

Paradoks Opini Audit dan Akuntabilitas Substantif Keuangan Pemerintah Kota Bandung Berdasarkan CAF

Muhammad Abdillah Faqih Mardiansyah¹, Erwin Irawan²

^{1,2} Magister Administrasi Publik, Universitas Padjadjaran

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

Abstract

This study aims to examine the gap between formal and substantive accountability in the financial governance of the Bandung City Government during 2022–2024 and assess whether improved audit opinions issued by the Audit Board of Indonesia (BPK) reflect stronger public accountability. Employing a descriptive-analytical approach, the study uses documentary analysis of BPK audit reports, local government financial statements, performance and oversight reports, and relevant regulations. Data were analyzed through qualitative thematic content analysis using four dimensions of the Comprehensive Accountability Framework (CAF): bureaucratic, legal, professional, and political accountability. The findings indicate that improved audit opinions and strengthened government performance accountability, internal control, and electronic governance systems reflect progress in administrative accountability. However, persistent issues in public procurement, asset management, oversight effectiveness, and administrative integrity reveal limitations in substantive accountability. This condition illustrates the audit opinion paradox, whereby improvements in financial reporting do not necessarily correspond to meaningful improvements in governance practices. The study highlights the importance of multidimensional accountability assessment and recommends strengthening internal controls, substantive compliance, professional integrity, legislative oversight, and public participation to promote transparent, accountable, and integrity-oriented local financial governance.

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

Abstrak

Penelitian ini bertujuan menganalisis kesenjangan antara akuntabilitas formal dan substantif dalam tata kelola keuangan Pemerintah Kota Bandung periode 2022–2024 serta menelaah sejauh mana peningkatan opini audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) mencerminkan penguatan akuntabilitas publik. Penelitian menggunakan pendekatan deskriptif analitis dengan metode analisis dokumen terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan BPK, Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, laporan kinerja dan pengawasan, serta regulasi terkait. Data dianalisis menggunakan *qualitative thematic content analysis* berdasarkan empat dimensi *Comprehensive Accountability Framework* (CAF), yaitu akuntabilitas birokratik, legal, profesional, dan politik. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perbaikan opini audit dan penguatan SAKIP, SPIP, serta SPBE mencerminkan kemajuan akuntabilitas administratif. Namun, persoalan pengadaan barang/jasa, pengelolaan aset, efektivitas pengawasan, dan integritas aparatur menunjukkan bahwa akuntabilitas substantif belum sepenuhnya menguat. Kondisi tersebut menggambarkan fenomena *audit opinion paradox*, ketika peningkatan kualitas pelaporan keuangan belum sepenuhnya sejalan dengan kualitas implementasi tata kelola. Penelitian ini menegaskan pentingnya evaluasi akuntabilitas secara multidimensional melalui penguatan pengendalian internal, kepatuhan substantif, profesionalisme aparatur, serta pengawasan politik dan publik untuk mewujudkan tata

kelola keuangan daerah yang transparan, berintegritas, dan berorientasi pada kepentingan masyarakat.

Kata kunci: paradoks opini audit; akuntabilitas substantif; akuntabilitas formal; tata kelola 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 kontrol untuk memastikan organisasi publik berlaku adil dan para pejabat publik berperilaku sesuai dengan kode etik (Alam et al. 2022). Di Indonesia sebagai upaya melakukan reformasi pengelolaan keuangan dan birokrasi sebagaimana diamanatkan dalam UU Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan mengharuskan transparansi, akuntabilitas, keterbukaan kepada publik menjadi pilar utama dalam mewujudkan pemerintahan yang bersih dan akuntabel.

Untuk itu pemerintahan Kota Bandung sebagai bagian dari perangkat pemerintahan tentu harus melaksanakan prinsip - prinsip tersebut, adapun dalam tiga tahun terakhir Pemerintah Kota Bandung mengalami dinamika yang cukup menarik terkait pengelolaan keuangan daerah. Sebagaimana hasil laporan pemeriksaan keuangan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) pada tahun 2022 dan 2023 Kota Bandung mendapat predikat Wajar Dengan Pengecualian (WDP) hal ini disebabkan oleh pengendalian internal, pencatatan aset tetap, dan kepatuhan terhadap regulasi pengadaan yang belum optimal. Namun pada tahun 2024 Kota Bandung kembali meraih predikat Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), tentu secara formal capaian ini menunjukkan adanya peningkatan dalam urusan pengelolaan keuangan khususnya kepatuhan terhadap tata aturan yang berlaku.

Namun capaian tersebut juga bersamaan dengan mencuatnya beberapa dugaan kasus korupsi yang melibatkan beberapa birokrat pemerintahan Kota Bandung. Pada akhir Oktober kemarin Wakil Walikota Bandung diperiksa penyidik Kejaksaan Negeri sebagai saksi dugaan kasus korupsi, tidak lama dari kejadian tersebut anggota DPRD Kota Bandung Rendiana Awangga diperiksa juga sebagai saksi atas dugaan kasus jual beli jabatan di lingkungan pemerintah Kota Bandung. Sebelumnya pada bulan Mei 2025 mantan Sekretaris Daerah Kota Bandung Yossi Irianto juga ditangkap atas dugaan tindak pidana korupsi Kebun Binatang, tentu kasus - kasus ini menambah daftar panjang kasus korupsi di lingkungan pemerintah Kota Bandung. Fenomena ini tentunya mengindikasikan adanya paradoks akuntabilitas dimana situasi capaian indikator administratif tidak berbanding lurus dengan integritas substansial atau perilaku etis birokrasi. Dalam mewujudkan prinsip akuntabilitas seharusnya pemerintah dapat berlaku baik, bermoral, dan selaras dengan kepentingan public (Widanti, 2022).

Perkembangan penelitian mengenai audit sektor publik memperlihatkan bahwa kualitas akuntabilitas pemerintahan tidak dapat dinilai hanya berdasarkan pemenuhan standar pelaporan keuangan. Diana (2023) melalui kajian terhadap pemerintah kabupaten dan kota di Jawa Barat, menempatkan kewajaran penyajian laporan keuangan dan kepatuhan terhadap peraturan sebagai dua aspek penting dalam evaluasi akuntabilitas keuangan daerah. Sementara itu, Panji & Utomo (2023) menemukan bahwa

opini audit memiliki pengaruh negatif terhadap tingkat korupsi pada pemerintah kabupaten dan kota di Jawa Tengah, sedangkan temuan audit tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan. Perbedaan karakteristik dan cakupan pengukuran tersebut memperlihatkan bahwa hubungan antara hasil pemeriksaan keuangan dan integritas penyelenggaraan pemerintahan memerlukan analisis yang lebih mendalam. Penilaian atas kewajaran laporan keuangan perlu dibedakan dari evaluasi mengenai efektivitas pengendalian, kepatuhan dalam pelaksanaan anggaran, serta kemampuan institusi pemerintahan dalam mencegah penyimpangan.

Penelitian mutakhir juga menunjukkan bahwa dampak pemeriksaan keuangan terhadap tata kelola pemerintahan sangat dipengaruhi oleh tindak lanjut hasil pengawasan dan kapasitas kelembagaan. Yanti dan Ardlillah (2024), melalui penelitian terhadap 480 pemerintah kabupaten dan kota di Indonesia, menemukan bahwa temuan audit berpengaruh negatif terhadap kualitas pelayanan publik, sedangkan tindak lanjut rekomendasi audit memberikan pengaruh positif, baik secara langsung maupun melalui kualitas laporan keuangan. Shidqi & Arfiansyah (2025) menunjukkan bahwa pengendalian internal dan fungsi audit internal yang lebih matang berperan dalam menurunkan tingkat korupsi pemerintah daerah, sementara opini audit tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan dalam model penelitian mereka. Temuan-temuan tersebut memperlihatkan bahwa keberhasilan pemeriksaan keuangan tidak cukup diukur melalui status opini audit, tetapi juga perlu mempertimbangkan kemampuan organisasi menindaklanjuti rekomendasi, memperbaiki kelemahan sistem pengendalian, dan memastikan bahwa mekanisme pertanggungjawaban benar-benar memengaruhi perilaku aparatur serta kualitas pelayanan kepada masyarakat.

Dalam perkembangan kajian tata kelola sektor publik, perhatian terhadap akuntabilitas juga semakin diarahkan pada dimensi kelembagaan, independensi pemeriksaan, dan efektivitas pengawasan. Rizki & Turner (2023) menunjukkan bahwa independensi auditor sektor publik merupakan konsep multidimensional yang mencakup aspek personal, profesional, dan organisasional, dengan penekanan yang berbeda sesuai posisi auditor dalam hierarki organisasi. Istianah et al. (2024) melalui tinjauan sistematis terhadap penelitian audit sektor publik di Indonesia, memberikan landasan untuk memahami perkembangan kajian dan kebutuhan penguatan penelitian mengenai pemeriksaan sektor publik. Apabila dikaitkan dengan tata kelola keuangan pemerintah daerah, perkembangan tersebut menunjukkan pentingnya pendekatan yang mampu mengintegrasikan akuntabilitas birokratik, legal, profesional, dan politik. Dengan demikian, penilaian terhadap kinerja keuangan daerah perlu memperhatikan bukan hanya kualitas dokumen pertanggungjawaban, tetapi juga proses pengambilan keputusan, integritas pelaksanaan kebijakan, kapasitas pengawasan, dan pertanggungjawaban pemerintah terhadap kepentingan publik.

Oleh sebab itu berdasarkan fenomena tersebut penulis tertarik untuk melakukan studi yang berkaitan dengan perbaikan opini audit dengan dinamika multidimensional akuntabilitas publik dengan menggunakan *Comprehensive Accountability Framework* (CAF), sejumlah penelitian sebelumnya banyak membahas terkait evaluasi opini audit pemerintah daerah, peningkatan kualitas pelaporan keuangan, serta efektivitas pengendalian namun masih belum banyak penelitian yang mengkaji tata kelola keuangan pemerintah daerah khususnya di Kota Bandung dengan perspektif integratif dengan *Comprehensive Accountability Framework* (CAF) untuk menganalisis kesenjangan antara akuntabilitas formal dan substantif dalam konteks pemerintahan lokal. Fokus

penelitian ini diarahkan untuk menganalisis penerapan prinsip akuntabilitas publik dalam tata kelola keuangan Pemerintah Kota Bandung selama periode 2022–2024 berdasarkan dimensi-dimensi *Comprehensive Accountability Framework* (CAF), sekaligus mengkaji sejauh mana peningkatan opini audit Badan Pemeriksa Keuangan mencerminkan penguatan akuntabilitas substantif. Melalui fokus tersebut, penelitian berupaya memahami hubungan antara capaian administratif dalam pelaporan keuangan, efektivitas pengendalian dan pengawasan, integritas pelaksanaan pengelolaan anggaran, serta kualitas pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada publik.

Berbagai penelitian memang telah membahas peningkatan kualitas opini audit serta reformasi pengelolaan keuangan daerah, namun sebagian besar penelitian berfokus pada aspek kepatuhan administratif dan masih sedikit yang membahas terkait kesenjangan antara akuntabilitas formal dan substantif. Seperti Amalia (2017) menemukan bahwa praktik akuntansi sektor publik masih banyak menitikberatkan pada aspek prosedural dan inovasi transparansi namun kurang mengeksplorasi bagaimana akuntabilitas diukur secara substantif dalam praktik. Selain itu, Salcedo (2022) menyatakan bahwa meskipun kerangka konseptual akuntabilitas telah berkembang, banyak penelitian masih memandang akuntabilitas sebagai mekanisme teknis daripada sebagai proses multidimensional yang melibatkan legitimasi, etika, dan respons terhadap warga. Dengan dilaksanakannya penelitian ini diharapkan dapat memperkuat diskusi tentang audit opinion paradox serta multidimensional accountability dalam konteks penguatan tata kelola keuangan publik serta memberikan rekomendasi kebijakan guna memperkuat integritas substantif dalam pengelolaan keuangan publik.

Meskipun berbagai penelitian terdahulu telah memberikan bukti empiris mengenai hubungan antara opini audit, tindak lanjut rekomendasi pemeriksaan, pengendalian internal, dan risiko korupsi, masih diperlukan penjelasan yang menghubungkan indikator-indikator tersebut dalam satu kerangka akuntabilitas yang multidimensional. Penelitian mengenai opini audit umumnya menggunakan status pemeriksaan sebagai indikator kualitas pelaporan atau menguji hubungannya dengan variabel tata kelola tertentu, sedangkan kajian yang menempatkan perubahan opini audit sebagai titik awal untuk menelusuri kesenjangan antara pertanggungjawaban formal dan substantif secara bersamaan masih perlu dikembangkan, khususnya pada tingkat pemerintah kota. Dalam konteks Kota Bandung periode 2022–2024, perubahan opini audit menyediakan ruang analisis untuk memahami apakah penguatan kepatuhan administratif telah disertai perbaikan pada aspek legalitas, profesionalisme aparatur, integritas proses pengadaan dan pengelolaan aset, serta efektivitas pengawasan politik dan publik. Penggunaan *Comprehensive Accountability Framework* (CAF) memungkinkan hubungan antardimensi tersebut dianalisis secara terintegrasi, sehingga opini audit tidak ditempatkan sebagai satu-satunya ukuran keberhasilan tata kelola keuangan daerah. Melalui pendekatan ini, penelitian diharapkan dapat memperluas pemahaman mengenai audit opinion paradox dan memberikan dasar konseptual bagi penguatan akuntabilitas substantif yang berorientasi pada integritas, efektivitas pengelolaan sumber daya publik, dan pertanggungjawaban pemerintahan yang lebih menyeluruh.

Metode

Penelitian ini menggunakan desain deskriptif analitis. Pendekatan ini dipilih karena fokus penelitian yang ingin menganalisis fenomena multidimensional

akuntabilitas melalui perspektif normatif, institusional, dan empiris. Dalam proses pengumpulan data penelitian ini menggunakan metode analisis dokumen terhadap berbagai dokumen relevan seperti Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK Tahun 2022, 2023, dan 2024, Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kota Bandung, Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, serta dokumen perundang - undangan atau peraturan pemerintah yang relevan. Adapun proses analisis datanya menggunakan pendekatan *qualitative thematic content analysis* dimulai dari familiarisasi data, kategorisasi data berdasarkan kerangka CAF, analisis kesenjangan formal - substantif, dan penarikan kesimpulan. Guna menjaga keabsahan data penelitian ini juga 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.

Untuk memperkuat ketepatan analisis, penelitian ini menempatkan dokumen pemeriksaan dan pertanggungjawaban keuangan sebagai unit analisis utama yang ditelaah secara komparatif berdasarkan periode pengamatan 2022-2024. Proses analisis diarahkan pada identifikasi perubahan opini audit, temuan ketidakpatuhan, kelemahan sistem pengendalian internal, serta tindak lanjut rekomendasi pemeriksaan yang selanjutnya diinterpretasikan melalui empat dimensi *Comprehensive Accountability Framework* (CAF), yaitu akuntabilitas birokratik, legal, profesional, dan politik. Analisis dilakukan dengan membedakan indikator akuntabilitas formal, seperti kepatuhan terhadap standar pelaporan, kelengkapan administrasi, dan capaian evaluasi kinerja, dari indikator akuntabilitas substantif yang mencakup integritas pengelolaan anggaran, efektivitas pengawasan, penyelesaian temuan pemeriksaan, serta pertanggungjawaban terhadap kepentingan publik. Perbandingan antardokumen dan antarperiode digunakan untuk mengidentifikasi konsistensi maupun kesenjangan antara capaian administratif dan praktik tata kelola keuangan daerah, sedangkan triangulasi sumber diarahkan untuk mengurangi ketergantungan pada satu jenis dokumen dan memperkuat dasar interpretasi temuan. Melalui prosedur tersebut, kerangka CAF digunakan sebagai instrumen analitis untuk menjelaskan hubungan antara peningkatan opini audit dan kualitas akuntabilitas publik secara lebih komprehensif, tanpa mengasumsikan bahwa perubahan opini audit secara otomatis menunjukkan peningkatan akuntabilitas substantif.

Hasil dan Diskusi

Pada bagian ini akan menyajikan hasil analisis terhadap tata kelola keuangan Pemerintah Kota Bandung periode 2022 - 2024 berdasarkan Laporan pemeriksaan BPK, LAKIP, Laporan pengawasan Inspektorat, 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.

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 dan makna di balik temuan tersebut guna memahami dinamika akuntabilitas keuangan secara utuh.

Dalam perspektif pengelolaan keuangan publik, perbedaan antara capaian administratif dan akuntabilitas substantif diperlukan karena indikator pemeriksaan keuangan memiliki cakupan penilaian yang berbeda dengan evaluasi keseluruhan kinerja pemerintahan. (Prahatiwi et al. 2024) menunjukkan bahwa kepatuhan terhadap peraturan, sistem pengendalian internal, dan tindak lanjut rekomendasi pemeriksaan merupakan aspek yang perlu dianalisis dalam memahami opini audit pemerintah daerah. Sementara itu, Badewin et al. (2025) menemukan bahwa efektivitas pengendalian internal, opini audit, sistem pemerintahan elektronik, dan kompetensi pengelola keuangan berkaitan dengan kualitas pelaporan serta transparansi pemerintah daerah. Kedua penelitian tersebut memberikan dasar untuk memahami bahwa penilaian kewajaran laporan keuangan merupakan bagian penting dari akuntabilitas, tetapi belum cukup untuk menjelaskan apakah pelaksanaan pengelolaan keuangan telah memenuhi prinsip integritas, efektivitas, dan pertanggungjawaban kepada masyarakat. Dalam konteks Pemerintah Kota Bandung, pemisahan kedua aspek tersebut menjadi dasar untuk menginterpretasikan perubahan capaian administratif dan persoalan implementasi selama periode penelitian.

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 2022-2023 kembali meraih predikat A, hal ini menandakan perbaikan kualitas perencanaan dan evaluasi kinerja.
- b. SPIP Kota Bandung Maturitasnya berada pada Level 3, berarti pemerintah telah memiliki proses pengendalian internal yang cukup terstruktur meski belum sepenuhnya efektif.
- c. Digitalisasi tata kelola melalui penguatan SPBE, hal ini mendukung integrasi sistem perencanaan hingga pelaporan keuangan.

Selain itu dokumen LAKIP Kota Bandung juga memperlihatkan bahwa proses perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, hingga pelaporan telah dijalankan sesuai ketentuan PP 12/2019. Tentunya capaian-capaian tersebut menunjukkan bahwa Kota Bandung telah melakukan penguatan administratif (*administrative strengthening*) 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.

Capaian administratif tersebut perlu dipahami sebagai perkembangan kapasitas kelembagaan dalam melaksanakan prosedur pemerintahan, bukan sebagai ukuran tunggal keberhasilan tata kelola keuangan. Prakoso & Aryati (2024) melalui analisis terhadap pemerintah daerah di Indonesia, menunjukkan bahwa maturitas SPIP, kapabilitas APIP, dan akuntabilitas kinerja berpengaruh positif terhadap opini audit laporan keuangan pemerintah daerah. Temuan tersebut menegaskan bahwa penguatan mekanisme pengendalian dan kapasitas pengawasan memiliki relevansi dalam meningkatkan kualitas pertanggungjawaban administratif. Meskipun demikian,

hubungan positif tersebut tidak berarti bahwa seluruh risiko penyimpangan, ketidakefisienan, atau kelemahan pelaksanaan anggaran secara otomatis dapat dihilangkan melalui peningkatan skor evaluasi kelembagaan.

Dalam konteks Kota Bandung, pencapaian predikat A pada SAKIP, maturitas SPIP Level 3, dan penguatan SPBE menunjukkan adanya upaya penataan sistem administrasi serta pelaporan kinerja. Akan tetapi, penguatan sistem tersebut perlu dibedakan dari efektivitas penerapannya pada kegiatan operasional. Sistem pengendalian yang telah terdokumentasi belum tentu selalu menghasilkan tindakan korektif yang memadai apabila pemantauan, tindak lanjut temuan, dan kepatuhan aparatur belum berjalan secara konsisten. Sari & Darmastuti (2023) menempatkan kelemahan pengendalian internal serta tindak lanjut hasil pemeriksaan sebagai isu penting dalam tata kelola pemerintah daerah. Dengan demikian, evaluasi akuntabilitas keuangan tidak seharusnya berhenti pada keberadaan perangkat pengendalian, tetapi perlu mencakup kemampuan perangkat tersebut mendeteksi, mencegah, dan memperbaiki kelemahan yang ditemukan.

Kondisi ini memperlihatkan bahwa kemajuan administratif Pemerintah Kota Bandung tetap merupakan capaian penting, tetapi belum dapat dijadikan dasar untuk menyimpulkan bahwa seluruh dimensi akuntabilitas telah mengalami peningkatan yang setara. Penilaian yang lebih komprehensif memerlukan penelusuran terhadap kualitas pelaksanaan anggaran, kepatuhan dalam pengadaan barang/jasa, keandalan pencatatan aset, dan efektivitas tindak lanjut pengawasan. Melalui pendekatan CAF, capaian administratif ditempatkan sebagai salah satu dimensi akuntabilitas yang harus dianalisis bersama dengan dimensi legal, profesional, dan politik.

Temuan BPK pada Pengelolaan Keuangan di Kota Bandung

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

1. Pengadaan Barang/Jasa

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

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

Permasalahan pada pengadaan barang/jasa tersebut memperlihatkan bahwa keberadaan mekanisme pengadaan elektronik tidak selalu identik dengan tercapainya integritas dan efisiensi pengelolaan anggaran. Dalam penelitian mengenai kebijakan *e-procurement* di Indonesia, Puspita & Gultom (2024) menguji hubungan penerapan kebijakan pengadaan elektronik dengan korupsi dalam pengadaan pemerintah. Penelitian tersebut memberikan dasar untuk melihat digitalisasi pengadaan sebagai instrumen kebijakan yang perlu dievaluasi berdasarkan dampaknya terhadap pencegahan penyimpangan, bukan hanya berdasarkan keberadaan aplikasi atau kepatuhan terhadap tahapan administratif.

Dari perspektif akuntabilitas substantif, ketidakwajaran penyusunan HPS, pemecahan paket pekerjaan, dan potensi afiliasi penyedia merupakan persoalan yang perlu diperiksa melalui prinsip keterbukaan informasi, persaingan yang sehat, objektivitas pemilihan penyedia, dan pengendalian konflik kepentingan. Mekanisme pengadaan yang secara formal telah mengikuti sistem elektronik tetap memiliki risiko apabila data pendukung, proses penetapan keputusan, dan pemeriksaan kewajaran harga tidak dilaksanakan secara memadai. Dengan demikian, penguatan akuntabilitas pengadaan perlu diarahkan pada kualitas keputusan dan hasil pelaksanaan pengadaan, bukan hanya kesesuaian administratif terhadap prosedur.

Temuan tersebut juga menunjukkan pentingnya memperluas ukuran keberhasilan pengadaan dari sekadar kelengkapan dokumen dan pelaksanaan prosedur menjadi penilaian terhadap manfaat penggunaan anggaran. Prinsip *value for money* menuntut agar proses pengadaan menghasilkan penggunaan sumber daya secara ekonomis, efisien, dan efektif. Oleh sebab itu, perbaikan tata kelola keuangan Pemerintah Kota Bandung memerlukan keterpaduan antara sistem pengadaan elektronik, pengawasan internal, evaluasi kewajaran kontrak, serta tindak lanjut terhadap indikasi ketidakpatuhan. Penguatan tersebut penting untuk mengurangi kesenjangan antara kepatuhan formal dan kualitas substantif pengelolaan keuangan publik.

2. Pengelolaan Aset Daerah

Adapun temuan BPK terkait persoalan aset menjadi persoalan yang paling signifikan, temuan-temuan ini berkaitan dengan:

- a. Aset PSU yang belum dicatat secara lengkap atau belum diverifikasi kepemilikannya.
- b. Ketidaksesuaian nilai aset antara dokumen BAST dan pencatatan LKPD, yang menimbulkan risiko salah saji (*misstatement*).
- c. Inventarisasi aset yang belum mutakhir, akibat lemahnya koordinasi antar perangkat daerah.

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 dan menjadi elemen penentu dalam penilaian opini audit.

Permasalahan aset daerah perlu dipahami sebagai persoalan yang mencakup dimensi administratif, legal, dan kelembagaan secara bersamaan. Ketidaklengkapan pencatatan aset bukan hanya dapat mengurangi keandalan informasi dalam laporan keuangan, tetapi juga berpotensi menyulitkan pemerintah daerah dalam memastikan status kepemilikan, menentukan tanggung jawab pemeliharaan, dan mengoptimalkan pemanfaatan aset untuk kepentingan publik. Mardatillah et al. (2026) menekankan pentingnya manajemen risiko dalam tata kelola aset pemerintah daerah yang akuntabel, terutama berkaitan dengan kualitas data aset, kepastian hukum, dan kapasitas kelembagaan. Perspektif tersebut relevan untuk menjelaskan bahwa penyelesaian permasalahan aset memerlukan lebih dari sekadar perbaikan pencatatan akuntansi.

Dalam konteks Pemerintah Kota Bandung, perbedaan data antara dokumen serah terima aset dan pencatatan LKPD perlu ditempatkan sebagai indikasi adanya kebutuhan penguatan koordinasi serta verifikasi antarperangkat daerah. Sistem informasi aset yang terintegrasi dapat mendukung kesesuaian data, tetapi efektivitasnya tetap bergantung pada kejelasan kewenangan, mekanisme validasi, dan tanggung jawab pembaruan informasi. Oleh sebab itu, penertiban aset perlu dilaksanakan melalui rekonsiliasi data

secara berkala, pemeriksaan dokumen kepemilikan, penguatan pengendalian atas pemanfaatan aset, serta evaluasi tindak lanjut temuan pemeriksaan.

Secara substantif, keberhasilan pengelolaan aset tidak hanya diukur melalui tercatatnya aset secara benar dalam laporan keuangan, tetapi juga melalui kepastian status hukum, keamanan penguasaan, efisiensi pemanfaatan, dan kontribusinya terhadap pelayanan publik. Pemahaman tersebut memperlihatkan bahwa akuntabilitas pengelolaan aset membutuhkan keterpaduan antara sistem administrasi, kepatuhan hukum, kompetensi aparatur, dan pengawasan kelembagaan. Dengan demikian, penyelesaian permasalahan aset dapat menjadi indikator penting untuk menilai apakah penguatan akuntabilitas administratif telah diikuti perubahan substantif dalam tata kelola keuangan daerah.

Interpretasi Temuan dengan Kerangka CAF

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

1. 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. 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 kondisi ini memperlihatkan perbaikan masih 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).

Pembedaan antara akuntabilitas birokratik dan akuntabilitas substantif menjadi penting karena mekanisme pengawasan dapat menghasilkan capaian yang berbeda bergantung pada tujuan pengukurannya. Wahib & Rohman (2025) menemukan bahwa efektivitas sistem pengendalian internal berpengaruh terhadap kerugian daerah, tetapi tidak menunjukkan pengaruh signifikan terhadap opini audit dalam model penelitian mereka. Penelitian tersebut juga menunjukkan bahwa hubungan antara pengendalian, tindak lanjut rekomendasi, penerapan standar akuntansi, dan opini audit tidak selalu bersifat langsung. Hasil ini memperlihatkan perlunya kehati-hatian dalam menginterpretasikan indikator administratif sebagai gambaran keseluruhan kualitas pertanggungjawaban keuangan.

Dengan menggunakan dimensi birokratik dalam CAF, penguatan SAKIP, SPIP, dan revidi inspektorat pada Pemerintah Kota Bandung menunjukkan adanya kemajuan pada tata cara pengelolaan dan pengawasan. Namun, kualitas birokrasi juga perlu dilihat dari kemampuan organisasi memastikan bahwa rekomendasi hasil pemeriksaan menghasilkan perubahan nyata dalam pelaksanaan tugas. Akuntabilitas birokratik yang kuat seharusnya tidak hanya menghasilkan laporan yang lengkap, tetapi juga mekanisme koreksi, pembelajaran kelembagaan, dan pengurangan kesalahan yang berulang. Oleh karena itu, dimensi birokratik perlu dihubungkan dengan efektivitas

pengawasan dan integritas implementasi kebijakan agar tidak berhenti sebagai pemenuhan persyaratan administratif.

2. 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.

Dalam kerangka akuntabilitas legal, kepatuhan tidak hanya ditentukan oleh keberadaan dokumen administratif, tetapi juga oleh kesesuaian proses pengambilan keputusan dengan peraturan yang berlaku. Putra et al. (2026) melalui penelitian terhadap laporan keuangan pemerintah kota di Indonesia, menemukan bahwa temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan memiliki pengaruh negatif yang signifikan terhadap opini audit, sedangkan beberapa indikator lain, termasuk kelemahan pengendalian internal dan tindak lanjut rekomendasi, tidak menunjukkan pengaruh parsial yang signifikan. Temuan ini memperkuat pentingnya menempatkan kepatuhan hukum sebagai dimensi analisis tersendiri ketika mengevaluasi kualitas akuntabilitas keuangan pemerintah daerah.

Pada Pemerintah Kota Bandung, persoalan pengadaan barang/jasa dan pengelolaan aset yang diuraikan dalam hasil analisis dokumen menunjukkan perlunya pemeriksaan terhadap konsistensi penerapan ketentuan hukum dalam kegiatan operasional. Pencapaian opini audit yang lebih baik tidak dengan sendirinya menjelaskan apakah seluruh keputusan pengadaan, pencatatan aset, dan pemanfaatan anggaran telah terbebas dari risiko ketidakpatuhan. Dengan demikian, akuntabilitas legal harus ditempatkan sebagai mekanisme untuk memastikan bahwa kewenangan dan penggunaan sumber daya publik dapat dipertanggungjawabkan berdasarkan norma hukum, prosedur yang sah, serta tindakan korektif atas setiap ketidaksesuaian yang ditemukan.

3. Dimensi Profesional

Pada dimensi ini titik tekannya adalah sejauh mana kompetensi para birokrat dalam menjalankan tugasnya, perbaikan status Kota Bandung yang kembali meraih WTP 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.

Akuntabilitas profesional menekankan hubungan antara kompetensi teknis, tanggung jawab jabatan, serta standar perilaku etis dalam pengelolaan keuangan publik. Novitasari et al. (2026), melalui penelitian mengenai akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah di Kota Depok, menunjukkan bahwa efektivitas pengendalian internal memiliki pengaruh signifikan terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan,

sedangkan opini audit tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan. Penelitian tersebut juga mengidentifikasi keterbatasan kompetensi pengelola keuangan sebagai salah satu tantangan dalam meningkatkan akuntabilitas. Temuan ini memberikan perspektif bahwa keberhasilan memperoleh opini audit yang baik tidak dapat secara langsung dijadikan ukuran menyeluruh mengenai kemampuan profesional aparatur dalam menjalankan seluruh proses pengelolaan keuangan.

Dalam konteks Pemerintah Kota Bandung, persoalan pengadaan dan pencatatan aset menjadi dasar untuk mengidentifikasi kebutuhan penguatan kompetensi teknis aparatur, termasuk kemampuan menyusun perencanaan pengadaan, memverifikasi kewajaran harga, melakukan rekonsiliasi aset, dan memahami risiko penyimpangan. Akan tetapi, peningkatan kompetensi teknis perlu disertai penguatan etika profesi, pengendalian konflik kepentingan, serta penerapan tanggung jawab individual dan kelembagaan. Dengan demikian, profesionalisme aparatur tidak cukup dievaluasi melalui kemampuan menyelesaikan dokumen administratif, melainkan juga melalui kualitas pertimbangan profesional, integritas keputusan, dan konsekuensi penggunaan anggaran terhadap kepentingan masyarakat.

4. 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. 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*). Sayangnya, 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.

Akuntabilitas politik memiliki kedudukan penting karena pengelolaan keuangan daerah tidak hanya menyangkut hubungan antara penyusun laporan dan auditor, tetapi juga pertanggungjawaban pemerintah kepada lembaga perwakilan dan masyarakat. Al-Maraghi & Nagari (2026) melalui penelitian terhadap pemerintah kabupaten dan kota di Jawa Barat, menunjukkan bahwa reformasi birokrasi memiliki hubungan positif yang signifikan dengan perolehan opini audit WTP, sedangkan kapasitas anggaran dan keterbukaan informasi publik menunjukkan hubungan negatif dalam model yang digunakan. Temuan tersebut memperlihatkan bahwa keterbukaan informasi dan kualitas pelaporan keuangan perlu dianalisis dalam konteks kelembagaan yang lebih luas, karena peningkatan suatu indikator tidak selalu menghasilkan perubahan yang searah pada indikator lainnya.

Dengan menggunakan dimensi politik dalam CAF, publikasi laporan keuangan dan pelibatan DPRD dalam pembahasan hasil pemeriksaan perlu dilihat sebagai sarana untuk memperkuat pengawasan demokratis. Efektivitasnya bergantung pada kemampuan lembaga perwakilan dan masyarakat dalam menggunakan informasi

tersebut untuk mengevaluasi kebijakan, menilai kualitas penggunaan anggaran, serta meminta tindak lanjut atas persoalan yang ditemukan. Oleh sebab itu, penguatan akuntabilitas politik memerlukan akses informasi yang dapat dipahami publik, keterbukaan proses evaluasi anggaran, dan mekanisme pengawasan yang memungkinkan temuan pemeriksaan diterjemahkan menjadi tindakan perbaikan. Dalam konteks Kota Bandung, dimensi ini menjadi penting untuk menjembatani perbedaan antara keterbukaan administratif dan pertanggungjawaban substantif kepada warga.

Fenomena Audit Opinion Paradox

Pemerintah Kota Bandung secara administratif telah mendapatkan berbagai predikat yang cukup baik hal ini ditandai dengan nilai A untuk SAKIP, peningkatan SPIP, serta perbaikan opini audit namun dalam beberapa aspek masih terjadi persoalan substansial yang berulang seperti pada persoalan pengadaan dan aset. Beberapa kasus dugaan korupsi dan Fraud juga mencerminkan adanya kondisi audit opinion paradox atau situasi dimana perbaikan dokumen dan sistem pelaporan tidak sepenuhnya mencerminkan kualitas tata kelola yang sesungguhnya.

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 Michael Power (1997) yang menyatakan bahwa audit seringkali berfungsi sebagai mekanisme legitimasi simbolik, Amyar et al. (2019) bukan sebagai instrumen kontrol substantif. Pandangan tersebut juga sejalan dengan 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).

Fenomena tersebut dapat dipahami melalui perbedaan fungsi antara audit laporan keuangan dan evaluasi akuntabilitas pemerintahan secara menyeluruh. Opini audit memberikan penilaian mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan dalam kerangka pemeriksaan yang berlaku, sedangkan akuntabilitas substantif mencakup dimensi yang lebih luas, seperti integritas pelaksanaan anggaran, efektivitas pengendalian, kepatuhan hukum, kualitas pengambilan keputusan, dan pertanggungjawaban terhadap manfaat publik. Dengan demikian, perbaikan opini audit tidak harus dipahami sebagai kondisi yang bertentangan dengan masih ditemukannya persoalan tata kelola, karena kedua fenomena tersebut dapat mencerminkan aspek pengukuran yang berbeda.

Perbedaan hubungan antara opini audit dan kualitas tata kelola juga terlihat dalam penelitian mutakhir. Prakoso & Aryati (2024) menemukan bahwa penguatan sistem pengendalian dan akuntabilitas kinerja memiliki kontribusi terhadap opini audit yang lebih baik. Sebaliknya, Wahib & Rohman (2025) menunjukkan bahwa sejumlah mekanisme pengendalian dan tindak lanjut rekomendasi tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap opini audit dalam model penelitian mereka. Novitasari et al., (2026) juga menemukan bahwa opini audit tidak menunjukkan pengaruh signifikan terhadap akuntabilitas pelaporan keuangan dalam konteks pemerintah daerah yang diteliti.

Perbedaan temuan tersebut menunjukkan bahwa hubungan antara opini audit, kualitas pengendalian, dan akuntabilitas sangat dipengaruhi oleh indikator, konteks kelembagaan, serta pendekatan pengukuran yang digunakan.

Dalam kerangka CAF, paradoks opini audit pada Pemerintah Kota Bandung dapat dipahami sebagai kesenjangan antara perkembangan akuntabilitas birokratik dan belum optimalnya beberapa aspek akuntabilitas legal, profesional, serta politik. Perbaikan prosedur pencatatan dan pelaporan dapat menghasilkan peningkatan kualitas administrasi keuangan, tetapi keberhasilannya belum tentu sepenuhnya diikuti penguatan integritas pada pengadaan barang/jasa, penertiban aset, dan efektivitas pengawasan. Meskipun demikian, penelitian ini tidak menempatkan perubahan opini audit sebagai penyebab langsung terjadinya penyimpangan atau sebagai bukti bahwa seluruh mekanisme tata kelola tidak berfungsi. Temuan lebih tepat diinterpretasikan sebagai indikasi bahwa peningkatan capaian formal memerlukan evaluasi tambahan terhadap proses dan hasil pengelolaan keuangan.

Dengan demikian, kontribusi analisis terhadap fenomena audit opinion paradox terletak pada penjelasan bahwa opini audit dan akuntabilitas substantif merupakan dua aspek yang saling berkaitan, tetapi tidak selalu mengalami perubahan dengan tingkat dan arah yang sama. Penggunaan CAF memungkinkan kondisi tersebut dipahami melalui hubungan antara kepatuhan birokratik, legalitas tindakan, profesionalisme aparatur, dan pengawasan politik. Perspektif ini sekaligus menegaskan pentingnya mengembangkan evaluasi tata kelola keuangan yang tidak hanya berorientasi pada hasil pemeriksaan formal, tetapi juga pada efektivitas tindakan korektif, integritas kelembagaan, serta kualitas pertanggungjawaban kepada masyarakat.

Sintesis Posisi Akuntabilitas Keuangan Kota Bandung

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

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

Dengan itu maka tata kelola keuangan di Kota Bandung berada dalam kondisi “Terstruktur namun belum sepenuhnya terpercaya” hal ini didasari sistem yang berjalan sudah cukup baik dan sesuai standar namun kualitas pelaksanaan dan integritas masih perlu dioptimalkan.

Sintesis berdasarkan empat dimensi CAF memperlihatkan bahwa perkembangan tata kelola keuangan Pemerintah Kota Bandung tidak berlangsung secara seragam pada seluruh aspek akuntabilitas. Dimensi birokratik menunjukkan adanya penguatan sistem pelaporan, pengendalian, dan evaluasi kinerja, sementara dimensi legal masih memerlukan perhatian terhadap kepatuhan dalam pengadaan serta pengelolaan aset. Pada dimensi profesional, peningkatan kemampuan teknis perlu disertai penguatan integritas dan etika aparatur, sedangkan pada dimensi politik diperlukan pengawasan yang lebih responsif serta pemanfaatan informasi keuangan untuk memperkuat pertanggungjawaban kepada masyarakat.

Temuan tersebut memperlihatkan bahwa keberhasilan reformasi administratif perlu dihubungkan dengan efektivitas pelaksanaan kebijakan dan pengawasan kelembagaan. Badewin et al., (2025) menegaskan pentingnya kualitas institusi, inovasi digital, dan kompetensi pengelola keuangan dalam meningkatkan transparansi pemerintah daerah. Sementara itu, Al-Maraghi dan Nagari (2026) menunjukkan pentingnya reformasi birokrasi dalam memahami kualitas opini audit pemerintah daerah di Jawa Barat. Kedua penelitian tersebut memberikan perspektif bahwa perbaikan sistem keuangan membutuhkan dukungan kelembagaan yang lebih luas daripada sekadar perubahan prosedur pelaporan.

Dalam konteks penelitian ini, penguatan akuntabilitas substantif perlu diarahkan pada empat prioritas yang saling berhubungan, yaitu peningkatan integritas proses pengadaan, penertiban dan verifikasi aset daerah, penguatan efektivitas pengendalian serta tindak lanjut pemeriksaan, dan perluasan ruang pengawasan politik serta partisipasi publik. Keempat prioritas tersebut menunjukkan bahwa peningkatan kualitas tata kelola keuangan tidak dapat dibebankan hanya kepada unit penyusun laporan keuangan, tetapi memerlukan keterlibatan perangkat daerah, pengawas internal, lembaga pemeriksa eksternal, DPRD, dan masyarakat.

Secara keseluruhan, penelitian ini memperlihatkan pentingnya menilai keberhasilan tata kelola keuangan Pemerintah Kota Bandung melalui keterkaitan antara kepatuhan administratif dan pertanggungjawaban substantif. Perubahan opini audit tetap merupakan informasi penting mengenai kualitas pelaporan keuangan, tetapi tidak dapat digunakan sebagai satu-satunya indikator integritas dan efektivitas pemerintahan. Melalui *Comprehensive Accountability Framework*, penelitian ini memberikan penjelasan bahwa akuntabilitas publik yang lebih menyeluruh hanya dapat dibangun apabila penguatan sistem administrasi juga diikuti kepatuhan hukum, profesionalisme aparatur, pengawasan politik, dan tindakan korektif yang konsisten terhadap kelemahan tata kelola yang ditemukan.

Kesimpulan

Penelitian ini menyimpulkan bahwa peningkatan opini audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) pada Pemerintah Kota Bandung selama periode 2022–2024 mencerminkan kemajuan dalam aspek akuntabilitas formal, tetapi belum sepenuhnya menunjukkan penguatan akuntabilitas publik secara substantif. Berdasarkan analisis menggunakan *Comprehensive Accountability Framework* (CAF), penguatan administratif tercermin melalui capaian evaluasi SAKIP, maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), pengembangan Sistem Pemerintahan Berbasis Elektronik (SPBE), serta perbaikan mekanisme pelaporan dan pengawasan keuangan daerah. Namun, analisis dokumen juga mengidentifikasi persoalan pada pengadaan barang/jasa, pengelolaan aset daerah, dan efektivitas tindak lanjut pengawasan yang menunjukkan adanya kesenjangan antara kepatuhan administratif dan kualitas implementasi. Dalam dimensi birokratik, pemerintah daerah memperlihatkan perkembangan dalam penguatan prosedur dan sistem pengendalian, sedangkan pada dimensi legal masih terdapat risiko ketidakpatuhan terhadap ketentuan pengadaan dan pengelolaan aset. Pada dimensi profesional, kompetensi teknis aparatur perlu diperkuat melalui peningkatan integritas, tanggung jawab, dan etika pelayanan publik. Sementara itu, pada dimensi politik, keterbukaan informasi keuangan perlu diikuti penguatan fungsi pengawasan legislatif serta partisipasi masyarakat dalam mengevaluasi penggunaan

anggaran. Kondisi tersebut memperlihatkan fenomena *audit opinion paradox*, yaitu ketika peningkatan capaian pemeriksaan dan pelaporan keuangan belum sepenuhnya diikuti perbaikan akuntabilitas substantif dalam praktik penyelenggaraan pemerintahan.

Secara konseptual, penelitian ini memperkuat pemahaman mengenai akuntabilitas publik sebagai konsep multidimensional yang tidak dapat direpresentasikan hanya melalui opini audit atau indikator kepatuhan administratif. Penggunaan kerangka CAF memberikan perspektif integratif untuk menjelaskan hubungan antara akuntabilitas birokratik, legal, profesional, dan politik dalam tata kelola keuangan pemerintah daerah. Oleh karena itu, penguatan akuntabilitas substantif Pemerintah Kota Bandung perlu diarahkan pada peningkatan integritas proses pengadaan barang/jasa, penertiban dan validasi aset daerah, optimalisasi pengendalian internal serta tindak lanjut rekomendasi pemeriksaan, dan penguatan pengawasan legislatif maupun partisipasi publik. Integrasi sistem informasi keuangan, pengadaan, dan aset melalui SPBE juga perlu disertai peningkatan kompetensi aparatur, penegakan etika profesi, serta mekanisme evaluasi yang berorientasi pada hasil dan manfaat penggunaan anggaran. Penelitian ini memiliki keterbatasan karena menggunakan analisis dokumen tanpa wawancara langsung sehingga interpretasi akuntabilitas substantif bergantung pada kelengkapan dan konsistensi sumber tertulis. Penelitian selanjutnya disarankan mengombinasikan analisis dokumen dengan wawancara mendalam dan studi komparatif antardaerah untuk menguji lebih lanjut hubungan antara perubahan opini audit, integritas kelembagaan, dan kualitas pertanggungjawaban publik. Dengan demikian, peningkatan kualitas tata kelola keuangan daerah diharapkan tidak hanya menghasilkan pelaporan yang tertib secara administratif, tetapi juga memperkuat transparansi, integritas, efektivitas pengelolaan sumber daya, dan kepercayaan publik secara berkelanjutan.

Referensi

- Al-Maraghi, I. N., & Nagari, Y. S. R. (2026). Enhancing financial reporting quality through good governance and fiscal capacity: Evidence from West Java. *Owner: Riset Dan Jurnal Akuntansi*, 10(2), 1513–1524. <https://doi.org/10.33395/owner.v10i2.3216>
- Alam, Q., Rahman, S., & Teicher, J. (2022). *Retracing accountability in the Bangladeshi public administration*. Springer. https://doi.org/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*.
- Badewin, Elizabeth, R., Rusmardiana, A., Rely, G., & Judijanto, L. (2025). Accountability and transparency in local government financial reporting: An empirical study in Indonesia. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 13(4), 831–842. <https://doi.org/10.37641/jiakes.v13i4.3642>
- Carter, N., Bryant-Lukosius, D., DiCenso, A., Blythe, J., & Neville, A. J. (2014). The use of triangulation in qualitative research. *Oncology Nursing Forum*, 41(5), 545–547. <https://doi.org/10.1188/14.ONF.545-547>
- Christie, N. V. (2017). A comprehensive accountability framework for public administrators. *Public Integrity*.
- Diana Hertati. (2023). Improving the Quality of Public Services through Innovation of Online Complaints Based on the Wargaku Application. *Journal La Sociale*, 4(3), 97–102. <https://doi.org/10.37899/journal-la-sociale.v4i3.831>
- Dubnick, M. J., & Frederickson, H. G. (2014). *Accountable governance: Problems and promises*. Taylor & Francis Group.

- Endang Amalia, Y. S. (2017). PERANCANGAN SISTEM INFORMASI ADMINISTRASI KEPENDUDUKAN SEBAGAI PENGEMBANGAN EGOVERNMENT. *Prosiding SAKTI (Seminar Ilmu Komputer Dan Teknologi Informasi)*, 2(1), 81–85. Retrieved from <https://e-journals.unmul.ac.id/index.php/SAKTI/article/view/242/pdf>
- Istianah, I., Sari, N. P., & Indriani, V. (2024). A systematic review of public sector audits in Indonesia. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 10(1), 33–54. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v10i1.1544>
- Mardatillah, A. M., Guntur, N. F., & Iqbal, M. (2026). The role of risk management in achieving accountable local government asset governance. *JURNAP: Jurnal Administrasi Publik*, 3(2), 89–96. <https://doi.org/10.65943/n26wtc40>
- Mattei, G., Grossi, G., & Guthrie, J. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: A literature review. *Meditari Accountancy Research*.
- Novitasari, N., Hafiduddin, H., Ramadhani, A. A., Pardosi, S. H., Walidain, B., & Sari, M. A. (2026). The role of internal control system and audit opinion in financial reporting accountability of Indonesian local governments. *International Journal of Contemporary Accounting*, 8(1), 41–62. <https://doi.org/10.25105/ijca.v8i1.26565>
- Nowell, L. S., Norris, J. M., White, D. E., & Moules, N. J. (2017). Thematic analysis: Striving to meet the trustworthiness criteria. *International Journal of Qualitative Methods*, 16(1), 1–13. <https://doi.org/10.1177/1609406917733847>
- Panji, I., & Utomo, D. C. (2023). Pengaruh opini audit dan temuan audit terhadap tingkat korupsi pemerintah daerah di Indonesia (Studi empiris pada kabupaten dan kota di Jawa Tengah tahun 2015–2020). *Diponegoro Journal of Accounting*, 12(2). Retrieved from <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/38601>
- Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.
- Prahatiwi, N. H., Periansya, & Aryani, Y. A. (2024). Determinan opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah provinsi di Indonesia. *CURRENT: Jurnal Kajian Akuntansi Dan Bisnis Terkini*, 5(3), 584–598. <https://doi.org/10.31258/current.5.3.584-598>
- Prakoso, F. B., & Aryati, T. (2024). The effect of control system maturity and the government internal oversight capability level on audit opinions. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 12(1), 55–64. Retrieved from <https://jurnal.ibik.ac.id/index.php/jiakes/article/view/2418>
- Puspita, A. C., & Gultom, Y. M. L. (2024). The effect of e-procurement policy on corruption in government procurement: Evidence from Indonesia. *International Journal of Public Administration*, 47(2), 117–129. <https://doi.org/10.1080/01900692.2022.2093900>
- Putra, H., Oktarida, A., Aryani, Y. A., Ofasari, D., & Meilansari, S. (2026). Faktor-faktor yang mempengaruhi opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah kota se-Indonesia. *Jurnal Riset Terapan Akuntansi*, 10(1), 299–311. <https://doi.org/10.36257/jrta.v10i1.10982>
- Rizki, A., & Turner, M. (2023). How do public sector auditors perceive the concept and practice of auditor independence? Evidence from Indonesia. *Asia Pacific Journal of Public Administration*, 45(2), 199–216. <https://doi.org/10.1080/23276665.2022.2110910>
- Sari, D. N., & Darmastuti, D. (2023). Internal control weaknesses: Its relationship with local government characteristics and follow-up on audit results. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing Indonesia*, 27(1), 108–117. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol27.iss1.art10>

- Shidqi, F., & Arfiansyah, Z. (2025). Good governance and corruption in local governments: The role of internal control and audit. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing Indonesia*, 29(1), 1-11. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol29.iss1.art1>
- Subowo, H. (2020). Mispersepsi opini. *Warta Pemeriksa*.
- Wahib, M. F. N., & Rohman, A. (2025). The influence of internal control system, follow-up on audit recommendations, and government accounting standards implementation on audit opinion with regional loss as mediator. *Media Ekonomi Dan Manajemen*, 40(2). <https://doi.org/10.56444/mem.v40i2.6152>
- Widanti, N. P. T. (2022). Public service accountability approach in following changes in the new paradigm of public administration. *Res Militaris*.