



AKAR MASALAH TIDAK TERCAPAINYA OPINI WTP: STUDI KASUS DI PEMERINTAH DAERAH XX

Ismail Saleh*

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia, Jakarta, Indonesia
ismailsaleh.ak@gmail.com

Yan Rahadian

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia, Jakarta, Indonesia
yan.rahadian@yahoo.com

*Alamat Korespondensi: *ismailsaleh.ak@gmail.com*

ABSTRACT

This study analyzed the root issues of the local government failing to obtain an unqualified opinion. The method used in this research was a qualitative method with a case study approach. This study was conducted to map findings and analyze the main issues of the local government failing to obtain an unqualified opinion. The scope of the study was limited by using the Local Government XX Financial Reports from 2013 to 2019 and the audit report of the Audit Board of The Republic of Indonesia from 2014 to 2020. This study was conducted on Local Government XX which had never received an unqualified opinion. The result of the study indicated that the issues obtained from mapping the findings of violations of account problems, internal control systems, and compliance were caused by the weak organizational structure and competence of human resources owned by the regional government XX. The main problem occurred at the financial administration level at the OPD level and the weak supervision at each tiered level.

Keywords: Failed WTP, Finding Mapping, HR Competence, Organizational Structure

ABSTRAK

Penelitian ini menganalisis akar masalah suatu pemerintah daerah (pemda) yang gagal memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (WTP). Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Penelitian ini melakukan pemetaan temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan menganalisis penyebab utama kegagalan suatu pemda dalam memperoleh opini WTP. Ruang lingkup penelitian dibatasi dengan menggunakan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) tahun 2013-2019 dan laporan hasil pemeriksaan BPK tahun 2014-2020. Penelitian ini dilakukan kepada pemda XX yang tidak pernah sekalipun memperoleh opini WTP. Hasil penelitian menunjukkan bahwa permasalahan yang diperoleh dari pemetaan pelanggaran permasalahan akun, sistem pengendalian internal, dan kepatuhan disebabkan oleh lemahnya struktur organisasi dan kompetensi sumber daya manusia yang dimiliki oleh pemda XX. Penyebab utamanya terjadi pada level penatausahaan keuangan ditingkat organisasi perangkat daerah dan lemahnya pengawasan di tiap level berjenjang.

Kata Kunci: Gagal WTP, Kompetensi SDM, Pemetaan Temuan, Struktur Organisasi

KLASIFIKASI JEL:
H83, M4

CARA MENGUTIP:

Saleh, I. & Rahadian, Y. (2023). Akar masalah tidak tercapainya opini WTP: Studi kasus di pemerintah daerah XX. *Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara dan Kebijakan Publik*, 8(2), 109-124.

PENDAHULUAN

Laporan keuangan daerah merupakan suatu bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah (pemda) yang wajib dilaporkan. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, laporan keuangan digunakan untuk mengetahui nilai sumber daya ekonomi, menilai kondisi keuangan, mengevaluasi efektivitas dan efisiensi, serta membantu mengevaluasi ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Audit atas laporan keuangan diperlukan untuk memastikan suatu laporan keuangan telah disajikan dengan benar dan wajar.

Audit laporan keuangan pemerintah didefinisikan sebagai suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan pemerintah (Muttaqin et al., 2015). Hasil dari suatu audit atas laporan keuangan adalah berupa suatu opini. Berdasarkan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 dan Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan BPK (2014), dalam pemeriksaan laporan keuangan pemerintah terdapat empat opini yang dapat diberikan yakni wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), tidak wajar (*adversed opinion*), dan tidak memberikan pendapat (*disclaimer of opinion*).

Damanik & Shauki (2019) menyatakan bahwa salah satu indikator laporan keuangan pemerintah yang baik dan memadai adalah keberhasilan dalam memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK). Opini WTP menjadi tolok ukur transparansi laporan keuangan pusat dan daerah yang dilakukan secara wajar, bebas dari salah saji material, serta sesuai dengan peraturan keuangan (Fazlurahman et al., 2020). Walaupun demikian, daerah yang menerima opini WTP bukan jaminan bahwa tidak terdapat kasus korupsi (Auliyana, 2017).

Dalam ikhtisar pemeriksaan BPK tahun 2019, dari total 542 pemda terdapat satu pemda yang tidak menyampaikan laporan keuangan. Sebanyak 541 LKPD Tahun 2019 tersebut, BPK memberikan 485 opini WTP (90%), 50 opini WDP (9%), dan enam opini TMP (1%). Pencapaian WTP lebih tinggi dari target yang direncanakan dalam rencana pembangunan jangka menengah nasional (RPJMN) tahun 2015-2019, yaitu untuk provinsi mencapai 100% dari target 85%, kabupaten mencapai 88% dari target 60%, dan kota mencapai 95% dari target 65%.

PENERAPAN DALAM PRAKTIK

- Permasalahan akun dalam neraca yang perlu diprioritaskan pengendaliannya adalah aset tetap, utang belanja, dan investasi permanen, sedangkan dalam laporan realisasi anggaran adalah belanja barang dan jasa.
- Penghapusan temuan terdahulu yang tidak dapat ditindaklanjuti dapat diajukan 'status 4' (tidak dapat ditindaklanjuti dengan alasan yang sah) dengan menyertakan kajian atau pertimbangan dan upaya yang sebelumnya telah dilakukan untuk menindaklanjuti permasalahan tersebut.
- Untuk pelayanan masyarakat yang membutuhkan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan dapat dilakukan perubahan status menjadi badan layanan umum daerah (BLUD).

Menurut Amyulianthy et al. (2020), perolehan opini WTP merupakan suatu prestasi dan kebanggaan tersendiri bagi pemda, di samping sebagai upaya untuk menyukseskan terealisasinya salah satu target Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD) yaitu tercapainya opini WTP tersebut. Namun demikian terdapat fakta yang menarik dari hasil audit BPK atas 541 LKPD tahun 2019, yaitu bahwa masih terdapat pemda yang belum memperoleh WTP. Bahkan salah satu pemda belum pernah sekalipun memperoleh opini WTP.

Opini BPK atas laporan keuangan pemda XX tahun 2013 s.d. 2019 disajikan pada Grafik 1. Pada tahun 2013 dan 2014 LKPD XX memperoleh opini TMP, pada tahun 2015 memperoleh opini WDP, kemudian pada tahun 2016 kembali menjadi TMP, dan pada periode 2017-2019 memperoleh WDP.

Grafik 1 Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemda XX tahun 2013 s.d. 2019
Laporan Hasil Pemeriksaan BPK 2014-2020



Sumber: Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I Tahun 2018 dan 2020

Pemerintah memiliki hubungan tanggung jawab dengan masyarakat. Akuntabilitas laporan keuangan pemerintah merupakan kewajiban atas

pengelolaan sumber dana publik. Pemerintah dapat diinterpretasikan sebagai entitas pelaporan atau pengelola keuangan publik yang memiliki kewajiban akuntabilitas kepada masyarakat. Namun demikian, capaian pada tahun 2013-2019 menunjukkan aparat pemda XX sebagai pihak yang berwenang belum melakukan akuntabilitas dan tata kelola yang baik sehingga masih terdapat salah saji yang material. Bahkan pada tahun 2013, 2014 dan 2016 terjadi penurunan opini dari opini WDP ke TMP.

Laporan audit/pemeriksaan yang disusun oleh BPK akan menampilkan alasan pemberian opini yang dihasilkan. Namun yang perlu dikaji lebih jauh adalah faktor-faktor yang menyebabkan alasan tersebut atau akar masalah dalam pelaporan keuangan pemda XX, serta menganalisis akar masalah pelaporan keuangan berdasarkan laporan hasil pemeriksaan BPK tahun 2014-2020.

Jika pemda yang telah memperoleh opini WTP bertahun-tahun tidak menjamin bahwa pemerintahan tersebut terbebas dari kecurangan dalam laporan keuangan, maka untuk daerah yang tidak pernah memperoleh opini WTP juga tidak menjamin bahwa pemerintahan tersebut telah terbebas dari kecurangan dalam laporan keuangan. Oleh sebab itu, identifikasi akar masalah pelaporan keuangan pemda XX yang tidak pernah memperoleh opini WTP menjadi sangat penting. Berdasarkan hal tersebut maka penelitian ini mengkaji pengaruh temuan permasalahan akun, sistem pengendalian internal, dan kepatuhan dalam aspek struktur organisasi dan sumber daya manusia (SDM). Penelitian ini diharapkan memberikan *insight* terkait akar masalah sehingga dapat menjadi evaluasi bagi pemda lainnya untuk melakukan pengendalian dari pemetaan temuan dalam penelitian ini.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian-penelitian sebelumnya terutama pada objek penelitiannya, yaitu suatu pemda yang belum pernah sekalipun memperoleh opini WTP. Selain itu, penelitian ini tidak hanya berfokus pada satu periode, melainkan beberapa periode laporan keuangan, yaitu dari tahun 2013-2019 dan laporan hasil pemeriksaan (LHP) BPK tahun 2014-2020. Penelitian ini difokuskan pada penyebab pemberian opini tersebut dengan menggunakan dasar temuan BPK sebagai telaah awal untuk mengembangkan penelitian, sedangkan penelitian sebelumnya lebih berfokus pada permasalahan akun. Hal-hal yang menjadi fokus pengembangan adalah pemetaan temuan, permasalahan struktur organisasi, dan kompetensi SDM yang menjadi penyebab pemda tersebut belum memperoleh opini WTP.

Adapun pertanyaan penelitian adalah (1) bagaimana pengelompokan jenis-jenis temuan yang paling dominan terjadi pada pemda XX? (2) bagaimana analisis rinci penyebab temuan dominan yang terjadi terhadap kegagalan perolehan opini WTP atas LKPD XX? (3) bagaimana peran aspek struktur organisasi terhadap permasalahan pada LKPD XX yang berakibat pada kegagalan perolehan opini WTP? dan (4) bagaimana peran kompetensi SDM terhadap permasalahan pada LKPD XX yang berakibat pada kegagalan perolehan opini WTP?

STUDI LITERATUR

Dasar penetapan opini atas laporan keuangan dilakukan dengan mempertimbangkan Pasal 16 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 dan Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), serta kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada empat kriteria (Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2014).

Kriteria pertama yaitu kesesuaian dengan SAP, dimana aturan yang dirujuk adalah Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 yakni Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual. Dalam petunjuk pelaksanaan pemeriksaan keuangan tahun 2014, salah satu pertimbangan BPK dalam melakukan pemeriksaan adalah kesesuaian dengan SAP. Laporan keuangan bertujuan umum harus memenuhi karakteristik kualitatif. Karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi akuntansi sehingga dapat memenuhi tujuannya. Keempat karakteristik tersebut adalah: relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami.

Kriteria kedua yaitu sistem pengendalian internal (SPI). Standar pelaporan pemeriksaan keuangan pada SPKN bukanlah satu-satunya yang dijadikan dasar penetapan opini, melainkan juga mempertimbangkan pasal 16 Undang-Undang nomor 15 tahun 2004, yaitu kewajaran informasi keuangan dan didasarkan juga kepada efektivitas pengendalian internal. Menurut Ikyarti & Aprilia, (2019), (Rusvianto et al., 2018), dan Sudiarianti et al., (2015), penerapan SPI pemerintah berpengaruh positif terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah. Hal ini juga didukung oleh Atyanta (2013) yang menyatakan bahwa opini WDP disebabkan dengan adanya temuan kasus ketidakefektifan SPI. Faktor-faktor yang dapat menyebabkan lemahnya SPI antara lain seperti konteks kebijakan, tidak adanya penerapan sanksi, kurang matangnya suatu pertimbangan, kesalahan dalam menerjemahkan perintah, pengabaian

manajemen, dan adanya kolusi (Ompusunggu & Salomo, 2019). Penerapan SPI yang baik dapat dilakukan dengan berpedoman pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 dan COSO *Framework* 2013.

Kriteria ketiga yaitu ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Auditor mengeluarkan opini audit tidak hanya mempertimbangkan SAP dan SPI, tetapi juga mempertimbangkan kriteria-kriteria seperti di dalam pasal 16 Undang-Undang nomor 15 tahun 2004. Ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan dapat menyebabkan salah saji material dalam laporan keuangan (Widodo & Sudarno, 2017). Ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan meliputi ketidakpatuhan yang menyebabkan kerugian daerah/negara, potensi kerugian daerah/negara, kekurangan penerimaan, administrasi, ketidakhematan, dan ketidakefektifan (Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2014). Widodo & Sudarno (2017) menyimpulkan bahwa jumlah temuan ketidakpatuhan yang semakin banyak meningkatkan kemungkinan mendapatkan opini yang semakin buruk dan sebaliknya. Hal ini juga didukung oleh penelitian Bangsawan & Abbas, (2021) yang menyatakan bahwa ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh terhadap pemberian opini audit.

Berdasarkan ketiga kriteria tersebut, yakni kesesuaian dengan SAP, sistem pengendalian internal, dan kepatuhan, penelitian ini akan menganalisis terkhusus terkait akar permasalahan dalam struktur organisasi dan kompetensi SDM. Rante et al. (2018) menyebutkan bahwa salah satu penyebab pemda belum memperoleh opini WTP adalah permasalahan organisasi perangkat daerah (OPD) dan kurangnya koordinasi antar-OPD. Hal ini juga didukung oleh Gammahendra (2014) yang menyatakan bahwa dimensi struktur organisasi berpengaruh terhadap efektivitas organisasi. Efektivitas organisasi dapat mendorong ketepatan organisasi meraih tujuan organisasi. Selain itu kualitas SDM yang rendah dan kurang memadai dalam penatausahaan keuangan mengakibatkan timbulnya permasalahan pengelolaan keuangan daerah (Atyanta, 2013; Rante et al., 2018).

Terdapat dua faktor utama yang diduga menjadi penyebab ketidaksesuaian dengan SAP (termasuk ketidakcukupan pengungkapan), ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan/atau kelemahan SPI tersebut, yaitu dukungan struktur organisasi dan kualitas Sumber Daya Manusia (SDM). Robbins & Judge (2021) mengatakan bahwa struktur organisasi yang baik mampu membantu, mengatur, dan mengarahkan organisasi, agar terkoordinir dan konsisten

mencapai sasaran, termasuk dalam hal pelaporan keuangan. Selain itu, struktur organisasi yang baik harus didukung oleh kompetensi SDM yang memadai. SDM yang kompeten memiliki pengetahuan, kemampuan, dan perilaku yang dibutuhkan oleh organisasi dalam pencapaian tujuan (Busro, 2018), termasuk tujuan dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan.

Pertama, struktur organisasi memegang peranan penting dalam tata kelola organisasi. Struktur organisasi didefinisikan sebagai tugas pekerjaan yang secara formal dibagi, dikelompokkan, dan dikoordinasikan menjadi enam elemen kunci ketika merancang struktur organisasi seperti spesialisasi kerja, departementalisasi, rantai komando, rentang kendali, sentralisasi dan desentralisasi, serta formalisasi (Robbins & Judge, 2021). Pemisahan tugas, batasan ruang lingkup, dan kebijakan yang dimiliki oleh organisasi mampu mewujudkan sistem pemerintahan yang baik. Safkaur et al. (2019) membagi dasar penentuan struktur organisasi menjadi tiga kelompok yaitu kelompok pertama adalah spesialisasi pekerjaan (*work specialization*), spesialisasi kerja, atau pembagian kerja. Secara keseluruhan, spesialisasi adalah sarana untuk memanfaatkan keterampilan karyawan secara efisien. Kelompok kedua adalah rentang kendali (*range of control*), hubungan yang terjadi antara atasan dan bawahan berupa jumlah bawahan yang dapat dikelola secara efektif dan efisien. Kelompok ketiga adalah formalisasi (*formalization*), tingkat standarisasi pekerjaan dalam organisasi. Pelaksanaan pekerjaan memiliki jumlah minimum kebebasan mengenai apa yang harus dilakukan.

Kedua, kompetensi SDM berupa peran pendidikan, pelatihan, keterampilan, dan pengembangan kualitas kepemimpinan dalam peningkatan kualitas aparatur pemda. Hal-hal tersebut perlu diupayakan untuk menunjang kinerja aparatur pemda yang seimbang antara profesionalisme dan moralitas (Afiyah & Rahmatika, 2014). Kompetensi aparatur merupakan kemampuan pengetahuan, keterampilan, dan sikap yang secara umum harus dimiliki oleh aparatur dalam melaksanakan tugas, tanggung jawab, dan wewenangnya (Komara, 2019 dan Afiyah & Rahmatika, 2014). Hal tersebut juga didukung oleh Busro (2018) yang menyatakan bahwa kompetensi adalah sesuatu yang dimiliki seseorang berupa pengetahuan, keterampilan, dan faktor-faktor internal individu agar dapat mengerjakan suatu pekerjaan berdasarkan keterampilan yang dimiliki. Meskipun dibantah oleh Haryati (2016) yang mengatakan bahwa pengembangan kompetensi SDM yang belum optimal tidak mempengaruhi kualitas LKPD yang disajikan.

Secara garis besar, Russo (2016) membagi kompetensi menjadi tiga kategori. Kategori pertama yaitu pengetahuan, menyangkut segala sesuatu yang dapat dipelajari dari sistem pendidikan/formatif, kursus pelatihan, dan segala sesuatu yang melibatkan proses kognitif (yaitu persepsi, pembelajaran, komunikasi, asosiasi dan penalaran). Kategori kedua yaitu pengalaman, berkaitan dengan pengalaman pribadi dan kondisi kerja yang dipelajari dengan praktik, latihan, dan pengalaman. Pengalaman ini merupakan pengetahuan praktis yang mencakup cara menyelesaikan sesuatu. Kategori ketiga adalah perilaku yang mengacu pada karakter individu, bakat, sifat manusia, atau kualitas yang mendorong seseorang untuk bertindak atau bereaksi dengan cara tertentu dalam keadaan tertentu.

Struktur organisasi perlu didukung oleh kompetensi SDM aparatur pemda untuk memungkinkan tercapainya akuntabilitas laporan keuangan yang efektif. Menurut Wahid et al., (2016), SDM dengan kompetensi yang baik dapat memengaruhi kualitas LKPD secara langsung (Sudiarianti et al., 2015). Selain itu, kualitas SDM juga dapat meningkatkan penerapan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) pada instansinya sehingga berimplikasi juga pada peningkatan kualitas laporan keuangan entitas publik. Peningkatan kompetensi yang baik dapat mendorong sistem pengendalian internal.

METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini termasuk jenis penelitian kualitatif. Menurut Creswell (2014), penelitian

kualitatif adalah pendekatan *inquiry*, yaitu penyelidik mengeksplorasi fenomena sentral (satu konsep kunci) dan mengumpulkan pandangan rinci partisipan. Fenomena yang diteliti berkait dengan permasalahan tidak tercapainya WTP atas LKPD pemda XX.

Pendekatan kualitatif yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kasus. Sebuah studi kasus merupakan sebuah eksplorasi mendalam terhadap misalnya, aktivitas dan peristiwa (Creswell et al., 2007). Studi kasus digunakan karena dalam penelitian ini dibatasi pada kasus permasalahan tidak tercapainya opini WTP pada pemda XX. Permasalahan tersebut telah terjadi selama bertahun-tahun di organisasi sektor publik tersebut.

Sumber data pada penelitian ini berupa data primer dan sekunder. Data primer berasal dari (1) sekretaris daerah, perwakilan kepala pemerintahan yang memegang tanggung jawab penuh atas LKPD (PP Nomor 12 Tahun 2019), (2) pengelola LKPD, pejabat pengelola keuangan daerah (PP Nomor 12 Tahun 2019), dan (3) auditor internal sebagai pemilik peran pengawas internal (Permendagri Nomor 64 Tahun 2007), serta (4) audit eksternal pemerintah dari BPK RI Kantor Wilayah XX. Data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini adalah LHP BPK yang terdiri beberapa periode (*time series*) LHP BPK dari tahun 2014-2020 dan LKPD XX tahun 2013-2019. Data tersebut diperoleh dengan melakukan permohonan data kepada BPK melalui website resmi BPK RI yaitu <https://e-ppid.bpk.go.id/>.

Tabel 1 Temuan Permasalahan Akun Pemerintah Daerah XX Tahun 2013-2019

Temuan	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Jumlah	Frekuensi
	*2014	*2015	*2016	*2017	*2018	*2019	*2020		
Aset Tetap	1	1	1	1	1	1	1	7	7
Utang Belanja			1	1	1	1	1	5	5
Belanja Barang dan Jasa			1	1		1	1	4	4
Investasi Permanen		1	1			1		3	3

*) : Tahun Pemeriksaan

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan BPK 2014-2020 (diolah peneliti)

Tabel 2 Temuan dalam Laporan Sistem Pengendalian Internal

Temuan	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Jumlah	Frekuensi
	*2014	*2015	*2016	*2017	*2018	*2019	*2020		
Pengelolaan Aset Tetap	1	1	1	1	1	1	1	7	7
Penatausahaan Utang	1	1	1	1	1	1	1	7	7
Investasi Jangka Panjang	1	1	1		1	1	1	6	6
Penatausahaan Piutang Lainnya				1	1	1	1	4	4
Pengelolaan Dana BOS				1	1	1	1	4	4

*) : Tahun Pemeriksaan

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan BPK 2014-2020 (diolah peneliti)

Tabel 3 Temuan dalam Laporan Ketidapatuhan

Temuan	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Jumlah	Frekuensi
	*2014	*2015	*2016	*2017	*2018	*2019	*2020		
Penggunaan Langsung	2				1	1	1	5	4
Kekurangan Volume Pekerjaan	1		1	1		1	1	5	5
Keterlambatan Penyelesaian Pekerjaan	1		1	1		1	1	5	5
RSUD Pemda XX	4	4	1				5	18	5

*) : Tahun Pemeriksaan

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan BPK 2014-2020 (diolah peneliti)

HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan paragraf dasar pemberian opini BPK, terdapat 17 temuan yang pernah terjadi dari tahun 2013 hingga tahun 2019. Hasil penelusuran terhadap dasar pemberian opini menunjukkan adanya permasalahan akun yang terus menerus menjadi temuan setiap tahunnya. Tabel 1 menyajikan jenis temuan permasalahan akun LKPD XX pada tujuh tahun terakhir. Beberapa akun muncul sebagai temuan berulang, seperti akun aset tetap yang muncul 7 kali dalam 7 tahun terakhir, kemudian diikuti oleh permasalahan akun utang belanja yang muncul sebanyak 5 kali, lalu diikuti oleh belanja barang dan jasa terjadi sebanyak 4 kali, dan permasalahan akun investasi permanen sebanyak 3 kali. Tabel 1 menyajikan 4 dari 17 temuan dominan pada Pemda XX.

Selain permasalahan akun, banyak juga temuan BPK terkait SPI Pemda XX. Banyaknya temuan SPI memang tidak selalu menjadi penyebab gagalnya perolehan opini WTP karena mempertimbangkan juga tingkat materialitasnya. Namun demikian, dengan banyaknya temuan pengendalian internal menunjukkan kelemahan pengendalian dalam Pemda XX.

Terdapat 26 kelompok temuan yang pernah terjadi dari tahun 2013 hingga 2019, dengan rata-rata mencapai 13 temuan/tahun, jumlah minimum temuan sebanyak 10 temuan, dan jumlah maksimum temuan sebanyak 17 temuan. Jumlah temuan tersebut berfluktuasi. Jumlah temuan pada tahun 2013 adalah sebanyak 17 temuan, kemudian menurun menjadi 15 temuan di tahun 2014 dan 11 temuan di tahun 2015. Namun kembali meningkat di tahun 2016 menjadi 13 temuan dan di tahun 2017 menjadi 15 temuan. Setelah itu menurun menjadi 10 temuan di tahun 2018 sebelum akhirnya meningkat kembali menjadi 13 temuan di tahun 2019.

Tabel 2 menyajikan pemetaan temuan kelemahan pengendalian internal paling dominan pada Pemda XX selama tujuh tahun terakhir. Temuan kelemahan pengendalian pada pengelolaan aset tetap dan penatausahaan utang terjadi selama 2013-2019, diikuti oleh kelemahan pengendalian pada investasi jangka panjang yang terjadi dari tahun 2013-2015 dan tahun 2017-2019. Kelemahan pengendalian berikutnya terjadi dalam penatausahaan piutang lainnya dan pengelolaan Dana BOS yang terjadi dari tahun 2016-2019. Tabel 2 menyajikan 5 dari 26 temuan dominan pada kelemahan pengendalian pemda XX.

Selain temuan terkait akun pada laporan keuangan dan SPI, temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan juga mengalami tren yang meningkat. Terdapat 38

temuan yang dapat dikategorikan sebagai permasalahan kepatuhan.

Tabel 3 menyajikan beberapa temuan ketidakpatuhan paling dominan terjadi. Temuan ketidakpatuhan sering terjadi pada kategori penggunaan langsung yang telah berulang dalam tiga tahun terakhir, yaitu pada tahun 2017-2019. Temuan ketidakpatuhan lainnya adalah kekurangan volume pekerjaan dan keterlambatan penyelesaian pekerjaan yang terjadi pada tahun 2013, 2015, 2016, 2018, 2019 dan RSUD Pemda XX menjadi temuan pada tahun 2013-2015 dan 2018-2019. Tabel 3 menyajikan 4 dari 38 temuan paling dominan dalam pelanggaran kepatuhan Pemda XX.

Pemetaan Temuan dalam Permasalahan Akun

Aset Tetap

Permasalahan aset tetap merupakan permasalahan akun dalam laporan Neraca. Permasalahan akun aset tetap yang pertama adalah pencatatan masa manfaat aset tetap yang tidak sesuai ketentuan. Pada tahun 2019, nilai masa manfaat yang tidak sesuai mencapai hampir Rp29 miliar dan meningkat dari temuan pada tahun 2018 sebesar hampir Rp17 miliar. Penelusuran lebih lanjut menunjukkan permasalahan tersebut terjadi pada 20 OPD dan mayoritasnya berasal dari tahun peroleh tahun 2011 hingga pada tahun 2019.

Jenis permasalahan aset tetap yang kedua adalah keberadaan aset tetap yang belum dikapitalisasi ke aset induk. Aset tetap yang belum dikapitalisasi ke aset induk pada tahun 2019 mencapai sekitar Rp13,5 miliar. Nilai tersebut lebih rendah dari temuan pada tahun 2018 yang mencapai sekitar Rp14,6 miliar. Aset tetap yang belum dikapitalisasi ke aset induk Pemda XX mencakup 93 jenis barang dari 4 OPD dan terjadi pada rentang tahun 2010 hingga 2017.

Jenis permasalahan aset tetap yang ketiga, permasalahan aset tetap terkait pencatatan secara gelondongan. Pada tahun 2019, kesalahan pencatatan aset tetap secara gelondongan sebesar Rp86,6 miliar. Temuan tersebut meningkat tinggi dari temuan pada tahun 2018 sebesar Rp37,4 miliar. Peningkatan tersebut berasal tahun peroleh 2019 sekitar Rp63 miliar. Kesalahan pencatatan ini telah terjadi pada periode 2007 hingga 2019.

Jenis permasalahan aset tetap yang keempat adalah pencatatan aset tetap yang tidak sesuai dengan jenis asetnya. Nilai temuan kesalahan pada tahun 2019 mencapai sekitar Rp14,9 miliar. Nilai tersebut meningkat dari temuan tahun 2018 sebesar Rp7,8 miliar atau bertambah sekitar 53% dari nilai total kesalahan jenis aset. Kesalahan ini

terjadi pada 13 OPD dengan rentang tahun perolehan aset pada periode 2004 hingga 2019.

Penelusuran lebih lanjut atas hasil temuan tersebut menunjukkan bahwa permasalahan salah saji aset tetap disebabkan oleh para aparatur di setiap OPD, terutama dalam proses penyusunan dan pelaporan aset tetap. Hal tersebut diperkuat dengan pernyataan narasumber dari BPK pada saat wawancara yang juga menyatakan bahwa permasalahan pada aset tetap terutama berawal dari penyusunan dan pelaporan aset tetap, yaitu penyusunan dan pelaporan aset tetap di masing-masing OPD.

Analisis lebih lanjut atas temuan menunjukkan aset tetap yang dilaporkan tidak dapat dibuktikan pada saat pemeriksaan karena penyusunan dan pelaporan aset tetap dalam neraca bukan berdasarkan bukti transaksi melainkan berdasarkan nilai penganggaran. Sebagai contoh, pada temuan aset gelondongan, dalam proses penganggaran aset tersebut merupakan aset yang dianggarkan secara gelondongan dan kemudian saat dicatat dan dilaporkan juga dilakukan secara gelondongan karena mengikuti penganggaran, bukan berdasarkan bukti transaksi.

Neraca awal dilakukan tanpa melihat bukti melainkan nilai perencanaan yang tertuang dalam anggaran, seperti diungkapkan oleh inspektorat pada saat wawancara. Kondisi ini berdampak pada penyelesaian rekomendasi BPK untuk melakukan tindak lanjut atas temuan yang diperoleh. Kesulitan menemukan bukti transaksi menyebabkan banyak rekomendasi BPK yang belum dapat diselesaikan. Bahkan cenderung terdapat temuan yang sama dan kemudian terakumulasi menambah temuan BPK. Hal tersebut dikonfirmasi oleh narasumber dari pengelola LKPD dari Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (BPKAD).

Temuan aset tetap tidak dapat diyakini kewajarannya. Hal ini disebabkan karena nilai aset tetap yang tercatat dalam neraca gagal memenuhi prasyarat normatif, yakni relevan dan andal. Relevan maksudnya adalah aset tetap harus disajikan secara lengkap sehingga pengguna LKPD tidak keliru dalam menafsirkan informasi aset tetap yang dicatat secara gelondongan. Selain itu, nilai aset tetap juga menjadi tidak andal akibat permasalahan masa manfaat, aset yang tidak dikapitalisasi, dan kesalahan penentuan jenis aset. Nilai buku aset tetap akan menjadi menyesatkan dan akan menjadi kesalahan yang material.

Utang Belanja

Permasalahan utang belanja merupakan salah satu akun kewajiban jangka pendek dalam laporan

neraca yang memiliki salah saji material. Nilai temuan tersebut sebesar Rp20,2 miliar yang terdiri atas utang belanja tidak memiliki rincian sebesar Rp16,50 miliar dan kewajiban khusus dan Rp3,7 miliar dari tahun 2013 hingga 2019.

Dokumen terkait utang belanja sudah tidak dapat ditelusuri, yaitu tahun keterjadiannya 2009 dan 2010. Utang belanja tersebut sudah tidak memiliki rincian baik pihak penagih maupun item pekerjaannya. Saat dilakukan kunjungan ke OPD, dokumen tahun tersebut sudah tidak ditemukan lagi terkait utang belanja. Rincian utang belanja seperti pihak penagih dan item pekerjaan menjadi sangat penting dalam permasalahan utang belanja Pemda XX. Nilai utang belanja tersebut tidak sesuai dengan standar akuntansi pada lampiran II.10 PSAP 09 Akuntansi Kewajiban yaitu kewajiban diakui pada saat dana pinjaman diterima. Nilai utang belanja tidak dapat diyakini karena pihak ketiga dan item belanja tidak dapat diidentifikasi. Pencatatan utang belanja mengakibatkan informasi dalam LKPD menjadi tidak relevan dan andal. Relevan maksudnya adalah nilai utang belanja harus dapat dibuktikan secara lengkap rincian pihak yang memiliki piutang ke pemerintah. Selain itu, andal maksudnya adalah nilai utang belanja harus menggambarkan kondisi sebenarnya sehingga dapat diverifikasi.

Belanja Barang dan Jasa

Belanja barang dan jasa merupakan permasalahan akun yang terdapat pada laporan realisasi anggaran. Penyebab belanja barang dan jasa menjadi temuan karena bukti pertanggungjawaban dianggap tidak lengkap dan tidak sesuai dengan bukti yang sebenarnya. Pada tahun 2019, pertanggungjawaban tidak lengkap dan sesuai ketentuan berasal dari 2 OPD, yakni RSUD dan Dinas Kependudukan dan Catatan Sipil, masing-masing sebesar Rp3,90 miliar dan Rp580,22 juta. Pada tahun 2018, pertanggungjawaban tidak lengkap dilakukan oleh RSUD dengan nilai temuan sebesar Rp13,53 miliar.

Penyebab utama akun belanja barang dan jasa dalam laporan realisasi anggaran adalah pertanggungjawaban yang dibuat oleh pejabat penatausahaan keuangan masih dianggap tidak cukup dan sesuai ketentuan. Khususnya pada OPD RSUD yang pada 2 tahun terakhir masih menjadi temuan permasalahan akun dalam dasar pemberian opini. Dalam prasyarat normatif kerangka konseptual SAP nilai akun belanja barang dan jasa nilai belanja menjadi tidak relevan dan andal. Dianggap relevan apabila transaksi pengeluaran untuk barang dan jasa disajikan secara lengkap. Pada Pemda XX belanja barang dan jasa belum disajikan secara lengkap sehingga menjadi temuan yang material. Selain itu, dianggap

tidak andal karena nilai barang dan jasa tidak dapat diverifikasi, bukti yang disajikan dianggap tidak cukup.

Investasi Permanen

Permasalahan investasi permanen merupakan temuan dalam akun neraca yang nilainya dianggap material. Penyebab temuan ini dapat terjadi karena perbedaan pengakuan pencatatan antara entitas pelaporan yakni pemda dan badan layanan umum daerah (BLUD) yakni perusahaan daerah air munim (PDAM). Tercatat pada LKPD XX, nilai investasi permanen tahun 2018 sebesar Rp5,2 miliar, sedangkan pada PDAM tercatat Rp8,2 miliar sehingga dari nilai tersebut terdapat selisih sebesar Rp3 miliar.

Laporan Keuangan periode tahun 2014 dan 2017, PDAM tidak melaksanakan kewajibannya untuk membuat laporan keuangan. Laporan keuangan PDAM baru dibuat kembali pada tahun 2018, dan dilakukan pemeriksaan oleh auditor eksternal yakni kantor akuntan publik (KAP). Opini yang diperoleh PDAM adalah tidak wajar. Hal tersebutlah yang menjadi dasar pertimbangan BPK untuk memberikan pengecualian atas nilai akun investasi permanen dalam akun neraca. Namun, Pada tahun 2020, opini yang diberikan oleh KAP untuk laporan keuangan PDAM tahun 2019 telah berubah menjadi wajar.

Temuan tersebut menyebabkan aspek penyajian wajar investasi permanen pada neraca tidak dapat terpenuhi. Nilai investasi permanen di neraca menjadi tidak dapat diandalkan karena tidak dapat diverifikasi (karena adanya perbedaan pencatatan yang tidak dapat ditelusuri) dan tidak relevan karena nilai investasi permanen tidak dapat mengonfirmasi kebenaran transaksi di masa lalu dan tidak dapat menjadi acuan untuk memprediksi nilai di masa depan.

Pemetaan Temuan dalam Permasalahan Pengendalian Internal

Pengelolaan Aset Tetap

Permasalahan pada aset tetap bukan hanya ditemukan pada pencatatannya, melainkan juga terjadi pada pengendalian atas pengelolaannya. Kelemahan pengendalian dalam mengelola aset tetap di Pemda XX mencakup bukti kepemilikan atas barang milik daerah berupa tanah dan kendaraan yang tidak lengkap dan pemanfaatan aset tetap kendaraan yang belum tertib.

Hasil wawancara dengan berbagai narasumber dan analisis terhadap dokumen, menunjukkan indikasi kelemahan pencatatan dan pengendalian aset tetap di Pemda XX terkait dengan: (1) Rendahnya komitmen Sekretaris Daerah, Kepala BPKAD, Kepala OPD, PPK untuk

mengatasi permasalahan aset tetap yang terlihat pada temuan yang terus bertambah seperti pencatatan masa manfaat (2011-2019), Aset gelondongan (2007-2019) meningkat 75% dari aset perolehan tahun 2019, aset tidak sesuai jenis asetnya (2004-2019), barang milik daerah (BMD) berupa tanah tidak memiliki sertifikat meningkat 165 bidang di tahun 2019 sehingga menjadi 839 bidang, BMD berupa kendaraan di tahun 2019 tidak mengalami tindak lanjut signifikan hanya 23 kendaraan dari 813 kendaraan, begitupun pengguna tidak berhak dan pengguna oleh OPD lain tidak mengalami perubahan yang signifikan, masing-masing hanya sebanyak 4 dari 78 unit kendaraan dan 17 dari 97 unit kendaraan; (2) Lemah peran verifikasi dan pengawasan yang dilakukan oleh Kepala BPKAD, Kepala OPD, PPK karena kelemahan pengendalian terjadi di 29 OPD dari total 44 OPD; (3) Penyimpangan perilaku oleh PPK, yakni prosedur penyusunan dan pelaporan aset tetap bukan berdasarkan bukti transaksi melainkan berdasarkan nilai penganggaran; (4) Inventarisasi bukti dokumen di OPD tidak berjalan; (5) Pemahaman PPK yang tidak memadai dalam melakukan penyesuaian kesalahan pencatatan; (6) Kurangnya koordinasi pemanfaatan BMD antara Sekretaris Daerah, Kepala OPD selaku pengguna barang, dan Kepala Bidang Aset BPKAD; (7) Penyimpangan perilaku dilakukan oleh Aparatur pemda terkait pemanfaatan BMD.

Penatausahaan Utang

Permasalahan SPI dalam penatausahaan utang, temuan utang belanja menjadi rapor merah Pemda XX dari tahun 2013 hingga tahun 2019. Nilai utang belanja seperti yang terdapat pada permasalahan akun adalah pencatatan yang dilakukan pada tahun 2009 dan 2010. Selain nilai tersebut sudah tidak terdapat lagi penambahan temuan kelemahan pengendalian terkait dengan utang belanja di tahun-tahun berikutnya. Namun karena rekomendasi tindak lanjut BPK belum dilaksanakan sehingga membuat temuan pengendalian utang belanja tercatat hingga tahun 2019.

Adapun permasalahan yang terjadi dari utang belanja adalah tidak adanya rincian penagih atau dokumen pendukung terkait nilai utang belanja. Permasalahan ini disebabkan pada fungsi verifikasi dari pelaksana penatausahaan keuangan di OPD. Karena tidak dilakukan verifikasi menyebabkan adanya nilai utang belanja yang tercatat tidak disertai dengan dokumen pendukung. Tahun keterjadian yang cukup lama pada tahun 2009 dan 2010 diasumsikan oleh tim inventarisasi bahwa penagihan utang belanja ini dikatakan tidak mungkin lagi. Meskipun telah

dilakukan upaya pencarian namun tidak ada pihak-pihak yang mengaku berpiutang kepada pemda.

Hasil wawancara dengan berbagai narasumber dan analisis terhadap dokumen, menunjukkan indikasi kelemahan penatausahaan utang belanja di Pemda XX terkait dengan: (1) Prosedur verifikasi yang tidak berjalan di pelaksana penatausahaan keuangan di OPD dan entitas pelaporan; (2) Inventarisasi dokumen transaksi yang tidak memadai oleh pengguna anggaran; (3) Keterbatasan pemahaman penatausahaan laporan keuangan terhadap transaksi utang belanja; (4) Tidak adanya komitmen pengawasan atas penyelesaian hasil audit BPK; dan (5) Kebijakan terkait utang yang belum tersedia.

Investasi Jangka Panjang

Permasalahan akun investasi permanen dalam laporan keuangan neraca Pemda XX juga menjadi temuan kelemahan sistem pengendalian internal sebagai temuan investasi jangka panjang, ditambah dengan kelemahan pengendalian dalam pencatatan LK PDAM periode 2014, 2017, 2018, dan 2019. Permasalahan pada investasi permanen ini berupa perbedaan pengakuan pencatatan antara entitas pelaporan Pemda XX dan PDAM yang tidak dapat ditelusuri. Perbedaan nilai tersebut tidak dapat ditelusuri karena PDAM tidak menyajikan laporan keuangan pada tahun 2014 dan 2017 dan audit atas laporan keuangan PDAM tahun 2018 oleh auditor eksternal memperoleh opini tidak wajar.

Berdasarkan hasil wawancara dan analisis dokumen, permasalahan investasi jangka panjang tersebut menunjukkan: (1) Tidak adanya koordinasi yang baik antara BPKAD dan PDAM sehingga terjadi kondisi perbedaan pengakuan; (2) Sekretaris Daerah sebagai perpanjangan pemda dan BPKAD sebagai SKPKD tidak melakukan pembuatan kebijakan terkait permasalahan ini dari tahun 2017-2019 dan baru diselesaikan pada tahun 2020; dan (3) Tidak adanya pengawasan dari pemda yakni Sekretaris Daerah dan BPKAD terkait pelaporan informasi keuangan dari PDAM yang terlihat dari tidak adanya laporan keuangan PDAM tahun 2014 dan 2017 serta baru dibuatnya LK PDAM tahun 2018 dan 2019 di tahun 2020; (4) Tidak adanya komitmen dari Direktur PDAM dalam pelaksanaan Akuntabilitas laporan Keuangan 2014, 2017, 2018, 2019; dan (5) Minimnya pengetahuan dalam penatausahaan keuangan di indikasi dari LK 2018 yang dibuat ditahun 2020 memperoleh opini tidak wajar dari KAP dan tidak dibuatnya beberapa periode laporan keuangan.

Penatausahaan Piutang Lainnya

Permasalahan SPI tentang penatausahaan piutang lainnya, temuan ini telah terjadi dari tahun 2016-2017. Nilai yang disajikan sebagai piutang lainnya tidak dapat diyakini kebenarannya karena tidak didukung oleh dokumen pendukung. Adapun transaksi yang belum dapat terselesaikan adalah nilai piutang dana bergulir dan piutang tuntutan ganti rugi. Adapun kondisi peminjam dana bergulir diantaranya mampu membayar sebesar Rp67.025.090; Tidak mampu membayar Rp212.698.730; Meninggal dunia Rp119.287.350; tidak diketahui keberadaannya Rp60.289.670; dan tidak diketahui kondisinya sebesar Rp529.728.510.

Mirip dengan utang belanja, piutang lainnya juga terdapat pihak ketiga yang tidak dapat diidentifikasi. Perbedaannya adalah pada piutang lainnya pihak ketiga bertindak sebagai peminjam. Berdasarkan hasil wawancara dan analisis dokumen, permasalahan kelemahan penatausahaan piutang lainnya ini menunjukkan: (1) Tidak adanya kebijakan hukum terkait peminjam yang tidak melaksanakan kewajibannya sebagai lingkungan pengendalian sehingga temuan terbawa dari tahun 2010 hingga tahun 2020; (2) Kepala OPD, mencakup Sekretariat Daerah, Dinas Koperasi dan UMKM, Dinas Perindustrian dan Perdagangan, Dinas Kelautan dan Perikanan, serta Badan Pemdes, tidak melaksanakan peran pengawasan terhadap organisasi yang dipimpinnya; (3) Kepala BPKAD belum optimal dalam melakukan pengendalian terhadap peminjam yang gagal dalam menunaikan kewajibannya; dan (4) Tim inventarisasi piutang baik di 4 OPD dan BPKAD belum melaksanakan tugasnya secara optimal dalam ketersediaan dokumen transaksi; dan (5) Tidak adanya komitmen pengawasan atas penyelesaian hasil audit BPK dari periode ke periode.

Pengelolaan Dana Bantuan Operasional Sekolah

Permasalahan SPI terkait pengelolaan dana bantuan operasional sekolah (BOS) telah menjadi temuan pada periode pelaporan tahun 2016-2019. Bahkan permasalahan dalam 2 tahun terakhir yakni pada tahun 2018 dan 2019 masih memiliki permasalahan yang sama, seperti rekening sekolah dan bendahara dana BOS belum ditetapkan oleh Kepala Daerah, pengakuan pendapatan dan belanja dana BOS termasuk sekolah swasta, realisasi belanja dana BOS melebihi anggaran; dan pendapatan dan belanja dana BOS kinerja dan afirmasi belum disahkan. Hal tersebut menggambarkan bahwa upaya pemerintah saat ini belum maksimal untuk menyelesaikan permasalahan tersebut. Pengelolaan dana BOS berada pada OPD oleh Dinas Pendidikan dan Kebudayaan.

Berdasarkan hasil wawancara dan analisis dokumen, permasalahan pengendalian internal pada pengelolaan dana BOS terkait dengan: (1) Kelemahan pada prosedur, pemahaman dan kedisiplinan, serta pengawasan; (2) Belum adanya prosedur operasional standar (POS) di Pemda XX menyebabkan pelaksanaan penggunaan dana BOS berjalan lebih awal sehingga berpotensi tidak sesuai dengan pedoman teknis yang ditetapkan kemudian; (3) Pemahaman sekolah atas kewajiban pelaporan keuangan yang masih terbatas berdampak terhadap kedisiplinan pihak sekolah dalam menyampaikan laporan pertanggungjawaban; dan (4) Hal ini diperburuk dengan pengawasan yang belum optimal dari kepala OPD yaitu Kepala Dinas Pendidikan dan Kebudayaan kepada sekolah dan tim manajemen BOS.

Pemetaan Temuan dalam Permasalahan Kepatuhan

Penggunaan Langsung

Permasalahan penggunaan langsung terjadi pada dua OPD, yaitu Rumah Sakit Umum Daerah (2019, 2018, 2013), Diklat Kepemimpinan (2018), dan Dinas Perumahan Rakyat Kawasan Pemukiman dan Pertanahan (2017). Temuan penggunaan langsung pada tahun 2019 hanya terjadi pada OPD RSUD. Bendahara Penerimaan RSUD tidak menyetorkan seluruh pendapatannya ke kas daerah, tetapi digunakan langsung oleh OPD tersebut.

Penggunaan langsung pada RSUD menjadi masalah karena tidak dibenarkan dalam regulasi atau aturan yang berlaku. Pada OPD lain sudah tidak ditemukan permasalahan penggunaan langsung (UU Nomor 1 tahun 2004 pasal 69). Masalah utama yang dihadapi oleh RSUD tersebut adalah status rumah sakit yang belum BLUD sehingga penggunaan langsung anggaran tidak dibenarkan dalam peraturan perundang-undangan. Penggunaan anggaran harus melalui mekanisme dan prosedur penganggaran. Temuan penggunaan langsung anggaran ini lebih merupakan pelanggaran administrasi karena nilai yang menjadi penggunaan langsung tersebut dapat dipertanggungjawabkan dokumen transaksinya.

Kekurangan Volume Pekerjaan

Permasalahan ketidakpatuhan terkait kekurangan volume pekerjaan terjadi di beberapa OPD pada tahun 2019, diantaranya terjadi pada 14 paket di 5 OPD dan di tahun 2018 terjadi pada 28 paket di 5 OPD. Permasalahan ketidakpatuhan pada umumnya disebabkan oleh kurangnya pengawasan yang dilakukan oleh tim pengawas pekerjaan dan komitmen pelaksana dalam menjalankan kontrak. Pihak-pihak yang

melakukan pengawasan seperti pejabat pembuat komitmen (PPK), pejabat pelaksana teknis kegiatan (PPTK), dan konsultan pengawas. Selain itu, kurangnya integritas dari pelaksana kegiatan (kepatuhan atas kontrak) juga turut andil dalam terjadinya temuan kekurangan volume pekerjaan. Selain itu, kepala OPD belum optimal dalam melakukan pengawasan dan pengendalian terhadap bawahannya. Kekurangan volume pekerjaan ini dapat lebih mudah untuk ditindaklanjuti dengan meminta rekanan untuk membayarkan pengembalian atas temuan kekurangan volume pekerjaan ke kas daerah.

Keterlambatan Penyelesaian Pekerjaan

Permasalahan ketidakpatuhan terkait keterlambatan penyelesaian pekerjaan, hampir sama dengan ketidakpatuhan dalam kekurangan volume pekerjaan. Permasalahan ini juga terjadi pada tahun 2019, terdapat 6 paket di 3 OPD dan ditahun 2018 terdapat 14 paket di 2 OPD.

Permasalahan keterlambatan penyelesaian pekerjaan disebabkan oleh Kepala OPD belum optimal dalam melakukan fungsi pengawasan dan pengendalian atas kinerja bawahannya. Lebih lanjut disebutkan juga bahwa PPK, PPTK, dan konsultan pengawas pekerjaan pada OPD kurang cermat dalam melaksanakan tugas pokok dan fungsinya terkait pelaksanaan dan pertanggungjawaban kegiatan. Sementara itu, narasumber dari BPK menilai ketidakcermatan atau kelalaian pelaksana kegiatan sebagai penyebab utama. Keterlambatan penyelesaian pekerjaan merupakan ketidakpatuhan jenis pelanggaran administratif.

Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD)

Permasalahan akun belanja barang dan jasa dalam Laporan Realisasi Anggaran LKPD XX masih memiliki keterkaitan dengan temuan pelanggaran penggunaan langsung dan pelanggaran kepatuhan pertanggungjawaban di RSUD. Permasalahan ketidakpatuhan RSUD tersebut diantaranya (1) kasus penggunaan langsung; (2) beberapa temuan belanja kegiatan BPJS dimana salah satu yang paling material adalah pembayaran belanja pengembalian uang obat, darah, dan laboratorium pasien BPJS sebesar Rp395.649.695,00 yang seharusnya dikembalikan ke pasien BPJS namun dibelanjakan oleh bendahara pengeluaran yang tidak dapat dibuktikan dokumennya. Selain itu, terdapat pungutan uang panjar ambulans yang membebani pasien BPJS yang tidak dapat diyakini kewajarannya sebesar Rp236.469.768,00; (3) belanja upah jasa, pertanggungjawaban pembayaran upah jasa atas kegiatan penyediaan jasa tenaga pendukung administrasi/teknis perkantoran (upah jasa dokter, perawat, tenaga teknis) tidak didukung dengan bukti

Tabel 4 Korelasi seluruh temuan

Akun	SPI	Ketidakpatuhan
Aset Tetap (N) Utang Belanja (N) Belanja Barang & Jasa (LRA) Investasi Permanen (N)	Pengelolaan Aset Tetap Penatausahaan Utang Investasi Jangka Panjang Piutang Lainnya Pengelolaan Dana Bantuan Sekolah	Penggunaan Langsung Pertanggungjawaban RSUD Kekurangan Volume Pekerjaan & Keterlambatan Penyelesaian Pekerjaan

Sumber: Hasil wawancara dan dokumen LHP (diolah penulis)

pertanggungjawaban sebesar Rp3.300.977.500,00; dan (4) realisasi belanja tambahan sebesar Rp870.964.000,00 yang tidak dilengkapi dengan bukti pertanggungjawaban.

Dari permasalahan tersebut terlihat bahwa terdapat indikasi penyalahgunaan wewenang yakni penyimpangan yang mengandung unsur tindak pidana dan ketidakpatuhan yang signifikan sehingga menambah pelanggaran administrasi. Tabel 4 merupakan korelasi keterkaitan antara seluruh temuan pada Pemda XX.

Permasalahan Struktur Organisasi dalam Pencapaian opini WTP

Dari hasil wawancara secara menyeluruh dapat disimpulkan bahwa permasalahan struktur organisasi terjadi pada spesialisasi kerja, rantai komando, dan formalisasi. Spesialisasi pekerjaan didefinisikan sebagai memanfaatkan keterampilan pegawai dengan efisien melalui pembagian kerja (Robbins & Judge, 2021). Dalam Pemda XX, spesialisasi pekerjaan telah dilakukan dimana PPK berperan sebagai pencatat laporan keuangan yang bertanggung jawab kepada kepala OPD. Kepala BPKAD melakukan konsolidasi dari seluruh laporan keuangan yang dilaporkan oleh setiap Kepala OPD.

Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 77 tahun 2020 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah, bagian H diatur terkait tanggung jawab PPK di antaranya melakukan verifikasi laporan pertanggungjawaban, melaksanakan fungsi akuntansi dan menyusun laporan keuangan SKPD. Namun hal tersebut tidak berjalan pada pencatatan dan penatausahaan beberapa akun, seperti aset tetap, utang belanja, piutang lainnya, investasi permanen, belanja barang dan jasa di hampir sebagian besar OPD Pemda XX. Bahkan dalam belanja barang dan jasa di RSUD terdapat indikasi penyalahgunaan wewenang oleh bendahara pengeluaran dengan tidak melibatkan PPK dalam penyusunan LK di OPD tersebut. Padahal dalam permendagri tersebut telah diatur terkait dengan tanggung jawab PPK.

Permasalahan spesialisasi pekerjaan terjadi pada level PPK di OPD sebagai pengguna anggaran karena penyediaan bukti pertanggungjawaban atau bukti transaksi berimplikasi kepada pencatatan laporan keuangan konsolidasi. Rantai komando dalam struktur organisasi merupakan hubungan antara otoritas puncak organisasi hingga dengan eselon terendah (Robbins & Judge, 2021). Berikut gambaran rantai komando pemda XX disajikan pada Gambar 1.

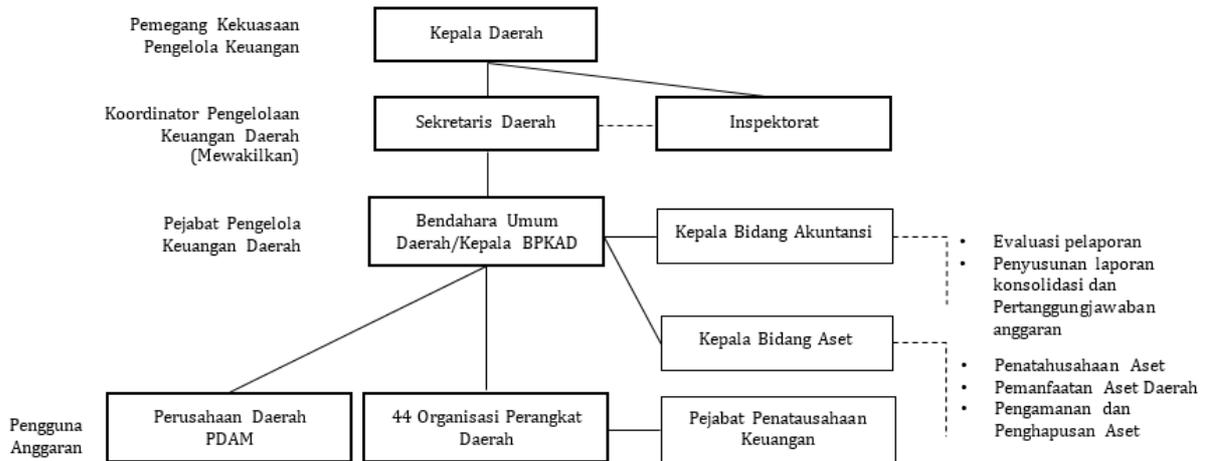
Permasalahan rantai komando terletak pada penyusunan kebijakan dan pengawasan level berjenjang berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah. Pihak-pihak yang berwenang dalam pengelolaan keuangan daerah diantaranya (1) sekretaris daerah selaku koordinator pengelolaan keuangan daerah; (2) kepala satuan kerja pengelola keuangan daerah (SKPKD) selaku pejabat pengelola keuangan daerah (PPKD) atau bendahara umum daerah atau kepala BPKAD; dan (3) kepala satuan kerja perangkat daerah selaku pengguna anggaran (PA).

Dalam Permendagri Nomor 77 tahun 2020 bagian B (2), sekretaris daerah memiliki tugas paling sedikit meliputi penyusunan sistem, prosedur, dan kebijakan LKD. Tanggung jawab inilah yang tidak berjalan, yaitu pembuatan kebijakan untuk tindak lanjut temuan utang belanja, piutang lainnya, investasi jangka panjang, dan penggunaan langsung di RSUD.

Permendagri Nomor 77 tahun 2020 Bagian C menyebutkan kepala SKPKD/BUD/BPKAD selaku PPKD dalam ayat 1(a) mempunyai tugas menyusun dan melaksanakan kebijakan pengelolaan keuangan daerah, ayat 2(i) menyajikan LKD, dan ayat 3(a) mengelola investasi. Tanggung jawab yang tidak berjalan terjadi pada temuan aset tetap, utang belanja, piutang lainnya, investasi permanen, serta belanja barang dan jasa.

Permendagri Nomor 77 tahun 2020 Bagian E ayat 1 dan Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 menyebutkan bahwa kepala OPD/SKPD selaku pengguna anggaran memiliki peran pengujian atas tagihan, pengelolaan utang/piutang daerah,

Gambar 1 Struktur Rantai Komando Laporan Keuangan Pemerintah Daerah



Sumber: Rantai Komando Pemda XX berdasar hasil wawancara dan penelusuran dokumen dalam Permendagri Nomor 77 tahun 2020, PP Nomor 12 Tahun 2019 dan UU Nomor 1 Tahun 2004 (diolah penulis)

mengawasi pelaksanaan anggaran, serta menyusun dan menyampaikan laporan keuangan OPD yang dipimpinnya. Tanggung jawab kepala OPD mencakup seluruh temuan di OPD, terutama adanya temuan ketaatan yang terindikasi terdapat pelanggaran ketaatan yang signifikan atau mengandung unsur pidana, yakni pada permasalahan pertanggungjawaban di RSUD Pemda XX.

Rantai komando pada Pemda XX telah ada, namun masih terjadi kelemahan pada level otoritas level berjenjang yaitu sekretaris daerah, PPKD, dan Kepala OPD. Formalisasi dalam struktur organisasi terkait dalam tingkat standarisasi pekerjaan (Robbins & Judge, 2021). Hal tersebut terlihat dari beberapa temuan masa lalu. Adapun kelemahan formalisasi dalam menindaklanjuti temuan BPK yaitu tidak adanya kebijakan tertulis terkait penyelesaian permasalahan yang dibuat oleh Pemda XX seperti permasalahan utang belanja (pencatatan tahun 2009 dan 2010), piutang lainnya (pencatatan 2016-2017), hanya berupa instruksi dan penggunaan langsung di RSUD yang seolah dilakukan pembiaran dengan alasan kedaruratan.

Permasalahan Kompetensi dalam Pencapaian Opini WTP

Permasalahan kompetensi SDM yang belum memadai terlihat dari 3 aspek, diantaranya pengetahuan, kemampuan, dan perilaku. Pengetahuan merupakan pemahaman teoretis atau prosedur dari sistem pendidikan, penalaran dan lain sebagainya (Russo, 2016). Pemda XX masih belum memiliki jumlah penatausahaan keuangan yang memadai, yaitu aparatur dengan latar belakang keilmuan akuntansi (akuntan).

Sekretaris Daerah mengatakan bahwa akuntan Pemda XX masih harus ditambahkan karena pengelola keuangan pada beberapa OPD masih didominasi oleh latar belakang non akuntansi.

Pengetahuan yang terbatas tentang pencatatan aset tetap menyebabkan munculnya temuan pencatatan aset tetap secara gelondongan. Pencatatan aset tetap secara gelondongan tersebut berdampak terhadap relevansi nilai masa manfaat. Sebenarnya, kesalahan dalam penyajian aset tetap tersebut dapat disesuaikan. Namun karena minimnya pengetahuan tentang penyesuaian informasi keuangan, permasalahan tersebut menjadi tidak terselesaikan oleh Pemda XX. Hal tersebut berdampak pada kemampuan mengidentifikasi transaksi karena kemampuan menganalisis yang kurang. Permasalahan pencatatan aset tetap pada Pemda XX merupakan temuan yang paling besar. Hasil penelitian menunjukkan kurangnya PPK di lingkungan Pemda XX yang berlatar belakang akuntansi menyebabkan banyak temuan kesalahan pencatatan.

Kemampuan dapat diperoleh dari pengalaman dan lingkungan kerja (Russo, 2016). Jika mengacu pada rata-rata umur, PPK di Pemda XX berada pada kisaran 40 tahunan. Seharusnya sudah cukup berpengalaman dalam membuat laporan keuangan. Dengan pengalamannya, diharapkan PPK di Pemda XX telah memahami pentingnya penyediaan bukti transaksi, ketentuan belanja barang dan jasa, klasifikasi aset, dan penentuan masa manfaat. Namun fakta menunjukkan kondisi yang bertolak belakang.

Mutasi aparatur juga berkontribusi dalam menghambat penyusunan laporan keuangan

Pemda XX karena dapat berasal dari pegawai yang kurang berpengalaman. Aparatur yang dimutasi pada posisi penyusunan laporan keuangan bukan orang yang tepat. Pergantian akuntan dari yang sebelumnya berpengalaman ke orang baru dengan perbedaan kualitas menghambat penyusunan laporan keuangan. Contoh permasalahan kemampuan kompetensi pada Pemda XX hampir terjadi pada seluruh temuan baik pada permasalahan akun LKPD, kelemahan pengendalian, dan pelanggaran kepatuhan.

Perilaku dalam kompetensi SDM, berkaitan dengan karakter individu, sifat manusia, atau kualitas seseorang untuk bertindak dan bereaksi (Russo, 2016). Beberapa temuan BPK atas laporan keuangan Pemda XX mengindikasikan adanya permasalahan pada aspek perilaku tersebut. Beberapa permasalahan pada laporan keuangan Pemda XX diakibatkan oleh penyimpangan yang disengaja dan ketidakpedulian.

Terjadi indikasi penyimpangan yang disengaja dalam Pemda XX adalah pencatatan aset tetap bukan berdasarkan bukti atas transaksi melainkan nilai penganggaran yang diadopsi menjadi nominal yang tercatat dalam laporan keuangan. Akibatnya aset tersebut dicatat secara gelondongan sehingga berdampak pada nilai aset tetap yang tidak andal. Selain itu bentuk penyimpangan disengaja terjadi pada temuan penggunaan langsung. Pemda XX selaku penentu kebijakan tertinggi seolah melakukan pembiaran kepada RSUD dengan alasan kedaruratan sehingga membenarkan perilaku tersebut yang melanggar aturan dalam UU Nomor 1 tahun 2004 pasal 69 (6) bahwa pendapatan dapat digunakan langsung hanya untuk badan layanan umum. Penyimpangan di RSUD tidak hanya itu, terdapat indikasi pelanggaran yang mengandung unsur tindak pidana yang signifikan, seperti penerimaan pembayaran pasien BPJS yang tidak dilakukan pengembalian dan biaya jasa staf, dimana seluruhnya tidak didukung bukti-bukti transaksi.

Bentuk penyimpangan perilaku yang diakibatkan karena ketidakpedulian yaitu nilai utang belanja (tahun 2009-2010), piutang lainnya (tahun 2016-2017) dan tidak ada tindak lanjut signifikan dari temuan tersebut. Bahkan untuk temuan piutang lainnya berpotensi merugikan Pemda XX karena nilainya yang materil dengan kondisi peminjam yang bermacam-macam seperti mampu membayar, tidak mampu membayar, meninggal dunia, tidak diketahui keberadaannya, dan tidak diketahui kondisinya. Selain itu ketidakpedulian juga dapat diidentifikasi dari sikap Pemda XX terhadap PDAM yang seolah tidak peduli terkait tidak adanya LK 2014 dan 2017.

Dalam UU Nomor 1 tahun 2004 pasal 64 (2) menjelaskan bahwa dalam penyelesaian kerugian negara melalui putusan pidana tidak akan membebaskan aparatur tersebut dari tuntutan ganti rugi. Namun, hal tersebut tidak dijalankan dengan baik oleh penentu kebijakan di Pemda XX baik pada tingkat koordinator pengelolaan keuangan daerah ataupun pejabat pengelola keuangan daerah.

KESIMPULAN

Pemda XX adalah salah satu pemda yang laporan keuangannya belum pernah meraih opini WTP. Hasil pemetaan yang dilakukan di dalam penelitian ini menunjukkan temuan-temuan yang mendominasi kegagalan Pemda XX meraih opini WTP, yaitu terkait dengan belanja barang dan jasa, aset tetap, pengelolaan dana BOS, penggunaan langsung pada RSUD atau Non-BLUD, utang belanja khususnya pada penatausahaan utang, penatausahaan piutang lainnya, pelanggaran administrasi dalam kekurangan volume dan keterlambatan pekerjaan, serta investasi permanen atau jangka panjang pada PDAM atau BLUD lainnya.

Permasalahan struktur organisasi terjadi pada spesialisasi kerja, rantai komando, dan formalisasi. Dalam Pemda XX, spesialisasi pekerjaan telah dilakukan namun belum memadai. Permasalahan spesialisasi pekerjaan terjadi pada level PPK di OPD. Pencatatan aset dilakukan berdasarkan nilai anggaran bukan berdasarkan bukti transaksi yang berimplikasi pada pencatatan akun. Permasalahan rantai komando ini terjadi pada setiap level otoritas yang tidak menjalankan kewenangan dalam proses pengawasan dari level koordinator pengelolaan keuangan daerah; pejabat pengelola keuangan daerah kepala SKPD/OPD selaku pengguna anggaran. Permasalahan formalisasi dalam struktur organisasi dapat dilihat dari tidak adanya kebijakan tertulis terkait penyelesaian permasalahan yang dibuat oleh Pemda XX sebagai bentuk tindak lanjut atas temuan BPK untuk tertentu.

Permasalahan kompetensi SDM di Pemda XX mencakup aspek pengetahuan, kemampuan, dan perilaku. Ketidaksesuaian pencatatan aset tetap dengan SAP dan minimnya pengetahuan tentang klasifikasi aset berdasarkan jenis, disebabkan oleh keterbatasan pada aspek pengetahuan. Hal ini ditunjukkan oleh masih terbatasnya jumlah penata usaha keuangan di Pemda XX yang berlatar belakang akuntansi. Permasalahan-permasalahan tersebut juga dapat disebabkan oleh keterbatasan kemampuan SDM di Pemda XX. Walaupun rata-rata usia pegawai berada pada kisaran 40 tahunan,

mutasi aparatur yang sering dilakukan dan kurang tepat penempatan pegawai menyebabkan kemampuan tidak terakumulasi dengan baik. Selain itu, perilaku yang berkaitan dengan karakter individu, sifat manusia, atau kualitas seseorang juga mengakibatkan beberapa permasalahan yang disengaja atau berasal dari ketidakpedulian.

Berdasarkan hasil penelitian ini, terdapat beberapa rekomendasi kepada Pemda XX. Pertama, Pemda XX harus berfokus kepada temuan yang diidentifikasi sebagai temuan paling dominan untuk ditindaklanjuti. Adapun temuan masa lalu yang sulit untuk ditindaklanjuti seperti permasalahan aset tetap, utang, dan piutang dapat dilakukan upaya penghapusan. Temuan sebelumnya yang tidak dapat ditindaklanjuti dapat diajukan "status 4" (tidak dapat ditindaklanjuti dengan alasan yang sah) dengan menyertakan kajian/pertimbangan dan upaya yang sebelumnya telah dilakukan untuk menindaklanjuti permasalahan tersebut.

Rekomendasi kedua, untuk pelayanan masyarakat yang membutuhkan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan seperti RSUD, dapat dilakukan perubahan status menjadi BLUD. Perubahan tersebut dilakukan untuk mengatasi permasalahan penggunaan langsung. Perubahan status BLUD ini juga bisa diterapkan pada puskesmas, tempat rekreasi atau badan usaha milik daerah yang lain. Untuk memaksimalkan strategi ini, diperlukan komitmen dan pengendalian yang serius untuk setiap pihak yang bertanggung jawab.

Rekomendasi ketiga, verifikasi pada level berjenjang harus dijalankan dalam struktur organisasi seperti oleh PPK, kepala OPD, dan kepala BPKAD, pada saat pencatatan bukan pada saat pelaporan. Pengendalian secara berjenjang dilakukan untuk meminimalisasi kelemahan pengendalian pada temuan yang memiliki risiko tinggi.

Rekomendasi keempat, untuk permasalahan kompetensi SDM, dapat dilakukan upaya dari berbagai aspek. Untuk aspek pengetahuan, Pemda XX dapat melakukan perekrutan pegawai khususnya pada profesi penatausahaan keuangan yang berasal dari keilmuan akuntansi atau dapat juga melakukan pembimbingan secara triwulan oleh BPKAD dan Inspektorat. Pada aspek kemampuan, Pemda XX harus lebih memerhatikan kebijakan mutasi, dimana harus diisi oleh orang yang memiliki pengalaman bukan sebaliknya atau dapat juga melakukan mutasi antar-OPD tapi dengan profesi yang sama, yakni sebagai PPK. Rekomendasi dalam aspek perilaku, Pemda XX dapat menerapkan pengukuran kinerja berbasis

punish dan *reward* guna meningkatkan dan memacu kinerja aparatur.

Rekomendasi kelima, perlu adanya peran dari Kepala Daerah XX dan DPRD XX. Tanpa adanya peran aktif dan tanggung jawab Kepala Daerah XX maupun DPRD XX, temuan yang dihasilkan oleh BPK RI Kantor Wilayah XX tidak akan ditindaklanjuti dan tidak akan berdampak pada pengelolaan keuangan Pemda XX.

Selain itu, berdasarkan hasil penelitian ini juga terdapat beberapa rekomendasi untuk pemda lain. Pertama, pemda lain dapat memberikan perhatian terhadap berbagai permasalahan yang dominan terjadi karena kemungkinan pola serupa dihadapi oleh pemda lainnya. Pemda dapat mendesain pengendalian untuk mencegah permasalahan-permasalahan tersebut. Kedua, pemda lain dapat mempelajari akar masalah yang di Pemda XX sehingga dapat menghindari permasalahan yang sama. Sebagai contoh, pemda lain dapat memberikan perhatian pada latar belakang pendidikan penatausahaan keuangan, menetapkan kebijakan mutasi yang lebih tepat, serta mendesain program kerja yang dapat menjaga perilaku positif para pihak yang terlibat dalam penyusunan.

Untuk penelitian selanjutnya, dalam melakukan pemetaan agar tidak berfokus pada satu entitas publik untuk memperoleh pemetaan yang lebih komprehensif. Pemetaan untuk penelitian selanjutnya agar mencakup seluruh entitas publik yang tidak memperoleh opini WTP di tahun terbaru sehingga diperoleh pemetaan temuan yang lebih komperhensif guna menciptakan teori baru terkait pengendalian berbasis temuan (risiko).

PENGHARGAAN

Ucapan terima kasih kepada para narasumber seperti sekretaris daerah, inspektorat, pengelola laporan keuangan pemda dan auditor BPK. Selain itu terima kasih yang dalam dari peneliti juga kepada LPDP Kementerian Keuangan RI telah memberikan peneliti kesempatan untuk melanjutkan studi dan menjadi donatur utama dalam penyelesaian tulisan ini.

REFERENSI

- Afiah, N. N., & Rahmatika, D. N. (2014). Factors influencing the quality of financial reporting and its implications on good government governance. *International Journal of Business, Economics and Law*, 5(1), 111-121.
- Amyulianthy, R., Anto, A. S. U., & Budi, S. (2020). Temuan dan tindak lanjut hasil pemeriksaan

- terhadap opini audit (Studi pada pemerintah provinsi di Indonesia). *Jurnal Penelitian Akuntansi (JPA)*, 1(1), 14–27. <https://doi.org/10.19166/jpa.v1i1.2409>
- Atyanta, R. (2013). Analisis opini BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah (Studi kasus pada Kabupaten X di Jawa Timur). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*, 1(1).
- Auliyana, E. (2017). Studi kasus fenomenologi atas opini audit wtp di kalangan pejabat pemerintah Provinsi Jawa Timur. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 4(1), 22–33. <https://doi.org/10.17977/um004v4i12017p022>
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2014). *Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan*. Direktorat Litbang Ditama Revbang Badan Pemeriksa Keuangan.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2018). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I tahun 2018*. BPK RI. <https://www.bpk.go.id/ihps>
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2019). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I tahun 2019*. BPK RI. <https://www.bpk.go.id/ihps>
- Bangsawan, A. A., & Abbas, A. (2021). Efek pelanggaran standar akuntansi pemerintahan dan ketidakpatuhan peraturan terhadap opini audit laporan keuangan di Sulawesi Selatan. *Jurnal Akuntansi dan Pajak*, 21(2), 461–472. <https://doi.org/10.29040/jap.v21i02.1481>
- Busro, M. (2018). *Teori teori manajemen sumber daya manusia* (Edisi Pert). Jakarta: Prenadamedia Group.
- Creswell, J. W. (2014). *Educational research: Planning, conducting and evaluating quantitative and qualitative research* (Fourth Edit). Boston: Pearson Education.
- Creswell, J. W., Hanson, W. E., Clark Plano, V. L., & Morales, A. (2007). Qualitative research designs: Selection and implementation. *The Counseling Psychologist*, 35(2), 236–264. <https://doi.org/10.1177/0011000006287390>
- Damanik, S., & Shauki, E. R. (2019). Analisis opini laporan hasil pemeriksaan BPK RI (Studi pada Badan Keamanan Laut RI). *Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara dan Kebijakan Publik*, 4(4), 385–402. <https://doi.org/10.33105/itrev.v4i4.166>
- Fazlurahman, F., Fatriananda, C., & Jauhari, R. (2020). Analisis kinerja keuangan pemerintah kota Bandung sebelum dan setelah mendapatkan opini WTP dari BPK. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Global Masa Kini*, 11(1), 56–62. <https://doi.org/10.36982/jiegmk.v11i1.1062>
- Gammahendra, F. (2014). Pengaruh struktur organisasi terhadap efektivitas organisasi (studi pada persepsi pegawai tetap Kantor perwakilan Bank Indonesia Kediri). *Jurnal Administrasi Bisnis*, 7(2).
- Haryati, T. (2016). Anteseden kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. *Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara dan Kebijakan Publik*, 1(3), 1–18.
- Ikyarti, T., & Aprila, N. (2019). Pengaruh penerapan standar akuntansi pemerintah, implementasi sistem informasi manajemen daerah, dan sistem pengendalian internal pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten Seluma. *Jurnal Akuntansi*, 9(2), 131–140. <https://doi.org/10.33369/j.akuntansi.9.2.131-140>
- Komara, E. (2019). Kompetensi profesional pegawai ASN (Aparatur Sipil Negara) di Indonesia. *Mimbar Pendidikan*, 4(1), 73–84. <https://doi.org/10.17509/mimbardik.v4i1.16971>
- Muttaqin, R., Djahhuri, A., & Prihatiningtias, Y. W. (2015). Upaya penerapan akrual dan perolehan opini WTP di Kota Pekalongan dari Kacamata Kurt Lewin. *EKUITAS (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 19(4), 516–536. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2015.v19.i4.76>
- Ompusunggu, S. G., & Salomo, R. V. (2019). Analisis pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah di Indonesia. *Jurnal Ilmiah Administrasi Publik*, 5(1), 78–86. <https://doi.org/10.21776/ub.jiap.2019.005.01.10>
- Rante, I., Salle, A., & Marlissa, E. R. (2018). Analisis terhadap pemberian opini laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten Pegunungan Bintang. *Jurnal Kajian Ekonomi dan Keuangan Daerah*, 3(2). <https://doi.org/10.31957/keuda.v3i2.705>
- Republik Indonesia. (2004). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*.

- <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/40509/uu-no-15-tahun-2004>
- Republik Indonesia. (2007). *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2007*. <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/126440/permendagri-no-64-tahun-2007>
- Republik Indonesia. (2008). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*. <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/4876>
- Republik Indonesia. (2010). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*. <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/5095/pp-no-71-tahun-2010>
- Republik Indonesia. (2019). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2019 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah*. <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/103888/pp-no-12-tahun-2019>
- Republik Indonesia. (2020). *Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 77 Tahun 2020 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Negara*. <https://peraturan.bpk.go.id/Home/Details/162792/permendagri-no-77-tahun-2020>
- Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2021). *Essentials of organizational behavior* (15th Edisi). London: Pearson Education.
- Russo, D. (2016). Competency Measurement Model. *European Conference on Quality in Official Statistics*. Madrid. <https://www.ine.es/q2016/docs/q2016Final00276.pdf>
- Rusvianto, D., Mulyani, S., & Yuliafitri, I. (2018). Pengaruh Pelaksanaan sistem pengendalian internal pemerintah dan kompetensi sumber daya manusia terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (Studi Empiris pada SKPD Kota Bandung). *Banque Syar'î: Jurnal Ilmiah Perbankan Syariah*, 4(1), 33–67. <https://doi.org/10.32678/bs.v4i1.1070>
- Safkaur, O., Afiah, N. N., Poulus, S., & Dahlan, M. (2019). The effect of quality financial reporting on good governance. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 9(3), 277. <https://doi.org/10.32479/ijefi.8047>
- Sudiaranti, N. M., Ulupui, I., & Budiasih, I. G. A. (2015). Pengaruh kompetensi sumber daya manusia pada penerapan sistem pengendalian intern pemerintah dan standar akuntansi pemerintah serta implikasinya pada kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. *Simposium Nasional Akuntansi XVIII*.
- Wahid, I., Nasir, A., & Supriono, S. (2016). *Pengaruh kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi, kompetensi aparatur pemerintah daerah, sistem pelaporan, dan ketaatan pada peraturan perundangan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Dae*. *Jurnal online mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*. 3(1).
- Widodo, O. P., & Sudarno, S. (2017). Pengaruh temuan kelemahan sistem pengendalian intern dan temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan terhadap opini BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah. *Diponegoro Journal of Accounting*, 6(1), 153–161.