

## HASIL PEMERIKSAAN DAN KASUS KORUPSI PADA PEMERINTAH DAERAH Studi pada Pemerintah Provinsi di Indonesia Tahun 2015-2018

Safira Marsha Isnadiva<sup>1</sup> Haryanto<sup>2</sup>

Departemen Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Diponegoro,  
Semarang, Indonesia

**Abstract.** *The aim of this study was to reidentify the effect of government audit results on the corruption of province government in Indonesia in 2015-2018. The dependent variable used is the corruption of the province government in Indonesia, while the independent variable used is audit opinion, audit findings, and audit rectification. The sample of this study consisted of 68 samples from provinces government in Indonesia in 2015-2018. The data used in this study are secondary data, namely the LKPD Examination Report, BPK IHPS and The Attorney Generals Office Annual Report. This study is using a purposive sampling method. The analysis technique used to test hypotheses is regression analysis. Based on the test results, it can be seen that audit opinion does not affect the corruption of province governments in Indonesia, audit findings and audit rectification have a positive effect on the corruption of province governments in Indonesia.*

**Keywords.** *audit opinion; audit findings; audit rectification and corruption.*

**Abstrak.** Penelitian ini bertujuan untuk menguji kembali pengaruh hasil pemeriksaan terhadap korupsi pada pemerintah provinsi di Indonesia periode tahun 2015-2018. Opini pemeriksaan, temuan pemeriksaan, dan tindak lanjut hasil pemeriksaan diuji untuk melihat pengaruhnya terhadap korupsi yang terjadi pada pemerintah provinsi di Indonesia. Sampel penelitian yang diolah ini terdiri atas 68 sampel dari 34 pemerintah provinsi di Indonesia periode tahun 2015-2018. Data yang digunakan yaitu Laporan Hasil Pemeriksaan LKPD, IHPS BPK dan Laporan Tahunan Kejaksaan Agung. Pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Analisis regresi digunakan untuk menguji hipotesis. Berdasarkan pengujian yang telah dilakukan ditemukan bahwa temuan pemeriksaan dan tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh dengan arah positif terhadap korupsi pada pemerintah provinsi di Indonesia sedangkan opini pemeriksaan tidak berpengaruh terhadap korupsi pada pemerintah provinsi di Indonesia.

**Kata kunci.** opini pemeriksaan; temuan pemeriksaan; tindak lanjut hasil pemeriksaan dan korupsi.

**Corresponding author.** Email: sasafiramarsha@gmail.com<sup>1</sup>; haryantogege@gmail.com<sup>2</sup>

**How to cite this article.** Haryanto, Isnadiva, S.M. (2021). Hasil Pemeriksaan dan Kasus Korupsi Pada Pemerintah Daerah. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*. 83-100.

**History of article.** Received: Desember 2020, Revision: Februari 2021, Published: April 2021.

Online ISSN: 2541-061X. Print ISSN: 2338-1507. DOI: 10.17509/jrak.v9i1.28342

Copyright©2020. Published by Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan. Program Studi Akuntansi. FPEB. UPI

### PENDAHULUAN

Dalam laporan *International Monetary Fund* (IMF) tentang hubungan antara pemerintahan, korupsi dan pertumbuhan ekonomi yang dirilis tahun 2002 disebutkan bahwa kasus korupsi yang terjadi pada pemerintahan tidak hanya menyebabkan derita berupa jumlah kerugian negara yang besar bahkan lebih dari itu lingkungannya sudah meluas dalam merusak seluruh aspek kehidupan masyarakat (Abed & Gupta, 2002). Dalam laporan IMF tersebut juga disebutkan bahwa kasus korupsi yang banyak terjadi di sebuah negara mempresentasikan wujud betapa buruknya pemerintah dalam melaksanakan tata kelola pemerintahan (Abed & Gupta, 2002).

*Transparency International* (TI) merupakan lembaga internasional yang selama ini berkecimpung dalam bidang pemantauan kasus korupsi di dunia. Pada tahun 2018, TI merilis laporan *Corruption Perception Index* (TI, 2018). Dalam laporan CPI tersebut, Indonesia menempati peringkat 89 dari 180 negara yang disurvei oleh TI, dengan perolehan nilai skor 38. Semakin rendah angka dalam rilis CPI maka semakin tinggi korupsinya dan sebaliknya. Mengacu pada data yang dirilis *Indonesian Corruption Watch* (ICW) atas penanganan tindakan pidana korupsi tahun 2018, kasus penindakan korupsi tahun 2018 total berjumlah 454 kasus dengan jumlah potensi kerugian negara seluruhnya ditaksir senilai Rp5,6 triliun. Iskandar (2018) menyebutkan angka

Indeks Persepsi Korupsi Indonesia pada tahun 2017 relatif stagnan dan tetap pada skor 37 sebagaimana diliput dalam pemberitaan News Liputan6.com. Data jumlah kasus dugaan kasus korupsi pada tahun 2018 relatif mengalami penurunan jika dibandingkan dengan data kasus dari periode tahun 2015-2017, baik dalam jumlah kasus korupsi maupun jumlah tersangka serta taksiran jumlah potensi kerugian negara (ICW, 2018; Iskandar, 2018). Menyitir laporan ICW tahun 2009, kasus korupsi yang terjadi di Indonesia sudah masuk dalam tipikal korupsi sistematis (ICW, 2009). Kasus korupsi terjadi tidak lagi terjadi hanya karena adanya faktor kesempatan sebagaimana dideskripsikan dalam teori *fraud triangle* tetapi korupsi terjadi karena sudah menjadi bagian dari sistem (Cressey, 1953; ICW, 2009; Diany, 2014; Muhtar & Sriyanto, 2018; Maria dkk., 2019). Sistem yang ada mendorong bahkan “memaksa” pelaku baik individu/kelompok untuk melakukan korupsi dalam entitas pemerintahan (ICW, 2009; Maria dkk., 2019). Hasil pemeriksaan BPK dalam laporan IHPS periode 2015-2018 menunjukkan hampir semua pemerintah provinsi di Indonesia, penyelenggaraan atas SPI-nya belum efektif atau sistem pengawasan atas pengelolaan keuangannya belum berjalan dengan baik (BPK, 2015; BPK, 2016a; BPK, 2016b; BPK, 2017a; BPK, 2017b; BPK, 2018a; BPK, 2018b; Maria dkk., 2019). Hasil pemeriksaan BPK tersebut sekaligus menggambarkan bahwa kondisi ini dapat diidentifikasi sebagai faktor dominan yang mendorong terjadinya kasus korupsi, seperti yang banyak ditemukan dipraktik berupa gratifikasi maupun pungutan liar (pungli), (ICW, 2015; Maria dkk., 2019). Literatur akuntansi menyebutkan bahwa SPI yang lemah membuka kesempatan terjadinya potensi penyelewengan/korupsi (AICPA, 2002; Maria dkk., 2019).

Korupsi memiliki banyak cakupan dimensi. Dari tinjauan dimensi politik, kasus korupsi merongrong sistem demokrasi dan tata pemerintahan yang baik (*good governance*) (Ismunawan, 2016). Dalam pelaksanaan desentralisasi/otonomi daerah,

akuntabilitas pemerintah daerah akan mendorong terciptanya tata kelola pemerintahan yang baik (Mardiasmo, 2002; Haryanto dkk., 2007; Moisiu, 2014). Fenomena korupsi yang banyak terjadi di pemerintah daerah akan menyebabkan berkurangnya kepercayaan masyarakat kepada kinerja pemerintah daerah (Iskandar, 2018). Hukum positif di Indonesia mengamankan dalam rangka pengawasan dan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara, dibentuk sebuah lembaga pemeriksa independen yang mengawasi pemeriksaan pengelolaan keuangan negara yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Keberadaan BPK dalam melaksanakan tugas dan fungsinya sebagaimana diatur dalam UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (Indonesia, 2004). BPK berperan dalam memeriksa setiap entitas di lingkup pemerintahan baik itu kementerian maupun lembaga yang menggunakan anggaran negara (APBN/APBD) (Indonesia, 2004; 2006). Secara umum, tujuan dari pemeriksaan yang dilakukan BPK adalah untuk meyakinkan dan menilai pertanggungjawaban atas pengelolaan keuangan negara (Indonesia, 2006; Afriyanti & Noor, 2015; BPK, 2017c). BPK selaku lembaga yang melakukan pemeriksaan secara independen diposisikan memiliki kompetensi dalam menilai dan mendeteksi dugaan praktik penyelewengan/korupsi (*fraud*) atas pengelolaan keuangan negara (Shohib & Haryanto, 2014; BPK, 2017c; Pramesti & Haryanto, 2019).

Mengacu pada SPKN, hasil pemeriksaan BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) terdiri atas 5 (lima) jenis opini pemeriksaan, yaitu: (1) WTP; (2) WTP Dengan Bahasa Penjelasan, (3) WDP, (4) Tidak Wajar, dan (5) Tidak Memberikan Pendapat (BPK, 2017c; 2018a). Dalam laporan hasil pemeriksaannya, BPK selain menyampaikan opini pemeriksaan atas LKPD, juga disajikan informasi berupa temuan pemeriksaan berupa potensi kerugian negara/daerah, efektifitas SPI dan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan, serta tindak lanjut hasil

pemeriksaan sebagaimana dicantumkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK (Khair, 2015; Lukfiarini, 2018). Hasil pemeriksaan BPK atas LKPD diasumsikan menjadi cermin akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan daerah khususnya dalam pengelolaan keuangan daerah (Shohib & Haryanto, 2014; Khair, 2015).

Mengacu pada Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2018 yang dirilis BPK periode tahun 2013 sampai dengan tahun 2017, opini WTP atas LKPD yang diperoleh pemerintah daerah meningkat (BPK, 2018b). Seharusnya opini BPK atas LKPD, dapat digunakan masyarakat sebagai salah satu indikator penilaian kinerja pemerintahan, sekurang-kurangnya indikator kinerja pada aspek pengelolaan keuangan negara/daerah. Penelitian Damiati (2016) dan Rini & Damiati (2017) menyebutkan bahwa salah satu ukuran berhasil atau tidaknya reformasi birokrasi salah satunya diukur dengan perolehan opini WTP atas LKPD. Akan tetapi dalam realitasnya tidak semua pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP terbebas dari dugaan kasus korupsi (Rini & Damiati, 2017; Damiati, 2016). Seharusnya hasil pemeriksaan tidak hanya berfokus semata pada perolehan pernyataan opini WTP saja, penilaian atas pelaksanaan aspek efektifitas SPI dan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan menjadi fokus dan *obstacle* terhadap terjadinya penyimpangan/korupsi (BPK, 2015a; Diany, 2014).

Penelitian mengenai kasus korupsi dalam pengelolaan keuangan publik khusus pada entitas pemerintahan relatif masih sedikit mendapatkan perhatian (Liu & Lin, 2012). Penelitian yang mengkaji pemeriksaan keuangan pada pemerintahan dengan titik perhatian pada kasus korupsi relatif belum banyak. Permasalahan ini butuh dikaji berkelanjutan, khususnya korupsi di Indonesia.

### **Teori Agensi**

Jensen & Meckling (1976) mengemukakan teori keagenan, yang dalam teori tersebut dideskripsikan hubungan kontrak antara pemberi amanah dengan penerima amanah, yakni

diantara para pihak baik secara individual, berkelompok ataupun lembaga. Teori keagenan dipakai sebagai pijakan untuk mendeskripsikan hubungan yang ada di antara pemerintah (sebagai penerima amanah atau agen) dan DPRD/rakyat (sebagai pemberi amanah atau prinsipal) berdasarkan kontraktual atas pengelolaan dan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah dalam hal ini pertanggungjawaban atas pengelolaan/pelaksanaan APBD. Teori keagenan mengasumsikan beberapa hal yakni *pertama*, asumsi mengenai sifat karakteristik manusia, manusia diasumsikan mempunyai sifat atau kecenderungan untuk lebih memaksimalkan utilitas pribadi/kepentingan diri sendiri, mempunyai keterbatasan rasionalitas (*bounded rationality*) dan memiliki kecenderungan untuk menghindari kemungkinan risiko (*risk averse*). *Kedua*, asumsi mengenai keorganisasian, yakni potensi timbulnya masalah diantara para pemangku kepentingan dalam organisasi, pencapaian *value for money* sebagai syarat produktivitas dan terdapat asimetri informasi. *Ketiga*, asumsi mengenai penguasaan atau kepemilikan informasi yaitu bahwa penguasaan informasi memiliki nilai (*value*) dan/atau informasi dapat diperjualbelikan (Jensen & Meckling 1976; Eisenhardt, 1989; Liu & Lin, 2012; Effendy, 2013).

Sebagaimana diasumsikan dalam teori keagenan, individu/kelompok selaku agen memiliki kecenderungan untuk bertindak memaksimalkan utilitas/kepentingannya sendiri. Kecenderungan untuk memaksimalkan utilitas atau kepentingan sendiri tersebut akan memicu timbulnya ketidakselarasan dalam pemenuhan kepentingan prinsipal dan kepentingan agen serta berpotensi tidak kongruennya kepentingan prinsipal dan agen, yang pada akhirnya akan memunculkan masalah keagenan (*agency problem*). Asumsi mengenai penguasaan kepemilikan informasi akan memicu kesenjangan informasi atau asimetri informasi yang akhirnya dapat terjadi pelanggaran oleh agen selaku “penguasa” informasi. Dalam konteks

pemerintahan, pemerintah daerah selaku agen mempunyai lebih banyak informasi dibandingkan DPRD/rakyat sehingga berpotensi terjadi penyelewengan oleh agen dalam pemanfaatan informasi. Informasi yang dimaksud dalam hal ini adalah informasi mengenai pertanggungjawaban atas pengelolaan/pelaksanaan APBD. Pemerintah daerah selaku agen akan memiliki kecenderungan untuk membatasi bahkan menutup akses informasi yang dimilikinya dalam rangka mendapat keuntungan yang lebih bagi keuntungan dirinya sendiri dan hal ini dapat memicu potensi pelanggaran kontraktual (penyelewengan/korupsi). Peningkatan akuntabilitas -- melalui pelaporan keuangan/pelaporan kinerja -- atas pelaksanaan APBD oleh pemerintah daerah, informasi yang didapat DPRD/rakyat akan dapat lebih berimbang (Mardiasmo, 2002; Haryanto dkk., 2007; Effendy, 2013).

Dalam upaya mengurangi munculnya masalah keagenan tersebut diperlukan pengawasan (*monitoring*) kepada pemerintah daerah agar pengelolaan sumber daya (melalui mekanisme APBD) yang diamanahkan kepada pemerintah daerah dapat dilaksanakan berdasarkan kontraktual dan/atau regulasi yang berlaku. Mekanisme pemeriksaan atas LKPD dan pelaporan kinerja pemerintah daerah menjadi salah satu media pengawasan yang efektif. LKPD yang disajikan oleh pemerintah daerah menjadi media pertanggungjawaban akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Dalam LKPD wajib menyajikan informasi publik sebagaimana ketentuan yang diatur dalam Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP, 2010).

### **Teori Atribusi**

Teori atribusi mendeskripsikan mengenai pemicu dan motif tentang perilaku seseorang, apakah pemicunya bersumber dari faktor internal atau faktor eksternal (Heider, 1958). Faktor internal misalnya berupa karakter atau sikap, sedangkan faktor eksternal misalnya berupa tekanan atas situasi atau keadaan tertentu. Kedua faktor tersebut diidentifikasi sebagai faktor yang mempengaruhi perilaku (Luthans,

2005). Faktor internal dan faktor eksternal berkombinasi dalam membentuk perilaku individu. Dalam konteks pemeriksaan atas LKPD, karakteristik personal auditor akan tercermin atau bahkan menjadi penentu terhadap proses dan kualitas hasil pemeriksaan atas LKPD yang dilakukannya.

Teori atribusi dalam penelitian ini digunakan untuk mengidentifikasi kecenderungan perilaku auditor dalam memberikan opini pemeriksaan (opini audit) atas LKPD. Teori atribusi digunakan untuk menjelaskan bahwa penentu perilaku tidak semata-mata secara parsial bersumber dari kekuatan faktor internal atau faktor eksternal akan tetapi berkombinasi dalam memicu perilaku individu.

### **Hasil Pemeriksaan atas LKPD**

Rai (2008) mendeskripsikan bahwa pemeriksaan pada sektor publik merupakan aktivitas dalam menilai pemberian layanan publik berupa barang dan jasa yang sumber pembiayaannya berasal dari pendapatan pajak dan pendapatan lainnya dibandingkan dengan kriteria yang diharapkan atau standar yang telah ditetapkan. Bentuk pemeriksaan pada sektor publik yaitu (1) pemeriksaan atas pengelolaan keuangan; (2) pemeriksaan atas *value for money* atau kinerja; dan (3) pemeriksaan dengan tujuan tertentu atau lebih dikenal dengan istilah PDTT (BPK, 2007; BPK 2017c). PDTT ditujukan untuk memberikan simpulan atas suatu hal tertentu sesuai dengan dilakukan PDTT yang telah ditetapkan. PDTT dapat berbentuk pemeriksaan atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan dan pemeriksaan investigatif atas suatu masalah (BPK, 2017c). Pemeriksaan atas kinerja pemerintah ditujukan untuk memperoleh keyakinan dalam kegiatan operasional pemerintah, apakah telah dilakukan dengan efektif, efisien serta ekonomis (Mardiasmo, 2002). Pemeriksaan atas pengelolaan keuangan salah satu bentuknya yaitu pemeriksaan atas LKPD. Aspek penting dalam pemeriksaan atas LKPD tersebut yaitu menilai ketaatan terhadap ketentuan peraturan dan kesesuaian penyajian dengan SAP (BPK, 2007;

BPK, 2017c). Sesuai dengan UU Nomor 15 Tahun 2004 dan UU Nomor 15 Tahun 2006, bahwa BPK memiliki kewajiban untuk menyampaikan hasil pemeriksaannya dalam dokumen Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP), kemudian diringkas dalam format IHPS. LHP dan IHPS disampaikan kepada DPR/DPD dan eksekutif yaitu presiden dan/atau gubernur/bupati/walikota (Indonesia, 2004).

### **Korupsi**

Terminologi atau istilah korupsi diadopsi dari bahasa latin yaitu *corruptio*. Dalam bahasa latin *corruptio* bermakna busuk, rusak, memutar balik (fakta). Menurut *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE), korupsi diasosiasikan dengan dengan tindakan gratifikasi/menerima/memberi hadiah (*illegal gratuities*), penyuapan (*bribery*), konflik/benturan kepentingan (*conflicts of interest*), serta pemerasan (*economic extortion*) (Tuanakotta, 2012; Pramesti & Haryanto, 2019).

Mengacu pada UU Nomor 31 Tahun 1999 yang mengatur mengenai korupsi, korupsi merupakan tindakan yang melanggar hukum, menguntungkan dan/atau memperkaya diri sendiri, menggunakan sarana dan/atau kesempatan yang ada disebabkan kekuasaannya yang secara nyata merugikan perekonomian negara (Indonesia, 1999). Pope (2000) mengidentifikasi bahwa penyebab terjadinya korupsi diantaranya adalah sistem pemerintahan yang masih lemah dan kurang kuatnya regulasi yang tegas terhadap pelaku tindak pidana korupsi, terjadinya monopoli kekuasaan atas barang maupun jasa, dan belum efektifnya sistem kontrol masyarakat (madani), serta lemahnya sistem pertanggungjawaban organisasi pemerintah kepada masyarakat.

Korupsi merupakan perilaku yang mengakibatkan rusaknya dimensi sistem kehidupan sosial masyarakat (Quah, 1999; Pope, 2000). Korupsi memberikan dampak terhadap multi dimensi kehidupan bernegara dan berbangsa. Dampak dari korupsi dirasakan oleh berbagai golongan masyarakat baik secara individual

maupun kelompok/organisasi, pemerintah maupun negara. Korupsi tidak hanya dapat menimbulkan kerugian keuangan dan bahkan dari itu dapat menggagalkan tercapainya tujuan suatu organisasi/negara. Bagi negara, korupsi secara ekonomi dapat menyebabkan kemiskinan/kesenjangan pendapatan dan sendi-sendi kehidupan bernegara baik dari aspek sosial, politik dan budaya. Dampak di bidang pemerintahan, kapasitas dan kualitas layanan publik menurun dan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan menurun. Terwujudnya kepatuhan terhadap ketentuan peraturan menjadi tonggak kehidupan bernegara yang demokratis. Sedangkan dampak korupsi di bidang ekonomi, dapat melemahkan pertumbuhan ekonomi, menyebabkan berkurangnya investasi asing maupun investasi domestik (Pramesti & Haryanto, 2019).

Sebagian kalangan masyarakat beropini bahwa korupsi merugikan pemerintah. Namun bukti dari terjadinya korupsi, yang pertama kali dan yang paling dirugikan ialah rakyat. Semakin meningkatkannya kasus korupsi di Indonesia mencerminkan semakin mundurnya dan menurunnya integritas elemen bangsa (Tribunnews.com, 2018). Angka kasus korupsi yang relatif masih di Indonesia tersebut memberikan indikasi bahwa penyelenggaraan tata pemerintahan di Indonesia belum sepenuhnya berjalan dengan baik sesuai dengan norma *good government*. Korupsi dapat dipicu oleh adanya dorongan faktor eksternal maupun internal. Salah satunya adalah adanya monopoli kekuasaan yang dipergunakan untuk membuat regulasi atau kebijakan untuk mengkondisikan individu/kelompok dalam mengambil keuntungan untuk kepentingannya sendiri atau memunculkan para pemburu rente (*rent seeking*). Hal inilah yang diidentifikasi oleh Klitgaard (1997) sebagai pemanfaatan kekuasaan dan monopoli kebijakan dalam praktik korupsi (Klitgaard, 1997; Pramesti & Haryanto, 2019).

Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) yang lahir sebagai amanah dari UU Nomor 31 Tahun 1999 dan UU Nomor 30 Tahun 2002 (sebagaimana

telah diubah dengan UU Nomor 19 Tahun 2019) sampai saat ini masih berjibaku untuk melawan dan memberantas tindak pidana korupsi, dan masih perlu perjuangan yang panjang dan berat (KPK, 2006). KPK sebagai lembaga yang diberi wewenang khusus (*extra ordinary*) dalam pemberantasan korupsi melalui kekuasaan untuk melakukan proses hukum terhadap pelaku dugaan tindak pidana korupsi. Di Indonesia penindaklanjutan kasus dugaan tindak pidana korupsi juga dilaksanakan oleh kepolisian yaitu untuk tahapan penyelidikan dan penyidikan. Dan kejaksaan negeri/kejaksaan tinggi/kejaksaan agung, yaitu yang secara *default* memiliki tugas dan fungsi untuk melakukan proses hukum mulai proses penyelidikan sampai dengan proses penuntutan terhadap pelaku dugaan tindak pidana korupsi sampai dengan adanya keputusan pengadilan yang berkekuatan hukum tetap atau *inkracht* (Kejaksaan Agung Republik Indonesia, 2018).

Akuntabilitas publik yang memadai atas pelaksanaan pemerintahan merupakan salah satu upaya mitigasi untuk menekan risiko terjadinya tindak pidana korupsi (Shah, 2007; Pramesti & Haryanto, 2019). Penyampaian laporan keuangan ke publik adalah salah satu wujud transparansi yang menjadi penopang adanya akuntabilitas, yakni keterbukaan pemerintah atas pengelolaan sumber daya publik yang biasanya diproksi dengan pengelolaan APBN/APBD. Transparansi khususnya berupa penyampaian informasi atas kebijakan fiskal dan keuangan dalam format penyajian yang mudah dimengerti oleh masyarakat (Schiavo-Campo and Tomasi, 1999; Pramesti & Haryanto, 2019).

Telah banyak upaya dilakukan pemerintah dalam memberantas korupsi mulai tindakan pencegahan, penindakan dan pendidikan (Maria dkk., 2019). Dalam pengelolaan keuangan daerah, telah disusun perbaikan sistem pengelolaan mulai dari aspek perencanaan (*e-planning*), penganggaran (*e-budgeting*), penatausahaan dan akuntansi serta pertanggungjawaban keuangan daerah melalui SIPKD versi Kemendagri dan

Simda versi BPKP. Pengimplementasian sistem pengelolaan keuangan tersebut dengan harapan agar pengelolaan keuangan dapat lebih akuntabel dan transparan. Penguatan KPK, Kejaksaan dan Kepolisian serta penguatan lembaga peradilan melalui pembentukan pengadilan tindak pidana korupsi (Pengadilan Tipikor) menjadi upaya dalam menekan tindak pidana korupsi. Pemerintah juga telah mengupayakan melalui media pendidikan kepada masyarakat agar masyarakat sadar akan akibat dari korupsi bagi masyarakat dan negara. Tetapi realitasnya yang ada, seluruh upaya tersebut tidak tercerminkan jika disandingkan dengan jumlah kasus korupsi yang relatif tidak mengalami penurunan jumlah kasus tindak pidana korupsi (ICW, 2015; Maria dkk., 2019).

### **Laporan Keuangan sebagai Media Akuntabilitas**

Mardiasmo (2002) menerangkan artian dari akuntabilitas yakni keharusan pemangku amanah (*agent*) dalam memberikan pertanggungjawaban, memberikan laporan serta mengungkapkan tanggung jawab dari semua kegiatannya pada pihak pemberi amanah yang mempunyai hak dalam meminta pertanggungjawaban tersebut dari *agent*. Lembaga Administrasi Negara (LAN) menyebut bahwa salah satu bentuk akuntabilitas ialah akuntabilitas keuangan. Akuntabilitas keuangan berisikan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan yang dimediasi dalam bentuk laporan keuangan, yang didalamnya memuat informasi penerimaan, penyimpanan serta pengeluaran keuangan lembaga pemerintahan (LAN, 2015). Akuntabilitas melalui media LKPD menjadi poin penting sebab merupakan bentuk tanggung jawab pemerintahan daerah pada khusus pengelolaan dan pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBD. Melalui media pemeriksaan atas LKPD, akuntabilitas atas LKPD dapat dinilai (Afriyanti & Noor, 2015). Pemeriksaan atas LKPD dilaksanakan BPK sebagai pemeriksa independen sesuai amanah UU Nomor 15 Tahun 2004 (LAN, 2015). LKPD yang diperiksa BPK mempunyai tujuan

memberi opini atas LKPD berdasarkan kriteria (1) kesesuaian penyajian LKPD dengan Standar Akuntansi Pemerintahan sebagaimana telah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010, (2) efektifitas atas penyelenggaraan SPI, (3) pengungkapan yang cukup, (4) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan (BPK, 2017c).

## PERUMUSAN HIPOTESIS

### Opini Pemeriksaan

Pemeriksaan atas LKPD ditujukan menilai kewajaran penyajian LKPD dengan memberi opini atas laporan keuangan yang diperiksa (BPK, 2019). Opini pemeriksaan atas LKPD mengindikasikan tingkatan akuntabilitas laporan keuangan yang diharapkan, yang salah satunya diharapkan bermuara pada berkurangnya tingkat atau jumlah kasus penyelewengan/korupsi (Damiati, 2016; Rini & Damiati, 2017; Lukfiarini, 2018; Pramesti & Haryanto, 2109). Opini ini diasumsikan dapat mempengaruhi tingkatan kepercayaan terhadap pemegang kepentingan, dalam hal ini bisa meningkatkan atau menurunkan keyakinan atas pelaporan yang disajikan oleh entitas pemerintah daerah (Masdiantini dan Erawati, 2016). Berpijak pada teori agensi, pemerintah daerah diasumsikan mempunyai banyak informasi, oleh karenanya harus dimonitoring (melalui media pemeriksaan) agar kemungkinan penyelewengan (korupsi) yang terjadi dapat berkurang.

Hubungan keterkaitan antara opini pemeriksaan dengan korupsi sudah ditunjukkan oleh hasil penelitian Masyitoh & Setyaningrum (2015), menyebutkan bahwa opini pemeriksaan mempunyai pengaruh negatif terhadap tingkat korupsi. Perolehan opini pemeriksaan yang baik (WTP) dapat menunjukkan rendahnya jumlah kasus dugaan tindak pidana korupsi dalam pemerintahan. Berbeda dengan hasil penelitian Masyitoh & Setyaningrum (2015), hasil penelitian Damiati (2016) dan Rini & Damiati (2017) menunjukkan bahwa opini pemeriksaan yang baik (WTP) tidak menjamin pemerintahan yang bebas dari tindak pidana korupsi. Secara normatif,

semakin kuat pengawasan (*monitoring*) -- melalui media pemeriksaan -- terhadap atas aktivitas pemerintah daerah akan mengurangi tingkat penyelewengan/korupsi. Pengawasan yang lemah membuat tata kelola pemerintahan menjadi kurang efektif yang bermuara pada terbukanya kesempatan untuk terjadi korupsi (Cressey, 1950; Wolfe & Hermanson 2004; Suyanto 2009; Lou & Wang 2009; Neu dkk., 2013).

Korupsi (*fraud*) menjadi sesuatu yang penting dalam proses pemeriksaan (*audit*). Profesi auditor diharapkan memiliki kompetensi dalam mendeteksi risiko atau kemungkinan terjadinya korupsi pada entitas yang diauditnya (*auditee*). Dengan bercermin pada skandal akuntansi terbesar yang pernah terjadi pada sektor swasta yaitu kasus korupsi Enron, BPK telah menerbitkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang didalamnya mengatur mengenai pertimbangan ketidakpatuhan, kecurangan dan ketidakpatuhan dalam pemeriksaan keuangan negara (Pernyataan Standar Pemeriksaan (PSP) 100 Nomor 20-24) (BPK, 2017c). Penyusunan PSP 100 Nomor 20-24 dengan mengadopsi pernyataan standar pada sektor swasta yaitu SAS No. 99 tentang Pertimbangan Fraud dalam Audit Laporan Keuangan. Dalam PSP 100 No. 20-24 maupun SAS No. 99 disyaratkan kepada auditor dalam melakukan pemeriksaan untuk menilai faktor risiko kemungkinan/deteksi terjadinya korupsi (*fraud*). Deteksi atas risiko terjadinya korupsi (*fraud*) bersandar pada kerangka model (*framework*) *fraud triangle theory* (BPK, 2017c; Maria dkk., 2019).

**H1: Opini pemeriksaan mempunyai pengaruh negatif pada korupsi.**

### Temuan Pemeriksaan

Dalam setiap IHPS yang dirilis oleh BPK setiap semesternya, temuan dari hasil pemeriksaan BPK memperlihatkan 2 kelompok besar temuan pemeriksaan, yaitu: (1) temuan pemeriksaan atas efektifitas penyelenggaraan SPI dan (2) temuan pemeriksaan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan (BPK, 2007; BPK, 2016b). Banyaknya temuan

pemeriksaan atas penyelenggaraan SPI dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan menunjukkan indikasi potensi terjadinya penyelewengan dan potensi penyajian laporan keuangan belum dapat dipercaya sepenuhnya. Temuan pemeriksaan atas efektifitas penyelenggaraan SPI dapat dipilah dalam dalam 3 (tiga) aspek yaitu: (1) kelemahan penyelenggaraan sistem akuntansi (2) sistem pengendalian dan (3) struktur pengendalian. Hasil kajian Huefiner (2011) menyatakan bahwa hal pertama untuk menghindari kemungkinan kecurangan (*fraud*) adalah dengan melalui cara meningkatkan efektifitas penyelenggaraan SPI, sehingga semakin banyak temuan pemeriksaan atas kekurangan penyelenggaraan SPI, akan berpotensi mengeskalisasi kasus kecurangan/korupsi (*fraud*). Pada sisi lain, temuan pemeriksaan berguna untuk pemerintah dalam memperoleh rekomendasi dalam rangka meningkatkan efektifitas SPI dan juga untuk mengidentifikasi potensi terjadinya kecurangan serta kesalahpahaman (Pramesti & Haryanto, 2019).

Penelitian yang dilakukan oleh Liu & Lin (2012) di level provinsi di China, menunjukkan hasil bahwa temuan pemeriksaan berpengaruh positif terhadap jumlah kasus korupsi. Dibuktikan dengan temuan pemeriksaan pada ketidakefektifan SPI serta ketidakpatuhan hukum menaikkan jumlah pelaku kasus korupsi (Liu & Lin, 2012). Penelitian lainnya mengenai temuan pemeriksaan serta tingkat korupsi dilakukan oleh Pramesti & Haryanto (2019) yang menunjukkan bahwa temuan pemeriksaan atas efektifitas penyelenggaraan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan berhubungan positif dengan jumlah kasus korupsi.

**H2: Temuan pemeriksaan mempunyai pengaruh positif pada korupsi.**

#### **Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan**

Tindak lanjut atau pembenaran atas hasil pemeriksaan lebih utama dan merupakan salah satu cara untuk dapat meningkatkan efektivitas proses pemeriksaan (Liu & Lin, 2012).

Rekomendasi atas hasil pemeriksaan dari auditor kepada pihak yang mengambil keputusan diharapkan dapat menghentikan serta mencegah kembali terulangnya penyelewengan, kelalaian, kesalahan maupun pemborosan (Umar, 2012). Temuan pemeriksaan tidak akan bermanfaat jika tidak diikuti dengan adanya tindak lanjut atau penyelesaian atas rekomendasi pemeriksaan. Tindak lanjut atas temuan pemeriksaan sebagai sarana pelaksanaan akuntabilitas pada proses pemeriksaan atas LKDP.

Liu & Lin (2012) mengungkapkan bahwa tindak lanjut pemeriksaan mempunyai pengaruh negatif pada jumlah kasus korupsi. Semakin banyak rekomendasi auditor yang ditindaklanjuti maka akan berpotensi mengurangi penyelewengan/tindak korupsi yang terjadi. Hasil penelitian lainnya oleh dan Damiani (2016) dan Rini & Damiani (2017) selaras dengan hasil penelitian Liu & Lin (2012).

**H3: Tindak lanjut hasil pemeriksaan mempunyai pengaruh negatif pada korupsi.**

#### **METODOLOGI PENELITIAN**

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu opini pemeriksaan, temuan pemeriksaan, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan korupsi serta variabel kontrol menggunakan ukuran pemerintah daerah. Data dikumpulkan atau diperoleh dari *website* instansi terkait berupa Laporan Hasil Pemeriksaan BPK atas LKPD, Rekapitulasi Tindak Lanjut Pemeriksaan dan Laporan Tahunan Kejaksaan Agung. Pengukuran opini pemeriksaan menggunakan variable *dummy*, nilai 1 untuk pemerintah provinsi yang memperoleh opini WTP dan nilai 0 untuk opini selain WTP. Variabel temuan pemeriksaan diukur menggunakan log jumlah temuan pemeriksaan atas efektifitas penyelenggaraan SPI dan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan. Variabel tindak lanjut hasil pemeriksaan diukur dengan log jumlah kas atau aset yang diserahkan/dikembalikan ke Rekening Kas Umum Daerah. Ukuran pemerintah daerah diukur dengan membandingkan realisasi belanja APBD dengan PDRB

pada harga konstan pada tahun berkenaan. Korupsi dalam penelitian ini didefinisikan sebagai tindakan melawan hukum pidana yang diatur dalam banyak pasal dan dengan berbagai istilah didalam KUHP, ketentuan UU lainnya yang mengatur tentang korupsi antara lain UU Nomor 31 Tahun 1999, UU Nomor 8 Tahun 2010, UU yang mengatur tentang Perpajakan, (Tuanakotta, 2012; Maria dkk., 2019). Variabel korupsi diukur dengan menjumlahkan kasus korupsi pada tahap penyelidikan, penyidikan dan penuntutan sesuai dengan data Kejaksaan Agung.

Metode *purposive sampling* digunakan dalam penentuan sampel penelitian. Kriteria penentuan sampel yang digunakan yaitu: (1) pemerintah provinsi yang mempunyai kejaksaan tinggi di wilayahnya, (2) pemerintah provinsi yang memiliki data lengkap hasil LHP BPK berupa opini pemeriksaan, temuan pemeriksaan serta rekomendasi dan tindak lanjut hasil pemeriksaan, (3) setiap provinsi memiliki data lengkap untuk seluruh variabel (opini pemeriksaan, temuan pemeriksaan dan tindak lanjut hasil pemeriksaan) dari tahun 2015-2018. Persamaan penelitian ini:

$$KOR_{p,m} = \alpha + \beta_1 OPB_{p,m} + \beta_2 TEMP_{p,m} + \beta_3 TLPP_{p,m} + \beta_4 UKP_{p,m} + \varepsilon$$

Keterangan :

- KOR<sub>p,m</sub> = korupsi p tahun m
- α = konstanta
- β<sub>1</sub> β<sub>2</sub> β<sub>3</sub> β<sub>4</sub> = koefisien regresi
- OPB<sub>p,m</sub> = opini pemeriksaan p tahun m
- TEMP<sub>p,m</sub> = temuan pemeriksaan p tahun m
- TLPP<sub>p,m</sub> = tindak lanjut hasil pemeriksaan p tahun m
- UKP = ukuran pemerintah p tahun m
- ε = error

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Statistik Deskriptif

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pemerintah provinsi di Indonesia selama rentang tahun 2015-2018. Sebanyak 68 sampel yang diolah dalam penelitian ini. Uraian perolehan sampel penelitian sebagaimana disajikan dalam Lampiran Tabel 1.

Tabel 1  
Proses Pengambilan Sampel

Pengambilan Sampel	Jumlah
Pemerintah Provinsi	34
Pemerintah Provinsi yang tidak memiliki kasus korupsi pada Kejaksaan Tinggi	(3)
Pemerintah Provinsi yang datanya tidak lengkap	(11)
Data <i>outlier</i>	(3)
Sampel penelitian	17
Jumlah sampel yang diteliti (17 x 4) <sup>*)</sup>	68

<sup>\*)</sup> 4 tahun = 2015-2018

Dari Tabel 1 diatas menunjukkan jumlah populasi sebanyak 34 pemerintah provinsi di Indonesia. Ada 3 (tiga) pemerintah provinsi yang tidak memiliki kasus korupsi yang ditangani oleh Kejaksaan Tinggi setempat. Ada 11 pemerintah provinsi yang datanya tidak layak atau tidak memenuhi kriteria sebagai sampel serta 3 data dari LKPD pemerintah provinsi dan laporan hasil pemeriksaan (LHP) BPK yang

dikategori sebagai *outlier*. Secara keseluruhan yang dapat diolah sebanyak 17 data pemerintah provinsi dikalikan dengan periode amatan penelitian selama 4 tahun (2015-2018) sehingga sampel yang diolah dalam penelitian ini berjumlah sebanyak 68 sampel (N).

Tabel 2  
Statistika Deskriptif

	N	Nilai min	Nilai max	Rata rata	Std. Deviasi
OPB	68	0,00	1,00	0,9265	0,26294
TEM	68	1,0000	1,5441	1,301975	0,1304384
TLP	68	7,2300	10,5600	9,398971	0,5732993
UKP	68	0,0002	0,2959	0,042629	0,0411387
KOR	68	0,0052	0,0621	0,017896	0,0121839

Statistik deskriptif sebagaimana disajikan dalam Tabel 2. Dalam Tabel 2 ditunjukkan bahwa jumlah sampel data (N) berjumlah 68 sampel, yang datanya diolah dari hasil pemeriksaan atas LKPD pemerintah provinsi dan jumlah kasus korupsi pada Kejaksaan Tinggi setempat, diperoleh hasil sebagai berikut: 1). variabel opini pemeriksaan (OPB) yaitu opini pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemerintah provinsi. Variable ini diukur dengan memberi nilai 1 untuk LKPD pemerintah provinsi yang memiliki opini WTP dan nilai 0 untuk opini selain WTP. Variabel ini memiliki nilai minimum sebesar 0.00 dan nilai maksimum 1.00 dengan nilai rata-rata sebesar 0.9265. 2). Variabel temuan pemeriksaan (TEM) dihitung dengan jumlah temuan hasil pemeriksaan BPK atas LKPD pemerintah provinsi. Hasil pengolahan data menunjukkan bahwa diperoleh nilai minimum sebesar 1.00

dan nilai maksimum 1.5441 dengan nilai rata-rata sebesar 1,301975. 3). Variabel tindak lanjut hasil pemeriksaan (TLP) diukur dengan menghitung jumlah temuan hasil pemeriksaan BPK yang ditindaklanjuti oleh pemerintah provinsi. Variabel ini memiliki nilai minimum sebesar 7.2300 dan nilai maksimum 10.5600 dengan nilai rata-rata sebesar 9,398971. 4). Variabel ukuran pemerintah provinsi (UKP) diukur dengan realisasi belanja APBD dengan PDRB pada harga konstan pada tahun berkenaan. Variabel ini memiliki nilai minimum sebesar 0.0002 dan nilai maksimum 0.2959 dengan nilai rata-rata sebesar 0,042629.

#### Analisis Regresi Linear Berganda

Hasil uji normalitas sebagaimana disajikan dalam Tabel 3, Tabel 4, Tabel 5 dan Tabel 6.

Tabel 3  
Uji Normalitas Kolmogorov Smirnov

	Unstandardized Residual
N	68
Kolmogorov – Smirnov Z	1.224
Asymp. Sig (2-tailed)	.100

Tabel 4  
Uji autokorelasi dengan uji *run test*

Un-standardized residual	test value	Assymp. sig 2 tailed.
	- 0,00277	0,463

Tabel 5  
Uji Heteroskedastisitas

Variabel	T	Sig
(Constant)	-2.036	0,046
OPB	1.053	0,297
TEM	1.237	0,221
TLP	1.690	0,096
UKP	.795	0,430

Tabel 6  
Uji Multikolinearitas

Model	Tolerance	VIF
(Constant)		
OPB	.797	1.255
TEM	.926	1.079
TLP	.926	1.079
UKP	.788	1.270

Hasil uji model regresi dalam penelitian ini sebagaimana disajikan dalam Tabel 7. Model penelitian yang diperoleh berdasarkan hasil uji model regresi berganda, sebagai berikut:

$$KOR_{p,m} = -0,097 + 0,006 (OPB_{p,m}) + 0,022 (TEM_{p,m}) + 0,008 (TLP_{p,m}) + 0,018 (UKP_{p,m}) + \varepsilon$$

Tabel 7  
Uji t

Variabel	B	t	Sig.
(Constant)	-0,097	-4,035	0,000
OPB	0,006	1,065	0,291
TEM	0,022	2,136	0,037
TLP	0,008	3,576	0,001
UKP	0,018	0,492	0,624

### HASIL DAN PEMBAHASAN Opini Pemeriksaan dan Kasus Korupsi

Hasil uji hipotesis, opini pemeriksaan (*OPB*) menunjukkan bahwa opini pemeriksaan tidak mempengaruhi korupsi. Hipotesis pertama dalam penelitian ini ditolak. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Damianti (2016), Rini & Damianti (2017), dan Lukfiarini (2018) yang menunjukkan bahwa opini pemeriksaan tidak mempunyai pengaruh terhadap korupsi (jumlah kasus korupsi), karena proses pemeriksaan hanya memeriksa beberapa sampel tidak memeriksa keseluruhan, karena waktu pemeriksaan yang terbatas. Pemerintah provinsi yang mendapatkan opini yang baik (*WTP*) dari auditor tidak menjamin daerah tersebut bebas dari dugaan kasus korupsi. Hal ini karena opini pemeriksaan tersebut relatif hanya fokus pada tolak ukur tata kelola keuangan saja. Penelitian lain yang dilakukan Heriningsih & Marita (2013) menunjukkan bahwa tidak ada pengaruh opini pemeriksaan terhadap tingkatan korupsi, hal ini mengindikasikan bahwa keberadaan opini *WTP* sama sekali tidak berpengaruh terhadap korupsi. Secara normatif kualitas opini *WTP* dapat menggambarkan efektifitas penyelenggaraan *SPI* dan penyajian

laporan keuangan yang baik (Shohib & Haryanto, 2014).

Mengacu pada hasil pemeriksaan BPK periode tahun anggaran 2015-2018 (BPK, 2019) terdapat fenomena menarik dari pemerintah daerah dalam perolehan opini *WTP* dari hasil pemeriksaan BPK. Pada periode tahun 2015-2018 pemerintah daerah menerapkan akuntansi berbasis akrual, yang mana pemerintah daerah akan relatif lebih sulit untuk mengimplementasikan akuntansi berbasis akrual dibandingkan dengan akuntansi berbasis kas menuju akrual (*cash toward accrual*), sehingga tentunya relatif akan lebih sulit untuk melaksanakan proses akuntansi dan menyajikan laporan keuangan sesuai *SAP* Berbasis Akrual sehingga akan bermuara untuk lebih sulit memperoleh opini terbaik (*WTP*). Data *LHP* BPK atas *LKPD* menunjukkan bahwa *LKPD* pemerintah provinsi yang berhasil meraih opini *WTP* meningkat signifikan pada periode *LKPD* tahun 2015-2018 dibandingkan periode sebelumnya (BPK, 2019).

Meskipun BPK telah melaksanakan tugasnya untuk melakukan pengawasan dan pemeriksaan atas pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan daerah, sampai saat ini masih terdapat kasus tindak pidana korupsi yang terjadi pada

pemerintah provinsi dan kebetulan mendapat opini WTP. Hasil penelitian ini semakin mempertegas bahwa kasus korupsi yang terjadi pada pemerintah daerah sudah bersifat sistematis (ICW, 2009). Korupsi sudah menjadi bagian dari sistem pemerintahan (ICW, 2009, Maria dkk., 2019). Hal ini didukung dengan fenomena yang terjadi selama periode 2015-2018, dimana terdapat banyak kasus korupsi yang dilakukan oleh beberapa gubernur antara lain Provinsi Aceh, Provinsi Riau, Provinsi Kepulauan Riau, Provinsi Jambi dan Provinsi Bengkulu karena menerima suap/gratifikasi saat menjabat, namun pemerintah provinsi tersebut memperoleh opini WTP.

### **Temuan Pemeriksaan dan Kasus Korupsi**

Hasil uji hipotesis, temuan pemeriksaan (*TEM*) berpengaruh positif terhadap korupsi. Hipotesis kedua penelitian ini diterima. Pelanggaran korupsi di Indonesia, dapat dicerminkan dengan total temuan pemeriksaan berupa temuan pemeriksaan atas efektivitas penyelenggaraan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Hal ini menunjukkan bahwa hasil penelitian ini dapat digunakan untuk mendeteksi adanya penyelewengan/korupsi. Banyaknya jumlah temuan pemeriksaan mengindikasikan banyak potensi terjadinya kasus korupsi. Tidak efektifnya SPI dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan berpotensi mengakibatkan potensi kerugian keuangan daerah dan berkurangnya kualitas LKPD (Mardiasmo, 2002; Petrovits dkk., 2011; Effendy, 2013; Pramesti & Haryanto; 2019). Hasil penelitian ini selaras dengan hasil penelitian Liu & Lin (2012) dan Pramesti & Haryanto (2019), yang menunjukkan bahwa temuan pemeriksaan mempunyai pengaruh yang positif terhadap tingkat korupsi. Hasil penelitian ini juga sesuai dengan teori yang ada, adanya pengawasan kepada pemerintah daerah oleh lembaga pemeriksa independen dapat mendeteksi dan/atau meminimalisir adanya potensi penyelewengan/korupsi.

### **Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan dan Kasus Korupsi**

Hasil uji hipotesis, tindak lanjut hasil pemeriksaan (*TLP*) memiliki pengaruh positif terhadap korupsi. Tindak lanjut hasil pemeriksaan menggambarkan efektivitas pengawasan serta berperan untuk meminimalisir potensi penyelewengan/korupsi. Tindak lanjut hasil pemeriksaan mempunyai pengaruh positif pada korupsi karena pelaporan tersebut diharapkan mampu membawa perubahan positif bagi penyelenggara pemerintahan. Hasil penelitian ini selaras dengan hasil penelitian Shohib & Haryanto (2014), bahwa *TLP* berpengaruh positif terhadap tingkat korupsi. Hasil penelitian ini tidak selaras dengan Liu & Lin (2012), yang hasil menunjukkan bahwa perbaikan atau menindaklanjuti hasil pemeriksaan auditor eksternal akan membawa pengaruh negatif terhadap kasus korupsi.

Perbedaan hasil penelitian ini dengan hasil penelitian Liu & Lin (2012) dapat dijelaskan bahwa dalam banyak kasus di Indonesia, hasil pemeriksaan BPK khususnya temuan yang berkaitan dengan dugaan potensi kerugian negara/daerah seringkali diiringi dengan kasus hukum. Mengacu pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) selama masih dalam proses tindak lanjut hasil pemeriksaan yaitu selama 60 (enam puluh) hari kalender, proses pengembalian dana/kas atas potensi kerugian negara/daerah merupakan bagian dari proses pemeriksaan BPK dan bukan atau belum menjadi bagian dari proses hukum (BPK, 2017c). Namun kondisi di Indonesia, seseorang yang diduga mengakibatkan potensi kerugian negara/daerah diasosiasikan sebagai pelaku dugaan tindak pidana korupsi. Seseorang akan dikategori sebagai pelaku dugaan tindak pidana korupsi dalam hal tidak menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK atau tidak mengembalikan dugaan potensi kerugian negara/daerah ke RKUN/RKUD dalam jangka waktu 60 (enam puluh) hari kalender sejak terbitnya LHP BPK (BPK, 2017c).

Hasil penelitian Putri (2019) menyebutkan bahwa hasil pemeriksaan

BPK atas dugaan potensi kerugian negara/daerah diselesaikan dahulu dengan mengembalikan/menyerahkan kas/dana ke RKUN/RKUD sebelum dugaan kasus korupsinya ditindaklanjuti ke proses hukum berikutnya baik penyidikan dan/atau penuntutan. Tindak lanjut hasil pemeriksaan tersebut sebagai bentuk atau upaya perbaikan/tindak lanjut sebelum diteruskan atau ditangani oleh kejaksaan baik pada tingkat kejaksaan negeri, kejaksaan tinggi atau kejaksaan agung (Putri, 2019).

### **Ukuran Pemerintah Provinsi dan Kasus Korupsi**

Hasil pengujian tambahan dalam penelitian juga menemukan bukti empiris bahwa ukuran pemerintah tidak berpengaruh terhadap korupsi. Hasil penelitian ini tidak selaras dengan penelitian Pramesti & Haryanto (2019) yang menemukan bahwa terdapat hubungan positif antara ukuran pemerintah terhadap jumlah kasus korupsi. Besarnya nilai belanja daerah (APBD) bukan semata-mata menjadi pemicu besarnya potensi kasus penyelewengan/korupsi. Anggaran belanja daerah (APBD) yang besar, tidak serta merta memberikan ruang bagi pemerintah daerah untuk dapat mengambil keuntungan atau memanipulasi anggaran belanja (APBD) tersebut. Sejalan dengan hasil temuan pada hipotesis kedua penelitian ini, kasus korupsi dipicu karena belum efektifnya SPI dan karena terjadinya ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan.

### **SIMPULAN**

Opini pemeriksaan tidak berpengaruh terhadap korupsi, hal ini menjelaskan bahwa pemerintah provinsi yang memiliki opini yang baik (WTP) tidak mencerminkan pemerintah provinsi tersebut bersih dari kasus penyelewengan/korupsi. Opini yang diberikan auditor hanya semata-mata gambaran atas kewajaran penyajian LKPD. Banyaknya korupsi yang terjadi semakin mempertegas bahwa korupsi meruapkan bagian dari sistem yang bersifat sistematis (ICW, 2009). Perbaikan akuntabilitas pemerintah

provinsi dan peningkatan kompetensi auditor dalam kualitas pemeriksaan dapat berperan untuk mencegah korupsi di Indonesia. Temuan pemeriksaan berpengaruh positif terhadap korupsi, hal ini menjelaskan bahwa semakin banyaknya temuan pemeriksaan maka akan mengindikasikan meningkatnya jumlah kasus korupsi. Temuan pemeriksaan oleh BPK adalah temuan pemeriksaan yang diperoleh berupa temuan atas SPI dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan. Temuan pemeriksaan menjadi peringatan bagi pemerintah daerah untuk memperkuat SPI. Tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh positif pada jumlah kasus korupsi, hal ini menjelaskan bahwa tindak lanjut hasil pemeriksaan dapat meningkatkan pengawasan atas pelaksanaan proses akhir pemeriksaan oleh auditor.

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang dapat dijadikan pertimbangan untuk penelitian berikutnya. Penelitian ini hanya menggunakan pemerintah provinsi sebagai sampel penelitian, belum menggunakan pemerintah kota/kabupaten di seluruh Indonesia secara bersamaan. Periode data tahun penelitian terbatas hanya pada rentang 4 tahun (2015-2018) dan hanya menggunakan data dari Kejaksaan Agung. Harapan bagi pemerintah provinsi agar dapat meningkatkan efektifitas penyelenggaraan SPI agar dapat meminimalisir potensi penyelewengan/korupsi. Bagi auditor BPK, untuk dapat meningkatkan kompetensi sejalan dengan peningkatan kualitas proses pemeriksaan. Serta untuk peneliti berikutnya, perbedaan hasil penelitian ini dengan penelitian sebelumnya menjadi menarik untuk diteliti lebih lanjut. Faktor karakteristik eksternal/lingkungan dapat dijadikan sebagai bahan eksplorasi pada penelitian berikutnya. Hal ini sejalan dengan nilai adjusted R<sup>2</sup> dalam model regresi penelitian ini yang relatif rendah yaitu hanya sebesar 22,9%, artinya, nilai adjusted R<sup>2</sup> tersebut belum menggambarkan semua informasi yang dibutuhkan dalam memprediksi variasi korupsi. Hal ini juga menunjukkan bahwa masih banyak faktor-faktor lain

yang dapat menjelaskan korupsi selain variabel-variabel yang diteliti dalam penelitian ini. Penelitian selanjutnya sebaiknya memilih variabel independen berupa eksplorasi karakteristik eksternal yang diidentifikasi berpengaruh terhadap korupsi, misalnya penerapan kebijakan desentralisasi fiskal, terbitnya deregulasi dari pemerintah atasan/pemerintah pusat. Faktor internal pemerintah daerah yang diidentifikasi berpengaruh terhadap korupsi, misalnya dari sisi Aparatur Sipil Negara (ASN) yang menjalankan tugas fungsional selaku auditor internal (APIP) ditinjau dari aspek jumlah maupun kompetensi auditor internal. Eksplorasi atas variasi-variasi tersebut pada penelitian berikutnya masih perlu terus dilakukan untuk dapat ditemukan proksi yang kokoh (*robust*) untuk mengukur kesempatan yang memicu terjadinya korupsi pada pemerintah daerah.

#### DAFTAR PUSTAKA

Abed, George T. & Gupta, Sanjeev. (2002). *Governance, Corruption & Economic Performance*. International Monetary Fund, September, 2002.

AICPA. (2002). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit SAS 99. *Statement on Auditing Standards No. 99*.

Afriyanti, D., Sabanu, H. G. & Noor, F. (2015). Penilaian Indeks Akuntabilitas Instansi Pemerintah. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 1(1), 21–42.

BPK, Badan Pemeriksa Keuangan. (2019). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester I*.

-----  
(2018a). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester I*.

-----  
(2018b). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester II*.

-----  
(2017a). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester I*

-----  
(2017b). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester II*.

-----  
(2017c). Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).

-----  
(2016a). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester I*.

----- (2016b). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester II*.

----- (2015a). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester I*.

----- (2015b). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan BPK Semester II*.

----- (2007) Petunjuk Teknis Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

Cressey, D. R. 1950. *Criminal Violation of Financial Trust*. Indiana University.

Cressey, D. R. (1953). *Other People's Money*. Montclair, NJ: Patterson Smith, pp.1- 300.

Damiati, Liska. (2016). Hasil Audit Pemerintahan dan Tingkat Korupsi. *Skripsi: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah*

Diany, Y. A. (2014). Determinan Kecurangan Laporan Keuangan: Pengujian Teori Fraud Triangle. *Skripsi: Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro*.

Effendy, Yuswar. (2013). Tinjauan Hubungan Opini WTP BPK dengan Kasus Korupsi pada Pemerintah Daerah di Indonesia Kajian Manajemen Keuangan Pemerintah, Hubungan antara Masyarakat, Pemerintah dan Pemeriksa (Auditor). *Jurnal Manajemen dan Bisnis*. Vol 13, (1).

Eisenhardt, K.M. 1989. Agency Theory; An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14: 57-74.

Haryanto, Sahrudin & Arifuddin. (2007). *Akuntansi Sektor Publik*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

Heider, F. (1958). *The Psychology of Interpersonal Relations*. New York: Wiley.

- Heriningsih & Marita. (2013). Pengaruh Opini Audit dan Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Korupsi Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten dan Kota di Pulau Jawa. *Buletin Ekonomi*, 11 (1).
- Huefner, R. J. (2011). *Fraud Risks in Local Government: An Analysis of Audit Findings*, 3 (3), 111-125.
- Indonesia. (1999). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- (2004). Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- (2006) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- ICW, Indonesian Corruption Watch. (2009). Korupsi Sistemik. Diunduh tanggal 8 Juli 2020, <https://antikorupsi.org/id/article/korupsi-sistemik>.
- ICW, Indonesian Corruption Watch. (2015). Kasus Fraud Di Pemerintah Daerah Indonesia Tahun Anggaran 2014 Dan 2015. Jakarta. Laporan Tidak Dipublikasikan.
- ICW, Indonesian Corruption Watch. (2018). Penindakan Korupsi di Semester I 2018 Turun Dibanding Tahun Lalu Retrieved November, 2019 from <https://kumparan.com/kumparannews/icw-penindakan-korupsi-di-semester-i-2018-turun-dibanding-tahun-lalu-1537261985332266676/full>.
- Iskandar, R. A. (2018). Indeks Persepsi Korupsi Indonesia 2017 Stagnan, Tetap di Skor 37 - News Liputan6.com. Retrieved October 11, 2018.
- Ismunawan. (2016). Pengaruh Faktor Non Keuangan dan Keuangan Terhadap Tingkat Korupsi Pemerintah Daerah di Indonesia. *Tesis*: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Sebelas Maret.
- Jensen & Meckling, William (1976). *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure*. *Journal of Financial Economics* 3, 305-360.
- Kejaksaan Agung Republik Indonesia. (2018). *Laporan Tahunan Kejaksaan Agung Republik Indonesia*.
- Khair, Almanna. (2015). The Effect of The Achievements of The Financial Statements Opinion, Internal Control System, and Evaluation Score of performance Accountability to the State Loses at The Public Sector Instances in Indonesia. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB Universitas Brawijaya*.
- Klitgaard, R. (1997). *Cleaning Up and Invigorating the Civil Service*, 17, 487-509.
- KPK, Komisi Pemberantasan Korupsi. (2006). *Memahami Untuk Membasmi - Buku Panduan untuk Memahami Tindak Pidana Korupsi*. Jakarta: Komisi Pemberantasan Korupsi. Retrieved from [www.kpk.go.id](http://www.kpk.go.id)
- KSAP, Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. (2010). *Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- LAN, Lembaga Administrasi Negara. (2015). *Akuntabilitas - Modul Pendidikan dan Pelatihan Prajabatan: Lembaga Administrasi Negara*.
- Liu, J. and Lin, B. (2012). Government Auditing and Corruption Control: Evidence from China's Provincial Panel Data. *China Journal of Accounting Research*, 5, 163-186.
- Lou, Y. I., and M. L. Wang. 2009. Fraud Risk Factor of The Fraud Triangle Assessing the Likelihood of Fraudulent Financial Reporting. *Journal of Business & Economics Research*, 7 (2), 61-78.
- Lukfiarini, Riski. (2018). Pengaruh Hasil Audit BPK-RI terhadap Tingkat Korupsi di Indonesia. *Skripsi*: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung
- Luthans, F. (2005). *Organizational Behavior*, 10<sup>th</sup> Publisher: McGraw Hill Irwin, Boston, MA

- Mardiasmo. (2002). *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit: Andi Offset Yogyakarta.
- Maria, E., A. Halim, E. Suwardi, & S. Miharjo. (2019). Eksplorasi Kesempatan Untuk Melakukan Fraud di Pemerintah Daerah, Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 16 (1).
- Masdiantini, P. Riesty & Erawati, N. M. A. (2016) Pengaruh Ukuran Pemerintahan, Kemakmuran, Intergovernmental Revenue, temuan dan Opini Audit BPK Pada Kinerja Pemerintah. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. 14 (2).
- Masyitoh, Wardhani & Setyaningrum. (2015). *Pengaruh Opini Audit, Temuan Audit dan Tindak Lanjut Hasil Audit terhadap Persepsi Korupsi pada Pemerintah Daerah Tingkat II Tahun 2008-2010*. Simposium Nasional Akuntansi 18, Medan.
- Moisiu, A. (2014). Decentralization and the Increased Autonomy in Local Governments. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109, 459–463.
- Muhtar, S., and Sriyanto. 2018. Corruption in Indonesia Local Government: Study on Triangle Fraud Theory. *International Journal of Business and Society*, 19 (2), 536–552.
- Neu, D., J. Everett, A. S. Rahaman, and D. Martinez. 2013. Accounting and Networks of Corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 38, (6–7). Elsevier Ltd: 505–524.
- Petrovits, C., C. Shakespeare, and A. Shih. 2011. The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Nonprofit Organizations. *Accounting Review*, 86 (1), 325–357.
- Pope, J. (2000). *Transparency International Source Book 2000: Confronting Corruption: The Element of a National Integrity System*. Vol. 13. Online available from <http://www.transparency.org/content/download/2439/14493/file/sourcebook.pdf.zip>
- Pramesti & Haryanto. (2019). Akuntabilitas dan Tingkat Korupsi Pemerintah Kabupaten dan Kota di Provinsi Jawa Tengah. *Jurnal Akuntansi Aktual*, Vol. (6), 280–344.
- Putri, D. I. (2019). Hasil Audit Pemerintahan dan Tingkat Korupsi Kolusi pada Pemerintahan Daerah Provinsi di Indonesia. *Skripsi: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam IAIN Surakarta*.
- Quah, Jon S.T. (1999). *Anti-Corruption Agencies in Four Asian Countries: A Comparative Analysis. Comparative Governance Reform in Asia: Democracy, Corruption, and Government Trust*. Emerald Publishing Limited, Vol.17.
- Rai, I. G. Agung. (2008). *Audit Kinerja pada Sektor Publik: Konsep, Praktik dan Studi Kasus*, Penerbit Salemba Empat. Jakarta
- Rini, Rini &, Damiati, Liska. (2017). Analisis Hasil Audit Pemerintahan dan Korupsi Pemerintah Provinsi di Indonesia. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, Vol. 4 (1).
- Schiavo-Campo, S. & D. Tommasi. 1999. *Managing Government Expenditure*. Manila: Asian Development Bank.
- Shah, A. (2007). *Performance Accountability and Combating Corruption*. (A. Shah, Ed.). Washington, DC: The World Bank. <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-6941-8>. [1]
- Shohib, A. & Haryanto. (2014). Audit Pemerintah dan Pengendalian Korupsi, *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol. 3, 2014.
- Suyanto. 2009. Evidence from Statement on Auditing Standard No. 99. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 11 (1), 117–144.
- TI, Transparency International. (2018). *Corruption Perceptions Index 2018: GlobalScores*.
- Tribunnews.com. (2018). Maraknya Kasus Korupsi Tanda Menurunnya Integritas Elemen, from <https://www.tribunnews.com/tribu>

nners/2018/09/19/maraknya-  
kasus-korupsi-tanda-menurunnya-  
integritas-elemen-bangsa.

- Tuanakotta, M. 2012. *Akuntansi Forensik dan Audit Investigasi* (2nd ed.). Jakarta: Salemba Empat Jakarta.<sup>[1]</sup><sub>[SEP]</sub>
- Umar, H. (2012). Pengawasan untuk Pemberantasan Korupsi. *Jurnal Akuntansi & Auditing*, 8 (2), 95-189.
- Wolfe, D. T., and D. R Hermanson. 2004. The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *CPA Journal*, 74 (12), 38–42.

