

**ANALISIS PENYELESAIAN TINDAK LANJUT HASIL PEMERIKSAAN AUDITOR
INSPEKTORAT DAERAH PROVINSI SULAWESI UTARA**

Albert Otniel Rondonuwu¹, Hendrik Manossoh², Heince R. N. Wokas³

^{1,2,3}Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sam Ratulangi,
Jl. Kampus Unsrat Bahu, Manado, 95115, Indonesia

¹E-mail: abexpc@gmail.com

ABSTRACT

This study aims to analyze the completion of the follow-up to the results of supervision/inspection in the LHP Inspectorate by the Regional Apparatus Organization of North Sulawesi Province. This research uses a qualitative approach with a case study method. This study was conducted to investigate in depth and conduct an analysis of OPD compliance (auditee) in the completion of follow-up by the subjects in this study/the parties involved in the implementation of the TLHP settlement in accordance with the recommendations contained in the LHP of the Regional Inspectorate of North Sulawesi Province. The results of this study indicate that the examination carried out by the Regional Inspectorate Auditor of North Sulawesi Province is used as an evaluation material for the implementation of OPD programs/activities. The completion of the TLHP is carried out in the form of coordination with related parties, the findings of financial management that become regional financial losses are the main obstacles to settlement. TLHP and requires a relatively longer time in order to carry out the completion of the TLHP.

Keywords: government internal supervisory apparatus (APIP), recommendations in examination results reports (LHP), completion of follow-up examination results (TLHP)

1. PENDAHULUAN

Penyelenggaraan otonomi daerah yang telah dilakukan selama hampir 20 (dua puluh) tahun memberikan pelajaran tentang pentingnya pengawasan terhadap jalannya roda pemerintahan sehingga dapat diterapkan secara efektif dan efisien dalam rangka terwujudnya suatu tata kelola pemerintahan yang bersih serta bebas dari korupsi, kolusi dan nepotisme. Pengawasan penyelenggaraan pemerintah daerah di Indonesia dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). BPK yang dibentuk sesuai dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, berperan sebagai auditor eksternal yang memiliki tugas pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan/maksud tertentu. Selanjutnya APIP yang dibentuk sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, berperan sebagai auditor internal, yang berfungsi sebagai "penjamin kualitas", sehingga dapat mendorong pemerintah untuk mencapai efisiensi dan efektivitas dalam manajemen pemerintahannya. APIP beranggotakan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal/Inspektorat Utama/Inspektorat di setiap kementerian/lembaga, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota.

Kegunaan/manfaat pengawasan internal yang dilaksanakan melalui pemeriksaan tidak hanya dilihat dari banyaknya temuan yang diperoleh/dilaporkan, namun juga terlihat dari efektifitas tindak lanjut yang dilaksanakan atas temuan tersebut. Hasmawali dalam Harinurhady, dkk (2017) menyatakan tanpa adanya tindak lanjut maka tujuan pengawasan tidak tercapai yakni peningkatan kinerja bagi organisasi dan akan menimbulkan ketidakpercayaan publik. Selanjutnya Rahmi Ramadhan Pongliu (2017) menyatakan

penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan adalah salah satu indikator kunci dari kinerja pengawasan. Pentingnya penyelesaian tindak lanjut yang harus dilaksanakan oleh Inspektorat Daerah selaku Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) untuk mencapai tujuan pengawasan yakni peningkatan kinerja bagi organisasi, namun pelaksanaan tindak lanjut tersebut tidak selalu berjalan dengan baik, munculnya permasalahan dalam pelaksanaan tindak lanjut menjadi penghambat tercapainya tujuan pengawasan yang diinginkan. Permasalahan dalam pelaksanaan tindak lanjut harus segera diatasi sehingga seluruh tindak lanjut dapat diselesaikan sesuai rekomendasi.

Berdasarkan data hasil Rekapitulasi Tindak Lanjut Hasil Pengawasan/Pemeriksaan yang disusun oleh Sub bagian Perencanaan dan Evaluasi Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara untuk periode laporan TLHP periode Januari 2019 sampai dengan Desember 2019, dijelaskan bahwa TLHP yang berstatus sudah di TL (selesai/sah) berjumlah 342 atau 83,52% dari total rekomendasi dan sisanya berjumlah 75 atau 16,48% yang masih berstatus dalam proses dan belum di TL. Terkait dengan temuan keuangan yaitu temuan terhadap kerugian negara/daerah sebanyak 31 temuan dengan total nilai temuan tersebut adalah sebesar Rp.38.812.572.140,10 dan yang sudah disetorkan (sudah di TL) oleh auditi/OPD sebesar Rp.9.485.750.430,50 atau sebesar 24,44% sehingga sampai dengan periode laporan TLHP tahun 2019 masih ada sisa yang belum dibayarkan sebesar Rp.29.326.821.709,60 atau sebesar 75,56% dari total nilai temuan keuangan.

Terkait penyelesaian TLHP oleh OPD yang ada di lingkungan Pemerintah Provinsi Sulawesi Utara sesuai dengan data rekapitulasi penyelesaian tindak lanjut tersebut, diketahui ada yang masih berstatus dalam proses dan ada yang belum ditindaklanjuti. Hal tersebut merupakan sebuah fenomena sehingga menimbulkan ketertarikan bagi peneliti melakukan penelitian untuk menyelidiki secara mendalam serta melakukan analisis terhadap kepatuhan OPD (auditi) dalam penyelesaian tindak lanjut oleh subjek dalam penelitian ini/pihak-pihak yang terlibat dalam pelaksanaan penyelesaian TLHP sesuai dengan rekomendasi yang tercantum dalam LHP Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara yang diterbitkan selama tahun 2019.

2. TINJAUAN PUSTAKA

Sesuai dengan teori kepatuhan (*Compliance Theory*) yang dikemukakan Tyler dalam Saleh dan Susilowati (2004) terdapat dua perspektif dasar dalam literatur sosiologi mengenai kepatuhan pada hukum, yang disebut instrumental dan normatif. Perspektif instrumental mengasumsikan individu secara utuh didorong oleh kepentingan pribadi dan tanggapan terhadap perubahan-perubahan yang berhubungan dengan perilaku. Perspektif normatif berhubungan dengan apa yang orang anggap sebagai moral dan berlawanan dengan kepentingan pribadi.

Teori kepatuhan jika didasari dari perspektif normatif, maka teori kepatuhan dapat diterapkan pada bidang pelaksanaan tugas pengawasan/pemeriksaan yang dilakukan terhadap OPD sehingga diperoleh keyakinan yang cukup memadai serta kepatuhan pihak yang diaudit dalam mengikuti peraturan, standar dan pedoman yang ditetapkan. TLHP juga haruslah mengedepankan kepatuhan dari auditi dalam upaya penyelesaiannya sesuai dengan rekomendasi yang diberikan. Penyelesaian TLHP yang merupakan suatu keharusan/kepatuhan pemerintah daerah di Indonesia telah diatur dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 79 Tahun 2005 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah pada pasal 34 poin (1) yang menyatakan bahwa pimpinan satuan kerja penyelenggara Pemerintahan Daerah provinsi, kabupaten/kota dan Desa wajib melaksanakan tindak lanjut hasil pengawasan.

Pengawasan Internal dan Pemeriksaan/Audit Internal.

Secara umum pengawasan didefinisikan sebagai segala kegiatan dan tindakan untuk menjamin agar penyelenggaraan suatu kegiatan tidak menyimpang dari tujuan serta rencana yang telah digariskan (Baswir, 2001). Selanjutnya definisi pengawasan lainnya adalah suatu proses kegiatan penilaian terhadap objek pengawasan kegiatan tertentu dengan tujuan untuk memastikan apakah pelaksanaan tugas dan fungsi objek pengawasan dan atau kegiatan tersebut telah sesuai dengan yang telah ditetapkan. (Halim, 2002).

Pengawasan internal juga dikenali sebagai pengawasan fungsional. Pengawasan fungsional merupakan pengawasan terhadap pemerintah daerah, yang dilakukan secara fungsional oleh lembaga yang dibentuk untuk melaksanakan pengawasan fungsional, yang kedudukannya merupakan bagian dari lembaga yang diawasi seperti Inspektorat Jenderal, Inspektorat Provinsi, Inspektorat Kabupaten/Kota. Lembaga yang melakukan pengawasan internal di tingkat daerah adalah Inspektorat provinsi dan Inspektorat kabupaten/kota, yang pelaksanaan tugas dan fungsinya telah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2016 tentang Perangkat Daerah.

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 220 Tahun 2008 menekankan bahwa pengawasan dalam konteks pengawasan intern adalah seluruh proses kegiatan audit, evaluasi, reuiu, pemantauan dan kegiatan pengawasan lain, seperti konsultasi (*consultancy*), sosialisasi, asistensi, terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai (*assurance*) bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata kelola/kepemerintahan yang baik (*good governance*). Audit berasal dari bahasa latin dengan kata "*audere*" yang berarti mendengar. Mendengar secara efektif merupakan sebuah aktivitas yang dilaksanakan dalam penyerapan informasi dengan menggunakan alat pendengaran yang diikuti dengan respon/umpan balik. Sehingga dapat dikatakan bahwa audit/pemeriksaan merupakan suatu kegiatan menyerap, mengolah, dan merespon data yang dilakukan oleh pihak yang dapat dipercaya dan disampaikan kepada pihak yang berkepentingan untuk ditindaklanjuti. (Murwanto, dkk, 2010).

Definisi audit internal yang mengacu pada definisi audit internal oleh Sawyer dalam modul Pusdiklatwas BPKP (2009) yaitu: "Audit intern adalah sebuah penilaian yang sistematis dan obyektif yang dilakukan auditor intern terhadap operasi dan kontrol yang berbeda-beda dalam organisasi untuk menentukan apakah: (1) informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan; (2) risiko yang dihadapi perusahaan (organisasi) telah diidentifikasi dan diminimalisasi; (3) peraturan eksternal serta kebijakan dan prosedur internal yang bisa diterima telah dipenuhi; (4) sumber daya telah digunakan secara efisien dan ekonomis; dan (5) tujuan organisasi telah dicapai secara efektif. Semua dilakukan dengan tujuan untuk dikonsultasikan dengan manajemen dan membantu anggota organisasi dalam menjalankan tanggung jawabnya secara efektif (Pusdiklatwas BPKP, 2009).

Kegiatan audit intern pada awalnya lebih banyak berfokus sebagai mata dan telinga manajemen (*watchdog*) yang lebih banyak melakukan pemeriksaan atas kepatuhan (*compliance*) dari para pelaksana terhadap ketentuan-ketentuan. Seiring dengan perkembangan waktu, saat ini telah mengalami banyak mengalami pergeseran sesuai dengan definisi dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia yang disusun oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI), yaitu: "Audit intern adalah kegiatan yang independen dan obyektif dalam bentuk pemberian keyakinan (*assurance activities*) dan konsultasi (*consulting activities*), yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasional sebuah organisasi (auditi). Kegiatan ini membantu organisasi (auditi) mencapai tujuannya dengan cara menggunakan pendekatan yang sistematis dan teratur untuk menilai

dan meningkatkan efektivitas dari proses manajemen risiko, kontrol (pengendalian), dan tata kelola (sektor publik) (AAIPI, 2013)

Laporan Hasil Pengawasan/Pemeriksaan (LHP)/Laporan Hasil Audit (LHA).

Istilah yang digunakan dalam banyak literatur dan berbagai peraturan terhadap Laporan Hasil Pengawasan dan/atau Laporan Hasil Pemeriksaan yang keduanya disingkat (LHP) maupun Laporan Hasil Audit (LHA) memiliki makna dan pengertian yang sama. Laporan tersebut disusun oleh auditor sebagai bentuk komunikasi tertulis antara auditor dan auditi yang memuat rekomendasi/saran untuk ditindaklanjuti. Istilah Laporan Hasil Audit (LHA) digunakan dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia yang menyatakan "Komunikasi audit intern melalui laporan hasil audit intern, harus dibuat dalam bentuk dan isi yang dapat dimengerti oleh auditi dan pihak lain yang terkait".

Laporan hasil audit merupakan bentuk komunikasi tertulis yang berisi pesan agar pembaca laporan (auditi/manajemen) dapat mengerti dan menindaklanjuti temuan (sesuai rekomendasi yang terdapat di dalam laporan tersebut) (Gondodiyoto, 2004). Laporan hasil audit yang disusun auditor mempunyai tujuan/manfaat sebagai bukti pelaksanaan tugas; sebagai sumber referensi untuk perencanaan audit berikutnya; sebagai alat pembuktian apabila ada sanggahan dari pihak yang terlibat; sebagai media untuk mengkomunikasikan informasi-informasi penting yang diperoleh selama pelaksanaan audit

Tindak Lanjut Hasil Pengawasan/Pemeriksaan.

Definisi dari Tindak Lanjut Hasil Pengawasan yang selanjutnya disingkat TLHP dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 9 Tahun 2009 adalah tindakan yang dilakukan oleh auditi dalam rangka melaksanakan saran atau rekomendasi hasil pengawasan fungsional. Tindak lanjut adalah suatu kegiatan untuk mengidentifikasi dan mendokumentasikan kemajuan *auditee* dalam melaksanakan rekomendasi audit yang secara umum bertujuan untuk meningkatkan efektivitas (Rai, 2008).

Tujuan tindak lanjut audit adalah untuk: 1) Memastikan bahwa saran/rekomendasi auditor yang dimuat dalam laporan hasil audit telah dilaksanakan secara memadai, dan tepat waktu oleh entitas yang diperiksa; 2) Mengetahui perkembangan tindak lanjut saran/rekomendasi dalam Laporan Hasil Audit lalu yang masih belum selesai 3) Memonitor koreksi yang sudah dilakukan manajemen, serta hasil dan pengaruhnya bagi entitas yang diperiksa, dan 4) Memastikan bahwa temuan yang diperoleh dalam audit sebelumnya tidak dijumpai lagi dalam audit yang sedang dilaksanakan (Murwanto, dkk, 2010). Pengawasan/pemeriksaan yang telah dilaksanakan oleh APIP akan menjadi sia-sia tanpa adanya tindakan perbaikan dalam pelaksanaan tindak lanjut hasil pengawasan/pemeriksaan berdasarkan rekomendasi/saran yang disajikan dalam LHP

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Strauss dan Corbin (2003) berpendapat bahwa metode penelitian kualitatif merupakan penelitian yang temuan-temuannya tidak diperoleh melalui prosedur statistik atau bentuk hitungan lainnya sedangkan menurut Moleong (2007), penelitian kualitatif adalah penelitian yang bermaksud untuk memahami fenomena tentang apa yang dialami oleh subjek penelitian misalnya perilaku, persepsi, motivasi, tindakan, dan lain-lain secara holistik dengan cara deskripsi dalam bentuk kata-kata dan bahasa pada suatu konteks khusus yang alamiah dan dengan memanfaatkan berbagai metode yang alamiah. Penelitian ini menggunakan metode studi kasus (*case study*) dimana didalamnya peneliti menyelidiki secara cermat suatu program, peristiwa, aktivitas, proses atau kelompok individu (Creswell, 2010). Dalam penelitian ini, tipe desain penelitian yang digunakan merupakan Tipe 3 (*multiple-case design (holistic)*) dikarenakan menggunakan beberapa objek kasus yaitu beberapa kasus penyelesaian TLHP yang dilaksanakan oleh beberapa auditi/OPD dengan menggunakan satu

unit analisis yaitu penyelesaian TLHP yang memiliki status tidak dan/atau belum selesai/sah berdasarkan laporan Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara.

Objek dalam penelitian ini adalah Pemerintah Daerah Provinsi Sulawesi Utara didasarkan atas pertimbangan bahwa yang pertama masih ditemukannya temuan-temuan baik terkait masalah keuangan (TGR) maupun masalah administratif yang dilaksanakan oleh pihak eksternal (BPK) maupun oleh pihak internal dalam hal ini APIP Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara. Data yang akan digunakan data primer maupun data sekunder. Data primer merupakan data yang diperoleh secara langsung oleh peneliti dari sumbernya. Data primer dalam penelitian ini diperoleh dari hasil observasi dan wawancara terhadap pihak-pihak yang terlibat dalam penyelesaian TLHP sesuai dengan rekomendasi auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara dalam LHP. Dalam penelitian kualitatif istilah informan digunakan sebagai pihak yang memberikan informasi atau sebagai subyek penelitian, dimana informasi yang diberikan untuk dianalisa berupa kata-kata dan kalimat-kalimat yang menjelaskan fenomena penelitian yang diperoleh dari orang-orang tertentu atau informan yang dipandang memahami dan dapat menjelaskan tentang fenomena penelitian (Asmony, 2015). Untuk dapat menjawab permasalahan dan fenomena yang diteliti, perlu dilakukan penentuan informan dengan menggunakan teknik *purposive sampling* (sampel bertujuan). *Purposive sampling* yaitu informan-informan yang peneliti tentukan, merupakan orang-orang yang menurut peneliti memiliki informasi yang dibutuhkan dalam penelitian ini, karena mereka (informan) senantiasa berhubungan dengan permasalahan yang sedang diteliti (Sugiono, 2008). Penentuan informan dalam penelitian ini berdasarkan pada tugas, dan fungsi dari orang-orang yang melaksanakan pengawasan/pemeriksaan, pemantauan/monitoring, dan pelaksana penyelesaian TLHP oleh auditi/OPD yang terlibat langsung dalam penyelesaian TLHP pada ruang lingkup Pemerintah Daerah Provinsi Sulawesi Utara, dimana untuk bidang Infrastruktur sebesar 40%, Pendidikan 20% dan Kesehatan 10%.

Teknik pengumpulan data untuk penelitian ini berupa observasi, wawancara, dan dokumentasi. Teknik analisis dalam penelitian ini adalah analisis tematik yang secara umum melakukan identifikasi tema-tema yang terpola dengan cara membubuhkan kode-kode pada data/materi yang diperoleh dengan maksud untuk dapat mengorganisasi dan mensistemasi data secara lengkap serta detail, sehingga dapat memunculkan gambaran serta menemukan makna dari data yang dikumpulkan terkait fenomena penelitian

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 Hasil Penelitian

Tanggapan atas hasil pemeriksaan dan kegunaan / manfaat pemeriksaan.

Peneliti menggali informasi tentang tanggapan atas hasil pemeriksaan dan kegunaan/manfaat pemeriksaan yang telah dilaksanakan oleh Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara terkait dengan pengalaman dan pemahaman dari informan sesuai dengan waktu jabatan di OPD yang bersangkutan. Hasil wawancara tentang tema I kepada 3 (tiga) informan kepala/pimpinan OPD diatas, dapat disimpulkan bahwa manfaat pengawasan melalui pemeriksaan yang dilakukan oleh Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara yaitu berpengaruh pada *output* program dan kegiatan yang dicapai, sebagai bahan evaluasi penggunaan anggaran program dan kegiatan serta sebagai bahan perbaikan manajemen OPD dalam hal pengelolaan keuangan maupun administrasinya.

Selanjutnya, peneliti melakukan penggalan informasi terhadap sekretaris OPD tentang tanggapan atas hasil pemeriksaan dan kegunaan/manfaat pemeriksaan oleh Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara. Dari hasil wawancara tentang Tema I kepada 3 (tiga) informan sekretaris OPD diatas, dapat disimpulkan bahwa manfaat pengawasan melalui pemeriksaan yang dilakukan oleh Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi

Utara sebagai bahan untuk berbenah dalam hal pengelolaan keuangan dan pengadministrasian terkait pencatatan barang persediaan dan juga perbaikan dari segi manajemen OPD.

Berdasarkan informasi dari bendahara pengeluaran OPD mengenai tanggapan atas hasil pemeriksaan dan kegunaan/manfaat pemeriksaan terkait dengan keuangan OPD didasarkan pada masa jabatan dari informan mulai dari yang terbaru hingga yang terlama. Berdasarkan hasil wawancara tentang Tema 1 kepada 3 (tiga) informan bendahara OPD diatas, dapat disimpulkan pemeriksaan terkait dengan pengelolaan keuangan yang dilakukan oleh Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara memberikan kegunaan/manfaat dalam pengelolaan keuangan yaitu memberikan bantuan dalam hal pengelolaan keuangan sehingga dapat memperbaiki kekurangan dalam manajemen keuangan OPD.

Mekanisme/prosedur penyelesaian TLHP.

Mekanisme/prosedur penyelesaian TLHP yang dilakukan oleh OPD diawali dari saat diterimanya LHP. Peneliti melakukan penggalian informasi kepada informan untuk menjelaskan tentang komitmen, strategi serta langkah-langkah dalam hal penyelesaian TLHP yang pernah dilakukan oleh auditi/OPD. Berdasarkan hasil wawancara tentang tema 3 kepada 3 (tiga) informan kepala/pimpinan OPD diatas, dapat disimpulkan bahwa keseluruhan informan berkomitmen dan memprioritaskan penyelesaian TLHP, yang ditandai dengan memberikan instruksi/disposisi kepada sekretaris OPD dalam rangka melakukan langkah/tahapan penyelesaian tindak lanjut dalam bentuk penyelenggaraan rapat kepada semua pihak yang terkait, sehingga temuan-temuan administrasi maupun keuangan (TGR) dapat diwujudkan. Terkait pelaporan dalam penyelesaian TLHP oleh masing-masing OPD, informan menyatakan bahwa bukti-bukti penyeteroran TGR maupun kelengkapan administrasi diserahkan ke Sub Bagian Perencanaan dan Evaluasi Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara dengan menggunakan tanda terima sebagai bukti penyerahannya.

Selanjutnya dilakukan penggalian informasi dengan sekretaris OPD sebagai penerima instruksi/disposisi atau perintah dari kepala/pimpinan OPD untuk melaksanakan penyelesaian TLHP dalam lingkup OPD. Berdasarkan hasil wawancara tentang tema 2 kepada 3 (tiga) informan sekretaris OPD, dapat disimpulkan keseluruhan informan menyatakan bahwa kepala/pimpinan OPD memiliki komitmen dan menjadikan penyelesaian TLHP sebagai prioritas utama. Komitmen dari kepala/pimpinan OPD diwujudkan dalam bentuk menginstruksikan/memerintahkan kepada informan untuk melaksanakan koordinasi dengan semua pihak yang terkait sesuai dengan rekomendasi dalam LHP juga didalamnya termasuk pihak ketiga untuk menyepakati hal-hal yang dapat menjadi solusi terhadap penyelesaian TLHP yang akan dilaksanakan. Terkait pelaporan penyelesaian TLHP oleh OPD, sinkron dengan penyampaian kepala/pimpinan OPD bahwa bukti penyerahan TLHP dalam hal ini setoran TGR atau temuan/kelengkapan administrasi diserahkan ke Sub Bagian Perencanaan dan Evaluasi Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara dan dibuatkan tanda terima sebagai bukti penyerahan.

Penggalian Informasi terkait mekanisme/prosedur penyelesaian TLHP juga dari bendahara pengeluaran OPD lebih khusus terkait dengan temuan keuangan. Hasil wawancara tema 2 terhadap 3 (tiga) informan diatas selaku bendahara pengeluaran OPD, dapat disimpulkan bahwa pimpinan memiliki komitmen sebagai upaya dalam penyelesaian TLHP yaitu dengan dilakukannya pertemuan/rapat bersama oleh pihak-pihak terkait dalam rangka membahas penyelesaian terkait temuan keuangan dalam LHP. Keseluruhan informan menyatakan untuk temuan terhadap pihak ketiga yang berupa pengembalian dana, dilakukan dengan cara menghubungi/mengkoordinasikan terlebih dahulu mekanisme setoran ke kas daerah serta nomor rekening setoran TGR dan selanjutnya bukti setor (STS) diserahkan ke Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara sebagai laporan penyelesaian TLHP dan dibuatkan tanda terima sebagai bukti penyerahan.

Kendala/Hambatan dalam penyelesaian TLHP.

Gambaran mengenai kendala/hambatan dalam melakukan penyelesaian TLHP atas rekomendasi Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara diperoleh melalui wawancara dengan informan. Hasil wawancara tentang tema 3 terhadap 3 (tiga) informan di atas selaku kepala/pimpinan OPD, dapat disimpulkan bahwa kendala/hambatan yang sering terjadi dalam menyelesaikan TLHP adalah berupa penagihan atas temuan keuangan yang menjadi kerugian daerah, dimana sulit untuk melakukan penagihan terhadap pihak ketiga/rekanan dengan alasan yang bervariasi.

Selanjutnya hasil wawancara tentang tema 3 terhadap 3 (tiga) informan di atas selaku sekretaris OPD, dapat disimpulkan bahwa kendala/hambatan yang sering terjadi dalam menyelesaikan TLHP yaitu terkait penagihan atas temuan keuangan yang menjadi kerugian daerah senada dengan Kepala OPD, dimana baik kerugian keuangan oleh ASN/pegawai yang bekerja di dinas dengan alasan diantaranya sudah pindah tempat kerja maupun tempat kerja yang jauh dan pihak ketiga karena adanya perbedaan pendapat mengenai hitungan-hitungan di lapangan dan juga lambat dalam melakukan penyetoran.

Berikutnya dilakukan penggalian informasi terhadap bendahara pengeluaran OPD mengenai kendala/hambatan penyelesaian TLHP khususnya terkait temuan keuangan. Hasil wawancara tentang tema 3 terhadap 3 (tiga) informan sebagai bendahara pengeluaran OPD, dapat disimpulkan bahwa kendala/hambatan yang sering terjadi dalam menyelesaikan TLHP yaitu terkait penagihan atas temuan keuangan senada dengan pimpinan baik kepala maupun sekretaris OPD, yaitu terkait TGR kepada pihak ketiga yang belum langsung langsung merespon dan sulit untuk dilakukan konfirmasi kembali serta TGR terhadap pegawai yang sulit untuk dihubungi.

Pemahaman regulasi mengenai kewajiban menyelesaikan TLHP.

Gambaran terkait pemahaman regulasi mengenai kewajiban menyelesaikan TLHP secara khusus ditujukan kepada kepala/pimpinan OPD selaku penanggungjawab dari penyelesaian TLHP tersebut. Hasil wawancara tentang tema 4 terhadap 3 (tiga) informan sebagai kepala/pimpinan OPD, dapat disimpulkan bahwa keseluruhan informan menyatakan bahwa mereka mengetahui adanya aturan atau regulasi mengenai kewajiban dalam menyelesaikan TLHP, akan tetapi belum bisa menjelaskan secara lebih mendetail. Namun pada prinsipnya keseluruhan informan mengetahui serta menyadari keberadaan aturan terkait kewajiban dalam penyelesaian TLHP.

4.2 Pembahasan

Tanggapan atas hasil pemeriksaan dan kegunaan / manfaat pemeriksaan.

Seperti yang telah dijelaskan oleh informan bahwa pemeriksaan yang dilaksanakan oleh Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara baik pemeriksaan yang menghasilkan temuan administrasi maupun temuan yang terkait dengan keuangan telah memberikan manfaat yang besar berupa pembinaan bagi kinerja OPD dalam bentuk rekomendasi dalam LHP untuk ditindak lanjuti. Pembinaan yang diperoleh oleh OPD sesuai dengan yang dijelaskan informan yaitu sebagai evaluasi atas program/kegiatan OPD guna dapat mengukur sejauh mana kinerja dari OPD yang telah dilaksanakan sehingga dapat mengetahui kelemahan dari segi manajemen dan segi pengelolaan keuangan karena pemeriksaan yang dilakukan sifatnya komprehensif.

Hasil penelitian tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Prihartono (2009) yang melakukan penelitian mengenai pelaksanaan pengawasan fungsional dalam rangka menuju optimalisasi kerja pada Inspektorat Jenderal Departemen Pertanian, yang menyimpulkan bahwa Inspektorat Jenderal Departemen Pertanian sebagai sub sistem pemerintahan, keberadaannya mempunyai andil besar dalam terselenggaranya pemerintahan yang baik dan bebas dari praktek Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (*Good Governance and Clean Governance*). Dalam melaksanakan pengawasan: 1) Dapat

memperoleh hasil penilaian dan simpulan yang menyeluruh mengenai efisiensi dan efektifitas penyelenggaraan pemerintahan umum dan pembangunan. 2) Dapat memberikan sumbangan positif dalam mewujudkan good governance dan clean governance.

Pengawasan internal yang dilaksanakan melalui pemeriksaan oleh Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara adalah sebagai mitra untuk memberikan pembinaan kepada OPD, yang dapat tercapai jikalau penyelesaian TLHP oleh OPD telah dilaksanakan. Hasil penelitian terkait Tema 1 ini menunjukkan bahwa pelaksanaan pengawasan melalui pemeriksaan oleh Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara telah mampu memberikan kegunaan/manfaat dalam bentuk evaluasi terhadap kinerja OPD sehingga dapat digunakan sebagai dasar dalam rangka melaksanakan perbaikan-perbaikan untuk meningkatkan kinerja OPD. Kegunaan/manfaat pemeriksaan dapat dirasakan oleh OPD jikalau menyelesaikan TLHP berdasarkan rekomendasi yang tercantum dalam LHP yang disusun oleh Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara. Pelaksanaan penyelesaian TLHP berdasarkan rekomendasi Auditor tersebut, merupakan kewajiban yang harus dilakukan sebagai perwujudan kepatuhan OPD terhadap Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 9 Tahun 2009. Hal ini sesuai dengan Teori Kepatuhan (*Compliance Theory*) yang dikemukakan Tyler dalam Saleh dan Susilowati (2004) jika dilihat dari perspektif normatif, dimana Organisasi Perangkat Daerah (OPD) selaku Auditi wajib Patuh terhadap amanat dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 79 Tahun 2005 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah yang mengharuskan OPD melaksanakan penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP) guna menghindari Sanksi yang akan diberikan sesuai dengan ketentuan peraturan perundangan.

Mekanisme/prosedur penyelesaian TLHP.

Pengawasan dalam bentuk pemeriksaan yang dilakukan oleh Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara adalah suatu proses, rangkaian yang tidak terputus dan diawali sejak perencanaan pemeriksaan hingga selesainya tindak lanjut. Dalam rangka mencapai hasil pengawasan yang optimal, maka setiap temuan hasil pengawasan APIP wajib ditindaklanjuti oleh kepala/pimpinan OPD secara konsisten dan bertanggungjawab. Berdasarkan penggalan informasi terkait komitmen pimpinan OPD sesuai dengan hasil wawancara untuk keseluruhan informan yang terdiri atas kepala/pimpinan OPD, sekretaris OPD dan bendahara pengeluaran OPD menyatakan bahwa pimpinan sebagai penanggungjawab penyelesaian TLHP memiliki komitmen penyelesaian TLHP sebagai prioritas utama, yang diwujudkan dengan bentuk instruksi/disposisi terhadap sekretaris OPD, melakukan pemanggilan/mengundang dan mengadakan rapat dengan semua pihak yang terkait sesuai dengan rekomendasi yang disajikan dalam LHP. Hal ini merupakan suatu bentuk kepatuhan kepala/pimpinan OPD dalam melaksanakan penyelesaian TLHP yang menjadi tanggungjawabnya.

Sesuai hasil penelitian terkait dengan komitmen pimpinan di atas, maka dapat dikatakan pimpinan yang memiliki komitmen dan menjadikan penyelesaian TLHP sebagai prioritas utama akan dapat melaksanakan penyelesaian TLHP lebih baik dibandingkan dengan pimpinan yang kurang berkomitmen dalam penyelesaian TLHP, sehingga manfaat pemeriksaan sebagai sarana evaluasi dan perbaikan kinerja tidak dapat tercapai dengan baik dan optimal. Hal tersebut sejalan dengan hasil penelitian yang dilaksanakan oleh Arini (2014) tentang analisis peran manajer dalam tindak lanjut laporan hasil pemeriksaan oleh Satuan Kerja Pemeriksa Intern di RSUP Sanglah Denpasar tahun 2012, yang menyatakan bahwa perlunya komitmen pimpinan dalam penyelesaian TLHP, yaitu: Hasil penelitian menunjukkan belum maksimalnya dukungan dalam hal komitmen, kepemimpinan, motivasi dan pengkomunikasian manajer di semua lini. Kurangnya dukungan kompensasi non finansial, kurangnya fasilitas, serta belum adanya pedoman bagi unit untuk melakukan tindak

lanjut menyebabkan pelaksanaan tindak lanjut LHP SPI belum sesuai ketentuan. Oleh karena itu diperlukan dukungan dari pimpinan tertinggi dalam bentuk kebijakan tertulis dan semua manajer perlu berkoordinasi dalam upaya pelaksanaan tindak lanjut, serta pentingnya dilakukan evaluasi dan monitoring pelaksanaan tindak lanjut LHP oleh SPI (Arini, 2014).

Bentuk penyelesaian TLHP seperti yang telah disampaikan oleh Informan dalam penelitian ini menyatakan bahwa pelaksanaan penyelesaian TLHP dalam bentuk melakukan koordinasi dengan semua pihak yang terkait guna mendiskusikan langkah-langkah ataupun solusi penyelesaian TLHP. Penyelesaian TLHP yang dilakukan secara internal relatif lebih mudah dikerjakan, namun jikalau terkait dengan pihak ketiga/rekanan, agak relatif lebih sulit untuk dilakukan penyelesaian yang biasanya berupa pengembalian dana, sehingga dibutuhkan koordinasi terlebih dahulu dengan pihak ketiga tersebut untuk segera melakukan penyetoran ke kas daerah. Jika pelaksanaan penyelesaian TLHP tidak dapat terlaksana oleh OPD dan sudah lewat/melampaui batas waktu penyelesaian, maka upaya yang dapat dilakukan adalah melakukan pelimpahan ke MP-TGR, seperti yang dijelaskan dalam Peraturan Gubernur Sulawesi Utara Nomor 1 Tahun 2022 tentang Tata Cara Tuntutan Ganti Kerugian Daerah Terhadap Pegawai Negeri Bukan Bendahara Atau Pejabat Lain, yang menyatakan bahwa: Tuntutan Ganti Kerugian yang selanjutnya disingkat TGR adalah suatu proses tuntutan yang dilakukan terhadap pegawai negeri bukan bendahara atau pejabat lain dengan tujuan untuk memulihkan Kerugian Daerah. Dalam hal pelaporan penyelesaian TLHP yang telah dilakukan oleh OPD, berdasarkan pernyataan informan pada hasil penelitian ini bahwa dilakukan penyerahan dokumen-dokumen sebagai bukti atas penyelesaian TLHP yang telah diserahkan, baik temuan yang terkait dengan administrasi maupun temuan yang terkait dengan pengelolaan keuangan yaitu berupa bukti penyetoran (STS) dan selanjutnya diserahkan ke Sub Bagian Perencanaan dan Evaluasi Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara yang disertai dengan tanda terima. Menurut para informan tersebut menyatakan bahwa belum pernah menandatangani berita acara atas penyelesaian TLHP yang telah dilaksanakan oleh OPD, dimana hal tersebut belum sesuai dengan yang diamanatkan dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 9 Tahun 2009 tentang Pedoman Umum Pelaksanaan, Pemantauan, Evaluasi dan Pelaporan Tindak Lanjut Hasil Pengawasan Fungsional terkait mekanisme pelaksanaan TLHP fungsional. Terkait dengan upaya penyelesaian TLHP oleh OPD perlu dijelaskan dalam pembahasan penelitian ini bahwa apabila auditi/OPD telah menindaklanjuti saran/rekomendasi dari Auditor Inspektorat dengan cara yang berlainan dengan saran/rekomendasi yang diberikan dalam LHP, maka Auditor harus melakukan penilaian terhadap efektifitas penyelesaian tindak lanjut yang dilakukan tersebut. Auditor tidak harus memaksakan rekomendasinya ditindaklanjuti namun harus dapat menerima langkah lain yang ternyata lebih efektif. (AAIPI, 2013).

Kendala/Hambatan dalam penyelesaian TLHP.

Dalam melaksanakan penyelesaian TLHP oleh auditi/OPD dan jikalau terjadi kegagalan dengan apapun yang menjadi penyebabnya maka hal tersebut dapat dikatakan sebagai suatu bentuk pemborosan dalam penggunaan sumber daya keuangan daerah dan sumber daya aparatur. Kendala utama yang menyebabkan kegagalan penyelesaian TLHP oleh OPD Kabupaten Sumbawa Barat yang dijelaskan dalam penelitian Harinurhady, dkk (2017), adalah kurangnya komunikasi yang baik pada tingkat manajemen SKPD dan masih kurangnya Sumber Daya Manusia (SDM) yang kompeten sebagai bagian dari kriteria keberhasilan dalam implementasi kebijakan. Dalam peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 9 Tahun 2009 Tentang Pedoman Umum Pelaksanaan, Pemantauan, Evaluasi dan Pelaporan Tindak Lanjut Hasil Pengawasan Fungsional, dijelaskan bahwa: Hambatan utama pelaksanaan TLHP adalah kurangnya komitmen pimpinan instansi pemerintah yang diawasi atas pelaksanaan TLHP. Kendala lain yang dihadapi dalam pelaksanaan TLHP adalah belum adanya kesamaan format antar aparat

pengawasan intern pada instansi pemerintah, baik format laporan pengawasan maupun format laporan pemantauan TLHP.

Berdasarkan hasil wawancara yang dilakukan, terkait dengan informasi tentang kendala/hambatan dalam melaksanakan penyelesaian TLHP oleh keseluruhan informan baik kepala/pimpinan OPD, sekretaris OPD dan bendahara pengeluaran OPD, menyatakan bahwa kendala dalam melaksanakan penyelesaian TLHP yang sering dijumpai adalah terhadap temuan yang terkait dengan keuangan biasanya akan membutuhkan waktu lebih lama, apalagi terkait dengan pihak ketiga/rekanan dengan alasan yang sangat bervariasi. Kendala/hambatan yang telah disampaikan oleh keseluruhan informan diatas, jikalau tidak segera diatasi, maka dapat dikatakan upaya penyelesaian TLHP yang dilaksanakan belum optimal dan akan dapat mempengaruhi penilaian kinerja OPD bahkan dianggap kurang patuh dalam melaksanakan penyelesaian TLHP. OPD tersebut dapat dikatakan belum sepenuhnya memanfaatkan fungsi pemeriksaan sebagai salah satu bentuk pembinaan oleh Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara.

Pemanfaatan hasil pemeriksaan oleh OPD yang belum maksimal, senada dengan penelitian yang dilakukan oleh Hasanah dalam Harinurhady, dkk (2017) yang meneliti tentang Studi Fenomenologis Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Daerah (Studi pada Inspektorat Provinsi NTB), yang menyimpulkan bahwa hasil pemeriksaan yang dilaksanakan oleh Inspektorat belum sepenuhnya dimanfaatkan sebagai *feed back* (umpan balik) untuk memperbaiki dan meningkatkan kinerja SKPD, yang dibuktikan dengan rendahnya pelaksanaan tindak lanjut. Sebagai upaya perbaikan terhadap kinerja OPD perlu kiranya kepala/pimpinan OPD untuk melakukan evaluasi atas penyelesaian TLHP yang telah dilaksanakan agar dapat mengidentifikasi kendala/hambatan dalam melaksanakan penyelesaian TLHP tersebut, sehingga dapat digunakan sebagai acuan dalam rangka mengatasi permasalahan atau kendala, yang tentu saja dalam rangka peningkatan kinerja dari OPD. Selain itu, OPD dapat memanfaatkan penggunaan teknologi untuk mendorong penyelesaian TLHP melalui penggunaan aplikasi e-kinerja yang terintegrasi dengan temuan keuangan sehingga dapat mempercepat penyelesaian TLHP dengan tetap berkoordinasi dengan Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara.

Pemahaman regulasi mengenai kewajiban menyelesaikan TLHP.

Tujuan penggalian informasi terhadap pemahaman regulasi mengenai kewajiban menyelesaikan TLHP ini yaitu untuk mengetahui sejauh mana tingkat kesadaran kepala/pimpinan OPD tentang kewajiban dan tanggung jawab yang diemban dalam melakukan penyelesaian TLHP. Penerapan tema 4 ini hanya terhadap pimpinan OPD di Pemerintah Daerah Provinsi Sulawesi Utara sebagai penanggung jawab penyelesaian TLHP. Hal ini sejalan dengan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara nomor 9 tahun 2009 tentang Pedoman Umum Pelaksanaan, Pemantauan, Evaluasi dan Pelaporan Tindak Lanjut Hasil Pengawasan Fungsional, yang menjelaskan bahwa pimpinan instansi pemerintah wajib mendorong dan melakukan pemantauan pelaksanaan TLHP BPK maupun TLHP APIP.

Sesuai dengan hasil wawancara terhadap kepala/pimpinan OPD tentang tema 4, dapat disimpulkan bahwa informan mengetahui adanya aturan atau regulasi mengenai kewajiban melakukan penyelesaian TLHP. Namun tidak bisa menyebutkan nomor ataupun menjelaskan secara rinci isi dari regulasi tersebut. Terkait dengan sanksi tidak dilaksanakannya penyelesaian TLHP Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara disampaikan oleh informan bahwa sanksi yang dapat diberikan adalah dalam bentuk sanksi administrasi kepegawaian yang biasanya sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 94 tahun 2021 tentang Disiplin Pegawai Negeri Sipil. Hal ini sejalan dengan yang dijelaskan dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 9 Tahun 2009 yang menyatakan bahwa pimpinan unit kerja pada instansi pemerintah yang tidak melaksanakan

keajiban untuk menindaklanjuti saran/rekomendasi dalam LHP dikenakan sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku yaitu Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara pasal 20 ayat (5) yang menyatakan bahwa pejabat yang diketahui tidak melaksanakan kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (1) yaitu pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan, dapat dikenai sanksi administratif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang kepegawaian.

Pembahasan terkait dengan pemahaman tentang regulasi dari kepala/pimpinan OPD sebagai pihak yang diaudit yang menuntut kepatuhan auditi dalam mengikuti prosedur, standar, dan aturan tertentu yang ditetapkan oleh pihak yang berwenang. Penyelesaian TLHP juga haruslah mengedepankan kepatuhan dari auditi dalam upaya penyelesaiannya sesuai dengan saran/rekomendasi dalam LHP. Tuntutan terhadap kepatuhan auditi tersebut secara jelas ditegaskan dalam peraturan-peraturan yang terkait dengan penyelesaian TLHP yang secara hukum mengisyaratkan kewajiban kepatuhan dari setiap pejabat/pimpinan OPD untuk melaksanakan dan menyelesaikan tindak lanjut hasil pemeriksaan auditor Inspektorat sebagai APIP.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, maka dapat ditarik kesimpulan dalam penelitian ini yaitu :

1. Pemeriksaan yang dilaksanakan oleh Auditor Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara digunakan sebagai bahan evaluasi atas pelaksanaan program/kegiatan OPD. Berdasarkan fungsi pengawasan APIP yaitu sebagai mitra kerja dalam rangka pelaksanaan pembinaan, diharapkan agar OPD dapat memanfaatkan fungsi tersebut sehingga dapat meningkatkan kinerja OPD.
2. Penyelesaian TLHP dilaksanakan dengan bentuk pengkoordinasian dengan pihak-pihak terkait dalam mengupayakan penyelesaian TLHP tersebut. Upaya penyelesaian tersebut merupakan wujud tanggungjawab dari kepala/pimpinan OPD dalam melaksanakan penyelesaian TLHP, hanya saja perlu dilakukan pemantauan secara internal OPD dalam penanganannya.
3. Temuan pengelolaan keuangan yang menjadi kerugian keuangan daerah merupakan kendala utama penyelesaian TLHP dan memerlukan waktu yang relatif lebih lama dalam rangka melaksanakan penyelesaian TLHP tersebut. Kepala/pimpinan OPD perlu melakukan upaya penyelesaian TLHP secara berkelanjutan dengan melibatkan semua pihak yang terkait dengan temuan keuangan yang terjadi.

Melalui penelitian ini maka disarankan kepada Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara untuk terus meningkatkan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP) melalui:

1. Melakukan monitoring dan evaluasi tindak lanjut yang dilakukan Perangkat Daerah sehingga teridentifikasi kendala yang dihadapi Perangkat Daerah dalam melaksanakan TLHP baik Temuan Keuangan maupun Temuan Administrasi.
2. Melaksanakan pertemuan secara berkesinambungan dengan Perangkat Daerah untuk membahas hasil rapat terkait penyelesaian tindak lanjut dan mendokumentasikannya melalui laporan yang telah dibahas dalam rapat tersebut.
3. Meningkatkan sistem pengendalian internal Perangkat Daerah dengan cara melaksanakan sosialisasi tentang pentingnya Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Auditor.
4. Memberikan Sanksi kepada OPD yang tidak melakukan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Auditor.

DAFTAR PUSTAKA

- AAIPI. (2013). Standar audit intern pemerintah indonesia. Jakarta : Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia.
- Arini, I. G. A. A. K. (2014). Analisis peran manajer dalam tindak lanjut laporan hasil pemeriksaan oleh satuan kerja pemeriksaan intern di RSUP Sanglah Denpasar, Tahun 2012. Tesis. Jakarta : Universitas Indonesia.
- Asmony. (2015). Penelitian kualitatif: Pendekatan Studi kasus. Mataram: Mataram University Press.
- Baswir. (2001). Akuntansi pemerintahan indonesia. Yogyakarta : BPFE.
- BPKP Pusdiklatwas. (2009). Auditing II. Edisi Kelima. Ciawi : Pusat pendidikan dan pelatihan pengawasan badan pengawas keuangan dan pembangunan.
- Creswell, J. W. (2010). Research design: Pendekatan kualitatif, kuantitatif, dan mixed. Penerjemah: Achmad Fawaid. Yogyakarta : Pustaka Pelajar.
- Gondodiyoto, S. (2004). Program kerja & laporan audit. Jakarta : Universitas Bina Nusantara.
- Halim, A. (2002). Akuntansi sektor publik akuntansi keuangan daerah. ed Pertama, Jakarta: Salemba Empat.
- Harinurhady, A. A. Rifa'I., & Alamsyah. (2017). Analisis penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan auditor inspektorat Kabupaten Sumbawa Barat. *Jurnal Economia*, 13(1), 95-108.
- Moleong, L. J. (2007). Metodologi penelitian kualitatif. edisi revisi. Bandung : PT Remaja Rosdakarya.
- Murwanto, R. A. Budiarmo., & Ramadhana, F. H. (2010). Audit sektor publik suatu pengantar bagi pembangunan akuntabilitas instansi pemerintah. Jakarta : LPKPAP-BPPK.
- Peraturan Gubernur Sulawesi Utara Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Tata Cara Tuntutan Ganti Kerugian Daerah Terhadap Pegawai Negeri Bukan Bendahara Atau Pejabat Lain. 31 Januari 2022. Berita Daerah Provinsi Sulawesi Utara Tahun 2022 Nomor 1. Manado.
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 220 Tahun 2008 tentang jabatan fungsional auditor dan angka kreditnya. Jakarta.
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 9 Tahun 2009 tentang pedoman umum pelaksanaan, pemantauan, evaluasi, dan pelaporan tindak lanjut hasil pengawasan fungsional. 16 Juni 2009. Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 79 Tahun 2005 tentang pedoman pembinaan dan pengawasan penyelenggaraan pemerintahan daerah. 30 Desember 2005. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 165. Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah. 28 Agustus 2008. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 127. Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2016 tentang perangkat daerah. 15 Juni 2016. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 114. Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 94 Tahun 2021 tentang disiplin pegawai negeri sipil. 31 Agustus 2021. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 202. Jakarta.
- Rai, I. G. A. (2008). Audit kinerja pada sektor publik: Konsep, praktik dan studi kasus. Jakarta: Salemba Empat.
- Pongoliu, R. R., Saerang, & D., Manossoh, H. (2017). Analisis kendala penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK Pada Pemerintah Provinsi Gorontalo. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Auditing "Goodwill"*, 8(1). 1-10.
- Saleh, A. E & Susilowati I. (2004). Studi empiris ketepatan waktu pelaporan keuangan perusahaan manufaktur di Bursa Efek Jakarta. *Jurnal Bisnis Strategi*, 13, 66-80.

- Straus, A & J. Corbin. (2003). Dasar-dasar penelitian kualitatif. yogyakarta : Pustaka Pelajar.
- Sugiono. (2008). Metode penelitian administrasi. Bandung : Alfabeta.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang perbendaharaan negara. 19 Juli 2004. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 66. Jakarta.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang badan pemeriksa keuangan. 30 Oktober 2006. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 85. Jakarta.