

PENGAWASAN INTERNAL DAN AKUNTABILITAS KINERJA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA

Full Paper

ARY SUHARYANTO

Mahasiswa S-1 Universitas Sebelas
Maret Surakarta
arysuharyanto@gmail.com

SUTARYO

Dosen Jurusan Akuntansi
Universitas Sebelas Maret Surakarta
star.piet@gmail.com

Abstract: *This study discusses the accountability of local government performance. The purpose of this study was to obtain empirical evidence on the effects of internal control to accountability of local government performance in Indonesia. The sample used in this study as many as 900 local governments in Indonesia in 2013 and 2014. The variables used include the dependent variable is the performance accountability of local government; independent variables include capability level of APIP, the number of auditors, auditor education level and educational background of the auditor; as well as control variables such as geographic location, amount of assets and number of PAD. This study uses secondary data obtained from Kementian PAN and RB, BPKP and BPK. The data's formed into Data Panel, combination of time series data and cross section data, processed using a multiple regression model with software STATA 12.*

The results showed independent variables such as capability level of APIP, and educational background of the auditor affect the accountability of local government performance. While the number of auditors and education level of auditors did not affect the accountability of local government performance. Control variables indicate the geographical location and the amount of assets affect the accountability of local government performance while the number of PAD have no effect.

Keywords: *performance, internal control, capability level of APIP, panel data*

1. Pendahuluan

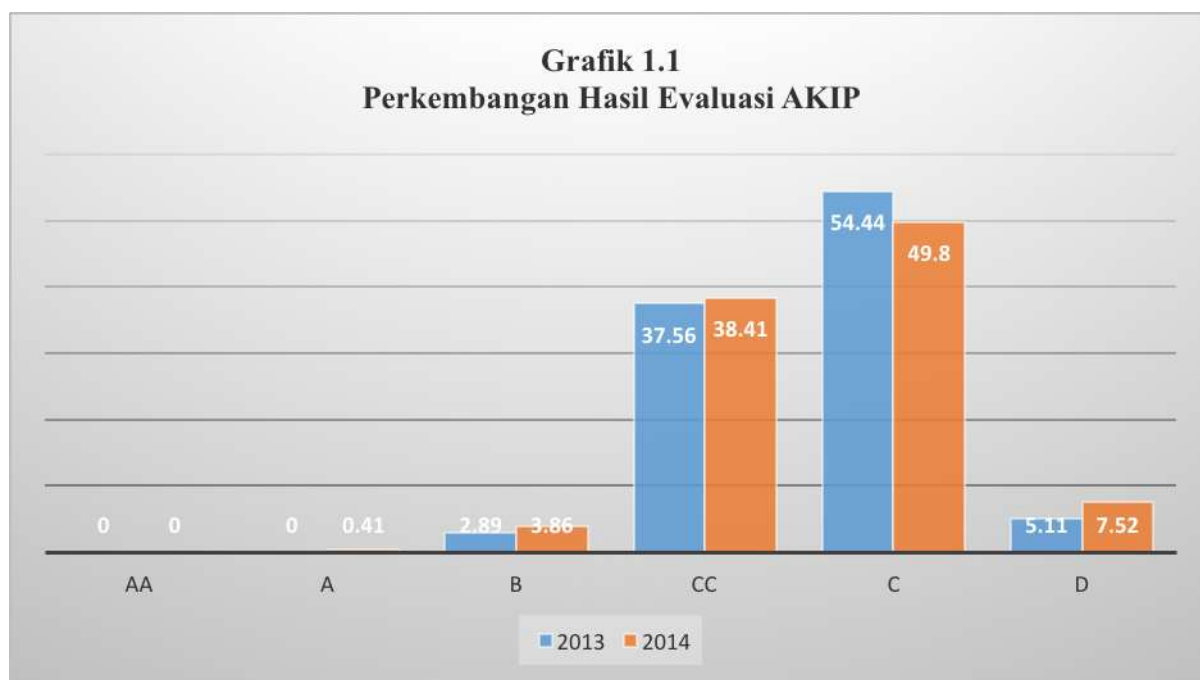
Undang-Undang Nomor 28 tahun 1999 tentang Penyelenggara Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme menyebutkan salah satu azas umum penyelenggaraan negara adalah Asas Akuntabilitas, yaitu bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan penyelenggara negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat atau rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Era otonomi daerah di Indonesia mulai tahun 1999 maka kewenangan pemerintah daerah untuk mengatur dan mengupayakan kesejahteraan rakyat menjadi sedemikian besar. Hal ini tentu membutuhkan evaluasi terus menerus akan apa yang telah dihasilkan oleh pemerintah daerah sebagai bentuk akuntabilitas kepada rakyatnya.

Beberapa waktu yang lalu ramai diperbincangkan masalah kinerja lembaga negara berdasarkan hasil evaluasi Kementerian PAN dan RB, dimana terdapat beberapa kementerian yang dianggap berkinerja buruk, dan ada beberapa kementerian yang dinilai berkinerja baik (www.detik.com). Ada yang berpandangan penilain kinerja yang dilakukan Kementerian PAN dan RB tidak memiliki dasar, tidak berwenang dan tendensius karena menyangkut *resuffle* kabinet (www.tempo.com). Ada yang juga 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.com).

Terlepas dari pro dan kontra yang terjadi, 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. Jones dan Pendlebury (2010; 27) 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. Artinya memang, tidak seperti sektor bisnis/privat yang pengukuran kinerjanya jelas dan pasti yaitu utamanya profit, maka di sektor publik jauh lebih kompleks.

Menurut Perpres Nomor 29 Tahun 2014, pengganti Inpres No. 7 Tahun 1999 yang mengatur tentang 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. Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, yang selanjutnya disingkat SAKIP, adalah rangkaian sistematis dari berbagai aktivitas, alat dan prosedur yang dirancang untuk tujuan penetapan dan pengukuran, pengumpulan data,

pengklasifikasian, pengikhtisaran, dan pelaporan kinerja pada instansi pemerintah, dalam rangka pertanggungjawaban dan peningkatan kinerja instansi pemerintah. 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 yang disusun secara periodik. Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) selanjutnya direviu dan dievaluasi oleh Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) dibawah koordinasi Kementerian PAN dan RB. Hasil evaluasi berupa skor skala 1 – 100 dan dikategorikan dalam beberapa rentang penilaian meliputi AA (>85 – 100), A (>75 – 85), B (>65 – 75), CC (>50 – 65), C (>30 – 50) dan D (0 – 30). Berikut hasil evaluasi AKIP tahun 2013 – 2014 terhadap seluruh pemerintah daerah (Provinsi/Kabupaten/Kota):



Sumber: Data Kementerian PAN dan RB Diolah

Dari grafik di atas dapat dilihat bahwa meskipun secara umum terdapat kenaikan rata-rata capaian kinerja yang terlihat dari adanya pemerintah daerah yang mendapat A (0,41%), kenaikan pemerintah daerah yang mendapat katagori B dari 2,89% menjadi 3,86% dan katagori CC 37,56% menjadi 38,41%, namun masih banyak yang mendapat katagori C (54,44% pada tahun 2013 dan 49,8% pada tahun 2014) dan katagori D (5,11% pada tahun 2013 dan 7,52% pada tahun 2014). Bahkan yang mendapat katagori D mengalami kenaikan 2,41%. Lebih jauh lagi jika dilihat, dari 23 pemerintah daerah yang mendapat katagori D pada tahun 2013, 9 diantaranya masih mendapatkan katagori yang sama pada tahun 2014. Dari 37

pemerintah daerah yang mendapat katagori D pada tahun 2014, sebanyak 5 pemerintah daerah mendapat katagori D setelah sebelumnya pada tahun 2013 mendapat katagori CC dan C atau mengalami penurunan, sedangkan 23 lainnya merupakan evaluasi baru yang pada tahun 2013 tidak dilakukan evaluasi. Hal tersebut menunjukkan bahwa akuntabilitas kinerja ini belum sepenuhnya mendapatkan perhatian yang memadai dari pemerintah daerah. Dengan demikian akuntabilitas kinerja menjadi topik yang menarik untuk dikaji lebih lanjut.

Perpres Nomor 29 tahun 2014 juga memberikan kewenangan lebih kepada APIP untuk berperan dalam pencapaian kinerja pemerintah daerah. 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). Menurut PP Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, definisi 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 tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik. Dengan demikian pelaksanaan reviu dan evaluasi atas laporan kinerja merupakan salah satu bentuk pengawasan internal.

Pengawasan Internal atas penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (PP No. 60 tahun 2008 pasal 48 ayat 1). Pengawasan Intern dilakukan oleh para profesional yang memiliki sertifikat auditor dengan pemahaman mendalam tentang budaya bisnis organisasi, sistem, dan proses. Dalam melaksanakan tugas-tugas pengawasan, auditor Internal diharapkan untuk mengikuti Standar Audit baik Standar Internasional yang maupun Standar Audit yang berlaku untuk APIP, serta wajib mematuhi Kode Etik profesi. Dengan demikian kualitas dan kapabilitas APIP sangat diperlukan dalam proses pencapaian tujuan dan sasaran organisasi yang nantinya menghasilkan kinerja yang maksimal.

Penelitian terkait pengawasan internal dan kinerja pada sektor publik telah banyak dilakukan, antara lain Mihret dan Yismaw (2007) meneliti tentang efektifitas pengawasan internal pada sektor publik, Arena dan Azzone (2009) meneliti tentang faktor meningkatkan efektifitas pengawasan internal, Aikins (2011) menghubungkan peran pengawasan internal terhadap kinerja keuangan pemerintah, Ye, Cheng dan Gao (2014) meneliti dampak karakteristik auditor terhadap kegagalan audit. Sumarjo (2010), Suhardjanto dan Yulianingtias (2011) dan Marfiana dan Kurniasih (2013) meneliti tentang kinerja keuangan

pemerintah daerah. Mustikarini dan Fitriasari (2012), Sudarsana dan Rahardjo (2013), Arifianti, Payamta dan Sutaryo (2013), Widyastuty (2014), Saktiawaty (2014), Sedyaningsih dan Zaky (2014), Kusumaningrum dan Sutaryo (2015), dan Harumiaty (2015) meneliti kinerja pemerintahan menggunakan EKPPD sebagai ukuran kinerja. Sedangkan Anjarwati (2012) dan Nurdin (2013) menghubungkan karakteristik daerah dengan kinerja menggunakan hasil evaluasi AKIP sebagai ukurannya.

Penelitian ini menggunakan hasil evaluasi AKIP sebagai ukuran kinerja pemerintah daerah yang lebih lebih komprehensif dibandingkan dengan EKPPD karena yang dinilai bukan hanya laporan akhir kinerja, tetapi dari keseluruhan sistem kinerja mulai dari perencanaan, pengukuran, pengolahan data, pelaporan dan evaluasi. Selain itu, penelitian ini menggunakan atribut internal auditor lain yaitu jenjang pendidikan dan latar belakang pendidikan auditor.

2. Landasan Teori dan Pengembangan Hipotesis

2.1. Landasan Teori

Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih (*principal*) menyewa orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Konflik kepentingan akan muncul dan pendelegasian tugas yang diberikan kepada agen dimana agen tidak dalam kepentingan untuk memaksimalkan kesejahteraan *principal*.

Menurut Halim dan Abdullah (2010), dalam hubungan keagenan terdapat dua pihak yang melakukan kesepakatan atau kontrak, yakni yang memberikan kewenangan atau kekuasaan (disebut *principal*) dan yang menerima kewenangan (disebut *agent*). Hubungan keagenan dalam pemerintahan dapat ditunjukkan melalui hubungan rakyat (sebagai *principal*) dengan pemerintah (sebagai *agent*). Hubungan yang timbul karena adanya kontrak yang ditetapkan oleh rakyat yang menggunakan pemerintah untuk menyediakan jasa yang menjadi kepentingan rakyat. Halim dan Abdullah (2010) menyebutkan bahwa pada pemerintahan, peraturan perundang-undangan secara implisit merupakan bentuk kontrak antara eksekutif, legislatif, dan publik.

Menurut Arifah (2012) terdapat *conflict interest* atau benturan kepentingan antara prinsipal dan agen. Konflik yang ada seringkali membawa kerugian bagi banyak pihak, untuk itu diperlukan suatu mekanisme yang kompleks untuk menyelesaikannya baik mekanisme internal maupun eksternal. Permasalahan utama dalam hubungan *agent* dan *principal* adalah

adanya *asymetri* informasi. Untuk mengatasinya diperlukan akuntabilitas yang baik. Menurut Mardiasmo (2006) akuntabilitas publik adalah kewajiban pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak untuk meminta pertanggungjawaban tersebut

2.1.1 Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah

Menurut Perpres Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang merupakan pengganti dari Inpres Nomor 7 Tahun 1999 tentang 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.

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). Sistem AKIP diimplementasikan secara “*self assesment*” oleh masing-masing instansi pemerintah, ini berarti instansi pemerintah secara mandiri merencanakan, melaksanakan, mengukur dan memantau kinerja serta melaporkannya kepada instansi yang lebih tinggi. Pelaksanaan sistem dengan mekanisme semacam itu, memerlukan evaluasi dari pihak yang lebih independen agar diperoleh umpan balik yang obyektif untuk meningkatkan akuntabilitas dan kinerja instansi pemerintah (PermenPan dan RB No. 20/2013). Sesuai dengan Perpres No. 29 Tahun 2014 APIP pada pemerintah daerah melakukan revidi atas laporan kinerja dalam rangka meyakinkan keandalan informasi yang disajikan sebelum disampaikan oleh kepala daerah. Hasilnya dituangkan dalam pernyataan telah direvidi dan ditandatangani oleh APIP. Selanjutnya laporan kinerja akan dievaluasi oleh APIP dibawah koordinasi Kementerian PAN dan RB. APIP Provinsi melakukan evaluasi terhadap laporan kinerja kabupaten/kota, sedangkan untuk laporan kinerja provinsi, kementerian dan lembaga dievaluasi oleh Kementerian PAN dan RB. Menurut PermenPan dan RB No. 20/2013, evaluasi dilakukan terhadap keseluruhan aspek sistem akuntabilitas yang dilaksanakan oleh instansi terkait dengan alokasi sebagai berikut:

Tabel 1

Aspek dan Alokasi Bobot Penilaian Evaluasi AKIP

No	Aspek	Bobot	Komponen dan Sub-Komponen
1	Perencanaan	35%	Rencana Strategis 12,5%; Perencanaan Kinerja Tahunan 22,5%
2	Pengukuran Kinerja	20%	Pemenuhan pengukuran 4%; Kualitas pengukuran 10%; Implementasi pengukuran 6%.
3	Pelaporan Kinerja	15%	Pemenuhan pelaporan 3%; Penyajian informasi kinerja 8%; Pemanfaatan informasi kinerja 4%.
4	Evaluasi Kinerja	10%	Pemenuhan evaluasi 2%; Kualitas evaluasi 5%; Pemanfaatan hasil evaluasi 3%.
5	Capaian Kinerja	20%	Kinerja yang dilaporkan (output) 5%; Kinerja yang dilaporkan (outcome) 5%; Kinerja tahun berjalan (benchmark) 5%; Kinerja Lainnya 5%
Total		100%	

Sumber: Peraturan Menteri PAN dan RB Nomor 20 Tahun 2013

Untuk mengetahui sejauh mana instansi pemerintah melaksanakan dan memperlihatkan kinerjanya, serta sekaligus untuk mendorong adanya peningkatan kinerja instansi pemerintah, maka perlu dilakukan suatu pemeringkatan atas hasil evaluasi akuntabilitas kinerja tersebut. Pemeringkatan ini diharapkan dapat mendorong instansi pemerintah di pusat dan daerah untuk secara konsisten meningkatkan akuntabilitas kinerjanya dan mewujudkan capaian kinerja (hasil) organisasinya sesuai yang diamanahkan dalam RPJM Nasional/RPJMD (PermenPan dan RB No. 20/2013). Untuk tujuan pemeringkatan tersebut hasil evaluasi berupa skor dengan skala 1 – 100. Selanjutnya hasil tersebut dikelompokkan dalam beberapa katagori dengan ketentuan:

Tabel 2

Pengkatagorian Hasil Evaluasi AKIP dan Interpretasi

No	Katagori	Nilai	Interpretasi
1	AA	>85-100	Memuaskan
2	A	>75-85	Sangat Baik
3	B	>65-75	Baik, perlu sedikit perbaikan
4	CC	>50-65	Cukup (memadai), perlu banyak perbaikan yang tidak mendasar
5	C	>30-50	Kurang, perlu banyak perbaikan, termasuk perubahan yang mendasar
6	D	0-30	Sangat Kurang, perlu banyak sekali perbaikan & perubahan yang sangat mendasar.

Sumber: Peraturan Menteri PAN dan RB Nomor 20 Tahun 2013

2.1.2 Pengawasan Internal

Inspektorat daerah di Indonesia diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang SPIP pada bagian kedua mengenai Pengawasan Intern atas Penyelenggaraan

Tugas dan Fungsi Instansi Pemerintah. Inspektorat daerah merupakan pengawas internal (internal auditor) dalam pemerintah daerah. Sebagai pengawas internal, keberadaan inspektorat daerah dinilai sangat penting dilihat juga dari fungsi dasarnya yaitu melakukan pengawasan pada seluruh kegiatan yang berkaitan dengan tugas dan fungsi perangkat daerah sesuai dengan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD). Pengawasan pemerintah meningkatkan akuntabilitas keuangan melalui evaluasi dan perbaikan pengendalian internal, manajemen risiko dan proses tata kelola pemerintahan (Aikins: 2011)

a. Level Kapabilitas APIP

Institute of Internal Auditors (IIA) telah mengembangkan suatu model kapabilitas internal audit yang disebut *Internal Audit Capability Model (IACM)* untuk meningkatkan akuntabilitas dan peran audit internal pada sektor publik. Menurut Peraturan Kepala BPKP Nomor 1633 tahun 2011, IACM merupakan: (a) *a communication vehicles*, yaitu dasar untuk mengomunikasikan peran APIP yang efektif dan bagaimana perannya di dalam organisasi dan perannya bagi para pemangku kepentingan, dan untuk menunjukkan pentingnya pengawasan intern dalam pengambilan keputusan; (b) *a framework for assessment*, yaitu suatu kerangka untuk menilai kemampuan APIP dalam memenuhi standar profesional dan praktik pengawasan intern, baik dengan penilaian sendiri (*self assessment*) atau penilaian dari pihak eksternal; dan (c) *a road map for orderly improvement*, yaitu peta jalan untuk membangun kapabilitas dengan menetapkan langkahlangkah organisasi yang dapat diterapkan dalam rangka membangun dan memperkuat kegiatan pengawasan intern.

IACM mengelompokkan tingkat kapabilitas APIP ke dalam lima tingkatan IACM membagi tingkat kapabilitas APIP menjadi 5 level yaitu Level 1 (*Initial*), Level 2 (*Infrastructure*), Level 3 (*Integrated*), Level 4 (*Managed*) dan Level 5 (*Optimized*). Setiap level terdiri dari enam elemen yang dipetakan, yaitu Peran dan Layanan APIP, Pengelolaan SDM, Praktik Profesional, Akuntabilitas dan Manajemen Kinerja, Budaya dan Hubungan Organisasi, serta Struktur Tata Kelola

b. Jumlah Auditor APIP

Semakin banyak jumlah auditor internal, maka akan semakin banyak pula komposisi tim yang bisa dibentuk, sehingga rotasi tim dapat sering dilakukan. Menurut Arena dan Azone (2009) efektifitas audit internal meningkat ketika rasio jumlah auditor internal meningkat. Selain itu, semakin banyak internal auditor maka semakin beragam pemikiran yang membuat aktivitas pengawasan kinerja pemerintah daerah semakin baik. 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. Menurut Kusumaningrum dan Sutaryo (2015), ukuran atau jumlah internal auditor berpengaruh terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah.

c. Jenjang Pendidikan Auditor APIP

Menurut Koh, Arokiasamy dan Suat (2009) dalam Ye *et al.* (2014), pendidikan membantu auditor untuk melakukan tugas audit yang lebih efisien. Menurut Bamber, Jiang, dan Wang (2010) dalam Kusumaningrum dan Sutaryo (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. Berdasarkan hasil penelitian tersebut, tingkat atau strata seseorang dapat mempengaruhi kinerja orang tersebut. Jika internal auditor pada setiap pemerintah daerah memiliki auditor dengan jenjang pendidikan lebih tinggi maka hasil pengawasan akan semakin baik karena semakin matang dan bervariasi metode dan pemahaman atas konsep serta teori secara akademis audit internal yang semakin besar.

d. Latar Belakang Pendidikan Auditor APIP

Latar belakang seseorang akan turut menentukan bagaimana dia bersikap dan mengambil keputusan. Menurut Bonner dan Walker (1994) dan Libby (1995) dalam Ye *et al.* (2014), pendidikan dapat memfasilitasi akuisisi individu dari pengetahuan yang diperlukan yang diperlukan untuk membuat berbagai keputusan audit. Lulusan akuntansi dan atau auditing dapat mengurangi kegagalan audit (Ye *et al.*: 2014). Menurut Carolina dan Sutaryo (2014) latar belakang pendidikan seseorang mempengaruhi kinerja seseorang dalam melakukan tugas dan kegiatan.

2.1.3 Karakteristik Pemerintah Daerah

Karakteristik pemerintah daerah merupakan ciri-ciri khusus yang melekat pada pemerintah daerah, menandai sebuah daerah, dan membedakannya dengan daerah lain (Suhardjanto dan Yulianingtyas, 2011). Mustikarini (2012), Nurdin (2013) dan Marfiana (2013) menggunakan ukuran daerah, tingkat kekayaan daerah, belanja daerah dan tingkat ketergantungan pada pusat sebagai variabel karakteristik daerah. Suhardjanto (2013) menggunakan variabel Ukuran Daerah, Jumlah SKPD, Status Daerah dan letak geografis.

2.2. Pengembangan Hipotesis

Dalam seluruh tingkat pemerintahan, internal audit merupakan suatu hal yang penting dalam tercapainya tata kelola pemerintahan yang baik, ekonomis, efisien dan efektif. IACM mengelompokkan tingkat kapabilitas APIP ke dalam lima tingkatan, setiap tingkat (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. Menurut Kusumaningrum dan Sutaryo (2015) kapabilitas APIP tidak berpengaruh terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah yang mungkin disebabkan karena kurang bervariasinya capaian leveling APIP sampai dengan tahun 2012.

Semakin tinggi level kapabilitas APIP semakin mampu mengawal dan membantu pemerintah daerah dalam meraih kinerja lebih baik.

H₁ = Level kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pemda

Dalam pemerintah daerah, internal auditor merupakan jabatan yang memiliki kontribusi penting seperti tugas, wewenang, dan tanggung jawab untuk melakukan pengawasan pada internal pemerintah daerah. Efektifitas audit internal meningkat ketika rasio jumlah auditor internal meningkat (Arena dan Azone, 2009). Menurut Kusumaningrum dan Sutaryo (2015) jumlah auditor internal berpengaruh positif terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah.

Semakin banyak internal auditor maka semakin efektif pelaksanaan tugas karena rotasi berjalan dengan baik yang membuat aktivitas pengawasan kinerja pemerintah daerah semakin baik.

H₂ = Jumlah auditor APIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pemda

Menurut Koh *et al.* (2009) dalam Ye *et al.* (2014) pendidikan membantu auditor untuk melakukan tugas audit yang lebih efisien. Menurut Bamber *et al.* (2010) dalam Kusumaningrum dan Sutaryo (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. Berdasarkan hasil penelitian tersebut, tingkat atau strata seseorang dapat mempengaruhi kinerja orang tersebut.

Semakin tinggi pendidikan auditor internal maka akan semakin mengefektifkan pelaksanaan pengawasan oleh internal auditor pemerintah daerah.

H₃ = Jenjang Pendidikan Auditor Internal berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pemda

Latar belakang pendidikan seseorang diyakini dapat mempengaruhi cara berpikir dan bersikap. Menurut Bonner dan Walker (1994) dan Libby (1995) dalam Ye *et al.* (2014), pendidikan dapat memfasilitasi akuisisi individu dari pengetahuan yang diperlukan yang diperlukan untuk membuat berbagai keputusan audit. Lulusan akuntansi dan atau auditing dapat mengurangi kegagalan audit (Ye *et al.*: 2014). Menurut Carolina dan Sutaryo (2014) latar belakang pendidikan seseorang mempengaruhi kinerja seseorang dalam melakukan tugas dan kegiatan.

Semakin banyak auditor APIP yang berlatar belakang ekonomi semakin mengefektifkan pengawasan internal.

H₄ = Latar Belakang Pendidikan Auditor APIP berpengaruh positif terhadap akuntabilitas kinerja pemda

3. Metode Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif menggunakan metode ilmiah untuk membangun hipotesis kemudian membuktikannya. Data yang digunakan adalah data sekunder. Dalam penelitian ini penulis ingin menjelaskan hubungan antara pengawasan internal yang diwakili dengan level kapabilitas APIP, jumlah auditor APIP, jenjang pendidikan auditor APIP, dan latar belakang auditor APIP terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah yang diukur dari skor hasil evaluasi AKIP selama dua tahun, yaitu tahun 2013 dan 2014 terhadap seluruh pemerintah daerah (provinsi, kabupaten, dan kota) di Indonesia.

Data tersebut dibentuk menjadi data panel, yaitu gabungan antara *data cross section* dan *data time series*, dimana unit *cross section* yang sama diukur pada waktu yang berbeda. Maka dengan kata lain, data panel merupakan data dari beberapa individu sama yang diamati dalam kurun waktu tertentu. Keunggulan menggunakan data panel antara lain Dapat memperkaya analisis empiris dengan cara-cara yang tidak mungkin menggunakan *data time series* atau *cross-section*.

3.1. Populasi dan Sampel

Dalam penelitian ini penulis menentukan obyek penelitian pada seluruh pemda baik provinsi, kabupaten dan kota tahun 2013 sebanyak 529 pemda dan 2014 sebanyak 542 pemda atau dengan jumlah total sebesar 1.071 pemda. Pemilihan sampel dilakukan dengan cara

purposive sampling, yaitu penentuan sampel yang dilakukan berdasarkan kriteria-kriteria yang dibuat oleh peneliti (Sekaran dan Bougie: 2013).

Tabel 3
Hasil Pemilihan Sampel Data

No	Keterangan	2013	2014	Total
1	Pemerintah Daerah di Indonesia	529	541	1.070
2	Pemerintah Daerah yang tidak dilakukan evaluasi AKIP	-83	-47	-130
3	Pemerintah Daerah yang hanya dievaluasi pada tahun 2013 atau tahun 2014 saja	-2	-38	-40
Jumlah		444	456	900

3.2. Data dan Sumber Data

Data-data skor hasil evaluasi AKIP diperoleh dari Kementerian PAN dan RB. Data pengawasan internal berupa level kapabilitas APIP, jumlah auditor internal, jenjang pendidikan auditor dan latar belakang pendidikan auditor diperoleh dari BPKP, sedangkan data jumlah Aset serta jumlah Pendapatan Asli Daerah diperoleh dari BPK RI.

3.3. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel adalah apapun yang dapat membedakan atau membawa variasi pada nilai (Sekaran dan Bougie: 2013). Penelitian ini menggunakan variabel sebagai berikut:

Tabel 4
Variabel dan Definisi Operasional

Nama	Akronim	Pengukuran
<u>Variabel dependen</u>		
Akuntabilitas Kinerja Pemda	LAKIP	Skor hasil evaluasi akuntabilitas kinerja pemda tahun anggaran 2013 dan 2014 dengan range 0 – 100
<u>Variabel independen</u>		
Level Kapabilitas APIP	IACM	Hasil <i>assesment Internal control</i> oleh BPKP: Level 1 (Initial) =1, Level 2 (Infrastructure) =2 , Level 3 (Integrated) = 3, Level 4 (Managed) = 4 dan Level 5 (Optimized) = 5
Jumlah Auditor APIP	SIZE	Jumlah auditor pada APIP
Jenjang Pendidikan Auditor APIP	STUDY	$\frac{[(\sum D3 \times 1) + (\sum S1 \times 2) + (\sum S2 \times 3)]}{(\sum Auditor Internal)}$
Latar Belakang Pendidikan Auditor APIP	BACGK	$\frac{[(\sum Non Ekonomi \times 1) + (\sum Ekonomi \times 2)]}{(\sum Auditor Internal)}$
<u>Variabel kontrol</u>		
Letak Geografis	GEO	Dummy Variabel, Jawa = 2, Luar Jawa = 1
Aset Daerah	ASET	$\frac{[\sum Aset dalam Neraca]}{100.000.000}$
Pendapatan Asli Daerah	PAD	$\frac{[\sum Realisasi PAD dalam LRA]}{100.000.000}$

3.4. Analisis Data

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan regresi linier berganda untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Data diolah menggunakan software STATA Versi 12. Tidak seperti regresi biasanya, regresi data panel harus melalui tahapan penentuan model estimasi yang tepat, yang meliputi penentuan metode estimasi, penentuan metode estimasi dan interpretasi hasil.

Penelitian ini menggunakan estimasi *Fixed Effect Model (FEM)* dan *Random Effect Model (REM)*. Selanjutnya untuk menentukan metode estimasi terbaik antara FEM dan REM menggunakan Tes Hausman. Sedangkan interpretasi hasil terdiri dari Uji Signifikansi Serentak, Uji Signifikansi Parsial, Uji *Goodness of Fit Test* dan Persamaan Regresi yang dinyatakan sebagai berikut:

$$LAKIP = \alpha + \beta_1 IACM + \beta_2 SIZE + \beta_3 STUDY + \beta_4 BACGK + \beta_5 GEO + \beta_6 ASET + \beta_7 PAD + e$$

Keterangan:

LAKIP	= Akuntabilitas Kinerja Pemerintah daerah
IACM	= Level Kapabilitas APIP
SIZE	= Jumlah Auditor APIP
STUDY	= Jenjang Pendidikan Auditor APIP
BACGK	= Latar Belakang Pendidikan Auditor APIP
GEO	= Letak Geografis Pemerintah daerah
ASET	= Jumlah Aset
PAD	= Jumlah Pendapatan Asli Daerah
α	= Konstanta
$\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_7$	= Koefisien korelasi
e	= koefisien error

4. Hasil

4.1. Statistik Deskriptif

Nilai deskripsi dari masing-masing variabel penelitian ini dapat disajikan dalam tabel berikut ini:

Tabel 5
Statistik Deskriptif

Variable	Mean	Std. Dev.	Min	Max
LAKIP	46.01836	10.29184	15.72	76.36
IACM	1.09681	0.29591	1	2
SIZE	10.90581	9.39309	1	89
STUDY	2.11356	0.31296	1	3
BACKG	1.46513	0.23990	1	2
GEO	1.25054	0.43356	1	2
ASET	3675.85	4572.33	189.61	38605.94
PAD	1344.15	20019.86	2.68	425353.6

(n = 900)

Keterangan: IACM=LEVEL Kapabilitas APIP; SIZE: Jumlah Auditor; STUDY; Jenjang Pendidikan Auditor; BACKG: Latar Belakang Ekonomi/Non Ekonomi; GEO: Jawa/Luar Jawa; ASET: Jumlah Aset; PAD: Jumlah PAD

Berdasarkan tabel 5 di atas diketahui bahwa kinerja akuntabilitas pemerintah daerah di Indonesia (LAKIP) dari 900 pemerintah daerah mempunyai rerata 46,01 atau masuk dalam predikat C (Kurang) yang dapat diinterpretasikan perlu banyak perbaikan, termasuk perubahan yang mendasar. Berdasarkan data pada hasil penelitian, pemerintah daerah yang memperoleh skor tertinggi tahun 2013 dan 2014 adalah Provinsi DI Yogyakarta dengan skor berturut-turut 72,12 dan 76,36. Sedangkan yang terendah pada tahun 2013 adalah Kabupaten Jayapura dengan skor kinerja 20,31 dan pada 2014 Kabupaten Mamasa dengan skor 15,72. Pemerintah daerah yang mendapatkan predikat A (sangat baik) sebanyak dua pemerintah daerah atau hanya 0,22%, predikat B (Baik) sebanyak 32 pemerintah daerah atau 3,49%, predikat CC (Cukup) sebanyak 358 pemerintah daerah atau 39,00%, predikat C (Kurang) sebanyak 481 pemerintah daerah atau 52,40% dan predikat D (Sangat Kurang) sebanyak 45 pemerintah daerah atau 4,90%. Sampai dengan tahun 2014 belum ada pemerintah daerah yang mendapat predikat AA (memuaskan).

Level Kapabilitas APIP (IACM), rata-rata masih pada level 1 atau dalam katagori *initial*. Sampai dengan tahun 2014 pemerintah daerah yang sudah berada pada level 2 (*Infrastructure*) sebesar 7,63% atau sebanyak 70 pemerintah daerah sedangkan sisanya sebesar 92,37% atau sebanyak 830 pemerintah daerah masih berada pada level 1. Jumlah auditor internal (SIZE) reratanya 11,93 orang. Jumlah auditor terbanyak pada Pemerintah Provinsi DKI Jakarta dengan 89 orang auditor. Jenjang pendidikan auditor internal (STUDY) reratanya 2,05 yang berarti sebagian besar merupakan bergelar S1. Latar belakang pendidikan auditor internal (BACGK) reratanya 1,46 yang berarti lebih banyak auditor yang berlatar belakang non ekonomi dibandingkan ekonomi.

4.2. Pengujian Hipotesis

Pengujian data untuk hipotesis dalam penelitian ini menggunakan persamaan regresi data panel. Pengujian dilakukan dengan menggunakan asumsi *Fixed Effect Model* dan *Random Effect Model*, selanjutnya menggunakan *Hausman Test* untuk menentukan asumsi yang tepat.

Tabel 6
Regresi Data Panel - Dependen LAKIP (*Fixed Effect Model*)

	SIGN	KOEFISIEN	PROBABILITY
IACM	+	2.620666	0.024 ^b
SIZE	+	-0.019394	0.730 ^c
STUDY	+	0.8149567	0.604 ^c
BACKG	+	2.446837	0.337 ^c
GEO	+	0.00	--
ASET	+	0.0008047	0.005 ^a
PAD	+	-0.0000208	0.946 ^c
F		2,81	
SIG.			0.00
R-SQUARE:			
WITHIN		0.0582	
BETWEEN		0.1444	
OVERALL		0.1391	

Keterangan: IACM=Level Kapabilitas APIP; SIZE: Jumlah Auditor; STUDY: Jenjang Pendidikan Auditor; BACKG: Latar Belakang Ekonomi/Non Ekonomi; GEO: Jawa/Luar Jawa; ASET: Jumlah Aset; PAD: Jumlah PAD, signifikansi : ^a = 1%; ^b = 5%; ^c = 10%

Selanjutnya disajikan pengujian menggunakan model *Random Effect Model* (REM) didapatkan hasil sebagai berikut:

Tabel 7
Regresi Panel - Dependen LAKIP (*Random Effect Model*)

	SIGN	KOEFISIEN	PROBABILITY
IACM	+	2.6081	0.006 ^a
SIZE	+	0.066976	0.107 ^c
STUDY	+	-0.3345398	0.763 ^c
BACKG	+	2.926655	0.062 ^c
GEO	+	3.03107	0.003 ^a
ASET	+	0.0006334	0.000439 ^a
PAD	+	0.0000284	0.196 ^c
WALD CHI		90,80	
SIG.			0.00
R-SQUARE:			
WITHIN		0.0485	
BETWEEN		0.1879	
OVERALL		0.1728	

Keterangan: IACM=Level Kapabilitas APIP; SIZE: Jumlah Auditor; STUDY: Jenjang Pendidikan Auditor; BACKG: Latar Belakang Ekonomi/Non Ekonomi; GEO: Jawa/Luar Jawa; ASET: Jumlah Aset; PAD: Jumlah PAD, signifikansi : ^a = 1%; ^b = 5%; ^c = 10%

Setelah hasil pengujian menggunakan asumsi *fixed effect model* dan *random effect model* didapatkan, kemudian ditentukan metode estimasi yang paling tepat dengan *Hausman Test*. *Hausman Test* menunjukkan hasil $\text{Prob} > \chi^2 = 0.3459$. Karena nilainya lebih besar dari 0.05 atau 5% maka yang tepat adalah *Random Effect Model*.

Berdasar pada hasil pengujian regresi dengan asumsi *Random Effect Model* yang tersaji dalam Tabel 7, nilai *wald chi* adalah sebesar 90,80 dengan signifikansi 0.00 yang lebih kecil dari 1%. Hasil ini mengindikasikan bahwa persamaan regresi yang dibangun dalam penelitian ini fit untuk digunakan dalam pengujian hipotesis. Hasil dalam tabel 7 juga menunjukkan *adjusted R²* sebesar 0,1728. Hasil ini menunjukkan bahwa variabel independen dalam penelitian ini hanya mampu menjelaskan variabel dependen 17,28%, sementara sisanya sebesar 82,72% dijelaskan oleh variabel lain di luar penelitian ini.

Tabel 7 di atas menunjukkan bahwa variabel IACM yaitu Level Kapabilitas APIP memiliki nilai *p-value* sebesar 0,006 dan koefisien bernilai positif atau sesuai hipotesis, sehingga H_1 diterima, artinya variabel Level Kapabilitas APIP berpengaruh pada akuntabilitas kinerja pemerintah daerah pada tingkat signifikansi 1%. Level Kapabilitas APIP di Indonesia tahun 2013 dan 2014 berada pada rerata 1,096 yang artinya lebih banyak pada level 1 (*Initial*) tapi sudah mengarah kepada level 2 (*Infrastructure*). Salah satu ciri APIP yang masih berada pada level I adalah hanya melakukan audit saja atau *review* dokumen dan transaksi untuk akurasi dan kepatuhan, artinya APIP belum proaktif dalam membantu meningkatkan kinerja organisasi pemerintah daerah karena hanya fokus pada kepatuhan terhadap peraturan. Sedangkan pada level yang lebih tinggi, APIP dituntut untuk berevolusi dari hanya melakukan pengawasan internal secara tradisional menjadi mengintegrasikan diri sebagai kesatuan organisasi dan memberikan saran terhadap kinerja dan manajemen risiko. Penilaian kapabilitas dituangkan dalam elemen pengawasan yang diidentifikasi antara lain Pengelolaan SDM, Manajemen Kinerja dan Akuntabilitas APIP, dan Hubungan dan Budaya Organisasional. Artinya kapabilitas APIP ini menunjukkan keseluruhan gambaran bagaimana kekuatan dan kelemahan dalam pelaksanaan pengawasan internal. Hasil tersebut mendukung Anjarwati (2012) yang menyatakan kejelasan sasaran anggaran, pengendalian akuntansi dan sistem pelaporan secara simultan berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Namun bertentangan dengan Kusumaningrum dan Sutaryo (2015) yang menyatakan bahwa kapabilitas APIP tidak berpengaruh terhadap pencapaian kinerja pemerintah daerah. Hal ini dapat disebabkan karena metode penilaian kinerja yang berbeda antara EKPPD dan LAKIP. Evaluasi AKIP dilakukan terhadap keseluruhan proses kinerja dari perencanaan sampai pelaporan, sedangkan pada EKPPD hanya fokus pada laporan

akhirnya. Dalam hal ini peran kapabilitas APIP dapat lebih dirasakan karena dengan semakin tinggi level kapabilitas berarti semakin banyak terlibat dalam proses pencapaian tujuan organisasi.

Variabel SIZE menunjukkan koefisien yang bernilai positif sesuai hipotesis, namun dengan nilai *p-value* sebesar 0,107 atau lebih besar dari α sebesar 0,1. Dengan demikian H_2 ditolak Artinya variabel SIZE yang diukur dengan jumlah auditor internal tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Hal ini dapat disebabkan karena berdasarkan data, rerata jumlah auditor APIP hanya sebanyak 10.91 orang sehingga sulit untuk melakukan pengawasan yang lebih mendalam dan terlibat lebih jauh dalam pencapaian kinerja pemerintah daerah. Dengan kata lain, dengan jumlah auditor yang terbatas, APIP hanya akan fokus kepada kegiatan pengawasan yang sifatnya *post audit* atau audit biasa. Hasil ini tidak mendukung hasil dari Kusumaningrum dan Sutaryo (2015) bahwa pemerintah daerah yang memiliki jumlah auditor yang tinggi fungsi pengawasannya lebih baik karena semakin banyak internal auditor maka semakin beragam pemikiran yang membuat fungsi pengawasan kinerja pemerintah daerah semakin baik. Hasil ini juga tidak mendukung Arena dan Azone (2009) dimana efektifitas audit internal meningkat ketika rasio jumlah auditor internal meningkat dan Aikins (2011) yang menyatakan semakin banyak internal auditor maka semakin beragam pemikiran yang membuat aktivitas pengawasan kinerja pemerintah daerah semakin baik.

Variabel STUDY menunjukkan *p-value* 0,763 dengan koefisien bernilai negatif atau tidak sesuai hipotesis, sehingga H_3 ditolak. Artinya variabel STUDY yang menunjukkan jenjang pendidikan auditor internal pemerintah daerah tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Hal ini dapat disebabkan karena pengawasan internal yang dilakukan dalam bentuk audit, revidu atau kegiatan lainnya lebih banyak dipengaruhi oleh faktor praktik lapangan yang didapat dari pengalaman bekerja bukan hanya dari kemampuan akademis auditor yang bersangkutan. Praktek-praktek di lapangan yang dihadapi pemerintah daerah seringkali berbeda dengan konsep atau teori yang dipelajari dalam dunia akademis, karena praktek lapangan seringkali lebih cepat berkembang daripada konsep atau teori akademis. Hasil ini mendukung penelitian Kusumaningrum dan Sutaryo (2015) bahwa dengan kemampuan dan pengalamannya yang lebih, auditor internal dengan jenjang ahli yang semakin besar dapat memberikan dampak positif terhadap kinerja pemerintah. Selain itu juga sesuai dengan hasil dari Ye et al. (2014) dimana faktor pengalaman lebih menentukan sedikitnya kegagalan dalam melakukan audit dibandingkan dengan jenjang pendidikan auditor.

Variabel BACKG menunjukkan nilai *p-value* sebesar 0,062 dengan koefisien bernilai positif sesuai hipotesis sehingga H_4 diterima pada tingkat signifikansi 10%. Artinya variabel BACKG yang menunjukkan latar belakang pendidikan auditor pemerintah daerah apakah ekonomi atau non ekonomi mempengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Auditor yang berlatar pendidikan keuangan atau akuntansi bekerja secara lebih detail dan teliti, yang menunjukkan bahwa auditor yang memiliki latar belakang pendidikan keuangan atau akuntansi dapat mengembangkan dan menciptakan kinerja yang lebih tinggi. Hasil ini mendukung hasil dari Bamber et al. (2010) dan Carolina dan Sutaryo (2015) namun tidak sesuai dengan hasil dari Setyaningrum dan Syafitri (2012) yang menyatakan latar belakang pendidikan tidak berpengaruh terhadap kinerja pengungkapan laporan keuangan.

Variabel Kontrol yang diuji dalam penelitian ini menunjukkan bahwa GEO menunjukkan nilai *p-value* sebesar 0,003 dengan koefisien bernilai positif. Artinya letak geografis pemerintah daerah apakah di pulau Jawa atau di Luar Pulau Jawa berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Variabel ASET menunjukkan *p-value* sebesar 0,000 dengan koefisien bernilai positif. Artinya variabel ASET yang diukur dengan jumlah aset sesuai yang dilaporkan dalam Neraca mempengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Variabel PAD menunjukkan koefisien bernilai positif namun nilai *p-value* sebesar 0,196. Artinya jumlah PAD sesuai yang dilaporkan dalam Laporan Realisasi Anggaran (LRA) tidak mempengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah daerah.

5. Simpulan, Implikasi dan Keterbatasan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh pengawasan internal terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah di Indonesia. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa variabel level kapabilitas APIP dan variabel latar belakang pendidikan auditor APIP apakah ekonomi atau non ekonomi berpengaruh pada akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Selanjutnya variabel jumlah auditor internal APIP dan dan jenjang pendidikan auditor APIP tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Variabel kontrol yang diuji menunjukkan letak geografis dan jumlah aset mempengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah daerah, sedangkan jumlah Pendapatan Asli Daerah tidak berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa level kapabilitas APIP mempengaruhi akuntabilitas kinerja pemerintah daerah, sedangkan jumlah auditor APIP tidak mempengaruhi. Hal ini dapat disebabkan karena terbatasnya jumlah auditor pada APIP. Hal ini harus menjadi perhatian pihak terkait. Pemerintah daerah seharusnya meningkatkan upaya

mempercepat peningkatan kapabilitas APIP-nya. Regulator, dalam hal ini pemerintah pusat perlu mendorong pemerintah daerah untuk mempercepat upaya peningkatan level kapabilitas APIP, misalnya dengan memberikan sosialisasi dan pendampingan secara lebih intens. Latar belakang pendidikan ekonomi auditor terbukti lebih berpengaruh terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah daripada jenjang pendidikan auditor. Hal ini juga perlu menjadi perhatian pihak yang berwenang dalam rangka meningkatkan kualitas pengawasan internal. Misalnya dengan memperbaiki sistem perekrutan auditor dengan lebih banyak merekrut auditor yang memang berlatar belakang atau ekonomi atau akuntansi khususnya.

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang diharapkan dapat disempurnakan oleh peneliti selanjutnya yaitu tidak seluruh data skor hasil evaluasi AKIP karena terdapat pemerintah daerah yang tidak dievaluasi AKIP-nya pada tahun 2013 dan atau tahun 2014; skor level kapabilitas dan data auditor APIP karena belum seluruh pemerintah daerah di-*assessment* kapabilitas APIP-nya oleh BPKP; serta data jumlah Aset dan Pendapatan Asli Daerah karena tidak seluruh LKPD tahun 2013 dan 2014 dapat diberikan oleh BPK RI. Hal tersebut dapat mengakibatkan perbedaan hasil pengujian jika data yang diperlukan dapat diperoleh secara lengkap.

Daftar Pustaka

- 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
- Anjarwati, Mei. 2012. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, Pengendalian Akuntansi Dan Sistem Pelaporan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. *Accounting Analysis Journal*. Universitas Negeri Semarang
- 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). *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi XVI Manado. 25-28 September 2013*
- Baltagi, Badi H. 2005. *Econometric Analysis of Data Panel: third edition*. John Wiley & Sons Ltd. Chichester.
- Carolina, O dan Sutaryo. 2014. Ketepatan Waktu Penetapan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah Pemerintah Daerah Di Indonesia. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi XVII Mataram*.
- Gujarati, Damodar N. 2003. *Basic Econometrics: fourth edition*. McGraw-Hill, New York
- Halim, Abdul dan Abdullah, Syukriy. 2010. Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah: Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*
- Harumiati, Yayuk. 2015. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia. Thesis. Universitas Sebelas Maret Surakarta
- Herminingsih. 2009. Pengaruh Partisipasi Dalam Penganggaran dan Peran Manajerial Pengelola Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Pemerintah Kabupaten Demak). Thesis. Universitas Diponegoro
- Jensen M.C. dan 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. dan 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. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi XVIII Medan*
- Mardiasmo. 2006. Pewujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana Good Governance. *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* Vol. 2, No. 1
- Marfiana, Nandhya dan Kurniasih, Lulus. 2013. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Hasil Pemeriksaan Audit BPK Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota. Skripsi. Universitas Sebelas Maret Surakarta
- Mihret, Dessalegn Getie and Yismaw, Aderajew Wondim. 2007. Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 (5): 470-484
- Mustikarini, W. A. dan Fitriyani, D. 2012. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia Tahun Anggaran 2007. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi XV Banjarmasin*
- Nuridin, Fandy. 2013. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK RI terhadap Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah. Skripsi. Universitas Muhammadiyah Surakarta
- Rahmanurrajjid, Amin. 2008. Akuntabilitas dan Transparansi Dalam Pertanggungjawaban Pemerintah Daerah Untuk Mewujudkan Pemerintahan yang Baik di Daerah. Thesis. Universitas Diponegoro Semarang
- Saktiawati, Dwi Hari. Determinan Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia). *GEMA* Th. XXVI/48/Februari 2014 - Juli 2014.
- Sedyaningsih, Peni dan Zaki, Achmad. 2015. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Dan Temuan Audit BPK Terhadap Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah (Studi pada Pemerintah Kabupaten di Sulawesi Selatan Tahun 2009 – 2012). Skripsi. Universitas Brawijaya Malang

- Sekaran, U and Bougie, R. 2013. *Research Methods dor Business: A Skill Building Approach 6th Edition*. UK: John Wiley & Sons.
- Setyaningrum, Dyah dan Syafitri, Febriyani. 2012. Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 9, No. 2, Hal. 154-170.
- Suhardjanto, D. dan Yulianingtyas, Rena R. 2011. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemeerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia). *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, Vol. 8, No.1, pp:1-94
- Sudarsana, Hafidh Susila dan Rahardjo, Shiddiq Nur. 2013. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Dan Temuan Audit Bpk Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia). *Diponegoro Journal Of Accounting* Volume 2 (4), Halaman 1-13.
- Sumarjo, Hendro. 2010. Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia). Skripsi. Universitas Sebelas Maret Surakarta
- Sutaryo, dan Winarna, Jaka. 2013. Karakteristik DPRD dan Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah: Dukungan Empiris dari Perspektif Teori Keagenan. *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi XVI Manado*.
- Suwardi, Akbar. 2012. Data Panel: Teori Dasar dan Aplikasi di STATA. Departemen Ilmu Ekonomi – Universitas Indonesia.
- Torres, Reyna Oscar. 2007. *Panel Data Analysis Fixed and Random Effects using Stata*. Princetown University.
- The Institute of Internal Auditors Research Foundation. 2009. Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector. Florida. <https://www.theiia.org/bookstore/product/internal-audit-capability-model-iacm-for-the-public-sector-1422.cfm>
- Ye, Kangtao., Cheng, Yingli., Gao, Jingyu. 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.
- Widyastuty, Nirma. 2014. Beberapa Faktor Yang Mempengaruhi Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah (Studi Empiris Pada Pemerintah Kabupaten/Kota Se-Pulau Jawa Tahun 2010 s/d 2012). Thesis. Universitas Sebelas Maret Surakarta
- www.detik.com. 2016. <http://news.detik.com/berita/3110429/yuddy-ungkap-rapor-menteri-pdip-yang-berhak-evaluasi-presiden>. *Diakses tanggal 2 April 2016*
- www.kompas.com. 2016. http://nasional.kompas.com/read/2016/01/06/18074511/Anggap.Menteri.Yuddy.Transparan.JK.Heran.Rapor.Kemenpan-RB.Diributkan?utm_source=news&utm_medium=bp-kompas&utm_campaign=related&. *Diakses tanggal 30 Maret 2016*.
- www.tempo.com. 2016. <http://nasional.tempo.co/read/news/2016/01/04/078732796/menteri-yuddy-sebut-kinerja-16-kementerian-ini-buruk>. *Diakses tanggal 30 Maret 2016*.
- Republik Indonesia. 1999. Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- _____. 2004. Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004. Pemerintahan Daerah. Jakarta
- _____. 2004. Keputusan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: KEP/135/M.PAN/9/2004 Tentang Pedoman Umum Evaluasi Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Jakarta: Kementrian Pendayagunaan Aparatur Negara
- _____. 2006. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah
- _____. 2007. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 ahun 2007 tentang Pedoman Teknis Organisasi dan Tata Kerja Inspektorat Provinsi dan Kabupaten/Kota
- _____. 2008. Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah
- _____. 2011. Peraturan Kepala BPKP Nomor: PER-1633/K/JF/2011 Tanggal 27 Desember 2011 tentang Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.

- _____. 2012. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 25 Tahun 2012 tentang Petunjuk Pelaksanaan Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- _____. 2013. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 20 Tahun 2013 tentang Perubahan Lampiran Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 25 Tahun 2012 tentang Petunjuk Pelaksanaan Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- _____. 2014. Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah