

**ANALISIS HASIL AUDIT DAN KORUPSI
DENGAN REFORMASI BIROKRASI SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

(Tesis)

Oleh

**INDAH DWI CAHTA PUTRI
NPM 2121031014**



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2023**

**ANALISIS HASIL AUDIT DAN KORUPSI
DENGAN REFORMASI BIROKRASI SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

Oleh

INDAH DWI CAHYA PUTRI

Tesis

**Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar
MAGISTER ILMU AKUNTANSI**

Pada

**Program Studi Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung**



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2023**

ABSTRAK

ANALISIS HASIL AUDIT DAN KORUPSI DENGAN REFORMASI BIROKRASI SEBAGAI VARIABEL MODERASI

**Oleh
INDAH DWI CAHYA PUTRI**

Penelitian ini secara umum bertujuan untuk menganalisis pengaruh hasil audit laporan keuangan pemerintah daerah terhadap korupsi di Indonesia yang dimoderasi oleh reformasi birokrasi. Penelitian ini dilatarbelakangi oleh adanya fenomena yang menunjukkan bahwa terdapat peningkatan perolehan opini WTP dan tindak lanjut hasil pemeriksaan dari BPK yang diikuti dengan peningkatan jumlah korupsi serta adanya inkonsistensi atas hasil penelitian sebelumnya. Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah korupsi, sementara variabel independen yang digunakan adalah hasil audit laporan keuangan pemerintah daerah yang diprosikan dengan opini audit, temuan kelemahan sistem pengendalian internal, temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan tindak lanjut hasil pemeriksaan. Pada penelitian ini menggunakan variabel moderasi yaitu reformasi birokrasi.

Penelitian ini menggunakan populasi penelitian pemerintah kabupaten/kota di Indonesia, dengan jumlah sampel penelitian sebanyak 1.518 pemerintah daerah kabupaten/kota pada periode pengamatan tahun 2019 s.d 2021. Penelitian ini menggunakan analisis regresi linear berganda dengan bantuan SPSS 25 untuk memprediksi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen dan variabel moderasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh positif terhadap korupsi dan tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh negatif terhadap korupsi. Namun, penelitian ini tidak dapat membuktikan bahwa opini audit berpengaruh positif terhadap korupsi dan pada temuan kelemahan SPI menunjukkan hasil bahwa temuan kelemahan SPI tidak berpengaruh terhadap korupsi. Pada penelitian ini menambahkan reformasi birokrasi dengan hasil penelitian menunjukkan bahwa reformasi birokrasi tidak memperkuat pengaruh opini audit, temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, temuan kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah serta tindak lanjut hasil pemeriksaan terhadap korupsi. Hal ini berarti tata kelola yang dilakukan pemerintah belum berjalan dengan baik.

Kata Kunci: Korupsi, Hasil Audit LKPD, Tata Kelola, Reformasi Birokrasi

ABSTRACT

ANALYSIS OF AUDIT RESULTS AND CORRUPTION WITH BUREAUCRATIC REFORM AS A MODERATING VARIABLE

**By
INDAH DWI CAHYA PUTRI**

This research generally aims to analyze the influence of the results of local government financial audit on corruption in Indonesia moderated by bureaucratic reform. The study is motivated by a phenomenon indicating an increase in the issuance of Unqualified Opinion (WTP) and follow-ups from the Supreme Audit Agency (BPK), accompanied by an increase in the incidence of corruption and inconsistencies in previous research findings. The dependent variable in this study is corruption, while the independent variables include the results of local government financial audit, proxied by audit opinion, findings of internal control system weaknesses, non-compliance with regulations, and follow-ups from audit results. Bureaucratic reform is introduced as a moderating variable in this research.

The population of this study comprises the regency/city governments in Indonesia, with a sample size of 1,518 local governments observed during the period from 2019 to 2021. Multiple linear regression analysis using SPSS 25 is employed to predict the relationship between independent variables, dependent variables, and the moderating variable. The results indicate that non-compliance with regulations has a positive impact on corruption, while follow-ups from audit results have a negative impact on corruption. However, the research fails to establish a positive correlation between audit opinions and corruption. The findings also suggest that weaknesses in the internal control system do not significantly affect corruption. The addition of bureaucratic reform to the study shows that it does not strengthen the influence of audit opinions, non-compliance with regulations, weaknesses in the government's internal control system, and follow-ups from audit results on corruption. This implies that the government's governance has not been effective in preventing corruption.

Keywords: Corruption, The Results Of The Local Government Financial Audit (LKPD), Governance, Bureaucratic Reform

LEMBAR PERSETUJUAN

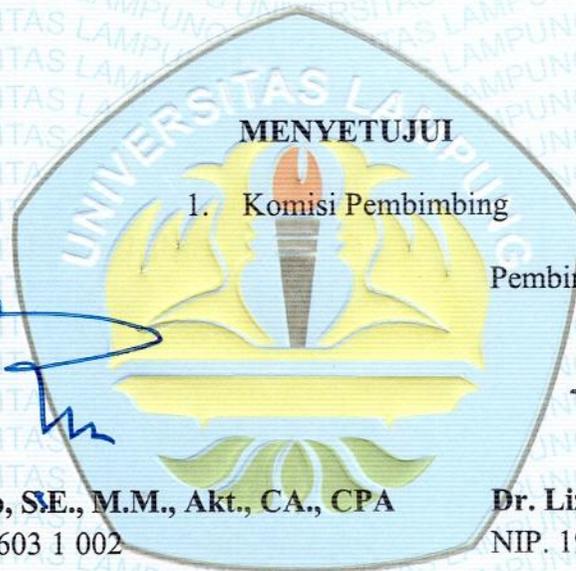
Judul : **ANALISIS HASIL AUDIT DAN KORUPSI DENGAN REFORMASI BIROKRASI SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

Nama Mahasiswa : **Indah Dwi Cahya Putri**

Nomor Pokok Mahasiswa : **2121031014**

Program Studi : **Magister Ilmu Akuntansi**

Fakultas : **Ekonomi dan Bisnis**



1. **Komisi Pembimbing**

Pembimbing 1

Pembimbing 2

Prof. Dr. Nurdiono, SE., M.M., Akt., CA., CPA
NIP. 19550503 198603 1 002

Dr. Liza Alvia, S.E., M.Si., Akt.
NIP. 19790721 200312 2 002

2. **Ketua Program Studi Magister Ilmu Akuntansi**

Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Ak
NIP. 197506202000122001

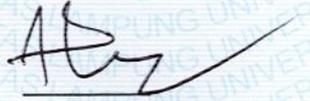
MENGESAHKAN

1. Tim Penguji

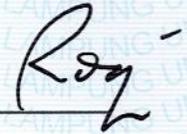
Ketua : Prof. Dr. Nurdiono, S.E., M.M., Akt., CA., CPA.



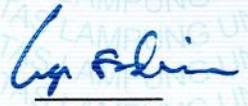
Sekretaris : Dr. Liza Alvia, S.E., M.Si., Akt.



Penguji Utama : Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Ak.

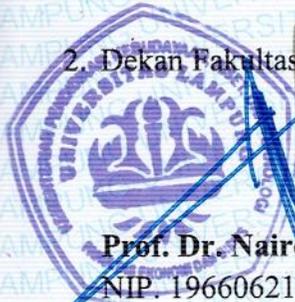


Anggota Penguji : Dr. Usep Syaipudin, S.E., M.S.Ak.



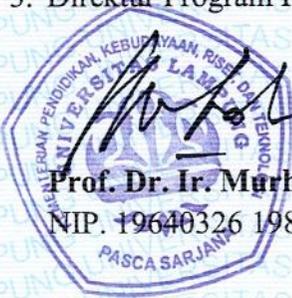
2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si.
NIP. 19660621 199003 1 003



3. Direktur Program Pasca Sarjana

Prof. Dr. Ir. Murnadi, M.Si.
NIP. 19640326 198902 1 001



Tanggal Lulus Ujian Tesis: 06 November 2023

PERNYATAAN BEBAS PLAGIARISME

Saya yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama : Indah Dwi Cahya Putri

NPM : 2121031014

Dengan ini menyatakan bahwa tesis yang berjudul “Analisis Hasil Audit dan Korupsi dengan Reformasi Birokrasi sebagai Variabel Moderasi” adalah benar hasil karya saya sendiri sesuai dengan arahan pembimbing. Dalam tesis ini tidak mengandung pendapat yang ditulis atau dipublikasikan oleh orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas mencantumkan sebagai ajuan dalam naskah dengan disebutkannya nama penulis dan dicantumkan dalam daftar pustaka. Hak intelektual dalam karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Pernyataan ini saya buat dengan sebenar-benarnya dan apabila dikemudian hari ditemukan penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini maka saya bersedia menerima sanksi sesuai dengan norma yang berlaku.

Bandar Lampung, 7 Desember 2023



Indah Dwi Cahya Putri
NPM.2121031014

RIWAYAT HIDUP



Penulis yang bernama Indah Dwi Cahya Putri di lahirkan di Masgar, 9 September 1995 sebagai anak pertama dari Bapak Edwiyantono dan Ibu Khoirul Bariyah. Penulis menyelesaikan pendidikan Taman Kanak-kanak Aisiyah Daya Asri tahun 2001. Pada tahun 2007 penulis menyelesaikan pendidikan Sekolah Dasar (SD) Negeri 01 Daya Asri. Sekolah Menengah Pertama (SMP) ditempuh oleh penulis di Sekolah Menengah Pertama (SMP) Negeri 01 Tumijajar dan diselesaikan pada tahun 2010. Kemudian penulis melanjutkan pendidikan Sekolah Menengah Atas (SMA) di SMA Al-Kautsar Bandar Lampung hingga tahun 2013. Penulis terdaftar sebagai mahasiswi S1 Universitas Lampung Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam tahun 2013 kemudian lulus pada September 2017. Pada Februari tahun 2018 penulis mulai bekerja. Pada tahun 2021 penulis melanjutkan pendidikan Pascasarjana pada Program Studi Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

MOTTO

“... dan janganlah kamu berputus asa dari rahmat Allah. Sesungguhnya, tiada berputus asa dari rahmat Allah, melainkan kaum yang kafir.”

(Q.S. Yusuf : 87)

“Sesungguhnya sesudah kesulitan itu ada kemudahan. Maka apabila kamu telah selesai (dari suatu urusan), kerjakanlah dengan sungguh-sungguh urusan yang lain. Dan hanya kepada Tuhanmulah hendaknya kamu berharap.”

(Q.S. Al-Insyirah : 6-8)

PERSEMBAHAN

Alhamdulillahirobbil'alamin

Puji syukur kepada Allah SWT yang telah memberikan rahmat dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini. Shalawat serta salam teriring semoga selalu tercurahkan kepada Nabi Muhammad SAW.

Kupersembahkan tesis ini
Sebagai tanda cinta dan kasih sayang kepada:

Kedua Orang Tuaku Tercinta,

Ayah Edwiyantono dan Ibu Khoirul Bariyah

yang selalu mengasihi, berkorban, mendukung dan mendoakan tanpa henti.
Terima kasih ayah dan ibu.

Kedua Adikku Tersayang,

Dian Oktaviani dan Dimas Triana

yang selalu siap sedia membantu, mendukung, dan mendoakan.
Terima kasih adik-adik.

Serta

Almamater tercinta

Universitas Lampung

SANWACANA

Puji syukur kepada Allah SWT, karena atas segala berkat, rahmat, dan karunia-Nya

pada akhirnya penulis dapat menyelesaikan tesis yang berjudul “Analisis Hasil Audit dan Korupsi dengan Reformasi Birokrasi sebagai Variabel Moderasi”, sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Ilmu Akuntansi di Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Universitas Lampung. Proses penyusunan tesis ini sangat dipengaruhi oleh banyak hal dan juga dukungan, dorongan, dan bimbingan serta bantuan materil, moral dari berbagai pihak. Dalam kesempatan ini dengan segala kerendahan hati, penulis ingin menyampaikan rasa hormat dan terima kasih yang tulus kepada:

1. Ibu Prof. Dr. Ir. Lusmeilia Afriani, D.E.A., I.P.M., selaku Rektor Universitas Lampung.
2. Bapak Dr. Ir. Ahmad Saudi Samosir, S.T., M, T., selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Lampung.
3. Bapak Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
4. Ibu Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M. Si, Ak., Ketua Prodi Magister Ilmu Akuntansi dan sebagai dosen penguji utama yang telah memberikan arahan dan saran selama penyelesaian tesis ini.
5. Bapak Prof. Dr. Nurdiono, S.E., M.M., Akt., CA., C.P.A., sebagai pembimbing pertama yang telah memberikan bimbingan, masukan, serta arahan untuk menjadi lebih baik pada penulis sehingga dapat menyelesaikan tesis ini.
6. Ibu Dr. Liza Alvia, S.E., M.Si., Akt., selaku pembimbing kedua yang telah memberikan masukan, motivasi, dukungan, serta arahan yang sangat membangun pada penulis sehingga dapat menyelesaikan tesis ini dengan baik.
7. Bapak Dr. Usep Syaipudin, S.E., M.S.Ak., selaku dosen penguji kedua yang telah memberikan arahan dan saran selama penyelesaian tesis ini.

8. Seluruh Dosen Program Study Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung yang telah memberikan ilmu pengetahuan dan pembelajaran yang berharga bagi penulis selama menempuh pendidikan.
9. Seluruh Staf Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung yang telah banyak membantu selama proses perkuliahan maupun penyusunan tesis.
10. Ayah dan Ibu tercinta yang senantiasa merestui dan mendoakan setiap langkahku.
11. Adik-adikku tersayang yang senantiasa membantu dalam menyelesaikan pendidikan ini.
12. Teman-teman yang senantiasa mendukung dan memberi saran serta nasihat, Fatma, Wildah, Anggi, 'A'E'I, Ayam Geprek, dan teman-teman MIA 2021.
13. Seluruh pihak yang telah membantu selama proses perkuliahan yang tidak bisa disebutkan satu persatu.

Demikian yang dapat penulis sampaikan, semoga Allah SWT membalas kebaikan seluruh pihak yang membantu dalam penyelesaian studi ini. Mohon maaf atas segala sesuatu yang kurang berkenan. Semoga tesis ini dapat memberikan manfaa bagi semua pembaca. Terima kasih.

Bandar Lampung, 7 Desember 2023

Indah Dwi Cahya Putri
NPM.2121031014

2.7.2	Temuan Audit Atas Kelemahan Sistem Pengendalian Internal dan Korupsi	39
2.7.3	Temuan Audit Atas Ketidapatuhan Terhadap Perundang-Undangan dan Korupsi.....	40
2.7.4	Tindak Lanjut Hasil Audit dan Korupsi.....	41
2.7.5	Opini Audit dan Korupsi dengan Reformasi Birokrasi Sebagai Variabel Moderasi.....	42
2.7.6	Temuan Audit Atas Kelemahan Sistem Pengendalian Internal dan Korupsi dengan Reformasi Birokrasi Sebagai Variabel Moderasi.....	43
2.7.7	Temuan Audit Atas Ketidapatuhan Terhadap Perundang-Undangan dan Korupsi dengan Reformasi Birokrasi Sebagai Variabel Moderasi	44
2.7.8	Tindak Lanjut Hasil Audit dan Korupsi dengan Reformasi Birokrasi Sebagai Variabel Moderasi	45
2.8	Kerangka Penelitian	47
BAB III.....		48
METODE PENELITIAN.....		48
3.1	Populasi dan Sampel	48
3.2	Data Penelitian	48
3.3	Definisi Operasional dan Pengukuran Data Variabel.....	48
3.3.1	Variabel Dependen.....	48
3.3.2	Variabel Independen	49
3.3.3	Variabel Moderasi	50
3.4	Metode Analisis Data	54
3.4.1.1	Statistik Deskriptif	54
3.4.2	Uji Asumsi Klasik.....	54
3.4.3	Pengujian Goodness of Fit	55
BAB IV		57
HASIL DAN PEMBAHASAN		57
4.1	Gambaran Umum Objek Penelitian	57
4.2	Analisis Data	58
4.2.1	Statistik Deskriptif	58
4.2.2	Uji Asumsi Klasik.....	66
4.2.2.1	Uji Normalitas	66

4.2.2.2	Uji Multikolinearitas	67
4.2.2.3	Uji Autokorelasi	67
4.2.2.4	Uji Heterokedastisitas	68
4.2.3	Uji Goodness of Fit.....	69
4.2.3.1	Koefisien Determinan (R^2).....	69
4.2.3.2	Uji Kelayakan Model (Uji Statistik F).....	70
4.2.3.3	Pengujian Hipotesis.....	70
4.3	Pembahasan.....	74
4.3.1	Opini Audit dan Korupsi.....	74
4.3.2	Temuan Kelemahan SPI dan Korupsi.....	75
4.3.3	Temuan Ketidapatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan dan Korupsi	76
4.3.4	Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Korupsi	77
4.3.5	Opini Audit dan Korupsi Dimoderasi dengan Reformasi Birokrasi... 78	
4.3.6	Temuan Kelemahan SPI dan Korupsi Dimoderasi dengan Reformasi Birokrasi	80
4.3.7	Temuan Ketidapatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan dan Korupsi Dimoderasi dengan Reformasi Birokrasi	81
4.3.8	Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Korupsi Dimoderasi dengan Reformasi Birokrasi	83
BAB V	84
SIMPULAN DAN SARAN	84
5.1	Kesimpulan	84
5.2	Keterbatasan dan Saran	84
5.3	Implikasi.....	85
DAFTAR PUSTAKA	88
LAMPIRAN	94

DAFTAR GAMBAR

Gambar
Halaman

Gambar 1.1 Trend Perolehan Opini WTP, TLHP, dan Kasus Korupsi	2
Gambar 1.2 Pemetaan Kasus Berdasarkan Lembaga yang Terlibat	3
Gambar 1.3 Temuan Pemeriksaan 2019-202	4
Gambar 2.1 Kerangka Penelitian	47
Gambar 4.1 Rata-Rata Korupsi	59
Gambar 4.2 Rata-Rata Persentase Korupsi per Provinsi.....	60
Gambar 4.3 Perkembangan Opini	61
Gambar 4.4 Temuan Kelemahan SPI.....	62
Gambar 4.5 Temuan Ketidapatuhan Peraturan Perundang-undangan	63
Gambar 4.6 Persentase Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan	64
Gambar 4.7 Hasil Evaluasi Reformasi Birokrasi	65

DAFTAR TABEL

Tabel	
Halaman	
Tabel 2.1 Penelitian Sebelumnya	29
Tabel 3.1 Komponen dan Sub Komponen Penilaian Reformasi Birokrasi	51
Tabel 3.2 Kategori Pelaksanaan Reformasi Birokrasi	52
Tabel 3.3 Pengukuran Variabel	53
Tabel 4.1 Kriteria Pengambilan Sampel	57
Tabel 4.2 Statistik Deskriptif	58
Tabel 4.3 Hasil uji Normalitas	66
Tabel 4.4 Hasil Uji Multikolinearitas	67
Tabel 4.5 Hasil Uji Autokorelasi	68
Tabel 4.6 Hasil Uji Heterokedastisitas.....	69
Tabel 4.7 Hasil Uji Koefisien Determinasi (R ²).....	69
Tabel 4.8 Hasil Uji Statistik F.....	70
Tabel 4.9 Hasil Regresi	71

BAB I

PENDAHULUAN

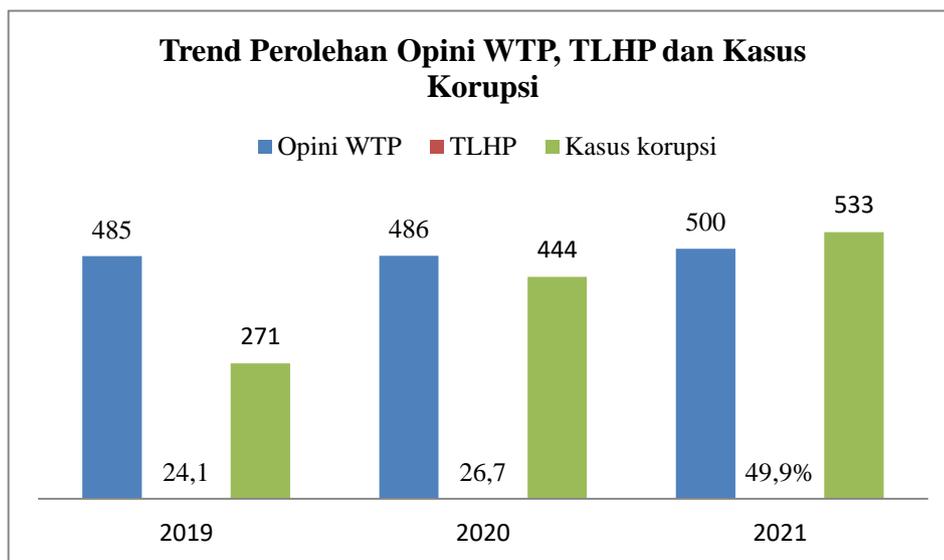
1.1 Latar Belakang

Penelitian ini secara umum bertujuan untuk menganalisis pengaruh hasil audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah terhadap korupsi di Indonesia yang dimoderasi oleh reformasi birokrasi. Korupsi merupakan permasalahan serius yang membutuhkan upaya luar biasa dalam pemberantasannya. Hal ini disebabkan karakteristik dari korupsi sendiri sebagai kejahatan bermotif ekonomi yang dapat menghambat pertumbuhan ekonomi negara dimana pada ujungnya akan berdampak pada gagalnya upaya penyejahteraan warga, bahkan mengganggu pemenuhan Hak Asasi Manusia (HAM) dan akses terhadap kebutuhan dasar warga. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa audit sektor publik yang baik memiliki dampak yang signifikan terhadap korupsi di dalam negeri (Gustavson & Sundström, 2018), hal ini karena merupakan landasan dan elemen penting dalam memerangi korupsi di sektor publik. Selain adanya pengawasan dari pihak independen, pelaksanaan tata kelola yang baik diyakini mampu menurunkan terjadinya korupsi (Hofheimer, 2006).

Penelitian ini menarik untuk dilakukan karena dilatarbelakangi oleh adanya fenomena yang menunjukkan bahwa terdapat peningkatan perolehan opini WTP dan tindak lanjut hasil pemeriksaan dari BPK yang diikuti dengan peningkatan jumlah korupsi serta adanya inkonsistensi atas hasil penelitian sebelumnya. Berdasarkan laporan trend penindakan kasus korupsi tahun 2021, terdapat peningkatan jumlah kasus korupsi yang terjadi pada tahun 2019 sampai dengan 2021. Di mana pada tahun 2019, jumlah korupsi sebanyak 271 kasus, meningkat sebanyak 173 kasus menjadi 444 kasus pada tahun 2020 dan tahun 2021 mengalami peningkatan sebanyak 89 kasus menjadi 533 kasus korupsi.

Berdasarkan ikhtisar hasil pemeriksaan atas LKPD yang diperiksa oleh BPK, LKPD yang memperoleh opini WTP dan telah melakukan upaya perbaikan pasca pemeriksaan selama tahun 2019 sampai dengan tahun 2021 juga mengalami

peningkatan. Di mana pada tahun 2019 Pemerintah Daerah yang memperoleh opini WTP sebanyak 485 Pemda. Pada tahun 2020 bertambah 1 Pemda menjadi 486 Pemda yang memperoleh opini WTP serta pada tahun berikutnya meningkat 14 menjadi 500 Pemda yang mendapatkan opini WTP. Sementara Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota yang melakukan tindak lanjut atas hasil pemeriksaannya meningkat dari 24,1% pada tahun 2019 menjadi 26,7% pada tahun 2020 serta pada tahun 2021 meningkat 23,2% menjadi 49,9% sebagaimana terlihat pada Gambar 1.1.



Gambar 1.1

Trend Perolehan Opini WTP, TLHP, dan Kasus Korupsi

Sumber: Laporan trend kasus korupsi tahun 2021 dan IHPS tahun 2020-2022 (data diolah dengan Microsoft Excel)

Adapun pemetaan kasus korupsi berdasarkan lembaga yang terlibat, Pemerintah Kabupaten menduduki posisi ke 2 lembaga yang terlibat kasus korupsi sebagaimana terlihat pada Gambar 1.2 di bawah ini.



Gambar 1.2

Pemetaan Kasus Berdasarkan Lembaga yang Terlibat

Sumber: Laporan trend kasus korupsi tahun 2021 (data diolah dengan Microsoft Excel)

Berdasarkan gambar di atas, dapat diketahui bahwa Lembaga yang terlibat kasus korupsi terbesar berada pada Pemerintah Desa sebanyak 176 kasus. Posisi Kedua ditempati oleh Pemerintah Kabupaten dengan jumlah kasus korupsi sebanyak 146 kasus. Pada Lembaga Badan Usaha Milik Daerah berada pada posisi ketiga sebanyak 39 kasus korupsi, Pemerintah Kota sebanyak 33 kasus, dan posisi kelima ditempati oleh Pemerintah Provinsi dengan kasus korupsi sebanyak 22 kasus.

Masih banyaknya pemerintah daerah yang mendapatkan Opini WTP namun terdapat kasus korupsi tersebut mencerminkan bahwa pada pemerintah daerah masih terdapat permasalahan dalam penyelenggaraan pemerintahan, seperti kualitas birokrasi, pelayanan publik, dan kompetensi aparat pemerintah. Hal ini dapat dilihat pada masih tingginya temuan kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan temuan ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan seperti pada Gambar 1.3. Hal ini menunjukkan bahwa hasil audit atas LKPD belum secara signifikan berdampak terhadap korupsi di Indonesia.



Gambar 1.3
Temuan Pemeriksaan 2019-2021

Sumber: IHPS semester I tahun 2020-2022 (data diolah dengan Microsoft Excel)

Berdasarkan gambar di atas, dapat diketahui bahwa temuan pemeriksaan atas kelemahan SPI tahun 2019-2021 mengalami fluktuasi. Di mana pada tahun 2019 terjadi 5.175 permasalahan kelemahan SPI meningkat 192 permasalahan pada tahun 2020 menjadi 5.367 permasalahan. Namun, pada tahun 2021 temuan atas kelemahan SPI mengalami penurunan sebanyak 1 permasalahan menjadi 5.366 permasalahan. Hal berbeda ditunjukkan pada hasil temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Di mana selama 3 tahun terakhir yakni tahun 2019-2021 terus mengalami peningkatan. Pada tahun 2019 jumlah temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan sebanyak 5.324, meningkat 971 temuan menjadi 6.295 temuan pada tahun 2020 dan pada tahun 2021 meningkat sebanyak 249 temuan menjadi 6.544 temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

Peningkatan kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan pada pemerintah daerah disebabkan karena masih buruknya birokrasi yang terjadi di pemerintah. Berdasarkan hasil evaluasi atas pelaksanaan Reformasi Birokrasi, khususnya di tingkat Pemerintah Daerah, ditemukan bahwa berbagai program Reformasi Birokrasi minim *value* karena para aparatur di Pemerintah Daerah tidak memahami filosofi program yang bersangkutan. Oleh karena itu,

reformasi birokrasi di setiap pemerintah masih perlu ditingkatkan. Sehingga pada tahun 2025, diharapkan telah terwujud tata pemerintahan yang baik dengan birokrasi pemerintah yang profesional, berintegritas tinggi, dan menjadi pelayan masyarakat dan abdi negara.

Adanya inkonsistensi atas hasil penelitian sebelumnya juga menjadi latar belakang penelitian ini. Penelitian Liu & Lin (2012) yang melakukan penelitian tentang peran perbaikan dan pencegahan lembaga audit lokal China di samping peran penemuannya terhadap perilaku tidak teratur dan korupsi. Pada penelitian tersebut menunjukkan bahwa jumlah penyimpangan yang terdeteksi dalam audit pemerintah berhubungan positif dengan korupsi di provinsi tersebut, sementara upaya perbaikan pasca audit berhubungan negatif dengan korupsi. Sementara pada penelitian Masyitoh *et al.* (2015) yang menambahkan opini audit sebagai pengukuran atas hasil audit menyatakan bahwa opini audit, temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan dan UU serta tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh terhadap korupsi. Penelitian tersebut sejalan dengan Rini & Damiati (2017); Ulil *et al.* (2019); dan Hikam *et al.* (2021) menyatakan bahwa opini audit berpengaruh terhadap korupsi. Namun hasil berbeda ditunjukkan pada penelitian Rini & Damiati (2017) dan Budiman & Amyar (2021) yang menyimpulkan bahwa opini audit tidak berpengaruh terhadap korupsi. Hal tersebut menarik peneliti untuk menguji kembali pengaruh hasil audit LKPD terhadap korupsi pada Pemerintah Kabupaten di Indonesia.

Korupsi merupakan permasalahan serius yang membutuhkan upaya luar biasa dalam pemberantasannya. Upaya pemberantasan korupsi di Indonesia tidak lepas dengan adanya peran dari institusi pemeriksa yang sangat dibutuhkan untuk mencegah penyalahgunaan dan ketidakefisienan penggunaan sumber daya dalam organisasi (Dwiputrianti, 2008). Fungsi pemeriksaan salah satunya dapat diterapkan dengan melakukan audit. Proses audit baik internal maupun eksternal berperan penting dalam memberikan informasi atau mendeteksi kecurangan dan pelanggaran yang terjadi (Kinney & McDaniel, 1987; Kaufman, *et al.*, 2007) misalnya pengeluaran sumber daya publik yang berlebihan atau hilang (Olken, 2007; Schelker & Eichenberger, 2010). Selain itu, hasil audit yang berupa laporan

audit juga dapat digunakan untuk mendeteksi perilaku korupsi di tingkat pemerintah lokal (Liu & Lin, 2012).

Laporan hasil audit atas pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia disajikan dalam tiga kategori yaitu Opini, Sistem Pengendalian Internal (SPI), dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan. Opini Audit merupakan kesimpulan yang didapatkan dari pernyataan professional pemeriksa atas kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Semakin baik opini yang diperoleh pemerintah daerah maka korupsi yang terjadi akan menurun yang dikarenakan penilaian kinerja pemerintah daerah yang semakin baik. Hal tersebut sejalan dengan penelitian Masyitoh *et al.* (2015) dan Ulil *et al.* (2019) yang menyatakan bahwa opini audit berpengaruh negatif terhadap korupsi. Namun hasil berbeda pada penelitian Ruselvi *et al.* (2020) Kurniawati & Pratama (2021); dan Pertiwi *et al.* (2022) yang menyimpulkan bahwa opini audit tidak berpengaruh terhadap korupsi.

Temuan audit atas kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) pemerintah daerah sangat erat kaitannya dengan korupsi. Sistem pengendalian intern yang tidak efektif dapat menyebabkan peluang korupsi yang lebih tinggi. Sebaliknya, jika sistem pengendalian intern yang baik diterapkan, maka peluang terjadinya korupsi akan lebih kecil. Oleh karena itu, temuan audit atas ketidakefektifan sistem pengendalian intern pemerintah daerah harus segera diperbaiki untuk mencegah dan mengurangi korupsi. Hal ini sangat penting untuk menjamin efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangan daerah. Penelitian NurFaidah & Novita (2022) serta Adu *et al.* (2016) menyimpulkan bahwa temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap korupsi. Namun berbeda dengan hasil penelitian Masyitoh *et al.* (2015) yang menyatakan bahwa temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap persepsi korupsi.

Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berkaitan erat dengan korupsi. Peraturan perundang-undangan diterapkan untuk menjamin transparansi,

akuntabilitas, serta efisiensi dalam pengelolaan keuangan dan pengadaan barang dan jasa pemerintah. Namun ketika peraturan tidak diikuti, dapat menimbulkan peluang terjadinya korupsi. Semakin banyak ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan maka korupsi yang terjadi akan semakin meningkat. Hal tersebut juga dinyatakan pada hasil penelitian Masyitoh *et al.* (2015) serta NurFaidah & Novita (2022) yang menyimpulkan bahwa ketidakpatuhan berpengaruh positif terhadap korupsi. Namun, hal berbeda ditunjukkan pada penelitian Pertiwi *et al.* (2022) dan Ruselvi *et al.* (2020) yang menyimpulkan bahwa kerugian negara tidak berpengaruh terhadap korupsi.

Tindak lanjut atas hasil pemeriksaan sangat penting untuk mengurangi korupsi. Tanpa tindak lanjut yang efektif, hasil pemeriksaan tidak akan memberikan dampak yang signifikan dalam pencegahan dan pemberantasan korupsi. Penelitian yang dilakukan oleh Liu & Lin (2012); Masyitoh *et al.* (2015); Rini & Damiati (2017), dan Ulil *et al.* (2019) yang menyatakan bahwa tindak lanjut atas hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh pemerintah dapat membantu mengurangi korupsi. Namun berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan Budiman & Amyar (2021) bahwa implementasi rekomendasi audit tidak mempengaruhi korupsi.

Peran hasil audit dan faktor penentu korupsi telah banyak dibahas penelitian sebelumnya. Oleh sebab itu, penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian Masyitoh *et al.* (2015); Rini & Damiati (2017); Budiman & Amyar (2021) serta NurFaidah & Novita (2022) yang berfokus pada hasil audit secara kuantitatif terhadap korupsi. Adapun hal yang membedakan penelitian ini adalah: (1) Penelitian Masyitoh *et al.* (2015) menggunakan indeks persepsi korupsi sebagai pengukuran korupsi, sedangkan penelitian ini menggunakan persentase nilai korupsi sebagai pengukuran korupsi; (2) Penelitian Rini & Damiati (2017) hanya menggunakan jumlah temuan audit yang disesuaikan dengan jumlah populasi, sedangkan pada penelitian ini menggunakan persentase jumlah temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal dan persentase nilai temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; (3) Penelitian Budiman & Amyar (2021) menggunakan temuan kerugian negara, sedangkan

penelitian ini menggunakan persentase jumlah temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal dan persentase nilai temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan; dan (4) pada penelitian NurFaidah & Novita (2022) menggunakan opini audit, temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal dan ketidakpatuhan peraturan perundang-undangan, sedangkan penelitian ini menambahkan tindak lanjut hasil audit dalam pengukuran hasil audit. Selain perbedaan tersebut, penelitian ini juga menambahkan reformasi birokrasi sebagai variabel moderasi.

Berdasarkan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 25 Tahun 2020, Reformasi Birokrasi merupakan sebuah kebutuhan yang perlu dipenuhi dalam rangka memastikan terciptanya perbaikan tata kelola pemerintahan. Hasil yang diharapkan dari Reformasi Birokrasi adalah terciptanya pemerintahan bersih, akuntabel, dan kapabel, sehingga dapat melayani masyarakat secara cepat, tepat, profesional, serta bersih dari praktek Korupsi, Kolusi, Nepotisme (KKN) sebagaimana tercermin dalam tiga sasaran hasil utama program Reformasi Birokrasi. Hasil audit BPK yang menemukan adanya indikasi atau praktik korupsi di dalam pemerintahan dapat membantu menurunkan korupsi dengan cara memberikan informasi yang jelas dan akurat tentang kelemahan dalam sistem tata kelola pemerintahan. Namun, jika reformasi birokrasi tidak dilakukan dengan baik, maka hasil audit BPK mungkin tidak memiliki dampak yang signifikan pada korupsi. Sehingga dengan meningkatnya transparansi, akuntabilitas, efektivitas, dan efisiensi birokrasi pemerintah melalui reformasi birokrasi, maka hasil audit BPK akan lebih efektif dalam mengurangi korupsi di dalam pemerintahan. Hal ini sejalan dengan penelitian Hofheimer (2006) dan Setyaningrum *et al.* (2017) yang menyatakan bahwa tata kelola pemerintahan yang baik mampu menurunkan korupsi.

Penelitian ini penting untuk diteliti karena hasil penelitian ini berkontribusi untuk mengkonfirmasi teori keagenan terkait pengaruh hasil audit terhadap korupsi dengan reformasi birokrasi sebagai variabel moderasi, melengkapi hasil penelitian sebelumnya dalam menguji pengaruh hasil audit terhadap korupsi dengan reformasi birokrasi sebagai variabel moderasi serta praktik yang lebih baik pada

lembaga audit dalam meningkatkan efektivitas audit pemerintah sehingga hasil audit yang dihasilkan dapat membantu mengurangi dan mencegah korupsi yang terjadi pada pemerintah.

Berdasarkan latar belakang masalah dalam penelitian ini, maka penulis termotivasi untuk melaksanakan penelitian dengan judul “**Analisis Hasil Audit dan Korupsi dengan Reformasi Birokrasi sebagai Variabel Moderasi**”

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, rumusan masalah pada penelitian ini yaitu:

1. Apakah opini audit berpengaruh negatif terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia?
2. Apakah temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia?
3. Apakah temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh positif terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia?
4. Apakah tindak lanjut hasil audit berpengaruh negatif terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia?
5. Apakah reformasi birokrasi memperkuat pengaruh opini audit terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia ?
6. Apakah reformasi birokrasi memperkuat pengaruh temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia?
7. Apakah reformasi birokrasi memperkuat pengaruh temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia?
8. Apakah reformasi birokrasi memperkuat pengaruh tindak lanjut hasil audit terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan Penelitian ini adalah untuk:

1. Menganalisis pengaruh opini audit terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten di Indonesia.
2. Menganalisis pengaruh temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten di Indonesia.
3. Menganalisis pengaruh temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten di Indonesia.
4. Menganalisis pengaruh tindak lanjut hasil audit terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten di Indonesia.
5. Menganalisis reformasi birokrasi dalam memperkuat pengaruh opini audit terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten di Indonesia.
6. Menganalisis reformasi birokrasi dalam memperkuat pengaruh temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten di Indonesia.
7. Menganalisis reformasi birokrasi dalam memperkuat pengaruh temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten di Indonesia.
8. Menganalisis reformasi birokrasi dalam memperkuat pengaruh tindak lanjut hasil audit terhadap korupsi di pemerintah daerah kabupaten di Indonesia.

1.4 Manfaat Penelitian

Berdasarkan latar belakang, rumusan masalah, dan tujuan penelitian yang telah diuraikan, maka manfaat penelitian ini adalah sebagai berikut:

1.4.1 Manfaat Teoritis

Penelitian ini berkontribusi dalam mengkonfirmasi teori keagenan pada pengaruh hasil audit tingkat terhadap korupsi di Indonesia yang dimoderasi dengan reformasi birokrasi. Memberikan bukti bahwa hasil audit berupa opini audit, temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal, temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan tindak lanjut hasil

audit berpengaruh terhadap korupsi di Indonesia dengan dimoderasi oleh reformasi birokrasi.

1.4.2 Manfaat Empiris

Penelitian ini berkontribusi untuk melengkapi bukti empiris penelitian sebelumnya terkait pengaruh hasil audit terhadap korupsi dengan menggunakan reformasi birokrasi sebagai variabel moderasi dalam menguji adanya pengaruh hasil audit terhadap korupsi.

1.4.3 Manfaat Praktis

Penelitian ini berkontribusi terhadap praktik yang lebih baik pada lembaga audit dalam meningkatkan efektivitas audit pemerintah sehingga hasil audit yang dihasilkan dapat membantu mengurangi dan mencegah korupsi yang terjadi pada pemerintah dengan memperhatikan pelaksanaan reformasi birokrasi oleh pemerintah daerah.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Teori Keagenan

Menurut Jensen & Meckling (1976) teori keagenan adalah konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara prinsipal dan agen, yaitu antara dua atau lebih individu, kelompok atau organisasi. Dalam pelaksanaan hubungan kontraktual tersebut, terdapat permasalahan yang sering timbul antara prinsipal dan agen yaitu *moral hazard* dan *adverse selection*. Permasalahan *moral hazard* terjadi jika agen selaku manajemen tidak menjalankan tanggung jawabnya sesuai dengan kesepakatan dalam kontrak kerja. Sementara permasalahan *adverse selection* terjadi jika prinsipal selaku pemangku kepentingan tidak mengetahui informasi apakah suatu keputusan yang diambil oleh *agent* benar-benar didasarkan atas informasi yang telah diperoleh, atau terjadi sebagai sebuah kelalaian dalam tugas.

Teori keagenan menggabungkan asumsi penting tentang sifat manusia, organisasi, dan informasi. Pertama, mengasumsikan bahwa manusia akan bertindak secara oportunistik, mengutamakan kepentingannya di atas kepentingan organisasi. Kedua, Konflik antara agen dan prinsipal akan terjadi karena prinsipal tidak dapat terus memantau aktivitas agen. Ketiga, agen menyimpan informasi penting tentang kapasitas mereka, lingkungan kerja, dan organisasi secara keseluruhan, mengarah pada asimetri informasi, seperti ketidakseimbangan informasi antara pelaku dan agen (Eisenhardt, 1989).

Asumsi tersebut menjadikan manusia berlaku oportunistik dengan mengutamakan kepentingan pribadi dibanding kepentingan organisasi. Pejabat selaku agen pemerintahan memiliki motivasi dalam peningkatan kompetensi serta jenjang karir, sedangkan masyarakat selaku prinsipal memiliki motivasi dalam peningkatan kesejahteraan. Konflik ini terus mengalami peningkatan karena kurangnya pengawasan dari prinsipal dalam memantau aktivitas agen. Sebaliknya, agen memiliki lebih banyak informasi mengenai kapasitas organisasi dan

lingkungan kerja secara keseluruhan. Sehingga menimbulkan adanya asimetri informasi yang dimiliki prinsipal dan agen (Eisenhardt, 1989).

Dalam penelitian ini, teori keagenan dijadikan acuan untuk menjelaskan konflik yang terjadi antara pemerintah selaku agen dan masyarakat selaku prinsipal dalam pelaksanaan penggunaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Pemerintah (APBD). Di mana pemerintah dalam melaksanakan APBD akan memiliki lebih banyak informasi tentang sumber daya yang dimiliki dibandingkan dengan masyarakat sehingga menimbulkan adanya kesenjangan informasi yang dapat memungkinkan terjadinya tindak korupsi.

Sebagai konsekuensi adanya *agency problem* pemerintah harus diawasi untuk memastikan bahwa pengelolaan dilakukan dengan penuh kepatuhan kepada berbagai peraturan dan ketentuan yang berlaku. Salah satu bentuk pengawasan adalah melakukan audit laporan keuangan dan kinerja pemerintah. Selain itu, peran auditor sebagai pihak yang melakukan pengawasan perlu memiliki kompetensi yang tinggi dalam menjalankan tugasnya sehingga diharapkan mampu mendeteksi adanya kecurangan yang dilakukan oleh pemerintah. Disisi lain pemerintah juga harus meningkatkan akuntabilitas atas kinerjanya agar dapat mengurangi asimetri informasi. Semakin berkurangnya asimetri informasi membuat kemungkinan untuk melakukan korupsi juga menjadi lebih kecil.

2.2 Korupsi

Korupsi umumnya didefinisikan sebagai keuntungan pribadi. Korupsi yang didefinisikan seperti itu misalnya, penjualan kekayaan negara secara tidak sah oleh pejabat, pembayaran kembali dalam pengadaan di sektor pemerintahan, penyuapan, dan “pencurian” (embezzlement) dana-dana pemerintah (Tuanakotta, 2010). Dalam Undang-undang Nomor 19 Tahun 2019 yang dimaksud dengan tindak pidana korupsi adalah tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam undang-undang yang mengatur mengenai Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Di mana berdasarkan Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, tindak pidana dijelaskan pada bab II Tindak Pidana

Korupsi diantaranya pada pasal 2 (1) *“Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”*; Pasal 3 *“Setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”*; pasal 13 *“Setiap orang yang memberi hadiah atau janji kepada pegawai negeri dengan mengingiat kekuasaan atau wewenang yang melekat pada jabatan atau kedudukannya, atau oleh pemberi hadiah atau janji dianggap melekat pada jabatan atau kedudukan tersebut.”*

Tindak Pidana Korupsi berdasarkan UU No. 31 Tahun 1999 jo. UU No. 20 Tahun 2001 menyatakan bahwa yang termasuk tindakan korupsi meliputi tindakan yang merugikan keuangan negara, praktik suap menyuap, penggelapan, pemerasan, berbuat curang terkait dengan jabatan serta gratifikasi. Adapun kerugian negara menurut Pasal 1 ayat 22 Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2013 Tentang Penyelesaian Kerugian Negara Di Lingkungan Mahkamah Agung Republik Indonesia dan Badan Peradilan Yang Berada Dibawahnya, kerugian negara adalah kekurangan uang, surat berharga dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.

Putusan MK Nomor: 003/PUU-IV/2006 tanggal 24 Juli 2006 terkait pengujian Pasal 2 Ayat (1) UU PTPK, dalam pertimbangannya menyebutkan: *“Untuk mempertimbangkan keadaan khusus dan kongkret sekitar peristiwa yang terjadi, yang secara logis dapat disimpulkan kerugian negara terjadi atau tidak terjadi, haruslah dilakukan oleh ahli dalam keuangan negara, perekonomian negara, serta ahli dalam analisis hubungan perbuatan seseorang dengan kerugian.”* Dengan demikian, Mahkamah Agung (MA) menerbitkan Surat Edaran MA (SEMA) Nomor: 4 Tahun 2016 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar MA Tahun 2016 Sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas Bagi

Pengadilan yang salah satu poin dari rumusan Kamar Pidana (Khusus) MA tersebut menyatakan bahwa hanya Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang secara konstitusional berwenang *men-declare* kerugian keuangan negara.

Penghitungan kerugian keuangan negara untuk kepentingan *pro justitia*, berdasarkan Pasal 10 UU No 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menyebutkan “(1) *BPK menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian keuangan negara yang diakibatkan perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dilakukan oleh bendahara, pengelola BUMN/BUMD, dan lembaga atau badan yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan negara; (2) Penilaian kerugian keuangan negara dan/atau penetapan pihak yang berkewajiban membayar ganti kerugian sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditetapkan dengan keputusan BPK.*” Adapun yang menjadi objek kerugian negara dalam pemeriksaan oleh BPK adalah penerimaan, pengeluaran, aset, dan kewajiban dari instansi yang diperiksa.

Berdasarkan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001 tujuan pembangunan nasional adalah menciptakan masyarakat yang adil, makmur, sejahtera, serta tertib. Oleh karena itu, dalam rangka tercapainya tujuan nasional tersebut diperlukan peningkatan usaha pencegahan dan pemberantasan tindak pidana korupsi. Peraturan ini dimaksudkan mampu memenuhi kebutuhan hukum dalam mencegah dan memberantas tiap bentuk tindak pidana korupsi yang merugikan perekonomian atau keuangan negara. Keuangan negara adalah kekayaan dalam bentuk apapun, termasuk bagian kekayaan negara, serta hak dan kewajiban karena ada dalam: Penguasaan, pengurusan, serta pertanggungjawaban pejabat lembaga negara/daerah dan perusahaan yang menyertakan modal negara.

Terlaksananya korupsi di suatu lembaga memiliki pola tertentu, yaitu:

1. *Mercenary of power* yaitu penggunaan wewenang yang tidak tepat melalui metode sup, pengurangan standar spesifikasi atau volume pekerjaan, serta penggelembungan penggunaan anggaran. Pelaku hal ini adalah pejabat yang memiliki kedudukan belum terlalu tinggi serta tidak berkaitan dengan aktivitas politik.

2. *Discretionary abuse of power* yaitu penyelewengan in dilakukan oleh pihak dalam pemerintahan yang memiliki kewenangan tinggi, seperti kepala daerah, melalui penetapan aturan yang bias sehingga memberi kemudahan bagi pihak yang dituju.
3. *Ideological abuse of power* yaitu hal in dilakukan pejabat untuk tujuan dan kepentingan tertentu dari kelompok atau partainya. Hal in dapat terjadi dengan adanya dukungan kelompok pada pihak tertentu demi mencapai jabatan strategis pada birokrasi atau lembaga eksekutif. Selanjutnya, pada waktu yang akan datang mereka mendapat kompensasi atas tindakan tersebut (Utomo et al., 2018).

Menurut Santoso *et al.* (2011), secara umum, beberapa faktor penyebab maraknya korupsi antara lain adalah penegakan hukum yang lemah, administrasi birokrasi yang membuka peluang korupsi, gaji rendah, kesenjangan gaji, rendahnya etika dan moralitas. Adapun dampak dari korupsi yang paling utama adalah runtuhnya akhlak, moral, integritas, dan religiusitas bangsa. Kedua, adanya efek buruk bagi perekonomian negara. Ketiga, korupsi juga memberikan kontribusi bagi matinya etos kerja masyarakat. Keempat, terjadinya eksploitasi sumber daya alam oleh segelintir orang (Alfitra, 2014). Sedangkan menurut (Shleifer & Vishny, 1993) akibat langsung dari korupsi adalah pemborosan sumber daya, rendahnya efisiensi alokasi sumber daya, berkurangnya investasi dan rendahnya pertumbuhan ekonomi.

Salah satu strategi yang dapat dilakukan untuk melakukan pencegahan korupsi adalah meningkatkan pengawasan, yang sangat bergantung pada sistem pengawasan khusus suatu negara, khususnya sistem peradilan dan sistem audit (Liu & Lin, 2012). Namun, menurut (Svensson, 2005) sistem pengawasan khusus juga mudah dikorupsi, sehingga efektivitas pengawasan sangat bergantung pada independensi lembaga pengawas yang profesional dan berkompeten. Untuk itu, Sistem audit pemerintah merupakan bagian tak terpisahkan dari keseluruhan institusi politik dan ekonomi, dan tujuan dasarnya adalah untuk mengawasi dan memeriksa keseimbangan kekuasaan publik.

2.3 Hasil Audit BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Teori audit klasik menyatakan bahwa kualitas audit adalah kemungkinan bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran dalam sistem akuntansi klien (DeAngelo, 1981). Ketika diterapkan ke audit pemerintah, Zhao (2005) mengusulkan kerangka karakteristik yang cukup lengkap yang membagi faktor-faktor yang terkait dengan kualitas audit pemerintah menjadi tiga kategori: faktor teknis (kompetensi profesional, ukuran auditor dan jam audit), faktor independensi (biaya audit, reputasi auditor dan desain organisasi lembaga audit) dan faktor administratif (menentukan sifat penyimpangan, membuat keputusan yang tepat dan memeriksa hasil pembetulan).

Audit organisasi sektor publik adalah proses yang objektif dan sistematis yang dimaksudkan untuk menguji keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan organisasi untuk meningkatkan transparansi dan mengurangi kebocoran anggaran (Schelker & Eichenberger, 2010, Blume & Voigt, 2011). Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 menyebutkan bahwa pemeriksaan sektor publik berupaya untuk memastikan bahwa keuangan negara dikelola secara tertib, efisien, efektif, transparan, dan adil serta sesuai dengan semua peraturan perundangundangan. Audit pemerintah dapat bertindak sebagai pencegah yang kuat terhadap praktik korupsi hanya jika dilakukan secara memadai dan jika auditor memastikan bahwa semua rekomendasi audit dilaksanakan sepenuhnya (Olken, 2007).

Berdasarkan Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 pasal 16, laporan audit BPK atas laporan keuangan pemerintah memuat opini yang merupakan pernyataan profesional auditor mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Opini audit menilai kewajaran laporan keuangan entitas daripada menilai kebenaran laporan tersebut. Opini audit adalah kesimpulan yang adil berdasarkan informasi yang diaudit. Pendapat wajar jika bebas dari bias dan ketidakjujuran dan didasarkan pada pengungkapan informasi secara penuh. Namun, pendapat yang wajar hanya dapat dikeluarkan ketika laporan keuangan benar dan bebas dari salah saji material (Chen et al., 2013). Terdapat 4 (empat) jenis opini yang diberikan auditor yaitu Wajar Tanpa Pengecualian

(WTP)/*unqualified opinion*, Wajar Dengan Pengecualian (WDP)/*qualified opinion*, Tidak Wajar (TW)/*adverse opinion*, dan Tidak Memberikan Pendapat (TMP)/*disclaimer opinion*.

Adapun kriteria yang digunakan BPK dalam memberikan pendapat adalah sebagai berikut:

1. Kepatuhan terhadap standar akuntansi pemerintah;
2. Pengungkapan yang memadai;
3. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan;
4. Efektivitas sistem pengendalian intern

Sebagai output dari audit keuangan, BPK akan menerbitkan tiga jenis laporan, yaitu:

1. laporan audit atas laporan keuangan (berisi opini BPK),
2. laporan sistem pengendalian intern, dan
3. laporan kepatuhan. dengan hukum dan peraturan.

Pendapat yang diberikan oleh BPK menunjukkan kewajaran penyajian laporan keuangan, terutama sesuai dengan standar akuntansi yang ditetapkan pemerintah. Salah satu paradigma kinerja daerah terbaik dinilai dari laporan keuangan yang memperoleh opini WTP. Masyarakat menganggap opini BPK atas laporan keuangan merupakan gambaran kinerja keuangan daerah. Artinya, opini laporan keuangan yang baik mencerminkan kinerja daerah yang baik pula (Dewi, 2015).

Temuan atas ketidakpatuhan terhadap hukum dan peraturan kerap kali menyebabkan kerugian keuangan negara atau daerah. Menurut Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006, kerugian keuangan negara/daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, atau barang yang nyata dan khusus sebagai akibat perbuatan melawan hukum dengan sengaja atau lalai. BPK menilai kerugian negara yang disebabkan oleh bendahara, pengelola Badan Usaha Milik Negara (BUMN/BUMD), dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara.

Adapun rekomendasi atas temuan audit menguraikan tindakan perbaikan yang diambil oleh manajemen entitas yang diaudit (Kyei, 2016). Rekomendasi tersebut didasarkan pada pendapat auditor mengenai situasi tertentu dan harus mencerminkan pengetahuan dan penilaian auditor (Sawyer *et.al*, 2005). Rekomendasi yang diberikan oleh BPK dibagi menjadi beberapa kelompok berdasarkan dampak temuan yang merupakan kelemahan dalam sistem pengendalian intern, potensi kerugian negara, dan temuan administrasi. Selanjutnya, auditan wajib menindaklanjuti rekomendasi paling lambat 60 (enam puluh) hari setelah laporan hasil pemeriksaan diterima yang dituangkan dalam Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2017 tentang Pengawasan Tindak Lanjut Rekomendasi Laporan Hasil Pemeriksaan BPK.

2.3.1 Opini Audit

Dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan keuangan dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan akan menghasilkan sebuah opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah. Menurut Undang Undang Nomor 15 Tahun 2004 opini merupakan pernyataan profesional pemeriksaan mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada kriteria:

1. kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintah
2. kecukupan pengungkapan
3. kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan
4. efektivitas sistem pengendalian intern

Terdapat 4 (empat) jenis opini yang dapat diberikan pemeriksa, yaitu:

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Opini Wajar Tanpa Pengecualian merupakan opini pemeriksa yang akan diterbitkan jika laporan keuangan dianggap memberikan informasi yang bebas dari salah saji material. Jika laporan keuangan diberikan opini jenis ini, artinya pemeriksa meyakini berdasarkan bukti-bukti pemeriksaan yang dikumpulkan, pemerintah dianggap telah menyelenggarakan prinsip akuntansi yang berlaku umum dengan baik, dan walaupun ada kesalahan, kesalahannya dianggap tidak material dan tidak berpengaruh signifikan terhadap pengambilan keputusan

2. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Opini Wajar Dengan Pengecualian merupakan Opini pemeriksa yang diterbitkan jika sebagian besar informasi dalam laporan keuangan bebas dari salah saji material, kecuali untuk rekening atau item tertentu yang menjadi pengecualian

3. Opini Tidak Wajar (*Adversed Opinion*)

Opini Tidak Wajar merupakan Opini pemeriksa yang diterbitkan jika laporan keuangan mengandung salah saji material, atau dengan kata lain laporan keuangan tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Jika laporan keuangan mendapatkan opini jenis ini, berarti pemeriksa meyakini laporan keuangan perusahaan/pemerintah diragukan kebenarannya, sehingga bisa menyesatkan pengguna laporan keuangan dalam pengambilan keputusan

4. Pernyataan Menolak Memberikan Opini (*Disclaimer Of Opinion*)

Pernyataan Menolak Memberikan Opini adalah opini yang diberikan jika pemeriksa tidak bisa meyakini apakah laporan keuangan wajar atau tidak. Opini ini bisa diterbitkan jika pemeriksa menganggap ada ruang lingkup pemeriksaan yang dibatasi oleh perusahaan/pemerintah yang diperiksa, misalnya karena Pemeriksa tidak bisa memperoleh bukti-bukti yang dibutuhkan untuk bisa menyimpulkan dan menyatakan laporan sudah disajikan dengan wajar.

2.3.2 Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

Menurut Permendagri Nomor 4 tahun 2008, SPI adalah suatu proses yang dipengaruhi oleh manajemen yang diciptakan untuk memberikan keyakinan yang memadai dalam pencapaian efektivitas, efisiensi, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan keandalan penyajian laporan keuangan pemerintah. Pengendalian intern pada pemerintah pusat dan pemerintah daerah dirancang dengan berpedoman pada PP Nomor 60 Tahun 2008 yang menjadi kriteria pemberian opini melalui evaluasi atas efektivitas SPI.

Pengendalian dimaksud adalah sistem pengendalian intern yang berupa proses integral yang melekat di sepanjang kegiatan dan dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai sehingga dapat diperoleh keyakinan yang

memadai atas tercapainya tujuan organisasi (PP Nomor 60 Tahun 2008).

Diperlukan suatu pengendalian internal yang memadai sebagai salah satu metode untuk mencegah terjadinya kecurangan dan ketidakakuratan pelaporan keuangan (Elmaleh, 2006). UU Nomor 15 Tahun 2004 pasal 12 mengamanatkan menjadi tanggung jawab BPK RI dalam pemeriksaan laporan keuangan untuk melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah untuk memastikan bahwa pengendalian internal sudah dibangun sesuai tujuannya.

Kelemahan pengendalian intern atas pelaporan keuangan yang diidentifikasi pemeriksa BPK RI dalam pemeriksaan keuangan tersebut telah dikelompokkan menjadi:

- a. Temuan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan
Temuan ini mengungkap kelemahan sistem pengendalian terkait kegiatan pencatatan akuntansi dan pelaporan keuangan yang dapat mempengaruhi keandalan pelaporan keuangan dan pengamanan atas aset.
- b. Temuan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja
Pada temuan ini mengungkap kelemahan pengendalian terkait dengan pemungutan dan penyetoran penerimaan negara/daerah serta pelaksanaan program/kegiatan pada entitas yang diperiksa dan dapat mempengaruhi efisiensi dan efektivitas pelaksanaan kegiatan serta membuka peluang terjadinya ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.
- c. Temuan kelemahan struktur pengendalian intern
Pada temuan ini mengungkap kelemahan yang terkait dengan ada/tidak adanya struktur pengendalian intern atau efektivitas struktur pengendalian intern yang ada dalam entitas yang diperiksa dan berpengaruh terhadap efektivitas sistem pengendalian intern secara keseluruhan.

2.3.3 Temuan Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan

Berdasarkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, pemeriksa harus merancang pemeriksaan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna mendeteksi ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, kontrak, dan

produk hukum lainnya yang berpengaruh langsung dan material terhadap hal pokok/informasi hal pokok yang diperiksa. Untuk itu, BPK RI dalam pemeriksaannya melakukan pengujian kepatuhan pada entitas pemerintah daerah terhadap ketentuan peraturan perundangundangan, kecurangan serta ketidakpatutan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan. Apabila dari pengujian tersebut ditemukan ketidakpatuhan, maka pemeriksa menerbitkan laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan dengan memuat suatu paragraf yang merujuk kepada laporan atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan.

Hasil pemeriksaan atas laporan keuangan mengungkapkan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundangundangan yang mengakibatkan kerugian, potensi kerugian, kekurangan penerimaan, administrasi, dan indikasi tindak pidana.

1. Temuan kerugian, mengungkap permasalahan berkurangnya kekayaan negara/daerah atau perusahaan milik negara/daerah berupa uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.
2. Temuan potensi kerugian, mengungkap adanya suatu perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dapat mengakibatkan risiko terjadinya kerugian di masa yang akan datang berupa berkurangnya uang, surat berharga, dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya.
3. Temuan kekurangan penerimaan, mengungkap adanya penerimaan yang sudah menjadi hak negara/daerah atau perusahaan milik negara/ daerah tetapi tidak atau belum masuk ke kas negara/daerah atau perusahaan milik negara/daerah karena adanya unsur ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan.
4. Temuan administrasi mengungkap adanya penyimpangan terhadap ketentuan yang berlaku baik dalam pelaksanaan anggaran atau pengelolaan aset maupun operasional perusahaan, tetapi penyimpangan tersebut tidak mengakibatkan kerugian atau potensi kerugian negara/ daerah atau perusahaan milik negara/daerah, tidak mengurangi hak negara/daerah, (kekurangan

penerimaan), tidak menghambat program entitas, dan tidak mengandung unsur indikasi tindak pidana

5. Temuan indikasi tindak pidana mengungkap adanya perbuatan yang diduga memenuhi unsur-unsur tindak pidana yang diatur dalam peraturan perundang-undangan dan diancam dengan sanksi pidana dalam peraturan perundang-undangan.

2.3.4 Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

Dalam melaksanakan pemeriksaan, pemeriksa memberikan rekomendasi guna mendorong ke arah perbaikan. Rekomendasi adalah saran dari pemeriksa berdasarkan hasil pemeriksaannya yang ditujukan kepada orang dan/atau badan yang berwenang untuk melakukan tindakan dan/atau perbaikan. Berdasarkan pasal 20 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, menyatakan bahwa pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam LHP dan wajib memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi tersebut. Pejabat yang diketahui tidak melaksanakan kewajiban menindaklanjuti rekomendasi hasil pemeriksaan BPK dapat dikenakan sanksi administratif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang kepegawaian dan/atau sanksi pidana.

BPK melakukan pemantauan pelaksanaan TLRHP untuk menentukan sejauh mana pejabat terkait telah melaksanakan rekomendasi hasil pemeriksaan dalam tenggang waktu yang telah ditentukan. Jawaban atau penjelasan tentang tindak lanjut rekomendasi disampaikan oleh pejabat yang diperiksa dan/atau pejabat yang bertanggung jawab kepada BPK. Selanjutnya, BPK menelaah jawaban tersebut untuk menentukan apakah jawaban/penjelasan pejabat tersebut telah dilakukan sesuai dengan rekomendasi BPK.

Menurut Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2017 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK, hasil penelaahan tindak lanjut diklasifikasikan dalam 4 status yaitu:

1. Tindak lanjut telah sesuai dengan rekomendasi.
2. Tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi.

3. Rekomendasi belum ditindaklanjuti.
4. Rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti

2.4 Tata Kelola Pemerintahan

Menurut *United Nations Development Programme* (UNDP), Tata kelola pemerintahan adalah pelaksanaan kewenangan/kekuasaan dalam bidang ekonomi, politik, dan administrasi untuk mengelola berbagai urusan negara pada setiap tindakannya dan merupakan instrument kebijakan negara untuk mendorong terciptanya kondisi kesejahteraan integritas dan kohesi sosial dalam masyarakat. Adapun untuk mewujudkan orientasi tersebut, suatu negara harus senantiasa menerapkan beberapa prinsip pemerintahan yang berkesesuaian dengan UNDP di antaranya ialah sebagai berikut.

1. Adanya kesetaraan untuk berpartisipasi dalam hal pembuatan kebijakan.
2. Kepekaan dan ketanggapan atas adanya kebutuhan stakeholder.
3. Adanya kemampuan guna mediasi segala perbedaan di antara stakeholder guna mencapai konsensus bersama.
4. Adanya akuntabilitas yang ditujukan untuk stakeholder yang dilayani.
5. Kegiatan-kegiatan didasarkan pada kerangka hukum.
6. Adanya transparansi dalam hal pengambilan suatu kebijakan.
7. Terdapat jaminan atas hak seluruh orang guna meningkatkan taraf hidup melalui berbagai macam cara yang adil.
8. Mempunyai visi misi yang luas dan dalam jangka waktu panjang demi keberlanjutan pembangunan sosial ekonomi yang ada.

Tata kelola yang baik diyakini mampu menurunkan terjadinya korupsi (Hofheimer, 2006) karena tercapainya tata kelola pemerintahan yang baik pada sektor publik ditandai dengan sistem penyelenggaraan negara yang terbebas dari korupsi (KNKG, 2010). Penerapan tata kelola pemerintahan yang baik atau *good government governance* (GGG) telah banyak dilakukan berbagai negara untuk mencegah dan menurunkan korupsi. Meski demikian, tata kelola yang berhasil diterapkan pada satu negara belum tentu dapat diterapkan di negara lain karena adanya perbedaan budaya, kondisi geografi dan lingkungan politik (Hofheimer,

2006). Adanya perbedaan tersebut menyebabkan karakteristik tata kelola yang diterapkan harus fleksibel dan disesuaikan dengan perbedaan yang ada. Sebagai contoh, pelaksanaan tata kelola pemerintahan yang dapat menurunkan risiko korupsi di Korea, India, Italia, Singapura, Meksiko dan Georgia adalah transparansi, akuntabilitas, fairness, responsiveness, inovasi dan partisipasi yang dipraktikkan dalam penguatan sistem pengawasan, peningkatan interaksi antara pemerintah dan masyarakat, penyederhanaan prosedur, ketepatan waktu dalam pelaporan, penerapan standar pelaporan, peningkatan pengungkapan aset pemerintah secara online serta perbaikan sistem data pemerintahan, sedangkan pemerintah Maroko menerapkan profesionalisme dan integritas sebagai karakteristik tata kelola guna menurunkan korupsi yang diwujudkan dalam mekanisme pengaduan pelanggan dan peningkatan keahlian aparat (UNDP, 2014).

Perbaikan tata kelola pemerintahan di Indonesia dilakukan melalui Reformasi Birokrasi (RB). Tujuan reformasi birokrasi adalah terwujudnya tata kelola pemerintahan secara profesional, mampu beradaptasi dengan lingkungan yang dinamis, tingkat kinerja yang tinggi dan bebas dari KKN (Perpres No. 81 Tahun 2010). Pentingnya perbaikan penyelenggaraan negara dan penerapan RB, mendorong pemerintah mendesain prinsip-prinsip GGG, diantaranya dilakukan oleh Kementerian Pendayagunaan dan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (Kemenpan RB), Badan Perencanaan Pembangunan Nasional (Bappenas) serta pembentukan Sub Komite Publik (SKP) pada Komite Nasional Kebijakan *Governance* (KNKG).

2.5 Reformasi Birokrasi

Upaya perbaikan tata kelola pemerintah dilakukan dengan mencari paradigma terbaik yang dapat dipraktikkan di lapangan. Secara umum, Indonesia mengarah pada praktik paradigma *New Public Management*, yang ditunjukkan dengan upaya menciptakan efektivitas, efisiensi, dan pemerintahan yang berorientasi pada hasil, serta *New Public Service (Governance)* yang ditunjukkan dengan keterlibatan aktor lain di luar pemerintah dalam kedudukan yang sama, seperti masyarakat sipil, dunia usaha, dan media masa. Berkaitan dengan hal tersebut, program utama

yang dilakukan pemerintah adalah membangun aparatur negara melalui penerapan reformasi birokrasi.

Reformasi birokrasi adalah langkah awal untuk mewujudkan tata kelola pemerintah yang baik (*good governance*). Dengan kata lain, reformasi birokrasi adalah upaya untuk membangun pemerintahan yang lebih berdaya guna dalam melakukan pembangunan nasional. Birokrasi pemerintah dapat diibaratkan sebagai mesin penggerak pembangunan dan pelayanan publik. Sehingga, untuk memberikan pelayanan publik yang optimal kepada masyarakat, diperlukan birokrasi yang transparan, akuntabel, serta bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN).

Reformasi Birokrasi merupakan sebuah kebutuhan yang perlu dipenuhi dalam rangka memastikan terciptanya perbaikan tata kelola pemerintahan. Tata kelola pemerintahan yang baik adalah prasyarat utama pembangunan nasional. Kualitas tata kelola pemerintahan akan sangat mempengaruhi pelaksanaan program-program pembangunan nasional. Semakin baik tata kelola pemerintahan suatu negara, semakin cepat pula perputaran roda pembangunan nasional.

Hasil yang diharapkan dari Reformasi Birokrasi adalah terciptanya pemerintahan bersih, akuntabel, dan kapabel, sehingga dapat melayani masyarakat secara cepat, tepat, profesional, serta bersih dari praktek Korupsi, Kolusi, Nepotisme (KKN) sebagaimana tercermin dalam tiga sasaran hasil utama program Reformasi Birokrasi. Reformasi Birokrasi juga mendorong setiap kementerian/lembaga/pemerintah daerah agar manfaat keberadaannya dapat dirasakan langsung oleh masyarakat. Adapun area perubahan yang menjadi tujuan reformasi birokrasi meliputi seluruh aspek manajemen pemerintahan serta hasil yang diharapkan dari setiap area adalah sebagai berikut:

1. Organisasi, dengan harapan organisasi dapat tepat fungsi dan tepat ukuran (*right sizing*)
2. Tata laksana, dengan harapan Sistem, proses dan prosedur kerja yang jelas, efektif, efisien, terukur dan sesuai dengan prinsip-prinsip *good governance*

3. Peraturan Perundang-undangan, diharapkan Regulasi yang lebih tertib, tidak tumpang tindih dan kondusif
4. Sumber daya manusia aparatur, yaitu SDM apatur yang berintegritas, netral, kompeten, capable, profesional, berkinerja tinggi dan sejahtera
5. Pengawasan, diharapkan mampu meningkatkan penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dan bebas korupsi, kolusi dan nepotisme
6. Akuntabilitas, sehingga diharapkan mampu meningkatkan kapasitas dan akuntabilitas kinerja birokrasi
7. Pelayanan publik, dengan melakukan perubahan pada pelayanan publik diharapkan melaksanakan pelayanan prima sesuai kebutuhan dan harapan masyarakat
8. Pola pikir (*mind set*) dan Budaya Kerja (*culture set*) Aparatur, diharapkan mampu melaksanakan birokrasi dengan integritas dan kinerja yang tinggi

Adapun prinsip dalam melaksanakan reformasi birokrasi dapat dikemukakan sebagai berikut.

1. *Outcomes oriented*

Seluruh program dan kegiatan yang dilaksanakan dalam kaitan dengan reformasi birokrasi harus dapat mencapai hasil (*outcomes*) yang mengarah pada peningkatan kualitas kelembagaan, tata laksana, peraturan perundang-undangan, manajemen SDM aparatur, pengawasan, akuntabilitas, kualitas pelayanan publik, perubahan pola pikir (*mind set*) dan budaya kerja (*culture set*) aparatur. Kondisi ini diharapkan akan meningkatkan kepercayaan masyarakat dan membawa pemerintahan Indonesia menuju pada pemerintahan kelas dunia.

2. Terukur

Pelaksanaan reformasi birokrasi yang dirancang dengan *outcomes oriented* harus dilakukan secara terukur dan jelas target serta waktu pencapaiannya.

3. Efisien

Pelaksanaan reformasi birokrasi yang dirancang dengan outcomes oriented harus memperhatikan pemanfaatan sumber daya yang ada secara efisien dan profesional.

4. Efektif

Reformasi birokrasi harus dilaksanakan secara efektif sesuai dengan target pencapaian sasaran reformasi birokrasi.

5. Realistik

Outputs dan outcomes dari pelaksanaan kegiatan dan program ditentukan secara realistik dan dapat dicapai secara optimal.

6. Konsisten

Reformasi birokrasi harus dilaksanakan secara konsisten dari waktu ke waktu, dan mencakup seluruh tingkatan pemerintahan, termasuk individu pegawai.

7. Sinergi

Pelaksanaan program dan kegiatan dilakukan secara sinergi. Satu tahapan kegiatan harus memberikan dampak positif bagi tahapan kegiatan lainnya, satu program harus memberikan dampak positif bagi program lainnya. Kegiatan yang dilakukan satu instansi pemerintah harus memperhatikan keterkaitan dengan kegiatan yang dilakukan oleh instansi pemerintah lainnya, dan harus menghindari adanya tumpang tindih antar kegiatan di setiap instansi.

8. Inovatif

Reformasi birokrasi memberikan ruang gerak yang luas bagi K/L dan Pemda untuk melakukan inovasi-inovasi dalam penyelenggaraan pemerintahan, pertukaran pengetahuan, dan best practices untuk menghasilkan kinerja yang lebih baik.

9. Kepatuhan

Reformasi birokrasi harus dilakukan sesuai dengan peraturan perundangundangan.

10. Dimonitor

Pelaksanaan reformasi birokrasi harus dimonitor secara melembaga untuk memastikan semua tahapan dilalui dengan baik, target dicapai sesuai dengan rencana, dan penyimpangan segera dapat diketahui dan dapat dilakukan perbaikan.

2.6 Penelitian Sebelumnya

Dalam melakukan penelitian ini, peneliti melakukan *review* terhadap beberapa penelitian sebelumnya terkait dengan pengaruh hasil audit terhadap korupsi.

Adapun hasil *review* tersebut disajikan dalam Tabel 2.1 di bawah ini:

Tabel 2.1
Penelitian Sebelumnya

No	Nama Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
1	(NurFaidah & Novita, 2022)	Analisis Korupsi Pemerintah Daerah Berdasarkan Opini Audit, Temuan Audit Atas Kelemahan SPI dan Ketidapatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan (Studi Pada Pemerintah Provinsi Di Indonesia)	Variabel Dependen: Korupsi (Y) Variabel Independen: Opini Audit (X1) Temuan Kelemahan SPI (X2) Temuan Ketidapatuhan (X3) Variabel Kontrol: Ukuran Pemerintahan (X3)	Analisis regresi linear berganda	Opini audit berpengaruh terhadap korupsi, kelemahan SPI berpengaruh terhadap korupsi, ketidakpatuhan berpengaruh positif terhadap korupsi, ukuran pemerintah berpengaruh positif terhadap korupsi
2	(Rini & Damiati, 2017)	Analisis Hasil Audit Pemerintahan dan Korupsi Pemerintahan Provinsi di Indonesia	Variabel Dependen: Korupsi (Y) Variabel independen: Opini audit (X1) Temuan audit (X2) Tindak lanjut hasil audit (X3) Variabel Kontrol: Ukuran pemerintahan (X3)	Analisis regresi	Dari empat variabel independen yang dimasukkan dalam model dengan signifikansi 5% terdapat dua variabel (tindak lanjut hasil audit dan ukuran pemerintah provinsi) yang berpengaruh signifikan terhadap variabel korupsi, sedangkan variabel temuan audit dan opini audit tidak berpengaruh terhadap variabel

					korupsi
3	(Albab et al., 2019)	Analisa Hasil Audit Pemerintah Terhadap Korupsi Pemerintahan Provinsi Jawa Tengah	Variabel Dependen: Korupsi (Y) Variabel Independen: Opini audit (X1) Temuan audit (X2) Tindak lanjut hasil audit (X3)	Analisis regresi linear berganda	opini audit berpengaruh negative terhadap korupsi, temuan audit berpengaruh secara signifikan terhadap korupsi, tindak lanjut hasil audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap korupsi
4	(Hikam et al., 2021)	Audit Opinion and Fraud in Local Government: Case of Indonesia	Variabel Dependen: kasus kecurangan (Y1) besarnya kerugian negara (Y2) Besarnya denda dari putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia (Y3) Variabel Independen: Opini BPK (X1) Variabel kontrol: Short Term Solvency Budgetary Solvency Long-Term Solvency Service Level Solvency Financial	Analisis regresi panel logistik	Penelitian ini menemukan bahwa opini audit berpengaruh signifikan terhadap fraud. Ada hubungan yang kuat antara opini audit dan kecurangan. Temuan ini juga kuat ketika kita mengukur penipuan dengan proxy lain yaitu penalti dan kerugian negara

			Flexibility Financial independence Regional Efficiency Ratio		
5	(Syahrir & Suryani, 2020)	Pengaruh Opini Audit Dan Temuan Audit Terhadap Korupsi (Studi Pada Pemerintah Daerah Di Indonesia Tahun 2017)	Variabel Dependen: korupsi (Y) Variabel Independen: opini audit (X1) temuan audit (X2)	Analisis regresi linier berganda	opini audit dan temuan audit secara simultan berpengaruh terhadap korupsi. Secara parsial, variabel opini audit dan temuan audit berpengaruh negatif terhadap korupsi
6	(Liu & Lin, 2012)	Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data	Variabel Dependen: Korupsi (Y) Variabel Independen: Jumlah penyimpangan yang terdeteksi dalam audit Upaya perbaikan pasca audit Faktor lain sebagai variabel tambahan: Tingkat adopsi laporan dan buletin yang disampaikan oleh lembaga audit lokal Jumlah auditor Jumlah uang yang diaudit oleh	Analisis data panel	Penelitian ini menunjukkan bahwa jumlah penyimpangan yang terdeteksi dalam audit pemerintah berhubungan positif dengan korupsi di provinsi itu, yang berarti semakin parah korupsi di suatu provinsi, semakin banyak penyimpangan dalam rekening pemerintah yang ditemukan oleh lembaga audit lokal. Upaya perbaikan pasca audit berhubungan negatif dengan korupsi di provinsi tersebut, yang menunjukkan bahwa upaya perbaikan yang lebih besar dikaitkan dengan lebih sedikit

			lembaga audit lokal Pertumbuhan ekonomi Pendidikan Gaji pejabat Ukuran pemerintah Keterbukaan Perkembangan pasar Pendapatan keuangan Defisit Tahun		korupsi.
7	(Masyitoh et al., 2015)	Pengaruh Opini Audit, Temuan Audit, dan Tindak Lanjut Hasil Audit terhadap Persepsi Korupsi pada Pemerintah Daerah Tingkat II Tahun 2008-2010	Variabel Dependen: Persepsi korupsi/ CORRUPT (Y) Variabel Independen: Opini Audit (X1) Jumlah temuan audit atas kelemahan SPI (X2) Jumlah temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan dan UU (X3) Tindak Lanjut Hasil Audit/ AUREC (X4)	Analisis data panel dan regresi berganda dengan model random effect	Hasil penelitian menunjukkan bahwa opini audit dan pembetulan audit berpengaruh negatif terhadap persepsi korupsi, temuan audit kepatuhan terhadap peraturan berpengaruh positif terhadap persepsi korupsi. Namun, temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal tidak berpengaruh terhadap persepsi korupsi. Pengujian tambahan yang dilakukan pada penelitian ini menunjukkan bahwa temuan audit terkait dengan kelemahan sistem akuntansi dan pengendalian

			<p>Variabel tambahan:</p> <p>opini tidak wajar</p> <p>pernyataan tidak memberikan pendapat</p> <p>kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan</p> <p>kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja</p> <p>kelemahan struktur pengendalian intern</p> <p>kerugian daerah</p> <p>potensi kerugian daerah</p> <p>kekurangan penerimaan administrasi</p> <p>ketidakhematan</p> <p>ketidakefektifan</p> <p>tingkat pertumbuhan ekonomi</p> <p>ukuran pemerintah daerah</p> <p>INCUMB/ variabel dummy untuk Kepala Daerah yang incumbent</p>		<p>pelaporan, serta temuan audit yang menyebabkan kerugian finansial berpengaruh positif terhadap persepsi korupsi.</p>
--	--	--	--	--	---

8	(Budiman & Amyar, 2021)	The effect of audit opinions, implementation of audit recommendations, and findings of state losses on corruption levels in the ministries and institutions of the Republic of Indonesia	<p>Variabel dependen: kasus korupsi di kementerian dan lembaga Indonesia (Y)</p> <p>Variabel independen: variabel independen yang terdiri dari opini audit (X1), pelaksanaan rekomendasi audit (X2), dan temuan kerugian negara (X3)</p>	analisis regresi linier berganda	<p>Penelitian ini menunjukkan bahwa opini audit dan implementasi rekomendasi audit tidak mempengaruhi korupsi di kementerian dan lembaga di Indonesia.</p> <p>Sebaliknya, temuan kerugian negara memang memiliki pengaruh. Kombinasi opini audit, pelaksanaan rekomendasi audit, dan temuan kerugian negara secara bersamaan tidak mempengaruhi kasus korupsi di kementerian dan lembaga Indonesia</p>
9	(Adu et al., 2016)	<p>Internal Auditors' Performance In Fraud Detection In Ghana:</p> <p>Do Control Environment And Gender Matter?</p>	<p>Variabel dependen: Deteksi penipuan</p> <p>Variabel independen: Faktor pengetahuan, kontrol lingkungan, faktor demografi</p>	structural equation model (SEM)	Hasil dan analisis penelitian ini mengungkapkan bahwa lingkungan pengendalian, jenis kelamin auditor internal, sertifikasi, pendampingan, dan keterampilan analisis data berpengaruh dalam mendeteksi penipuan
10	(Assakaf et al., 2018)	Public Sector Auditing and Corruption: A Literature	Penelitian merupakan literatur review sehingga tidak ada variabel	Tinjauan literatur akademik	Meskipun bukti menunjukkan bahwa audit sektor publik membantu memberantas

		Review			korupsi, masih ada kesenjangan besar dalam pengetahuan tentang bidang ini, khususnya mengenai peran fungsional audit sektor publik dalam deteksi dan pencegahan korupsi di negara-negara berkembang.
11	(Setyaningrum et al., 2017)	Good Public Governance, Corruption and Public Service Quality: Indonesia Evidence	Variabel Dependen: tata kelola pemerintahan Variabel Independen: Kualitas layanan publik Variabel intervening: Korupsi	Menggunakan Two Stage Least Square (TSLS)	Hasil penelitian menunjukkan bahwa tata kelola yang baik akan menurunkan korupsi dan korupsi yang rendah akan meningkatkan kualitas pelayanan publik
12	(Kurniawati & Pratama, 2021)	The role of government auditing in controlling the level of corruption in Indonesia	Variabel dependen: Korupsi Variabel independen: ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan, opini audit, dan tindak lanjut hasil audit Variabel kontrol: ukuran pemerintah	Analisis regresi linear berganda	Hasil penelitian menunjukkan bahwa temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan tindak lanjut hasil audit berpengaruh positif terhadap korupsi. Sedangkan opini audit tidak berpengaruh terhadap korupsi

13	(Pertiwi et al., 2022)	Pengaruh Opini Audit, Temuan Audit, Dan Kerugian Daerah Terhadap Korupsi Di Jawa Tengah	Variabel dependen: Korupsi Variabel independen: opini audit, temuan audit, dan kerugian daerah	Regresi linear berganda	Hasil yang diperoleh dalam penelitian ini menunjukkan bahwa opini audit, temuan audit, dan kerugian daerah tidak berpengaruh terhadap korupsi baik kabupaten maupun kota di Provinsi Jawa Tengah
14	(Ruselvi, Salma Azzahara, Nurbaiti, Annisa, Aminah, 2020)	Pengaruh Akuntabilitas, Temuan Audit dan Tindak Lanjut Hasil Audit Terhadap Korupsi	Variabel dependen: korupsi Variabel independen: Akuntabilitas, temuan audit, dan tindak lanjut hasil	Regresi data panel	Hasil penelitian menunjukkan bahwa akuntabilitas, temuan audit dan tindak lanjut hasil audit berpengaruh simultan terhadap korupsi. Secara parsial tindak lanjut hasil audit berpengaruh negatif terhadap korupsi, sedangkan akuntabilitas dan temuan audit tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap korupsi.
15	(Khan, 2006)	Determinants of Corruption in Developing Countries: The Limits of Conventional Economic Analysis	Tidak ada variabel	Studi empiris	Tata kelola di ekonomi berkembang dengan pertumbuhan tinggi dapat memainkan peran penting dalam mengidentifikasi kapasitas negara transformasional

					kritis yang dapat ditumbangkan oleh jenis korupsi tertentu yang mendominasi di negara tertentu. Selain itu, beberapa korupsi akan selalu ada tetapi sisa korupsi ini dapat dikendalikan dengan meningkatkan biaya peluang korupsi bagi pejabat publik seperti yang disarankan oleh analisis neoklasik
16	(Azhar & Setyaningrum, 2015)	The Effect of Audit Findings and Follow up of Audit Recommendation on Corruption of Ministries / Institutions in Indonesia	Variabel Dependen : Korupsi Variabel Independen: Temuan Audit dan TLHP	Two Stage Least Square (2SLS)	Hasil penelitian menunjukkan bahwa jumlah temuan audit berpengaruh positif terhadap korupsi; dan tingkat keparahan korupsi berdampak positif terhadap jumlah temuan audit juga. Selain itu, tindak lanjut temuan audit terbukti berdampak negatif terhadap korupsi

2.7 Pengembangan Hipotesis

2.7.1 Opini Audit dan Korupsi

Dalam teori keagenan terdapat hubungan antara pemerintah selaku agen dengan masyarakat selaku prinsipal. Pada kontrak keagenan tersebut, pemerintah selaku agen memiliki informasi yang lebih baik terkait kapasitas organisasi dan lingkungan organisasi dibandingkan masyarakat sebagai prinsipal. Adanya kesenjangan informasi tersebut menyebabkan pemerintah selaku agen dapat melakukan penyelewengan anggaran yang dapat merugikan negara. Untuk itu,

diperlukan laporan keuangan pemerintah sebagai bentuk laporan pertanggungjawaban atas kinerja keuangan yang telah dilakukan.

Laporan keuangan yang telah disajikan oleh pemerintah wajib dilakukan audit oleh Auditor independen untuk memberikan keyakinan memadai melalui opini atas laporan keuangan (Pamungkas,2018b). Opini audit dapat menjadi informasi penting untuk meningkatkan kepercayaan publik terhadap proses dan sistem tata kelola keuangan pemerintah daerah. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Pemeriksaan Keuangan Negara menjelaskan bahwa kesimpulan yang dibuat oleh pemeriksa secara profesional adalah untuk menentukan informasi dalam laporan keuangan yang disajikan wajar sebagai opini pemeriksaan. Opini audit adalah suatu pernyataan profesional oleh pemeriksa sebagai suatu kesimpulan mengenai wajar atau tidaknya informasi yang disajikan dalam laporan keuangan, sehingga sumber informasi yang terkandung didalamnya dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan.

Penelitian Masyitoh *et al.* (2015), Ulil *et al.* (2019) dan Safira Syahrir *et al.* (2020) membuktikan bahwa opini audit berpengaruh negatif terhadap persepsi korupsi. Semakin rendah korupsi, maka semakin tingginya tingkat opini laporan keuangan yang diterima. Safira Syahrir *et al.* (2020) juga menjelaskan terdapat pengaruh antara opini yang dikemukakan oleh BPK dengan korupsi artinya tidak akan terjadi korupsi jika opini yang dihasilkan dari pemeriksaan adalah opini yang terbaik. Opini auditor menjadi dasar penilaian tingkat kewajaran yang memberikan gambaran tentang tingkat akuntabilitas pemerintah provinsi sebagai bentuk kontribusi dalam menurunkan korupsi. Jika kewajaran laporan keuangan baik, dapat diyakini bahwa proses akuntabilitas yang baik telah dilaksanakan untuk mengurangi korupsi, begitu juga sebaliknya. Hal serupa juga dinyatakan dalam penelitian Anjani *et al.* (2019) yang berpendapat bahwa kualitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah dapat di ketahui dari opini audit, sehingga opini audit pemerintah daerah sebagai pertimbangan oleh pemerintah pusat dalam menilai kinerja pemerintah daerah. Oleh karena itu, hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H1: Opini audit berpengaruh negatif terhadap korupsi

2.7.2 Temuan Audit Atas Kelemahan Sistem Pengendalian Internal dan Korupsi

Teori agensi menjelaskan tentang hubungan antara pemberi tugas (*principal*) dan pelaksana tugas (*agent*) dalam suatu organisasi. Dalam pemerintahan, pemberi tugas (*principal*) adalah masyarakat yang mengangkat pemerintah, sementara pelaksana tugas (*agent*) adalah aparat pemerintah yang ditugaskan untuk melaksanakan kebijakan dan program pemerintah. Kelemahan sistem pengendalian internal dapat memicu perilaku *moral hazard* yang merupakan salah satu masalah keagenan (Dixit, 2002), karena adanya kesempatan bagi agen untuk mengutamakan keuntungan atas namanya di atas kepentingan prinsipal. Huefner (2011) menyatakan bahwa pemantauan yang tidak memadai akan melemahkan fungsi kontrol internal, yang mengakibatkan pelanggaran peraturan dengan memberikan peluang untuk penipuan, penyalahgunaan, dan pemborosan, dan dapat mengakibatkan kerugian atau inefisiensi dalam penggunaan sumber daya daerah.

Berdasarkan survey yang dilakukan ACFE lemahnya pengendalian intern menjadi penyebab utama terjadinya kecurangan. Hasil yang sama juga ditemukan dari hasil survey KPMG yang dikutip dalam Huefner (2011) yang membuktikan bahwa penyebab yang paling signifikan atas kecurangan yang terjadi di pemerintahan adalah lemahnya pengendalian intern. Semakin lemah pengendalian internal suatu pemerintah, maka korupsi yang terjadi pada pemerintahan tersebut akan semakin tinggi.

Wardahayati *et al.* (2019) mengemukakan bahwa salah satu cara utama untuk mencegah terjadinya korupsi yaitu dengan adanya sistem pengendalian internal yang kuat. Penelitian Safira Syahrir *et al.* (2020) mengatakan bahwa belum disusunnya sistem dan prosedur penyusunan APBD yang merupakan salah satu bentuk kelemahan struktur pengendalian internal sehingga terjadi kenaikan korupsi, serta penelitian (NurFaidah & Novita, 2022) bahwa kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan yang berpengaruh positif terhadap korupsi di Indonesia.

Kasus kelemahan SPI pada umumnya terjadi karena para pejabat/pelaksana yang bertanggungjawab kurang cermat dalam melakukan perencanaan dan pelaksanaan tugas. Sehingga semakin banyak temuan kelemahan pengendalian internal akan meningkatkan kemungkinan terjadinya korupsi. Berdasarkan penjelasan di atas, temuan audit atas sistem pengendalian internal dapat digunakan untuk mendeteksi adanya potensi korupsi di pemerintahan daerah.

H2: Temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap korupsi

2.7.3 Temuan Audit Atas Ketidapatuhan Terhadap Perundang-Undangan dan Korupsi

Teori keagenan menjelaskan mengenai adanya permasalahan *moral hazard* dalam hubungan prinsipal dan agen. Dalam sektor publik, tindakan *moral hazard* itu dapat ditemukan dalam temuan ketidakpatuhan dalam laporan audit. Peraturan perundang-undangan diterapkan untuk menjamin transparansi, akuntabilitas, serta efisiensi dalam pengelolaan keuangan dan pengadaan barang dan jasa pemerintah. Namun ketika peraturan tidak diikuti, dapat menimbulkan peluang terjadinya korupsi. Hal ini sejalan dengan penelitian Masyitoh *et al.* (2015) yang mengungkapkan bahwa ada pengaruh kuat temuan audit terhadap ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap persepsi korupsi di pemerintah daerah.

Buruknya proses penyelenggaraan pemerintahan di suatu daerah yang memicu terjadinya korupsi dapat diindikasikan dengan adanya kasus-kasus pelanggaran atau ketidakpatuhan pemerintah daerah terhadap ketentuan perundang-undangan. Selain itu, temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan menunjukkan bahwa pemerintah daerah atau provinsi masih belum mampu mengoptimalkan proses pengelolaan, pengendalian dan menyajikan laporan keuangan. Oleh karena itu, akuntansi dan pelaporan keuangan pemerintah harus menunjukkan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pelaksanaan kegiatan akuntansi pemerintahan. Ferraz & Finan (2011) menyatakan bahwa peraturan dalam pemerintahan dapat meningkatkan

akuntabilitas yang memainkan peran penting dalam mengurangi korupsi. Semakin banyak jumlah temuan audit ketidakpatuhan pada perundang-undangan menunjukkan persepsi korupsi yang semakin tinggi dan mengindikasikan bahwa kinerja pemerintah daerah kurang baik dan akuntabilitasnya kurang baik (Liu & Lin, 2012).

Penelitian Rini & Damiati (2017) dan penelitian Kurniawati & Pratama (2021) menyatakan bahwa terdapat pengaruh antara kepatuhan terhadap perundang-undangan dengan korupsi yang menyebabkan kerugian negara. Satyawan & Khusna (2017) menyatakan bahwa hanya ketidaktaatan terhadap peraturan yang berkaitan dengan kebijakan akuntansi yang perlu diakumulasi dalam penentuan kewajaran laporan keuangan. Begitu pula dengan Safira Syahrir *et al.* (2020) ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan bisa menyebabkan kerugian negara dalam jumlah yang material. Berdasarkan hasil penelitian sebelumnya, temuan audit atas ketidakpatuhan pada perundang-undangan dapat digunakan untuk mendeteksi adanya korupsi. Maka hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H3: Temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh positif terhadap korupsi

2.7.4 Tindak Lanjut Hasil Audit dan Korupsi

Dalam teori agensi yang menjelaskan mengenai hubungan prinsipal dan agen terdapat permasalahan adanya ketimpangan informasi yang dimiliki oleh prinsipal yang dalam pemerintahan adalah masyarakat dengan agen yakni pemerintah. Oleh karena itu, dalam mengurangi adanya permasalahan tersebut dibutuhkan pihak ketiga yaitu auditor independen untuk memberikan keyakinan yang memadai kepada prinsipal bahwa agen telah menjalankan tugasnya dengan baik. Salah satu cara auditor membantu dalam melakukan perbaikan adalah dengan memberikan rekomendasi atas hasil pemeriksaan. Sehingga dengan melaksanakan apa yang telah direkomendasikan oleh auditor, maka pemerintah daerah telah berupaya untuk memperbaiki kesalahan dalam pertanggungjawaban penyelenggaraan negara.

Menurut Liu & Lin (2012) pembetulan setelah adanya proses audit lebih penting dari deteksi atas temuan audit itu sendiri karena upaya untuk melakukan pembetulan audit dapat meningkatkan efektivitas proses audit. Pemerintah daerah yang telah melaksanakan rekomendasi dari para pemeriksa menunjukkan bahwa pemerintah daerah telah melakukan upaya untuk memperbaiki kesalahan dan bentuk pertanggungjawaban dalam proses penyelenggaraan pemerintahan. Hal serupa dikemukakan oleh Umar (2012) bahwa dengan adanya masukan dari auditor, pihak pengambil keputusan dapat menghentikan dan mencegah terulangnya kembali kesalahan, penyimpangan, penyelewengan, serta pemborosan.

Penelitian lainnya terkait hubungan tindak lanjut audit dengan korupsi dilakukan oleh Masyitoh *et al.* (2015) serta Rini & Damiati (2017) yang menyatakan tindak lanjut hasil audit berpengaruh negatif terhadap persepsi korupsi. Semakin banyak rekomendasi auditor yang ditindaklanjuti oleh pemerintah daerah menunjukkan persepsi korupsi yang lebih rendah. Berdasarkan penelitian terdahulu, dapat disimpulkan bahwa tindak lanjut hasil audit memiliki pengaruh terhadap korupsi. Oleh karena itu, hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H4: Tindak lanjut hasil audit yang dilaksanakan berpengaruh negatif terhadap korupsi

2.7.5 Opini Audit dan Korupsi dengan Reformasi Birokrasi Sebagai Variabel Moderasi

Dalam teori keagenan, pemerintah selaku agen akan memiliki informasi yang lebih baik terkait kapasitas organisasi dan lingkungan organisasi dibandingkan masyarakat sebagai prinsipal sehingga menimbulkan kesenjangan informasi. Untuk itu, diperlukan laporan keuangan pemerintah sebagai bentuk laporan pertanggungjawaban atas kinerja keuangan yang telah dilakukan. Laporan keuangan yang telah disajikan oleh pemerintah wajib dilakukan audit oleh Auditor independen untuk memberikan keyakinan memadai melalui opini (Pamungkas, 2018b). Opini yang diperoleh mencerminkan akuntabilitas kinerja

keuangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah. Akuntabilitas merupakan salah satu prinsip dari tata kelola pemerintahan yang baik.

Tata kelola pemerintahan yang baik dapat membantu mengurangi korupsi karena menjamin transparansi dan akuntabilitas dalam praktik kerja organisasi. Menurut Sunarno (2020), tercapainya tata kelola yang baik (*good governance*) merupakan tujuan dari reformasi birokrasi yang diperkuat oleh penyelenggara negara yang profesional dan bebas Korupsi Kolusi dan Nepotisme (KKN) serta meningkatkan pelayanan kepada masyarakat sehingga tercapainya pelayanan prima. Penelitian Khan (2006) dan Nguyen *et al.* (2017) menyimpulkan bahwa tata kelola yang baik dapat memperkuat akuntabilitas dan mengurangi korupsi. Oleh karena itu, hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H5: Reformasi birokrasi memperkuat pengaruh opini audit terhadap korupsi

2.7.6 Temuan Audit Atas Kelemahan Sistem Pengendalian Internal dan Korupsi dengan Reformasi Birokrasi Sebagai Variabel Moderasi

Dalam pemerintahan, teori keagenan menjelaskan bahwa pemberi tugas (*principal*) adalah masyarakat yang mengangkat pemerintah, sementara pelaksana tugas (*agent*) adalah aparat pemerintah yang ditugaskan untuk melaksanakan kebijakan dan program pemerintah. Kelemahan sistem pengendalian internal dapat memicu perilaku *moral hazard* yang merupakan salah satu masalah keagenan (Dixit, 2002), karena adanya kesempatan bagi agen untuk mengutamakan keuntungan atas namanya di atas kepentingan prinsipal.

Kasus kelemahan SPI pada umumnya terjadi karena para pejabat/pelaksana yang bertanggungjawab kurang cermat dalam melakukan perencanaan dan pelaksanaan tugas. Reformasi birokrasi dapat dilakukan dengan memperbaiki sistem tata kelola pemerintahan dan memperkuat sistem pengendalian internal, sehingga mencegah terjadinya praktik korupsi. Reformasi birokrasi juga dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas, serta mengurangi peluang terjadinya penyalahgunaan kekuasaan. Sehingga jika reformasi birokrasi diimplementasikan

dengan baik, maka temuan audit kelemahan sistem pengendalian internal dapat menjadi lebih efektif dalam menurunkan korupsi. Penelitian yang dilakukan oleh Klitgaard (1998); Khan (2006); dan Setyaningrum *et al.* (2017) menunjukkan bahwa adanya kelemahan atas sistem pengendalian dapat meningkatkan korupsi pada organisasi. Dengan demikian, hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H6: Reformasi birokrasi memperkuat pengaruh temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian internal terhadap korupsi

2.7.7 Temuan Audit Atas Ketidapatuhan Terhadap Perundang-Undangan dan Korupsi dengan Reformasi Birokrasi Sebagai Variabel Moderasi

Teori keagenan menjelaskan mengenai adanya permasalahan *moral hazard* dalam hubungan prinsipal dan agen. Dalam sektor publik, tindakan *moral hazard* itu dapat ditemukan dalam temuan ketidakpatuhan dalam laporan audit. Oleh sebab itu dibutuhkan pihak eksternal sebagai pihak independen yang melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan. Auditor dalam melakukan pemeriksaan akan membandingkan kepatuhan pelaksanaan kinerja pemerintah daerah dengan Peraturan Peundang-undangan yang berlaku.

Reformasi birokrasi dapat dilakukan dengan memperkuat sistem tata kelola pemerintahan dan meningkatkan kesadaran pegawai negeri terhadap pentingnya kepatuhan terhadap perundang-undangan. Reformasi birokrasi juga dapat membentuk regulasi yang lebih ketat untuk memastikan bahwa pelanggaran terhadap perundang-undangan tidak terjadi, dan jika terjadi maka akan ada sanksi yang tegas. Dalam hal ini, reformasi birokrasi juga dapat berperan sebagai variabel moderasi yang mempengaruhi hubungan antara temuan audit ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan dan korupsi. Jika reformasi birokrasi diimplementasikan dengan baik, maka temuan audit ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan dapat menjadi lebih efektif dalam menurunkan korupsi. Reformasi birokrasi juga dapat meningkatkan kesadaran dan kepatuhan pegawai negeri terhadap peraturan dan regulasi, sehingga dapat mengurangi peluang terjadinya praktik korupsi.

Penelitian yang dilakukan oleh Stanwick & Stanwick (2002) dan Kamal *et al.* (2015) menunjukkan bahwa tata kelola perusahaan yang baik tampaknya efektif meningkatkan kinerja organisasi. Salah satu bentuk kinerja organisasi yang baik adalah rendahnya permasalahan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Hal ini sejalan dengan penelitian Khan (2006) dan Setyaningrum *et al.* (2017) yang menyimpulkan bahwa korupsi mungkin akan berkurang ketika pemerintah mematuhi peraturan melalui pelaksanaan reformasi sehingga hanya menyediakan layanan publik yang esensial. Oleh sebab itu hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H7: Reformasi birokrasi memperkuat pengaruh temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terhadap korupsi

2.7.8 Tindak Lanjut Hasil Audit dan Korupsi dengan Reformasi Birokrasi Sebagai Variabel Moderasi

Teori keagenan menjelaskan hubungan pendelegasian wewenang antara prinsipal yaitu masyarakat kepada agen yaitu pemerintah untuk menjalankan tugas pokok dan fungsinya secara baik sehingga dapat mewujudkan pemerintahan yang bersih, transparan dan bebas dari KKN. Oleh sebab itu, sesuai dengan teori agensi bahwa pihak manajemen yaitu pemerintah dan prinsipal yaitu masyarakat sepakat menggunakan pihak ketiga yaitu auditor independen untuk mengurangi adanya konflik.

Laporan keuangan yang telah dilakukan audit oleh auditor menghasilkan laporan hasil audit yang terdapat temuan dan rekomendasi yang perlu ditindaklanjuti oleh OPD. Tindak lanjut hasil audit adalah tindakan yang diambil oleh organisasi yang diaudit sebagai respon terhadap temuan audit. Jika tindak lanjut hasil audit dilaksanakan dengan baik, maka hal ini dapat mempengaruhi korupsi dalam organisasi dengan cara mengatasi masalah yang ditemukan dalam audit dan mencegah terjadinya tindakan korupsi di masa yang akan datang.

Menurut teori keagenan, tata kelola pemerintahan yang baik dapat memperkuat pengaruh tindak lanjut hasil audit terhadap korupsi. Reformasi birokrasi sebagai salah satu upaya pemerintah dalam mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik. Jika reformasi birokrasi diimplementasikan dengan baik, maka tindak lanjut hasil pemeriksaan dapat menjadi lebih efektif dalam menurunkan korupsi.

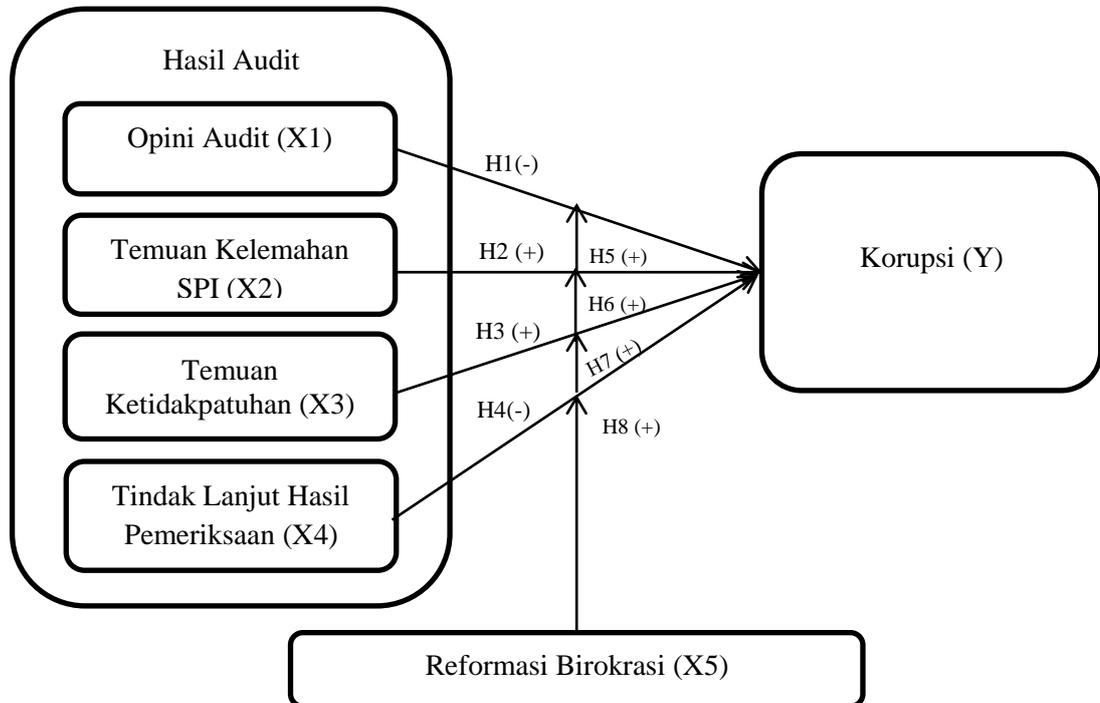
Reformasi birokrasi dapat meningkatkan kesadaran dan kepatuhan pegawai negeri terhadap peraturan dan regulasi, sehingga dapat mengurangi peluang terjadinya praktik korupsi.

Penelitian Klitgaard (1998) menyatakan bahwa pemimpin suatu organisasi harus berkomitmen dalam upaya perbaikan sistem sehingga dapat mengurangi korupsi yang terjadi. Hal ini sejalan dengan Penelitian Khan (2006); Liu & Lin (2012) dan Setyaningrum *et al.* (2017) yang mengatakan bahwa rekomendasi kebijakan bersama dengan reformasi kelembagaan untuk meningkatkan biaya peluang korupsi adalah hal yang tepat. Sehingga upaya perbaikan yang dilakukan dapat mengurangi korupsi. Dengan demikian, hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

H8: Reformasi birokrasi memperkuat pengaruh tindak lanjut hasil audit yang dilaksanakan terhadap korupsi

2.8 Kerangka Penelitian

Berdasarkan hipotesis yang telah dipaparkan di atas, berikut penulis sajikan kerangka penelitian pada gambar 2.1 di bawah ini



Gambar 2.1
Kerangka Penelitian

BAB III METODE PENELITIAN

3.1 Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah pemerintah kabupaten/kota di seluruh Indonesia yang berjumlah 514 kabupaten/kota terdiri dari 416 kabupaten dan 98 kota. Tahun yang dijadikan dasar pengambilan data adalah tahun anggaran 2019-2021. Metode pengambilan sampel menggunakan teknik *purposive sampling*, adapun kriteria pengambilan sampel adalah sebagai berikut:

1. Kota/kabupaten yang memperoleh opini, temuan, dan tindak lanjut hasil audit dari Badan Pemeriksa keuangan (BPK) RI
2. Kota/kabupaten yang memiliki data yang lengkap seluruh variabel tahun 2019-2021

3.2 Data Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan sumber data yang digunakan adalah data sekunder yang diperoleh dari website Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia, website Mahkamah Agung, dan data yang diperoleh dari berbagai sumber, seperti buku, jurnal dan laporan yang diedarkan oleh instansi, lembaga dan media massa yang kredibel.

3.3 Definisi Operasional dan Pengukuran Data Variabel

3.3.1 Variabel Dependen

Variabel dependen merupakan variabel yang dipengaruhi oleh variabel independen. Dalam penelitian ini, variabel yang digunakan adalah korupsi. Korupsi umumnya didefinisikan sebagai keuntungan pribadi. Korupsi yang didefinisikan seperti itu misalnya, penjualan kekayaan negara secara tidak sah oleh pejabat, pembayaran kembali dalam pengadaan di sektor pemerintahan, penyuapan, dan “pencurian” (embezzlement) dana-dana pemerintah (Tuanakotta, 2010). Adapun pengukuran korupsi pada penelitian ini yaitu persentase nilai kerugian pada pemerintahan kabupaten/kota berdasarkan putusan tahun berkenaan pada pengadilan negeri seperti yang digunakan pada penelitian (Maria & Gudono,

2017) dibandingkan dengan total aset pemerintah daerah kabupaten tahun berkenaan.

Penelitian ini menggunakan total aset pemerintah daerah kabupaten/kota sebagai pembanding nilai kerugian negara atas hasil putusan tingkat pertama Mahkamah Agung dikarenakan total aset merupakan indikator kekayaan pemerintah daerah kabupaten/kota yang berpotensi untuk terjadinya tindak korupsi apabila tidak dikelola dengan baik serta aset merupakan salah satu cabang dari kerugian negara (Yuntho *et al.*, 2014)

3.3.2 Variabel Independen

variabel independen dalam model penelitian ini adalah hasil audit BPK yang diproksikan dengan:

3.3.2.1 Opini Audit

Opini Audit merupakan pernyataan profesional auditor tentang kewajaran penyajian laporan keuangan dengan kriteria berupa kesesuaian terhadap Standar Akuntansi Pemerintah, pengungkapan yang cukup, ketaatan pada aturan, serta efektivitas pengendalian intern. Pada penelitian ini, opini audit diukur dengan menggunakan variabel dummy. Di mana pemerintah yang mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian akan diberi nilai 1 dan pemerintah yang tidak mendapat opini wajar tanpa pengecualian diberi nilai 0.

3.3.2.2 Temuan Audit atas Kelemahan Sistem Pengendalian Intern

Temuan Kelemahan Sistem Pengendalian Intern merupakan temuan yang memuat permasalahan kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja serta kelemahan struktur pengendalian intern. Pada penelitian ini, temuan audit atas kelemahan SPI diukur dengan persentase jumlah temuan terkait permasalahan kelemahan SPI kabupaten/kota tahun berkenaan dengan total seluruh temuan kelemahan SPI pada tahun berkenaan berdasarkan laporan hasil pemeriksaan keuangan BPK dibandingkan.

3.3.2.3 Temuan Audit atas Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan

Temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan merupakan temuan yang memuat permasalahan mengenai ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian, potensi kerugian, kekurangan penerimaan, administrasi dan indikasi tindak pidana. Pada penelitian ini, temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan diukur dengan persentase nilai temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan baik yang mengakibatkan kerugian, potensi kerugian, kekurangan penerimaan, maupun administrasi berdasarkan laporan hasil pemeriksaan keuangan BPK tahun berkenaan dibandingkan dengan total nilai temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan pada tahun berkenaan.

3.3.2.4 Tindak Lanjut Hasil Audit

Dalam pelaksanaan pemeriksaan, BPK akan memberikan rekomendasi atas seluruh temuan yang harus ditindaklanjuti oleh lembaga/organisasi yang diperiksa guna perbaikan tata kelola keuangan lembaga/organisasi tersebut. UU Nomor 15 Tahun 2004 menyatakan secara tegas bahwa pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam LHP dan wajib memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi tersebut. Dalam penelitian ini, tindak lanjut hasil audit diukur dengan persentase nilai tindak lanjut yang telah sesuai dengan rekomendasi pada tahun berkenaan dibandingkan dengan total rekomendasi tahun berkenaan.

3.3.3 Variabel Moderasi

Reformasi Birokrasi adalah penyelenggaraan pelayanan publik yang merupakan suatu proses yang bertujuan untuk memberikan berbagai jenis layanan yang mengurus segala hal yang diperlukan oleh masyarakat baik itu pemenuhan hak-hak sipil dan pemenuhan kebutuhan dasar masyarakat. Hasil yang diharapkan dari Reformasi Birokrasi adalah terciptanya pemerintahan bersih, akuntabel, dan kapabel, sehingga dapat melayani masyarakat secara cepat, tepat, profesional,

serta bersih dari praktek Korupsi, Kolusi, Nepotisme (KKN) sebagaimana tercermin dalam tiga sasaran hasil utama program Reformasi Birokrasi.

Dalam penelitian ini menggunakan variabel moderasi yaitu tata kelola pemerintah yang diukur dengan kategori pelaksanaan reformasi birokrasi. Penilaian dilakukan secara mandiri oleh pemerintah daerah yang kemudaian akan dievaluasi oleh Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi atau tim yang ditugaskan oleh Unit Pengelola Reformasi Birokrasi Nasional (UPRBN). Adapun dalam penilaian Reformasi Birokrasi berdasarkan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 26 Tahun 2020 terdapat tiga variabel yaitu: (i) komponen, (ii) sub-komponen, dan (iii) indikator seperti pada tabel 3.1 berikut:

Tabel 3.1
Komponen dan Sub Komponen Penilaian Reformasi Birokrasi

No	Komponen	Bobot	Sub Komponen
1	Pengungkit	60%	
	a. Aspek Pemenuhan	20%	a. Manajemen Perubahan (2%); b. Deregulasi Kebijakan (2%); c. Penataan Organisasi (3%); d. Penataan Tatalaksana (2,5%); e. Penataan Manajemen SDM (3%); f. Penguatan Akuntabilitas (2,5%); g. Penguatan Pengawasan (2,5%); h. Peningkatan Kualitas Pelayanan Publik (2,5%)
	b. Aspek Hasil Antara	10%	a. Kualitas Pengelolaan Arsip (1%); b. Kualitas Pengelolaan Pengadaan Barang (1%); c. Kualitas Pengelolaan Keuangan (1%); d. Kualitas Pengelolaan Aset (1%); e. Merit System (1%); f. ASN Profesional (1%); g. Kualitas Perencanaan (1%); h. Maturitas SPIP (1%); i. Kapabilitas APIP (1%); j. Tingkat Kepatuhan Standar Pelayanan (1%)

	c. Aspek Reform	30%	a. Manajemen Perubahan (3%); b. Deregulasi Kebijakan (3%); c. Penataan Organisasi (4,5%); d. Penataan Tatalaksana (3,75%); e. Penataan Manajemen SDM (4,5%); f. Penguatan Akuntabilitas (3,75%); g. Penguatan Pengawasan (3,75%); h. Peningkatan Kualitas Pelayanan Publik (3,75%)
2	Hasil	40%	
	a. Akuntabilitas Kinerja dan Keuangan	10%	a. Opini BPK (3%); b. Nilai Akuntabilitas Kinerja (7%)
	b. Kualitas Pelayanan Publik	10%	Indeks Persepsi Kualitas Pelayanan (10%)
	c. Pemerintah yang Bersih dan Bebas KKN	10%	Indeks Persepsi Anti Korupsi (10%)
	d. Kinerja Organisasi	10%	a. Capaian Kinerja (5%) b. Kinerja Lainnya (2%) c. Survei Internal Organisasi (3%)
	Total	100%	

Setiap sub-komponen pada komponen pengungkit akan dibagi kedalam beberapa pernyataan sebagai indikator pemenuhan sub komponen tersebut. Nilai hasil akhir dari penjumlahan komponen-komponen akan dipergunakan untuk menentukan tingkat pelaksanaan reformasi birokrasi, dengan kategori sebagai berikut:

Tabel 3.2
Kategori Pelaksanaan Reformasi Birokrasi

No	Kategori	Nilai/Angka	Predikat	Interpretasi
1.	AA	>90 – 100	Istimewa	Memenuhi kriteria sebagai organisasi berbasis kinerja yang mampu mewujudkan seluruh sasaran Reformasi Birokrasi.
2.	A	>80 – 90	Sangat Baik	Memenuhi karakteristik organisasi berbasis kinerja namun belum mampu mewujudkan keseluruhan sasaran Reformasi Birokrasi baik secara instansional maupun di tingkat unit kerja.

3.	BB	>70 – 80	Baik	Secara instansional mampu mewujudkan sebagian besar sasaran Reformasi Birokrasi, namun pencapaian sasaran pada tingkat unit kerja hanya sebagian kecil saja
4.	B	>60 -70	Cukup Baik	Penerapan Reformasi Birokrasi bersifat formal dan secara substansi belum mampu mendorong perbaikan kinerja organisasi
5.	CC	>50 – 60	Cukup	Penerapan Reformasi Birokrasi secara formal terbatas di tingkat instansi dan belum berjalan secara merata di seluruh unit kerja
6.	C	>30-50	Buruk	Penerapan Reformasi Birokrasi secara formal di tingkat instansi dan hanya mencakup sebagian kecil unit kerja
7.	D	0-30	Sangat Buruk	Memiliki inisiatif awal, menerapkan Reformasi Birokrasi dan perbaikan kinerja instansi belum terwujud

Adapun operasional variabel tersebut dirangkum pada tabel 3.3 berikut

Tabel 3.3
Pengukuran Variabel

Variabel	Dimensi	Pengukuran	Sumber Data
Variabel Dependen			
Korupsi	Korupsi	$\frac{\text{Total Kerugian Negara pada putusan tahun } t}{\text{Total Aset Pemda tahun } t} \times 100\%$	Website Mahkamah Agung dan LKPD
Variabel Dependen			
Hasil Audit	Opini Audit	Dummy: WTP tahun t = 1 Non WTP tahun t = 0	IHPS BPK
	Temuan Audit atas kelemahan SPI	$\frac{\text{Jumlah temuan kelemahan SPI tahun } t}{\text{Total Jumlah temuan kelemahan SPI tahun } t} \times 100\%$	
	Temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap	$\frac{\text{Nilai temuan ketidakpatuhan tahun } t}{\text{Total Nilai temuan ketidakpatuhan tahun } t} \times 100\%$	

3.4.2.2 Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji korelasi antar variabel bebas dalam model regresi. Jika tidak terjadi korelasi antar variabel, maka model regresi dapat dikatakan baik (Ghozali, 2017). Untuk mengetahui ada atau tidaknya multikolinieritas ini dapat menggunakan *variance Inflation Factor (VIF)* dan *Tolerance*.

3.4.2.3 Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi bertujuan untuk mengetahui adanya korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode $t-1$ dalam suatu model regresi (Ghozali, 2017). Jika terjadi korelasi maka ada masalah autokorelasi. Penelitian ini menggunakan Uji Run test untuk mendeteksi adanya masalah autokorelasi. Jika hasil tes menunjukkan nilai signifikansi 0,05 maka tidak terdapat autokorelasi.

3.4.2.4 Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk mengetahui adanya kesamaan *variance* dari residual suatu pengamatan ke pengamatan lain dalam suatu model regresi. Jika *variance* dari residual tetap, maka disebut homoskedastisitas dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas (Ghozali, 2017). Jika suatu model regresi tidak terjadi heteroskedastisitas atau homoskedastisitas maka dapat disimpulkan bahwa model regresi tersebut dinilai baik.

3.4.3 Pengujian Goodness of Fit

3.4.3.1 Koefisien Determinan (R^2)

Koefisien Determinan (R^2) mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel independen (Ghozali, 2017). Jika nilai R^2 kecil maka kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependennya sangat terbatas. Sedangkan jika nilai R^2 mendekati satu, berarti variabel independen yang digunakan hampir memberikan semua informasi yang dibutuhkan dalam memprediksi variasi variabel dependen.

3.4.3.2 Uji Kelayakan Model (Uji Statistik F)

Uji statistik F bertujuan untuk mengetahui adanya pengaruh bersama-sama variabel independen terhadap variabel dependen (Ghozali, 2017). Penelitian ini menggunakan kriteria jika nilai Sig. < 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa masing-masing variabel independen secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel dependen. Namun, jika nilai Sig. > 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa masing-masing variabel independen secara bersama-sama tidak berpengaruh terhadap variabel dependen.

3.4.3.3 Uji Parameter Individual (Uji Statistik t)

Uji statistik t menunjukkan seberapa jauh pengaruh variabel independen secara individual dalam menjelaskan variasi variabel dependen (Ghozali, 2017). Uji t digunakan untuk menemukan pengaruh yang paling dominan antara masing-masing variabel independen untuk menjelaskan variasi variabel dependen dengan tingkat signifikansi 5%.

3.4.3.4 Uji Hipotesis

Dalam uji hipotesis menggunakan analisis regresi linear berganda dengan bantuan SPSS 25 untuk memprediksi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen dan variabel moderasi. Hubungan antara korupsi dan hasil audit BPK dengan reformasi birokrasi sebagai variabel moderasi diuji dengan menggunakan model sebagai berikut:

$$\text{CORRUPT} = \beta_0 - \beta_1 \text{AUOPI} + \beta_2 \text{AUIRR_SPI} + \beta_3 \text{AUIRR_UU} - \beta_4 \text{AUREC} + \beta_5 \text{AUOPI*RB} + \beta_6 \text{AUIRR-SPI*RB} + \beta_7 \text{AUIRR_UU*RB} + \beta_8 \text{AUREC*RB} + e$$

Keterangan:

CORRUPT	= Korupsi
β_0	= konstanta
$\beta_1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8$	= koefisien regresi masing-masing variabel
AUOPI	= Opini audit
AUIRR_SPI	= Temuan audit atas kelemahan SPI
AUIRR_UU UU	= Temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap Peraturan dan UU
AUREC	= Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan
RB	= Reformasi Birokrasi
e	= error

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh hasil audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah terhadap korupsi di Indonesia yang dimoderasi oleh reformasi birokrasi dengan menggunakan sampel Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Opini audit tidak berpengaruh negatif terhadap korupsi. Hal ini berarti bahwa Opini audit belum dapat menjamin bahwa suatu kabupaten atau kota di Indonesia tidak melakukan korupsi. Penelitian ini juga menunjukkan bahwa temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berpengaruh positif terhadap korupsi. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh negatif terhadap korupsi. Namun, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa temuan kelemahan sistem pengendalian intern tidak berpengaruh terhadap korupsi. Hal ini berarti bahwa tata kelola yang diterapkan pemerintah daerah kabupaten/kota belum berjalan efektif.

Pada penelitian ini menambahkan reformasi birokrasi sebagai variabel moderasi pengaruh hasil audit terhadap korupsi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa reformasi birokrasi tidak memperkuat pengaruh opini audit, temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, temuan kelemahan sistem pengendalian internal pemerintah serta tindak lanjut hasil pemeriksaan terhadap korupsi. Hal ini berarti tata kelola yang dilakukan pemerintah belum berjalan dengan baik.

5.2 Keterbatasan dan Saran

Hasil penelitian ini tentunya masih terdapat kekurangan yang diharapkan menjadi arahan perbaikan bagi penelitian selanjutnya. Pertama, penulis tidak melihat tahun terjadinya korupsi dalam putusan PN tahun yang digunakan. Sehingga, diharapkan penelitian selanjutnya mempertimbangkan tahun terjadinya korupsi pada putusan yang digunakan dalam menentukan nilai korupsi.

Kedua, penulis masih menggunakan persepsi dalam mengklasifikasikan nilai kerugian negara yang bersumber dari APBD. Sehingga, peneliti selanjutnya diharapkan dapat mengklasifikasikan kerugian negara bersumber dari APBD berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan. Ketiga, data nilai korupsi yang digunakan hanya mencakup kerugian negara yang bersumber dari APBD. Masih banyak jenis korupsi yang bisa digunakan dalam menilai korupsi. Sehingga pada penelitian selanjutnya, dapat mengembangkan pengukuran nilai korupsi dari berbagai jenis korupsinya.

5.3 Implikasi

Berdasarkan analisis hasil penelitian, terdapat beberapa implikasi yang dapat disampaikan. Pertama, pemerintah daerah kabupaten/kota menerapkan prinsip-prinsip tata kelola secara efektif serta memperkuat sistem pengawasan dan pengendalian intern daerah baik terhadap kinerja maupun keuangan. Sehingga, akuntabilitas yang dilakukan pemerintah daerah yang diukur dengan opini atas laporan keuangan dapat mencerminkan korupsi yang terjadi di pemerintah daerah kabupaten/kota.

Kedua, pemerintah daerah kabupaten/kota untuk memperkuat sistem pengendalian sehingga risiko yang ada dapat di kelola dengan baik, melakukan penempatan pegawai sesuai kompetensinya serta memperkuat fungsi pengawasan sehingga Aparatur Pengawas Internal Pemerintah mampu meningkatkan kualitas pengawasan internal. Sehingga tata kelola pemerintah daerah kabupaten/kota dapat diterapkan secara efektif dan menyeluruh. Hal ini dikarenakan dikarenakan selama tahun 2019 s.d 2021 terlihat bahwa sistem pengendalian internal pemerintah daerah kabupaten/kota masih lemah yang ditunjukkan pada peningkatan jumlah temuan kelemahan SPI terutama terkait dengan akuntansi dan pelaporan serta sistem pengendalian dalam pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja daerah karena kedua kelemahan ini mendominasi dalam daftar jumlah temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian intern pemerintah daerah.

Ketiga, dilihat dari nilai temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, pemerintah masih banyak melakukan pelanggaran terutama yang menyebabkan kerugian daerah. Sehingga, pemerintah daerah kabupaten/kota pemerintah daerah perlu mewaspadai adanya pelanggaran terhadap peraturan dan perundang-undangan selama proses penyelenggaraan pemerintahan, baik yang dapat menimbulkan kerugian negara termasuk yang masih bersifat potensi maupun kekurangan penerimaan karena permasalahan tersebut berpengaruh signifikan terhadap korupsi. Pengawasan dari pihak internal juga dibutuhkan dan ditingkatkan sehingga permasalahan tersebut dapat diminimalisir.

Keempat, hasil pengujian dalam penelitian ini membuktikan bahwa tindak lanjut hasil audit yang dilakukan oleh pemerintah daerah berpengaruh signifikan terhadap persentase nilai korupsi sehingga auditor dapat meningkatkan pengawasan pelaksanaan tindak lanjut hasil audit oleh pemerintah daerah. Diharapkan dengan adanya peran auditor dalam pengawasan tindak lanjut audit ini dapat menurunkan korupsi di pemerintah daerah.

Kelima, reformasi birokrasi dapat memperkuat hasil audit terhadap korupsi. Hal ini dilihat dari hasil pengujian yang menyatakan bahwa reformasi birokrasi dapat memperkuat pengaruh opini audit dan temuan ketidakpatuhan terhadap nilai korupsi. Sehingga, diharapkan pemerintah dapat lebih efektif dalam melakukan perbaikan tata kelola melalui reformasi birokrasi yang menjadi program prioritas nasional guna menurunkan praktik korupsi yang terjadi. Selain itu, diharapkan kepada Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi dapat melakukan evaluasi menyeluruh pada semua kabupaten/kota di Indonesia sehingga praktik korupsi dapat menurun.

Keenam, meningkatkan penerapan tata pemerintah secara menyeluruh, antara lain dengan melakukan manajemen risiko, meningkatkan kompetensi pegawai, dan menempatkan pegawai sesuai kompetensinya. Sehingga, risiko yang mungkin terjadi dapat dimitigasi dengan baik. Selain itu, fungsi pengawasan dan pengendalian perlu diperkuat sehingga dengan penerapan tata kelola yang baik

melalui pelaksanaan reformasi birokrasi dapat memperkuat pengaruh sistem pengendalian internal terhadap korupsi di pemerintah daerah

Ketujuh, meningkatkan komitmen pimpinan agar pelaksanaan tata kelola dapat berjalan secara efektif, salah satunya dengan melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan baik temuan yang bersifat administratif maupun bersifat materil. Sehingga hasil reformasi birokrasi tersebut dapat memperkuat pengaruh tindak lanjut hasil pemeriksaan yang dilakukan pemerintah terhadap penurunan nilai korupsi.

DAFTAR PUSTAKA

- Adu, K. O., Amponsah, S., & Seidu, Y. (2016). Internal Auditors ' Performance In Fraud Detection In Ghana: Do Control Environment And Gender Matter? *OSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 18(5), 72–76. <https://doi.org/10.9790/487X-1805037276>
- Al Farizi, Z., Tarmizi, T., & Andriana, S. (2020). Fraud Diamond Terhadap Financial Statement Fraud. *Balance : Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 5(1), 71. <https://doi.org/10.32502/jab.v5i1.2460>
- Albab, A. ., Savitri, A. ., & Anwar, S. (2019). *Analisa Hasil Audit Pemerintah Terhadap Korupsi Pemerintahan Provinsi Jawa Tengah* (Vol. 3, Issue 2).
- Alfitra. (2014). *Modus Operandi Pidana Khusus Diluar KUHP (Korupsi, Money Laundering, Dan Trafficking)* (Andriansyah (ed.); Cet. 1). Raih Asa Sukses.
- Anjani, I. A. P., Suriani, K., Widiasih, S., Mahayoni, K., Utama, G. B., & Putra, I. G. A. Y. D. (2019). Pengaruh Pengawasan Keuangan Pada Daerah-Daerah Di Indonesia Terhadap Korupsi Di Indonesia. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Humanika*, 8(1), 33–41. <https://doi.org/10.23887/jinah.v8i1.19859>
- Assakaf, E. A., Samsudin, R. S., & Othman, Z. (2018). Public Sector Auditing and Corruption: A Literature Review. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 10(1), 227. <https://doi.org/10.5296/ajfa.v10i1.13029>
- Azhar, K., & Setyaningrum, D. (2015). The Effect of Audit Findings and Follow up of Audit Recommendation on Corruption of Ministries / Institutions in Indonesia View project Good Public Governance, Corruption and Public Service Quality: Indonesia Evidence. *AAAA Annual Conference, March*.
- Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215–229. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2010.07.001>
- Budiman, M. A., & Amyar, F. (2021). The effect of audit opinions, implementation of audit recommendations, and findings of state losses on corruption levels in the ministries and institutions of the Republic of Indonesia. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 7(1), 113–129. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v7i1.471>
- Chen, J., Cumming, D., Hou, W., & Lee, E. (2013). Executive integrity, audit opinion, and fraud in Chinese listed firms. *Emerging Markets Review*, 15, 72–91. <https://doi.org/10.1016/j.ememar.2012.12.003>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit fees. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.

- Dixit, A. (2002). Incentives and Organizations in the Public Sector: An Interpretative Review. *Journal of Human Resources*, 37, 696–727. <https://doi.org/10.2307/3069614>
- Dwiputrianti, S. (2008). *Efektifitas Laporan Hasil Temuan Pemeriksaan Dan Akuntabilitas Sektor Publik (2001-2008) Di Indonesia*. 338–355.
- Dwiyanto, A. (2015). *Reformasi Birokrasi Kontekstual*. Gadjah Mada University Press.
- Ferraz, C., & Finan, F. (2011). Electoral accountability and corruption: Evidence from the audits of local governments. *American Economic Review*, 101(4), 1274–1311. <https://doi.org/10.1257/aer.101.4.1274>
- Ghozali, I. (2017). Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro. In *Warta* (7th ed., Vol. 14, Issue 1). Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gustavson, M., & Sundström, A. (2018). Organizing the Audit Society: Does Good Auditing Generate Less Public Sector Corruption? *Administration and Society*, 50(10), 1508–1532. <https://doi.org/10.1177/0095399716674306>
- Herawaty, N., & Hernando, R. (2021). Analysis of Internal Control of Good Corporate Governance and Fraud Prevention (Study at the Regional Government of Jambi City). *Sriwijaya International Journal of Dynamic Economics and Business*, 4(2), 103. <https://doi.org/10.29259/sijdeb.v4i2.103-118>
- Hikam, S., Nainggolan, Y. A., & Rizkarmen, M. (2021). Audit Opinion and Fraud in Local Government: Case of Indonesia. *Bisnis & Birokrasi: Jurnal Ilmu Administrasi Dan Organisasi*, 27(3). <https://doi.org/10.20476/jbb.v27i3.12108>
- Hofheimer, K. (2006). The good governance agenda of international development institutions. *Dominion University*, 130(2), 556. <https://doi.org/10.25777/67he-3892>
- Huefner, R. J. (2011). Fraud Risks in Local Government: An Analysis of Audit Findings. *Journal of Forensic & Investigate Accounting*, 3(3), 111–125.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kamal, M. K. A. M., Romle, A. R., & Yusof, M. S. (2015). Good Governance and Organization Performance in Public Sector: A Proposed Framework. *International Journal of Administration and Governance*, 1(4)(Special 2015), 63–68. <http://www.iwnest.com/AACE/>
- Kaufman, D., Kraay, A., and Mastruzzi, M. (2007). Measuring corruption : myths and realities. *Poverty Reduction and Economic Management*, April.

- Khan, M. H. (2006). Determinants of corruption in developing countries: The limits of conventional economic analysis. *International Handbook on the Economics of Corruption, September*, 219–244. <https://doi.org/10.4337/9781847203106.00015>
- Kinney Jr, W.R and McDaniel, L. . (1987). Characteristics of Firms Correcting Previously Reported Quarterly Earnings. *Journal of Accounting and Economics, 11*, 71–93.
- Klitgaard, R. (1998). International Cooperation Against Combating corruption is such a difficult and sensitive issue that many national political leaders who support such efforts in principle are hesitant to undertake them in practice. How can international cooperation help b. *Journal of Finance and Development, March*, 3–6.
- Kurniawati, A. D., & Pratama, Y. M. (2021). The role of government auditing in controlling the level of corruption in Indonesia. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia, 25*(1), 54–64. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol25.iss1.art6>
- Liu, J., & Lin, B. (2012). Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data. *China Journal of Accounting Research, 5*(2), 163–186. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2012.01.002>
- Maria, E., & Gudono. (2017). Empirical test of fraud triangle theory on local government (evidence from Indonesia). *International Journal of Applied Business and Economic Research, 15*(4), 233–248.
- Masyitoh, R. D., Wardhani, R., & Setyanigrum, D. (2015). Pengaruh Opini Audit, Temuan Audit, dan Tindak Lanjut Hasil Audit terhadap Persepsi Korupsi pada Pemerintah Daerah Tingkat II Tahun 2008-2010. *Seminar Nasional Akuntansi 18 Universitas Sumatera Utara Medan, September*, 1–26.
- Nguyen, T. V., Bach, T. N., Le, T. Q., & Le, C. Q. (2017). Local governance, corruption, and public service quality: evidence from a national survey in Vietnam. *International Journal of Public Sector Management, 30*(2), 137–153. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-08-2016-0128>
- Nurdiono, N., Sugiri, S., Halim, A., & Gudono, G. (2016). the Effect of Budgets' Proportion and Non-Financial Factors on the Audit Results of Local Governments' Financial Statements in Indonesia. *Journal of Indonesian Economy and Business, 31*(1), 178. <https://doi.org/10.22146/jieb.15288>
- NurFaidah, N., & Novita, N. (2022). Analisis Korupsi Pemerintah Daerah Berdasarkan Opini Audit, Temuan Audit Atas Kelemahan Spi Dan Ketidapatuhan Terhadap Peraturan Perundang-Undangan. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan, 27*(1), 55–65. <https://doi.org/10.23960/jak.v27i1.308>
- Olken, B. A. (2007). Monitoring Corruption: Evidence from a Field Experiment in Indonesia. *Journal of Political Economy, 115*. <https://doi.org/https://doi.org/10.1086/517935>

Peraturan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2013 Tentang Penyelesaian Kerugian Negara Di Lingkungan Mahkamah Agung Republik Indonesia dan Badan Peradilan Yang Berada Dibawahnya

Pertiwi, A., Accounting, H. H.-D. J. of, & 2022, undefined. (2022). Pengaruh Opini Audit, Temuan Audit, Dan Kerugian Daerah Terhadap Korupsi Di Jawa Tengah. *Ejournal3.Undip.Ac.Id*, 11(2), 1–8.
<https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/33899>

Primanto, A., Suwitri, S., & Warsono, H. (2014). Bureaucratic Reform: A Way to Eliminate Corruption, Collusion, and Nepotism Practices in Indonesia. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 11(10), 1–23. <http://ijecm.co.uk/>

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 003/PUU-IV/2006 Tahun 2006 2326 — 1034 tentang : Pengujian Undang-Undang Nomor 31 Tahun 2009 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi

Rahayuningtyas, D. P. A., & Yulia, F. (2017). Audit opinion, internal control system, bureaucracy reform, political background and the level of corruption in government institutions. *Competition and Cooperation in Economics and Business*, 105–114. <https://doi.org/10.1201/9781315225227-14>

Rini, R., & Damiati, L. (2017). Analisis Hasil Audit Pemerintahan dan Korupsi Pemerintahan Provinsi di Indonesia. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 4(1), 73–90. <https://doi.org/10.24815/jdab.v4i1.4933>

Ruselvi, Salma Azzahara, Nurbaiti, Annisa, Aminah, W. (2020). Pengaruh Akuntabilitas , Temuan Audit dan Tindak Lanjut Hasil Audit terhadap Korupsi (Studi Kasus Pada Provinsi Jawa Barat Tahun 2017-2018). *E-Proceeding of Management*, 7(2), 2659–2668.

Samanto, H., Pravasanti, Y. A., & Saputra, S. (2022). Pengaruh Kesesuaian Kompensasi, Pengendalian Internal dan Good Corporate Governance Terhadap Pencegahan Fraud. *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*, 22(2), 1–7. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.29040/jap.v22i2.4292>

Santoso, Topo.; Chandra, Rosalita; Sinaga, A.C.; Muhajir, M.; Mardiah, S. (2011). Panduan investigasi dan penuntutan dengan pendekatan hukum terpadu. In *Panduan investigasi dan penuntutan dengan pendekatan hukum terpadu*. <https://doi.org/10.17528/cifor/003420>

Sappe, S. (2019). Bureaucracy Reform and Good Governance Implementation Challenge in Indonesia. *Jurnal Ilmiah Administrasi Pemerintahan Daerah*, 11(2011), 61–78. <https://ejournal-new.ipdn.ac.id/JAPD/article/view/733/457>

Satyawan, M. D., & Khusna, K. (2017). Mengungkap Korupsi Melalui Bukti Audit Menjadi Bukti Menurut Hukum. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 183–199. <https://doi.org/10.18202/jamal.2017.04.7048>

- Schelker, M., & Eichenberger, R. (2010). Auditors and fiscal policy: Empirical evidence on a little big institution. *Journal of Comparative Economics*, 38(4), 357–380. <https://doi.org/10.1016/j.jce.2010.09.002>
- Setyaningrum, D., Wardhani, R., & Syakhroza, A. (2017). Good public governance, corruption and public service quality: Indonesia evidence. *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 15(19), 327–338.
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1993). Andrei shleifer and robert. *The Quarterly Journal of Economics*, 108(3), 599–617.
- Stanwick, P. A., & Stanwick, S. D. (2002). The Relationship between Corporate Governance and Financial Performance. *Journal of Corporate Citizenship*, 2002(8), 35–48. <https://doi.org/10.9774/GLEAF.4700.2002.wi.00006>
- Surat Edaran Mahkamah Agung No.4 Tahun 2016 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2016 sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas Bagi Pengadilan
- Svensson, J. (2005). Eight questions about corruption. *Journal of Economic Perspectives*, 19(3), 19–42. <https://doi.org/10.1257/089533005774357860>
- Syahrir, R. S., & Suryani, E. (2020). Pengaruh Opini Audit dan Temuan Audit terhadap Korupsi (Studi Pada Pemerintah Daerah di Indonesia Tahun 2017). *Journal Accounting and Finance Edisi*, 4(1). <https://journals.telkomuniversity.ac.id/jaf>
- Tuanakotta, T. M. (2010). Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif. Jakarta: In *Salemba Empat*. Salemba Empat.
- Ulum, S. N., & Suryatimur, K. P. (2022). Analisis Peran Sistem Pengendalian Internal dan Good Corporate Governance dalam Upaya Pencegahan Fraud. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 10(2), 331–340. <https://doi.org/10.37641/jiakes.v10i2.1328>
- Umar, H. (2012). Inspektorat Jenderal Kementerian Pendidikan Nasional dan Kebudayaan. *Akutansi Dan Auditing*, 8(2), 109–122.
- Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi
- Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi
- Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara
- Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan
- Wardahayati, W., Sarwani, S. and, & Hayat, A. (2018). Pengaruh Opini Audit, Temuan Audit, Tindak Lanjut Audit, Serta Laporan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah Terhadap Korupsi (Studi Pada Pemerintah Provinsi di

Indonesia). *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Daerah*, 6014, 314–335.

Yuntho, E., Sari, I. D. A., Limbong, J., Bakar, R., & Ilyas, F. (2014). Penerapan Unsur Merugikan Keuangan Negara Dalam Delik Tindak Pidana Korupsi. *Indonesia Corruption Watch*.