

EKSPLORASI ARTIKULASI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

Heni Christiana

(henichristiana@yahoo.co.id)

Irwan Taufiq Ritonga, M.Bus., Ph.D., Ak., CA.

(irwanritonga@ugm.ac.id)

INTISARI

Penelitian ini bertujuan untuk mengeksplorasi tingkat artikulasi laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) se-Jawa dan Bali. Selain itu, penelitian ini juga bertujuan untuk mengidentifikasi penyebab-penyebab ketidakartikulasian dalam LKPD serta solusi yang dapat disarankan dalam mengatasi permasalahan tersebut.

Sumber data yang digunakan yaitu data sekunder dan data primer. Data sekunder berupa dokumen LKPD Tahun 2015 yang beropini Wajar Tanpa Pengecualian. Dokumen tersebut didapatkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI Tahun 2016. Data primer berupa hasil wawancara semiterstruktur terhadap partisipan memiliki tingkat artikulasi kurang dari 100 persen. Data sekunder dianalisis dengan membandingkan angka-angka yang terdapat dalam lembar muka LKPD berdasarkan kriteria-kriteria yang ditetapkan. Kriteria-kriteria yang digunakan tersebut berpedoman pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) serta didukung dengan kriteria artikulasi yang dibangun oleh penelitian sebelumnya. Data primer dianalisis dengan model Miles and Huberman, untuk mendapatkan faktor-faktor penyebab ketidakartikulasian dalam LKPD.

Berdasarkan hasil analisis dokumen LKPD, didapatkan bahwa sebelas dari sembilan puluh satu atau dua belas persen LKPD yang diteliti memiliki tingkat artikulasi LKPD 100 persen, dan sebanyak delapan puluh dari sembilan puluh satu atau delapan puluh delapan persen LKPD berartikulasi kurang dari 100 persen. Tingkat rata-rata artikulasi LKPD se-Jawa dan Bali sebesar 76,67 persen dengan tingkat artikulasi terendah sebesar 46,15 persen atau hanya mampu memenuhi enam dari tiga belas kriteria artikulasi yang ditetapkan. Berdasarkan hasil analisis data wawancara, diidentifikasi empat faktor penyebab ketidakartikulasian dalam LKPD, yaitu faktor aparatur penyusun laporan keuangan, faktor peranan auditor internal maupun eksternal, faktor pemanfaatan teknologi/sistem informasi, serta faktor-faktor lainnya.

Kata kunci: artikulasi, laporan keuangan, pemerintah daerah, Standar Akuntansi Pemerintahan

PENGANTAR

Laporan keuangan yang disusun dan disajikan oleh pemerintah daerah (pemda) merupakan laporan terstruktur yang menggambarkan posisi keuangan serta transaksi-transaksi keuangan dan nonkeuangan yang dilakukan setiap tahun. Laporan keuangan tersebut disusun dengan

tujuan untuk menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang diharapkan dapat memberikan manfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi

keputusan mengenai alokasi sumber daya (PSAP 01 Par: 9).

Laporan keuangan yang dihasilkan pemda, akan dinilai kualitasnya melalui pemberian opini oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) selaku auditor eksternal berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Dalam SPKN tersebut dinyatakan bahwa BPK dalam memberikan opini, setidaknya harus mendasarkan pada 4 (empat) hal, yaitu (1) kesesuaian penyajian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), (2) kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*), (3) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (4) efektivitas sistem pengendalian intern.

Sebelum laporan keuangan tersebut diperiksa dan dinilai oleh BPK, auditor internal dalam hal ini Inspektorat, harus melaksanakan reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang disusun. Reviu yang dilaksanakan tersebut dalam rangka mengetahui hubungan antarkomponen laporan keuangan (Ritonga, 2010 h. 205). Hal ini juga sejalan dengan amanat Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah serta Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Dengan adanya reviu tersebut, diharapkan laporan keuangan yang diserahkan kepada BPK telah melalui serangkaian pemeriksaan (reviu) dan telah memenuhi semua unsur normatif dalam karakteristik kualitatif laporan keuangan, salah satunya yaitu karakteristik andal yang artinya laporan keuangan tersebut terbebas dari kesalahan dan salah saji yang material. Kesalahan dan salah saji yang dimaksud dapat berupa kesalahan artikulasi dalam laporan keuangan yang disusun.

Artikulasi dalam laporan keuangan merupakan hubungan antarkomponen

LKPD (Ratmono dan Sholihin, 2015 h. 21). Artikulasi ini terwujud dalam bentuk kesamaan nilai atau angka yang tercantum dalam masing-masing komponen laporan keuangan tersebut. Dalam laporan pelaksanaan anggaran, terdapat hubungan antara Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih. Pada laporan finansial, terdapat hubungan antara Laporan Operasional, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Laporan Perubahan Ekuitas. Selain itu, artikulasi juga terjadi antara Laporan Realisasi Anggaran dan Laporan Arus Kas. Artikulasi ini diharapkan dapat menjadi indikator dalam menilai keandalan LKPD yang disusun.

Pada tahun 2016, pemberian opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) yang merupakan penilaian tertinggi atas kualitas LKPD mengalami peningkatan signifikan dibandingkan tahun sebelumnya. Hal ini mengindikasikan bahwa penyusunan LKPD telah sesuai dengan SAP. Namun perolehan opini WTP telah menimbulkan pertanyaan, apakah opini tersebut mengindikasikan bahwa LKPD yang disusun telah berartikulasi atau tidak. Hal inilah yang memotivasi peneliti melakukan penelitian terkait artikulasi LKPD.

Penelitian tentang artikulasi laporan keuangan baik di Indonesia maupun di luar negeri belum banyak dilakukan. Beberapa penelitian di luar negeri terkait artikulasi laporan keuangan telah dilakukan terhadap entitas di sektor privat. Sebagai contoh, penelitian yang dilakukan oleh Bahnson et al., (1996) di Amerika Serikat terkait artikulasi terhadap 9.757 set laporan keuangan tahun 1987 sampai dengan 1990. Penelitian lainnya yang dilakukan oleh Kinnunen dan Koskela (1999) yang menghasilkan kesimpulan adanya indikasi bahwa laporan arus kas perusahaan yang terdaftar di bursa efek Finlandia sejak tahun 1995 sampai dengan 1997 tidak selalu

berartikulasi dengan laporan laba rugi dan neraca yang disajikan.

Penelitian di Indonesia, beberapa yang telah dilakukan tidak secara langsung tentang artikulasi LKPD karena hanya meneliti mengenai peranan inspektorat dan reviu yang dilakukan atas LKPD yang disusun. Beberapa penelitian tersebut yaitu penelitian oleh Windarsih (2015) tentang hubungan kualitas reviu LKPD terhadap temuan BPK, Damayanti (2015) tentang peran auditor internal dalam peningkatan kualitas laporan keuangan, Dona (2013) tentang evaluasi pelaksanaan reviu atas LKPD, dan Prasetio (2012) tentang implementasi Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008.

Penelitian terbaru dan terkait langsung dengan artikulasi yaitu yang dilakukan oleh Firdaus (2016). Dalam penelitian tersebut, sebanyak 66 pemerintah daerah yang menjadi objek penelitian. Dari 66 LKPD tahun 2014 yang diteliti, 61 LKPD masih menerapkan basis *cash toward accrual* (CTA) dan 5 (lima) LKPD telah menerapkan basis akrual dalam penyusunan laporan keuangannya. Dari penelitian tersebut, didapatkan hasil bahwa hanya 8 (delapan) pemerintah daerah yang berartikulasi 100 persen, sisanya sebanyak 58 entitas berartikulasi kurang dari 100 persen. Dari 58 entitas tersebut, seluruh entitas yang telah menyusun LKPD berbasis akrual (5 entitas) berartikulasi kurang dari 100%. Penyebab ketidakartikulasian dalam penelitian ini belum digali secara mendalam oleh peneliti melalui pengumpulan data primer dan hanya didasarkan melalui penggalan informasi melalui data sekunder (dokumen) tanpa melakukan klarifikasi maupun konfirmasi kepada pihak yang terkait dengan penyusunan LKPD.

Berdasarkan fenomena di atas, perlu adanya penelitian yang lebih mendalam tentang artikulasi LKPD khususnya tahun 2015, mengingat tahun tersebut merupakan

tahun pertama kewajiban penerapan basis akrual bagi seluruh pemerintah daerah di Indonesia untuk melengkapi penelitian yang telah dilakukan sebelumnya serta untuk meningkatkan pemahaman terkait artikulasi LKPD di Indonesia.

KONSEP ARTIKULASI DALAM SAP

Informasi yang disajikan dalam LKPD memiliki tujuan umum untuk memenuhi kebutuhan informasi dalam pengambilan keputusan bagi semua kelompok penggunaannya (Ratmono dan Sholihin, 2015 h. 9). Oleh karena itu, informasi tersebut harus andal, yang salah satunya berarti bebas dari salah saji material sehingga informasi yang disajikan dapat dipertanggungjawabkan. Keandalan informasi LKPD dapat diwujudkan melalui adanya artikulasi dalam LKPD. Konsep artikulasi ini terdapat dalam beberapa Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) yang ada di Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 71 Tahun 2010 sebagai berikut:

- 1) PSAP Nomor 01 Tentang Penyajian Laporan Keuangan.

Pada paragraf 85, dinyatakan bahwa:

“Saldo ekuitas di Neraca berasal dari saldo akhir ekuitas pada Laporan Perubahan Ekuitas”.

- 2) PSAP Nomor 02 Tentang Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas.

Pada paragraf 62, dinyatakan bahwa:

“Sisa lebih/kurang pembiayaan anggaran pada akhir periode pelaporan dipindahkan ke Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih”.

- 3) PSAP Nomor 03 Tentang Laporan Arus Kas.

Pada paragraf 62, dinyatakan bahwa:

“Entitas pelaporan yang mengungkapkan komponen

kas dan setara kas dalam Laporan Arus Kas yang jumlahnya sama dengan pos terkait di Neraca”.

4) PSAP Nomor 12 Tentang Laporan Operasional.

Pada paragraf 7, dinyatakan bahwa: “Laporan Operasional disusun untuk melengkapi pelaporan dari siklus akuntansi berbasis akrual (*full accrual accounting cycle*) sehingga penyusunan Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Neraca mempunyai keterkaitan yang dapat dipertanggungjawabkan”.

Pada paragraf 52, juga dinyatakan bahwa:

“Saldo surplus/defisit-LO pada akhir periode pelaporan

dipindahkan ke Laporan Perubahan Ekuitas”.

Paragraf-paragraf dalam PSAP tersebut dengan jelas memperlihatkan bahwa komponen-komponen LKPD memiliki hubungan atau keterkaitan satu sama lain. Dengan kata lain, informasi yang disajikan dalam LKPD harus berartikulasi.

Ritonga (2010 h. 205) menyatakan artikulasi sebagai wujud keterkaitan pos-pos antarlaporan keuangan sebagai salah satu bentuk revidi atas laporan keuangan yang disusun oleh pemerintah daerah.

Ratmono dan Sholihin (2015 h. 21) juga menjelaskan makna artikulasi LKPD yang dinyatakan sebagai hubungan atau keterkaitan antarjenis laporan keuangan. Hubungan ini terjadi antara LRA dan Laporan Perubahan SAL, serta antara Laporan Operasional, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Neraca. Hubungan antarjenis LKPD tersebut dapat dilihat pada gambar-gambar berikut

Gambar 1. Artikulasi antara LRA dan LPSAL
Laporan Realisasi Anggaran

Akun	Jumlah (Rp)
Pendapatan LRA	6.000
Belanja	(3.600)
Transfer	(400)
Surplus LRA	2.000
Pembiayaan Neto	(300)
SiLPA	1.700

Laporan Perubahan SAL

Akun	Jumlah (Rp)
SAL Awal	500
Penggunaan SAL	(500)
SiLPA Tahun Berjalan	1.700
Koreksi Kesalahan	0
Lain-lain	0
SAL Akhir	1.700

(Sumber: diolah dari Ratmono dan Sholihin (2015 h. 21))

Dari gambar tersebut terlihat bahwa nilai SiLPA yang didapatkan dalam LRA akan menjadi penambah SAL Awal pada Laporan Perubahan SAL. Dengan demikian nilai SiLPA tertera dalam LRA seharusnya sama

dengan nilai SiLPA yang tertera dalam Laporan Perubahan SAL. Hal ini sesuai dengan PSAP 02 tentang Laporan Realisasi Anggaran Berbasis Kas Paragraf 62.

**Gambar 2. Artikulasi antara LO, LPE, dan Neraca
Laporan Operasional**

Akun	Jumlah (Rp)
Total Pendapatan LO	6.020
Total Beban	(3.400)
Surplus LO	2.620

Laporan Perubahan Ekuitas	
Akun	Jumlah (Rp)
Ekuitas Awal	50
Surplus LO	2.620
Ekuitas Akhir	2.670

Neraca	
Akun	Jumlah (Rp)
Aset	2.860
Kewajiban	190
Ekuitas	2.670

(Sumber: Ratmono dan Sholihin (2015 h. 22))

Dari gambar di atas, dapat dijelaskan bahwa surplus LO yang didapat dari selisih antara pendapatan LO dan beban, akan menjadi penambah ekuitas awal dalam LPE. Hal ini sejalan dengan PSAP No. 12 tentang Laporan Operasional Paragraf 52.

Penambahan surplus/defisit LO mengakibatkan diperolehnya nilai ekuitas akhir. Selanjutnya nilai ekuitas akhir tersebut akan menjadi bagian dari Neraca (Ratmono dan Sholihin, 2015 h. 21). Selain itu, juga terdapat keterkaitan antara LAK, LRA, dan Neraca. Keterkaitan tersebut berupa saldo kas dalam LAK harus sama dengan saldo SiLPA dalam LRA dan saldo kas yang ada di akun aset Neraca (Ratmono dan Sholihin, 2015 h. 22).

PENELITIAN TERDAHULU

Firdaus (2016) telah melakukan penelitian mengenai artikulasi LKPD baik yang

berbasis *cash toward accrual* (CTA) maupun LKPD berbasis akrual. Penelitian tersebut ditujukan untuk menganalisis artikulasi LKPD se-Jawa dan Bali tahun 2014 serta mengidentifikasi faktor-faktor penyebab ketidakartikulasian LKPD. Penelitian dilakukan terhadap LKPD yang beropini WTP. Sebanyak 66 LKPD yang menjadi objek penelitian yang terdiri dari 61 LKPD berbasis CTA dan 5 LKPD berbasis akrual. LKPD berbasis CTA. Metode yang digunakan melalui pendekatan kualitatif deskriptif dengan menganalisis data dokumen LKPD. Berdasarkan hasil analisis, ditemukan bahwa dari 61 LKPD berbasis CTA, hanya 8 LKPD yang mencapai tingkat artikulasi 100% dan 53 LKPD lainnya memperoleh tingkat artikulasi bervariasi. Pada pemerintah daerah yang telah menyusun LKPD berbasis akrual, yaitu sebanyak 5 (lima) LKPD, semuanya tidak

ada yang mencapai tingkat artikulasi 100%. Ikhtisar hasil penelitian tersebut dapat

dilihat pada Tabel 1 berikut ini:

Tabel 1 Ikhtisar Hasil Penelitian Artikulasi LKPD Tahun 2014

Basis penyusunan LKPD yang dianalisis	Jumlah LKPD yang dianalisis	Tingkat Capaian Artikulasi (%)				
		100	75 - <100	50 - <75	25 - <50	0 - <25
CTA	61	8	39	14	0	0
Akrua	5	0	3	2	0	0

(Sumber: Firdaus, 2016)

Jumlah LKPD yang berbasis akrua dan beropini WTP belum signifikan untuk dianalisis tingkat artikulasinya. Dalam penelitian tersebut telah diidentifikasi faktor penyebab artikulasi LKPD yang kurang dari 100% (ketidakartikulasian), baik LKPD yang berbasis CTA maupun LKPD yang telah berbasis akrua. Untuk LKPD berbasis akrua, faktor penyebab ketidakartikulasian meliputi:

- 1) Jumlah pengeluaran pembiayaan tidak terwujud dalam arus kas keluar LAK pada pos aktivitas pendanaan;
- 2) Adanya kesalahan penjumlahan angka pada saat penyusunan LKPD;
- 3) Adanya perbedaan perlakuan konsolidasi LRA BLUD dan LAK BLUD terhadap LKPD di entitas pelaporan;
- 4) Selisih nilai akumulasi penyusutan aset tetap tahun 2014 dengan tahun 2013 di neraca tidak terdapat dalam beban penyusutan aset tetap di LO dan pengurangan akumulasi penyusutan akibat penghapusan aset tetap;
- 5) Selisih penyisihan piutang tahun 2014 dengan tahun 2013 di neraca tidak terdapat dalam beban penyisihan piutang di LO;
- 6) Selisih amortisasi aset tidak berwujud tahun 2014 dengan tahun 2013 di neraca tidak terwujud dalam beban amortisasi di LO;

- 7) Selisih penggunaan SiLPA di LRA dengan penggunaan SAL sebagai penerimaan pembiayaan tahun berjalan di LPSAL;
- 8) Kekeliruan pencantuman nilai SiLPA di LRA dengan SiLPA di Laporan Perubahan SAL;
- 9) Saldo akhir kas di LAK berbeda dengan kas dan setara kas di neraca pada laporan keuangan tahun 2013.

Sumber data yang digunakan oleh Firdaus (2016) dalam mengidentifikasi faktor penyebab ketidakartikulasian ialah melalui olah data sekunder tanpa melalui pengumpulan data primer misalnya wawancara untuk memperoleh konfirmasi dan informasi yang lebih mendalam sehingga dapat diketahui penyebab ketidakartikulasian tersebut dan dapat ditemukan solusi untuk mengatasi permasalahan tersebut.

Beberapa penelitian lainnya yang terkait artikulasi LKPD diantaranya dilakukan oleh Dona (2013) berjudul Evaluasi Pelaksanaan Reviu Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Inspektorat Kota Payakumbuh). Penelitian ini bertujuan menghitung tingkat kesesuaian pelaksanaan reviu oleh Inspektorat Kota serta untuk menentukan kendala yang dihadapi dalam melaksanakan reviu. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pelaksanaan reviu di Pemerintah Kota

Payakumbuh belum dapat mencapai derajat kesesuaian sebesar 100%. Tingkat kesesuaian pelaksanaan revidi tahun 2011-2013 berada pada kategori cukup sesuai dengan persentase kesesuaian sebesar 41% pada tahun 2011, 58% pada tahun 2012 dan 42% pada tahun 2013. Derajat kesesuaian tersebut salah satunya diperoleh melalui hasil evaluasi kesesuaian antarpos dalam LKPD dan kesesuaian antarkomponen LKPD. Sehingga dapat disimpulkan bahwa LKPD yang diteliti mengalami kondisi tidak artikulasi.

Penelitian lainnya di Indonesia yang secara tidak langsung terkait dengan artikulasi yang dilakukan dalam proses revidi LKPD antara lain penelitian yang dilakukan oleh Windarsih (2015) tentang kualitas revidi laporan keuangan terhadap temuan pemeriksaan BPK pada pemerintah Kabupaten/Kota se-DIY, Damayanti (2015) yang meneliti tentang peran auditor internal dalam peningkatan kualitas LKPD pada Inspektorat DIY, Prasetyo (2012) meneliti tentang implementasi Permendagri No. 4 Tahun 2008 pada Inspektorat Daerah Kab. Sleman dan Kab. Bantul.

Penelitian-penelitian tentang artikulasi di luar negeri, beberapa yang diketahui dilakukan terhadap sektor privat. Penelitian Kinnunen dan Koskela (1999) yang menggunakan sampel perusahaan yang terdaftar di Finlandia tahun 1995-1997. Penelitian tersebut menganalisis sifat dan kegunaan dari informasi arus kas yang berasal dari laporan laba rugi dan neraca. Temuan dari penelitian ini menyatakan bahwa laporan arus kas tidak selalu berartikulasi dengan laporan laba rugi dan neraca. Penelitian lainnya dilakukan oleh Bahnsen et al. (1996) yang menggunakan sampel sebanyak 9.757 set laporan keuangan publik yang menurut pengalaman pribadi mereka, neraca dan laporan arus kas dalam laporan keuangan tersebut tidak berartikulasi. Penelitian ini menyimpulkan

bahwa ketidakartikulasian dalam laporan keuangan pada sektor privat secara potensial berdampak signifikan pada pendidikan, penelitian dan yang paling penting pada praktik akuntansinya.

METODE PENELITIAN

Pendekatan Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus (*case study*) yang diharapkan dapat lebih menjawab pertanyaan “bagaimana” dan “mengapa” (Yin, 2015 h.1). Penelitian kualitatif merupakan suatu bentuk metode penelitian yang digunakan untuk mengeksplorasi dan memahami makna atau permasalahan dari individu maupun sekelompok orang (Creswell, 2010). Selain itu melalui penelitian kualitatif ini, peneliti mengharapkan mampu menghasilkan informasi-informasi yang bermakna dalam peningkatan kualitas LKPD.

Pendekatan studi kasus yang diterapkan dalam penelitian ini merupakan strategi penelitian dimana peneliti menyelidiki secara cermat suatu program, peristiwa, aktivitas, proses, atau sekelompok individu. Kasus yang akan diteliti tersebut kemudian dibatasi oleh waktu dan aktivitas, dan peneliti mengumpulkan informasi secara lengkap dengan menggunakan berbagai prosedur pengumpulan data berdasarkan waktu yang telah ditentukan (Stake dalam Creswell, 2010). Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini ditujukan untuk mengetahui tingkat artikulasi LKPD se-Jawa dan Bali yang dibatasi pada LKPD tahun 2015 untuk kemudian mengidentifikasi faktor-faktor penyebab jika terjadi kondisi tidak artikulasi serta memberikan solusi atas permasalahan tersebut.

Sumber Data

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini meliputi:

- 1) Untuk tujuan penelitian pertama yaitu mengeksplorasi tingkat artikulasi LKPD, sumber data yang digunakan ialah data sekunder berupa dokumen LKPD se-Jawa dan Bali Tahun 2015 yang beropini WTP sebanyak 91 LKPD.
- 2) Untuk tujuan penelitian kedua yaitu mengidentifikasi faktor-faktor penyebab ketidakartikulasian dalam LKPD serta solusi yang dapat disarankan, sumber data yang digunakan ialah berupa data hasil wawancara semiterstruktur terhadap para partisipan yang terlibat dalam penyusunan LKPD, yaitu entitas pelaporan dari pemerintah daerah yang memiliki berdasarkan hasil perhitungan, memiliki tingkat artikulasi kurang dari 100 persen. Partisipan yang terlibat berjumlah ≥ 5 orang.

Analisis Data Dokumen LKPD

Analisis dokumen ini ditujukan untuk menjawab pertanyaan penelitian nomor 1 mengenai tingkat artikulasi LKPD tahun 2015 se-Jawa dan Bali. Moleong (2015 h. 219) menyatakan bahwa salah satu teknik yang dapat digunakan dalam menganalisis data dokumen ialah melalui teknik analisis konten (*content analysis*). Analisis konten dimaknai sebagai teknik apapun yang dapat digunakan peneliti untuk menarik kesimpulan melalui usaha menemukan karakteristik pesan, serta dilakukan secara objektif dan sistematis.

Kriteria dalam melakukan penilaian tingkat artikulasi LKPD secara keseluruhan berjumlah 13 (tiga belas) kriteria. Kriteria-kriteria tersebut dituangkan dalam 6 (enam) bentuk artikulasi antarkomponen LKPD, yaitu (1) artikulasi antara LRA dan LPSAL, (2) artikulasi antara LRA dan LAK, (3) artikulasi antara LO dan LPE, (4) artikulasi antara LPE dan Neraca, (5) artikulasi antara Neraca dan LAK, dan (6) artikulasi antara LAK dan LPSAL.

Analisis Data Hasil Wawancara

Hasil wawancara semiterstruktur dari partisipan terpilih kemudian dianalisis dengan menggunakan model Miles dan Huberman (2014 h. 16). Analisis ini dilakukan pada saat pengumpulan data berlangsung maupun setelah pengumpulan data dalam periode tertentu (Sugiyono, 2015 h. 91). Pada saat melakukan wawancara, peneliti telah mempersiapkan panduan atau protokol wawancara (terlampir) untuk memandu peneliti dalam melakukan pengumpulan data. Peneliti juga langsung melakukan analisis terhadap jawaban yang diberikan partisipan. Apabila jawaban tersebut dirasa belum memuaskan, maka peneliti melanjutkan pertanyaan lagi sampai tahap tertentu sehingga dapat diperoleh data yang kredibel.

Validitas dan Reliabilitas

Dalam penelitian ini, uji validitas dan reliabilitas dilakukan melalui:

- 1) Untuk tujuan penelitian pertama yaitu mengeksplorasi tingkat artikulasi LKPD se-Jawa dan Bali, uji validitas dilakukan melalui triangulasi sumber data berupa data dokumen LKPD dan data hasil wawancara, serta dengan meningkatkan ketekunan terutama dalam menganalisis dokumen LKPD melalui *per-review* dengan peneliti kedua.
- 2) Untuk tujuan penelitian kedua yaitu mengidentifikasi faktor penyebab penyebab jika terjadi ketidakartikulasian dalam LKPD serta solusi yang dapat disarankan, maka uji validitas dilakukan melalui triangulasi data (dokumen dan wawancara), *member check* kepada partisipan yang terlibat dalam wawancara, serta membuat deskripsi yang padat dan kaya terhadap hasil wawancara yang dilakukan.

HASIL ANALISIS

Hasil Analisis Data Dokumen

Berdasarkan olah data yang telah dilakukan, Tabel 2 berikut menunjukkan tingkat

artikulasi LKPD se-Jawa dan Bali Tahun 2015:

Tabel 2. Tingkat Artikulasi LKPD Se-Jawa dan Bali Tahun 2015

Tingkat Artikulasi	Wilayah Provinsi						Total	%
	Banten	Jawa Barat	Jawa Tengah	DIY	Jawa Timur	Bali		
100%	1	2	1	1	4	2	11	12
< 100 %	5	18	20	5	25	7	80	88
Jumlah LKPD	6	20	21	6	29	9	91	100

Dari Tabel 2 terlihat bahwa hanya sebanyak 11 LKPD atau 12% pemda yang memiliki artikulasi 100 persen. Pemda-pemda tersebut yaitu: Pemkot Tangerang Selatan, Pemkab Bekasi, Pemkab Cianjur, Pemkab Banyumas, Pemkab Bantul, Pemprov Jawa Timur, Pemkab Jember, Pemkab Nganjuk, Pemkab Tuban, Pemprov Bali, dan Pemkab Gianyar. Kemudian sebanyak 80 LKPD atau 88% pemda berartikulasi kurang dari 100 persen. Tingkat artikulasi rata-rata sebesar 76,67% dengan tingkat artikulasi terendah

sebesar 46,15% atau hanya memenuhi 6 dari 13 kriteria yang ditetapkan.

Untuk beberapa pemda, terdapat beberapa hasil perhitungan yang menurut subjektivitas peneliti, termasuk dalam kategori selisih yang tidak material. Oleh karena itu, jika terdapat situasi demikian, maka oleh peneliti, LKPD demikian dikategorikan artikulasi 100 persen. Selisih-selisih tersebut dapat dilihat pada Tabel 3 berikut:

Tabel 3 Selisih Tidak Material Dalam Perhitungan Tingkat Artikulasi

No	Nilai Selisih (Rp)	Entitas	Selisih Artikulasi Antara/Kode Kriteria
1	0,07	Pemkab. Bekasi	LO dan LPE (D.1)
2	1.000	Pemkab. Kuningan	LRA dan LAK (B.3)
3	1.000	Pemkab. Kuningan	LRA dan LAK (B.6)
4	6.294	Pemkab. Tasikmalaya	Neraca dan LAK (E.1)
5	1,18	Pemkot. Banjar	LPE dan Neraca (D.2)
6	0,39	Pemkot. Cimahi	LRA dan LAK (B.5)
7	1,03	Pemkab. Boyolali	LPE dan Neraca (D.2)
8	10.000	Pemkab. Jember	LRA dan LPSAL (A.2)
9	2	Pemkot. Madiun	LPE dan Neraca (D.1)

Selisih hasil perhitungan yang tidak material menyebabkan skor yang didapat sebelumnya

0 (nol) menjadi 1 (satu) karena dianggap telah memenuhi kriteria artikulasi yang ditetapkan.

Pemenuhan kriteria artikulasi berdasarkan hasil olah data yang telah dilakukan, dapat dilihat pada Tabel 4 di bawah ini:

Tabel 4 Tingkat Pemenuhan Kriteria Artikulasi LKPD

Kriteria			Wilayah Provinsi							
			Banten	Jawa Barat	Jawa Tengah	DIY	Jawa Timur	Bali	Total	%
LRA & LPSAL	1	A.1	6	19	20	6	28	8	87	96
	2	A.2	5	17	21	6	29	9	87	96
LRA & LAK	1	B.1	2	15	1	4	21	5	48	53
	2	B.2	5	18	14	5	26	7	75	82
	3	B.3	1	11	2	6	17	4	41	45
	4	B.4	4	12	5	6	17	6	50	55
	5	B.5	2	15	2	6	21	7	53	58
	6	B.6	2	14	2	6	24	7	55	60
LO & LPE	1	C.1	6	20	21	6	29	9	91	100
LPE & Neraca	1	D.1	6	20	20	6	29	9	90	99
	2	D.2	6	20	21	6	29	9	91	100
Neraca & LAK	1	E.1	4	7	18	3	11	6	49	54
LAK & LPSAL	1	F.1	6	19	21	6	29	9	90	99

(Sumber: Data diolah)

Berdasarkan Tabel 4 tersebut, dapat dilihat bahwa kriteria artikulasi antara LRA dan LAK merupakan kriteria yang paling banyak tidak terpenuhi dengan tingkat pemenuhan kriteria terendah sebesar 45% atau hanya 41 pemda dari total 91 pemda yang dapat memenuhinya. Kriteria artikulasi antara LO dan LPE merupakan kriteria yang terbanyak yang dapat dipenuhi oleh seluruh pemda atau sebesar 100%.

Hasil Analisis Data Hasil Wawancara

Setelah dilakukan olah data dokumen LKPD Tahun 2015 yang dilakukan sebelumnya, peneliti menetapkan pemda-pemda di wilayah DIY sebagai partisipan dalam pengumpulan data primer berupa wawancara semi terstruktur. Pemda-pemda tersebut yaitu Pemda DIY, Pemkot Yogyakarta,

Pemkab Sleman, Pemkab Kulon Progo, Pemkab Gunungkidul, dan Pemkab Bantul. Alasan dipilihnya pemda se-DIY sebagai partisipan yaitu (1) berdasarkan hasil olah data, terdapat 5 dari 6 pemda di DIY yang memperoleh tingkat artikulasi 100 persen, sedangkan 1 pemda memperoleh tingkat artikulasi 100%; (2) ketidakartikulasian yang terjadi pada Pemda-pemda di wilayah DIY juga merupakan ketidakartikulasian yang paling banyak terjadi pada Pemda-pemda lain di luar wilayah DIY. Berdasarkan hasil olah data hasil wawancara, maka dapat diidentifikasi hal-hal sebagai berikut:

1) Faktor Penyebab Ketidakartikulasian dalam LKPD

- a) Faktor terkait aparatur penyusun laporan

Aparatur penyusun laporan keuangan baik di tingkat Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) maupun di tingkat SKPKD, merupakan faktor penting yang mendukung terwujudnya LKPD yang berkualitas. Dukungan ini

khususnya yang berkaitan dengan artikulasi LKPD. Berikut ini disajikan matriks hasil wawancara tentang faktor yang terkait aparatur penyusun laporan keuangan sebagai berikut:

Tabel 5 Ringkasan Hasil Wawancara Tentang Faktor Terkait Aparatur Penyusun Laporan Keuangan

Tema	Kategori	Kode	Ref
Aparatur penyusun laporan keuangan	Kualitas SDM SKPD dan/atau SKPKD	Penempatan SDM yang mumpuni tidak sesuai	P1.3
		Latar belakang pendidikan SDM kurang memadai/mendukung	P1.4, P4.8, P5.6, P5.9, P6.13
		Data dari SKPD belum tersusun dengan baik	P1.6, P6.15
		SKPD masih belum tertib dalam menyusun laporan keuangannya	P4.5, P4.11
		Penyusun LKPD memiliki pengetahuan terbatas tentang artikulasi	P4.1
		Rotasi pegawai menyebabkan perlu bimbingan ulang	P4.7
		Beberapa SKPD perlu mendapat bimbingan khusus dalam penyusunan laporan keuangan	P4.9
		Masih minimnya bimbingan/pelatihan tentang artikulasi	P4.10
		Penyampaian laporan keuangan SKPD belum <i>on time</i>	P5.7
		Kecermatan dan ketelitian SDM dalam proses penyusunan laporan keuangan	P6.9, P6.17
	Kuantitas SDM SKPD dan/atau SKPKD	Penambahan SDM yang terbatas	P2.3
		Jumlah SDM belum mencukupi	P5.5, P6.14

Sebagian besar partisipan menyatakan bahwa kualitas dan kuantitas SDM masih belum mendukung terwujudnya kualitas laporan keuangan khususnya terkait artikulasi LKPD. Hal ini dapat dilihat pada beberapa kutipan wawancara P1.4 dan P4.1 berikut ini:

...Karna kalo kita semuanya..harus semuanya ideal harus tenaga akuntansi kan

sangat..sangat mahal ya. Makanya yang bisa kita lakukan ya hanya memberikan sarana prasarana yang memadai itu tadi supaya dalam jangka pendek tujuan tercapai. Idealnya ya kita maunya semuanya akuntan ya...

...Kalo memahami dan nganu ya..mencoba, mencoba belajar, semuanya juga belajar nggih, tapi ya..apa ya..namanya, dibilang tau ya gak tau banget, dibilang gak tau ya cukup tau. Nanti nek memahami, dibilang memahami banget, nek dikiro...

Masih rendahnya kualitas dan kuantitas aparatur yang terlibat dalam penyusunan LKPD akan berbanding lurus dengan kualitas LKPD yang dihasilkan. Hal ini tentu tidak sesuai dengan perolehan opini WTP sebagai

salah satu indikator kualitas laporan keuangan yang dihasilkan pemerintah daerah.

b) Faktor peranan peran auditor internal dan/atau eksternal

Dalam rangka menghasilkan LKPD yang berkualitas, auditor baik internal maupun eksternal mempunyai peranan yang sangat penting. Berdasarkan hasil wawancara, didapatkan informasi bahwa peranan auditor baik internal maupun eksternal tidak terlalu banyak mendukung pencapaian artikulasi LKPD. Berikut ini disajikan matriks hasil wawancara tentang faktor yang terkait peranan auditor internal dan/atau eksternal:

Tabel 6 Ringkasan Hasil Wawancara Tentang Faktor Terkait Peranan Auditor Internal dan/atau Eksternal

Tema	Kategori	Kode	Ref
Peranan auditor internal dan/atau eksternal	Reviu terkait artikulasi LKPD	Istilah artikulasi sebagai bahasa lain keterkaitan belum diketahui penyusun LKPD	P1.2
		Belum mendapat pengetahuan tentang artikulasi saat dilakukan reviu	P2.5, P5.2
		Penyusun LKPD tidak mendapat penjelasan tentang artikulasi	P2.8
		Hasil reviu belum spesifik/belum membahas mengenai artikulasi LKPD	P4.3, P6.5
		Pemahaman artikulasi belum mendalam saat dilakukan reviu	P6.4
	Opini terkait artikulasi LKPD	Ketidartikulasian belum/tidak mempengaruhi opini	P2.10, P2.11, P6.7
		Pengaruh artikulasi terhadap opini belum terlihat secara tertulis	P6.6

Menurut para partisipan, proses dan hasil pemeriksaan yang dilakukan baik oleh Inspektorat maupun BPK, tidak memberi perhatian secara khusus mengenai artikulasi LKPD. Hal ini dapat dilihat dari beberapa kutipan P4.3 dan P6.7 berikut ini:

...Kalo...secara spesifik belum...dari hasil reviu tidak...secara spesifik kayaknya belum ada...

...Jadi poin penting, cuma mungkin nggak secara spesifik berdampak opini ya...

Hal ini menyebabkan artikulasi LKPD belum mendapat perhatian dalam proses penyusunan LKPD di pemda-pemda yang menjadi partisipan dalam wawancara.

c) Faktor pemanfaatan teknologi /sistem informasi

Seluruh pemda yang menjadi partisipan telah menggunakan sistem/aplikasi dalam menyusun LKPD. Aplikasi yang digunakan berbeda-beda di setiap pemda. Pemda DIY, Pemkot Yogyakarta, dan Pemkab Gunung Kidul menggunakan

SIPKD; Pemkab Bantul dan Pemkab Kulon Progo menggunakan SIMDA; sedangkan Pemkab Sleman menggunakan

SIADINDA/SIMAKDA. Pemanfaatan teknologi berupa sistem/aplikasi diharapkan dapat mendukung terwujudnya LKPD yang berkualitas, walaupun pada kenyataannya tidak selalu demikian. Berikut ini disajikan matriks hasil wawancara tentang faktor yang terkait pemanfaatan teknologi/sistem informasi:

Tabel 7 Ringkasan Hasil Wawancara Tentang Faktor Terkait Pemanfaatan Teknologi/Sistem Informasi

Tema	Kategori	Kode	Ref
Pemanfaatan teknologi/sistem informasi	Keandalan sistem yang digunakan	Output LKPD yang dihasilkan sistem/aplikasi belum optimal	P1.5, P4.6, P6.1
		Masih perlu dilakukan cek manual output dari sistem aplikasi	P2.2
		LKPD yang dihasilkan masih gabungan dari sistem/aplikasi dan manual	P4.4
	Periode penggunaan aplikasi/sistem	Sistem belum sepenuhnya mendukung artikulasi LKPD	P6.12
		Sistem/aplikasi yang baru digunakan di pertengahan tahun berjalan	P6.2
	Pengelolaan sistem/aplikasi	Baru mulai menggunakan sistem aplikasi saat terjadi perubahan basis akuntansi	P6.8
		Pemda masih memanfaatkan pihak eksternal dalam pemograman sistem/aplikasi	P6.11

Menurut para partisipan, pemanfaatan teknologi/sistem informasi sangat membantu dalam proses penyusunan LKPD. Namun masih terdapat berbagai kendala dalam pemanfaatan teknologi/sistem informasi tersebut sebagaimana dapat dilihat pada beberapa kutipan wawancara P4.4 dan P6.12 berikut ini:

...Jadi boleh dikatakan masih match, antara anu..apa perpaduan antara manual dan aplikasi, karna belum semuanya full dari aplikasi...

...Memang tidak dipasang di sistem untuk hub keterkaitan antar laporan itu tapi kami akan melakukan itu....

Hal tersebut mengakibatkan penyusunan LKPD masih memerlukan penyesuaian-penyesuaian dan koreksi di akhir tahun sehingga proses penyusunan LKPD menjadi tidak efektif dan efisien.

d) Faktor-faktor lainnya

Selain faktor-faktor yang telah dijelaskan sebelumnya, terdapat pula

faktor-faktor lain yang turut mempengaruhi terjadinya ketidakartikulasian dalam penyusunan LKPD. Berikut ini disajikan matriks hasil wawancara tentang faktor-faktor lainnya yang mempengaruhi terjadinya ketidakartikulasian LKPD:

Tabel 8 Ringkasan Hasil Wawancara Tentang Faktor –faktor Lainnya

Tema	Kategori	Kode	Ref
Faktor-faktor lainnya	Regulasi/peraturan	Peraturan dari pemerintah pusat yang berubah-ubah	P1.7, P2.4
		Komponen LKPD yang harus berartikulasi semakin banyak	P5.8, P6.16
		Terdapat peraturan yang menyebabkan perbedaan penyajian beberapa komponen LKPD	P5.10
	Perbedaan perlakuan akuntansi	Kurang sependapat dengan kriteria artikulasi yang dibangun	P1.8
		Memiliki konsep/pendapat yang berbeda	P1.9
		Penyusun LKPD memiliki konsep/pendapat sendiri	P2.9
		Saldo akhir kas & setara kas pada Neraca tidak harus sama dengan saldo akhir kas di LAK	P4.12
	Peranan pihak internal (pemerintah daerah)	Kurangnya sosialisasi tentang artikulasi	P1.10, P2.6, P2.7
		Belum ada penjelasan mengenai artikulasi	P1.11
		Belum adanya pedoman dalam menguji artikulasi	P2.1, P6.10
		Pengetahuan tentang artikulasi kurang memadai	P2.12
		Belum ada prosedur tertulis dalam menguji kembali LKPD	P5.4
		Belum ada pedoman secara khusus dalam menyusun LKPD	P5.11
	Peranan pihak eksternal (BPKP, Konsultan, dll)	Penyusun belum mendapat pengetahuan memadai terkait artikulasi LKPD	P4.2
		Kurangnya bimbingan secara khusus tentang artikulasi LKPD	P5.1, P6.3
		Bimbingan dari pihak eksternal masih terbatas	P5.3

Beberapa partisipan yang diwawancarai menyatakan bahwa ada regulasi atau peraturan yang menyebabkan adanya kesulitan dalam penyusunan LKPD, seperti yang dapat dilihat pada kutipan wawancara P1.7 dan P2.4 berikut ini:

...Karna kesimpangsiuran aturan dari pusat ya, ketika kita diawal misalnya harus restatement, kita sudah, sudah entry kan semua *restatementnya*, ehh ternyata keluar IPSAP 4 itu, tidak *restatementnya*..

...Kita itu sampe laporan keuangan, laporan keuangan kita sampe revisi 3 kali, ya karna itu aturannya berubah, pemerintah pusat gak konsisten...

Selain itu adanya perbedaan dalam penyajian di LKPD, yang mengakibatkan komponen-komponen dalam LKPD menjadi tidak artikulasi. Salah satunya seperti yang dinyatakan dalam kutipan wawancara P5.10 berikut ini:

...selisihnya itu karena e..pada necara ada akun kas lainnya, saldo kas lainnya, itu berasal dari saldo kas dana-dana non APBD yang karena ketentuan IPSAP 2 yang harus disajikan juga dalam LKPD...

Hal ini bertentangan dengan PSAP 03 Tentang Laporan Arus Kas pada paragraf 59 yang menyatakan bahwa entitas pelaporan atau pemda harus mengungkapkan nilai komponen kas dan setara kas dalam LAK yang jumlahnya sama dengan pos yang terkait yang ada di Neraca.

Pertentangan ini diduga dapat mengakibatkan perbedaan dalam penafsiran dan penerapan yang dilakukan dalam proses penyusunan LKPD.

2) Solusi Atas Ketidakartikulasian LKPD

Solusi atas ketidakartikulasian LKPD disusun berdasarkan pada hasil wawancara terhadap pemda yang memperoleh tingkat artikulasi 100 persen, yaitu Pemkab Bantul. Selain itu juga dirumuskan dari hasil analisis faktor penyebab ketidakartikulasian yang telah dijelaskan sebelumnya. Berikut ini dapat diuraikan solusi dalam mengatasi ketidakartikulasian LKPD:

a) Peningkatan Kualitas dan Kuantitas Aparatur Penyusun Laporan Keuangan.

Peningkatan kualitas aparatur dapat dilakukan dengan cara, (1) memberikan bimbingan atau pelatihan terkait artikulasi secara intensif dan berkala ; (2) menempatkan aparatur yang mumpuni dan kompeten sesuai keahliannya; (3) penyeleksian pegawai secara lebih ketat khususnya terkait latar belakang pendidikan yang sesuai. Sedangkan peningkatan kuantitas aparatur masih sulit untuk dilakukan secara mandiri oleh pemda yang bersangkutan. Hal ini dikarenakan kebijakan untuk menambah jumlah aparatur berada dalam kewenangan pemerintah pusat.

b) Peningkatan Peran Auditor Internal dan/atau Eksternal.

Optimalisasi peran auditor internal maupun eksternal dapat dilakukan dengan cara, (1) memberikan pemahaman tentang artikulasi kepada pemda yang menjadi terperiksa sebelum dan pada saat dilakukan

- proses pemeriksaan, baik pemeriksaan internal maupun eksternal; (2) memberikan hasil revidi terkait artikulasi LKPD secara lebih spesifik; (3) menempatkan artikulasi sebagai salah satu fokus pemeriksaan dan perumusan pernyataan dan/atau opini atas LKPD.
- c) Optimalisasi Pemanfaatan Teknologi /Sistem Informasi.
Pemanfaatan secara lebih optimal teknologi/sistem informasi yang digunakan dalam proses penyusunan LKPD diharapkan dapat lebih meningkatkan kualitas LKPD khususnya terkait artikulasi. Hal ini dapat dilakukan dengan cara, (1) melakukan *update* dan *upgrade* sistem/aplikasi yang digunakan secara berkala dan terus menerus; (2) mencari pembandingan beberapa sistem/aplikasi yang ditawarkan untuk lebih mendapatkan aplikasi yang dapat mendukung peningkatan kualitas LKPD; (3) mengoptimalkan SDM pemda yang memiliki latar belakang komputerisasi agar pemda tidak selalu mengandalkan pihak eksternal terkait masalah program dalam aplikasi yang digunakan.
- d) Peningkatan Peran Pihak Internal (Pemerintah Daerah) dan Pihak Eksternal.
Pemerintah daerah dapat lebih meningkatkan perannya dalam upaya menghasilkan LKPD berkualitas khususnya terkait artikulasi ini dengan cara, (1) memfasilitasi penyelenggaraan bimbingan atau pelatihan terhadap para penyusun laporan keuangan baik di tingkat SKPD maupun SKPKD secara intensif dan berkala; (2) menerbitkan pedoman formal/baku terkait penyusunan LKPD, pengujian LKPD maupun yang khusus terkait artikulasi LKPD.

- Sedangkan peran pihak eksternal baik dari BPKP maupun dari akademisi dapat dilakukan dengan cara memberikan bimbingan/pelatihan yang lebih intensif dan berkala terkait artikulasi LKPD.
- e) Penyeragaman Regulasi Dari Pemerintah Pusat.
Pemerintah pusat diharapkan dapat lebih konsisten dalam menetapkan regulasi atau peraturan terkait dengan penyusunan LKPD secara umum maupun terkait artikulasi secara khusus. Hal ini diharapkan agar tidak menimbulkan kebingungan dan kerancuan bagi para penyusun laporan keuangan yang pada akhirnya dapat berimbas pada kualitas laporan keuangan yang disajikan kepada para penggunanya.
- f) Penyamaan Persepsi Terkait Perlakuan Akuntansi Dalam Penyusunan LKPD
Persepsi/pendapat yang berbeda dari para penyusun LKPD dapat mengakibatkan penerapan akuntansi yang berbeda pula. Hal ini tentu dapat berakibat pada berkurangnya kualitas LKPD khususnya terkait kemampuan LKPD untuk dapat dibandingkan dengan LKPD lainnya. Hal ini sebagaimana yang termuat dalam PSAP No.01 Paragraf 39 yang pada intinya menyatakan bahwa informasi dalam LKPD akan lebih bermanfaat jika dapat dibandingkan dengan periode sebelumnya atau dengan LKPD dari entitas pelaporan lainnya. Penyamaan persepsi ini dapat dilakukan dengan cara melakukan konsultasi secara lebih intensif kepada pihak berkompeten, baik itu Inspektorat, BPK, BPKP, maupun pihak eksternal lainnya.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis, sebanyak 11 LKPD atau 12% pemda yang memiliki tingkat artikulasi 100%, sisanya sebanyak 80 LKPD atau 88% pemda berartikulasi kurang dari 100 persen. Tingkat artikulasi rata-rata sebesar 76,67% dengan tingkat artikulasi terendah sebesar 46,15% atau hanya memenuhi 6 (enam) dari 13 kriteria yang ditetapkan.

Pemda yang paling banyak berartikulasi 100% berasal dari wilayah Provinsi Jawa Timur yaitu sebanyak 4 (empat) pemda. Walaupun jika dipersentasekan berarti hanya 14% dari 29 pemda yang ada. Pemda yang paling sedikit yang berartikulasi 100% berasal dari wilayah Provinsi Jawa Tengah yaitu hanya 1 (satu) pemda atau 5% dari 21 pemda yang ada di wilayah tersebut.

Untuk kriteria artikulasi, yang paling banyak terpenuhi yaitu artikulasi antara LO dan LPE sebanyak 100%. Kriteria artikulasi yang paling banyak tidak terpenuhi yaitu artikulasi antara LRA dan LAK sebesar 59%, serta antara Neraca dan LAK sebesar 54% dari total 13 kriteria artikulasi yang telah ditetapkan.

Faktor-faktor yang menjadi penyebab ketidakartikulasian dalam LKPD yaitu:

- 1) Kualitas maupun kuantitas aparatur yang terlibat dalam penyusunan laporan keuangan, baik di tingkat SKPD maupun SKPKD masih rendah;
- 2) Peran auditor baik internal maupun eksternal yang masih belum optimal;
- 3) Pemanfaatan teknologi/sistem informasi yang belum optimal dalam proses penyusunan dan penyajian LKPD;
- 4) Regulasi/peraturan dari pemerintah pusat yang belum konsisten;
- 5) Perbedaan perlakuan akuntansi yang diterapkan oleh para penyusun LKPD;
- 6) Peranan pihak internal (pemerintah daerah) dan pihak eksternal (BPKP,

konsultan, dll) yang masih belum optimal.

Solusi yang dapat diterapkan dalam mengatasi ketidakartikulasian LKPD yaitu:

- 1) Peningkatan kualitas dan kuantitas aparatur yang terlibat dalam penyusunan LKPD;
- 2) Peningkatan peran auditor baik internal maupun eksternal dalam mendukung artikulasi LKPD;
- 3) Optimalisasi pemanfaatan teknologi/sistem informasi yang digunakan dalam proses penyusunan LKPD;
- 4) Peningkatan peran pihak internal (pemerintah daerah) dan pihak eksternal secara lebih optimal;
- 5) Penyeragaman regulasi terkait penyusunan LKPD dari pemerintah pusat;

Penyamaan persepsi terkait perlakuan akuntansi dalam proses penyusunan LKPD.

KETERBATASAN PENELITIAN

Penelitian ini mempunyai keterbatasan yaitu data primer berupa wawancara semiterstruktur hanya dilakukan terhadap para penyusun LKPD, sehingga hasil analisis faktor ketidakartikulasian maupun solusi yang diberikan, hanya didasarkan pada perspektif penyusun LKPD saja. Akan lebih komprehensif jika dilakukan juga wawancara kepada pihak auditor dalam hal ini BPK, agar dapat diketahui pandangan dan pendapatnya mengenai artikulasi LKPD serta pengaruhnya terhadap formulasi opini. Selain itu, LKPD yang diteliti hanya 1 (satu) tahun pelaporan, sehingga tidak dapat dilihat progres perkembangan tingkat artikulasi LKPD dari tahun ke tahun. Diharapkan penelitian selanjutnya dapat memperbaiki keterbatasan-keterbatasan tersebut.

REFERENSI

- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia., 2016. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2016.
- Bahnson, P.R., Miller, P.B., Budge, B.P., 1996. Nonarticulation In Cash Flow Statements and Implications for Education, Research and Practice. *Am. Account. Assoc. Account. Horiz.* Vol. 10 No. 4, 1–15.
- Creswell, J.W., 2010. *Research Design: Pendekatan Kualitatif, Kuantitatif, dan Mixed*, Cetakan I. ed. Pustaka Pelajar, Yogyakarta.
- Damayanti, M., 2015. Pengaruh Peran Auditor Internal Dalam Meningkatkan Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pada Inspektorat Daerah Istimewa Yogyakarta). Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Dona, S., 2013. Evaluasi Pelaksanaan Reviu Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Pada Inspektorat Kota Payakumbuh). Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Firdaus, M.A., 2016. Analisis Artikulasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Se-Jawa Dan Bali Yang Beropini WTP. Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Halim, A., Bawono, I.R., 2011. *Pengelolaan Keuangan Negara-Daerah (Hukum, Kerugian Negara, dan Badan Pemeriksa Keuangan)*, Edisi Pertama. ed. Unit Penerbit dan Percetakan STIM YKPN, Yogyakarta.
- Kementerian Perencanaan Pembangunan Nasional/Badan Perencanaan Pembangunan Nasional (Bappenas), 2014. *Rencana Kerja Pemerintah Tahun 2015*.
- Kinnunen, J., Koskela, M., 1999. Do Cash Flows Reported By Firms Articulate With Their Income Statements and Balance Sheets? Descriptive Evidence From Finland. *Eur. Account. Rev.* 8:4.
- Krippendorff, K., 1981. *Content Analysis: An Introduction to Its Methodology*. Sage Publication, Beverly Hills.
- Mahmudi, 2016. Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, Edisi Ketiga. ed. UPP STIM YKPN, Yogyakarta.
- Miles, M.B., Huberman, A.M., 2014. *Analisis Data Kualitatif (Terjemahan)*, Cetakan 1. ed. Penerbit Universitas Indonesia (UI-Press), Jakarta.
- Moleong, L.J., 2015. *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Cetakan 34. ed. PT Remaja Rosdakarya, Bandung.
- Prasetio, A., 2012. Implementasi Permendagri Nomor 4 Tahun 2008 Tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu atas LKPD pada Inspektorat Daerah Kab. Sleman dan Kab. Bantul. Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Ratmono, D., Sholihin, M., 2015. *Akuntansi Keuangan Daerah Berbasis AkruaI*, Cetakan Pertama. ed. UPP STIM YKPN, Yogyakarta.

- Republik Indonesia, 2004, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- _____ 2006, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- _____ 2006, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- _____ 2006, Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.
- _____ 2008, Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.
- _____ 2010, Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- _____ 2013, Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2013 tentang Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual Pada Pemerintah Daerah.
- _____ 2014, Peraturan Presiden Nomor 43 Tahun 2014 tentang Rencana Kerja Pemerintah Tahun 2015
- Ritonga, I.T., 2010. Reviu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. LKMPD, Yogyakarta.
- Ritonga, I.T., Suhartono, E., 2012. Akuntansi Keuangan Daerah (Sesuai PP 71/2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan), Edisi I. ed. LKMPD, Yogyakarta.
- Sugiyono, 2015. Memahami Penelitian Kualitatif. Alfabeta, Bandung.
- Suwardjono, 2014. Teori Akuntansi (Perekayasa Pelaporan Keuangan), Edisi Ketiga. ed. BPFE FEB UGM, Yogyakarta.
- Windarsih, D., 2015. Hubungan Kualitas Reviu Laporan Keuangan Dengan Temuan Pemeriksaan BPK Pada Pemerintah Kabupaten/Kota Se-DIY. Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- <http://www.djpk.depkeu.go.id/sikd/files/identifikasi/>
- Yin, R.K., 2015. Studi Kasus: Desain dan Metode, Cetakan Ke-14. ed. Rajawali Pers, Jakarta.