntak, B. . (2005). Rubber Stamp. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 1(1), 1–15. Retrieved from <http://ksap.org/Riset&Artikel/Art7.pdf>
- Sriyana, J., Prabowo, H. Y., & Syamsudin, M. (2014). The Budget Misallocation Mechanism in Indonesia's Bureaucracy. *International Journal of Business and Management Study*, 1(2), 26–30. Retrieved from https://www.researchgate.net/profile/Jaka_Sriyana/publication/281670140_The_Budget_Misallocation_Mechanism_in_Indonesia's_Bureaucracy/links/55f3b54308ae6a34f6607801.pdf