**PENGARUH KARAKTERISTIK APARAT PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH (APIP) TERHADAP IMPLEMENTASI SISTEM AKUNTABILITAS KINERJA INSTANSI PEMERINTAH (SAKIP)**

**Muhamad Akbar Sholeh (**m.akbar.s.lt@gmail.com)

**Fajar Gustiawaty Dewi (fajargd@yahoo.com)**

*This study aimed to determine the impact of the government’s internal auditor characteristics on the implementation government performance accountability system. Some expected factors which influence the performance of the government’s internal auditor become independent variables in this research, that is the government’s internal auditor capability level, number of the government’s internal auditor and direct expenditure of the government’s internal auditor.*

*The study concluded that the government’s internal auditor capability level and number of the government’s internal auditor have a major impact on the implementation government performance accountability system while direct expenditure of the government’s internal auditor has no significant impact on the implementation government performance accountability system.*

***Keywords:*** *SAKIP, APIP, Capability Level, Direct Expenditures*

1. **PENDAHULUAN**

Langkah Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PAN RB) periode 2014 sd 2016 Yuddy Chrisnandi mengumumkan kepada publik hasil evaluasi implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) seluruh kementerian, lembaga dan pemerintah daerah tahun 2015 pada akhir bulan desember 2015, menarik perhatian khalayak. Hal ini dikarenakan banyaknya pertanyaan dari kementerian, lembaga dan pemerintah daerah yang mempertanyakan hasil evaluasi yang diperolehnya (www.antaranews.com). Ada yang berpandangan penilain kinerja yang dilakukan Kementrian PAN-RB tidak memiliki dasar, tidak berwenang dan tendensius karena menyangkut *resuffle* kabinet [(www.tempo.co](http://www.tempo.com)m). Ada juga yang berpendapat indikator atau metode penilaiannya perlu ditelaah lebih lanjut, namun tidak sedikit pula yang mendukung karena menjadi sarana transparansi dan akuntabilitas lembaga penyelenggara negara [(www.kompas.c](http://www.kompas.com)om).

Dalam rapor akuntabilitas yang diumumkan oleh Kementerian PAN dan RB, nilai rata-rata hasil evaluasi implementasi SAKIP untuk kementerian/ lembaga pada tahun 2015 sebesar 65,82. Sedangkan  nilai rata-rata hasil evaluasi implementasi SAKIP untuk pemerintah provinsi sebesar 60.47. Nilai 60 – 70 memperoleh kategori B, yang berarti Akuntabilitas kinerjanya sudah baik, memiliki sistem yang dapat digunakan untuk manajemen kinerja dan perlu sedikit perbaikan. Tetapi terdapat 16 kementerian/ lembaga dan 13 Provinsi yang memperoleh kategori CC, 3 Provinsi memperoleh kategori C dan 1 Provinsi memperoleh kategori D (www.menpan.go.id). Kategori CC, C bahkan D tersebut tentu kurang menggembirakan bagi instansi pemerintah yang mendapatkannya. Hal ini menggambarkan perlu adanya perbaikan mendasar bagi instansi pemerintah tersebut. Rincian hasil evalusi implementasi SAKIP bagi kementerian/ lembaga dan pemerintah provinsi tahun 2015 dapat dilihat pada lampiran penelitian ini.

Rapor akuntabilitas bagi instansi pemerintah di Provinsi Lampung juga kurang menggembirakan. Seluruh instansi pemerintah daerah di Provinsi Lampung sama seperti tahun sebelumnya, tidak ada yang memperoleh kategori baik (B, BB dan A). Hanya ada 4 instansi pemerintah daerah yang memperoleh kategori CC (cukup). Sedangkan 11 instansi pemerintah daerah lainnya memperoleh kategori C (kurang). Bahkan ada satu instansi pemerintah yang mengalami penurunan dari kategori CC (cukup) menjadi C (kurang).

Kondisi diatas mematik kembali keingintahuan masyarakat akan pengukuran kinerja. Masalah pengukuran kinerja pada sektor publik sendiri sudah menjadi isu hangat sejak tahun 1970-an dengan maraknya penerapan konsep *New Public Management (NPM)* di dunia barat. Pengukuran kinerja sektor publik memang tidak seperti sektor bisnis/ privat yang pengukuran kinerjanya jelas dan pasti yaitu utamanya profit, disektor publik jauh lebih komplek. Jones dan Pendlebury (2010) menjelaskan bahwa terdapat enam tantangan utama dalam pengukuran kinerja pada pemerintahan, yaitu: pengukuran biaya, keandalan pengukuran output, hubungan sebab akibat antara input dan output, lingkup pengukuran output, komprehensivitas dalam pelaporan pengukuran dan kontrol terhadap kinerja.

Untuk mengetahui sejauh mana instansi pemerintah mengimplementasikan SAKIP, serta sekaligus untuk mendorong adanya peningkatan kinerja instansi pemerintah, maka perlu dilakukan suatu evaluasi implementasi SAKIP. Evaluasi akuntabilitas kinerja yang dilakukan, menghasilkan nilai akuntabilitas kinerja tiap-tiap instansi pemerintah, yang tertuang dalam laporan hasil evaluasi. Nilai tersebut menggambarkan tingkat akuntabilitas kinerja di masing-masing instansi, yaitu mencerminkan sejauh mana kemampuan Instansi tersebut dapat mempertanggungjawabkan hasil *(result/outcome)* yang diperoleh atas penggunaan uang negara. Dengan adanya nilai akuntabilitas kinerja 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 Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) atau Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD). Nilai akuntabilitas kinerja masing-masing kementerian, lembaga, dan pemerintah daerah itu diharapkan bisa memicu perbaikan dan peningkatkan kinerja instansi pemerintah.

Sesuai dengan Pasal 30 Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah dan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara RI Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) selaku auditor internal pemerintah memiliki tugas melakukan pembinaan SAKIP kementerian, lembaga, dan pemerintah daerah. Sejalan dengan reformasi birokrasi yang bergulir saat ini, perkembangan jasa yang diharapkan dapat diberikan oleh APIP sebagai auditor internal pemerintah mengalami peningkatan yang luar biasa. Peran sebagai *watch dog* yang selama ini menjadi ciri khas unit pengawasan internal telah mengalami pergeseran dan perluasan menjadi konsultan dan katalis bagi organisasi sektor publik. *The Institute Of Internal Auditors* (IIA) sebagai institusi profesi auditor internal telah menetapkan standar profesional pelaksanaan audit internal. Dalam standar tersebut dinyatakan bahwa aktivitas audit internal dirancang untuk memberikan nilai tambah dan peningkatan operasi organisasi.

Hubungan antara internal auditor dan kinerja pemerintah telah dikembangkan oleh beberapa penelitian sebelumnya. Bastian (2007) menyatakan peran APIP selaku auditor internal adalah untuk memastikan bahwa sistem akuntabilitas kinerja dan akuntansi keuangan daerah telah berjalan dengan baik dan laporan keuangan daerah disajikan dengan wajar, diluar tugas–tugas awal APIP sebelumnya sebagai aparat pengawas. Aikins (2011) menyatakan bahwa kecukupan pengendalian internal dan efektivitas pengendalian internal berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah daerah. Lebih lanjut, Aikins (2011) mengungkapkan bahwa internal auditor pemerintah daerah memberikan kontribusi yang signifikan terhadap kinerja keuangan melalui peningkatan pengendalian internal atas proses pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Sementara itu, Bourdeaux dan Grace (2008) mengungkapkan bahwa dibalik kinerja pemerintah daerah dipengaruhi oleh pengawasan baik oleh badan legislatif maupun badan eksekutif daerah. Arifianti *et. al.* (2013) memperkuat bukti penelitian sebelumnya bahwa pengawasan baik oleh masyarakat dan BPK berpengaruh terhadap kineja penyelenggaraan pemerintah daerah.

Dari uraian di atas, penulis ingin melakukan penelitian yang bertujuan untuk mencari bukti empirik sejauh mana pengaruh karakteristik APIP yaitu tingkat kapabilitas APIP, jumlah APIP dan anggaran belanja langsung APIP terhadap implementasi SAKIP. Studi kasus pada pemerintah daerah se-Provinsi Lampung tahun 2014, 2015 dan 2016.

1. **TINJAUAN PUSTAKA**

**Teori Kontigensi**

Teori atau model kontigensi sering disebut teori situasional karena teori ini mengemukakan kepemimpinan yang tergantung kepada situasi (Fiedler, 1967). Pendekatan kontigensi pada akuntansi didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi yang secara universal selalu tepat untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan, karena pasti ada faktor-faktor situasional yang mempengaruhi didalam organisasi. Teori kontigensi dapat digunakan untuk menganalisis desain dan sistem akuntansi manajemen untuk memberikan informasi yang dapat digunakan organisasi untuk berbagai macam tujuan (Otley, 1980). Kerangka teori kontingensi menurut Otley (1980) adalah faktor kontigensi, sistem pengendalian manajemem, variable intervening dan efektifitas organisasi.

**Teori Agensi**

Suatu organisasi pastinya ingin mencapai suatu tata kelola perusahaan (*corporate governance*) yang baik. Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan bahwa hubungan agensi merupakan sebuah kontrak yang muncul ketika satu orang atau lebih (*principal)* mempekerjakan orang lain (*agent*) untuk memberikan suatu jasa sekaligus memberikan wewenang pengambilan keputusan kepada *agent* tersebut. Akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah (agent) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut (Mardiasmo, 2002).

**Aparat Pengawasan Intern Pemerintah**

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah auditor internal pada instansi pemerintah. Pengertian dari auditor internal menurut Rahayu dan Suhayati (2009) adalah pegawai dari suatu organisasi/ perusahaan yang bekerja di organisasi tersebut untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan yang bersangkutan, dengan tujuan untuk membantu manajemen organisasi untuk mengetahui kepatuhan para pelaksana operasional organisasi terhadap kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan oleh perusahaan”.

Konsorsium Organisasi Profesi Auditor Internal dalam Standar Profesi Audit Internal (SPAI 2004) menyatakan bahwa audit internal merupakan kegiatan *assurance* dan konsultasi yang *independent* dan obyektif, yang dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan kegiatan operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi untuk mencapai tujuannya, melalui suatu pendekatan yang sistematis dan teratur untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengelolaan risiko, pengendalian, dan proses *governance*”.

**Tingkat Kapabilitas APIP**

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah salah satu unsur yang diperlukan untuk mendapatkan sistem pengendalian internal yang baik adalah penguatan peran APIP. Dalam kerangka *Internal Audit Capability Model* (IACM) yang dikembangkan oleh *The Institute Of Internal Auditor* (IIA) tahun 2009, tingkatan peran APIP tergambar dalam tingkat kapabilitas APIP. 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 yang harus dimiliki APIP agar dapat mewujudkan perannya secara efektif. Lembaga yang melakukan *assestment* kapablitas APIP terhadap inspektorat kementerian/ lembaga/ pemerintah daerah adalah Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan RI selaku pembina APIP di Indonesia.

Dalam Peraturan Kepala BPKP RI Nomor 16 Tahun 2015 ada lima tingkatan tingkat kapabilitas APIP yaitu 1.*initial*, 2. *infrastructure,* 3. *interated,* 4. *managed* dan5. *optimazing*. Tingkatan tersebut menunjukkan bahwa jika skor tingkat kapabilitas yang dimiliki inspektorat tersebut semakin mendekati tingkat 5, maka kapabilitas inspektorat tersebut semakin baik.

**Jumlah APIP**

Berdasarkan Undang Undang Nomor 23 Tahun 2014, pasal 1 ayat 46, Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) adalah inspektorat jenderal kementerian, unit pengawasan lembaga pemerintah non kementerian, inspektorat provinsi, dan inspektorat kabupaten/ kota. Selanjutnya dalam pasal 216 ayat 2 dikatakan, APIP adalah inspektorat daerah, yang mempunyai tugas membantu kepala daerah membina dan mengawasi pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah dan tugas pembantuan oleh perangkat daerah. Dari ketentuan perundang-undangan diatas dapat disimpulkan bahwa APIP di pemerintah daerah adalah Inspektorat Provinsi dan Inspektorat Kabupaten/ Kota.

Jumlah dalam pengertian di Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) adalah berarti banyaknya atau tentang bilangan atau sesuatu yang dikumpulkan menjadi satu. Semakin banyak APIP maka semakin beragam pemikiran yang membuat aktivitas pengawasan kinerja pemerintah daerah semakin baik. Jumlah APIP yang digunakan dalam penelitian ini adalah jumlah pejabat fungsional pengawas yang terdapat pada Inspektorat Provinsi dan Kabupaten/ Kota. Pejabat fungsional pengawas Inspektorat Provinsi dan Kabupaten/ Kota terdiri dari Pejabat Fungsional Auditor dan Pejabat Pengawas Urusan Pemerintah Daerah (P2UPD).

**Anggaran Belanja Langsung APIP**

Pasal 1 Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2008 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah menyebutkan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah (APBD) merupakan rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh Pemerintah Daerah dan DPRD dan ditetapkan dengan peraturan daerah. APBD terdiri dari pendapatan daerah, belanja daerah dan pembiayaan daerah.

Belanja langsung adalah belanja yang terkait langsung dengan produktivitas kegiatan atau terkait langsung dengan tujuan organisasi (Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006). Belanja langsung terdiri dari honorarium pegawai, belanja barang dan jasa serta belanja modal.

**Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Sistem Akuntabilitas Kinerja Intansi Pemerintah (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 (Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014). Akuntabilitas merupakan dorongan psikologi bagi seseorang untuk mempertanggungjawabkan tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannnya Tetclock (1987), Libby dan Luft (1993) menyatakan bahwa seseorang dengan akuntabilitas tinggi maka akan memiliki motivasi yang tinggi dalam melakukan pekerjaannya. Cloyd (1997) menambahkan bahwa seseorang yang mempunyai akuntabilitas tinggi akan mencurahkan pemikiran yang lebih besar dibandingkan dengan orang yang akuntabilitasnya rendah. Tan dan Alison (1999) juga menambahkan bahwa seseorang yang akuntabilitasnya tinggi yakin bahwa pekerjaan mereka akan dinilai oleh pihak lain yang kompeten dibanding yang akuntabilitasnya rendah.

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. Untuk melaksanakan evaluasi implementasi SAKIP tersebut maka Kementerian PAN dan RB menerbitkan [Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah](https://www.dropbox.com/s/0z8rufoomxn6jh7/PERMENPAN%20NO.%2012%20TAHUN%202015%20-%20PEDOMAN%20EVALUASI%20SAKIP.pdf?dl=1). Peraturan tersebut merupakan pelaksanaan dari Peraturan Presiden Nomor 29 tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Cakupan atau ruang lingkup implementasi SAKIP yang dievaluasi berdasarkan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No 12 Tahun 2015 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.

**Pengembangan Hipotesis**

Audit internal menurut Institute of Internal auditor (IIA) yang dikutip oleh Boynton (2001) adalah aktifitas independen, keyakinan obyektif dan konsultasi yang dirancang untuk menambah nilai dan meningkatkan kinerja organisasi. Menurut Peraturan Kepala BPKP RI Nomor: Per-1633/ K/ Jf/ 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). Kontrol sistem memainkan peran penting dalam meningkatkan akuntabilitas dan transparansi dalam kinerja pemerintahan (Szymanski, 2007; Baltaci & Yilmaz, 2006). Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa pengawasan internal yang dilakukan oleh APIP memiliki pengaruh penting pada akuntabilitas dan transparansi dalam kinerja pemerintahan. Hasil penelitian Aikins (2011) menunjukkan bahwa kinerja auditor internal berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah baik secara langsung maupun tidak langsung melalui peningkatan pengendalian internal dan efisiensi. Menurut Suharyanto dan Sutaryo (2016) tingkat kapabilitas APIP berpengaruh positif pada akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Dari uraian diatas hipotesis yang diajukan peneliti adalah :

**H1 : Tingkat Kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap Implementasi**

**Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Jumlah dalam pengertian Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) adalah banyaknya, yang menunjukkan besar satuan suatu benda. Semakin banyak jumlah APIP maka semakin banyak dan beragam pemikiran serta aktivitas pembinaan dan pengawasan APIP. Selain itu, semakin banyak jumlah auditor internal, maka akan semakin banyak pula komposisi tim dan penugasan yang bisa dilaksanakan. Penelitian yang dilakukan oleh Aikins (2011), menunjukkan pengawasan auditor internal meningkatkan akuntabilitas kinerja keuangan. Francis dan Yu (2009) serta Choi *et al.* (2010) membuktikan bahwa ukuran auditor merupakan faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Arena dan Azone (2009) mengatakan bahwa efektifitas audit internal meningkat ketika rasio jumlah auditor internal meningkat. Penelitian Kusumaningrum dan Sutaryo (2015) mengatakan bahwa ukuran atau jumlah internal auditor berpengaruh positif terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah. Dari uraian diatas hipotesis yang diajukan peneliti adalah :

**H2 : Jumlah APIP berpengaruh positif terhadap Implementasi Sistem**

**Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 dijelaskan belanja langsung merupakan belanja yang dianggarkan terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Mahmudi (2007) mengatakan belanja langsung sangat mempengaruhi kualitas *ouput* kegiatan. Semakin tinggi alokasi belanja langsung pada APBD semakin tinggi pula kinerja penyelenggaran pemerintah daerah. Anggarini dan Puranto (2010) mengatakan semakin banyak volume kegiatan maka akan semakin meningkat belanjanya. Semakin besar anggaran belanja langsung APIP maka akan semakin banyak kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh APIP. Anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja dan aktivitas (Mardiasmo, 2002). Chow *et al*. (1988) mengatakan anggaran merupakan alat yang dapat dipakai untuk memotivasi kinerja para anggota organisasi. Menurut Mahsun *et al*. (2006) anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang akan dicapai oleh suatu organisasi dalam periode tertentu yang dinyatakan dalam ukuran moneter. Setiawan (2011) mengatakan semakin besar anggaran belanja maka akan semakin banyak infrastruktur yang terbangun yang artinya kinerja pelayanan kepada masyarakat akan semakin bagus, pertumbuhan semakin meningkat dan kesejahteraan masyarakat juga akan meningkat. Hal ini dipertegas oleh hasil penelitian Sjoberg (2003), Purba (2006) dan Rustiono (2008) yang membuktikan bahwa belanja pemerintah untuk konsumsi dan investasi berpengaruh positif terhadap kinerja ekonomi makro. Dari uraian diatas hipotesis yang diajukan peneliti adalah :

**H3 : Anggaran belanja langsung APIP berpengaruh positif terhadap**

**Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah**

**Kerangka Pemikiran**

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan sebelumnya, maka variabel yang terkait dalam penelitian ini dapat dirumuskan melalui suatu kerangka pemikiran seperti pada gambar berikut :

**Variabel Bebas Variabel Terikat**

Tingkat Kapabilitas APIP

(X1)

+

Implemantasi

Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

(Y)

Jumlah APIP

(X2)

+

+

Anggaran Belanja Langsung APIP (X3)

1. **METODE PENELITIAN**

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah aparat pengawasan intern pemerintah kementerian/ lembaga dan pemerintah daerah. Penarikan sampel menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu teknik *sampling* yang anggota sampelnya dipilih secara khusus berdasarkan kriteria tertentu untuk tujuan penelitian. Kriteria yang digunakan dalam penentuan sampel adalah APIP pada pemerintah daerah di Provinsi Lampung yang telah dilakukan evaluasi implementasi SAKIP oleh Kementerian PAN dan RB. Oleh karena itu sampel dari penelitian ini adalah Inspektorat Provinsi Lampung dan 14 Inspektorat Kabupaten/ Kota se-Provinsi Lampung Tahun 2014, 2015 dan 2016.

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu dengan cara permintaan data. Data yang dikumpulkan antara lain :

1. Nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP Pemerintah Provinsi Lampung dan pemerintah kabupaten/ kota se-Provinsi Lampung diperoleh dari Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi RI
2. Tingkat kapabilitas APIP inspektorat provinsi dan inspektorat kabupaten/ kota se-Provinsi Lampung diperoleh dari hasil *assestment* Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia Perwakilan Provinsi Lampung.
3. Jumlah Aparat Pengawasan Intern Pemerintah yang terdiri dari jabatan fungsional auditor dan pejabat pengawas urusan pemerintah daerah dikumpulkan dari data inspektorat provinsi inspektorat dan inspektorat kabupaten/ kota se-Provinsi Lampung.
4. Anggaran belanja APIP diambil dari data anggaran belanja langsung inspektorat dan belanja langsung APBD provinsi/ kabupaten/ kota yang dikumpulkan dari inspektorat provinsi dan inspektorat kabupaten/ kota se-Provinsi Lampung.

**Definisi Operasional Variabel**

1. Implementasi SAKIP

Dalam penelitian ini implementasi SAKIP digunakan sebagai variabel terikat. Nilai implementasi SAKIP diperoleh dari hasil evaluasi implementasi SAKIP yang dilakukan oleh Kementerian PAN dan RB bekerjasama dengan Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) RI dan tim evaluasi daerah. Evaluasi implementasi SAKIP berpedoman pada Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi RI Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

1. Tingkat Kapabilitas APIP

Tingkat kapabilitas APIP dalam penelitian ini digunakan sebagai variabel bebas. Nilai tingkat kapabilitas APIP diperoleh dari hasil *assestment* Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) RI sebagai pembina APIP terhadap inspektorat kementerian/ lembaga dan pemerintah daerah. *Assessment* (evaluasi) tata kelola APIP dalam pelaksanaan tugas pengawasan intern dilakukan dengan mengacu pada *Internal Audit Capability Model (IA-CM)* yang dikembangkan oleh *The Insititute of Internal Auditor (IIA)* dengan beberapa penyesuaian sesuai kondisi APIP di Indonesia.

1. Jumlah APIP

Jumlah APIP dalam penelitian ini digunakan sebagai variabel bebas. Jumlah APIP adalah banyaknya pejabat fungsional pengawas pada Inspektorat Daerah. Pejabat Fungsional Pengawas pada Inspektorat Pemerintah Daerah terdiri dari Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan Pejabat Pengawas Urusan Pemerintah Daerah (P2UPD). Secara sistematis jumlah APIP dirumuskan sebagai berikut :

Jumlah APIP = Jumlah JFA + Jumlah P2UPD

1. Anggaran Belanja Langsung APIP

Anggaran Belanja Langsung APIP dalam penelitian ini digunakan sebagai variabel bebas. Anggaran Belanja Langsung APIP adalah persentase perbandingan antara Anggaran Belanja Langsung Inspektorat dan Total Anggaran Belanja Langsung dalam APBD Pemerintah Daerah. Secara sistematis anggaran belanja langsung APIP dirumuskan sebagai berikut :

1. **ANALISIS DAN PEMBAHASAN**

**Statistik Deskriptif**

**Hasil Uji Statistik Deskriptif**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **N** | **Min** | **Max** | **Mean** | **Median** | **Std Deviation** |
| **Sakip** | 45 | 30.02 | 60.25 | 43,51 | 43.30 | 7.12 |
| **Kapabilitas APIP** | 45 | 1 | 2 | 1.18 | 1 | 0.38 |
| **Jumlah APIP** | 45 | 0 | 63 | 17 | 18 | 14.74 |
| **Persentase Belanja LangsungAPIP** | 45 | 0.23 | 1 | 0.49 | 0.45 | 0.19 |

*Sumber : Olah Data Penulis, 2017*

Berdasarkan Tabel diatas dapat diketahui nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP pemerintah daerah di Provinsi Lampung Tahun 2014, 2015 dan 2016 memiliki nilai rata rata 43,51 dengan nilai median 43,30. Nilai minimum 30,02 dan nilai maksimum 60,25 dengan nilai standar deviasi sebesar 7,12. Nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP terendah diperoleh oleh Kabupaten Lampung Utara Tahun 2015. Sedangkan nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP tertinggi diperoleh Provinsi Lampung Tahun 2016. Nilai rata rata 43,51 mengindikasikan bahwa nilai kinerja pemerintah daerah masih berada dalam kondisi yang kurang baik atau berada dalam kategori C. Menurut Peraturan Menteri PAN dan RB Nomor 12 Tahun 2015 kategori C mengisyaratkan bahwa sistem dan tatanan akuntabilitas kinerja pemerintah daerah kurang dapat diandalkan, sudah memiliki sistem untuk manajemen kinerja tapi perlu banyak perbaikan minor dan perbaikan yang mendasar.

Nilai tingkat kapabilitas APIP pemerintah daerah di Provinsi Lampung masih berada pada level 1 dan level 2. Nilai rata rata tingkat kapabilitas APIP 1.18 dengan nilai median 1. Hal ini mengindikasikan bahwa mayoritas tingkat kapabilitas APIP pemerintah daerah masih berada di level 1. Seluruh APIP pemerintah daerah di Provinsi Lampung pada tahun 2014 berada di level 1. Pada tahun 2015 terdapat 1(satu) APIP pemerintah daerah yang berada pada level 2. Tahun 2016 terdapat 6 (enam) APIP pemerintah daerah yang berhasil naik dari level 1 menjadi level 2 sehingga pada tahun 2016 terdapat 7 (tujuh) APIP pemerintah daerah yang berada di level 2.

Dalam Peraturan Kepala Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan RI Nomor 16 Tahun 2015 APIP pemerintah daerah berada di level 1 atau level *initial*  berarti bahwa kegiatan APIP belum dapat memberikan jaminan atas proses tata kelola sesuai peraturan dan belum dapat mecegah terjadinya korupsi. APIP pemerintah daerah berada di level 2 atau level *infrastructure* berarti bahwa kegiatan APIP mampu memberikan keyakinan yang memadai bahwa proses organisasi pemerintah telah sesuai dengan peraturan yang ada dan mampu mendeteksi terjadinya korupsi. Pemerintah menargetkan pada akhir tahun 2019 mayoritas APIP pemerintah daerah berada di level 3 atau *integrated.* Level 3 ini mengindikasikan bahwa kinerja APIP mampu menilai efektifitas, efisiensi dan ekonomis suatu program/ kegiatan dan mampu memberikan konsultasi pada tata kelola, manajemen resiko dan pengendalian Intern.

Jabatan fungsional APIP di pemerintah daerah terdiri dari Jabatan Fungsional Auditor (JFA) ditambah Pejabat Pengawas Urusan Pemerintah Daerah (P2UPD). Nilai rata-rata jumlah APIP pemerintah daerah adalah 17 orang. Dengan jumlah terbanyak di Pemerintah Provinsi Lampung tahun 2016 yaitu sejumlah 63 orang. Terdapat satu pemerintah daerah yaitu Kabupaten Mesuji yang pada tahun 2014 dan 2015 belum memiliki APIP. Nilai standar deviasi jumlah APIP 14,74. Hal ini mencerminkan masih besarnya sebaran variasi jumlah APIP di pemerintah daerah. Ada pemerintah daerah yang memiliki jumlah APIP yang cukup banyak, tetapi banyak juga pemerintah daerah yang jumlah APIP nya sangat sedikit bahkan ada yang belum memiliki tenaga APIP yang bersertifikat.

Persentase belanja langsung APIP adalah perbandingan anggaran belanja langsung inspektorat dengan total anggaran belanja langsung APBD pemerintah daerah pada tahun berkenaan. Nilai minimum yaitu 0,23 % adalah persentase anggaran belanja langsung APIP Kabupaten Pesawaran Tahun 2014 dan 2015. Sedangkan persentase nilai anggaran tertinggi adalah APIP Kabupaten Way Kanan Tahun 2014 yang persentase anggaran belanja langsungnya mencapai 1 % dari total anggaran belanja langsung APBD Kabupaten Way Kanan. Nilai rata rata persentase belanja langsung adalah 0,49 % dengan nilai standar deviasi 0,19. Semakin tinggi persentase anggaran belanja langsung APIP terhadap anggaran belanja langsung APBD pemerintah daerah mengindikasikan semakin banyaknya aktifitas pembinaan dan pengawasan yang dilakukan oleh APIP di pemerintah daerah tersebut.

**Analisis Regresi Linier**

Analisis regresi linier ini digunakan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh karakteristik APIP terhadap implementasi SAKIP. Akan diukur pengaruh variabel bebas yaitu tingkat kapabilitas APIP, jumlah APIP dan anggaran belanja langsung APIP terhadap variabel terikat yaitu nilai implementasi SAKIP pemerintah daerah. Berdasarkan hasil perhitungan dengan alat analisis regresi berganda dengan menggunakan alat uji SPSS v.20, maka dapat dilihat hasil regresi dari pengaruh tingkat kapabilitas APIP, jumlah APIP dan anggaran belanja langsung APIP terhadap variabel terikat yaitu nilai implementasi SAKIP pemerintah daerah sebagai berikut :

**Tabel Hasil Uji Goodness of Fit Test**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Coefficientsa** | | | | | |  |
| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig |
| B | Std. Error | Beta |  |
| 1 | (Constant) | 28,809 | 4,446 | 0,000 | 6,479 | 0,000 |
| Tingkat Kapabilitas APIP | 5,570 | 2,500 | 0,031 | 2,228 | 0,031 |
| Jumlah APIP | 0,222 | 0,068 | 0,002 | 3,242 | 0,002 |
| Anggaran Belanja Langsung APIP | 8,822 | 5,169 | 0,095 | 1,707 | 0,095 |

Dependent Variable: Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

*Sumber : Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017*

Berdasarkan hasil estimasi regresi pada tabel diatas maka diperoleh hasil estimasi model yang dapat ditulis dalam persamaan regresi dibawah ini :

Y= α + β1 KA + β2 JA + β3 AA + e

Y = 28,809 + 5,570 KA + 0,222 JA + 8,822 AA + e

Dimana :

Y = Implementasi SAKIP

α = Konstanta

β 1-3 = Konstanta variabel bebas

KA = Tingkat Kapabilitas APIP

JA = Jumlah APIP

AA= Anggaran Belanja Langsung APIP

e = *Error*

**Uji Normalitas**

**Hasil Uji Normalitas**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test | | | |
|  | | Unstandardized Residual | |
| N | | 45 | |
| Normal Parametersa,b | Mean | 0E-7 | |
| Std. Deviation | 5,83062282 | |
| Most Extreme Differences | Absolute | 0,071 | |
| Positive | 0,071 | |
| Negative | -0,060 | |
| Kolmogorov-Smirnov Z | | 0,477 | |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | 0,977 | |
| a. Test distribution is Normal. b. Calculated from data. | | |

*Sumber : Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017*

Hasil uji normalitas diatas menunjukkan bahwa dengan menggunakan uji *Kolmogorov-Smirnov* nilai Z adalah sebesar 0,477 dengan asymp sig adalah 0,977 yang lebih besar dari tingkat signifikansi penelitian 5% sehingga dapat dinyatakan bahwa data residual dalam penelitian ini terdistribusi normal.

**Uji Autokorelasi**

Autokorelasi adalah keadaan dimana faktor pengganggu pada model berkorelasi dengan kesalahan pengganggu sebelumnya. Hal ini mengakibatkan terjadinya autokorelasi, sehingga dapat diperoleh nilai bias dalam mengestimasikan () yang ditunjukkan adanya varian yang besar. Uji Autokorelasi bertujuan untuk menguji suatu model regresi linier, untuk melihat keberadaan korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan periode t-1 (Ghozali, 2011).

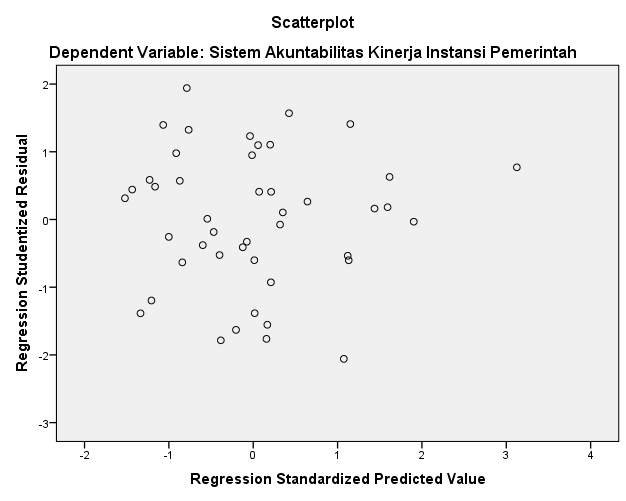
Dari uji *Durbin Watson Test* diperoleh nilai uji *Durbin Watson Test* sebesar 2,297 yang berada di daerah tidak terjadi autokorelasi sehingga dapat disimpulkan bahwa syarat tidak terjadinya autokorelasi diterima.

**Hasil Uji Autokorelasi**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Model Summaryb | | | | | |
| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Durbin-Watson |
| 1 | 0,574a | 0,330 | 0,281 | 6,04017 | 2,297 |
| 1. Predictors: (Constant), Anggaran Belanja Langsung APIP, Tingkat Kapabilitas   APIP, Jumlah APIP | | | | | | | |
| b. Dependent Variable: Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah | | | | | | | |

*Sumber : Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017*

**Uji Heteroskedastisitas**

**Hasil Uji Heteroskedastisitas**

*Sumber : Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017*

Gambar di atas menunjukkan bahwa tidak ada pola yang jelas atau menyebar. Titik-titik penyebaran berada diatas dan dibawah angka 0 pada sumbu Y. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas.

**Uji Multikolinieritas**

**Hasil Uji Mulitikolonieritas**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Coefficientsa | | | | |
| Model | | Collinearity Statistics | |
| Tolerance | VIF |
| 1 | (Constant) |  |  |
| Tingkat Kapabilitas APIP | 0,887 | 1,127 |
| Jumlah APIP | 0,816 | 1,226 |
| Anggaran Belanja Langsung APIP | 0,849 | 1,177 |

|  |
| --- |
| a. Dependent Variable: Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah |

*Sumber : Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017*

Tabel di atas menunjukkan bahwa *tolerance value* untuk semua variabel dalam tiap-tiap model regresi lebih besar dari 0,1 dan nilai *varian inflating factor* untuk semua variabel dalam tiap-tiap model regresi lebih kecil dari 10. Hasil pengujian ini mengindikasikan bahwa dalam model-model regresi yang digunakan dalam penelitian ini tidak terjadi gejala multikolinieritas.

**Uji f-statistik**

**Hasil Uji Signifikansi-F**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ANOVAa | | | | | | |
| Model | | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
| 1 | Regression | 736,407 | 3 | 245,469 | 6,728 | ,001b |
| Residual | 1495,831 | 41 | 36,484 |  |  |
| Total | 2232,238 | 44 |  |  |  |
| a. Dependent Variable: Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah | | | | | | |
| b. Predictors: (Constant), Anggaran Belanja Langsung APIP, Tingkat Kapabilitas APIP,  Jumlah APIP | | | | | | |

*Sumber : Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017*

Tabel diatas menunjukkan bahwa *p-value* dari model regresi yang digunakan dalam penelitian adalah 0,001 yang lebih kecil dari tingkat signifikansi penelitian 0.05. Hasil ini mengindikasikan bahwa variabel bebas secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel terikat.

**Uji t-statistik**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Coefficientsa | | | | | |  |
| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig |
| B | Std. Error | Beta |  |
| 1 | (Constant) | 28,809 | 4,446 | 0,000 | 6,479 | 0,000 |
| Tingkat Kapabilitas APIP | 5,570 | 2,500 | 0,031 | 2,228 | 0,031 |
| Jumlah APIP | 0,222 | 0,068 | 0,002 | 3,242 | 0,002 |
| Anggaran Belanja Langsung APIP | 8,822 | 5,169 | 0,095 | 1,707 | 0,095 |

**Hasil Uji Signifikansi-t**

Dependent Variable: Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

*Sumber : Data sekunder diolah dengan SPSS v 20, 2017*

Tabel diatas menunjukkan bahwa variable tingkat kapabilitas APIP memiliki nilai *p-value* lebih kecil dari 5%, yaitu 0,031. Sehingga hasil uji parsial (uji signifikansi-t), hipotesis yang menyatakan bahwa tingkat kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap SAKIP terdukung. Variable jumlah APIP juga memiliki nilai *p-value* lebih kecil dari 5%, yaitu 0,002. Sehingga hasil uji parsial (uji signifikansi-t), hipotesis yang menyatakan bahwa jumlah APIP berpengaruh positif terhadap SAKIP juga terdukung.

Berbeda dengan variabel tingkat kapabilitas APIP dan jumlah APIP, variabel anggaran belanja langsung APIP memiliki nilai *p-value* lebih besar dari 5%, yaitu 0,095. Sehingga berdasarkan hasil uji parsial (uji signifikansi-t) data tersebut maka hipotesis yang menyatakan bahwa anggaran belanja langsung APIP berpengaruh positif terhadap SAKIP tidak terdukung.

Secara ringkas penjelasan diatas terangkum dalam Tabel 4.8 berikut :

Berdasarkan hasil analisis data keterkaitan antara tingkat kapabilitas APIP dan implementasi SAKIP dapat diketahui bahwa besaran koefisien serapan sebesar 5,570. Nilai t hitung sebesar 2,228 dengan tingkat signifikansi lebih kecil dari nilai α = 0,05 yaitu sebesar 0,031. Sehingga, dapat dikatakan bahwa ada pengaruh tingkat kapabilitas APIP terhadap implementasi SAKIP.

Secara empirik hasil penelitian ini dapat dilihat pada kasus pemerintah daerah di Provinsi Lampung. Rata-rata nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP pemerintah daerah yang tingkat kapabilitas APIP-nya berada pada level 1 (*initial*) yaitu sebesar 42,25. Sedangkan rata-rata nilai SAKIP pemerintah daerah yang tingkat kapabilitas APIP-nya berada pada level 2 (*infrastructure*) yaitu sebesar 51,24. Nilai SAKIP pemerintah daerah tertinggi di Provinsi Lampung adalah nilai SAKIP Pemerintah Provinsi Lampung Tahun 2016. Pada tahun tersebut APIP Pemerintah Provinsi Lampung berada pada level 2 (*infrastructure*). Sedangkan nilai SAKIP terendah di Provinsi Lampung adalah nilai SAKIP Pemerintah Kabupaten Lampung Utara Tahun 2015. Pada tahun tersebut APIP Pemerintah Kabupaten Lampung Utara berada pada level 1 (*initial*).

Penelitian ini mengacu pada teori kontigensi yang mengemukakan tentang ketergantungan kepemimpinan pada situasi (Fiedler, 1967). Pendekatan kontigensi pada akuntansi didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi yang secara universal selalu tepat untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan. Hal ini dikarenakan pasti ada faktor-faktor situasional yang mempengaruhi didalam organisasi. Oleh karena itu peran APIP sebagai auditor internal yang memiliki fungsi pembinaan dan pengawasan menjadi sangat penting. APIP diharapkan dapat membantu pimpinan memberikan semua informasi kontigensi dan memberi saran penanganan atas semua resiko yang mungkin dihadapi oleh instansi pemerintah tersebut.

Berdasarkan hasil analisis data keterkaitan antara jumlah APIP dan implementasi SAKIP dapat diketahui bahwa besaran koefisien serapan sebesar 0,222. Nilai t hitung sebesar 3,242 dengan tingkat signifikansi lebih kecil dari nilai α = 0,05 yaitu sebesar 0,002. Sehingga dapat dikatakan bahwa ada pengaruh Jumlah APIP terhadap SAKIP.

Secara empirik hasil analisis data ini dapat dibuktikan pada kasus pemerintah daerah di Provinsi Lampung. Nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP pemerintah daerah tertinggi di Provinsi Lampung adalah nilai SAKIP Pemerintah Provinsi Lampung Tahun 2016 yaitu sebesar 60,25. Pada tahun tersebut Jumlah APIP Pemerintah Provinsi Lampung juga tertinggi diantara pemerintah daerah lainnya di Provinsi Lampung yaitu sejumlah 63 orang. Selain itu bukti empirik juga dapat dilihat dari rata-rata jumlah APIP yang lebih tinggi pada pemerintah daerah yang memperoleh nilai CC dibandingkan rata-rata jumlah APIP pada pemerintah daerah yang memperoleh nilai C pada hasil evaluasi implementasi SAKIP oleh Kemenpan RB. Rata rata jumlah APIP pada pemerintah daerah yang memperoleh nilai CC adalah sebesar 28,6 orang. Sedangkan rata-rata jumlah APIP pada pemerintah daerah yang memperoleh nilai C hanya sebesar 13,2 orang.

Berdasarkan hasil analisis data keterkaitan antara anggaran belanja langsung APIP dengan SAKIP dapat diketahui bahwa besaran koefisien serapan yaitu 8,822. Nilai t hitung sebesar 1,707 dengan tingkat signifikansi yang lebih besar dari nilai α = 0,05 yaitu sebesar 0,095. Sehingga dari data ini dapat dikatakan bahwa tidak ada pengaruh signifikan besaran anggaran belanja langsung APIP terhadap implementasi SAKIP.

Secara empirik data diatas dapat dilihat pada kasus di Pemerintah Provinsi Lampung, Pemerintah Kabupaten Lampung Barat dan Pemerintah Kabupaten Way Kanan. Nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP Pemerintah Provinsi Lampung pada tahun 2016 adalah 60,25. Anggaran belanja langsung APIP Pemerintah Provinsi Lampung tahun 2016 adalah sebesar 0,27 % dari total anggaran belanja langsung APBD provinsi Lampung. Nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP Pemerintah Kabupaten Lampung Barat pada tahun 2016 adalah 56,15. Anggaran belanja langsung APIP Pemerintah Kabupaten Lampung Barat tahun 2016 adalah sebesar 0,46 % dari total anggaran belanja langsung APBD Kabupaten Lampung Barat tahun 2016. Sedangkan nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP Pemerintah Kabupaten Way Kanan tahun 2014 hanya 41,41. Hal ini tentu tidak sebanding dengan alokasi anggaran belanja langsung APIP yang mencapai 1,00 % dari total anggaran belanja langsung APBD Kabupaten Way Kanan Tahun 2014. Anggaran belanja langsung APIP Kabupaten Way Kanan Tahun 2014 sebesar Rp 4.439.903.700,- (Empat Milyar Empat Ratus Tiga Puluh Sembilan Juta Sembilan Ratus Tiga Ribu Tujuh Ratus Rupiah). Sedangkan total anggaran belanja langsung APBD Kabupaten Way Kanan Tahun 2014 sebesar Rp 442.057.470.598,- (Empat Ratus Empat Puluh Dua Milyar Lima Puluh Tujuh Juta Empat Ratus Tujuh Puluh Ribu Lima Ratus Sembilan Puluh Delapan Rupiah).

1. **SIMPULAN DAN SARAN**

**Kesimpulan**

Berdasarkan hasil analisis pengolahan data, pembahasan baik secara statistik maupun komprehensif berdasarkan fakta empiris dan kajian teori maupun peraturan terkait dapat ditarik beberapa kesimpulan sebagai berikut :

1. Tingkat kapabilitas APIP adalah suatu ukuran tingkat kemampuan untuk melaksanakan tugas-tugas pengawasan yang terdiri dari unsur yang saling terkait yaitu kapasitas, kewenangan dan kompetensi sumber daya manusia yang harus dimiliki APIP agar dapat mewujudkan perannya secara efektif. Dalam penelitian ini dapat ditarik kesimpulan bahwa tingkat kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap implementasi SAKIP. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kapabilitas APIP yang dimiliki oleh APIP pemerintah menunjukkan semakin tinggi kinerja pembinaan dan pengawasan APIP terhadap kinerja pemerintah. Hal ini tentu akan berdampak pada meningkatnya kinerja pemerintah yang dapat diukur dengan meningkatnya nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP.
2. Jabatan fungsional APIP pada pemerintah daerah di Indonesia terdiri dari Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan Pejabat Pengawas Urusan Pemerintah Daerah (P2UPD). Jumlah APIP yang dimaksud dalam penelitian ini adalah gabungan jumlah JFA dan P2UPD. Dalam penelitian ini disimpulkan bahwa jumlah APIP memiliki pengaruh positif terhadap implementasi SAKIP. Artinya dengan bertambahnya jumlah APIP maka akan meningkatkan efektifitas peran APIP dalam pembinaan dan pengawasan kinerja pemerintah. Hal ini tentu akan berdampak pada meningkatnya kinerja pemerintah yang dapat diketahui dengan meningkatnya nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP.
3. Anggaran belanja langsung APIP adalah anggaran belanja yang terkait langsung dengan produktivitas kegiatan atau terkait langsung dengan tujuan organisasi APIP. Nilai belanja langsung APIP dalam penelitian ini adalah persentase anggaran belanja langsung inspektorat selaku lembaga yang menaungi APIP terhadap total anggaran belanja langsung APBD pemerintah daerah. Dalam penelitian ini dapat ditarik kesimpulan bahwa anggaran belanja langsung APIP tidak berpengaruh terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintahan daerah. Hal ini dapat dilihat pada nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP, dimana pemerintah daerah yaang mengalokasikan persentase anggaran belanja langsung APIP yang besar ternyata tidak mendapat hasil evaluasi implementasi SAKIP yang baik. Adanya asimetri informasi antara pihak *agents* (pemerintah) yang mempunyai akses langsung terhadap belanja langsung dengan pihak *principals* (masyarakat), memungkinkan terjadinya penyelewengan atau korupsi oleh *agents* (pemerintah). Akibat terjadinya penyelewengan atau korupsi oleh *agents* (pemerintah) inilah yang mengakibatkan tidak efektifnya penggunaan anggaran belanja langsung APIP sehingga peran pembinaan dan pengawasan kinerja pemerintah menjadi kurang efektif. Ketidakefektifan peran APIP ini tentu sangat berpengaruh terhadap kualitas kinerja pemerintah. Hal ini dapat tergambar pada nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP.

**Keterbatasan Penelitian**

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang pada akhirnya mempengaruhi hasil dari penelitian ini. Beberapa keterbatasan tersebut antara lain :

1. Penelitian ini hanya dilakukan pada Pemerintah Daerah di wilayah Provinsi Lampung. Sehingga perlu kehati-hatian dalam melakukan generalisasi hasil penelitian.
2. Proses *assestment* tingkat kapabilitas APIP oleh BPKP tidak dilakukan serentak pada semua pemerintah daerah. Hal ini berakibat nilai tingkat kapabilitas APIP seluruh pemerintah daerah yang menjadi sampel dalam penelitian ini pada tahun 2014 hanya berada pada level 1. Hal ini tentu saja berakibat kurang beragamnya variabel tingkat kapabilitas APIP.
3. Banyak pemerintah daerah yang menjadi sampel penelitian ini kurang memperhatikan pengangkatan jabatan fungsional APIP. Sehingga banyak pegawai Inspektorat Daerah yang bukan termasuk pejabat fungsional APIP yang juga melakukan fungsi dan peran APIP tetapi dianggap tidak ada dalam penelitian ini. Hal ini tentu sangat mempengaruhi hasil penelitian karena jumlah orang yang melakukan fungsi APIP di pemerintah daerah menjadi tidak sama dengan jumlah APIP pemerintah daerah dalam penelitian ini.

**Implikasi**

Hasil penelitian ini memberikan implikasi praktik disektor pemerintahan mengenai bagaimana pemeritah meningkatkan kinerjanya yang dapat terukur dari hasil evaluasi implementasi SAKIP. Salah satu cara yang efektif bagi pemerintah untuk meningkatkan nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP-nya adalah dengan meningkatkan kualitas APIP. Peran APIP sebagai konsultan, katalis dan pemberi jasa jaminan kualitas (*quality assurance*) bertujuan untuk meyakinkan bahwa kinerja pemerintah yang dijalankan telah menghasilkan keluaran (*output*) dan hasil (*outcome*) yang dapat memenuhi kebutuhan *principals* (masyarakat). Hal ini juga sesuai dengan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara RI Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang memberikan tugas kepada APIP selaku auditor internal pemerintah untuk melakukan pembinaan implementasi SAKIP Kementerian, Lembaga, dan Pemerintah Daerah.

**Saran**

Berdasarkan beberapa keterbatasan yang ditemukan, untuk penelitian selanjutnya peneliti memberikan saran-saran berikut :

1. Untuk penelitian sejenis hendaknya mengambil periode waktu yang lebih panjang dan obyek penelitian yang lebih luas, meliputi seluruh kementerian/ lembaga dan pemerintah daerah di Indonesia. Hal ini dimaksudkan agar diperoleh hasil penelitian yang secara empiris dapat digeneralisasi.
2. Variabel penelitian hendaknya bisa dikembangkan kembali, hal ini dikarenakan masih banyak faktor lain yang mempengaruhi kinerja APIP dalam melaksanakan fungsi dan perannya sebagai pembina dan pengawas kinerja pemerintah daerah.
3. Dalam melakukan pengukuran kualitas kinerja pemerintah selain hasil evaluasi implementasi SAKIP yang dilakukan olen Kementerian PAN dan RB peneliti selanjutnya hendaknya juga memperhatikan pengukuran kinerja pemerintah yang dilakukan oleh lembaga lain. Pengukuraan kualitas kinerja pemerintah tersebut juga dapat dilihat dari hasil evaluasi Laporan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (LPPD) oleh Kementerian Dalam Negeri, hasil evaluasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) oleh BPK RI dan evaluasi kinerja penyelenggaran pemerintah lainnya baik itu yang dilakukan oleh lembaga pemerintah maupun lembaga non pemerintah.
4. Inspektorat selaku lembaga yang menaungi APIP, hendaknya lebih memperhatikan pengangkatan pegawainya ke dalam jabatan fungsional. Hal ini dimaksudkan agar APIP selaku pembina dan pengawas kinerja pemerintah memiliki standar kualitas profesi yang memadai. Hal ini menjadi penting mengingat perkembangan jasa yang diharapkan dapat diberikan oleh APIP sebagai auditor internal pemerintah mengalami peningkatan yang luar biasa. Peran sebagai *watch dog* yang selama ini menjadi ciri khas unit pengawasan internal telah mengalami pergeseran dan perluasan menjadi konsultan, katalis bahkan penjaga kualitas (*quality assurance)* bagi organisasi sektor publik.
5. 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.
6. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa Anggaran Belanja Langsung APIP tidak berpengaruh siginifikan pada implementasi SAKIP. Hal ini menandakan adanya ketidakefisienan, ketidakefektifan atau bahkan ada penyalahgunaan dalam penggunaan anggaran belanja langsung APIP. Oleh karena itu hendaknya inspektorat dapat lebih meningkatkan akuntabilitas khususnya dalam pengelolaan anggaran belanjanya.
7. Bagi pemerintah daerah, penelitian ini menginformasikan bahwa APIP memiliki peran dalam meningkatkan implementasi sistem akuntabilitas kinerja. Sebagai auditor internal seyogyanya APIP menjadi tangan kanan bagi pimpinan daerah dalam mewujudkan visi dan misinya. Oleh karenanya pemerintah daerah harus lebih memperhatikan kualitas APIP. Peningkatan kualitas APIP dapat diberikan dengan peningkatan kualitas dan kuantitas SDM APIP serta peningkatan kapabilitas, kemampuan dan kewenangan APIP. Dengan hal tersebut peran dan layanan yang diharapkan dari APIP sebagai agen perubahan bagi organisasinya dapat terwujud.

**REFERENSI**

Anggraini, Yunita dan Puranto Hendra. 2010. *Anggaran Berbasis Kinerja*; *Penyusunan APBD Secara Komprehensif*. Yogyakarta: STIM YKPN.

Aikins, Stephen 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.

Anderson *et. al*. 2012. A Post-SOX Examination of Factors Associated with the Size of Internal Audit Functions. *Accounting Horizons*. Vol. 26, No. 2 pp. 167–191.

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

Arifianti, Hermin., 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 25-28 September 2013.

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

Baltaci, M. & Yilmaz, S. 2006. Keeping an eye on sub national govern- ments: Internal control and audit at local levels, *World Bank Publications,* pp.7-15.

Bastian, Indra. 2007. *Audit Sektor Publik.* Jakarta: Salemba Empat.

Bourdeaux, Carolyn dan Grace Chikoto. 2008. Legislative Influence on Performance Management Reform*. Public Administation Review.* Vol. 68, No. 2, PP. 253-265.

Boynton, William C., Johnson, Raymond N., dan Kell, Walter G. 2001. *Modern Auditing*. Edisi ke 7. John Willey & Sons Inc, New York.

Choi, J.H., Kim, F., Kim, J.B. & Zang, Y.S. 2010. Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing*: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), 73-97.

Chow, Chee W. *et al.* 1988. Participative Bugeting : Effect Of aTruth-Inducing Paying Scheme and Information Asymmetri On Slack And Performance*, The Accounting Review*, Vol LXIII, No 1, Januari, 63, 1.

Cloyd, C. Bryan. 1997, Performance in Research Task : The Joint Effect of Knowledge and Accountability*, Journal Of Accounting Research*, 249-273.

Corain, P.J., Ferguson, C. , Moroney, R.A. 2007*. Internal audit, alternative internal audit structures, and the level of misappropriation of assets fraud*. from [http://ssrn.com/abstrac](http://ssrn.com/abstract=1021611)t=1021611

Fiedler, F. E. (1967), *A Theory of Leaderships Effectiveness*, Mc Graw-Hill Book Company, New York, p.159.

Fraenkel, R.J, & Wallen, N.C. 2006. *How to Design and Evaluate Research in Education*. London: Mc. Graw Hill, inc.

Francis, J.R., Yu, D.M. 2009. *Big 4 Office Size and Audit Quality.* The Accounting Review*,* 84, 1521-1552.

Gansberghe, C.N. Van. 2005. *Internal audit: Finding its place in public financial management, public expenditure and fiscal accountability program*. Washington, DC: *World Bank*.

Ghozali, Imam. (2011). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 19* (edisi kelima.) Semarang: Universitas Diponegoro.

Griffiths, D. 2006. Risk-based internal auditing. An introduction. From [www.internalaudit.bi](http://www.internalaudit.biz/)z

Hery. 2010. *Potret Profesi Audit Internal*. Bandung: Alfabeta.

Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Jensen M.C., Meckling W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*. 3, pg. 305-360.

Jones, R., Pendlebury, M., 2000, *Public Sector Accounting, Fifth edition*. Prentice Hall.

Kusumaningrum, Nur Aini dan Sutaryo. 2015. Pengaruh Karakteristik Inspektorat Daerah dan Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah. Simposium Nasional Akuntansi XVIII Medan.

Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal (KOPAI). 2004. *Standar Profesi Audit Internal (SPAI)* .Jakarta: Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal.

Lawrence, P.R. and Lorsch, J.W. 1967. *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration Boston*, MA, Harvard University Press.

Libby, R., Luft, J. 1993. Determinants of judgement performance in accounting settings: ability, knowledge, motivation and environment*. Accounting, Organizations and Society* 18: 425-450.

Mahmudi. 2007. *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. UPP STIM YPKN, Yogyakarta.

Mahsun, Mohamad, Firma Sulistiyowati, Heribertus Andre Purwanugraha. 2006. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: BPFE.

13

Manase, Malo, 1986, *Metode Penelitian Sosial*, Jakarta : Karunika.

Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Andi, Yogyakarta.

Mikesell, J.L. 2007. *Fiscal administration: Analysis and applications for the public sector*. Belmont, CA: Thomson Wadsworth.

Mustikarini, W. A., dan Fitriasari, D. 2012. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia. Simposium Nasional Akuntansi XV Banjarmasin.

Nugroho, Fajar dan Rohman, Abdul. 2012, Pengaruh Belanja Modal terhadap Pertumbuhan Kinerja Keuangan Daerah dengan Pemdapatan Asli Daerah sebagai Variabel Intervening (Studi Kasus di Propinsi Jawa Tengah). *Diponegoro Journal Of Accounting* 1 (2): 1-14.

Otley, David. T, 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting Organization and Society*. Vol. 5. 413-428.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 tahun 2007 tentang Pedoman Teknis Organisasi dan Tata Kerja Inspektorat Provinsi dan Kabupaten/Kota.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 73 tahun 2009 tentang Tata Cara Pelaksanaan Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah.

Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi RI Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Peraturan Pemerintah Nomor 58 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

Peraturan Pemerintah Nomor 79 tahun 2005 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah.

Peraturan Pemerintah Nomor 8 tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah.

Peraturan Pemerintah Nomor 6 tahun 2008 tentang Pedoman Evaluasi Penyelenggaraan Pemerintah Daerah.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

Purba, Adearman. 2006. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pertumbuhan Ekonomi Di Kabupaten Simalungun*.* Tesis. USU. Medan.

Rahayu, Siti Kurnia dan Ely Suhayati. 2009. *Auditing* : Konsep dasar dan Pedoman Pemeriksaan Akuntan Publik.Yogyakarta: Graha Ilmu.

Rohman. 2007. Pengaruh Peran Manajerial Pengelola Keuangan Daerah dan Fungsi Pemeriksaan Intern terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Survey pada Pemda Kota, Kabupaten, dan Provinsi di Jawa Tengah). *Jurnal Maksi Universitas Diponegoro*. Vol 7 No. 2 Agustus 2007 : 2006. 220.

Rustiono, Deddy. 2008. Analisis Pengaruh Investasi , Tenaga Kerja, Dan Pengeluaran Pemerintah Terhadap Pertumbuhan Ekonomi Di Propinsi Jawa Tengah.Tesis. USU. Medan.

Sekaran, U. 2006. *Research Methods for Business: Metodologi Penelitian untuk Bisnis.* Edisi 4. Jakarta : Salemba Empat.

Sjoberg, Peter. 2003. *Government Expenditure Effect on Economic Growth: The Case of* *Sweden 1960-2001.* Lulea University of Technolgy.

Sudarsana, Hafidh S dan Rahardjo, Shiddiq N. 2013. Pengaruh Karakteristi Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemerintah Daerah(Studi pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia). *Diponegoro Journal of Accounting*. Volume *2,* Nomor 4, Tahun 2013, Halaman 1-1.

Sugiyono. (2011). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.

Suharyanto, Ary., dan Sutaryo. 2016. Pengawasan Internal dan Kinerja Pemerintahan Daerah. Simposium Nasional Akuntansi XIX Lampung 2016.

Szymanski, S. 2007*. How to implement economic reforms: How to fight cor- ruption effectively in public Procurement in SEE Countries*. OECD Publication.

Undang-undang Nomor 28 tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi Kolusi dan Nepotisme.

Undang-undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintah Daerah.

Undang-undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah.

Tan dan Alison. 1999. Accountability Effect on Auditor’s Performance: The influence Of Knowladge, Problem Solving Ability and Task Complexity *: Journal Of Accounting Reseach* 2:209-223.

Tetclock, P.E dan J.L. Kim. 1987. Accountability and judgment processes in a personality prediction task*. Journal of Personality and Social psychology* (April): 700-709.

The Institute of Internal Auditors. 2006. *The role of auditing in public sector governance*. [www.theiia](http://www.theiia.org/).org

[www.antarajatim.com.2017](http://www.antarajatim.com.2017).

<http://www.antarajatim.com/lihat/berita/191468/banyuwangi-raih-predikat-terbaik-sakip-dari-kemenpan-rb-video>.

[www.antaranews.com.2016](http://www.antaranews.com.2016).

<http://www.antaranews.com/berita/538552/ketua-mpr-pertanyakan-publikasi-kinerja-menteri>.

www.menpan.go.id.2016.

https://www.menpan.go.id/berita-terkini/4170-rapor-akuntabilitas-kinerja-k-l-dan-provinsi-meningkat.

[www.tem](http://www.tempo.com)[po.com.2016.](file:///D:\akutansi%20S2\Tesis\Tesis\14%20April%202017\po.com.2016) <http://nasional.tempo.co/read/news/2016/01/04/078732796/menteri-yudd>y- [sebut-kinerja-16-kementerian-ini-buruk.](http://nasional.tempo.co/read/news/2016/01/04/078732796/%20menteri-yuddy-sebut-kinerja-16-kementerian-ini-buruk)

[www.kompas](http://www.kompas.com)[.com.2016.](file:///D:\akutansi%20S2\Tesis\Tesis\14%20April%202017\.com.2016) [http://nasional.kompas.com/read/2016/01/06/18074511](http://nasional.kompas.com/read/2016/01/06/18074511/%20Anggap.Menteri.Yuddy.Transparan.JK.Heran.Rapor.Kemenpan-RB.Diributkan?utm_source=news&utm_medium=bp-kompas&utm_campaign=related&)/ [Anggap.Menteri.Yuddy.Transparan.JK.Heran.Rapor.Kemenpan](http://nasional.kompas.com/read/2016/01/06/18074511/%20Anggap.Menteri.Yuddy.Transparan.JK.Heran.Rapor.Kemenpan-RB.Diributkan?utm_source=news&utm_medium=bp-kompas&utm_campaign=related&)-[RB.Diributkan?utm\_source=news&utm\_medium=bp-kompas&utm\_campaign=related&](http://nasional.kompas.com/read/2016/01/06/18074511/%20Anggap.Menteri.Yuddy.Transparan.JK.Heran.Rapor.Kemenpan-RB.Diributkan?utm_source=news&utm_medium=bp-kompas&utm_campaign=related&).

[www.wikipedia.or](http://www.wikipedia.org)g