

Apakah Kualitas *Supreme Audit Institutions* dan Tipe Hukum Negara Mempengaruhi Tingkat Korupsi?

Intan Siti Robiah¹, R. Nelly Nur Apandi²

Fakultas Pendidikan Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pendidikan Indonesia, Bandung, Indonesia¹

Fakultas Pendidikan Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pendidikan Indonesia, Bandung, Indonesia²

Abstract

Eradicating corruption is important in sustainable development. This study aims to empirically examine the effect of SAI quality on the level of corruption, and to examine whether variable of state legal types can moderate the relationship between the two. Research using quantitative method with population was all United Nations member countries in 2012, 2015, and 2017. The research sample was 55 countries. The level of corruption is proxied by Corruption Perception Index. SAI quality is measured using SAI index score, while the legal type variable is in the form of a dichotomy variable with two categories, civil law and common law. The results showed that the quality of SAI has a positive effect on the corruption perception indeks and the state legal types strengthened the effect of SAI quality on the level of corruption. The implication of this study provide an empirical evidence to regulators that the role of SAI is very important in eradicating corruption.

Keywords: *civil law; common law; Corruption Perception Index; SAI.*

Abstrak

Pemberantasan tindakan korupsi menjadi hal yang penting dalam pembangunan berkelanjutan. Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh kualitas SAI terhadap tingkat korupsi, dan menguji apakah variabel tipe hukum negara dapat memoderasi hubungan di antara keduanya. Penelitian menggunakan metode kuantitatif dengan populasi penelitian adalah seluruh negara anggota PBB pada tahun pengamatan 2012, 2015 dan 2017. Jumlah negara yang menjadi sampel penelitian sebanyak 55 negara. Tingkat korupsi diproksikan dengan Indeks Persepsi Korupsi. Kualitas SAI diukur menggunakan skor indeks SAI, sedangkan variabel tipe hukum berbentuk dikotomi (dummy) dengan dua kategori, civil law dan common law. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kualitas SAI berpengaruh positif terhadap indeks persepsi korupsi dan tipe hukum negara memperkuat pengaruh kualitas SAI terhadap tingkat korupsi. Implikasi penelitian ini memberikan bukti empiris kepada regulator bahwa peran dari SAI sangat penting dalam mengurangi tindak korupsi.

Kata kunci: *civil law, common law, Indeks Persepsi Korupsi, SAI*

Corresponding author. intansitirobiah@gmail.com

How to cite this article. Robiah, I. S., Parhah, S., & Apandi, R. N. N. (2020). Apakah Kualitas *Supreme Audit Institutions* dan Tipe Hukum Negara Mempengaruhi Tingkat Korupsi?. *Jurnal Pendidikan Akuntansi & Keuangan*, 8(1), 107–122. Retrieved from <https://ejournal.upi.edu/index.php/JPAK/article/view/21444>

History of article. Received: Agustus 2019, **Revision:** November 2019, **Published:** Januari 2020

PENDAHULUAN

Korupsi merupakan salah satu topik penting dalam pembangunan berkelanjutan (*Sustainable Development*). Korupsi dapat meningkatkan ketimpangan serta

menghambat pembangunan ekonomi nasional dan lokal yang dapat menghancurkan kepercayaan publik kepada pemerintah (UNDP, n.d.). Sehubungan dengan hal tersebut, *Transparency International* mengatakan bahwa sebagian

besar negara yang disurvei tahun 2018, hanya sedikit atau tidak ada kemajuan dalam pemberantasan korupsi. Lebih dari dua per tiga negara yang disurvei, mendapatkan skor di bawah 50/100, sedangkan skor rata-rata globalnya adalah 43/100 (Transparency International, 2018). Di sisi lain, Sekretaris Jenderal PBB, Antonio Guterres, menuturkan pada Hari Anti-Korupsi International tahun 2018 bahwa kerugian akibat korupsi dalam bentuk penyuapan dan pencurian uang mencapai US \$3,6 Triliun per tahun (Guterres, 2018).

Berbagai usaha dilakukan untuk menangani tindak korupsi. Usaha anti-korupsi dapat dievaluasi dalam tiga tingkatan yang saling berhubungan, yakni tingkat internasional, tingkat negara dan tingkat masyarakat sipil (Kayrak, 2008). Penelitian ini melihat kualitas *Supreme Audit Institutions* (SAI) sebagai otoritas audit eksternal pemerintah tertinggi, yang merupakan salah satu institusi pengawas, terutama dalam masalah keuangan publik. Penelitian ini juga mempertimbangkan penerapan budaya hukum, yang menentukan gaya penegakan hukum di suatu negara.

Sesuai dengan teori keagenan, model keagenan mengasumsikan dua pilihan dalam kontrak: 1) *behavior based*, artinya prinsipal harus memonitor perilaku agen, dan 2) *outcome based*, yakni adanya insentif untuk memotivasi agen dalam mencapai kepentingan prinsipal. Hal ini dikarenakan agen berperilaku oportunistik terhadap prinsipal. Oportunistik bermakna bahwa ketika terjalin kerja sama antara agen dan prinsipal, kerugian prinsipal karena agen mengutamakan kepentingannya (*agent self-interest*) kemungkinan besar akan terjadi (Halim & Abdullah, 2006).

Pendelegasian dalam hubungan keagenan dapat menyebabkan masalah keagenan dikarenakan terjadinya asimetris informasi. Seperti yang dikatakan dalam Simone, Gaeta, & Mourao (2017), asimetris informasi memungkinkan agen bertindak berdasarkan kepentingannya sendiri.

Otoritas pendelegasian menyebabkan agen (pejabat publik/pemerintah) memiliki kebebasan bertindak dan korupsi dapat terjadi karena kurangnya akuntabilitas agen (Brusca, Rossi, & Aversano, 2017). Karenanya prinsipal yang mendelegasikan keputusan kepada agen, membutuhkan suatu kontrol atau pengendalian atas tindakan dan kinerja agen (pejabat publik) (Gustavson & Sundstorm, 2016).

Konsep Sistem Integritas Nasional (*National Integrity System*) yang disarankan Ibrahim Seushi, Presiden *Transparency International* (TI) – Tanzania tahun 1998, merujuk pada delapan institusi dalam memerangi korupsi, yakni *political will*, reformasi administrasi, badan pengawas (komisi anti-korupsi, *Supreme Audit Institutions* (SAI), dan kantor ombuds), parlemen, partisipasi publik, kehakiman, media dan sektor privat (Kayrak, 2008).

Institusi pengawas, secara teori, memiliki mandat yang memungkinkan mereka meminta pertanggungjawaban pemerintah atas kinerja dan penggunaan sumber daya. Dalam menjalankan mandat ini, insitutsi pengawas seharusnya memiliki potensi dalam menjalankan peran untuk memberantas korupsi (Johnson, Taxell, & Zaum, 2012).

Ghaffoori (2016) menyebutkan, korupsi memiliki hubungan dengan sistem akuntansi dan sistem pengauditan. Pengauditan berfungsi sebagai mekanisme dalam memastikan akurasi dari sistem informasi akuntansi, serta menyediakan potensi yang sangat besar dalam membangun akuntabilitas dan mendeteksi aktivitas korupsi. Otalor & Eiya (2015) mengatakan, audit merupakan salah satu mekanisme untuk memberantas korupsi. Goodson, Mory, & Lapointe (2012) mengatakan, audit sektor publik membantu organisasi sektor publik untuk mencapai akuntabilitas dan integritas serta meningkatkan kinerja, dengan melakukan penilaian objektif, apakah sumber daya publik dikelola secara bertanggungjawab dan efektif sesuai dengan

tujuan penggunaannya. Auditor sektor publik juga mendukung tanggung jawab tata kelola dengan tiga peran yakni *oversight*, *insight*, dan *foresight*. Peran *Oversight* (pengawasan) merujuk pada, apakah entitas sektor publik telah melakukan apa yang seharusnya dilakukan, serta mencegah dan mendeteksi terjadinya korupsi (*public corruption*).

Dalam proses pengauditan dapat terjadi kegagalan audit (*audit failure*), yakni suatu kondisi dimana auditor salah memberikan pernyataan atau opini. Hal ini memang dikarenakan proses pengauditan memiliki risiko. Risiko audit adalah risiko bahwa auditor mungkin secara tidak sengaja gagal memodifikasi dengan layak pendapatnya atas laporan keuangan yang salah saji material (Sawyer, Dittenhofer, & Scheiner, 2006). Francis dalam Salih & Hla (2015) mengatakan, kegagalan audit dapat disebabkan karena kualitas audit yang sangat rendah. Kualitas audit berbanding terbalik dengan kegagalan audit. Gagal audit ini yang kemudian salah satunya dapat menghasilkan tindak korupsi. Hal ini menunjukkan auditor yang berkualitas dibutuhkan, dalam keberhasilan pengauditan.

Penelitian yang dilakukan oleh Tara et al. (2016) mengindikasikan bahwa SAI memiliki pengaruh signifikan terhadap tingkat korupsi. SAI dapat mendeteksi tindakan korupsi. Otalor & Eiya (2015) menyimpulkan bahwa auditor tidak dapat mengkuantifikasi ataupun melaporkan kejadian korupsi yang sebenarnya. Akan tetapi, mereka dapat membantu dalam mencegah korupsi dengan menunjukkan area kemungkinan terjadinya korupsi. Penelitian yang dilakukan Gustavson & Sundstorm (2016) menghasilkan, *good auditing* memiliki pengaruh positif terhadap tingkat korupsi sektor publik nasional. Ini memberikan alasan untuk mempercayai bahwa pengauditan yang dilakukan dengan prinsip tertentu memiliki potensi dalam berkontribusi agar administrasi publik dapat berfungsi dengan baik dengan tingkat korupsi yang rendah. Sedangkan, Ramirez & Perez (2016) menyimpulkan bahwa SAI yang kuat berdampak pada penurunan

tingkat korupsi di sektor publik, atau dengan kata lain peningkatan indeks SAI mengurangi tingkat korupsi. Berdasarkan pemaparan di atas, maka dibentuk hipotesis sebagai berikut.

H1: kualitas SAI berpengaruh positif terhadap indeks persepsi korupsi.

(*Tingkat korupsi diprosikan dengan indeks persepsi korupsi, sehingga hipotesis menyatakan hubungan yang searah*).

Disebutkan dalam Lidyah (2016) bahwa korupsi, khususnya di sektor publik merupakan tindakan melawan hukum yang mengakibatkan kerugian bagi keuangan negara. Apabila SAI melaporkan hasil audit dengan indikasi kecurangan, maka hal ini akan diteruskan oleh lembaga hukum. Jika melihat konsep *good governance* di pemerintahan sendiri, konsep akuntabilitas (pemerintah) tidak dapat diwujudkan tanpa adanya supremasi hukum (UNESCAP, n.d.). Di sisi lain, masing-masing negara memiliki variasi dalam cara menegakkan hukum. Hal ini diindikasikan dari budaya hukum yang melatarbelakangi penerapan hukum di masing-masing negara.

Cara ber hukum setiap masyarakat memiliki ciri dan karakter khas masing-masing. Hal ini dipengaruhi oleh latar belakang kesejarahan, karakter/perilaku, rasa hukum dan cara pandang. Cara ber hukum tersebut melahirkan tradisi hukum yang berbeda (Hadi, 2016). Pada masyarakat yang cenderung homogen dengan karakter tunggal, membutuhkan hukum yang terkodifikasi melalui pembentukan undang-undang. Namun pada masyarakat yang heterogen cenderung pengembangan hukumnya melalui *case by case* melalui putusan pengadilan (Hadi, 2016). Dua budaya hukum utama di dunia adalah *civil law* dan *common law*. Kedua sistem tersebut memiliki perbedaan yang kuat sehingga menghasilkan hasil yang sangat berbeda (Germani, 2007).

Negara penganut sistem hukum *common law* dikenal sebagai yurisdiksi di mana hakim sebagai pihak pembuat hukum. Hakim tidak jarang membuat penemuan hukum untuk

mengisi ketiadaan hukum atau memperbaiki hukum agar sesuai dengan kebutuhan zaman. Sedangkan sistem *civil law* lazim diketahui memiliki sumber hukum yang berasal dari kodifikasi hukum tertulis (*written code*). Pada sistem *common law*, putusan hakim dalam suatu perkara berlaku umum untuk kasus yang serupa. Putusan hakim menjadi penting karena ketiadaan undang-undang yang disahkan oleh parlemen atau karena sulitnya membuat peraturan yang mengikuti perkembangan masyarakat. Hakim dapat membuat suatu hukum atau undang-undang. Di sisi lain, hakim pada negara yang menganut *civil law* identik hanya menjadi corong undang-undang (Ramadhan, 2018). Berdasarkan pemaparan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₂: tipe hukum negara dapat memoderasi pengaruh kualitas SAI terhadap indeks persepsi korupsi.

Penelitian mengenai kualitas SAI yang diukur dengan indeks yang dihasilkan lembaga internasional, *Internasional Budget Partnership* ini, di Indonesia sendiri masih belum banyak dilakukan.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian yang dilakukan Kartiko (2018) untuk melihat pengaruh kualitas SAI terhadap tingkat korupsi. Penelitian Kartiko (2018) sendiri mengukur kualitas audit eksternal pemerintah, dengan melihat kualitas lembaga auditnya (SAI), dan pengaruhnya terhadap tingkat transparansi anggaran pemerintah. Penelitian tersebut membuktikan bahwa kualitas SAI berpengaruh terhadap transparansi anggaran pemerintah.

Penelitian ini memiliki perbedaan dengan penelitian terkait SAI dan korupsi sendiri. Penelitian yang dilakukan Kayrak (2008) belum dikuantifikasikan (baru pada diskusi teoretis dan praktis). Begitu pun penelitian yang dilakukan Otalor & Eiya (2015) baru berupa identifikasi peran SAI dalam pemberantasan korupsi.

Penelitian ini juga berbeda dengan penelitian yang dilakukan Tara et al. (2016) dan Gustavson & Sundstorm (2016) dalam mengukur SAI. Adapun pengukuran variabel penelitian ini sama dengan penelitian yang dilakukan Ramirez & Perez (2016), dengan pengembangan, variabel ketiga, tipe hukum negara. Dengan demikian, penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris kedua hipotesis yang telah diuraikan.

KAJIAN PUSTAKA

SAI dan korupsi muncul dari hubungan antara prinsipal dan agen. Dari persepektif hubungan prinsipal-agen ini, korupsi terjadi ketika agen mengkhianati kepentingan prinsipal untuk kepentingannya sendiri (Persson, Rothstein, & Teorell, 2012). Dasar dari teori keagenan adalah adanya kontrak di mana otoritas tertentu didelegasikan untuk membuat keputusan yang dilakukan suatu pihak (agen) atas nama pihak lain (prinsipal). Kontrak tersebut adalah instrumen sehingga agen dapat bertindak atas nama prinsipal. Teori keagenan menjelaskan pendelegasian prinsipal kepada agen untuk melaksanakan kepentingannya. Pendelegasian tersebut menimbulkan pemisahan antara pemilik kepentingan dengan pelaksana dan hal ini menyebabkan masalah keagenan.

Masalah keagenan terjadi akibat adanya perbedaan motivasi dan tujuan antara prinsipal dan agen dan terjadinya asimetris informasi (Oliveira & Filho, 2017). Seperti halnya yang diungkapkan dalam Panda & Leepsa (2017) bahwa konflik kepentingan antara agen dan prinsipal timbul sehubungan dengan adanya pemisahan tersebut (pemilik kepentingan dan pelaksana) dan asimetris informasi. Agen yang memiliki otoritas atas pendelegasian tersebut, mungkin memperoleh informasi tertentu yang tidak ingin diungkapkan kepada prinsipal karena memiliki motivasi pribadi di luar tujuan pelaksanaan tugas yang didelegasikan. Sejalan dengan yang disebutkan dalam Persson et al., (2012) bahwa instrumen pengendalian merupakan yang paling efektif

untuk membatasi keleluasaan dan monopoli agen (pemerintah) serta meningkatkan akuntabilitas.

Melalui konsep tata kelola, kita dapat melihat bagaimana peran SAI dalam pemberantasan korupsi. Pengertian tata kelola atau *governance* menurut IMF (2018, p. 140) adalah: *“the process by which decisions are made and implemented”*. Sedangkan di dalam pemerintahan, pengertian *governance* adalah: *“the process by which public institution conduct public affairs and manage public resources”*. Sedangkan *good governance* di dalam pemerintahan merujuk pada: *“the management of government in a manner that is essentially free of abuse and corruption, and with due regard for the rule of law”*. Berdasarkan konsep tata kelola yang baik di pemerintahan ini, pada intinya adalah ketiadaan praktik korupsi dalam menjalankan urusan publik dan mengelola dana publik.

Prinsip-prinsip tata kelola yang baik telah menjadi dasar bagi beberapa negara untuk membangun administrasi publik mereka. Membangun akuntabilitas, transparansi, efisiensi, efektivitas, responsivitas, dan penegakan hukum adalah kunci utama bagi pemerintah untuk mewujudkan harapan publik (OECD dalam Kartiko et al., 2018).

SAI adalah otoritas tertinggi pengauditan nasional yang termasuk ke dalam sistem konstitusional yang bertanggungjawab dalam pengauditan pengelolaan dana publik. (IMF, 2018, p. 143). SAI bertanggung jawab dalam mengaudit pendapatan dan belanja pemerintah. Tujuan utama mereka adalah melakukan pengawasan terhadap pengelolaan dana publik, serta kualitas dan kredibilitas laporan keuangan pemerintah. SAI berguna dalam pengelolaan pengeluaran publik, memastikan akuntabilitas keuangan dan menguatkan institusi publik (World Bank, 2001).

Perwujudan ketiadaan praktik korupsi dalam pemerintahan merupakan salah satu tujuan SAI. Misi organisasi internasional

yang mewadahi SAI, -INTOSAI- adalah membantu mewujudkan tata kelola yang baik di pemerintahan masing-masing melalui peran SAI (INTOSAI, 2018), sementara secara konsep, tata kelola yang baik di pemerintahan adalah ketiadaan praktik korupsi. Lidyah (2016) mengatakan, korupsi terjadi karena adanya kelemahan *Good Governance*.

Definisi korupsi menurut Wang Huning dan Huang Bai Lian dalam Liu (2016) adalah penggunaan wewenang publik untuk kepentingan non-publik (penyalahgunaan dan berlaku tidak adil). Korupsi adalah tindakan penyalahgunaan kekuasaan oleh pejabat pemerintah dengan pelanggaran kode etik yang telah ditetapkan. korupsi mencakup subjek korupsi, motivasi, sarana, jalan dan konsekuensinya. Menurut Huntington dalam Junaidi (2018) korupsi adalah perilaku pejabat publik yang menyimpang dari norma-norma yang diterima oleh masyarakat, dan perilaku menyimpang ini ditujukan dalam rangka memenuhi kepentingan pribadi atau kelompoknya/keluarganya.

Korupsi menimbulkan ancaman terhadap legitimasi pemerintah (Nwabuzor dalam Assakaf et al. (2018)). Legitimasi adalah persepsi atau asumsi umum bahwa tindakan suatu entitas diinginkan, tepat atau sesuai dengan sistem norma, nilai, kepercayaan dan definisi yang dibangun secara sosial (Suchman dalam Colquhoun (2013)). Rousseau dalam Liu (2016) mengatakan bahwa legitimasi kekuatan publik nasional berasal dari rakyat. Pemerintah adalah pelaksana kedaulatan. Kekuatan tersebut berasal dari kepercayaan rakyat. Ketika pemerintah menggunakan kepercayaan rakyat untuk disalahgunakan, masalah korupsi muncul. Hal inilah yang dimaksud dengan menyalahgunakan jabatan publik untuk keuntungan pribadi. Korupsi cenderung meningkat dalam satu periode pertumbuhan, karena perubahan nilai-nilai, sumber baru kekayaan dan kekuasaan serta perluasan pemerintahan (Junaidi, 2018).

Korupsi, khususnya di sektor publik merupakan tindakan melawan hukum yang

mengakibatkan kerugian bagi keuangan negara (Lidyah, 2016). Sehubungan dengan penegakan hukum, cara ber hukum setiap masyarakat memiliki ciri dan karakter khas masing-masing. Hal ini dipengaruhi oleh latar belakang kesejarahan, karakter/perilaku, rasa hukum dan cara

pandang. Cara ber hukum tersebut melahirkan tradisi hukum yang berbeda (Hadi, 2016). Terdapat dua budaya hukum utama, yaitu tipe *civil law* (Eropa Kontinental) dan *common law* (*Anglo-Saxon*) (Broome, 2009).

Tabel 1. Perbedaan *Civil Law* dan *Common Law*

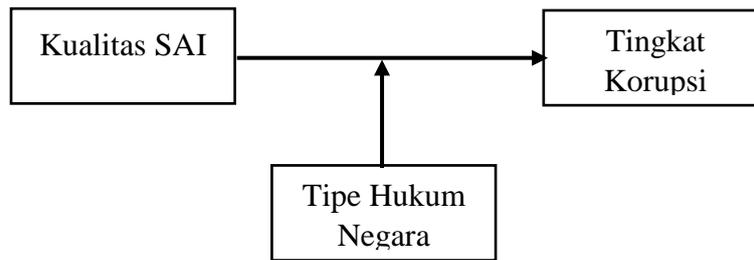
No.	Karakteristik	<i>Civil Law</i>	<i>Common Law</i>
1.	Sumber hukum utama	Undang-undang	Putusan hakim
2.	Sifat hakim	Pelaksana undang-undang	Penemu dan pencipta hukum (<i>judge made law</i>)
3.	Pengembangan hukum	Proses legislasi/parlemen	Proses peradilan memalui putusan hukum
4.	Penggunaan prinsip <i>precedent</i>	Tidak menggunakan secara ketat, lebih pada <i>jurisprudence constante</i>	Menggunakan secara ketat sebagai kewajiban
5.	Pembagian hukum	Hukum publik dan hukum privat dipisahkan secara tegas	Tidak ada pembagian yang tegas
6.	Bentuk hukum	tertulis	Tidak tertulis/kebiasaan
7.	Sistem juri	Tidak memakai sistem juri, yang menentukan bersalah atau tidak adalah hakim	Memakai sistem juri untuk menentukan apakah seseorang bersalah atau tidak
8.	Metode berpikir hakim	Deduktif	Induktif

Sumber: Hadi (2016)

Negara-negara maju dengan kehidupan ekonomi yang stabil, praktik *fraud* memiliki modus yang lebih sedikit dibandingkan dengan negara berkembang yang memiliki banyak modus untuk dilakukan. Sedangkan Sadaf et al., (2018) menyatakan, negara-negara *Anglo-Saxon* (*common law*) mengungkapkan lebih banyak kasus *fraud* daripada negara lainnya, yang jika dihubungkan, hal ini mungkin dikarenakan negara tersebut memiliki pengadilan terbaik dengan hakim profesional dan paling tidak korup di dunia dengan segudang pengalaman tentang kasus-kasus sebelumnya dalam menangani *fraud*

Berdasarkan studi kasus terkait *common law* yang dilakukan Meiners dan Yande di Amerika, mereka berpendapat bahwa dengan karakteristik sistem hukum (*common*

law) yang mana putusan kasus dibuat oleh hakim yang independen, lebih memungkinkan menghasilkan prinsip-prinsip yang bijaksana daripada badan legislatif yang menghasilkan aturan yang sangat dipengaruhi oleh kepentingan tertentu (Germani, 2007). Sejalan dengan yang diungkapkan Hayek bahwa ia percaya pada keunggulan *Common Law* yang administrasinya dikelola oleh hakim dan pengadilan, yang sangat independen dari pemerintah. Berbeda dengan *civil law* yang dianggap dipengaruhi oleh kepentingan kelompok tertentu, menurutnya, *common law* terdiri dari kumpulan prinsip-prinsip umum yang dapat lebih dijelaskan dan dikembangkan oleh hakim dalam keputusannya sendiri



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

METODE PENELITIAN

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder mengacu pada informasi yang dikumpulkan dari sumber-sumber yang telah ada, misalnya catatan atau dokumentasi perusahaan, publikasi pemerintah, media, web, internet dan lainnya (Sekaran & Bougie, 2017, p. 130). Pengumpulan data dilakukan dengan metode dokumentasi. Dokumen merupakan catatan peristiwa yang sudah berlalu (Sugiyono, 2018, p. 240). Dokumen yang dimaksud dalam penelitian ini adalah indeks yang diterbitkan oleh IBP dan TI serta data tipe hukum negara yang diperoleh dari www.juriglobe.ca.

Kualitas SAI diukur menggunakan indeks SAI yang dihasilkan *International Budget Partnership* (IBP). Penilaian kualitas SAI yang dilakukan IBP mencakup tiga aspek di antaranya independensi, kapabilitas dan kegunaan informasi yang dihasilkan (Ramirez & Perez, 2016). Dalam menghasilkan indeks tersebut, IBP melakukan *Open Budget Survey* (OBS). OBS adalah survei independen yang dapat dibandingkan (*comparative survey*) pertama yang mengukur transparansi dan akuntabilitas anggaran. Agar memungkinkan adanya perbandingan lintas negara, IBP membuat suatu indeks berdasarkan pertanyaan dalam survei (Seifert, Carlitz, & Mondo, 2013). IBP merupakan organisasi internasional yang memperjuangkan transparansi dan akuntabilitas anggaran. Lembaga ini bekerja sama dengan masyarakat sipil salah satunya untuk meningkatkan tata kelola yang efektif.

Tingkat korupsi diukur dengan indeks persepsi korupsi yang dihasilkan *Transparency International*. Penilaian *Transparency International* merujuk pada persepsi atas tingkat korupsi di sektor publik yang melibatkan pejabat dan pegawai publik serta politisi (Ramirez & Perez, 2016). Pada kenyataannya tidak ada cara objektif untuk mengukur tingkat korupsi, secara konseptual, tidak jelas apa yang dapat diukur (Tara et al., 2016). Tanzi dalam Tara et al. (2016) mengatakan, tidak ada cara langsung untuk mengukur korupsi. Beberapa cara untuk memperoleh informasi tentang adanya korupsi di suatu negara atau institusi di antaranya: 1) laporan tentang korupsi yang tersedia dalam sumber yang dipublikasi, 2) studi kasus korupsi seperti otoritas pajak, 3) survei berbentuk kuesioner, yang dapat dihubungkan dengan institusi tertentu atau negara secara keseluruhan. Survei tersebut mengukur persepsi korupsi daripada korupsi itu sendiri. Survei terbaik yang terkenal terkait dengan tujuan ini dilakukan oleh *Transparency International* yang menghasilkan *Corruption Perception Index* (CPI). Penelitian ini menggunakan CPI.

Transparency International merupakan lembaga internasional yang independen yang memiliki visi untuk membebaskan dunia dari tindak korupsi. TI membangun kerjasama dengan pemerintah, pelaku bisnis dan masyarakat untuk menghentikan penyalagunaan kekuasaan. Dalam website nya www.transparency.org dikatakan “*No country can ignore its reputation for corruption. It means no country can ignore Transparency International*”. Banyak pihak

yang menggunakan hasil survei *Transparency International* sebagai rujukan.

Tipe hukum negara berbentuk variabel dikotomi (*dummy*) yakni *common law* (kode 1) dan *civil law* (kode 0). Negara yang memiliki informasi terkait dengan tipe hukumnya sebanyak 189/193 negara anggota PBB.

Sampel dalam penelitian ini adalah seluruh negara anggota PBB yang memperoleh skor kualitas SAI di ketiga tahun survei terakhir yakni di tahun 2012, 2015 dan 2017; memperoleh skor indeks persepsi korupsi di tahun 2012, 2015 dan 2017; serta negara yang menerapkan tipe hukum *civil law* atau *common law*. Berdasarkan kriteria tersebut, diperoleh sampel 55 negara dengan 152 observasi.

Alat analisis yang digunakan untuk dalam penelitian ini adalah *Moderated Multiple Regression* (MMR) dengan bantuan aplikasi PROCESS untuk SPSS v3.3 dari Andrew F. Hayes. MMR adalah bentuk regresi linier berganda dengan uji interaksi di dalamnya. Uji interaksi adalah salah satu dari tiga cara (selain dari uji selisih mutlak dan uji residual) dalam menguji variabel moderator (Sugiono, 2004).

Model MMR dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

$$Y = a + b_1mcX + b_2m_dummy + b_3mcX*m_dummy + e$$

dimana:

- Y : indeks persepsi korupsi
a : konstanta
b₁ : koefisien untuk kualitas SAI
b₂ : koefisien untuk tipe hukum negara
b₃ : koefisien interaksi
mcX : *mean-centering* dari kualitas SAI
m_dummy : tipe hukum *common law*
mcX*m_dummy : interaksi antara kualitas SAI dan *common law*
e : nilai residu

Uji Asumsi Klasik

Untuk menggunakan regresi berganda, harus dipenuhi setidaknya empat asumsi sebagai berikut.

1. Multikolinearitas

Multikolinearitas diuji dengan melihat nilai *Variance Inflation Factor* (VIF).

2. Normalitas

Normalitas diuji dengan melihat sebaran data pada grafik *P-P plot*.

3. Autokorelasi

Autokorelasi diuji dengan melihat nilai *Durbin-Watson* dengan tingkat signifikansi 5% dan jumlah k=2.

4. Heteroskedastisitas

Pengujian heteroskedastisitas dilakukan dengan menggunakan diagram *scatter plot*.

Uji Hipotesis dilakukan menggunakan uji t dengan tahapan sebagai berikut.

Hipotesis Statistik

Hipotesis I

H₀: b₁ ≤ 0, kualitas SAI tidak berpengaruh positif terhadap indeks persepsi korupsi

H₁: b₁ > 0, terdapat pengaruh positif kualitas SAI terhadap indeks persepsi korupsi

Hipotesis II

H₀: b₃ = 0, tipe hukum negara tidak dapat memoderasi pengaruh kualitas SAI terhadap indeks persepsi korupsi

H₁: b₃ ≠ 0, tipe hukum negara memoderasi pengaruh kualitas SAI terhadap indeks persepsi korupsi.

Kriteria Uji

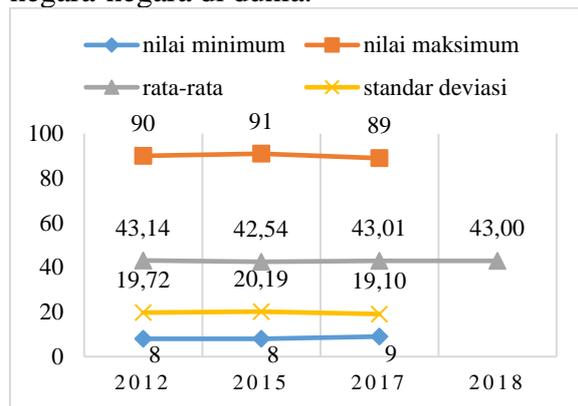
H₀ tidak dapat ditolak jika t_{hitung} ≤ t_{tabel} pada α = 5%

H₀ ditolak (H₁ diterima) jika t_{hitung} > t_{tabel} pada α = 5%.

HASIL DAN PEMBAHASAN

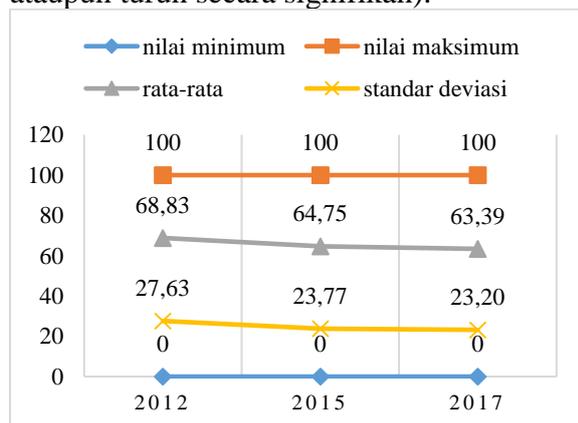
Deskripsi atas variabel penelitian dilakukan untuk memberikan gambaran mengenai keadaan variabel secara apa adanya saat penelitian dilakukan. Deskripsi berikut ini meliputi, kondisi negara di dunia dilihat dari tingkat korupsi berdasarkan hasil survei *Transparency International* tahun 2012, 2015 dan 2017; kondisi negara dilihat dari kualitas SAI-nya yang didasarkan pada hasil survei IBP tahun 2012, 2015 dan 2017;

dan sebaran tipe hukum yang diterapkan negara-negara di dunia.



Gambar 2. Statistik Deskriptif CPI
Sumber: CPI 2012, 2015, 2017 dan 2018 (data diolah)

Grafik di atas menjelaskan fenomena pada penelitian ini yang mana TI menyatakan pada surveinya tahun 2018 bahwa sebagian besar negara yang disurvei (180 negara) hanya sedikit atau tidak ada kemajuan dalam pemberantasan korupsi. Tentu saja kita dapat melihat bahwa rata-rata global CPI di empat tahun survei cenderung stagnan. Skor rata-rata global di tahun 2012 adalah sebesar 43.14 kemudian di tahun 2015 sebesar 42.54, tahun 2017 sebesar 43.01 dan di tahun 2018 sebesar 43. Di 4 tahun survei rata-rata skor berada pada kisaran 42-43 (tidak naik ataupun turun secara signifikan).

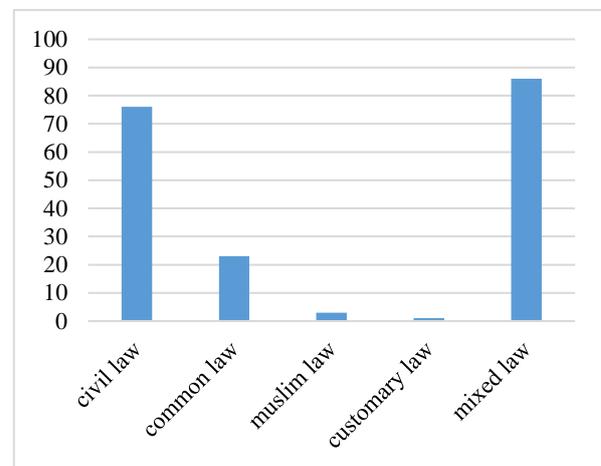


Gambar 3. Statistik Deskriptif SAI
Sumber: Open Budget Survey 2012, 2015 dan 2017 (data diolah)

Indeks SAI dibagi menjadi tiga kategori yakni, kategori *weak* (akor antara 0-40), *limited* (40-60) dan *adequate* (61-100). Dari grafik di atas, dapat kita lihat bahwa nilai rata-rata skor di ketiga tahun survei sudah berada pada kategori *adequate*. Akan tetapi

masih tergolong tidak terlalu tinggi. Selain itu, nilai rata-rata di ketiga tahun survei cenderung menurun sejak tahun 2012 dari 68,83 ke 64,75 kemudian ke 63,39.

Sementara itu, grafik 3 di bawah ini menunjukkan, budaya *mixed law* merupakan yang paling banyak diterapkan yakni sebanyak 86 negara. Kemudian budaya *civil law* sebanyak 76 negara, *common law* 23 negara, *muslim law* 3 negara, dan *customary law* 1 negara, dan *mixed law* yakni sebanyak 86 negara. Penelitian ini baru berfokus pada dua tipe hukum. Sampel penelitian sendiri baru terdiri atas 49 negara *civil law* dan 6 negara *common law*.



Gambar 4. Tipe Hukum Negara
Sumber: www.juriglobe.ca

Berikut ini adalah gambaran mengenai sampel penelitian.

Tabel 2. Statistik Deskriptif Sampel

	N	Min.	Max	Mean	Std. Dev.
y	152	15.00	91.00	45.3947	19.09064
x	152	25.00	100.00	78.7303	17.35869
Valid N	152				

Sumber: Output SPSS v23

Tabel di atas menunjukkan deskripsi atas sampel penelitian (152 observasi). Dari ke-152 observasi dapat dilihat, tingkat korupsi skor indeks terendah adalah 15 dan yang tertinggi adalah 91. Sedangkan untuk kualitas SAI skor terendah adalah 25 dan yang tertinggi adalah 100. Sementara itu, standar deviasi berada di bawah nilai rata-rata, sehingga rata-rata dapat dikatakan cukup mewakili data.

Data sampel penelitian yang digunakan telah memenuhi keempat asumsi klasik.

Pengujian asumsi klasik didasarkan pada nilai hasil pengolahan SPSS v23.

Analisis *Moderated Multiple Regression* (MMR) akan dilakukan dengan bantuan aplikasi “PROCESS” untuk SPSS dari Andrew F. Hayes v3.3. Metode yang dikembangkan Hayes pada aplikasi tersebut adalah model regresi moderasi dengan pendekatan interaksi menggunakan metode *mean-centering*. Model regresi adalah sebagai berikut.

$$Y = a + b_1mcX + b_2 m_dummy + b_3mcX*m_dummy$$

Untuk keperluan pembentukan model di atas, maka dapat melihat nilai koefisien dari output aplikasi “PROCESS” sebagai berikut

Sample Size: 152

Model : 1

Y : Corruption Perception Index

X : Kualitas SAI

W : Dummy_Common law

Interaction : kualitas*dummy

Tabel 3. Koefisien MMR

	Coefficients	t	P
Constant	45.0716	36.5508	.0000
Kualitas SAI	.5071	8.3203	.0000
Dummy_Common law	21.5714	5.0493	.0000
Kualitas*Dummy	.4206	2.1462	.0335

Sumber: Output “PROCESS” untuk SPSS v3.3

Dari output SPSS v.23 di atas dapat dibentuk model regresi sebagai berikut.

$$Y = 45,0716 + 0,5071mcX + 21,5714m_dummy + 0,4206mcX*m_dummy \quad (1)$$

Untuk melihat besaran pengaruh dari variabel dummy, maka kode 1 dan 0 dapat dimasukkan ke dalam persamaan 1, sehingga:

untuk *common law* (kode 1):

$$Y = 45,0716 + 0,5071mcX + 21,5714m_dummy + 0,4206mcX*m_dummy$$

$$Y = 45,0716 + 0,5071mcX + 21,5714 (1) + 0,4206mcX*1$$

$$Y = 45,0716 + 0,5071mcX + 21,5714 + 0,4206mcX$$

$$Y = 66,643 + 0,9277mcX \quad (2)$$

untuk *civil law* (kode 0):

$$Y = 45,0716 + 0,5071mcX + 21,5714m_dummy + 0,4206mcX*m_dummy$$

$$Y = 45,0716 + 0,5071mcX + 21,5714 (0) + 0,421mcX*0$$

$$Y = 45,0716 + 0,5071mcX \quad (3)$$

Dari kedua persamaan di atas (persamaan 2 dan 3) dapat dilihat bahwa pengaruh dari *common law* lebih besar dari *civil law*.

Model Regresi

Berdasarkan hasil pengolahan data dengan aplikasi “PROCESS” dengan metode *mean-centering*, model MMR yang digunakan adalah sebagai berikut.

$$Y = 45,0716 + 0,5071mcX + 21,5714m_dummy + 0,4206mcX*m_dummy \quad (1)$$

Keterangan:

Y : indeks persepsi korupsi

mcX : *mean-centering* dari kualitas SAI

m_dummy : tipe hukum *common law*

mcX*m_dummy : interaksi antara kualitas SAI dan *common law*

Hasil dari model regresi tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut.

1. *Corruption perception index* merupakan variabel Y, atau variabel yang dipengaruhi.
2. Nilai konstanta sebesar 45,0716. Artinya, tanpa ada pengaruh dari variabel kualitas SAI dan tipe hukum negara, maka variabel indeks persepsi korupsi sebesar 45,0716.
3. Koefisien *mean-centering* dari kualitas SAI (X) bernilai 0,5071 (b1). Nilai ini memiliki arah positif terhadap variabel Y. Artinya, setiap peningkatan satu satuan variabel mcX, maka variabel Y akan meningkat sebesar 0,5071.
4. Koefisien dummy sebesar 21,5714 (b2). Untuk variabel berbentuk dikotomi, maka variabel hanya bisa diisi dengan angka 1 atau 0. Dengan demikian peningkatan akan terjadi apabila tingkat korupsi yang dicari adalah negara dengan

tipe hukum *common law* sebesar 21,5714. Arah hubungan antara tipe hukum negara dengan *corruption perception index* adalah positif.

5. Koefisien interaksi sebesar 0,4206 (b3). Sama seperti halnya pada poin 4, peningkatan akan terjadi apabila tingkat korupsi yang dicari adalah pada negara yang bertipe hukum *common law*. Apabila angka 1 (negara *common law*) dimasukkan dalam model, maka besaran interaksi sama dengan: setiap variabel mcX meningkat satu satuan, maka variabel Y akan meningkat sebesar 0,4206.

Model regresi di atas dapat menjelaskan tingkat korupsi (yang diprosikan dengan *corruption perception index*) sebesar 40.8%. Berdasarkan kriteria yang telah ditentukan, maka pengujian hipotesis pada penelitian ini adalah sebagai berikut.

Untuk pengujian **hipotesis pertama**, yakni menguji pengaruh dari kualitas SAI terhadap indeks persepsi korupsi, dilakukan dengan uji t pada nilai variabel kualitas SAI dalam model (mcX). Berdasarkan tabel 5 di atas, dapat dilihat bahwa nilai koefisien kualitas SAI positif sebesar 0,5071 dengan tingkat signifikansi 0,0000. Nilai t hitung sebesar 8,3203 lebih besar daripada nilai t tabel sebesar 1,65514. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa kualitas SAI berpengaruh positif terhadap indeks persepsi korupsi, dan menjawab hipotesis berikut:

$H_0: b_1 \leq 0$, kualitas SAI tidak berpengaruh positif terhadap tingkat korupsi, $\alpha = 5\%$

$H_1: b_1 > 0$, terdapat pengaruh positif kualitas SAI terhadap tingkat korupsi, $\alpha = 5\%$

Hasil pengujian pengaruh kualitas SAI terhadap indeks persepsi korupsi, menunjukkan bahwa kualitas SAI berpengaruh terhadap indeks persepsi korupsi dengan arah positif. Artinya, semakin tinggi kualitas SAI (skor indeks SAI), semakin tinggi skor indeks persepsi korupsi, semakin tinggi skor CPI semakin rendah tingkat korupsi. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kualitas SAI mempengaruhi tingkat korupsi.

Sesuai dengan teori keagenan bahwa antara pemerintah dengan rakyat memiliki hubungan keagenan di mana prinsipal mendelegasikan kepada agen untuk melaksanakan kepentingannya. Hubungan tersebut dapat menyebabkan masalah keagenan yang terjadi akibat perbedaan tujuan dan asimetris informasi. Terdapat risiko bahwa agen berperilaku oportunistik (Halim & Abdullah, 2006).

Asimetris informasi memungkinkan agen bertindak berdasarkan kepentingannya sendiri. Otoritas pendelegasian menyebabkan agen (pejabat publik/pemerintah) memiliki kebebasan bertindak dan korupsi dapat terjadi karena kurangnya akuntabilitas (Brusca et al., 2017). Instrumen pengendalian merupakan yang paling efektif untuk membatasi keleluasaan agen dan meningkatkan akuntabilitas (Persson et al., 2012).

Dari pemaparan di atas dapat dipahami bahwa, instrumen pengendalian muncul untuk mengendalikan perilaku oportunistik agen dan meningkatkan akuntabilitas. Hal ini menggambarkan kebutuhan akan peran SAI salah satunya, terutama karena posisinya sebagai otoritas tertinggi pengauditan nasional, dalam usaha pemberantasan korupsi.

Lebih jauh lagi, melihat konsep *good governance* di pemerintahan. Sesuai dengan definisi IMF, *good governance* di pemerintahan pada intinya adalah ketiadaan praktik korupsi dalam pengelolaan dana publik. Di sisi lain, melihat misi INTOSAI yakni membantu mewujudkan tata kelola di pemerintahan yang baik melalui peran SAI dengan membantu pemerintah masing-masing dalam memperbaiki kinerja, meningkatkan transparansi, memastikan akuntabilitas, memelihara kredibilitas, memberantas korupsi, dan meningkatkan kepercayaan publik (INTOSAI, 2018).

Kemudian melihat konsep SAI itu sendiri. SAI bertanggung jawab dalam mengaudit pendapatan dan belanja pemerintah. Tujuan utama mereka adalah melakukan pengawasan terhadap pengelolaan dana publik, serta kualitas dan

kredibilitas laporan keuangan pemerintah. SAI berguna dalam memastikan akuntabilitas keuangan dan menguatkan institusi publik (World Bank, 2001). Hal ini menggambarkan peran SAI dalam pemberantasan korupsi dari sisi **tugasnya**. Dari pemaparan di atas, secara teori dan secara konsep menunjukkan kesesuaian dengan hasil pengujian hipotesis yakni SAI mempengaruhi tingkat korupsi.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang dilakukan Kartiko (2018) dengan beberapa pengembangan terutama terkait pertimbangan budaya penegakan hukum. Kartiko melakukan penelitian untuk menguji pengaruh kualitas SAI pada transparansi keuangan pemerintah kemudian mengimplikasinya terhadap investasi asing dan efisiensi belanja. Penelitian tersebut membuktikan bahwa SAI berpengaruh terhadap tingkat transparansi keuangan pemerintah.

Penelitian yang dilakukan Kayrak (2008) menyimpulkan bahwa SAI yang memiliki kemandirian finansial, organisasi, operasional dan fungsi penting dalam mencegah korupsi. Penelitian ini mendukung pernyataan Kayrak tersebut, dikarenakan penelitian Kayrak belum dikuantifikasikan (baru pada diskusi teoretis dan praktis).

Hasil pengujian hipotesis juga mendukung penelitian yang dilakukan oleh Gustavson & Sundstorm (2016) yang menyatakan bahwa *good auditing* memiliki pengaruh terhadap tingkat korupsi sektor publik nasional. Perbedaan penelitian tersebut dengan penelitian ini adalah indeks yang digunakan untuk mengukur SAI. Dengan adanya penelitian ini, maka memberikan tambahan referensi mengenai cara untuk mengukur kualitas SAI.

Penelitian ini juga mendukung penelitian yang dilakukan oleh Ramirez & Perez (2016) yang menggunakan variabel dan alat ukur yang sama. Penelitian tersebut menyimpulkan, SAI yang kuat berdampak pada penurunan tingkat korupsi di sektor publik, atau dengan kata lain peningkatan

indeks (kualitas) SAI mengurangi tingkat korupsi. Penambahan kriteria tipe hukum negara dalam penelitian ini di sisi lain, memperluas makna. SAI, korupsi dan hukum tidak dapat dipisahkan, meskipun posisi tipe hukum negara sebagai variabel pemoderasi (pendukung), tidak terlalu signifikan memengaruhi pengaruh kualitas SAI terhadap tingkat korupsi.

Pengujian secara parsial menunjukkan, kualitas SAI dapat menjelaskan tingkat korupsi sebesar 26%. Artinya, masih terdapat 74% faktor lain yang memengaruhi tingkat korupsi. Hal tersebut menunjukkan, untuk melihat tingkat korupsi di suatu negara, komponen yang harus dinilai ataupun diteliti masih sangat luas.

Pengujian **hipotesis kedua**, yakni pengaruh dari variabel moderasi, juga dilakukan dengan menggunakan uji t pada nilai interaksi dalam model regresi ($mcX*m_dummy$). Berdasarkan tabel koefisien MMR di atas, dapat dilihat bahwa tingkat signifikansi dari variabel interaksi sebesar 0,0335. Nilai t hitung sebesar 2,1462 lebih besar daripada nilai t tabel sebesar 1,97601 sehingga dapat disimpulkan bahwa tipe hukum negara dapat memoderasi pengaruh kualitas SAI terhadap indeks persepsi korupsi dan menjawab hipotesis sebagai berikut.

$H_0: b_3 = 0$, tipe hukum negara tidak dapat memoderasi pengaruh kualitas SAI terhadap indeks persepsi korupsi.

$H_1: b_3 \neq 0$, tipe hukum negara memoderasi pengaruh kualitas SAI terhadap indeks persepsi korupsi.

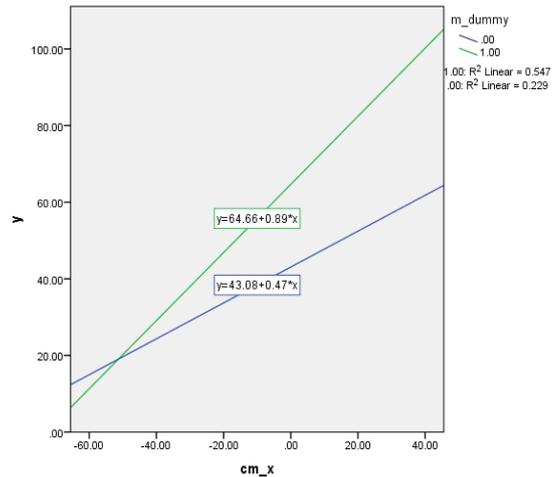
Masih dihubungkan dengan konsep *good governance*, yang mana salah satu prinsipnya adalah supremasi hukum. Lidyah (2016) mengatakan bahwa korupsi di sektor publik adalah tindakan melawan hukum. Ketika pejabat publik melakukan korupsi, maka dapat dijelaskan dengan teori keagenan bahwa agen mengkhianati kepentingan prinsipal (Persson et al., 2012). Secara simultan, model regresi dapat menjelaskan tingkat korupsi sebesar 40.8%. Pengaruh

parsial kualitas SAI terhadap tingkat korupsi sebesar 26%, sedangkan apabila variabel tipe hukum ditambahkan pada model (tanpa interaksi), maka pengaruh bertambah 13,9% menjadi 39,9% (*R Square*) atau dengan kata lain kedua variabel dalam posisi variabel independen dapat menjelaskan 39,9% variasi dari tingkat korupsi.

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa variabel moderator tipe hukum negara memperkuat pengaruh kualitas SAI terhadap tingkat korupsi dengan nilai *R Square Change* nya hanya sebesar 0,9%. Hal ini mengindikasikan, variabel tipe hukum negara lebih baik saat disejajarkan dengan variabel kualitas SAI dalam menjelaskan tingkat korupsi, tidak hanya ditempatkan sebagai faktor pendukung.

Jika melihat lebih jauh mengenai penerapan budaya hukum, sesuai dengan model yang dihasilkan, nilai Y akan lebih tinggi di negara yang menerapkan budaya hukum *common law* dibandingkan negara bertipe *civil law* sebagaimana persamaan 2 dan 3 di atas. Hasil ini mendukung pendapat yang menyatakan bahwa *common law* lebih baik daripada *civil law* dengan beberapa alasan. Jika kita mengaitkan dengan manfaat penelitian yang ingin dicapai, maka hasil ini dapat dijadikan pertimbangan tentang cara penegakkan hukum. Lebih jauh lagi, jika melihat perbandingan negara yang menerapkan sistem hukum di dunia, maka mayoritas negara menerapkan budaya *mixed law*. Hal ini mengindikasikan, penerapan budaya campuran tersebut untuk meminimalisir kekurangan dari kedua hukum.

Berikut ini merupakan grafik yang menunjukkan pengaruh *civil law* dan *common law*. Grafik tersebut menunjukkan bahwa tipe *common law* lebih besar pengaruhnya dibanding dengan tipe *civil law*. Hal ini dapat dilihat dari garis tipe hukum *common law* yang lebih curam daripada *civil law*.



Gambar 5. Grafik *Civil Law* dan *Common Law*

Sumber: Output SPSS v23

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Sesuai dengan hipotesis yang diajukan, maka penelitian ini menghasilkan dua kesimpulan yakni sebagai berikut. Pertama, kualitas SAI berpengaruh positif terhadap indeks persepsi korupsi. Indeks persepsi korupsi memproksikan tingkat korupsi. Kualitas SAI dapat menjelaskan tingkat korupsi sebesar 26%. Pengaruh positif dilihat dari nilai koefisien b_1 dalam model regresi. Hal ini menyebabkan H_0 ditolak. Fenomena hasil survei *Transparency International* tahun 2018 yang menyatakan bahwa sebagian besar negara yang disurvei hanya sedikit bahkan tidak ada kemajuan dalam pemberantasan korupsi, tidak terlalu signifikan dapat dilihat dari kualitas SAI. Hal ini dikarenakan, selain nilai R^2 yang hanya 26%, apabila melihat nilai rata-rata global indeks SAI telah termasuk pada kategori memadai (skor antara 60-100). Kedua, tipe hukum negara dapat memoderasi pengaruh kualitas SAI terhadap tingkat korupsi dengan arah positif (koefisien b_3). Model regresi dapat menjelaskan variabel dependen sebesar 40,8%, tetapi dimasukkannya variabel tipe hukum negara sebagai variabel pemoderasi hanya dapat meningkatkan pengaruh sebesar 0,9%. Kemudian, dengan melihat grafik 7 di atas dapat dilihat bahwa tipe hukum *common law* lebih baik daripada *civil law*.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini, setidaknya memiliki dua keterbatasan sebagai berikut. Pertama, penelitian ini baru meneliti satu dari banyak lembaga anti-korupsi. Kualitas SAI di dunia memiliki rata-rata sebesar 68,83 di tahun 2012, 64,75 tahun 2015 dan 63,39 tahun 2017. Skor tersebut berada pada level *adequate* menurut kriteria dari IBP. Berdasarkan hasil penelitian ini, tingkat korupsi hanya bisa dijelaskan oleh kualitas SAI sebesar 26%. Artinya, masih ada 74% hal lain untuk melihat tingkat korupsi di negara-negara di dunia. Kedua, penelitian ini tidak melakukan pengklasifikasian lebih lanjut. Variabel pemoderasi tipe hukum negara hanya mampu meningkatkan pengaruh sebesar 0.9%. Hal ini bisa saja dikarenakan, penelitian ini baru mencakup dua tipe hukum (*civil law* dan *common law*) dari lima tipe hukum negara lainnya. *Mixed law* yang merupakan tipe hukum yang dianut mayoritas negara belum dicantumkan dikarenakan tipe hukum nya yang sangat bervariasi. Pengklasifikasian juga tidak memperhatikan keadaan lembaga anti-korupsi yang mana lembaga ini khusus menangani permasalahan korupsi di negara-negara tersebut.

Saran

Saran yang penulis sampaikan sesuai dengan temuan dalam penelitian ini, setidaknya ditujukan untuk dua pihak sebagai berikut. Bagi Pemerintah: melihat rata-rata kualitas SAI global yang sudah dalam kategori *adequate* di ketiga tahun (68,83 di tahun 2012; 64,75 tahun 2015; dan 63,39 tahun 2017), sementara nilai *R Square* kualitas SAI hanya sebesar 26%, artinya pemerintah masih perlu meningkatkan kualitas SAI nya. Meskipun sudah dalam kategori *adequate* akan tetapi skor nya masih belum terlalu tinggi (lebih dekat pada kategori terbatas (*limited*) yang skor nya antra 40-60). Selain itu di ketiga tahun survei rata-rata global SAI cenderung mengalami penurunan.

Kemudian melihat sisi penegakan hukum yang diukur dengan menggunakan tipe hukum negara. Model tanpa interaksi, nilai *R Square* nya sebesar 39.9%, kemudian setelah adanya interaksi hanya meningkat sebesar 0.9% menjadi 40.8%. Hal ini menunjukkan bahwa penegakan hukum bukan saja berperan sebagai institusi pendukung dalam pemberantasan korupsi, tetapi sejajar dengan institusi lain (dalam hal ini SAI). Hal ini dapat dilihat dari nilai *R Square* nya yang lebih tinggi ketika ia menjadi variabel independen dibandingkan sebagai variabel moderator. Artinya, pemerintah juga harus memperhatikan cara penegakan hukum di negaranya. Terlebih lagi, teruji secara empiris bahwa negara bertipe *common law* lebih baik daripada yang bertipe *civil law*. Bagi peneliti selanjutnya: penelitian ini masih perlu banyak pengembangan, terutama terkait dengan pengklasifikasian yang lebih mendalam pada tipe hukum negara sehingga sampel yang digunakan bisa lebih besar dan representatif. Kemudian terkait dengan lembaga anti-korupsi yang khusus dalam pemberantasan korupsi, dapat menjadi pertimbangan peneliti selanjutnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Assakaf, E. A., Samsudin, R. S., & Othman, Z. (2018). Public Sector Auditing and Corruption: A Literature Review, 10(1), 226–241. <https://doi.org/10.5296/ajfa.v10i1.13029>
- Broome, J. (2009). Intro to Civil Law Legal System - International Network to Promote the Rule of Law (INPROL) Consolidated Response.
- Brusca, I., Rossi, F. M., & Aversano, N. (2017). Accountability and Transparency to Fight against Corruption: An International Comparative Analysis Accountability and Transparency to Fight against Corruption: An International Comparative Analysis. Journal of

- Comparative Policy Analysis: Research and Practice, 00(00), 1–19. <https://doi.org/10.1080/13876988.2017.1393951>
- Colquhoun, P. (2013). Political and organizational legitimacy of public sector auditing in New Zealand local government. *Accounting History*, 18, 473–489. <https://doi.org/10.1177/1032373213505798>
- Germani, A. R. (2007). The Environmental Enforcement in the Civil and the Common Law System . A Case on the Economic Effects of Legal Institutions The Environmental Enforcement in the Civil and the Common Law Systems . A Case on the Economic Effects of Legal Institutions.
- Ghaffoori, A. (2016). The Role of Accounting Reform in Detering Corruption Practices in the Public Sector: A Case Study in Kurdistan Region Business & Financial Affairs. *Journal of Business and Financial Affairs*, 5(4). <https://doi.org/10.4172/2167-0234.1000229>
- Goodson, S. G., Mory, K. J., & Lapointe, J. R. (2012). Supplemental Guidance : The Role of Auditing in Public Sector Governance (2nd ed.). Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors. Retrieved from www.globaliia.org/standards-guidance
- Gustavson, M., & Sundstorm, A. (2016). Organizing the Audit Society : Does Good Auditing Generate Less Public Sector Corruption? *Administration and Society*, 1–25. <https://doi.org/10.1177/0095399716674306>
- Guterres, A. (2018). Corruption is Costing the Global Economy \$3.6 Billion Dollars Every Year. Retrieved from <https://www.weforum.org/agenda/2018/12/the-global-economy-loses-3-6-trillion-to-corruption-each-year-says-u-n>
- Hadi, S. (2016). Mengkaji Sistem Hukum Indonesia (Kajian Perbandingan dengan Sistem Hukum Lainnya). *Jurnal Ilmu Hukum*, 5(2), 164–172.
- Halim, A., & Abdullah, S. (2006). Hubungan Dan Masalah Keagenan Di Pemerintahan Daerah : Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi, (June).
- IMF. (2018). *Fiscal Transparency Handbook*. Washington DC: International Monetary Fund.
- INTOSAI. (2018). Performance and Accountability Report 2017—2018.
- Johnson, J., Taxell, N., & Zaum, D. (2012). Assessing the State of the Operationally Relevant Evidence on Donors' Actions and Approaches to Reducing Corruption.
- Junaidi. (2018). Korupsi, Pertumbuhan Ekonomi dan Kemiskinan di Indonesia. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 3(1), 71–79.
- Kartiko, S. W. (2018). *Pengaruh Tingkat Penerapan IPSAS Berbasis Akrual dan Kualitas Audit Terhadap Transparansi Keuangan Pemerintah: Implikasinya Terhadap Investasi Asing dan Efisiensi Belanja*. Universitas Indonesia.
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (2018). Measuring Accrual-Based IPSAS Implementation and Its Relationship to Central Government Fiscal Transparency, *Brazilian Administration Review*, 15(4), 1-28.
- Kayrak, M. (2008). Evolving Challenges for Supreme Audit Institutions in Struggling with Corruption. *Financial Crime*, 15 no. 1, 60–70. <https://doi.org/10.1108/13590790810841707>
- Lidyah, R. (2016). Korupsi dan Akuntansi Forensik. *Finance*, 2(2), 72–91.
- Liu, X. (2016). A Literature Review on the Definition of Corruption and Factors Affecting the Risk of Corruption, (June), 171–177.
- Oliveira, C. B. De, & Filho, J. R. F. (2017). Agency problems in the public sector :

- the role of mediators between central administration of city hall and executive bodies. *Public Administration*, 51(4), 596–615. <https://doi.org/10.1590/0034-7612171397>
- Otalor, J. I., & Eiya, O. (2015). Combating Corruption in Nigeria : The Role of the Public Sector Auditor. *Finance and Accounting*, 4(February 2013).
- Panda, B., & Leepsa, N. M. (2017). Agency theory : Review of Theory and Evidence on Problems and Perspectives. <https://doi.org/10.1177/0974686217701467>
- Persson, A., Rothstein, B. O., & Teorell, J. A. N. (2012). Why Anticorruption Reforms Fail — Systemic Corruption as a Collective Action Problem. *Policy, Administration and Institution*, 2012, 1–23. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.2012.01604.x>
- Ramadhan, C. R. (2018). Konvergensi Civil Law dan Common Law di Indonesia dalam Penemuan dan Pembentukan Hukum. *Mimbar Hukum*, 30(2), 213–229.
- Ramirez, J. A. O., & Perez, J. A. C. (2016). Impact of Supreme Audit on the phenomenon of corruption : an international empirical analysis. *Public Governance of Policy*, 1(June).
- Sadaf, R., Olah, J., Popp, J., & Mate, D. (2018). An Investigation of the Influence of the Worldwide Governance and Competitiveness on Accounting Fraud Cases : A Cross-Country Perspective. *Sustainability*, 10, 1–11. <https://doi.org/10.3390/su10030588>
- Salih, W. K., & Hla, D. T. (2015). Audit Quality in Federal Board of Supreme Audit of Iraq. In *International Conference on Contemporary Issues in Accounting and Finance*. Samarahan: University Malaysia Sarawak. Retrieved from <https://www.researchgate.net/publication/309179457%0AAudit>
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2006). *Sawyer's Internal Auditing*. Jakarta Selatan: Salemba Empat.
- Seifert, J., Carlitz, R., & Mondo, E. (2013). The Open Budget Index (OBI) as a Comparative Statistical Tool. *Comparative Policy Analysis : Research and Practice*, 15(1), 87–101. <https://doi.org/10.1080/13876988.2012.748586>.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2017). *Metode Penelitian Untuk Bisnis: Pendekatan Pengembangan Keahlian* (6 (1)). Jakarta Selatan: Salemba Empat.
- Simone, E. De, Gaeta, G. L., & Mourao, P. R. (2017). The Impact of Fiscal Transparency on Corruption : An Empirical Analysis Based on Longitudinal Data. *The B. E. Journal of Economic Analysis & Policy*, 1–17. <https://doi.org/10.1515/bejeap-2017-0021>
- Sugiono. (2004). Konsep, Identifikasi, Alat analisis dan Masalah Penggunaan Variabel Moderator. *Jurnal Studi Manajemen Dan Organisasi*, 1(2), 61–70. Retrieved from <http://ejournal.undip.ac.id/index.php/smo%0AKONSEP>.
- Sugiyono. (2018). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Tara, I., Simona, G. D., Droj, L., & Matica, D. (2016). The social role of the supreme audit institutions to reduce corruption in the European union - Empirical study, 52(February 2018), 217–240.
- Transparency International. (2018). *Corruption Perceptions Index 2018*.
- UNDP. (n.d.). *Anti-Corruption and SDGs*. Retrieved from <http://www.anti-corruption.org/themes/anti-corruption-in-sdgs-2/>

UNESCAP. (n.d.). What is Good Governance.

World Bank. (2001). Features and Functions of Supreme Audit Institutions. The Development Economics Vice Presidency and Poverty Reduction and Economic Management Network.