

Studi Eksploratif Terhadap Temuan Pemeriksaan BPK RI Atas Sistem Pengendalian Internal Kabupaten/Kota di Propinsi Sumatera Barat

Vita Fitria Sari

(Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi UNP, email: vitafitriasari@gmail.com)

Marina Octaviani

(Alumni Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi UNP, email: octavianimarina@gmail.com)

Yeni Lisdawati

(Alumni Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi UNP, email: yeni_lisda@yahoo.co.id)

Abstract

Effectiveness of internal control system is one of criteria in obtaining audit opinion of local government financial statement. The problems arises by looking at repeated findings on audit reports in effectiveness of internal control which means there is no follow up of audit findings by local government. This research aims to identify what accounts and problems mostly faced in local government internal control system and detect repeated finding that occurred related to implementation local government of internal control systems. The object of this study are audit reports of local government launched by Badan Pemeriksa Keuangan for 10 regencies/ cities in West Sumatera Province during 2014-2016. This research classified by qualitative research by using content analysis. The results of this study found that current assets and revenue are most often appears in audit findings related to weakness of internal control systems. Problems related to audit findings on internal control systems mostly related with control activities and environment's control. This study also found that there are still recurring findings during 2014-2016 related to internal control system which means lack of follow up of audit findings.

Keywords: *audit findings, audit reports, content analysis, internal control systems*

1. Pendahuluan

Reformasi yang terjadi di Indonesia pada tahun 1998 menyebabkan perubahan penting dalam tata kelola keuangan pemerintah. Dikeluarkannya berbagai paket perundang-undangan merupakan bukti nyata perubahan dalam manajemen keuangan daerah. Salah satunya adalah Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 dan kemudian diubah menjadi UU Nomor 23 Tahun 2014 yang mengamatkan tentang otonomi daerah, dimana pemerintah pusat mendelegasikan kewenangan kepada daerah otonom atau pemerintah daerah untuk mengatur dan mengurus urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat secara mandiri sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Penyusunan laporan keuangan pemerintah merupakan suatu kewajiban yang harus dilakukan pemerintah untuk mempertanggungjawabkan aktivitas keuangan kepada publik sehingga kandungan informasi dalam laporan keuangan harus benar-benar berkualitas. Hal ini sesuai PP Nomor 71 tahun 2010 laporan keuangan yang disusun harus: (a) relevan, (b) andal, (c) dapat dibandingkan dan (d) dapat dipahami. Laporan keuangan disusun

berdasarkan standar akuntansi pemerintahan, mengacu pada peraturan daerah dan ketentuan perundang-undangan. Penyusunan laporan keuangan pemerintah merupakan wujud transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara.

Agar kualitas laporan keuangan pemerintah daerah dapat memenuhi karakteristik kualitatif maka laporan keuangan harus diperiksa oleh pihak independen. Di Indonesia, laporan keuangan pemerintah daerah diperiksa oleh auditor internal dan eksternal pemerintah. Badan Pemeriksa Keuangan adalah auditor eksternal pemerintah sesuai dengan UU Nomor 15 Tahun 2004. Menurut UU No 15 Tahun 2004 terdapat 3 jenis pemeriksaan yang dilakukan BPK RI yaitu pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan keuangan merupakan pemeriksaan atas kewajaran laporan keuangan dengan output salah satunya berupa opini audit.

Hasil audit keuangan oleh BPK menghasilkan output laporan hasil

pemeriksaan (LHP) berupa opini atas laporan keuangan pada buku I, temuan atas kelemahan sistem pengendalian internal (SPI) pada buku II dan temuan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan pada buku III. Ada 4 kriteria yang menjadi pertimbangan auditor BPK RI dalam memberikan opini tentang kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah, yaitu 1) kesesuaian terhadap standar, 2) kecukupan pengungkapan, 3) kepatuhan terhadap perundang-undangan dan yang 4) efektivitas pengendalian intern.

Beberapa penelitian telah dilakukan untuk mengeksplorasi hasil audit BPK RI atas laporan keuangan pemerintah. Sebelum tahun 2010 jumlah pemerintah daerah yang mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian masih sedikit. Oleh karena itu, Sari dkk (2010) mengeksplorasi laporan keuangan pemerintah daerah yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian untuk mengetahui akun apa saja yang paling banyak muncul sebagai akun yang dikecualikan dan permasalahan yang terdapat di dalamnya. Sedangkan untuk kriteria kedua yaitu kecukupan pengungkapan juga telah diteliti oleh (Sari, 2015) dengan membandingkan pengungkapan antara laporan keuangan yang memperoleh wajar tanpa pengecualian dan wajar dengan pengecualian, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan atas kecukupan pengungkapan laporan keuangan pemerintah dalam penelitian tersebut.

Fokus penelitian ini adalah pada kriteria keempat yakni efektivitas pengendalian internal pemerintah daerah dengan menggunakan laporan temuan atas kelemahan sistem pengendalian internal yang dipaparkan dalam buku II sebagai data dalam penelitian ini. Efektivitas SPI merupakan salah satu kriteria yang digunakan oleh BPK dalam meneliti kewajaran informasi keuangan sesuai Pasal 16 ayat 1 UU Nomor 15 Tahun 2004.

Implikasi atas kelemahan SPI menimbulkan kerugian pada negara yang cukup besar. Disamping itu, merajalelanya tindak kecurangan (fraud) yang mengarah korupsi oleh oknum pemerintahan. Hingga saat ini dalam laporan keuangan pemerintah baik pada pemerintahan pusat maupun daerah masih banyak temuan penyelewengan/penyalahgunaan berikut masih banyaknya data tidak sesuai dengan semestinya, angka-angka yang terdapat dalam laporan keuangan, ada yang fiktif dan tidak berdasarkan bukti atau transaksi yang sebenarnya. Atas beragamnya penyimpangan tersebut disimpulkan pelanggaran atas pengelolaan SPI pada lingkungan pemerintah belum efektif, masih banyak temuan sehingga keandalan laporan keuangan diragukan karena penyelenggaraan sistem pengendalian internal tersebut belum berjalan semestinya.

Hingga saat ini tuntutan transparansi dan akuntabilitas publik menjadi sorotan masyarakat dikarenakan maraknya kasus korupsi di pemerintahan yang sulit diberantas ataupun kecurangan yang dilakukan oleh oknum pemerintah yang banyak merugikan uang rakyat. Oleh karena itu pemerintah diminta keterbukaan terhadap publik atas segala hal yang berkaitan dengan pemerintahan. Penguatan akuntabilitas dan transparansi sektor publik sebagai konsekuensi penting dari kebijakan pemerintah yang relevansinya dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan dan memperkuat pengendalian internal pada organisasi sektor publik. Upaya menegakkan transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) atas pertanggungjawaban terhadap masyarakat dengan menyampaikan laporan keuangan yang telah diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) kepada masyarakat. BPK melakukan audit atas laporan keuangan pemerintah daerah bertujuan untuk mengetahui tingkat kewajaran penyajian laporan keuangan tersebut. Audit oleh BPK tidak hanya menghasilkan opini atas laporan keuangan yang diaudit tetapi juga memberikan catatan hasil temuan.

Berikut grafik kerugian negara tahun 2003-2016 dengan status yang telah ditetapkan menurut pengelola anggaran:



Grafik 1. Kerugian Negara Tahun 2003-2016 dengan Status telah Ditetapkan Menurut Pengelola Anggaran (Sumber: IHPS BPK RI Semester II Tahun 2016)

Nilai kerugian negara hasil pemantauan tahun 2003-2016 telah ditetapkan yang terbesar terjadi pada pemerintah daerah yaitu senilai Rp3,36 triliun (80,4%) dari total nilai kerugian negara senilai Rp4,18 triliun. Atas keadaan ini pemerintah daerah dalam pengelolaan keuangan harus meningkatkan pengelolaan sistem pengendalian internal dalam menjalankan pemerintahan. Selain itu, aparat pengawas intern pemerintah/ satuan pengawasan internal untuk meningkatkan fungsinya dalam melakukan audit/pengawasan dan memeriksa kepatuhan terhadap undang-undang agar kerugian negara yang cukup besar oleh pemerintah daerah dapat diminimalisir.

Pada IHPS I tahun 2017 disebutkan bahwa dari hasil pemeriksaan BPK RI atas 537 LKPD menemukan 6.053 temuan kelemahan Sistem Pengendalian Internal yang terdiri atas 2.156 permasalahan kelemahan pengendalian akuntansi dan pelaporan, 2.657 permasalahan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, dan 1.240 permasalahan kelemahan struktur pengendalian internal (IHPS I Tahun 2017). Atas banyaknya temuan tersebut BPK menyampaikan hasil rekomendasi atas temuan mengenai tindak lanjut yang harus dilakukan

pemerintah untuk minimalisir ditemukan kembali masalah yang pernah terjadi.

Menurut IHPS Semester I 2017 disampaikan bahwa rekomendasi BPK kepada pemda untuk melakukan tindak lanjut atas temuannya masih tergolong rendah ditindaklanjuti. Hasil Pemantauan TLRHP (Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan) pada pemerintah daerah periode 2015-30 Juni 2017 BPK telah memantau 84.456 rekomendasi hasil pemeriksaan senilai Rp24,19 triliun kepada 542 pemerintah daerah.

Dari jumlah tersebut, rekomendasi yang telah ditindaklanjuti sesuai rekomendasi sebanyak 39.872 rekomendasi (47,2%) senilai Rp3,13 triliun. Sebanyak 30.975 rekomendasi (36,7%) senilai Rp8,28 triliun belum sesuai dengan rekomendasi, sebanyak 13.569 rekomendasi (16,0%) senilai Rp12,63 triliun belum ditindaklanjuti, dan sebanyak 40 rekomendasi (0,1%) senilai Rp0,15 triliun tidak dapat ditindaklanjuti. Atas rekomendasi tersebut entitas telah menindaklanjuti dengan penyerahan aset/ penyetoran ke kas negara/ daerah senilai Rp2,91 triliun (Sumber IHPS Semester I 2017).

Beberapa penelitian terdahulu telah membahas mengenai temuan pemeriksaan SPI, diantaranya oleh Atyanta (2012) menyimpulkan bahwa tidak efektifnya SPI disebabkan dari kelemahan yang dimiliki oleh LKPD, yaitu terletak pada sistem pengendalian pelaksanaan anggaran dan pendapatan belanja. Permasalahan lain adalah lemahnya pengawasan dan pengendalian kegiatan oleh pejabat yang bertanggungjawab, hal ini diduga karena masih banyak yang belum memahami aturan dan belum adanya koordinasi dengan pihak-pihak terkait.

Berdasarkan rendahnya tindak lanjut atas temuan audit dan penelitian sebelumnya yang relevan peneliti ingin menganalisis dan mengeksplorasi lebih lanjut atas temuan hasil pemeriksaan BPK khususnya terkait dengan temuan kelemahan sistem pengendalian internal, penelitian ini masih jarang dilakukan dan terkait referensi masih sedikit ditemukan. Penelitian ini berfokus pada temuan sistem pengendalian internal 10 Kabupaten/Kota yang berada di Provinsi Sumatera Barat periode 2014-2016.

Berdasarkan penjelasan sebelumnya maka perumusan masalah dalam penelitian ini, yaitu: 1) Akun apa sajakah yang paling banyak muncul menjadi akun temuan atas

sistem pengendalian internal pada LHP atas laporan keuangan kabupaten/kota di Provinsi Sumatera Barat?; 2) Apakah permasalahan yang paling sering muncul terkait dengan sistem pengendalian internal pada kabupaten/kota di Provinsi Sumatera Barat?; 3) Apakah terdapat temuan yang berulang terkait sistem pengendalian internal pada LHP atas laporan keuangan kabupaten/ kota di Provinsi Sumatera Barat selama tahun 2014-2016 ?

2. Telaah Literatur

2.1 Teori Agensi di Pemerintahan

Teori agensi adalah hubungan antara dua pihak yaitu *agent* dan *principal*. Hubungan ini terjalin antara dua belah pihak yakni *principal* yang mendelegasikan wewenang kepada *agent*. (Jensen & Meckling, 1976) berasumsi bahwa *agent* memiliki tujuan untuk memaksimalkan kepentingannya sendiri yang kemungkinan besar berlawanan dengan kepentingan *principal*.

Teori agensi di sektor publik menggambarkan bahwa pemerintah mengutamakan kepentingannya sendiri dan mengesampingkan kepentingan rakyatnya. Hal ini terjadi karena adanya asimetri informasi antara pemerintah dan rakyat.

2.2 Sistem Pengendalian Internal Pemerintahan (SPIP)

Sistem Pengendalian Internal Pemerintah di Indonesia diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008. Menurut PP No.60 Tahun 2008 sistem pengendalian intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Terdapat lima unsur pengendalian tersebut yaitu: 1) Lingkungan Pengendalian; 2) Penilaian Resiko; 3) Kegiatan Pengendalian; 4) Informasi dan Komunikasi dan 5) Pemantauan Pengendalian Intern.

Sistem pengendalian internal (SPI) dinyatakan efektif apabila mampu memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan entitas, keandalan pelaporan keuangan,

keamanan aset negara, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku (BPK RI).

2.3 Audit Sektor Publik

Audit sektor publik dilakukan pada organisasi pemerintahan yang bersifat nirlaba seperti sektor pemerintahan daerah (PEMDA), BUMN, BUMD, instansi lain yang berkaitan dengan pengelolaan aset kekayaan negara, dan organisasi sektor publik lainnya seperti Yayasan, LSM, serta Partai Politik (Bastian, 2010:358).

Audit sektor publik terdiri dari audit keuangan (*financial audit*), audit kinerja (*performance audit*), dan audit untuk tujuan tertentu (*special audit*).

2.4 Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP)

Berdasarkan Pernyataan Standar Pemeriksaan (PSP) 05 mengenai Standar Pelaporan Pemeriksaan Kinerja paragraf 3 menjelaskan bahwa laporan hasil pemeriksaan berfungsi untuk:

- Mengkomunikasikan hasil pemeriksaan kepada pihak yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- Membuat hasil pemeriksaan terhindar dari kesalahpahaman.
- Membuat hasil pemeriksaan sebagai bahan untuk melakukan tindakan untuk perbaikan oleh instansi terkait, dan
- Memudahkan pemantauan tindak lanjut untuk menentukan pengaruh tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan. Kebutuhan untuk melaksanakan pertanggungjawaban atas program menghendaki bahwa laporan hasil pemeriksaan disajikan dalam bentuk yang mudah diakses.

Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas LKPD disajikan dalam 3 bagian, yaitu: opini laporan keuangan, sistem pengendalian internal, dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (BPK, 2017). Opini atas laporan keuangan merupakan cermin dari kualitas akuntabilitas pelaporan keuangan dan pelaksanaan APBD. Dengan adanya kenaikan persentase opini wajar tanpa pengecualian (WTP) secara umum menggambarkan bahwa adanya perbaikan akuntabilitas pelaporan keuangan oleh pemerintah daerah dalam menyajikan laporan keuangan dan sesuai dengan prinsip yang berlaku (BPK, 2017).

Sesuai dengan dengan Standar Profesional Akuntan Publik yang diberlakukan dalam SPKN, BPK memberi opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf penjelas (WTP-DPP), karena adanya keadaan tertentu sehingga pemeriksaan mengharuskan menambah suatu paragraf penjelas dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) sebagai modifikasi dari opini WTP. Opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP), memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal material dan sesuai dengan standar akuntansi berlaku umum, kecuali adanya dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan. Opini Tidak Wajar (TW), memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar dalam semua hal material dan sesuai dengan SAP. Opini pernyataan Tidak Memberikan Pendapat (TMP) merupakan pemeriksaan tidak menyatakan opini atas laporan keuangan (BPK, 2017).

2.5 Temuan Audit

Menurut Sawyer (2005:329) “temuan audit adalah masalah-masalah penting (material) yang ditemukan selama audit berlangsung dan masalah tersebut pantas untuk dikemukakan dan dikomunikasikan dengan entitas yang diaudit karena mempunyai dampak terhadap perbaikan dan peningkatan kinerja, ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.” Penyimpangan-penyimpangan dari norma-norma atau kriteria yang dapat diterima disebut temuan audit (*audit finding*). Temuan audit merupakan suatu pelanggaran terhadap ketentuan yang berlaku tentang sistem pengendalian internal yang ditemukan oleh auditor pada saat pemeriksaan (Priharjanto, dkk 2013). Auditor melaporkan temuan pemeriksaan tersebut, pemeriksaan harus mengungkapkan informasi yang cukup, kompeten, dan relevan sehingga dapat dipahami. Pemeriksa juga harus melaporkan informasi mengenai latar belakang yang dibutuhkan oleh pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam memahami temuan pemeriksaan tersebut.

2.6 Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Sesuai Rekomendasi

Menurut UU Nomor 15 Tahun 2004 Rekomendasi adalah saran dari pemeriksa berdasarkan hasil pemeriksaann, yang

ditujukan kepada orang dan/atau badan yang berwenang untuk melakukan tindakan dan/atau perbaikan untuk periode selanjutnya. Setiap temuan pemeriksaan memiliki satu atau lebih rekomendasi.

Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan adalah suatu kegiatan atau suatu keputusan yang dilakukan oleh pejabat yang diperiksa dan pihak lain yang berkompeten untuk melaksanakan rekomendasi dari hasil pemeriksaan BPK. Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK wajib dilakukan oleh pejabat daerah yang diperiksa. Pejabat yang diperiksa wajib memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan selambat-lambatnya 60 (enam puluh) hari setelah LHP diterima. Apabila rekomendasi tidak dapat dilaksanakan dalam jangka waktu ditentukan, maka pejabat yang berwenang wajib memberikan alasan yang sah dan kemudian apabila dijelaskan tanpa alasan yang sah, maka BPK dapat melaporkan kepada instansi yang berwenang.

2.7 Kerangka Konseptual

Audit keuangan merupakan proses indentifikasi masalah, evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Audit keuangan menghasilkan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP), salah satunya temuan atas Sistem Pengendalian Internal (SPI).

Temuan audit terkait kelemahan SPI dikelompokkan menjadi tiga kategori yaitu Pertama, kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan merupakan kelemahan sistem pengendalian yang terkait dengan kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan dalam entitas pemerintahan tersebut. Kedua, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan belanja merupakan kelemahan pengendalian yang terkait dengan pemungutan dan penyetoran penerimaan negara/daerah/perusahaan milik negara/daerah serta pelaksanaan program/kegiatan pada entitas yang diperiksa. Ketiga, Kelemahan struktur pengendalian internal merupakan kelemahan yang terkait dengan ada/tidak adanya struktur pengendalian intern atau

efektivitas struktur pengendalian intern yang ada dalam entitas yang diperiksa.

Kerangka konseptual penelitian secara umum dapat digambarkan pada lampiran.

3 Metode Penelitian

3.1 Desain Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian eksploratif deskriptif. Studi eksploratif merupakan penelitian dilakukan tidak banyak yang diketahui mengenai situasi yang dihadapi, atau tidak ada informasi yang tersedia mengenai masalah atau isu penelitian yang mirip diselesaikan di masa lalu (Sekaran, 2006). Hal ini sangat sesuai dengan penelitian ini, karena masih terbatasnya penelitian yang membahas mengenai temuan pada laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas sistem pengendalian internal.

Penelitian ini bertujuan untuk melihat apa saja temuan serta permasalahan yang terdapat pada laporan atas sistem pengendalian internal kabupaten/kota Provinsi Sumatera Barat yang menjadi partisipan dalam penelitian ini.

3.2 Objek Penelitian

Objek yang diteliti adalah laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas sistem pengendalian internal Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Barat dari tahun 2014 sampai dengan 2016.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Menurut Sugiyono (2014:137) "data sekunder adalah sumber data yang tidak langsung memberikan data kepada pengumpul data, misalnya lewat orang lain atau lewat dokumen. Data dalam penelitian ini data sekunder berupa laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan kabupaten/kota yang diperoleh langsung dari BPK RI Kantor Wilayah Provinsi Sumatera Barat.

3.4 Metode Analisis Data

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas sistem pengendalian internal dilakukan dengan menggunakan *content analysis* (analisis isi). *Content analysis* adalah teknik penelitian yang digunakan untuk menentukan keberadaan kata atau konsep tertentu dalam sebuah teks atau kumpulan teks (Palmquist, 2005). Menurut

Emzir (2012), *content analysis* adalah suatu analisis mendalam yang dapat menggunakan teknik kuantitatif maupun kualitatif terhadap pesan-pesan menggunakan metode ilmiah dan tidak terbatas pada jenis-jenis variabel yang dapat diukur atau konteks pesan-pesan yang disajikan.

Menurut Palmquist (2005) terdapat dua tipe *content analysis* yaitu analisis konseptual (*conceptual analysis*) dan analisis hubungan (*relational analysis*). Penelitian ini menggunakan pendekatan analisis konseptual untuk menentukan keberadaan dan frekuensi dari konsep yang ditampilkan dalam kata yang dianggap paling sering muncul dalam teks, untuk menentuakn berapa kali kata tersebut muncul.

Terdapat delapan langkah implementasi *conceptual analysis* (Palmquist, 2005) yang akan dilakukan dalam penelitian ini:

1. Menentukan Tingkat Analisis.

Langkah awal yang harus dilakukan oleh peneliti adalah menentukan tingkat analisis terhadap teks yang akan diteliti. Pada penelitian ini, analisis dilakukan berdasarkan temuan-temuan atas sistem pengendalian internal yang terdapat pada paragraf penjelas dalam laporan hasil pemeriksaan BPK RI.

2. Menentukan jenis konsep yang digunakan sebagai kode.

a. Pengkodean akun yang menjadi temuan dari sistem pengendalian internal (SPI) dilakukan berdasarkan komponen laporan keuangan yang terdapat dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Sebagaimana dijelaskan pada gambar 1. Pengkodean dilakukan dengan urutan, sebagai berikut:

- 1) Komponen laporan keuangan, yang terdiri dari neraca dan laporan realisasi anggaran.
- 2) Kelompok akun, kelompok akun neraca terdiri dari aset, kewajiban dan ekuitas dana. Sedangkan kelompok akun laporan realisasi anggaran terdiri dari pendapatan, belanja dan pembiayaan.
- 3) Sub akun
 - a) Sub akun dari kelompok aset terdiri dari aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap dan dana cadangan. Sedangkan sub akun dari kelompok kewajiban terdiri

- dari kewajiban jangka pendek dan jangka panjang.
- b) Sub akun dari kelompok pendapatan terdiri dari pendapatan asli daerah, pendapatan transfer dan lain-lain pendapatan yang sah. Sub akun dari kelompok belanja terdiri dari belanja operasi, belanja modal dan belanja tak terduga. Sedangkan sub akun dari kelompok pembiayaan terdiri dari penerimaan pembiayaan dan pengeluaran pembiayaan.
 - c) Pengkodean temuan yang muncul dari hasil pemeriksaan BPK RI atas sistem pengendalian internal dilakukan berdasarkan komponen Sistem Pengendalian Internal Pemerintah yang tertuang dalam PP No.60 Tahun 2008. Pengkodean ini dilakukan dengan urutan, sebagai berikut:
 - 1) Lingkungan Pengendalian; terdiri dari 7 kelompok yaitu: a) penegakan integritas dan etika, b)komitmen terhadap kompetensi, c)kepemimpinan yang kondusif, d)struktur organisasi sesuai kebutuhan, e)pendelegasian wewenang dan tanggung jawab, f) kebijakan pembinaan SDM yang sehat dan g) hubungsn kerja yang baik.
 - 2) Penilain risiko; yang terdiri dari 2 komponen yaitu identifikasi risiko dan analisis risiko
 - 3) Kegiatan pengendalian yang terdiri dari 10 komponen yaitu a) review kinerja instansi pemerintah, b) pembinaan SDM, c) pengendalian pengelolaan system, d)pengendalian fisik asset, e) penetapan review indikator dan ukuran, f) otorisasi transaksi dan kejadian penting, g) pencatatan akurat dan tepat waktu, h)akuntabilitas dan sumber daya, i) dokumentasi sistem pengendalian internal.
 - 4) Informasi dan Komunikasi terdiri dari 2 komponen yaitu: sarana komunikasi dan manajemen sistem
 - 5) Pemantauan dan Pengendalian Intern terdiri dari 3 komponen yaitu pemantauan, evaluasi terpisah dan tindak lanjut.
 - b. Menentukan apakah pengkodean dilakukan untuk melihat keberadaan frekuensi dari konsep. Pengkodean dalam penelitian ini dijelaskan berdasarkan temuan yang muncul dan permasalahan yang terdapat di dalamnya dilakukan untuk mengetahui frekuensi munculnya akun dan permasalahan temuan atas laporan hasil pemeriksaan BPK RI.
 - c. Menentukan bagaimana membedakan diantara konsep. Perbedaan antara konsep untuk: (a) akun yang menjadi temuan dari sistem pengendalian internal (SPI) dilakukan berdasarkan komponen laporan keuangan yang terdapat dalam Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), (b) permasalahan yang terdapat dalam temuan sistem pengendalian internal berdasarkan komponen sistem pengendalian internal pemerintah (SPIP) dilakukan berdasarkan paragraf penjelasan dalam laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas sistem pengendalian internal (SPI).
 - d. Menjelaskan aturan dalam pengkodean. Untuk akun temuan akan terdapat tiga tahapan sebagai berikut.
 1. Tahap pertama, dimulai dengan menentukan posisi akun temuan dari sistem pengendalian internal (SPI) pada komponen laporan keuangan pemerintahan sedangkan untuk permasalahan.
 2. Tahap kedua, pengkodean atas kelompok akun temuan sistem pengendalian internal (SPI).
 3. Tahap ketiga, pengkodean atas akun dan sub akun temuan dari sistem pengendalian internal (SPI).
 Sedangkan untuk permasalahan akan terdapat dua tahapan yaitu:
 - a. Tahap pertama, dengan menentukan jenis permasalahan SPI yang terdapat dalam penjelasan temuan atas SPI termasuk pada kelompok mana dari komponen SPIP
 - b. Tahap kedua, dengan menentukan rincian permasalahan terkait dengan jenis permasalahan yang telah diidentifikasi

sebelumnya pada rincian komponen masing-masing SPIP.

- e. Menentukan apa yang harus dilakukan dengan informasi yang tidak relevan. Untuk informasi yang tidak relevan dengan tujuan penelitian, maka diabaikan saja.
- f. Pengkodean Teks Pengkodean temuan dari SPI dan permasalahan dilakukan dengan memberikan angka 1 untuk setiap adanya temuan dan permasalahan dan 0 jika tidak adanya temuan.
- g. Analisis Hasil. Pembahasan atas analisis hasil penelitian akan dijelaskan pada bagian berikutnya.

4 Hasil dan Pembahasan

4.1 Deskripsi Objek Penelitian

Tabel 1 menyajikan perkembangan opini dari laporan keuangan partisipan dalam penelitian yang terdiri dari 10 Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Barat. Berdasarkan table 1 terdapat kecenderungan 3 kategori partisipan dalam penelitian ini, yaitu kategori pertama partisipan dengan opini WDP ke WTP, kategori kedua adalah partisipan yang memperoleh opini WTP selama periode 2014-2016. Lima daerah Kabupaten/Kota dengan kriteria memperoleh opini WDP ke WTP selama tahun penelitian yakni Kabupaten Kepulauan Mentawai, Kabupaten Solok Selatan, Kota Padang Panjang, Kota Pariaman, dan Kota Solok. Sedangkan, Kabupaten/Kota dengan opini WTP tetap dalam tiga tahun penelitian yakni Kabupaten Agam, Kabupaten Tanah Datar, Kota Bukittinggi, Kota Padang dan Kota Payakumbuh. Pemilihan partisipan pada penelitian dikarenakan ketersediaan data dan memenuhi kriteria penelitian yakni berdasarkan daerah yang memperoleh opini WDP ke WTP dan WTP selama tiga tahun penelitian.

Tabel 1 Deskripsi Opini Partisipan

No	Nama Entitas	Opini		
		2014	2015	2016
1	Kota Padang	WTP DPP	WTP	WTP
2	Kota Bukittinggi	WTP	WTP	WTP
3	Kota Padang Panjang	WDP	WDP	WTP
4	Kota Pariaman	WDP	WTP	WTP
5	Kota Payakumbuh	WTP DPP	WTP	WTP

6	Kota Solok	WDP	WDP	WTP
7	Kab. Agam	WTP DPP	WTP	WTP
8	Kab. Kep. Mentawai	WDP	WDP	WDP
9	Kab. Solok Selatan	WDP	WDP	WTP
10	Kab. Tanah Datar	WTP	WTP	WTP

4.2 Akun-Akun Temuan

1. Neraca

Akun-akun temuan atas sistem pengendalian internal dikelompokkan atas dua laporan keuangan pemerintah daerah yaitu apakah termasuk akun neraca atau laporan realisasi anggaran (LRA).

Masukan Tabel 2 disini

Berdasarkan tabel di atas terlihat bahwa komponen dari neraca yang sering muncul sebagai akun temuan atas sistem pengendalian internal adalah aset dan kewajiban sedangkan ekuitas dana tidak pernah muncul sebagai akun temuan atas sistem pengendalian internal. Selama periode penelitian frekuensi aset muncul sebanyak 29 kali (frekuensi terbanyak) sedangkan kewajiban hanya 1 kali muncul dalam tiga tahun penelitian. Hasil analisis menunjukkan bahwa kelemahan atas SPI banyak terjadi pada akun aset dikarenakan manajemen dan pengelolaan aset di pemerintahan daerah belum dilakukan secara optimal sesuai dengan prosedur yang berlaku. Hal ini sesuai dengan penelitian terdahulu Meiliza (2015) bahwa temuan yang paling banyak pada neraca ditemukan pada aset.

Aset

Penelitian ini merinci kelompok aset yang paling banyak muncul pada temuan SPI, Tabel 3 dibawah ini menunjukkan bahwa kelompok aset yang sering muncul dalam akun temuan pada atas sistem pengendalian internal adalah aset lancar sebanyak 27 kali, kemudian diikuti oleh aset tetap sebanyak 27 kali, investasi jangka panjang sebanyak 11 kali, aset lainnya 5 kali dan dana cadangan hanya 1 kali. Masing-masing kelompok aset dirinci kembali, untuk mengetahui rincian yang memberikan kontribusi sebagai akun temuan.

Masukan Tabel 3 disini

Rincian aset lancar terlihat pada tabel 4. Tabel 4 menunjukkan bahwa kelompok aset lancar yang paling sering muncul sebagai akun temuan terkait system pengendalian internal adalah adalah piutang pajak muncul sebanyak 17 kali, persediaan sebanyak 12 kali, dan diikuti piutang retribusi muncul sebanyak 9 kali, kas daerah muncul sebanyak 11 kali, investasi jangka pendek sebanyak 2 kali dan kelompok aset lainnya muncul sebanyak 2 (dua) kali selama tiga tahun penelitian.

Masukan Tabel 4 disini

Sedangkan untuk investasi jangka panjang dijelaskan pada table 5, terlihat bahwa kelompok investasi jangka panjang yang muncul sebagai akun temuan dalam laporan hasil pemeriksaan atas sistem pengendalian internal adalah investasi non permanen yang muncul sebanyak 7 (tujuh) kali, kemudian investasi permanen muncul sebanyak 2 (dua) kali dalam tiga tahun penelitian.

Masukan Tabel 5 disini

Berikut ini ada 5 kelompok aset tetap yang muncul sebagai akun temuan atas sistem sistem pengendalian internal yaitu tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan irigasi dan jaringan, aset tetap lainnya dan kontruksi dalam pengerjaan dapat dilihat pada tabel 6.

Masukan Tabel 6 disini

Berdasarkan tabel diatas kelompok aset tetap yang muncul sebagai akun temuan yaitu tanah muncul sebanyak 21 kali, sama dengan gedung dan bangunan muncul sebanyak 21 kali, peralatan dan mesin muncul sebanyak 19 kali, kontruksi dalam pengerjaan muncul sebanyak 6 kali dan jalan irigasi serta jaringan muncul sebanyak 4 kali selama tiga tahun penelitian.

Kewajiban

Tabel 9 di bawah ini ,menunjukkan bahwa kewajiban jangka panjang tidak pernah muncul sebagai akun temuan, sedangkan kewajiban jangka pendek yaitu kewajiban jangka pendek lainnya hanya muncul sebanyak

1 (satu) temuan pada Kota Payakumbuh tahun 2014 dapat dilihat pada tabel berikut.

Masukan Tabel 7 disini

2. Laporan Realisasi Anggaran

Komponen laporan realisasi anggaran yang sering muncul sebagai akun temuan dalam penelitian ini adalah pendapatan muncul sebanyak 20 kali dan diikuti oleh belanja muncul sebanyak 15 kali. Sedangkan untuk pembiayaan tidak pernah muncul sebagai akun temuan dalam laporan hasil pemeriksaan atas sistem pengendalian internal selama tiga tahun penelitian. Berikut frekuensi kemunculan terdapat pada tabel 8.

Masukkan Tabel 8 disini

Pendapatan

Berikut ini tabel frekuensi kemunculan kelompok pendapatan sebagai akun temuan dapat dilihat pada tabel 9 sebagai berikut:

Masukkan Tabel 9 disini

Pada tabel diatas, terlihat bahwa kelompok pendapatan yang frekuensi kemunculan yang paling sering muncul sebagai akun temuan pada laporan hasil pemeriksaan atas sistem pengendalian internal adalah pendapatan asli daerah sebanyak 9 (sembilan) kali diikuti oleh lain-lain pendapatan yang sah sebanyak 1(satu) kali dan untuk pendapatan transfer tidak pernah muncul sebagai akun temuan selama tahun penelitian.

Pendapatan asli daerah tersebut dirinci lagi menjadi pajak daerah, retribusi daerah, hasil kekayaan alam yang dipisahkan dan lain-lain PAD yang sah dapat dilihat pada tabel 10.

Masukan Tabel 10 disini

Berdasarkan tabel diatas, terlihat bahwa kelompok pendapatan asli daerah (PAD) yang paling sering muncul sebagai akun temuan pada laporan hasil pemeriksaan atas SPI adalah retribusi daerah muncul sebanyak 16 kali (frekuensi terbanyak) diikuti oleh pajak daerah sebanyak 9 (sembilan) kali, lain-lain pendapatan asli daerah (PAD) yang sah muncul sebanyak 3 (tiga) kali dan hasil pengelolaan kekayaan alam yang dipisahkan

hanya muncul sebanyak 1 (satu) kali dalam tiga tahun penelitian.

Belanja

Berikut adalah akun belanja terdiri dari tiga kelompok akun yaitu belanja operasi, belanja modal dan belanja tak terduga dapat dilihat pada tabel 11.

Masukan Tabel 11 disini

Berdasarkan tabel diatas, menunjukkan bahwa kelompok belanja yang paling sering muncul sebagai akun temuan pada laporan hasil pemeriksaan atas sistem pengendalian internal adalah belanja operasi muncul sebanyak 18 kali diikuti oleh belanja modal muncul sebanyak 12 kali dan belanja tak terduga muncul sebanyak 1 (satu) kali.

4.3 Permasalahan Sistem Pengendalian Internal Pemerintahan (SPIP)

Permasalahan akun-akun temuan dikaitkan dengan komponen sistem pengendalian internal pemerintah diklasifikasikan menjadi 5 komponen yaitu: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan dan pengendalian intern.

Secara keseluruhan mayoritas temuan atas kelemahan SPI yang paling banyak bermasalah pada kegiatan pengendalian dengan tingkat persentase (67,61%), yaitu mengenai pencatatan tidak akurat karena adanya pencatatan ganda, tidak mendokumentasikan bukti-bukti, perbedaan catatan dengan pemeriksaan fisik, otorisasi transaksi dan kejadian penting yang dikesampingkan sehingga hal tersebut dapat terjadinya kecurangan, adanya pemisahan fungsi belum optimal, serta pengendalian sistem informasi dan aplikasi yang digunakan masih rendah keandalannya dan tidak didukung SDM yang memadai.

Selanjutnya, permasalahan pada lingkungan pengendalian dengan tingkat persentase (16,20%). Permasalahan yang sering terjadi pada lingkungan pengendalian yaitu pendelegasian wewenang dan tanggung jawab kurang memadai, rendahnya penegakan integritas dan etika, hubungan kerja yang kurang baik, dan sebagainya.

4.4 Perkembangan Temuan berulang Tahun 2014-2016

Hasil penelitian ini juga menemukan bahwa masih terdapat temuan berulang terkait sistem pengendalian internal pada 10 laporan keuangan partisipan dalam penelitian ini. Temuan berulang adalah temuan dengan permasalahan yang sama dan selalu berulang dari tahun ke tahun walaupun temuan sebelumnya telah ditindaklanjuti. Temuan berulang muncul akibat tindak lanjut atas temuan yang direkomendasikan oleh BPK tidak ditindaklanjuti dengan optimal. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 diperjelas kembali dalam PP Nomor 2 Tahun 2017 bahwa pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi atas temuan dengan jawaban dan penjelasan kepada BPK paling lambat 60 hari setelah laporan hasil pemeriksaan diterima. Ini menunjukkan bahwa belum ada tindak lanjut atas temuan yang ada pada LHP kabupaten/kota partisipan.

5. Kesimpulan, Keterbatasan, dan Saran

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan data laporan hasil pemeriksaan atas sistem pengendalian internal maka hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa:

- a. Komponen laporan keuangan partisipan yang sering muncul sebagai akun temuan pada laporan hasil pemeriksaan atas sistem pengendalian internal pada adalah aset, khususnya pada aset tetap dan diikuti oleh aset lancar. Sedangkan komponen laporan realisasi anggaran yang sering muncul sebagai akun temuan adalah pendapatan dan diikuti oleh belanja.
- b. Permasalahan terkait temuan SPI paling banyak berkaitan dengan kegiatan pengendalian, dan lingkungan pengendalian.
- c. Masih terdapat temuan berulang terkait SPI pada laporan hasil pemeriksaan kabupaten/kota partisipan selama periode 2014-2016.

5.2 Keterbatasan

Penelitian ini hanya menggunakan 10 Kabupaten/Kota sebagai sampel dalam penelitian, data yang digunakan yakni data sekunder yang terdapat dalam laporan hasil pemeriksaan atas sistem pengendalian internal pada pemerintah daerah Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Barat, hal ini dikarenakan

keterbatasan data yang diperoleh langsung dari kantor BPK wilayah Provinsi Sumatera Barat. Penelitian ini menggunakan *content analysis* dalam analisis data yang bersifat sangat subjektif.

5.3 Saran

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan pertimbangan bagi pemerintah daerah dalam meningkatkan efektivitas sistem pengendalian intern pemerintah dan menjadi referensi bagi BPK RI dalam melakukan audit atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Penelitian selanjutnya disarankan untuk memperbanyak jumlah partisipan penelitian. Selain menggunakan pendekatan *content analysis* penelitian berikutnya dapat dilengkapi dengan *in depth interview* dengan pihak-pihak terkait untuk mengetahui lebih lanjut penyebab kelemahan sistem pengendalian intern dan mendiskusikan solusi atas permasalahan yang ada.

Daftar Pustaka

- Badan Pemeriksaan Keuangan 2017. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 1 Tahun 2017. Jakarta Diakses 14 Februari 2018 jam 00:49 AM <http://www.bpk.go.id/doc/hapsem/2017i/IHPS/IHPS.pdf>
- Bastian, Indra. 2010. *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Sari, V. F. (2015). Analisis Perbandingan Pengungkapan Laporan Dengan Pegecualian, 4(1), 17–38.
- Sari, Vita Fitria; Rasyid, Eddy R dan Firdaus. (2010). Studi Eksploratif Terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Kabupaten/Kota Yang Memperoleh Opini Wajar Dengan Pegecualian Menggunakan Content Analysis. Simposium Nasional Akuntansi XIII. Purwokerto
- Mardiasmo. 2004. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Meiliza, Rizki. 2015. “Analisis Temuan Audit BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tingkat Provinsi Se-Indonesia (Studi Eksploratif Terhadap LHP BPK Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tingkat Provinsi yang Memperoleh Opini Wajar Dengan Pegecualian).” Tesis. Universitas Andalas.
- Palmquist, Mike. 2011. An Introduction to Content Analysis. <http://writing.colostate.edu/guides/research>. Diakses 2 Februari 2018 jam 08:44 PM.
- Republik Indonesia. Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2007.
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah.
- Republik Indonesia. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) Tahun 2017.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Otonomi Daerah.
- Sawyer, Lawrence B, Dittenhofer Mortimer A, Scheiner James H. 2005. *Internal Auditing*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Method for Business*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sugiyono. 2004. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta

LAMPIRAN I

Tabel 1. Perkembangan Opini BPK Provinsi Sumatera Barat

No	Nama Entitas	Opini		
		TA 2014	TA 2015	TA 2016
1	Kota Padang	WTP DPP	WTP	WTP
2	Kota Bukittinggi	WTP	WTP	WTP
3	Kota Padang Panjang	WDP	WDP	WTP
4	Kota Pariaman	WDP	WTP	WTP
5	Kota Payakumbuh	WTP DPP	WTP	WTP
6	Kota Solok	WDP	WDP	WTP
7	Kab. Agam	WTP DPP	WTP	WTP
8	Kab. Kep. Mentawai	WDP	WDP	WDP
9	Kab. Solok Selatan	WDP	WDP	WTP
10	Kab. Tanah Datar	WTP	WTP	WTP

Tabel 2. Frekuensi Kemunculan Komponen Neraca sebagai Akun Temuan

No.	Nama Kab/Kota	Aset			Kewajiban			Ekuitas Dana		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Kep. Mentawai	1	1	1	0	0	0	0	0	0
2	Kab. Solok Selatan	1	1	1	0	0	0	0	0	0
3	Kota Padang Panjang	1	1	1	0	0	0	0	0	0
4	Kota Pariaman	1	1	1	0	0	0	0	0	0
5	Kota Solok	1	1	1	0	0	0	0	0	0
6	Kab. Agam	1	1	1	0	0	0	0	0	0
7	Kab. Tanah Datar	1	1	1	0	0	0	0	0	0
8	Kota Bukittinggi	1	1	0	0	0	0	0	0	0
9	Kota Padang	1	1	1	0	0	0	0	0	0
10	Kota Payakumbuh	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Frekuensi		10	10	9	1	0	0	0	0	0

Tabel 3. Frekuensi Kemunculan Kelompok Aset Sebagai Akun Temuan

No	Nama Kab/Kota	Aset Lancar			Investasi Jangka Panjang			Aset Tetap			Dana Cadangan			Aset Lainnya		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Kepulauan Mentawai	1	1	1	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1
2	Kab. Solok Selatan	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0
3	Kota Padang Panjang	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1
4	Kota Pariaman	1	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
5	Kota Solok	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0
6	Kab. Agam	1	1	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0
7	Kab. Tanah Datar	1	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0
8	Kota Bukittinggi	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
9	Kota Padang	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
10	Kota Payakumbuh	1	1	1	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0
Frekuensi		10	10	7	6	3	2	8	10	9	1	0	0	3	0	2

(Ket: 1:ada, 0: tidak ada)

Tabel 4. Frekuensi Kemunculan Kelompok Aset Lancar sebagai Akun Temuan

No	Nama Kab/Kota	Kas di Kas Daerah			Investasi Jangka Pendek			Piutang Pajak			Piutang Retribusi			Persediaan			Aset Lainnya		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Kepulauan Mentawai	1	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	1	1	1	0	0	0	1
2	Kab. Solok Selatan	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
3	Kota Padang Panjang	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	1	0
4	Kota Pariaman	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5	Kota Solok	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	0	0
6	Kab. Agam	0	0	1	1	0	0	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0
7	Kab. Tanah Datar	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0
8	Kota Bukittinggi	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0
9	Kota Padang	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0
10	Kota Payakumbuh	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Frekuensi		4	5	2	2	0	0	8	5	4	4	3	2	6	4	2	0	1	1

(Ket: 1:ada, 0: tidak ada)

Tabel 5. Frekuensi Kemunculan Kelompok Investasi Jangka Panjang sebagai Akun Temuan

No	Nama Kab/Kota	Investasi Non Permanen			Investasi Permanen		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Kepulauan Mentawai	0	0	0	0	0	0
2	Kab. Solok Selatan	0	1	0	1	0	0
3	Kota Padang Panjang	1	1	0	0	0	1
4	Kota Pariaman	0	0	0	0	0	0
5	Kota Solok	0	0	1	0	0	0
6	Kab. Agam	1	0	0	0	0	0
7	Kab. Tanah Datar	0	0	0	0	0	0
8	Kota Bukittinggi	1	0	0	0	0	0
9	Kota Padang	1	0	0	0	0	0
10	Kota Payakumbuh	0	0	0	0	0	0
Frekuensi		4	2	1	1	0	1

(Ket: 1:ada, 0: tidak ada)

Tabel 6. Frekuensi Kemunculan Kelompok Aset Tetap sebagai Akun Temuan

No	Nama Kab/Kota	Tanah			Peralatan dan Mesin			Gedung dan Bangunan			Jalan Irigasi dan Jaringan			Kontruksi Dalam Pengerjaan		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Kepulauan Mentawai	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0
2	Kab. Solok Selatan	1	1	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0	1	0
3	Kota Padang Panjang	1	1	0	1	1	0	1	1	0	0	1	1	1	1	0
4	Kota Pariaman	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0
5	Kota Solok	0	1	0	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0
6	Kab. Agam	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
7	Kab. Tanah Datar	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0
8	Kota Bukittinggi	1	1	0	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0
9	Kota Padang	1	0	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0
10	Kota Payakumbuh	1	1	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0
Frekuensi		9	7	5	9	6	4	8	9	4	1	2	1	3	3	0

Tabel 7. Frekuensi Kemunculan Kelompok Kewajiban sebagai Akun Temuan

No	Nama Kab/Kota	Kewajiban Jangka Pendek			Kewajiban Jangka Panjang		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Kepulauan Mentawai	0	0	0	0	0	0
2	Kab. Solok Selatan	0	0	0	0	0	0
3	Kota Padang Panjang	0	0	0	0	0	0
4	Kota Pariaman	0	0	0	0	0	0
5	Kota Solok	0	0	0	0	0	0
6	Kab. Agam	0	0	0	0	0	0
7	Kab. Tanah Datar	0	0	0	0	0	0
8	Kota Bukittinggi	0	0	0	0	0	0
9	Kota Padang	0	0	0	0	0	0
10	Kota Payakumbuh	1	0	0	0	0	0
Frekuensi		1	0	0	0	0	0

(Ket: 1:ada, 0: tidak ada)

Tabel 8. Frekuensi Kemunculan Komponen Laporan Realisasi Anggaran sebagai Akun Temuan

No	Nama Kab/Kota	Pendapatan			Belanja			Pembiayaan		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Kepulauan Mentawai	1	1	0	1	1	1	0	0	0
2	Kab. Solok Selatan	1	1	1	1	0	1	0	0	0
3	Kota Padang Panjang	1	1	0	0	1	1	0	0	0
4	Kota Pariaman	0	0	1	1	1	1	0	0	0
5	Kota Solok	1	1	0	1	1	1	0	0	0
6	Kab. Agam	1	0	0	1	1	0	0	0	0
7	Kab. Tanah Datar	0	1	1	0	0	0	0	0	0
8	Kota Bukittinggi	1	1	0	0	0	1	0	0	0
9	Kota Padang	0	1	1	0	1	1	0	0	0
10	Kota Payakumbuh	1	1	1	1	0	1	0	0	0
Frekuensi		7	8	5	1	6	8	0	0	0

(Ket: 1:ada, 0: tidak ada)

Tabel 9
Frekuensi Kemunculan kelompok Pendapatan sebagai Akun Temuan

No	Nama Kab/Kota	Pendapatan Asli Daerah			Pendapatan Transfer			Lain-lain Pendapatan Yang Sah		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Kepulauan Mentawai	1	1	0	0	0	0	1	0	0
2	Kab. Solok Selatan	1	1	1	0	0	0	0	0	0
3	Kota Padang Panjang	0	1	0	0	0	0	0	0	0
4	Kota Pariaman	0	0	1	0	0	0	0	0	0
5	Kota Solok	1	1	0	0	0	0	0	0	0
6	Kab. Agam	1	0	0	0	0	0	0	0	0
7	Kab. Tanah Datar	0	1	1	0	0	0	0	0	0
8	Kota Bukittinggi	1	1	0	0	0	0	0	0	0
9	Kota Padang	0	1	1	0	0	0	0	0	0
10	Kota Payakumbuh	1	1	1	0	0	0	0	0	0
Frekuensi		3	4	2	0	0	0	1	0	0

(Ket: 1:ada, 0: tidak ada)

Tabel 10
Frekuensi Kemunculan Kelompok Pendapatan Asli Daerah sebagai Akun Temuan

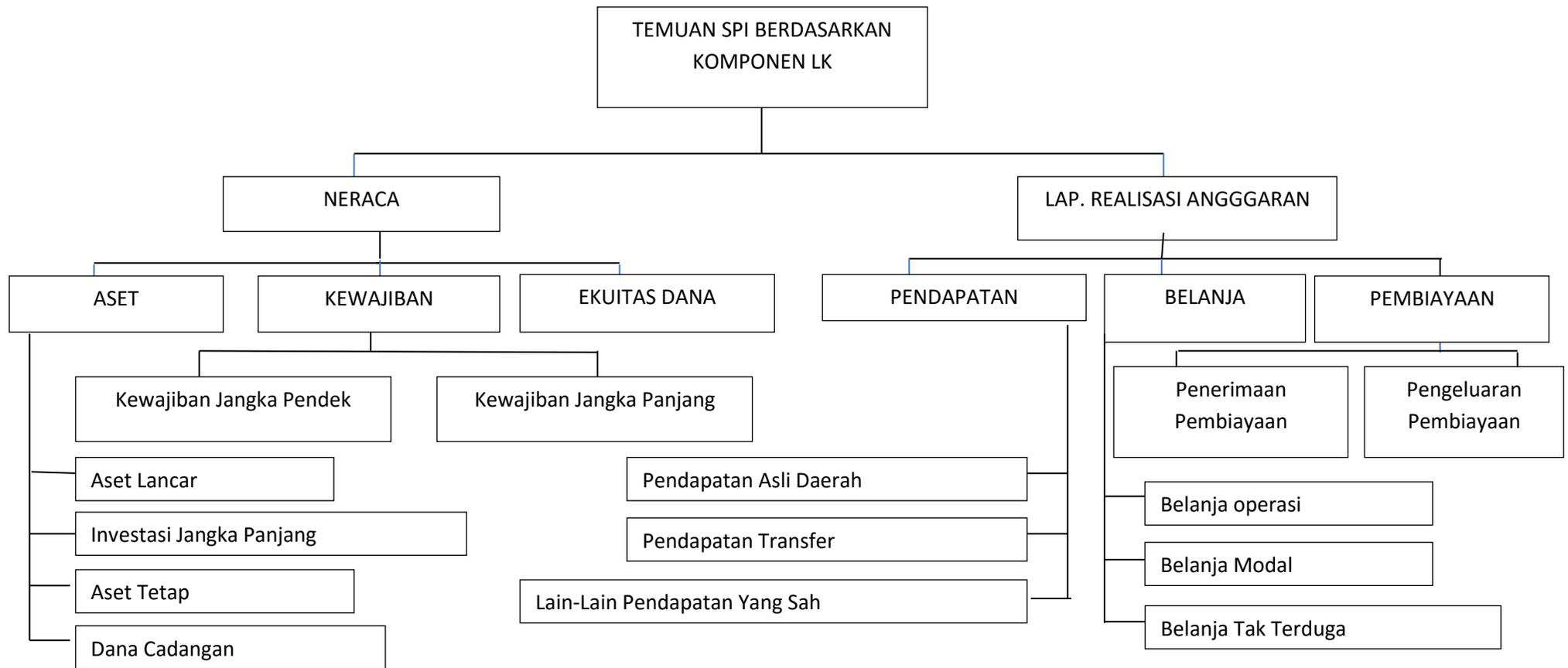
No	Nama Kab/Kota	Pajak Daerah			Retribusi Daerah			Hasil Pengelolaan Kekayaan Alam yang Dipisahkan			Lain-lain PAD Yang Sah		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Kepulauan Mentawai	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0
2	Kab. Solok Selatan	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0
3	Kota Padang Panjang	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
4	Kota Pariaman	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0
5	Kota Solok	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
6	Kab. Agam	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7	Kab. Tanah Datar	0	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0
8	Kota Bukittinggi	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
9	Kota Padang	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1
10	Kota Payakumbuh	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0
Frekuensi		4	3	2	5	7	4	1	0	0	2	0	1

(Ket: 1:ada, 0: tidak ada)

Tabel 11
Frekuensi Kemunculan Kelompok Belanja Sebagai Akun Temuan

No	Nama Kab/Kota	Belanja Operasi			Belanja Modal			Belanja Tak Terduga		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Kepulauan Mentawai	1	1	1	0	0	0	0	0	0
2	Kab. Solok Selatan	0	0	1	1	0	1	0	0	0
3	Kota Padang Panjang	0	1	1	0	1	1	0	0	0
4	Kota Pariaman	1	1	1	0	1	0	0	1	0
5	Kota Solok	1	1	1	0	1	1	0	0	0
6	Kab. Agam	0	1	0	0	1	0	0	0	0
7	Kab. Tanah Datar	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	Kota Bukittinggi	0	0	1	0	0	1	0	0	0
9	Kota Padang	0	1	1	0	1	1	0	0	0
10	Kota Payakumbuh	1	0	1	0	0	1	0	0	0
Frekuensi		4	6	8	1	5	6	0	1	0

(Ket: 1:ada, 0: tidak ada)



Gambar 1

Pengkodean Akun Temuan pada Laporan Hasil Pemeriksaan atas Sistem Pengendalian Internal Berdasarkan Komponen Laporan Keuangan dalam Standar Akuntansi Pemerintahan

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan (BPK RI, 2016)

Keterangan: Digit Pertama : Komponen Laporan Keuangan.
 Digit Kedua : Kelompok Akun Laporan Keuangan.
 Digit Ketiga : Sub Akun