

PENGARUH KARAKTERISTIK APARAT PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH (APIP) TERHADAP AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH

Andre Rahmat Kurniawan

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

ABSTRACT

This research aims to examine the effect of capability level of APIP, total of APIP, education level of APIP, and education background of APIP on government performance accountability with local wealth level, local dependence level, and local expense as control variables. The research used agency theory and stewardship theory. The sample method used non probability sampling with purposive sampling technique. This research consist of 59 sample regency/city and province in West Sumatera province at the year 2014-2016. The result showed capability level of APIP and total of APIP have positive effect on government performance accountability, education level of APIP and education background of APIP had not effect on government performance accountability.

Keywords: *government performance accountability, capability level of APIP, total of APIP, education level of APIP, education background of APIP*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh level kapabilitas APIP, jumlah APIP, tingkat pendidikan APIP, dan latar belakang pendidikan APIP terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dengan tingkat kekayaan daerah, tingkat ketergantungan daerah, dan belanja daerah sebagai variabel kontrol. Penelitian ini menggunakan teori agensi dan teori *stewardship*. Metode penentuan sampel menggunakan non probability sampling dengan teknik purposive sampling. Penelitian ini terdiri dari 59 sampel kabupaten/kota dan provinsi di Provinsi Sumatera Barat pada tahun 2014-2016. Hasil penelitian ini menunjukkan level kapabilitas APIP dan jumlah APIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sedangkan tingkat pendidikan APIP dan latar belakang pendidikan APIP tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Kata kunci: akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, level kapabilitas APIP, jumlah APIP, tingkat pendidikan APIP, latar belakang pendidikan APIP

PENDAHULUAN

Indonesia pada saat ini telah memasuki masa pemulihan akibat krisis ekonomi yang berkepanjangan. Seluruh pihak termasuk pemerintah sendiri mencoba mengatasi hal ini dengan melakukan reformasi dan perbaikan disegala bidang. Salah satu usaha memulihkannya adalah dengan mengembalikan kepercayaan rakyat kepada pemerintah dengan mencoba mewujudkan suatu pemerintahan yang bersih dan berwibawa atau dikenal dengan istilah *Good Governance* (Anjarwati, 2012).

Menurut Bank Dunia, *Good Governance* merupakan pengelolaan sumber daya sosial dan ekonomi yang digunakan untuk pengembangan masyarakat. Prasyarat utama untuk mewujudkan aspirasi masyarakat dalam mencapai tujuan dan cita-citanya, yaitu dengan terselenggaranya *Good Governance* (Putri et al, 2015). Menurut *United Nations Development Program* (UNDP, 1997), terdapat 9 (sembilan) prinsip-prinsip *Good Governance* untuk melaksanakan praktik tata kelola pemerintahan yang baik, yaitu partisipasi masyarakat, aturan hukum (*Rule Of Law*), transparansi, daya tangkap, berorientasi konsensus, berkeadilan, efektifitas dan efisiensi, akuntabilitas, dan visi strategi.

Berdasarkan 9 (sembilan) prinsip yang dikemukakan oleh UNDP diatas, akuntabilitas menjadi salah satu prinsip *Good Governance* yang penting dan menjadi fokus dalam penelitian ini. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggara Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme, menyebutkan salah satu asas umum penyelenggaraan negara adalah asas akuntabilitas. Asas akuntabilitas berarti semua kegiatan kenegaraan dan hasil akhirnya harus dapat dipertanggungjawabkan kepada rakyat menurut undang-undang yang berlaku sebagai pemegang kedaulatan tertinggi di suatu negara. Salah satu cara untuk menilai akuntabilitas disuatu pemerintahan daerah yaitu dengan cara melihat kinerja pemerintah itu sendiri. Salah satu cara untuk menilai akuntabilitas disuatu pemerintahan daerah yaitu dengan cara melihat kinerja pemerintah itu sendiri.

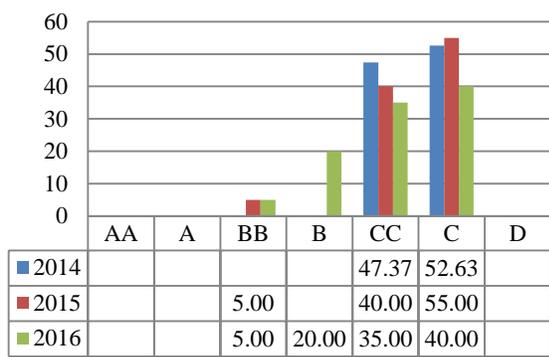
Kinerja (*performance*) adalah gambaran keberhasilan dari kegiatan atau program atau kebijakan yang dilandasi dalam sasaran, tujuan, visi dan misi organisasi untuk mewujudkan cita-cita suatu organisasi (Bastian, 2010). Jadi dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas kinerja adalah pertanggungjawaban suatu instansi pemerintah

kepada masyarakat untuk menilai keberhasilan dan kegagalan suatu program atau aktivitas yang telah dilakukan.

Menurut Perpres Nomor 29 Tahun 2014, Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang disingkat SAKIP, adalah rangkaian sistematis dari berbagai aktivitas, alat, dan prosedur yang dirancang untuk tujuan penetapan dan pengukuran, pengumpulan data, pengklasifikasian, pengikhtisaran, dan pelaporan kinerja pada instansi pemerintah, dalam rangka pertanggungjawaban dan peningkatan kinerja instansi pemerintah. Implementasi sistem ini diterapkan secara "*self assessment*" oleh masing-masing instansi pemerintah. *Self assessment* berarti tindakan perencanaan, pelaksanaan, pengukuran, dan pemantauan kinerja dilakukan sendiri oleh instansi pemerintah serta melaporkannya pada instansi yang lebih tinggi. Dengan diterapkannya akuntabilitas perlu dilakukan evaluasi sebagai salah satu upaya untuk memperbaiki akuntabilitas dan kinerja instansi pemerintah dengan proses pengevaluasian diukur melalui Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) (Wardhana et al, 2015). Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) selanjutnya diperiksa dan dievaluasi oleh Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) dibawah koordinasi Kementerian PAN dan RB (Suharyanto dan Sutaryo, 2016).

Evaluasi LAKIP bertujuan untuk memperoleh informasi tentang implementasi AKIP dan saran perbaikan dalam meningkatkan kinerja serta penguatan akuntabilitas instansi pemerintah sesuai dengan prioritas program pemerintah. Hasil evaluasi berupa skor skala 1 – 100 dan dikategorikan dalam beberapa rentang penilaian meliputi AA (>90 – 100), A (>80 – 90), BB (>70 – 80), B (>60 – 70), CC (>50 – 60), C (>30 – 50) dan D (0 – 30). Berikut hasil evaluasi AKIP Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Provinsi Sumatera Barat tahun 2013 – 2016 ditunjukkan dalam Gambar 1:

Gambar 1
Hasil Evaluasi Seluruh Pemda di Provinsi Sumatera Barat



(Sumber : Kementerian PAN dan RB yang diolah, 2017)

Dari Gambar 1 diatas dapat dilihat bahwa meskipun secara umum capaian kinerja pemda di Provinsi Sumatera Barat dari tahun 2014-2016 mengalami peningkatan, namun pada dasarnya belum ada pemda yang mendapatkan kategori nilai AA dan A. Selain itu pada kategori C terjadi fluktuasi pada setiap tahunnya, serta masih sedikitnya pemda mendapatkan kategori nilai BB yang hanya ada pada tahun 2016 saja. Selanjutnya, jika dilihat perkategori nilai hasil evaluasi AKIP, hanya pemda pada tahun 2015 dan tahun 2016 yang mendapatkan kategori sangat baik (BB) dengan persentase 5%, artinya bahwa tidak ada terjadi kenaikan maupun penurunan capaian kinerja dari tahun 2015 ke tahun 2016. Pada kategori B di tahun 2016 merupakan tahun dimana hasil evaluasi AKIP seluruh pemda di Provinsi Sumatera Barat baru didapatkan dengan persentase 20%, artinya tidak ada pemda yang mendapatkan kategori B pada tahun 2014 dan 2015. Kemudian pada kategori CC nilai hasil evaluasi AKIP seluruh pemda di Provinsi Sumatera Barat mengalami penurunan pada setiap tahunnya, namun penurunan ini terjadi dikarenakan ada beberapa pemda di tahun 2014 dan 2015 mendapatkan kategori nilai CC, kemudian di tahun 2016 mengalami peningkatan dengan mendapatkan kategori nilai B 2016.

Kategori C memperoleh nilai paling banyak diantara kategori lainnya. Artinya sistem dan tatanan di pemda tersebut masih kurang dapat diandalkan, walaupun telah memiliki sistem untuk manajemen kinerja tapi perlu banyak perbaikan minor dan perbaikan yang mendasar (Permen PAN dan RB). Hal tersebutlah yang menunjukkan bahwa akuntabilitas kinerja masih perlu banyak perhatian yang memadai dari pemerintah, dengan demikian akuntabilitas kinerja menjadi topik yang menarik

untuk dikaji lebih lanjut. Salah satu cara untuk memastikan akuntabilitas terhadap dana publik adalah melalui penggunaan mekanisme pemantauan internal yang efektif seperti audit internal untuk memperbaiki kinerja (Aikins, 2011).

Berdasarkan Perpres Nomor 29 tahun 2014 menjelaskan bahwa Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) diberikan kewenangan lebih untuk berperan dalam pencapaian kinerja pemerintah daerah. Dalam hal ini dapat dikatakan bahwa APIP dapat mendorong pencapaian kinerja pemerintah menjadi lebih baik, yang nantinya kinerja tersebut akan dipertanggungjawabkan kepada pemerintah pusat dan masyarakat. APIP melakukan reviu atas laporan kinerja dalam rangka meyakinkan keandalan informasi yang disajikan (Pasal 28). Selain itu, berdasarkan kewenangannya APIP juga melakukan evaluasi atas implementasi SAKIP dan/atau evaluasi Kinerja (Pasal 29).

APIP merupakan aparat profesional yang memiliki sertifikat auditor dengan pemahaman mendalam tentang budaya bisnis organisasi, sistem, dan proses audit. Dalam melaksanakan tugas-tugas pengawasan, auditor internal diharapkan untuk mengikuti Standar Audit baik Standar Internasional maupun Standar Audit yang berlaku untuk APIP, serta wajib mematuhi Kode Etik Profesi. Berdasarkan hal itu peran APIP sangat diperlukan dalam proses pencapaian tujuan, sasaran organisasi, dan kinerja suatu pemda secara maksimal yang dapat dipertanggungjawabkan kepada pihak-pihak berkepentingan (Suharyanto dan Sutaryo, 2016).

Penelitian terkait pengawasan internal dan kinerja pemerintah daerah telah dilakukan oleh Aikins (2011) yang meneliti tentang pengaruh peran pengawasan internal yang dilakukan oleh APIP terhadap kinerja keuangan pemerintah yang hasilnya bahwa internal auditor pemerintah daerah memberikan kontribusi yang signifikan terhadap kinerja keuangan melalui peningkatan pengendalian internal atas proses pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Dalam penelitian lain yang dilakukan Aikins (2015) menyatakan bahwa adanya pengaruh positif audit internal pemerintah terhadap keberhasilan manajemen kinerja. Kemudian, Asare (2008) menyatakan adanya pengaruh positif audit internal terhadap efektifitas pengendalian organisasi, tata kelola dan proses manajemen risiko. Bourdeaux dan Grace (2008) menyatakan bahwa pengawasan badan legislatif berpengaruh positif terhadap kinerja manajemen.

Sementara itu, penelitian di Indonesia terkait pengawasan internal dan kinerja pemda dilakukan

oleh Arifianti et al (2013) menyatakan bahwa dengan adanya pengawasan yang baik oleh masyarakat dan BPK akan berpengaruh terhadap peningkatan kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah. Kusumaningrum (2015) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh karakteristik inspektorat atau pengawas intern pemerintah daerah terhadap peningkatan kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah yang menggunakan skor evaluasi kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah (EKPPD) sebagai pengukurnya. Suharyanto dan Sutaryo (2016) menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif pengawasan intern pemerintah atau APIP terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah. Penelitian tersebut diperkuat oleh Sholeh (2017) dalam penelitiannya yang menguji pengaruh karakteristik aparat pengawasan intern pemerintah terhadap Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) yang menyatakan bahwa salah satu cara yang efektif bagi pemerintah untuk meningkatkan nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP-nya adalah dengan meningkatkan kualitas APIP. Hal ini, menunjukkan bahwa terdapat APIP berpengaruh positif terhadap SAKIP.

Berdasarkan uraian diatas, maka peneliti bermaksud untuk mengangkat judul penelitian yaitu **“Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah”**, studi empiris pada seluruh pemerintah daerah di Provinsi Sumatera Barat tahun 2014-2016.

Penelitian ini merupakan duplikasi dari penelitian Suharyanto dan Sutaryo (2016) dengan judul **“Pengawasan Internal dan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah di Indonesia”**. Namun perbedaannya dengan penelitian ini terdapat pada sampel dan tahun yang digunakan. Selain itu, mempertimbangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Kusumaningrum (2015) dan Arifianti et al (2013), dimana pengukuran kinerja penelitiannya diukur dengan menggunakan hasil evaluasi kinerja yang dilakukan oleh Kementerian Dalam Negeri dalam mengukur kinerja untuk akuntabilitas pelaporan keuangan Pemda. Sedangkan dalam penelitian ini, peneliti akan menggunakan hasil Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang dilakukan oleh Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi sebagai ukuran akuntabilitas kinerja Pemda.

Dari latar belakang masalah di atas, dapat dirumuskan masalah dalam penelitian ini yaitu:

1. Apakah level kapabilitas APIP berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah ?
2. Apakah jumlah APIP berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah ?
3. Apakah tingkat pendidikan APIP berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah ?
4. Apakah latar belakang pendidikan APIP berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah ?

KAJIAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESISI

A. Kajian Teori

1. Teori Agensi

Teori agensi merupakan teori yang menggambarkan hubungan antara agen dan prinsipal. Pada penelitian yang dimaksud agen adalah masyarakat dan prinsipal adalah pemerintah. Kaitannya dengan hubungan pemerintah dalam hal ini eksekutif yang bertindak sebagai *agent* dengan masyarakat sebagai *principal* dalam teori agensi berpendapat bahwa akan terjadi asimetri informasi karena pemerintah memiliki lebih banyak informasi mengenai sumber daya yang dimiliki daerah dalam bentuk APBN/APBD dibandingkan dengan masyarakat. Asimetri informasi ini dapat mengakibatkan konflik antara kedua pihak (*agency problem*) (Nurdin, 2015). Permasalahan yang terdapat pada Permasalahan tersebut dapat diatasi apabila akuntabilitas pemerintah daerah diterapkan dengan baik. Salah satu upayanya dengan menunjukkan hasil kinerja dalam bentuk LAKIP, maka *agency problem* yang mungkin terjadi dapat dikurangi, karena masyarakat sebagai *principal* dapat melihat dan mengukur hasil kinerja Pemda.

2. Teori Stewardship

Teori *stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidak termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi (Rostina, 2014). Dalam pengertian luas, akuntabilitas dapat dipahami sebagai kewajiban *agent* untuk memberikan pertanggungjawaban segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada *principal* yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. Bentuk pertanggungjawaban *agent* kepada *principal* salah satunya dalam bentuk LAKIP. Dalam menjaga kepercayaan masyarakat terhadap kinerja pemerintah atas LAKIP, maka perlu pengawasan dari

aparatus pengawasan internal yang disebut dengan APIP. Dalam hal ini, APIP bertindak sebagai *steward* yang bertugas untuk memenuhi kepentingan *principal*, sehingga tujuan organisasi dan masyarakat dapat tercapai.

3. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Berdasarkan Perpres Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, kinerja adalah keluaran/ hasil dari kegiatan/ program yang telah atau hendak dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas terukur. Sedangkan akuntabilitas kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan Program dan Kegiatan yang telah diamanatkan para pemangku kepentingan dalam rangka mencapai misi organisasi secara terukur dengan sasaran/target Kinerja yang telah ditetapkan melalui laporan kinerja instansi pemerintah yang disusun secara periodik. Untuk mengetahui sejauh mana instansi pemerintah dalam meningkatkan kinerjanya, maka perlu dilakukan evaluasi. Evaluasi ini dilakukan terhadap keseluruhan aspek sistem akuntabilitas yang dilaksanakan oleh instansi terkait dengan alokasi sebagai berikut :

Tabel 1.

Bobot Penilaian Komponen Evaluasi AKIP

| No | Komponen | Bobot | Sub Komponen |
|----|---------------------|-------|--|
| 1 | Perencanaan Kinerja | 30% | Rencana Strategis/ Renstra (10%), Rencana Kinerja Tahunan/ RKT (20%) |
| 2 | Pengukuran Kinerja | 25% | Pemenuhan Pengukuran (5%), Kualitas Pengukuran (12,5%), Implementasi pengukuran (7,5%) |
| 3 | Pelaporan Kinerja | 15% | Pemenuhan pelaporan (3%), Kualitas pelaporan (7,5%), Pemanfaatan pelaporan (4,5%) |
| 4 | Evaluasi Internal | 10% | Pemenuhan evaluasi (2%), Kualitas evaluasi (5%), Pemanfaatan hasil evaluasi (3%) |
| 5 | Capaian Kinerja | 20% | Kinerja yang dilaporkan (output) |

| | | |
|--|-------|--|
| | | (5%), Kinerja yang dilaporkan (outcome) (10%), Kinerja tahun berjalan (benchmark) (5%) |
| | Total | 100% |

(Sumber : Peraturan Menteri PAN dan RB No 12 Tahun 2015)

Untuk menentukan tingkat akuntabilitas instansi yang bersangkutan terhadap kinerjanya, dapat dilakukan dengan menjumlahkan komponen-komponen yang akan dipergunakan, dengan kategori sebagai berikut:

Tabel 2.

Kategori Nilai dan Interpretasi Evaluasi AKIP

| No | Kategori | Nilai Angka | Interpretasi |
|----|----------|-------------|--|
| 1 | AA | >90 - 100 | Sangat Memuaskan |
| 2 | A | >80 - 90 | Memuaskan , Memimpin perubahan, berkinerja tinggi, dan sangat akuntabel |
| 3 | BB | >70 - 80 | Sangat Baik , Akuntabel, berkinerja baik, memiliki sistem manajemen kinerja yang andal. |
| 4 | B | >60 - 70 | Baik , Akuntabilitas kinerjanya sudah baik, memiliki sistem yang dapat digunakan untuk manajemen kinerja, dan perlu sedikit perbaikan. |
| 5 | CC | >50 - 60 | Cukup (Memadai) , Akuntabilitas kinerjanya cukup baik, taat kebijakan, memiliki sistem yang dapat digunakan untuk memproduksi informasi kinerja untuk pertanggung jawaban, perlu banyak perbaikan tidak mendasar. |
| 6 | C | >30 - 50 | Kurang , Sistem dan tatanan kurang dapat diandalkan, memiliki sistem untuk manajemen kinerja |

| | | | |
|---|---|--------|--|
| | | | tapi perlu banyak perbaikan minor dan perbaikan yang mendasar. |
| 7 | D | 0 – 30 | Sangat Kurang, Sistem dan tatanan tidak dapat diandalkan untuk penerapan manajemen kinerja; Perlu banyak perbaikan, sebagian perubahan yang sangat mendasar |

(Sumber : Peraturan Menteri PAN dan RB No 12 Tahun 2015)

4. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah

Berdasarkan Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia (BPKP RI) Nomor 1633 Tahun 2011 tentang Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, APIP adalah instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern (internal audit) di lingkungan pemerintah pusat dan/ atau pemerintah daerah. Berdasarkan Perpres Nomor 29 tahun 2014, APIP adalah Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern, Inspektorat Provinsi dan Inspektorat Kabupaten/Kota.

a. Level Kapabilitas APIP

Peraturan Kepala BPKP RI Nomor 16 Tahun 2015 mendefinisikan Kapabilitas APIP adalah kemampuan untuk melaksanakan tugas-tugas pengawasan yang terdiri dari tiga unsur yang saling terkait yaitu kapasitas, kewenangan, dan kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM) yang harus dimiliki APIP agar dapat mewujudkan perannya secara efektif. Dalam Peraturan Kepala BPKP RI Nomor 16 Tahun 2015 ada lima tingkatan tingkat kapabilitas APIP yaitu Level 1 (*initial*), Level 2 (*infrastructure*), Level 3 (*interated*), Level 4 (*managed*) dan Level 5 (*optimazing*). Tingkatan tersebut menunjukkan bahwa jika skor tingkat kapabilitas yang dimiliki inspektorat tersebut semakin mendekati tingkat 5, maka kapabilitas inspektorat tersebut semakin baik.

b. Jumlah APIP

Jumlah APIP adalah banyaknya APIP yang dimiliki masing-masing pemerintahan daerah. Jumlah internal auditor yang mencukupi dapat membantu untuk mendukung kegiatan pengawasan pemerintah daerah. Semakin banyak auditor internal (APIP) maka semakin beragam pemikiran yang membuat aktivitas pengawasan kinerja pemerintah

daerah semakin baik (Sholeh, 2017).

c. Tingkat Pendidikan APIP

Tingkat pendidikan formal merupakan satu faktor yang sangat penting dalam menunjang kompetensi seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya. Dengan memiliki pendidikan formal yang baik dapat meningkatkan sumber daya manusia dan akan berpengaruh pada hasil audit. Pencapaian pendidikan pada auditor dapat meningkatkan kualitas dari audit pemerintahan, serta pencapaian pendidikan menjamin kualitas tenaga kerja (Indayani et al, 2015).

d. Latar Belakang Pendidikan APIP

Latar belakang seseorang akan turut menentukan bagaimana dia bersikap dan mengambil keputusan (Suharyanto dan Sutaryo, 2016). Latar belakang pendidikan yang dimiliki oleh auditor aparat pengawas intern pemerintah sebaiknya disesuaikan dengan tugas dan fungsi yang dilaksanakan. Sebagaimana yang diisyaratkan oleh Permen PAN dan RB No: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang latar belakang pendidikan, Auditor APIP mempunyai tingkat pendidikan formal minimal strata satu (S-1) atau yang setara.

5. Karakteristik Pemerintah Daerah sebagai Variabel Kontrol

Penelitian ini menggunakan tingkat kekayaan daerah dengan proksi total PAD terhadap total pendapatan, tingkat ketergantungan daerah dengan proksi DAU terhadap total pendapatan, dan belanja modal sebagai karakteristik pemerintah daerah dengan proksi belanja modal terhadap total belanja.

PAD merupakan salah satu tolak ukur kemampuan dan cermin kemandirian daerah, untuk mewujudkan hal tersebut dibutuhkan visi, misi, tujuan dan sasaran dan program/kegiatan yang dapat mendorong efisiensi, efektivitas, dan profesionalisme dalam mengelola sumber pendapatan daerah (Hartoyo, 2014). Menurut Sudarsana dan Ruhardjo (2013), semakin besarnya penerimaan DAU oleh satu daerah maka Pemerintah akan lebih memantau pelaksanaan dari alokasi DAU dibanding dengan daerah yang lebih sedikit penerimaannya.

Kedua karakteristik diatas melihat dari sisi pendapatan Pemerintah Daerah atau input dari indikator kinerja, maka karakteristik berikut melihat dari sisi penggunaan sumber daya (keuangan) atau belanja daerah, apabila dikaitkan dengan akuntabilitas, belanja daerah harus memenuhi konsep *Value For Money* (VFM) (Nurdin, 2015).

B. Hubungan Antar Variabel

1. Hubungan Level Kapabilitas APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Level kapabilitas APIP menunjukkan bahwa semakin tinggi level yang dimiliki inspektorat daerah maka semakin baik kapabilitas dan kualitas yang dimiliki (Suharyanto dan Sutaryo, 2016). Selain itu, Rohman (2017) mengemukakan bahwa semakin tinggi nilai yang dicapai oleh Inspektorat akan menunjukkan kemampuan yang semakin tinggi pula dalam aktivitas pengawasan dan pembinaan sektor publik yang berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah. Penelitian yang dilakukan oleh Aikins (2011) menunjukkan bahwa kinerja auditor internal berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah baik secara langsung maupun tidak langsung melalui peningkatan pengendalian internal dan efisiensi.

2. Hubungan Jumlah APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Semakin banyak auditor internal (APIP) maka semakin beragam pemikiran yang membuat aktivitas pengawasan kinerja pemerintah daerah semakin baik (Sholeh, 2017). Menurut Suharyanto dan Sutaryo (2016) semakin banyak jumlah auditor internal, maka akan semakin banyak pula komposisi tim yang bisa dibentuk, sehingga rotasi tim dapat sering dilakukan.

3. Hubungan Tingkat Pendidikan APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Ekawati (2013) mengemukakan seorang auditor memiliki kewajiban untuk memelihara dan meningkatkan kemampuan serta pengetahuannya melalui pendidikan formal ataupun tidak formal yang disebut pendidikan profesional berkelanjutan. Jurnaedi et al (2014) bahwa tingkat pendidikan formal berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Artinya apabila tingkat pendidikan formal seorang auditor semakin tinggi dan pengalaman kerja seorang auditor semakin lama, maka akan mempengaruhi kualitas auditor tersebut sehingga kualitas audit yang dilakukan oleh seorang auditor akan semakin baik.

4. Hubungan Latar Belakang Pendidikan APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Latar belakang pendidikan seseorang diyakini dapat mempengaruhi cara berpikir dan bersikap (Suharyanto dan Sutaryo, 2016). Pemahaman seorang auditor terhadap standar audit, proses audit dan ketentuan-ketentuan lainnya yang berkaitan dengan penugasan pemeriksaan diperoleh dari pendidikan yang ditempuhnya. Latar belakang pendidikan akuntansi menjadi sebuah keharusan bagi pemeriksa laporan keuangan, dan semakin tinggi

tingkat pendidikan maka pengetahuan akuntansi akan semakin komprehensif (Setyaningrum, 2012). Selain itu lulusan akuntansi dan atau auditing dapat mengurangi kegagalan audit (Ye et al, 2014).

C. Kerangka Konseptual

Apabila level kapabilitas yang dimiliki APIP tinggi maka akan menunjukkan kemampuan yang tinggi pula, sehingga fungsi pengawasan menjadi efektif dan kinerja pemerintah daerah juga akan semakin baik. Hal tersebut tentunya akan mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah sehingga fungsi pemerintahan yang diharapkan oleh masyarakat dapat terwujud sebagaimana mestinya.

Jumlah APIP juga akan mempengaruhi peningkatan terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, karena semakin banyak jumlah APIP, maka akan semakin banyak pula komposisi tim yang dapat dibentuk dimana akan memberikan dampak kepada rotasi tim yang dapat sering dilakukan, serta semakin beragam pula pemikiran APIP yang membuat aktivitas pengawasan kinerja pemerintah daerah semakin baik.

Tingkat pendidikan APIP juga akan mempengaruhi akuntabilitas kinerja pemda. Karena dengan memiliki tingkat pendidikan yang tinggi, maka akan dapat meningkatkan kompetensi APIP dalam melakukan audit terhadap kinerja instansi pemerintah. Tingkat pendidikan yang tinggi tentunya juga akan dapat meningkatkan kualitas dari hasil audit yang dilakukan, karena semakin matang dan bervariasinya metode dan pemahaman atas konsep serta teori secara akademis audit internal.

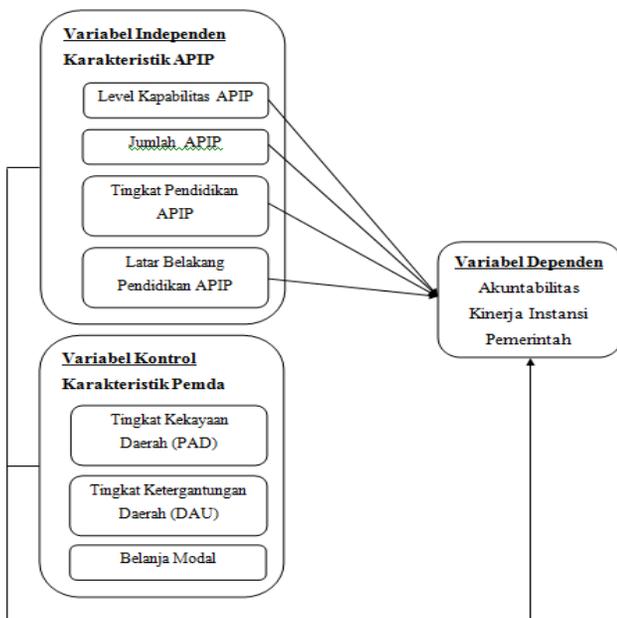
Pendidikan yang ditempuh seorang auditor akan memberikan pemahaman terhadap standar audit, proses audit dan ketentuan-ketentuan lainnya yang berkaitan dengan penugasan pemeriksaan. APIP yang memiliki latar belakang pendidikan dibidang ekonomi terutama akuntansi akan lebih efektif dalam melakukan audit dibandingkan dengan APIP latar belakang pendidikan selain ekonomi. Dengan demikian, jika auditor memiliki kompetensi yang baik maka auditor akan dengan mudah melakukan tugas-tugas auditnya.

Variabel kontrol pada penelitian ini adalah PAD, DAU, dan Belanja Modal. Peningkatan PAD akan meningkatkan kemandirian Pemda, ini menandakan bahwa Pemda berhasil membuat dan melaksanakan kebijakan atau program/kegiatan guna meningkatkan penerimaan daerah dari PAD. Peningkatan PAD seharusnya akan memberikan keleluasaan lebih kepada pemerintah daerah merencanakan dan melaksanakan kegiatan/program

untuk mencapai sasaran dan tujuan sehingga akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah. Salah satu sumber penerimaan Pemerintah Daerah selain PAD adalah Dana Perimbangan (DAU). Semakin tinggi tingkat ketergantungan pemerintah daerah melalui transfer dana DAU dari pemerintah pusat maka pemerintah daerah akan lebih dituntut lebih efisien, efektif dan bertanggung jawab, sehingga akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dalam pengelolaan keuangan. Belanja modal yang besar mencerminkan penyediaan fasilitas dan infrastruktur. Semakin besar realisasi belanja seharusnya menghasilkan *output* dan *outcome* yang telah ditetapkan sebelumnya dapat tercapai dengan maksimal sehingga akan meningkatkan akuntabilitas kinerja Pemerintah Daerah tersebut.

Hubungan karakteristik APIP (level kapabilitas APIP, jumlah APIP, tingkat pendidikan APIP, dan latar belakang pendidikan APIP) dengan menggugurkan variabel kontrol (PAD, DAU, dan Belanja Modal) terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat digambarkan dalam kerangka konseptual penelitian:

Gambar 2.
Kerangka Konseptual



D. Hipotesis Penelitian

- H₁: Level Kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- H₂: Jumlah APIP berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

- H₃: Tingkat Pendidikan APIP berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- H₄: Latar Belakang Pendidikan APIP berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- H₅: Level Kapabilitas APIP, Jumlah APIP, Tingkat Pendidikan APIP, Latar Belakang Pendidikan APIP, dan PAD, DAU, Belanja Modal sebagai variabel kontrol berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

METODE PENELITIAN

A. Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif yang menguji hipotesis yaitu menjelaskan sifat hubungan-hubungan tertentu atau menetapkan perbedaan-perbedaan antara beberapa faktor independen dalam sebuah situasi (Sekaran, 2013). Data yang digunakan adalah data sekunder. Data tersebut dibentuk menjadi data panel.

B. Populasi dan Sampel

Dalam penelitian ini penulis menentukan populasi/obyek penelitian pada seluruh pemerintah daerah di Provinsi Sumatera Barat. Sampel dalam penelitian ini yaitu seluruh pemerintah daerah se Sumatera Barat tahun 2014, 2015, dan 2016. Pemilihan sampel dilakukan dengan cara *purposive sampling*, yaitu pemilihan sampel dilakukan berdasarkan kriteria-kriteria yang dibuat oleh peneliti (Sekaran, 2013). Kriteria pengambilan sampel sebagai berikut :

1. Seluruh pemerintah daerah di Provinsi Sumatera Barat pada tahun 2014, 2015, dan 2016.
2. Seluruh pemerintah daerah di Provinsi Sumatera Barat yang mempunyai skor hasil evaluasi AKIP tahun 2014, 2015, dan 2016 dengan lengkap.

C. Sumber Data

Penelitian ini menggunakan jenis data sekunder, yaitu informasi yang diperoleh dari pihak lain. Data-data skor hasil evaluasi AKIP seluruh pemerintah daerah di Provinsi Sumatera Barat diperoleh dari Kementerian PAN dan RB. Data karakteristik APIP berupa level kapabilitas APIP, jumlah APIP, tingkat pendidikan APIP, dan latar belakang pendidikan APIP diperoleh dari BPKP pusat, BPKP Perwakilan Provinsi Sumatera Barat dan Inspektorat masing-masing pemda, sedangkan data karakteristik pemerintah daerah berupa PAD, DAU, dan Belanja Modal diperoleh dari BPK RI Perwakilan Sumatera Barat.

D. Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data merupakan cara yang digunakan untuk mendapatkan data yang akan diolah menjadi suatu hasil penelitian (Sekaran, 2013). Perolehan data dari instansi tersebut dilakukan dengan mengajukan surat permohonan permintaan data ke masing-masing instansi pada waktu yang sama.

E. Variabel Penelitian dan Pengukuran Variabel

Untuk mengetahui secara ringkas, variabel yang digunakan dan definisi operasional dapat dilihat pada tabel lampiran (tabel 1).

F. Teknik Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan regresi linier berganda. Data diolah menggunakan software *evIEWS8*. Regresi data panel harus melalui tahapan penentuan model estimasi yang tepat, yang meliputi penentuan metode estimasi, penentuan metode estimasi dan interpretasi hasil. Penelitian ini menggunakan estimasi regresi panel *Common Effect Model* (CEM), *Fixed Effect Model* (FEM), dan *Random Effect Model* (REM). Selanjutnya untuk menentukan metode estimasi terbaik antara CEM dan FEM menggunakan *Chow Test* atau *Likelihood Test*, sedangkan FEM dan REM menggunakan *Hausman Test*. Untuk uji model terdiri dari Uji Koefisien Determinasi (R^2), Uji F, dan Uji t.

G. Definisi Operasional Variabel

1. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah pertanggungjawaban suatu instansi pemerintah dalam pelaksanaan program dan kegiatan kinerja yang telah diamanatkan para pemangku kepentingan dalam rangka mencapai visi dan misi organisasi secara terukur, yang dilaporkan melalui Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP).

2. Level Kapabilitas APIP

Level kapabilitas APIP dalam penelitian ini didefinisikan sebagai tingkat kemampuan APIP dalam melaksanakan fungsi pengawasan terhadap kinerja pemerintah daerah. Kapabilitas APIP memiliki tiga unsur yang saling berkaitan yaitu kapasitas, kewenangan, dan kompetensi Sumber Daya Manusia (SDM), tujuan dari tiga unsur ini yaitu untuk mewujudkan peran APIP dalam melaksanakan pengawasan secara efektif dan efisien.

3. Jumlah APIP

Jumlah APIP adalah banyaknya APIP yang dimiliki masing-masing pemerintahan daerah.

4. Tingkat Pendidikan APIP

Tingkat pendidikan APIP adalah tahapan pendidikan yang telah dicapai oleh APIP. Tingkat pendidikan APIP merupakan salah satu faktor yang menunjang kompetensi APIP tersebut, karena

semakin tinggi tingkat pendidikan yang dimiliki oleh APIP maka akan semakin baik pula kompetensi APIP dalam melaksanakan tugasnya.

5. Latar Belakang Pendidikan APIP

Latar belakang pendidikan APIP adalah suatu usaha untuk membekali APIP dengan pengalaman dan keterampilan sehingga APIP tersebut dapat mengembangkan potensi yang dimilikinya dalam melaksanakan tugasnya sebagai pengawasan intern pemerintah.

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Hasil

1. Statistik Deskriptif

Sebelum variabel penelitian dianalisis dengan model penelitian, maka data dari masing-masing variabel penelitian dideskripsikan terlebih dahulu. Hal ini bertujuan untuk memberikan gambaran mengenai masing-masing variabel yang diteliti. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan 1 variabel dependen yaitu Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP), 4 variabel independen yaitu Level Kapabilitas APIP (IACM), Jumlah APIP (SIZE), Tingkat Pendidikan APIP (STUDY), Latar Belakang Pendidikan (BACKG), dan 3 variabel kontrol yaitu Tingkat Kekayaan Daerah (PAD), Tingkat Ketergantungan Daerah (DAU), Belanja Daerah (BM). Hasil analisis deskriptif dengan menggunakan *evIEWS8* dari variabel-variabel penelitian ini dapat dilihat pada lampiran (tabel 2).

Berdasarkan Tabel 2, AKIP memiliki rata-rata 48.07322 dengan standar deviasi 8.366132, AKIP tertinggi adalah 71.72 dan terendah adalah 31.57. IACM memiliki rata-rata 1.372881 dengan standar deviasi 0.69228, IACM tertinggi adalah 2 dan terendah adalah 0. SIZE memiliki rata-rata 10.72881 dengan standar deviasi 5.692798, SIZE tertinggi adalah 20 dan terendah adalah 0. STUDY memiliki rata-rata 2.898305 dengan standar deviasi 0.513377, STUDY tertinggi adalah 3.43 dan terendah adalah 0. BACKG memiliki rata-rata 1.485932 dengan standar deviasi 0.282752, BACKG tertinggi adalah 2 dan terendah adalah 0. PAD memiliki rata-rata 0.101695 dengan standar deviasi 0.088145, PAD tertinggi adalah 0.48 dan terendah adalah 0.05. DAU memiliki rata-rata 0.628983 dengan standar deviasi 0.098466, DAU tertinggi adalah 0.86 dan terendah adalah 0.27. BM memiliki rata-rata 0.221356 dengan standar deviasi 0.058293, BM tertinggi adalah 0.33 dan terendah adalah 0.12.

2. Estimasi Regresi Panel

a. Chow Test atau Likelihood Test

Chow Test atau uji *Chow* adalah pengujian untuk menentukan model *Common Effect Model* atau *Fixed Effect Model* yang paling tepat digunakan dalam mengestimasi data panel. Hipotesis dalam uji *Chow* adalah:

H_0 : *Common Effect Model*

H_a : *Fixed Effect Model*

Dasar penolakan H_0 adalah dengan menggunakan pertimbangan statistik Chi-Square, jika probabilitas dari hasil uji *Chow Test* lebih kecil dari nilai kritisnya (0,05), maka H_a diterima (model yang tepat adalah *Fixed Effect Model*) dan sebaliknya.

Uji *Chow* atau *Likelihood Test* dapat dilihat pada lampiran (tabel 3). Berdasarkan tabel 3, didapat probabilitas sebesar 0.0000 yang lebih kecil dari nilai kritis (0,05). Sehingga dapat disimpulkan bahwa H_0 untuk model ini ditolak dan H_a diterima. Maka estimasi yang lebih baik digunakan dalam model ini adalah *Fixed Effect Model*. Untuk itu perlu dilanjutkan ke uji *Hausman Test*.

b. *Hausman Test*

Hausman Test adalah pengujian statistik untuk memilih apakah model *Fixed Effect Model* atau *Random Effect Model* yang paling tepat digunakan dalam mengestimasi data panel. Hipotesis dalam uji *Hausman Test* adalah:

H_0 : *Random Effect Model*

H_a : *Fixed Effect Model*

Dasar penolakan H_0 adalah jika nilai statistik *Hausman* lebih kecil dari nilai kritisnya (0,05), maka H_a diterima (model yang tepat adalah *Fixed Effect Model*) dan sebaliknya. Jika *Common Effect Model* dan *Fixed Effect Model* yang digunakan, maka selanjutnya yaitu melakukan uji asumsi klasik. Namun, apabila model yang digunakan jatuh pada *Random Effect Model*, maka tidak perlu dilakukan uji asumsi klasik (Gujarati, 2003).

Hausman Test dapat dilihat pada lampiran (tabel 4). Berdasarkan tabel 4, didapatkan probabilitas sebesar 0.5813, yang lebih besar dari nilai kritis (0,05). Maka dapat disimpulkan bahwa H_0 untuk model ini diterima dan H_a ditolak, sehingga estimasi yang baik digunakan dalam model ini adalah *Random Effect Model*.

3. Analisis Regresi Linear Berganda

Analisis ini digunakan untuk membahas pengaruh variabel independen (bebas) dan variabel kontrol terhadap variabel dependen (terikat) dalam bentuk data panel. Hasil penelitian ini dapat menentukan pengaruh IACM, SIZE, STUDY, BACKG, PAD, DAU, dan BM terhadap AKIP berdasarkan estimasi regresi panel dengan

pendekatan *Random Effect Model* yang dapat dilihat pada lampiran (tabel 5).

Berdasarkan tabel diatas maka diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$\text{AKIP} = 40.99954 + 2.880594 \text{ IACM} + 0.359417 \text{ SIZE} - 3.414652 \text{ STUDY} + 3.854009 \text{ BACKG} + 50.90543 \text{ PAD} + 2.545627 \text{ DAU} - 15.29942 \text{ BM}$$

Persamaan regresi diatas mengandung arti bahwa:

1) Konstanta (α)

Nilai konstanta sebesar 40.99954, berarti jika variabel IACM, SIZE, STUDY, BACKG, PAD, DAU, dan BM bernilai 0, maka nilai AKIP adalah sebesar 40.99954.

2) Koefisien Regresi (β) IACM

Jika nilai variabel IACM naik satu satuan dan nilai variabel SIZE, STUDY, BACKG, PAD, DAU, dan BM tetap maka nilai AKIP akan meningkat sebesar 2.880594.

3) Koefisien Regresi (β) SIZE

Jika nilai variabel SIZE naik satu satuan dan nilai variabel IACM, STUDY, BACKG, PAD, DAU, dan BM tetap maka nilai AKIP akan meningkat sebesar 0.359417.

4) Koefisien Regresi (β) STUDY

Jika nilai variabel STUDY naik satu satuan dan nilai variabel IACM, SIZE, BACKG, PAD, DAU, dan BM tetap maka nilai AKIP akan menurun sebesar 3.414652.

5) Koefisien Regresi (β) BACKG

Jika nilai variabel BACKG naik satu satuan dan nilai variabel IACM, SIZE, STUDY, PAD, DAU, dan BM tetap maka nilai AKIP akan meningkat sebesar 3.854009.

6) Koefisien Regresi (β) PAD

Jika nilai variabel PAD naik satu satuan dan nilai variabel IACM, SIZE, STUDY, BACKG, DAU, dan BM tetap maka nilai AKIP akan meningkat sebesar 50.90543.

7) Koefisien Regresi (β) DAU

Jika nilai variabel DAU naik satu satuan dan nilai variabel IACM, SIZE, STUDY, BACKG, PAD dan BM tetap maka nilai AKIP akan meningkat sebesar 2.545627.

8) Koefisien Regresi (β) BM

Jika nilai variabel BM naik satu satuan dan nilai variabel IACM, SIZE, STUDY, BACKG, PAD dan DAU tetap maka nilai AKIP akan menurun sebesar 15.29942.

4. Uji Model

a. Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Nilai *adjusted R*² menunjukkan 0.347244. Hal ini mengindikasikan bahwa kontribusi variabel independen dan variabel kontrol terhadap variabel dependen sebesar 34.72% dan sebesar 65.28% ditentukan oleh variabel lain. Nilai *Adjusted R*² dapat dilihat pada lampiran (tabel 5).

b. Uji F

Uji F dibuktikan dengan hasil perhitungan pada tabel 5 yang menunjukkan bahwa nilai probabilitas (*F-statistic*) < 0,05 = 0.000112, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel independen dan variabel kontrol dalam model persamaan tersebut secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Nilai probabilitas (*F-statistic*) dapat dilihat pada lampiran (tabel 5).

c. Uji t

Berdasarkan hasil olahan data statistik pada lampiran (tabel 5), maka dapat diketahui pengaruh antara variabel independen terhadap variabel dependen secara parsial sebagai berikut:

- 1) Koefisien β IACM positif sebesar 2.880594, nilai t_{hitung} 3.098025 dan tingkat signifikan 0.0032. Hal ini berarti level kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sehingga dapat disimpulkan bahwa H_1 terdukung.
- 2) koefisien β SIZE positif sebesar 0.359417, nilai t_{hitung} 2.889069 dan tingkat signifikan 0.0057. Hal ini berarti jumlah APIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sehingga dapat disimpulkan bahwa H_2 terdukung.
- 3) koefisien β STUDY negatif sebesar -3.414652, nilai t_{hitung} -1.550599 dan tingkat signifikan 0.1272. Hal ini berarti tingkat pendidikan APIP tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sehingga dapat disimpulkan bahwa H_3 tidak terdukung.
- 4) koefisien β BACKG positif sebesar 3.854009, nilai t_{hitung} 1.007170 dan tingkat signifikan 0.3186. Hal ini berarti latar belakang pendidikan APIP tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sehingga dapat disimpulkan bahwa H_4 tidak terdukung.
- 5) Untuk variabel kontrol diketahui bahwa koefisien β PAD berpengaruh positif terhadap AKIP. Koefisien β DAU dan koefisien β BM tidak berpengaruh terhadap AKIP.

B. Pembahasan

1. Pengaruh Level Kapabilitas APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Dari hasil analisis statistik diatas dapat diketahui bahwa level kapabilitas APIP berpengaruh positif

terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sehingga hipotesis yang telah diajukan sesuai dengan hasil penelitian bahwa H_1 terdukung. Artinya, semakin tinggi level kapabilitas APIP dalam melakukan audit kinerja, maka akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil ini sejalan dengan temuan Suharyanto dan Sutaryo (2016) yang mengatakan bahwa variabel level kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah.. Sholeh (2017) juga mengemukakan bahwa tingkat kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap implementasi SAKIP. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kapabilitas APIP yang dimiliki oleh APIP, maka semakin tinggi kinerja pembinaan dan pengawasan APIP terhadap kinerja pemerintah. Kemudian Rohman (2017) juga mengemukakan bahwa semakin tinggi nilai yang dicapai oleh Inspektorat akan menunjukkan kemampuan yang semakin tinggi pula dalam aktivitas pengawasan dan pembinaan sektor publik yang berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah. Selain itu, hasil ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Aikins (2011) menunjukkan bahwa kinerja auditor internal berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah baik secara langsung maupun tidak langsung melalui peningkatan pengendalian internal dan efisiensi.

Dapat disimpulkan bahwa apabila level kapabilitas yang dimiliki APIP tinggi maka akan menunjukkan kemampuan yang tinggi pula, sehingga fungsi pengawasan terhadap kinerja pemerintah daerah menjadi efektif yang nantinya akan berdampak terhadap kinerja pemerintah daerah itu sendiri yang juga akan semakin baik. Hal tersebut tentunya akan mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, sehingga fungsi pemerintahan yang diharapkan oleh masyarakat dapat terwujud sebagaimana mestinya.

2. Pengaruh Jumlah APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Dari hasil analisis statistik diatas dapat diketahui bahwa jumlah APIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sehingga hipotesis yang telah diajukan sesuai dengan hasil penelitian bahwa H_2 terdukung. Artinya semakin banyak jumlah APIP suatu pemerintah daerah, maka akan meningkatkan fungsi pengawasan dalam melakukan audit kinerja yang juga akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil ini sejalan dengan temuan Sholeh (2017) yang mengatakan bahwa variabel jumlah APIP

berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Ia juga mengatakan bahwa dengan bertambahnya jumlah APIP maka akan meningkatkan efektifitas peran APIP dalam pembinaan dan pengawasan kinerja pemerintah. Hal ini tentu akan berdampak pada meningkatnya kinerja pemerintah yang dapat diketahui dengan meningkatnya nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP. Selain itu, penelitian ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan Asare (2008) yang mengatakan bahwa APIP berkontribusi terhadap pengelolaan manajemen risiko sektor publik dengan menilai dan memantau risiko organisasi, memberikan rekomendasi untuk mengurangi risiko, mengevaluasi biaya organisasi dalam pencapaian tujuan strategis dan operasional. Ia mengatakan untuk mendukung hal tersebut salah satunya dipengaruhi oleh faktor jumlah internal auditor.

Sehingga dapat disimpulkan bahwa semakin banyak jumlah APIP yang dimiliki suatu pemerintah daerah, maka akan meningkatkan fungsi pengawasan dalam melakukan audit kinerja yang juga akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Hal ini dapat dijelaskan bahwa pemerintah daerah yang memiliki jumlah APIP yang tinggi maka semakin beragam pula pemikiran auditor dan semakin banyak pula komposisi tim yang dapat dibentuk dalam melakukan audit yang membuat fungsi pengawasan kinerja pemerintah daerah semakin baik. Selain itu dengan jumlah APIP yang tinggi disuatu pemerintah daerah akan membuat pengawasan kinerja yang dilakukan terhadap pemerintah daerah akan menjadi lebih luas.

3. Pengaruh Tingkat Pendidikan APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Dari hasil analisis statistik diatas dapat diketahui bahwa tingkat pendidikan APIP tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sehingga hipotesis yang telah diajukan tidak sesuai dengan hasil penelitian, atau dapat disimpulkan bahwa H_3 tidak terdukung. Artinya, walaupun tingkat pendidikan yang dimiliki APIP tinggi, terbukti bahwa tidak mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil ini sejalan dengan temuan Suharyanto dan Sutaryo (2016) yang menyatakan bahwa jenjang pendidikan auditor internal pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Selain itu penelitian ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Ye et al (2015) menyatakan bahwa jenjang pendidikan auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

4. Pengaruh Latar Belakang Pendidikan APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Dari hasil analisis statistik diatas dapat disimpulkan bahwa latar belakang pendidikan APIP tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Sehingga hipotesis yang telah diajukan tidak sesuai dengan hasil penelitian, atau dapat disimpulkan bahwa H_4 tidak terdukung. Artinya, walaupun latar belakang pendidikan yang dimiliki APIP berlatar belakang non ekonomi ataupun ekonomi, terbukti bahwa tidak mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan temuan yang dilakukan oleh Suharyanto dan Sutaryo (2016) yang menemukan bahwa latar belakang pendidikan auditor pemerintah daerah apakah ekonomi atau non ekonomi mempengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Walaupun menurut beberapa peneliti terdahulu mengatakan bahwa latar belakang pendidikan akan berpengaruh terhadap kinerja auditor dalam mengaudit kinerja pemda (Suharyanto dan Sutaryo, 2016; Setyaningrum, 2012), namun dalam penelitian ini tidak ditemukan bukti empiris akan hal tersebut. Sehingga hasil pengujian menunjukkan bahwa latar belakang pendidikan APIP baik berlatar belakang ekonomi maupun non ekonomi terbukti tidak mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

Tidak terdukungnya H_3 dan H_4 , diduga bahwa pengalaman dalam melaksanakan audit terhadap kinerja pemerintah sebagai penyebabnya. Suharyanto dan Sutaryo (2016) mengatakan bahwa pengalaman memiliki efek kuat dalam melakukan pengawasan, karena pengawasan internal yang dilakukan dalam bentuk audit, review atau kegiatan lainnya lebih banyak dipengaruhi oleh faktor praktik lapangan yang didapat dari pengalaman bekerja bukan hanya dari kemampuan akademis auditor yang bersangkutan. Praktek-praktek di lapangan yang dihadapi pemerintah daerah seringkali berbeda dengan konsep atau teori yang dipelajari dalam dunia akademis, karena praktek lapangan seringkali lebih cepat berkembang daripada konsep atau teori akademis.

Ye et al (2015) yang juga mengatakan bahwa faktor pengalaman lebih menentukan keberhasilan dalam mengaudit dibandingkan dengan jenjang pendidikan auditor. Selain itu, jika dilihat dari penelitian-penelitian terdahulu pada sektor swasta, Kasari dan Wahidahwati (2014) menjelaskan bahwa bukan dilihat dari tingkat pendidikan yang tinggi

atau rendah seorang auditor dapat melakukan audit dengan baik sesuai dengan standar IFRS menurut kemampuan dan keahlian auditor sendiri.

Selanjutnya, Wirosari dan Fanani (2017) dalam penelitiannya yang menguji pengaruh umur, gender, dan pendidikan terhadap perilaku risiko auditor dalam konteks audit atas laporan keuangan. Ia menyatakan bahwa perolehan pengetahuan mengenai risiko yang ada khususnya risiko audit tidak terbatas hanya terdapat pada formal pendidikan yang dilalui oleh auditor. Banyak faktor lain yang dapat menjadikan auditor paham akan risiko yang dihadapinya, antara lain dari pengalaman, pelatihan, dan kursus.

Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak berpengaruhnya tingkat pendidikan APIP dan latar belakang pendidikan APIP terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah disebabkan karena beberapa faktor yang salah satunya adalah pengalaman. Karena setelah mereka (APIP) disahkan menjadi seorang auditor internal pemerintah, mereka akan diberikan pendidikan dan pelatihan dasar dalam melakukan pengawasan di sektor pemerintahan (publik), sehingga mereka memiliki bekal ilmu yang sama dalam mengaudit tanpa mempertimbangkan tingkat pendidikan dan latar belakang pendidikan APIP tersebut. Dengan kata lain, walaupun tingkat pendidikan APIP tinggi dan latar belakang pendidikan APIP berbeda non ekonomi atau ekonomi, hal tersebut tidak akan mempengaruhi kinerjanya dalam melakukan pengawasan terhadap kinerja pemerintah daerah yang akan mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah tersebut. Selain itu, dalam audit kinerja pemerintah daerah tidak hanya terbatas pada kinerja laporan keuangan saja. Namun terdapat audit lain seperti dalam mengaudit pertambangan, perkebunan, dan lain-lain yang terdapat di wilayah pemerintahan daerah tersebut.

5. Pengaruh Variabel Kontrol terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Variabel kontrol yang diuji dalam penelitian ini menunjukkan bahwa tingkat kekayaan daerah (PAD) menunjukkan nilai probabilitas sebesar 0,0051 dengan koefisien bernilai positif. Artinya PAD berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

Variabel tingkat ketergantungan daerah (DAU) menunjukkan nilai probabilitas sebesar 0,7575 dengan koefisien bernilai positif. Artinya variabel DAU sesuai yang dilaporkan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

Variabel belanja daerah (BM) menunjukkan koefisien bernilai negatif dimana nilai probabilitasnya sebesar 0,5121. Artinya BM sesuai yang dilaporkan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah.

KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

A. Kesimpulan

Berdasarkan analisis hasil penelitian dan pembahasan yang telah dijelaskan sebelumnya, maka kesimpulan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Level Kapabilitas APIP (IACM) berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
2. Jumlah APIP (SIZE) berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
3. Tingkat Pendidikan APIP (STUDY) tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
4. Latar Belakang Pendidikan APIP (BACKG) tidak berpengaruh terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

B. Keterbatasan

Penelitian ini memiliki keterbatasan-keterbatasan yang dapat diperbaiki oleh peneliti selanjutnya. Beberapa keterbatasan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Data yang diperoleh tidak lengkap dan terbatasnya akses untuk memperoleh data mengenai APIP, diantara datanya sebagai berikut:
 - a. Skor hasil evaluasi AKIP, karena terdapat pemerintah daerah yang belum dievaluasi AKIPnya ditahun 2014.
 - b. Skor level kapabilitas APIP, karena belum seluruh pemerintah daerah di Sumatera Barat yang di *assessment* APIPnya oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
 - c. Data auditor yang meliputi jumlah, tingkat pendidikan, dan latar belakang pendidikan karena belum seluruh pemerintah daerah yang melengkapi datanya kepada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, sehingga sulit bagi peneliti untuk mendapatkan datanya melalui inspektorat dimasing-masing pemerintah daerah.
2. Terbatas pada objek penelitian yaitu pemerintah daerah yang ada di Provinsi Sumatera Barat, sehingga belum dapat tergeneralisasi secara baik.

3. Proses *assessment* tingkat kapabilitas APIP oleh BPKP tidak dilakukan serentak pada semua pemerintah daerah. Hal ini tentu saja berakibat kurang beragamnya variabel tingkat kapabilitas APIP.

C. Saran

Dari kesimpulan yang telah diperoleh dari hasil penelitian ini, maka dapat diberi beberapa saran sebagai berikut:

1. Bagi Pemerintah Daerah

Untuk pemerintah daerah khususnya pihak terkait seperti Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan sebagai pembina APIP sebaiknya lebih memperhatikan mengenai peningkatan terhadap level kapabilitas APIP. Karena berdasarkan target presiden ditahun 2014 yang menargetkan kepada BPKP dalam waktu 5 tahun untuk dapat meningkatkan level kapabilitas APIP yang harus berada pada level 3 mencapai 85% pada tahun 2019. Hal ini dapat dilakukan dengan cara memberikan sosialisasi-sosialisasi serta memberikan pendampingan secara intens kepada APIP dalam melakukan pengawasan. Selanjutnya, BPKP selaku lembaga yang berwenang dalam proses *assessment* tingkat kapabilitas APIP hendaknya memperbaiki proses *assessment* tersebut baik itu dari kualitas ataupun dari kuantitas lembaga yang di *assessment*. Hal ini dikarenakan pentingnya *assessment* bagi APIP. *Assessment* diharapkan dapat dijadikan arah bagi pimpinan APIP dalam upaya peningkatan kapabilitasnya.

Dalam hal mengenai jumlah APIP, diharapkan dimasing-masing pemda dapat meningkatkan jumlah APIPnya melalui kebijakan yang telah dicapai. Karena dengan jumlah auditor yang tinggi maka cakupan dalam melakukan pengawasan terhadap pemerintah daerah lebih luas lagi.

2. Peneliti Selanjutnya

Untuk peneliti selanjutnya dapat dilakukan dengan menambahkan variabel lain, seperti variabel anggaran belanja langsung APIP, dan khususnya pada variabel pengalaman APIP, serta variabel lainnya yang dapat mempengaruhi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah, menambah rentang waktu yang lebih panjang dan obyek penelitian yang lebih luas sehingga hasil penelitian dapat digeneralisasi.

DAFTAR PUSTAKA

Aikins, S., K. 2011. An Examination of Government Internal Audits' Role in Improving Financial Performance. *Journal of Public Finance and*

Management. Volume 11, Number 4, pp. 306-337.

Aikins, S., K. 2015. Performance Management in Government Internal Audit : Critical Success Factors. *Journal of Public Administration and Governance*. 5(3): 46-79, 2015.

Akbar, R., Pilcher, R. dan Perrin, B. 2012. Performance Measurement in Indonesia: The Case of Local Government. *Pacific Accounting Review*. (Vol. 24 No. 3; 262-291).

Albar, Z. 2009. Pengaruh Tingkat Pendidikan, Pendidikan Berkelanjutan, Komitmen Organisasi, Sistem Reward, Pengalaman dan Motivasi Auditor Terhadap Kinerja Auditor Inspektorat Provinsi Sumatera Utara. *Tesis*. Universitas Sumatera Utara.

Anjarwati, M. 2012. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Accounting Analysis Journal*. Universitas Negeri Semarang.

Anton, FX. 2010. Menuju Teori Stewardship Manajemen. *Majalah Ilmiah Informatika*. Vol. 1 No. 2.

Arena, M. dan Azzone, G. 2009. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *Pacific Accounting Review*, 22(3): 224-252.

Arifianti, H., Payamta, dan Sutaryo. 2013. Pengaruh Pemeriksaan dan Pengawasan Keuangan Daerah terhadap Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia). *Simposium Nasional Akuntansi XVI*. Manado.

Asare, T. 2008. Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance Improvement. *International Journal of Government Financial Management*. pp. 12-27.

Badruzman, J. dan Irna. 2012. Pengaruh Implementasi Penerapan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Terhadap Penerapan Good Governance. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis Universitas Udayana*. Volume 7, No. 1.

Bastian, I. 2010. *Akuntansi Sektor Publik*. Jakarta: Erlangga.

Batubara, R., I. 2008. Analisis Pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Kecakapan Profesional, Pendidikan Berkelanjutan, dan

- Independensi Pemeriksa Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan (Studi Empiris Pada Bawasko Medan). *Tesis*. Universitas Sumatera Utara.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. 2014. Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (<http://www.bppk.go.id/konten/2338/rakorn>, diakses pada 23 November 2017).
- Bourdeaux, C. dan Grace, C. 2008. Legislative Influence on Performance Management Reform. *Public Administration Review*. Vol. 68, No. 2, PP. 253-265.
- Choi, J., H., Kim, F., Kim, J., B. dan Zang, Y., S. 2010. Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), 73-97.
- Darmawiguna, I., M., Y. dan Mimba, N., P., S., H. 2017. Pengaruh Peran Aparat Pengawas Intern Pemerintah Terhadap Penerapan Good Governance dan Implikasinya Pada Kinerja Pemerintah. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. Vol.18.3. Maret (2017): 2172-2201.
- DeAngelo, L., E. 1981. Auditor Size and Auditor Quality. *Journal of Accounting*.
- Donaldson, L., & Davis, J., H. 1991. Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, 16: 49-64.
- Ekananda, M. 2016. *Analisis Ekonometrika Data Panel*. Jakarta: Mitra Wacana Media.
- Ekawati, L., P. 2013. Pengaruh Profesionalisme, Pengalaman Kerja dan Tingkat Pendidikan Auditor, Terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Wilayah Bali). *Universitas Pendidikan Ganesha*.
- Francis, J. R. dan Yu, D., M. 2009. Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review*, 84, 1521-1552.
- Gujarati, D., N. 2003. *Basic Econometrics: fourth edition*. McGraw-Hill, New York.
- Halim, A. dan Abdullah, S. 2006. Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah: (Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi). (<http://kelembagaandas.wordpress.com/teori-agensi-principal-agent-theory/abdulhalim-dan-syukriy-abdullah/>: diakses pada 08 November 2017)
- Hartoyo, N. 2014. Optimalisasi PAD untuk Peningkatan Kinerja Pemda. *Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan Kementerian Keuangan* (<http://www.bppk.depkeu.go.id>, diakses pada 13 November 2017).
- Ikatan Akuntansi Indonesia. 2004. *Standar Profesi Audit Internal*. Jakarta: Salemba Empat.
- Indayani, P., I., Sujana, E. dan Sulindawati N., L., G., E. 2015. Pengaruh Gender, Tingkat Pendidikan Formal, Pengalaman Kerja Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Kantor Inspektorat Kota Denpasar, Kabupaten Badung dan Kabupaten Buleleng). *E-journal SI Ak Universitas Pendidikan Ganesha Jurusan Akuntansi SI* (Volume 3 Nomor 1 Tahun 2015).
- Jensen, M. dan Meckling W. 1976. Theory of the Firm; Managerial Behaviour, Agency Cost, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, p 305-360.
- Jones, M., J. 2008. Internal Control, Accountability and Corporate Governance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 21 (7), pp: 1052-1075.
- Jurnaedi, P., G., Musmin L., S. dan Atmadja, A., T. 2014. Pengaruh Tingkat Pendidikan Formal, Pengalaman Kerja, Tingkat Kualifikasi Profesi dan Etika Profesi Terhadap Kualitas Audit (Studi Kasus Pada Inspektorat di Kabupaten Klungkung dan Kabupaten Gianyar). *E-Journal Universitas Pendidikan Ganesha Jurusan Akuntansi Program SI* (Volume 2 No. 1 Tahun 2014).
- Kamus Besar Bahasa Indonesia. (<https://kbbi.web.id>, diakses pada 10 November 2017).
- Kasari, Y., N., R. dan Wahidahwati. 2014. Pengaruh Kompetensi, Keahlian, dan Tingkat Pendidikan Auditor Terhadap Implementasi IFRS. *Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi*. Vol. 3 No. 4.
- Kusumaningrum, N., A. 2015. Pengaruh Karakteristik Inspektorat Daerah Terhadap Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia). *Skripsi*. UNS-FEB Jurusan Akuntansi-F0311087-2015.
- Lane, J., E. 2000. The Public Sector – Concepts, Models and Approaches. *London: SAGE Publications*.
- Libby, R. dan Luft, J. 1993. Determinants of judgement performance in accounting

- settings: ability, knowledge, motivation and environment. *Accounting Organizations and Society*. 18: 425-450.
- Lembaga Administrasi Negara Republik Indonesia (LAN-RI) No. 239/IX/6/8/ 2003 tentang Perbaikan Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Jakarta.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Nurdin, F. 2015. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Dan Temuan Audit BPK RI Terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*. (Vol 3, No.1).
- Paramitha, I., A., M., D. dan Gayatri. 2016. Pengaruh Ketepatan Sasaran Anggaran, Sistem Pengendalian Manajerial Sektor Publik Dan Sistem Pelaporan Pada Akuntabilitas Kinerja. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. Vol.16.3. September (2016): 2457-2479.
- Patrick, P., A. 2007. The Determinants of Organizational Innovativeness: The Adoption of GASB 34 in Pennsylvania local government. Ph.D. Dissertation. *The Pennsylvania State University*, United States Pennsylvania.
- Peraturan Gubernur Sumatera Barat Nomor 77 Tahun 2016 tentang Kedudukan, Susunan Organisasi, Tugas dan Fungsi serta Tata Kerja Inspektorat Provinsi Sumatera Barat.
- Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan RI Nomor 16 Tahun 2015 tentang Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.
- Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan RI Nomor 1633 Tahun 2011 tentang Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 32 Tahun 2008 tentang Pedoman Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Putri, E., M., N., Tanjung A., R. dan Susilatri. 2015. Pengaruh Kompetensi Aparatur Pemerintah Daerah, Penerapan Akuntabilitas Keuangan, Pemanfaatan Teknologi Informasi, Dan Ketaatan Pada Peraturan Perundangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (AKIP). *JOM Fekon* Vol. 2 No. 2.
- Raharjo, E. 2007. Teori Agensi Dalam Teori Stewardship Dalam Prespektif. *Akuntansi. Fokus Ekonomi*. Vol. 2 Nomor 1 hal 37-46.
- Rahmanurrasjid, A. 2008. Akuntabilitas Dan Transparansi Dalam Pertanggungjawaban Pemerintah Daerah Untuk Mewujudkan Pemerintahan Yang Baik di Daerah. *Tesis*. Program Magister Ilmu Hukum Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro Semarang
- Rohman, W., N. 2017. Kinerja Aparatur Pengawas Internal Pemerintah (APIP) dalam Pengawasan Terhadap Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintah Kota Bandar Lampung. *Skripsi*. Fakultas Ilmu Sosial Dan Ilmu Politik Universitas Lampung Bandar Lampung.
- Rostina. 2014. Pengaruh Belanja Modal dan Investasi Daerah Terhadap Tingkat Kemandirian Keuangan Kabupaten Kota Sumatera. *Tesis*. Program Pascasarjana Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung Bandar Lampung.
- Sedyaningsih, P. dan Zaky, A. 2015. Pengaruh karakteristik Pemda dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Penyelenggaraan Pemda (Studi pada Pemerintah Kabupaten di Sulawesi Selatan Tahun 2009-2012). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*. Universitas Brawijaya.
- Sekaran, U. 2013. *Research Methods for Business*. Chichester: John Wiley & Son Ltd.
- Setiawan, W. 2012. Pengaruh Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Terhadap Tingkat Korupsi Pemerintah Daerah di Indonesia. *Skripsi*. Universitas Diponegoro. Semarang.

- Setyaningrum, D. dan Syafitri, F. 2012. Analisis Pengaruh karakteristik Pemda terhadap Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*.
- Sholeh, M., A. 2017. Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP). *Tesis*. Program Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi Dan Bisnis. Universitas Lampung Bandar Lampung.
- Sudarsana, H., S. dan Rahardjo, S., N. 2013. Pengaruh karakteristik Pemda dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemda (Studi pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia). *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol 2 Nomor 4, hal 1-13.
- Suhardjanto, D., R., Mandasari, P. dan Alistair, B. 2010. Mandatory Disclosure Compliance and Local Government Characteristics: Evidence From Indonesian Municipalities. *Journal Public Policy*. January 2010.
- Suharyanto, A. dan Sutaryo. 2016. Pengawasan Internal Dan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi XIX*, Lampung.
- Sumarjo, H. 2010. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia). *Skripsi*. Universitas Sebelas Maret Surakarta.
- Suyanto. 2010. Menyoal Desentralisasi Fiskal: Mempertanyakan Akuntabilitas Keuangan Pemerintahan Daerah. *Sekolah Tinggi Ilmu Administrasi Lembaga Administrasi Negara (STIA-LAN)*. (<http://www.stialan.ac.id>, diakses pada 11 November 2017).
- Syamsidah. 2016. Pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Pengalaman, Pendidikan Berkelanjutan, Ukuran Organisasi Dan Kompleksitas Pemerintahan Terhadap Kualitas Audit BPK RI (Studi Kasus Pada Kementerian Lembaga TA. 2014). *Tesis*. Program Pascasarjana Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung Bandar Lampung.
- Taufik, T. 2013. Peran Monitoring Dan Evaluasi Terhadap Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi*, Vol. 1, No. 2, April 2013 : 199-212.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggara Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme.
- Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
- Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah.
- Wardhana, G., A., S., Rasmini, N., K. dan Astika, I., B., P. 2015. Pengaruh Kompetensi Pada Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*. 4.09 (2015) : 571-598.
- Wirosari, T., R. dan Fanani Z. 2017. Pengaruh Umur, Gender, dan Pendidikan Terhadap Perilaku Risiko Auditor Dalam Konteks Audit Atas Laporan Keuangan. *E-journal Unair*.
- World Bank. 1994. *Governance, The World Bank's Experience*, Washington, DC: The World Bank, p xiv.
- Ye, K., Cheng, Y. dan Gao, J. 2014. How Individual Auditor Characteristics Impact The Likelihood of Audit Failure: Evidence From China. *Advances In Accounting, Incorporating Advances In International Accounting*. 30 (2014) 394-401.

LAMPIRAN

Tabel 1
Variabel dan Pengukuran Variabel

| Nama | Akronim | Pengukuran | Referensi |
|---|---------|--|---|
| <p><u>Variabel Dependen</u></p> <p>Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah</p> | AKIP | Skor hasil evaluasi akuntabilitas kinerja pemerintah daerah tahun 2014, 2015, dan 2016 dengan range 0 – 100s | Peraturan MenPan RB RI Nomor 12 Tahun 2015 |
| <p><u>Variabel Independen</u></p> <p>Level Kapabilitas APIP</p> | IACM | Hasil <i>assessment</i> APIP oleh BPKP : Level 1 (<i>Initial</i>), Level 2 (<i>Infrastructure</i>), Level 3 (<i>Integrated</i>), Level 4 (<i>Managed</i>), dan Level 5 (<i>Optimizing</i>) | Peraturan Kepala BPKP No 1633 Tahun 2011 |
| Jumlah Auditor APIP | SIZE | Jumlah Auditor APIP | Aikins (2011), Kusumaningrum (2015), Suharyanto dan Sutaryo (2016), Rohman (2017) |
| Tingkat Pendidikan APIP | STUDY | $\frac{[(\sum SMA \times 1) + (\sum D3 \times 2) + (\sum S1 \times 3) + (\sum S2 \times 3)]}{(\sum \text{Auditor Internal})}$ | Modifikasi Suharyanto dan Sutaryo (2016) |
| Latar Belakang Pendidikan APIP | BACKG | $\frac{[(\sum \text{Non Ekonomi} \times 1) + (\sum \text{Ekonomi} \times 2)]}{(\sum \text{Auditor Internal})}$ | Suharyanto dan Sutaryo (2016) |
| <p><u>Variabel Kontrol</u></p> <p>Tingkat Kekayaan Daerah</p> | PAD | $\frac{\text{PAD}}{\text{Total Pendapatan}}$ | Sudarsana dan Rahardjo (2013), Nurdin (2015), dan Juweny (2016) |
| Tingkat Ketergantungan Daerah | DAU | $\frac{\text{DAU}}{\text{Total Pendapatan}}$ | Sudarsana dan Rahardjo (2013), Nurdin (2015), dan Juweny (2016) |
| Belanja Modal | BM | $\frac{\text{Belanja Modal}}{\text{Total Belanja}}$ | Sudarsana dan Rahardjo (2013), Nurdin (2015), dan Juweny (2016) |

Tabel 2
Statistik Deskriptif

(N=59)

| Variabel | Mean | Max | Min | Std. Dev. |
|----------|----------|-------|-------|-----------|
| AKIP | 48.07322 | 71.72 | 31.57 | 8.366132 |
| IACM | 1.372881 | 2 | 0 | 0.69228 |
| SIZE | 10.72881 | 20 | 0 | 5.692798 |
| STUDY | 2.898305 | 3.43 | 0 | 0.513377 |
| BACKG | 1.485932 | 2 | 0 | 0.282752 |
| PAD | 0.101695 | 0.48 | 0.05 | 0.088145 |
| DAU | 0.628983 | 0.86 | 0.27 | 0.098466 |
| BM | 0.221356 | 0.33 | 0.12 | 0.058293 |

(Sumber: Data penelitian yang diolah, 2018)

Tabel 3
Hasil Uji Chow atau Likelihood Test

| Effects Test | Statistic | d.f. | Prob. |
|--------------------------|-----------|---------|--------|
| Cross-section F | 5.305625 | (19,32) | 0.0000 |
| Cross-section Chi-square | 83.966446 | 19 | 0.0000 |

(Sumber: Data penelitian yang diolah, 2018)

Tabel 4
Hasil Uji Hausman Test

| Test Summary | Chi-Sq. Statistic | Chi-Sq. d.f. | Prob. |
|----------------------|-------------------|--------------|--------|
| Cross-section random | 5.648811 | 7 | 0.5813 |

(Sumber: Data penelitian yang diolah, 2018)

Tabel 5
Hasil Estimasi Regresi Panel dengan *Random Effect Model*

| Variable | Coefficient | Std. Error | t-Statistic | Prob. |
|----------|-------------|------------|-------------|--------|
| IACM | 2.880594 | 0.929817 | 3.098025 | 0.0032 |
| SIZE | 0.359417 | 0.124406 | 2.889069 | 0.0057 |
| STUDY | -3.414652 | 2.202151 | -1.550599 | 0.1272 |
| BACKG | 3.854009 | 3.826572 | 1.007170 | 0.3186 |
| PAD_CTRL | 50.90543 | 18.13613 | 2.806852 | 0.0071 |
| DAU_CTRL | 2.545627 | 13.27894 | 0.191704 | 0.8487 |
| BM_CTRL | -15.29942 | 18.41937 | -0.830616 | 0.4101 |
| C | 40.99954 | 12.14797 | 3.375012 | 0.0014 |

| Effects Specification | | S.D. | Rho |
|-----------------------|--|----------|--------|
| Cross-section random | | 5.425564 | 0.6775 |
| Idiosyncratic random | | 3.742933 | 0.3225 |

| Weighted Statistics | | | |
|---------------------|----------|--------------------|----------|
| R-squared | 0.426025 | Mean dependent var | 17.86954 |
| Adjusted R-squared | 0.347244 | S.D. dependent var | 4.464626 |
| S.E. of regression | 3.690071 | Sum squared resid | 694.4476 |
| F-statistic | 5.407713 | Durbin-Watson stat | 2.048087 |
| Prob(F-statistic) | 0.000112 | | |

(Sumber: Data penelitian yang diolah, 2018)