

# Pengaruh Audit Kinerja Terhadap Akuntabilitas Publik Dengan Pengawasan Fungsional Sebagai Variabel Moderating

Yusron Difinubun<sup>1\*</sup>, Dirma Asriani<sup>2\*</sup>, Indra Budi Yanti<sup>3\*</sup>.

<sup>1,2,3</sup> Program Studi Akuntansi Fakultas Ilmu Sosial dan Humaniora Universitas Pendidikan Muhammadiyah Sorong

---

## Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menilai secara empiris pengaruh parsial antara Audit Kinerja terhadap Akuntabilitas Publik, dengan pengawasan fungsional sebagai variabel moderating. Penelitian ini berjenis penelitian kuantitatif. Penarikan hipotesis penelitian menggunakan basis teori Kontijensi, didukung oleh penelitian-penelitian sebelumnya yang mempunyai kesamaan variabel. Jenis data yang digunakan adalah data primer hasil pengumpulan data melalui penyebaran angket. Menggunakan teknik statistik Regresi moderating dan SPSS 21.0. Selain itu dalam menjaga normalitas dan mencegah heteroskedastisitas, penelitian ini menggunakan uji asumsi klasik. Penelitian berlokasi di Kota Makassar. Hasil penelitian menemukan bahwa Audit Kinerja berpengaruh signifikan terhadap Akuntabilitas Publik dan Pengawasan Fungsional berpengaruh signifikan dalam memoderasi audit kinerja terhadap Akuntabilitas Publik. Hasil pengujian determinasi moderasi penelitian ini yaitu sebesar 57,9%. Sedangkan 42,1% lain dapat ditindaklanjuti menggunakan variabel lain sebab tidak dapat dijelaskan menggunakan variabel penelitian ini.

Kata kunci: Audit Kinerja, Akuntabilitas Publik, Pengawasan Fungsional.

---

\*Corresponding Author at Fakultas Ilmu Sosial dan Humaniora Universitas Pendidikan Muhammadiyah Sorong Jl. KH. Ahmad Dahlan, No. 1, Mariat Pantai, Aimas, Kabupaten Sorong.  
E-mail address: [yusronalid@gmail.com](mailto:yusronalid@gmail.com)<sup>1</sup>, [dirmaasriani@gmail.com](mailto:dirmaasriani@gmail.com)<sup>2</sup>, [indrabudi1523@gmail.com](mailto:indrabudi1523@gmail.com)<sup>3</sup>

## **PENDAHULUAN**

Era Reformasi membawa perubahan dalam sistem pemerintahan Indonesia. Konsekuensi perubahan tersebut mendorong perlunya perbaikan dalam pengelolaan dan akuntabilitas pelayanan publik. Sebagai tindak lanjut semangat reformasi pemerintah menerapkan sistem partisipatif dalam pelayanan publik. Daerah diberikan kewenangan mengurus dan mengatur semua urusan pemerintahan di luar urusan pemerintah pusat. Dengan kata lain, pelayanan publik tidak lagi bersifat sentralistik namun desentralistik. Desentralisasi Pelayanan publik yang dimaksudkan yakni menciptakan ruang bagi masyarakat untuk ikut berpartisipasi dalam proses pembangunan melalui pembagian otonomi daerah. (Mardiasmo, 2012).

Pemerintahan yang baik dan bersih dewasa ini akan dapat terselenggara jika pemerintah pusat dan daerah dapat merealisasikan tiga prinsip utama yaitu Transparansi, Akuntabilitas, dan Partisipasi publik. Keluarnya Undang-Undang No 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik semakin mempermudah transparansi dan partisipasi masyarakat dalam mengawasi kualitas pelayanan publik. Pertanggungjawaban secara transparan mengenai kinerja pemerintahan dan kepastian terselenggara *good and clean Government* dapat terevaluasi setiap waktu.

Ellwood 1993 dalam Mardiasmo (2012) menjelaskan terdapat empat dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik, yaitu akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum, akuntabilitas proses, akuntabilitas program, dan akuntabilitas kebijakan. Akuntabilitas tidak saja menyangkut proses, kinerja dan manajemen, akan tetapi juga menyangkut pengelolaan keuangan dan kualitas output. Dengan demikian, pemerintah membutuhkan audit terhadap organisasi sektor publik. Audit yang dilakukan pada sektor publik (pemerintah) berbeda dengan yang dilakukan pada sektor swasta. Perbedaan tersebut disebabkan oleh adanya perbedaan latar belakang institusional dan hukum, dimana audit sektor publik (pemerintah) mempunyai prosedur dan tanggung jawab yang berbeda serta peran yang lebih luas di bandingkan audit sektor swasta (Wilopo, 2001).

Audit Kinerja menurut UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Pasal 4 (3) yaitu pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Jika ditelaah secara sederhana, Audit kinerja merupakan metamorfosis audit intern (*internal audit*) yang kemudian berkembang menjadi audit operasional (*operational audit*) dan selanjutnya menjadi audit manajemen (*management audit*).

Menunjang terselenggara Akuntabilitas Publik, selain audit kinerja, pengawasan fungsional juga dibutuhkan (Supriadi dkk, 2010). Pengawasan fungsional diperlukan dalam rangka membantu pimpinan pemerintahan menjalankan pengawasan di lingkungan organisasi yang menjadi tanggungjawabnya. Wasistiono (2010) mengemukakan bahwa Pengawasan Fungsional merupakan pengawasan lingkungan internal pemerintah daerah maupun yang berasal dari lingkungan eksternal pemerintah daerah.

Hasil penelitian menunjukkan hubungan positif audit kinerja, pengawasan fungsional terhadap akuntabilitas publik. Antara lain: Penelitian Sadeli (2008) tentang profesionalitas aparat pengawasan fungsional intern terhadap

pelaksanaan audit pemerintahan; Supardi dkk (2010) Peranan Audit Kinerja dalam Menunjang Akuntabilitas Publik; Satria (2010) tentang Pengaruh peran Inspektorat daerah dan pelaksanaan sistem pengendalian intern terhadap akuntabilitas pemerintah; Rahayu (2011) tentang pengaruh audit kinerja dan pengawasan fungsional terhadap akuntabilitas; Wulandari (2013) tentang pengawasan fungsional terhadap Akuntabilitas Pemerintah.

Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I BPK tahun 2017 untuk hasil pemeriksaan LKPD Tahun 2016. Ditemukan 6.115 permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Permasalahan tersebut terjadi di 426 pemerintah daerah. 426 pemerintah daerah yang bermasalah, Sulawesi Selatan merupakan salah provinsi yang ikut tersangkut persoalan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan (IHPS I BPK RI 2017). Atas dasar permasalahan tersebut, penelitian ini ingin menilai pengaruh audit kinerja terhadap Akuntabilitas publik dengan pengawasan fungsional sebagai variabel moderating. Model penelitian ini belum digunakan oleh penelitian sebelumnya.

## **LITERATURE REVIEW**

### **Teori Kontijensi**

Teori Kontijensi menurut Fielder 1967 dalam Fisher (1998) adalah teori perilaku yang mengklaim bahwa tidak ada satu cara terbaik untuk merancang struktur organisasi. Dengan kata lain cara terbaik untuk mengatur misalnya sebuah instansi bagaimanapun bergantung pada situasi internal dan eksternal instansi. Para peneliti di bidang akuntansi menggunakan teori kontijensi saat menghubungkan pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah (Wulandari, 2011). Penelitian ini menggunakan teori kontijensi dalam menilai pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Menurut teori kontijensi cara terbaik untuk menilai kinerja pemerintah bergantung pada situasi internal dan eksternal. Situasi internal dalam instansi yaitu penerapan anggaran berbasis kinerja. Sedangkan situasi eksternal yaitu kebijakan penyusunan anggaran.

### **Audit Kinerja**

Undang-Undang No.15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Pasal 4 ayat 3 mendefinisikan audit kinerja sebagai pemeriksaan dan pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Menurut Bastian (2010) Audit kinerja adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program atau kegiatan pemerintah yang diaudit. Sedangkan Halim dan Iqbal (2012) mendefinisikan Audit Kinerja adalah sebagai proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efisiensi operasi, efektivitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan dan kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku, menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan.

Hubungan audit kinerja terhadap akuntabilitas publik, didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Supardi Dkk (2010) bahwa peranan audit kinerja

terhadap akuntabilitas publik sebesar 17% dan sisanya yaitu dipengaruhi oleh faktor lain diluar audit kinerja, misalnya pelayanan publik, kualitas informasi keuangan, manajerial dan pengawasan fungsional yang akan menunjang akuntabilitas publik. Selain itu, Rahayu (2011) dan Rosalina (2014) menemukan bahwa audit kinerja dan pengawasan fungsional secara parsial dan bersama-sama (simultan) memiliki pengaruh yang signifikan dan positif terhadap akuntabilitas publik pada Pemerintahan.

Halim dan Iqbal (2012) mengemukakan bahwa indikator audit kinerja sektor publik yaitu:

- a. Melakukan penilaian secara independen;
- b. Ekonomi;
- c. Efisiensi;
- d. Efektivitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan;
- e. Kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku;
- f. Menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.
- g. Mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan tersebut.

### **Pengawasan Fungsional**

Pengawasan atau penyelenggaraan pemerintah daerah menurut Peraturan Pemerintah No. 79 Tahun 2005 Pasal 1 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah menyatakan bahwa Pengawasan atas penyelenggaraan Pemerintahan Daerah adalah proses kegiatan yang ditujukan untuk menjamin agar Pemerintahan Daerah berjalan secara efisien dan efektif sesuai dengan rencana dan ketentuan peraturan perundang-undangan. Menurut Halim dan Iqbal (2012) adalah Pengawasan fungsional adalah pengawasan yang dilakukan oleh aparat pengawasan fungsional APBD yang meliputi BPKP, Itwilprov, Itwikab/kota.

Aparatur pengawasan fungsional dibentuk oleh pemerintah. Peraturan Menteri Dalam Negeri no. 44 tahun 2008 tentang Kebijakan Pengawasan atas Penyelenggaraan Pemerintah Daerah tahun 2009 menjelaskan bahwa aparat yang melaksanakan pengawasan fungsional dalam lingkungan internal pemerintah daerah yaitu:

- a. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)
- b. Inspektorat jenderal Departemen, Aparat Pengawas Lembaga Pemerintah Non Departemen, dan Instansi Pemerintah Lainnya.
- c. Inspektorat Wilayah Propinsi
- d. Inspektorat Wilayah Kabupaten/Kota

Hubungan Pengawasan fungsional terhadap akuntabilitas publik, didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Rahayu (2011); Wulandari (2013) dan Rosalina (2014) bahwa pengawasan fungsional berpengaruh signifikan positif terhadap akuntabilitas publik. Pengawasan fungsional oleh inspektorat daerah pada khususnya dapat mendorong terwujudnya akuntabilitas publik yang bebas dari praktek korupsi, kolusi, dan nepotisme.

Indikator pengawasan fungsional menurut Halim (2008) yaitu:

- a. Menilai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku berdasarkan sendi-sendi kewajaran penyelenggaraan pemerintahan agar tercapai daya guna, hasil guna dan tepat guna yang sebaikbaiknya.

- b. Menilai kesesuaian dengan pedoman akuntansi yang berlaku.
- c. Menilai apakah kegiatan dilaksanakan secara ekonomis, efisien dan efektif Agar pelaksanaan pembangunan dilakukan sesuai dengan rencana dan program Pemerintah serta peraturan perundangundangan yang berlaku.
- d. Mendeteksi adanya kecurangan, mencegah terjadinya pemborosan kebocoran, dan penyimpangan dalam penggunaan wewenang, tenaga, uang dan perlengkapan milik Negara.

### **Akuntabilitas Publik**

*Government Accounting Standard Board* mendefinisikan akuntabilitas sebagai dasar pelaporan keuangan di pemerintahan yang didasari oleh adanya hak masyarakat untuk mengetahui dan menerima penjelasan atas pengumpulan sumber daya dan penggunaannya. Pertanyaan tersebut menunjukkan bahwa akuntabilitas memungkinkan masyarakat untuk menilai pertanggungjawaban pemerintah atas semua aktivitas yang dilakukan (Mardiasmo 2009). Bastian (2010) mendefinisikan Akuntabilitas Publik adalah kewajiban menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab, menerangkan kinerja, dan tindakan seseorang atau badan hukum dan pimpinan kolektif atau organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangna untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Sedangkan menurut Mahmudi (2010) akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak yang memberikan amanah. Akuntabilitas meliputi pemberian informasi keuangan kepada masyarakat dan pemakai lainnya, sehingga memungkinkan bagi mereka untuk menilai pertanggungjawaban pemerintah atas seluruh aktifitas yang dilakukan

Menurut Ellwood dalam mardiasmo (2012) Akuntabilitas publik atau pertanggungjawaban kinerja kepada publik oleh organisasi sektor publik terdiri atas empat dimensi. Dengan kata lain empat dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik yaitu:

1. Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum  
Akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan (*abuse of power*), sedangkan akuntabilitas hukum (*legal accountability*) terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.
2. Akuntabilitas proses  
Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi.
3. Akuntabilitas program  
Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal.

4. Akuntabilitas kebijakan

Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah, atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas

**Hipotesis**

**Pengaruh Audit Kinerja Terhadap Akuntabilitas Publik**

Supardi Dkk (2010); Rahayu (2011) dan Rosalina (2014), menunjukkan bahwa secara parsial audit kinerja berpengaruh akuntabilitas publik. Jika audit kinerja dilakukan dengan baik atau semakin semakin tinggi kualitas audit kinerja, maka penilaian publik atas kinerja pemerintah semakin baik.. Berdasarkan uraian tersebut, dapat diperoleh hipotesis sebagai berikut:

H<sub>1</sub> : Audit kinerja berpengaruh positif terhadap akuntabilitas publik.

**Pengawasan Fungsional memoderasi hubungan Audit Kinerja terhadap Akuntabilitas Publik**

Rahayu (2011); Rosalina (2014) menemukan bahwa audit kinerja dan pengawasan fungsional secara parsial dan bersama-sama (simultan) memiliki pengaruh yang signifikan dan positif terhadap akuntabilitas publik pada Pemerintahan. Berdasarkan uraian tersebut hipotesis tiga berusaha untuk melihat pengaruh simultan ketiga variabel penelitian. Dengan demikian peneliti mengajukan hipotesis sebagai berikut:

H<sub>2</sub> : Pengawasan Fungsional memoderasi hubungan audit kinerja dengan akuntabilitas publik.

**METODE PENELITIAN**

**Metode Analisis Data**

**Analisis Regresi Linear Moderasi**

Analisis regresi digunakan untuk memprediksikan seberapa jauh perubahan nilai variabel dependen, bila nilai variabel independen dimanipulasi (Sugiyono, 2011). Pada penelitian ini analisis regresi yang digunakan adalah *simple linier regression* dan *moderated linier regression* (MRA). *Simple linier regression* didasarkan pada hubungan fungsional ataupun kausal satu variabel (Sugiyono, 2011 : 261). *Moderated linier regression* menguji pengaruh variabel moderasi terhadap hubungan variabel independen dan dependen. Penelitian ini menggunakan Akuntabilitas Publik sebagai variabel dependen, Audit Kinerja sebagai variabel independen serta Pengawasan Fungsional sebagai variabel moderasi. Persamaan regresi yang dapat disusun:

e

Keterangan:

- = Akuntabilitas Publik
- = Konstanta
- = Koefisien regresi
- = Audit Kinerja
- = Audit kinerja dengan pemoderasi pengawasan fungsional
- = Kesalahan pengganggu

**Uji Asumsi Klasik**

Penelitian ini menggunakan salah satu Uji asumsi klasik yaitu uji normalitas model grafik. Uji normalitas digunakan untuk memastikan distribusi

data dalam variabel normal. Menurut Nugroho (2008) Data yang baik dan layak digunakan dalam penelitian adalah data yang memiliki distribusi normal. Untuk mendeteksi normalitas data dapat dilakukan dengan pengujian Grafik Histogram dan Grafik Normality Probability Plot.

**Uji Hipotesis**  
**Uji Parsial (Uji t)**

Uji parsial dilakukan untuk mengetahui pengaruh variabel independen secara parsial terhadap variabel dependen, apakah signifikan atau tidak. Uji t dapat juga dilakukan dengan melihat nilai signifikansi t masing-masing variabel pada *output* hasil regresi menggunakan SPSS dengan *significance level* 0,05 ( $\alpha = 5\%$ ). Jika nilai signifikansi lebih besar dari  $\alpha$  maka hipotesis ditolak (koefisien regresi tidak signifikan), yang berarti secara individual variabel independen tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen. Jika nilai signifikansi lebih kecil dari  $\alpha$  maka hipotesis diterima (koefisien regresi signifikan), berarti secara individual variabel independen mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen.

**Uji Determinasi (R<sup>2</sup>)**

Pengujian koefisien determinan dilakukan untuk melihat seberapa besar pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat. Pengujian ini dilakukan dengan melihat nilai koefisien determinan. Koefisien determinan (R<sup>2</sup>) merupakan besaran non negatif dan besarnya koefisien determinasi adalah ( $0 < R^2 < 1$ ). Jika koefisien determinan bernilai 0, maka tidak ada hubungan antara variabel bebas dengan variabel terikat. Sebaliknya jika koefisien determinan bernilai 1, maka ada keterikatan sempurna antara variabel bebas dengan variabel terikat.

**HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

**Hasil Penelitian**

**Hasil Persamaan Regresi Linear Moderasi**

**Tabel.1 Coefficients**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	2.323	.392		5.934	.000		
Audit Kinerja	-.166	.222	-.205	-.746	.459	.110	9.113
Audit Kinerja dengan Moderasi Pengawasan Fungsional	.123	.035	.951	3.470	.001	.110	9.113

Sumber: Output SPSS 21.0, 2022

Berdasarkan table *coefficient* hasil *output* SPSS di atas maka didapat persamaan analisis regresi linear moderasi sebagai berikut:

$$AP = 2,323 - 0,166AK + 0,123AK.PF$$

- a. 0,233 adalah konstanta yang berarti bahwa jika tidak ada perubahan dari variable audit kinerja dan variabel moderasi pengawasan fungsional maka akuntabilitas publik adalah 0,233.

- b. – 0,166 adalah koefisien dari audit kinerja yang artinya bahwa jika ada peningkatan audit kinerja maka akuntabilitas publik akan menurun sebesar 0,166.
- c. 0,123 adalah koefisien dari variabel audit kinerja yang dimoderasikan dengan pengawasan fungsional yang artinya bahwa jika ada peningkatan audit kinerja yang dimoderasikan dengan pengawasan fungsional maka akuntabilitas publik akan meningkat sebesar 0,123.

### Hasil Uji Parsial

**Tabel.2 Hasil Uji Parsial**

Variabel	Sig. < $\alpha$	Keterangan
Audit Kinerja	0,000<0,05	Signifikan
Audit Kinerja dengan moderasi Pengawasan Fungsional	0,001<0,05	Signifikan

Sumber: Output SPSS 21.0, 2022

### Pengujian Hipotesis 1

Berdasarkan hasil pengujian parsial diketahui bahwa variabel audit kinerja memiliki signifikansi pengaruh terhadap akuntabilitas publik. Hal ini mengindikasikan bahwa audit kinerja merupakan faktor penentu yang memberikan kontribusi yang berarti terhadap akuntabilitas publik. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa **Hipotesis 1 terdukung**.

### Pengujian Hipotesis 2

Berdasarkan hasil pengujian parsial pada tabel diatas diketahui bahwa variabel audit kinerja dengan moderasi pengawasan fungsional memiliki pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas publik. Hal ini mengindikasikan bahwa audit kinerja membutuhkan pengawasan fungsional untuk memberikan kontribusi yang berarti terhadap akuntabilitas publik. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa **Hipotesis 2 terdukung**.

### Hasil Uji Determinasi

**Tabel.3 Hasil Uji Determinasi**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.693 <sup>a</sup>	.480	.470	.43697
2	.761 <sup>a</sup>	.579	.563	.39687

Sumber: Output SPSS 21.0, 2022

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi sebelum moderasi, nilai *R Square* yang diperoleh sebesar 0,480 yang menunjukkan bahwa akuntabilitas publik dipengaruhi oleh variabel audit kinerja sebesar 48,0% dan sisanya 52,0% dipengaruhi oleh variabel lain yang belum diteliti dalam penelitian ini. Sementara itu Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi setelah moderasi, nilai *R Square* yang diperoleh sebesar 0,579 yang menunjukkan bahwa akuntabilitas publik dipengaruhi oleh variabel audit kinerja dan moderasi dari pengawasan fungsional sebesar 57,9% dan sisanya 42,1% dipengaruhi oleh variabel lain yang belum diteliti dalam penelitian ini. Besaran pengaruh yang dari audit kinerja setelah dimoderasi pengawasan fungsional (model II) lebih besar dari pengaruh sebelum dimoderasi (model I). Hal ini mengindikasikan bahwa pengawasan fungsional mampu memoderasi pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik.

### Pembahasan

#### Pengaruh Audit Kinerja terhadap Akuntabilitas Publik



Berdasarkan uji parsial diketahui bahwa audit kinerja memiliki pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas publik. Hal ini mengindikasikan bahwa audit kinerja merupakan faktor penentu baik dan tidaknya akuntabilitas publik. Hasil penelitian ini mendukung teori kontijensi, bahwa akuntabilitas dipengaruhi oleh faktor internal dan faktor eksternal. Audit kinerja menjadi faktor internal yang mempengaruhi akuntabilitas publik. Maksudnya jika penilaian terhadap audit kinerja pemerintah baik maka publik akan menilai kinerja pemerintah baik, begitupun sebaliknya.

Hubungan audit kinerja terhadap akuntabilitas, dalam penelitian para responden mengakui bahwa auditor internal bekerja secara independen, mengukur kinerja pemeriksa internal menggunakan indikator penilaian ekonomi, efektifitas, dan efisiensi dalam melihat pencapaian kinerja di setiap OPD. Selain itu, auditor internal juga menekankan penilaian efisiensi biaya, memperhatikan efektivitas dalam pencapaian hasil kerja, dan sangat memperhatikan kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku serta mengkomunikasikan hasilnya penilaian kinerja di OPD.

Hasil penelitian ini mendukung teori kontijensi (Fiedler 1976), bahwa cara terbaik untuk menilai kinerja pemerintah menurut teori yaitu dapat tercermin dari kondisi internal dan eksternal. Penelitian ini memenuhi salah satu syarat teori kontijensi yaitu menilai kinerja pemerintah dari sudut pandang kondisi internal dalam instansi yaitu audit kinerja.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian sebelumnya dari Supardi Dkk (2010), Rahayu (2011) dan Rosalina (2014), yang menunjukkan bahwa secara parsial audit kinerja berpengaruh akuntabilitas publik. Jika audit kinerja dilakukan dengan baik atau semakin semakin tinggi kualitas audit kinerja, maka penilaian publik atas kinerja pemerintah semakin baik.

#### **Pengaruh Pengawasan Fungsional terhadap hubungan Audit Kinerja dengan akuntabilitas Publik**

Berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa pengawasan fungsional sebagai variabel moderasi antara pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik memiliki berpengaruh signifikan. Hal ini sejalan dengan teori kontijensi menjelaskan bahwa akuntabilitas dipengaruhi oleh faktor internal dan faktor eksternal. Pengawasan fungsional dan audit internal menjadi faktor internal yang mempengaruhi akuntabilitas publik. Maksudnya jika penilaian terhadap pengawasan fungsional pemerintah baik maka publik akan menilai kinerja pemerintah baik, begitupun sebaliknya.

Persepsi responden menyatakan bahwa Inspektorat menilai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, mengawasi setiap OPD dengan menilai kesesuaian pelaporan keuangan dengan pedoman akuntansi yang berlaku, menilai ekonomis, efisien dan efektif kegiatan dan mampu mendeteksi adanya kecurangan, mencegah terjadinya pemborosan kebocoran, dan penyimpangan dalam penggunaan wewenang, tenaga, uang dan perlengkapan milik daerah dan Negara.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian dari Rahayu (2011) dan Rosalina (2014) menemukan bahwa pengawasan fungsional memiliki pengaruh yang signifikan dan positif terhadap akuntabilitas publik pada Pemerintahan.

## **PENUTUP**

### **Simpulan**

1. Audit kinerja memiliki pengaruh yang signifikan terhadap akuntabilitas publik. Hal ini mengindikasikan bahwa audit kinerja merupakan faktor penentu baik dan tidaknya akuntabilitas publik pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) Di Kota Makassar.
2. Pengawasan fungsional mampu memoderasi pengaruh audit kinerja terhadap akuntabilitas publik. Hal ini mengindikasikan bahwa audit kinerja akan berhasil mewujudkan akuntabilitas publik jika faktor pengawasan fungsional diperhatikan.

### **Saran**

1. Pemerintah Kota Makassar dalam upaya mewujudkan akuntabilitas publik perlu memerhatikan faktor audit kinerja, mengingat hasil penelitian membuktikan bahwa audit kinerja adalah faktor penentu baik dan tidaknya akuntabilitas publik OPD pada jajaran pemerintah kota Makassar.
2. Menjalankan audit kinerja pemerintah Kota Makassar perlu memerhatikan faktor pengawasan fungsional, karena faktor ini menguatkan proses audit kinerja dalam rangka mewujudkan akuntabilitas publik.
3. Kepada pihak yang terkait dengan pengawasan fungsional pada Organisasi Perangkat Daerah (OPD) di Pemerintah Kota Makassar agar lebih meningkatkan kinerja dalam segi pengawasan fungsional yang dimaksudkan untuk mencegah tumbuhnya berbagai macam bentuk penyimpangan dari pelaksanaan anggaran sehingga pelaksanaan pengawasan fungsional yang telah terlaksana dapat lebih baik lagi dimasa yang akan datang.
4. Bagi peneliti selanjutnya, disarankan untuk menambah variabel *moderating* atau variabel independen untuk melengkapi variabel penelitian yang belum dilakukan. objek penelitian juga disarankan untuk menghindari respon bias akibat penggunaan kuesioner

### **Daftar Pustaka**

- Askam Tuastikal. 2008. **Pengaruh Pengawasan, Pemahaman Sistem Akuntansi Keuangan dan Pengelolaan Keuangan Terhadap Kinerja Unit Satuan Kerja Pemerintah Daerah**. Finance and Banking Journal vol. 10. No. 1
- Bastian, Indra. 2010. **Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar Edisi Ketiga**. Penerbit Erlangga :Jakarta
- Choiri, N. H. 2003. **Akuntabilitas Kinerja Dinas Pendidikan Kabupaten Malang (Studi Kasus tentang Akuntabilitas Administratif Pelaksana Program Wajib Belajar Pendidikan Dasar Sembilan Tahun di Kecamatan Bululawang Kabupaten Malang**. Jurnal Ilmiah Adminsitrasi Publik, Vol. IV, No. 1, 2003.
- Fitz, J. 2007. **"The Politics of Accountability: A Perspective From England and Wales."**Peabody journal of Education, Vol. 79, No. 4, pp. 230- 241.
- Halim, Abdul. 2008. **Auditing (Dasar - Dasar Audit Laporan Keuangan)**. UUP STIM YKPN. Yogyakarta.
- Harvianda, Yulia Petra. 2014. **Pengaruh Pengawasan Fungsional Dan Akuntabilitas Publik Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada OPD Provinsi Riau)**.

<https://jom.unri.ac.id/index.php/JOMFEKON/article/view/4547/4430>

diakses pada 13 Maret 2018

- dan Iqbal, Muhammad. 2012. **Seri Bunga Rampai Manajemen Keuangan Daerah: Pengelolaan Keuangan Daerah. Edisi Tiga.** Penerbit UPP STIM YKPN. Yogyakarta.
- , 2016. **Manajemen Keuangan Daerah. Edisi Revisi.** Penerbit UPP AMP YKPN.
- , 2016. **Akuntansi Sektor Publik Akuntansi Keuangan Daerah, edisi kedua,** Salemba Empat, Jakarta.
- Horsley, Stephanie. 2009. **"The Politics of Accountability: Implication for Centralized Music Education Policy Development and Implementation."** *Arts Education Policy Review*, Vol. 110, No. 4, pp. 6-13.
- Husen, La Ode. 2004. **Hubungan fungsi pengawasan Dewan Perwakilan Rakyat dengan Badan Pengawas Keuangan dalam Sistem Ketatanegaraan Indonesia.** Jakarta: CV. Utomo.
- Livermore, J. And MacPherson, G.E. 1999. **"Expanding the Role of the Arts in the Curriculum: Some Australian Initiatives."** *Arts Education Policy Review*, Vol. 101, NO.3, pp. 10-15.
- Mahmudi.2010.**Manajemen Kinerja Sektor Publik, Edisi Kedua,**Penerbit UPP STIM YKPN. Yogyakarta.
- Mardiasmo. 2009. **Akuntansi Sektor Publik.** Penerbit Andi. Yogyakarta.
- ,2006.**"Perwujudan Transpransi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana Good Governance."** *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, Vol.2, No.1.
- Monk, D.H. and Roellke, C.F. 1995. **"Accountability, Resource Allocation and the Production of Educational Outcomes."***International Journal of Educational Research*, Vol. 27, No. 6, pp. 493- 503.
- Nordiawan, Deddi, Putra, S. Iswahyudi dan Rahmawati Maulida. 2012. **Akuntansi Pemerintahan.** Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Ramson, S. 2007. **"Publik Accountability in the Age of Neo-Liberal Governance."** *In the Rout-ledgeFalmer Reader in Education Policy and Politics*, ed. B. Lingard and J. Ozga, pp. 198-219, New York, Routledge.
- Narimawati, Umi. 2007. **Riset Manajemen Sumber Daya Manusia.** Penerbit Agung Media. Jakarta
- Nugroho Bhuono Agung. 2008. **Strategi jitu memilih metode statistik penelitian dengan spss.** Penerbit ANDI. Yogyakarta.
- Rahayu, Cici. 2011. **Pengaruh Audit kinerja Sektor Publik dan Pengawasan fungsional terhadap Akuntabilitas Publik.**Skripsi.UNIKOM. Bandung.
- Republik Indonesia, **Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan danTanggung Jawab Keuangan Negara**  
-----, Peraturan Pemerintah No. 79 Tahun 2005 Pasal 1 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah  
-----, **Peraturan Menteri Dalam Negeri no. 44 tahun 2008 tentang Kebijakan Pengawasan atas Penyelenggaraan Pemerintah Daerah tahun 2009**

- , **Badan Pemeriksaan Keuangan. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I BPK (IHPS I BPK) tahun 2017.**
- Sadeli, Dadang. 2008. **Profesionalitas Aparat Pengawasan Fungsional Intern Terhadap Pelaksanaan Audit Pemerintahan dan Implikasinya Kepada Akuntabilitas Keuangan Instansi.**
- Satria, budi. 2010. **Pengaruh Peran Inspektorat Daerah dan Pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern Terhadap Terwujudnya Akuntabilitas Publik.** Skripsi. UNP. Padang.
- Sugiyono. 2009. **Metode Penelitian Bisnis.** Penerbit Alfabeta. Bandung.
- Sularso, Sri. 2003. **Metode Penelitian Akuntansi: Sebuah pendekatan Replikasi. Cetakan Pertama.** Penerbit BPFE. Yogyakarta.
- Supardi, Deddy. Wiarty, Sheirly. 2010. **Peranan Audit Kinerja dalam Akuntabilitas.** UNIKOM. Vol. I, No. 2. April. Hlm. 77-94.
- Siahaan, Marihot P. 2010. **Hukum Pajak Elementer.** Penerbit Graha Ilmu. Yogyakarta:
- Wasistiono, Sadu. 2010. **Pengelolaan Keuangan Dan Aset Daerah.** Penerbit Fokusmedia. Bandung.
- Wilopo. 2001. **“Faktor-faktor yang Menentukan Kualitas Audit pada Sektor Publik/Pemerintah”.** Ventura. STIE Perbanas Surabaya. Vol. 4 No. 1. Juni. pp. 27 – 32.
- Wulandari, indah 2013. **Pengaruh Pengawasan Fungsional Dalam Menunjang Akuntabilitas Publik Pada Pemerintahan Kota Padang.** Jurusan Akuntansi. Fakultas Ekonomi. Universitas Negeri Padang. Publikasi Jurnal akuntansi unp. Vol 1. No 3. Seri C.