

---

ANALISIS OPINI BPK ATAS LAPORAN KEUANGAN  
PEMERINTAH PUSAT

Sri Yunawati<sup>1)</sup>

<sup>1)</sup> Staff Pengajar Fakultas Ekonomi, Universitas Pasir Pengaraian  
email: djuna@gmail.com

*Abstract*

*This study is aims to analysis and given discription why BPK given opinion about Statement Financial Government 2013. The statement of audit BPK of LKPP 2013 was qualified opinion who government must be increase quality of financial statement is BPK's opinion. This study is descriptive use qualitative data. It is use sekunder data as document riset then analysis was used qualitative data. The result is unqualified opinion by BPK to LKPP 2013 because of anything case it is not obedience about law be found nine from LKPP. However presentation of financial statement is agree with Goverment Accounting Standart (GAS).*

*Keywords: Financial Statement of Government, Statement of Audit of BPK, Goverment Accounting Standart (GAS)*

**Abstrak**

Tujuan penelitian adalah menganalisis dan memberikan diskripsi hal-hal yang menyebabkan pemberian opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) tahun 2013. Laporan hasil Pemeriksaan BPK atas LKPP Tahun 2013 adalah Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dimana Pemerintah Pusat harus meningkatkan kualitas laporan keuangan yang ditandai dengan opini dari BPK. Penelitian ini merupakan jenis penelitian deskriptif dengan menggunakan jenis data kualitatif. Penelitian ini menggunakan data sekunder sebagai sumber data yang dikumpulkan dengan riset dokumen kemudian dianalisis menggunakan analisis kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa opini WDP dari BPK yang diberikan kepada LKPP disebabkan adanya temuan kasus ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan yang terdapat sembilan temuan dari LKPP. Namun demikian penyajian atas laporan keuangan telah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP).

Kata Kunci: Laporan Keuangan Pemerintah Pusat, Laporan Hasil Pemeriksaan BPK, Standar Akuntansi Pemerintah

**PENDAHULUAN**

Laporan audit merupakan hasil dari pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor dan dapat dipergunakan oleh pihak eksternal, dan laporan audit berupa opini atau pendapat atas ruang lingkup atas laporan keuangan yang diaudit. Pelaksana dari audit ini biasa disebut sebagai auditor, dan auditor terdiri dari tiga macam yaitu auditor independen, auditor pemerintah, dan auditor internal.

Pada laporan keuangan pemerintah pelaksana audit dilakukan oleh auditor pemerintah yaitu Badan Pemeriksaan

Keuangan (BPK). Dan hasil dari laporan audit yakni berupa pernyataan pendapat mengenai tingkat kewajaran atas laporan keuangan yang disajikan. Berdasarkan UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, opini pemeriksaan BPK diberikan berdasarkan kriteria umum sebagai berikut :

1. Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)
2. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku,

3. Efektifitas Sistem Pengendalian Internal (SPI).

Kriteria di atas merupakan kriteria umum dari pemeriksaan yang dapat memengaruhi opini terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP). Jumlah pelanggaran atas ketidaksesuaiannya yang terjadi akan dibandingkan dengan kriteria tersebut dan kemudian ditentukan tingkat materialitasnya.

Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) merupakan penilaian tertinggi yang diberikan, yang menunjukkan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar, tidak terdapat kesalahan material, serta sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum. Dengan demikian, laporan keuangan dapat diandalkan oleh pengguna baik pihak internal maupun pihak eksternal dalam proses pengambilan keputusan.

Audit di pemerintahan akan berbeda dengan audit di perusahaan (komersial). Akuntan publik menggunakan sampling terutama untuk memberikan ketenangan dan perlindungan opininya atas dasar kewajaran laporan keuangan dan hasil sampel diperuntukan bagi dirinya dalam memberikan pendapat. Sedangkan auditor pemerintah harus memberikan fakta spesifik mengenai sejauh mana kesalahan yang terjadi dan biasanya berkaitan dengan sampel yang ada dalam laporan audit untuk memperkuat temuan auditnya. Jadi tidak sekedar keputusan menerima atau menolak namun dalam laporannya auditor pemerintah harus memberikan indikasi level kesalahan yang ditemukan. (Surya Raharja:2008).

Memenuhi pasal 17 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Ketua Badan Pemeriksa Keuangan Republik

Indonesia (BPK), Dr. H. Rizal Djalil menyampaikan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2013 kepada Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia (DPR) dalam rapat Paripurna DPR di Gedung Nusantara II DPR, Jakarta, pada hari ini (10/6). Dalam penyampaian hasil pemeriksaan tersebut hadir pula Wakil Ketua BPK, dan Anggota BPK serta para pejabat pelaksana BPK.

Hasil pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2013 tersebut terdiri dari: 1) Ringkasan Eksekutif Hasil Pemeriksaan atas LKPP Tahun 2013; 2) LHP atas LKPP tahun 2013; 3) LHP atas Sistem Pengendalian Intern (SPI) LKPP Tahun 2013; 4) LHP atas Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan LKPP Tahun 2013; 5) Laporan Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan atas LKPP Tahun 2007-2012; dan 6) Laporan Tambahan berupa Laporan Hasil Reviu atas Pelaksanaan Transparansi Fiskal Tahun 2013. Pemeriksaan BPK atas LKPP Tahun 2013 meliputi Neraca Pemerintah Pusat tanggal 31 Desember 2013 dan 2012, Laporan Realisasi APBN (LRA), dan Laporan Arus Kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut, serta Catatan atas Laporan Keuangan.

BPK memberikan opini Wajar Dengan Pengecualian (*qualified opinion*) atas LKPP Tahun 2013, sama dengan opini yang diberikan BPK atas LKPP Tahun 2012. (<http://www.bpk.go.id>)

### **KAJIAN TEORI**

#### **Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan**

Berdasarkan Peraturan Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) Republik Indonesia No. 1 Tahun 2007, bahwa untuk pemeriksaan keuangan, Standar Pemeriksaan memberlakukan

empat standar pelaporan SPAP yang ditetapkan IAI sebagai berikut:

- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau prinsip akuntansi yang lain yang berlaku secara komprehensif.
- b. Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor.

Prinsip akuntansi yang berlaku umum untuk sektor pemerintahan adalah Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Standar pemeriksaan menetapkan standar pelaporan tambahan berikut ini:

- a. Pernyataan kepatuhan terhadap Standar Pemeriksaan.
- b. Pelaporan tentang kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.
- c. Pelaporan tentang pengendalian intern.

- d. Pelaporan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab.
- e. Pelaporan informasi rahasia.
- f. Penerbitan dan pendistribusian laporan hasil pemeriksaan

Pernyataan standar pelaporan tambahan pertama adalah “Laporan hasil pemeriksaan harus menyatakan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan Standar Pemeriksaaan”.

Pernyataan standar ini mengacu kepada standar pemeriksaan yang berlaku, yang harus diikuti oleh pemeriksa selama melakukan pemeriksaan. Jika pemeriksa tidak dapat mengikuti Standar Pemeriksaaan, pemeriksa dilarang untuk menyatakan demikian. Dalam situasi demikian, pemeriksa harus mengungkapkan alasan tidak dapat diikutinya standar pemeriksaan tersebut dan dampaknya terhadap hasil pemeriksaan. Standar Pemeriksaaan memberlakukan Standar Audit yang ditetapkan oleh IAI dengan beberapa penyesuaian. Pernyataan standar yang tercantum dalam Standar Pemeriksaaan merupakan tambahan. Apabila suatu pemeriksaan dilaksanakan sesuai dengan Standar Pemeriksaaan maka pemeriksaan tersebut dengan sendirinya telah memenuhi Standar Audit yang ditetapkan oleh IAI.

Suatu entitas yang diperiksa berdasarkan Standar Pemeriksaaan mungkin juga membutuhkan pemeriksa untuk menerbitkan laporan pemeriksaan keuangan untuk tujuan lain, misalnya, entitas yang diperiksa membutuhkan laporan keuangan yang telah diperiksa untuk menerbitkan obligasi atau untuk tujuan lainnya. Standar pemeriksaan ini tidak melarang pemeriksaan untuk menerbitkan laporan lain yang terpisah.

Pernyataan standar pelaporan tambahan kedua adalah “Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan harus mengungkapkan bahwa

pemeriksa telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan”.

Ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang ditemukan dalam pemeriksaan keuangan, dimuat dalam laporan atas kepatuhan. Apabila pemeriksa tidak menemukan ketidakpatuhan dalam pengujian kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, pemeriksa tidak menerbitkan laporan atas kepatuhan.

Apabila pemeriksa menerbitkan laporan atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan harus memuat sesuatu paragraf yang merujuk kepada laporan tersebut.

Laporan atas kepatuhan mengungkapkan: (1) ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan termasuk pengungkapan atas penyimpangan administrasi, pelanggaran atas perikatan perdata, maupun penyimpangan yang mengandung unsur tindak pidana, dan (2) ketidakpatutan yang signifikan.

### **Standar Akuntansi Pemerintahan**

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, “Standar Akuntansi Pemerintahan adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah”. Sistem Akuntansi Pemerintahan adalah serangkaian prosedur manual maupun yang terkomputerisasi mulai dari pengumpulan data, pencatatan, pengikhtisaran dan pelaporan posisi keuangan dan operasi keuangan pemerintah.

Pemerintah menyusun sistem akuntansi pemerintahan yang mengacu pada SAP. Sistem akuntansi pemerintahan pada tingkat pemerintah pusat diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Sistem akuntansi pemerintahan pada tingkat pemerintah daerah diatur dengan peraturan gubernur/bupati/walikota, mengacu pada Peraturan Daerah tentang pengelolaan keuangan daerah yang berpedoman pada Peraturan Pemerintah.

Pada lampiran II mengenai Kerangka Konseptual Akuntansi menjelaskan mengenai penyajian wajar dari pada laporan keuangan yang terdiri dari laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan. Faktor pertimbangan sehat bagi penyusun laporan keuangan diperlukan ketika menghadapi ketidakpastian peristiwa dan keadaan tertentu. Ketidakpastian seperti itu diakui dengan mengungkapkan hakikat serta tingkatnya dengan menggunakan pertimbangan sehat dalam penyusunan laporan keuangan. Pertimbangan sehat mengandung unsur kehati-hatian pada saat melakukan prakiraan dalam kondisi ketidakpastian sehingga aset atau pendapatan tidak dinyatakan terlalu tinggi dan kewajiban tidak dinyatakan terlalu rendah. Namun demikian, penggunaan pertimbangan sehat tidak memperkenankan, misalnya, pembentukan cadangan tersembunyi, sengaja menetapkan aset atau pendapatan yang terlampaui rendah, atau sengaja mencatat kewajiban atau belanja yang terlampaui tinggi, sehingga laporan keuangan menjadi tidak netral dan tidak andal.

### **Laporan Audit**

Menurut Arens (2008:58) laporan audit adalah tahap dari keseluruhan proses audit.

Sedangkan menurut Mulyadi (2011:12) laporan audit merupakan media yang dipakai oleh auditor dalam berkomunikasi dengan masyarakat lingkungan. Dalam laporan tersebut auditor menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan auditan. Pendapat auditor tersebut disajikan dalam suatu laporan tertulis yang umumnya berupa laporan audit baku. Laporan audit baku terdiri dari tiga paragraph yakni paragraf pengantar (*introductory paragraph*), paragraph lingkup (*scope paragraph*), dan paragraph pendapat (*opinion paragraph*).

Ada lima jenis audit yang diterbitkan oleh auditor, yaitu sebagai berikut:

1. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified opinion*)
2. Wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan atau modifikasi perkataan (*Unqualified with explanatory paragraph or modified wording*)
3. Pendapat Wajar Dengan Pengecualian (*qualified opinion report*)
4. Pendapat Tidak Wajar (*adverse opinion report*)
5. Menolak memberikan pendapat (*disclaimer of opinion report*)

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Laporan Hasil Pemeriksaan BPK

Dalam Laporan BPK Nomor 45a/LHP/XV/05/2013 tanggal 20 Mei 2013, BPK memberikan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) atas LKPP Tahun 2012 karena: (1) Pemerintah belum menghitung untung/rugi selisih kurs dari seluruh transaksi mata uang asing sesuai dengan Buletin Teknis Standar Akuntansi Pemerintah (SAP) Nomor 12 tentang Akuntansi Transaksi Dalam

Mata Uang Asing; (2) kelemahan dalam penganggaran dan penggunaan anggaran Belanja Barang, Belanja Modal, dan Belanja Bantuan Sosial yaitu kelemahan dalam pengendalian atas pelaksanaan revisi Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA), penggunaan Belanja Barang dan Belanja Modal yang melanggar ketentuan/peraturan perundang-undangan dan berindikasi merugikan keuangan negara, Belanja Bantuan Sosial yang masih mengendap di rekening pihak ketiga dan/atau rekening penampungan Kementerian Negara/Lembaga (KL) tidak disetor ke Kas Negara, dan penggunaan anggaran Belanja Bantuan Sosial tidak sesuai sasaran; (3) Pemerintah belum menelusuri keberadaan Aset Eks Badan Penyehatan Perbankan Nasional (BPPN) yang tercantum dalam Sistem Aplikasi Pengganti Bunisys dan Daftar Nominatif Properti Eks BPPN serta belum menyelesaikan penilaian atas Aset properti Eks BPPN yang berasal dari kelolaan PT Perusahaan Pengelola Aset (PT PPA); dan (4) Pemerintah tidak dapat memberikan penjelasan yang memadai atas penambahan fisik Saldo Anggaran Lebih (SAL) dan koreksi yang berpengaruh terhadap catatan SAL serta perbedaan antara catatan dan fisik SAL.

Pada tahun 2013 BPK juga melakukan pemeriksaan atas LKKL dan LK BUN Tahun 2013 yang hasilnya digunakan sebagai dasar penyusunan LHP atas LKPP Tahun 2013. Hasil pemeriksaan atas 87 LKKL Tahun 2013 (termasuk BPK yang diperiksa oleh Kantor Akuntan Publik), dan LK BUN, menunjukkan terdapat 65 KL yang mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), 19 KL mendapatkan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), dan dua KL mendapatkan opini Tidak

Memberikan Pendapat (TMP). Satu entitas belum selesai pemeriksaannya yaitu Badan Pengusahaan Kawasan Perdagangan Bebas dan Pelabuhan Bebas Batam. Pemeriksaan belum selesai karena LK *Unaudited* diserahkan kepada BPK tanggal 21 April 2014. (<http://bpk.go.id>).

Meskipun masih terdapat LKKL yang TMP namun BPK memberikan opini wajar dengan pengecualian (WDP) atas LPKK Tahun 2013 sama dengan opini yang diberikan BPK atas LKPP Tahun 2012.

### **Hasil Pengumpulan Data**

Opini WDP yang diberikan kepada Pemerintah Pusat merupakan hasil dari pemeriksaan BPK untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa LKPP bebas dari salah saji material. Suatu pemeriksaan meliputi eksaminasi, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah-jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Pemeriksaan juga meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh Pemerintah Pusat, serta penilaian terhadap penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. BPK yakin bahwa pemeriksaan tersebut memberikan dasar memadai untuk menyatakan pendapat. Pemeriksaan atas kepatuhan terhadap perundang-undangan dan kesesuaian terhadap SAP juga dilakukan BPK untuk memperoleh keyakinan yang memadai atas kewajaran LKPP tersebut. Pemeriksaan BPK pada Laporan Keuangan Pemerintah Pusat menghasilkan beberapa temuan sebagai berikut:

### **Hasil Temuan pada Kepatuhan terhadap Perundang-undangan**

BPK menemukan adanya ketidakpatuhan dalam pengujian

kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan pada Pemerintah Pusat Tahun 2013. Pokok-pokok temuan ketidakpatuhan adalah sebagai berikut.

1. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) belum menagih sanksi bunga atas keterlambatan pembayaran sebesar Rp482,29 miliar;
2. Penetapan dan penagihan pajak tidak sesuai ketentuan yang mengakibatkan Piutang Pajak daluwarsa sebesar Rp800,88 miliar
3. DJP kurang menetapkan nilai pajak terutang kepada Wajib Pajak (WP) sebesar Rp338,02 miliar;
4. Terdapat penggunaan langsung atas penerimaan Jasa Siaran dan Non Siaran (Jasinonsi) pada Lembaga Penyiaran Publik Radio Republik Indonesia (LPP RRI) sebesar Rp27,28 miliar dan Lembaga Penyiaran Publik Televisi Republik Indonesia (LPP TVRI) sebesar Rp162,66 miliar serta PNBPN atas penggunaan prasarana perkeretaapian/*Track Access Charge* (TAC)) pada Perseroan Terbatas (PT) Kereta Api Indonesia (PT KAI) sebesar Rp1,71 triliun belum didukung peraturan pemerintah;
5. Penganggaran Belanja Barang dan Belanja Modal di 38 KL sebesar Rp310,78 miliar tidak sesuai ketentuan serta penggunaan Belanja pada 55 KL sebesar Rp750,58 miliar tidak sesuai ketentuan;
6. Pengeluaran Pemerintah untuk membiayai kegiatan Satuan Kerja Khusus Pelaksana Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi (SKK Migas) tidak dilakukan melalui mekanisme APBN serta pertanggungjawaban keuangan dan operasional SKK Migas tidak dilaporkan dalam LKPP;

7. Pemeriksaan ulang atas PT B.1.1 tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku sehingga DJP tidak dapat menagih SKPKB sebesar Rp554,52 miliar dan tidak dapat mengeksekusi barang sitaan sebesar Rp259,06 miliar; dan
8. Alokasi laba BUMN untuk dana Program Kemitraan dan Bina Lingkungan (PKBL) yang dikelola secara *ekstrakomptable* mengurangi Hak Negara atas kekayaan BUMN minimal sebesar Rp9,13 triliun dan berpotensi terjadi penyalahgunaan dana PKBL.
9. Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) pada 30 Kementerian/Lembaga (KL) sebesar Rp384,98 miliar dan USD1,000,000.00 terlambat/belum disetor, kurang/tidak dipungut, berindikasi setoran fiktif, dan digunakan langsung di luar mekanisme APBN.

#### **Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)**

LKPP Tahun 2013 ini telah disusun dan disajikan sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) (PSAP Berbasis Kas Menuju Akrua).LKPP Tahun 2013 ini disusun berdasarkan konsolidasian Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga (LKKL) dan Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara (LKBUN).

#### **KESIMPULAN DAN SARAN**

##### **Kesimpulan**

Berdasarkan analisis hasil penelitian dan pembahasan yang telah diuraikan sebelumnya, dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat oleh Badan

- Pemeriksaan Keuangan (BPK) RI berdasarkan kewajaran dari penyajian atas laporan keuangan yakni: Laporan Realisasi APBN, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan.
2. Terdapat sembilan temuan dalam pengujian kepatuhan perundang-undangan pada Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2013.
  3. Penyajian Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2013 telah sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dilakukan, maka penulis memberikan saran sebagai berikut:

- 1) Menteri Keuangan menginstruksikan Direktur Jenderal Pajak agar melakukan pembinaan sesuai dengan ketentuan yang berlaku kepada AR, pemeriksa pajak, peneliti keberatan, supervisor, kepala seksi dan pelaksanaseksi penagihan, kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) terkait, pejabat terkait kegiatan pemeriksaan, Direktur Keberatan dan Banding, Direktur Peraturan Perpajakan I, dan Direktur Pemeriksaan dan Penagihan;
- 2) Pemerintah agar mempercepat penyusunan/perubahan peraturan perundangan yang mengatur mengenai status kelembagaan SKK Migas
- 3) Menteri/Kepala Lembaga agar menginventarisasi dan mencatat seluruh Aset Tetap yang diperoleh dari belanja selain Belanja Modal; dan meningkatkan peran Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) dalam mereviu Rencana Kerja dan Anggaran KL.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Anwar, Sanusi. 2011. *Metodologi Penelitian Bisnis*. Penerbit Salemba Empat. Jakarta
- Arens, Alvin A, Randal J.E dan Mark S.B. 2008. *Auditing dan Jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi*. Jilid 1, Edisi Kedua belas. Penerbit Erlangga. Jakarta
- Mulyadi. 2011. *Auditing*. Buku1., Edisi 6. Penerbit Salemba Empat. Jakarta
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2010. *Standar Profesional Akuntan Publik*.
- Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 01 Tahun 2007 tentang *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*.
- Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 01 Tahun 2007 tentang *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*.
- Ramya, Atyanta. 2013. *Analisis Opini atas BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten X di Jawa Timur)*.
- Surya, Raharja. 2008. "Studi Empiris Mengenai Penerapan Metode Sampling Audit Dan Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penggunaan Metode Sampling Audit Oleh Auditor BPK. *Jurnal Bisnis Dan Ekonomi (JBE)*, Volume 15 No. 1. Maret 2008. Halaman 54-66.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang *Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*.

[www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id)