

# Paradoks Opini Audit dan Akuntabilitas Substantif dalam Tata Kelola Keuangan Pemerintah Daerah: Analisis Kota Bandung Tahun 2022–2024 Berbasis Comprehensive Accountability Framework

Muhammad Abdillah Faqih Mardiansyah<sup>1</sup>, Erwin Irawan<sup>2</sup>, Calvin Yulnex Maniani<sup>3</sup>,  
Tita Nurjanah<sup>4</sup>

<sup>1,2,3,4</sup> Magister Administrasi Publik, Universitas Padjadjaran

Korespondensi Email : muhammad24587@mail.unpad.ac.id

## **Abstract**

*This study examines the gap between formal and substantive accountability in the financial management of the Bandung City Government during 2022–2024. Using a Comprehensive Accountability Framework (CAF), the study analyzes how improved audit opinions may coexist with persistent risks of irregularities. Data were collected through document analysis of audit reports issued by the Supreme Audit Agency, local government financial statements, inspectorate reports, and relevant regulations. The findings show that improved audit opinions reflect strengthened administrative accountability but have not been accompanied by enhanced substantive accountability, particularly in public procurement and asset management. This study concludes that favorable audit opinions do not necessarily indicate the actual quality of financial governance, reinforcing the audit opinion paradox in local government.*

**Keywords:** *audit opinion paradox; substantive accountability; formal accountability; local government financial management; Comprehensive Accountability Framework*

## **Abstrak**

Penelitian ini menganalisis kesenjangan antara akuntabilitas formal dan akuntabilitas substantif dalam pengelolaan keuangan Pemerintah Kota Bandung periode 2022–2024. Dengan menggunakan pendekatan *Comprehensive Accountability Framework* (CAF), penelitian ini menelaah bagaimana peningkatan opini audit dapat terjadi bersamaan dengan masih adanya risiko penyimpangan. Data diperoleh melalui analisis dokumen Laporan Hasil Pemeriksaan BPK, laporan keuangan daerah, laporan Inspektorat, dan regulasi terkait. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perbaikan opini audit mencerminkan penguatan akuntabilitas administratif, namun belum diikuti oleh penguatan akuntabilitas substantif, terutama pada pengadaan barang/jasa dan pengelolaan aset. Temuan ini menegaskan bahwa opini audit yang baik tidak selalu merepresentasikan kualitas tata kelola keuangan secara substantif, sehingga memperkuat fenomena paradoks opini audit di pemerintahan daerah.

**Kata kunci:** paradoks opini audit; akuntabilitas substantif; akuntabilitas formal; pengelolaan keuangan daerah; *Comprehensive Accountability Framework*

## Pendahuluan

Akuntabilitas publik menjadi pilar penting dan fundamental dalam tata kelola pemerintahan di era modern. Dalam konteks pemerintahan yang demokratis, akuntabilitas menjadi ciri utama karena demokrasi akan menjadi omong kosong bila mereka yang berkuasa tidak dapat dimintai pertanggungjawabannya kepada publik atas tindakan yang dilakukan (Dubnick & Frederickson, 2014). Akuntabilitas juga hadir sebagai mekanisme kontrol untuk memastikan organisasi publik berlaku adil dan para pejabat publik berperilaku sesuai dengan kode etik yang berlaku (Alam et al., 2022). Di Indonesia, sebagai upaya melakukan reformasi pengelolaan keuangan dan birokrasi, sebagaimana diamanatkan dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, transparansi, akuntabilitas, dan keterbukaan kepada publik ditetapkan sebagai pilar utama dalam mewujudkan pemerintahan yang bersih dan akuntabel. Komitmen terhadap prinsip-prinsip tersebut bukan sekadar tuntutan hukum formal, melainkan juga cerminan dari kepercayaan masyarakat terhadap institusi pemerintah yang seharusnya hadir untuk melayani kepentingan publik secara bertanggung jawab.

Sejalan dengan amanat tersebut, Pemerintah Kota Bandung sebagai bagian dari perangkat pemerintahan daerah tentu berkewajiban untuk melaksanakan prinsip-prinsip akuntabilitas dalam setiap aspek penyelenggaraan pemerintahannya. Dalam tiga tahun terakhir, Pemerintah Kota Bandung mengalami dinamika yang cukup menarik terkait pengelolaan keuangan daerah. Berdasarkan hasil laporan pemeriksaan keuangan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), pada tahun 2022 dan 2023 Kota Bandung mendapatkan predikat Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Predikat tersebut disebabkan oleh sejumlah kelemahan, antara lain pada aspek pengendalian internal, pencatatan aset tetap, serta kepatuhan terhadap regulasi pengadaan barang dan jasa yang dinilai belum optimal. Namun demikian, pada tahun 2024 Kota Bandung berhasil kembali meraih predikat Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Secara formal, capaian ini menunjukkan adanya peningkatan yang signifikan dalam urusan pengelolaan keuangan, khususnya dalam hal kepatuhan terhadap tata aturan yang berlaku dan kualitas penyajian laporan keuangan daerah.

Akan tetapi, capaian administratif tersebut tidak serta-merta menghapus kekhawatiran terhadap kualitas tata kelola keuangan secara substantif. Dalam beberapa tahun terakhir, Pemerintah Kota Bandung juga dihadapkan pada sejumlah persoalan integritas dan dugaan penyimpangan yang melibatkan aktor birokrasi maupun politik di lingkungan pemerintahan kota. Pada September 2024, Sekretaris Daerah Kota Bandung, Ema Sumarna, ditangkap terkait kasus korupsi dalam pengadaan proyek pada program Bandung Smart City. Peristiwa ini merupakan pengembangan dari kasus yang sebelumnya telah menjerat mantan Wali Kota Bandung, Yana Mulyana, yang telah ditangkap sejak tahun 2023 atas dugaan penerimaan suap. Fenomena ini secara nyata mengindikasikan adanya paradoks akuntabilitas, yakni suatu kondisi di mana capaian indikator administratif tidak berbanding lurus dengan integritas substansial maupun perilaku etis aparatur birokrasi. Padahal, dalam mewujudkan prinsip akuntabilitas yang

sesungguhnya, pemerintah seharusnya dapat berlaku baik, bermoral, dan senantiasa selaras dengan kepentingan publik (Widanti, 2022).

Paradoks semacam ini bukanlah fenomena yang berdiri sendiri. Secara konseptual, akuntabilitas publik tidak dapat dipahami secara sempit hanya sebatas pemenuhan prosedur administratif dan kepatuhan terhadap regulasi. Akuntabilitas sejatinya merupakan proses yang bersifat multidimensional, yang mencakup dimensi formal berupa kepatuhan hukum dan pelaporan keuangan, sekaligus dimensi substantif yang menyentuh aspek etika, legitimasi, dan responsivitas terhadap kepentingan warga negara. Ketika kedua dimensi ini tidak berjalan secara seiring, maka yang terjadi adalah akuntabilitas semu – yakni pemenuhan indikator pada level permukaan tanpa dibarengi perubahan perilaku dan budaya birokrasi yang sesungguhnya.

Berdasarkan fenomena tersebut, penulis tertarik untuk melakukan studi yang mengkaji hubungan antara perbaikan opini audit dan dinamika multidimensional akuntabilitas publik di Kota Bandung. Penelitian ini menggunakan pendekatan *Comprehensive Accountability Framework* (CAF) sebagai kerangka analisis utama. Sejumlah penelitian sebelumnya telah banyak membahas evaluasi opini audit pemerintah daerah, peningkatan kualitas pelaporan keuangan, serta efektivitas pengendalian internal. Namun, masih belum banyak penelitian yang mengkaji tata kelola keuangan pemerintah daerah – khususnya di Kota Bandung – dengan menggunakan perspektif integratif melalui CAF untuk menganalisis kesenjangan antara akuntabilitas formal dan akuntabilitas substantif dalam konteks pemerintahan lokal.

Fokus utama dalam penelitian ini adalah menelaah apakah peningkatan opini audit yang diraih juga mencerminkan penguatan akuntabilitas publik secara substantif, ataukah hanya sebatas kemajuan pada tataran formal-administratif semata. Berdasarkan hal tersebut, maka dirumuskan pertanyaan penelitian sebagai berikut:

1. Bagaimana penerapan prinsip akuntabilitas publik dalam tata kelola keuangan Pemerintah Kota Bandung pada periode 2022–2024 berdasarkan kerangka CAF?
2. Sejauh mana peningkatan opini audit BPK mencerminkan akuntabilitas substantif dalam tata kelola keuangan daerah?

Berbagai penelitian memang telah membahas peningkatan kualitas opini audit serta reformasi pengelolaan keuangan daerah, namun sebagian besar penelitian tersebut berfokus pada aspek kepatuhan administratif. Masih sedikit kajian yang secara khusus membahas kesenjangan antara akuntabilitas formal dan substantif dalam satu kerangka analisis yang terpadu. Amalia (2023) menemukan bahwa praktik akuntansi sektor publik masih banyak menitikberatkan pada aspek prosedural dan inovasi transparansi, namun kurang mengeksplorasi bagaimana akuntabilitas diukur dan diwujudkan secara substantif dalam praktik nyata pemerintahan. Selain itu, Salcedo (2022) menyatakan bahwa meskipun kerangka konseptual akuntabilitas telah berkembang, banyak penelitian masih memandang akuntabilitas sebagai mekanisme teknis semata, alih-alih sebagai proses multidimensional yang melibatkan legitimasi, etika, dan respons nyata terhadap aspirasi warga.

Dengan dilaksanakannya penelitian ini, diharapkan dapat memperkuat diskusi ilmiah terkait *audit opinion paradox* serta *multidimensional accountability* dalam konteks

penguatan tata kelola keuangan publik di daerah. Lebih dari itu, penelitian ini diharapkan mampu memberikan rekomendasi kebijakan yang konkret guna memperkuat integritas substantif dalam pengelolaan keuangan publik, sehingga akuntabilitas tidak hanya hadir sebagai simbol formal, tetapi benar-benar dirasakan manfaatnya oleh masyarakat luas.

### Metode

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan desain studi kasus eksplanatoris untuk menganalisis kesenjangan antara akuntabilitas formal dan akuntabilitas substantif dalam tata kelola keuangan Pemerintah Kota Bandung periode 2022–2024. Unit analisis dalam penelitian ini adalah sistem tata kelola keuangan Pemerintah Kota Bandung, khususnya pada aspek pengadaan barang/jasa, pengelolaan aset, pengendalian internal, dan pengawasan tata kelola. Adapun sumber data dari penelitian ini diperoleh melalui analisis dokumen terhadap dokumen resmi yang dipilih secara purposive berdasarkan dua kriteria utama yaitu dokumen memiliki relevansi langsung terhadap evaluasi tata kelola keuangan Pemerintah Kota Bandung dan dokumen mencakup periode analisis 2022–2024. Berikut merupakan dokumen yang dianalisis :

1. Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas LKPD Kota Bandung Tahun 2022, 2023, dan 2024
2. Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK atas LKPD Kota Bandung Tahun 2022, 2023, dan 2024;
3. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kota Bandung;
4. Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP);
5. Laporan pengawasan Inspektorat;
6. Dokumen regulasi terkait seperti regulasi pengadaan barang/jasa, dan regulasi pengelolaan aset daerah.

Pemilihan dokumen tersebut didasari pertimbangan bahwa dokumen-dokumen tersebut merepresentasikan dimensi formal tata kelola keuangan sekaligus memungkinkan identifikasi kesenjangan implementasi dan integritas substantif. Guna menjaga keabsahan data, penelitian ini menggunakan konsep triangulasi sumber dimana konsep tersebut dapat membantu meningkatkan kualitas temuan (Carter et al., 2014). Selain itu, kategorisasi data dilakukan secara sistematis berdasarkan dimensi dalam Comprehensive Accountability Framework (CAF) untuk meminimalkan subjektivitas dalam proses interpretasi, sejalan dengan pendekatan analisis tematik yang menekankan pentingnya struktur konseptual dalam mengurangi bias peneliti (Nowell et al., 2017). Adapun batasan penelitian ini adalah tidak menggunakan wawancara langsung sehingga interpretasi bergantung pada dokumen tertulis, meski demikian penggunaan dokumen resmi dari pemerintahan yang didukung oleh publikasi ilmiah lainnya menjadikan data dari penelitian ini tetap kuat dan valid.

## Hasil dan Diskusi

Pada bagian ini akan menyajikan hasil analisis mendalam terhadap tata kelola keuangan Pemerintah Kota Bandung periode 2022-2024 dengan mengintegrasikan data sekunder dari LHP BPK, LAKIP, dan Laporan evaluasi internal, serta indikator akuntabilitas keuangan dalam SAKIP dan SPIP. temuan-temuan dari dokumen tersebut diinterpretasikan melalui kerangka *Comprehensive Accountability Framework* (CAF) guna menilai relasi antara akuntabilitas administratif dan akuntabilitas substantif dalam tata kelola keuangan di lingkungan pemerintahan Kota Bandung tahun 2022-2024.

Analisis ini berfokus pada capaian kepatuhan administratif seperti kenaikan skor SAKIP atau perbaikan opini dari BPK yang belum tentu berbanding lurus atau mencerminkan peningkatan integritas dalam tata kelola keuangan dan anggaran. Oleh sebab itu, pada pembahasan selanjutnya akan diuraikan terkait capaian formal pemerintah Kota Bandung periode 2022-2024 dan makna di balik temuan tersebut guna memahami dinamika akuntabilitas keuangan secara utuh.

### 1. Gambaran Umum Tata Kelola Keuangan Pemerintah Kota Bandung 2022 - 2024

Dari hasil analisa dokumen-dokumen terkait dan penelitian sebelumnya maka ditemukan beberapa capaian pemerintah Kota Bandung sebagai berikut :

- a. SAKIP Kota Bandung periode 2022-2024 kembali meraih predikat A, hal ini menandakan perbaikan kualitas perencanaan dan evaluasi kinerja
- b. SPIP Kota Bandung periode 2022-2024 Maturitasnya berada pada Level 3, berarti pemerintah Kota Bandung telah memiliki proses pengendalian internal yang cukup terstruktur meski belum sepenuhnya efektif.
- c. Adanya digitalisasi tata kelola melalui penguatan SPBE, hal ini mendukung integrasi sistem perencanaan hingga pelaporan keuangan pemerintah kota Bandung.

Selain itu dokumen LAKIP Kota Bandung periode 2022-2024 juga memperlihatkan bahwa proses perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, hingga pelaporan telah dijalankan sesuai ketentuan PP no 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah. Tentunya capaian-capaian tersebut menunjukkan bahwa pemerintah Kota Bandung telah melakukan penguatan administratif untuk meningkatkan kepatuhan terhadap tata kelola keuangan. Namun capaian tersebut belum sepenuhnya sejalan dengan temuan pada tataran implementasi, utamanya yang berkaitan dengan pengelolaan aset dan pengadaan barang/jasa.

### 2. Ringkasan Temuan Audit dan Isu Tata Kelola Keuangan

Untuk memperjelas keterlacakan evidensi, temuan audit dan isu tata kelola keuangan yang muncul selama periode 2022-2024 diringkaskan pada tabel berikut:

Tahun	Kategori Temuan	Ringkasan Isu	Sifat Temuan	Implikasi Akuntabilitas
2022	Pengadaan barang/jasa	HPS belum didukung survei pasar memadai	Kepatuhan & efisiensi	Menunjukkan lemahnya integritas proses pengadaan

2022	Pengelolaan aset	Aset PSU belum dicatat dan diverifikasi secara lengkap	Administratif & legal	Berisiko menimbulkan salah saji laporan keuangan
2023	Pengadaan barang/jasa	Indikasi pemecahan paket pekerjaan	Kepatuhan substantif	Mengindikasikan potensi penghindaran prosedur lelang
2023	Pengelolaan aset	Ketidaksesuaian nilai aset antara dokumen BAST dan LKPD	Akurasi pelaporan	Menunjukkan kurang optimalnya konsistensi pencatatan aset
2024	Pengadaan barang/jasa	Potensi afiliasi antar penyedia	Integritas	Menunjukkan Adanya risiko konflik kepentingan
2024	Pengelolaan aset	Inventarisasi aset belum mutakhir	Kapasitas tata kelola	Menunjukkan perlu ditingkatkan lagi kualitas pengendalian data aset

### 3. Temuan BPK pada Pengelolaan Keuangan di Kota Bandung periode 2022-2024

Berdasarkan laporan dan hasil audit BPK terhadap pemerintah Kota Bandung pada periode 2022-2024 terhadap beberapa temuan yang cukup serius diantaranya :

#### a. Pengadaan Barang/Jasa

Hasil audit BPK periode 2022-2024 menunjukkan bahwa pengadaan barang/jasa masih menjadi titik rawan terjadi *fraud* dalam tata kelola keuangan di Kota Bandung. Beberapa persoalan yang terjadi berkaitan dengan:

1. Harga Perkiraan Sendiri (HPS) tidak didukung survei pasar yang memadai sehingga nilai kontrak rentan tidak wajar atau tidak efisien.
2. Pemecahan paket pekerjaan untuk menghindari proses pelelangan atau mekanisme pemilihan penyedia yang lebih ketat.
3. Indikasi afiliasi antar penyedia, yang menimbulkan risiko konflik kepentingan.
4. temuan-temuan tersebut menunjukkan meskipun pengadaan telah menerapkan proses e - procurement namun belum secara konsisten menerapkan prinsip *value for money*.

#### b. Pengelolaan Aset Daerah

Adapun temuan BPK periode 2022-2024 terkait persoalan aset di Pemerintah Kota Bandung menjadi persoalan yang paling signifikan, temuan-temuan ini berkaitan dengan:

1. Aset PSU yang belum dicatat secara lengkap atau belum diverifikasi kepemilikannya.
2. Ketidaksiesuaian nilai aset antara dokumen BAST dan pencatatan LKPD, yang menimbulkan risiko salah saji (*misstatement*).
3. Inventarisasi aset yang belum mutakhir, akibat lemahnya koordinasi antar organisasi perangkat daerah (OPD) Kota Bandung.

Temuan-temuan ini menunjukkan bahwa dalam tata kelola aset belum didukung oleh sistem data yang kuat dan berkesinambungan. Padahal pengelolaan aset merupakan aspek penting dalam pelaporan keuangan pemerintah Kota Bandung dan menjadi elemen penentu dalam penilaian opini audit.

#### 4. Interpretasi Temuan Berdasarkan Comprehensive Accountability Framework (CAF)

Guna memahami kualitas akuntabilitas keuangan di Kota Bandung periode 2022-2024, maka pada bagian ini dilaksanakan analisis berdasarkan empat dimensi CAF sebagai berikut :

##### a. Dimensi Birokratik

Akuntabilitas birokratik berbicara soal bagaimana aktor bertanggung jawab menjalankan prosedur dalam kegiatan administrasi juga memastikan hal tersebut berjalan secara efektif dan efisien (Christie, 2017). Secara birokratik pemerintah Kota Bandung menunjukkan perbaikan yang jelas pada periode 2022-2024. Hal ini ditunjukkan dengan peningkatan nilai SAKIP, penguatan SPIP, dan pelaksanaan revidi oleh inspektorat yang dilakukan secara menyeluruh menggambarkan kemampuan pemerintah untuk menjalankan proses keuangan secara tertib administrasi.

Namun berdasarkan catatan dan temuan BPK periode 2022-2024 kondisi ini masih memperlihatkan perbaikan bersifat administratif tetapi belum sepenuhnya mengarah pada efektivitas substantif dalam pengelolaan anggaran. Beberapa temuan kasus korupsi dan Fraud mengindikasikan bahwasannya semangat untuk mewujudkan *good governance* belum sepenuhnya dilaksanakan meskipun dalam dunia birokrasi terdapat aksioma yang mengatakan bahwa *fraud is hidden* atau fraud itu tersembunyi dan bahkan dapat terselip dalam sistem pengawasan internal (Subowo, 2020).

##### b. Dimensi Legal

Beberapa temuan terkait dengan pengadaan barang jasa dan aset khususnya dalam kasus Bandung *Smart City* hingga kasus Kebun Binatang mengindikasikan bahwa kepatuhan terhadap aturan hukum masih cukup mengkhawatirkan. Kepatuhan secara administratif seharusnya diiringi juga dengan kepatuhan substantif seperti integritas dalam proses pengadaan barang/ jasa yang harus dijalankan dengan lebih baik.

##### c. Dimensi Profesional

Pada dimensi ini titik tekannya adalah sejauh mana kompetensi para birokrat dalam menjalankan tugasnya, perbaikan status Kota Bandung yang kembali meraih WTP pada periode 2022-2024 menunjukkan bahwa para birokrat di Kota Bandung sebetulnya sudah paham dengan peran dan fungsinya, hanya saja dalam beberapa urusan seperti pengadaan barang dan jasa perlu ditingkatkan kompetensi para tata laksana. Selain itu kelemahan dalam pencatatan aset menunjukkan kurangnya kapasitas teknis dalam manajemen barang milik daerah.

Namun profesionalitas ini juga tidak hanya berfokus pada kapasitas dan kapabilitas, karena sebagai pelayan publik aspek etikabilitas juga perlu ditekankan. Kemampuan teknis akan menjadi percuma jika para birokrat tidak dapat menjalankan dimensi etis dan mengabaikan moralitasnya sehingga mewajarkan perilaku *fraud*. Jika ditinjau dengan konsep *Value for money* tentunya perilaku korupsi ini juga sangat bertolak belakang dengan prinsip efektif dan efisien.

#### d. Dimensi Politik

Sebagaimana yang tertuang dalam LAKIP bahwasannya indikator efektivitas koordinasi dan penyelesaian masalah penyelenggaraan pemerintahan menjadi poin penting. Dalam dimensi ini pertanggungjawaban pemerintah Kota Bandung kepada rakyat melalui wakil rakyat menjadi penekanan. Pemerintah Kota Bandung telah berupaya membangun transparansi melalui publikasi laporan keuangan dan sistem *e-budgeting*, serta mengundang DPRD dalam pembahasan hasil audit BPK pada periode 2022-2024. Namun, secara faktual, pengawasan politik belum efektif mengendalikan perilaku pejabat eksekutif. Rendahnya partisipasi masyarakat dalam evaluasi anggaran serta lemahnya fungsi kontrol legislatif menunjukkan masih terbatasnya *responsiveness* dan *transparency*.

Dalam kerangka *Performance-Based Budgeting*, seharusnya DPRD dan masyarakat menjadi bagian dari siklus evaluasi kinerja program, agar anggaran publik benar-benar berorientasi hasil (*result-oriented budgeting*). Namun, fungsi politik ini masih berperan pasif hanya menerima laporan, bukan mengawal capaian kinerja. Secara teori *Value for Money*, hal ini berarti masih terjadi defisit pada aspek *effectiveness*, karena manfaat sosial dari pengelolaan keuangan belum optimal dirasakan publik. Berikut merupakan tabel pemetaan temuan audit ke dimensi CAF

Dimensi CAF	Temuan	Argumentasi Analitis
Birokratis	Skor SAKIP "A" vs Kasus <i>Fraud</i>	Secara administratif sistem sudah terdefinisi, namun secara fungsional belum efektif mencegah penyimpangan tersembunyi ( <i>hidden fraud</i> ).
Legal	Kasus Bandung <i>Smart City</i> & Kebun Binatang.	Kepatuhan hukum masih bersifat prosedural; integritas substantif dalam aturan pengadaan masih sering dilanggar demi kepentingan tertentu.
Profesional	Kelemahan teknis pencatatan aset & manajemen PBJ.	Adanya kesenjangan kapasitas teknis dan rendahnya "etikabilitas" birokrat yang mewajarkan perilaku menyimpang.

Politik	Lemahnya kontrol DPRD atas temuan berulang.	Pengawasan politik cenderung pasif (hanya menerima laporan) dan belum mampu mendorong perbaikan kinerja yang berorientasi hasil ( <i>result-oriented</i> ).
---------	---	---

### 5. Fenomena Audit *Opinion Paradox*

Berdasarkan data di atas, Kota Bandung menunjukkan fenomena *Audit Opinion Paradox*. Peningkatan status dari WDP ke WTP pada tahun 2024 menunjukkan penguatan akuntabilitas birokratik yang signifikan dalam hal pelaporan. Namun, secara bersamaan, munculnya kasus korupsi dan temuan PBJ yang sistemik membuktikan bahwa opini WTP bukanlah jaminan mutlak atas integritas substantif.

Hal ini terjadi karena pemerintah mampu melaksanakan standar pelaporan namun tidak sepenuhnya memperbaiki integritas dalam tata kelola keuangan. Oleh sebab itu opini audit yang baik belum tentu sejalan dengan tata kelola keuangan yang bebas dari risiko moral hazard atau penyimpangan. Temuan penelitian ini mengonfirmasi bahwa perbaikan opini audit tidak selalu berkorelasi dengan peningkatan kualitas tata kelola secara substantif. Kondisi ini sejalan dengan pandangan Amyar (2019) yang menyatakan bahwa audit seringkali menjadi mekanisme legitimasi simbolik daripada kontrol substantif. Kajian literatur juga menunjukkan bahwa audit sektor publik telah masuk pada era kompleksitas dimana kepatuhan formal tidak otomatis menghasilkan perubahan institusional secara substansial (Mattei et al., 2021).

### 6. Sintesis Posisi Akuntabilitas Keuangan Kota Bandung

Berdasarkan temuan-temuan dan analisis yang telah dilakukan maka tata kelola keuangan pemerintah Kota Bandung periode 2022-2024 khususnya dalam perspektif akuntabilitas dapat digambarkan sebagai berikut :

- Administrasi keuangan relatif kuat dengan dilaksanakannya penguatan SPBE, pengendalian internal, dan reviu intensif.
- Tata kelola masih rentan pada beberapa aspek seperti PBJ dan pengelolaan aset.
- Pengawasan internal aktif namun masih perlu dioptimalkan, sehingga persoalan dan temuan audit tidak berulang.
- Akuntabilitas substantif belum sejalan dengan akuntabilitas administratif.

Hal ini mempertegas bahwa audit sering kali berfungsi sebagai legitimasi simbolik. Pemerintah mampu memenuhi standar administratif (format laporan, kelengkapan SPJ), namun gagal menutup celah *moral hazard* pada tataran implementasi anggaran. Kondisi Kota Bandung periode 2022-2024 dapat disimpulkan sebagai tahap "Terstruktur namun belum sepenuhnya terpercaya", di mana sistem yang sudah mapan belum konvergen dengan perilaku birokrasi yang etis.

### Kesimpulan

Penelitian ini berfokus pada memahami kualitas akuntabilitas publik dalam tata kelola keuangan Pemerintah Kota Bandung periode 2022-2024 dengan perspektif *Comprehensive Accountability Framework* (CAF) yang digunakan untuk menilai kinerja

pengelolaan keuangan serta kaitan antara keberhasilan tata kelola secara administratif dan secara performa. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemerintah Kota Bandung telah berhasil dalam upaya penguatan administratif dalam pengelolaan keuangan, hal ini tercermin dari SAKIP yang mendapat predikat A, peningkatan integrasi sistem berbasis elektronik sesuai SPBE, serta penguatan peran inspektorat dalam melaksanakan audit internal. Upaya - upaya tersebut menunjukkan kemajuan pada dimensi akuntabilitas birokratik, khususnya dalam aspek kepatuhan administratif, dokumentasi, dan pelaporan kinerja keuangan.

Namun penelitian ini juga menemukan bahwa akuntabilitas substantif dalam pengelolaan keuangan di pemerintah Kota Bandung belum sepenuhnya tercapai. LHP BPK menunjukkan masih terjadinya persoalan dalam urusan pengadaan barang/jasa seperti ketidakwajaran HPS, pemecahan paket, dan potensi afiliasi penyedia yang kerap menjadi celah fraud. Begitu juga dengan pengelolaan aset yang belum sepenuhnya tertib, hal ini juga tercermin dari terjadinya beberapa kasus sengketa lahan yang melibatkan pemerintah Kota Bandung, termasuk persoalan pencatatan dan verifikasi aset PSU serta kesenjangan antara nilai aset BAST dan pencatatan LKPD. Kondisi ini menunjukkan masih lemahnya akuntabilitas legal. Dalam aspek akuntabilitas profesional tentu kejadian - kejadian tersebut menjadi catatan bahwa kapasitas, kapabilitas, dan etikabilitas harus menjadi nilai yang dioptimalkan. Kondisi ini menandakan bahwa akuntabilitas birokratik belum sepenuhnya selaras dengan akuntabilitas substantif.

Pada dimensi akuntabilitas politik, beberapa upaya keterbukaan yang dilakukan oleh pemerintah Kota Bandung menunjukkan itikad baik sebagai aktor untuk bertanggung jawab kepada forumnya, namun partisipasi masyarakat dan kontrol legislatif terhadap keputusan dan kebijakan yang dilaksanakan perlu diperkuat, peran masyarakat disini menjadi penting karena tanpa pengawasan yang kuat dari masyarakat lembaga legislatif dan eksekutif bisa jauh dari pelaksanaan prinsip *responsiveness* dan *democratic accountability*.

Secara keseluruhan, penelitian ini menyimpulkan bahwa proses pengelolaan keuangan di Pemerintah Kota Bandung ada pada kondisi "Progresif namun belum konvergen" hal ini terlihat dari laporan kinerja dan pelaporan keuangan yang sudah tertib secara administratif namun tidak sepenuhnya disertai dengan peningkatan integritas dan efektivitas pada tataran implementasi. Hal ini menunjukkan adanya fenomena audit *opinion paradox* dimana opini audit dan capaian administratif tidak sepenuhnya mencerminkan kualitas tata kelola yang baik secara substantif.

Oleh sebab itu perbaikan tata kelola keuangan Kota Bandung kedepan perlu difokuskan pada penguatan integritas proses, peningkatan profesionalisme aparatur, penegakan kepatuhan substantif, serta optimalisasi pengawasan politik dan publik. Adapun rekomendasi yang diajukan dari penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Perlu adanya peningkatan kualitas rewiu dalam proses perencanaan dan penganggaran, yang memperhatikan logika anggaran dan kesesuaian antara input-proses-output-outcomes.
2. Integrasi proses pengelolaan keuangan dalam satu portal SPBE mencakup data keuangan, pengadaan, dan aset, guna meminimalisir risiko fraud.

3. Menerapkan kebijakan zero tolerance terhadap pemecahan paket pekerjaan, termasuk penetapan sanksi administratif yang jelas dan berjenjang.
4. Mendorong perubahan budaya organisasi dan peningkatan kualitas birokrat melalui program kepemimpinan etis, dan peningkatan pemahaman terkait akuntabilitas serta integritas personalia.

Melalui rekomendasi dan pembahasan dalam penelitian ini diharapkan dapat menjadi landasan dan bahan diskusi ilmiah dalam rangka meningkatkan kualitas tata kelola keuangan publik. Dengan memperkuat empat pilar inti tata kelola keuangan penataan pengadaan, penertiban aset, pengendalian internal, serta percepatan tindak lanjut temuan Pemerintah Kota Bandung berpeluang besar mewujudkan akuntabilitas substantif yang berkelanjutan dan menjadi model tata kelola keuangan daerah yang lebih transparan, profesional, dan berintegritas.

### Ucapan Terimakasih

Terima kasih kami ucapkan terhadap para contributor dalam kepenulisan ini yaitu pemerintah Kota Bandung yang telah memberikan dokumen untuk di Analisis.

### Referensi

- Alam, Q., Rahman, S., & Teicher, J. (2022). Retracing Accountability in the Bangladeshi Public Administration. *The Emergence of Bangladesh: Interdisciplinary Perspectives*. 10.1007/978-981-16-5521-0\_16
- Amyar, F., Hidayah, N. N., Lowe, A., & Woods, M. (2019). Investigating the backstage of audit engagements: the paradox of team diversity.
- Bovens, M. (2007). Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. *European Law Journal*.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2022). Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan Pemerintah Kota Bandung tahun 2022.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2023). Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan Pemerintah Kota Bandung tahun 2023.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2024). Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan Pemerintah Kota Bandung tahun 2024.
- Carter, N., Lukasius, D. B., Dicenso, A., Blythe, J., & Neville, A. J. (2014). The Use of Triangulation in Qualitative Research. *Oncology Nursing Forum*.
- Christie, N. V. (2017). A Comprehensive Accountability Framework for Public Administrators. *Public Integrity*.
- Dubnick, M. J., & Frederickson, H. G. (Eds.). (2014). *Accountable Governance: Problems and Promises*. Taylor & Francis Group.
- Mattei, G., Grossi, G., & Guthrie A.M, J. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review. *Meditari Accountancy Research*.
- Nowell, L. S., Norris, J. M., & Moules, N. J. (2017). Thematic Analysis: Striving to Meet the Trustworthiness Criteria. *International Journal of Qualitative Methods*.

- Pemerintah Kota Bandung. (2022). Laporan keuangan pemerintah daerah Kota Bandung tahun 2022.
- Pemerintah Kota Bandung. (2023). Laporan keuangan pemerintah daerah Kota Bandung tahun 2023.
- Pemerintah Kota Bandung. (2024). Laporan keuangan pemerintah daerah Kota Bandung tahun 2024.
- Pemerintah Kota Bandung. (2022). Laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (LAKIP) Kota Bandung tahun 2022.
- Pemerintah Kota Bandung. (2023). *Laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah (LAKIP) Kota Bandung tahun 2023.*
- Romzek, B. S., & Dubnick, M. J. (1987). 227 Accountability in the PublicSector: Lessons from the Challenger Tragedy. *Wiley and American Society for Public Administration.*
- Republik Indonesia. (2014). Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.
- Republik Indonesia. (2019). Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Subowo, H. (2020, July). *Mispersepsi Opini* (7th ed.). Badan Pemeriksa Keuangan.
- Widanti, N. P. T. (2022). Public Service Accountability Approach In Following Changes In The New Paradigm Of Public Administration. *Res Militaris.*