

**STUDI EKSPLORATIF TERHADAP TEMUAN PEMERIKSAAN BPK RI ATAS
SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL KABUPATEN/KOTA DI PROVINSI
SUMATERA BARAT**

ARTIKEL

*Diajukan sebagai Salah Satu Syarat dalam Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi di Fakultas Ekonomi
Universitas Negeri Padang*



**OLEH:
MARINA OCTAVIANI
14043120/2014**

**JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2018**

HALAMAN PENGESAHAN ARTIKEL
STUDI EKSPLORATIF TERHADAP TEMUAN PEMERIKSAAN BPK RI
ATAS SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL KABUPATEN/KOTA DI
PROVINSI SUMATERA BARAT
(Studi Kasus: Kabupaten Agam, Kabupaten Tanah Datar, Kota Bukittinggi, Kota Padang dan Kota Payakumbuh)

Oleh:
MARINA OCTAVIANI
14043120

Artikel ini disusun berdasarkan skripsi untuk persyaratan wisuda periode
September 2018 dan telah diperiksa/ditetujui oleh kedua pembimbing

Padang, Agustus 2018

Disetujui Oleh:

Pembimbing I

Pembimbing II



Sany Dwita, SE, M.Si, Ph.D, Ak. CA
NIP. 19800103 200212 2 001



Vita Fitria Sari, SE, M.Si
NIP. 19870515 201012 2 009

**STUDI EKSPLORATIF TERHADAP TEMUAN PEMERIKSAAN BPK RI ATAS SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL KABUPATEN/KOTA DI PROVINSI SUMATERA BARAT
(Studi Kasus: Kabupaten Agam, Kabupaten Tanah Datar, Kota Bukittinggi, Kota Padang, Kota Payakumbuh)**

Marina Octaviani

Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang
Jl. Prof. Dr. Hamka Kampus Air Tawar Padang
Email: octavianimarina@gmail.com

ABSTRACT

This research aims to analyze the report of the internal control system in the regencies/cities in west sumatera. In this study, the object of research is 5(five) regency/city of western Sumatra province with WTP criteria period 2014 to 2016. Data type used in this research is secondary data. The secondary data was obtained from the audited report of BPK west sumatera. Type of research used is content analysis. Content analysis by coding the findings of the weakness the internal control system. Coding of finding first, that based on the coding of accounts in the statement of financial position and budget realization report. Second, based on the weakness of internal control system and internal control system components as well to see repeated findings that occurred in 2014 to 2016. The results of this study indicate that there are still many weakness the internal control system in regency/city province of west sumatera and there are still repeated findings.

Keywords: Audit Reports Of BPK, Internal Control System, Audit Findings Of BPK, Content Analysis

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis temuan atas sistem pengendalian internal pada kabupaten/kota di Sumatera Barat. Objek penelitian ini adalah 5 kabupaten/kota Provinsi Sumatera Barat dengan kriteria memperoleh WTP dari tahun 2014 sampai dengan 2016. Data yang digunakan pada penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder diperoleh dari laporan hasil pemeriksaan BPK Sumatera Barat. Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian kualitatif dengan metode analisis menggunakan content analysis (analisis isi). Dengan menggunakan content analysis, maka pengkodean dilakukan atas kelemahan sistem pengendalian internal. Pengkodean atas temuan SPI, pertama pengkodean atas temuan berdasarkan akun laporan posisi keuangan atau laporan realisasi anggaran. Kedua, berdasarkan kelemahan sistem pengendalian internal dan komponen sistem pengendalian internal dan juga untuk melihat temuan berulang yang terjadi selama tahun 2014 sampai dengan 2016. Hasil penelitian menunjukkan masih banyak kelemahan atas sistem pengendalian internal pada kabupaten//kota di Sumatera Barat dan masih terdapat temuan berulang selama tahun penelitian.

Kata kunci : Laporan Hasil Pemeriksaan BPK, Sistem Pengendalian Internal, Temuan audit, Content Analysis

PENDAHULUAN

Otonomi daerah merupakan amanat Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 dan kemudian diubah menjadi UU Nomor 23 Tahun 2014 tentang pemerintah daerah yang mendelegasikan kewenangan kepada daerah otonom untuk mengatur dan mengurus urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat secara mandiri sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Dengan adanya wewenang tersebut maka pemerintah daerah dituntut memberikan pertanggungjawaban berupa laporan keuangan pemerintah daerah.

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.

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.

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. Fokus objek penelitian ini adalah laporan temuan atas kelemahan sistem pengendalian internal yang dipaparkan dalam buku II. 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. Hal ini berarti pemahaman atas SPI memiliki peran penting dalam penentuan keputusan pemeriksaan, mulai dari menyusun rencana pemeriksaan hingga keputusan pemberian opini atau kesimpulan akhir pemeriksaan. Pentingnya SPI yang diterapkan secara efektif dan efisien oleh pemerintah agar laporan keuangan pemerintah benar dapat

diandalkan dan bermanfaat bagi penggunaanya.

Sistem pengendalian internal merupakan kumpulan dari kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan kepastian yang layak bahwa telah mencapai tujuan dan sasarannya (Arens.*et.al*:2015). Menurut Bastian (2014:253) “Sistem pengendalian internal adalah suatu proses yang dijalankan oleh eksekutif (kepala daerah, intansi/dinas, pimpinan organisasi sektor publik dan selingkup personil didalamnya) didesain untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan keandalan laporan keuangan, kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku serta efektifitas dan efisiensi operasional”.

Sistem pengendalian internal memegang peranan kunci dalam mewujudkan akuntabilitas keuangan. Bagi pemerintah daerah sistem pengendalian internal merupakan pokok dalam penyelenggaraan kegiatan pemerintahan. Sistem pengendalian menjadi faktor kunci keberhasilan setiap program yang telah dirancang pemerintah pada awal periode. Sistem pengendalian ini menjadi pedoman bagi pemerintah dalam melayani masyarakat. Kelemahan sistem keuangan pada instansi pemerintah selama ini terjadi karena lemahnya desain dan pelaksanaan sistem pengendalian intern (Kawedar, 2010).

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.

Hasil pemeriksaan BPK atas 537 LKPD mengungkapkan 6.053 temuan kelemahan SPI 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*).

Penelitian terdahulu yang membahas mengenai temuan pemeriksaan SPI 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. Kelemahan SPI yang lain menjelaskan bahwa pejabat yang bertanggung jawab atas pengendalian internal masih lemah dalam melakukan pengawasan serta pengendalian kegiatan yang belum sepenuhnya memahami ketentuan dan belum adanya koordinasi dengan pihak-pihak yang terkait.

Selanjutnya penelitian oleh Yuswanita (2016) menyimpulkan temuan yang terdapat pada LHP BPK RI atas LKPP selama dua tahun penelitian (2013-2014) lebih banyak temuan yang termasuk kelompok temuan kelemahan SPI yaitu sebanyak 26 temuan (59,09%) daripada temuan yang termasuk kelompok temuan kepatuhan yaitu sebanyak 18 temuan (40,91%). Penyebab terjadinya temuan yang terdapat pada LHP atas LKPP, secara umum adalah lemahnya sistem pengendalian internal dan pengawasan yang dilakukan oleh pemerintah dan Kementerian/Lembaga (KL). Selain itu, pemerintah dan KL belum menetapkan ketentuan yang tepat dan konsisten dalam pengelolaan dan pelaksanaan keuangan negara. Pemerintah dan KL belum sepenuhnya mematuhi aturan perundang-undangan serta temuan yang terdapat pada LHP BPK RI atas LKPP pada tahun 2013 masih terdapat atau muncul kembali di tahun 2014 yaitu sebanyak delapan temuan yang mengalami pengulangan. Dalam penelitian ini perbedaan dengan penelitian yang relevan adalah peneliti terfokus pada temuan atas sistem pengendalian internal yang terdapat dalam laporan hasil pemeriksaan.

Berdasarkan tindak lanjut dan penelitian sebelumnya yang relevan peneliti ingin menganalisis

dan mengeksplorasi lebih lanjut atas temuan hasil pemeriksaan BPK, penelitian ini masih jarang dilakukan dan terkait referensi masih sedikit ditemukan. Penelitian ini berfokus pada sistem pengendalian internal Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Barat yaitu diambil sampel sebanyak 5 (lima) LKPD Kabupaten/Kota yang telah diaudit oleh BPK dan disajikan dalam hasil pemeriksaan BPK RI pada tahun 2014-2016. Alasan pemilihan sampel ini dikarenakan ketersediaan data dan memenuhi kriteria penelitian yakni dipilih sampel berdasarkan daerah yang memperoleh opini WTP tetap dari tahun ke tahun untuk dianalisis mengenai sistem pengendalian internal. Oleh karena itu judul penelitian ini "*Studi Ekploratif Terhadap Temuan Pemeriksaan BPK RI Atas Sistem Pengendalian Internal Kabupaten/ Kota di Provinsi Sumatera Barat (Studi Kasus: Kabupaten Agam, Kabupaten Tanah Datar, Kota Bukittinggi, Kota Padang, Kota Payakumbuh)*"

Dari latar belakang yang diuraikan diatas, rumusan masalah pada penelitian ini adalah

1. Akun-akun apa saja yang menjadi akun temuan atas sistem pengendalian internal pada laporan hasil pemeriksaan BPK RI?
2. Apa permasalahan pada masing-masing temuan tersebut ?
3. Apakah ada temuan yang berulang selama tiga tahun penelitian?

KAJIAN TEORI

Landasan Teori

1. Teori Agensi di Pemerintahan

Teori agensi melibatkan hubungan antara dua pihak yaitu *agent* dan *principal*. Hubungan ini terjalin antara dua belah pihak yakni pihak *principal* yang mendelegasikan wewenang kepada pihak *agent*. Jensen dan Meckling (1976) mengasumsikan bahwa pihak *agent* memiliki tujuan untuk memaksimalkan kepentingannya sendiri yang kemungkinan besar berlawanan dengan kepentingan pihak *principal*. Dari asumsi tersebut mungkin pihak *agent* akan mengalami kegagalan dalam menjalankan tugas atau wewenang dari pihak *principal* demi mencapai tujuan pribadi/agent (*Self interest*). Penerapan pada sektor publik, teori keagenan memandang bahwa pemerintah daerah sebagai *agent* bagi masyarakat (*principal*) akan bertindak dengan penuh kesadaran bagi kepentingan mereka sendiri serta memandang bahwa pemerintah daerah tidak dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan masyarakat.

Agency theory beranggapan bahwa banyak terjadi *information asymmetry* antara pihak agen (pemerintah) yang mempunyai akses langsung terhadap informasi dengan pihak prinsipal (masyarakat). Adanya *information asymmetry* inilah yang memungkinkan terjadinya penyelewengan atau korupsi oleh agen. Sebagai konsekuensinya, pemerintah daerah harus dapat meningkatkan akuntabilitas atas kinerjanya sebagai mekanisme checks and balances agar dapat mengurangi *information asymmetry*.

2. Transparansi dan Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Transparansi adalah keterbukaan informasi atas segala tindakan dan kebijakan yang diambil oleh pemerintah atau berarti pemerintah memberikan informasi keuangan yang terbuka dan jujur kepada masyarakat dikarenakan masyarakat memiliki hak mengetahui secara terbuka dan menyeluruh mengenai pertanggungjawaban pemerintah dalam mengelola sumber daya dan dana yang dipercayakan kepadanya serta dijalankan sesuai peraturan perundang-undangan.

Akuntabilitas berarti kewajiban pemerintah daerah dalam mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010). Dalam hal ini pertanggungjawaban dapat dilihat kuantitas dan kualitasnya berdasarkan pencapaian yang telah dilakukan.

3. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)

Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh entitas pelaporan. Tujuan utama laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Menurut Bastian (2010:297) tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya.

Laporan keuangan pemerintah disusun berdasarkan standar akuntansi pemerintah (SAP). Standar akuntansi pemerintah merupakan prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah. SAP diterapkan di lingkup pemerintahan, yaitu pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan satuan organisasi di lingkungan pemerintah

pusat/daerah, jika menurut peraturan perundang-undangan satuan organisasi dimaksud wajib menyajikan laporan keuangan.

Laporan keuangan pemerintah daerah merupakan gabungan laporan keuangan satuan kerja perangkat daerah (SKPD) yang ada di pemerintah daerah. Satuan kerja perangkat daerah adalah unit pemerintahan pengguna anggaran yang diwajibkan menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk digabung pada entitas pelaporan. SKPD selaku pengguna anggaran harus menyelenggarakan akuntansi atas transaksi keuangan, aset, utang dan ekuitas dana, termasuk transaksi pendapatan dan belanja, yang berada dalam tanggungjawabnya. Hal ini berarti bahwa setiap SKPD harus membuat laporan keuangan unit kerja.

Laporan keuangan yang harus dibuat setiap unit kerja adalah laporan realisasi anggaran, laporan perubahan saldo anggaran lebih, neraca, laporan arus kas, laporan operasional, laporan perubahan ekuitas dan catatan atas laporan keuangan. Laporan keuangan tersebut disampaikan kepada Pejabat Pengelola Keuangan Daerah (PPKD) sebagai dasar penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah (PP Nomor 71 Tahun 2010).

4. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP)

Sistem pengendalian internal (SPI) 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 (Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah).

Undang-undang tentang keuangan negara membawa implikasi perlunya sistem pengelolaan keuangan negara yang lebih akuntabel dan transparan. Hal ini baru dapat dicapai jika seluruh tingkat pimpinan menyelenggarakan kegiatan pengendalian atas keseluruhan kegiatan di instansi masing-masing. Oleh karena itu, penyelenggaraan kegiatan suatu instansi mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, sampai dengan pertanggungjawaban harus dilaksanakan secara tertib, terkendali, serta efisien dan efektif. Untuk itu dibutuhkan suatu sistem yang dapat memberi keyakinan memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan pada suatu instansi dapat mencapai tujuannya secara efisien dan efektif, melaporkan pengelolaan keuangan negara secara andal, mengamankan aset negara, dan mendorong ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sistem ini dikenal sebagai sistem pengendalian intern yang dalam penerapannya harus memperhatikan rasa keadilan dan

kepatutan serta mempertimbangkan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah tersebut.

Sistem pengendalian intern dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 ini dilandasi pada pemikiran bahwa sistem pengendalian intern melekat sepanjang kegiatan, dipengaruhi oleh sumber daya manusia, serta hanya memberikan keyakinan yang memadai, bukan keyakinan mutlak. Berdasarkan pemikiran tersebut, dikembangkan unsur sistem pengendalian intern yang berfungsi sebagai pedoman penyelenggaraan dan tolak ukur pengujian efektivitas penyelenggaraan sistem pengendalian intern. Pengembangan unsur sistem pengendalian intern perlu mempertimbangkan aspek biaya-manfaat (*cost and benefit*), sumber daya manusia, kejelasan kriteria pengukuran efektivitas dan perkembangan teknologi informasi serta dilakukan secara komprehensif.

Sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, sistem pengendalian intern pemerintah terdiri atas beberapa unsur, sebagai berikut:

A. Lingkungan pengendalian

Lingkungan pengendalian merupakan elemen terpenting yang melandasi unsur-unsur lainnya dalam pengendalian. Lingkungan pengendalian berkaitan dengan orang, moralitas, integritas, kejujuran, dan kompetensi. Pimpinan instansi pemerintah dan seluruh organisasi yang menimbulkan perilaku positif dan mendukung terhadap pengendalian intern dan manajemen yang sehat melalui: (1) penegakan integritas dan nilai etika, (2) komitmen terhadap kompetensi, (3) kepemimpinan yang kondusif, (4) pembentukan struktur organisasi, (5) pendelegasian tugas dan wewenang, (6) penyusunan dan penerapan kebijakan SDM dan (7) perwujudan peran pengawas internal. Menurut Arens (2015) lingkungan pengendalian terdiri dari tindakan, kebijakan dan prosedur yang mencerminkan keseluruhan sikap dari manajemen puncak, para direktur, dan pemilik dari suatu entitas mengenai pengendalian internal dan arti penting bagi entitas yang bersangkutan.

B. Penilaian resiko

Pengendalian internal harus memberikan penilaian atas risiko yang dihadapi unit organisasi. Penilaian risiko terdiri atas identifikasi risiko dan analisis risiko. Identifikasi risiko dilaksanakan dengan menggunakan metodologi yang sesuai tujuan instansi pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan, serta menggunakan mekanisme memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal dan menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko.

Risiko yang berasal dari faktor eksternal misalnya peraturan perundang-undangan baru, perkembangan teknologi, bencana alam, dan gangguan keamanan. Risiko yang berasal dari faktor internal misalnya keterbatasan dana operasional, sumber daya manusia

yang tidak kompeten, peralatan yang tidak memadai, kebijakan dan prosedur yang tidak jelas, dan suasana kerja yang tidak kondusif. Analisis risiko dilaksanakan untuk menentukan dampak dari risiko yang telah diidentifikasi terhadap pencapaian tujuan instansi pemerintah, Pimpinan instansi pemerintah menerapkan prinsip kehati-hatian dalam menentukan tingkat risiko yang dapat diterima.

C. Kegiatan pengendalian

Kegiatan pengendalian membantu memastikan bahwa arahan pimpinan instansi pemerintah dilaksanakan dan harus efisien serta efektif dalam pencapaian tujuan organisasi. Pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan. Aktivitas pengendalian harus efisien dan efektif dalam pencapaian tujuan organisasi. Aktivitas pengendalian terdiri dari: (1) reviu atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan, (2) pembinaan sumber daya manusia, (3) pengendalian atas pengelolaan sistem informasi, (4) pengendalian fisik aset, (5) penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kerja, (6) pemisahan fungsi, (7) otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting, (8) pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian, (9) pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya, (10) akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya dan (11) dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting.

D. Informasi dan Komunikasi

Informasi adalah hasil dari proses pengolahan data yang digunakan sebagai sarana untuk pengambilan keputusan, sedangkan komunikasi adalah proses penyampaian informasi kepada pihak lain baik secara langsung maupun tidak langsung. Informasi dan komunikasi pada dasarnya merupakan pendukung dari elemen sistem pengendalian intern lainnya. Inti dari informasi dan komunikasi adalah manajemen dan karyawan dapat memperoleh informasi dan dapat berkomunikasi dengan atasan dan atau rekan kerjanya yang memungkinkan mereka memahami tugas dan tanggung jawab secara baik.

E. Pemantauan

Pemantauan harus dapat menilai kualitas kinerja dari waktu ke waktu dan memastikan bahwa rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya dapat segera ditindak lanjuti. Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan pemantauan sistem pengendalian intern. Pemantauan sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya.

5. Audit Sektor Publik

Secara umum pengertian auditing ialah suatu proses

yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti audit secara objektif mengenai pernyataan tentang kejadian dan peristiwa ekonomi dengan tujuan untuk menentukan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang ditetapkan serta menyampaikan hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Arens *et.al*: 2015).

Audit pada sektor publik merupakan kegiatan pemeriksaan yang ditujukan terhadap entitas sektor publik yang menyediakan pelayanan dan penyediaan barang yang pembiayaannya berasal dari penerimaan pajak dan penerimaan negara lainnya dengan tujuan untuk membandingkan antara kondisi yang ditemukan dan kriteria yang ditetapkan. Audit sektor publik dilakukan oleh Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) atas laporan keuangan 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.

Secara umum ada tiga jenis audit dalam audit sektor publik yaitu audit keuangan (*financial audit*), audit kinerja (*performanced audit*), dan audit dengan tujuan tertentu. Audit keuangan meliputi audit atas laporan keuangan dan audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan. Audit keuangan (*financial audit*) bertujuan untuk memberikan keyakinan apakah laporan keuangan entitas yang diaudit telah menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil operasi atau usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Audit kinerja (*performanced audit*) merupakan perluasan dari audit keuangan dalam hal tujuan dan prosedurnya. Audit kinerja memfokuskan pemeriksaan pada tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi yang menggambarkan kinerja entitas atau fungsi yang diaudit. Audit kinerja merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif, agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efisiensi operasi, efektifitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan dan kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku, menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan tersebut.

Audit dengan tujuan tertentu merupakan audit khusus di luar audit keuangan dan audit kinerja yang bertujuan untuk memberikan simpulan atas hal yang diaudit. Fokus jenis audit yang telah dilakukan pada penelitian ini merupakan hasil dari audit keuangan dan audit kinerja.

6. Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP)

Audit yang dilakukan BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah menghasilkan output opini audit dan temuan yang disampaikan dalam laporan hasil pemeriksaan (LHP) terbitan BPK. Dengan kata lain, BPK menuangkan hasil pemeriksaannya kedalam LHP sebagai hasil akhir dari kegiatan pemeriksaannya. Dalam Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 tentang SPKN laporan hasil pemeriksaan berfungsi sebagai berikut:

- a. Mengkomunikasikan hasil pemeriksaan kepada pihak yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku,
- b. Membuat hasil pemeriksaan terhindar dari kesalahpahaman,
- c. Membuat hasil pemeriksaan sebagai bahan untuk melakukan tindakan perbaikan oleh instansi terkait, dan
- d. 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 memuat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh BPK setelah melakukan pemeriksaan. Opini merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria yakni, kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosure*), kepatuhan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian internal.

7. Temuan Audit Atas Sistem Pengendalian Internal

Menurut Bastian (2013:316) temuan merupakan hasil audit yang menjelaskan tentang semua informasi penting yang berkaitan dengan masalah audit tertentu. Temuan audit oleh BPK dijelaskan dalam LHP buku II yakni mengenai dua temuan yaitu, mengenai kelemahan sistem pengendalian internal dan ketidakpatuhan terhadap undang-undang.

Laporan temuan atas pengendalian internal harus mengungkapkan kelemahan dalam pengendalian intern atas pelaporan keuangan yang dianggap sebagai kondisi yang dapat dilaporkan (Peraturan BPK Nomor 1 2017). Kelemahan pengendalian internal merupakan kelemahan yang signifikan yang hasilnya jauh dari kondisi salah saji material pada laporan keuangan tahunan yang tidak dapat dicegah atau dideteksi. Adanya indikator untuk mengetahui tingkat kelemahan pengendalian internal

menjadikan pemerintah daerah untuk memperhatikan kualitas pengendalian internal.

Kelemahan sistem pengendalian internal sebagaimana dijelaskan dalam LHP dibagi menjadi tiga kelompok, yaitu:

- 1) Kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, yaitu kelemahan sistem pengendalian yang terkait kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan, misalnya yang sering terjadi yakni, proses penyusunan laporan tidak sesuai dengan ketentuan, pencatatan belum dilakukan atau tidak akurat, sistem informasi akuntansi dan pelaporan tidak memadai.
- 2) Kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, yaitu kelemahan pengendalian yang terkait dengan pemungutan dan penyetoran penerimaan negara/ daerah serta pelaksanaan program/ kegiatan pada entitas yang diperiksa misalnya, penyimpangan terhadap peraturan tentang pendapatan dan belanja, perencanaan kegiatan tidak memadai, pelaksanaan kebijakan mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan, dan lainnya.
- 3) Kelemahan struktur pengendalian intern, yaitu kelemahan yang terkait dengan ada/ tidak adanya struktur pengendalian internal atau efektivitas struktur pengendalian internal yang ada dalam entitas yang diperiksa misalnya, SOP belum disusun/ tidak lengkap, SOP belum berjalan secara optimal, satuan pengawas intern tidak optimal, tidak ada pemisahan tugas dan fungsi yang memadai dan lainnya.

8. Tindak Lanjut Hasil Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP)

Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan adalah suatu kegiatan dan atau keputusan yang dilakukan oleh pejabat yang diperiksa dan atau pihak lain yang kompeten untuk melaksanakan rekomendasi hasil pemeriksaan BPK. Pejabat yang diperiksa wajib melakukan tindak lanjut atas rekomendasi hasil pemeriksaan, jika sebagian atau seluruh rekomendasi tidak dapat dilaksanakan dalam tenggang waktu yang telah ditentukan maka pejabat wajib memberikan alasan yang sah.

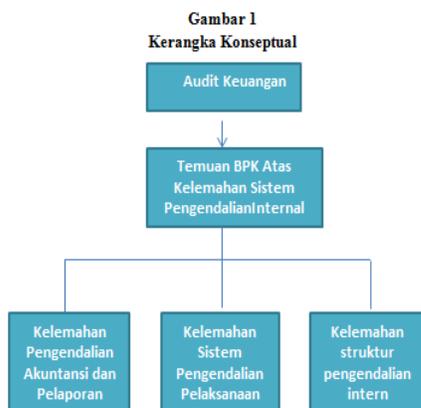
Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 menyatakan definisi rekomendasi sebagai saran dari pemeriksa dengan dasar hasil pemeriksaan yang telah dilaksanakan, yang ditunjukkan kepada orang dan atau badan yang berwenang agar dilakukan tindakan dan atau perbaikan. Pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dengan jawaban dan penjelasan kepada BPK paling lambat 60 hari setelah hasil laporan pemeriksaan diterima.

Menurut PP Nomor 2 tahun 2010 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi

Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan pemantauan tindak lanjut dan hasil pemantauan tindak lanjut diberitahukan kepada lembaga perwakilan dalam hasil pemeriksaan semester. Pejabat yang tidak melaksanakan tindak lanjut rekomendasi akan dikenai sanksi administratif sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Kerangka Pemikiran

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apa saja temuan laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas sistem pengendalian internal pemerintah daerah, apa permasalahan dari masing-masing temuan dan apakah ada temuan berulang selama tahun penelitian tersebut. Berikut adalah kerangka pemikiran penelitian



Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu atau penelitian yang relevan sebagai tambahan referensi dalam penelitian yang mendekati tema penelitian terkait lemahnya sistem pengendalian internal pemerintah, beberapa penelitian tersebut diantaranya:

Penelitian terdahulu oleh Vita dkk (2010), tujuan dari penelitian ini adalah mengkaji dan mengetahui akun-akun apa saja yang sering muncul sebagai akun yang dikecualikan dalam laporan hasil pemeriksaan BPK dan permasalahan yang terdapat pada akun yang dikecualikan tersebut. Permasalahan yang terdapat dalam akun-akun yang dikecualikan terkait kriteria kewajaran laporan keuangan pemerintah daerah meliputi ketidaksesuaian dengan standar akuntansi pemerintah, ketidakpatuhan terhadap undang-undang, dan kelemahan sistem pengendalian intern. Jenis penelitian adalah kualitatif dengan analisis data menggunakan *content analysis* (analisis isi). Partisipan penelitian yaitu Kabupaten/Kota Sumatera Barat yang memperoleh opini Wajar Dengan Pengecualian Tahun 2006-2008.

Selanjutnya, penelitian terdahulu oleh Meiliza (2015). Tujuan penelitian adalah mengenai analisis temuan audit dengan mengelompokkan temuan pada

laporan hasil pemeriksaan menjadi dua kategori, yakni kelompok temuan kelemahan SPI dan kelompok temuan ketidakpatuhan terhadap undang-undang. Selain itu, mengkaji permasalahan dan penyebab munculnya temuan dan menelusuri temuan pengecualian yang paling sering terjadi dan berulang. Jenis penelitian adalah kualitatif dengan analisis data menggunakan *content analysis* (analisis isi). Sampel yang dipilih adalah laporan yang mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian dengan menggunakan metode purposive sampling. Data penelitian berupa data sekunder dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK RI tahun 2009-2011 yang dipublikasikan lewat situs BPK RI dan data Laporan Hasil Pemeriksaan masing-masing Pemerintah Provinsi tahun 2008-2010.

Selanjutnya, penelitian terdahulu oleh Atyanta (2012). Tujuan penelitian adalah menganalisis dan memberikan deskripsi hal-hal yang menyebabkan pemberian opini BPK atas laporan keuangan pemda tahun 2010 Kabupaten X di Jawa Timur. Laporan hasil Pemeriksaan BPK atas LKPD dari Kabupaten X di Jawa Timur menunjukkan bahwa Kabupaten X belum memperoleh opini WTP hingga tahun 2010. Dalam penelitian ini mengkaji penyebab belum diberikannya opini WTP pada Kabupaten X yang mana penyebab yang di temukan karena temuan tertinggi didominasi ketidakefisienan SPI. Penelitian ini merupakan jenis penelitian deskriptif menggunakan data primer dan data sekunder sebagai sumber data yang dikumpulkan dengan menggunakan wawancara dan riset dokumen kemudian dianalisis menggunakan analisis kualitatif.

Terakhir, penelitian oleh Yuswanita (2016). Tujuan penelitian adalah untuk melihat perkembangan temuan audit BPK RI terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2013-2014 dan melihat temuan audit yang berulang. Sampel penelitian ini adalah laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas SPI pada LKPP tahun 2013 dan 2014 yang digunakan untuk melihat perkembangan temuan audit atas kelemahan SPI dan temuan ketidakpatuhan terhadap undang-undang serta melihat temuan audit yang berulang. Jenis penelitian adalah kualitatif dengan analisis deskriptif.

METODE PENELITIAN

Desain Penelitian

Objek penelitian adalah laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas sistem pengendalian internal Kabupaten/ Kota Provinsi Sumatera Barat. Penelitian ini merupakan penelitian eksploratif. Studi eksploratif dilakukan jika tidak banyak yang diketahui mengenai situasi yang dihadapi atau tidak ada informasi yang tersedia mengenai bagaimana masalah atau isu penelitian yang mirip diselesaikan di masa lalu (Sekaran, 2006). Studi ini sangat sesuai dengan penelitian karena masih terbatasnya

penelitian yang membahas mengenai temuan pada laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas sistem pengendalian internal.

Objek Penelitian

Objek yang diteliti adalah laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas sistem pengendalian internal 5 Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Barat periode 2014-2016.

Jenis dan Sumber Data

Jenis penelitian kualitatif. Data kualitatif yaitu data berupa kalimat atau uraian masalah terhadap data yang ada. Data kualitatif yang digunakan dalam penelitian ini adalah data yang mengacu pada temuan-temuan atas sistem pengendalian internal pada laporan hasil pemeriksaan BPK.

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder dapat berupa data yang diperoleh dari perusahaan atau suatu lembaga dalam bentuk yang sudah diolah sehingga lebih informatif jika digunakan oleh pihak yang berkepentingan atas data tersebut. Data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini adalah laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas sistem pengendalian internal tahun 2014-2016 diperoleh langsung dari BPK RI Provinsi Sumatera Barat.

Metode Analisis Data

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian adalah analisis laporan hasil pemeriksaan BPK atas sistem pengendalian internal dilakukan dengan menggunakan *content analysis* (analisis isi) dengan tipe *conceptual analysis* atau disebut juga analisis isi deskriptif.

Analisis dilakukan menggunakan delapan langkah dalam *conceptual analysis* Palmquist(2005) yaitu sebagai berikut:

1) Menentukan unit analisis. Analisis dilakukan atas paragraf penjelasan pada laporan hasil pemeriksaan atas temuan sistem pengendalian internal Kota/ Kabupaten Provinsi Sumatera Barat.

2) Menentukan berapa banyak konsep atau kategorisasi yang digunakan untuk melakukan pengkodean. Tiga jenis konsep yang digunakan untuk pengkodean temuan dalam penelitian ini, yaitu:

a. Pertama, pengkodean akun yang menjadi temuan dilakukan berdasarkan komponen laporan keuangan daerah. Pengkodean dilakukan pada temuan SPI berdasarkan dua komponen laporan keuangan yakni pengkodean atas neraca/laporan posisi keuangan dan

laporan realisasi anggaran. Pengkodean dilakukan dengan menentukan temuan termasuk jenis laporan keuangan yang mana, termasuk kelompok akun dan sub akun yang mana. Pengkodean dilakukan dengan urutan: digit pertama (jenis laporan keuangan), digit kedua (kelompok akun), dan digit ketiga (akun).

b. Kedua, pengkodean permasalahan akun temuan atas sistem pengendalian internal dalam laporan hasil pemeriksaan BPK RI. Terdapat tiga cakupan/jenis yang selalu dilaporkan dalam hasil pemeriksaan atas sistem pengendalian internal yakni, pertama kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kedua yaitu kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran dan pendapatan dan belanja dan ketiga, kelemahan struktur pengendalian internal. Pengkodean dilakukan dengan urutan: digit pertama (jenis temuan kelemahan sistem pengendalian internal) dan digit kedua (kelompok temuan kelemahan sistem pengendalian internal).

c. Ketiga, pengkodean permasalahan akun yang menjadi temuan berdasarkan kriteria pengendalian internal yang dikeluarkan oleh SPIP yaitu komponen sistem pengendalian internal, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian resiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan serta berdasarkan tiga kategori temuan atas SPI dalam laporan hasil pemeriksaan.

3) Menentukan apakah pengkodean dilakukan untuk melihat frekuensi dari sebuah konsep. Pengkodean yang dilakukan terhadap akun temuan dilakukan untuk mengetahui berapa frekuensi kemunculan akun temuan tersebut dan frekuensi kemunculan permasalahan yang ada pada akun temuan tersebut dalam tiga tahun periode penelitian.

4) Menentukan bagaimana membedakan diantara konsep. Membedakan konsep untuk: (a) pengelompokan akun yang menjadi temuan atas sistem pengendalian internal dilakukan berdasarkan komponen laporan keuangan yang terdapat dalam standar akuntansi pemerintah (b) permasalahan yang terdapat dalam akun temuan dilakukan berdasarkan paragraf penjelasan dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan didasarkan pada komponen SPIP, dan (c) tiga kategori temuan atas sistem pengendalian internal yang disajikan dalam laporan hasil pemeriksaan BPK RI.

5) Menjelaskan aturan dalam pengkodean. Pengkodean akan dilakukan sesuai dengan yang telah dijelaskan pada lampiran dengan beberapa tahapan pengkodean. Pertama, dimulai dengan menentukan temuan atas pengendalian internal termasuk jenis laporan keuangan mana. Selanjutnya termasuk akun yang mana. Kedua, permasalahan dikategorikan sesuai dengan akun temuan atas sistem pengendalian internal termasuk dalam jenis temuan kelemahan sistem pengendalian internal yang mana dan ketiga, akun yang merupakan temuan atas

sistem pengendalian internal termasuk temuan yang mana jika dilihat berdasarkan komponen sistem pengendalian internal yang dikeluarkan SPIP.

6) Menentukan apa yang dilakukan dengan informasi yang tidak relevan

Informasi yang tidak relevan dengan tujuan penelitian, maka akan diabaikan saja.

7) Pengkodean teks

Pengkodean temuan dan permasalahan dilakukan dengan memberikan angka 1 untuk setiap kemunculan dan 0 jika tidak terjadi temuan.

8) Menganalisis hasil

Pembahasan atas hasil penelitian akan dijelaskan pada bab berikutnya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Objek penelitian adalah laporan atas sistem pengendalian internal yang terdapat pada laporan hasil pemeriksaan oleh BPK atas LKPD lima daerah Kabupaten/Kota Provinsi Sumatera Barat yaitu Kabupaten Agam, Kabupaten Tanah Datar, Kota Bukittinggi, Kota Padang dan Kota Payakumbuh. Pemilihan partisipan penelitian 5 (lima) dari 19 Kabupaten/Kota yang ada di Sumatera Barat berdasarkan ketersediaan data dan kriteria Kabupaten/Kota dengan opini WTP tetap dalam tiga tahun penelitian.

Perkembangan temuan audit atas kelemahan SPI dalam penelitian dilihat dari tiga tahun penelitian yaitu tahun anggaran 2014, 2015 dan 2016. Berikut jumlah temuan atas lemahnya SPI yang terdapat pada LHP atas LKPD dari tiga tahun penelitian:

MASUKKAN TABEL 3 DISINI

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan bahwa jumlah temuan atas SPI tahun 2014 berdasarkan LHP ditemukan sebanyak 32 temuan dan mengalami penurunan pada tahun 2015 sebanyak 29 temuan. Meskipun pada tahun 2015 terjadi penurunan temuan, pada tahun selanjutnya yaitu tahun 2016 terjadi peningkatan temuan kembali sebanyak 32 temuan. Dari jumlah temuan diatas selanjutnya diklasifikasikan berdasarkan yang telah dirumuskan pada penelitian.

Akun-Akun Temuan

Akun temuan atas sistem pengendalian internal dikelompokkan atas dua laporan keuangan yaitu termasuk akun pada neraca atau laporan realisasi anggaran (LRA). Berdasarkan lampiran I, maka dapat diketahui akun-akun yang sebagai temuan atas SPI dalam laporan hasil pemeriksaan BPK RI atas LKPD partisipan dan melihat frekuensi kemunculan akun-akun tersebut sebagai akun

temuan atas SPI.

1. Neraca

Berikut merupakan tabel frekuensi kemunculan komponen neraca sebagai akun temuan atas SPI selama tiga tahun penelitian sebagai berikut:

MASUKKAN TABEL 4 DISINI

Berdasarkan tabel diatas, dapat diketahui bahwa komponen neraca yang sering muncul sebagai akun temuan atas SPI adalah aset diikuti kewajiban sedangkan ekuitas dana tidak pernah muncul sebagai akun temuan atas sistem pengendalian internal. Selama periode penelitian, aset muncul sebanyak 51 temuan (frekuensi terbanyak) diikuti akun kewajiban yang hanya 1 (satu) temuan.

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 oleh Meiliza (2015) dan Yuswanita (2016) bahwa temuan yang paling banyak pada neraca ditemukan pada aset.

a) Aset

Aset merupakan akun pada neraca yang paling banyak terjadi temuan atas SPI. Pengelolaan aset daerah diatur dalam Peraturan Pemerintah RI Nomor 6 Tahun 2006 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah dan ditindaklanjuti Permendagri RI Nomor 17 Tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Barang Milik Daerah. Adapun lingkup pengelolaan aset itu sendiri meliputi: perencanaan dan penganggaran, pengadaan, penerimaan, penyimpanan, penggunaan, penatausahaan, pengamanan, pemeliharaan, penilaian, penghapusan, pemindahtanganan, pembinaan, pengawasan dan pengendalian, pembiayaan dan tuntutan ganti rugi.

Menurut penelitian Sumardi (2017) menyatakan temuan yang masih banyak mengenai aset salah satunya karena pengelolaan aset daerah yang masih buruk dan pada tahapan pengelolaan aset masih rentan disalahgunakan karena aset daerah dalam jumlah besar dan tahap pengelolaan yang panjang sehingga banyak celah untuk penyelewengan aset daerah untuk itu perlu manajemen aset yang baik dan optimal. Oleh karena itu, pengelolaan aset yang masih buruk tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku sehingga temuan atas aset daerah masih banyak ditemukan.

Menurut Yusuf (2013) permasalahan atas aset harus dilakukan optimalisasi dengan cara inventarisasi aset daerah tersebut. Inventarisasi dapat memberikan informasi mengenai keberadaan aset pemda, karena

jumlah aset yang besar dapat memberikan kemungkinan aset yang tercatat hilang yang tidak diketahui keberadaannya ataupun aset yang jelas keberadaannya tetapi belum tercatat pada laporan aset milik pemda.

MASUKKAN TABEL 5 DISINI

Kelompok aset yang sering muncul sebagai akun temuan dalam laporan hasil pemeriksaan atas SPI adalah aset lancar, investasi jangka panjang, aset tetap dan aset lainnya. Masing-masing kelompok aset dapat dirinci kembali untuk mengetahui rincian aset apa saja sebenarnya yang menjadi temuan atas SPI.

Selanjutnya, untuk melihat rincian akun-akun pada aset lancar yang muncul sebagai temuan dapat dilihat pada tabel berikut:

MASUKKAN TABEL 6 DISINI

Dalam tabel dapat dilihat bahwa kelompok aset yang sering muncul sebagai akun temuan dalam laporan hasil pemeriksaan atas SPI adalah aset lancar, aset tetap, investasi jangka panjang, dan aset lainnya. Masing-masing kelompok aset dapat dirinci kembali untuk mengetahui rincian aset apa saja sebenarnya yang menjadi temuan atas SPI. Selanjutnya, untuk melihat rincian akun-akun pada aset lancar yang muncul sebagai temuan dapat dilihat pada tabel berikut:

MASUKKAN TABEL 7 DISINI

Tabel diatas menunjukkan bahwa aset lancar yang paling sering muncul adalah piutang pajak diikuti piutang retribusi, persediaan, kas daerah dan investasi jangka panjang. Piutang pajak muncul sebanyak 10 kali, piutang retribusi sebanyak 5 (lima) kali, persediaan sebanyak 5 (lima) kali, investasi jangka pendek sebanyak 2 (dua) kali serta kas di daerah sebanyak 2 (dua) kali dalam tiga tahun penelitian.

Kelompok investasi jangka panjang terbagi dua yaitu permanen dan non permanen. Pada penelitian ini kelompok investasi jangka panjang yang muncul sebagai akun temuan termasuk permanen, yaitu dana bergulir muncul sebanyak 3 (tiga) temuan dalam tiga tahun penelitian. Rincian frekuensi kemunculan dapat dilihat pada tabel berikut:

MASUKKAN TABEL 7 DISINI

Diketahui pada tabel diatas, bahwa temuan atas SPI pada kelompok investasi jangka panjang yaitu dana bergulir hanya muncul pada 3 (tiga) daerah yaitu Kabupaten Agam, Kota Bukittinggi, dan Kota Padang yang muncul pada tahun yang sama yaitu tahun 2014.

Permasalahan terkait pengelolaan dana bergulir oleh daerah yang belum optimal dan belum lengkap yang dapat menghilangkan potensi penerimaan daerah.

Aset tetap merupakan kelompok aset yang sering muncul sebagai temuan selain aset lancar. Berikut frekuensi kemunculan kelompok aset tetap sebagai temuan selama tiga tahun dapat dilihat pada tabel berikut.

MASUKKAN TABEL 8 DISINI

Kelompok aset tetap yang sering muncul adalah gedung dan bangunan sebanyak 12 kali, tanah sebanyak 10 kali, peralatan dan mesin sebanyak 10 kali serta konstruksi dalam pengerjaan (KDP) hanya 1 (satu) kali.

b) Kewajiban

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.

MASUKKAN TABEL 9 DISINI

Berdasarkan tabel diatas, terdapat temuan pada kelompok kewajiban yaitu kewajiban jangka pendek. Hal serupa pada penelitian Rosidawati (2012) kewajiban jangka pendek muncul dalam bentuk utang jangka pendek sebagai akun yang dikecualikan sedangkan kewajiban jangka panjang tidak pernah muncul.

2. Laporan Realisasi Anggaran

Laporan realisasi anggaran menyediakan informasi mengenai anggaran dan realisasi pendapatan-LRA, belanja, transfer, surplus/defisit-LRA, dan pembiayaan dari suatu entitas pelaporan. Laporan realisasi anggaran terdiri dari beberapa komponen yaitu kelompok pendapatan, belanja dan pembiayaan. Berdasarkan tabel berikut dilihat frekuensi kemunculan komponen LRA sebagai temuan atas SPI sebagai berikut.

MASUKKAN TABEL10 DISINI

Hasil penelitian menunjukkan komponen LRA yang sering muncul sebagai akun temuan adalah pendapatan dan belanja sedangkan pembiayaan tidak pernah muncul sebagai akun temuan atas sistem pengendalian internal.

a) Pendapatan

Berikut frekuensi kemunculan kelompok pendapatan sebagai akun temuan SPI dirincikan pada tabel sebagai berikut.

MASUKKAN TABEL 11 DISINI

Pendapatan yang sering muncul sebagai akun temuan adalah pendapatan asli daerah (PAD) sedangkan pada pendapatan transfer dan lain-lain tidak muncul. Berikut akan disajikan rincian frekuensi kemunculan PAD sebagai akun temuan atas SPI sebagai berikut.

MASUKKAN TABEL 12 DISINI

Sumber pendapatan asli daerah terbagi atas empat sumber yaitu pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan yang dipisahkan dan lain-lain pendapatan asli daerah yang sah. Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang dirinci pada tabel diatas menunjukkan temuan yang sering muncul adalah retribusi daerah diikuti pajak daerah. Pendapatan retribusi sebanyak 8 (delapan) kali, pendapatan pajak sebanyak 5 (lima) kali selama tahun penelitian.

b) Belanja

Kelompok belanja yang sering muncul sebagai akun temuan adalah belanja operasi diikuti belanja modal sedangkan pada belanja tak terduga tidak terdapat temuan. Berikut tabel frekuensi kemunculan kelompok belanja sebagai temuan atas SPI sebagai berikut.

MASUKKAN TABEL 13 DISINI

Jumlah frekuensi temuan pada kelompok belanja operasi yang muncul sebanyak 6 (enam) kali dan belanja modal sebanyak 5 (lima) kali untuk tiga tahun penelitian. Selanjutnya, belanja operasi sebagai akun yang sering muncul dirinci kembali seperti pada tabel berikut.

Belanja operasi yang sering muncul sebagai akun temuan atas SPI adalah belanja barang dan jasa muncul sebanyak 6 (enam) kali selama tiga tahun penelitian. Berikutnya belanja hibah hanya muncul sebanyak 2 (dua) kali, belanja pegawai yang hanya muncul sebanyak 1 (satu) kali. Belanja operasi berupa belanja barang dan jasa paling sering muncul dan terjadi pada setiap daerah penelitian.

C. Permasalahan pada masing-masing temuan

Permasalahan yang terdapat pada masing-masing temuan dikelompokkan berdasarkan dua kelompok yaitu tiga kelompok temuan atas kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah dalam laporan hasil pemeriksaan BPK dan berdasarkan kelompok komponen sistem pengendalian internal pemerintah (SPIP).

1. Kelemahan Sistem Pengendalian Internal

Pemerintah (SPIP) dalam laporan hasil pemeriksaan BPK.

Berdasarkan tinjauan BPK yang dijelaskan dalam laporan hasil pemeriksaan atas laporan SPI ditemukan beberapa kelemahan dalam SPI atas laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota yang diteliti. Menurut laporan hasil pemeriksaan BPK atas kelemahan SPI terdapat tiga pengelompokkan, yaitu kelemahan sistem pengendalian pelaporan dan akuntansi, sistem pengendalian anggaran belanja dan pendapatan serta sistem pengendalian intern.

Lampiran I menunjukkan pengelompokkan temuan atas kelemahan SPI menjadi tiga kelompok seperti yang telah dijelaskan diatas. Pengelompokkan dilakukan dengan pengkodean, jika terjadi pada tahun bersangkutan diberi angka 1 jika tidak diberi angka 0. Berdasarkan pengkodean dapat dilihat frekuensi kemunculan pada kelompok mana temuan SPI sering terjadi.

Hasil analisis atas objek yang diteliti menunjukkan persentase jumlah kasus yang tidak jauh berbeda dari tiga kelompok tersebut. Jumlah kasus temuan didominasi atau banyak terjadi pada kelompok kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran dan belanja dengan persentase 37.5% yaitu paling banyak masalah penyimpangan/tidak sesuai ketentuan pendapatan dan belanja, misalnya kesalahan penganggaran belanja barang dan jasa ke barang modal atau sebaliknya, pelaksanaan kegiatan yang tidak memadai, pemungutan, penyetoran dan pelaporan serta penggunaan kas daerah tidak sesuai ketentuan. Contoh yang sering terjadi kesalahan penganggaran belanja, pendapatan yang berasal dari pemungutan pajak tidak sesuai ketentuan. Hal ini sejalan dengan penelitian Atyanta (2012) yang menyimpulkan jumlah kasus atas temuan SPI didominasi oleh kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran dan belanja.

Temuan kelompok sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan dengan persentase 32%. Jenis temuan yang jumlah kasus terbanyak pada kelompok ini yaitu belum akurat pencatatan yang dilakukan seperti salah catat, pencatatan ganda, tidak sesuai dengan ketentuan pelaporan, entitas terlambat menyampaikan laporan/tidak tepat waktu dan masih belum memadai sistem informasi akuntansi dan pelaporan daerah, seperti SIMDA aplikasi pendataan objek pajak yang belum memadai serta belum didukung SDM yang memadai untuk mengoperasikan sistem tersebut. Selanjutnya, kelemahan struktur pengendalian intern sebanyak 31% yaitu terdiri dari masih banyaknya temuan atas SPI perihal belum disusunnya SOP (*Standar Operating Procedure*), SOP yang telah disusun belum optimal/semestinya dan juga masih rendahnya

pengawasan internal. Temuan berdasarkan kelemahan ini selalu muncul pada setiap daerah dan setiap tahun penelitian.

2. Komponen Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP)

Komponen sistem pengendalian internal pemerintah terdiri dari lima komponen yaitu lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi serta pemantauan. Hasil analisis data mengenai komponen SPIP yang berpengaruh atas temuan kelemahan SPI pada 5 (lima) kabupaten/kota yang diteliti. Berdasarkan hasil analisis data paling banyak permasalahan temuan terdapat pada komponen kegiatan pengendalian, diikuti lingkungan pengendalian, penilaian resiko, informasi dan komunikasi dan pemantauan yang hanya terdapat pada beberapa temuan.

Lampiran II menunjukkan rincian termasuk kelompok manakah temuan atas SPI berdasarkan komponen SPI. Komponen SPI sebanyak lima komponen tersebut dirinci kembali sebanyak beberapa item. Item yang menjadi perihal atas temuan atas SPI ditandai dengan menginput angka 1 jika muncul temuan dan 0 jika tidak muncul temuan. Mayoritas temuan pada kelemahan SPI mengarah pada permasalahan kegiatan pengendalian yaitu mengenai pencatatan yang tidak akurat karena tidak mendokumentasikan bukti-bukti, pencatatan ganda, perbedaan catatan dengan pemeriksaan fisik yang dilakukan, otorisasi transaksi yang dikesampingkan sehingga dapat memunculkan kecurangan, pemisahan fungsi yang masih belum optimal, pengendalian sistem informasi dan aplikasi yang digunakan masih rendah keandalannya dan tidak didukung SDM memadai. Hal tersebut merupakan komponen SPI yang bermasalah pada setiap daerah dalam tiga tahun penelitian.

Contoh temuan yang banyak ditemukan daerah satu dengan yang lainnya yaitu tahun 2014 pada Kabupaten Agam terdapat temuan SPI mengenai penatausahaan persediaan pada beberapa SKPD yang belum tertib. Kondisi ini dari hasil telaah kondisi yang terjadi permasalahan muncul dari kegiatan pengendalian seperti tidak adanya pemisahan fungsi, pengendalian fisik aset tidak memadai sehingga memicu hilangnya persediaan tanpa bukti-bukti atau dokumentasi sehingga menyebabkan pencatatan yang dilakukan tidak akurat dan tidak menggambarkan keadaan sebenarnya. Kondisi yang sama juga terdapat pada temuan atas aset dan retribusi.

Kemudian atas sistem informasi daerah mengenai pemakaian, pengadaan dan pengendalian aplikasi. Kasus yang paling banyak ditemukan pada tiga tahun penelitian yaitu mengenai pengendalian dan pemakaian aplikasi

penunjang pajak seperti SISMIOP dan sebagainya, masih kurang memadainya sistem informasi aplikasi dan dioperasikan oleh SDM yang kurang memadai dapat menyebabkan hilangnya penerimaan/pendapatan daerah. Selanjutnya temuan atas anggaran belanja yang salah dianggarkan. Kasus yang terjadi adalah kesalahan penganggaran belanja modal ke belanja barang dan jasa atau sebaliknya dan belanja lainnya. Hal tersebut memunculkan permasalahan bahwa kegiatan pengendalian dan lingkungan pengendalian terganggu.

Lingkungan pengendalian mengenai pendelegasian wewenang dan tanggung jawab atas fungsi masing masing dikesampingkan dan tidak sesuai dengan SOP dan ketentuan yang ditetapkan. Kegiatan pengendalian seperti masih kurangnya pembinaan SDM mengenai penganggaran belanja sehingga terjadi salah penganggaran. Jika salah menganggarkan ini terus terjadi mengakibatkan pemborosan atas belanja yang telah dianggarkan tetapi tidak tercapai tujuan dan manfaatnya. Hal diatas merupakan beberapa permasalahan yang sering muncul setiap daerah dalam tiga tahun penelitian.

3. Perkembangan temuan berulang

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.

Salah satu tujuan dari kegiatan tindak lanjut hasil pemeriksaan adalah memastikan bahwa temuan yang diperoleh dalam audit sebelumnya tidak dijumpai lagi dalam audit yang sedang dilaksanakan (Astriani, 2013). Namun pada kenyataannya menurut penelitian oleh Nunu (2017) dan Yuswanita (2016) masih ditemukan beberapa temuan audit sebelumnya yang masih dijumpai kembali pada audit berikutnya, hal ini sesuai dengan penelitian ini karena temuan berulang masih terjadi.

Hasil penelitian atas perkembangan temuan berdasarkan analisis yang dilakukan pada LHP BPK RI atas laporan kelemahan SPI tahun 2014-2016 terdapat beberapa temuan berulang selama tiga tahun penelitian. Temuan berulang ada yang terjadi selama tiga tahun dan ada juga hanya terjadi dua tahun penelitian. Temuan berulang atas SPI atas LHP BPK RI tahun anggaran 2014

sampai dengan 2016 sebagaimana disajikan pada lampiran 3, dapat diketahui bahwa tidak semua temuan berulang dari tahun ke tahun selama tiga tahun penelitian.

Lampiran III menunjukkan perkembangan temuan berulang Kabupaten Agam periode 2014 sampai 2016. Total temuan sebanyak 15 temuan, dua diantaranya merupakan temuan berulang (13,3%). Temuan berulang tersebut yaitu pada aset mengenai penatausahaan aset tetap belum tertib yang berulang pada tiga tahun penelitian diikuti piutang pajak mengenai data objek pajak yang belum mutakhir hanya berulang pada dua tahun penelitian.

Kabupaten Tanah Datar dengan jumlah temuan 23 temuan, lima diantaranya merupakan temuan berulang (21,7%). Temuan berulang tersebut yaitu piutang pajak mengenai penatausahaan pajak daerah yang belum memadai dan aset mengenai penatausahaan aset tetap belum tertib yang berulang pada tiga tahun penelitian, selanjutnya pendapatan daerah mengenai potensi pendapatan yang belum diterima dan piutang retribusi mengenai penatausahaan retribusi daerah belum memadai serta persediaan mengenai penatausahaan persediaan yang belum memadai hanya berulang pada dua tahun penelitian.

Kota Bukittinggi terdapat jumlah temuan sebanyak 16 temuan, tiga diantaranya merupakan temuan berulang (18,8%). Temuan tersebut yaitu pada sistem informasi yang belum memadai, aset mengenai pengelolaan aset tetap belum optimal serta piutang pajak mengenai data pajak yang belum akurat hanya berulang pada dua tahun penelitian. Selanjutnya, Kota Padang dengan jumlah temuan 24 temuan, tujuh diantaranya merupakan temuan berulang (29,17%). Temuan pada retribusi mengenai penatausahaan dan pemungutan retribusi belum memadai, piutang pajak mengenai penatausahaan pajak tidak memadai dan belum seluruhnya divalidasi dan aset mengenai penatausahaan, penyajian aset tetap belum tertib berulang selama tiga tahun diikuti dengan belanja mengenai realisasi belanja yang tidak dipertanggungjawabkan secara memadai hanya berulang pada dua tahun penelitian.

Kota Payakumbuh dengan jumlah temuan selama tiga tahun penelitian sebanyak 15 temuan, lima diantaranya merupakan temuan berulang (33,3%). Temuan tersebut yaitu pada aset mengenai penatausahaan aset tetap belum tertib yang berulang tiga tahun penelitian diikuti persediaan mengenai penatausahaan persediaan belum optimal, pajak daerah mengenai pemungutan dan pengelolaan pajak belum memadai dan belanja mengenai kesalahan penganggaran belanja, serta retribusi mengenai pengelolaan retribusi daerah belum tertib hanya berulang dua tahun penelitian.

Kesimpulan mengenai penjelasan diatas banyaknya

temuan berulang pada lima kabupaten/kota yaitu pada aset, piutang pajak, piutang retribusi, persediaan, serta belanja daerah. Hal tersebut sesuai dengan penelitian yang dilakukan Meiliza (2015) dan penelitian Yuswanita (2016) yang menyimpulkan bahwa temuan yang paling sering terjadi dan berulang adalah aset, persediaan, piutang pajak, retribusi dan belanja.

KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

A. Kesimpulan

Berdasarkan dari hasil uraian penelitian dan analisis yang telah dilakukan maka dapat disimpulkan bahwa:

1. Komponen neraca yang sering muncul sebagai akun temuan atas SPI pada laporan keuangan lima daerah tersebut adalah aset, khususnya aset lancar yaitu piutang pajak, piutang retribusi, persediaan daerah. Sedangkan komponen laporan realisasi anggaran yang sering muncul sebagai akun temuan atas SPI adalah pendapatan diikuti belanja. Belanja yang paling sering muncul adalah belanja operasi yaitu belanja barang dan jasa, sedangkan pendapatan yang paling sering muncul sebagai akun temuan atas SPI adalah pendapatan asli daerah (PAD) diikuti oleh pendapatan transfer.
2. Permasalahan yang terdapat dalam akun-akun sebagai akun temuan atas SPI berdasarkan dua konsep. Pertama, berdasarkan tiga kelemahan SPIP yang terdapat pada LHP dimana berdasarkan penelitian jumlah kasus temuan SPI dalam tiga tahun penelitian paling banyak ditemukan pada kelompok kelemahan sistem pengendalian dan pelaksanaan anggaran pendapatan/ belanja. Kedua, berdasarkan lima komponen SPI. Diantara lima komponen SPI tersebut pada penelitian ini banyak timbul pada dua komponen saja yaitu pada lingkungan pengendalian dan kegiatan pengendalian.
3. Temuan atas SPI yang terdapat pada laporan hasil pemeriksaan BPK RI dalam periode tiga tahun yakni tahun anggaran 2014, 2015 serta 2016 masih terdapat atau muncul kembali (temuan berulang) ditahun sebelumnya atau tahun selanjutnya.

B. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini hanya menggunakan 5 kabupaten/kota sebagai objek dalam penelitian atas laporan kelemahan sistem pengendalian internal yang terdapat dalam LHP BPK RI Provinsi Sumatera Barat yang dapat diperoleh dan digunakan sebagai data dan

sesuai kriteria hanya sebanyak 5 laporan hasil pemeriksaan SPI. Selain itu, jangka waktu penelitian yang digunakan masih tergolong standar, yakni tiga tahun penelitian (2014 sampai dengan 2016) dan peneliti menyadari bahwa ilmu yang dimiliki masih sangat terbatas sehingga kemampuan analisis peneliti pun masih terbatas.

C. Saran

Hasil penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat terkait topik yang diteliti, khususnya untuk pemerintah sebagai masukan dalam pengelolaan dan penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah dapat meningkatkan kualitas dan keandalan laporan keuangan tersebut dengan meningkatkan efektivitas SPI yang masih lemah dengan melakukan pembinaan penyelenggaraan SPI, selain itu oknum pemerintah dalam menjalankan tugas dan fungsi secara optimal berdasarkan perundang-undangan atau ketentuan yang berlaku.

Hasil penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap pengembangan ilmu literatur akuntansi pemerintahan dan menjadi pedoman oleh pihak-pihak berkepentingan dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan daerah dan sebagai referensi untuk penelitian selanjutnya.

DAFTAR PUSTAKA

Agustina, Gita Putri dan Ikhsan. 2016. "Faktor-Faktor yang mempengaruhi Kelemahan Pengendalian Intern Pemerintah Daerah" *Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi*. Volume 5 Nomor 4 April 2016.

Arens, Alvin, A. dkk. 2015. *Auditing & Jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi edisi 15 jilid I & II*. Jakarta: Erlangga.

Atyanta, Ramya. 2012. Analisis Opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus pada Kabupaten X di Jawa Timur. From <http://jimfeb.ub.ac.id/index.php/jimfeb/article/view/310>.

Badan Pemeriksa Keuangan. 2016. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2016. Diakses 11 Februari 2018 Pukul 16.00 PM. <http://www.bpk.go.id/>

Badan Pemeriksa Keuangan. 2017. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2017. Diakses 13 Februari 2018 Pukul 08.15 AM. <http://www.bpk.go.id/>

Bastian, Indra. 2010. *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.

Bastian, Indra. 2013. *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.

Eisenhardt, K.M. 1989. "Agency Theory: An Assesment and Review". *Academy of Management Review*, Vol. 14. 57-74.

Fitria Sari, Vita. dkk. 2010. "Studi Eksploratif Terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Kabupaten/Kota Yang Memperoleh Opini Wajar Dengan Pengecualian Menggunakan Content Analysis". *SNA XIII*. Purwokerto.

Hapsari, S.I. dkk. 2013. "Penentu Jumlah Temuan BPK atas Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan (*Internal Control Compliance Comments*) Pemerintah Daerah di Indonesia". *SNA XVI*. Manado. 25-28 September 2013.

Jensen, M., dan Meckling, W. 1976. "The Theory of The Firm: Manajerial Behaviour, agency cost, and Ownership Structure" *Journal of Financial and Economics*, 3:305-360.

Kawedar, W. 2010. "Opini Audit dan Sistem Pengendalian Intern: Studi Kasus di Kabupaten PWJ yang Mengalami Penurunan Opini Audit". Diakses dari <http://ejournal.undip.ac.id/index.php/akuditi/article/viewFile/148/90jam09.25AM>.

Mardiasmo. 2009. *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 LKPD Tingkat Provinsi yang memperoleh Opini Wajar Dengan Pengecualian)". *Tesis*. Universitas Andalas.

Palmquist, Mike. 2011. An Introduction to Content Analysis. <http://writing.colostate.edu/guides/research/content/pop3a.cfm>. Diakses jam 8.15 AM.

Republik Indonesia. Peraturan undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Republik Indonesia. Peraturan undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Republik Indonesia. Peraturan undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

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

Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.

Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 2 Tahun 2010 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK.

Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Republik Indonesia. Peraturan undang-undang Nomor 23 tahun 2014 tentang Otonomi Daerah.

Sari, Diana. 2013. "Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Implementasi Standar Akuntansi Pemerintahan, Penyelesaian Temuan Audit Terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan yang Baik (Penelitian di Provinsi Jawa Barat Dan Banten)". *SNA XVI*. Manado 25-28 September 2013.

LAMPIRAN TABEL

Tabel 3
Jumlah Teman SPI Tahun 2014-2016

No.	Kabupaten/Kota	Jumlah Temuan SPI		
		2014	2015	2016
1	Kabupaten Agam	7	3	5
2	Kabupaten Tanah Datar	4	10	9
3	Kota Bukittinggi	8	6	2
4	Kota Padang	6	7	11
5	Kota Payakumbuh	7	3	5
Total temuan SPI		32	29	32

Sumber: Data Sekunder (diolah)

Tabel 4
Frekuensi Kemunculan Komponen Neraca sebagai Akun Temuan atas SPI

No.	KAB/KOTA	Aset			Kewajiban			Ekuitas Dana		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Agam	1	1	1	0	0	0	0	0	0
2	Kab. Tanah Datar	1	1	1	0	0	0	0	0	0
3	Kota Bukittinggi	1	1	0	0	0	0	0	0	0
4	Kota Padang	1	1	1	0	0	0	0	0	0
5	Kota Payakumbuh	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Frekuensi		5	5	4	1	0	0	0	0	0

Ket: 1: ada, 0: tidak ada

Tabel 5
Frekuensi Kemunculan Kelompok Aset sebagai Akun Temuan atas SPI

No.	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. Agam	1	1	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0
2	Kab. Tanah Datar	1	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0
3	Kota Bukittinggi	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
4	Kota Padang	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
5	Kota Payakumbuh	1	1	1	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0
Frekuensi		5	5	3	3	0	0	5	5	3	0	0	0	2	0	0

Ket: 1: ada, 0: tidak ada

Tabel 6
Frekuensi Kemunculan Kelompok Aset Lancar sebagai Akun Temuan atas SPI

No.	KAB/KOTA	Kas di Kas Daerah			Investasi Jk Pendek			Piutang Pajak			Piutang Retribusi			Persediaan		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Agam	0	0	1	1	0	0	1	0	1	0	0	1	1	0	0
2	Kab. Tanah Datar	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0
3	Kota Bukittinggi	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0
4	Kota Padang	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0
5	Kota Payakumbuh	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Frekuensi		0	1	1	2	0	0	5	3	2	2	2	1	3	1	0

Ket: 1: ada, 0: tidak ada

Tabel 7
Frekuensi Kemunculan Kelompok Investasi Jangka Panjang sebagai Akun Temuan atas SPI

No.	KAB/KOTA	Investasi Non Permanen			Investasi Permanen		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Agam	1	0	0	0	0	0
2	Kab. Tanah Datar	0	0	0	0	0	0
3	Kota Bukittinggi	1	0	0	0	0	0
4	Kota Padang	1	0	0	0	0	0
5	Kota Payakumbuh	0	0	0	0	0	0
Frekuensi		3	0	0	0	0	0

Ket: 1: ada, 0: tidak ada

Tabel 8
Frekuensi Kemunculan Kelompok Aset Tetap sebagai Akun Temuan atas SPI

No.	KAB/KOTA	Tanah			Peralatan dan Mesin			Gedung dan Bangunan			Konstruksi Dalam Pengerjaan			
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	
1	Kab. Agam	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0
2	Kab. Tanah Datar	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0
3	Kota Bukittinggi	1	1	0	1	1	0	1	0	0	0	1	0	0
4	Kota Padang	1	0	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0
5	Kota Payakumbuh	1	1	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0
Frekuensi		5	2	3	4	2	2	3	4	2	0	1	0	0

Ket: 1: ada, 0: tidak ada

Tabel 9
Frekuensi Kemunculan Kelompok Kewajiban Sebagai Akun Temuan Atas SPI

No.	KAB/KOTA	Kewajiban Jangka Pendek			Kewajiban Jangka Panjang		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Agam	0	0	0	0	0	0
2	Kab. Tanah Datar	0	0	0	0	0	0
3	Kota Bukittinggi	0	0	0	0	0	0
4	Kota Padang	0	0	0	0	0	0
5	Kota Payakumbuh	1	0	0	0	0	0
Frekuensi		1	0	0	0	0	0

Ket: 1: ada, 0: tidak ada

Tabel 10
Frekuensi Kemunculan Komponen LRA sebagai Akun Temuan atas SPI

No.	KAB/KOTA	Pendapatan			Belanja			Pembiayaan		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Agam	1	0	0	1	1	0	0	0	0
2	Kab. Tanah Datar	0	1	1	0	0	0	0	0	0
3	Kota Bukittinggi	1	1	0	0	0	1	0	0	0
4	Kota Padang	0	1	1	0	1	1	0	0	0
5	Kota Payakumbuh	1	1	1	1	0	1	0	0	0
Frekuensi		3	4	3	2	2	3	0	0	0

Ket: 1:ada, 0: tidak ada

Tabel 11
Frekuensi Kemunculan Kelompok Pendapatan sebagai Akun Temuan atas SPI

No.	KAB/KOTA	Pendapatan Asli Daerah			Pendapatan Transfer			Lain-lain Pendapatan Yang Sah		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Agam	1	0	0	0	0	0	0	0	0
2	Kab. Tanah Datar	0	1	1	0	0	0	0	0	0
3	Kota Bukittinggi	1	1	0	0	0	0	0	0	0
4	Kota Padang	0	1	1	0	0	0	0	0	0
5	Kota Payakumbuh	1	1	1	0	0	0	0	0	0
Frekuensi		3	4	3	0	0	0	0	0	0

Ket: 1: ada, 0: tidak ada

Tabel 12
Frekuensi Kemunculan Kelompok PAD sebagai Akun Temuan atas SPI

No.	KAB/KOTA	Pajak Daerah			Retribusi Daerah			Hasil Pengelolaan Kekayaan Daerah yang			Lain-lain PAD yang sah		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Agam	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	Kab. Tanah Datar	0	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0
3	Kota Bukittinggi	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
4	Kota Padang	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1
5	Kota Payakumbuh	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0
Frekuensi		2	1	2	2	4	2	0	0	0	0	0	0

Ket: 1:ada, 0: tidak ada

Tabel 13
Frekuensi Kemunculan Kelompok Belanja sebagai Akun Temuan atas SPI

No.	KAB/KOTA	Belanja Operasi			Belanja Modal			Belanja Tak Terduga		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Agam	0	1	0	0	1	0	0	0	0
2	Kab. Tanah Datar	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	Kota Bukittinggi	0	0	1	0	0	1	0	0	0
4	Kota Padang	0	1	1	0	1	1	0	0	0
5	Kota Payakumbuh	1	0	1	0	0	1	0	0	0
Frekuensi		1	2	3	0	2	3	0	0	0

Ket: 1: ada, 0: tidak ada

Tabel 14
Frekuensi Kemunculan Belanja Operasi sebagai Akun Temuan atas SPI

No.	KAB/KOTA	Belanja Pegawai			Belanja Barang & Jasa			Belanja Hibah		
		2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
1	Kab. Agam	0	1	0	1	0	0	0	0	0
2	Kab. Tanah Datar	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	Kota Bukittinggi	0	0	0	0	0	1	0	0	0
4	Kota Padang	0	0	0	0	1	1	0	1	1
5	Kota Payakumbuh	0	0	0	1	0	1	0	0	0
Frekuensi		0	1	0	2	1	3	0	1	1

Ket: 1: ada, 0: tidak ada