

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

(Tesis)

Oleh

MUHAMAD AKBAR SHOLEH



**PROGRAM MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

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

Oleh:

MUHAMAD AKBAR SHOLEH

NPM 1521031009

Tesis

Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar
Magister Sains Akuntansi

Pada

Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Lampung



**MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

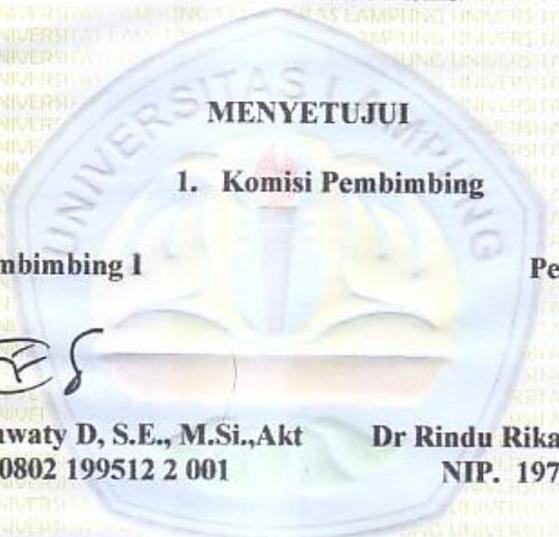
Judul Tesis : **PENGARUH KARAKTERISTIK APARAT
PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH
(APIP) TERHADAP IMPLEMENTASI
SISTEM AKUNTABILITAS KINERJA
INSTANSI PEMERINTAH (SAKIP)**

Nama Mahasiswa : **Muhamad Akbar Sholeh**

Nomor Pokok Mahasiswa : **1521 031 009**

Program Studi : **Pascasarjana Ilmu Akutansi**

Fakultas : **Ekonomi dan Bisnis**



MENYETUJUI

1. Komisi Pembimbing

Pembimbing I



Dr Fajar Gustiawaty D, S.E., M.Si., Akt
NIP. 19710802 199512 2 001

Pembimbing II



Dr Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si.
NIP. 19750620 200012 2 001

2. Ketua Program Magister



Snsi Sarumpaet, S.E., M.B.A., Ph.D., Akt.
NIP. 19691008 199512 2 001

MENGESAHKAN:

1. Tim Penguji :

Ketua : Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, S.E., M.Si., Akt.

Sekretaris : Dr Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si.

Penguji Utama: Dr Nurdiono, S.E., M.M.,Akt., C.A., C.P.A.

Penguji Kedua: Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt.

2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis



**Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E., M.Si.
NIP 19610904 198703 1 011**

3. Direktur Program Pascasarjana



**Prof. Dr. Sudjarwo, S.E., M.S.
NIP 19530528 198103 1 002**

4. Tanggal Lulus Ujian : 17 Mei 2017

PERSEMBAHAN



Dengan penuh rasa syukur kupersembahkan karya kecil ku ini kepada:

Umi dan Buyah tersayang

Istri dan Anak-anakku tercinta

Almamaterku

RIWAYAT HIDUP

1. Nama : Muhamad Akbar Sholeh, S.Si
2. TTL : Jakarta, 12 Agustus 1980
3. Agama : Islam
4. Alamat : Perumahan Griya Sejahtera Blok H.7,
Gunung Terang Langkapura, Bandar Lampung
5. Instansi : PNS Pemerintah Provinsi Lampung
6. Email : m.akbar.s.lt@gmail.com

7. Riwayat Pendidikan :
 - SD Xaverius Kotabumi
 - SMP Xaverius Kotabumi
 - SMUN 3 Jakarta
 - Jurusan Matematika FMIPA, IPB

8. Pengalaman Pekerjaan :
 - Staf Dinas Pendidikan Kab Lampung Tengah
 - Staf Subbag Perencanaan Bappeda Kab Lampung Tengah
 - Kasubbag Umum Korpri Bappeda Kab Lampung Tengah
 - Kasi Pemasaran dan Promosi Wisata Dinas Pariwisata Pemuda Olah Raga dan Seni Budaya Kab Lampung Tengah
 - Kasi Analisis Evaluasi dan Pengembangan Potensi PAD Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kab Lampung Tengah
 - Kasi Analisis Evaluasi dan Pengembangan Potensi PAD Dinas Pendapatan Daerah Kab Lampung Tengah
 - Staf Badan Pengelola Lingkungan Hidup Daerah Provinsi Lampung
 - Kasubbag Perencanaan Inspektorat Provinsi Lampung
 - Kabid Pemberdayaan Koperasi, Dinas Koperasi dan UKM Provinsi Lampung

SANWACANA

Puji syukur penulis panjatkan atas kehadiran Allah SWT, karena atas berkat, rahmat dan hidayah-Nya, tesis ini dapat diselesaikan.

Tesis dengan judul "**Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP)**" adalah salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Ilmu Akuntansi pada Program Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Dalam kesempatan ini penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E, M.Si., selaku dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
2. Ibu Susi Sarumpaet, S.E., M.B.A., Ph.D., Akt. selaku Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi Universitas Lampung;
3. Ibu Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, S.E., M.Si., Akt. selaku Dosen Pembimbing Pertama yang dengan penuh kesabaran telah memberikan perhatian, semangat, saran, dan waktunya yang luar biasa selama penyusunan tesis;
4. Ibu Dr Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si. selaku Dosen Pembimbing Kedua yang telah mencurahkan waktunya, memberikan dukungan dan saran dalam penyusunan tesis;
5. Bapak Dr Nurdiono, S.E., M.M.,Akt., C.A., C.P.A. selaku Dosen Penguji Utama yang telah memberikan saran dan masukan selama penyusunan tesis;
6. Ibu Dr. Farichah, S.E., M.Si selaku Dosen Penguji Kedua yang juga telah memberikan saran dan masukan selama penyusunan tesis;
7. Bapak dan Ibu Dosen Magister Ilmu Akuntansi yang selama kuliah telah memberikan ilmu dan berbagi pengalaman yang sangat berharga;
8. Pengelola dan karyawan serta karyawan yang telah ikut membantu kelancaran perkuliahan;
9. Alm. Buyah (AKBP Purn H Yahya Tahir) yang selalu kukenang atas nasihat dan perjuangan- Mu, Ibu-ku tercinta (Hj. Asmarlina Djumanthara) yang sangat perhatian dan senantiasa mendoakan anak-anaknya;

10. Papah H Baheramsyah Marga dan Mamah Hj Maysaroh RS yang selalu memberikan dukungan terbaik untuk kami semua.
11. Istriku tercinta Atwin Kurniawaty yang selalu menemani dan tidak putus asa memberikan semangat dalam penyelesaian studi;
12. Anak-anakku, Afif, Faiq dan Faida, semoga menjadi anak sholeh dan qurrota a'yun untuk semua.
13. Teman-teman Magister Ilmu Akuntansi yang selalu kompak dalam segala hal, terimakasih untuk suka duka serta kebersamaannya.

Semoga karya ini bermanfaat bagi seluruh pihak dan semoga Allah SWT memberikan rahmat, hidayah dan Ridho-Nya kepada kita semua...Aamiin...

Bandar Lampung, 2017

Penulis,

Muhamad Akbar Sholeh

LEMBAR PERNYATAAN

Saya menyatakan dengan sebenarnya bahwa:

1. Tesis dengan judul " Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) " merupakan karya saya sendiri dan semua sumber, baik yang dikutip maupun yang dirujuk telah saya nyatakan dengan benar.
2. Hak intelektual atas karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Atas pernyataan ini, apabila dikemudian hari ternyata ditemukan ketidakbenaran, maka saya bersedia menanggung akibat dan sanksi yang diberikan kepada saya sesuai hukum yang berlaku.

Bandar Lampung, 07-06- 2017

METERAI
TEMPEL
B6E25AEF401439539
5000
LIMA RIBU RUPIAH



Muhammad Akbar Sholeh
NPM. 1521031009

DAFTAR ISI

Halaman Persetujuan	ii
Halaman Pengesahan	iii
Persembahan	iv
Riwayat Hidup	v
Sanwacana	vi
Lembar Pernyataan	viii
Daftar Isi	ix
Daftar Tabel	xii
Daftar Gambar	xiii
Abstrak	xiv

BAB I PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Rumusan Masalah	8
1.3. Tujuan Penelitian	8
1.4. Kegunaan Penelitian	9

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori	11
2.1.1. Teori Kontingensi	11
2.1.2. Teori Agensi	12
2.1.3. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah	13
2.1.3.1. Tingkat Kapabilitas APIP	14
2.1.3.2. Jumlah APIP	16
2.1.3.3. Anggaran Belanja Langsung APIP	17
2.1.4. Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah	18
2.2. Penelitian Terdahulu	23
2.3. Pengembangan Hipotesis	25
2.3.1. Pengaruh Tingkat Kapabilitas APIP Terhadap Implementasi SAKIP	25

2.3.2. Pengaruh Jumlah APIP Terhadap Implementasi SAKIP	27
2.3.3. Pengaruh Belanja Langsung APIP Terhadap Implementasi SAKIP	28
2.4. Kerangka Pemikiran	30

BAB III METODE PENELITIAN

3.1. Populasi dan Sampel Penelitian	31
3.2. Jenis dan Sumber Data	31
3.3. Metode Pengumpulan Data	32
3.4. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel	33
3.4.1. Variabel Penelitian	33
3.4.2. Definisi Operasional Variabel	33
3.5. Metode Analisis	36
3.5.1. Statistik Deskriptif	36
3.5.2. Analisis Regresi Linier	36
3.5.3. Uji Asumsi Klasik	36
3.5.3.1. Uji Normalitas	37
3.5.3.2. Uji Autokorelasi	38
3.5.3.3. Uji Heteroskedastisitas	38
3.5.3.4. Uji Multikolinieritas	39
3.5.4. Pengujian Hipotesis	39
3.5.4.1. Uji f-statistik	40
3.5.4.2. Uji t-statistik	40
3.5.4.3. Uji Koefisien Determinasi (R^2)	41

BAB IV ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1. Populasi dan Sampel	42
4.2. Analisis Data	43
4.2.1. Statistik Deskriptif	43
4.2.2. Analisis Regresi Linier	46
4.2.3. Uji Asumsi Klasik	48
4.2.3.1. Uji Normalitas	48
4.2.3.2. Uji Autokorelasi	49

4.2.3.3. Uji Heteroskedastisitas	50
4.2.3.4. Uji Multikolinieritas	51
4.2.4. Uji Hipotesis	52
4.2.4.1. Uji f-statistik	52
4.2.4.2. Uji t-statistik	53
4.2.4.3. Uji Koefisien Determinasi (R^2)	54
4.3. Pembahasan	55
4.3.1. Pengaruh Tingkat Kapabilitas APIP Terhadap Implementasi SAKIP	56
4.3.2. Pengaruh Jumlah APIP Terhadap Implementasi SAKIP	58
4.3.3. Pengaruh Anggaran Belanja Langsung APIP Terhadap Implementasi SAKIP	61

BAB V SIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan	63
5.2. Keterbatasan Penelitian	65
5.3. Implikasi	66
5.4. Saran	66

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1.	Nilai Hasil Evaluasi Implementasi SAKIP Pemerintah Daerah ...	2
Tabel 2.1.	Matriks Model Kapabilitas APIP	14
Tabel 2.2	Bobot Penilaian Komponen Evaluasi Implementasi SAKIP	20
Tabel 2.3.	Kategori Nilai dan Interpretasi Evaluasi Implementasi SAKIP ..	22
Tabel 2.4.	Review Penelitian Terdahulu	23
Tabel 3.1.	Kriteria Pengambilan Keputusan Uji Autokorelasi	37
Tabel 4.1	Hasil Uji Statistik Deskriptif	42
Tabel 4.2	Hasil Uji Goodness of Fit Test	45
Tabel 4.3	Hasil Uji Normalitas	47
Tabel 4.4	Hasil Uji Autokorelasi	48
Tabel 4.5	Hasil Uji Multikolinieritas	50
Tabel 4.6	Hasil Uji Signifikansi –f	51
Tabel 4.7	Hasil Uji Signifikansi –t	52
Tabel 4.8	Rangkuman Hasil Hipotesis	53
Tabel 4.8	Hasil Uji Koefisien Determinasi	54

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1.	Kerangka Pemikiran	29
Gambar 4.1	Hasil Uji Heteroskedastisitas	49

ABSTRACT

THE IMPACT OF GOVERNMENT'S INTERNAL AUDITOR CHARACTERISTICS ON THE IMPLEMENTATION GOVERNMENT PERFORMANCE ACCOUNTABILITY SYSTEM

By

Muhamad Akbar Sholeh

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 population used in this study are the government's internal auditor ministries/ agencies and local governments in Indonesia. Samples were taken using purposive sampling method. Sample members in this sampling techniques are specifically selected based on specific criteria for research purposes. The criteria used in determining the sample is the government's internal auditor on local government in Lampung Province which has done implementation government performance accountability system evaluation by the Ministry of PAN-RB.

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.

Based on the results of the research, we can give suggestions as follows: (1) local government should pay more attention on the quality of the government's internal auditor. Improving the quality of the government's internal auditor can be done by improving the quality and quantity of the government's internal auditor human resources and enhancing the government's internal auditor capability, expertise and authority. Through this, performance and service as agent of change on its organization which expected from the government's internal auditor can be realized, (2) inspektorat, as institution which supervised government's internal, should pay more attention on assignment of its employees in functional position. The intention of this suggestion is that Government's Internal Auditor as performance advisor and auditor have adequate quality standard, (3) BPKP as the authorized institution in the assesstment process of the government's internal auditor capability level should improve the assesstment process either for institution quality or quantity assesstment.

Keywords: SAKIP, APIP, Capability Level, Direct Expenditures

ABSTRAK

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

Oleh

Muhamad Akbar Sholeh

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) terhadap implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP). Beberapa faktor yang diduga sangat mempengaruhi kinerja APIP menjadi variabel bebas pada penelitian ini yaitu tingkat kapabilitas APIP, jumlah APIP dan belanja langsung APIP.

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah APIP kementerian/ lembaga dan pemerintah daerah se-Indonesia. 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-RB.

Hasil penelitian menyimpulkan bahwa tingkat kapabilitas APIP dan jumlah APIP berpengaruh terhadap implementasi SAKIP sedangkan belanja langsung APIP tidak berpengaruh signifikan terhadap implementasi SAKIP.

Berdasarkan hasil penelitian dapat dikemukakan saran-saran sebagai berikut: (1) 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, (2) 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, (3) BPKP selaku lembaga yang berwenang dalam proses *assessment* tingkat kapabilitas APIP hendaknya memperbaiki proses *assessment* tersebut baik itu dari kualitas ataupun dari kuantitas lembaga yang di *assessment*.

Kata kunci: SAKIP, APIP, Tingkat Kapabilitas, Belanja Langsung.

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

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.antaraneews.com). Ada yang berpandangan penilain kinerja yang dilakukan Kementrian PAN-RB tidak memiliki dasar, tidak berwenang dan tendensius karena menyangkut *resuffle* kabinet (www.tempo.com). 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.com).

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 evaluasi 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). Berikut hasil evaluasi implementasi SAKIP 15 pemerintah daerah di Provinsi Lampung tahun 2014 dan 2015.

Tabel 1.1 Nilai Hasil Evaluasi Implementasi SAKIP Pemerintah Daerah Di Provinsi Lampung

No	Instansi	2014		2015	
		Nilai	Kategori	Nilai	Kategori
1	Provinsi Lampung	50,27	CC	51,13	CC
2	Kota Bandar Lampung	48,99	C	44,77	C
3	Kota Metro	54,13	CC	50,2	CC
4	Kab Lampung Selatan	46,79	C	35,38	C
5	Kab Pesawaran	41,34	C	38,87	C
6	Kab Pringsewu	38,91	C	31,31	C
7	Kab Tanggamus	33,7	C	50,87	CC
8	Kab Lampung Tengah	43,3	C	45,5	C

9	Kab Lampung Timur	34,98	C	44,37	C
10	Kab Tulang Bawang	51,66	CC	47,35	C
11	Kab Tuba Barat	33,32	C	36,33	C
12	Kab Mesuji	39,09	C	40,2	C
13	Kab Lampung Utara	41,9	C	30,02	C
14	Kab Way Kanan	41,41	C	38,88	C
15	Kab Lampung Barat	45,56	C	50,68	CC

Sumber: Data Kementerian PAN-RB Diolah

Kondisi diatas memantik 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 kompleks. 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.

Kebijakan akuntabilitas di Indonesia dimulai sejak dikeluarkannya TAP MPR RI Nomor XI/ MPR/ 1998 dan Undang-undang Nomor 28 tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari KKN. Dalam undang-undang tersebut disebutkan salah satu azas penyelenggaraan pemerintahan yang baik adalah azas akuntabilitas yang diartikan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan penyelenggaraan negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat selaku pemegang kedaulatan tertinggi negara. Dalam tatanan

praktis, Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah diharapkan menjadi wujud nyata penerapan akuntabilitas di Indonesia. Inpres ini mendefinisikan akuntabilitas kinerja sebagai perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan-tujuan dan sasaran-sasaran yang telah ditetapkan melalui alat pertanggungjawaban secara periodik.

Salah satu kabupaten di Indonesia yang berhasil mengimplementasikan SAKIP nya adalah Kabupaten Banyuwangi. Sistem kerja pemerintah yang terukur menjadi kunci keberhasilannya. Dalam sistem kerja yang terukur ini, tidak ada istilah *one man show*, semua merupakan hasil kerja tim. Artinya ada transformasi dan bukan soal sistem yang bersifat administratif saja, namun mengukur kinerja serta mengukur hasil program pembangunan. Dengan implementasi SAKIP yang baik ini Kabupaten Banyuwangi berhasil melakukan penghematan Rp 213 miliar atau 13 persen dari total belanja langsung, dengan tetap berorientasi hasil dan 100 persen program tetap berjalan. Inilah yang membuat Kementerian PAN-RB menobatkan Bupati Abdullah Azwar Anas sebagai pemerintah kabupaten dengan nilai evaluasi implementasi SAKIP kabupaten terbaik tahun 2016 (www.antarajatim.com).

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 meningkatkan kinerja instansi pemerintah.

Berdasarkan Peraturan Menteri PAN-RB Nomor 12 Tahun 2015, yang merupakan perubahan dari Peraturan Menteri PAN-RB Nomor 20 Tahun 2013 tentang Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, menyebutkan bahwa evaluasi yang dilakukan oleh Kementerian PAN-RB adalah evaluasi atas implementasi sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. SAKIP sebenarnya merupakan adopsi dari penerapan manajemen kinerja (*performance management*) yang biasanya diterapkan di sektor swasta, tetapi karena objeknya adalah instansi pemerintah maka dimodifikasi menjadi SAKIP. Namun pada akhirnya, tujuannya sama yaitu bagaimana agar Instansi bisa meningkatkan performa dan lebih berorientasi hasil (*result-oriented*).

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.

Auditor internal diminta membantu organisasi dalam mencapai tujuannya dengan menggunakan pendekatan yang sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengelolaan risiko, pengendalian dan proses tata kelola. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, inspektorat provinsi adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada gubernur dan inspektorat kabupaten/ kota adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada bupati/ walikota. Pasal 49 Ayat 2 dari peraturan pemerintah tersebut menyebutkan bahwa, inspektorat daerah melakukan

pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah yang didanai dengan anggaran pendapatan dan belanja daerah.

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 kinerja 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. Berdasarkan latar belakang tersebut, maka penulis

melakukan penelitian dengan judul “**Pengaruh Karakteristik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Terhadap Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP)**”. Studi kasus pada pemerintah daerah se-Provinsi Lampung tahun 2014, 2015 dan 2016.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian yang telah diuraikan diatas, maka penulis mencoba menyimpulkan rumusan masalah yang dapat mengarahkan penyelesaian penelitian ini, yaitu:

- 1 Apakah tingkat kapabilitas APIP berpengaruh terhadap implementasi sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
- 2 Apakah jumlah APIP berpengaruh terhadap implementasi sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.
- 3 Apakah anggaran belanja langsung APIP berpengaruh terhadap implementasi sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah.

1.3. Tujuan Penelitian

Penelitian ini dimaksudkan untuk melakukan pengujian tentang pengaruh karakteristik APIP terhadap implementasi SAKIP. Oleh karena itu tujuan penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti secara empiris terhadap hal-hal tersebut di atas, antara lain:

1. Memberikan bukti empiris bahwa tingkat kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap implementasi SAKIP.

2. Memberikan bukti empiris bahwa jumlah APIP berpengaruh positif terhadap implementasi SAKIP.
3. Memberikan bukti empiris bahwa anggaran belanja langsung APIP berpengaruh positif terhadap implementasi SAKIP.
4. Memberikan bukti empiris bahwa tingkat kapabilitas APIP, jumlah APIP dan anggaran belanja langsung APIP bersama sama berpengaruh terhadap implementasi SAKIP.

1.4. Kegunaan Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kegunaan atau manfaat antara lain:

- 1 Bagi Peneliti

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan tambahan pengetahuan dan wawasan kepada peneliti mengenai pengaruh karakteristik APIP terhadap implementasi SAKIP.

- 2 Bagi Pemerintah Daerah

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi informasi bagi pemerintah daerah akan pentingnya APIP terhadap implementasi SAKIP. Sehingga perhatian dan dukungan instansi pemerintah khususnya pemerintah daerah terhadap kinerja APIP dapat terus ditingkatkan.

- 3 Bagi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi pemicu bagi APIP untuk terus meningkatkan kinerjanya. Tanggung jawab yang begitu besar yaitu membina dan mengawasi implementasi SAKIP di instansi pemerintah khususnya pemerintah daerah semakin disadari oleh APIP.

4 Bagi Peneliti Yang Akan Datang

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan sumbangan yang berarti dalam pengembangan ilmu akutansi khususnya akutansi sektor publik dan dapat dijadikan bahan referensi dan perbandingan penelitian lainnya.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

2.1.1. 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 manajemen, variable intervening dan efektifitas organisasi.

Penelitian yang menggunakan pendekatan kontigensi dilakukan dengan tujuan mengidentifikasi berbagai variabel kontigensi yang mempengaruhi perancangan. Dalam pemerintah daerah pendekatan teori kontigensi merupakan sebuah aplikasi konsep yang menyatakan bahwa tidak ada suatu sistem kontrol terbaik yang dapat diterapkan untuk semua instansi pemerintah. Karakter setiap aparat daerah yang sangat dipengaruhi lingkungannya masing-masing, akan menjadi pengaruh utama untuk merubah suatu keadaan atau kondisi dalam penyaluran seluruh potensi untuk memaksimalkan kinerja yang mereka lakukan. Penerapan sistem yang tepat harus memandang adanya keterlibatan variabel konstektual yang ada dalam

instansi tersebut. Lawrence dan Lorsch (1967) mengatakan bahwa organisasi dan lingkungan bagaikan dua sisi mata uang yang saling berhubungan dan tak dapat dipisahkan. Ketidakpastian dan perubahan lingkungan akan sangat mempengaruhi perkembangan pada struktur internal organisasi (Otley, 1980).

2.1.2 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).

Di dalam pemerintah daerah, teori ini dapat digambarkan seperti kepala daerah sebagai *agent* dan rakyat sebagai *principal*. Hubungan pendelegasian wewenang dalam pemerintah daerah yang dapat terwujud seperti antara masyarakat/*principal* dengan pemerintah daerah/*agent*, legislatif/*principal* dengan pemerintah daerah/*agent*, dan juga antara masyarakat/*principal* dengan legislatif/*agent* (Arifianti *et. al.*, 2013).

2.1.3. 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*”.

Hery (2010) mengatakan bahwa fungsi dari auditor internal yaitu:

“Auditor internal memiliki fungsi untuk memeriksa dan menilai baik buruknya pengendalian atas akuntansi keuangan dan operasi lainnya, memeriksa sampai sejauh mana hubungan para pelaksana terhadap kebijakan, rencana dan prosedur yang telah ditetapkan, memeriksa sampai sejauh mana aktiva perusahaan dipertanggungjawabkan dan dijaga dari berbagai macam bentuk kerugian, memeriksa kecermatan pembukuan dan data lainnya yang dihasilkan oleh perusahaan, menilai prestasi kerja para pejabat/ pelaksana dalam menyelesaikan tanggung jawab yang telah ditugaskan”

Sebagai auditor internal pemerintah, APIP yang pada awalnya hanya berperan sebagai pengawas terhadap kepatuhan penyelenggara pemerintah kini diharapkan dapat memberi manfaat berupa nasihat dalam pengelolaan sumber daya organisasi sehingga dapat membantu pimpinan dalam mengambil kebijakan. Selain itu APIP

saat ini diharapkan juga berperan sebagai katalis yang berkaitan dengan jaminan kualitas (*quality assurance*). Pemberian jasa jaminan kualitas bertujuan untuk meyakinkan bahwa aktivitas pemerintah yang dijalankan telah menghasilkan keluaran (*output*) yang dapat memenuhi kebutuhan penggunanya. Dalam memainkan peranannya sebagai katalis, APIP berperan sebagai fasilitator dan agen perubahan. Dampak dari peran ini bersifat jangka panjang karena fokus katalis adalah nilai jangka panjang dari penyelenggaraan pemerintah, terutama berkaitan dengan tujuan dan sasaran pemerintah yang harus memenuhi kepuasan konsumennya dalam hal ini kepuasan masyarakat tentunya.

2.1.3.1. 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 *assessment* kapabilitas APIP terhadap inspektorat kementerian/ lembaga/ pemerintah daerah adalah Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan RI selaku pembina APIP di Indonesia.

Assessment (evaluasi) tata kelola APIP dilakukan dengan menggunakan sarana (*tools*) berupa formulir isian yang telah disusun sedemikian rupa untuk dijawab oleh APIP (dengan memilih satu jawaban: ya, sebagian atau tidak). Setiap APIP hanya menjawab satu formulir isian yang menggambarkan pendapat unit kerja APIP tersebut secara keseluruhan. Formulir isian ini dapat diakses melalui aplikasi tersendiri yang dikembangkan oleh BPKP.

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

Tabel 2.1 Matriks Model Kapabilitas APIP

Tingkat	Peran dan Layanan APIP	Pengelolaan SDM	Praktik Profesional	Akuntabilitas dan Manajemen Kinerja	Budaya dan Hubungan Organisasi	Struktur Tata Kelola
5 – Opti mazing	APIP diakui sebagai agen perubahan	Pimpinan APIP berperan aktif dalam organisasi profesi	Praktik profesional dikembangkan secara berkelanjutan	Laporan efektifitas APIP kepada public	Hubungan berjalan efektif dan terus-menerus	Independensi, kemampuan, dan kewenangan penuh APIP
		Proyeksi tenaga tim kerja	APIP memiliki Perencanaan strategis			
4 – Mana ged	Jaminan menyeluruh atas kelola, manajemen resiko, dan pengendalian organisasi	APIP berkontribusi terhadap pengembangan manajemen	Strategi audit memanfaatkan manajemen risiko organisasi	Penggabungan ukuran kinerja kualitatif dan kuantitatif	Pimpinan APIP mampu memberikan saran dan mempengaruhi manajemen	Pengawasan Independensi terhadap Kegiatan APIP
		APIP mendukung organisasi profesi				Laporan Pimpinan APIP kepada pimpinan tertinggi organisasi
		Perencanaan tenaga tim kinerja				

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

Sumber : Peraturan Kepala BPKP RI Nomor: Per-1633/K/JF/2011 Tahun 2011

2.1.3.2. 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).

2.1.3.3. 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.

Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 dikatakan belanja daerah dipergunakan dalam rangka mendanai pelaksanaan pemerintahan daerah yang menjadi kewenangan provinsi dan kabupaten/ kota yang terdiri atas urusan wajib, urusan pilihan dan urusan yang penanganannya dalam bagian atau bagian tertentu yang dapat dilaksanakan bersama antara pemerintah dan pemerintah daerah atau antar pemerintah daerah. Menurut kelompoknya belanja dibagi dalam dua jenis, yaitu belanja langsung dan belanja tidak langsung.

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. Belanja tidak langsung merupakan belanja yang dianggarkan tidak terkait secara langsung dengan pelaksanaan program dan kegiatan. Belanja tidak langsung terdiri dari belanja pegawai, bunga, subsidi, hibah, bantuan sosial, belanja bagi hasil, bantuan keuangan dan belanja tidak diduga. Besaran anggaran belanja langsung APIP dalam penelitian ini diambil dari persentase anggaran belanja langsung inspektorat terhadap total belanja langsung APBD Provinsi atau Kabupaten/ Kota pada tahun yang bersesuaian.

2.1.4. Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah

Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (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 (Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014). Akuntabilitas merupakan dorongan psikologi bagi seseorang untuk mempertanggungjawabkan tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya Tetlock (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.

Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan atau program atau kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi (Mahsun dkk., 2006). Kinerja adalah keluaran/ hasil dari kegiatan/ program yang telah atau hendak dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas terukur (Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 29 Tahun 2014). Pengukuran kinerja adalah suatu metode atau alat yang digunakan untuk mencatat dan menilai pencapaian pelaksanaan kegiatan berdasarkan tujuan, sasaran, strategi. Namun karena sifat dan karakteristik organisasi sektor publik berbeda dengan sektor swasta, penekanan dan orientasi pengukuran kinerjanya pun terdapat perbedaan.

Dalam pedoman penyusunan penetapan kinerja daerah, instansi pemerintah adalah sebuah kolektif dari unit organisasi pemerintahan yang menjalankan tugas dan fungsinya sesuai dengan ketentuan yang berlaku, meliputi kementerian koordinator/ kementerian negara/ departemen/ lembaga pemerintah non departemen, pemerintah provinsi, pemerintah kota, pemerintah kabupaten, lembaga-lembaga pemerintahan yang menjalankan fungsi pemerintahan dengan menggunakan APBN dan atau APBD serta badan usaha milik negara, badan hukum milik negara, dan badan usaha milik daerah. Menurut Undang-Undang

Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah, pemerintahan daerah merupakan penyelenggaran urusan pemerintahan oleh pemerintah daerah dan dewan perwakilan rakyat daerah menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya dalam sistem dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia. Pemerintahan daerah di Indonesia terdiri dari pemerintahan daerah provinsi dan pemerintahan daerah kabupaten/ kota yang terdiri atas kepala daerah dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) dibantu oleh perangkat daerah. Karakteristik pemerintah daerah merupakan ciri-ciri yang terdapat pada pemerintah itu sendiri yang dapat membedakan antar pemerintah daerah.

Selanjutnya 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. 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.

Evaluasi atas akuntabilitas kinerja instansi harus menyimpulkan hasil penilaian atas fakta obyektif Instansi pemerintah dalam mengimplementasikan perencanaan kinerja, pengukuran kinerja, pelaporan kinerja, evaluasi kinerja dan capaian kinerja sesuai dengan kriteria masing-masing komponen yang ada. Setiap komponen dan sub-komponen penilaian diberikan alokasi nilai sebagai berikut :

Tabel 2.2 Bobot Penilaian Komponen Evaluasi Implementasi SAKIP

No	Komponen	Bobot	Sub Komponen
1	Perencanaan Kinerja	30%	a. Rencana Strategis/ Renstra (10%), meliputi: - Pemenuhan Renstra (2%) - Kualitas Renstra (5%) - Implementasi Renstra (3%) b. Rencana Kinerja Tahunan/ RKT (20%), meliputi: - Pemenuhan RKT (4%) - Kualitas RKT (10%) - Implementasi RKT (6%).
2	Pengukuran Kinerja	25%	a. Pemenuhan Pengukuran (5%) b. Kualitas Pengukuran (12,5%) c. Implementasi pengukuran (7,5%)
3	Pelaporan Kinerja	15%	a. Pemenuhan pelaporan (3%) b. Kualitas pelaporan (7,5%) c. Pemanfaatan pelaporan (4,5%)
4	Evaluasi Internal	10%	a. Pemenuhan evaluasi (2%) b. Kualitas evaluasi (5%) c. Pemanfaatan hasil evaluasi (3%)

5	Capaian Kinerja	20%	a. Kinerja yang dilaporkan (output) (5%) b. Kinerja yang dilaporkan (outcome) (10%) c. Kinerja tahun berjalan (benchmark) (5%)
---	-----------------	-----	--

Sumber: Peraturan Menteri PAN dan RB No 12 Tahun 2015

Pelaksanaan evaluasi atas implementasi SAKIP berdasarkan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi No 12 Tahun 2015 dilaksanakan melalui tahapan survei pendahuluan dan evaluasi atas implementasi SAKIP. Survei pendahuluan dilaksanakan untuk memahami dan mendapatkan gambaran umum mengenai kegiatan/ unit kerja yang akan dievaluasi. Sedangkan evaluasi implementasi terdiri atas evaluasi penerapan komponen manajemen kinerja yang meliputi: perencanaan kinerja, pengukuran kinerja, pelaporan kinerja, evaluasi internal, dan capaian kinerja.

Setelah melaksanakan tahapan-tahapan dalam evaluasi atas implementasi SAKIP maka akan dihasilkan Kertas Kerja Evaluasi (KKE) dan Laporan Hasil Evaluasi (LHE). LHE ini disusun berdasarkan berbagai hasil pengumpulan data dan fakta serta analisis yang didokumentasikan dalam KKE. LHE disusun berdasarkan prinsip kehati-hatian dan mengungkapkan hal-hal penting bagi perbaikan manajemen kinerja instansi pemerintah yang dievaluasi. Permasalahan atau temuan sementara hasil evaluasi (*tentative finding*) dan saran perbaikannya harus diungkapkan secara jelas dan dikomunikasikan kepada pihak instansi pemerintah yang dievaluasi untuk mendapatkan konfirmasi ataupun tanggapan secukupnya. Penyimpulan atas hasil evaluasi terhadap akuntabilitas kinerja instansi dilakukan dengan menjumlahkan angka tertimbang dari masing-masing komponen. Nilai hasil akhir dari penjumlahan komponen-komponen akan dipergunakan untuk

menentukan tingkat akuntabilitas instansi yang bersangkutan terhadap kinerjanya, dengan kategori sebagai berikut :

Tabel 2.3 Kategori Nilai dan Interpretasi Evaluasi Implementasi SAKIP

No	Kategori	Nilai Angka	Interpretasi
1	AA	>90 -100	Sangat Memuaskan,
2	A	>80 – 90	Memuaskan, Memimpin perubahan, berkinerja tinggi, dan sangat akuntabel
3	BB	>70 – 80	Sangat Baik, Akuntabel, berkinerja baik, memiliki sistem manajemen kinerja yang andal.
4	B	>60 – 70	Baik, Akuntabilitas kinerjanya sudah baik, memiliki sistem yang dapat digunakan untuk manajemen kinerja, dan perlu sedikit perbaikan.
5	CC	>50 – 60	Cukup (Memadai), Akuntabilitas kinerjanya cukup baik, taat kebijakan, memiliki sistem yang dapat digunakan untuk memproduksi informasi kinerja untuk pertanggung jawaban, perlu banyak perbaikan tidak mendasar.
6	C	>30 - 50	Kurang, Sistem dan tatanan kurang dapat diandalkan, memiliki sistem untuk manajemen kinerja tapi perlu banyak perbaikan minor dan perbaikan yang mendasar.
7	D	0 - 30	Sangat Kurang, Sistem dan tatanan tidak dapat diandalkan untuk penerapan manajemen kinerja; Perlu banyak perbaikan, sebagian perubahan yang sangat mendasar

Sumber: Peraturan Menteri PAN dan RB No 12 Tahun 2015

2.2. Penelitian Terdahulu

Literatur penelitian terdahulu yang terkait dengan penelitian ini dapat dilihat dalam Tabel 2.4.

Tabel 2.4 Review Penelitian Terdahulu

Peneliti	Tahun	Judul Penelitian	Variabel	Hasil
Widya Astuti Mustikarani dan Debby Fitriasari	2012	Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah dan Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/ Kota di Indonesia	Variabel bebas Ukuran Pemerintah Daerah, Tingkat Kekayaan Daerah, Tingkat Ketergantungan Pada Pusat, Belanja Daerah dan Temuan Audit BPK. Sedangkan variabel terikat Skor Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/ Kota	Ukuran Pemerintah Daerah, Tingkat Kekayaan Daerah dan Tingkat Ketergantungan pada Pemerintah Pusat berpengaruh positif terhadap Skor Kinerja Pemerintah Daerah Kabupaten/ Kota, Sedangkan Belanja Daerah dan Temuan Audit Berpengaruh negatif
Nur Aini Kusumaningrum dan Sutaryo	2015	Pengaruh Karakteristik Inspektorat Daerah dan Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah	Variabel bebas Ukuran (size) Internal Auditor, Jenjang Internal Auditor, dan Kapasitas Internal Auditor. Sedangkan variabel terikat Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah	Ukuran (size) Internal Auditor dan Jenjang Internal Auditor berpengaruh positif pada Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah. Sedangkan Kapasitas Internal Auditor tidak berpengaruh
Ary Suharyanto dan Sutaryo	2016	Pengawasan Internal dan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah di Indonesia	Variabel bebas Level Kapabilitas APIP, Jumlah Auditor APIP, Jenjang Pendidikan Auditor APIP dan Latar Pendidikan Auditor APIP. Sedangkan variabel terikat Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah	Level kapabilitas APIP dan Latar Pendidikan Auditor APIP berpengaruh pada Akuntabilitas Kinerja Pemerintah Daerah. Sedangkan Jumlah Auditor APIP dan Jenjang Pendidikan Auditor APIP tidak berpengaruh

Sumber : Olah Data Penulis, 2017

2.3. Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan pada rumusan, tujuan penelitian dan kajian teori yang relevan dengan kerangka konseptual termasuk hasil penelitian sebelumnya, maka dikembangkan hipotesis dengan penjelasan sebagai berikut :

2.3.1. Pengaruh Tingkat Kapabilitas APIP Terhadap Implementasi SAKIP

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.

Sesuai dengan Perka BPKP diatas, model kapabilitas pengawasan intern atau *Internal Audit Capability Model (IA-CM)* merupakan suatu kerangka kerja yang mengidentifikasi aspek-aspek fundamental yang dibutuhkan untuk pengawasan intern yang efektif di sektor publik. Model kapabilitas pengawasan intern merupakan suatu kerangka kerja untuk mengidentifikasi kecukupan akan hal-hal yang dibutuhkan dalam pengawasan intern yang efektif oleh inspektorat di sektor publik. Model kapabilitas pengawasan intern dalam penelitian ini berupa tingkatan nilai 1 (satu) sd 5 (lima). Semakin tinggi nilai yang dicapai oleh Inspektorat akan menunjukkan kemampuan yang semakin tinggi pula dalam aktivitas pengawasan dan pembinaan sektor publik yang berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah.

Menurut Permendagri Nomor 64 tahun 2007, inspektorat daerah bertugas melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintahan di daerah. Tujuan dari pengawasan ini adalah untuk menciptakan kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah yang lebih baik. Dengan demikian, jika peran dan fungsi inspektorat dapat dipenuhi dengan baik maka kinerja pemerintah daerah juga menjadi baik. Hal ini juga selaras dengan Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 yang juga memberikan kewenangan lebih kepada APIP untuk berperan dalam pencapaian kinerja pemerintah daerah. 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

2.3.2. Pengaruh Jumlah APIP Terhadap Implementasi SAKIP

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

Asare (2008) mengatakan bahwa APIP berkontribusi terhadap pengelolaan manajemen risiko sektor publik dengan menilai dan memantau risiko organisasi, memberikan rekomendasi untuk mengurangi risiko, mengevaluasi biaya organisasi dalam pencapaian tujuan strategis dan operasional. APIP memberikan jaminan *independent* dan obyektif bahwa risiko sedang dikurangi ke tingkat yang dapat diterima (Griffiths, 2006). Corain *et. al.* (2007) mengatakan bahwa APIP memberikan nilai tambah dalam proses kinerja pemerintahan dengan memberikan saran terkait penghematan biaya dan peningkatan kinerja keuangan. Gansberghe (2005) mengatakan ada kebutuhan dari administrator publik untuk menggunakan

peran APIP dalam memberikan nilai tambah dan berkontribusi terhadap efektivitas untuk membantu memperkuat manajemen kinerja keuangan publik.

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

2.3.3. Pengaruh Belanja Langsung APIP Terhadap Implementasi SAKIP

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. Hal ini tentu berpengaruh positif terhadap Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Aikins (2011) mengatakan frekuensi audit yang lebih tinggi menghasilkan pengendalian internal yang lebih efektif menyebabkan kinerja yang keuangan yang lebih tinggi. The COSO (1994) mengatakan pengendalian internal memiliki tiga tujuan yaitu: efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan informasi keuangan dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

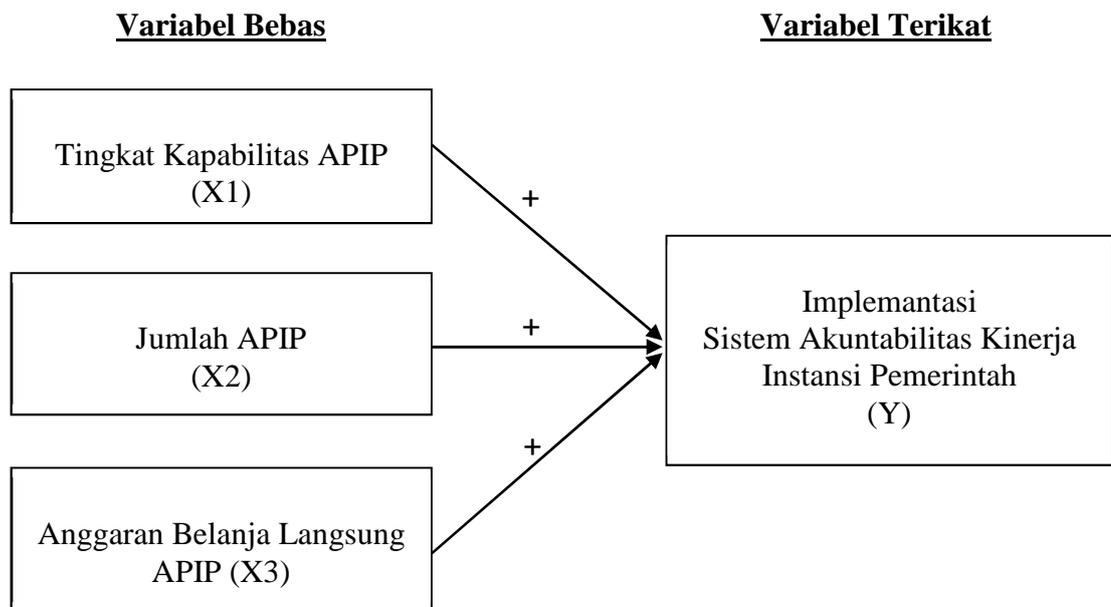
Anggaran publik merupakan suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja dan aktivitas (Mardiasmo, 2002). Chow *et al.* (1988) mengatakan anggaran merupakan alat yang dapat dipakai untuk memotivasi kinerja para anggota organisasi. 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

2.4. Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan sebelumnya, maka variabel yang terkait dalam penelitian ini dapat dirumuskan melalui suatu kerangka pemikiran seperti pada Gambar 2.1.



Gambar 2.1. Kerangka Pemikiran

BAB III METODE PENELITIAN

3.1. Populasi dan Sampel Penelitian

Fraenkel (2006) berpendapat populasi adalah kelompok yang menjadi perhatian peneliti atau kelompok yang berkaitan dengan untuk siapa generalisasi hasil penelitian itu berlaku. Manase (1986) mengatakan populasi adalah himpunan semua hal yang ingin diketahui. Sedangkan menurut Sugiyono (2011) populasi dapat didefinisikan sebagai wilayah generalisasi yang terdiri dari obyek atau subyek yang mempunyai kuantitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya. 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.

3.2. Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang berasal dari:

1. Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi RI
2. Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Provinsi Lampung

3. Inspektorat Provinsi Lampung
4. 14 Inspektorat Kabupaten/ Kota se Provinsi Lampung

Data yang digunakan adalah hasil penilaian tahun 2014 - 2016.

3.3. Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data merupakan cara-cara yang digunakan dalam mendapatkan data yang akan diolah menjadi suatu hasil penelitian. 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 *assessment* 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.

3.4. Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

3.4.1. Variabel Penelitian

1. Variabel terikat

Variabel terikat adalah variabel yang dijelaskan atau dipengaruhi oleh variabel bebas. Variabel terikat pada penelitian ini adalah implementasi SAKIP.

2. Variabel bebas

Variabel bebas adalah variabel yang menjelaskan atau mempengaruhi variabel yang lain. Penelitian ini menggunakan variabel tingkat kapabilitas APIP, jumlah APIP dan persentase anggaran belanja langsung APIP.

3.4.2. 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.

Evaluasi atas implementasi SAKIP harus menyimpulkan hasil penilaian atas fakta obyektif instansi pemerintah dalam mengimplementasikan lima komponen yaitu perencanaan kinerja, pengukuran kinerja, pelaporan kinerja,

evaluasi kinerja dan capaian kinerja. Masing-masing komponen memiliki sub komponen. Setiap komponen dan sub-komponen penilaian telah ditentukan besaran alokasi nilainya dan bagi evaluator telah disediakan sarana (*template*) berupa formulir isian yang telah disusun sedemikian rupa untuk diisi oleh evaluator berdasarkan pedoman yang ada. Setelah evaluator mengisi lengkap semua formulir evaluasi berdasarkan pengecekan, pengamatan dan penilaian maka aplikasi akan secara otomatis menghitung nilai hasil evaluasi implementasi SAKIP instansi tersebut.

2. Tingkat Kapabilitas APIP

Tingkat kapabilitas APIP dalam penelitian ini digunakan sebagai variabel bebas. Nilai tingkat kapabilitas APIP diperoleh dari hasil *assessment* 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.

Kegiatan *assessment* (evaluasi) tata kelola APIP dilakukan dengan menggunakan sarana (*tools*) berupa formulir isian yang telah disusun sedemikian rupa untuk dijawab oleh APIP (dengan memilih satu jawaban: ya, sebagian atau tidak) dalam rangka pengumpulan informasi dalam bentuk pernyataan sesuai dengan tujuan tertentu. Setiap APIP hanya menjawab satu formulir isian yang menggambarkan pendapat unit kerja

APIP tersebut secara keseluruhan. Formulir isian ini dapat diakses melalui aplikasi tersendiri yang dikembangkan oleh BPKP RI.

3. 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 :

$$\text{Jumlah APIP} = \text{Jumlah JFA} + \text{Jumlah P2UPD}$$

4. 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 :

$$\text{Belanja Langsung APIP} = \frac{\text{Belanja Langsung Inspektorat}}{\text{Total Belanja Langsung APBD}} \times 100 \%$$

3.5. Metode Analisis

3.5.1. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk mengetahui kualitas APIP pada inspektorat provinsi dan kabupaten/ kota serta kualitas implementasi sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah di Pemerintah Daerah se-Provinsi Lampung.

3.5.2. Analisis Regresi Linier

Data yang telah dikumpulkan dianalisis dengan menggunakan alat analisis statistik yaitu analisis regresi linear berganda (*multiple regression analysis*) dengan model persamaan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 KA + \beta_2 JA + \beta_3 AA + e$$

Keterangan :

Y = Implementasi SAKIP

α = Konstanta

$\beta_1 - \beta_3$ = Koefisien Regresi

KA = Tingkat Kapabilitas APIP

JA = Jumlah APIP

AA = Anggaran Belanja Langsung APIP

e = *Error*

3.5.3. Uji Asumsi Klasik

Pengujian data dilakukan dengan uji asumsi klasik yang bertujuan untuk memastikan bahwa hasil penelitian adalah valid, dengan data yang digunakan secara teori adalah tidak bias, konsisten dan penaksiran koefisien regresinya

efisien (Ghozali, 2011). Model regresi didasarkan pada asumsi bahwa tidak ada data multikolinearitas, autokorelasi, heterokedastisitas dan data residual berdistribusi.

3.5.3.1. Uji Normalitas

Uji Normalitas digunakan untuk mengetahui apakah dalam model regresi kedua variabel yang ada yaitu variabel bebas dan terikat mempunyai distribusi data yang normal atau mendekati normal (Ghozali, 2011). Dalam penelitian ini digunakan dua cara dalam melakukan uji normalitas, pertama dengan normal probability plot dan kedua dengan uji statistik non-parametik kolmogrov-Smirnov (K-S).

Normal probability plot adalah metode dengan cara membandingkan distribusi kumulatif dengan distribusi normal. Jika data residual normal maka plotting data akan mengikuti pola yang dibentuk oleh distribusi normal berupa garis diagonal. Uji statistik non-parametik Kolmogrov-Smirnov (K-S) memberikan detail berupa angka-angka. Uji ini dilakukan dengan membuat hipotesis terlebih dahulu sebagai berikut :

H₀ : data residual berdistribusi normal

H_A : data residual tidak berdistribusi normal

Jika hasil Kolmogrov-Smirnov menunjukkan nilai signifikansi $> 0,05$ maka data terdistribusi secara normal namun jika nilai signifikansi $< 0,05$ maka data tidak terdistribusi secara normal.

3.5.3.2. Uji Autokorelasi

Pengujian ini dilakukan untuk menguji apakah dalam suatu model regresi linier terdapat korelasi antara kesalahan penggunaan periode satu dengan kesalahan periode t-1 (tahun sebelumnya) (Ghozali, 2011). Model regresi yang baik adalah bebas dari autokorelasi. Dalam penelitian ini digunakan uji Durbin- Watson (*DW test*) untuk menguji keberadaan autokorelasi dalam model regresi. Berikut disajikan dalam tabel 3.1 daftar pengambilan keputusan ada tidaknya autokorelasi dalam suatu model regresi.

Tabel. 3.1 Kriteria Pengambilan Keputusan Uji Autokorelasi

Hipotesis Nol	Keputusan	Jika
Tidak ada Autokorelasi Positif	Tolak	$0 < d < d_1$
Tidak ada Autokorelasi Positif	<i>No Decision</i>	$d_1 \leq d \leq d_u$
Tidak ada Autokorelasi Negatif	Tolak	$4 - d_1 < d < 4$
Tidak ada Autokorelasi Negatif	<i>No Decision</i>	$4 - d_u \leq d \leq 4 - d_1$
Tidak ada Autokorelasi Positif atau Negatif	Tidak Ditolak	$d_u < d < 4 - d_u$

Keterangan : d_u = batas atas dan d_1 = batas bawah

Sumber : Ghozali (2011)

3.5.3.3. Uji Heteroskedastisitas

Uji Heterokedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain (Ghozali, 2011). Untuk mendeteksi adanya heterokedastisitas dapat dilihat dari gambar scatterplots yang membentuk pola tertentu, seperti titik-titik yang ada membentuk pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar kemudian menyempit). Sebaliknya, apabila gambar scatterplots tidak menunjukkan ada pola

yang jelas, serta titik-titik menyebar diatas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka heterokedastisitas tidak terdeteksi.

Selain itu, untuk menguji heterokedastisitas juga dilakukan uji Glesjer. Cara kerja uji Glesjer adalah dengan meregres nilai absolut residual terhadap variabel independen (Gujarati dalam Ghozali, 2011). Jika variabel independen signifikan secara statistik mempengaruhi variabel dependen, maka ada indikasi terjadi heterokedastisitas.

3.5.3.4. Uji Multikolinearitas

Pengujian multikolinearitas dilakukan untuk menguji apakah pada model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (Ghozali, 2011). Model regresi yang baik yaitu tidak model regresi tidak. Untuk mendetsi ada tidaknya multikolinearitas di dalam regresi dapat diamati dari : 1. *Tolerance value*, 2. *Nilai variance inflation factor (VIF)*. Kedua ukuran tersebut menunjukkan setiap variabel independen manakah yang dijelaskan variabel independen lainnya. Apabila suatu model regresi memiliki nilai *tolerance* $\geq 0,10$ atau sama dengan dengan nilai *VIF* ≤ 10 maka tidak terjadi multikolinearitas, sementara Apabila suatu model regresi memiliki nilai *tolerance* $< 0,10$ atau sama dengan dengan nilai *VIF* > 10 maka terjadi multikolinearitas.

3.5.4. Pengujian Hipotesis

Analisis regresi pada dasarnya adalah studi mengenai ketergantungan variabel terikat dengan satu atau lebih variabel bebas, dengan tujuan untuk mengestimasi dan atau memprediksi rata-rata populasi atau nilai rata-rata variabel terikat

berdasarkan nilai variabel yang diketahui (Gujarati, 2003 dalam Ghozali, 2011).

Menurut Ghozali (2011) ketepatan fungsi regresi sampel dalam menaksir nilai aktual dapat diukur dari *Goodness of fit*nya. Secara statistik, setidaknya ini dapat diukur dari nilai koefisien determinasi, nilai statistik F dan nilai statistik t.

Perhitungan statistik disebut signifikan secara statistik apabila nilai uji statistiknya berada dalam daerah kritis (daerah dimana H_0 ditolak). Sebaliknya disebut tidak signifikan bila nilai uji statistiknya berada dalam daerah dimana H_0 diterima.

3.5.4.1. Uji f- Statistik

Uji Statistik F (Uji F) digunakan untuk mengetahui apakah semua variabel bebas yang dimasukkan ke dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama atau simultan terhadap variabel terikat. Uji statistik F dilakukan dengan membandingkan antara F-hitung dengan F- tabel. Jika $F_{hitung} > F_{tabel}$ ($n-k-1$) maka H_0 ditolak, berarti variabel bebas berpengaruh terhadap variabel terikat.

3.5.4.2. Uji t- Statistik

Uji statistik t pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel penjelas atau bebas secara individual dalam menerangkan variasi variabel terikat. Pengujian hipotesis ini dilakukan dengan menggunakan uji t dengan menguji tingkat signifikansi pengungkapan nilai SAKIP. Apabila signifikansi $> 0,05$ (5%) maka hipotesis ditolak. Hal tersebut berarti variabel bebas secara individual tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel terikat namun Apabila signifikansi $< 0,05$ (5%) maka hipotesis tidak ditolak. Hal ini berarti variabel

bebas secara individual mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel terikat.

3.5.4.3. Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Pengujian ini mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel terikat. Nilai koefisien determinasi diantara nol dan satu. Nilai (R^2) yang kecil berarti kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variabel terikat amat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel bebas memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memperdiksi variasi terikat (Ghozali, 2011).

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1 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 yang 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.

5.2 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 *assessment* 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.

5.3 Implikasi

Hasil penelitian ini memberikan implikasi praktik disektor pemerintahan mengenai bagaimana pemerintah 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.

5.4 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 oleh Kementerian PAN dan RB peneliti selanjutnya hendaknya juga memperhatikan pengukuran kinerja pemerintah yang dilakukan oleh lembaga lain. Pengukuran 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 penyelenggaraan 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 *assessment* tingkat kapabilitas APIP hendaknya memperbaiki proses *assessment* tersebut baik itu dari kualitas ataupun dari kuantitas lembaga yang di *assessment*. Hal ini dikarenakan pentingnya *assessment* bagi APIP. *Assessment* diharapkan dapat dijadikan arah bagi pimpinan APIP dalam upaya peningkatan kapabilitasnya.
6. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa Anggaran Belanja Langsung APIP tidak berpengaruh signifikan 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.

DAFTAR PUSTAKA

- 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 governments: 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 Administration 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 Budgeting : Effect Of a Truth-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/abstract=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.biz
- 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.
- 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 Fitriyasi, 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 Pendapatan 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 corruption 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 Knowledge, Problem Solving Ability and Task Complexity : *Journal Of Accounting Reseach* 2:209-223.

Tetlock, 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.org

www.antarajatim.com.2017.
<http://www.antarajatim.com/lihat/berita/191468/banyuwangi-raih-predikat-terbaik-sakip-dari-kemenpan-rb-video>.

www.antaraneews.com.2016.
<http://www.antaraneews.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.tempo.com.2016.
<http://nasional.tempo.co/read/news/2016/01/04/078732796/menteri-yuddy-sebut-kinerja-16-kementerian-ini-buruk>.

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&.

www.wikipedia.org