



PENGARUH KAPABILITAS APARAT PENGAWASAN INTERN PEMERINTAH (APIP) DAN MATURITAS SISTEM PENGENDALIAN INTERN PEMERINTAH (SPIP) TERHADAP OPINI AUDIT

Yudha Rahmat Ageng¹⁾; Fadlil Usman²⁾

¹⁾ 4132210046_yudha@pkntstan.ac.id, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan

²⁾ fadlil.81@pknstan.ac.id, Politeknik Keuangan Negara STAN

Abstract

This study aims to investigate the influence of APIP (Accountability and Financial Management of Public Institutions) capabilities and SPIP (Government Internal Control System) maturity on the audit opinion of the Financial Statements of Local Governments (LKPD). The research is conducted on all local governments in Indonesia that have received audit opinions on their LKPD for the years 2020 and 2021 and have attained specific levels of APIP capabilities and SPIP maturity. A quantitative research method is employed, utilizing binary logistic regression analysis to examine the collected data. The study's population and sample encompass 541 provincial/district/city governments in Indonesia for the years 2020 and 2021. Secondary data from the IHPS (Index of Public Institutional Performance) BPK for the first semester of 2022, and the Performance Reports of BPKP for 2020 and 2021, are utilized. The research findings reveal that both APIP capabilities and SPIP maturity exhibit a statistically significant positive partial effect on the audit opinion of LKPD issued by BPK. Based on these results, it is recommended that local governments and BPKP, in their roles as promoters of APIP and SPIP, collaborate to synergistically enhance the quality of accountability in local government operations, particularly in the preparation of financial statements.

Keywords: Audit Opinion, Capabilities of APIP, Maturity of SPIP

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh kemampuan APIP dan kematangan SPIP terhadap opini audit pada LKPD. Penelitian dilakukan terhadap seluruh pemerintah daerah di Indonesia yang sampai dengan saat penelitian ini dilakukan, telah memperoleh opini audit terhadap LKPD periode tahun 2020 dan 2021 serta memiliki tingkat kapabilitas APIP dan tingkat maturitas SPIP. Metode penelitian yang digunakan adalah metode penelitian kuantitatif dengan menggunakan metode analisis regresi logistik biner untuk menganalisis data yang diperoleh. Populasi dan sampel penelitian yang digunakan adalah 541 pemerintah provinsi/kabupaten/kota di Indonesia pada tahun 2020 dan 2021. Data yang digunakan merupakan data sekunder yang diperoleh dari IHPS BPK semester I tahun 2022, dan Laporan Kinerja BPKP tahun 2020 dan 2021. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kapabilitas APIP dan maturitas SPIP secara parsial berpengaruh signifikan positif terhadap opini audit atas LKPD yang dikeluarkan oleh BPK. Berdasarkan hasil penelitian maka disarankan kepada pemerintah daerah dan BPKP selaku instansi pembina APIP dan SPIP untuk saling membangun sinergi dalam meningkatkan kualitas akuntabilitas penyelenggaraan pemerintah daerah khususnya dalam penyusunan laporan keuangan.

Kata kunci: Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, Opini Audit

PENDAHULUAN

Indonesia merupakan negara kesatuan yang sistem penyelenggaraan pemerintahannya menggunakan asas desentralisasi. Konsep desentralisasi memberikan kesempatan dan keleluasaan kepada daerah untuk menyelenggarakan otonomi daerah (Bratakusumah, 2001). Desentralisasi adalah pendelegasian sebagian tanggung jawab pemerintah pusat kepada pemerintah daerah. Pemerintah daerah memiliki wewenang dalam mengatur serta mengelola kepentingan masyarakat setempat (Elcaputera, 2021).

Pemerintah daerah dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) bertanggung jawab untuk melaksanakan fungsi pemerintah di tingkat daerah. Pemerintah daerah dilaksanakan oleh perangkat daerah dan dipimpin oleh kepala daerah. Pemerintah daerah bertanggung jawab kepada DPRD sebagai lembaga yang berfungsi sebagai perwakilan rakyat daerah (Sunarso, 2023). Berdasarkan Pasal 27 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 kepala daerah memiliki



tanggung jawab untuk menyampaikan laporan penyelenggaraan pemerintahan daerah kepada DPRD dan masyarakat sebagai bentuk pertanggungjawaban.

Pemerintah daerah dalam melaksanakan pemerintahannya mencakup pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019, pengelolaan keuangan daerah harus dilakukan secara tertib, efisien dan efektif, ekonomis, terbuka, dan bertanggung jawab, serta sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Pemerintah daerah sebagai pihak yang bertanggung jawab atas pengelolaan keuangan daerah memiliki kewajiban untuk menyusun laporan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan dalam bentuk laporan keuangan.

Pemeriksaan laporan keuangan diperlukan dalam rangka pelaksanaan pengelolaan keuangan daerah yang sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019. Pemeriksaan laporan keuangan pemerintah dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang merupakan hasil pemeriksaan BPK terhadap Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) memuat opini audit atas LKPD. Opini tersebut adalah pernyataan independen yang memberikan pernyataan atas kewajaran penyajian informasi dalam LKPD.

Permasalahan yang ditemui di lapangan, masih terdapat pemerintah daerah yang belum dapat menyajikan laporan keuangannya secara wajar. Hal tersebut digambarkan masih terdapatnya pemerintah daerah yang belum memperoleh WTP atau opini Wajar Tanpa Pengecualian. Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) 1 (satu) tahun 2022 yang diterbitkan BPK, sebanyak 541 pemerintah daerah yang telah dilakukan pemeriksaan keuangan oleh BPK masih terdapat 41 pemerintah daerah yang belum memperoleh opini WTP atas LKPD tahun 2021. Selain itu, terdapat 24 pemerintah daerah dari yang belum pernah memperoleh opini WTP dalam kurun waktu 5 (lima) tahun terakhir. Permasalahan tersebut menunjukkan bahwa pemerintah daerah belum dapat mempertanggungjawabkan pengelolaan keuangan daerahnya secara transparan, akuntabel, dan sesuai ketentuan yang berlaku.

Pada Pasal 16 Ayat 1 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, dijelaskan bahwa pemberian opini oleh BPK dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu sistem pengendalian intern (SPI) dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Hal yang sama juga dikemukakan oleh Meiliza (2015) dalam penelitiannya, disebutkan bahwa penyebab kegagalan perolehan opini WTP adalah kelemahan sistem pengendalian internal dan kelemahan tingkat kepatuhan dalam pengelolaan keuangan daerah. Selain itu, berdasarkan Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2014 disebutkan bahwa untuk meningkatkan kualitas, transparansi, dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah diperlukan pengintensifikasian peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) daerah dan penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) daerah yang efektif. Dari pernyataan tersebut dapat disimpulkan bahwa untuk mewujudkan pengelolaan keuangan daerah yang berkualitas dibutuhkan pengendalian internal yang efektif meliputi peran APIP dan penerapan SPIP.

Penelitian sebelumnya yang telah dilakukan oleh Maulida (2017) menyebutkan bahwa maturitas SPIP dan kapabilitas APIP berpengaruh signifikan positif terhadap opini laporan keuangan. Objek penelitian yang digunakan adalah pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Suprianto (2018) juga melakukan penelitian yang menguji pengaruh variabel kapabilitas APIP terhadap opini BPK. Penelitian tersebut dilakukan pada seluruh kementerian dan lembaga pemerintah pusat tahun 2016. Penelitian tersebut menghasilkan bahwa kapabilitas APIP berpengaruh positif dan signifikan terhadap opini BPK. Namun, penelitian yang dilakukan oleh Wulandari dan Bandi (2015) memperoleh hasil yang berbeda, penelitian tersebut menghasilkan Kapabilitas APIP tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap opini BPK. Penelitian yang



serupa juga dilakukan oleh Peni (2017) dengan menggunakan kapabilitas APIP sebagai salah satu variabel independen yang diteliti. Penelitian tersebut juga menghasilkan bahwa kapabilitas APIP tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap opini audit atas LKPD di Indonesia.

Agustiawan dan Rasmini (2016) serta Kalbuadi (2020) melakukan penelitian dengan menggunakan SPIP sebagai salah satu variabel independen yang diuji pengaruhnya terhadap kualitas laporan keuangan. Keduanya penelitian tersebut menghasilkan SPIP berpengaruh positif pada kualitas laporan keuangan. Namun, hasil yang berbeda ditemukan dalam penelitian Mutiara *et al.* (2022). Penelitian tersebut menghasilkan kelemahan sistem pengendalian internal tidak memiliki pengaruh yang signifikan secara parsial terhadap opini audit pemerintah daerah.

Berdasarkan permasalahan yang ditemui di lapangan dan inkonsistensi hasil penelitian sebelumnya, membuat penelitian untuk menguji pengaruh kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dan maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terhadap opini audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia.

TINJAUAN PUSTAKA

Kapabilitas APIP dan Opini Audit atas LKPD

Berdasarkan Peraturan Menteri PAN-RB Nomor 220 Tahun 2008, Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah lembaga pemerintah yang didirikan dengan fungsi pelaksanaan tugas pengawasan internal. APIP di lingkungan pemerintah daerah yaitu Inspektorat Daerah. Untuk mengukur seberapa besar kemampuan APIP dalam melaksanakan pengawasan intern digunakan Kapabilitas APIP sebagai parameternya.

Berdasarkan Peraturan Kepala BPKP Nomor 8 Tahun 2021, salah satu komponen dalam penilaian kapabilitas APIP adalah komponen aktivitas pengawasan yang diartikan sebagai peran dan layanan yang diberikan APIP kepada *stakeholders*. Secara garis besar, peran dan layanan yang diberikan APIP berupa *assurance* dan *consulting*. Kegiatan *assurance* meliputi audit, reuiu, evaluasi, dan *monitoring*. Sedangkan kegiatan *consulting* meliputi kegiatan pemberian saran dan jasa lain yang dibutuhkan *stakeholders* seperti bimbingan teknis, asistensi, dan sosialisasi. Apabila APIP memiliki level kapabilitas APIP yang tinggi berarti semakin tinggi juga kemampuan yang dimiliki oleh APIP dalam memberikan peran dan layanan kepada *stakeholders*.

Salah satu peran APIP dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah tertuang dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2018. Berdasarkan peraturan tersebut, APIP harus melakukan reuiu atas LKPD sebelum diserahkan ke BPK untuk meyakinkan keandalan informasi yang disajikan bahwa LKPD telah disajikan berdasarkan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang memadai serta sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Reuiu atas LKPD dilakukan oleh Inspektorat Provinsi untuk LKPD Provinsi, Inspektorat Kota untuk LKPD Kota, dan Inspektorat Kabupaten untuk LKPD Kabupaten. Semakin berkualitas hasil reuiu atas LKPD yang dilakukan oleh APIP maka semakin baik kualitas laporan keuangan yang dihasilkan dalam mewujudkan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintah daerah.

Penelitian yang dilakukan oleh Maulida (2017) menguji pengaruh kapabilitas APIP terhadap opini laporan keuangan. Penelitian yang serupa juga dilakukan oleh Suprianto (2018). Kedua penelitian tersebut menyimpulkan bahwa kapabilitas APIP berpengaruh signifikan positif terhadap opini laporan keuangan.

Berdasarkan penjelasan konsep teori dan penelitian sejenis yang telah dilakukan sebelumnya maka hipotesis yang menghubungkan kapabilitas APIP dengan opini audit atas LKPD dapat dirumuskan sebagai berikut.

H₁: Kapabilitas APIP berpengaruh signifikan positif terhadap opini audit atas LKPD.



Maturitas SPIP dan Opini Audit atas LKPD

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, salah satu fungsi SPIP adalah untuk mendukung organisasi dalam mencapai keandalan pelaporan keuangan. Warren *et al.* (2005) menyatakan bahwa salah sistem pengendalian internal bertujuan untuk memeriksa ketelitian dan keandalan data. Elmaleh (2006) juga menyatakan hal yang berkaitan bahwa pengendalian internal yang memadai berfungsi sebagai salah satu alat untuk mencegah kecurangan dan ketidakakuratan dalam pelaporan keuangan.

Penelitian yang dilakukan oleh Maulida (2017) menguji pengaruh maturitas SPIP terhadap opini laporan keuangan. Penelitian tersebut menyimpulkan bahwa maturitas SPIP berpengaruh signifikan positif terhadap opini laporan keuangan. Penelitian yang serupa juga dilakukan oleh Agustiawan dan Rasmini (2016) dengan menggunakan SPIP sebagai salah satu variabel independen yang diuji pengaruhnya terhadap kualitas laporan keuangan. Penelitian tersebut juga menyimpulkan bahwa SPIP berpengaruh positif terhadap opini kualitas laporan keuangan.

Berdasarkan penjelasan konsep teori dan penelitian sejenis yang telah dilakukan sebelumnya maka hipotesis yang menghubungkan maturitas SPIP dengan opini audit atas LKPD dapat dirumuskan sebagai berikut.

H₂: Maturitas SPIP berpengaruh signifikan positif terhadap opini audit atas LKPD.

METODE

Penelitian ini menganalisis pengaruh kapabilitas APIP daerah dan maturitas SPIP pemerintah daerah terhadap opini audit atas laporan keuangan pemerintah daerah. Jenis penelitian ini menggunakan jenis penelitian kuantitatif. Variabel yang digunakan pada penulisan ini adalah variabel independen berupa kapabilitas APIP dan maturitas SPIP pada pemerintah daerah berdasarkan hasil penjaminan kualitas atau *Quality Assurance* (QA) yang dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan variabel dependen berupa opini audit atas LKPD yang dikeluarkan oleh BPK dalam Laporan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan. Objek penelitian yang digunakan adalah seluruh pemerintah daerah di Indonesia yang telah memperoleh level kapabilitas APIP, level maturitas SPIP, dan opini audit atas LKPD tahun 2020 dan tahun 2021.

Populasi dan Sampel

Populasi pada penelitian ini adalah seluruh pemerintah daerah di Indonesia yang telah memperoleh level kapabilitas APIP, level maturitas SPIP, dan opini audit atas LKPD tahun 2020 dan tahun 2021. Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penulisan ini adalah teknik pengambilan sampel jenuh yang merupakan teknik *non probability sampling*. Sampel jenuh adalah teknik pengambilan sampel di mana semua individu atau anggota populasi yang ada dalam penelitian diikutsertakan sebagai sampel (Sugiyono, 2019). Adapun rincian jumlah populasi dan sampel yang digunakan dalam penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 1.

Tabel 1
Jumlah Populasi dan Sampel Penelitian

Pemerintah Daerah	Jumlah Pemda	Belum Memperoleh Opini BPK	Populasi (2 Tahun)	Sampel (2 Tahun)
Pemerintah Provinsi	34	0	68	68
Pemerintah Kota	93	0	186	186
Pemerintah Kabupaten	415	1	828	828
JUMLAH	542	1	1082	1082



Sumber: Diolah Penulis

Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian merupakan data kuantitatif berupa level kapabilitas APIP dan level maturitas SPIP yang terdapat dalam Laporan Kinerja BPKP, serta opini audit atas LKPD yang terdapat dalam Laporan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) BPK RI. Data yang digunakan meliputi data terkait seluruh pemerintah daerah di Indonesia tahun 2020 dan tahun 2021. Selain itu, data yang digunakan merupakan data sekunder yang dipublikasikan oleh BPKP dan BPK.

Kapabilitas APIP

Pada variabel kapabilitas APIP menggunakan data level kapabilitas APIP. Level kapabilitas APIP diperoleh dari hasil penjaminan kualitas atau *Quality Assurance* (QA) yang dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) atas *Self Assessment* (SA) yang dilakukan oleh masing-masing APIP daerah. *Self assessment* atas kapabilitas masing-masing APIP daerah dilakukan dengan merujuk pada Pedoman Teknis Peningkatan Kapabilitas APIP yang telah disusun oleh BPKP. Pedoman teknis tersebut merupakan adopsi dari *Internal Audit Capability Model* (IA-CM) dengan beberapa penyesuaian sesuai kondisi APIP di Indonesia. Adapun tingkatan level yang digunakan dalam kapabilitas APIP dan operasionalisasi variabel kapabilitas APIP dalam penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 2.

Tabel 2
Operasionalisasi Variabel Kapabilitas APIP

No.	Level Kapabilitas APIP	Operasionalisasi Variabel
1	5	5
2	4+	4,5
3	4	4
4	3+	3,5
5	3	3
6	2+	2,5
7	2	2
8	1+	1,5
9	1	1

Sumber: Diolah Penulis

Maturitas SPIP

Data yang digunakan pada variabel maturitas SPIP adalah data level maturitas SPIP. Level maturitas SPIP diperoleh dari hasil penjaminan kualitas atau *Quality Assurance* (QA) yang dilakukan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) selaku pembina penyelenggaraan SPIP atas *Self Assessment* (SA) yang dilakukan oleh masing-masing pemerintah daerah. *Self assessment* yang dilakukan oleh setiap pemerintah daerah mencakup 5 (lima) unsur. Adapun tingkatan level yang digunakan dalam maturitas SPIP sekaligus menjadi operasionalisasi variabel maturitas SPIP dalam penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 3.

Tabel 3
Operasionalisasi Variabel Maturitas SPIP

No.	Predikat Maturitas SPIP	Level Maturitas SPIP	Operasionalisasi Variabel
1	Optimum	5	5
2	Terkelola dan Terukur	4	4



3	Terdefinisi	3	3
4	Berkembang	2	2
5	Rintisan	1	1

Sumber: Pedoman Teknis Penilaian Maturitas Penyelenggaraan SPIP

Opini Audit atas LKPD

Operasionalisasi variabel opini audit atas LKPD yang digunakan adalah dengan memberikan kode biner pada setiap opini audit atas LKPD. Kode biner yang digunakan adalah angka 0 untuk opini audit selain WTP dan 1 untuk opini audit WTP. Tabel operasionalisasi untuk variabel opini audit atas LKPD dapat dilihat pada Tabel 4.

Tabel 4

Operasionalisasi Variabel Opini Audit atas LKPD

No.	Opini Audit atas LKPD	Kode Biner
1	Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)	1
2	Wajar Dengan Pengecualian (WDP)	0
3	Tidak Wajar (TW)	0
4	Tidak Memberikan Pendapat (TMP)	0

Sumber: Diolah Penulis

Metode Analisis Data

Penelitian ini menggunakan metode analisis data berupa analisis regresi logistik biner. Pendekatan ini digunakan karena variabel dependen dalam penelitian ini menggunakan jenis data yang merupakan data dummy yang bersifat dikotomi dan berbentuk biner (0 dan 1). Ghazali (2018) menegaskan bahwa analisis regresi logistik tidak memerlukan data yang terdistribusi normal pada variabel independen.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis statistik deskriptif yang dilakukan pada penelitian ini secara rinci dapat dilihat pada Tabel 5. bahwa jumlah data sampel yang digunakan sebanyak 1082 data dari 541 pemerintah daerah yang telah memiliki opini audit atas LKPD tahun 2020 dan tahun 2021. Pada variabel independen pertama yaitu kapabilitas APIP (APIP) menunjukkan hasil bahwa nilai minimum sebesar 1 dan nilai maksimum sebesar 3, artinya tidak terdapat pemerintah daerah yang memiliki level kapabilitas APIP di atas level 3. Nilai rata-rata pada variabel ini sebesar 2,458, artinya sebanyak 541 pemda memiliki level kapabilitas APIP rata-rata di atas level 2. Sedangkan untuk nilai standar deviasi untuk variabel kapabilitas APIP sebesar 0,5422.

Pada variabel maturitas SPIP (SPIP) menunjukkan hasil bahwa nilai minimum sebesar 1 dan nilai maksimum sebesar 3, artinya tidak terdapat pemerintah daerah yang memiliki level maturitas SPIP di atas level 3. Nilai rata-rata pada variabel ini sebesar 2,51, artinya sebanyak 541 pemda memiliki level maturitas SPIP rata-rata di atas level 2. Sedangkan untuk nilai standar deviasi untuk variabel maturitas SPIP sebesar 0,628.

Pada variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini yaitu opini audit atas LKPD (OPINI) menunjukkan hasil bahwa nilai minimum sebesar 0 yaitu pemerintah daerah yang tidak memperoleh opini audit WTP dan nilai maksimum sebesar 1 yaitu pemerintah daerah yang memperoleh opini audit WTP. Nilai rata-rata pada variabel ini sebesar 0,91, artinya sebanyak 541 pemda sebagian besar telah memiliki opini audit WTP. Sedangkan untuk nilai standar deviasi untuk variabel opini audit atas LKPD sebesar 0,284.



Tabel 5
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
APIP	1082	1.0	3.0	2.458	.5422
SPIP	1082	1	3	2.51	.628
OPINI	1082	0	1	.91	.284
N	1082				

Sumber: Hasil Pengolahan Data Menggunakan SPSS 27

Uji Kesesuaian Model

Pengujian Hosmer dan Lemeshow yang tertera pada Tabel 6 menghasilkan statistik uji nilai *chi-square* sebesar 3,597 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,609. Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa nilai signifikansi dari uji Hosmer dan Lemeshow $\geq 0,05$ yaitu $0,609 \geq 0,05$. Hal tersebut mengindikasikan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara model dengan data yang digunakan sehingga model yang terbentuk cocok dengan data dan digunakan untuk memprediksi pengaruh kapabilitas APIP dan maturitas SPIP terhadap opini audit atas LKPD.

Tabel 6
Uji Hosmer dan Lemeshow

Step	Chi-square	df	Sig.
1	3.597	5	.609

Sumber: Hasil Pengolahan Data Menggunakan SPSS 27

Hasil pengujian *Nagelkerke R Square* yang tertera pada Tabel 7 menghasilkan koefisien determinasi sebesar 0,183 atau sebesar 18,3%. Hal tersebut menunjukkan bahwa variabel kapabilitas APIP dan maturitas SPIP dapat menjelaskan variabel dependennya yaitu opini audit atas LKPD sebesar 18,3%. Dengan kata lain kapabilitas APIP dan maturitas SPIP mampu memberikan kontribusi sebesar 18,3% terhadap opini audit atas LKPD, sementara itu sebesar 81,7% merupakan kontribusi dari faktor lain yang tidak termasuk dalam penelitian ini.

Tabel 7
Uji Nagelkerke R Square

Step	-2 Log Likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	555.350	.082	.183

Sumber: Hasil Pengolahan Data Menggunakan SPSS 27

Hasil pengujian *overall model fit* yang ditampilkan pada Tabel 8 menunjukkan bahwa nilai *-2 Log Likelihood* (-2LL) awal adalah sebesar 648,285, sedangkan nilai -2LL akhir adalah sebesar 555,350. Jika kedua nilai -2LL tersebut dibandingkan, maka nilai -2LL akhir lebih kecil dari nilai -2LL awal. Berdasarkan perbandingan nilai tersebut dapat dinyatakan bahwa penambahan variabel independen ke dalam model mampu memperbaiki model tersebut atau model sesuai dengan data yang digunakan.

Tabel 8
Uji Overall Model Fit

-2 Log Likelihood awal (block number = 0)	648.285
-2 Log Likelihood akhir (block number = 1)	555.350

Sumber: Hasil Pengolahan Data Menggunakan SPSS 27



Pengujian hipotesis parsial menggunakan uji Wald ini dilakukan untuk mengetahui apakah terdapat pengaruh variabel independen berupa kapabilitas APIP dan maturitas SPIP secara parsial (masing-masing) terhadap variabel dependennya yaitu opini audit atas LKPD. Pada Tabel 9 menyajikan hasil atas uji Wald yang dilakukan.

Tabel 9
Uji Wald

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1^a	APIP	.820	.214	14.668	1	< .001	2.270
	SPIP	1.102	.180	37.450	1	< .001	3.009
	Constant	-2.030	.475	18.272	1	< .001	.131

Sumber: Hasil Pengolahan Data Menggunakan SPSS 27

Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan pada Tabel 9 maka diperoleh model regresi logistik biner sebagai berikut:

$$\text{Ln} \left[\frac{P}{1-P} \right] = -2,030 + 0,820\text{APIP} + 1,102\text{SPIP} + \varepsilon$$

Pengaruh Kapabilitas APIP terhadap Opini Audit atas LKPD

Mengacu pada hasil pengujian hipotesis parsial menggunakan uji Wald pada Tabel 9, pengujian hipotesis parsial pada variabel kapabilitas APIP terhadap opini audit atas LKPD diperoleh nilai signifikansi < 0,001. Hal tersebut menunjukkan bahwa nilai signifikansi < 0,05 yang berarti variabel kapabilitas APIP secara parsial memiliki pengaruh yang signifikan terhadap opini audit atas LKPD.

Berdasarkan model regresi yang telah terbentuk menunjukkan bahwa koefisien variabel kapabilitas APIP sebesar 0,820 dengan *odd ratio* sebesar 2,270 dan nilai signifikansi < 0,05 menunjukkan bahwa kapabilitas APIP memberikan pengaruh positif dan signifikan terhadap opini audit atas LKPD. Semakin tinggi level kapabilitas APIP maka peluang pemerintah daerah memperoleh opini audit WTP akan meningkat sebesar 2,270 kali. Hal ini membuktikan bahwa H_1 pada penelitian ini yaitu kapabilitas APIP berpengaruh signifikan positif terhadap opini audit atas LKPD dapat diterima.

Hasil pengujian tersebut selaras dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Maulida (2017) dan Suprianto (2018) yang menyebutkan bahwa kapabilitas APIP berpengaruh positif signifikan terhadap opini audit laporan keuangan. Namun, hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Wulandari dan Bandi (2015), Peni (2017) serta Fajri (2018) yang menyebutkan bahwa kapabilitas APIP tidak berpengaruh secara signifikan terhadap opini audit laporan keuangan. Di sisi lain, penelitian ini juga mendukung Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2014 yang menyebutkan bahwa dalam rangka meningkatkan kualitas, transparansi, dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan daerah diperlukan pengintensifikasian peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Dengan demikian, hasil pengujian pada penelitian ini menunjukkan pentingnya peran APIP daerah dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah dalam rangka mewujudkan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintah daerah yang berkualitas.

Jika melihat dari data level kapabilitas APIP dan opini audit atas LKPD yang telah dikumpulkan terlihat bahwa pemerintah daerah yang tidak memperoleh opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) mayoritas adalah pemerintah daerah yang level kapabilitas APIP-nya masih rendah. Maka dari itu disarankan kepada seluruh pemerintah daerah untuk terus meningkatkan kapabilitas APIP-nya demi terwujudnya akuntabilitas penyelenggaraan pemerintah daerah yang



berkualitas. Selain itu, dibutuhkan juga peran BPKP untuk membina APIP di masing-masing daerah agar kapabilitas APIP terus meningkat sehingga dapat mewujudkan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintah daerah yang berkualitas.

Pengaruh Maturitas SPIP terhadap Opini Audit atas LKPD

Mengacu pada hasil pengujian hipotesis parsial menggunakan uji Wald pada Tabel 9, pengujian hipotesis parsial pada variabel maturitas SPIP terhadap opini audit atas LKPD diperoleh nilai signifikansi $< 0,001$. Hal tersebut menunjukkan bahwa nilai signifikansi $< 0,05$ yang berarti variabel maturitas SPIP secara parsial memiliki pengaruh yang signifikan terhadap opini audit atas LKPD.

Berdasarkan model regresi yang telah terbentuk menunjukkan bahwa koefisien variabel maturitas SPIP sebesar 1,102 dengan *odd ratio* sebesar 3,009 dan nilai signifikansi $< 0,05$ menunjukkan bahwa maturitas SPIP memberikan pengaruh positif dan signifikan terhadap opini audit atas LKPD. Semakin tinggi level maturitas SPIP maka peluang pemerintah daerah memperoleh opini audit WTP akan meningkat sebesar 3,009 kali. Hal ini membuktikan bahwa H_2 pada penelitian ini yaitu maturitas SPIP berpengaruh signifikan positif terhadap opini audit atas LKPD dapat diterima.

Hasil pengujian tersebut selaras dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Maulida (2017), Agustiawan dan Rasmini (2016), dan Kalbuadi (2020) yang menyebutkan bahwa maturitas SPIP berpengaruh positif signifikan terhadap opini audit laporan keuangan. Namun, hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Mutiara *et al.* (2022) yang menyebutkan bahwa secara parsial kelemahan sistem pengendalian intern tidak berpengaruh signifikan terhadap opini audit pemerintah daerah. Di sisi lain, penelitian ini juga mendukung Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2014 yang menyebutkan bahwa diperlukan penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) daerah yang efektif untuk meningkatkan kualitas pengelolaan keuangan daerah. Dengan demikian, hasil pengujian pada penelitian ini menunjukkan pentingnya peran SPIP daerah dalam penyusunan laporan keuangan pemerintah daerah dalam rangka mewujudkan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintah daerah yang berkualitas.

Jika melihat dari data level maturitas SPIP dan opini audit atas LKPD yang telah dikumpulkan terlihat bahwa pemerintah daerah yang tidak memperoleh opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) mayoritas adalah pemerintah daerah yang level maturitas SPIP-nya masih rendah. Maka dari itu disarankan kepada seluruh pemerintah daerah untuk terus meningkatkan maturitas SPIP-nya demi terwujudnya akuntabilitas penyelenggaraan pemerintah daerah yang berkualitas. Selain itu, dibutuhkan juga peran BPKP untuk membina pemerintah daerah agar pemerintah daerah dapat menerapkan SPIP dan terus meningkatkan level maturitas SPIP-nya sehingga dapat mewujudkan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintah daerah yang berkualitas.

PENUTUP

Simpulan

Kesimpulan yang diperoleh dari penelitian ini antara lain: (1) Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini berupa kapabilitas APIP dan maturitas SPIP mampu menjelaskan variabel dependennya yaitu opini audit atas LKPD sebesar 18,3%. Dengan kata lain kapabilitas APIP dan maturitas SPIP mampu memberikan kontribusi sebesar 18,3% terhadap opini audit atas LKPD. Sementara itu, 81,7% sisanya merupakan pengaruh yang diberikan atau kontribusi dari variabel lain yang tidak termasuk dalam penelitian ini, (2) Kapabilitas APIP memiliki pengaruh signifikan dan positif terhadap opini audit atas LKPD. Semakin tinggi level kapabilitas APIP maka



peluang pemerintah daerah memperoleh opini audit WTP akan meningkat sebesar 2,270 kali, (3) Maturitas SPIP memiliki pengaruh signifikan dan positif terhadap opini audit atas LKPD. Semakin tinggi level maturitas SPIP maka peluang pemerintah daerah memperoleh opini audit WTP akan meningkat sebesar 3,009 kali.

Saran

Saran yang dapat dihasilkan dari penelitian ini antara lain: (1) Masing-masing pemerintah daerah disarankan untuk memperhatikan kapabilitas APIP dan maturitas SPIP-nya, serta memperhatikan faktor lain yang dapat mendukung terwujudnya akuntabilitas penyelenggaraan pemerintah daerah yang berkualitas mengingat kapabilitas APIP dan maturitas SPIP hanya memberikan kontribusi sebesar 18,3%, (2) BPKP selaku mitra kerja pemerintah daerah sekaligus pembina APIP di seluruh Indonesia disarankan untuk melakukan pendampingan dalam upaya meningkatkan kapabilitas APIP dan maturitas SPIP yang hasilnya dapat meningkatkan kualitas akuntabilitas penyelenggaraan pemerintah daerah, (3) Pemerintah daerah dengan BPKP disarankan untuk saling membangun sinergi dalam meningkatkan kualitas akuntabilitas penyelenggaraan pemerintah daerah khususnya dalam penyusunan laporan keuangan, (4) Peneliti selanjutnya disarankan untuk memperluas objek, variabel bebas, dan periode penelitian, serta melakukan kombinasi metode penelitian antara kuantitatif dengan kualitatif.

DAFTAR PUSTAKA

- Agustiawan, N. T., & Rasmini, N. K. (2016). Pengaruh sistem berbasis akrual, TI, dan SPIP pada kualitas laporan keuangan dengan kompetensi SDM sebagai moderasi. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 10(5), 3475-3500.
- Badan Pengawasan Keuangan. (2022). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2022.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2015). Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 16 Tahun 2015 tentang Pedoman Peningkatan Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2021). Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 8 Tahun 2021 tentang Penilaian Kapabilitas APIP pada Kementerian, Lembaga, dan Daerah.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2022). Laporan Kinerja BPKP Tahun 2021.
- Bratakusumah, D. S. (2001). *Otonomi Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah*. Gramedia Pustaka Utama.
- Brigham, E. F., Gapenski, L. C., & Daves, P. R. (1999). *Intermediate Financial Management*. The Dryden Press.
- Darmadi, H. (2011). *Metode Penelitian Pendidikan (2nd ed.)*. Alfabeta.
- Elcaputera, A. (2021). Kewenangan pengawasan pemerintah provinsi terhadap penyelenggaraan pemerintahan kabupaten/kota berdasarkan undang-undang nomor 23 tahun 2014 tentang pemerintahan daerah. *Al Ijarah: Jurnal Pemerintahan Dan Politik Islam*, 6(1), 22-38.
- Elmaleh, M. S. (2006). *The Reliability and Accuracy of Financial Statements*.
- Fajri, N. (2018). Analisis Hubungan Tingkat Kapabilitas Aparat Pengawasan Instansi Pemerintah (APIP) dengan Kualitas Pengelolaan Keuangan (Doctoral dissertation, Universitas Gadjah Mada).
- Ghozali, I. (2018). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 25 Edisi 9*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hanum, Z., & Ultari, W. (2019). Analisis Sistem Pengendalian Intern Penerimaan Pajak Reklame. *In Prosiding Seminar Nasional USM (Vol. 2, No. 1, pp. 342-357)*.



- Indonesia, P. R. (2008). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Indonesia, P. R. (2014). Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2014 tentang Peningkatan Kualitas Sistem Pengendalian Intern dan Keandalan Penyelenggaraan Fungsi Pengawasan Intern.
- Indonesia, P. R. (2019). Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2019 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Indonesia, R. (2003). Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Indonesia, R. (2004). Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2003 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi. (2008). Peraturan Menteri Nomor 220 tentang Jabatan Fungsional Auditor dan Angka Kreditnya.
- Kementerian Dalam Negeri. (2018). Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2018 tentang Pelaksanaan Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Berbasis Akrual.
- Kalbuadi, K. H. P. (2020). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah terhadap Kualitas Laporan Keuangan dengan Moderasi Kapabilitas APIP (Persepsi ASN Pemerintah Kota Salatiga).
- Maulida, R. W. A. (2017). Analisis pengaruh maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dan Kapabilitas Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) terhadap Opini Laporan Keuangan (Doctoral dissertation, Universitas Jenderal Soedirman).
- Mutiara, R., Masnila, N., & Nurhasanah, N. (2022). Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern, Ketidakpatuhan pada Perundang-Undangan dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Terhadap Opini Audit Pemerintah Daerah. *Jurnal Ilmiah Social Teknik*, 4(2), 94-110. <https://doi.org/10.59261/jequi.v4i2.99>
- Peni, J. P. (2017). Pengaruh Kapabilitas Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) dan Persentase Penyelesaian Tindak Lanjut terhadap Opini Audit Laporan Keuangan Pemda di Indonesia.
- Sahir, S. H. (2021). *Metodologi penelitian*. KBM Indonesia.
- Setiana, N. D., & Yuliani, N. L. (2017). Pengaruh pemahaman dan peran perangkat desa terhadap akuntabilitas pengelolaan dana desa. *In The 6th University Research Colloquium* (pp. 205-210).
- Septilestari, D., Maharani B., & Agustini A. T. (2018). Analisis pengaruh pengungkapan, transaksi dan saldo pihak berelasi terhadap harga saham sektor keuangan di BEI. *Jurnal Akuntansi Universitas Jember*, 16(1), 13-29. <https://doi.org/10.19184/jauj.v16i1.8308>
- Sudarmanto, E., Kuswandi, S., Rahmawati, I., Krisnawati, L., Krisnawati, A., Peranginangin, A. M., Widijanto, H., Yendrianof, D., Arfandi, S. N., & Purba, B. (2022). *Audit Internal*. Yayasan Kita Menulis.
- Sugiyono. (2008). *Metode penelitian kuantitatif kualitatif dan R&D*. Alfabeta.
- Sugiyono. (2017). *Statistika Untuk Penelitian*. Alfabeta.
- Sugiyono. (2019). *Metode Penelitian Pendidikan*. Alfabeta.
- Sukmadinata, N. S. (2007). *Metode Penelitian Pendidikan*. PT Remaja Rosdakarya Offset.
- Sunarso, H. S., & SH, M. (2023). *Hukum pemerintahan daerah di Indonesia*. Sinar Grafika.
- Suprianto (2018). Pengaruh tingkat kapabilitas APIP dan tingkat penyelesaian tindak lanjut rekomendasi BPK terhadap opini BPK pada Kementerian dan Lembaga di Pemerintah Pusat tahun 2016.



Supriyono, R. A. (2018). *Akuntansi keperilakuan*. Ugm Press.

Wulandari, I., & Bandi, B. (2015). Pengaruh E-Government, Kapabilitas APIP dan Persentasi Penyelesaian Tindak Lanjut terhadap Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 15(2), 148-157.
<http://dx.doi.org/10.20961/jab.v15i2.184>

Wolk, et al. (2013). Signaling, Agency Theory, Accounting Policy Choice. *Accounting and Business Research*. 18 (69): 47-5