



**AUDITOR EKSTERNAL DAN INTERNAL SEBAGAI  
DETERMINAN KORUPSI DI PEMERINTAH  
DAERAH**

**SKRIPSI**

Untuk Memperoleh Gelar Sarjana Ekonomi  
pada Universitas Negeri Semarang

Oleh

Elfira Rahmadanti

NIM 7211416187

**JURUSAN AKUNTANSI  
FAKULTAS EKONOMI  
UNIVERSITAS NEGERI SEMARANG  
2020**

## PERSETUJUAN PEMBIMBING

Skripsi ini telah disetujui oleh Pembimbing untuk diajukan ke sidang panitia ujian skripsi pada :

Hari : Senin

Tanggal : 21 September 2020

Mengetahui

Ketua Jurusan Akuntansi

The image shows the official circular stamp of Universitas Pendidikan Indonesia (UPI). The stamp contains the text: "KEMENTERIAN PENDIDIKAN DAN KEBUDAYAAN", "UNIVERSITAS PENDIDIKAN INDONESIA", "UNDES", "JUR. AKUNTANSI", and "FAKULTAS EKONOMI". A handwritten signature in blue ink is written over the stamp.

Kriswanto, S.E., M.Si., CMA., CIBA., CFRA.

NIP 198309012008122001

Dosen Pembimbing.

A handwritten signature in blue ink, which appears to be "Hasan Mukhibad".

Hasan Mukhibad, S.E., M.Si.

NIP 198112222014041001

## PENGESAHAN KELULUSAN

Skripsi ini telah dipertahankan di depan Sidang Panitia Ujian Skripsi Fakultas  
Ekonomi Universitas Negeri Semarang pada

Hari                      Selasa  
Tanggal                22 September 2020

Penguji I



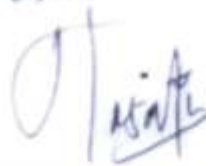
Drs. Asroti, M.S.  
NIP. 196005051986011001

Penguji II



Prabowo Yudo Jayanto, S.E., M.S.A.  
NIP. 198205072008121005

Penguji III



Hasan Mukhibad, S.E., M.Si.  
NIP. 198112222014041001

Mengetahui,



Fakultas Ekonomi

Drs. Heru Yanto, MBA, Ph.D.  
NIP. 196307181987021001

## PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama : Elfira Rahmadanti  
NIM : 7211416187  
Tempat Tanggal Lahir : Semarang, 3 Januari 1998  
Alamat : Perum Klipang Blok H No. 279 RT 02/RW 23  
Tembalang, Semarang

Menyatakan bahwa yang tertulis didalam skripsi ini benar-benar hasil karya saya sendiri, bukan jiplakan dari karya tulis orang lain, baik sebagian atau seluruhnya. Pendapat atau temuan orang lain yang terdapat dalam skripsi ini dikutip atau dirujuk berdasarkan kode etik ilmiah. Apabila di kemudian hari terbukti skripsi ini adalah hasil jiplakan dari karya tulis orang lain, maka saya bersedia menerima sanksi sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Semarang, 21 September 2020



Elfira Rahmadanti  
7211416187

## **MOTTO DAN PERSEMBAHAN**

### **MOTTO:**

- ❖ Everyone has their own timeline, don't let anyone define what is the right time for you. Be patient. Like Einstein said "Not every thing that count can be counted and not everything that counted truly count."

### **PERSEMBAHAN:**

Skripsi ini penulis persembahkan kepada:

- Ayah dan Almh. Ibu saya tercinta.
- Almamaterku Universitas Negeri Semarang.

## **PRAKATA**

Segala puji syukur kehadirat Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat dan hidayah-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi dengan judul “Auditor Eksternal dan Internal sebagai Determinan Korupsi di Pemerintah Daerah” sebagai syarat untuk mencapai gelar Sarjana Ekonomi di Universitas Negeri Semarang. Penulis menyadari dalam penyusunan skripsi ini telah mendapat bantuan, dukungan, dan bimbingan dari berbagai pihak, maka dengan rasa hormat penulis menyampaikan ucapan terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Fathur Rokhman, M.Hum., Rektor Universitas Negeri Semarang yang telah memberikan kesempatan untuk menuntut ilmu di Universitas Negeri Semarang .
2. Drs. Heri Yanto, MBA., PhD., Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang atas ijinnya untuk melakukan penelitian guna menyelesaikan skripsi.
3. Kiswanto, S.E., M.Si., CMA., CIBA., CERA., Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi atas ijinnya untuk melakukan penelitian guna menyelesaikan skripsi.
4. Hasan Mukhibad, S.E., M.Si., dosen pembimbing yang telah berkenan memberikan bimbingan, pengarahan, dan motivasi yang bermanfaat kepada penulis dalam penyelesaian skripsi ini.

5. Linda Agustina, S.E., M.Si. dan Niswah Baroroh, S.E., M.Si., Dosen Wali Akuntansi D 2016 yang telah memberikan dukungan, pengarahan dan motivasi selama penulis menimba ilmu di Universitas Negeri Semarang.
6. Seluruh Bapak/Ibu Dosen dan staf serta karyawan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang yang telah memberikan bimbingan, pengarahan dan bantuan selama penulis menimba ilmu di Universitas Negeri Semarang.
7. Ayah dan adik saya serta keluarga yang telah memberikan dukungan, doa, dan bantuan meteril maupun non materil dalam penyelesaian skripsi ini.
8. Sahabat dan orang-orang terdekat Atika Sabrina, Jesika Christine, Farida Budiarti, Lativa Ulisanti, Vincent, Dicky, dan teman-teman Akuntansi D 2016 yang juga selalu memberikan motivasi dan semangat kepada penulis.

Dalam penyusunan skripsi ini, masih banyak kekurangan. Oleh karena itu penulis mengharapkan segala kritik dan saran. Penulis berhadap semoga skripsi ini bermanfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan.

Semarang, 21 September 2020

Penulis

## SARI

**Rahmadanti, Elfira.** 2020. “Auditor Eksternal dan Internal Sebagai Determinan Korupsi di Pemerintah Daerah”. Skripsi. Jurusan Akuntansi. Fakultas Ekonomi. Universitas Negeri Semarang. Pembimbing: Hasan Mukhibad, S.E., M.Si.

**Kata Kunci: Tingkat Korupsi; Hasil Audit Pemerintah; Akuntabilitas; Pengendalian Internal.**

Kasus korupsi masih marak terjadi di Indonesia khususnya di pemerintahan daerah. Pemerintah telah melakukan berbagai cara untuk memberantas korupsi dari sisi audit. Namun, kasus korupsi masih belum mengalami penurunan dan jumlah kerugian negara masih tinggi. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh auditor eksternal dan internal korupsi terhadap tingkat korupsi di pemerintah kota dan kabupaten di Provinsi Jawa Tengah.

Populasi dalam penelitian ini adalah Kota/Kabupaten di Provinsi Jawa Tengah dalam tahun fiskal 2017-2018. Sampel dipilih menggunakan metode purposive sampling dan diperoleh sebanyak 49 unit analisis. Metode analisis yang digunakan adalah analisis regresi data panel dengan model penelitian Random Effect Model (REM) menggunakan e-views 10.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa temuan audit dan tindak lanjut audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat korupsi pemerintah daerah, sedangkan akuntabilitas kinerja berpengaruh negative dan signifikan terhadap tingkat korupsi pemerintah daerah. Opini audit, kapabilitas auditor internal, dan sistem pengendalian internal tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat korupsi pemerintah daerah.

Kesimpulan dari penelitian ini adalah temuan audit dan tindak lanjut audit berpengaruh signifikan positif, sedangkan akuntabilitas kinerja berpengaruh signifikan negative terhadap tingkat korupsi pemerintah daerah. Sementara itu, opini audit, kapabilitas auditor internal, dan sistem pengendalian internal tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat korupsi pemerintah daerah. Saran dari penelitian ini adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebaiknya meningkatkan pengawasan tindak lanjut audit agar sesuai dengan prosedur dan dapat mengurangi temuan di periode berikutnya. Bagi penelitian selanjutnya, diharapkan dapat menambah tahun pengamatan yang lebih panjang sehingga hasil penelitian dapat menggambarkan kemajuan usaha yang telah dilakukan pemerintah daerah dan auditor pemerintah dalam memberantas korupsi.



## ***ABSTRACT***

**Rahmadanti, Elfira.** 2020. "External And Internal Auditors as a Determinant of Corruption in Local Government". Final Project. Accounting Department, Faculty of Economics. Universitas Negeri Semarang. Supervisor: Hasan Mukhibad, S.E., M.Si.

***Keywords: Corruption Level; Government Audit Result; Accountability; Internal Control.***

Corruption cases are still occurred rife in Indonesia, especially in local governments. The government has taken various ways to eradicate corruption from an audit perspective. However, corruption cases have not decreased and the amount of state losses are still high. This study aims to analyze the influence of government external and internal auditor against corruption in cities/regencies in Central Java Province.

The population in this study were 35 cities/regencies in Central Java Province in the fiscal year 2017-2018. Samples were selected using purposive sampling method and obtained 49 units of analysis. The analytical method used was panel data regression analysis with Random Effect Model (REM) using e-views 10.

The results of this study indicated that audit findings and audit follow-up have a significant positive effect on the level of corruption in local governments, while performance accountability has a significant negative effect on the level of corruption in local governments. However, audit opinion, internal auditor capability, and the internal control system have no significant effect on the level of corruption in local governments.

The conclusion of this study is that audit findings and audit follow-up have a significant positive effect on the level of corruption in local government, while performance accountability has a significant negative effect on the level of corruption in the local government. Meanwhile, the audit opinion, internal auditor capability, and the internal control system have no significant effect on the level of corruption in local governments. The suggestion from this study is that the The Audit Board of Indonesia (BPK) should improve the supervision of audit follow-up so that it is in accordance with the procedure and can reduce findings in the next period. The future researches are expected to add a longer observation year so that the results of the study can present the progress of the efforts that have been made by local government and government auditors in eradicating corruption.

## DAFTAR ISI

JUDUL PENELITIAN.....	I
PERSETUJUAN PEMBIMBING.....	II
PENGESAHAN KELULUSAN .....	III
PERNYATAAN.....	IV
MOTTO DAN PERSEMBAHAN .....	V
PRAKATA.....	VI
SARI.....	VIII
<i>ABSTRACT</i> .....	IX
DAFTAR ISI.....	X
DAFTAR TABEL.....	XIII
DAFTAR GAMBAR .....	XV
DAFTAR LAMPIRAN.....	XVI
BAB I PENDAHULUAN .....	1
1.1. Latar Belakang Masalah.....	1
1.2. Identifikasi Masalah .....	13
1.3. Cakupan Masalah .....	14
1.4. Perumusan Masalah .....	15
1.5. Tujuan Penelitian .....	15
1.6. Kegunaan/Manfaat Penelitian .....	16
1.7. Orisinalitas Penelitian .....	17
BAB II KAJIAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS PENELITIAN .....	18
2.1. Korupsi pada Pemerintah Daerah.....	18
2.2. Kajian Teori Utama ( <i>Grand Theory</i> ) .....	19
2.2.1. Teori Klitgaard.....	19
2.2.2. Teori Triangle Fraud .....	22
2.2.3. Teori <i>Willingness and Opportunity to Corrupt</i> .....	25
2.3. Kajian Variabel Penelitian .....	26
2.3.1. Tingkat Korupsi .....	26
2.3.2. Audit Pemerintah .....	32

2.3.3.	Opini Audit .....	35
2.3.4.	Temuan Audit .....	37
2.3.5.	Tindak Lanjut Audit.....	39
2.3.6.	Kapabilitas Auditor Internal .....	40
2.3.7.	Sistem Pengendalian Internal Pemerintah .....	42
2.3.8.	Akuntabilitas Kinerja.....	44
2.4.	Kajian Penelitian Terdahulu.....	48
2.5.	Kerangka Berpikir.....	53
2.5.1.	Pengaruh Opini Audit Terhadap Tingkat Korupsi.....	53
2.5.2.	Pengaruh Temuan Audit Terhadap Tingkat Korupsi.....	54
2.5.3.	Pengaruh Tindak Lanjut Audit Terhadap Tingkat Korupsi .....	56
2.5.4.	Pengaruh Kapabilitas Auditor Internal Pemerintah Terhadap Tingkat Korupsi .....	58
2.5.5.	Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Tingkat Korupsi ..	59
2.5.6.	Pengaruh Akuntabilitas Kinerja Terhadap Tingkat Korupsi .....	61
2.6.	Hipotesis Penelitian.....	63
BAB III METODE PENELITIAN.....		65
3.1.	Jenis dan Desain Penelitian .....	65
3.2.	Populasi dan Sampel Penelitian .....	65
3.3.	Variabel Penelitian .....	66
3.3.1.	Variabel Dependen .....	67
3.3.2.	Variabel Independen .....	67
3.4.	Teknik Pengumpulan Data.....	74
3.5.	Teknik Analisis Data.....	75
3.5.1.	Analisis Statistik Deskriptif.....	75
3.5.2.	Analisi Regresi Data Panel.....	76
3.5.3.	Model Regresi Data Panel .....	76
3.5.4.	Pengujian Model.....	78
3.5.5.	Uji Asumsi Klasik .....	80
3.5.6.	Pengujian Statistik Analisis Regresi.....	82
BAB IV ANALISIS HASIL DAN PEMBAHASAN .....		84

4.1.	Hasil Penelitian .....	84
4.1.1.	Analisis Statistik Deskriptif .....	84
4.1.2.	Estimasi Model Regresi Data Panel.....	91
4.1.3.	Pemilihan Model Regresi Data Panel .....	93
4.1.4.	Uji Asumsi Klasik.....	95
4.1.5.	Pengujian Statistik Analisis Regresi .....	98
4.2.	Pembahasan.....	102
4.2.1.	Pengaruh Opini Audit terhadap Tingkat Korupsi pada Pemerintah Daerah .....	103
4.2.2.	Pengaruh Temuan Audit terhadap Tingkat Korupsi pada Pemerintah Daerah .....	105
4.2.3.	Pengaruh Tindak Lanjut Audit terhadap Tingkat Korupsi pada Pemerintah Daerah .....	107
4.2.4.	Pengaruh Kapabilitas Auditor Internal terhadap Tingkat Korupsi pada Pemerintah Daerah .....	109
4.2.5.	Pengaruh Sistem Pengendalian Internal terhadap Tingkat Korupsi pada Pemerintah Daerah .....	110
4.2.6.	Pengaruh Akuntabilitas Kinerja terhadap Tingkat Korupsi pada Pemerintah Daerah .....	112
	BAB V PENUTUP.....	114
5.1.	Simpulan .....	114
5.2.	Saran.....	115
	DAFTAR PUSTAKA .....	118
	LAMPIRAN-LAMPIRAN.....	125

## DAFTAR TABEL

Tabel 2.1. Tingkat Kapabilitas APIP .....	42
Tabel 2.2. Tingkatan dan Karakteristik Maturitas SPIP .....	43
Tabel 2.3. Bobot Penilaian Komponen Evaluasi SAKIP .....	47
Tabel 2.4. Kategori Nilai dan Intepretasi Hasil Evaluasi SAKIP .....	48
Tabel 2.5. Penelitian Terdahulu .....	49
Tabel 3.1. Seleksi Sampel Berdasarkan Kriteria.....	66
Tabel 3.2. Skala Opini.....	68
Tabel 3.3. Skala Kapabilitas Aparat Pengawasan Internal Pemerintah .....	70
Tabel 3.4. Skala Maturitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah .....	71
Tabel 3.5. Kategori Nilai dan Intepretasi Hasil Evaluasi SAKIP .....	72
Tabel 3.6. Definisi Operasional Variabel.....	73
Tabel 4.1. Hasil Uji Statistik Deskriptif Tingkat Korupsi .....	84
Tabel 4.2. Hasil Uji Statistik Deskriptif Opini Audit .....	85
Tabel 4.3. Hasil Uji Statistik Deskriptif Temuan Audit .....	86
Tabel 4.4. Hasil Uji Statistik Deskriptif Tindak Lanjut Audit.....	87
Tabel 4.5. Hasil Uji Statistik Deskriptif Kapabilitas Auditor Internal.....	88
Tabel 4.6. Hasil Uji Statistik Deskriptif Sistem Pengendalian Internal.....	89
Tabel 4.7. Hasil Uji Statistik Deskriptif Akuntabilitas Kinerja .....	90
Tabel 4.8. Hasil Estimasi <i>Common Effect Model</i> .....	91
Tabel 4.9. Hasil Estimasi <i>Fixed Effect Model</i> .....	92
Tabel 4.10. Hasil Estimasi <i>Random Effect Model</i> .....	93
Tabel 4.11. Hasil Pengujian <i>Chow Test</i> .....	94
Tabel 4.12. Hasil Pengujian <i>Hausman Test</i> .....	94
Tabel 4.13. Hasil Pengujian <i>Lagrange Multiplier</i> .....	95
Tabel 4.14. Uji Multikolinearitas .....	96
Tabel 4.15. Hasil Uji Heterokesdastisitas .....	97
Tabel 4.16. Hasil Uji Autokorelasi Data Mentah.....	97
Tabel 4.17. Hasil Uji Autokorelasi Cochrane Orcutt.....	97
Tabel 4.18. Koefisien Determinasi Model Regresi Data Panel.....	99

Tabel 4.19. Hasil Estimasi REM terpilih .....	99
Tabel 4.20. Ringkasan Hasil Uji Hipotesis .....	103

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1. Tindak Korupsi Berdasarkan Instansi Pemerintah .....	4
Gambar 2.1. Model <i>Triangle Fraud</i> .....	25
Gambar 2.2. Kerangka Berpikir Determinan Tingkat Korupsi.....	63
Gambar 3.1. Bagan pemilihan model data panel .....	79
Gambar 4.1. Hasil Uji Normalitas.....	95

## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1. Daftar Populasi Penelitian .....	125
Lampiran 2. Hasil Tabulasi Data Penelitian .....	126
Lampiran 3. Hasil Estimasi Common Effect Model.....	128
Lampiran 4. Hasil Estimasi Fixed Effect Model.....	129
Lampiran 5. Hasil Estimasi Random Effect Model .....	130
Lampiran 6. Hasil Uji Chow .....	131
Lampiran 7. Hasil Uji Hausman.....	132
Lampiran 8. Hasil Uji Lagrange Multiplier .....	133
Lampiran 9. Hasil Uji Heterokedstisitas.....	134
Lampiran 10. Hasil Uji Autokorelasi dengan Metode Cochrane-Orcutt .....	135



# BAB I

## PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang Masalah Penelitian

Kasus mengenai *fraud* atau kecurangan masih menjadi *headline* di media Indonesia. *Fraud* atau kecurangan merupakan bahaya laten yang harus diwaspadai baik itu oleh sektor swasta maupun sektor pemerintahan. *Fraud* adalah suatu cara dengan keahlian khusus untuk memperoleh keuntungan dari pihak lain melalui tindakan atau representasi yang salah (Zimbelman et al., 2017). *Fraud* merupakan suatu tindakan yang disengaja dengan tujuan untuk memperoleh keuntungan yang lebih banyak dari pihak lain.

*Fraud* menurut *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) (2020), dibedakan menjadi dua yaitu *internal fraud* dan *external fraud*. *Internal fraud* atau yang disebut dengan *occupational fraud* merupakan kecurangan yang dilakukan oleh pihak internal suatu perusahaan/instansi yaitu karyawan, pegawai, manajer, atau pemimpin perusahaan/instansi, sedangkan *external fraud* merupakan kecurangan yang dilakukan oleh pihak eksternal yaitu pembeli, vendor, atau pihak lainnya. ACFE mengklasifikasikan *occupational fraud* menjadi tiga kategori yaitu: *asset misappropriation* atau penyalahgunaan aset, *fraudulent financial statements* atau kecurangan laporan keuangan, dan *corruption* atau korupsi.

Bentuk *fraud* yang paling banyak ditemukan dan yang paling banyak menimbulkan kerugian di Indonesia adalah korupsi (ACFE Indonesia Chapter, 2018). Berdasarkan survei yang dilakukan oleh ACFE Indonesia Chapter (2017)

dalam Survei Fraud Indonesia (SFI) Tahun 2016 terhadap 229 responden, memperoleh hasil bahwa 154 dari 229 responden atau 67% responden memilih korupsi sebagai *fraud* yang paling banyak ditemukan di Indonesia.

Hasil survei dilanjutkan oleh *asset missappropriation* yang dipilih oleh 71 responden atau 31% dari jumlah responden dan *fraudulent statements* yang dipilih oleh 4 responden atau 2% dari jumlah responden. Responden SFI 2016 adalah *Certified Fraud Examiner (CFE) Member* dan *ACFE Associate Member (ACFE Indonesia Chapter, 2018)*.

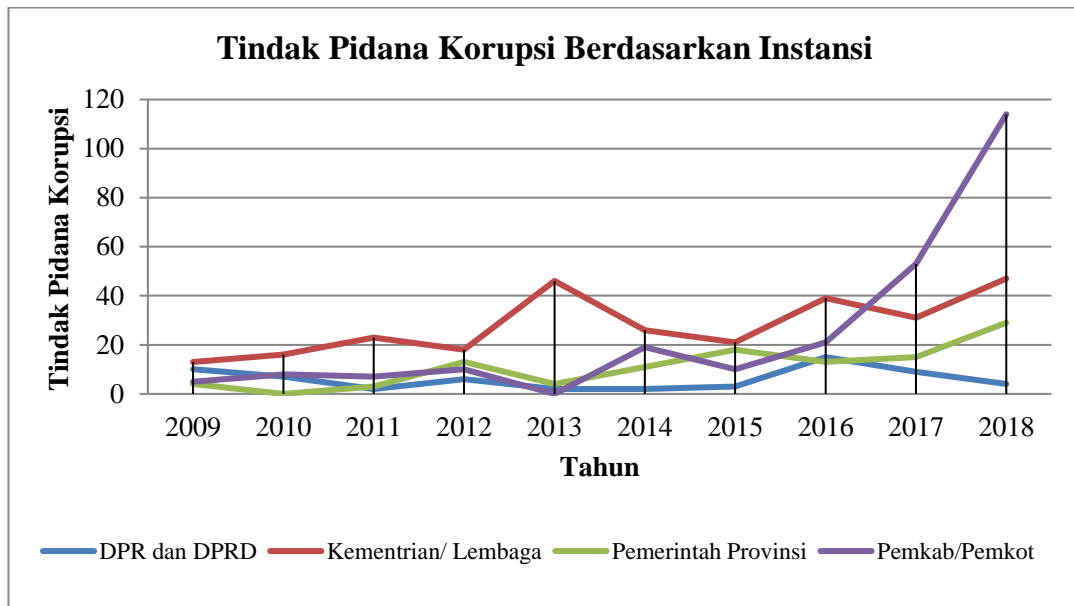
Korupsi adalah bentuk kecurangan berupa penyalahgunaan wewenang untuk keuntungan pribadi (Transparency International, 2020). Menurut UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, korupsi adalah setiap orang yang secara sengaja melawan hukum dengan melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.

Korupsi terjadi ketika seseorang melanggar hukum yang akan menguntungkan dirinya sendiri atau kelompoknya dan dapat menyebabkan kerugian finansial atau ekonomi bagi negara (Tuanakotta, 2007). Suatu perbuatan dikatakan sebagai tindakan korupsi diantaranya apabila seseorang memberi atau menerima hadiah atau janji, penggelapan dalam jabatan, pemerasan dalam jabatan, ikut serta dalam pengadaan dan menerima gratifikasi bagi pegawai (Hariyani et al., 2018). Menurut *Transparency International (TI)*, korupsi besar terdiri dari tindakan yang dilakukan pemerintah yang mendistorsi kebijakan atau fungsi utama negara, yang memungkinkan para pemimpin untuk mendapatkan

keuntungan pribadi dengan mengorbankan kepentingan publik (Hariyani et al., 2018).

*Transparency International* (TI) menyatakan bahwa Indonesia berada di peringkat bawah dalam hal korupsi di antara negara-negara Asia-Pasifik (Suhardjanto et al., 2018). Hasil survei Indeks Persepsi Korupsi (IPK) yang dilakukan oleh TI juga mencatat bahwa selama lima tahun terakhir, skor IPK Indonesia masih berada di bawah rata-rata skor IPK dunia. IPK Indonesia mengalami sedikit kenaikan pada tahun 2014-2019 setelah stagnan di tahun 2013. Untuk tahun 2019 Indonesia menempati peringkat 85 dari 180 negara yang disurvei dengan skor 40/100, meningkat 2 poin dari tahun sebelumnya (Transparency International Indonesia, 2020). Hal ini menunjukkan bahwa upaya bersama memberantas korupsi yang dilakukan oleh Pemerintah, Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), lembaga swasta, media, serta masyarakat sipil menunjukkan hasil yang positif. Meskipun mengalami peningkatan, skor IPK Indonesia masih berada dibawah rata-rata skor negara-negara di kawasan ASEAN yaitu 46. Indonesia masih kalah dari Negara Singapura, Brunei Darussalam, dan Malaysia.

Data dari KPK yang menyatakan bahwa kasus korupsi mengalami fluktuasi setiap tahunnya seperti terlihat dalam gambar 1.1. Peningkatan paling signifikan terjadi di instansi pemerintahan daerah provinsi dan kota/kabupaten. Berdasarkan data, terdapat 29 perkara Tindak Pidana Korupsi (TPK) di instansi pemerintah provinsi, sementara itu di Kabupaten/Kota terdapat 114 perkara TPK pada tahun 2018.



**Gambar 1.1. Tindak Korupsi Berdasarkan Instansi Pemerintah**

Sumber : Data sekunder yang diolah tahun 2020

Gerakan Masyarakat Perangi Korupsi (GMPK) mengungkapkan bahwa terdapat 95 kasus tindak pidana korupsi yang berhasil disidangkan di 35 pemerintah kota/kabupaten di Jawa Tengah sepanjang tahun 2019. Dari jumlah tersebut, terdapat enam daerah dengan pengungkapan tindak pidana korupsi paling tinggi di Jawa Tengah. Daerah tersebut yaitu Kabupaten Klaten, Kota Semarang, dan Kabupaten Semarang dengan delapan kasus, Kabupaten Kendal dan Kabupaten Kebumen dengan enam kasus, dan Kabupaten Sragen dengan lima kasus korupsi. Sementara itu kabupaten lain yaitu Karanganyar, Sukoharjo, Purbalingga, Blora, Kudus, Tegal, dan Brebes terdapat masing-masing empat kasus korupsi, lalu disusul dengan Kabupaten Cilacap, Banyumas, Jepara, Rembang, dan Wonogiri dengan masing-masing tiga kasus korupsi. Untuk daerah lain yang belum disebutkan, jumlah kasus korupsi sebanyak satu hingga dua kasus tiap daerah kota/kabupaten (Mulyono, 2020).

Kasus korupsi di Jawa Tengah dengan nilai kerugian yang cukup besar terjadi pada tahun 2019. Kasus korupsi tersebut yaitu korupsi Bantuan Provinsi (Banprov) tahun anggaran 2018 yang melibatkan Kabupaten Kendal dan Pekalongan. Adapun terdapat dugaan penyimpangan dalam pengadaan laptop melalui dana bantuan provinsi di bidang pendidikan dengan masing-masing 854 unit di Kabupaten Kendal dengan anggaran Rp8,9 milyar dan 897 unit di Kabupaten Pekalongan dengan anggaran Rp9,8 milyar. Berdasarkan perhitungan, total kerugian penyimpangan dana bantuan di dua kabupaten tersebut mencapai Rp8,2 milyar. Kejaksaan Tinggi Jawa Tengah telah menetapkan empat tersangka masing-masing dua pejabat pembuat komitmen dan dua pimpinan perusahaan yang menjadi rekanaan pengadaan barang.

Korupsi terjadi di berbagai lini pemerintahan mulai dari pemerintah pusat hingga pemerintah kota/kabupaten. Pemerintah telah melaksanakan otonomi daerah sebagai wujud pembagian wewenang kepada daerah-daerah dengan harapan dapat mengurangi korupsi di lembaga pemerintah. Namun, faktanya sistem desentralisasi membuat praktik korupsi di pemerintah daerah kebanyakan dilakukan oleh pejabat-pejabat daerah (Valsecchi, 2013). Hal ini ditunjukkan dengan jumlah kasus korupsi yang meningkat setiap tahunnya di pemerintah daerah khususnya pemerintah kota/kabupaten.

Klitgaard (1997) menyatakan bahwa praktik korupsi terjadi karena ada monopoli dalam kekuasaan, diskresi atau kewenangan politisi daerah, dan lemahnya akuntabilitas. Perubahan sistem pemerintahan Indonesia dari sentralisasi menjadi desentralisasi telah mengurangi kekuasaan di pemerintah

pusat dan menggeser praktik korupsi yang dahulu didominasi oleh pemerintah pusat menjadi marak terjadi di pemerintah daerah (Waluyo, 2014). Penerapan otonomi daerah dimana pemerintah daerah memiliki kewenangan untuk melakukan pengelolaan daerahnya secara mandiri diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas pemerintah (Rini & Damiati, 2017). Diskresi atau kewenangan pejabat dapat dibatasi dengan meningkatkan pengawasan internal yang efektif dan memperjelas peraturan dan kebijakan pemerintah (Hardjapamekas, 2017; Maria et al., 2019).

Pemerintah telah melaksanakan berbagai upaya untuk mewujudkan pemerintahan yang bersih dari tindak korupsi baik di tingkat pusat maupun daerah. Mulai dari mewujudkan akuntabilitas publik, memperkuat lembaga audit pemerintah, dan melakukan pengawasan terhadap jalannya pemerintah pada instansi Pemerintah Pusat, Pemerintah daerah, Kementerian, dan Lembaga. Akuntabilitas publik dapat dibagi menjadi akuntabilitas keuangan dan akuntabilitas kinerja. Akuntabilitas keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban mengenai pengelolaan dan keterbukaan keuangan serta kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (Suhardjanto et al., 2018). Akuntabilitas kinerja di Indonesia diatur melalui Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) sebagai wujud pertanggungjawaban dalam mencapai tujuan/sasaran strategis instansi pemerintah.

Upaya pemberantasan korupsi di Indonesia tidak lepas dengan adanya peran auditor yang sangat dibutuhkan untuk mencegah penyalahgunaan dan ketidakefisienan keuangan negara. Auditor memiliki posisi penting dalam

pemerintahan sebagai perwakilan kepentingan publik, mengawasi jalannya pemerintahan, dan melaporkan kepatuhan organisasi dengan kriteria yang telah ditetapkan (Jeppesen, 2019). Oleh karena itu, auditor memiliki posisi yang sangat baik untuk berpartisipasi dalam pemberantasan korupsi. Proses audit baik internal maupun eksternal berperan penting dalam memberikan informasi atau mendeteksi kecurangan dan pelanggaran yang terjadi di pemerintah selaku penyelenggara negara (Kaufman et al. 2006 dalam Masyitoh et al., 2015). Liu dan Lin (2012) menyatakan bahwa audit oleh badan audit pemerintah dapat meningkatkan akuntabilitas. Selain itu, hasil audit atas laporan keuangan juga dapat digunakan untuk mendeteksi perilaku korupsi di tingkat pemerintah lokal (Liu & Lin, 2012).

Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 Tentang Pemerintahan Daerah, mengatur hubungan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang menjelaskan bahwa setiap pemerintah daerah diwajibkan untuk melaporkan pengelolaan keuangannya dalam bentuk Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Kemudian, setiap tahunnya LKPD diperiksa oleh auditor eksternal pemerintah yaitu BPK. Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara serta Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), menjelaskan bahwa BPK adalah lembaga independen bebas dan mandiri bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, dan lembaga negara lainnya mengelola keuangan negara.

Akuntabilitas instansi pemerintah yang baik, juga didukung dengan pengawasan dan penerapan Sistem Pengendalian Internal (SPI). Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP), menyatakan bahwa SPIP memiliki fungsi untuk memberi keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintah, keandalan laporan keuangan, pengamanan aset dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. SPIP yang baik diharapkan dapat mencegah pelaksanaan kegiatan yang tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku sehingga dapat memperoleh efisiensi dan efektivitas serta mencegah terjadinya kerugian negara.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang SPIP, Inspektorat Jenderal adalah Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang bertanggung jawab langsung kepada Menteri. APIP secara fungsional merupakan auditor internal pemerintah. Auditor internal adalah suatu badan yang berfungsi sebagai pengawas pada setiap instansi pemerintah yang bersifat independen untuk menjalankan dan melakukan tugasnya sebagai pemeriksa terhadap pemerintahan yang baik, bebas korupsi, kolusi, serta nepotisme (Syarif, 2016).

Penelitian tentang audit dan pengendalian korupsi banyak di bahas dalam berbagai penelitian, namun hanya beberapa penelitian yang membahas tentang hubungan antara audit pemerintah dan korupsi (Liu & Lin, 2012). Penelitian ini akan membahas lebih lanjut mengenai korupsi dilihat dari sisi audit dan akuntabilitas. Sisi audit dilihat dari pengaruh kedua auditor pemerintah yaitu pengaruh auditor eksternal dan internal pemerintah terhadap korupsi di



pemerintah daerah. Sisi akuntabilitas dilihat dari akuntabilitas keuangan dan akuntabilitas kinerja pemerintah daerah. Maka dari itu, penelitian ini akan menggunakan variabel hasil pemeriksaan BPK yang terdiri atas opini audit, temuan audit, dan tindak lanjut audit, kapabilitas auditor internal, sistem pengendalian internal, dan akuntabilitas kinerja.

Penelitian terkait auditor eksternal pemerintah di proksikan dengan hasil audit BPK yang terdapat dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Variabel yang pertama yaitu opini audit. Menurut Gunarwanto (2017) dalam Tehupuring (2018), masyarakat pada dasarnya melihat opini audit sebagai ukuran akuntabilitas pemerintah dan sebagai jaminan bahwa keuangan negara dikelola dengan jujur dan terbebas dari korupsi. Studi yang dilakukan di Indonesia menyajikan hasil yang tidak konsisten terkait dengan pengaruh opini audit terhadap tingkat korupsi. Pramesti & Haryanto (2019) mengemukakan bahwa opini audit tidak berpengaruh terhadap tingkat korupsi. Penelitian tersebut mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Rini & Damiati (2017) dan Husna et al. (2017). Namun, penelitian tersebut tidak mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Masyitoh et al. (2015) yang menyatakan opini audit berpengaruh signifikan terhadap persepsi korupsi pemerintah daerah.

Hasil pemeriksaan BPK selanjutnya yaitu temuan audit. Temuan Audit terdiri dari temuan pengendalian internal dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Raman dan Wilson (1994) dalam Suhardjanto et al. (2018) menyatakan bahwa kepatuhan terhadap hukum dan peraturan juga dapat meminimalkan kecurangan dan korupsi. Hal ini karena lebih banyak kelemahan

dalam sistem pengendalian dan tindakan ketidakpatuhan yang berarti akuntabilitas yang lebih rendah dan potensi korupsi yang lebih tinggi. Pramesti & Haryanto (2019) menganalisis temuan dari audit pada pemerintah dan tingkat korupsi di pemerintah provinsi di Indonesia. Pramesti & Haryanto (2019) menyatakan bahwa temuan audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat korupsi. Hasil penelitian tersebut berbeda dengan penelitian Rini & Damiati (2017), Husna et al. (2017) dan Masyitoh et. Al (2015) yang menyatakan bahwa temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat korupsi.

Hasil pemeriksaan BPK yang terakhir yaitu tindak lanjut atas rekomendasi yang diberikan oleh BPK. Tindak lanjut dari temuan audit adalah bentuk respons pemerintah dalam meningkatkan akuntabilitas dan dianggap dapat mengurangi praktik korupsi. Menurut Liu & Lin (2012), perbaikan yang dilakukan setelah proses audit selesai lebih penting daripada temuan audit, karena upaya yang dilakukan untuk membuat perbaikan berdasarkan temuan audit dapat meningkatkan efektivitas proses audit. Penelitian Muhtar et al (2018) dan Suhardjanto et al. (2018) memperoleh hasil bahwa tindak lanjut audit berpengaruh positif terhadap tingkat korupsi. Hasil penelitian ini bertolak belakang dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Rini & Damiati (2017) dan Masyitoh et.al. (2015) yang menyatakan tindak lanjut hasil audit berpengaruh negatif terhadap persepsi korupsi. Pada hasil penelitian-penelitian tersebut masih terjadi *research gap* pada variabel opini audit, temuan audit, dan tindak lanjut audit, sehingga masih layak untuk di teliti kembali.

Penelitian yang menggunakan variabel lain yaitu pengaruh auditor internal. Auditor internal pemerintah memiliki tugas untuk melakukan pengawasan terhadap kegiatan yang dilaksanakan masing-masing SKPD, apakah kegiatan sudah sesuai aturan dan bertentangan dengan hukum yang ada. Apabila auditor internal pemerintah telah melakukan tugasnya dengan baik, maka akan berdampak pada berkurangnya jumlah kecurangan. Hal ini karena tidak adanya peluang pegawai untuk dapat melakukan kecurangan. Penelitian terkait pengaruh auditor internal dilakukan oleh Syarif (2016) pada SKPD di Kabupaten Rokan Hulu, Pekanbaru dengan menyebarkan kuisioner. Penelitian tersebut menghasilkan pengaruh yang negatif dan signifikan. Hal itu berarti semakin baik kemampuan inspektorat sebagai auditor internal maka semakin banyak kecurangan yang dapat ditekan. Hal ini berbeda dengan hasil penelitian Muhtar et al. (2018) yang juga meneliti kemampuan auditor internal yang diprosikan dengan skor kapabilitas Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) terhadap tingkat korupsi yang menghasilkan hasil yang tidak berpengaruh terhadap korupsi. Penelitian terkait pengaruh auditor internal masih menggunakan pengukuran yang berbeda-beda dan hasil penelitian yang berbeda sehingga penelitian sebelumnya masih menimbulkan *research gap*.

Variabel terkait audit internal selanjutnya adalah Sistem Pengendalian Internal (SPI). Sistem pengendalian internal adalah suatu sistem yang dibuat dan diterapkan untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas pengendalian internal serta proses tata kelola (Syarif, 2016). Menurut Cressey (1953), salah satu penyebab terjadinya kecurangan adalah karena adanya peluang. Dimana peluang

disini muncul salah satunya disebabkan oleh lemahnya pengendalian internal. Penelitian terkait sistem pengendalian internal diteliti oleh Syarif (2016) dan Sari & Prabowo (2019) yang menyatakan bahwa SPI berpengaruh negatif signifikan terhadap tingkat kecurangan. Hal ini berarti bahwa penerapan sistem pengendalian internal yang efektif dapat memperkecil peluang terjadinya korupsi. Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian Setyawan et al. (2019) yang menunjukkan bahwa SPI tidak berpengaruh terhadap tingkat kecurangan. Penelitian terkait sistem pengendalian internal pemerintah masih menunjukkan hasil penelitian yang berbeda sehingga penelitian sebelumnya masih menimbulkan *research gap*.

Akuntabilitas kinerja merupakan bentuk pertanggungjawaban pemerintah atas capaian kinerja berdasarkan target yang telah ditentukan. Kurniawan (2009) dalam Yuliyana & Setyaningrum (2016) menyebutkan pentingnya akuntabilitas publik dan partisipasi masyarakat sebagai salah satu instrumen dalam pemberantasan korupsi di pemerintahan. Akuntabilitas kinerja tercermin dalam hasil evaluasi kinerja instansi pemerintah yang terdapat pada Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). Penelitian Muhtar et al. (2018) membuktikan bahwa akuntabilitas kinerja berpengaruh negatif terhadap kerugian negara akibat korupsi. Penelitian tersebut didukung oleh penelitian Yuliyana & Setyaningrum (2016) yang meneliti pengaruh akuntabilitas kinerja terhadap persepsi korupsi pemerintah daerah yang menunjukkan pengaruh yang negatif.

Berdasarkan berbagai uraian hasil kajian literatur diatas, dapat diketahui bahwa terdapat *phenomena gap* yang terjadi dimana berbagai upaya pemerintah untuk memberantas korupsi belum mampu mengurangi tingkat korupsi serta adanya inkonsistensi dari penelitian terdahulu (*research gap*). Penelitian ini akan meneliti mengenai pengaruh auditor pemerintah yaitu auditor eksternal dan auditor internal dalam memberantas korupsi di pemerintah daerah.

## **1.2. Identifikasi Masalah**

Korupsi merupakan tindakan ilegal yang dilakukan seseorang atau berkelompok untuk keuntungannya sendiri yang dapat merugikan keuangan negara. Pemerintah telah melaksanakan berbagai upaya untuk mencegah dan memberantas korupsi di negara. Namun, kasus korupsi dari tahun ke tahun mengalami peningkatan. Instansi pemerintah yang mengalami peningkatan kasus korupsi yang paling signifikan adalah instansi pemerintah daerah kota/kabupaten.

Berdasarkan data kasus korupsi yang ditangani oleh KPK pada tahun 2004-2019, Jawa Tengah masuk peringkat keenam daerah terkorup di Indonesia setelah Jawa Timur, Jawa Barat, Sumatera Utara, DKI Jakarta, dan Riau. Dengan jumlah kasus korupsi yang ditangani KPK sebanyak 49 kasus. Beberapa masalah yang ada pada wilayah Pemerintah Daerah di Provinsi Jawa Tengah terkait dengan tingkat korupsi daerah adalah:

- 1) Pada tahun 2019, terdapat beberapa perkara korupsi yang menjerat para pejabat daerah di Provinsi Jawa Tengah. Perkara korupsi yang ditangani oleh KPK diantaranya yaitu korupsi mantan Bupati Purbalingga, mantan Wakil Ketua DPR RI, mantan Ketua DPRD Kebumen, Bupati Kudus

nonaktif. Lalu, perkara korupsi yang ditangani kejaksaan adalah kasus mantan Bupati Sragen dan tiga oknum kejaksaan.

- 2) Pada tahun 2019, terdapat kasus korupsi dana Bantuan Provinsi (Banprov) Jawa Tengah tahun anggaran 2018. Kasus korupsi tersebut melibatkan Kabupaten Kendal dan Pekalongan dengan masing-masing 854 unit di Kabupaten Kendal dengan anggaran Rp8,9 milyar dan 897 unit di Kabupaten Pekalongan dengan anggaran Rp9,8 milyar.. Berdasarkan perhitungan, total kerugian penyimpangan dana bantuan di dua kabupaten tersebut mencapai Rp8,2 milyar. Kejaksaan Tinggi Jawa Tengah telah menetapkan empat tersangka masing-masing dua pejabat pembuat komitmen dan dua pimpinan perusahaan yang menjadi rekanaan pengadaan barang.

### **1.3. Cakupan Masalah**

Penelitian ini membahas mengenai tingkat korupsi yang ada di Pemerintah Daerah Indonesia khususnya pemerintah kota/kabupaten di Provinsi Jawa Tengah. Kajian pada penelitian ini berfokus pada pengaruh auditor pemerintah yaitu; BPK yang melaksanakan audit atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang diukur dengan variabel opini audit, temuan audit, dan tindak lanjut audit; BPKP dan Inspektorat yang melaksanakan audit internal dan pengawasan keuangan pemerintah daerah dengan menggunakan variabel kapabilitas auditor internal yang diukur dengan skor Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), sistem pengendalian internal yang diukur dengan skor Maturitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP), dan akuntabilitas kinerja yang diukur dengan skor

Hasil Evaluasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP). Objek penelitian yang diamati peneliti adalah pemerintah daerah kota/kabupaten di Provinsi Jawa Tengah dengan periode tahun 2017-2018.

#### **1.4. Perumusan Masalah**

1. Bagaimanakah pengaruh opini audit terhadap korupsi pada pemerintah daerah?
2. Bagaimanakah pengaruh temuan audit terhadap korupsi pada pemerintah daerah?
3. Bagaimanakah pengaruh tindak lanjut audit terhadap korupsi pada pemerintah daerah?
4. Bagaimanakah pengaruh kapabilitas auditor internal terhadap korupsi pada pemerintah daerah?
5. Bagaimanakah pengaruh sistem pengendalian internal terhadap korupsi pada pemerintah daerah?
6. Bagaimanakah pengaruh akuntabilitas kinerja terhadap korupsi pada pemerintah daerah?

#### **1.5. Tujuan Penelitian**

1. Untuk membuktikan secara empiris pengaruh opini audit terhadap korupsi;
2. Untuk membuktikan secara empiris pengaruh temuan audit terhadap korupsi;
3. Untuk membuktikan secara empiris pengaruh tindak lanjut audit terhadap korupsi.

4. Untuk membuktikan secara empiris pengaruh kapabilitas auditor internal terhadap korupsi;
5. Untuk membuktikan secara empiris pengaruh sistem pengendalian internal terhadap korupsi;
6. Untuk membuktikan secara empiris pengaruh akuntabilitas kinerja terhadap korupsi;

#### **1.6. Kegunaan/Manfaat Penelitian**

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat dan referensi tambahan bagi pihak-pihak terkait, yaitu akademisi dan pemerintah daerah.

##### **1. Manfaat Teoritis**

Penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai bahan referensi untuk memberikan pemahaman yang mendalam mengenai pengaruh auditor eksternal dan auditor internal pemerintah dalam memberantas korupsi. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan manfaat bagi perkembangan ilmu pengetahuan, khususnya memperkaya kepustakaan mengenai korupsi dengan latar belakang pemerintah daerah di Indonesia.

##### **2. Manfaat Praktis**

Penelitian ini diharapkan mampu memberi tambahan referensi bagi penyelenggara negara untuk dapat mendeteksi dan mencegah korupsi di pemerintah daerah dan memberi tambahan referensi bagi semua organisasi sektor publik yang memiliki wewenang dalam pembentukan pedoman untuk mengurangi korupsi yang terjadi di instansi pemerintahan Indonesia



### **1.7. Orisinalitas Penelitian**

Penelitian tentang tingkat korupsi pada pemerintah daerah sudah dilakukan oleh beberapa peneliti, diantaranya adalah Masyitoh et al. (2015), Muhtar et al. (2018), Rini & Damiati (2017), Suhardjanto et al. (2018), Tehupuring (2018), dan Yuliyana & Setyaningrum (2016). Penelitian ini berbeda dari penelitian sebelumnya dalam beberapa hal, yaitu:

1. Variabel sistem pengendalian internal pemerintah daerah dalam penelitian ini menggunakan data Maturitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) diperoleh dari Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) Badan Pengawas Keuangan Pemerintah (BPKP) Provinsi Jawa Tengah. Pengukuran sistem pengendalian internal pada penelitian ini berbeda dari penelitian sebelumnya yaitu penelitian Sari & Prabowo (2019), Setyawan et al. (2019), dan Syarif (2016) yang menggunakan kuisioner.
2. Objek penelitian merupakan 35 pemerintah daerah kota/kabupaten di Provinsi Jawa Tengah pada tahun 2017-2018. Objek penelitian ini berbeda dari penelitian Masyitoh et al. (2015), Muhtar et al. (2018), Rini & Damiati (2017), Suhardjanto et al. (2018), dan Tehupuring (2018) yang meneliti korupsi pada 34 pemerintah daerah provinsi di Indonesia.

## BAB II

### KAJIAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS PENELITIAN

#### 2.1. Korupsi pada Pemerintah Daerah

Korupsi merupakan permasalahan yang kompleks dan luas. Dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi., disebutkan bahwa yang dimaksud dengan korupsi adalah setiap orang yang secara sengaja melawan hukum dengan melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.

Shah & Schacter (2004) berpendapat bahwa korupsi mencakup tiga jenis luas kategori yaitu:

- a. *Grand corruption*, yaitu korupsi yang melibatkan para pejabat yang melakukan pencurian atau penyalahgunaan sumber daya publik secara besar-besaran. Korupsi cenderung didorong oleh keserakahan pribadi atau demi tujuan politik.
- b. *State capture* atau *regulatory capture*, yaitu kolusi yang dilakukan oleh agen-agen pemerintah dan swasta untuk memperoleh keuntungan pribadi.
- c. *Bureaucratic corruptio* atau *petty corruption*, yaitu keterlibatan pejabat publik di level bawah dalam menyalahgunakan jabatan untuk mendapatkan keuntungan yang jumlahnya relatif kecil. Korupsi ini dapat terjadi dalam bentuk penyuapan, *kickbacks*, pengalihan dana publik, dan pemberian hadiah.

Pemerintahan daerah lebih rentan terhadap korupsi karena adanya interaksi dengan sektor swasta dan publik pada tingkat keintiman yang lebih besar dan frekuensi yang lebih daripada tingkat nasional (Setiyono, 2017). Korupsi di pemerintah daerah dapat muncul dalam berbagai bentuk. Bentuk korupsi yang paling sering terjadi yaitu penyuapan, pemerasan, penggelapan, nepotisme, patronase, pencurian barang publik, dan pemberian hadiah banyak ditemukan dalam sistem pemerintahan daerah (Setiyono, 2017). Secara teoritik, menurut Bauhr & Nasiritousi (2011) dalam Setiyono (2017), korupsi terjadi karena ada faktor kebutuhan (*corruption by need*) dan sikap serakah untuk menumpuk kekayaan (*corruption by greed*). Namun, pada kenyataannya dalam situasi administrasi pemerintahan yang cukup rumit, dan adanya suatu keadaan dapat memaksa pejabat untuk melakukan korupsi. Dengan kata lain, para pejabat itu secara individu bisa jadi tidak memiliki keinginan untuk melakukan korupsi, akan tetapi mereka terpaksa terlibat dalam tindakan korupsi karena sistem administrasi tidak memungkinkan mereka bertindak bersih (Sajó, 2003 dalam Setiyono, 2017).

## **2.2. Kajian Teori Utama (*Grand Theory*)**

### **2.2.1. Teori Klitgaard**

Teori klitgaard dikembangkan oleh Robert Klitgaard pada tahun 1988 yang menyatakan bahwa korupsi adalah sebuah sistem. Demikian Robert Klitgaard menjelaskan teorinya dengan menggunakan formula:

$$\mathbf{C = M + D - A}$$

$$\mathbf{Corruption = Monopoly + Discretion - Accountability}$$

Menurut Klitgaard (1998), korupsi disebabkan oleh tingginya monopoli, tingginya diskresi, dan lemahnya akuntabilitas di suatu organisasi. Apabila seseorang memiliki kekuatan monopoli atas barang atau jasa dan memiliki keleluasaan untuk memutuskan apakah seseorang mendapatkan barang atau jasa itu, dan tidak ada pertanggungjawaban atas penggunaan barang atau jasa tersebut, maka akan cenderung terjadi korupsi (Klitgaard, 1998b)

Oleh karena itu, pemberantasan korupsi dimulai dengan sistem yang lebih baik. Menurut Klitgaard (1998), tingkat korupsi dapat dikurangi dengan cara yang pertama yaitu membatasi monopoli. Monopoli dapat dibatasi dengan melakukan persaingan sehat antara sektor publik dan sektor swasta. Pemerintah sebaiknya menghindari pembuatan kebijakan yang menguntungkan tindakan monopoli.

Cara kedua yaitu dengan mengklarifikasi kebijakan resmi. Peraturan dan regulasi dapat disederhanakan serta membuat kejelasan antara tugas dan keleluasaan. Pemerintah juga harus membantu masyarakat untuk mengetahui tentang bagaimana sistem pemerintah bekerja. Hal ini dapat dilakukan melalui brosur, pusat informasi publik, hukum dan peraturan dengan menggunakan bahasa yang mudah dipahami. Sehingga, hal tersebut dapat meningkatkan pengawasan pemerintah yang dilakukan oleh masyarakat.

Cara yang ketiga yaitu dengan meningkatkan akuntabilitas. Akuntabilitas dapat ditingkatkan dengan memperjelas standar dan aturan main, keterbukaan dalam penawaran, pemberian hibah, dan dana bantuan. Akuntabilitas bergantung pada kapabilitas internal audit, akuntan pemerintah, auditor, ombudsmen, kepolisian, dan jasa tindak pidana khusus. Selain itu, akuntabilitas juga harus

melibatkan masyarakat, lembaga, pihak swasta, media, berbagai macam sektor bisnis, external auditor, dan lainnya. Pemerintah daerah dapat membantu auditor eksternal dengan mempublikasikan informasi mengenai keefektifan pelayanan masyarakat.

Pada penelitian ini, penggunaan teori klitgaard akan berfokus pada akuntabilitas. Akuntabilitas pemerintah daerah diperlukan sebagai bentuk tata kelola pemerintah daerah yang menunjukkan tanggung jawab pemerintah terhadap kebijakan yang dibuat dan pelaksanaan kegiatan pemerintahan. Akuntabilitas juga berkaitan dengan pemerintah daerah yang dipercayakan dengan uang publik harus mempertanggungjawabkan bagaimana pengalokasian dan penggunaan sumber daya serta hasil yang dicapai (Brusca et al., 2018; Iyoha & Oyerinde, 2010).

Akuntabilitas publik dapat didimensikan dalam akuntabilitas keuangan dan akuntabilitas kinerja. Akuntabilitas keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan untuk kepentingan masyarakat sesuai tujuan yang telah ditetapkan. Wujud akuntabilitas keuangan tertuang dalam laporan keuangan pemerintah dan untuk mengetahui akuntabilitas laporan keuangan tersebut perlu dilakukan pemeriksaan/audit yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) (Yuliyana & Setyaningrum, 2016). Hasil audit BPK akan menghasilkan opini audit, temuan audit, dan rekomendasi audit. Akuntabilitas kinerja dapat diwujudkan dalam indikator kinerja yang merupakan hasil dari evaluasi atas pelaksanaan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP).

### 2.2.2. Teori Triangle Fraud

Teori *Triangle Fraud* dikembangkan oleh Donald Cressey pada tahun 1953. Teori tersebut di publikasikan pada tahun 1951 diartikel dengan judul “*Why Do Trusted Persons Commit Fraud? A Social-Psychological Study of Defalcators,*” dan di bukunya pada tahun 1953 dengan judul “*Other People’s Money, A Study in the Social Psychology of Embezzlement*”. Cressey mendefinisikan kecurangan sebagai “pelanggaran posisi kepercayaan finansial” yang awalnya diambil orang tersebut dengan tujuan yang baik (Albrecht, 2014).

Cressey (1953) menyatakan dalam bukunya yaitu:

*“Trust violators, when they conceive of themselves as having a financial problem that is non- shareable and have knowledge or awareness that this problem can be secretly resolved by a violation of the position of financial trust. Also they are able to apply to their own conduct in that situation verbalizations which enable them to adjust their conceptions of themselves as trusted persons with their conceptions of themselves as users of the entrusted funds or property”*

Dari pernyataanya tersebut dapat diketahui bahwa suatu kecurangan dapat terjadi apabila terdapat: 1) masalah yang tidak dapat dibagi, 2) peluang untuk pelanggaran kepercayaan, dan 3) rasionalisasi yang mendefinisikan perilaku yang sesuai dalam situasi tertentu. Cressey (1953) menjelaskan bahwa unsur-unsur ini tidak dapat berdiri sendiri. Ketiga unsur ini harus ada semua sebagai penyebab kecurangan.

*Fraud triangle* menjelaskan tiga faktor yang hadir dalam *fraud*, yaitu *motivation/pressure* atau tekanan, *opportunitu* atau kesempatan, dan *rationalization* atau rasionalisasi. Penjelasan mengenai teori *fraud triangle* dapat dijelaskan sebagai berikut:

### 1. *Motivation/Pressure* (tekanan)

Kecurangan dapat terjadi karena adanya tekanan atau kebutuhan untuk melakukan fraud. Setiap pelaku penipuan menghadapi tekanan untuk melakukan perilaku tidak etis (Abdullahi & Mansor, 2015). Tekanan dapat mencakup gaya hidup, kebutuhan ekonomi, dan lain-lain yang termasuk hal keuangan dan non keuangan. Menurut *Statetment on Audit Standar (SAS) No. 99*, terdapat empat jenis kondisi yang umum terjadi pada *pressure* yang dapat mengakibatkan kecurangan. Empat kondisi tersebut yaitu *financial stability*, *external pressure*, *personal financial need*, dan *financial targets*.

Dalam penelitian ini, unsur motivasi atau tekanan dapat dijabarkan menjadi tekanan finansial dan non finansial, serta tekanan sosial politik (Mudock, 2008 dalam Muhtar et al., 2018). Albrecht et al. (2008) menjelaskan bahwa tekanan non finansial dapat terwujud dalam kinerja yang ditargetkan namun tidak tercapai dari yang telah ditetapkan. Apabila kinerja pemerintah rendah maka akan menunjukkan tidak tercapainya target yang telah ditetapkan sehingga menimbulkan tekanan non finansial yang dapat mendorong terjadinya kecurangan yang dapat mengindikasikan korupsi.

### 2. *Opportunity* (kesempatan)

Kecurangan dapat terjadi karena adanya situasi yang membuka peluang/kesempatan untuk memungkinkan suatu kecurangan dapat terjadi. Biasanya, kecurangan terjadi karena pengendalian internal instansi yang lemah, kurangnya pengawasan, dan penyalahgunaan wewenang.

Unsur kesempatan dapat diwujudkan dalam kemampuan atau kapabilitas dari auditor internal dalam melakukan fungsi pengawasan dan kematangan sistem pengendalian internal. Apabila terdapat kelemahan dalam sistem pengendalian internal dan lemahnya kemampuan auditor internal dalam melakukan fungsi pengawasan maka hal tersebut akan membuka kesempatan pelaku untuk melakukan kecurangan yang dapat mengindikasikan terjadinya korupsi.

### 3. *Rationalization* (rasionalisasi)

Kecurangan dapat terjadi karena adanya sikap, karakter, atau nilai-nilai etis yang dimiliki seseorang yang memperbolehkan pihak-pihak tertentu untuk melakukan tindakan kecurangan, atau orang-orang yang berada dalam lingkungan yang cukup menekan yang membuat mereka merasionalisasi tindakan kecurangan.

Rasionalisasi dapat terjadi dalam berbagai bentuk. Anand et al. (2004) menyatakan bahwa beberapa rasionalisasi yang digunakan oleh pelaku untuk membenarkan praktik korupsi berpusat pada penyangkalan atas pertanggungjawaban kesalahan, menyalahkan orang lain, dan ketidaksetujuan atas kecurangan yang terjadi. Bentuk rasionalisasi ini tidak berusaha untuk meminimalkan kesalahan moral tetapi, berusaha untuk menghindarinya dengan mentransfer tanggung jawab dari pelaku ke orang lain atau sering ke kelompok yang didefinisikan secara samar (Rossouw et al., 2000).

Variabel kapabilitas auditor internal dapat juga dijelaskan dengan unsur rasionalisasi. Para pelaku kecurangan dapat menyalahkan pihak lain akibat kecurangan yang dilakukannya sendiri. Pelaku dapat menyalahkan auditor internal



yang kurang mampu/*capable* dalam melakukan tugas pengawasan sebagai alasan untuk melakukan kecurangan (Dellaportas, 2013). Semakin tinggi kapabilitas auditor internal maka semakin kuat pula fungsi pengawasan pada pemerintah daerah. sehingga pelaku tidak merasionalisasi tindakan kecurangan dengan ada atau tidak adanya auditor internal.



**Gambar 2.1. Model *Triangle Fraud***

### **2.2.3. Teori *Willingness and Opportunity to Corrupt***

Menurut teori ini, korupsi terjadi karena adanya kemauan (*willingness*) dan kesempatan (*opportunity*). Kemauan merupakan faktor internal yang berupa pendorong seseorang melakukan korupsi karena kebutuhan atau keserakahan, sedangkan kesempatan merupakan faktor eksternal yang berupa kelemahan sistem pengendalian internal atau kurangnya pengawasan. Jika kedua hal tersebut terjadi secara bersamaan maka akan menyebabkan tindakan korupsi (Zachrie & Wijayanto, 2009)

Dari sisi internal, manusia sejak lahir telah memiliki sikap untuk mengutamakan diri sendiri atau *selfish*. *Selfish* merupakan awal munculnya

sifat *greed* atau serakah yang merupakan akar dari mentalitas korup (Suprayitno, 2011). Keinginan untuk korup merupakan refleksi dari kualitas moral masing-masing individu. Dari sisi reliabilitas, upaya pemberantasan korupsi yang menitikberatkan pada pembangunan moral saja sudah tidak reliabel. Selain berfluktuasi, kualitas moral seseorang dapat berubah secara drastis seiring dengan berjalannya waktu.

Dari sisi eksternal, kesempatan merupakan faktor kedua yang memungkinkan korupsi terjadi. Kesempatan tergantung pada kondisi sistem yang ada. Apabila sistem yang sudah ada lemah maka akan banyak peluang terjadinya korupsi, sebaliknya jika sistem yang tertata dengan baik tidak akan terjadi korupsi (Andria et al., 2020). Upaya menekan kesempatan terjadinya korupsi bisa dilakukan dengan memperbaiki sistem, misalnya dengan menerapkan sistem yang lebih akuntabel. Walaupun sistem memegang peran penting terutama karena sifatnya yang lebih reliable, akan tetapi tanpa dukungan individu yang bermoral tentunya hal ini akan sia-sia (Suprayitno, 2011). Pada penelitian penggunaan teori *willingness and opportunity to corrupt* akan berfokus pada faktor *opportunity* atau kesempatan yang diwujudkan dalam sistem pengendalian internal dan kapabilitas auditor internal.

## **2.3. Kajian Variabel Penelitian**

### **2.3.1. Tingkat Korupsi**

#### **2.3.1.1. Pengertian Korupsi**

Korupsi menurut bahasa latin yaitu *Corruptio* yang artinya yaitu rusak, menggoyahkan, memutar balik, atau menyogok (Tim SPORA KPK, 2015). Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, korupsi adalah suatu tindakan penyelewengan atau penggelapan uang negara atau perusahaan dan sebagainya untuk kepentingan pribadi maupun orang lain. Menurut *Transparency International* (TI), korupsi adalah perilaku pejabat publik, politikus, atau pegawai negeri sipil, yang secara tidak wajar dan ilegal dalam memperkaya diri atau memperkaya mereka yang dekat dengan kekuasaan, dengan cara menyalahgunakan kekuasaan publik yang dipercayakan kepada mereka. Sesuai pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, menjelaskan bahwa korupsi yaitu 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.

Menurut *Associaton of Certified Fraud Examiners* (ACFE) atau Asosiasi Pemeriksa Keuangan Bersertifikat, korupsi merupakan *internal fraud* atau *occupational fraud* yaitu kecurangan yang dilakukan oleh pihak internal suatu perusahaan/instansi yaitu karyawan, pegawai, manajer, atau pemimpin perusahaan/instansi. ACFE menggambarkan *occupational fraud* dalam *fraud tree* yang diklasifikasikan menjadi tiga kategori yaitu: *asset missappropriation* atau penyalahgunaan aset, *fraudulent financial statements* atau kecurangan laporan keuangan, dan *corruption* atau korupsi (Tuanakotta, 2007).

Ranting pertama dari cabang korupsi adalah *conflicts of interest*, yaitu benturan kepentingan yang sering terjadi pada lingkup pejabat pemerintahan dengan memanfaatkan hubungan keluarga atau orang terdekatnya sehingga bisnis pemerintah tetap berjalan. Ranting kedua adalah *bribery*, yaitu penyuapan dalam kehidupan bisnis dan politik. Penyuapan melibatkan pemberian, permohonan, atau penawaran sesuatu yang berharga untuk mempengaruhi petugas untuk melaksanakan perintahnya dan tetap menjalankan pekerjaannya sesuai hukum. Contoh dari penyuapan yaitu *kickback* di mana si penjual merelakan sebagian dari hasil penjualannya sebagai suap. Presentase penjualan yang direlakan tersebut bisa diatur di muka atau diserahkan sepenuhnya kepada si penjual. Contoh selanjutnya yaitu *bid rigging* yaitu permainan dalam tender. Suap yang lebih banyak akan memenangkan tender bisnisnya.

Ranting korupsi ketiga adalah *illegal gratuities*, yaitu pemberian atau hadiah yang merupakan bentuk terselubung dari penyuapan. Ranting korupsi yang terakhir adalah *economic extortion*, yaitu pemerasan ekonomi dengan menggunakan kekuatannya untuk mengancam untuk mendapatkan sesuatu yang berharga. Sesuatu yang berharga dapat berupa harta, informasi, atau kerjasama yang menguntungkan dalam pekerjaan.

Menurut sudut pandang hukum di Indonesia. Sesuai 30 pasal dalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001, terdapat 30 delik bentuk tidak pidana korupsi yang bisa dikategorikan menjadi 7 jenis. Delik tersebut yaitu kerugian

keuangan negara, penyuapan, pemerasan, penggelapan dalam jabatan, kecurangan, benturan kepentingan dalam pengadaan barang jasa, dan gratifikasi (Tim SPORA KPK, 2015).

Berdasarkan penjelasan yang telah dipaparkan, dapat disimpulkan bahwa korupsi yaitu suatu tindakan yang bertentangan dengan hukum dengan tujuan untuk memperoleh keuntungan atau memperkaya diri sendiri/kelompok yang dapat merugikan pihak lain atau merugikan negara.

#### **2.3.1.2. Faktor Penyebab Korupsi**

Menurut KPK (2015), penyebab korupsi dapat dibedakan menjadi faktor internal dan eksternal. Faktor internal penyebab korupsi yang pertama yaitu aspek perilaku individu yaitu penyebab yang datang dari dalam diri sendiri. Seperti sifat serakah manusia dan gaya hidup yang konsumtif. Faktor yang kedua yaitu aspek social yang merupakan merupakan perilaku korup yang dapat terjadi karena dorongan dari keluarga dan lingkungan sosial.

Faktor eksternal penyebab korupsi yang pertama yaitu aspek sikap masyarakat terhadap korupsi. Sikap yang dimaksud yaitu sikap masyarakat yang kurang wawasan dan kurang menyadari bagaimana pola korupsi terjadi dapat menciptakan lingkungan masyarakat yang kondusif untuk perilaku korup terjadi. Faktor kedua yaitu aspek ekonomi yang berkaitan dengan pendapatan yang tidak cukup untuk memenuhi kebutuhan. Faktor ketiga yaitu aspek politis. Hal ini berhubungan dengan kepentingan politik dalam hal meraih dan mempertahankan kekuasaan. Faktor keempat yaitu aspek organisasi. Hal ini meliputi, kurangnya budaya organisasi yang baik, kurangnya sikap keteladanan

dari pemimpin, lemahnya akuntabilitas publik, dan lemahnya pengawasan serta sistem pengendalian internal yang buruk.

#### **2.3.1.3. Mengukur Tingkat Korupsi**

Ada beberapa pengukuran yang dapat digunakan untuk mengukur Tingkat Korupsi. Pengukuran tersebut yaitu survei persepsi korupsi, Indeks Integritas, dan data kasus korupsi.

Pengukuran korupsi yang menggunakan survei indeks global yaitu *Corruption Perception Index (CPI)*, *Global Corruption Barometer (GCB)*, dan *Bribe Payers Index (BPI)*. *Corruption Perception Index (CPI)* atau Indeks Persepsi Korupsi adalah indeks mengenai persepsi korupsi di suatu Negara. Indeks ini diumumkan setiap tahunnya oleh *Transparency International (TI)*. TI adalah organisasi masyarakat madani global yang memelopori pemberantasan korupsi. Indeks Persepsi Korupsi juga digunakan untuk mengukur intensitas korupsi dan kualitas pelayanan publik yang diberikan oleh institusi publik. Survei CPI menggunakan persepsi para pakar, pengusaha, dan pejabat. Indeks ini dinilai dengan asumsi bahwa 0 adalah paling korup dan 100 adalah paling bersih dari korupsi. Penelitian yang menggunakan pengukuran ini yaitu Masyitoh et al. (2015).

Pengukuran selanjutnya yaitu Indeks Integritas. Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) setiap tahunnya melaksanakan Survei Penilaian Integritas (SPI). SPI menghasilkan Indeks Integritas yang mengukur integritas layanan publik suatu instansi sebagai upaya pencegahan korupsi yang efektif. Indeks integritas mencerminkan upaya unit layanan pada Pemerintah Daerah dan

Kementerian/Lembaga dalam perbaikan serta peningkatan integritas birokrasi. Penelitian yang menggunakan Indeks Integritas sebagai pengukuran tingkat korupsi yaitu penelitian yang dilakukan oleh Yuliyana & Setyaningrum (2016)

Pengukuran tingkat korupsi selanjutnya yaitu jumlah kasus korupsi. Kasus korupsi yang dihimpun dari Kejaksaan Tinggi diukur dengan memperhitungkan jumlah kasus korupsi yang ditangani oleh Kejaksaan Tinggi RI yang ada di setiap pemerintah daerah dibagi 10.000 penduduk. Skala pengukuran variabel ini menggunakan rasio yang datanya diperoleh dari Laporan Tahunan Kejaksaan Agung RI atau meminta ke Kejaksaan Tinggi langsung di bagian Tindak Pidana Khusus. Kelebihan dari pengukuran ini yaitu data yang digunakan merupakan data riil kasus korupsi yang terjadi di suatu daerah. Pengukuran dengan menggunakan data kasus dari kejaksaan tinggi dilakukan oleh Liu & Lin (2012), Pramesti & Haryanto (2019), Rini & Damiati (2017), dan Tehupuring (2018).

Pengukuran korupsi juga dapat dihitung dari jumlah kasus yang ditangani oleh KPK. Model perhitungannya sama seperti penelitian Liu & Lin (2012) dengan jumlah kasus dibagi 10.000 penduduk. Kasus yang digunakan meliputi kasus dalam tahap penyidikan, penyelidikan, dan penuntutan. Pengukuran dengan menggunakan data KPK digunakan dalam penelitian Utomo et al., (2018).

Pengukuran tingkat korupsi yang terakhir yaitu menghitung total kerugian negara. Tingkat korupsi diukur dengan menghitung natural logaritma

dari total kerugian negara. Pengukuran dengan menghitung total kerugian negara digunakan dalam penelitian Muhtar et al. (2018).

### **2.3.2. Audit Pemerintah**

Menurut Arens et al. (2015), audit adalah suatu kegiatan pengumpulan bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh seseorang atau suatu kelompok yang independen. Menurut Tuanakotta (2010), audit bersifat analitis bukan konstruktual, kritis, investigatif, berkaitan dengan dasar pengukuran akuntansi, dan asersi. Audit dapat memainkan peran berbeda dalam memberantas korupsi yaitu audit dapat mencegah atau mendeteksi terjadinya korupsi. Jika auditor mendeteksi korupsi, ini juga dapat berfungsi sebagai pencegahan korupsi di masa yang akan datang dan jika auditor mencegah korupsi, akan lebih sedikit korupsi yang terdeteksi (Jeppesen, 2019).

Audit pada organisasi sektor publik atau pemerintahan didefinisikan sebagai suatu proses sistematis dan objektif untuk melaksanakan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan organisasi sektor publik (Bastian, 2016). Auditor pemerintah adalah auditor yang bertugas melaksanakan audit di instansi pemerintah baik pusat maupun daerah. Fungsi audit pemerintah di Indonesia dapat dibedakan menjadi audit eksternal dan internal. Audit eksternal yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), sedangkan audit internal yaitu Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat, dan Badan Pengawas Daerah (BPD).



Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 Tentang Badan Pemriksa Keuangan, BPK memiliki tugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilaksanakan oleh pemerintah daerah. Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) oleh BPK menghasilkan opini audit, temuan pengendalian internal, dan temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan secara teoritis berpengaruh terhadap tingkat korupsi di pemerintah daerah (Heriningsih & Marita, 2013).

Standar pemeriksaan yang dijadikan patokan oleh BPK dalam melaksanakan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yaitu Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang ditetapkan dalam Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, audit keuangan negara terbagi menjadi tiga jenis yaitu:

1. Pemeriksaan keuangan.

Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK terhadap laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Tujuan dari pemeriksaan ini adalah memberikan pernyataan opini tentang kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah.

2. Pemeriksaan kinerja

Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh aparat pengawan internal pemerintah atas efisiensi dan efektivitas dalam menjalankan pemerintahan. Tujuan dari pemeriksaan kinerja adalah agar

kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien, serta memenuhi sarannya secara efektif.

### 3. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu

Pemeriksaan dengan tujuan tertentu adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, di luar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Pemeriksaan yang termasuk dalam pemeriksaan dengan tujuan tertentu adalah pemeriksaan atas hal-hal lain yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif.

Menurut Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan, Auditor Internal Pemerintah yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat dan Badan Pengawas Daerah (BPD) memiliki tugas dan fungsi untuk menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang pengawasan keuangan negara/daerah dan pembangunan nasional (Christiawan, 2018). Pengawasan internal adalah seluruh proses kegiatan audit, review, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik (Siwy et al., 2016).

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah menjelaskan bahwa pengendalian internal merupakan sebuah sistem yang bertujuan untuk memberikan keyakinan memadai atas: (1)

tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien; (2) keandalan pelaporan keuangan; (3) pengamanan aset negara; dan (4) ketaatan peraturan perundang-undangan. Untuk itu, aparat pengawas internal dibentuk dalam rangka memperkuat dan menunjang efektivitas pengendalian intern.

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) selaku auditor internal pemerintah memiliki fungsi dan tujuan untuk memperkuat efektivitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP). Penyelenggaraan SPIP bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai atas efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan laporan keuangan, pengamanan aset, serta ketaatan terhadap peraturan. Poin penting dari pemahaman ini adalah, pengawas intern secara khusus diharapkan mampu memberikan keyakinan yang memadai untuk tercapainya pelaksanaan kegiatan yang memenuhi aspek efektivitas dan efisiensi, yang pada akhirnya mampu mendorong tata kelola pemerintahan yang baik. Secara umum, pengawas intern diharapkan mampu menjadi katalis dalam pencapaian tujuan sistem pengendalian itu sendiri.

### **2.3.3. Opini Audit**

Menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, BPK diwajibkan menyusun Ikhtisar hasil pemeriksaan yang dilakukan selama satu semester. Ikhtisar tersebut disampaikan kepada DPR/DPD/DPRD sesuai dengan kewenangannya dan kepada Presiden, serta Gubernur/Bupati/Walikota yang bersangkutan dimaksudkan agar

beberapa pihak tersebut menindaklanjuti rekomendasi dari BPK. Salah satu output dari audit atas laporan keuangan adalah opini audit.

Opini audit adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan atas hasil pemeriksaan mengenai kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan (Afriyanti et al., 2015). Opini Audit yang diberikan berdasarkan pada kriteria-kriteria sebagai berikut:

- a. Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP),
- b. Kecukupan pengungkapan,
- c. Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan,
- d. Efektivitas sistem pengendalian intern.

Merujuk pada Buletin Teknis 01 tentang Pelaporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah yang diatur dalam Keputusan BPK RI Nomor 4/K/IXIII.2/9/2012 paragraf 13 tentang Jenis Opini, terdapat empat jenis opini audit, yaitu:

#### 1. Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)

Opini WTP diberikan jika laporan keuangan dianggap memberikan informasi yang bebas dari salah saji material. Opini tersebut menandakan bahwa auditor meyakini berdasarkan bukti-bukti audit yang dikumpulkan, pemerintah dianggap telah meyelenggarakan prinsip akuntansi yang berlaku umum dengan sebaik-baiknya, walaupun ada kesalahan, kesalahan tersebut dianggap tidak material serta tidak mempengaruhi secara signifikan terhadap pengambilan keputusan.

#### 2. Wajar Dengan Pengecualian (WDP)

Opini WDP diberikan jika sebagian besar informasi dalam laporan keuangan bebas dari salah saji material, kecuali untuk rekening atau item tertentu yang menjadi pengecualian atau biasa disebut dengan ketidakwajaran yang kecil, namun ketidakwajaran tersebut tidak begitu mempengaruhi.

### 3. Tidak Wajar (TW)

Opini TW diberikan jika laporan keuangan mengandung salah saji material sehingga tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Hal ini berarti auditor meyakini bahwa laporan keuangan pemerintah diragukan kebenarannya, sehingga bisa menyesatkan para pengguna laporan keuangan dalam pengambilan keputusan.

### 4. Tidak Menyatakan Pendapat (TMP)

Opini TMP diberikan jika keadaan saat auditor menolak untuk memberikan pendapat karena auditor tidak bisa meyakini apakah laporan keuangan tersebut wajar atau tidak. Opini tersebut diberikan jika auditor menganggap ada ruang lingkup yang dibatasi oleh perusahaan/pemerintah yang diaudit, misalnya karena auditor tidak memperoleh bukti-bukti yang dapat mendukung bahwa laporan keuangan sudah disajikan dengan wajar.

#### **2.3.4. Temuan Audit**

Output selanjutnya dari audit BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yaitu temuan audit BPK. Temuan audit BPK adalah kasus-kasus yang ditemukan dalam LKPD atas pelanggaran yang dilakukan suatu daerah terhadap pengendalian internal maupun terhadap peraturan perundang-undangan (Nofiyanti & Kiswanto, 2016). Temuan pemeriksaan adalah indikasi

permasalahan yang ditemui dalam proses audit atau pemeriksaan di lapangan. Berdasarkan kondisi yang diungkapkan, dalam suatu temuan pemeriksaan dapat mengandung satu atau lebih permasalahan.

Menurut Sawyer et al. (2005), temuan audit yang dilaporkan harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

- 1) Cukup signifikan agar layak dilaporkan ke manajemen;
- 2) Dokumentasi berisi tentang fakta, bukan opini, dan dengan bukti yang memadai, kompeten dan relevan;
- 3) Temuan dibuat secara objektif tanpa bias;
- 4) Relevan dengan masalah-masalah yang ada;
- 5) Cukup meyakinkan untuk dilakukannya tindak lanjut guna memperbaiki kondisi yang cukup lemah.

Temuan audit BPK dibagi menjadi tiga yaitu temuan atas pengendalian internal, temuan ketidakpatuhan atas peraturan perundang-undangan dan temuan 3E. Ketidakpatuhan ini dapat mengakibatkan kerugian Negara atau daerah dan ketidakefisienan pemerintahan (Nofiyanti & Kiswanto, 2016). Temuan atas pengendalian internal terdiri dari kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja, dan kelemahan struktur pengendalian intern. Temuan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan terdiri dari temuan kerugian, temuan potensi kerugian, temuan kekurangan penerimaan, temuan administrasi, dan temuan berindikasi. Temuan 3E terdiri dari temuan ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan.

Temuan audit BPK harus dikomunikasikan kepada entitas yang diaudit untuk mendapatkan tanggapan. Tanggapan ini dapat menjadikan hasil audit lebih objektif dan mencegah masalah dikemudian hari, sehingga hasil audit ini akan disetujui kedua belah pihak dan akan memudahkan penyelesaian tindak selanjutnya (Bastian, 2016). Menurut Liu & Lin (2012) temuan audit dapat menjadi indikator dugaan awal terjadinya korupsi, sehingga perlu tindak lanjut setelah audit sebagai upaya meminimalkan terjadinya korupsi.

Temuan audit sebagai variabel dalam penelitian dapat diproksikan dengan menghitung jumlah temuan audit pada tahun penelitian dan dibagi perkapita jumlah penduduk.

#### **2.3.5. Tindak Lanjut Audit**

Tindak lanjut audit menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara adalah kegiatan dan/atau keputusan yang dilakukan oleh pimpinan entitas yang diperiksa dan/atau pihak lain yang kompeten untuk melaksanakan rekomendasi hasil pemeriksaan. Tindak lanjut audit adalah jumlah rekomendasi audit oleh BPK berdasarkan temuan-temuan audit yang ditindak lanjuti oleh pemerintah daerah. Besarnya manfaat yang diperoleh dari kegiatan pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang diberikan, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian atas rekomendasi untuk entitas yang diperiksa (Bastian, 2016). Bastian (2014) juga menyatakan bahwa pemeriksa perlu memperhatikan bahwasanya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-

undangan yang berlaku, bila tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksaan sebelumnya manajemen akan dikenai sanksi.

Kegiatan pemantauan terhadap entitas yang diperiksa oleh BPK dilakukan dengan memberikan opini, menyampaikan temuan, rekomendasi, serta meniai tindak lanjut hasil pemeriksaan. Rekomendasi BPK bisa ditindaklanjuti dengan penyetoran aset/uang ke kas daerah/negara, melengkapi pekerjaan, memperbaiki sistem pengendalian internal, atau pemberian peringatan kepada penanggung jawab kegiatan.

Dalam penelitian ini tindak lanjut audit diproksikan dengan menghitung presentase jumlah tindak lanjut audit atas rekomendasi yang diberikan oleh BPK. Dengan membagi jumlah tindak lanjut per jumlah rekomendasi yang diberikan oleh BPK dikali 100%.

### **2.3.6. Kapabilitas Auditor Internal**

Auditor internal adalah pegawai dari suatu organisasi yang memiliki tugas untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen organisasi yang bersangkutan, dengan tujuan untuk membantu manajemen organisasi untuk mengetahui kepatuhan para pelaksana operasional organisasi terhadap kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan oleh organisasi (Junedah, 2019). Auditor internal pada instansi pemerintah adalah Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP).

APIP adalah instansi pemerintah yang mempunyai tugas pokok dan fungsi melakukan pengawasan. Anggota APIP terdiri atas Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang bertanggung jawab kepada Presiden; Inspektorat



Jenderal (Itjen)/Inspektorat Utama (Ittama)/Inspektorat yang bertanggung jawab kepada Menteri/Kepala Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND); Inspektorat Pemerintah Propinsi yang bertanggung jawab kepada Gubernur; dan Inspektorat Pemerintah Kabupaten/Kota yang bertanggung jawab kepada Bupati/Walikota.

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah, salah satu unsur yang diperlukan untuk mendapatkan sistem pengendalian internal yang baik adalah penguatan kapabilitas APIP. Dalam kerangka *Internal Audit Capability Model* (IACM) yang dikembangkan oleh *The Institute of Internal Auditor* (IIA) tahun 2009, tingkatan APIP tergambar dalam tingkat kapabilitas APIP.

Kapabilitas APIP adalah kemampuan auditor internal pemerintah untuk melaksanakan tugas-tugas pengawasan yang terdiri dari tiga unsur yang saling terkait yaitu kapasitas, kewenangan, dan kompetensi sumber daya manusia yang harus dimiliki APIP agar dapat mewujudkan perannya secara efektif. Lembaga yang melakukan penilaian kapabilitas APIP adalah BPKP selaku pembina APIP di Indonesia.

BPKP (2015) menetapkan lima tingkatan dalam penilaian kapabilitas APIP. Tingkatan tersebut menunjukkan bahwa skor tingkat kapabilitas yang dimiliki APIP tersebut semakin mendekati tingkat 5 maka kapabilitas APIP akan semakin baik begitu pula sebaliknya. Penjelasan lebih lanjut mengenai tingkat kapabilitas APIP akan dijelaskan pada tabel 2.1. sebagai berikut:

**Tabel 2.1. Tingkat Kapabilitas APIP**

Tingkat	Karakteristik Maturitas SPIP
Level 1- <i>Initial</i>	Belum ada praktek pengawasan yang bersifat tetap, tidak ada kapabilitas yang berulang dan masih tergantung kepada kinerja individu. APIP belum dapat memberikan jaminan atas proses tata kelola sesuai peraturan dan mencegah korupsi.
Level 2- <i>Infrastructure</i>	Proses audit dilakukan secara tetap, rutin, dan berulang, serta sudah membangun infrastruktur namun baru sebagian yang telah selaras dengan standar audit, <i>outcome</i> -nya mampu memberikan keyakinan yang memadai, proses sesuai dengan peraturan, dan mampu mendeteksi terjadinya korupsi.
Level 3- <i>Integrated</i>	Telah ditetapkan secara seragam dan selaras dengan standar, dan mampu memberikan konsultasi pada tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian intern, dimana <i>outcome</i> -nya mampu menilai efisiensi, efektivitas, dan keekonomisan suatu program.
Level 4- <i>Managed</i>	Mengintegrasikan semua informasi di seluruh organisasi untuk memperbaiki tata kelola dan manajemen risiko, dimana <i>outcome</i> -nya mampu memberikan assurance secara keseluruhan atas tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian intern.
Level 5- <i>Optimizing</i>	Menjadi unit yang terus belajar baik dari dalam maupun dari luar organisasi untuk perbaikan berkelanjutan, dimana APIP menjadi agen perubahan

Sumber: Pedoman Teknis Penilaian Mandiri Kapabilitas APIP

### 2.3.7. Sistem Pengendalian Internal Pemerintah

Sistem Pengendalian Internal menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah (Junedah, 2019).

Dalam rangka menyelenggarakan Sistem Pengendalian Internal Pemerintah yang baik, pemerintah membuat model Maturitas SPIP. Tingkat maturitas penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah adalah tingkat kematangan/kesempurnaan penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah dalam mencapai tujuan pengendalian intern sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP.

Pemerintah diwajibkan menyelenggarakan SPIP secara menyeluruh, mulai dari pengenalan konsep dan pedoman untuk penyelenggaraan SPIP, hingga pengukuran keberhasilan penyelenggaraan SPIP dengan metodologi yang dapat mengukur SPIP dalam mendukung penyelenggaraan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 pasal 47 serta pasal 59. Pengukuran Tingkat Maturitas Penyelenggaraan SPIP diharapkan memberikan keyakinan memadai tentang kemampuan penyelenggaraan SPIP dalam mencapai peningkatan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara di lingkungan pemerintah.

Tingkat maturitas penyelenggaraan SPIP merupakan kerangka kerja yang memuat karakteristik dasar yang menunjukkan tingkat kematangan penyelenggaraan SPIP yang terstruktur dan berkelanjutan. Tingkat maturitas ini dapat digunakan paling tidak sebagai instrumen evaluatif penyelenggaraan SPIP dan panduan generik untuk meningkatkan maturitas sistem pengendalian internal. Penjelasan mengenai tingkatan dan karakteristik maturitas SPIP akan dijelaskan pada tabel 2.2. sebagai berikut:

**Tabel 2.2. Tingkatan dan Karakteristik Maturitas SPIP**

Tingkat	Karakteristik Maturitas SPIP
Belum ada	Pemerintah Daerah sama sekali belum memiliki kebijakan dan prosedur yang diperlukan untuk melaksanakan praktek-praktek pengendalian intern
Level 1- Rintisan	Ada praktik pengendalian intern, namun pendekatan risiko dan pengendalian yang diperlukan masih bersifat ad-hoc dan tidak terorganisasi dengan baik, tanpa komunikasi dan pemantauan.
Level 2- Berkembang	Pemerintah Daerah telah melaksanakan praktik pengendalian intern, namun tidak terdokumentasi dengan baik dan pelaksanaannya tergantung pada individu, belum melibatkan semua unit organisasi. Efektivitas pengendalian belum dievaluasi. Tindakan Kepala Daerah menangani kelemahan tidak konsisten
Level 3- Terdefinisi	Pemerintah Daerah telah melaksanakan praktik pengendalian intern dan terdokumentasi dengan baik. Namun evaluasi atas pengendalian intern dilakukan tanpa dokumentasi yang memadai.
Level 4- Terkelola dan Terukur	Pemerintah Daerah telah menerapkan pengendalian internal yang efektif. Masing-masing personel pelaksana kegiatan selalu mengendalikan kegiatan pada pencapaian tujuan kegiatan itu sendiri maupun tujuan Pemerintah Daerah. Evaluasi dilakukan secara formal dan terdokumentasi.
Level 5- Optimum	Pemerintah Daerah telah menerapkan pengendalian intern yang berkelanjutan, terintegrasi dalam pelaksanaan kegiatan dan didukung oleh pemantauan otomatis menggunakan aplikasi komputer. Akuntabilitas penuh diterapkan dalam pemantauan pengendalian, manajemen risiko, dan penegakan aturan.

Sumber: Peraturan Kepala BPKP Nomor 04 Tahun 2016

Setiap tingkat maturitas mempunyai karakteristik dasar yang menunjukkan kapabilitas penyelenggaraan SPIP dalam mendukung pencapaian tujuan instansi pemerintah. Setiap tingkatan maturitas SPIP mempunyai sifat dasar masing-masing yang dapat secara nyata membedakan satu tingkat dari lainnya. Penetapan skor maturitas SPIP menggunakan skor hasil validasi dengan membuat rerata tertimbang dari skor validasi. Skor ini yang kemudian digunakan untuk menentukan tingkat maturitas SPIP.

### 2.3.8. Akuntabilitas Kinerja

Perbaikan sistem manajemen pemerintah merupakan agenda penting pemerintah dalam reformasi birokrasi yang sedang dijalankan oleh pemerintah.

Dalam melaksanakan perbaikan sistem manajemen, pemerintah berfokus pada peningkatan akuntabilitas dan peningkatan kinerja yang berfokus pada hasil. Maka dari itu, pemerintah telah menetapkan kebijakan untuk penerapan sistem pertanggungjawaban yang teratur dan efektif yang disebut dengan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP).

Akuntabilitas kinerja adalah kewajiban suatu pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan/kegagalan pelaksanaan program dan kegiatan yang telah diamanatkan dalam rangka mencapai misi organisasi secara terukur dengan sasaran/target kinerja yang telah ditetapkan melalui laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang disusun secara periodik (Junedah, 2019). SAKIP menurut Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 Tentang Sistem Akuntabilitas Instansi Pemerintah adalah rangkaian sistematis dari berbagai aktivitas, alat dan prosedur yang dirancang untuk tujuan penetapan dan pengukuran, pengumpulan data, pengklasifikasian, pengikhtisaran dan pelaporan kinerja pada instansi pemerintah dalam rangka pertanggungjawaban dan peningkatan kinerja instansi pemerintah. Sistem ini merupakan integrasi dari sistem perencanaan, sistem penganggaran dan sistem pelaporan kinerja, yang selaras dengan pelaksanaan sistem akuntabilitas keuangan. Dalam hal ini, setiap organisasi diwajibkan mencatat dan melaporkan setiap penggunaan keuangan negara serta kesesuaiannya dengan ketentuan yang berlaku.

Perwujudan pertanggungjawaban dalam sistem ini kemudian disusun dan disampaikan dalam bentuk laporan yang disebut Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). Penyusunan LAKIP berdasarkan siklus anggaran

yang berjalan 1 tahun. Dalam pembuatan LAKIP, pemerintah harus dapat menentukan besaran kinerja yang dihasilkan secara kuantitatif yaitu besaran dalam satuan jumlah atau persentase. Manfaat dari LAKIP bisa dijadikan bahan evaluasi terhadap instansi pemerintah yang bersangkutan selama 1 tahun anggaran.

Pengukuran akuntabilitas kinerja adalah suatu metode atau alat yang digunakan untuk mencatat dan menilai pencapaian pelaksanaan kegiatan berdasarkan tujuan, sasaran dan strategi. Sifat dan karakteristik organisasi sektor publik berbeda dengan sektor swasta, sehingga penekanan dan orientasi pengukuran kinerjanya pun terdapat perbedaan, untuk mengetahui sejauh mana instansi pemerintah mengimplementasikan SAKIP-nya serta sekaligus untuk mendorong adanya peningkatan kinerja instansi pemerintah, maka perlu dilakukan suatu evaluasi implementasi SAKIP. Evaluasi ini diharapkan dapat mendorong instansi pemerintah di pusat dan daerah untuk secara konsisten meningkatkan implementasi SAKIP dan mewujudkan capaian kinerja instansinya. Pelaksanaan sistem dengan mekanisme semacam itu, memerlukan evaluasi dari pihak yang lebih independen agar diperoleh umpan balik yang obyektif untuk meningkatkan akuntabilitas dan kinerja instansi pemerintah (PerMenpan RB Nomor 20 Tahun 2013).

Untuk melaksanakan evaluasi implementasi SAKIP, Kemenpan RB menerbitkan PerMenpan RB Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Pelaksanaan evaluasi atas implementasi SAKIP dilaksanakan melalui tahapan survei

pendahuluan dan evaluasi atas implementasi SAKIP. Survei pendahuluan dilaksanakan untuk memahami dan mendapatkan gambaran umum mengenai kegiatan/unit kerja yang akan dievaluasi.

Evaluasi atas akuntabilitas kinerja instansi harus menyimpulkan hasil penilaian atas fakta obyektif Instansi pemerintah dalam mengimplementasikan perencanaan kinerja, pengukuran kinerja, pelaporan kinerja, evaluasi kinerja dan capaian kinerja sesuai dengan kriteria masing-masing komponen yang ada. Setiap komponen dan sub-komponen penilaian dijelaskan pada tabel 2.3. sebagai berikut:

**Tabel 2.3. Bobot Penilaian Komponen Evaluasi SAKIP**

No	Komponen	Bobot	Sub Komponen
1	Perencanaan Kinerja	30%	a. Rencana strategis b. Rencana kinerja tahunan
2	Pengukuran Kinerja	25%	a. Pemenuhan pengukuran b. Kualitas pengukuran c. Implementasi Pengukuran
3	Pelaporan Kinerja	15%	a. Pemenuhan pelaporan b. Kualitas pelaporan c. Pemanfaatan pelaporan
4	Evaluasi Kinerja	10%	a. Pemenuhan evaluasi b. Kualitas evaluasi c. Pemanfaatan hasil evaluasi
5	Capaian Kinerja	20%	a. Kinerja yang dilaporkan ( <i>output</i> ) b. Kinerja yang dilaporkan ( <i>outcome</i> ) c. Kinerja tahun berjalan ( <i>benchmark</i> )

Sumber: Peraturan Menteri PAN dan RB No 12 Tahun 2015

Penyimpulan atas hasil evaluasi terhadap akuntabilitas kinerja instansi dilakukan dengan menjumlahkan angka tertimbang dari masing-masing komponen. Nilai hasil akhir dari penjumlahan komponen-komponen akan dipergunakan untuk menentukan tingkat akuntabilitas instansi yang bersangkutan terhadap kinerjanya. Kategori penilaian tersebut dijelaskan pada tabel 2.4. sebagai berikut:

**Tabel 2.4. Kategori Nilai dan Intepretasi Hasil Evaluasi SAKIP**

No	Nilai	Kategori	Intepretasi
1	90-100	AA	Sangat Memuaskan
2	80-89	A	Memuaskan
3	70-79	BB	Sangat Baik
4	60-69	B	Baik
5	50-59	CC	Cukup
6	30-49	C	Kurang
7	0-29	D	Sangat Kurang

Sumber: Peraturan Menteri PAN dan RB No 12 Tahun 2015

#### **2.4. Kajian Penelitian Terdahulu**

Terdapat beberapa penelitian yang dilakukan untuk menganalisis faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat korupsi. Terdapat perbedaan antara penelitian satu dengan penelitian yang lain, baik dari segi variabel yang digunakan, jenis data yang dibutuhkan, maupun hasil penelitiannya. Tabel 2.5., akan menjelaskan secara ringkas penelitian terdahulu yang berkaitan dengan tingkat korupsi dan variabel-variabel yang berkaitan dalam penelitian ini:



Tabel 2.5. Penelitian Terdahulu

No	Penulis/ Judul	Variabel	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Masyitoh et al. (2015) Pengaruh opini audit, temuan audit, dan tindak lanjut hasil Audit terhadap Persepsi korupsi pada pemerintah daerah	<b>Variabel dependen</b> Y= persepsi korupsi <b>Variabel independen</b> X1 = opini audit X2= temuan audit atas kelemahan sistem pengendalian intern X3 = temuan audit atas ketidakpatuhan terhadap peraturan dan UU X4 = tindak lanjut audit	-Jenis data= sekunder -Metode pengambilan sampel= purposive sampling -Objek penelitian= pemerintah Kota/Kabupaten yang tercantum di Indeks Persepsi Korupsi (IPK) -Metode analisis data= analisis regresi berganda -Sumber data= IHPS II BPK dan Laporan IPK Transparency International	Opini audit berpengaruh negatif signifikan terhadap persepsi korupsi. Temuan audit berpengaruh positif signifikan terhadap persepsi korupsi dipemerintah daerah. Tindak lanjut audit berpengaruh negatif terhadap persepsi korupsi.
2.	Yuliyana & Setyaningrum (2016) Pengaruh penerapan <i>E-Government</i> dan Akuntabilitas terhadap Persepsi Korupsi di Kementrian/ Lembaga	<b>Variabel Dependen</b> Y = persepsi korupsi <b>Variabel Independen</b> X1= akuntabilitas kinerja X2= penerapan e- government X3= temuan audit X4= tindak lanjut audit	-Jenis data= sekunder -Metode pengambilan sampel= purposive sampling -Objek penelitian= Seluruh Kementerian/Lembaga Tahun 2011-2014 -Metode analisis data= analisis regresi linear berganda -Sumber data= Kementerian PAN-RB, Kementerian Komunikasi dan Informatika, BPK, dan KPK	Penerapan <i>e-government</i> berpengaruh negatif terhadap persepsi korupsi. Akuntabilitas kinerja berpengaruh negatif terhadap persepsi korupsi. Temuan audit berpengaruh positif terhadap persepsi korupsi. Tindak lanjut rekomendasi berpengaruh negatif terhadap persepsi korupsi di Kementerian/Lembaga.

3.	Syarif (2016) Pengaruh Pengendalian Internal, Good Governance, Peranan Auditor Internal, Dan Keadilan Organisasi Terhadap Tingkat Kecurangan (Studi Pada SKPD Kabupaten Rokan Hulu)	<b>Variabel dependen</b> Y= Tingkat Kecurangan <b>Variabel independen</b> X1 = Pengendalian Internal X2 = <i>Good Governance</i> X3 = Peran Auditor Internal X4 = Keadilan Organisasi	- Jenis data= Primer - Metode pengambilan sampel= Purposive Sampling - Data sampel= Pegawai yang bekerja SKPD Kabupaten Rokan Hulu sebanyak 76 responden - Metode analisis data= analisis regresi berganda - Sumber data= Kuisiuner	Pengendalian internal, good governance, peran auditor internal, dan keadilan organisasi berpengaruh negatif signifikan terhadap tingkat kecurangan.
4.	Rini & Damiati (2017) Analisis Hasil Audit Pemerintahan dan Tingkat Korupsi Pemerintah Provinsi di Indonesia	<b>Variabel dependen</b> Y= tingkat korupsi provinsi <b>Variabel independen</b> X1= opini audit provinsi I pada tahun ke-t X2= temuan audit provinsi I tahun ke-t X3= tindak lanjut audit provinsi I tahun ke-t	- Jenis data= Sekunder - Metode pengambilan sampel= Purposive Sampling - Objek penelitian= 18 Pemerintah Provinsi di Indonesia 2011-2014 - Data sampel= 72 data sampel - Metode analisis data= analisis regresi berganda - Sumber data= Kejaksaan RI dan IHPS II BPK	Tindak lanjut audit berpengaruh negatif signifikan terhadap tingkat korupsi. Temuan audit dan opini audit tidak berpengaruh terhadap tingkat korupsi.
5.	Muhtar et al. (2018) Corruption in Indonesian local government= Study on triangle fraud theory	<b>Variabel Dependen</b> Y=Tingkat Korupsi <b>Variabel Independen</b> X1= Akuntabilitas Kinerja X2= Pendapatan Daerah	- Jenis data= Sekunder - Metode pengambilan sampel= Purposive Sampling - Objek Penelitian= Pemerintah kota dan kabupaten tahun 2010-2013 - Data sampel= 144 data sampel - Metode analisis data=	Akuntabilitas kinerja dan upah pejabat publik mempunyai pengaruh negatif terhadap korupsi, sedangkan tindak lanjut audit berpengaruh positif terhadap korupsi. Sementara

		X3= E-Government X4= Kemampuan Internal Audit X5= Tindak Lanjut Audit X6=Upah Pejabat Publik	Ordinary Least Square - Sumber data= Kemenpan-RB, Kominfo, Kementerian Keuangan, BPK, BPKP, dan BPS	pendapatan regional, e-government, dan kemampuan audit internal tidak berpengaruh terhadap korupsi.
6.	Suhardjanto et al. (2018) Accountability and Corruption Level of Provincial Government in Indonesia	<b>Variabel dependen</b> Y= Tingkat Korupsi <b>Variabel independen</b> X1 = Temuan Audit X2 = Tindak Lanjut Audit X3= Opini Auditor	- Jenis data= Sekunder - Metode pengambilan sampel= Slovin Size dan Purposive Sampling - Objek penelitian= 34 pemerintah provinsi Tahun 2011-2015 - Data sampel= 155 sampel data - Metode analisis data= multiple regression analysis - Sumber data= Laporan Tahunan Kejaksaan RI, Website BPK RI	Temuan audit dan tindak lanjut audit berpengaruh positif terhadap tingkat korupsi di Indonesia. Opini auditor menunjukkan pengaruh negatif yang signifikan terhadap tingkat korupsi di pemerintah tingkat provinsi di Indonesia.
7.	Tehupuring (2018) Unqualified Opinion and Level of Corruption: The Triangulation Approach	<b>Variabel dependen</b> Y= Tingkat Korupsi <b>Variabel independen</b> X1 = Opini Audit X2= Pertumbuhan Ekonomi Regional	- Jenis data= Sekunder - Metode pengambilan sampel= Purposive Sampling - Objek penelitian= Seluruh Pemerintah Provinsi di Indonesia - Data sampel= 34 pemerintah provinsi - Metode analisis data= analisis regresi berganda - Sumber data= IHPS BPK	Opini audit tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat korupsi. Pertumbuhan ekonomi regional berpengaruh signifikan positif terhadap korupsi.
8.	Setyawan et al. (2019) Pengaruh SPIP Dan Efektivitas Internal	<b>Variabel dependen</b> Y= Pencegahan Korupsi <b>Variabel independen</b>	- Jenis data= Primer - Metode pengambilan sampel= Purposive Sampling - Objek penelitian= Kantor Pusat	SPIP tidak berpengaruh signifikan terhadap pencegahan korupsi. Internal audit berpengaruh

	Audit Terhadap Pencegahan Korupsi dengan Implementasi Akuntansi Berbasis AkruaI Sebagai Variabel Intervening	X1=SPIP X2=Internal Audit X3=Akuntansi Berbasis AkruaI	Kementerian Perhubungan - Data sampel= 70 data sampel - Metode analisis data= analisis regresi berganda - Sumber data= Kuisiuner	signifikan secara tidak langsung melalui implementasi akuntansi berbasis akruaI terhadap pencegahan korupsi.
9.	Sari & Prabowo (2019) Pengaruh Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Korupsi Pemerintah Daerah Di Indonesia	<b>Variabel dependen</b> Y= Tingkat Korupsi <b>Variabel independen</b> X1 = Efektivitas Sistem Pengendalian Internal X2 = Temuan Audit atas Ketidapatuhan Perundang-undangan	- Jenis data= Primer dan Sekunder - Metode pengambilan sampel= Purposive Sampling - Objek penelitian= Pemerintah Kabupaten Batang - Data sampel= 175 data sampel - Metode analisis data= analisis regresi berganda - Sumber data= Kuisiuner	Efektivitas SPI berpengaruh negatif terhadap tingkat korupsi. Temuan audit atas perundang-undangan berpengaruh tidak signifikan terhadap tingkat korupsi
10.	Pramesti & Haryanto (2019) Akuntabilitas dan Tingkat Korupsi Pemerintah Kabupaten dan Kota Di Provinsi Jawa Tengah	<b>Variabel dependen</b> Y= Tingkat Korupsi <b>Variabel independen</b> X1 = Temuan Audit X2 = Opini Auditor	- Jenis data= Sekunder - Metode pengambilan sampel= Purposive Sampling - Objek penelitian= Pemerintah Kota/Kabupaten Provinsi Jawa Tengah Tahun 2014-2017 - Data sampel= 126 data sampel - Metode analisis data= Analisis Regresi Berganda - Sumber data= Laporan Tahunan Kejaksaan	Temuan audit yang memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat korupsi. Opini audit yang diberikan oleh BPK tidak berpengaruh terhadap tingkat korupsi

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2020

## **2.5. Kerangka Berpikir**

### **2.5.1. Pengaruh Opini Audit Terhadap Tingkat Korupsi**

Menurut teori klitgaard (1997), korupsi disebabkan karena tingginya monopoli pada suatu negara ditambah adanya keleluasaan wewenang pejabat disertai dengan lemahnya akuntabilitas. Oleh karena itu, untuk mengurangi korupsi di suatu negara dapat dilakukan dengan meningkatkan akuntabilitas. Berdasarkan model korupsi dari teori klitgaard, opini audit menunjukkan bahwa tingkat kewajaran dari laporan keuangan dinilai berdasarkan opini yang dikeluarkan oleh auditor (Pramesti & Haryanto, 2019). Hal ini berhubungan dengan akuntabilitas dan mempunyai pengaruh terhadap tingkat korupsi (Klitgaard, 1998a). Semakin tinggi akuntabilitas dari pemerintah daerah maka, semakin rendah tingkat korupsinya (Suhardjanto et al., 2018).

Rini & Damiati (2017) berpendapat bahwa opini audit atas pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) mencerminkan tingkat akuntabilitas laporan keuangan tersebut dan diyakini dapat mengurangi praktik korupsi di Indonesia. Variabel korupsi yang diproksikan dengan jumlah kasus korupsi yang terjadi di pemerintah daerah. Namun, hasil penelitian yang dilakukan Rini & Damiati (2017) menunjukkan bahwa opini audit tidak berpengaruh terhadap tingkat korupsi.

Penelitian terkait opini audit terhadap tingkat korupsi yang diproksikan dengan jumlah kasus korupsi juga dilakukan oleh Pramesti & Haryanto (2019) dan Tehupuring (2018). Dari penelitian tersebut menunjukkan hasil yang sama

dengan penelitian sebelumnya yaitu opini audit tidak berpengaruh terhadap tingkat korupsi.

Penelitian Masyitoh et al. (2015) yang meneliti keterkaitan opini audit dengan tingkat korupsi yang diprosikan dengan persepsi korupsi, menyatakan bahwa opini audit berpengaruh negatif terhadap tingkat korupsi. Hal ini membuktikan bahwa semakin baik opini suatu pemerintah berarti semakin baik akuntabilitas laporan keuangannya, sehingga semakin sedikit kemungkinan terjadinya korupsi.

Berdasarkan penjelasan hubungan di atas dapat disimpulkan bahwa opini audit memiliki pengaruh yang negatif dan signifikan terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.

### **2.5.2. Pengaruh Temuan Audit Terhadap Tingkat Korupsi**

Berdasarkan teori klitgaard, korupsi dapat disebabkan karena adanya akuntabilitas yang rendah (Klitgaard, 1998b). Salah satu indikator dari akuntabilitas adalah temuan audit yang berisikan ketidakpatuhan terhadap peraturan dan kelemahan pengendalian internal. Temuan audit ini menunjukkan kelemahan akuntabilitas yang dapat berpotensi menyebabkan korupsi. Kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan serta pengendalian internal pemerintah yang dijalankan dengan baik mampu meningkatkan akuntabilitas yang mana memiliki peran penting dalam mengurangi kasus korupsi.

Temuan audit yang dilakukan oleh BPK merupakan hasil audit atas laporan keuangan pemerintah daerah. BPK sesuai tugasnya melakukan pemeriksaan atas ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan yang berpengaruh secara langsung

dan material terhadap penyajian laporan keuangan. Temuan atas pemeriksaan kepatuhan terhadap undang-undang dapat menyebabkan kerugian negara, potensi kerugian negara, kekurangan penerimaan, administrasi, ketidakhematan atau ketidakefektifan. Pemerintah yang tidak patuh terhadap peraturan perundang-undangan dalam penyusunan laporan keuangannya berpotensi memiliki tingkat penyimpangan yang tinggi dan memungkinkan tindak korupsi (Azhar, 2015 dalam Yuliyana & Setyaningrum, 2016).

Temuan audit atas lemahnya pengendalian internal pemerintah mencakup kelemahan atas sistem pengendalian akuntansi, pelaksanaan APBN serta struktur pengendalian intern. Sistem pengendalian internal diperlukan oleh suatu instansi untuk mengawasi kegiatan pemerintah sehingga dapat meminimalisir terjadinya kecurangan. Apabila instansi pemerintah memiliki pengendalian internal yang baik, maka sedikit kemungkinan terjadinya kecurangan.

Temuan audit dapat menjadi indikator dugaan awal terjadinya kecurangan, sehingga perlu adanya perbaikan atau tindak lanjut setelah audit sebagai upaya meminimalkan terjadinya kecurangan yang berpotensi menjadi korupsi. Hasil penelitian Liu & Lin (2012) menunjukkan bahwa lebih banyak ketidakpatuhan terhadap peraturan di pemerintah daerah di Tiongkok mengarah pada tingkat korupsi yang lebih tinggi, sehingga mengurangi kualitas laporan keuangan.

Hasil penelitian Masyitoh et al. (2015) yang menguji temuan audit terhadap persepsi korupsi pemerintah daerah selama tahun 2008-2010 menunjukkan bahwa temuan audit atas kepatuhan terhadap Undang-Undang berpengaruh positif terhadap persepsi korupsi. Hal ini dikarenakan ketidakpatuhan terhadap

perundang-undangan dapat menyebabkan kerugian negara serta potensi kerugian negara, sehingga dapat mengindikasikan terjadinya korupsi. Pada penelitian Pramesti & Haryanto (2019) dan Suhardjanto et al. (2018) yang meneliti pengaruh dari akuntabilitas yang diukur dengan temuan audit menunjukkan hasil yang positif terhadap korupsi. Hal ini berarti hasil temuan audit dapat menjadi indikator awal dugaan korupsi pada pemerintah daerah.

Namun, hal ini berbeda dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Rini & Damiati (2017) dan Sari & Prabowo (2019) mengenai pengaruh temuan audit terhadap tingkat korupsi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa temuan audit tidak berpengaruh terhadap tingkat korupsi.

Berdasarkan penjelasan hubungan di atas dapat disimpulkan bahwa temuan audit memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.

### **2.5.3. Pengaruh Tindak Lanjut Audit Terhadap Tingkat Korupsi**

Berdasarkan teori klitgaard, salah satu kunci dalam membatasi korupsi adalah melalui akuntabilitas. Audit atas laporan keuangan merupakan perwujudan dari akuntabilitas keuangan untuk mengetahui pertanggungjawaban pemerintah atas pelaksanaan kegiatannya dalam menggunakan dana publik (Yuliyana & Setyaningrum, 2016).

Berdasarkan pasal 20 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, menyatakan bahwa seluruh pihak yang diperiksa wajib untuk memberikan respon terhadap hasil laporan BPK dan harus diserahkan tidak lebih dari 60 hari setelah laporan



diterima. Setelah melakukan audit, tahapan berikutnya adalah tahap pemantauan tindak lanjut atas rekomendasi yang diberikan oleh auditor. Tahapan ini penting untuk dilakukan agar rekomendasi yang diusulkan oleh auditor dapat ditindaklanjuti dengan baik oleh pemerintah daerah (Masyitoh et al., 2015). Badan Pemeriksa Keuangan memberikan rekomendasi atas hasil audit agar ditindaklanjuti oleh instansi yang berwenang sebagai upaya perbaikan serta mencegah kesalahan yang sama tidak terulang (Liu & Lin, 2012; Yuliyana & Setyaningrum, 2016).

Penelitian yang dilakukan oleh Suhardjanto et al. (2018) dan Muhtar et al. (2018) menyatakan bahwa tindak lanjut temuan audit memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap tingkat korupsi di pemerintah tingkat provinsi di Indonesia. Artinya tindak lanjut berpengaruh pada tingkat korupsi. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Liu & Lin (2012) yang menemukan bahwa perbaikan yang dilakukan setelah audit memiliki efek negatif pada tingkat korupsi. Liu & Lin (2012) menyatakan tindak lanjut dari temuan audit adalah bentuk respons pemerintah dalam meningkatkan akuntabilitas dan dianggap dapat mengurangi praktik korupsi.

Penelitian yang dilakukan oleh Masyitoh et al. (2015) membuktikan bahwa tindak lanjut hasil audit memiliki pengaruh negatif terhadap persepsi korupsi pada pemerintah daerah. Semakin tinggi upaya pemerintah daerah dalam melaksanakan rekomendasi hasil audit, menunjukkan tingginya upaya perbaikan dalam proses penyelenggaraan pemerintahan dan pertanggungjawaban keuangan, sehingga apabila upaya perbaikan dilakukan terus menerus dapat meminimalkan adanya

korupsi (Masyitoh et al., 2015). Hasil ini didukung oleh penelitian dari (Rini & Damiati, 2017) yang menyatakan bahwa tindak lanjut audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat korupsi. Dalam hal ini, semakin banyaknya tindak lanjut audit yang dilihat dari nilai perkapita yang diserahkan ke kas negara, menyebabkan menurunnya tingkat korupsi.

Berdasarkan penjelasan hubungan di atas dapat disimpulkan bahwa tindak lanjut audit memiliki pengaruh yang negatif dan signifikan terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.

#### **2.5.4. Pengaruh Kapabilitas Auditor Internal Pemerintah Terhadap Tingkat Korupsi**

Berdasarkan teori *fraud triangle*, salah satu faktor penyebab korupsi adalah *opportunity*. Lemahnya pengendalian internal dan pengawasan auditor internal menjadi salah satu faktor yang bahwa ada peluang (*opportunity*) untuk melakukan kecurangan (Abdullahi & Mansor, 2015; Zimbelman et al., 2017). Penjelasan teori tersebut juga didukung oleh teori *Willingness and Opportunity to Corrupt*, yang mana faktor kesempatan yang berupa lemahnya pengendalain internal dan fungsi pengawasan juga dapat menjadi penyebab terjadinya korupsi. Fungsi pengendalian di pemerintah daerah dilakukan oleh auditor internal yaitu inspektorat di pemerintah daerah dan BPKP. Apabila Inspektorat Daerah telah melakukan fungsinya sebagai auditor internal dengan baik maka akan berdampak berkurangnya tingkat kecurangan. Hal ini karena tidak adanya peluang pegawai untuk dapat melakukan kecurangan. Tidak adanya peluang tersebut karena inspektorat daerah terus melakukan pengawasan terhadap kegiatan yang

dilaksanakan masing-masing SKPD, apakah sudah sesuai aturan dan tidak bertentangan dengan hukum yang ada (Syarif, 2016).

Menurut penelitian Syarif et al. (2016) atas studinya di SKPD Kabupaten Rokan Hulu menunjukkan terdapat pengaruh yang negatif dan signifikan antara peranan auditor internal dengan tingkat kecurangan. Hasil penelitian tersebut didukung oleh Asiedu & Deffor (2017) atas studinya di Pemerintahan Ghana yang menyatakan bahwa terdapat hubungan yang kuat antara keefektifan fungsi internal audit dengan berkurangnya korupsi.

Namun, hal ini berbeda dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Muhtar et al. (2018) mengenai auditor internal yang diproksikan dengan Kapabilitas APIP terhadap tingkat korupsi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor internal tidak berpengaruh terhadap tingkat korupsi.

Berdasarkan penjelasan hubungan di atas dapat disimpulkan bahwa auditor internal memiliki pengaruh yang negatif dan signifikan terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.

#### **2.5.5. Pengaruh Sistem Pengendalian Internal Terhadap Tingkat Korupsi**

Berdasarkan teori *fraud triangle* oleh Cressey (1953), salah satu faktor penyebab kecurangan adalah *opportunity* (peluang), yaitu situasi yang membuka kesempatan untuk memungkinkan suatu kecurangan terjadi. Adanya peluang memungkinkan suatu kecurangan terjadi. Penjelasan teori tersebut juga didukung oleh teori *Willingness and Opportunity to Corrupt*, yang mana faktor kesempatan juga dapat menjadi penyebab terjadinya korupsi. Apabila sistem yang sudah ada

lemah maka akan banyak peluang terjadinya korupsi, sebaliknya jika sistem yang tertata dengan baik tidak akan terjadi korupsi (Andria et al., 2020).

Pengendalian internal dapat berfungsi untuk mengurangi peluang terjadinya kecurangan dan untuk mendeteksi dini ketika kecurangan terjadi. Ketika pengendalian internal lemah atau tidak dilaksanakan dengan baik maka peluang untuk melakukan kecurangan semakin besar (Huefner, 2011). Oleh karena itu, pemerintah harus membangun sistem pengendalian internal yang matang agar setiap pegawai tidak dapat melakukan kecurangan dan organisasi dapat mendeteksi kecurangan (Sari & Prabowo, 2019).

Pengendalian internal adalah sebuah sistem yang sengaja dibuat dan diterapkan guna pencapaian tujuan suatu organisasi/instansi (Syarif, 2016). Dalam penerapannya, pengendalian internal harus dilaksanakan oleh seluruh anggota organisasi/instansi. Hal ini agar pengendalian internal tersebut berjalan dengan efektif dan efisien sehingga pencapaian tujuan dari organisasi/instansi dapat cepat terlaksana. Sistem pengendalian internal pemerintah yang baik akan meminimalisir terjadinya kecurangan sehingga semakin kecil pula peluang terjadinya korupsi di pemerintah daerah.

Penelitian Setyawan et al. (2019) menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP) tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pencegahan korupsi. Hal ini berbeda dari penelitian Sari & Prabowo (2019) yang menyatakan bahwa efektivitas sistem pengendalian internal mempunyai pengaruh negatif signifikan terhadap tingkat korupsi. Penerapan sistem pengendalian internal yang efektif dapat menurunkan tingkat korupsi. Hasil tersebut mendukung

penelitian Syarif et al. (2016) atas studinya di SKPD Kabupaten Rokan Hulu yang menunjukkan bahwa terdapat pengaruh yang negatif dan signifikan antara sistem pengendalian internal dengan tingkat kecurangan

Berdasarkan penjelasan hubungan di atas dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian internal memiliki pengaruh yang negatif dan signifikan terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.

#### **2.5.6. Pengaruh Akuntabilitas Kinerja Terhadap Tingkat Korupsi**

Menurut teori Klitgaard (1988), korupsi disebabkan karena adanya pejabat yang mempunyai kekuasaan mutlak (monopoli) ditambah kelonggaran wewenang (*discretion*) yang besar disertai dengan minimnya akuntabilitas. Oleh karena itu, tingginya akuntabilitas pada pemerintah daerah dapat mengurangi adanya korupsi.

Berdasarkan teori *triangle fraud*, salah satu unsurnya yaitu motivasi atau tekanan dapat dijabarkan menjadi tekanan finansial dan non finansial, serta tekanan sosial politik (Mudock, 2008 dalam Muhtar et al., 2018). Albrecht et al. (2008) menjelaskan bahwa tekanan non finansial dapat terwujud dalam kinerja yang ditargetkan namun tidak tercapai dari yang telah ditetapkan. Indikator kinerja adalah perwujudan dari akuntabilitas pemerintah untuk rakyat dalam aspek non-keuangan, yang diharapkan dapat mewujudkan pemerintahan yang baik. Dengan akuntabilitas kinerja tinggi, pemerintah daerah telah menunjukkan akuntabilitas yang baik dalam mengelola dana, yang diharapkan dapat mengurangi korupsi (Muhtar et al., 2018).

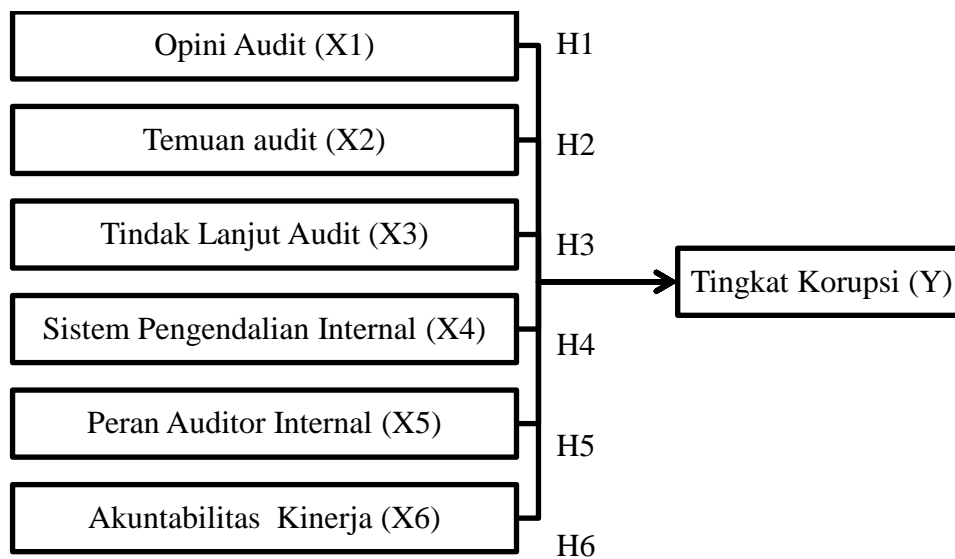
Akuntabilitas kinerja merupakan bentuk pertanggungjawaban pemerintah atas capaian kinerja berdasarkan target yang telah ditentukan (Yuliyana &

Setyaningrum, 2016). Akuntabilitas kinerja pada pemerintah daerah terwujud dalam laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang setiap tahun di evaluasi oleh Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (PAN –RB). Kurniawan (2009) dalam Yuliyana & Setyaningrum (2016) menyebutkan pentingnya akuntabilitas publik dan partisipasi masyarakat sebagai salah satu instrumen dalam pemberantasan korupsi di pemerintahan. Akuntabilitas publik tersebut tercermin dalam laporan akuntabilitas kinerja yang disusun oleh setiap instansi dan di evaluasi oleh BPKP.

Penelitian yang dilakukan oleh Muhtar et al. (2018) menyatakan bahwa akuntabilitas kinerja berpengaruh negatif terhadap korupsi di pemerintah daerah Indonesia. Hal ini menunjukkan bahwa dengan akuntabilitas kinerja yang dilaksanakan dengan baik, maka akan menunjukkan tekanan untuk memenuhi harapan masyarakat lebih rendah sehingga korupsi dapat dicegah. Hasil ini mendukung penelitian dari Yuliyana & Setyaningrum (2016) terkait pengaruh akuntabilitas kinerja terhadap tingkat korupsi di kementerian dan lembaga, menunjukkan hasil bahwa akuntabilitas berpengaruh negatif terhadap persepsi korupsi. Akuntabilitas kinerja sebagai wujud dari penerapan manajemen kinerja dapat membangun pemerintahan yang bersih dari korupsi. Maka dari itu, akuntabilitas kinerja yang baik dalam penyelenggaraan pemerintah dapat mengurangi korupsi.

Berdasarkan penjelasan hubungan di atas dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas kinerja memiliki pengaruh yang negatif dan signifikan terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.

Berdasarkan uraian tersebut berikut disajikan kerangka pemikiran penelitian mengenai pengaruh opini audit, temuan audit, tindak lanjut audit, akuntabilitas kinerja, kapabilitas auditor internal, dan sistem pengendalian internal terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.



**Gambar 2.2. Kerangka Berpikir Determinan Tingkat Korupsi**

## 2.6. Hipotesis Penelitian

Berdasarkan kajian teori dan kerangka berfikir yang telah diuraikan dalam pembahasan di atas, peneliti merumuskan beberapa hipotesis sebagai berikut:

- H<sub>1</sub> Opini Audit berpengaruh negatif terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.
- H<sub>2</sub> Temuan Audit berpengaruh positif terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.
- H<sub>3</sub> Tindak Lanjut Audit berpengaruh negatif terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.

- H<sub>4</sub> Kapabilitas Auditor Internal berpengaruh negatif terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.
- H<sub>5</sub> Sistem Pengendalian Internal berpengaruh negatif terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.
- H<sub>6</sub> Akuntabilitas Kinerja berpengaruh negatif terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah.



## **BAB V**

### **PENUTUP**

#### **5.1. Simpulan**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh opini audit, temuan audit, tindak lanjut audit, kapabilitas auditor internal, sistem pengendalian internal, dan akuntabilitas kinerja terhadap tingkat korupsi di pemerintah daerah kota/kabupaten di Provinsi Jawa Tengah tahun 2017-2018. Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan yang telah dibahas pada BAB IV, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Opini audit tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat korupsi di pemerintah kota/kabupaten.
2. Temuan audit memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat korupsi di pemerintah kota/kabupaten.
3. Tindak lanjut audit memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat korupsi di pemerintah kota/kabupaten.
4. Kapabilitas auditor internal tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat korupsi di pemerintah kota/kabupaten.
5. Sistem pengendalian internal tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat korupsi di pemerintah kota/kabupaten.
6. Akuntabilitas kinerja memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat korupsi di pemerintah kota/kabupaten.

## 5.2. Saran

Saran yang dapat penulis berikan dari hasil penelitian yang telah dilakukan adalah sebagai berikut:

1. Berdasarkan hasil penelitian, opini audit tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat korupsi pada pemerintah daerah. Dari hasil penelitian sebanyak 91,8% pemerintah daerah mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) yang mana masih terdapat kasus korupsi di pemerintah daerah tersebut. Maka dari itu, sebaiknya BPK memperluas dan menambah bukti audit sehingga lebih menggambarkan bagaimana pengelolaan keuangan pemerintah daerah.
2. Berdasarkan hasil penelitian, tindak lanjut audit tinggi mengindikasikan tingginya tingkat korupsi. Maka dari itu, perlunya peningkatan pengawasan oleh BPK terhadap tindak lanjut atas temuan yang dilakukan pemerintah daerah agar sesuai dengan prosedur yang ditetapkan, sehingga dapat mengurangi dan tidak mengulangi temuan audit pada periode tahun berikutnya. Apabila pejabat yang disertai tanggung jawab tidak melaksanakan tindak lanjut maka akan diberi sanksi yang tegas sesuai dengan yang tercantum dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004
3. Berdasarkan hasil penelitian, kapabilitas auditor internal dan sistem pengendalian internal tidak berpengaruh signifikan terhadap korupsi pada pemerintah daerah. Maka dari itu, perlu adanya peningkatan pengawasan auditor internal dan komitmen auditor internal dalam perbaikan pengawasan sistem pengendalian internal sehingga menciptakan kultur pemerintahan

yang bersih dan sumber daya manusia yang tidak koruptif. Dengan begitu, dapat mengurangi peluang bagi aparatur negara untuk melakukan kecurangan.

4. Penelitian ini hanya menggunakan enam variabel independen yaitu opini audit, temuan audit, tindak lanjut audit, kapabilitas auditor internal, sistem pengendalian internal, dan akuntabilitas kinerja. Nilai *adjusted R<sup>2</sup>* masih di bawah 50% yaitu sebesar 0,368 atau 36,8% yang berarti variabilitas tingkat korupsi yang dijelaskan dalam model penelitian ini adalah sebesar 36,8% dan sisanya sebesar 63,2% dijelaskan variabel lain di luar model ini. Oleh karena itu, untuk penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambah variabel lain yang akan lebih menjelaskan variabilitas tingkat korupsi seperti transparansi sistem informasi keuangan pemerintah daerah.
5. Penelitian ini mengandung keterbatasan waktu dan akses data pengukuran korupsi yang hanya menggunakan jumlah kasus korupsi dan periode penelitian yang digunakan hanya dua tahun. Saran bagi penelitian selanjutnya, diharapkan menggabungkan jumlah kasus korupsi dan kerugian negara menjadi pengukuran tingkat korupsi sehingga dapat menggambarkan tingkat korupsi yang riil di suatu pemerintah daerah. Selain itu, untuk pengukuran temuan audit masih menggunakan temuan yang ada pada tahun bersangkutan dan belum memperhitungkan temuan yang telah diperbaiki. Maka dari itu, pada penelitian selanjutnya disarankan untuk menggunakan temuan audit pada tahun-tahun sebelumnya dan di rata-rata tertimbang

dengan temuan audit yang sudah diperbaiki, sehingga lebih menunjukkan temuan audit yang sebenarnya pada pemerintah daerah.

6. Saran selanjutnya yaitu menggunakan periode tahun pengamatan yang lebih panjang sehingga hasil penelitian dapat menggambarkan kemajuan usaha yang telah dilakukan pemerintah daerah dan auditor pemerintah dalam memberantas korupsi.

## DAFTAR PUSTAKA

- Abdullahi, R., & Mansor, N. (2015). Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance, and Management Sciences*, 5(4), 38–45. <https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v5-3/1823>
- ACFE Indonesia Chapter. (2018). *Survai Fraud Indonesia 2016*. ACFE Indonesia Chapter.
- Afriyanti, D., Sabanu, H. G., & Noor, F. (2015). Penilaian Indeks Akuntabilitas Instansi Pemerintah. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*, 1(1), 21. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v1i1.10>
- Albrecht, W. S. (2014). Iconic Fraud Triangle endures: Metaphor Diagram Helps Everybody Understand Fraud. *Fraud Magazine*, July/August, 1–7.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C., & Albrecht, C. C. (2008). Current Trends in Fraud and Its Detection. *Information Security Journal*, 17(1), 2–12. <https://doi.org/10.1080/19393550801934331>
- Andria, Y., Andalas, U., Manih, L., Empowerment, D., Negeri, P. D., & Registration, C. (2020). The Influence of the Factors of Democracy, Politics, Corruption, and Government Governance on Local Own-Source Revenue of Provinces in Indonesia. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(4), 544–558.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). *Auditing & Jasa Assurance: Pendekatan Terintegrasi* (Edisi Keli). Erlangga.
- Asiedu, K. F., & Deffor, E. W. (2017). Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. *International Journal of Auditing*, 21(1), 82–99. <https://doi.org/10.1111/ijau.12082>
- Association of Certified Fraud Examiners. (2020). *Fraud 101 - Association of Certified Fraud Examiners*. <https://www.acfe.com/fraud-101.aspx>
- Badan Pemeriksa Keuangan. (2019). *Daftar Rekapitulasi Hasil Pemantauan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan pada Pemerintah Daerah IHPS I 2019*.
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. (2015). *Pedoman Teknis Penilaian Mandiri Kapabilitas APIP*.
- Bastian, I. (2016). *Audit Sektor Publik* (3rd ed.). Jakarta: Salemba Empat.

- Brusca, I., Manes Rossi, F., & Aversano, N. (2018). Accountability and Transparency to Fight against Corruption: An International Comparative Analysis. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 20(5), 486–504. <https://doi.org/10.1080/13876988.2017.1393951>
- Christiawan, W. (2018). Analisa Kasus Korupsi Pengadaan Alat Kesehatan Di Provinsi Banten Dan Kota Tangerang Selatan. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 14(28), 131–148. <https://doi.org/10.24167/jab.v14i28.1340>
- Dellaportas, S. (2013). Conversations with inmate accountants: Motivation, opportunity and the fraud triangle. *Accounting Forum*, 37(1), 29–39. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2012.09.003>
- Ghozali, I., & Ratmono, D. (2017). *Analisis Multivariant dan Ekonometrika : Teori, Konsep dan Aplikasi dengan EViews 10*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2012). *Dasar-Dasar Ekonometrika* (5th ed.). Jakarta: Salemba Empat.
- Hardjapamekas, E. R. (2017). Tantangan Governansi/Tata Kelola (Governance) dalam Menyelesaikan Masalah Korupsi di Sektor Publik & Sektor Swasta". *Orasi Ilmiah Fakultas Ilmu Administrasi UI*.
- Hariyani, H. F., Priyarsono, D. S., & Asmara, A. (2018). Analisis Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Korupsi Di Kawasan Asia Pasifik. *Jurnal Ekonomi Dan Kebijakan Pembangunan*, 5(2), 32–44. <https://doi.org/10.29244/jekp.5.2.32-44>
- Heriningsih, S., & Marita. (2013). Pengaruh Opini Audit dan Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten dan Kota di Pulau Jawa). *Buletin Ekonomi*, 11(1), 1–86.
- Huefner, R. J. (2011). Fraud risks in local government: An analysis of audit findings. *Journal of Forensic and Investigate Accounting*, 3(3), 111–125.
- Humas MENPANRB. (2018). *Cegah Korupsi, Pemerintah dan KPK Sepakat Perkuat APIP Daerah*. Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara Dan Reformasi Birokrasi. <https://www.menpan.go.id/site/berita-terkini/cegah-korupsi-pemerintah-dan-kpk-sepakat-perkuat-apip-daerah>
- Husna, N., Rahayu, S., & Triyanto, D. N. (2017). Pengaruh Opini Audit Dan Temuan Audit Terhadap Tingkat Korupsi (Studi Pada Pemerintah Daerah Di Indonesia Tahun 2016). *E-Proceeding of Management*, 4(2), 1637–1642.
- Inspektorat Provinsi Jawa Tengah. (2015). *Laporan Kinerja Instansi Pemerintah (LKjIP) 2015 Inspektorat Provinsi Jawa Tengah*.

- Inspektorat Provinsi Jawa Tengah. (2016). *Laporan Kinerja Instansi Pemerintah (LKjIP) 2016 Inspektorat Provinsi Jawa Tengah*.
- Inspektorat Provinsi Jawa Tengah. (2017). *Laporan Kinerja Instansi Pemerintah (LKjIP) 2017 Inspektorat Provinsi Jawa Tengah*.
- Inspektorat Provinsi Jawa Tengah. (2018). *Laporan Kinerja Instansi Pemerintah (LKjIP) 2018 Inspektorat Provinsi Jawa Tengah*.
- Iyoha, F. O., & Oyerinde, D. (2010). Accounting infrastructure and accountability in the management of public expenditure in developing countries: A focus on Nigeria. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(5), 361–373.  
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2009.06.002>
- Jeppesen, K. K. (2019). The Role of Auditing in The Fight Against Corruption. *British Accounting Review*, 51(5). <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.06.001>
- Junedah, L. (2019). *Pengaruh Maturitas SPIP, Kapabilitas APIP, serta Implementasi E-Planning dan E-Budgeting terhadap Kualitas Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP)*. Tesis. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
- Klitgaard, R. (1998a). International Cooperation Against Corruption. *Finance and Development*, 35(1), 3–6.
- Klitgaard, R. (1998b). Strategies against corruption. *Presentation at Agencia Española de Cooperación Internacional Foro Iberoamericano Sobre El Combate a La Corrupción, Santa Cruz de La Sierra, Jun, 15–16*.
- Klitgaard, R., Abaroa, R. M., & Parris, H. L. (2000). *Corrupt Cities: A Practical Guide To Cure And Prevention*. California: Institute for Contemporary Studies.
- 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., Halim, A., Suwardi, E., & Miharjo, S. (2019). Eksplorasi Kesempatan Untuk Melakukan Fraud Di Pemerintah Daerah, Indonesia (Exploration Opportunities To Commit Fraud in Local Governments, Indonesia). *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 16(1), 216–232.  
<https://doi.org/10.21002/jaki.2019.01>
- 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*, 1–26.

- Muhtar, Sutaryo, & Sriyanto. (2018). Corruption in Indonesian Local Government: Study on Triangle Fraud Theory. *International Journal of Business and Society*, 19(2), 536–552.
- Mulyono, A. J. (2020). 5 Daerah Jawa Tengah Terbanyak Kasus Korupsi | Tagar. <https://www.tagar.id/5-daerah-jawa-tengah-terbanyak-kasus-korupsi>
- Nofiyanti, N. A., & Kiswanto. (2016). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah, Temuan Audit BPK terhadap Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah. *Accounting Analysis Journal*, 5(1), 1–10. <https://doi.org/10.15294/aaj.v5i1.9759>
- Nurdin, E. (2011). Tentang SPIP. *Solusi, Majalah Pengawasan*, 4.
- Nurhasanah, N. (2016). Efektivitas Pengendalian Internal, Audit Internal, Karakteristik Instansi Dan Kasus Korupsi (Studi Empiris Di Kementerian/Lembaga). *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*, 2(1), 27. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v2i1.35>
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.* (2008).
- Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.* (2014).
- Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Instansi Pemerintah.* (2014).
- PerMenpan RB Nomor 12 Tahun 2015 tentang Pedoman Evaluasi Atas Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.* (2015).
- PerMenpan RB Nomor 20 Tahun 2013 tentang Perubahan Lampiran Permenpan & RP no 25 Tahun 2012 tentang Petunjuk Pelaksanaan Evaluasi Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.* (2013).
- Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah. (2015). *Laporan Kinerja 2015 Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah.*
- Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah. (2016). *Laporan Kinerja 2016 Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah.*
- Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah. (2017). *Laporan Kinerja 2017 Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah.*
- Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah. (2018). *Laporan Kinerja 2018 Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah.*
- Pramesti, L., & Haryanto, H. (2019). Akuntabilitas dan Tingkat Korupsi



- Pemerintah Kabupaten dan Kota Di Provinsi Jawa Tengah. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 6(2), 298–308. <https://doi.org/10.17977/um004v6i22019p298>
- Rini, R., & Damiati, L. (2017). Analisis Hasil Audit Pemerintahan dan Tingkat Korupsi Pemerintahan Provinsi di Indonesia. *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis*, 4(1), 73–90. <https://doi.org/10.24815/jdab.v4i1.4933>
- Rosyadi, C. F., & Budding, T. (2017). The Effectiveness of BPKP Fraud Audit Finding on Determining the Level of Corruption in Indonesian Provinces. *Journal of Society and Governance*, 1(2), 88–109.
- Sari, S. A., & Prabowo, T. W. (2019). Pengaruh Akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Terhadap Tingkat Korupsi Pemerintah Daerah Di Indonesia: Studi Kasus Pada Pemerintah Kabupaten Batang. *Diponegoro Journal of Accounting*, 8(3), 1–9.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2005). *Audit Internal Sawyer* (5th ed.). Jakarta: Salemba Empat.
- Setiyono, B. (2017). Understanding Corruption at Local Post Decentralization: Evidence From Four Case Studies. *Politika*, 8(1), 27–62. <https://doi.org/10.14710/politika.8.1.2017.27-62>
- Setyawan, E. C., Rustiani, D., Nazawir, N., Marcelina, S., Phang, V., Lumanaw, N., Erikson, & Umar, H. (2019). Pengaruh SPIP Dan Efektivitas Internal Audit Terhadap Pencegahan Korupsi dengan Implementasi Akuntansi Berbasis AkruaI Sebagai Variabel Intervening (Studi Pada Kantor Pusat Kementerian Perhubungan). *Prosiding Seminar Nasional Pakar, Prosiding*, 2.9.1-2.9.7.
- Shah, A., & Schacter, M. (2004, December). Combating Corruption: Look Before You Leap. *Finance and Development*, December, 40–43.
- Siwy, M. I., Saerang, D. P. E., & Karamoy, H. (2016). Pelaksanaan Fungsi Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) Untuk Menunjang Tingkat Kewajaran Laporan Keuangan Pemerintah Kota Manado. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Auditing "Goodwill,"* 7(2), 1–12. <https://doi.org/10.35800/jjs.v7i2.13549>
- Suhardjanto, D., Syarifuddin, M., Andini, R. P., & Rahmatika, M. W. (2018). Accountability and Corruption Level of Provincial Government in Indonesia. *Review of Integrative Business & Economics Research*, 7(3), 281–296.
- Suprayitno, B. (2011). *Desentralisasi Fiskal dan Korupsi: Fakta dalam Otonomi Daerah di Indonesia*. Universitas Gadjah Mada.
- Syarif, M. R. (2016). Pengaruh Pengendalian Internal, Good Governance, Peranan Auditor Internal, Dan Keadilan Organisasi Terhadap Tingkat Kecurangan (Studi Pada SKPD Kabupaten Rokan Hulu). *Jurnal Online Mahasiswa*

*Fakultas Ekonomi Universitas Riau*, 3(1), 2511–2524.

- Tehupuring, R. (2018). Unqualified Opinion and Level of Corruption: The Triangulation Approach. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*, 4(2), 187. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v4i2.170>
- Tim BPKP. (2017). *Warta Pengawasan Kawal Akuntabilitas dan Pembangunan Mungkinkah APIP Efektif*. 1–86.
- Tim SPORA KPK. (2015). *Kapita Selekta dan Beban Biaya Sosial Korupsi*. Jakarta: Direktorat Pendidikan dan Pelayanan Masyarakat Kedeputian Bidang Pencegahan Komisi Pemberantasan Korupsi.
- Transparency International. (2020). *What is corruption? - Transparency International*. <https://www.transparency.org/en/countries/indonesia>
- Transparency International Indonesia. (2020). *Korupsi dan Integritas Politik* (pp. 1–12).
- Tuanakotta, T. M. (2007). *Akuntansi Forensik dan Audit Investigatif*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara*. (2004).
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan*. (2006).
- Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*. (2001).
- Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*. (1999).
- Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah*. (2004).
- Utomo, W. P., Diana, N., & Afifudin. (2018). Pengaruh Opini Auditor Badan Pemeriksa Keuangan Terhadap Tingkat Korupsi (Studi pada Kementerian/Lembaga di Indonesia). *E-Jra*, 07(05), 51–64.
- Valsecchi, M. (2013). Local Elections and Corruption During Democratization: Evidence from Indonesia. *Unpublished Manuscript*.
- Wahyudin, A. (2015). *Metodologi Penelitian, Penelitian Bisnis dan Pendidikan*. Semarang: Unnes Press.
- Wahyuni, N. (2017). Pengaruh Pelaksanaan Sistem Pengendalian Intern (SPIP)

dan Moralitas Pegawai Terhadap Pencegahan Fraud (Studi Empiris SKPD di Kabupaten Limapuluh Kota). *Jurnal Akuntansi*, 5(2), 1–32.  
<http://ejournal.unp.ac.id/students/index.php/akt/article/view/2645>

Waluyo, B. (2014). Optimalisasi Pemberantasan Korupsi Di Indonesia. *Jurnal Yuridis*, 1(2), 169–182.

Yuliyana, I., & Setyaningrum, D. (2016). Pengaruh Penerapan E - Government dan Akuntabilitas terhadap Persepsi Korupsi di Kementerian / Lembaga. *Simposium Nasional Akuntansi XIX Lampung*, 1–25.

Zachrie, R., & Wijayanto. (2009). *Korupsi Mengorupsi Indonesia*. Gramedia Pustaka Utama.

Zimbelman, M. F., Albrecht, C. C., Albrecht, W. S., & Albrecht, C. O. (2017). *Akuntansi Forensik* (4th ed.). Jakarta: Salemba Empat.