

**ANALISIS EFEKTIVITAS SISTEM PENGENDALIAN  
INTERNAL SEBAGAI KRITERIA PERUMUSAN OPINI  
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH**

**Jurnal Tesis**

**Dosen Pembimbing:  
Suyanto, S.E., M.B.A., Ph.D.**



**Oleh :  
Susanti  
19/447428/PEK/24729**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS  
UNIVERSITAS GADJAH MADA  
YOGYAKARTA  
2022**

# ANALISIS EFEKTIVITAS SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL SEBAGAI KRITERIA PERUMUSAN OPINI LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH

**Susanti**

*Magister Akuntansi Universitas Gadjah Mada, Indonesia*

e-mail : [susanti@mail.ugm.ac.id](mailto:susanti@mail.ugm.ac.id)

**Inti Sari:** Pemeriksaan keuangan merupakan pemeriksaan pada laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah untuk menyatakan opini terkait kewajaran informasi dalam laporan keuangan pemerintah. Auditor BPK merumuskan opini audit berdasarkan 4 kriteria perumusan opini yang terdapat dalam bagian Penjelasan Pasal 16 (1) UU No.15 tahun 2004. Kriteria perumusan opini audit baik oleh auditor BPK maupun auditor Kantor Akuntan Publik (KAP) yang tertuang dalam ISA/SA 700 dan 705 secara umum memiliki kesamaan. Namun, hal yang membedakan adalah kriteria penilaian efektivitas SPI turut menentukan jenis opini audit yang akan diberikan oleh auditor BPK. Dalam audit laporan keuangan secara umum, pertimbangan penilaian pengendalian internal atau efektivitas SPI digunakan untuk menentukan strategi audit termasuk dalam menilai risiko kesalahan penyajian material. Penulis mengasumsikan kemungkinan bahwa auditor BPK mempunyai interpretasi tersendiri dalam mengimplementasikan UU No. 15 tahun 2004 atau standar tentang pelaksanaan pemeriksaan keuangan tersebut terutama yang berkaitan dengan kriteria efektivitas SPI saat merumuskan opini audit. Tujuan dari penelitian ini ialah menganalisis penerapan kriteria efektivitas SPI sebagai bahan pertimbangan pembentukan opini audit oleh BPK di dalam praktiknya. Metode penelitian kualitatif dengan pendekatan analisis dokumen digunakan untuk mengetahui sejauh mana kriteria efektivitas SPI dijadikan bahan pertimbangan pembentukan opini audit oleh BPK di dalam praktiknya. Penelitian ini menggunakan sumber data utama berupa 14 LHP LKPD T.A. 2018-2019 dan data pendukung berupa wawancara dengan 5 auditor BPK Perwakilan Provinsi DIY. Data dianalisis menggunakan teknik analisis isi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kelemahan SPI tidak serta merta menentukan opini audit LKPD. Kelemahan SPI yang mengandung salah saji material memengaruhi keputusan auditor BPK dalam menentukan opini audit LKPD.

**Kata Kunci:** Sistem Pengendalian Internal, Efektivitas Sistem Pengendalian Internal, Opini Audit, Laporan Hasil Pemeriksaan, Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

**Abstract:** *Financial audit is an examination of the central and local financial statements to state an opinion regarding the fairness of the information in the government's financial statements. BPK auditors formulate audit opinions based on 4 criteria for formulating opinions contained in the Elucidation section of Article 16 (1) of Law No. 15 of 2004. Criteria for formulating audit opinions by both BPK auditors and Public Accounting Firm auditors contained in ISA/SA 700 and 705 have similarity in common. However, what makes the difference is that internal control system criteria determines the type of audit opinion to be given by the BPK auditors. In the audit of financial statements in general, internal control or the effectiveness of internal control system assessment are used to determine the audit strategy, including in assessing material misstatements. The author assumes the possibility that the BPK auditors have their own interpretations in implementing Law No. 15 of 2004 or the standards regarding the implementation of the financial audit, especially those relating to the criteria of the internal control system effectiveness when formulating the audit opinion. The purpose of this study is to analyse the application of the criteria for the internal control system effectiveness as a consideration for the formulation of an audit opinion by BPK in practice. Qualitative research method with document analysis approach is used to determine the effectiveness of internal control system as a material for consideration of opinion formulation by BPK in practice. This study uses the main data source in the form of 14 LHP LKPD T.A. 2018-2019 and supporting data in the form of interviews with 5 BPK auditors representing DIY Province. Data analysis uses content analysis technique. The result of the research shows that the weakness of the internal control system does not determine the LKPD's audit opinion. The weakness of the internal control system that contains material misstatements affects the decision of the BPK auditors in determining the LKPD audit opinion.*

**Keywords:** *Internal Control System, The Effectiveness of Internal Control System, Audit Opinion, Financial Audit Report, Audited Local Government Financial Statements*

## 1. Pendahuluan

Republik Indonesia (1945) menyatakan bahwa BPK merupakan suatu lembaga independen pemerintah yang mempunyai kewenangan untuk melakukan pemeriksaan terkait pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara. BPK melaksanakan pemeriksaan keuangan dengan berlandaskan pada UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, UU No. 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, dan standar pemeriksaan yang berlaku. Dalam melaksanakan kegiatan pemeriksaan keuangan, sebagaimana tercantum dalam Republik Indonesia (2017a), BPK berpangku pada standar pemeriksaan keuangan negara (SPKN). Menurut Republik Indonesia (2004), pemeriksaan keuangan merupakan pemeriksaan pada laporan keuangan pemerintah pusat dan daerah untuk menyatakan opini terkait kewajaran informasi dalam laporan keuangan pemerintah.

Saat melakukan pemeriksaan keuangan dan kinerja, terlebih dahulu BPK melakukan pengujian dan

penilaian atas pelaksanaan SPI atas objek yang diperiksa (Republik Indonesia, 2017a). Republik Indonesia (2004) menyatakan Hasil pekerjaan APIP tentang penilaian efektivitas SPI dapat digunakan oleh BPK sebagai dasar penilaian efektivitas atau *re-assessment* terhadap SPI guna pemantapan penilaian pengendalian internal tersebut. Seperti yang tertuang pada Republik Indonesia (2004) bagian Penjelasan atas Pasal 16 (1), BPK menggunakan pertimbangan efektivitas SPI sebagai salah satu kriteria perumusan opini laporan keuangan. Dalam audit laporan keuangan secara umum, hasil penilaian pengendalian internal digunakan sebagai salah satu kriteria penentuan strategi audit (Arens dkk., 2017), tetapi tidak digunakan sebagai dasar pemberian opini (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013). Perbedaan kriteria perumusan opini antara UU No. 15/2004 dan *International Standards of Auditing (ISA)/Standar Audit (SA) 700* tertuang dalam tabel berikut.

**Tabel 1.1 Kriteria Perumusan Opini BPK dan KAP**

UU No. 15 Tahun 2004	ISA/SA 700&705
1. Kesesuaian laporan keuangan dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)	1. Bukti audit yang cukup dan tepat
2. Penilaian efektivitas SPI	2. Materialitas dan pervasif
3. Kecukupan pengungkapan informasi	3. Kesesuaian penyusunan laporan keuangan dengan ketentuan yang ada dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku
4. Tingkat kepatuhan atas peraturan perundang-undangan	4. Kecukupan pengungkapan informasi keuangan

Dari Tabel 1.1 tersebut terlihat bahwa kriteria perumusan opini audit baik oleh auditor BPK maupun auditor Kantor Akuntan Publik (KAP) secara umum memiliki kesamaan. Namun, terdapat satu perbedaan kriteria perumusan opini audit dalam Penjelasan Pasal 16 (1) UU No. 15/2004 yang tidak terdapat dalam ISA/SA 700 dan 705, yaitu efektivitas SPI. Felix dan Kinney (1982) menyatakan bahwa proses perumusan suatu opini dalam kegiatan audit laporan keuangan baik oleh auditor independen (KAP) maupun auditor pemerintah seharusnya sama atau serupa. Dalam melakukan pemeriksaan keuangan, Institut Akuntan Publik Indonesia (2013) menjelaskan bahwa pengendalian internal dipertimbangkan oleh BPK dalam membuat rancangan atas prosedur pemeriksaan.

Opini audit ditentukan berdasarkan pertimbangan kewajaran penyusunan laporan keuangan dalam semua hal yang material (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013). Menurut Li dkk. (dalam Kesuma dan Ritonga, 2020), SPI yang makin efektif berbanding lurus dengan opini audit yang didapatkan.

Berdasarkan latar belakang tersebut, penulis mengasumsikan kemungkinan bahwa auditor BPK mempunyai interpretasi tersendiri dalam mengimplementasikan UU No. 15/2004 atau standar tentang pelaksanaan pemeriksaan keuangan tersebut terutama yang berkaitan dengan kriteria efektivitas SPI saat merumuskan opini audit. Oleh karena itu, penelitian ini memunculkan pertanyaan penelitian berikut:

“sejauh mana kriteria efektivitas SPI dijadikan bahan pertimbangan pembentukan opini audit oleh BPK di dalam praktiknya?”

Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis penerapan kriteria efektivitas SPI sebagai bahan pertimbangan pembentukan opini audit oleh BPK di dalam praktiknya. Penelitian ini berkontribusi dalam memberikan literasi pendukung kepada BPK berkaitan dengan kriteria penilaian efektivitas SPI yang menjadi bahan pertimbangan perumusan opini laporan keuangan serta dapat menambah literatur atas penelitian-penelitian sebelumnya yang belum banyak membahas topik yang terkait dengan pertimbangan efektivitas SPI dalam perumusan opini audit.

## **2. Landasan Teori Dan Kajian Pustaka**

### **2.1 Teori Pengendalian Internal**

*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 2013* mendefinisikan pengendalian internal sebagai sebuah proses yang dipengaruhi oleh jajaran direksi, manajemen, dan personel lainnya untuk memberikan keyakinan yang bersifat memadai sehubungan dengan pencapaian tujuan suatu perusahaan terkait dengan aspek keefektifan dan keefisienan operasional (*operations*), pelaporan keuangan (*financial reporting*), dan kepatuhan atas undang-undang, serta peraturan yang berlaku (*compliance*) (Arens dkk., 2017). Komponen SPI meliputi (1) lingkungan

pengendalian, (2) penilaian risiko, (3) aktivitas pengendalian, (4) informasi dan komunikasi, dan (5) pemantauan (Republik Indonesia, 2008b; Lawson dkk., 2017).

## **2.2 Pengendalian Internal atas Pelaporan Keuangan**

Fokus utama auditor adalah pada pengendalian atas keandalan pelaporan keuangan (Arens dkk., 2017). Kesuma dan Ritonga (2020) mendefinisikan pengendalian internal atas pelaporan keuangan dalam lingkup pemerintahan sebagai SPI yang diciptakan khusus untuk memberikan keyakinan yang layak bahwa laporan keuangan yang dihasilkan dapat diandalkan, dilaporkan, dan disusun dengan mengikuti SAP. Perancangan dan pelaksanaan pengendalian internal atas pelaporan keuangan mempunyai tujuan untuk mencegah dan mendeteksi setiap kesalahan penyajian material yang disebabkan oleh adanya kesalahan atau kecurangan dalam laporan keuangan secara tepat waktu (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013b).

## **2.3 Efektivitas Pengendalian Internal**

Suatu entitas mempunyai pengendalian internal yang efektif ketika kelima komponen beserta ketujuh belas prinsip pengendalian internal yang relevan ada dan berfungsi serta beroperasi secara terintegrasi; laporan yang diperlukan dibuat sesuai dengan peraturan dan standar yang ditetapkan; dan hukum dan peraturan yang

berlaku dipatuhi oleh entitas (COSO, 2013). Tujuan dari efektivitas pengendalian internal terhadap pelaporan keuangan adalah guna memenuhi tanggung jawab pelaporan keuangan baik secara hukum dan profesional (Arens dkk., 2017).

Jika pengendalian internal tidak melemah secara material, entitas dapat dikatakan mencapai pengendalian internal yang efektif atas pelaporan keuangan (COSO, 2013). Sebaliknya, pengendalian internal perusahaan atas pelaporan keuangan dianggap tidak efektif jika terdapat kelemahan material yang berjumlah satu atau bahkan lebih. Meskipun tidak terdapat salah saji material dalam laporan keuangan, sangat memungkinkan terdapat kelemahan material dalam pengendalian internal (*Public Company Accounting Oversight Board*, 2007).

## **2.4 Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material**

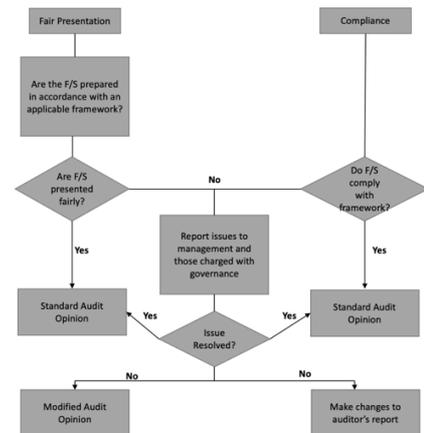
Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2013a), penetapan strategi audit secara keseluruhan diperlukan untuk pengembangan rencana audit. Hal-hal yang wajib terdapat dalam suatu rencana audit, salah satunya adalah sifat, saat, dan luas prosedur perencanaan penilaian risiko. Auditor harus melakukan pengidentifikasian dan penilaian risiko terkait penyebab adanya kesalahan penyajian material yang bisa terjadi karena kecurangan atau kesalahan pada

tingkat asersi dan laporan keuangan.

Hal tersebut didukung oleh pernyataan Arens dkk. (2017) bahwa sesuai dengan standar audit, auditor dituntut untuk memperoleh pemahaman entitas dan lingkungannya yang meliputi pengendalian internal untuk menilai risiko kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan dengan prosedur penilaian risiko auditor. Pengidentifikasi dan penilaian risiko kesalahan penyajian material digunakan sebagai dasar bagi perancangan dan pelaksanaan prosedur audit lanjutan yang merupakan respons terhadap penilaian risiko kesalahan penyajian material (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013b; Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013c). Terdapat tiga tingkatan terkait tidak adanya pengendalian internal: *control deficiency*, *significant deficiency*, dan *material weakness* (Arens dkk., 2017).

## 2.5 Opini Audit pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Proses penentuan opini audit dapat dijabarkan dalam *decision tree* sebagai berikut (International Auditing and Assurance Standard Board, 2015a; International Auditing and Assurance Standard Board, 2015b):



Gambar 2.1 *Decision Tree* dalam Perumusan Opini

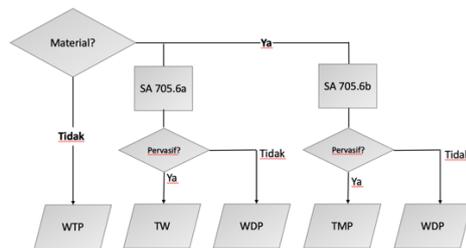
Seperti tertera dalam Gambar 2.1 di atas, jika auditor tidak bisa menemukan bukti yang cukup untuk menyimpulkan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar atas hal yang material, auditor berhak untuk mendiskusikan hal tersebut pada manajemen. Jika tidak ditemukan titik terang, auditor dapat memodifikasi opini auditnya (International Auditing and Assurance Standard Board, 2015a; International Auditing and Assurance Standard Board, 2015b).

## 2.6 Hubungan antara Efektivitas SPI dengan Opini Audit

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (dalam Kesuma dan Ritonga, 2020), dalam konteks pelaporan keuangan, SPI disebut efektif jika dapat mencegah atau mendeteksi juga mengoreksi salah saji material secara tepat waktu baik secara individu maupun bersama-sama dengan pengendalian lain. SPI yang tidak efektif berdampak pada tidak lengkapnya pencatatan akuntansi

dan/atau tidak memadainya dokumen yang tersedia dan/atau tidak dihasilkannya data akuntansi yang valid oleh sistem. Atas keterbatasan ketiga kondisi tersebut, auditor tidak dapat melaksanakan prosedur audit yang memadai sehingga dapat memodifikasi opini auditnya (Kesuma dan Ritonga, 2020).

Hal-hal lain yang menyebabkan auditor memodifikasi opini audit adalah seperti yang tercantum dalam alur penentuan tipe terhadap modifikasi terhadap opini auditor berikut (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013e),



Gambar 2.2 Tipe Modifikasi Opini Audit

Dari Gambar 2.2 tersebut dapat dijabarkan bahwa jika kecukupan dan ketepatan bukti dapat diperoleh tetapi ada kesalahan penyajian laporan keuangan, baik secara individual maupun agregasi adalah material tetapi tidak pervasif terhadap laporan keuangan tersebut, dapat diberikan opini WDP. Jika kecukupan dan ketepatan bukti audit tidak dapat diperoleh, tetapi terdapat kemungkinan bahwa kesalahan penyajian yang tidak terlihat akan berdampak material terhadap laporan keuangan tetapi tidak pervasif, dapat diberikan

opini WDP (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013e).

Auditor mendapatkan kecukupan dan ketepatan bukti audit, tetapi ada kesalahan penyajian laporan keuangan, baik secara individual maupun agregasi dinilai material dan pervasif terhadap laporan keuangan terkait, maka dapat diberikan opini tidak wajar. Di sisi lain, jika kecukupan dan ketepatan bukti audit tidak bisa didapatkan, terlebih mempunyai kemungkinan dampak kesalahan dari penyajian yang tidak terlihat secara material dan pervasif terhadap laporan keuangan terkait, auditor dapat memberikan opini tidak menyatakan pendapat. Auditor juga dapat melakukan hal yang sama, tidak menyatakan pendapat walaupun telah memperoleh kecukupan dan ketepatan bukti audit dalam kondisi yang tidak pasti. Hal tersebut dapat terjadi karena terdapat interaksi yang tersembunyi dan kemungkinan ada akumulasi dampak dari kondisi yang tidak pasti tersebut terhadap laporan keuangan (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013e).

### 3. Metode Penelitian

#### 3.1 Jenis Penelitian

Peneliti menggunakan metode penelitian kualitatif dengan pendekatan analisis dokumen. Definisi analisis dokumen menurut Bowen (2009) adalah prosedur sistematis untuk meninjau atau mengevaluasi dokumen baik materi cetak

maupun elektronik (berbasis komputer dan yang ditransmisikan melalui internet). Tujuan analisis dokumen adalah untuk memeriksa dan menafsirkan data untuk memperoleh makna, memperoleh pemahaman, dan mengembangkan pengetahuan empiris (Corbin dan Strauss, 2008; Rapley, 2007).

Penelitian kualitatif menurut Creswell (2014) adalah sebuah pendekatan untuk mengeksplorasi dan memahami makna dari masalah sosial yang melekat pada sejumlah individu atau kelompok. Dalam penelitian ini, analisis dokumen secara spesifik digunakan untuk menganalisis kriteria efektivitas SPI sebagai bahan pertimbangan pembentukan opini audit oleh BPK supaya dapat membantu peneliti dalam mengungkapkan makna, mengembangkan pemahaman, dan memberikan wawasan yang relevan terkait dengan masalah penelitian (Merriam, 1988).

### 3.2 Jenis dan Sumber Data

Sumber data dibagi menjadi dua bagian, yaitu data primer dan data sekunder. Dalam penelitian ini, data primer diperoleh melalui teknik wawancara dan data sekunder diperoleh melalui dokumen.

Berdasarkan metode penelitian yang digunakan dan untuk mendapatkan hasil penelitian seperti yang dimaksud dalam tujuan penelitian, penelitian ini dirancang dengan menggunakan dokumen sebagai sumber data utama dalam

melakukan analisis. Kemudian, hasil analisis tersebut dikonfirmasi lewat wawancara sehingga hasil wawancara digunakan sebagai data pelengkap.

Objek penelitian dalam penelitian ini ialah efektivitas SPI dan opini audit, sedangkan subjek penelitian yang digunakan berupa dokumen LHP BPK RI tahun 2018–2019 dari kota/kabupaten tertentu yang memperoleh opini WTP (*unmodified*) dan non-WTP (*modified*).

Adapun dalam penelitian ini, karena seluruh pemda di Indonesia menggunakan standar audit yang sama, LKPD dengan opini WTP diambil dari tiga kabupaten/kota di Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta dan LKPD dengan opini yang variatif diambil dari tiga kabupaten di Provinsi Papua dan satu kabupaten di Provinsi Maluku Utara pada tahun 2018–2019. Sesuai dengan tujuan penelitian, peneliti ingin membuktikan makna di balik efektivitas SPI sebagai salah satu kriteria perumusan opini BPK sehingga pemilihan kriteria LHP pemda adalah dapat dari pemda manapun yang dapat mewakili opini WTP (*unmodified opinion*) dan opini yang berbanding terbalik, non-WTP (*modified opinion*) agar lebih mudah dibandingkan. Dokumen-dokumen tersebut ditampilkan dalam tabel berikut.

**Tabel 3.1 Dokumen Utama Sumber Data Penelitian**

LHP LKPD Pemerintah Daerah	Tahun	
	2018	2019
Pemerintah Kota Yogyakarta	WTP	WTP
Pemerintah Kabupaten Sleman	WTP	WTP
Pemerintah Kabupaten Bantul	WTP	WTP
Pemerintah Kabupaten Biak Numfor	TMP	WDP
Pemerintah Kabupaten Mamberamo Raya	TMP	TMP
Pemerintah Kabupaten Paniai	WDP	WTP
Pemerintah Kabupaten Pulau Taliabu	WDP	TMP

Kemudian, subjek penelitian lain dalam penelitian ini ialah partisipan/informan.

Partisipan/informan tersebut adalah auditor BPK Perwakilan Provinsi DIY sebagai representasi populasi auditor BPK RI yang dipilih menggunakan teknik *purposive sampling* untuk kegiatan wawancara.

### 3.3 Teknik Pengumpulan Data

Penelitian ini menggunakan teknik pengumpulan data berupa dokumen dan wawancara (Creswell, 2014). Dokumen LHP LKPD Pemerintah Kota Yogyakarta, Kabupaten Sleman, dan Kabupaten Bantul tahun 2018–2019 didapatkan langsung melalui Pusat Informasi dan Komunikasi (PIK) BPK Perwakilan Provinsi DIY. Kemudian, LHP LKPD Pemerintah Kabupaten Biak Numfor, Kabupaten Mamberamo Raya, Kabupaten Paniai, dan Kabupaten Pulau Taliabu didapatkan melalui *Electronic-Pejabat* Pengelola Informasi dan Dokumentasi (E-PPID) Pusat BPK. Peneliti melakukan analisis

terhadap dokumen-dokumen publik tersebut.

Untuk melakukan wawancara, peneliti memilih lima auditor BPK Perwakilan Provinsi DIY sebagai partisipan/informan. Kelima partisipan/informan tersebut merupakan auditor yang berperan sebagai ketua tim (KT) dan pengendali teknis (PT). Sesuai dengan alur peraturan penelitian di BPK Perwakilan Provinsi DIY, peneliti dapat terhubung dengan kelima auditor tersebut melalui Kepala Sub-Auditorat. Dalam penelitian ini, wawancara dilakukan secara *face-to-face, in person interview* melalui platform *Zoom* karena situasi pandemi Covid-19 belum mereda agar kegiatan wawancara masih tetap dapat dilakukan dengan lancar. Peneliti memberikan pertanyaan wawancara yang terstruktur dan dilakukan secara terbuka. Selama wawancara berlangsung, peneliti mendokumentasikannya dalam catatan wawancara dan rekaman video. Kemudian, hasil wawancara tersebut dituangkan dalam transkrip wawancara

untuk mendukung analisis data dan penarikan kesimpulan penelitian (Cresswell, 2014).

### 3.4 Teknik Analisis Data

Penelitian ini menggunakan teknik analisis isi kualitatif. Pengertian analisis isi, menurut Bowen (2009), adalah proses pengorganisasian informasi ke dalam kategori yang terkait dengan pertanyaan pokok penelitian.

Analisis dokumen terdiri atas proses *skimming* (pemeriksaan dangkal), membaca (pemeriksaan menyeluruh), dan interpretasi. Sesuai dengan tujuan penelitian, tahapan tersebut dijabarkan menjadi enam tahap. Tahap pertama adalah peneliti membaca keseluruhan data yang akan diteliti berupa empat belas LHP LKPD BPK RI tahun 2018–2019 seperti yang tertuang dalam Tabel 3.1 (Cresswell, 2014). Kedua, peneliti melakukan deskripsi data berdasarkan pemahaman terhadap data-data tersebut sesuai dengan pengklasifikasian opini yang terdiri atas WTP, WDP, dan TMP (Hennink dkk., 2012). Ketiga, peneliti melakukan perbandingan (Hennink dkk., 2012). Keempat, peneliti melakukan kategorisasi (Hennink dkk., 2012). Kelima, peneliti menguraikan kategori-kategori tersebut menjadi lebih terinci ke dalam narasi atau laporan kualitatif (Cresswell, 2014). Tahapan terakhir, keenam, meliputi pembuatan sebuah interpretasi terhadap makna yang berasal dari perbandingan antara temuan atau

hasil dengan informasi yang berasal dari literatur atau teori (Cresswell, 2014).

### 3.5 Pengujian Data

Penelitian ini menggunakan pengujian data yang meliputi uji validitas dan reliabilitas. Untuk meningkatkan validitas, pertama, peneliti menggunakan analisis isi. Kemudian, wawancara dengan dua sumber data informasi yang berbeda, yang meliputi partisipan/informan dengan peran sebagai KT dan PT, merupakan triangulasi dalam penelitian ini.

Untuk melakukan uji reliabilitas dalam analisis isi, peneliti menggunakan dokumen tepercaya, yaitu sebanyak 14 LHP BPK tahun 2018–2019, meliputi opini WTP (*unmodified opinion*) dan non-WTP (*modified opinion*) dan melakukan cara yang sama terhadap masing-masing dokumen LHP tersebut. Kemudian, dalam melakukan wawancara, peneliti mengajukan pertanyaan yang sama terhadap kelima partisipan/informan. Peneliti merancang protokol secara cermat sehingga dapat memudahkan peneliti lain untuk mengikuti prosedur tersebut. Selain itu, strategi dalam uji reliabilitas yang digunakan dalam penelitian ini seperti yang dikemukakan oleh Gibbs (dalam Creswell, 2014) adalah melakukan pengecekan pada hasil transkripsi wawancara guna memastikan bahwa tidak terdapat kesalahan yang jelas dari hasil transkripsi tersebut selama proses transkripsi.

## 4. Hasil Penelitian Dan Pembahasan

### 4.1 Deskripsi Data

LKPD Kota Yogyakarta, Kabupaten Sleman, dan Kabupaten Bantul tahun 2018 dan 2019 memiliki kelemahan SPI, tetapi tidak mengandung salah saji material, sehingga mendapatkan opini WTP. Di sisi lain, LKPD Kabupaten Biak Numfor, Kabupaten Mamberamo Raya, Kabupaten Paniai, dan Kabupaten Pulau Taliabu tahun 2018 memiliki kelemahan SPI yang mengandung salah saji material sehingga seluruhnya mendapatkan opini modifikasi. Pada tahun 2019, LKPD Kabupaten Paniai mendapatkan opini WTP karena kelemahan SPI tidak mengandung salah saji material. Di sisi lain, LKPD Kabupaten Biak Numfor, Mamberamo Raya, dan Pulau Taliabu, masih mendapatkan opini modifikasi pada tahun 2019 karena memiliki kelemahan SPI yang mengandung salah saji material.

Analisis untuk membuktikan pernyataan tersebut juga dilakukan dengan membandingkan total salah saji material dengan persentase materialitas. BPK mempunyai panduan rumus baku dalam menghitung batasan materialitas. Namun, sebagai *disclaimer*, panduan tersebut tidak dipublikasikan bagi khalayak umum, sehingga peneliti mengacu pada panduan tolok ukur kuantitatif untuk menentukan keseluruhan materialitas yang digunakan oleh

8 entitas akuntan publik Amerika berdasarkan jurnal milik Eilifsen dan Messier (2015).

Secara umum peneliti mengasumsikan bahwa tolok ukur persentase yang digunakan untuk menentukan batasan nilai material yang paling relevan untuk entitas pemerintah adalah total aset dan pendapatan. Tujuh entitas akuntan publik memiliki rentang 0.25–2% untuk total aset dan pendapatan, sedangkan perusahaan kedelapan memiliki rentang yang lebih luas, yaitu 0,8–5% untuk total pendapatan (Eilifsen dan Messier, 2015). Untuk entitas pemerintah, peneliti mengambil nilai 2% untuk menghitung batasan nilai material dari total aset dan pendapatan berdasarkan pertimbangan konservatif.

Dalam penelitian ini, untuk membuktikan apakah SPI efektif digunakan dalam penentuan opini audit, dibentuklah kriteria sebagai berikut.

1. Jika kelemahan SPI tidak mengandung salah saji material, auditor memberi opini audit tanpa modifikasian.
2. Jika kelemahan SPI mengandung salah saji material, auditor memodifikasi opininya.

Berikut ini merupakan tabel ringkasan kelemahan SPI terhadap opini audit berdasarkan batasan nilai material pada ketujuh kota/kabupaten di tiga provinsi.

**Tabel 4.1 Hubungan Kelemahan SPI, Batasan Nilai Material, dan Opini Audit**

Tahun	No.	Provinsi/Kabupaten	Kelemahan SPI		Batasan Nilai Material (Rp)		Opini Audit	Salah Saji Material-Kelemahan SPI terhadap Opini Audit
			Jumlah Kelemahan*	Salah Saji Material (Rp)	Aset (2%)	Pendapatan (2%)		
		<b>Provinsi DIY</b>						
<b>2018</b>	1	Kota Yogyakarta	0/8	0	82.039.823.692,49	35.042.454.278,50	WTP	Berpengaruh terhadap Opini
	2	Kabupaten Sleman	0/6	0	90.757.699.642,14	55.733.011.781,04	WTP	Berpengaruh terhadap Opini
	3	Kabupaten Bantul	0/5	0	65.100.402.075,06	44.968.568.819,20	WTP	Berpengaruh terhadap Opini
<b>2019</b>	1	Kota Yogyakarta	0/4	0	84.937.868.744,87	35.603.584.700,79	WTP	Berpengaruh terhadap Opini

	2	Kabupaten Sleman	0/4	0	97.793.464.507,65	58.288.633.689,83	WTP	Berpengaruh terhadap Opini
	3	Kabupaten Bantul	0/4	0	68.928.394.835,57	46.965.551.778,03	WTP	Berpengaruh terhadap Opini
		<b>Provinsi Papua</b>						
<b>2018</b>	1	Biak Numfor	5/12	544.454.646.550,07	28.219.521.851,14	25.062.430.211,30	TMP	Berpengaruh terhadap Opini
	2	Mamberamo Raya	4/12	1.216.842.391.180,43	49.664.975.635,52	21.362.357.586,87	TMP	Berpengaruh terhadap Opini
	3	Paniai	1/9	8.000.000.000,00 211.298.221.745,26**	29.655.198.307,78	25.268.154.318,54	WDP	Tidak Berpengaruh terhadap Opini
<b>2019</b>	1	Biak Numfor	2/5	20.896.092.214,00	28.890.286.502,60	26.670.326.528,84	WDP	Tidak Berpengaruh terhadap Opini
	2	Mamberamo Raya	4/8	629.123.328.500,84	49.657.339.652,91	22.612.375.173,92	TMP	Berpengaruh terhadap Opini

	3	Paniai	0/4	0	29.745.946.702,20	18.279.905.976,64	WTP	Berpengaruh terhadap Opini
		<b>Provinsi Maluku Utara</b>						
<b>2018</b>	1	Kabupaten Pulau Taliabu	3/8	27.417.905.541,00	23.724.560.873,46	10.240.331.066,51	WDP	Berpengaruh terhadap Opini
<b>2019</b>	1	Kabupaten Pulau Taliabu	3/4	284.939.746.018,48	27.302.119.732,40	12.737.946.052,12	TMP	Berpengaruh terhadap Opini

Keterangan: \*) Jumlah kelemahan SPI yang mengandung salah saji material dibandingkan dengan total kelemahan SPI keseluruhan

\*\*) Salah saji material dari kelemahan pada kriteria kepatuhan terhadap perundang-undangan

#### 4.2 Analisis Efektivitas SPI terhadap Pemberian Opini Audit BPK

Berdasarkan tabel di atas, dapat diketahui bahwa meskipun terdapat kelemahan SPI, hal tersebut tidak secara langsung menyebabkan suatu LKPD mendapatkan opini audit selain WTP atau modifikasi. Jumlah kelemahan atau temuan SPI tidak berpengaruh pada pembentukan opini BPK. Namun, salah saji material dari suatu kelemahan SPI berpengaruh pada opini audit. Di antara kutipan wawancara yang menunjukkan hal tersebut adalah sebagai berikut.

“yang berpengaruh (pada) nilai rupiah temuan SPI yang material, bukan jumlah temuan”.

Keseluruhan LHP LKPD kota/kabupaten pada ketiga provinsi tersebut menyatakan adanya kelemahan SPI. Namun, seperti pada LHP LKPD Kota Yogyakarta, Kabupaten Sleman, dan Kabupaten Bantul tahun 2018 dan 2019 serta Kabupaten Panai tahun 2019 mendapatkan opini WTP atau tanpa modifikasi karena keseluruhan kelemahan SPI tidak mengandung salah saji yang material. Hal tersebut juga dikonfirmasi oleh Auditor B, yang mengatakan, “bisa”.

Di sisi lain, LHP LKPD Kabupaten Panai tahun 2018 dan Kabupaten Biak Numfor, Kabupaten Mamberamo Raya, serta Kabupaten Pulau Taliabu tahun 2018 dan 2019 menyatakan

adanya kelemahan SPI yang mengandung salah saji material sehingga mendapatkan opini selain WTP atau modifikasi. Hasil perhitungan yang tertuang dalam Tabel 4.1 menyatakan bahwa total salah saji material kelemahan SPI pada LHP LKPD Kabupaten Biak Numfor tahun 2018 dan Kabupaten Mamberamo Raya serta Kabupaten Pulau Taliabu tahun 2018 dan 2019 berada di atas batasan nilai material. Hasil analisis menyebutkan bahwa perbandingan total salah saji material dengan batasan nilai material tersebut berpengaruh terhadap opini modifikasi yang diberikan BPK. Di antara kutipan wawancara yang menunjukkan hal tersebut adalah sebagai berikut.

“90% kalau saya ngomong Mbak. 90%-nya bukan WTP, 10%-nya ya WTP. Cuman seringnya memang 90% itu memengaruhi opini Mbak karena itu mesti nilainya *gedhe* banget itu”

Meskipun begitu, diketahui bahwa terdapat perbedaan hasil analisis pada LKPD tiga kabupaten yang mendapatkan opini WDP, yaitu Kabupaten Pulau Taliabu dan Kabupaten Panai tahun 2018 serta Kabupaten Biak Numfor tahun 2019. Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa kelemahan SPI yang mengandung salah saji material berpengaruh terhadap pembentukan opini modifikasi

LKPD Kabupaten Pulau Taliabu tahun 2018, tetapi tidak berpengaruh terhadap pembentukan opini modifikasi pada LKPD Kabupaten Paniai tahun 2018 dan Kabupaten Biak Numfor tahun 2019. Total salah saji material kelemahan SPI pada kedua LKPD kabupaten tersebut berada di bawah batasan nilai material padahal mendapatkan opini modifikasi dari BPK. Berdasarkan analisis sebelumnya, jika salah saji kelemahan SPI di bawah batasan nilai material, BPK akan memberikan opini WTP, bukan opini modifikasi. Kesimpulan tersebut diperoleh berdasarkan kutipan wawancara berikut.

“kalau temuan SPI enggak. Jawabannya ini enggak. Kan SPI Mbak ya. Temuan SPI yang mengandung nilai salah saji, namun di bawah material, nah itu menurut saya enggak, bukan WTP tu sangat jarang. Hampir gak pernah saya bilang”

Berdasarkan analisis pada LHP LKPD Kabupaten Paniai tahun 2018, penyebabnya adalah terdapat kelemahan dari kriteria kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berpengaruh terhadap opini karena mengandung salah saji yang material. Hal tersebut dapat dilihat pada Paragraf Dasar Pemberian Opini WDP pada Buku I LHP LKPD Kabupaten Paniai tahun 2018. Total salah saji material berasal dari kriteria kelemahan SPI dan kepatuhan

terhadap peraturan perundang-undangan sehingga apabila terdapat salah saji dari kriteria kelemahan SPI yang berada di bawah batas nilai material dari batasan nilai material, tetapi mendapatkan opini selain WTP, hal tersebut berarti bahwa terdapat salah saji dari kelemahan kriteria-kriteria lain yang ikut berpengaruh terhadap opini audit, termasuk di antaranya dari kriteria kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

Di sisi lain, berdasarkan hasil analisis pada LHP LKPD Kabupaten Biak Numfor tahun 2019, BPK tidak mencantumkan dasar lain dalam memberikan opini WDP. Dasar yang tertulis dalam Paragraf Dasar Pemberian Opini WDP pada Buku I LHP LKPD Kabupaten Biak Numfor tahun 2018 adalah terkait dengan kelemahan SPI pada belanja dana BOS dan investasi permanen. Terdapat dugaan bahwa terdapat hasil uji substantif yang turut memengaruhi opini audit, tetapi nilainya tidak tertulis dalam LHP LKPD Kabupaten Biak Numfor tahun 2019.

Untuk meyakinkan kembali hasil analisis dan jawaban konfirmasi para auditor sebelumnya, peneliti melakukan konfirmasi kembali pada auditor-auditor yang sama bahwa adanya temuan SPI tidak serta merta digunakan untuk menentukan opini audit, tetapi salah saji material dari temuan SPI tersebut yang berpengaruh kepada opini.

“nggih, iya Mbak, setuju saya. Hampir semua seperti

itu kecuali yang tadi itu ya Mbak ya. Temuan SPI ya, ini kan kita bahasnya jika adanya temuan SPI ya. Kita kan gak ada yang urusan kepatuhan. Tidak serta merta digunakan untuk menentukan opini audit kecuali ya, kalau SPI ya seperti itu. Kesimpulannya seperti itu”

#### **4.3 Diskusi Hasil Analisis Efektivitas SPI terhadap Pemberian Opini Audit BPK**

Hasil analisis pada LHP LKPD ketujuh kota/kabupaten tahun 2018–2019 di atas menunjukkan bahwa efektivitas SPI tidak secara langsung berperan sebagai penentu opini audit BPK. Namun, kelemahan SPI yang mengandung salah saji material berpengaruh pada keputusan BPK dalam menentukan opini audit.

Hasil penelitian tersebut sesuai dengan teori penilaian risiko salah saji material dalam perencanaan audit. Pemahaman atas entitas dan lingkungan tidak terkecuali pengendalian internal entitas diperlukan sebagai dasar dalam mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material (*risk material misstatement assessment*) (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013b). Pemahaman pengendalian internal klien perlu dilakukan dalam tahap perencanaan audit untuk menentukan strategi audit yang akan ditempuh auditor. Hal tersebut didukung oleh pernyataan Arens dkk. (2017) bahwa sesuai dengan standar

audit, auditor dituntut untuk memperoleh pemahaman entitas dan lingkungannya, yang meliputi pengendalian internal untuk menilai risiko kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan dengan prosedur penilaian risiko auditor.

Seperti yang dijelaskan oleh Arens dkk. (2017), jika auditor menilai keefektifan pengendalian internal adalah tinggi atau mempunyai risiko pengendalian yang rendah, kesediaan auditor untuk mengizinkan adanya salah saji adalah rendah. Namun, jika auditor menilai keefektifan pengendalian internal adalah rendah atau mempunyai risiko pengendalian yang tinggi, kesediaan auditor untuk mengizinkan adanya salah saji bisa di level rendah, sehingga yang berpengaruh terhadap opini adalah salah saji yang material, bukan dari penilaian keefektifan pengendalian internal.

## **5. Simpulan**

### **5.1 Kesimpulan Penelitian**

Adapun kesimpulan yang diperoleh dari hasil penelitian ini adalah bahwa kelemahan SPI atau jumlah kelemahan SPI tidak serta merta menentukan opini audit LKPD. Namun, kelemahan SPI yang mengandung salah saji material memengaruhi keputusan auditor BPK dalam menentukan opini audit LKPD, sehingga dapat dikatakan bahwa faktor materialitas sangat berpengaruh terhadap opini audit.

Kelemahan SPI yang tidak mengandung salah saji material berpengaruh terhadap opini WTP

atau tanpa modifikasian. Kelemahan SPI yang mengandung salah saji material, tetapi nilainya berada di bawah hitungan batas nilai material 2% dari total aset dan pendapatan, mendapatkan opini modifikasi. Hasil analisis menunjukkan bahwa penyebab terjadinya adalah karena terdapat kelemahan yang terkait dengan kepatuhan perundang-undangan yang mengandung salah saji material, sehingga apabila nilai tersebut ditambahkan dengan salah saji material dari kelemahan SPI, jumlahnya akan melebihi batas nilai material. Selain itu, hal tersebut dapat terjadi juga karena masih terdapat nilai uji substantif yang memengaruhi opini audit, tetapi nilainya tidak tercantum pada LHP LKPD terkait. Kemudian, kelemahan SPI yang mengandung salah saji material dan nilainya berada di atas hitungan batas nilai material 2% dari total aset dan pendapatan, mendapatkan opini modifikasi.

## **5.2 Implikasi dan Saran**

Penelitian ini menghasilkan implikasi praktis dan implikasi teoretis. Secara praktis, pasal 16 (1) pada UU No. 15 tahun 2004 yang menjelaskan 4 kriteria opini audit dapat ditambahkan paragraf penjelasan yang lebih detail khususnya pada kriteria efektivitas SPI agar tidak memberikan kesan bahwa SPI secara langsung berpengaruh terhadap opini audit, melainkan salah saji material dari kelemahan SPI berpengaruh langsung terhadap opini audit. Penjelasan mengenai hal tersebut

dapat juga ditambahkan secara detail pada standar terkait pelaksanaan pemeriksaan keuangan terutama pada penjelasan yang berkaitan dengan kriteria efektivitas SPI saat merumuskan opini audit. Peneliti juga berharap penelitian ini dapat digunakan sebagai literasi pendukung untuk keseragaman praktik audit bagi para auditor BPK dalam merumuskan opini khususnya dari kriteria efektivitas SPI.

Secara teoretis, penelitian menghasilkan pengetahuan bahwa dalam menentukan suatu opini audit, kriteria efektivitas SPI tidak secara langsung memengaruhi opini audit. Penelitian memberikan bukti empiris bahwa kelemahan SPI yang mengandung salah saji material memengaruhi opini audit BPK. Jika terdapat kelemahan SPI yang bernilai salah saji material, tetapi tidak berpengaruh terhadap opini terkait, dapat diartikan bahwa terdapat kriteria lain yang memengaruhi opini audit, mengingat terdapat 4 kriteria sebagai bahan pertimbangan BPK dalam menentukan opini audit.

## **5.3 Keterbatasan Penelitian**

Penelitian ini terbatas pada pembahasan hasil analisis kriteria efektivitas SPI dalam pengaruhnya terhadap opini audit BPK. Penelitian ini menggunakan teknik analisis isi yang terbatas pada dokumen LHP LKPD di 7 kota/kabupaten di Indonesia tahun 2018 dan 2019 dengan opini yang variatif.

Untuk memperkuat hasil penelitian, wawancara dilakukan secara daring menggunakan aplikasi *Zoom* yang terbatas dengan 5 auditor dari kantor BPK Perwakilan Provinsi DIY untuk memudahkan jalannya kegiatan dan dianggap dapat mewakili jawaban auditor BPK dari kantor perwakilan lain.

#### Daftar Pustaka

- Arens, A. A., Randal, J. E., & Beasley, M. S. (2017). *Auditing and assurance services* (16th ed.). New Jersey, NJ: Pearson International Edition.
- Bowen, G.A. 2009. Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), 472–478. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.3316/QRJ0902027/full/html> <https://doi.org/10.3316/QRJ0902027>
- Corbin, J. & Strauss, A. (2008). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- COSO. 2013. *Internal Control - Integrated Framework*.
- Cresswell, J.W. 2014. *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (4<sup>th</sup> ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Felix, W.L.Jr., & Kinney, R.K.Jr. (1982). Research in the Auditor's Opinion Formulation Process. *The Accounting Review*, 57(2), 245–271.
- Gibbs, G.R. 2007. Analyzing qualitative data. In U. Flick (Ed.) *The Sage qualitative research kit*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Eilifsen, A., & Messier, W.F.Jr. (2015). Materiality Guidance of the Major Accounting Firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 3-26.
- Hennink, M., Hutter, I., & Bailey, A. 2012. *Qualitative Research Method*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2013a. *Standar Audit 300 Perencanaan Suatu Audit atas Laporan Keuangan*. Jakarta: Institut Akuntan Publik Indonesia.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2013b. *Standar Audit 315 Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material Melalui Pemahaman atas Entitas dan Lingkungannya*. Jakarta: Institut Akuntan Publik Indonesia.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2013c. *Standar Audit 330 Respons Auditor Terhadap Risiko Yang Telah Dinilai*. Jakarta: Institut Akuntan Publik Indonesia.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2013d. *Standar Audit 700 Perumusan Suatu Opini dan Pelaporan Atas Laporan Keuangan*. Jakarta: Institut Akuntan Publik Indonesia.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2013e. *Standar Audit 705 Modifikasi Terhadap Opini dalam Laporan Auditor Independen*. Jakarta: Institut Akuntan Publik Indonesia.
- International Auditing and Assurance Standard Board. 2015a. *International Standards*

- on Auditing 700 (Revised). Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements.* NYC: The International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standard Board. 2015b. *International Standards on Auditing 705 (Revised). Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report.* NYC: The International Federation of Accountants.
- Kesuma, I. & Ritonga, I.T. (2020). Analysis of Relationship between Effectiveness of Internal Control System and Audit Opinions on Local Government Financial Statements. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 23(3), 467–490.
- Lawson, B. P., Muriel, L., & Sanders, P. R. (2017). A survey on firms' implementation of COSO's 2013 Internal Control-Integrated Framework. *Research in Accounting Regulation*, 29(1), 30–43.  
<https://doi.org/10.1016/j.racreg.2017.04.004>
- Li, Liuchuang, Gaoliang T., & Baolei Q. (2012). Auditors' Unqualified Opinions on Internal Controls and Accrual Quality. *Nankai Business Review International*, 3(4), 332-353.  
<http://dx.doi.org/10.1108/20408741211283719>
- Merriam, S. B. (1988). *Case study research in education: A qualitative approach.* San Francisco: Jossey-Bass.
- Public Company Accounting Oversight Board. 2007. Auditing standard no. 5- an audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements and related independence rule and conforming amendments.
- Rapley, T. (2007). *Doing conversation, discourse and document analysis.* London: Sage.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. *Lembaran Negara Republik Indonesia* Tahun 2004, No. 66. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. 2008b. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. *Lembaran Negara Republik Indonesia* Tahun 2008, No. 127. Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia. Jakarta.
- Republik Indonesia. 2017a. Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. *Lembaran Negara Republik Indonesia* Tahun 2017 Nomor 1. Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia .Jakarta.