

Determinasi Kualitas Tata Kelola Keuangan Pemerintah Daerah: Peran Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, dan Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi

Irfan Maulana¹, Muhammad Ariz Amarulloh²

^{1,2}Pemerintah Provinsi Jawa Barat, Indonesia

E-mail: irfanmau79@gmail.com¹, 1302170757.muhammadariz@gmail.com²

Article History:

Received: 11 Januari 2026

Revised: 31 Januari 2026

Accepted: 13 Februari 2026

Keywords:

Kapabilitas
APIP, Maturitas SPIP,
Pengendalian Korupsi, Opini
BPK

Abstract: Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis determinan kualitas tata kelola keuangan pemerintah daerah melalui kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), dan Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK). Kualitas tata kelola keuangan diproses dengan opini Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), yang diklasifikasikan ke dalam kategori Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dan non-WTP. Penelitian ini menggunakan data panel seluruh pemerintah provinsi di Indonesia selama periode 2021–2024 dengan total 136 observasi. Metode analisis yang digunakan adalah regresi logistik biner dengan pendekatan penalized likelihood metode Firth untuk mengatasi ketidakseimbangan distribusi data opini audit. Hasil analisis menunjukkan bahwa kapabilitas APIP, maturitas SPIP, dan IEPK memiliki hubungan positif terhadap probabilitas pemerintah provinsi memperoleh opini WTP, meskipun pengaruh ketiganya belum signifikan secara statistik. Secara substantif, peningkatan kapabilitas APIP dan maturitas SPIP menunjukkan kecenderungan meningkatkan peluang perolehan opini WTP, sementara efektivitas pengendalian korupsi berperan sebagai faktor pendukung lingkungan tata kelola yang berintegritas. Tidak signifikannya hasil regresi mengindikasikan keterbatasan variasi data serta dominasi opini WTP pada tingkat pemerintah provinsi, sehingga pencapaian opini WTP telah menjadi baseline performance. Temuan ini menegaskan bahwa peningkatan kualitas tata kelola keuangan pemerintah daerah memerlukan penguatan implementasi substantif pengawasan internal, pengendalian intern, dan manajemen risiko, tidak hanya peningkatan skor penilaian formal.

PENDAHULUAN

Kualitas tata kelola keuangan pemerintah daerah merupakan salah satu pilar utama dalam mewujudkan akuntabilitas, transparansi, dan kepercayaan publik terhadap pengelolaan keuangan negara. Dalam konteks sektor publik, tata kelola keuangan tidak hanya dipahami sebagai kepatuhan terhadap standar akuntansi dan regulasi formal, tetapi juga mencerminkan efektivitas sistem pengendalian intern, kualitas pengawasan, serta integritas kelembagaan dalam mencegah kesalahan dan penyimpangan. Oleh karena itu, kualitas tata kelola keuangan menjadi indikator penting keberhasilan reformasi birokrasi dan pengelolaan keuangan publik di Indonesia.

Di Indonesia, kualitas tata kelola keuangan pemerintah daerah secara umum diukur melalui opini audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) sering dipersepsikan sebagai indikator keberhasilan pengelolaan keuangan daerah, karena mencerminkan kewajaran penyajian laporan keuangan, kepatuhan terhadap standar akuntansi pemerintahan, serta efektivitas sistem pengendalian intern. Namun demikian, meningkatnya proporsi pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP dalam beberapa tahun terakhir menimbulkan pertanyaan kritis mengenai sejauh mana opini audit masih mampu membedakan kualitas tata kelola keuangan secara substantif, khususnya pada level pemerintah provinsi.

Sejalan dengan penguatan akuntabilitas keuangan, pemerintah Indonesia telah mengembangkan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) sebagai kerangka pengendalian intern yang wajib diterapkan oleh seluruh instansi pemerintah melalui Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008. SPIP dirancang untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, serta ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Dalam kerangka tersebut, peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) menjadi semakin strategis sebagai fungsi *assurance* dan *consulting* yang mendukung efektivitas SPIP dan kualitas tata kelola keuangan pemerintah daerah.

Kapabilitas APIP merefleksikan tingkat kematangan fungsi pengawasan intern, yang mencakup kompetensi auditor internal, independensi organisasi, metodologi audit berbasis risiko, serta efektivitas tindak lanjut rekomendasi hasil pengawasan. APIP dengan kapabilitas yang lebih tinggi diharapkan mampu berfungsi sebagai mekanisme *early warning system* dalam mengidentifikasi kelemahan pengendalian intern dan potensi risiko penyimpangan sebelum berdampak pada penyajian laporan keuangan. Oleh karena itu, secara teoritis, peningkatan kapabilitas APIP seharusnya berkontribusi terhadap perbaikan kualitas tata kelola keuangan dan peningkatan probabilitas perolehan opini WTP.

Selain pengawasan internal, maturitas SPIP merupakan elemen fundamental dalam tata kelola keuangan sektor publik. Maturitas SPIP mencerminkan sejauh mana pengendalian intern telah terintegrasi ke dalam proses bisnis dan pengambilan keputusan organisasi. SPIP yang matang ditandai oleh lingkungan pengendalian yang kuat, proses penilaian risiko yang sistematis, aktivitas pengendalian yang efektif, serta sistem informasi dan komunikasi yang mendukung akuntabilitas. Dalam perspektif tata kelola, pengendalian intern yang efektif berfungsi sebagai fondasi utama untuk menjamin keandalan pelaporan keuangan dan pencegahan penyimpangan.

Namun demikian, dalam praktik empiris, implementasi SPIP di pemerintah daerah sering kali menghadapi tantangan. Penilaian maturitas SPIP umumnya berbasis *self-assessment* dan kepatuhan administratif, sehingga peningkatan skor maturitas belum tentu mencerminkan kualitas implementasi pengendalian intern secara substantif. Kondisi ini berpotensi menjelaskan adanya kesenjangan antara nilai maturitas SPIP yang relatif tinggi dengan temuan audit dan permasalahan pengelolaan keuangan yang masih terjadi di berbagai pemerintah daerah.

Di sisi lain, korupsi masih menjadi isu struktural yang mempengaruhi kualitas tata kelola pemerintahan, termasuk dalam pengelolaan keuangan daerah. Praktik korupsi tidak hanya menyebabkan kerugian keuangan negara, tetapi juga melemahkan efektivitas institusi, menurunkan kepercayaan publik, dan merusak integritas sistem pengendalian. Oleh karena itu, efektivitas pengendalian korupsi menjadi faktor penting dalam menciptakan lingkungan tata kelola yang kondusif. Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK) yang dikembangkan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan digunakan untuk mengukur sejauh mana upaya pencegahan, deteksi, dan penanganan korupsi telah diimplementasikan secara efektif di instansi pemerintah.

Meskipun secara konseptual pengendalian korupsi dipandang sebagai elemen kunci tata kelola, hubungan antara efektivitas pengendalian korupsi dan opini audit tidak selalu bersifat langsung. Opini audit lebih berfokus pada kewajaran penyajian laporan keuangan dan efektivitas sistem pengendalian intern atas pelaporan keuangan, sementara praktik korupsi sering terjadi pada tahap perencanaan dan pelaksanaan anggaran yang tidak seluruhnya tercermin dalam laporan keuangan akhir. Dengan demikian, efektivitas pengendalian korupsi lebih berperan sebagai *enabling environment* yang mendukung integritas tata kelola secara keseluruhan.

Sejumlah penelitian empiris sebelumnya telah mengkaji pengaruh kapabilitas APIP dan maturitas SPIP terhadap opini audit pemerintah daerah dengan menunjukkan hasil yang beragam dan tidak konsisten. Di satu sisi, beberapa studi menemukan bukti bahwa penguatan aspek pengawasan internal berdampak langsung terhadap kualitas pelaporan keuangan; misalnya, Ageng dan Usman (2023) serta Silviana dkk. (2020) menyimpulkan bahwa kapabilitas APIP dan maturitas SPIP memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap probabilitas pemerintah daerah memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Temuan ini didukung oleh Maulida (2017) yang menekankan peran vital maturitas pengendalian dalam memitigasi salah saji material. Namun, di sisi lain, terdapat literatur yang menunjukkan bukti kontradiktif di mana pengaruh tersebut terbukti lemah atau tidak signifikan secara statistik. Penelitian oleh Wulandari dan Bandi (2015) serta Peni (2017) menemukan bahwa peningkatan kapabilitas APIP tidak secara otomatis diikuti dengan perbaikan opini audit BPK. Senada dengan hal tersebut, studi Juniati (2021) serta Safitri dan Darsono (2015) juga gagal membuktikan adanya korelasi signifikan antara maturitas sistem pengendalian intern dengan opini audit yang diperoleh. Perbedaan temuan empiris (*research gap*) ini mengindikasikan bahwa hubungan antara fungsi pengawasan internal, pengendalian intern, dan kualitas tata kelola keuangan bersifat kompleks dan sangat dipengaruhi oleh konteks kelembagaan serta variasi karakteristik data antar daerah.

Lebih lanjut, sebagian besar penelitian terdahulu menggunakan pendekatan *cross-sectional* atau berfokus pada tingkat kabupaten/kota, sehingga kurang mampu menangkap dinamika antar waktu dan karakteristik tata kelola pada level pemerintah provinsi. Selain itu, keterbatasan variasi opini audit khususnya dominasi opini WTP seringkali diabaikan, padahal kondisi tersebut berpotensi menimbulkan bias estimasi dan melemahkan kemampuan model statistik dalam mendeteksi pengaruh variabel independen.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis determinan kualitas tata kelola keuangan pemerintah daerah melalui kapabilitas APIP, maturitas SPIP, dan efektivitas pengendalian korupsi dengan menggunakan data panel pemerintah provinsi di Indonesia periode 2021–2024. Penelitian ini secara khusus mempertimbangkan keterbatasan distribusi data opini audit dengan menerapkan regresi logistik *penalized* metode *Firth*. Dengan pendekatan tersebut, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi empiris yang lebih realistis dalam memahami peran pengawasan internal, pengendalian intern, dan pengendalian korupsi dalam

konteks tata kelola keuangan pemerintah daerah, sekaligus memberikan implikasi kebijakan yang lebih substansial bagi penguatan tata kelola keuangan sektor publik.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan rancangan eksplanatori untuk menganalisis hubungan kausalitas antarvariabel melalui pengujian hipotesis. Pendekatan ini dipilih untuk menjelaskan kecenderungan pengaruh karakteristik tata kelola terhadap probabilitas pemerintah daerah memperoleh opini audit Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Unit analisis dalam penelitian ini adalah pemerintah provinsi di Indonesia dengan menggunakan pendekatan data panel.

Populasi penelitian mencakup seluruh pemerintah provinsi yang secara administratif berjumlah 38 provinsi. Namun demikian, pada periode pengamatan tahun 2021–2024, terdapat empat provinsi hasil pemekaran (Provinsi Papua Tengah, Papua Selatan, Papua Pegunungan, dan Papua Barat Daya) yang belum memiliki penilaian lengkap terkait kapabilitas APIP, maturitas SPIP, maupun Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK). Oleh karena itu, keempat provinsi tersebut dikeksklusi dari sasaran penelitian. Berdasarkan kriteria kelengkapan data, penelitian ini menerapkan metode sensus terhadap 34 pemerintah provinsi selama empat tahun periode observasi, sehingga total sampel berjumlah 136 observasi.

Jenis data yang digunakan adalah data sekunder yang diperoleh melalui teknik dokumentasi dari sumber resmi pemerintah. Data Opini Audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) bersumber dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) yang diterbitkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI. Sementara itu, data skor Kapabilitas APIP, skor Maturitas SPIP, dan skor IEPK diperoleh dari laporan hasil penilaian kinerja dan publikasi resmi Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP).

Variabel Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kualitas tata kelola keuangan pemerintah daerah yang diproksikan dengan Opini Audit BPK. Variabel ini diukur menggunakan skala nominal (variabel dummy), di mana nilai 1 diberikan untuk pemerintah provinsi yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), dan nilai 0 untuk opini selain WTP (Non-WTP). Variabel independen terdiri atas tiga indikator tata kelola, yaitu Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, dan Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK). Ketiga variabel ini diperlakukan sebagai variabel ordinal yang merepresentasikan peningkatan level kematangan tata kelola berdasarkan penilaian resmi.

Model Matematis Mengingat variabel dependen bersifat dikotomi, model dasar yang digunakan adalah regresi logistik biner. Persamaan model empiris untuk mengestimasi probabilitas pemerintah provinsi memperoleh opini WTP dirumuskan sebagai berikut:

$$\ln \left(\frac{P(Y_{it} = 1)}{1 - P(Y_{it} = 1)} \right) = \beta_0 + \beta_1 APIP_{it} + \beta_2 SPIP_{it} + \beta_3 IEKP_{it} + \varepsilon_{it}$$

Di mana:

$P(Y_{it} = 1)$: Probabilitas pemerintah provinsi i pada tahun t memperoleh opini WTP

β_0 : Konstanta

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

APIP : Tingkat Kapabilitas APIP

SPIP : Tingkat Maturitas SPIP

IEKP : Skor Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi

ε_{it} : *Error term*

Koefisien regresi akan diinterpretasikan dalam bentuk odds ratio untuk menggambarkan besaran perubahan peluang perolehan opini WTP akibat peningkatan satu level pada variabel independen, dengan asumsi variabel lain konstan.

Tahap awal analisis data dilakukan dengan memeriksa distribusi variabel dependen. Data empiris menunjukkan adanya dominasi opini WTP yang sangat kuat dibandingkan opini Non-WTP pada tingkat pemerintah provinsi, sehingga menyebabkan jumlah observasi pada kategori Non-WTP menjadi sangat terbatas (kejadian langka atau *rare events*). Kondisi ketidakseimbangan data (imbalanced data) ini berpotensi menimbulkan bias estimasi pada regresi logistik konvensional, khususnya risiko *small-sample bias* dan masalah pemisahan data (*separation problem*) yang menghasilkan *standard error* yang tidak valid.

Untuk memitigasi masalah tersebut dan memperoleh estimasi parameter yang konsisten, penelitian ini menggunakan teknik Regresi Logistik dengan Pendekatan *Penalized Likelihood Metode Firth*. Metode ini menerapkan penalti pada fungsi *likelihood* untuk mereduksi bias pada sampel kecil atau data yang tidak seimbang. Seluruh proses pengolahan data statistik dilakukan menggunakan perangkat lunak R dengan paket *logistf*. Pengujian hipotesis didasarkan pada nilai odds ratio, interval kepercayaan 95% (*Confidence Interval*), dan tingkat signifikansi statistik.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Selama periode pengamatan 2021–2024, penelitian ini mencakup 136 observasi pemerintah provinsi. Distribusi variabel dependen menunjukkan dominasi opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Lebih dari empat perlima observasi memperoleh opini WTP, sementara observasi dengan opini non-WTP relatif terbatas. Distribusi yang timpang ini mengindikasikan bahwa pada level pemerintah provinsi, pencapaian kewajaran penyajian laporan keuangan telah menjadi kondisi umum (baseline performance), sehingga variasi opini audit menjadi terbatas secara empiris.

Pada variabel kapabilitas APIP, mayoritas pemerintah provinsi berada pada Level 2 (*Structured*) dan Level 3 (*Delivered*). Pada Level 2, APIP telah memiliki struktur organisasi, mandat pengawasan, serta sumber daya manusia dengan kualifikasi minimum, namun aktivitas pengawasan belum sepenuhnya memenuhi standar profesional. Pada Level 3, APIP telah melaksanakan pengawasan sesuai standar dan praktik profesional serta mampu memberikan keyakinan memadai atas ketaatan terhadap peraturan, efektivitas manajemen risiko, dan perbaikan tata kelola. Jumlah provinsi dengan kapabilitas APIP pada Level 4 (*Institutionalized*) dan Level 5 (*Optimized*) masih sangat terbatas, sehingga variasi pada level tinggi relatif kecil.

Distribusi maturitas SPIP menunjukkan bahwa sebagian besar pemerintah provinsi berada pada Level 3 (Terdefinisi) dan Level 4 (Terkelola dan Terukur). Pada Level 3, organisasi telah mampu mendefinisikan kinerjanya dan mengintegrasikan strategi pencapaian kinerja, namun efektivitas pengendalian belum sepenuhnya teruji. Pada Level 4, pengendalian intern telah dilaksanakan secara terkelola dan terukur, meskipun belum sepenuhnya adaptif terhadap perubahan lingkungan organisasi. Provinsi dengan maturitas SPIP pada Level 5 (Optimum) relatif jarang, sehingga perbedaan kinerja pengendalian intern antarprovinsi menjadi semakin sempit.

Berdasarkan data Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK), mayoritas pemerintah provinsi terkonsentrasi pada kategori Berubah (skor 80–95) dan Bekerja (skor 60–80). Sangat sedikit daerah yang berhasil menembus kategori tertinggi atau Bersih, sementara di sisi lain, kategori kinerja rendah dengan skor di bawah 60 hampir tidak ditemukan. Pola distribusi ini mengindikasikan bahwa infrastruktur pengendalian korupsi di tingkat provinsi sejatinya telah terbentuk dan berfungsi, namun belum sepenuhnya mencapai titik efektivitas yang optimal.

Berdasarkan analisis deskriptif terhadap 136 observasi selama periode 2021–2024,

Commented [MK1]: Ini diperbaiki struktur pembahasan method nya:
fokus pada
1. sumber data dan pengukuran data
2. model matematis dan prosedur analisis data

ditemukan adanya ketimpangan distribusi data (*imbalanced data*) yang signifikan. Mayoritas pemerintah provinsi (94,8%) telah memperoleh opini WTP, sehingga opini non-WTP menjadi kejadian langka (*rare events*). Pola serupa terlihat pada variabel independen, di mana Kapabilitas APIP dan Maturitas SPIP terkonsentrasi pada Level 3 (Delivered dan Terdefinisi). Homogenitas data ini mengindikasikan bahwa pencapaian opini WTP dan level maturitas menengah telah menjadi standar kinerja umum (*baseline performance*) bagi pemerintah provinsi.

Hasil Estimasi Regresi Logistik Penalized

Deskripsi statistik menunjukkan bahwa data opini audit pada tingkat pemerintah provinsi memiliki distribusi yang sangat timpang (*imbalanced*), di mana 94,8% observasi merupakan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Kondisi ini menyebabkan opini Non-WTP menjadi kejadian langka (*rare events*). Untuk mengatasi potensi bias estimasi akibat fenomena tersebut, penelitian ini menggunakan model regresi logistik dengan pendekatan *Penalized Likelihood (Metode Firth)*. Ringkasan hasil estimasi disajikan pada Tabel 1.

Tabel 1. Hasil Estimasi Regresi Logistik Penalized

Variabel	Koefisien	Odds Ratio	CI 95% Lower	CI 95% Upper	p-value
Konstanta	-1,522	0,218	0,002	57,79	0,549
Kapabilitas APIP	0,699	2,01	0,38	8,09	0,366
Maturitas SPIP	0,641	1,9	0,26	11,94	0,498
IEPK	0,215	1,24	0,34	4,32	0,734

Berdasarkan hasil pengujian, ketiga variabel independen menunjukkan arah koefisien yang positif. Kapabilitas APIP memiliki nilai *Odds Ratio* (OR) sebesar 2,01, Maturitas SPIP sebesar 1,90, dan Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK) sebesar 1,24. Secara matematis, nilai OR di atas 1 mengindikasikan bahwa peningkatan pada ketiga variabel tersebut berbanding lurus dengan peningkatan peluang perolehan opini WTP. Namun, hasil uji signifikansi menunjukkan bahwa nilai p-value untuk Kapabilitas APIP (0,366), Maturitas SPIP (0,498), dan IEPK (0,734) seluruhnya berada di atas taraf signifikansi $\alpha = 0,05$. Dengan demikian, secara statistik, ketiga variabel tersebut tidak terbukti berpengaruh signifikan terhadap opini audit pemerintah daerah pada periode pengamatan ini.

Pembahasan Pengaruh Kapabilitas APIP terhadap Opini Audit

Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa meskipun peningkatan level Kapabilitas APIP berpotensi menggandakan peluang perolehan WTP (OR: 2,01), pengaruh tersebut tidak signifikan secara statistik. Hal ini mengindikasikan terjadinya fenomena *ceiling effect* dalam data. Sebagian besar pemerintah provinsi dalam sampel penelitian telah mencapai Kapabilitas APIP Level 3 (*Integrated*), sehingga variasi data menjadi sangat minim. Dalam kondisi di mana mayoritas entitas telah memiliki kapabilitas yang memadai, skor level tidak lagi menjadi pembeda utama (*differentiator*) bagi kualitas laporan keuangan.

Hasil ini mendukung penelitian terdahulu oleh Wulandari dan Bandi (2015) serta Peni (2017), yang menemukan bahwa tingginya level kapabilitas APIP tidak secara otomatis menjamin opini audit yang lebih baik. Ketidaksignifikanan ini dapat dijelaskan oleh fakta bahwa penilaian kapabilitas sering kali berbasis pada ketersediaan infrastruktur pengawasan (kelengkapan dokumen, SOP, dan jumlah auditor), namun belum tentu mencerminkan kompetensi teknis dan independensi auditor dalam mendeteksi salah saji material secara substantif di lapangan.

Tabel 2. Distribusi Level Kapabilitas APIP dan Opini BPK

Kapabilitas APIP	Non-WTP (0)	WTP (1)	Total
Level 1–2 (Initial–Structured)	2	16	18
Level 3 (Delivered)	5	113	118
Level 4–5 (Institutionalized–Optimized)	0	0	0
Total	7	129	136

Tabel tersebut menunjukkan bahwa 87,5% (113 dari 129) observasi dengan opini WTP berada pada APIP Level 3 (Delivered). Pada level ini, APIP telah mampu melaksanakan pengawasan sesuai standar profesional dan memberikan keyakinan memadai atas kepatuhan, manajemen risiko, serta tata kelola. Sementara itu, pada APIP Level 1–2 masih terdapat observasi dengan opini non-WTP, meskipun proporsinya relatif kecil.

Distribusi ini menjelaskan hasil regresi logistik yang menunjukkan odds ratio kapabilitas APIP sebesar 2,01, namun tidak signifikan secara statistik. Secara substantif, peningkatan kapabilitas APIP dari Level 1–2 ke Level 3 berasosiasi dengan peningkatan peluang memperoleh opini WTP. Namun, karena hampir seluruh observasi telah terkonsentrasi pada Level 3 dan tidak terdapat observasi pada Level 4–5, variasi data menjadi sangat terbatas. Kondisi ini mengindikasikan adanya ceiling effect, di mana kapabilitas APIP telah mencapai tingkat minimum yang memadai untuk mendukung opini WTP, sehingga peningkatan lebih lanjut tidak lagi menghasilkan diferensiasi opini audit yang signifikan.

Pembahasan Pengaruh Maturitas SPIP terhadap Opini Audit

Maturitas SPIP memiliki odds ratio sebesar 1,90, yang mengindikasikan bahwa peningkatan satu level maturitas SPIP meningkatkan peluang memperoleh opini WTP hampir dua kali lipat. Secara teoritis, hasil ini konsisten dengan peran SPIP sebagai fondasi sistem pengendalian intern yang menjamin keandalan pelaporan keuangan.

Namun, interval kepercayaan yang sangat luas (0,26–11,94) dan p-value yang tinggi menunjukkan bahwa peningkatan skor maturitas SPIP belum memberikan dampak yang konsisten terhadap opini audit. Hal ini dapat dijelaskan oleh karakteristik penilaian maturitas SPIP yang sebagian besar berbasis *self-assessment* dan kepatuhan administratif. Skor maturitas yang tinggi tidak selalu mencerminkan efektivitas implementasi pengendalian intern dalam praktik, khususnya pada aspek pelaksanaan anggaran dan pengelolaan aset yang sering menjadi sumber temuan audit.

Dengan kata lain, pada konteks pemerintah provinsi, SPIP telah mencapai tingkat kematangan minimum yang memadai untuk mendukung penyusunan laporan keuangan yang wajar. Peningkatan maturitas di atas level tersebut cenderung menghasilkan diminishing returns terhadap opini audit.

Tabel 3. Distribusi Level Maturitas SPIP dan Opini BPK

Maturitas SPIP	Non-WTP (0)	WTP (1)	Total
Level 1–2 (Rintisan–Berkembang)	2	18	20
Level 3 (Terdefinisi)	5	111	116
Level 4–5 (Terkelola–Optimum)	0	0	0
Total	7	129	136

Tabel tersebut menunjukkan pola distribusi yang sangat mirip dengan kapabilitas APIP. Sebanyak 111 dari 129 observasi WTP (86,0%) berada pada maturitas SPIP Level 3 (Terdefinisi). Pada level ini, organisasi telah mampu mendefinisikan kinerjanya dengan baik dan mengintegrasikan strategi pencapaian kinerja, meskipun efektivitas pengendalian belum

sepenuhnya adaptif.

Keberadaan observasi non-WTP pada Level 1–2 dan Level 3 menunjukkan bahwa peningkatan maturitas SPIP tidak secara otomatis menjamin perolehan opini WTP. Hal ini selaras dengan hasil regresi yang menunjukkan odds ratio sebesar 1,90 dengan interval kepercayaan yang lebar. Skor maturitas SPIP yang relatif homogen di Level 3 mengurangi kemampuan model statistik untuk mendeteksi pengaruh yang signifikan, meskipun arah hubungan tetap positif. Temuan ini sejalan dengan studi Juniati (2021) serta Safitri dan Darsono (2015), yang menyimpulkan bahwa maturitas SPIP sering kali tidak berpengaruh signifikan terhadap opini audit. Hal ini disebabkan karena penilaian maturitas yang dilakukan secara *self-assessment* dan *quality assurance* internal berpotensi bias (*overestimated*). Akibatnya, skor maturitas yang tinggi tidak selalu menjamin ketiadaan kelemahan pengendalian internal yang bersifat material dalam pengelolaan keuangan daerah.

Pembahasan Pengaruh Efektivitas Pengendalian Korupsi

IEPK memiliki odds ratio sebesar 1,24, yang menunjukkan pengaruh positif namun relatif kecil dibandingkan kapabilitas APIP dan maturitas SPIP. Nilai ini mengindikasikan bahwa peningkatan efektivitas pengendalian korupsi hanya meningkatkan peluang memperoleh opini WTP sekitar 24 persen.

Secara empiris, hasil ini menunjukkan bahwa pengendalian korupsi berperan sebagai faktor pendukung (*enabling factor*) daripada determinan langsung opini audit. Audit laporan keuangan berfokus pada kewajaran penyajian dan kepatuhan akuntansi, sementara praktik korupsi sering terjadi pada tahap perencanaan dan pelaksanaan kegiatan yang tidak seluruhnya tercermin dalam laporan keuangan akhir. Oleh karena itu, meskipun pemerintah provinsi berada pada kategori Berubah atau Bersih, pengaruhnya terhadap opini audit bersifat tidak langsung dan jangka panjang.

Tabel 4. Distribusi Kategori IEPK dan Opini BPK

Kategori IEPK	Non-WTP (0)	WTP (1)	Total
Bekerja (<80)	2	9	11
Berubah (80–<95)	2	70	72
Bersih (≥95)	3	50	53
Total	7	129	136

Kondisi ini menyiratkan bahwa suatu daerah dengan tata kelola pencegahan korupsi yang "sedang" (kategori Berubah atau Bekerja) masih sangat mungkin memperoleh opini WTP selama transaksi keuangannya dicatat dengan tertib secara administratif. Temuan ini memperkuat argumen bahwa kepatuhan administratif sering kali lebih dominan dalam penentuan opini audit dibandingkan efektivitas pengendalian korupsi itu sendiri.

Temuan ini konsisten dengan hasil regresi yang menunjukkan odds ratio IEPK sebesar 1,24, yang merupakan pengaruh paling lemah di antara variabel independen. Secara empiris, IEPK lebih berfungsi sebagai indikator lingkungan tata kelola dan integritas organisasi daripada determinan langsung kewajaran penyajian laporan keuangan. Audit BPK berfokus pada aspek akuntansi dan pengendalian pelaporan, sementara praktik korupsi dapat terjadi pada tahapan perencanaan dan pelaksanaan anggaran yang tidak seluruhnya tercermin dalam laporan keuangan akhir.

Sintesis Model dan Implikasi Empiris

Secara keseluruhan, model penelitian ini menunjukkan bahwa Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, dan IEPK saat ini berperan sebagai faktor higienis atau syarat dasar dalam tata kelola

pemerintahan provinsi. Ketiga variabel tersebut telah menjadi norma standar yang dipenuhi oleh hampir seluruh pemerintah provinsi, sehingga tidak lagi menjadi variabel prediktor yang sensitif terhadap variasi opini audit. Implikasi empiris dari temuan ini adalah bahwa untuk mempertahankan atau meningkatkan kualitas akuntabilitas di masa depan, fokus pemerintah daerah tidak boleh hanya berhenti pada pengejaran skor level atau indeks di atas kertas. Perlu ada pergeseran fokus dari pemenuhan dokumen administratif (*compliance-based*) menuju efektivitas pengendalian substantif (*risk-based*) yang benar-benar mampu memitigasi risiko salah saji material dan penyimpangan anggaran.

KESIMPULAN

Penelitian ini memberikan bukti empiris mengenai peran indikator formal tata kelola Kapabilitas APIP, Maturitas SPIP, dan Indeks Efektivitas Pengendalian Korupsi (IEPK) terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah provinsi di Indonesia. Berdasarkan hasil pengujian menggunakan regresi logistik Firth, ditemukan bahwa ketiga variabel tersebut memiliki arah hubungan positif terhadap peluang perolehan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), namun pengaruhnya tidak signifikan secara statistik.

Temuan ini mengindikasikan bahwa pada tingkat pemerintah provinsi, pencapaian level kapabilitas dan maturitas tata kelola saat ini telah mengalami fenomena *ceiling effect*. Artinya, standar Kapabilitas APIP dan Maturitas SPIP Level 3 telah menjadi norma umum atau persyaratan dasar yang dipenuhi oleh mayoritas daerah, sehingga skor tersebut tidak lagi menjadi determinan pembeda yang kuat untuk memprediksi variasi opini audit. Dengan kata lain, tingginya skor formal tata kelola lebih mencerminkan kepatuhan administratif dan standar minimum, namun belum tentu menjamin efektivitas pengendalian substantif dalam memitigasi risiko salah saji material.

Secara teoretis, penelitian ini berkontribusi pada literatur akuntansi sektor publik dengan menyoroti isu kelembagaan. Secara praktis, hasil penelitian ini memiliki implikasi penting bagi regulator dan pemerintah daerah. Mengingat skor formal tidak lagi berpengaruh signifikan terhadap peningkatan kualitas opini, pemerintah daerah disarankan untuk mengubah orientasi tata kelola dari sekadar mengejar target (*compliance-based*) menuju penguatan substansi pengendalian (*risk-based*). Fokus harus diarahkan pada kompetensi auditor dalam mendeteksi fraud, independensi nyata APIP, dan tindak lanjut temuan yang berkualitas, bukan sekadar kelengkapan dokumen pendukung maturitas.

Penelitian ini tidak terlepas dari beberapa keterbatasan. Pertama, terdapat homogenitas data yang tinggi karena mayoritas sampel adalah pemerintah provinsi yang sebagian besar telah meraih opini WTP (94,8%) dan memiliki skor maturitas Level 3. Kurangnya variasi data ini menyebabkan model statistik kesulitan menangkap dampak marjinal dari variabel independen. Kedua, pengukuran variabel independen sepenuhnya bergantung pada skor hasil *self-assessment* dan *quality assurance* yang bersifat administratif, sehingga mungkin bias dan belum sepenuhnya memotret dinamika pengendalian internal yang sebenarnya terjadi di lapangan.

Berdasarkan keterbatasan tersebut, penelitian selanjutnya disarankan untuk: (1) Memperluas ruang lingkup sampel ke tingkat Pemerintah Kabupaten/Kota, di mana variasi data opini audit dan level maturitas SPIP/APIP kemungkinan lebih beragam dibandingkan tingkat provinsi; (2) Menggunakan proksi alternatif untuk variabel dependen yang lebih sensitif, seperti jumlah temuan audit, nilai nominal kerugian negara, atau tingkat penyelesaian tindak lanjut, alih-alih hanya menggunakan variabel dikotomi opini audit; dan (3) Mempertimbangkan metode campuran (*mixed-method*) atau studi kasus kualitatif untuk menggali lebih dalam mengenai kesenjangan antara skor formal tata kelola dengan praktik pengendalian substantif di lapangan.

DAFTAR REFERENSI

- Ageng, Y. R., & Usman, F. (2023). Pengaruh kapabilitas aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) dan maturitas sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) terhadap opini audit pemerintah daerah. *Jurnalku*, 3(4), 390–401.
- Alfian, M., & Sari, R. N. (2021). Determinants of audit opinion on local government financial statements in Indonesia. *Journal of Accounting and Investment*, 22(2), 233–249.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2021). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2021*. BPK RI.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2022). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2022*. BPK RI.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2023). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2023*. BPK RI.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2024). *Ikhtisar hasil pemeriksaan semester I tahun 2024*. BPK RI.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2021). *Pedoman penilaian maturitas sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP)*. BPKP.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2022). *Pedoman penilaian kapabilitas aparat pengawasan intern pemerintah (APIP)*. BPKP.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2023). *Laporan kinerja BPKP tahun 2023*. BPKP.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2024). *Pedoman penilaian indeks efektivitas pengendalian korupsi (IEPK)*. BPKP.
- Bawono, I. R., & Singgih, E. M. (2019). Faktor-faktor yang memengaruhi opini audit BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 16(1), 55–73.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal control—Integrated framework*. COSO.
- Firth, D. (1993). Bias reduction of maximum likelihood estimates. *Biometrika*, 80(1), 27–38.
- Gustavson, M., Sundström, A., & Wangnerud, L. (2012). Good auditing, bad auditing and corruption: Evidence from developing countries. *Public Administration and Development*, 32(3), 242–256.
- Hay, D., Cordery, C., & Vinnari, E. (2016). Public sector audit: Research and practice. *Journal of Accounting Literature*, 36, 1–20.
- Hosmer, D. W., Lemeshow, S., & Sturdivant, R. X. (2013). *Applied logistic regression* (3rd ed.). Wiley.
- Indonesia. (2008). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 127.
- Indonesia. (2014). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2014 tentang pemerintahan daerah*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 244.
- Indonesia. (2019). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2019 tentang perubahan kedua atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang komisi pemberantasan tindak pidana korupsi*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2019 Nomor 197.
- Juniati, A. (2021). Analisis pengaruh kapabilitas APIP dan penyelesaian tindak lanjut temuan audit terhadap opini laporan keuangan. *Jurnal Akuntansi Sektor Publik*.
- King, G., & Zeng, L. (2001). Logistic regression in rare events data. *Political Analysis*, 9(2), 137–

Commented [2]: Apakah referensi tidak untuk dimasukkan sebagai bodynote dalam jurnal?

163.

- MacRae, E., & Van Gils, D. (2014). *Nine elements required for internal audit effectiveness in the public sector*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Peni, J. P. (2017). Pengaruh kapabilitas aparat pengawas intern pemerintah (APIP) dan persentase penyelesaian tindak lanjut terhadap opini audit laporan keuangan pemda di Indonesia. *Jurnal Akuntansi*.
- Permana, K., & Bujana, C. C. A. (2024). Examining the efforts of government internal supervisory apparatus (APIP) in enhancing bureaucratic reform, organizational integrity, and risk management. *Integritas: Jurnal Antikorupsi*, 10(1), 107–122.
- Prakoso, F., & Aryati, T. (2024). The effect of control system maturity and government internal oversight capability on audit opinions. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 12(1), 55–64.
- Safitri, L. K. S., & Darsono. (2015). Pengaruh sistem pengendalian internal dan tindak lanjut temuan pemeriksaan terhadap opini BPK. *Diponegoro Journal of Accounting*.
- Setyaningrum, D., & Syakhroza, A. (2019). Government internal control system and audit opinion: Evidence from Indonesian local governments. *Asian Journal of Accounting Research*, 4(2), 173–188.
- Syahrul, A. R., & Wijaya, H. (2023). Analisis aparat pengawasan intern pemerintah terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah di Indonesia. *Jurnal Liabilitas*, 10(2), 1–15.
- Treisman, D. (2007). What have we learned about the causes of corruption from ten years of cross-national empirical research? *Annual Review of Political Science*, 10, 211–244.
- Van Gils, D., & MacRae, E. (2021). Internal audit capability and public sector governance. *Public Money & Management*, 41(4), 275–284.
- Wulandari, I., & Bandi, B. (2015). Pengaruh kapabilitas APIP terhadap opini audit BPK RI atas laporan keuangan pemerintah daerah. *Simposium Nasional Akuntansi XVIII*.