Vol. 6, No. 11, November 2026
pp. 637-648
e-ISSN 2774-700X
DOI: https://doi.org/10.59188/jurnalsosains.v6i11.32828



Dari Kepatuhan Formal Menuju Pengendalian Substantif: Tantangan Implementasi SPIP pada Maturitas Level 3 di Kabupaten Pangandaran

Fahrizal Rizki Maulana*, Muslih Faozanudin
Universitas Jenderal Soedirman, Indonesia
Email : Fahrizal.maulana@mhs.unsoed.ac.id*

Keywords:
Government Internal Control System; Maturity Level 3; Administrative Compliance; Substantive Control; Pangandaran Regency.

This is an open access article under the CC BY-SA license.

Copyright © 2026 by Author. Published by Green Publisher Indonesia

Abstract

The achievement of the maturity of the Government Internal Control System (SPIP) Level 3 does not necessarily reflect the consistency of the implementation of substantive internal control in the implementation of local government. This study aims to analyze the gap between administrative compliance and substantive control in the implementation of SPIP in Pangandaran Regency. The research uses a qualitative approach with a case study design. Data were collected through interviews and documentation studies of SPIP implementation documents, including the 2023 Pangandaran Regency Inspectorate Government Agency Performance Report and the 2025 Inspectorate Work Plan. The analysis was carried out using the perspective of institutional theory and policy implementation theory. The results of the study showed that Pangandaran Regency had reached SPIP Level 3 maturity with a BPKP evaluation score of 3.039, lower than the results of the independent assessment of 3.7947. In addition, although risk maps and mitigation plans have been available, evaluations of the implementation of risk control plans have not been carried out. Other challenges can be seen from the lack of optimal involvement of leaders in risk control, lack of response from regional apparatus to supervisory recommendations, and repeated findings in the field of infrastructure. These findings show that the achievement of formal maturity needs to be followed by strengthening the implementation, evaluation, and monitoring of internal controls. The research concludes that the sustainability of SPIP maturity requires strengthening organizational capacity, management commitment, and effectiveness of follow-up recommendations so that internal control is integrated in local government managerial activities.

Kata Kunci:
Sistem Pengendalian Intern Pemerintah; Maturitas Level 3; Kepatuhan Administratif; Pengendalian Substantif; Kabupaten Pangandaran.

Abstrak

Pencapaian maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Level 3 tidak selalu mencerminkan konsistensi penerapan pengendalian intern secara substantif dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah. Penelitian ini bertujuan menganalisis kesenjangan antara kepatuhan administratif dan pengendalian substantif dalam penyelenggaraan SPIP di Kabupaten Pangandaran. Penelitian menggunakan pendekatan kualitatif dengan desain studi kasus. Data dikumpulkan melalui wawancara dan studi dokumentasi terhadap dokumen penyelenggaraan SPIP, termasuk Laporan Kinerja Instansi Pemerintah Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2023 dan Rencana Kerja Inspektorat Tahun 2025. Analisis dilakukan dengan menggunakan perspektif teori institusional dan teori implementasi kebijakan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kabupaten Pangandaran telah mencapai maturitas SPIP Level 3 dengan skor evaluasi BPKP sebesar 3,039, lebih rendah dibandingkan hasil penilaian mandiri sebesar 3,7947. Selain itu, meskipun peta risiko dan rencana mitigasi telah

tersedia, evaluasi terhadap pelaksanaan rencana pengendalian risiko belum dilakukan. Tantangan lainnya terlihat dari belum optimalnya keterlibatan pimpinan dalam pengendalian risiko, kurangnya tanggapan perangkat daerah terhadap rekomendasi pengawasan, serta adanya temuan berulang pada bidang sarana prasarana. Temuan tersebut menunjukkan bahwa pencapaian maturitas formal perlu diikuti dengan penguatan pelaksanaan, evaluasi, dan pemantauan pengendalian intern. Penelitian menyimpulkan bahwa keberlanjutan maturitas SPIP membutuhkan penguatan kapasitas organisasi, komitmen manajemen, dan efektivitas tindak lanjut rekomendasi agar pengendalian intern terintegrasi dalam aktivitas manajerial pemerintah daerah.

PENDAHULUAN

Penyelenggaraan pemerintahan daerah yang efektif, transparan, dan akuntabel tidak hanya ditentukan oleh kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, tetapi juga oleh kemampuan pemerintah dalam memastikan bahwa setiap kebijakan, program, dan penggunaan sumber daya publik dilaksanakan secara terkendali untuk mencapai tujuan organisasi (Roy & Sachdeva, 2025). Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) memiliki peran strategis sebagai instrumen tata kelola untuk mengidentifikasi dan mengelola risiko, menjaga keandalan pelaporan, mengamankan aset negara, serta meningkatkan efektivitas dan efisiensi penyelenggaraan pemerintahan. Pentingnya lingkungan pengendalian dalam mendukung tata kelola dan pengelolaan keuangan pemerintah daerah yang efektif, transparan, dan akuntabel (Eton et al., 2022). Sejalan dengan itu, Pratiwi et al. (2025) mengidentifikasi bahwa implementasi SPIP di Indonesia masih menghadapi berbagai hambatan, termasuk pengabaian manajemen, kelemahan penerjemahan kebijakan, dan persoalan dalam pelaksanaan pengendalian. Penelitian dari Winarna et al. (2021) terhadap 508 pemerintah daerah di Indonesia selama periode 2017-2019, menemukan bahwa lingkungan pengendalian, penilaian risiko, serta informasi dan komunikasi berhubungan positif dengan kinerja penyelenggaraan pemerintahan daerah. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa keberadaan SPIP perlu diikuti oleh penerapan unsur-unsur pengendalian secara konsisten dalam proses kerja organisasi, sehingga pengendalian intern tidak berhenti pada pemenuhan prosedur formal, tetapi benar-benar berfungsi sebagai mekanisme untuk mendukung pencapaian tujuan dan akuntabilitas pemerintahan daerah (Ariesty et al., 2021).

Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) tertuang dalam Peraturan Pemerintah (PP) No. 60 Tahun 2008 yang menegaskan bahwa pengendalian intern merupakan proses integral yang dilaksanakan secara terus-menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi. SPIP mencakup lima unsur, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan pengendalian intern. Berdasarkan Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 5 Tahun 2021 mengatur penilaian maturitas penyelenggaraan SPIP terintegrasi sebagai instrumen untuk menilai tingkat kematangan penerapan pengendalian intern pada kementerian, lembaga, dan pemerintah daerah. Dalam kerangka maturitas Level 3 mencerminkan kondisi ketika kebijakan dan prosedur pengendalian telah diimplementasikan serta didokumentasikan dengan baik. Menurut Suratman et al. (2023) implementasi unsur-unsur maturitas SPIP terintegrasi menunjukkan pentingnya penerapan unsur pengendalian dalam mendukung pencapaian tingkat maturitas. Berdasrkan Sementara itu, Silmi (2024)

mengidentifikasi sejumlah kendala, antara lain dokumentasi yang belum memadai, komitmen dan motivasi yang kurang, miskonsepsi terhadap mekanisme penilaian, serta komunikasi dan pemantauan yang belum optimal. Pencapaian maturitas SPIP tidak hanya berkaitan dengan pemenuhan indikator penilaian, tetapi juga dengan kemampuan organisasi membangun pemahaman, melaksanakan prosedur, dan menjaga konsistensi penerapan pengendalian intern. Dengan demikian, pencapaian Level 3 perlu dipahami bukan hanya sebagai hasil penilaian administratif, melainkan sebagai tahapan penting dalam membangun praktik pengendalian intern yang terdefinisi dan diterapkan secara nyata dalam penyelenggaraan pemerintahan daerah.

Persoalan penting dalam penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) adalah memastikan bahwa proses penilaian maturitas tidak berhenti pada pemenuhan persyaratan administratif, tetapi mampu menggambarkan efektivitas pengendalian intern yang diterapkan dalam praktik organisasi. Mekanisme penilaian belum cukup mendorong tim penilai dan tim penjamin kualitas untuk menganalisis keterkaitan antara indikator SPIP maupun hubungannya dengan indikator tata kelola lainnya, selain itu kecenderungan sistem penilaian yang lebih menekankan pemenuhan bukti administratif daripada substansi penilaian (Mukhlis et al., 2021). Berdasarkan penelitian Mukti (2019) menyatakan bahwa bahwa pelaksanaan kegiatan pengendalian pada sejumlah instansi masih terbatas pada formalitas pemenuhan permintaan data, sementara komitmen pimpinan, efektivitas pengawasan, komunikasi, dan tindak lanjut rekomendasi masih menghadapi kendala. Sehingga peningkatan maturitas tidak cukup dilihat dari kelengkapan dokumen atau hasil penilaian, melainkan perlu ditelaah melalui kualitas pelaksanaan pengendalian, keterlibatan manajemen, serta pemanfaatan hasil evaluasi untuk memperbaiki proses organisasi.

Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) menjadi bagian dari agenda peningkatan kualitas tata kelola pemerintahan daerah. Berdasarkan Dokumen Rencana Kerja Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2025 mencatat bahwa berdasarkan Laporan Hasil Evaluasi Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Jawa Barat atas penilaian mandiri maturitas SPIP tahun 2023, Kabupaten Pangandaran memperoleh skor 3,039 atau berada pada Level 3 (Terdefinisi). Capaian tersebut menunjukkan bahwa target maturitas Level 3 telah terpenuhi, namun angka penilaian itu belum dengan sendirinya menjelaskan sejauh mana pengendalian intern telah dipahami, dijalankan, dan dipertahankan secara konsisten oleh seluruh organisasi perangkat daerah (OPD). Kondisi tersebut perlu dikaji lebih jauh dalam dinamika penyelenggaraan SPIP di Kabupaten Pangandaran, terutama berkaitan dengan pemahaman tim penilai mandiri dan penjamin kualitas, koordinasi antar-OPD, perhatian manajemen, serta tindak lanjut rekomendasi evaluasi. Dengan demikian, perhatian penelitian tidak diarahkan untuk menyangkal capaian Level 3 yang tercatat secara resmi, melainkan untuk memahami bagaimana capaian tersebut diterjemahkan ke dalam praktik pengendalian intern yang substantif dan berkelanjutan.

Meskipun Kabupaten Pangandaran telah mencapai maturitas SPIP Level 3 pada tahun 2023, berdasarkan dokumen perencanaan Inspektorat Kabupaten Pangandaran, pencapaian tersebut perlu dikaji lebih lanjut dari sisi proses penyelenggaraan dan keberlanjutan penerapannya.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan desain studi kasus untuk menganalisis hubungan antara kepatuhan administratif dan pengendalian substantif dalam penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) di Kabupaten Pangandaran. Pendekatan ini dipilih karena memungkinkan peneliti memahami secara mendalam dinamika penyelenggaraan SPIP, khususnya mengenai proses penilaian maturitas, penerapan manajemen risiko, koordinasi antarorganisasi perangkat daerah (OPD), keterlibatan manajemen, serta tindak lanjut rekomendasi hasil pengawasan. Fokus penelitian tidak hanya diarahkan pada pencapaian skor maturitas, tetapi juga pada kesesuaian antara dokumen pengendalian yang tersedia dengan penerapannya dalam aktivitas organisasi.

Penentuan informan dilakukan menggunakan teknik purposive sampling, yaitu pemilihan informan berdasarkan keterlibatan langsung, tanggung jawab, dan pengetahuan terhadap penyelenggaraan SPIP di lingkungan Pemerintah Kabupaten Pangandaran. Informan penelitian dikelompokkan ke dalam beberapa unsur, yaitu:

a) Pejabat atau auditor pada Inspektorat Kabupaten Pangandaran yang terlibat dalam proses penjaminan kualitas dan evaluasi penyelenggaraan SPIP.
b) Anggota tim penilaian mandiri SPIP pada OPD yang memahami proses penilaian dan penyediaan dokumen pendukung.
c) Pimpinan atau pejabat pengelola pada OPD yang memiliki tanggung jawab terhadap penerapan pengendalian intern dan pengelolaan risiko.

Jumlah informan pada penelitian ini sebanyak 8 orang, terdiri atas 2 orang dari Inspektorat Kabupaten Pangandaran, 3 orang dari tim penilai mandiri OPD, dan 3 orang dari unsur pimpinan atau pejabat pengelola OPD. Pemilihan informan mempertimbangkan relevansi informasi yang dibutuhkan untuk mengidentifikasi perbedaan antara pemenuhan persyaratan administratif dan penerapan pengendalian intern secara substantif.

Pengumpulan data dilakukan melalui wawancara dan studi dokumentasi untuk memperoleh pemahaman mengenai kesesuaian antara kepatuhan administratif dan praktik pengendalian substantif dalam penyelenggaraan SPIP di Kabupaten Pangandaran. Wawancara dengan menggunakan pedoman yang mencakup lima aspek, yaitu pemahaman terhadap indikator maturitas SPIP, koordinasi antarorganisasi perangkat daerah (OPD), orientasi administratif dalam penilaian, komitmen manajemen terhadap pengelolaan risiko, serta tindak lanjut rekomendasi hasil evaluasi. Wawancara diarahkan untuk mengidentifikasi pengalaman informan, mekanisme pelaksanaan pengendalian, dan kendala yang dihadapi dalam mengintegrasikan SPIP ke dalam proses manajerial organisasi. Data dokumentasi bersumber dari Laporan Kinerja Instansi Pemerintah (LKjIP) Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2023, Rencana Kerja Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2025, serta dokumen pendukung lainnya yang dapat diakses, termasuk hasil evaluasi maturitas SPIP, penilaian mandiri, pengelolaan risiko, dan tindak lanjut rekomendasi pengawasan. Penelaahan dokumen difokuskan pada perbandingan hasil penilaian internal dan evaluasi eksternal, pelaksanaan mitigasi risiko, serta efektivitas pemantauan dan tindak lanjut hasil pengawasan.

Analisis data menggunakan model interaktif Miles et al. (2014), yang meliputi kondensasi data, penyajian data, serta penarikan dan verifikasi kesimpulan. Keabsahan data diperkuat melalui triangulasi sumber dan teknik, yaitu membandingkan informasi dari informan yang berbeda serta mencocokkan hasil wawancara dengan dokumen resmi yang

relevan. Hasil analisis selanjutnya diinterpretasikan menggunakan teori institusional DiMaggio dan Powell serta teori implementasi kebijakan Van Meter dan Van Horn untuk menjelaskan dinamika hubungan antara kepatuhan administratif dan pelembagaan pengendalian intern secara substantif di Kabupaten Pangandaran.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Capaian Maturitas SPIP Level 3 dan Tantangan Implementasi Substantif

Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) di Kabupaten Pangandaran menunjukkan adanya capaian formal dalam penguatan tata kelola pemerintahan daerah. Berdasarkan Laporan Kinerja Instansi Pemerintah (LKjIP) Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2023, hasil evaluasi Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Jawa Barat terhadap penilaian mandiri maturitas SPIP tahun 2023 menunjukkan skor sebesar 3,039 atau berada pada Level 3 (Terdefinisi). Meskipun capaian tersebut telah memenuhi target maturitas yang ditetapkan, hasil evaluasi juga memperlihatkan adanya perbedaan antara hasil penilaian mandiri dengan hasil evaluasi eksternal. Hasil penilaian mandiri maturitas SPIP tercatat sebesar 3,7947, sedangkan hasil evaluasi BPKP sebesar 3,039. Perbedaan serupa juga terlihat pada Manajemen Risiko Indeks (MRI), yang mengalami penurunan dari 4,123 menjadi 3,352, serta Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK) dari 3,36 menjadi 2,43. Perbedaan skor tersebut menunjukkan bahwa hasil penilaian internal belum sepenuhnya sejalan dengan hasil evaluasi eksternal, sehingga capaian maturitas formal perlu dibaca secara lebih kritis dengan memperhatikan kualitas penerapan pengendalian intern dalam organisasi.

Ditinjau dari sisi permasalahan penyelenggaraan pengendalian risiko korupsi yang tercantum dalam LKjIP Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2023. Alokasi anggaran, sumber daya manusia, dan sarana prasarana untuk aktivitas pengelolaan risiko korupsi pada unit kerja masih sangat kurang. Selain itu, pimpinan organisasi perangkat daerah (OPD) dinilai belum menggunakan kewenangan secara optimal untuk mendorong sikap antikorupsi dalam pengambilan keputusan. Disisi lain pada keterangan bahwa unit kerja telah menyusun peta risiko korupsi dan rencana mitigasi serta menetapkan pengendalian risiko, tetapi belum terdapat evaluasi terhadap pelaksanaan rencana pengendalian tersebut. Belum adanya pemanfaatan, evaluasi, dan perbaikan berkelanjutan terhadap penyelenggaraan Whistleblowing System oleh pegawai maupun pemangku kepentingan pada unit kerja. Temuan ini memperlihatkan adanya perbedaan antara ketersediaan instrumen pengendalian secara formal dan keberlanjutan evaluasi atas pelaksanaannya. Dengan demikian, keberadaan peta risiko dan rencana mitigasi belum cukup untuk memastikan bahwa proses pengendalian telah berjalan secara efektif.

Permasalahan tersebut juga berkaitan dengan aspek pemantauan dan tindak lanjut hasil pengawasan. Dalam LKjIP Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2023, tercatat bahwa monitoring atas tindak lanjut hasil evaluasi internal yang diberikan kepada seluruh perangkat daerah belum dilaksanakan oleh Inspektorat. Berdasarkan dokumen LKjlP juga mengidentifikasi bahwa laporan hasil evaluasi internal belum sepenuhnya memberikan rekomendasi yang mendalam untuk memperbaiki kualitas implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) pada setiap perangkat daerah. Kondisi ini menunjukkan bahwa keberadaan mekanisme evaluasi belum selalu diikuti dengan proses pemantauan yang

menyeluruh dan rekomendasi perbaikan yang memadai. Meskipun temuan tersebut secara khusus berkaitan dengan evaluasi akuntabilitas kinerja, kondisi ini relevan untuk memahami tantangan fungsi pemantauan dan tindak lanjut dalam lingkungan pengawasan internal pemerintah daerah.

Kondisi mengenai tindak lanjut hasil pengawasan juga tercermin dalam Rencana Kerja Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2025. Secara eksplisit mengidentifikasi masih kurangnya tanggapan auditan dalam menindaklanjuti rekomendasi hasil pengawasan. Selain itu, Inspektorat juga mencatat belum optimalnya jumlah aparatur pengawasan serta keterbatasan sarana dan prasarana pengawasan sebagai hambatan dalam menjalankan tugas dan fungsinya. Informasi tersebut memberikan gambaran bahwa tantangan penguatan pengendalian intern tidak hanya berkaitan dengan penyusunan kebijakan dan prosedur, tetapi juga dengan kapasitas organisasi dalam memastikan rekomendasi pengawasan memperoleh respons dan ditindaklanjuti oleh perangkat daerah.

Hubungan antara kepatuhan administratif dan pengendalian substantif dalam penyelenggaraan SPIP di Kabupaten Pangandaran dapat dipahami melalui tiga indikasi yaitu:

1) Terdapat perbedaan antara hasil penilaian mandiri dengan hasil evaluasi BPKP, yang menunjukkan perlunya penguatan kualitas penilaian internal.
2) Dokumen pengelolaan risiko dan rencana mitigasi telah tersedia, tetapi evaluasi atas pelaksanaan rencana pengendalian risiko korupsi belum dilakukan.
3) Fungsi pemantauan dan tindak lanjut hasil pengawasan masih menghadapi kendala, baik dalam monitoring hasil evaluasi internal maupun respons perangkat daerah terhadap rekomendasi pengawasan.

Ketiga kondisi tersebut memperlihatkan bahwa pemenuhan instrumen dan prosedur formal perlu disertai dengan pengujian terhadap konsistensi pelaksanaan, evaluasi, dan perbaikan pengendalian dalam aktivitas organisasi.

Dalam perspektif Institutional Theory dari DiMaggio & Powell (1983), kondisi tersebut dapat dianalisis melalui kemungkinan adanya perbedaan antara struktur formal organisasi yang dibentuk untuk memenuhi tuntutan regulasi dan praktik aktual dalam penyelenggaraan pengendalian. Sementara itu, teori implementasi kebijakan Van Meter & Van Horn (1975) menjelaskan bahwa efektivitas implementasi dipengaruhi oleh ketersediaan sumber daya, komunikasi antarorganisasi, serta disposisi atau komitmen pelaksana. Dengan demikian, capaian maturitas SPIP Level 3 di Kabupaten Pangandaran tidak cukup dipahami sebagai keberhasilan memenuhi indikator penilaian, tetapi juga perlu dilihat dari kemampuan organisasi menggunakan informasi risiko, melaksanakan tindakan pengendalian, serta memastikan rekomendasi evaluasi menghasilkan perbaikan yang berkelanjutan.

Pemahaman Tim Penilai, Koordinasi Antar OPD, dan Orientasi Administratif

Pemahaman tim penilai mandiri dan tim penjamin kualitas merupakan aspek penting dalam proses penyelenggaraan SPIP. Kompleksitas indikator maturitas mengharuskan para pelaksana memahami substansi setiap unsur pengendalian, mekanisme penilaian, serta hubungan antara bukti pendukung dan praktik pengendalian yang dilaksanakan. Ketika pemahaman tersebut belum merata, proses penilaian berpotensi lebih menekankan pemenuhan indikator secara administratif daripada menilai efektivitas pengendalian dalam aktivitas organisasi. Oleh sebab itu, kompetensi tim penilai tidak hanya berkaitan dengan kemampuan

mengumpulkan dokumen, tetapi juga dengan kemampuan menafsirkan indikator, mengidentifikasi kesenjangan, dan menentukan kebutuhan perbaikan.

Dalam perspektif teori implementasi kebijakan Van Meter & Van Horn (1975), keberhasilan implementasi dipengaruhi oleh kejelasan standar dan sasaran kebijakan serta kapasitas sumber daya pelaksana. Penerapan teori ini menunjukkan bahwa pemahaman terhadap kriteria maturitas merupakan bagian penting dari proses penerjemahan kebijakan ke dalam tindakan organisasi. Apabila standar penilaian tidak dipahami secara seragam, hasil penilaian antar-OPD berpotensi tidak konsisten dan rekomendasi perbaikannya menjadi kurang tepat sasaran. Oleh karena itu, penguatan kapasitas tim penilai dan tim penjamin kualitas perlu diarahkan pada pemahaman substantif terhadap indikator SPIP, termasuk kemampuan menghubungkan dokumen pendukung dengan bukti pelaksanaan pengendalian.

Selain pemahaman pelaksana, koordinasi antar-OPD menjadi faktor yang perlu diperhatikan. SPIP merupakan tanggung jawab bersama karena setiap perangkat daerah memiliki proses kerja, risiko, dan bentuk pengendalian yang berbeda. Inspektorat berperan dalam penjaminan kualitas dan pengawasan, sedangkan OPD bertanggung jawab atas penerapan pengendalian dalam pelaksanaan tugas masing-masing. Apabila koordinasi belum berjalan secara efektif, proses pengumpulan informasi, penyamaan pemahaman, dan penyelesaian rekomendasi dapat berlangsung secara terpisah. Kondisi tersebut berpotensi menjadikan SPIP sebagai agenda administratif Inspektorat, bukan sebagai bagian dari tanggung jawab manajerial seluruh perangkat daerah.

Teori implementasi Van Meter & Van Horn (1975) menempatkan komunikasi antarorganisasi dan aktivitas pelaksanaan sebagai faktor penting dalam keberhasilan implementasi kebijakan. Dalam konteks SPIP, komunikasi tidak hanya diperlukan untuk menyampaikan jadwal dan persyaratan penilaian, tetapi juga untuk menyamakan interpretasi indikator, memperjelas pembagian tanggung jawab, serta memastikan bahwa hasil evaluasi dipahami oleh pihak yang bertanggung jawab melakukan perbaikan. Koordinasi yang efektif dengan demikian perlu tercermin dalam keteraturan komunikasi, kejelasan penanggung jawab, dan kesinambungan tindak lanjut antarunit kerja.

Perspektif institusional menjelaskan bahwa organisasi dapat menyesuaikan struktur dan prosedurnya sebagai respons terhadap tekanan regulasi dan tuntutan legitimasi. Sementara itu, konsep decoupling menjelaskan kemungkinan terjadinya jarak antara struktur formal organisasi dan praktik aktualnya. Dalam penyelenggaraan SPIP, kedua perspektif tersebut membantu menjelaskan mengapa pemenuhan prosedur formal perlu disertai pemeriksaan terhadap konsistensi pelaksanaan pengendalian. Meskipun demikian, orientasi administratif tidak dapat langsung dinyatakan sebagai kondisi yang benar-benar terjadi di seluruh OPD Kabupaten Pangandaran hanya berdasarkan skor maturitas dan dokumen perencanaan. Dengan demikian, teori institusional berfungsi sebagai perangkat analisis untuk mengidentifikasi potensi kesenjangan antara kepatuhan formal dan praktik substantif, bukan sebagai dasar untuk menyimpulkan adanya penyimpangan tanpa bukti empiris.

Berdasarkan Laporan Kinerja Instansi Pemerintah (LKjIP) Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2023, unit kerja telah menyusun peta risiko korupsi, rencana mitigasi, dan menetapkan bentuk pengendalian risiko. Namun, dokumen tersebut mengungkapkan bahwa evaluasi terhadap pelaksanaan rencana pengendalian risiko belum dilakukan. Selain itu, alokasi anggaran, sumber daya manusia, dan sarana prasarana untuk aktivitas pengelolaan risiko

korupsi masih sangat terbatas. Kondisi ini menunjukkan bahwa ketersediaan dokumen pengendalian belum sepenuhnya diikuti dengan mekanisme evaluasi yang memastikan efektivitas pelaksanaannya. Temuan tersebut memberikan gambaran bahwa penguatan SPIP tidak hanya membutuhkan pemenuhan dokumen pendukung, tetapi juga kapasitas organisasi untuk memastikan bahwa instrumen pengendalian digunakan dan dievaluasi secara berkelanjutan.

Kondisi tersebut diperkuat oleh Rencana Kerja Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2025 yang mengidentifikasi bahwa evaluasi implementasi SPIP belum dilaksanakan secara menyeluruh dan komitmen OPD dalam penyelenggaraan SPIP masih perlu diperkuat. Dokumen tersebut juga mencatat belum tersedianya capaian indikator persentase OPD yang mengimplementasikan manajemen risiko. Temuan ini memperlihatkan bahwa tantangan penyelenggaraan SPIP tidak hanya terletak pada proses penilaian maturitas, tetapi juga pada konsistensi penerapan pengendalian risiko di lingkungan perangkat daerah.

Komitmen Manajemen, Tindak Lanjut Rekomendasi, dan Pelembagaan Pengendalian Intern

Komitmen manajemen merupakan aspek penting dalam menjaga keberlanjutan penyelenggaraan SPIP setelah suatu pemerintah daerah mencapai tingkat maturitas tertentu. Pimpinan OPD tidak hanya bertanggung jawab memastikan tersedianya dokumen dan prosedur pengendalian, tetapi juga perlu mengintegrasikan pertimbangan risiko dan mekanisme pengawasan ke dalam perencanaan, pelaksanaan program, serta pengambilan keputusan. Keterlibatan pimpinan menjadi penting karena penerapan SPIP membutuhkan dukungan organisasi, pembagian tanggung jawab, dan alokasi sumber daya yang memadai. Dalam kerangka teori implementasi Van Meter & Van Horn (1975), disposisi pelaksana mencerminkan sikap, penerimaan, dan komitmen pihak yang menjalankan kebijakan. Kerangka ini relevan untuk menganalisis sejauh mana SPIP dipandang sebagai instrumen peningkatan kinerja organisasi atau sekadar kewajiban administratif. Apabila komitmen manajemen diwujudkan dalam tindakan yang berkelanjutan, pengendalian intern berpeluang menjadi bagian dari rutinitas manajerial. Sebaliknya, apabila keterlibatan pimpinan terbatas pada pemenuhan agenda penilaian, terdapat risiko bahwa pengendalian tidak memperoleh perhatian yang memadai setelah proses evaluasi selesai.

Kondisi empiris mengenai komitmen manajemen tersebut tercermin dalam LKjIP Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2023 yang mencatat bahwa pimpinan OPD belum menggunakan kewenangannya secara optimal untuk mendorong sikap antikorupsi dalam proses pengambilan keputusan. Dokumen tersebut juga mengidentifikasi belum optimalnya dukungan sumber daya terhadap pengelolaan risiko korupsi pada unit kerja. Temuan ini menunjukkan bahwa keterlibatan pimpinan merupakan aspek penting dalam memastikan bahwa pengendalian intern tidak hanya menjadi kewajiban administratif, tetapi juga terintegrasi dalam proses pengambilan keputusan dan pengelolaan organisasi. Dengan demikian, komitmen manajemen perlu dilihat melalui tindakan nyata pimpinan dalam mengarahkan, mengawasi, dan mengevaluasi pelaksanaan pengendalian intern.

Komitmen tersebut juga berkaitan erat dengan tindak lanjut rekomendasi hasil evaluasi Inspektorat maupun BPKP. Rekomendasi evaluasi pada dasarnya merupakan instrumen perbaikan untuk mengidentifikasi kelemahan pengendalian, menetapkan langkah korektif, dan

mencegah terulangnya permasalahan serupa. Oleh karena itu, kualitas tindak lanjut tidak cukup dilihat dari adanya surat tanggapan atau laporan penyelesaian, tetapi juga dari kesesuaian tindakan korektif dengan akar permasalahan yang ditemukan serta keberlanjutan penerapannya.

Permasalahan tindak lanjut rekomendasi juga tercermin dalam Rencana Kerja Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2025. Dokumen tersebut mengidentifikasi masih kurangnya tanggapan auditan dalam menindaklanjuti rekomendasi hasil pengawasan. Selain itu, terdapat catatan mengenai temuan berulang pada bidang fisik dan nonfisik sarana prasarana berdasarkan hasil pengawasan eksternal BPK RI. Kedua informasi tersebut menunjukkan bahwa tindak lanjut hasil pengawasan masih menghadapi tantangan, baik dari sisi respons perangkat daerah maupun keberlanjutan perbaikan atas kelemahan yang ditemukan. Keberadaan temuan berulang menjadi indikasi perlunya penguatan mekanisme pemantauan untuk memastikan bahwa tindakan korektif tidak hanya memenuhi persyaratan administratif, tetapi juga mampu mengatasi akar permasalahan dan mencegah terulangnya kelemahan pengendalian. Meskipun dokumen tersebut belum menjelaskan hubungan langsung antara temuan berulang dan rekomendasi yang sebelumnya dinyatakan selesai, informasi ini memperlihatkan bahwa efektivitas tindak lanjut masih menjadi persoalan dalam penyelenggaraan pengawasan pemerintah daerah.

Dalam perspektif Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013), tindak lanjut rekomendasi berhubungan dengan komponen pemantauan pengendalian intern. Pemantauan diperlukan untuk memastikan bahwa kelemahan yang teridentifikasi ditangani secara tepat waktu dan tindakan perbaikan berjalan sebagaimana mestinya. Dengan demikian, penyelesaian rekomendasi seharusnya diikuti dengan pemeriksaan terhadap efektivitas tindakan korektif. Rekomendasi yang telah dinyatakan selesai secara administratif belum tentu sepenuhnya menyelesaikan masalah apabila penyebab kelemahan pengendalian masih ditemukan dalam proses kerja organisasi. Hubungan antara komitmen manajemen dan tindak lanjut rekomendasi juga memperlihatkan pentingnya kesinambungan implementasi SPIP. Pimpinan OPD perlu memastikan bahwa rekomendasi diterjemahkan menjadi rencana aksi yang jelas, dilengkapi penanggung jawab, batas waktu, serta mekanisme pemantauan. Inspektorat, pada sisi lain, perlu memastikan bahwa proses penjaminan kualitas tidak berhenti pada verifikasi dokumen, tetapi turut memperhatikan substansi perbaikan yang dilaksanakan. Pola tersebut dapat membantu menghubungkan hasil evaluasi dengan perubahan nyata dalam tata kelola organisasi.

Secara keseluruhan, kelima aspek yang menjadi fokus penelitian pemahaman tim penilai, koordinasi antar OPD, orientasi administratif, komitmen manajemen, dan tindak lanjut rekomendasi dapat dipahami sebagai bagian yang saling berkaitan dalam penyelenggaraan SPIP. Pemahaman yang memadai mendukung konsistensi penilaian, koordinasi memfasilitasi pelaksanaan lintas organisasi, dan orientasi penilaian menentukan apakah perhatian diarahkan pada dokumen semata atau juga pada efektivitas pengendalian. Komitmen manajemen selanjutnya memengaruhi keberlanjutan pelaksanaan, sedangkan tindak lanjut rekomendasi menjadi sarana untuk memperbaiki kelemahan yang ditemukan. Dari sudut pandang institusional, tantangan utama terletak pada upaya memastikan bahwa struktur dan prosedur formal memperoleh dukungan dari praktik organisasi yang nyata. Sementara itu, teori implementasi kebijakan membantu menjelaskan peran standar, sumber daya, komunikasi, dan

komitmen pelaksana dalam menghubungkan kebijakan dengan praktik. Integrasi kedua perspektif tersebut memberikan landasan untuk memahami bahwa keberlanjutan maturitas SPIP Level 3 tidak hanya bergantung pada kepatuhan terhadap mekanisme penilaian, tetapi juga pada kemampuan pemerintah daerah melembagakan pengendalian intern ke dalam aktivitas manajerial sehari-hari.

KESIMPULAN

Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) di Kabupaten Pangandaran telah mencapai maturitas Level 3 (Terdefinisi) pada tahun 2023 dengan skor evaluasi BPKP sebesar 3,039. Namun, hasil penelitian menunjukkan bahwa pencapaian maturitas tersebut masih menghadapi sejumlah tantangan dalam penerapan pengendalian intern secara substantif. Hal ini tercermin dari adanya perbedaan antara hasil penilaian mandiri sebesar 3,7947 dan hasil evaluasi BPKP sebesar 3,039, serta belum optimalnya beberapa aspek pengelolaan risiko dan pemantauan pengendalian. Meskipun perangkat daerah telah menyusun peta risiko, rencana mitigasi, dan bentuk pengendalian risiko, evaluasi terhadap pelaksanaan rencana pengendalian tersebut belum dilakukan. Keterbatasan sumber daya dan belum optimalnya keterlibatan pimpinan OPD juga menjadi kendala dalam memastikan pengendalian risiko terintegrasi ke dalam proses pengambilan keputusan organisasi.

Tantangan tersebut juga terlihat pada aspek tindak lanjut hasil pengawasan. Rencana Kerja Inspektorat Kabupaten Pangandaran Tahun 2025 mencatat masih kurangnya tanggapan auditan terhadap rekomendasi hasil pengawasan serta adanya temuan berulang pada bidang fisik dan nonfisik sarana prasarana. Kondisi ini menunjukkan bahwa mekanisme pengawasan masih membutuhkan penguatan, terutama dalam memastikan rekomendasi ditindaklanjuti melalui tindakan korektif yang mampu memperbaiki akar permasalahan. Meskipun dokumen yang dianalisis belum menunjukkan hubungan langsung antara temuan berulang dan rekomendasi yang sebelumnya telah dinyatakan selesai, informasi tersebut menegaskan pentingnya pemantauan efektivitas tindak lanjut, bukan sekadar pemenuhan administrasi.

Berdasarkan perspektif teori institusional dan teori implementasi kebijakan, temuan tersebut memperlihatkan bahwa keberlanjutan maturitas SPIP tidak hanya ditentukan oleh pemenuhan struktur dan prosedur formal, tetapi juga oleh kapasitas sumber daya, komitmen manajemen, koordinasi antarorganisasi perangkat daerah, serta konsistensi pelaksanaan dan pemantauan pengendalian. Dengan demikian, tantangan penyelenggaraan SPIP Level 3 di Kabupaten Pangandaran terletak pada upaya memperkuat hubungan antara kepatuhan administratif dan praktik pengendalian intern yang nyata. Implikasi praktisnya adalah perlunya evaluasi berkala terhadap pelaksanaan mitigasi risiko, peningkatan keterlibatan pimpinan OPD dalam pengambilan keputusan berbasis risiko, penguatan respons terhadap rekomendasi pengawasan, serta pemantauan efektivitas tindakan korektif secara berkelanjutan. Penelitian ini menegaskan bahwa keberhasilan penyelenggaraan SPIP tidak cukup diukur dari pencapaian tingkat maturitas, tetapi juga dari kemampuan pemerintah daerah melembagakan pengendalian intern dalam aktivitas manajerial sehari-hari.

PENDANAAN

Penelitian dan penyusunan artikel ini dilakukan secara mandiri tanpa dukungan pendanaan dari pihak eksternal.

KONFLIK KEPENTINGAN

Penulis menyatakan bahwa tidak terdapat konflik kepentingan, baik yang bersifat pribadi, komersial, maupun finansial, yang dapat memengaruhi pelaksanaan dan hasil penelitian ini.

KONTRIBUSI PENULIS

Fahrizal Rizki Maulana, Muslih Faozanudin berkontribusi dalam perancangan penelitian, pengumpulan dan pengolahan data, pengembangan sistem, analisis hasil, serta penyusunan naskah artikel.

PERNYATAAN PENGGUNAAN KECERDASAN ARTIFISIAL GENERATIF

Penulis menyatakan bahwa kecerdasan artifisial (AI) generatif digunakan dalam penyusunan manuskrip ini. Penulis mengakui penggunaan AI generatif untuk membantu meningkatkan kejelasan bahasa dan memperbaiki struktur tata bahasa manuskrip. Penggunaan tersebut dilakukan dengan mematuhi pedoman etika yang berlaku mengenai penggunaan dan pengungkapan AI generatif dalam penelitian ilmiah. Setiap penulis telah memberikan kontribusi intelektual yang substansial terhadap karya ini. Seluruh isi manuskrip telah ditelaah secara cermat untuk memastikan keakuratannya, dan penulis bertanggung jawab sepenuhnya atas integritas serta isi akhir manuskrip

REFERENSI

Ariesty, A., Sari, R. N., & Rasuli, M. (2021). Analisis maturitas sistem pengendalian intern pemerintah pada Pemerintah Kota Pekanbaru. *CURRENT: Jurnal Kajian Akuntansi Dan Bisnis Terkini*, *2*(1), 143–165.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal Control Integrated Framework Framework and Appendices, May 2013. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. American Sociological Review, 48(2), 147–160.

Eton, M., Mwosi, F., & Ogwel, B. P. (2022). Are Internal Controls Important in Financial Accountability?(Evidence from Lira District Local Government, Uganda). International Journal of Financial, Accounting, and Management, 3(4), 359–372. https://doi.org/10.35912/ijfam.v3i4.810

Fanizar, T., Baharudin, B., & Prasetyawati, S. E. (2026). Implementasi Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Efektivitas Fungsi Pengawasan Inspektorat Kabupaten Lampung Timur. Ar-Rasyid: Jurnal Publikasi Penelitian Ilmiah, 2(7), 262–274. https://doi.org/10.64788/ar-rasyid.v2i7.437

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. American Journal of Sociology, 83(2), 340–363.

Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldana, J. (2014). Qualitative Data Analysis A Methods Sourcebook Edition 3. United States of America.

Mukhlis, M., Sumirah, S., & Prahesta, A. L. (2021). Evaluation on Maturity Assessment System of Government Internal Control System (SPIP) in Local Government. Jurnal Akuntansi, Ekonomi Dan Manajemen Bisnis, 9(1), 94–102.

https://doi.org/10.30871/jaemb.v9i1.2924

Mukti, H. H. (2019). Impementasi Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) Oleh Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Inspektorat di Provinsi Jawa Tengah Berdasarkan Perspektif: PP. No 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP). Indonesian State Law Review, 2(1), 257–270. https://doi.org/10.15294/islrev.v2i1.38444

Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 5 Tahun. (2021). tentang Penilaian Maturitas Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terintegrasi pada Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah.

Peraturan Pemerintah (PP) No. 60 Tahun. (2008). tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Pereira, I. S., & Akbar, R. (2025). Analisis Implementasi Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) di Pemerintah Daerah Kabupaten Bantul. ABIS: Accounting and Business Information Systems Journal, 13(4), 349. https://doi.org/10.22146/abis.v13i4.109762

Pratiwi, P. R., Dewi, G. A. K. R. S., & Prayudi, M. A. (2025). Evaluasi Implementasi SPIP Berdasarkan Kerangka Pengendalian Internal COSO dalam Perencanaan Anggaran di BAPPEDA Kabupaten Buleleng. Vokasi: Jurnal Riset Akuntansi, 14(3). https://doi.org/10.23887/vjra.v14i3.97059

Roy, J., & Sachdeva, L. (2025). The Role of Local Governments in Ensuring Public Accountability and Transparency in Governance Systems. Lex Localis - Journal of Local Self-Government, 23(S1), 159–163. https://doi.org/10.52152/

Saputri, A. Y., Hendri, N., & Septiani, A. (2026). Analisis Sistem Pengendalian Intern untuk Mendukung Akuntabilitas Keuangan, Tata Kelola dan Teknologi Pemerintahan Daerah. Expensive: Jurnal Akuntansi Dan Keuangan, 5(1), 105–124. https://doi.org/10.24127/exclusive.v5i1.11159

Satriawan, S., Bariun, L. O., & Aswad, A. (2026). Pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) di Lingkup Pemerintah Daerah Kabupaten Buton Utara. Journal Of Government Science, 2(1), 159–165.

Silmi, S. (2024). Analisis Maturitas: Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Terintegrasi Peraturan BPKP Nomor 5 Tahun 2021. Journal of Applied Managerial Accounting, 8(1), 47–58. https://doi.org/10.30871/jama.v8i1.7304

Suratman, S., Sayidah, N., & Ady, S. U. (2023). Implementasi Unsur-Unsur Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Terintegrasi Dalam Meningkatkan Level Maturitas SPIP. Jurnal Minfo Polgan, 12(2), 2917–2928. https://doi.org/10.33395/jmp.v12i2.13429

Van Meter, D. S., & Van Horn, C. E. (1975). The Policy Implementation Process: A Conceptual Framework. Administration & Society, 6(4), 445–488. https://doi.org/10.1177/009539977500600404

Winarna, J., Muhtar, M., Sutaryo, S., & Amidjaya, P. G. (2021). Government Internal Control System and Local Government Administration Performance: Evidence from Indonesian Local Governments. PÉNZÜGYI SZEMLE/PUBLIC FINANCE QUARTERLY, 66(SE/2), 88–107. https://doi.org/10.35551/PFQ_2021_s_2_5