

**IMPLEMENTASI STANDAR PEMERIKSAAN KEUANGAN NEGARA  
(SPKN) 2017 DALAM PELAKSANAAN PEMERIKSAAN KEUANGAN  
OLEH BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA**

oleh :  
**Tumija dan M. Ade Febriansyah**

**ABSTRACT**

The aim of this research is to find the mechanism of financial audit conducted by the Supreme Audit Board of the Republic of Indonesia after the SPKN 2017 update, what improvements and new things contained in the SPKN 2017, as well as any obstacles that arise in the implementation of SPKN 2017.

This research uses descriptive method with an inductive approach that describes the field situation and analysis . Data collection techniques are interview, observation and documentation then analyzed by doing data reduction, data presentation and data verification.

The result of the research shows that there is a change of audit mechanism conducted by the Indonesian Supreme Audit Institution caused by the change of the standard regulation system of audit from the previous based on the detail rules into the standard with the rule based principle.

**Keywords:** *Indonesian Supreme Audit Institution, SPKN, Implementation*

**ABSTRAK**

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui mekanisme pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia pasca pembaharuan SPKN 2017, peningkatan dan hal baru apa saja yang terdapat dalam SPKN 2017, serta hambatan apa saja yang timbul dalam pengimplementasian SPKN 2017.

Penelitian ini menggunakan metode deskriptif dengan pendekatan induktif yang menggambarkan situasi lapangan dan analisisnya. Teknik pengumpulan data adalah wawancara, observasi dan dokumentasi kemudian dianalisis dengan melakukan reduksi data, penyajian data dan verifikasi data.

Hasil penelitian diketahui bahwa terjadi perubahan mekanisme pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia yang disebabkan oleh perubahan sistem regulasi standar pemeriksaan dari yang sebelumnya berbasis aturan detail menjadi standar dengan aturan berbasis prinsip.

**Kata kunci:** *BPK-RI, SPKN, Implementasi*

## I. PENDAHULUAN

### Latar Belakang

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara merupakan patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan, BPK telah menyusun standar pemeriksaan pertama kali pada tahun 1995 yang disebut Standar Audit Pemerintahan (SAP). Seiring dengan perubahan konstitusi dan peraturan perundang-undangan di bidang pemeriksaan, pada Tahun 2007 BPK menyusun standar pemeriksaan dengan nama Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). SPKN tersebut menggunakan referensi utama *The Generally Accepted Government Auditing Standards* (GAGAS) Tahun 2003 (Akbar 2015:61).

Setelah hampir sepuluh tahun digunakan sebagai standar pemeriksaan, SPKN 2007 dinilai tidak sesuai lagi dengan perkembangan standar audit internasional, nasional, maupun tuntutan kebutuhan saat ini. Oleh karena itu, SPKN 2007 perlu disempurnakan (Pembukaan SPKN, 2017).

Perkembangan pada tingkat organisasi badan pemeriksa sedunia, *The International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) telah menerbitkan *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) untuk menjadi referensi pengembangan standar bagi anggota INTOSAI. Khusus untuk pemeriksaan keuangan, INTOSAI mengadopsi keseluruhan *International Standards on Auditing* (ISA) yang diterbitkan oleh *International Federation of Accountants* (IFAC). Seiring dengan perkembangan standar internasional tersebut, Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) Tahun 2001 yang diberlakukan dalam SPKN 2007, juga mengalami perubahan. Hal tersebut dikarenakan SPKN 2007 juga mengadopsi *International Standards on Auditing* (ISA).

Standar pemeriksaan sektor privat yang berlaku di Indonesia berupa Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) maupun Standar pemeriksaan sektor privat yang berlakuditingkat Internasional yang terdiri atas *International Standards on Auditing* (ISA) dan *International Standards of Supreme Audit*

*Institutions* (ISSAI) telah berkembang dan mengalami banyak perubahan. SPAP, ISA, dan ISSAI disusun dengan menggunakan pendekatan pengaturan standar berdasarkan prinsip (*principle-based standards*). Sebelumnya, standar pemeriksaan menggunakan pendekatan pengaturan standar berdasarkan aturan yang lebih rinci atau detail (*rule-based standards*).

Pasal 6 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan menyebutkan BPK bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Lembaga Negara lainnya, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara, Badan Layanan Umum, Badan Usaha Milik Daerah, dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara. Kemudian dalam ayat (5) ditegaskan kembali dalam melaksanakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud pada ayat (1), BPK melakukan pembahasan atas temuan pemeriksaan dengan objek yang diperiksa sesuai dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.

Sampai dengan saat ini, BPK telah menetapkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dan Panduan Manajemen Pemeriksaan (PMP). SPKN dan PMP tersebut perlu dilengkapi dengan petunjuk pelaksanaan agar ada keseragaman pelaksanaan pemeriksaan keuangan di antara para pemeriksa BPK.

Petunjuk pelaksanaan yang ditetapkan melalui Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 04/K/I-XIII.2/5/2008 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan dibuat berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) tahun 2007 dan Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 tahun 2008 tentang Panduan Manajemen Pemeriksaan (PMP).

Petunjuk Pelaksanaan (JUKLAK) Nomor 04/K/I-XIII.2/5/2008 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan menggunakan metodologi pemeriksaan yang terdiri atas Tiga tahap pemeriksaan, yaitu perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan hasil pemeriksaan. Ukuran kinerja yang digunakan untuk menilai keberhasilan pemeriksaan keuangan adalah SPKN, PMP, dan Harapan Penugasan. Selain itu, kegiatan supervisi dan pengendalian mutu dilakukan terhadap seluruh tahapan pemeriksaan keuangan. Secara ringkas,

metodologi pemeriksaandalam Petunjuk Pelaksanaan (JUKLAK) Nomor 04/K/I-XIII.2/5/2008 digambarkan sebagai berikut :

Gambar 1.1

Metodologi Pemeriksaan dalam JUKLAK Nomor 04/K/I-XIII.2/5/2008



Sumber : lampiran keputusan BPK-RI Nomor: 04/K/1-III.2/5/2008

Sesuai dengan SPKN, pemeriksaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya. Perencanaan pemeriksaan dilakukan untuk mempersiapkan program pemeriksaan yang akan digunakan sebagai dasar bagi pelaksanaan pemeriksaan sehingga pemeriksaan dapat berjalan secara efisien dan efektif. Perencanaan pemeriksaan meliputi sepuluh langkah, yaitu:

1. Pemahaman Tujuan Pemeriksaan dan Harapan Penugasan;
2. Pemenuhan Kebutuhan Pemeriksa;
3. Pemahaman Atas Entitas;
4. Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Sebelumnya;
5. Pamahaman Atas Sistem Pengendalian Intern;
6. Pemahaman dan Penilaian Risiko;
7. Penetapan Materialitas Awal dan Kesalahan Tertoleransi;

8. Penentuan Metode Uji Petik;
9. Pelaksanaan Prosedur Analitis Awal; dan
10. Penyusunan Program Pemeriksaan dan Program Kegiatan Perseorangan.

Pelaksanaan pemeriksaan merupakan realisasi atas perencanaan pemeriksaan yang telah ditetapkan sebelumnya. Tahap Pelaksanaan pemeriksaan meliputi tujuh langkah, yaitu:

1. Pelaksanaan pengujian analitis terinci;
2. Pengujian sistem pengendalian intern;
3. Pengujian substantif atas transaksi dan saldo akun;
4. Penyelesaian penugasan;
5. Penyusunan konsep temuan pemeriksaan;
6. Perolehan tanggapan resmi dan tertulis; dan
7. Penyampaian temuan pemeriksaan (TP).

Dalam tahap pelaksanaan pemeriksaan diatas, Temuan Pemeriksaan (TP) bukan merupakan laporan pemeriksaan, melainkan kumpulan indikasi permasalahan yang ditemukan selama pelaksanaan pemeriksaan.

Hasil pelaksanaan pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa dituangkan secara tertulis ke dalam suatu bentuk laporan yang disebut dengan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). LHP merupakan bukti penyelesaian penugasan bagi pemeriksa yang dibuat dan disampaikan kepada pemberi tugas, yakni Badan Pemeriksa Keuangan. Laporan tertulis berfungsi untuk:

- a. mengkomunikasikan hasil pemeriksaan kepada pihak yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
- b. membuat hasil pemeriksaan terhindar dari kesalahpahaman;
- c. membuat hasil pemeriksaan sebagai bahan untuk tindakan perbaikan oleh instansi terkait; dan
- d. memudahkan tindak lanjut untuk menentukan apakah tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan.

Pelaporan hasil pemeriksaan atas Laporan Keuangan meliputi lima langkah, yaitu:

1. penyusunan konsep Laporan Hasil Pemeriksaan;

2. penyampaian konsep Laporan Hasil Pemeriksaan kepada Pejabat Entitas yang Berwenang;
3. pembahasan konsep hasil pemeriksaan dengan Pejabat Entitas yang Berwenang;
4. perolehan surat representasi; dan
5. penyusunan konsep akhir dan penyampaian Laporan Hasil Pemeriksaan.

Metodelogi Pemeriksaan dalam Petunjuk Pelaksanaan (JUKLAK) Nomor 04/K/I-XIII.2/5/2008 diatas, berlaku selama pemeriksaan yang dilakukan Badan Pemeriksa Keuangan mengadopsi Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 2007 yang ditetapkan berdasarkan Peraturan BPK Nomor 1 tahun 2007.

Pada awal 2017, BPK berhasil menyelesaikan penyempurnaan SPKN 2007 yang selanjutnya ditetapkan menjadi Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017. Sejak diundangkannya Peraturan BPK ini, SPKN 2017 mencabut SPKN sebelumnya yang diatur dalam Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2007. Selanjutnya SPKN 2017 ini mengikat BPK maupun pihaklain yang melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dengan SPKN tahun 2017 ini, diharapkan hasil pemeriksaan keuangan negara dapat lebih berkualitas. Hasil pemeriksaan yang berkualitas akan bermanfaat bagi pengelolaan keuangan negara yang lebih baik, akuntabel, transparan, ekonomis, efisien, dan efektif. Dengan demikian akan berdampak pada peningkatan kesejahteraan masyarakat Indonesia.

Perubahan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara tersebut secara hierarki aturan perundang-undangan tentu mempengaruhi terhadap peraturan maupun keputusan yang ada dibawahnya. Sehingga perlu dilakukan perubahan terhadap Panduan Manajemen Pemeriksaan (PMP) serta Petunjuk Pelaksanaan (JUKLAK) pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Sehingga secara umum segala mekanisme pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) mulai dari tahapan Perencanaan, Pelaksanaan Pemeriksaan, dan Pelaporan Hasil Pemerintahan akan berubah dan menyesuaikan terhadap Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) Terbaru yang ditetapkan dalam Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017.

Perubahan standar dan sistem pemeriksaan ini diharapkan dapat meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan guna menjawab keresahan masyarakat yang terjadi saat ini terkait hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan yang dinilai tidak objektif. Dikutip dari berita CNN indonesia (Safyra Primadhyta: 13/05/2017) Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dituntut harus berkerja keras untuk membuktikan opininya, hal tersebut guna menindaklanjuti tertangkapnya dua auditor BPK dalam operasi tangkap tangan yang dilakukan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) terkait dugaan penyuapan dalam pemberian opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) kepada Kementerian Perdesaan, Pembangunan Daerah Tertinggal dan Transmigrasi.

Perubahan Sistem Pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) inilah yang melatar belakangi penulis untuk melakukan penelitian dan penulisan Laporan Akhir tentang implementasi SPKN 2017. Namun dikarenakan keterbatasan waktu penelitian dan pembahasan materi yang cukup luas, penulis menyederhanakan topik penelitian hanya terbatas pada pelaksanaan pemeriksaan pasca pembaharuan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 2017 oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI).

### **Permasalahan**

Berdasarkan latar belakang di atas, penulis merumuskan permasalahan penelitian yaitu bagaimana mekanisme pelaksanaan pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) pasca pembaharuan SPKN 2017?

### **Tujuan**

Mendapatkan gambaran mekanisme pelaksanaan pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) pasca pembaharuan SPKN 2017.

## II. TINJAUAN TEORETIS

### Implementasi

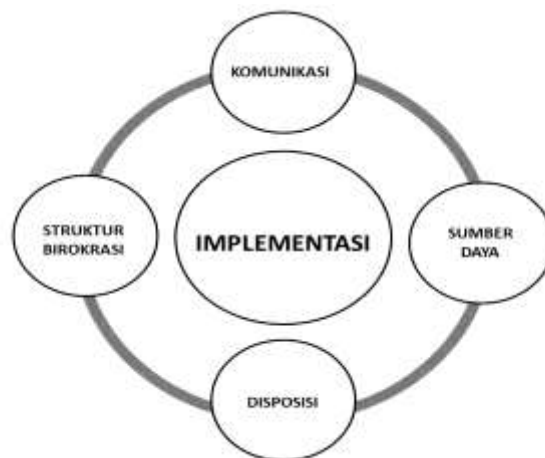
Menurut pendapat Usman (2002:70) mendefenisikan “implementasi bermuara pada aktivitas, aksi, tindakan, atau adanya mekanisme suatu sistem. Implementasi bukan sekedar aktivitas, tetapi suatu kegiatan yang terencana untuk mencapai tujuan kegiatan.”

Setiawan (2004:39) mengemukakan pendapatnya bahwa, “Implementasi adalah perluasan aktivitas yang saling menyesuaikan proses interaksi antara tujuan dan tindakan untuk mencapainya serta memerlukan jaringan pelaksana birokrasi yang efektif.”

Sementara George Edward III mengemukakan beberapa hal yang dapat memengaruhi keberhasilan suatu implementasi, yaitu :

1. *Communication*/komunikasi
2. *Resources*/sumber daya
3. *Disposition*/disposisi
4. *Bureaucratic Structure*/struktur birokrasi

**Gambar 2.1**  
**Keterkaitan Variabel Implementasi Berdasarkan Teori Edwards III**  
**dalam Syafri, Setyoko (2008:35)**



Sumber : Teori Edwards III, dalam Syafri Setyoko, 2008

Komunikasi sangat menentukan keberhasilan pencapaian tujuan dari pelaksanaan. Pelaksanaan yang efektif terjadi apabila para pembuat keputusan



sudah mengetahui apa yang akan dikerjakan secara jelas. Apa yang akan menjadi tujuan dan sasaran kebijakan harus diinformasikan kepada kelompok sasaran (*target group*) sehingga akan mengurangi distorsi implementasi. Apabila penyampaian tujuan dan sasaran suatu kebijakan tidak jelas, maka akan menimbulkan penolakan atau resistensi dari kelompok sasaran yang bersangkutan.

### **Pemeriksaan Keuangan (AUDIT)**

Menurut Akbar (2015:51) mendefenisikan pemeriksaan keuangan sebagai berikut :

Pemeriksaan keuangan adalah apa yang dikenal sebagai *opinion audit* atau *general audit* di sektor swasta. Pemeriksaan keuangan ini meliputi pemeriksaan atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan apakah laporan keuangan dari entitas yang diperiksa telah menyajikan secara wajar tentang posisi keuangan, hasil operasi atau usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. pemeriksaan atas hal yang berkaitan dengan keuangan, mencakup penentuan apakah:

1. Informasi keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.
2. Entitas yang diperiksa telah memenuhi persyaratan kepatuhan terhadap peraturan keuangan tertentu.
3. Sistem pengendalian intern instansi tersebut, baik terhadap laporan keuangan maupun terhadap pengamanan atas kekayaannya, telah dirancang dan dilaksanakan secara memadai untuk tujuan pengendalian.

Audit adalah pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukung.

Mulyadi (2002:9) menyatakan bahwa audit adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta menyampaikan hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Menurut Akbar (2015:51) Pemeriksaan atas hal yang berkaitan dengan keuangan yang meliputi, antara lain pemeriksaan terhadap unsur sebagai berikut:

1. Segmen laporan keuangan dan informasi keuangan (seperti laporan pendapatan dan biaya, laporan penerimaan dan pengeluaran kas, laporan aktiva tetap), dokumen anggaran, perbedaan antara realisasi kinerja keuangan dan yang diperkirakan.
2. Pengendalian intern mengenai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.
3. Pengendalian atau pengawasan intern atas penyusunan laporan keuangan dan atas pengamanan aktiva termasuk pengendalian/pengawasan intern atas penggunaan sistem yang berbasis komputer. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku dan dugaan atas adanya kecurangan.

### **Standar Pemeriksaan**

Menurut Arrens dkk, (2012:63) “standar pemeriksaan adalah pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan. Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas profesional seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan, dan bukti.”

Standar auditing berkaitan dengan kriteria atau ukuran kinerja auditor independen, Pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan audit. Menurut Arrens dkk (2008) standar auditing yang berlaku umum dibagi menjadi tiga kategori, yaitu:

a. Standar Umum

Hal-hal yang ditetapkan dalam Standar umum meliputi :

1. Audit harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.
2. Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independent dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.
3. Auditor harus menerapkan kemahiran profesional dalam melaksanakan audit dan penyusunan laporan.

b. Standar Pekerjaan Lapangan

Hal-hal yang ditetapkan dalam Standar pekerjaan lapangan meliputi :

1. Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya.
2. Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan

karena kesalahan atau kecurangan dan untuk merancang sifat, waktu, serta luas prosedur auditselanjutnya.

3. Auditor hanya memperoleh cukup bukti audit yang tepat dengan melakukan prosedur audit agar memiliki dasar yang layak untuk memberikan pendapat menyangkut laporan keuangan yang diaudit.

c. Standar Pelaporan

Hal-hal yang ditetapkan dalam Standar pelaporan meliputi :

1. Auditor harus menyatakan dalam laporan auditor apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.
2. Auditor harus mengidentifikasi dalam laporan auditor mengenai keadaan dimana prinsip-prinsip tersebut tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan jika dikaitkan dengan periode sebelumnya.
3. Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan yang informatif belum memadai, auditor harus menyatakan dalam laporan auditor.
4. Auditor harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak bisa diberikan dalam laporan auditor. Jika tidak dapat menyatakan satu pendapat secara keseluruhan, auditor harus menyatakan alasan-alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam pemeriksaan jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, auditor itu harus jelas menunjukkan sifat pekerjaannya, serta tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor dalam laporan auditor.

### **Opini Badan Pemeriksa Keuangan**

Akbar (2015:52) menyatakan opini merupakan pernyataan professional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria sebagai berikut :

1. kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan.
2. kecukupan pengungkapan.
3. kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.
4. efektivitas sistem pengendalian intern.

Opini Badan Pemeriksa Keuangan dituangkan dalam paragraf pendapat yang menyimpulkan kesimpulan auditor berdasarkan hasil dari proses audit yang telah dilakukan. Opini Pemeriksian merupakan simpulan pemeriksa tentang kecukupan pengungkapan dan “kewajaran” penyajian, bukan “kebenaran” penyajian informasi keuangan dalam laporan keuangan.

Opini pemeriksa hanya dapat diberikan atas Laporan Keuangan yang telah dilengkapi dengan surat representasi (*Representation Letter*) dari pimpinan entitas yang diperiksa. Pemberian opini pemeriksaan tersebut tidak memerlukan tanggapan dari pihak yang di periksa.

Indra Bastian (2007:194) menyatakan bahwa ada lima jenis pendapat yang dapat diberikan oleh auditor, yaitu :

1. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)
2. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan tambahan bahasa penjelas
3. Pendapat Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)
4. Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)
5. Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer of Opinion*)

#### **IV. ANALISIS DAN PEMBAHASAN**

##### **Mekanisme Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan Pasca Pembaharuan SPKN 2017**

Pemeriksaan keuangan negara adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Pemeriksaan dilakukan dalam rangka untuk mendorong tata kelola keuangan negara yang baik melalui perolehan keyakinan bahwa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan prinsip-prinsip tata kelola yang baik

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara tahun 2017 ditetapkan tanggal 6 Januari 2017 dan mulai diberlakukan sejak tanggal ditetapkan. Namun SPKN 2017 belum diterapkan sepenuhnya pada pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP), Laporan Keuangan Kementerian dan Lembaga Negara (LKKL) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun 2016 yang dilaksanakan pada awal tahun 2017. Hal tersebut berdasarkan pernyataan Kepala

Bidang Pemerolehan Keyakinan Mutu Pemeriksaan I BPK-RI, Ibu Dewi Sukmawati melalui wawancara yang dilaksanakan pada tanggal 22 Januari 2018: :

“Standar Pemeriksaan Keuangan Negara 2017 ditetapkan pada tanggal 6 Januari 2017 dan mulai diberlakukan sejak ditetapkan, namun demikian belum sepenuhnya diimplementasikan pada pemeriksaan LKPP/LKKL/LKPD tahun 2016 yang dilaksanakan pada tahun 2017. Namun demikian, SPKN 2017 telah di Implementasikan sepenuhnya pada pemeriksaan LKPP/LKKL/LKPD tahun 2017 yang dilaksanakan pada tahun 2018.”

Dalam melaksanakan pemeriksaan keuangan, Auditor Badan Pemeriksa Keuangan berpedoman kepada standar serta petunjuk teknis yang ditetapkan sebagai perangkat lunak pemeriksaan guna menyamakan prinsip dan Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP) atas pemeriksaan yang dilaksanakan. Perangkat lunak tersebut terdiri atas:

- Level 1: Merupakan UUD 1945, peraturan perundangan yang lebih tinggi, undang-undang atau peraturan lain yang mendasari adanya mandat organisasi.
- Level 2: Merupakan kebijakan, kode etik, standar, sistem yang bersifat prinsip dan strategis.
- Level 3: Merupakan level operasional yang bersifat relatif umum dan tidak terlalu rinci/teknis. Pada level ini, nama dokumen adalah “Pedoman” yang digunakan untuk mengatur substansi pemeriksaan maupun non pemeriksaan.
- Level 4: Merupakan jenis dokumen yang memuat arahan atau petunjuk untuk melakukan sesuatu secara lebih rinci dan teknis, yang terdiri dari Juklak dan Juknis untuk pemeriksaan dan penunjang, POS untuk non pemeriksaan dan Standar yang bersifat operasional.
- Level 5: Merupakan dokumen atau Perangkat Lunak lainnya yang sangat rinci dan teknis, seperti Surat Edaran dan dokumen lainnya yang dapat mencakup panduan, seri panduan, *manual*, *user guide*, modul, buku saku, yang biasanya digunakan untuk mendokumentasikan *knowledge* atau *best practices*.

Secara singkat hierarki Perangkat Lunak pemeriksaan dan non pemeriksaan BPK-RI dapat dilihat pada gambar berikut.

**Gambar 4.6**  
**Perangkat Lunak BPK-RI**



Sumber : Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 9/K/I-XIII.2/8/2017 Tentang Pedoman Penyusunan dan Revisi Perangkat Lunak BPK-RI

Pasca pembaharuan SPKN 2017, belum ditetapkan perangkat lunak pemeriksaan level 3, level 4 dan level 5 yang mengacu secara langsung kepada SPKN 2017. Sehingga dalam pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP), Laporan Keuangan Kementerian dan Lembaga (LKKL) dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) tahun 2016 dan tahun 2017 dilaksanakan dengan stuktur perangkat lunak sebagai berikut :

1. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara Tahun 2017  
(Peraturan BPK-RI Nomor 1 tahun 2017)
2. Pedoman Manajemen Pemeriksaan Tahun 2015  
(Keputusan BPK-RI Nomor 5/K/I-XIII.2/10/2015)
3. Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan tahun 2014  
(Keputusan BPK-RI Nomor 4/K/I-XIII.2/7/2014)
4. Panduan Pemeriksaan LKPP, LKKL dan LKBUN tahun 2016  
(Keputusan BPK-RI Nomor 2/K/I-XIII.2/2/2016)
5. Panduan Pemeriksaan LKPD  
(Keputusan BPK-RI Nomor 3/K/I-XIII.2/3/2016)

Berdasarkan perangkat lunak diatas maka pelaksanaan pemeriksaan keuangan yang dilaksanakan melalui 2 (dua) tahap kegiatan, yaitu kegiatan

pemeriksaan dan pengakhiran pemeriksaan. Kegiatan pemeriksaan adalah kegiatan yang dilaksanakan ketika tim Pemeriksaan berada di lapangan. Kegiatan pemeriksaan dimulai dari komunikasi awal dilanjutkan dengan pelaksanaan Program Pemeriksaan (PP), penyusunan KKP, penyusunan Temuan Pemeriksaan (TP) dan diakhiri dengan komunikasi akhir dengan pejabat entitas yang diperiksa. Sedangkan kegiatan pengakhiran pemeriksaan adalah kegiatan setelah tim Pemeriksaan kembali dari lapangan, Kegiatan pengakhiran pemeriksaan antara lain, melaporkan hasil pemeriksaan di lapangan dan mempertanggungjawabkan administrasi pemeriksaan. Tahap pelaksanaan pemeriksaan sebagaimana diatur dalam Pedoman Manajemen Pemeriksaan tahun 2015 dapat dilihat pada gambar berikut.

**Gambar 4.7**  
**Tahap Pelaksanaan Pmeriksaan**



tentang Pedoman Manajemen Pemeriksaan

Mekanisme Pelaksanaan Pemeriksaan sebagaimana diatur dalam Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan tahun 2017 meliputi 10 langkah kegiatan berikut :

**1. Pelaksanaan Pengujian Pengendalian Internal.**

Pengujian terhadap Sistem Pengendalian Internal (SPI) meliputi pengujian yang dilakukan Pemeriksa terhadap efektivitas desain dan implementasi SPI. Dalam pengujian desain SPI, Pemeriksa mengevaluasi apakah SPI telah didesain secara memadai dan dapat meminimalisasi secara relatif salah saji dan

kecurangan. Sementara itu, pengujian implementasi SPI dilakukan dengan melihat pelaksanaan pengendalian pada kegiatan atau transaksi yang dilakukan oleh pihak yang diperiksa. Pengujian SPI dilakukan berdasarkan hasil yang diperoleh dari pemahaman atas SPI yang dilakukan pada tahap perencanaan pemeriksaan.

Hasil pengujian SPI digunakan untuk menentukan strategi pengujian transaksi laporan keuangan entitas yang diperiksa dan meliputi:

A. Pengujian Substantif Mendalam

Pengujian substantif mendalam dilakukan apabila Pemeriksa menyimpulkan bahwa SPI secara keseluruhan lemah atau risiko pengendaliannya tinggi. Dalam hal ini, Pemeriksa langsung melakukan pengujian substantif atas transaksi dan saldo dengan sampel yang luas.

B. Pengujian Substantif Terbatas

Pengujian substantif terbatas dilakukan apabila Pemeriksa menyimpulkan bahwa SPI secara keseluruhan baik dan efektif atau risiko pengendaliannya rendah.

Hasil pengujian SPI juga digunakan untuk menentukan asersi-asersi dari laporan keuangan entitas yang diperiksa, seperti:

- a) Keberadaan dan keterjadian;
- b) Kelengkapan;
- c) Hak dan kewajiban;
- d) Penilaian dan pengalokasian; dan
- e) Penyajian dan pengungkapan.

Apabila entitas yang diperiksa menyelenggarakan sistem akuntansi berbasis Teknologi Informasi (TI), maka pengujian juga dilakukan terhadap pengendalian TI tersebut yang meliputi pengujian atas pengendalian umum dan pengendalian aplikasi.

Seluruh pengkajian Pemeriksa mengenai pengendalian internal di tingkat entitas dan tingkat siklus transaksi akuntansi serta risiko adanya kecurangan harus didokumentasikan. Tim dapat mengembangkan suatu rangka kerja (*template*) yang membantu mendefinisikan pengendalian internal dan risiko kecurangan. Tim juga diharapkan mendokumentasikan pemahaman mengenai pengendalian internal



dengan pendekatan 5 (lima) komponen SPI dari *The Committee of Sponsoring Organization* (COSO), risiko-risiko kecurangan terutama risiko yang belum sepenuhnya dimitigasi (diantisipasi) oleh pengendalian yang ada, serta pemahaman Pemeriksamengetahui mengenai pengendalian umum dan pengendalian aplikasi TI.

Pemeriksa harus melakukan pengujian atas pengendalian internal pada saat pemeriksaan interim. Apabila tidak ada pemeriksaan interim atas entitas yang diperiksa, maka pemeriksa harus melakukan pengujian pengendalian pada tahap pelaksanaan pemeriksaan terinci, namun dengan mempertimbangkan kecukupan waktu, skala prioritas, dan faktor risiko pemeriksaan lainnya.

## **2. Penyesuaian Tingkat Risiko dan Tingkat Materialitas Setelah Pengujian Pengendalian.**

Setelah dilakukan pengujian pengendalian, Pemeriksa harus mengevaluasi kembali tingkat risiko yang ditetapkan dengan mempertimbangkan hasil dari pengujian pengendalian. Evaluasi risiko tersebut dilakukan pada saat pemeriksaan interim (pendahuluan). Risiko pengendalian dan risiko deteksi yang telah ditetapkan di tahap identifikasi dan penilaian risiko awal dapat berubah dan harus dimutakhirkan dengan mempertimbangkan hasil dari pengujian pengendalian.

Apabila hasil pengujian pengendalian mendukung penilaian risiko pengendalian awal yang telah ditetapkan adalah rendah atau sedang, dan membuktikan bahwa pengendalian internal entitas yang diperiksa efektif, maka tingkat risiko yang digunakan adalah seperti yang telah ditetapkan oleh Pemeriksa pada tahapan identifikasi dan penilaian risiko awal di tahap perencanaan. Apabila dari pengujian pengendalian internal mengindikasikan bahwa pengendalian internal entitas tidak efektif atau ditemukan adanya indikasi kecurangan (*fraud*), maka tingkat risiko pengendalian yang telah ditetapkan pada tahap penilaian risiko awal harus dipertimbangkan kembali untuk disesuaikan atau dimutakhirkan.

Penyesuaian terhadap tingkat risiko pengendalian akan berpengaruh juga terhadap tingkat risiko deteksi yang ditetapkan. Indikasi terjadinya kecurangan (*fraud*) yang terdeteksi dari hasil pengujian pengendalian berpengaruh signifikan terhadap risiko pemeriksaan secara keseluruhan dan tingkat materialitas yang

ditetapkan. Tingkat materialitas yang telah ditetapkan pada tahap perencanaan perlu dinilai lagi kesesuaiannya di tahap pelaksanaan. Apabila diperlukan, tingkat materialitas yang telah ditentukan pada tahap perencanaan tersebut dapat diubah atau diperbarui.

Perubahan tingkat materialitas dapat dipengaruhi oleh faktor kualitatif, antara lain karena ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangundangan, hasil pengujian pengendalian internal, dan hasil analisis risiko kecurangan, yang kesalahannya berdampak signifikan terhadap penyajian laporan keuangan.

Materialitas awal dimungkinkan untuk direvisi pada saat pekerjaan lapangan pemeriksaan karena adanya hal-hal lain yang signifikan, Seperti:

- a) Perubahan ruang lingkup pemeriksaan; dan
- b) Informasi tambahan tentang entitas yang diperiksa selama berlangsungnya pekerjaan lapangan, misalnya ditemukan adanya indikasi terjadi kecurangan.

Pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesional dan asas konservatisme untuk menurunkan tingkat materialitas lebih rendah dari tingkat materialitas awal yang telah ditetapkan sebelumnya, Perubahan tersebut harus disetujui oleh Penanggung Jawab dan dikomunikasikan secara tertulis kepada Pemberi Tugas.

Pemeriksa harus mendokumentasikan setiap pertimbangan profesional beserta cara perhitungan yang dilakukannya dalam menetapkan tingkat materialitas. Dokumentasi tersebut diperlukan dalam proses reviu dan persetujuan dari Pengendali Teknis dan Penanggung Jawab pemeriksaan.

### **3. Penyesuaian Prosedur Pengujian.**

Hasil pengujian pengendalian dan penyesuaian tingkat risiko dan tingkat materialitas di tahap pelaksanaan ini akan berpengaruh terhadap sifat, saat, dan luas lingkup prosedur pemeriksaan yang dirancang. Penyesuaian prosedur pemeriksaan dilakukan dengan mempertimbangkan hasil pengujian pengendalian baik yang mendukung bukti SPI yang efektif maupun yang menunjukkan ketidakefektifan SPI entitas. Apabila berdasarkan hasil pengujian pengendalian Pemeriksa menilai risiko pengendalian rendah atau sedang, maka Pemeriksa dapat mempertimbangkan untuk melakukan uji substantif terbatas. Sebaliknya, Pemeriksa harus mempertimbangkan untuk melakukan uji substantif secara

mendalam apabila hasil pengujian pengendalian menghasilkan risiko pengendalian tinggi.

Setelah pengujian pengendalian, apabila hasilnya mendukung efektifitas SPI entitas, maka Pemeriksa dapat tetap menggunakan tingkat risiko pengendalian yang sama dengan risiko pengendalian awal dan tidak perlu mempertimbangkan kembali luas pengujian substantif yang telah dirancang. Apabila dari hasil pengujian pengendalian menunjukkan bahwa pengendalian internal entitas atas suatu siklus tertentu tidak efektif, maka Pemeriksa merevisi risiko pengendalian menjadi tinggi dan menyesuaikan prosedur pemeriksaan yang telah dirancang dengan mempertimbangkan menambah prosedur pengujian substantif atau melakukan pengujian substantif mendalam atas akun-akun terkait. Pemeriksa juga dapat menyusun temuan sementara atas kelemahan-kelemahan material pengendalian yang teridentifikasi dari pengujian atas SPI entitas. Dampak dari kelemahan pengendalian tersebut dapat diidentifikasi setelah dilakukan pengujian substantif.

Apabila berdasarkan hasil pengujian pengendalian terdapat indikasi atau potensi terjadinya kecurangan, maka berdasarkan SPKN PSP 02 Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan (paragraf 19), Pemeriksa harus memodifikasi prosedur pemeriksaan yang dirancang dan menerapkan prosedur pemeriksaan tambahan untuk memastikan bahwa kecurangan telah terjadi dan menentukan dampaknya terhadap kewajaran laporan keuangan.

#### **4. Pelaksanaan Pengujian Substansif.**

Pada saat melakukan pengujian pengendalian, Pemeriksa dapat sekaligus melakukan pengujian substantif. Pengujian substantif yang dilakukan secara bersamaan saat melakukan pengujian pengendalian dinamakan pengujian dengan tujuan ganda (*dual purpose test*). Apabila Pemeriksa telah melakukan pengujian dengan tujuan ganda tersebut, maka Pemeriksa bisa menggunakan hasil dari pengujian pengendalian yang sudah dilakukan tersebut. Pengujian ini meliputi pengujian substantif atas transaksi dan saldo-saldo akun atau perkiraan serta pengungkapannya dalam laporan keuangan yang diperiksa. Pengujian tersebut

memperhatikan kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan, efektivitas SPI, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan termasuk peraturan perundang-undangan terkait lingkungan.

Pengujian substantif atas transaksi dan saldo dilakukan setelah Pemeriksa memperoleh laporan keuangan entitas yang diperiksa. Pengujian substantif atas transaksi dan saldo dapat juga dilakukan pada pemeriksaan interim, tetapi hasil pengujian tersebut perlu direviu lagi pada saat pelaksanaan pemeriksaan terinci. Pengujian substantif transaksi dan saldo dilakukan untuk meyakini asersi manajemen atas laporan keuangan pihak yang diperiksa, yaitu:

- a. Keberadaan dan keterjadian;
- b. Kelengkapan;
- c. Hak dan kewajiban;
- d. Penilaian dan pengalokasian; dan
- e. Penyajian dan pengungkapan.

##### **5. Evaluasi Terhadap Pelaksanaan Pengujian Substantif.**

Tujuan dilakukan prosedur substantif adalah untuk mendeteksi salah saji baik secara individu maupun gabungan yang menyebabkan salah saji material pada tingkat asersi di laporan keuangan. Prosedur substantif yang dirancang, harus responsif terhadap risiko salahsaji material yang telah dinilai. Prosedur substantif harus dirancang dan dilakukan pada seluruh asersi relevan yang terkait dengan penilaian risiko atas kelas transaksi, saldo akun, dan pengungkapan untuk mengantisipasi risiko yang tidak teridentifikasi pada tahap identifikasi dan penilaian risiko. Apabila hasil pengujian pengendalian mengindikasikan bahwa implementasi SPI tidak efektif, maka Pemeriksa harus mengevaluasi kembali apakah sifat, saat, dan luas prosedur substantif yang dirancang sudah tepat.

Prosedur substantif meliputi pengujian terinci (*test of details*) atas transaksi, saldo akun pengungkapan, dan prosedur analitis. Kecukupan pengungkapan catatan atas laporan keuangan (CaLK) mengacu pada Standar Akutansi Pemerintah (SAP), Standar Akutansi Keuangan (SAK), Standar Akutansi Keuangan untuk Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK-ETAP), dan

SAS sesuai dengan lingkup pemeriksaan keuangannya. Kecukupan pengungkapan dalam CaLK juga meliputi pengungkapan atas isu lingkungan yang terkait dengan penyajian laporan keuangan.

Jenis pengujian apakah prosedur pengujian terinci atau prosedur analitis, ditentukan dari tingkat risiko salah saji material. Semakin tinggi risiko salah saji material atas asersi tertentu, maka keandalan bukti pemeriksaan yang diperlukan semakin tinggi. Semakin jauh rentang waktu antara pengujian yang dilakukan saat interim dengan akhir tahun, maka semakin tinggi risiko salah saji yang ditemui saat akhir tahun. Semakin besar risiko salah saji material, maka semakin luas prosedur substantif yang dirancang.

#### **6. Pelaksanaan Prosedur Tambahan (jika diperlukan).**

Prosedur pemeriksaan tambahan dapat dilakukan apabila diperlukan. Prosedur tambahan dilakukan apabila Pemeriksa merasa bahwa bukti yang diperoleh dari hasil pengujian substantif dirasa belum memadai dari segi kecukupan dan ketepatan sehingga Pemeriksa perlu memperoleh tambahan bukti lagi untuk mendukung opininya. Prosedur pemeriksaan tambahan juga dapat dilakukan apabila Pemeriksa ketika dalam proses pengujian pengendalian atau pengujian substantif menemukan indikasi terjadi kecurangan.

#### **7. Penyusunan dan Penyampaian Temuan Pemeriksaan dan Jurnal Penyesuaian.**

Tujuan tahap ini adalah menyampaikan temuan-temuan pemeriksaan hasil pembahasan sebagai tahap akhir dari pemeriksaan di lapangan. *Input* yang diperlukan dalam tahap ini adalah antara lain:

- a. Himpunan Temuan Pemeriksaan (TP) atau Laporan Temuan Pemeriksaan (LTP)
- b. Tanggapan resmi dan tertulis
- c. Surat Penyampaian Temuan Pemeriksaan

Pemeriksa dalam hal ini Ketua Tim menyampaikan himpunan TP (LTP) yang telah disertai tanggapan resmi tertulis kepada pihak yang diperiksa. Penyampaian

LTP ditandai dengan ditandatanganinya surat penyampaian LTP oleh Ketua Tim dan Pimpinan Entitas terperiksa. Penyampaian LTP tersebut merupakan akhir dari pekerjaan lapangan pemeriksaan keuangan.

Dalam tahap ini, LTP bukan merupakan laporan pemeriksaan, melainkan kumpulan indikasi permasalahan yang ditemukan selama pelaksanaan pemeriksaan. Tahap ini merupakan batas tanggung jawab Pemeriksa terhadap kondisi laporan keuangan yang diperiksa. Pemeriksa tidak dibebani tanggung jawab atas suatu kondisi yang terjadi setelah tanggal pekerjaan lapangan tersebut. Oleh karena itu, tanggal penyampaian LTP tersebut merupakan tanggal laporan hasil pemeriksaan.

#### **8. Perolehan Surat Representasi.**

Sesuai SPAP SA Seksi 333 (PSA No.17) tentang Representasi Manajemen, Pemeriksa harus memperoleh surat representasi yang dilampiri dengan laporan keuangan. Surat representasi tersebut menggambarkan representasi resmi dan tertulis dari pimpinan entitas atas berbagai keterangan, data, informasi, dan laporan keuangan yang disampaikan selama proses pemeriksaan berlangsung.

Surat tersebut merupakan bentuk tanggung jawab Pimpinan/Manajemen Entitas yang diperiksa. Jika terjadi perubahan substansi isi surat representasi yang dilakukan pimpinan entitas, maka Pemeriksa harus mempertimbangkan apakah perubahan tersebut akan berdampak material terhadap pertanggungjawaban pembuatan laporan keuangan. Hal tersebut akan mempengaruhi opini.

Tujuan memperoleh representasi tertulis dari manajemen adalah untuk melengkapi prosedur pemeriksaan lain yang dilakukan Pemeriksa. Representasi tersebut merupakan bagian dari bukti yang diperoleh Pemeriksa, namun tidak merupakan pengganti bagi penerapan prosedur pemeriksaan yang diperlukan untuk memperoleh dasar memadai bagi pendapat Pemeriksa atas laporan keuangan.

Representasi harus dibuat per tanggal tidak lebih awal dari tanggal laporan pemeriksaan. Apabila surat representasi dan lampirannya tidak diperoleh sampai

dengan penerbitan LHP, Pemeriksa harus mempertimbangkan dampak penolakan tersebut terhadap kemampuannya untuk mengandalkan representasi manajemen yang lain.

Penolakan manajemen untuk melengkapi representasi tertulis merupakan pembatasan terhadap lingkup pemeriksaan yang menghalangi Pemeriksa untuk memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian dan biasanya cukup menyebabkan Pemeriksa tidak memberikan pendapat. Surat tersebut harus ditandatangani pimpinan entitas yang diperiksa dan diberi tanggal yang sama dengan tanggal tanggal LHP.

#### **9. Pelaksanaan Prosedur Analitis Akhir.**

Prosedur analitis akhir diterapkan untuk membantu Pemeriksa dalam menilai kesimpulan akhir yang diperoleh dan dalam mengevaluasi penyajian laporan keuangan secara keseluruhan.

Pemeriksa harus menganalisis rasio keuangan dan mengevaluasi lebih lanjut perbedaan material antara nilai yang diharapkan dengan yang tercatat dalam laporan keuangan. Apabila penjelasan tentang perbedaan tidak dapat diperoleh, maka Pemeriksa harus mempertimbangkan apakah perbedaan tersebut baik secara individu maupun gabungan merupakan salah saji material yang dapat mempengaruhi opini Pemeriksa terhadap kewajaran penyajian laporan keuangan.

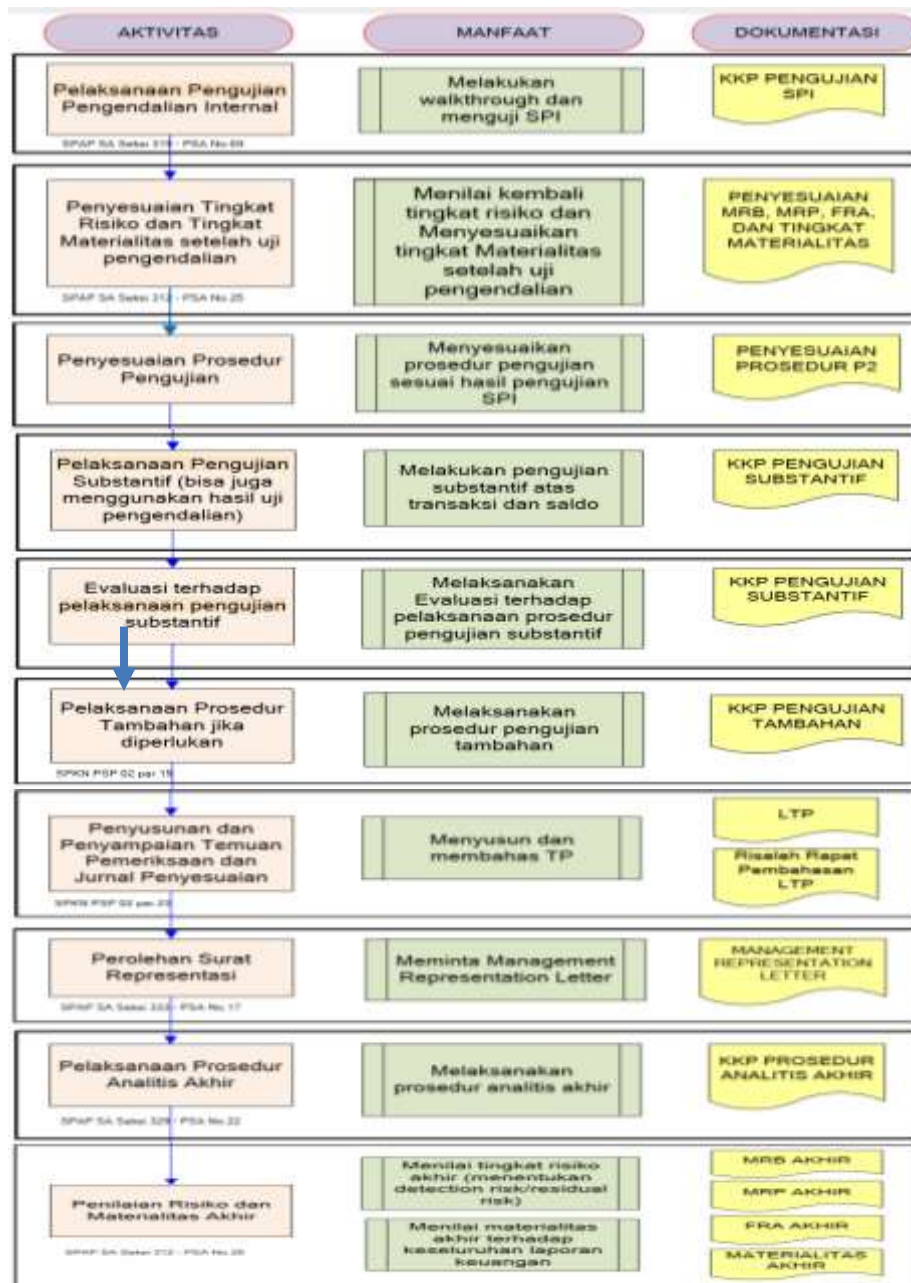
#### **10. Penilaian Risiko dan Materialitas Akhir.**

Setelah pengujian pengendalian dan pengujian substantif, Pemeriksa harus mengevaluasi kembali tingkat risiko dan materialitas berupa materialitas awal tingkat laporan (PM) dan materialitas awal tingkat akun (TM) yang ditetapkan, apakah nilai tersebut masih sesuai atau tepat untuk digunakan. Apabila Pemeriksa masih menemukan salah saji material di tingkat saldo akun maupun laporan keuangan secara keseluruhan yang tidak dapat dikoreksi, maka Pemeriksa harus mempertimbangkan kembali tingkat risiko dan materialitas yang ditetapkan. Penyesuaian tingkat risiko dan materialitas tersebut akan berpengaruh terhadap kesimpulan akhir Pemeriksa yaitu opini hasil pemeriksaan atas laporan keuangan.

Masing-masing aktivitas dalam mekanisme pelaksanaan pemeriksaan keuangan diatas, memiliki manfaat serta dokumentasi yang akan diperoleh.

Manfaat serta jenis dokumentasi yang akan diperoleh tersebut dapat dilihat pada Gambar 4.8 berikut.

**Gambar 4.8**  
**Langkah-Langkah dalam Tahap Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan**



Sumber : Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 4/K/I-XIII.2/7/2014 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan



## DAFTAR PUSTAKA

### A. Buku-Buku

- Akbar Bahrullah. 2015. *Sistem Pengawasan Keuangan di Indonesia*. Jakarta: Pusat Kajian Keuangan Negara
- .....2013. *Akutansi Sektor Publik : Konsep dan Teori*. Jakarta: CV. Bumi Metro Jaya
- Arens, dkk. 2012. *Auditing and Assurance Service An Integrated Approach Fourteenth Edition*. Jakarta: Erlangga.
- Arikunto, S. 2013. *Prosedur penelitian : Suatu Pendekatan Praktik. (Edisi Revisi)*. Jakarta : Rineka Cipta
- Bastian Indra. 2007. *Sistem Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Salemba Empat
- Darwin, Muhadjir. 1999. *Implementasi Kebijakan*. Yogyakarta: Universitas Gajah Mada.
- Effendy, Onong Uchjana. 1990. *Ilmu Komunikasi Teori dan Praktek*. Bandung: PT. Remaja Rosda karya.
- Moleong, L.J. 2011. *Metodologi Penelitian Kualitatif : Edisi Revisi*. Bandung: PT. Remaja Rosdakarya
- Mulyadi. 2002. *Auditing Buku 2*. Jakarta: Salemba Empat
- .....2014. *Auditing: Edisi keenam*. Jakarta: Salemba Empat
- Nazir. 2011. *Metode Penelitian : Cetakan 6*. Bogor: Ghalia Indonesia
- Setiawan, Guntur. 2004. *Implementasi Dalam Birokrasi Pembangunan*. Bandung:Remaja Rosdakarya Offset.
- Syafri, dan Setyoko. 2008. *Implementasi Kebijakan Publik dan Etika Profesi Pamong Praja*. Bandung: Alqaprint Jatinangor.
- Sugiyono. 2012. *Metode Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif*. Bandung: Alfabeta.
- Soenarjo, Djoenasih. 1997. *Opini Publik*. Yogyakarta : Liberty

Usman, Nurdin. 2002. *Konteks Implementasi Berbasis Kurikulum*. Jakarta:PT. Raja Grafindo Persada

Ulber Silalahi. 2012. *Metode Penelitian Sosial*. Bandung: PT. Refika Aditama.

Winarno, Budi. 2005. *Teori dan Proses Kebijakan Publik*. Yogyakarta:Media Pressindo

## **B. Peraturan Perundang-Undangan**

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

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan

Keputusan Presiden RI Nomor 118/P Tahun 2016 tentang Pengangkatan Anggota BPK-RI periode 2016-2021

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2007 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2017 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2015 Tentang Pembagian Tugas Ketua, Wakil Ketua dan Anggota BPK-RI

Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 tahun 2008 tentang Panduan Manajemen Pemeriksaan

Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 04/K/I-XIII.2/5/2008 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan

Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 4/K/I-XIII.2/7/2014 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan

Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 3/K/I-XIII.2/7/2014 tentang Organisasi dan Tata Kerja Pelaksana BPK

Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1/K/I-XIII.2/01/2014 Tentang Proses Baku Pengembangan SPKN

Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 8/K/I-XIII.2/9/2014 Tentang  
Komite SPKN

Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 5/K/I-XIII.2/10/2015 tentang  
Panduan Manajemen Pemeriksaan

Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 2/K/I-XIII.2/2/2016 tentang  
Panduan Pemeriksaan LKPP, LKKL dan LKBUN

Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 3/K/I-XIII.2/3/2016 tentang  
Panduan Pemeriksaan LKPD

Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 9/K/I-XIII.2/8/2017 Tentang  
Pedoman Penyusunan dan Revisi Perangkat Lunak BPK-RI

### **C. Lain-Lain**

<https://rogonyowosukmo.wordpress.com>. *Standar Akutansi Berbasis Prinsip*.  
Jum'at, 3 Desember 2010

<https://www.cnnindonesia.com>. *Kasus Suap Opini WTP Kementerian Desa  
dan PDPT*. Sabtu, 13 Mei 2017

<https://www.bpk.go.id>. *Profil Badan Pemeriksa Keuangan*. Selasa, 9 Januari  
2018

Laporan Kegiatan Diseminasi Standar Pemeriksaan Keuangan Negara 2017,  
Tanggal 7 Februari 2017

Laporan Akuntabilitas Kinerja Badan Pemeriksa Keuangan Republik  
Indonesia Tahun 2016