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

SKRIPSI

Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat dalam Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi di Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang

Oleh :

ANDRE RAHMAT KURNIAWAN
2014/14043028

JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2018

HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

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

NAMA	**: ANDRE RAHMAT KURNIAWAN**
BP/NIM	**: 2014 / 14043028**
KEAHLIAN	**: AKUNTANSI**
JURUSAN	**: AKUNTANSI**
FAKULTAS	**: EKONOMI**

Padang, 09 Februari 2018

Disetujui Oleh:

Pembimbing I	**Pembimbing II**
Nurzi Sebrina, SE., Ak., M.Sc	**Mia Angelina Setiawan, SE., M.Si**
NIP. 19720910 199802 2 003	**NIP. 19880507 201404 2 001**

Mengetahui,
Ketua Jurusan Akuntansi

Fefri Indra Arza, SE., M.Sc., Ak
NIP. 19730213 199903 1 003

HALAMAN PENGESAHAN LULUS UJIAN SKRIPSI

Dinyatakan Lulus Setelah Dipertahankan di Depan Tim Penguji Ujian Skripsi
Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi
Universitas Negeri Padang

Judul	**: Pengaruh Karakterisitik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**
Nama	**: Andre Rahmat Kurniawan**
NIM/TM	**: 14043028/2014**
Jurusan	**: Akuntansi**
Keahlian	**: Akuntansi**
Fakultas	**: Ekonomi**

Padang, 09 Februari 2018

Tim Penguji

No	Jabatan	Nama	Tanda Tangan
1.	Ketua	Nurzi Sebrina, SE., Ak., M.Sc	1.
2.	Sekretaris	Mia Angelina Setiawan, SE., M.Si	2.
3.	Anggota	Sany Dwita, SE., M.Si., Ph.D., Ak., CA	3.
4.	Anggota	Dr. Erinos NR, M.Si., Ak	4.

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertandatangan di bawah ini:

Nama	: Andre Rahmat Kurniawan
NIM/ Th. Masuk	: 14043028/2014
Tempat/TanggalLahir	: Muara Tembesi/16 Maret 1997
Program Studi	: Akuntansi
Keahlian	: Akuntansi
Fakultas	: Ekonomi
Alamat	: Jl. Ampera RT 009 RW 001 Kampung Baru, Kec. Muara Tembesi
No. Hp/Telepone	: 082285822561
Judul Skripsi	: Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Dengan ini saya menyatakan bahwa:

1. Karya tulis (skripsi) ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar akademik (sarjana) baik di Fakultas Ekonomi Uversitas Negeri Padang maupun di perguruan tinggi lainnya.
2. Karya tulis ini merupakan gagasan, rumusan, dan penelitian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain kecuali arahan tim pembimbing.
3. Pada karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan menyebutkan nama pengarang dan mencantumkan dalam daftar pustaka.
4. Karya tulis ini **Sah** apabila telah ditandatangani **Asli** oleh tim pembimbing, tim penguji dan ketua jurusan.

Demikianlah pernyataan ini saya buat dengan sungguh-sungguh dan apabila dikemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran di dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima **sanksi akademik** berupa pencabutan gelar sarjana yang telah diperoleh karena karya tulis ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku pada Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Padang, Februari 2018

Yang Menyatakan

Andre Rahmat Kurniawan

NIM : 14043028/2014

ABSTRAK

Andre Rahmat Kurniawan (14043028) : Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Akuntabilita Kinerja Instansi Pemerintah

Pembimbing : 1. Nurzi Sebrina, SE., Ak., M.Sc
2. Mia Angelina Setiawan, SE., M.Si

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

KATA PENGANTAR

Assalamu'alaykum Warahmatullaahi Wabarakaatuh

Syukur Alhamdulillah penulis ucapkan atas kehadirat Allah Subhanahu Wa Ta'ala yang telah melimpahkan rahmat dan karunia-Nya kepada penulis sehingga penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini dengan judul **"Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah"**. Shalawat beriringkan salam tak lupa penulis ucapkan kepada Nabi besar Muhammad Shalallahu 'alaihi Wa Sallam yang telah menjadi suri tauladan bagi manusia untuk menuju kebaikan.

Tujuan penulisan skripsi ini adalah untuk memenuhi salah satu persyaratan dalam memperoleh gelar Sarajana Ekonomi di Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang. Disamping itu juga untuk memperluas khasanah ilmu pengetahuan untuk menjadikan penulis sebagai orang yang dapat berguna bagi masyarakat. Dalam penyelesaian skripsi ini penulis banyak mendapat bantuan dan dorongan serta kemudahan dari berbagai pihak. Terima kasih kepada kedua orang tua penulis, yang selama ini telah memberikan dorongan, semangat serta do'a demi kelancaran penulisan ini. Selain itu, pada kesempatan ini penulis mengucapkan terima kasih kepada Ibu Nurzi Sebrina, SE., Ak., M.Sc selaku pembimbing I dan Ibu Mia Angelina Setiawan, SE., M.Si selaku pembimbing II yang telah menuntun serta membimbing penulis dalam menyelesaikan penulisan skripsi ini. Selanjutnya, penulis juga mengucapkan terima kasih kepada:

1. Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang, Bapak Dr. Idris, M.Si serta para wakil dekan Fakultas Ekonomi yang telah memberikan fasilitas dan izin dalam penyelesaian skripsi ini.
2. Bapak Fefri Indra Arza, SE., Ak., M.Sc selaku Ketua Jurusan dan Bapak Henri Agustin, SE., Ak., M.Sc selaku Sekretarsis Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang yang telah memberikan motivasi dalam penyelesaian skripsi ini.
3. Bapak dan Ibu Dosen serta Staf pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang yang telah memberikan pengetahuan yang bermanfaat selama penulis melakukan perkuliahan.
4. Bapak dan Ibu Staf tata usaha yang memberikan kelancaran serta Bapak dan Ibu staf perpustakaan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang yang memberikan penulis kemudahan dalam mendapatkan bahan bacaan.
5. Bapak dan Ibu, Pimpinan dan Karyawan Instansi-instansi terkait dalam penulisan skripsi yang telah membantu kelancaran bagi penulis dalam mendapatkan data yang dibutuhkan bagi penyelesaian skripsi ini.
6. Teristimewa penulis persembahkan kepada keluarga tercinta, Papa Ngatiran, Mama Hasnawati, Unank Devi, Kakak Ita, Uni Putri, serta keluarga tercinta yang sangat penulis sayangi dimana telah banyak memberikan kesungguhan do'a dan bantuan moril serta materil pada penulis dalam menyelesaikan skripsi ini.
7. Sahabat Warisya Dzulasri yang telah banyak memberikan bantuan, semangat, serta berbagi keluh kesah kepada penulis selama dalam menyelesaikan skripsi ini. You're My Star Dek.

8. Teman-teman “Blok H 19” dan “Hujan Lobek” yang selalu mendukung Bang Redho Kurniawan, Aan Rifandi, Mukti Prima Guna, Rafli Rahman, Bos Rozi, Bubun Ayin, Uda Gigih, Pak Etek Naldo, Wiga Aurora, dan Nenek Rivalino.
9. Sepupu Andri Tio Pradipta, teman-teman Bima Perdana Putra, Minarti, Sharly, Umi Kalsum, Eko, Ayudia, Arif, Rika, dan Lia yang telah memberikan bantuan dalam pengumpulan data yang diperlukan untuk penyelesaian skripsi.
10. Rekan-rekan seperjuangan Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang angkatan 2014 yang telah memberikan semangat dan dorongan sehingga penulis mampu menyelesaikan skripsi ini.

Penulis menyadari bahwa dalam penyelesaian skripsi ini masih ada kekurangan. Kritik dan saran yang membangun sangat penulis harapkan untuk perbaikan dimasa yang akan datang. Akhirnya penulis berharap skripsi ini bermanfaat bagi para pembaca pada umumnya dan khususnya bagi penulis, Aamiin.

Padang, Februari 2018

Andre Rahmat Kurniawan

DAFTAR ISI

Halaman

ABSTRAK ..... **i**

KATA PENGANTAR ..... **ii**

DAFTAR ISI ..... **iii**

DAFTAR TABEL ..... **iix**

DAFTAR GAMBAR ..... **ix**

DAFTAR LAMPIRAN ..... **x**

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang 1

B. Rumusan Masalah 9

C. Tujuan Penelitian 10

D. Manfaat Penelitian 10

BAB II KAJIAN PUSTAKA

A. Kajian Teori 12

1. Teori Agensi (*Agrncy Theory*) 12
2. Teori *Stewardship* 14
3. Akuntantabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 16
4. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah 21
   a. Level Kapabilitas APIP 23
   b. Jumlah APIP 27
   c. Tingkat Pendidikan APIP 28
   d. Latar Belakang Pendidikan APIP 29
5. Karakteristik Pemerintah Daerah sebagai Variabel Kontrol 31

B. Tinjauan Penelitian Terdahulu 34

C. Hubungan Antar Variabel 38

1. Hubungan Level Kapabilitas APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 38
2. Hubungan Jumlah APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 39

3. Hubungan Tingkat Pendidikan APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 40
4. Hubungan Latar Belakang Pendidikan APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 41
D. Kerangka Konseptual 42
E. Hipotesis Penelitian 46

BAB III METODE PENELITIAN

A. Jenis Penelitian 47
B. Populasi dan Sampel 47
C. Sumber Data 48
D. Teknik Pengumpulan Data 48
E. Variabel Penelitian dan Pengukuran Variabel 49
1. Variabel Dependen 49
2. Variabel Independen 49
a. Level Kapabilitas APIP 49
b. Jumlah APIP 50
c. Tingkat Pendidikan APIP 50
d. Latar Belakang Pendidikan APIP 51
3. Variabel Kontrol 51
a. Tingkat Kekayaan Daerah (PAD)..... 51
b. Tingkat Ketergantungan Daerah (DAU)..... 51
c. Belanja Daerah (BM) 52
F. Metode Analisis Data 53
1. Statistik Deskriptif 54
2. Analisis Estimasi Model Regresi Panel 54
3. Pemilihan Model yang Tepat 55
4. Analisis Regresi Linear Berganda 56
5. Uji Model 56
a. Koefisien Determinan (R^2) 56
b. Uji F 57

c. Uji t 58
G. Definisi Operasional Variabel 58
1. Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 58
2. Level Kapabilitas APIP 58
3. Jumlah APIP 59
4. Tingkat Pendidikan APIP 59
5. Latar Belakang Pendidikan APIP 59
BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN
A. Hasil Penelitian 60
1. Gambaran Umum Objek Penelitiam 60
2. Deskriptif Variabel Penelitian 61
3. Statistik Deskriptif 77
4. Analisis Data 78
B. Pembahasan 86
1. Pengaruh Level Kapabilitas APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 86
2. Pengaruh Jumlah APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 88
3. Pengaruh Tingkat Pendidikan APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 90
4. Pengaruh Latar Belakang Pendidikan APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 91
5. Pengaruh Variabel Kontrol terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah 93
BAB V PENUTUP
A. Kesimpulan 95
B. Keterbatasan Penelitian 95
C. Saran 96
DAFTAR PUSTAKA 98
LAMPIRAN 105

DAFTAR TABEL

Halaman

1. **Bobot Penilaian Komponen Evaluasi AKIP 19**
2. **Kategori Nilai dan Interpretasi Evaluasi AKIP 20**
3. **Matriks Model Kapabilitas APIP 25**
4. **Tinjauan Penelitian Terdahulu 34**
5. **Variabel dan Pengukuran Variabel 52**
6. **Hasil Pemilihan Sampel 60**
7. **Peraturan Menteri PAN dan RB 61**
8. **Hasil Evaluasi AKIP 63**
9. **Level Kapabilitas APIP 65**
10. **Jumlah APIP 67**
11. **Tingkat Pendidikan APIP 70**
12. **Latar Belakang Pendidikan APIP 74**
13. **Statistik Deskriptif 77**
14. **Hasil Uji *Chow* atau *Likelyhood Test* 80**
15. **Hasil Uji *Hausman Test* 80**
16. **Hasil Estimasi Regresi Panel dengan *Random Effect Model* 81**

DAFTAR GAMBAR

Halaman

1. Hasil Evaluasi AKIP SKPD Provinsi Sumatera Barat 5

2. Kerangka Konseptual 45

DAFTAR LAMPIRAN

Halaman

1. **Tabulasi Sampel Pemerintah Daerah 105**
2. **Tabulasi Data 108**
3. **Hasil Olahan Data Menggunakan *eviws8* 111**

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

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).

Istilah *Governance* sebenarnya istilah lama yang dipopulerkan kembali oleh Bank Dunia pada tahun 1992 dalam laporannya yang berjudul *"Governance and Development*" (Badruzman dan Irna, 2012). Menurut Bank Dunia, *Good Governance* merupakan cara kekuasaan yang digunakan dalam mengelola berbagai sumber daya sosial dan ekonomi untuk pengembangan masyarakat. Bank Dunia telah mengidentifikasi tiga aspek tata kelola yang berbeda: (i) bentuk rezim politik; (ii) proses yang dilakukan dalam pengelolaan sumber daya ekonomi dan sosial suatu negara untuk pembangunan; dan (iii) kapasitas pemerintah untuk merancang, merumuskan, dan menerapkan kebijakan dan fungsi pembuangan.

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 dalam Rahmanurrasjid, 2008), 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. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), akuntabilitas merupakan pertanggungjawaban yang dipercayakan kepada entitas pelaporan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik dalam pengelola sumber daya serta pelaksanaan kebijakan-kebijakan. Akuntabilitas merupakan suatu pertanggungjawaban yang wajib untuk disampaikan kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban dalam menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang atau badan hukum serta pimpinan kolektif suatu organisasi (Lembaga Administrasi Negara Republik Indonesia, 2003).

Penerapkan akutabilitas dapat dilakukan melalui suatu media berupa laporan akuntabilitas kinerja secara periodik yang dibuat oleh pemerintah kepada masyarakat (Paramitha dan Gayatri, 2016). Melalui laporan akuntabilitas masyarakat dapat menilai apakah pemerintah daerah telah mencapai tujuan yang diharapkan, dan apakah kepercayaan yang diberikan untuk mengelola sumber daya yang ada telah dimanfaatkan dengan baik, dengan kata lain bertujuan untuk melihat apakah pemerintah telah bekerja dengan ekonomis, efisien dan efektif.

Mardiasmo (2002), menyatakan bahwa dalam melaksanakan pemerintahan, pemerintah daerah berkewajiban melakukan dua jenis pertanggungjawaban. Pertama,

pertanggungjawaban vertikal kepada pusat. Kedua, pertanggungjawaban horizontal kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) dan masyarakat luas. Kedua jenis pertanggungjawaban pemerintah daerah tersebut merupakan elemen penting dalam proses akuntabilitas. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaran 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 finalnya 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.

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). Menurut Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah menyebutkan bahwa, Akuntabilitas Kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan Program dan Kegiatan seperti yang diamanatkan oleh para pemangku kepentingan untuk mencapai misi organisasi secara terukur dengan target kinerja yang telah ditetapkan melalui laporan kinerja instansi pemerintah yang penyusunannya dilakukan secara periodik. 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.

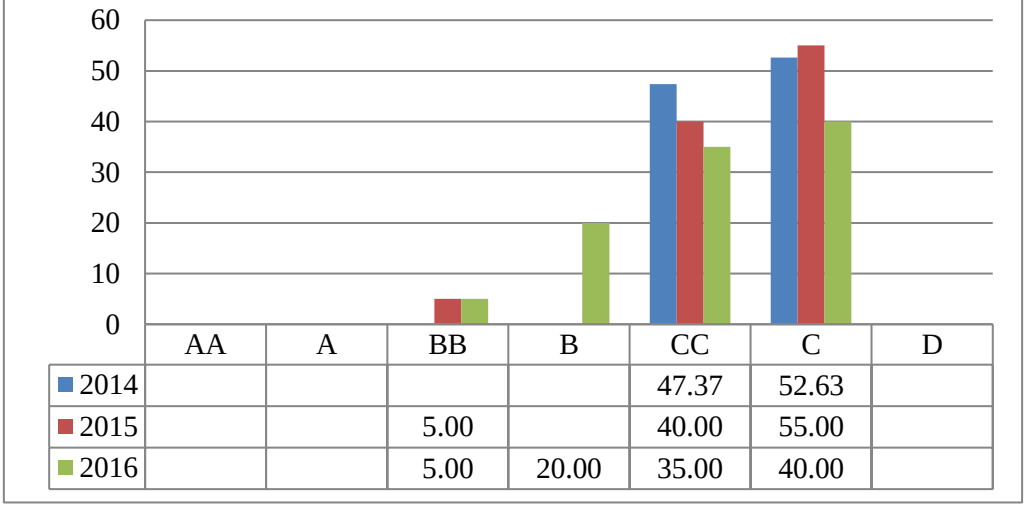
Menurut Perpres Nomor 29 Tahun 2014, Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang disingkat SAKIP, adalah rangkaian sistematik dari berbagai aktivitas, alat, dan prosedur yang dirancang untuk tujuan penetapan dan pengukuran, pengumpulan data, pengklasifikasian, pengikhtisaran, dan pelaporan 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 Kementrian 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. Berikut hasil

evaluasi AKIP tahun 2014-2016 terhadap seluruh pemerintah daerah di Provinsi Sumatera Barat:

Gambar 1
Hasil Evaluasi seluruh pemda di Provinsi Sumatera Barat



	AA	A	BB	B	CC	C	D
2014					47.37	52.63	
2015			5.00		40.00	55.00	
2016			5.00	20.00	35.00	40.00	

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

Berdasarkan Gambar 1 diatas, hasil evaluasi AKIP seluruh pemda di Provinsi Sumatera Barat dari tahun 2014-2016 tidak ada yang mendapati nilai AA dan A, artinya tidak ada satu pemda pun yang mendapat hasil evaluasi AKIP pada kategori sangat memuaskan (AA) dan memuaskan (A). 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 B.

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). Jika ditinjau lebih dalam berdasarkan data diatas, meskipun capaian kinerja seluruh 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 BB. 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 hasil penilaian tingkat kapabilitas pada 474 APIP Kementerian, Lembaga, dan Pemerintah Daerah per 31 Desember 2014, sebanyak 404 APIP atau 85,23% berada pada Level 1, 69 APIP atau 14,56% Level 2, dan baru 1 APIP atau 0,21% yang berada pada Level 3. Hal ini menunjukkan bahwa masih rendahnya level

kapabilitas APIP di Indonesia yang dukur pada level 1 sampai 5. Terkait hal itu, maka Presiden Republik Indonesia memberi target selama 5 tahun agar BPKP bisa meningkatkan kapabilitas APIP sehingga pada tahun 2019 APIP yang berada di Level 3 bisa meningkat menjadi 85% (www.bpkp.go.id).

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). APIP juga melakukan evaluasi atas implementasi SAKIP dan/atau evaluasi Kinerja sesuai dengan kebutuhan berdasarkan kewenangannya (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.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang diatas, penelitian ini berfokus pada karakteristik aparat pengawasan internal pemerintah sebagai variabel yang mempengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah, sehingga disusunlah rumusan masalah sebagai berikut :

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 ?

C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah diatas, maka tujuan penelitian ini untuk membuktikan secara empiris :

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

D. Manfaat Penelitian

Peneliti berharap agar hasil penelitian yang dilakukan dapat memberikan manfaat atau kontribusi bagi :

1. Pemerintah Daerah

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan masukan untuk pengambilan keputusan dalam meningkatkan akuntabilitas kinerja sesuai dengan asas akuntabilitas dalam menjalankan pemerintahan.

2. Aparat Pengawas Intern Pemerintah

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi yang khususnya untuk dapat memberikan gambaran mengenai pentingnya peranan pengawasan intern dalam menunjang peningkatan kinerja pemerintah.

3. Peneliti selanjutnya

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memperkaya pengetahuan mengenai Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Dengan demikian, dapat menjadi bahan referensi, rujukan, serta data tambahan bagi penelitian yang tertarik pada kajian ini.

4. Peneliti

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan tambahan pengetahuan dan wawasan kepada peneliti mengenai Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawas Intern Pemerintah terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

A. Kajian Teori

1. Teori Agensi (*Agency Theory*)

Jensen dan Meckling (1976) menggambarkan adanya hubungan kerja antara pemilik *(principal)* dengan manajemen *(agent)*. Pemisahan kepemilikan oleh *principal* dengan pengendalian oleh *agent* dalam sebuah organisasi cenderung menimbulkan konflik keagenan diantara *principal* dan *agent* (Jensen dan Meckling, 1976). Di satu sisi, *agent* secara moral bertanggung jawab mengoptimalkan keuntungan *principal*, namun di sisi lain manajemen (*agent*) juga berkepentingan memaksimalkan kesejahteraan mereka sendiri. Sehingga cenderung menimbulkan masalah agensi.

Menurut Lane (2000), teori keagenan dapat diterapkan dalam organisasi publik. Ia menyatakan bahwa negara demokrasi modern didasarkan pada serangkaian hubungan *principal-agent*. Mardiasmo (2002) menjelaskan tentang akuntabilitas dalam konteks sektor publik bahwa, pengertian akuntabilitas sebagai kewajiban pemegang amanah (pemerintah) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (masyarakat) yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.

Organisasi sektor publik dibangun atas dasar *agency theory*, diakui atau tidak di pemerintahan daerah terdapat hubungan dan masalah keagenan (Halim dan

Abullah, 2006). Pernyataan ini mengandung arti bahwa dalam pengelolaan pemerintah daerah terdapat hubungan keagenan (teori keagenan) antara masyarakat sebagai *principal* dan pemerintah daerah sebagai *agent*.

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*). Hal tersebut dapat terjadi karena pemerintah yang dipimpin oleh kepala daerah yang dipilih oleh masyarakat diharapkan akan mengakomodasi keinginan masyarakat dalam menyelenggarakan pelayanan publik bertindak tidak sesuai dengan kepentingan masyarakat (Nurdin, 2015).

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. Berdasarkan penjelasan tersebut dapat diketahui bahwa pemerintah harus mengelola dan mengukur kinerja dengan menggunakan sistem pengukuran kinerja dalam rangka memberikan pelayanan yang lebih baik kepada masyarakat dan mendapatkan dukungan masyarakat (Akbar et al, 2012). Kemudian dengan meningkatnya akuntabilitas pemerintah daerah informasi yang diterima masyarakat menjadi lebih berimbang terhadap pemerintah daerah yang itu artinya *information*

asymmetry yang terjadi dapat berkurang. Dengan semakin berkurangnya *information asymmetry* maka kemungkinan untuk melakukan korupsi juga menjadi lebih kecil (Setiawan, 2012).

2. Teori *Stewardship*

Teori *stewardship* mempunyai akar psikologi dan sosiologi yang didesain untuk menjelaskan situasi dimana manajer sebagai *steward* akan bertindak sesuai dengan kepentingan pemilik (Donaldson dan Davis, 1991). Dalam teori *stewardship*, manajer akan berperilaku sesuai dengan kepentingan bersama. Teori ini mengasumsikan hubungan yang kiat antara kesuksesan organisasi dengan kepuasan pemilik. *Steward* akan melindungi dan memaksimalkan kekayaan organisasi dengan kinerja perusahaan, sehingga dengan demikian fungsi utilitas akan maksimal (Raharjo, 2007).

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. Teori tersebut mengasumsikan adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Kesuksesan organisasi menggambarkan maksimalisasi utilitas kelompok *principals* dan manajemen. Maksimalisasi utilitas kelompok ini pada akhirnya akan memaksimumkan kepentingan individu yang ada dalam kelompok organisasi tersebut (Rostina, 2014).

Teori *stewardship* berangkat dari perspektif pemikiran akuntansi manajemen yang banyak didasari oleh teori-teori psikologi dan sosiologi. Dalam pengelolaan teori *stewardship*, organisasi difokuskan pada harmonisasi antara pemilik modal

(*principal*) dengan pengelola modal (*steward*) dalam mencapai tujuan bersama. Teori *stewardship* dalam akuntansi menjelaskan sebuah konstruk pola kepemimpinan dan hubungan komunikasi antara *stakeholder* dan manajemen, atau dapat pula hubungan anatara top manajemen dengan para manajemen dibawahnya dalam sebuh organisasi perusahaan dengan mekanisme situasional yang mencakup filosofis manajemen dan perbedaan budaya organisasi, dan kepeminmpinan dalam pencapaian tujuan bersama tanpa menghalangi kepentingan masing-masing (Anton, 2010).

Teori *stewardship* dapat diterapkan pada penelitian akuntansi organisasi sektor publik seperti organisasi pemerintahan (Morgan, 1996; David, 2006 dan Thorton, 2009 dalam Rostina, 2014), karena akuntansi dalam organisasi sektor publik telah dipersiapkan untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi hubungan antara *stewards* dengan *principals.* Pemisahan antara fungsi kepemilikan pada masyarakat dengan fungsi pengelolaan pada pemerintah menjadi semakin nyata. Berbagai keterbatasan, pemilik sumber daya (*capital suppliers/principals*) mempercayakan *(trust* = amanah) pengelolaan sumber daya tersebut kepada pihak lain (*steward* = manajemen) yang lebih *capable* dan siap. Kontrak hubungan antara *stewards* dan *principals* atas dasar kepercayaan (amanah = *trust*), bertindak kolektif sesuai dengan tujuan organisasi, sehingga model yang sesuai pada kasus organisasi sektor publik adalah *stewardship theory* (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 aparat 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

Akuntabilitas merupakan salah satu unsur dari perwujudan *Good Governance* yang sedang dilakukan di Indonesia, karena menurut Suyanto (2010) akuntabilitas merupakan kunci dari konsep *Good Governance*, untuk mendukung hal tersebut diperlukan pengembangan dan penerapan sistem pertanggungjawaban yang tepat, jelas, dan terukur, dan berlangsung secara berdaya guna, berhasil guna, bersih dan bertanggungjawab serta bebas dari korupsi, kolusi, dan nepotisme.

Libby dan Luft (1993) menyatakan bahwa seseorang dengan akuntabilitas tinggi maka akan memiliki motivasi yang tinggi dalam melakukan pekerjaannya. Cloyd (1997) dalam Badruzaman dan Irna (2012) menambahkan bahwa seseorang yang mempunyai akuntabilitas tinggi akan mencurahkan pemikiran yang lebih besar dibandingkan dengan orang yang akuntabilitasnya rendah.

Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan atau program atau kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi (Bastian, 2010). Menurut 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.

Agar Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dapat terwujud dengan baik, menurut (LAN RI, 2003) harus dipenuhi persyaratan-persyaratan sebagai berikut :

a. Beranjak dari sistem yang dapat menjamin penggunaan sumber-sumber daya yang konsisten dengan asas-asas umum penyelenggaraan negara.
b. Komitmen dari pimpinan dan seluruh staf instansi yang bersangkutan.
c. Menunjukkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.
d. Berorientasi pada pencapaian visi dan misi, serta hasil dan manfaat yang diperoleh.
e. Jujur, obyektif, transparan, dan akurat.
f. Menyajikan keberhasilan dan kegagalan dalam pencapaian sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan.

Menurut Taufik (2013), tujuan dan urgensi dilaksanakannya evaluasi akuntabilitas kinerja terhadap pemerintah provinsi dan kabupaten/kota, adalah:

a. Untuk mendorong peningkatan kualitas serta menilai akuntabilitas kinerja seluruh instansi pemerintah.
b. Melihat kemajuan penerapan manajemen sektor publik yang berbasis kinerja dalam upaya peningkatan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

c. Memberikan saran perbaikan atau rekomendasi untuk peningkatan kinerja dan penguatan akuntabilitas instansi.

Perbaikan *Governance* dan sistem manajemen merupakan agenda penting dalam reformasi pemerintahan yang sedang dijalankan oleh pemerintah. Sistem manajemen pemerintahan yang berfokus pada peningkatan akuntabilitas dan sekaligus peningkatan kinerja yang berorientasi pada hasil (*outcome*) dikenal sebagai Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Sistem AKIP) (Suharyanto dan Sutaryo, 2016).

Penerapan sistem ini diimplementasikan secara "*self assessment*" oleh masing-masing instansi pemerintah (Wardhana et al, 2015). Ini berarti instansi pemerintah tersebut merencanakan, melaksanakan, mengukur dan memantau kinerjanya sendiri serta melaporkannya kepada instansi yang lebih tinggi. Menurut Permen PAN dan RB Nomor 12 Tahun 2015, untuk mengetahui sejauh mana instansi pemerintah mengimplementasikan SAKIP-nya, serta sekaligus untuk mendorong adanya peningkatan kinerja instansi pemerintah, maka perlu dilakukan suatu evaluasi implementasi SAKIP. Evaluasi ini diharapkan dapat mendorong instansi pemerintah di pusat dan daerah untuk secara konsisten meningkatkan implementasi SAKIP-nya dan mewujudkan capaian kinerja (hasil) instansinya sesuai yang diamanahkan dalam RPJMN/ RPJMD.

Berdasarkan Permen PAN dan RB Nomor 12 Tahun 2015, cakupan atau ruang lingkup implementasi SAKIP yang dievaluasi adalah penilaian terhadap perencanaan strategis, termasuk di dalamnya perjanjian kinerja dan sistem pengukuran kinerja; penilaian terhadap penyajian dan pengungkapan informasi

kinerja; evaluasi terhadap program dan kegiatan; dan evaluasi terhadap kebijakan instansi/unit kerja yang bersangkutan. Evaluasi 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%	a. Rencana Strategis/ Renstra (10%), meliputi: - Pemenuhan Renstra (2%) - Kualitas Renstra (5%) - Implementasi Renstra (3%) b. Rencana Kinerja Tahunan/ RKT (20%), meliputi: - Pemenuhan RKT (4%) - Kualitas RKT (10%) - Implementasi RKT (6%).
2	Pengukuran Kinerja	25%	a. Pemenuhan Pengukuran (5%) b. Kualitas Pengukuran (12,5%) c. Implementasi pengukuran (7,5%)
3	Pelaporan Kinerja	15%	a. Pemenuhan pelaporan (3%) b. Kualitas pelaporan (7,5%) c. Pemanfaatan pelaporan (4,5%)
4	Evaluasi Internal	10%	a. Pemenuhan evaluasi (2%) b. Kualitas evaluasi (5%) c. Pemanfaatan hasil evaluasi (3%)
5	Capaian Kinerja	20%	a. Kinerja yang dilaporkan (output) (5%) b. Kinerja yang dilaporkan (outcome) (10%) c. Kinerja tahun berjalan (benchmark) (5%)
	Total	100%	

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

Pelaksanaan evaluasi atas implementasi SAKIP berdasarkan Permen PAN dan RB Nomor 12 Tahun 2015 dilaksanakan melalui tahapan survei pendahuluan dan evaluasi atas implementasi SAKIP. Survei pendahuluan dilaksanakan dengan tujuan untuk memahami dan mendapatkan gambaran umum mengenai kegiatan/unit kerja yang akan dievaluasi. Evaluasi implementasi terdiri atas evaluasi penerapan

komponen manajemen kinerja yang meliputi perencanaan kinerja, pengukuran kinerja, pelaporan kinerja, evaluasi internal, dan capaian kinerja.

Penyimpulan atas hasil evaluasi terhadap akuntabilitas kinerja instansi dilakukan dengan menjumlahkan angka tertimbang dari masing-masing komponen. Nilai hasil akhir dari penjumlahan komponen-komponen akan dipergunakan untuk menentukan tingkat akuntabilitas instansi yang bersangkutan terhadap kinerjanya, 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

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah auditor internal pada instansi pemerintah (Sholeh, 2017).

Pengertian audit internal menurut Ikatan Akuntan Indonesia (IAI, 2004) yaitu:

> "Audit internal adalah suatu aktivitas penilaian independen didalam suatu organisasi untuk penelitian kegiatan pembukuan, financial, dan kegiatan lainnya, sebagai dasar untuk membantu pimpinan perusahaan. Pemeriksaan itu mempunyai pengendalian manajerial yang berfungsi dengan jalan mengukur dan menilai efektivitas sarana pengendalian".

Menurut *Institute of Internal Auditor* (IIA, 2001 dalam Jones, 2008) yakni :

> "*Internal auditingis an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes*".

Menurut PP Nomor 60 Tahun 2008, Pengawasan Intern adalah seluruh proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata kepemerintahan yang baik.

Dari pernyataan diatas dapat disimpulkan bahwa audit internal adalah aktivitas independen, keyakinan obyektif dan konsultasi yang dibuat untuk menambah nilai dan meningkatkan kinerja operasional organisasi. Peran auditor internal merupakan kunci terciptanya sistem pengendalian intern yang efektif, dan

sistem pengendalian intern yang efektif menjadi elemen kunci dalam penerapan *Good Governance* (Jones, 2008).

Menurut 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. APIP merupakan aparatur pemerintah yang berwenang melakukan fungsi sistem pengawasan internal (Rohman, 2017).

Sebagai pengawas internal pemerintah, APIP melaksanakan salah satu fungsi pengelola kegiatan pengendalian intern, sehingga secara normatif, harus mewujudkan prinsip-prinsip yang berlaku umum dalam organisasi internal audit (Darmawiguna dan Mimba, 2017). APIP yang pada awalnya hanya berperan sebagai pengawas terhadap kepatuhan penyelenggaraan pemerintah kini diharapkan dapat memberi manfaat berupa nasihat dalam pengelolaan sumber daya organisasi sehingga dapat membantu pimpinan dalam mengambil kebijakan (Sholeh, 2017).

Dalam penelitian ini, peneliti akan melihat APIP pada Inspektorat Kabupaten/Kota di Provinsi Sumatera Barat yang melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten/Kota di Provinsi Sumatera Barat yang didanai dengan APBD.

Peraturan Gubernur Sumatera Barat Nomor 77 Tahun 2016 tentang Kedudukan, Susunan Organisasi, Tugas dan Fungsi serta Tata Kerja Inspektorat Provinsi Sumatera Barat. Pada Bab 3 Pasal 4 dinyatakan bahwa APIP mempunyai tugas membina dan mengawasi pelaksanaan urusan pemerintahan, yang menjadi kewenangan Daerah dan tugas Daerah. Sedangkan fungsi APIP :

a. Perumusan kebijakan teknis bidang pengawasan dan fasilitasi pengawasan;
b. Pelaksanaan pengawasan internal terhadap kinerja dan keuangan melalui audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya;
c. Pelaksanaan pengawasan untuk tujuan tertentu atas penugasan dari Gubernur;
d. Penyusunan laporan hasil pengawasan;
e. Pelaksanaan admnistrasi Inspektorat Daerah; dan
f. Pelaksanaan tugas lain yang diberikan oleh Gubernur terkait dengan tugas dan fungsinya.

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa APIP memiliki peranan dan fungsi yang sangat strategis untuk mewujudkan suatu akuntabilitas publik dalam pemerintahan dan pembangunan. Kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh APIP menjadi pilar yang bertugas sebagai pengawas sekaligus pengawal dalam pelaksanaan program yang tertuang dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) (Rohman, 2017).

a. Level Kapabilitas APIP

Peraturan Kepala BPKP RI Nomor 16 Tahun 2015 mendefenisikan 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.

PP Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, mengatakan bahwa salah satu unsur yang diperlukan untuk mendapatkan sistem pengendalian internal yang efektif adalah penguatan peran APIP. Untuk meningkatkan akuntabilitas dan peran APIP pada sektor publik, *Institute of Internal Auditors* (IIA) telah mengembangkan suatu model kapabilitas internal audit yang disebut *Internal Audit Capability Model* (IACM). Dalam kerangka *Internal Audit Capability Model* (IACM) tingkatan peran APIP tergambar dalam tingkat kapabilitas APIP.

Berdasarkan Kepala BPKP RI Nomor 16 Tahun 2015, Model Kapabilitas Pengawasan Intern atau *Internal Audit Capability Model* (IACM) yaitu suatu kerangka kerja yang mengindentifikasi aspek-aspek fundamental yang dibutuhkan untuk pengawasan intern yang efektif di pemerintahan. IACM menggambarkan jalur evolusi untuk organisasi pemerintahan dalam mengembangkan pengawasan intern yang efektif untuk memenuhi persyaratan tata kelola organisasi dan harapan profesional. IACM menunjukkan langkah-langkah untuk maju dari tingkat pengawasan intern yang kurang kuat menuju kondisi yang kuat, efektif, kapabilitas pengawasan intern umumnya, terkait dengan organisasi yang lebih matang dan kompleks.

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. Secara ringkas 5 tingkatan tersebut menggambarkan kualitas APIP sebagai berikut :

Tabel 3.
Matriks Model Kapabilitas APIP

Tingkat	**Peran dan Layanan APIP**	**Pengelolaan SDM**	**Praktik Profesional**	**Akuntabilitasdan Manajemen Kinerja**	**Budaya dan Hubungan Organisasi**	**Struktur Tata Kelola**
5 – Optimazing	APIP diakui sebagai agen perubahan	Pimpinan APIP berperan aktif dalam organisasi profesi	Praktik profesional dikembangkan secara berkelanjutan	Laporan efektifitas APIP kepada publik	Hubungan berjalan efektif dan terus-menerus	Independensi, kemampuan, dan kewenangan penuh APIP
		Proyeksi tenaga tim kerja	APIP memiliki Perencanaan strategis			
4 – Managed	Jaminan menyeluruh atas kelola, manajemen resiko, dan pengendalian organisasi	APIP berkontribusi terhadap pengembangan manajemen	Strategi audit memanfaatkan manajemen risiko organisasi	Penggabungan ukuran kinerja kualitatif dan kuantitatif	Pimpinan APIP mampu memberikan saran dan mempengaruhi manajemen	Pengawasan Idependensi terhadap Kegiatan APIP
	APIP mendukung organisasi profesi					Laporan Pimpinan APIP kepada pimpinan tertinggi organisasi
	Perencanaan tenaga tim kinerja					
3-Integrated	Layanan Konsultasi	Membangun tim dan kompetensinya	Kualitas kerangka kerja manajemen	Pengukuran kinerja	Koordinasi dengan pihak lain yang memebrikansaran dan	Pengawasan Manajemen terhadap kegiatan APIP

	Audit Kinerja/ program evaluasi	Pegawai yang berkualifikasi professional	Perencanaan audit berbasis resiko	Informasi biaya	penjaminan	Mekanisme Pendanaan
		Koordinasi Tim		Pelaporan manajemen APIP	Komponen manajemen Tim yang integral	
2 – Infra Struc ture	Audit Ketaatan	Pengembangan profesi individu	Kerangka kerja praktik profesional dan profesinya	Anggaran Operasional kegiatan APIP	Pengelolaan organisasi APIP	Akses penuh terhadap informasi organisasi, aset, dan SDM
	Identifikasi dan rekrutmen SDM yang kompeten	Perencanaan pengawasan berdasarkan prioritas manajemen/ pemangku kepentingan	Perencanaan kegiatan APIP			Hubungan pelaporan telah terbangun
1– Initial	*Ad hoc* dan tidak terstruktur, audit terbatas untuk ketaatan, *output* tergantung pada keahlian orang pada posisi tertentu, tidak menerapkan praktik profesional secara spesifik selain yang ditetapkan asosiasi profesional, pendanaan disetujui oleh manajemen sesuai yang diperlukan, tidak adanya infrastuktur, auditor diperlakukan sama seperti sebagian besar unit organisasi, tidak ada kapabilitas yang dibangun, oleh karena itu tidak memiliki area process kunci yang spesifik					

(Sumber : Peraturan Kepala BPKP RI Nomor1633 Tahun 2011)

Peraturan Kepala BPKP RI Nomor 1633 Tahun 2011 menjelaskan bahwa setiap level kapabilitas terdiri atas satu atau beberapa *Key Process Area* (KPA) yang terkait dengan enam elemen pengawasan intern. KPA merupakan bangunan utama yang menentukan kapabilitas suatu APIP. KPA mengidentifikasi apa yang seharusnya ada dan berkelanjutan pada tingkat kapabilitas tertentu sebelum penyelenggaraan aktivitas pengawasan intern dapat meningkat pada level berikutnya. Ketika APIP telah melembagakan semua dari KPA terkait dengan tingkatan tertentu, maka dapat dianggap telah mencapai tingkat itu. Dengan kata lain, semua KPA dalam setiap

elemen harus dikuasai dan dilembagakan ke dalam budaya dari kegiatan APIP untuk mencapai tingkat tertentu. Setiap KPA terdiri atas tujuan, aktivitas esensial, *output*, *outcome*, dan institusionalisasi. Tujuan KPA yang merangkum hasil yang diharapkan atau keadaan yang harus ada untuk KPA itu. Sejauhmana tujuan telah dicapai merupakan indikator seberapa banyak kemampuan APIP telah dibentuk pada suatu level kapabilitas. Tujuan juga menunjukkan seberapa signifikan dari ruang lingkup dan maksud dari setiap KPA.

b. Jumlah APIP

Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) mendefenisikan jumlah adalah berarti banyaknya atau tentang bilangan atau sesuatu yang dikumpulkan menjadi satu. Dalam pemerintah daerah, internal auditor merupakan jabatan yang memiliki kontribusi penting seperti tugas, wewenang, dan tanggung jawab untuk melakukan pengawasan pada internal pemerintah daerah (Kusumaningrum, 2015).

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). 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. Selain itu, efektifitas audit internal meningkat ketika rasio jumlah auditor internal meningkat (Arena dan Azone, 2009).

Penelitian yang dilakukan oleh Aikins (2011) menunjukkan, auditor internal pemerintah daerah memainkan peran penting dalam manajemen keuangan publik dan

operasi pemerintah. Analisis lebih lanjut juga menunjukkan bahwa audit di daerah masing-masing memberikan kontribusi yang signifikan terhadap kinerja keuangan pemerintah.

c. Tingkat Pendidikan APIP

Standar umum auditing menekankan kualitas personal yang penting yang harus dimiliki oleh seorang auditor berupa:

1) Memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup. Auditor harus mempunyai pendidikan formal dibidang akuntansi dan auditing, mendapatkan pelatihan yang cukup, dan harus mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan.
2) Memiliki sikap mental independen.
3) Menjalankan audit dengan menggunakan keahlian profesionalnya dengan cermat dan seksama. Pendidikan formal serta keahlian dan pelatihan teknis yang cukup akan menciptakan auditor yang kompeten.

Faktor sumber daya manusia instansi pemerintahan khususnya di Inspektorat merupakan salah satu hal penting yang akan menunjang kualitas audit yang berkualitas. Faktor sumber daya manusia yang mempengaruhi kualitas audit seorang auditor adalah tingkat pendidikan formal auditor. 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). Dengan memiliki pendidikan formal yang baik, maka dapat meningkatkan sumber daya manusia dan akan berpengaruh pada hasil audit.

Menurut Bamber et al (2010) dalam Kusumaningrum (2015), jenjang pendidikan yang tinggi khususnya dengan gelar M.B.A para manajer berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan. Hal itu dikarenakan pengetahuan lebih yang dimiliki oleh manajer yang dapat mempengaruhi keputusannya. Jenjang atau strata seseorang dapat mempengaruhi kinerja auditor internal (Suharyanto dan Sutaryo, 2016). Jika internal auditor pada setiap pemerintah daerah memiliki auditor dengan tingkat pendidikan lebih tinggi maka hasil pengawasan akan semakin baik karena semakin matang dan bervariasinya metode dan pemahaman atas konsep serta teori secara akademis audit internal yang semakin besar.

d. Latar Belakang Pendidikan APIP

Latar belakang seseorang akan turut menentukan bagaiamana dia bersikap dan mengambil keputusan (Suharyanto dan Sutaryo, 2016). Latar belakang menurut Kamus Besar bahasa Indonesia (KBBI) adalah keterangan mengenai suatu peristiwa guna melengkapi informasi sebelumnya. Latar Belakang Pendidikan merupakan suatu usaha untuk membekali individu dengan pengalaman dan keterampilan sehingga individu tersebut dapat mengembangkan potensi yang dimilikinya. Menurut Batubara (2008), menyatakan bahwa latar belakang pendidikan pemeriksa sangat berguna dalam proses pemeriksaan dan pengawasan oleh Aparat Pengawas Intern Pemerintah. Selain itu, kualitas pemeriksa dituntut untuk lebih tinggi daripada pelaksana, sehingga pemeriksa dapat melakukan penilaian atas ketaatan pelaksana terhadap standar yang

berlaku, dan hal itu dapat tercapai jika auditor memiliki latar belakang pendidikan yang sesuai dengan bidang yang diperiksa (Setyaningrum, 2012).

Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus memahami standar akuntansi keuangan di bidang yang diperiksa dan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) untuk pekerjaan lapangan dan pelaporan dan Pernyataan Standar Audit (PSA) yang berkaitan dan mereka harus kompeten dalam menerapkan standar untuk tugas yang diberikan. Latar belakang pendidikan akuntansi menjadi sebuah keharusan bagi pemeriksa laporan keuangan, dan semakin tinggi tingkat pendidikan maka pengetahuan akuntansi akan semakin komprehensif (Syamsidah, 2016).

Apabila dikaitkan dengan pekerjaan yang dilakukan oleh seorang pengawas intern, bahwa semua syarat-syarat profesionalisme tetntunya sangat diperhatikan. Hal ini ditegaskan oleh Sawyer (2005) dalam Albar (2009), bahwa seorang auditor harus mempunyai kualifikasi sebagai berikut :

1) Mempunyai kesanggupan teknis dan pendidikan memadai di bidang auditing.
2) Mempunyai kemampuan di bidang hubungan antar manusia.
3) Jujur, independen, obyektif, tegas, dan bertanggung jawab, berani serta bijaksana.

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. Hal itu agar tercipta kinerja audit yang baik maka APIP harus mempunyai kriteria tertentu

dari auditor yang diperlukan untuk merencanakan audit, mengidentifikasi kebutuhan profesional auditor dan untuk mengembangkan teknik dan metodologi audit agar sesuai dengan situasi dan kondisi yang dihadapi unit yang dilayani oleh APIP, untuk itu diperlukan pengembangan teknik dan metodologi pemeriksaan melalui pelatihan, dan pelatihan yang diperlukan harus dievaluasi secara periodik.

5. Karakteristik Pemerintah Daerah sebagai Variabel Kontrol

Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, Pemerintah Daerah adalah kepala daerah sebagai unsur penyelenggara Pemerintahan Daerah yang memimpin pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah otonom. Menurut Sumarjo (2010), Karakteristik pemerintah daerah ialah identitas yang dimiliki oleh setiap pemerintah daerah yang dapat membedakannya dengan daerah lain. Perbedaan karakteristik antar daerah diasumsikan mempunyai pengaruh terhadap kinerja keuangan daerah. Dengan demikian, karakteristik pemerintah daerah merupakan ciri-ciri khusus yang melekat pada pemerintah daerah, menandai sebuah daerah, dan membedakannya dengan daerah lain.

Dalam penelitian sebelumnya, telah banyak peneliti yang menggunakan karakteristik pemerintah daerah terutama pengaruhnya terhadap kinerja pemerintah daerah. Penelitian mengenai karakteristik daerah telah dilakukan oleh Patrick (2007) yang diterapkan pada Pemda Pennsylvania. Penelitian yang dilakukan Patrick (2007) menggunakan karakteristik pemerintah daerah sebagai variabel independen. Karakteristik tersebut terdiri atas (a) budaya organisasi; (b) struktur organisasi; dan (c) lingkungan ekternal. Penelitian yang telah dilakukan oleh Suhardjanto et al (2010) meneliti tentang pengaruh karakteristik Pemda terhadap pengungkapan wajib yang

sesuai dengan SAP, penelitian tersebut menjelaskan karakteristik daerah menggunakan model yang sama dengan Patrick (2007).

Sementara itu penelitian di Indonesia terkait karakteristik pemerintah daerah dilakukan oleh Sudarsana dan Rahardjo (2013) yang menggunakan ukuran pemda dengan proksi total aset, tingkat kekayaan daerah dengan proksi total PAD terhadap total pendapatan, tingkat ketergantungan daerah dengan proksi DAU terhadap total pendapatan, belanja modal dengan proksi belanja modal terhadap total belanja sebagai karakteristik pemerintah daerah.

Penelitian yang lain oleh Nurdin (2015), meneliti tentang karakteristik pemerintah daerah dengan menggunakan tingkat kekayaan daerah dengan proksi total PAD terhadap total pendapatan, tingkat ketergantungan daerah daerah proksi total dana perimbangan terhadap total pendapatan, dan belanja daerah dalam menjelaskan karakteristik pemda.

Selain itu penelitian yang hampir sama juga dilakukan oleh Sedyaningsih dan Zaky (2015), meneliti tentang karakteristik pemerintah daerah dengan menggunakan ukuran pemda dengan proksi total aset, tingkat kekayaan daerah dengan proksi total PAD terhadap total pendapatan, tingkat ketergantungan daerah dengan proksi DAU terhadap total pendapatan, belanja modal dengan proksi belanja modal terhadap total belanja. 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.

Apabila dilihat dari tingkat kemandirian Pemda, 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). Berdasarkan hal tersebut maka dapat disimpulkan bahwa peningkatan PAD akan meningkatkan kemandirian Pemda, ini menandakan bahwa Pemda berhasil membuat dan melaksanakan kebijakan atau program/kegiatan guna meningkatkan penerimaan daerah dari PAD (Nurdin, 2015).

Selain itu, jika PAD dioptimalkan dan dikelola secara profesional dengan menemukan keunggulan dan potensi daerah maka akan dapat menumbuhkan daya saing kompetitif, meningkatkan kesejahteraan masyarakat melalui program/kegiatan (Hartoyo, 2014), dengan kata lain bahwa 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 pemerintah daerah.

Berkaitan dengan tingkat ketergantungan daerah dengan proksi DAU terhadap total pendapatan, 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. Hal ini memotivasi Pemda untuk berkinerja lebih baik karena pengawasan dari Pemerintah Pusat lebih besar, dengan demikian, semakin tinggi DAU dari Pemerintah Pusat maka diharapkan semakin baik pelayanan Pemda kepada masyarakatnya sehingga kinerja Pemda juga semakin meningkat.

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). Mardiasmo (2002) mengungkapkan bahwa VFM merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang mendasarkan pada tiga elemen utama, yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.

B. Tinjauan Penelitian Terdahulu

Dibawah ini merupakan tinjauan penelitian terdahulu yang menjadi dasar penelitian ini.

Tabel 4.
Tinjauan Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul	Variabel	Hasil
1	Suharyanto dan Sutaryo (2016)	Pengawasan Internal dan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah di Indonesia	Akuntabilitas Kinerja (Y) Variabel Independen : • Level Kapabilitas APIP (X1) • Jumlah Auditor APIP (X2) • Jenjang Pendidikan Auditor APIP (X3) • Latar Belakang Pendidikan Auditor APIP (X4) Variabel Kontrol : • Letak Geografis (Z1) • Aset Daerah (Z2) • Pendapatan Asli Daerah (Z3)	• Variabel level kapabilitas APIP dan variabel latar belakang pendidikan auditor APIP apakah ekonomi atau non ekonomi berpengaruh pada akuntabilitas kinerja pemerintah daerah • Variabel jumlah auditor internal APIP dan dan jenjang pendidikan auditor APIP tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah • Variabel kontrol yang diuji menujukkan letak geografis dan jumlah aset mempengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah daerah • Variabel Pendapatan Asli Daerah tidak berpengaruh

				terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah
2	Aikins (2011)	An Examination of Government Internal Audits' Role In Improving Financial Performance	Kinerja Keuangan Pemerintah (Y) Kinerja Auditor Internal Pemerintah (X)	• Auditor internal pemerintah memberikan kontribusi yang signifikan terhadap kinerja keuangan • Analisis lebih lanjut dilakukan dengan menggunakan data independen dari Laporan Keuangan Tahunan Komprehensif (CAFR) menegaskan penilaian ini dan juga menunjukkan audit di daerah masing-masing memberikan kontribusi yang signifikan untuk kinerja keuangan pemerintah.
3	Sholeh (2017)	Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) terhadap Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP)	Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) (Y) Variabel Independen : • Tingkat Kapabilitas APIP (X1) • Jumlah APIP (X2) • Belanja Langsung APIP (X3)	• Variabel tingkat kapabilitas APIP dan jumlah APIP berpengaruh positif terhadap implementasi SAKIP. • Variabel belanja langsung APIP tidak berpengaruh terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintahan daerah
4	Rohman (2017)	Kinerja Aparatur Pengawas Internal Pemerintah (APIP) Dalam Pengawasan terhadap Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di Pemerintah	Satuan Kerja Perangkat Daerah (Y) Variabel Independen : • Hasil Kerja APIP (X1) • Pengetahuan Kerja APIP (X2) • Inisiatif APIP (X3) • Sikap Objektifitas APIP (X4) • Kedisiplinan Waktu dan Absensi APIP (X5)	• Hasil kerja APIP dan Inisiatif APIP dalam melakukan pengawasan terhadap SKPD masih belum optimal. • Pengetahuan kerja APIP masih kurang dilihat dari jumlah aparatur yang belum memenuhi syarat sehingga sangat berpengaruh langsung terhadap kinerja APIP dalam melaksanakan tugasnya.

		Kota Bandar Lampung		• Sikap objektifitas APIP sudah tercipta cukup baik saat melakukan pengawasan terhadap SKPD. • Kedisiplinan waktu dan absensi APIP dalam melaksanakan tugasnya masih kurang.
5	Kusumaningrum (2015)	Pengaruh Karakteristik Inspektorat Daerah dan Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah	Kinerja Penyelenggaran Pemerintah Daerah (Y) Variabel Independen : • Jumlah Ukuran Internal Auditor (X1) • Jenjang Auditor Ahli (X2) • Kapasitas Inspektorat (X3) Variabel Kontrol : Ukuran Pemerintah Daerah (Z)	• Jumlah ukuran internal auditor yang tinggi dan jenjang auditor ahli dapat mempengaruhi kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah • Kapasitas inspektorat daerah tidak dapat memberikan pengaruh secara positif terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah
6	Sudarsana dan Rahardjo (2013)	Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemerintah Daerah	Kinerja Pemerintah Daerah/Kota (Y) Variabel Independen : • Ukuran daerah (X1) • Tingkat kekayaan daerah (X2) • Tingkat ketergantungan pada pusat (X3) • Belanja modal (X4) • Temuan audit BPK (X5)	• Variabel ukuran pemerintah daerah, variable tingkat ketergantungan daerah kepada pemerintah pusat dan variable belanja modal terbukti tidak berpengaruh secara signifikan terhadap skor kinerja Pemda kabupaten/kota. • Variabel temuan audit BPK, variabel tingkat kekayaan daerah berpengaruh secara signifikan terhadap skor kinerja Pemda kabupaten/kota di Indonesia.
7	Nurdin (2015)	Pengaruh Karakteristik Pemerintah	Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Kabupaten/Kota (Y)	• Tingkat kekayaan pemerintah daerah berpengaruh positif

		Daerah dan Temuan Audit BPK RI terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah	Variabel Independen : • Tingkat kekayaan daerah (X1) • Tingkat ketergantungan pada pusat (X2) • Belanja modal (X3) • Temuan audit BPK (X4)	terhadap akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten/Kota. • Tingkat ketergantungan pada Pemerintah Pusat berpengaruh negatif terhadap akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten/Kota. • Tingkat belanja daerah dan temuan BPK RI tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja Pemerintah Kabupaten/Kota.
8	Juweny (2016)	Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Provinsi di Indonesia	Kinerja Pemerintah Daerah/Kota (Y) Variabel Independen : • Ukuran daerah (X1) • Tingkat kekayaan daerah (X2) • Tingkat ketergantungan pada pusat (X3) • Belanja modal (X4) • Temuan audit BPK (X5)	• Variabel Ukuran daerah dan tingkat kekayaan daerah berpengaruh positif terhadap kinerja Pemda. • Variabel tingkat ketergantungan pada pemerintah pusat dan belanja daerah tidak berpengaruh terhadap kinerja Pemda. • Variabel Temuan Audit BPK juga tidak berpengaruh terhadap kinerja Pemda.

Berdasarkan penelitian-penelitian yang telah dilakukan beberapa peneliti diatas, banyak karakteristik APIP dan karakteristik Pemda yang dapat mempengaruhi kinerja instansi pemerintah baik berpengaruh signifikan negatif maupun berpengaruh signifikan positif. Penelitian diatas menggunakan variabel karakteristik APIP yang beragam, seperti tingkat kapabilitas APIP, jumlah APIP, jenjang pendidikan APIP, latar belakang pendidikan APIP, belanja langsung APIP, hasil kerja APIP, kedisiplinan waktu dan absensi APIP, inisiatif APIP, pengetahuan kerja APIP, dan sikap objektifitas APIP yang dilihat pengaruhnya terhadap kinerja instansi

pemerintah. Begitu juga penelitian yang menggunakan variabel karakteristik Pemda yang mempengaruhi kinerja instansi pemerintah, diantaranya seperti ukuran daerah, tingkat kekayaan daerah, tingkat ketergantungan pada pusat, belanja modal, dan temuan audit BPK.

C. Hubungan Antar Variabel

1. Hubungan Level Kapabilitas APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Peraturan Kepala 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. Pengawasan intern membantu untuk meningkatkan kontrol dengan menemukan penyimpangan dari standar yang diterima dan praktek ilegal, ketidakefisienan, ketidakteraturan dan ketidakefektifan dalam mengambil tindakan perbaikan serta menemukan pelanggar akuntabilitas dan mengambil langkah-langkah untuk mencegah kerugian lebih lanjut (Mikesell, 2007 dalam Sholeh, 2017).

Level kapabilitas APIP yang digunakan dalam penelitian ini adalah Model Kapabilitas Pengawasan Intern (IACM) berupa tingkatan level 1-5 yang didapatkan oleh Aparat Pengawas Intern Pemerintah. Menurut Peraturan Kepala BPKP RI Nomor 1633 Tahun 2011 setiap level menggambarkan karakteristik dan kapabilitas suatu APIP pada tingkatan tersebut yang disebut dengan *Key Process Area* (KPA). 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

Menurut Pasal 11 Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, perwujudan peran APIP yang efektif sekurang-kurangnya harus memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah; memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah; serta memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

Asare (2008) menyatakan 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. Untuk mendukung hal tersebut salah satunya dipengaruhi oleh faktor jumlah internal auditor. 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). 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.

Pada sektor swasta Francis dan Yu (2009) serta Choi et al (2010) membuktikan bahwa ukuran auditor merupakan faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh DeAngelo (1981) menggunakan ukuran auditor sebagai proksi dari kualitas audit. DeAngelo (1981) menunjukkan auditor dengan jumlah besar akan melakukan audit dengan lebih berkualitas dibandingkan dengan auditor dengan jumlah kecil. Selain itu, efektifitas audit internal meningkat ketika rasio jumlah auditor internal meningkat (Arena dan Azone, 2009).

3. Hubungan Tingkat Pendidikan APIP terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Menurut Bamber et al (2010) dalam Kusumaningrum (2015) jenjang (tingkat) pendidikan yang tinggi khususnya dengan gelar M.B.A para manajer berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan. Hal itu dikarenakan pengetahuan lebih yang dimiliki oleh manajer yang dapat mempengaruhi keputusannya. Jenjang atau strata seseorang dapat mempengaruhi kinerja auditor internal (Suharyanto dan Sutaryo, 2016).

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.

Tujuan dari ketentuan ini adalah agar auditor selalu mengikuti perkembangan terbaru dibidang akuntansi, pengauditan dan bidang-bidang yang terkait lainnya. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh 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 yang dimiliki oleh aparat pemeriksa hendaknya disesuaikan dengan tugas 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. Hal itu agar tercipta kinerja audit yang baik maka APIP harus mempunyai kriteria tertentu dari auditor yang diperlukan untuk merencanakan audit, mengidentifikasi kebutuhan profesional auditor dan untuk mengembangkan teknik dan metodologi audit agar sesuai dengan situasi dan kondisi yang dihadapi unit yang dilayani oleh APIP.

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).

D. Kerangka Konseptual

Teori keagenan yang terjadi dalam instansi pemerintahan karena adanya asimetri informasi antara masyarakat (*principal*) dan pemerintah (*agent*) karena pemerintah memiliki lebih banyak informasi mengenai sumber daya yang dimiliki daerah dalam bentuk APBN/APBD dibandingkan dengan masyarakat. Hal tersebut dapat terjadi karena pemerintah yang dipimpin oleh kepala daerah yang dipilih oleh masyarakat diharapkan akan mengakomodasi keinginan masyarakat dalam menyelenggarakan pelayanan publik bertindak tidak sesuai dengan kepentingan masyarakat. Penerapan akuntabilitas pemerintahan daerah yang baik akan dapat mengatasi permasalahan yang terjadi, dengan cara menunjukkan hasil kinerja dalam bentuk LAKIP serta mengoptimalkan kinerja dari Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) untuk melakukakan pengawasan dalam penyelenggarakan pelayanan publik sesuai dengan kepentingan masyarakat. Dalam penelitian ini karakteristik APIP yang digunakan adalah level kapabilitas APIP, jumlah APIP, tingkat pendidikan APIP, dan latar belakang pendidikan APIP.

Apabila level kapabilitas yang dimiliki APIP tinggi maka akan menunjukan 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

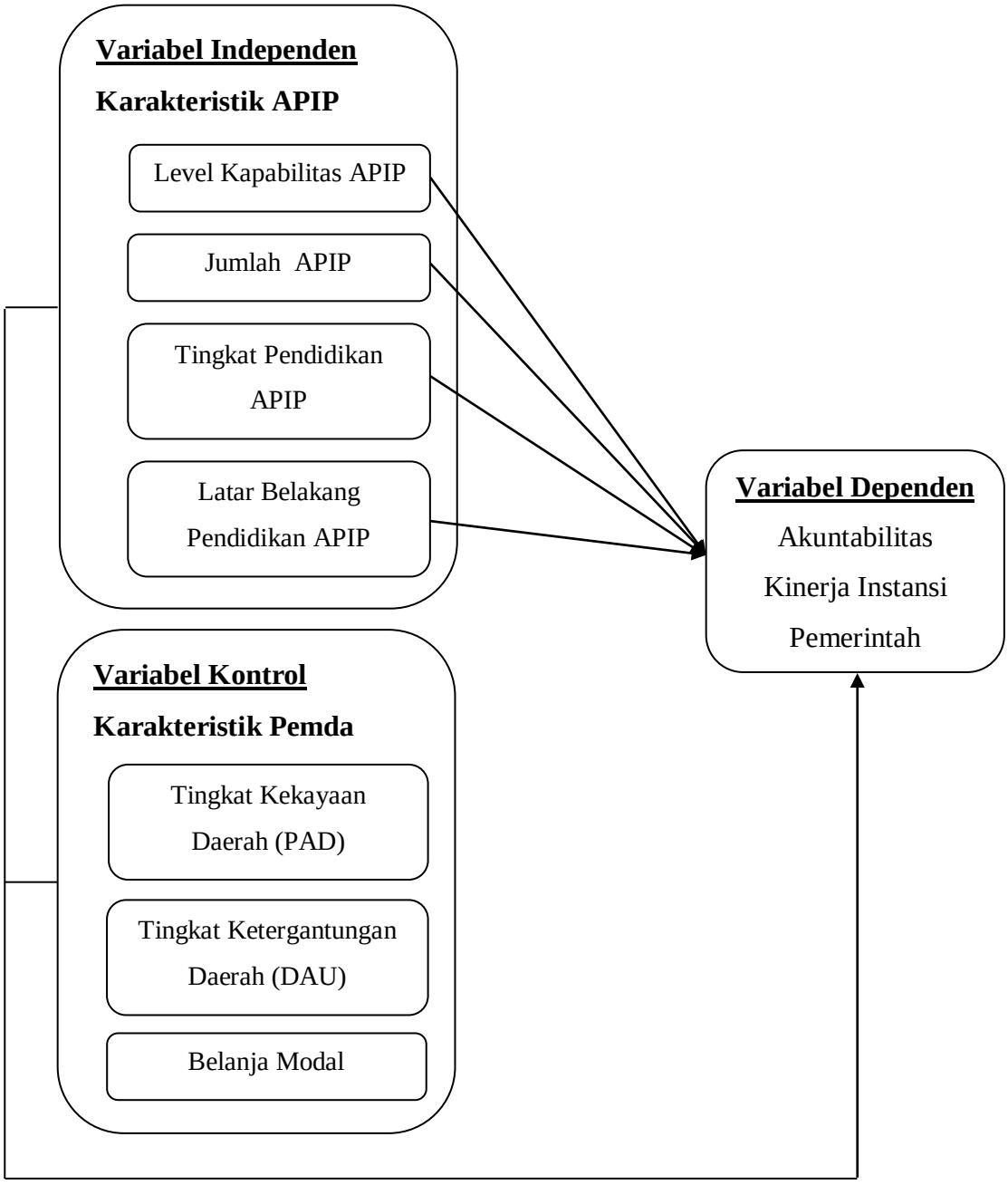
Pemda berhasil membuat dan melaksanakan kebijakan atau program/kegiatan guna meningkatkan penerimaan daerah dari PAD. Peningkatan PAD seharusnya akan memberikan keleluasaan lebih kepada pemerintah daerah merencanakan dan melaksanakan kegiatan/program untuk mencapai sasaran dan tujuan sehingga akan meningkatkan akuntabilitas kinerja instnasi 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 menggungakan variabel kontrol (PAD, DAU, dan Belanja Modal) terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dapat digambarkan dalam kerangka konseptual penelitian:

Gambar 2.
Kerangka Konseptual



E. Hipotesis Penelitian

Berdasarkan teori dan latar belakang permasalahan yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapat dibuat beberapa hipotesis terhadap permasalahan sebagai berikut:

H_1 : Level Kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

H_2 : Jumlah APIP berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

H_3 : Tingkat Pendidikan APIP berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

H_4 : Latar Belakang Pendidikan APIP berpengaruh positif terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

H_5 : 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

BAB V

PENUTUP

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

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 pemrintah daerah yang ada di Provinsi Sumatera Barat, sehingga belum dapat tergeneralisasi secara baik.
3. Proses *assestment* 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 *assestment* tingkat kapabilitas APIP hendaknya memperbaiki proses *assestment* tersebut baik itu dari kualitas ataupun dari kuantitas lembaga yang di *assestment.* Hal ini dikarenakan pentingnya *assestment* bagi APIP. *Assestment* 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 Selajutnya

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 inIndonesia: The Case of Local Government. *Pasific 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.bpkp.go.id/konten/2338 /rakorn, diakses pada 23 November 2017).

Bourdeaux, C. dan Grace, C. 2008. Legislative Influence on Performance Management Reform. *Public Administation 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 an d 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 danTingkat Pendidikan Auditor, TerhadapPertimbangan Tingkat Materialitas (Studi EmpirisPada 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 S1 Ak Universitas PendidikanGanesha Jurusan Akuntansi S1* (Volume 3 Nomor 1 Tahun 2015).

Jensen, M. dan Meckling W. 1976. Theory of the Firm; Managerial Behaviour, Agency Cost, and Ownership Structure. *Jurnal 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 TerhadapKualitas Audit(Studi Kasus Pada Inspektorat di Kabupaten Klungkung danKabupaten Gianyar). *E-Journal Universitas Pendidikan Ganesha Jurusan Akuntansi Program S1* (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 Adiministrasi 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 Se-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 AkuntabilitasKinerja 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 Charactheristics: Evidence From Indonesian Municipalities. *Journal Public Policy*. January 2010.

Suharyanto, A. dan Sutaryo. 2016. Pengawasan Internal DanAkuntabilitas 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, PendidikanBerkelnjutan, Ukuran Organisasi Dan KompleksitasPemerintahan Terhadap Kualitas Audit BPK RI (Studi Kasus Pada Kementrian 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 Charateristics Impact The Likelihood of Audit Failure: Evidance From China. *Advances In Accounting, Incorporating Advances In International Accounting*. 30 (2014) 394-401.