

**PENGARUH KAPABILITAS APIP, MAURITAS SPIP, DAN UKURAN PEMDA
TERHADAP OPINI AUDIT DENGAN TEMUAN AUDIT SEBAGAI VARIABEL
MEDIASI**

Hisyam Azzam Akbar

Prodi Akuntansi, Universitas Negeri Yogyakarta

hisyamazam.2022@student.uny.ac.id

Abdullah Taman

Staf Pengajar Jurusan P. Akuntansi Universitas Negeri Yogyakarta

abtaman@uny.ac.id

Abstrak

Penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, dan Ukuran Pemda terhadap Opini Audit dengan Temuan Audit sebagai variabel mediasi, yang dilatarbelakangi oleh fenomena paradoks tingginya capaian formal pengendalian internal yang tidak selaras dengan signifikansi temuan audit di Pulau Jawa. Menggunakan pendekatan kuantitatif asosiatif kausal, penelitian ini menerapkan teknik purposive sampling dengan sampel sebanyak 113 pemerintah kabupaten dan kota se-Jawa selama periode 2022–2023 (226 observasi). Data sekunder dianalisis menggunakan teknik analisis jalur (*path analysis*) yang mengombinasikan regresi linear berganda dan regresi logistik biner. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kapabilitas APIP dan Ukuran Pemda berpengaruh positif signifikan terhadap Temuan Audit, sedangkan Maturitas SPIP berpengaruh positif signifikan secara langsung terhadap Opini Audit. Temuan Audit terbukti berpengaruh negatif terhadap opini dan secara signifikan memediasi pengaruh Kapabilitas APIP serta Ukuran Pemda terhadap Opini Audit.

Kata kunci: Jumlah Temuan Audit, Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, Opini Audit, Ukuran Pemda

Abstract

This study aims to analyze the effect of APIP Capability, SPIP Maturity, and Local Government Size on Audit Opinion with the Audit Findings as a mediating variable, motivated by the paradoxical phenomenon in Java where high formal internal control achievements are inconsistent with the significant number of audit findings. Employing a quantitative causal-associative approach, this study applies a purposive sampling technique involving a sample of 113 regency and city governments across Java for the 2022–2023 period (226 observations). Secondary data were analyzed using path analysis, combining multiple linear regression and binary logistic regression. The results indicate that APIP Capability and Local Government Size have a significant positive effect on the Audit Findings, while SPIP Maturity has a direct significant positive effect on the Audit Opinion. Audit Findings was proven to have a negative effect on the opinion and significantly mediated the influence of APIP Capability and Local Government Size on the Audit Opinion.

Keywords: APIP Capability, Audit Findings, Audit Opinion, Local Government Size, SPIP Maturity

PENDAHULUAN

Tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) telah menjadi konsensus global sebagai fondasi utama dalam

mewujudkan pembangunan berkelanjutan dan memelihara kepercayaan publik terhadap institusi negara (Kaufmann *et al.*, 2010; UNDP, 2014). Di Indonesia, komitmen

terhadap penegakan prinsip-prinsip transparansi dan akuntabilitas, khususnya dalam pengelolaan keuangan negara, diwujudkan melalui regulasi yang ketat. Landasan hukum ini dimulai dari Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara hingga Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 yang memberikan mandat pemeriksaan kepada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Untuk memperkuat sisi internal, pemerintah juga mewajibkan penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) melalui PP Nomor 60 Tahun 2008, yang mengharuskan setiap entitas merancang sistem pengendalian yang efektif demi tercapainya tujuan organisasi dan keandalan pelaporan keuangan.

Muara dari implementasi tata kelola keuangan dan pengendalian internal tersebut tecermin dalam Opini Audit yang diterbitkan oleh BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Sesuai Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), opini audit khususnya Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) bukan sekadar pernyataan profesional mengenai kewajaran penyajian laporan, melainkan telah bertransformasi menjadi simbol prestise dan indikator kinerja utama (*Key Performance Indicator*). Pencapaian opini WTP menandakan bahwa pemerintah daerah telah menyajikan informasi keuangan yang bebas

dari salah saji material, mematuhi peraturan perundang-undangan, dan memiliki efektivitas pengendalian yang memadai, yang pada gilirannya dapat meningkatkan kepercayaan investor serta akses terhadap sumber pendanaan (BPK RI, 2021).

Secara teoretis, pencapaian kualitas opini audit yang terbaik sangat bergantung pada efektivitas sistem pengendalian internal, yang dalam konteks sektor publik Indonesia diukur melalui dua dimensi utama: Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dan Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). APIP yang kapabel diharapkan berfungsi sebagai mitra strategis dan sistem peringatan dini (*early warning system*) yang mampu mendeteksi kelemahan sebelum pemeriksaan eksternal dilakukan. Sementara itu, tingkat Maturitas SPIP mencerminkan sejauh mana pengendalian internal telah menyatu dengan proses bisnis organisasi. Penelitian terdahulu secara konsisten menunjukkan bahwa pengendalian internal yang kuat berkorelasi negatif dengan kelemahan material dan risiko audit, yang menjadi prasyarat utama perolehan opini WTP (Prawitt *et al.*, 2009; Arens *et al.*, 2017).

Selain faktor internal, karakteristik struktural seperti Ukuran Pemerintah Daerah juga diidentifikasi sebagai variabel penting yang memengaruhi dinamika audit. Ukuran

pemerintah daerah, yang diproksikan dengan total aset, memiliki pengaruh yang ambigu dalam literatur. Di satu sisi, entitas yang lebih besar diasumsikan memiliki sumber daya finansial dan manusia yang mumpuni untuk membangun sistem akuntansi yang andal (Kusumawardani, 2012). Namun di sisi lain, skala aset yang besar membawa konsekuensi berupa kompleksitas birokrasi dan volume transaksi yang tinggi. Kompleksitas ini secara inheren meningkatkan risiko terjadinya kesalahan, penyimpangan, serta ketidakpatuhan yang berpotensi memicu lebih banyak temuan audit dan memengaruhi opini yang diberikan oleh auditor (Salsabila & Wahyudi, 2022).

Meskipun secara teoretis penguatan variabel-variabel tersebut seharusnya linear dengan hasil audit yang baik, terdapat fenomena paradoksal yang menarik untuk dikaji pada pemerintah daerah di Pulau Jawa. Data menunjukkan capaian formal yang sangat tinggi di wilayah ini, di mana mayoritas pemerintah daerah telah memiliki Kapabilitas APIP dan Maturitas SPIP di atas level 3, serta dominasi perolehan opini WTP yang mencapai angka 95,04% (BPKP, 2023; BPK RI, 2022). Namun, capaian prosedural ini ternyata tidak selaras dengan realitas substansial di lapangan. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK (2023) mengungkapkan bahwa wilayah Jawa masih menyumbang

porsi yang sangat signifikan, yakni lebih dari 40% dari total temuan audit nasional, khususnya terkait kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap regulasi.

Disparitas antara tingginya skor pengendalian internal dan opini WTP dengan masih banyaknya temuan audit ini mengindikasikan adanya mekanisme hubungan yang kompleks. Hal ini memunculkan urgensi untuk menempatkan Jumlah Temuan Audit sebagai variabel krusial yang menjembatani hubungan tersebut. Dalam perspektif Teori Agensi (*Agency Theory*) yang dijelaskan oleh Jensen & Meckling (1976), asimetri informasi antara masyarakat (prinsipal) dan pemerintah daerah (agen) memicu biaya keagenan. Jumlah Temuan Audit dapat dipandang sebagai *agency problem* atau kegagalan agen dalam mematuhi kontrak. Logikanya, efektivitas APIP dan SPIP seharusnya menekan jumlah temuan (biaya keagenan), yang kemudian berdampak pada sinyal positif berupa opini audit yang baik.

Namun, penelitian-penelitian sebelumnya cenderung menguji hubungan ini secara terfragmentasi dan parsial. Beberapa penelitian hanya berfokus pada pengaruh langsung kapabilitas APIP dan maturitas SPIP terhadap opini audit, sementara lainnya menguji pengaruh temuan audit terhadap opini secara terpisah (Siregar

& Rudiansyah, 2019; Karaeng & Oktaviani, 2023). Belum ada literatur yang mengintegrasikan faktor awal (pengendalian internal dan ukuran pemda) dengan hasil akhir (opini audit) melalui mekanisme mediasi temuan audit, khususnya untuk menjelaskan fenomena paradoks di mana "sistem yang terlihat baik" masih menghasilkan "masalah yang banyak".

Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk mengisi kesenjangan konseptual dan empiris tersebut dengan menggunakan model mediasi yang integratif. Secara spesifik, penelitian ini bermaksud untuk menganalisis pengaruh Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, dan Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Opini Audit BPK, dengan menguji peran Jumlah Temuan Audit sebagai variabel mediasi pada pemerintah daerah di Pulau Jawa. Melalui model ini, diharapkan dapat diperoleh pemahaman mengenai mekanisme faktor internal dan struktural pemerintah daerah memengaruhi kualitas akuntabilitas keuangan, serta menjawab pertanyaan mengapa tingginya pengendalian internal belum efektif dalam meminimalkan temuan audit di wilayah dengan karakteristik kompleks seperti Pulau Jawa.

KAJIAN LITERATUR

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan yang dikembangkan oleh Jensen dan Meckling (1976) menjadi landasan teoretis utama dalam menjelaskan hubungan antara pemerintah daerah dan masyarakat. Dalam konteks sektor publik, masyarakat (prinsipal) mendelegasikan wewenang pengelolaan sumber daya kepada pemerintah daerah (agen). Hubungan ini memunculkan asimetri informasi dan konflik kepentingan yang berpotensi menimbulkan biaya keagenan (*agency cost*). Untuk memitigasi masalah tersebut, diperlukan mekanisme monitoring yang efektif, seperti Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), peran pengawasan APIP, dan audit eksternal oleh BPK. Keberhasilan mekanisme ini diharapkan tercermin dalam minimalnya indikator *agency problem* (temuan audit) dan positifnya sinyal akuntabilitas (opini audit).

Kapabilitas APIP

Kapabilitas APIP merujuk pada kemampuan unit pengawasan internal untuk melaksanakan tugas pengawasan secara profesional, independen, dan efektif (BPKP, 2024). APIP yang kapabel (Level 3 atau lebih) diharapkan berfungsi sebagai *early warning system* yang efektif dalam mendeteksi dan mencegah penyimpangan sejak dini. Peningkatan kapabilitas ini secara teoretis akan memperkuat fungsi *assurance* dan konsultasi, sehingga mampu menekan risiko

kesalahan yang berujung pada temuan audit oleh BPK.

H1: Kapabilitas APIP berpengaruh negatif dan signifikan terhadap Temuan Audit pada Pemda Kabupaten dan Kota se-Jawa.

Maturitas SPIP

Maturitas SPIP mencerminkan tingkat kematangan sistem pengendalian internal dalam suatu organisasi pemerintah, yang meliputi lima unsur: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan (PP No. 60 Tahun 2008). Tingkat maturitas yang tinggi menunjukkan bahwa pengendalian internal telah terintegrasi dalam proses bisnis dan berjalan efektif untuk memitigasi risiko serta memastikan kepatuhan (BPKP, 2024). Sistem yang matang diyakini dapat mencegah kesalahan administrasi, penyimpangan anggaran, dan ketidakpatuhan regulasi, sehingga secara langsung berdampak pada penurunan jumlah temuan yang diidentifikasi oleh auditor eksternal.

H2: Maturitas SPIP berpengaruh negatif terhadap Temuan Audit pada Pemda Kabupaten dan Kota se-Jawa.

Ukuran Pemda

Ukuran pemerintah daerah, yang diproksikan dengan total aset, merepresentasikan skala ekonomi dan kompleksitas operasional entitas. Meskipun

entitas besar memiliki sumber daya lebih untuk membangun sistem pengendalian (Choi *et al.*, 2025), literatur juga menyoroti sisi negatif berupa kompleksitas birokrasi dan volume transaksi yang tinggi. Peningkatan kompleksitas ini secara inheren memperbesar risiko kesalahan, ketidakefisienan, dan ketidakpatuhan yang mungkin luput dari pengendalian rutin, sehingga berpotensi meningkatkan jumlah temuan audit (Salsabila & Wahyudi, 2022).

H3: Ukuran Pemda berpengaruh positif terhadap Temuan Audit pada Pemda Kabupaten dan Kota se-Jawa.

Pengaruh Kapabilitas APIP dan Maturitas SPIP terhadap Opini Audit BPK

Opini audit BPK merupakan sinyal kualitas akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Kapabilitas APIP yang kuat mendukung penyusunan laporan keuangan yang andal melalui reviu berjenjang dan konsultasi perbaikan tata kelola. Penelitian Ageng & Usman (2023) mengonfirmasi bahwa kapabilitas APIP berkorelasi positif dengan probabilitas perolehan opini WTP. Sejalan dengan itu, implementasi SPIP yang matang menjamin keandalan pelaporan keuangan dan kepatuhan terhadap peraturan, yang merupakan kriteria utama dalam penentuan opini audit. Ma (2023) menemukan bahwa kualitas pengendalian internal yang

tinggi meningkatkan peluang menerima opini audit standar (WTP).

H4: Kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap Opini Audit pada Pemda Kabupaten dan Kota se-Jawa.

H5: Maturitas SPIP berpengaruh positif terhadap Opini Audit pada Pemda Kabupaten dan Kota se-Jawa.

Pengaruh Ukuran Pemda terhadap Opini Audit BPK

Pengaruh ukuran pemerintah daerah terhadap opini audit sering kali dijelaskan melalui perspektif kompleksitas dan sumber daya. Meskipun entitas besar memiliki sumber daya mumpuni (Wang *et al.*, 2019), kompleksitas operasional yang tinggi dapat menjadi hambatan signifikan dalam menyajikan laporan keuangan yang bebas dari salah saji material. Penelitian Maharani & Arofah (2021) dan Salsabila & Wahyudi (2022) menemukan bahwa ukuran pemda berpengaruh negatif terhadap opini audit, mengindikasikan bahwa tantangan kompleksitas pengelolaan aset dan transaksi pada entitas besar sering kali lebih dominan daripada keunggulan sumber dayanya.

H6: Ukuran Pemda berpengaruh negatif terhadap Opini Audit pada Pemda Kabupaten dan Kota se-Jawa.

Temuan Audit

Temuan audit merupakan cerminan langsung dari permasalahan tata kelola keuangan. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) menetapkan bahwa materialitas dan pervasivitas temuan menjadi dasar pertimbangan auditor dalam memodifikasi opini. Semakin banyak dan material temuan yang diungkap, semakin besar indikasi bahwa laporan keuangan mengandung salah saji atau ketidakpatuhan signifikan, yang berpotensi menurunkan opini dari WTP menjadi WDP atau lebih rendah. Hubungan negatif ini didukung oleh temuan empiris Siregar & Rudiansyah (2019) serta Widodo & Sudarno (2017).

H7: Temuan Audit berpengaruh negatif terhadap Opini Audit BPK pada Pemda Kabupaten dan Kota se-Jawa.

Peran Mediasi Temuan Audit

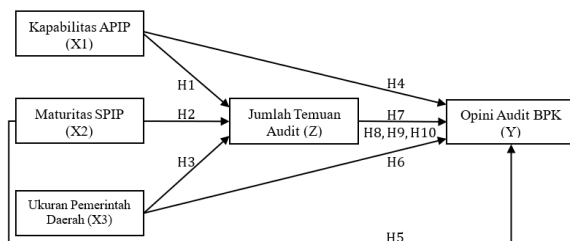
Berdasarkan kerangka logis di atas, Temuan Audit diposisikan sebagai variabel mediasi yang menjembatani pengaruh faktor internal (APIP dan SPIP) serta struktural (Ukuran Pemda) terhadap Opini Audit. Kapabilitas APIP dan Maturitas SPIP yang tinggi diharapkan dapat menekan jumlah temuan audit melalui mekanisme pencegahan dan deteksi dini, yang pada gilirannya meningkatkan probabilitas perolehan opini WTP. Sebaliknya, kompleksitas akibat ukuran pemerintah daerah yang besar berpotensi meningkatkan temuan audit, yang kemudian

berdampak negatif pada opini yang diterima. Yusuf (2022) memberikan indikasi awal mengenai peran mediasi ini dalam konteks efektivitas pengawasan.

H8: Temuan Audit memediasi pengaruh Kapabilitas APIP terhadap Opini Audit pada Pemda Kabupaten dan Kota se-Jawa.

H9: Temuan Audit memediasi pengaruh Maturitas SPIP terhadap Opini Audit pada Pemda Kabupaten dan Kota se-Jawa.

H10: Temuan Audit memediasi pengaruh Ukuran Pemda terhadap Opini Audit BPK pada Pemda Kabupaten dan Kota se-Jawa.



Gambar 1: Paradigma Penelitian

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian kuantitatif dengan pendekatan asosiatif kausal. Menurut Sugiyono (2013), penelitian kuantitatif berlandaskan pada paradigma positivisme yang mengandalkan data empiris dan objektif untuk menguji hipotesis guna menarik kesimpulan yang dapat digeneralisasi. Pendekatan asosiatif kausal digunakan untuk menguji pengaruh sebab-akibat antar variabel.

Tempat dan Waktu Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan dengan menggunakan data sekunder yang mencakup seluruh pemerintah daerah tingkat dua (kabupaten dan kota) se-Jawa. Periode penelitian dilakukan mulai dari Juni 2025 hingga Agustus 2025, dengan rentang pengamatan data panel selama dua tahun anggaran, yaitu tahun 2022 hingga 2023.

Populasi dan Sampel Penelitian

1. Populasi

Populasi adalah area umum yang terdiri dari objek atau subjek dengan kualitas dan karakteristik spesifik yang ditentukan oleh peneliti (Sugiyono, 2013). Populasi penelitian ini adalah seluruh pemda tingkat dua di Pulau Jawa yang berjumlah 119 entitas, terdiri dari 85 pemerintah kabupaten dan 34 pemerintah kota.

2. Sampel

Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Non-Probability Sampling* dengan metode *Purposive Sampling*. Teknik ini dipilih untuk menentukan sampel berdasarkan pertimbangan dan kriteria spesifik guna memastikan kelengkapan data yang dibutuhkan untuk analisis data panel. Kriteria sampel meliputi: (1) pemerintah daerah berlokasi di Jawa; (2) memiliki data skor Kapabilitas APIP dan Maturitas SPIP yang dinilai oleh BPKP untuk periode 2022-2023;

(3) memiliki data total aset dalam LKPD audited; dan (4) Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) telah dipublikasikan oleh BPK sehingga diketahui jumlah temuan dan opini auditnya. Berdasarkan kriteria tersebut, diperoleh sampel sejumlah 113 pemda yang memenuhi syarat untuk dianalisis.

Teknik Pengumpulan Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang dikumpulkan melalui teknik dokumentasi. Instrumen pengumpulan data berupa lembar dokumentasi digunakan untuk mencatat data dari sumber resmi. Data Kapabilitas APIP dan Maturitas SPIP diperoleh dari Laporan Kinerja BPKP. Data Ukuran Pemda, Temuan Audit, dan Opini Audit diekstraksi dari Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas LKPD yang diterbitkan oleh BPK. Variabel Kapabilitas APIP dan Maturitas SPIP diukur dengan skor rasio (1-5). Ukuran Pemda diproses dengan logaritma natural (\ln) Total Aset. Temuan Audit diukur dengan jumlah absolut temuan. Opini Audit diukur menggunakan skala biner, di mana kode 1 untuk WTP murni dan kode 0 untuk opini lainnya.

Teknik Analisis Data

Digunakan metode Analisis Jalur (*Path Analysis*) yang terdiri dari dua sub-

struktur untuk menguji pengaruh langsung dan tidak langsung antar variabel.

1. Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran umum data melalui nilai mean, median, minimum, maksimum, dan standar deviasi, guna memahami karakteristik dasar setiap variabel sebelum analisis (Sugiyono, 2013).

2. Analisis Model Struktural Pertama (*Inner Model*)

a. Uji Kesesuaian Model

Data Panel Untuk menentukan model estimasi terbaik pada data panel (*Common Effect, Fixed Effect, atau Random Effect*), dilakukan serangkaian uji yang meliputi Uji Chow, Uji Hausman, dan Uji Lagrange Multiplier.

b. Uji Asumsi Klasik

1) Uji Normalitas

Uji normalitas dalam model regresi menentukan apakah variabel dependen dan independen memiliki distribusi data normal (Juliandi *et al.*, 2014). Untuk menghindari distorsi, data yang digunakan harus terdistribusi secara teratur. Model regresi yang baik menggunakan data yang normal.

2) Uji Multikolinearitas

Pengujian multikolinearitas bertujuan untuk mengetahui apakah terdapat korelasi antara variabel

independen dalam suatu model regresi. Korelasi yang tinggi menyiratkan adanya kolinearitas. Model regresi yang baik tidak memiliki masalah multikolinearitas (Juliandi *et al.*, 2014).

3) Uji Heterokedastisitas

Jika variabel independen memiliki efek yang signifikan secara statistik pada variabel dependen, model dianggap heterokedastisitas. Jika variabel tidak memiliki efek yang signifikan secara statistik pada variabel dependen, kita dapat mengasumsikan bahwa model regresi tidak memiliki heterokedastisitas.

4) Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk mengetahui ada tidaknya hubungan antara galat gangguan pada periode t dengan galat gangguan pada periode $t - 1$ pada model regresi linier (Juliandi *et al.*, 2014). Model regresi yang baik adalah model yang bebas dari autokorelasi.

c. Uji Hipotesis (Uji t)

Uji t untuk menilai signifikansi pengaruh masing-masing variabel independen (Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, dan Ukuran Pemda) terhadap variabel mediasi (Temuan Audit). Uji ini bertujuan untuk mengetahui apakah

masing-masing variabel independent memiliki kontribusi yang signifikan secara statistik dalam menjelaskan variasi variabel mediasi (Sugiyono, 2013).

Analisis regresi linier berganda dalam penelitian ini digunakan untuk menguji H1, H2, dan H3 yang telah dirumuskan dengan menggunakan persamaan sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 \text{APIP} + \beta_2 \text{SPIP} + \beta_3 \text{SIZE} + \varepsilon$$

Keterangan:

Y : Temuan Audit

α : Konstanta

$\beta_1, \beta_2, \beta_3$: Koefisien regresi masing-masing variabel independen

APIP : Kapabilitas APIP

SPIP : Maturitas SPIP

SIZE : Ukuran Pemerintah

ε : Error

3. Analisis Model Struktural Kedua (Outer Model)

a. Uji Kelayakan Model (Hosmer-Lemeshow)

Uji Hosmer-Lemeshow dilakukan untuk menilai *goodness-of-fit* atau kesesuaian model dengan data observasi. Tujuannya adalah untuk melihat apakah model secara akurat mencerminkan data.

b. Uji Signifikansi Parameter Individual (Wald Z-Statistic)

Uji Wald digunakan untuk menilai signifikansi pengaruh variabel Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, Ukuran Pemda,

dan Temuan Audit terhadap log-odds Opini Audit. Tujuannya melihat apakah masing-masing variabel berkontribusi signifikan dalam menjelaskan variasi log-odds variabel dependen.

Analisis regresi logistik biner dalam penelitian ini digunakan untuk menguji H4, H5, H6, dan H7 yang telah dirumuskan dengan menggunakan persamaan sebagai berikut:

$$\ln((P(OPINI=1))/(1-P(OPINI=1))) =$$

$$\alpha + \beta_1 APIP + \beta_2 SPIP + \beta_3 SIZE + \beta_4 TA$$

Keterangan:

$P(OPINI=1)$: Probabilitas memperoleh opini audit WTP murni

$1-P(OPINI=1)$: Probabilitas memperoleh opini audit non-WTP murni

α : Konstanta

$\beta_1, \beta_2, \beta_3$: Koefisien regresi masing-masing variabel independen

β_4 : Koefisien regresi variabel mediasi

APIP : Kapabilitas APIP

SPIP : Maturitas SPIP

SIZE : Ukuran Pemerintah Daerah

TA : Temuan Audit

4. Analisis Pengaruh Mediasi (Uji Sobel)

Untuk menguji apakah Temuan Audit secara signifikan memediasi hubungan antara masing-masing variabel independen (Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, Ukuran Pemda) terhadap variabel dependen (Opini

Audit), akan dilakukan analisis pengaruh mediasi. Metode yang dapat digunakan adalah uji Sobel, yang menghitung statistik z berdasarkan koefisien jalur dari pengaruh X terhadap Z (*inner model*) dan pengaruh Z terhadap Y (*outer model*), serta standar error dari kedua koefisien tersebut (SEa dan SEb).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Analisis Statistik Deskriptif

Analisis deskriptif dilakukan terhadap 226 observasi dari 113 pemerintah daerah tingkat dua di Pulau Jawa selama periode 2022–2023.

Tabel 1: Hasil Uji Statistik Deskriptif

| <i>Variable</i> | <i>Mean</i> | <i>Max</i> | <i>Min</i> | <i>Std. Dev.</i> |
|-----------------|-------------|------------|------------|------------------|
| APIP | 2,916 | 3,520 | 2,000 | 0,257 |
| SPIP | 3,100 | 3,562 | 2,000 | 0,195 |
| SIZE | 29,25 | 31,61 | 28,07 | 0,664 |
| TA | 11,30 | 30,00 | 2,000 | 4,678 |
| OPINI | 0,814 | 1,000 | 0,000 | 0,389 |

1. Kapabilitas APIP

Variabel ini memiliki rata-rata 2,916, mengindikasikan bahwa mayoritas pemerintah daerah mendekati Level 3 (*"Integrated"*). Data tersebar cukup merata dengan standar deviasi rendah (0,257) pada rentang nilai minimum 2,000 hingga maksimum 3,520.

2. Maturitas SPIP

Rata-rata Maturitas SPIP adalah 3,100, yang berarti rata-rata sampel telah

mencapai Level 3 ("Terdefinisi"). Variasi data tergolong sangat rendah dan homogen ($SD = 0,195$) dengan nilai berkisar antara 2,000 hingga 3,562.

3. Ukuran Pemda (SIZE)

Variabel ini memiliki rata-rata 29,25 (skala logaritma natural). Data menunjukkan variasi yang moderat ($SD = 0,664$) dengan rentang nilai minimum 28,07 dan maksimum 31,61.

4. Temuan Audit (TA)

Rata-rata jumlah temuan adalah 11,31 per entitas. Sebaran data bersifat cukup heterogen ($SD = 4,679$) dengan rentang yang lebar, mulai dari minimum 2 temuan hingga maksimum 30 temuan dalam satu periode pemeriksaan.

5. Opini Audit (OPINI)

Variabel dependen ini menunjukkan nilai rata-rata 0,814. Angka ini menginterpretasikan bahwa sebanyak 81,4% observasi dalam sampel penelitian berhasil memperoleh opini WTP Murni (kode 1), sedangkan sisanya 18,6% memperoleh opini lain (kode 0).

Analisis Model Struktural Pertama (*Inner Model*)

1. Uji Kesesuaian Model

Hasil uji Chow menampilkan nilai probabilitas dari F -statistik 0,00 dan hasil probabilitas dari Chi -Square statistik uji Hausman menunjukkan nilai 0,00 pula.

Keduanya lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05, maka model estimasi yang terpilih dan akan digunakan untuk menganalisis *inner model* dalam penelitian ini adalah Fixed Effect Model (FEM).

Tabel 2: Hasil Uji Chow

| Effects Test | Statistic | d.f. | Prob. |
|------------------------|-----------|-------|-------|
| <i>Cross-section F</i> | | | |
| <i>Cross-section</i> | 3,03 | (112) | 0,00 |
| <i>Chi-square</i> | 318,56 | 112 | 0,00 |

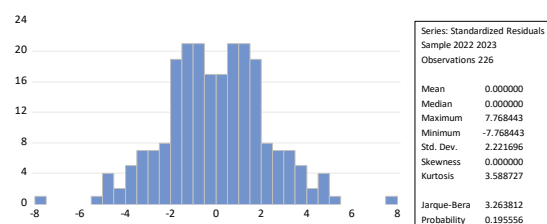
Tabel 3: Hasil Uji Hausman

| Test Summary | Chi-Sq. Statistic | Chi-Sq. d.f. | Prob. |
|-----------------------------|-------------------|--------------|-------|
| <i>Cross-section random</i> | 48,55 | 3 | 0,00 |

2. Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Sesuai dengan kriteria pengujian, apabila nilai probabilitas Jarque-Bera $\geq 0,05$, maka data berdistribusi normal. Karena nilai 0,1955 lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05, maka data penelitian berdistribusi normal.



Gambar 2: Hasil Uji Normalitas

b. Uji Multikolinearitas

Sesuai dengan kriteria pengujian, karena tidak ada nilai korelasi antar variabel independen yang melebihi 0,90,

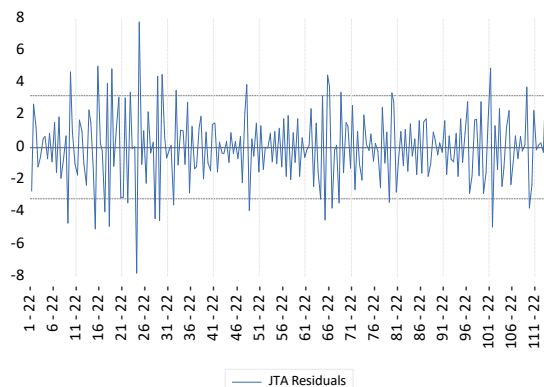
sehingga tidak terdapat masalah multikolinearitas dalam model regresi ini.

Tabel 4: Hasil Uji Multikolinearitas

| <i>Variable</i> | APIP | SPIP | SIZE |
|-----------------|--------|--------|--------|
| APIP | 1,0000 | 0,3532 | 0,0965 |
| SPIP | 0,3532 | 1,0000 | 0,0237 |
| SIZE | 0,0965 | 0,0237 | 1,0000 |

c. Uji Heterokedastisitas

Diperoleh grafik yang menunjukkan tidak terdapat data yang melewati batas (500 dan -500). Sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat masalah heteroskedastisitas dalam model regresi ini (terjadi homoskedastisitas).



Gambar 3: Hasil Uji Heterokedastisitas

d. Uji Autokorelasi

Pada jumlah observasi sebanyak 226 dan 3 variabel independen, diperoleh nilai Durbin-Watson (*DW*) sebesar 3,9649, di luar rentang bebas autokorelasi ($dU=1,7975$), mengindikasikan adanya masalah autokorelasi negatif. Maka dari itu, model diestimasi ulang menggunakan *robust standard errors* melalui metode

White (diagonal) demi menjaga validitas statistik dan menghasilkan standar eror dan nilai signifikansi yang valid serta kebal terhadap autokorelasi (Napitupulu *et al.*, 2021).

Tabel 5: Data dan Hasil Uji Autokorelasi

| <i>n</i> | <i>k</i> | <i>dL</i> | <i>dU</i> | <i>DW</i> |
|----------|----------|-----------|-----------|-----------|
| 226 | 3 | 1,76086 | 1,79753 | 3,9649 |

3. Uji Hipotesis (Uji *t*)

Tabel 6: Hasil Uji Hipotesis (Uji *t*)

| <i>Variable</i> | <i>Coefficient</i> | <i>t-Statistic</i> | <i>Prob.</i> |
|-----------------|--------------------|--------------------|--------------|
| C | -673,458 | -2,741 | 0,007 |
| APIP | 3,227 | 2,507 | 0,013 |
| SPIP | 4,159 | 1,859 | 0,065 |
| SIZE | 22,647 | 2,691 | 0,008 |

Kapabilitas APIP berpengaruh negatif terhadap Jumlah Temuan Audit (H1)

Variabel Kapabilitas APIP memiliki koefisien regresi sebesar 3,227 dengan nilai *t* hitung 2,507 dan signifikansi 0,013 ($p < 0,05$). Koefisien bertanda positif mengindikasikan pengaruh searah yang signifikan, namun karena berlawanan dengan arah hipotesis awal (negatif), maka H1 ditolak.

Maturitas SPIP berpengaruh negatif terhadap Jumlah Temuan Audit (H2)

Variabel Maturitas SPIP menunjukkan koefisien regresi sebesar 4,160 dengan nilai *t* hitung 1,859 dan signifikansi 0,065 ($p > 0,05$). Hal ini membuktikan bahwa Maturitas SPIP tidak memiliki pengaruh

yang signifikan terhadap Jumlah Temuan Audit, sehingga H2 ditolak.

Ukuran Pemerintah Daerah berpengaruh positif terhadap Jumlah Temuan Audit (H3)

Variabel Ukuran Pemerintah Daerah memiliki koefisien regresi sebesar 22,648 dengan nilai t hitung 2,691 dan signifikansi 0,008 ($p < 0,05$). Koefisien positif menunjukkan bahwa semakin besar ukuran pemerintah daerah, semakin tinggi jumlah temuan audit, sehingga H3 diterima.

Berdasarkan nilai konstanta dan koefisien regresi, maka terbentuk persamaan regresi linear berganda untuk model struktural pertama (*inner model*) berikut:

$$TA = -673,4589 + 3,2271 \text{ APIP} + 4,1596 \text{ SPIP} + 22,6476 \text{ SIZE} + \varepsilon$$

Analisis Model Struktural Kedua (Outer Model)

1. Uji Kelayakan Model (Hosmer-Lemeshow)

Nilai probabilitas (*Prob. Chi-Sq* (8)) sebesar 0,904 secara signifikan lebih besar dari 0,05, maka model dapat diterima atau 'fit' diterima, dan model regresi logistik biner yang digunakan dalam penelitian ini memiliki kesesuaian yang baik (*goodness-of-fit*) dengan data observasi.

Tabel 7: Hasil Uji Kelayakan Model (Hosmer-Lemeshow)

| | | | |
|------------------|--------|---------------------|-------|
| H-L | | <i>Prob. Chi-Sq</i> | |
| <i>Statistic</i> | 3,426 | (8) | 0,904 |
| Andrews | | <i>Prob. Chi-Sq</i> | |
| <i>Statistic</i> | 49,240 | (10) | 0,000 |

2. Uji Signifikansi Parameter Individual (Wald Z-Statistic)

Tabel 8: Hasil Uji Signifikansi Parameter Individual (Wald Z-Statistic)

| <i>Variable</i> | <i>Coefficient</i> | <i>z-Statistic</i> | <i>Prob.</i> |
|-----------------|--------------------|--------------------|--------------|
| C | 5,122 | 0,602 | 0,547 |
| APIP | 0,852 | 1,166 | 0,243 |
| SPIP | 2,913 | 2,794 | 0,005 |
| SIZE | -0,411 | -1,455 | 0,145 |
| TA | -0,236 | -4,929 | 0,000 |

Kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap Opini Audit (H4)

Variabel Kapabilitas APIP (APIP) memiliki nilai z -statistik sebesar 1,1661 dan nilai signifikansi 0,2435. Nilai z -statistik ini lebih kecil dari nilai Z tabel (1,96 untuk $\alpha = 5\%$). Nilai signifikansi sebesar 0,2435 juga lebih besar dari tingkat signifikansi yang ditetapkan (0,05). Karena nilai probabilitas $> 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa Kapabilitas APIP tidak berpengaruh signifikan terhadap Opini Audit, sehingga hipotesis keempat (H4) ditolak.

Maturitas SPIP berpengaruh positif terhadap Opini Audit (H5)

Variabel Maturitas SPIP (SPIP) memiliki nilai z -statistik sebesar 2,7941 dan nilai signifikansi 0,0052. Nilai z -statistik ini lebih besar dari nilai Z tabel (1,96). Nilai signifikansi sebesar 0,0052 juga lebih kecil

dari tingkat signifikansi 0,05. Karena nilai probabilitas $\leq 0,05$ dan koefisiennya positif (2,9135), maka dapat disimpulkan bahwa Maturitas SPIP berpengaruh positif dan signifikan terhadap Opini Audit, sehingga hipotesis kelima (H5) diterima.

Ukuran Pemda berpengaruh negatif terhadap Opini Audit (H6)

Variabel Ukuran Pemda (SIZE) memiliki nilai z -statistik sebesar -1,4557 dan nilai signifikansi 0,1455. Nilai absolut z -statistik (1,4557) lebih kecil dari nilai Z tabel (1,96). Nilai signifikansi sebesar 0,1455 juga lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Karena nilai probabilitas $> 0,05$, maka dapat disimpulkan bahwa Ukuran Pemda tidak berpengaruh signifikan terhadap Opini Audit, sehingga hipotesis keenam (H6) ditolak.

Temuan Audit berpengaruh negatif terhadap Opini Audit BPK (H7)

Variabel Temuan Audit (JTA) memiliki nilai z -statistik sebesar -4,9298 dan nilai signifikansi 0,0000. Nilai absolut z -statistik (4,9298) jauh lebih besar dari nilai kritis Z tabel (1,96). Nilai signifikansi sebesar 0,0000 juga lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05. Karena nilai probabilitas $\leq 0,05$ dan koefisiennya negatif (-0,2362), maka dapat disimpulkan bahwa Temuan Audit berpengaruh negatif dan signifikan

terhadap Opini Audit, sehingga hipotesis ketujuh (H7) diterima.

Berdasarkan nilai konstanta dan koefisien regresi dari tabel hasil estimasi regresi logistik biner, dapat disusun sebuah persamaan untuk *outer model* sebagai berikut:

$$\ln((P(OPINI=1))/(1-P(OPINI=1))) = 5,122 + 0,852 \text{ APIP} + 2,913 \text{ SPIP} - 0,411 \text{ SIZE} - 0,236 \text{ TA}$$

Analisis Pengaruh Mediasi (Uji Sobel)

Tabel 9: Hasil Uji Sobel

| <i>Variable</i> | <i>Coefficient</i> | <i>Prob.</i> |
|-----------------|--------------------|--------------|
| APIP→TA→OPINI | -2,234 | 0,025 |
| SPIP→TA→OPINI | -1,739 | 0,081 |
| SIZE→TA→OPINI | -2,362 | 0,018 |

Peran mediasi Temuan Audit dalam pengaruh Kapabilitas APIP terhadap Opini Audit (H8)

Hasil uji Sobel untuk jalur pengaruh tidak langsung APIP→TA→OPINI menunjukkan nilai probabilitas sebesar 0,025, lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05, maka dapat disimpulkan bahwa Jumlah Temuan Audit secara signifikan memediasi pengaruh Kapabilitas APIP terhadap Opini Audit BPK. Dengan demikian, hipotesis kedelapan (H8) diterima.

Peran mediasi Temuan Audit dalam pengaruh Maturitas SPIP terhadap Opini Audit (H9)

Hasil Uji Sobel untuk jalur pengaruh tidak langsung SPIP→TA→OPINI menunjukkan nilai probabilitas sebesar 0,087, lebih besar dari 0,05, maka dapat disimpulkan bahwa Jumlah Temuan Audit tidak terbukti memediasi pengaruh Maturitas SPIP terhadap Opini Audit BPK. Dengan demikian, hipotesis kesembilan (H9) ditolak.

Peran mediasi Temuan Audit dalam pengaruh Ukuran Pemda terhadap Opini Audit (H10)

Hasil Uji Sobel untuk jalur pengaruh tidak langsung SIZE→TA→OPINI menunjukkan nilai probabilitas sebesar 0,018, lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05, maka dapat disimpulkan bahwa Jumlah Temuan Audit secara signifikan memediasi pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Opini Audit BPK. Dengan demikian, hipotesis kesepuluh (H10) diterima.

Pembahasan

Pengaruh Kapabilitas APIP terhadap Temuan Audit

Hipotesis H1 yang menyatakan pengaruh negatif Kapabilitas APIP terhadap Temuan Audit ditolak, karena hasil regresi justru menunjukkan pengaruh positif yang signifikan. Temuan ini tidak mengindikasikan kegagalan APIP, melainkan mendukung *The Detection Hypothesis*, di mana peningkatan kapabilitas

APIP (ke Level 3 ke atas) meningkatkan efektivitas deteksi melalui audit kinerja dan investigatif. Akibatnya, APIP yang lebih kompeten mampu mengungkap permasalahan tata kelola tersembunyi, yang secara logis meningkatkan jumlah temuan yang dilaporkan.

Dalam perspektif teori keagenan, APIP berfungsi efektif sebagai mekanisme monitoring yang mengurangi asimetri informasi dengan menyajikan fakta *agency problems* secara lebih transparan kepada prinsipal. Temuan ini sejalan dengan studi Nurdiono & Gamayuni (2018) dan Basmar *et al.* (2024) yang membuktikan bahwa kompetensi auditor internal berkorelasi positif dengan jumlah temuan dan kemampuan deteksi kecurangan.

Kesimpulannya, pengaruh positif ini mencerminkan peran APIP sebagai alat diagnostik yang semakin tajam. Implikasinya, pemerintah daerah tidak boleh hanya mengejar skor kapabilitas, tetapi harus memprioritaskan tindak lanjut atas temuan yang diungkap agar perbaikan tata kelola dapat terwujud secara nyata.

Pengaruh Maturitas SPIP terhadap Temuan Audit

Hipotesis H2 yang menduga pengaruh negatif Maturitas SPIP terhadap Temuan Audit ditolak karena hasil uji statistik tidak signifikan. Hal ini

mengindikasikan bahwa Maturitas SPIP, sebagai ukuran kematangan sistem pengendalian makro, tidak secara langsung berdampak pada pengurangan temuan audit yang seringkali bersifat operasional dan transaksional di level unit kerja.

Secara teoretis, SPIP yang matang berfungsi pada level strategis untuk menjamin keandalan laporan keuangan secara keseluruhan dan mencegah salah saji material, bukan untuk mencegah setiap *agency problem* mikro. Temuan ini konsisten dengan penelitian Wardani *et al.* (2023) yang menemukan bahwa efektivitas pengendalian internal tidak selalu berkorelasi dengan pencegahan kecurangan akuntansi secara spesifik.

Hasil ini memperjelas peran berbeda antara SPIP dan APIP. Maturitas SPIP lebih berperan sebagai penjamin kualitas makro yang berkontribusi langsung pada pencapaian opini audit (H5), bukan sebagai instrumen utama untuk menekan kuantitas temuan audit secara langsung.

Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Temuan Audit

Hipotesis H3 didukung oleh hasil penelitian yang menunjukkan pengaruh positif dan signifikan Ukuran Pemerintah Daerah terhadap Temuan Audit. Temuan ini mengonfirmasi argumen kompleksitas, di mana skala aset yang besar membawa

volume transaksi tinggi dan birokrasi berlapis yang secara inheren meningkatkan risiko kesalahan dan ketidakpatuhan yang terdeteksi oleh BPK.

Melalui teori keagenan, entitas besar memiliki rantai keagenan yang panjang yang memperbesar asimetri informasi dan kesulitan *monitoring*, sehingga probabilitas terjadinya *agency problems* berupa temuan audit meningkat. Hasil ini selaras dengan temuan Pamungkas *et al.* (2019) dan Rahmasari & Setiawan (2021) mengenai ukuran entitas dengan peningkatan kelemahan pengendalian dan risiko *fraud*.

Kesimpulannya, meskipun entitas besar memiliki sumber daya lebih, tantangan kompleksitas operasional terbukti lebih dominan sebagai faktor risiko. Ukuran Pemda secara valid teridentifikasi sebagai determinan utama yang meningkatkan jumlah temuan audit dalam pengelolaan keuangan publik.

Pengaruh Kapabilitas APIP terhadap Opini Audit

Hipotesis H4 ditolak karena analisis statistik menunjukkan tidak adanya pengaruh langsung yang signifikan dari Kapabilitas APIP terhadap Opini Audit. Hal ini mengindikasikan bahwa peran APIP dalam memengaruhi opini tidak bersifat langsung ("memoles" laporan), melainkan melalui mekanisme perantara berupa pengungkapan

temuan (sebagaimana dibuktikan di H1 dan H8).

Dalam konteks teori keagenan, APIP sebagai mekanisme monitoring memberikan informasi kinerja agen kepada prinsipal, namun sinyal akhir (opini) didasarkan pada isi informasi tersebut (temuan), bukan kualitas monitoringnya semata. Temuan ini didukung oleh argumen Rahmasari & Setiawan (2021) bahwa posisi APIP yang subordinat dapat membatasi pengaruh langsungnya terhadap hasil akhir audit eksternal.

Implikasi utamanya adalah bahwa memiliki APIP yang kapabel saja tidak menjamin opini WTP. Faktor penentu yang lebih krusial adalah efektivitas manajemen dalam menindaklanjuti temuan yang diungkap APIP, karena temuan itulah yang menjadi basis penilaian BPK.

Pengaruh Maturitas SPIP terhadap Opini Audit

Hipotesis H5 diterima dengan hasil uji yang menunjukkan pengaruh positif signifikan Maturitas SPIP terhadap Opini Audit. Temuan ini menegaskan bahwa SPIP yang matang (Level 3 ke atas) berfungsi efektif sebagai kerangka kerja makro yang menjamin keandalan pelaporan dan mencegah salah saji material, yang merupakan syarat mutlak opini WTP.

Maturitas SPIP terbukti menjadi mekanisme monitoring internal yang memberikan keyakinan (*assurance*) kepada prinsipal dan divalidasi oleh auditor eksternal melalui opini yang baik. Hasil ini konsisten dengan studi Prakoso & Aryati (2024) yang menyimpulkan bahwa kematangan SPIP berkontribusi langsung pada peningkatan akuntabilitas dan kewajaran laporan keuangan.

Kesimpulannya, investasi pada pematangan SPIP adalah strategi yang terbukti berdampak langsung pada kualitas opini audit. SPIP berperan menjaga integritas fundamental laporan keuangan yang menjadi dasar pertimbangan utama BPK dalam memberikan opini.

Pengaruh Ukuran Pemda terhadap Opini Audit

Hipotesis H6 ditolak karena tidak ditemukan pengaruh langsung yang signifikan dari Ukuran Pemda terhadap Opini Audit. Ketidaksignifikanan ini justru mengungkap temuan penting bahwa pengaruh ukuran terhadap opini sepenuhnya dimediasi (*full mediation*) oleh Temuan Audit, sebagaimana dikonfirmasi oleh hasil H3, H7, dan H10.

Dalam perspektif teori keagenan, hal ini menunjukkan bahwa BPK tidak memberikan opini berdasarkan persepsi ukuran entitas, melainkan berdasarkan bukti

objektif *agency problem* (temuan) yang diperparah oleh kompleksitas entitas besar. Temuan ini memperjelas hasil studi Sutaryo *et al.* (2020) dengan menunjukkan jalur pengaruh yang spesifik.

Implikasinya, tantangan bagi pemda besar untuk meraih WTP bukan terletak pada ukurannya, melainkan pada kemampuan mengelola risiko kompleksitas agar tidak menghasilkan temuan audit yang signifikan.

Pengaruh Temuan Audit terhadap Opini Audit

Hipotesis H7 didukung sangat kuat dengan bukti pengaruh negatif signifikan Temuan Audit terhadap Opini Audit. Temuan ini mengonfirmasi logika prosedural audit di mana akumulasi bukti kesalahan (temuan) secara langsung menurunkan penilaian kewajaran laporan keuangan dan probabilitas pemberian opini WTP.

Sebagai cerminan *agency problems*, tingginya temuan audit menjadi sinyal negatif (*red flag*) bagi prinsipal mengenai tingginya risiko pengelolaan keuangan agen. Hasil ini konsisten dengan penelitian Siregar & Rudiansyah (2019) dan Widodo & Sudarno (2017) yang menempatkan temuan audit sebagai prediktor krusial kualitas opini.

Kesimpulannya, Temuan Audit tervalidasi sebagai variabel penentu utama opini audit dan mediator yang efektif dalam model penelitian ini, menjembatani kondisi

internal entitas dengan hasil penilaian eksternal.

Peran Mediasi Temuan Audit pada Pengaruh Kapabilitas APIP

Hipotesis H8 diterima, membuktikan bahwa Temuan Audit secara signifikan memediasi penuh pengaruh Kapabilitas APIP terhadap Opini Audit. Mekanisme ini menjelaskan paradoks APIP: kapabilitas tinggi meningkatkan deteksi temuan (H1), dan peningkatan temuan tersebut menurunkan peluang opini WTP (H7).

Secara teoretis, ini menggambarkan rantai kausalitas monitoring yang utuh, di mana APIP mengurangi asimetri informasi dengan mengungkap masalah, dan sinyal akhir (opini) bergantung pada tingkat masalah yang terungkap. Temuan ini memperkuat model mediasi Siregar & Rudiansyah (2019) dan logika deteksi Nurdiono & Gamayuni (2018).

Implikasinya, APIP bukanlah solusi instan untuk opini, melainkan alat diagnostik. Kunci pencapaian WTP terletak pada komitmen menindaklanjuti temuan hasil deteksi APIP, karena temuan itulah yang secara riil memengaruhi penilaian BPK.

Peran Mediasi Temuan Audit pada Pengaruh Maturitas SPIP

Hipotesis H9 ditolak karena Temuan Audit tidak terbukti memediasi pengaruh Maturitas SPIP terhadap Opini Audit. Hal ini

disebabkan oleh tidak signifikannya pengaruh SPIP terhadap temuan (H2), sehingga syarat mediasi tidak terpenuhi.

Temuan ini menegaskan bahwa SPIP bekerja melalui jalur langsung (H5) dengan menjamin kualitas laporan secara makro, bukan dengan menekan jumlah temuan operasional. SPIP memberikan assurance langsung kepada auditor mengenai integritas sistem, sejalan dengan temuan Prakoso & Aryati (2024).

Kesimpulannya, Maturitas SPIP memiliki jalur pengaruh yang berbeda dengan APIP. Ia berkontribusi pada opini audit melalui pencegahan salah saji material secara sistemik, bukan melalui mekanisme pengurangan temuan audit harian.

Peran Mediasi Temuan Audit pada Pengaruh Ukuran Pemda (H10)

Hipotesis H10 diterima, membuktikan terjadinya mediasi penuh oleh Jumlah Temuan Audit dalam hubungan antara Ukuran Pemda dan Opini Audit. Ini menjelaskan bahwa dampak negatif ukuran pemda terhadap opini sepenuhnya disebabkan oleh peningkatan jumlah temuan akibat kompleksitas operasional.

Dalam kerangka teori keagenan, karakteristik agen (ukuran besar) memperbesar risiko *agency problem* (temuan), yang kemudian direspon oleh mekanisme audit eksternal melalui

penurunan opini. Temuan ini memberikan resolusi atas ambiguitas pengaruh ukuran pemda dalam literatur sebelumnya.

Implikasi strategisnya adalah pemerintah daerah besar harus fokus pada manajemen risiko yang ditujukan untuk menekan jumlah temuan audit, karena itulah satu-satunya jalur di mana ukuran entitas dapat menghambat pencapaian opini WTP.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

1. Kapabilitas APIP berpengaruh positif terhadap Temuan Audit. Koefisien regresi Kapabilitas APIP bernilai 3,227, yang menunjukkan bahwa apabila Kapabilitas APIP meningkat 1 satuan, maka Temuan Audit akan meningkat sebesar 3,227. Pengaruh ini signifikan dengan nilai probabilitas sebesar 0,013 ($\leq 0,05$).
2. Maturitas SPIP tidak berpengaruh terhadap Temuan Audit. Koefisien regresi Maturitas SPIP sendiri bernilai 4,159, yang secara matematis menunjukkan bahwa apabila Maturitas SPIP meningkat 1 satuan, maka Temuan Audit akan meningkat sebesar 4,159. Namun, pengaruh ini tidak signifikan dengan nilai probabilitas sebesar 0,065 ($> 0,05$).
3. Ukuran Pemda berpengaruh positif terhadap Temuan Audit. Koefisien regresi Ukuran Pemda sendiri bernilai 22,647,

- yang menunjukkan bahwa apabila Ukuran Pemerintah Daerah (dalam *Ln Aset*) meningkat 1 satuan, maka Temuan Audit akan meningkat sebesar 22,647. Pengaruh ini signifikan dengan nilai probabilitas sebesar 0,008 ($\leq 0,05$).
4. Kapabilitas APIP tidak berpengaruh terhadap Opini Audit. Koefisien regresi Kapabilitas APIP sendiri bernilai 0,852, yang secara matematis menunjukkan bahwa apabila Kapabilitas APIP meningkat 1 satuan, maka peluang memperoleh opini WTP akan meningkat sebesar 0,852. Namun, pengaruh ini tidak signifikan dengan nilai probabilitas sebesar 0,243 ($> 0,05$).
 5. Maturitas SPIP berpengaruh positif terhadap Opini Audit. Koefisien regresi Maturitas SPIP sendiri bernilai 2,913, yang menunjukkan bahwa apabila Maturitas SPIP meningkat 1 satuan, maka peluang memperoleh opini WTP akan meningkat sebesar 2,913. Pengaruh ini signifikan dengan nilai probabilitas sebesar 0,005 ($\leq 0,05$).
 6. Ukuran Pemda tidak berpengaruh terhadap Opini Audit. Koefisien regresi Ukuran Pemerintah Daerah sendiri bernilai -0,411, yang secara matematis menunjukkan bahwa apabila Ukuran Pemerintah Daerah (dalam *Ln Aset*) meningkat 1 satuan, maka peluang memperoleh opini WTP akan menurun sebesar -0,411. Namun, pengaruh ini tidak signifikan dengan nilai probabilitas sebesar 0,145 ($> 0,05$).
 7. Temuan Audit berpengaruh negatif terhadap Opini Audit. Koefisien regresi Temuan Audit sendiri bernilai -0,236, yang menunjukkan bahwa setiap penambahan satu temuan audit, maka peluang untuk memperoleh opini WTP akan menurun -0,236. Pengaruh ini signifikan dengan nilai probabilitas sebesar 0,000 ($\leq 0,05$).
 8. Temuan Audit dapat memediasi pengaruh Kapabilitas APIP terhadap Opini Audit. Berdasarkan hasil uji Sobel, diperoleh nilai *z-statistic* sebesar -2,234 dengan nilai signifikansi (*p-value*) 0,025 dengan nilai *p-value* ini lebih kecil dari 0,05.
 9. Temuan Audit tidak dapat memediasi pengaruh Maturitas SPIP terhadap Opini Audit. Berdasarkan hasil uji Sobel, diperoleh nilai *z-statistic* sebesar -1,739 dengan nilai signifikansi (*p-value*) 0,081, lebih besar dari 0,05.
 10. Temuan Audit dapat memediasi pengaruh Ukuran Pemda terhadap Opini Audit. Berdasarkan hasil uji Sobel, diperoleh nilai *z-statistic* sebesar -2,3622 dengan nilai signifikansi (*p-value*) 0,018 dengan nilai *p-value* ini lebih kecil dari 0,05.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang perlu diperhatikan. Pertama, lokus penelitian terbatas pada pemerintah daerah di Pulau Jawa, sehingga generalisasi hasil untuk wilayah lain di Indonesia dengan karakteristik berbeda perlu dilakukan secara hati-hati. Kedua, periode pengamatan yang relatif singkat (2 tahun) mungkin belum cukup untuk menangkap dampak jangka panjang dari perbaikan tata kelola. Ketiga, model penelitian hanya menggunakan variabel kuantitatif dan belum mencakup faktor kualitatif seperti komitmen kepemimpinan atau intervensi politik yang berpotensi memengaruhi hasil audit.

Saran

Berdasarkan hasil penelitian dan keterbatasan penelitian, maka peneliti dapat memberikan beberapa saran yang diharapkan dapat bermanfaat bagi berbagai pihak:

1. Pemda disarankan untuk tidak hanya berfokus pada pencapaian skor formal kapabilitas, tetapi memprioritaskan tindak lanjut atas temuan APIP serta mengadopsi manajemen risiko yang disesuaikan dengan kompleksitas ukuran daerah.
2. BPKP dan Inspektorat, disarankan untuk menyempurnakan model evaluasi kinerja APIP dengan mengukur dampak substantif pengawasan dan membedakan

pola pembinaan bagi pemerintah daerah berukuran besar.

3. BPK, ukuran pemerintah daerah dapat dijadikan indikator risiko inheren yang lebih tajam dalam perencanaan audit.
4. Peneliti selanjutnya direkomendasikan untuk mengembangkan model dengan menambahkan variabel kualitatif dan kontekstual atau menggunakan metode campuran (*mixed methods*) untuk menggali pemahaman yang lebih mendalam mengenai dinamika pengawasan internal di sektor publik.

DAFTAR PUSTAKA

- Ageng, Y. R., & Usman, F. (2023). Pengaruh Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Dan Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Terhadap Opini Audit. *Jurnalku*, 3(4), 390–401. <https://doi.org/10.54957/jurnalku.v3i4.597>
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2017). *Auditing and Assurance Services Sixteenth Edition*. In Pearson Education Limited. Pearson.
- Basmar, N. A., Rinaldy, S., & Sahidah. (2024). Auditor's Ability to Detect Fraud Through Competence, Independence, Integrity and Professionalism. *JPENSI: Jurnal Penelitian Ekonomi Dan Akuntansi*, 9(2), 409–420. <https://jurnalekonomi.unisla.ac.id/index.php/jpensi/article/view/2046>
- BPK RI. (2021). *Opini WTP Menunjukkan Pengelolaan Keuangan Daerah*

- Transparan dan Akuntabel. <https://www.bpk.go.id/news/opini-wtp-menunjukkan-pengelolaan-keuangan-daerah-transparan-dan-akuntabel>
- BPK RI. (2022). Opini LKPD 2018-2023. <https://data.go.id/dataset/dataset/persentase-tingkat-opini-laporan-keuangan-pemerintah-daerah-lkpd-2018-2023>
- BPK RI. (2023). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2023. <https://www.bpk.go.id/ihps>
- BPKP. (2023). Laporan Kinerja BPKP Tahun 2023. <https://www.bpkp.go.id/assets//laporanberkala/1/745/202406131139LAPKIN BPKP 2023 TW4.pdf>
- BPKP. (2024). Laporan Kinerja BPKP Tahun 2024. https://www.bpkp.go.id/assets//laporanberkala/1/2280/202505101156202505091157LK_Kepala BPKP_TW4_2024.pdf
- Choi, J. K., Moon, K. K., Kim, J., & Jung, G. (2025). Examining the Impact of Local Government Competencies on Regional Economic Revitalization: Does Social Trust Matter? *Systems*, 13(1), 1–21. <https://doi.org/10.3390/systems13010005>
- Jensen, M. C., & Meckling, M. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *The Corporate Financiers*, 3, 305–360. <https://doi.org/10.1057/9781137341280.0038>
- Juliandi, A., Irfan, & Manurung, S. (2014). *Metodologi Penelitian Bisnis*. UMSU PRESS.
- Karaeng, S., & Oktaviani, A. R. (2023). Pengaruh Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP dan Objektivitas terhadap Kualitas Laporan Keuangan pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Barat. *Jurnal Pelopor Manajemen ...*, 2, 326–338. <https://ejurnal.nobel.ac.id/index.php/jpmi/article/view/4063>
- Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M. (2010). The Worldwide Governance Indicators Methodology and Analytical Issues. In *Policy Research Working Paper (Vol. 3, Issue 2)*. <http://ow.ly/JaiU50qDu1Z>
- Ma, X. (2023). Quality of Internal Control of Listed Companies, Digital Level and CPA Audit Opinion. *Big Data Economy and Information Management*, 3. <https://doi.org/10.4108/eai.2-12-2022.2328727>
- Maharani, D. A., & Arofah, A. A. (2021). Determinasi Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Opini BPK. *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 14(1), 113–122. <https://doi.org/10.35143/jakb.v14i1.4562>
- Napitupulu, R. B., Simanjutak, T. P., Hutabarat, L., Damanik, H., Harianja, H., Sirait, R. T. M., & Tobing, C. E. R. L. (2021). *Penelitian Bisnis Teknik dan Analisis Data (1st ed.)*. MADENATERA.
- Nurdiono, & Gamayuni, R. R. (2018). The Effect of Internal Auditor Competency on Internal Audit Quality and its Implication on the Accountability of Local Government. *European Research Studies Journal*, 21(4), 426–434. <https://doi.org/10.35808/ersj/1132>

- Pamungkas, B., Avrian, C., & Ibtida, R. (2019). Factors influencing audit findings of the Indonesian district governments' financial statements. *Cogent Business and Management*, 6(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2019.1673102>
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (2008). <https://peraturan.bpk.go.id/Details/4876>
- Prakoso, F. B., & Aryati, T. (2024). The Effect of Control System Maturity and the Government Internal Oversight Capability Level on Audit Opinions. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 12(1), 55–64. <https://doi.org/10.37641/jiakes.v12i1.2418>
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. *Accounting Review*, 84(4), 1255–1280. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.4.1255>
- Rahmasari, A., & Setiawan, D. (2021). The Determinants of Frauds in Local Governments. *JDA Jurnal Dinamika Akuntansi*, 13(1), 37–50. <http://dx.doi.org/10.15294/jda.v13i1.29137> <http://journal.unnes.ac.id/nju/index.php/jdaauthor>
- Rahmasari, A., & Setiawan, D. (2022). Maturity of Internal Control System, the Capability of Internal Auditors, and Performance Accountability in Local Governments. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 8(2), 159–176. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v8i2.830>
- Salsabila, R., & Wahyudi, I. (2022). Pengaruh Temuan Audit, Rekomendasi Hasil Pemeriksaan, Dan Ukuran Pemerintahan Daerah Terhadap Opini Audit Pada Pemerintah Daerah Di Indonesia. *AKSELERASI: Jurnal Ilmiah Nasional*, 4(1), 38–45. <https://doi.org/10.54783/jin.v4i1.515>
- Siregar, M. I., & Rudiansyah, J. (2019). Pengaruh Jumlah Temuan Audit Terhadap Opini Audit Kabupaten/Kota Se-Sumatera. *Jurnal Ecoment Global*, 4(1), 101–124. <https://doi.org/10.35908/jeg.v4i1.576>
- Sugiyono. (2013). Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D. ALFABETA.
- Sutaryo, Naviantia, I. A., & Muhtar. (2020). Audit Opinion on Government Financial Report: Evidence from Local Governments in Indonesia. *International Journal of Economics and Management*, 14(1), 129–144.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara (2004). <https://peraturan.bpk.go.id/Details/40509/uu-no-15-tahun-2004>
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara (2003). <https://peraturan.bpk.go.id/Details/43017/uu-no-17-tahun-2003>
- UNDP. (2014). Governance for Sustainable Development. <https://doi.org/10.4337/9781847200266>
- Wang, L., Dai, Y., & Ding, Y. (2019). Internal Control and SMEs' Sustainable Growth: The Moderating Role of Multiple Large Shareholders.

Journal of Risk and Financial
Management, 12(4).
<https://doi.org/10.3390/jrfm12040182>

Wardani, D. K., Nuraini, F., Program, A. S., Tamansiswa, U. S., & Yogyakarta, K. (2023). The Influence Of The Effectiveness of Internal Control and Observance of Accounting Rules. 9(1).
<https://doi.org/10.37403/financial.v9i1.502>

Widodo, O. P., & Sudarno. (2017). Pengaruh Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern Dan Temuan Ketidakpatuhan Terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan. Diponegoro Journal of Accounting, 6(1), 1–9.

Yusuf, M., & Gustiana, N. (2022). Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Dan Kepatuhan Terhadap Opini Audit Pemerintah Pusat Dengan Rekomendasi Audit Sebagai Variabel Moderasi. *RELEVAN: Jurnal Riset Akuntansi*, 3(1), 56–64.
<https://doi.org/10.35814/relevan.v3i1.4147>