

BAB II

LANDASAN TEORI

A. Landasan Teori

1. Teori Keagenan

Teori keagenan digunakan dalam menganalisis hubungan kontraktual antara dua pihak atau lebih individu. Menurut Meckling dan Jensen (1976), teori keagenan merupakan teori yang menjelaskan struktur hubungan kontraktual antara prinsipal dengan agen dalam rangka memberikan insentif yang layak kepada agen dan untuk memaksimalkan kesejahteraan prinsipal. Dalam hal ini prinsipal adalah pihak yang menentukan keputusan dan melibatkan agen untuk melakukan semua tugas atas nama prinsipal. Oleh karena itu, seorang agen harus dapat mempertanggungjawabkan pekerjaan yang telah diamanahkan oleh prinsipal. Adapun maksud dari teori ini adalah digunakan untuk menyelaraskan kepentingan dan tujuan antara prinsipal dan agen mengingat kedua pihak tersebut mempunyai kepentingan yang berbeda. Agen memiliki kepentingan untuk meningkatkan insentifnya, sementara prinsipal memiliki kepentingan untuk profitabilitasnya.

Dalam hubungan antara prinsipal dan agen, sangat dimungkinkan terjadinya asimetri informasi karena agen memiliki lebih banyak informasi tentang sumber daya yang dimiliki dibandingkan dengan prinsipal. Munculnya asimetri informasi tersebut dapat memicu adanya *fraud* atau kecurangan yang dapat dilakukan oleh agen. Latifah (2010) dalam penelitiannya mengatakan bahwa asimetri informasi dapat menyebabkan terjadi masalah dalam hubungan prinsipal dan agen, apabila agen memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan prinsipal, disertai dengan motivasi untuk menciptakan

moral hazard dan *adverse selection*.

Lane (2000) menjelaskan bahwa teori keagenan dapat diterapkan pada organisasi sektor publik. Lane menambahkan bahwa negara demokrasi yang modern sangat didasarkan pada hubungan kontraktual antara prinsipal dan agen. Dalam sektor publik, dua pelaku utama dalam teori keagenan adalah pemerintah dan masyarakat. Pemerintah disini bertugas sebagai agen yang menjalankan amanah dari masyarakat selaku prinsipal. Namun dalam pelaksanaannya, asimetri informasi dapat muncul antara pemerintah dan masyarakat sehingga dapat memicu adanya kecurangan salah satunya adalah korupsi. Pemerintah selaku agen memiliki jumlah informasi yang lebih banyak terkait sumber daya keuangan dibandingkan jumlah informasi yang dimiliki masyarakat karena dari proses perencanaan, penganggaran, pelaksanaan sampai dengan evaluasi atas penggunaan sumber daya hampir sepenuhnya dalam kendali pemerintah. Akibatnya, pemerintah dapat dengan sengaja menyembunyikan informasi untuk mendapatkan keuntungan pribadi sehingga terjadilah korupsi.

Dalam penelitian ini, teori keagenan akan dijadikan dasar untuk menggambarkan konflik dalam hubungan antara pemerintah daerah dan masyarakat terkait pengelolaan keuangan daerah. Pemerintah seharusnya bertugas untuk memberikan pelayanan sebaik mungkin kepada masyarakat, namun munculnya asimetri informasi dapat memotivasi timbulnya penyelewengan oleh pejabat pemerintah daerah. Oleh karena itu, diperlukan peran pengawasan untuk menjamin bahwa pengelolaan sumber daya keuangan daerah telah dilakukan secara efektif dan efisien (Setiawan, 2012; Agusti, 2014). Proses pengawasan tidak sepenuhnya diserahkan kepada pihak eksternal dan tidak serta merta dilakukan sepenuhnya karena membutuhkan biaya yang mahal. Selain itu, tidak semua kegiatan agen dapat terjangkau oleh pengawas. Konsekuensinya, pemerintah daerah selaku agen wajib membangun sebuah sistem pengendalian intern yang mampu memberikan keyakinan yang memadai bahwa pengelolaan keuangan negara telah berjalan efektif dan efisien.

Seiring dengan jalannya sistem pengendalian intern, pengelolaan keuangan pemerintah daerah harus dimonitor dan dievaluasi oleh pengawas baik internal maupun eksternal. Tugas pengawas internal dijalankan oleh Aparat Pengawas Internal

Pemerintah atau yang biasa disebut dengan APIP sementara tugas pengawas eksternal dijalankan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). APIP dan BPK wajib melakukan pengawasan apakah pemerintah dalam menjalankan tugasnya sudah patuh terhadap peraturan yang berlaku. Pengawas juga perlu melakukan evaluasi dalam bentuk pemeriksaan, reviu dan sebagainya sehingga hasil evaluasi tersebut dapat ditindaklanjuti. Dengan adanya tindak lanjut atas hasil evaluasi pengawas, diharapkan dapat meningkatkan akuntabilitas pemerintahan sehingga dapat mengurangi asimetri informasi antara pemerintah dan masyarakat dan meningkatkan kepercayaan masyarakat kepada pemerintah daerah.

2. Korupsi

Secara terminologi, kata korupsi berasal dari bahasa latin yaitu "*corruptus*" yang artinya adalah kerusakan atau kebobrokan. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), korupsi diartikan sebagai penyelewengan uang negara (perusahaan, organisasi, yayasan, dan sebagainya) untuk keuntungan pribadi atau orang lain. Sedangkan menurut Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 yang mana telah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 20 tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Korupsi menyebutkan bahwa korupsi adalah setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan negara atau perekonomian negara. Sementara Wijayanto (2009,6) mengatakan bahwa pengertian korupsi yang paling populer digunakan termasuk *World Bank* dan UNDP adalah "*the abuse of public office for private gain*" yang berarti penyalahgunaan kewenangan publik untuk kepentingan pribadi. Dari beberapa pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa pengertian korupsi adalah perilaku jahat dan melawan hukum yang dilakukan oleh seseorang untuk memperkaya diri sendiri melalui penyalahgunaan wewenang sehingga dapat merugikan negara dan kesejahteraan rakyat.

Syed Husin Alatas dalam Maroni (2011) mengidentifikasi ciri-ciri korupsi sebagai berikut:

- a. Korupsi selalu melibatkan lebih dari satu orang;
- b. Korupsi pada umumnya dilakukan penuh kerahasiaan;

- c. Korupsi melibatkan elemen kewajiban dan keuntungan timbal balik;
- d. Korupsi dengan berbagai macam akal berlandung di balik pembenaran hukum;
- e. Yang terlibat korupsi adalah yang menginginkan keputusan yang tegas dan mereka mampu mempengaruhi keputusan;
- f. Tindakan korupsi mengandung penipuan baik pada badan publik maupun masyarakat umum;
- g. Setiap bentuk korupsi adalah suatu pengkhianatan kepercayaan;
- h. Setiap bentuk korupsi melibatkan fungsi ganda yang kontradiktif dari mereka yang melakukan hal tersebut
- i. Suatu perbuatan korupsi melanggar norma-norma tugas dan pertanggungjawaban dalam tatanan masyarakat.

Cressey (1950) membuat suatu konsep pemikiran yang disebut dengan *Fraud Triangle* yang menjelaskan mengenai tiga alasan utama seseorang melakukan korupsi. *Fraud Triangle* terdiri dari a) *Motive/Pressure* b) *Opportunity*, dan c) *Rationalisation*. Adanya tekanan (*Pressure*) yang disertai dengan munculnya kesempatan (*Opportunity*) dapat menyebabkan seseorang untuk melakukan *fraud*, apalagi orang tersebut beranggapan bahwa perilaku *fraud* tersebut merupakan hal yang wajar untuk dilakukan (*Rationalisation*).

Sementara Bologne (2006) sebagaimana dikutip dalam Utari (2011) mengatakan bahwa terdapat beberapa faktor yang dapat menyebabkan terjadinya *fraud* diantaranya *Greed* (keserakahan), *Opportunities* (kesempatan), *Needs* (kebutuhan), dan *Exposure* (pengungkapan). Teori ini sering disebut dengan *GONE Theory*. *Greed* memiliki arti bahwa motif seseorang melakukan kecurangan atau korupsi disebabkan oleh adanya keserakahan dan kerakusan para pelaku korupsi. *Opportunities* memiliki arti bahwa pada sistem yang ada dapat memberikan kesempatan terjadinya korupsi. *Needs* memiliki arti bahwa motif seseorang melakukan kecurangan atau korupsi adalah sikap mental seseorang yang tidak pernah merasa cukup atau penuh sikap konsumerisme. Sedangkan *exposure* memiliki arti bahwa hukuman yang diberikan kepada para pelaku korupsi sangat rendah. Dengan adanya teori-teori tersebut, tidak

dapat dipungkiri jika korupsi dapat terjadi dimanapun tidak terkecuali pada instansi pemerintah daerah.

Berbeda dengan teori Bologne, Robert E. Klitgaard yang memandang korupsi dari sisi administrasi pemerintahan melalui model yang paling klasik dan populer yang sering dibahas oleh pakar antikorupsi (Wijayanto, 2009). Klitgaard menjelaskan bahwa korupsi adalah sebuah perilaku yang menyimpang dari tugas jabatannya dalam pemerintahan untuk memperoleh keuntungan pribadi seperti status atau sejumlah uang dan melanggar aturan dalam organisasi. Dalam teorinya, Klitgaard merumuskan formula yang berisi tentang faktor-faktor penyebab korupsi. Formulanya adalah $C = D + M - A$ (Teori CDMA), dengan penjelasan *Corruption = Discretion + Monopoly - Accountability*. Arti dari formula tersebut adalah korupsi dapat terjadi jika terdapat adanya keleluasan kewenangan yang dimiliki untuk melakukan sesuatu. Semakin tinggi posisi seorang pemimpin, maka semakin tinggi kewenangan sehingga semakin tinggi juga potensi terjadinya korupsi. Upaya yang dapat dilakukan untuk mengurangi tingkat keleluasaan kewenangan tersebut adalah dengan melalui *job description* yang lebih jelas diikuti dengan proses monitoring dan evaluasi yang lengkap serta pertanggungjawaban yang jelas atas wewenang yang telah dilaksanakan (Wijayanto, 2009). Dengan melalui pengendalian internal yang baik, didukung dengan proses evaluasi dari pemeriksa eksternal dan penyajian laporan keuangan yang lengkap maka dapat semakin mengurangi keleluasaan kewenangan sehingga potensi terjadinya korupsi juga semakin menurun.

Dalam Undang-Undang Nomor 20 tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Korupsi, korupsi dirinci menjadi 30 jenis Tindak Pidana Korupsi yang mana diklasifikasikan berdasarkan 7 kelompok yaitu: a) Kerugian Keuangan Negara, b) Suap menyuap, c) Penggelapan dalam jabatan, d) Pemasaran, e) Perbuatan curang, f) Benturan kepentingan dalam pengadaan dan g) Gratifikasi.

3. Pemeriksaan Laporan Keuangan

Menurut Pasal 1 Undang-undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, obyektif,

dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara.

Laporan Keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban sebagaimana diatur dalam Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Harun (2009) menyebutkan bahwa laporan keuangan merupakan alat akuntabilitas pemerintah yang ditujukan kepada wakil rakyat, masyarakat umum dan lembaga lain yang berkepentingan. Laporan keuangan juga merupakan amanah yang harus dilaksanakan oleh pemerintah selaku agen dalam memberikan pertanggungjawaban atas segala aktivitas dan kegiatan pemerintah kepada masyarakat selaku prinsipal.

Pada pemerintah daerah, setiap pejabat pengelola keuangan daerah wajib menyusun laporan keuangan yang merupakan pertanggungjawaban atas pelaksanaan APBD. Adapun laporan keuangan tersebut meliputi Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK). Selanjutnya, pemerintah daerah wajib menyampaikan laporan keuangan pemerintah daerah setiap periode (tahun) kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD). Namun, sebelum laporan keuangan tersebut disampaikan ke DPRD, laporan keuangan tersebut harus melalui tahap pemeriksaan oleh auditor independen terlebih dahulu. Dalam hal pemeriksaan keuangan negara yang bertindak sebagai auditor independen adalah BPK. sebagai mana diatur dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 dan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, pemeriksaan keuangan bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai atas laporan keuangan pemerintah. Pemeriksaan ini menguji apakah laporan keuangan yang disajikan oleh pemerintah sudah wajar secara material dan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dalam hal ini adalah Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Adapun tahapan dalam pemeriksaan sebagaimana tertuang dalam Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 adalah perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan hasil pemeriksaan. BPK memiliki kebebasan dan kemandirian dalam ketiga tahap

pemeriksaan tersebut. Kebebasan dalam tahap perencanaan meliputi kebebasan dalam menentukan obyek yang akan diperiksa kecuali pemeriksaan yang obyeknya telah diatur tersendiri dalam undang-undang atau pemeriksaan berdasarkan permintaan khusus dari lembaga perwakilan. Selain itu, BPK memiliki kebebasan dalam penentuan waktu pelaksanaan dan metode pemeriksaan, termasuk metode pemeriksaan yang bersifat investigatif. BPK dapat memanfaatkan hasil pekerjaan yang dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Dengan demikian, luas pemeriksaan yang akan dilakukan dapat disesuaikan dan difokuskan pada bidang-bidang yang secara potensial saja. Dengan adanya pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK, diharapkan mampu mendukung pengelolaan keuangan negara secara tertib, ekonomis, efisien, efektif, transparan dan taat pada peraturan perundang-undangan.

4. Sistem Pengendalian Intern

Konsep mengenai pengendalian intern pertama kali lahir di sektor *private*. Pada tahun 1992, *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) membuat *Internal Control – Integrated Framework*. Pengendalian intern menurut *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) adalah serangkaian proses yang dilakukan oleh *Board of Director*, manajemen, dan seluruh staf yang didesain untuk dapat memberikan keyakinan yang memadai dalam mencapai tujuan perusahaan diantaranya adalah efektivitas dan efisiensi dalam kegiatan, pelaporan keuangan yang andal, dan kepatuhan terhadap hukum dan aturan yang berlaku.

Konsep COSO mengenai pengendalian intern berkembang terus menerus sampai konsep ini diadopsi oleh organisasi sektor publik. Di Indonesia, konsep pengendalian intern COSO diadopsi oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), dijelaskan bahwa pengendalian internal adalah sebuah proses yang dilakukan oleh dewan komisaris, manajemen, dan staf dari suatu entitas yang didesain untuk memberikan kepastian yang memadai bahwa tujuan organisasi yang terdiri dari efektivitas dan efisiensi operasi, pelaporan keuangan yang andal dan ketaatan pada peraturan dan perundangan yang berlaku dapat dicapai.

Mengingat pentingnya pengendalian intern pada organisasi pemerintahan, dibuatlah kebijakan mengenai pengendalian intern pemerintah. Menurut Peraturan

Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), SPI merupakan sebuah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. SPI diterapkan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Elmaleh (2006) dalam Atmaja dan Probohudono (2015) menyebutkan bahwa diperlukan sebuah pengendalian internal yang memadai sebagai metode untuk mencegah terjadinya kecurangan dan ketidakakuratan dalam pelaporan keuangan pemerintah. Dalam pelaksanaannya, tidak mudah bagi pemerintah daerah sebagai suatu organisasi yang memiliki berbagai kompleksitas dapat memastikan bahwa laporan keuangan yang dibuat selesai tepat waktu dan dapat diandalkan tanpa adanya suatu pengendalian yang terintegrasi (*The Center for Audit Quality*, 2013).

Untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif dan efisien, menteri/pimpinan lembaga, gubernur dan bupati atau walikota wajib melakukan kegiatan pengendalian atas penyelenggaraan pemerintahan. Dalam Pasal 2 ayat 3 pada PP Nomor 60 Tahun 2008 dijelaskan bahwa SPIP memiliki tujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai untuk tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Adapun unsur dari sistem pengendalian intern sebagaimana dijelaskan dalam PP Nomor 60 Tahun 2008 adalah lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan/monitoring.

Berdasarkan pasal 12 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, BPK melakukan pengujian dan penilaian atas pelaksanaan sistem pengendalian intern pemerintah. Pengujian ini bertujuan untuk menguji sistem kendali mutu penyelenggaraan kegiatan pemerintahan. Hasil dari pengujian dan penilaian ini dapat menjadi masukan bagi pemerintah dalam memperbaiki pelaksanaan sistem pengendalian dan kinerja

pemeriksaan intern. Terkait kelemahan SPI, BPK mengklasifikasikan temuan-temuannya ke dalam beberapa kategori diantaranya adalah kelemahan sistem pengendalian akuntansi dan pelaporan, kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja dan kelemahan struktur pengendalian internal.

5. Ketidakpatuhan atas Peraturan Perundang-undangan

Dalam pengelolaan keuangan daerah, pemerintah wajib menunjukkan kepatuhan dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sebagaimana diatur dalam Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2007 menyebutkan bahwa kepatuhan terhadap peraturan ketentuan perundang-undangan merupakan komponen terakhir yang diungkapkan BPK dalam rangka menilai akuntabilitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Hasil pemeriksaan atas LKPD mengungkapkan temuan-temuan kasus ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan penerimaan, administrasi, ketidakekonomisan.

Di dalam SPKN dijelaskan bahwa pemeriksa harus mendesain pemeriksaan yang dapat memberikan keyakinan yang memadai untuk dapat mendeteksi ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, kontrak, dan produk hukum lain yang berpengaruh langsung dan sifatnya material terhadap informasi pokok yang diperiksa. Pengaruh langsung dan material dapat berupa:

- a. hal yang menyebabkan salah saji dalam laporan keuangan;
- b. hal yang menyebabkan penyimpangan kinerja terkait aspek ekonomis, efisiensi dan efektivitas;
- c. hal yang menyebabkan kekurangan penerimaan dan penyimpangan administrasi; dan/atau
- d. hal yang menyebabkan potensi kerugian negara/daerah dan/atau kerugian keuangan negara/daerah.

Lebih lanjut dijelaskan bahwa pemeriksa harus dapat mengidentifikasi faktor resiko kecurangan dan menilai resiko ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang disebabkan oleh kecurangan (*fraud*) dan/atau ketidakpatutan (*abuse*). Dalam Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2007, adanya ketidakpatuhan terhadap

ketentuan peraturan perundang-undangan akan dapat menyebabkan salah saji material atas informasi keuangan yang disajikan atau data keuangan lain yang signifikan dengan tujuan pemeriksaan. Heriningsih (2014) menyebutkan bahwa tingkat ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan pada suatu pemerintah daerah jumlahnya banyak, maka akan mudah disinyalir terdapat indikasi terjadinya korupsi pada pemerintah daerah tersebut.

6. Tindak Lanjut Hasil Audit

Setelah pemeriksaan selesai dilakukan, BPK menyusun dan menyajikan hasil pemeriksaan ke dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) segera setelah kegiatan pemeriksaan selesai. LHP tersebut kemudian diserahkan kepada pejabat yang berwenang untuk dapat ditindaklanjuti. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, setiap pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dan memberikan jawaban atas penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi yang disajikan dalam LHP. Jawaban tersebut disampaikan kepada BPK selambat-lambatnya 60 (enam puluh) hari setelah laporan hasil pemeriksaan diterima. Meskipun pemeriksaan telah selesai dilakukan, dalam kurun waktu ini BPK wajib memantau pelaksanaan tindak lanjut pemeriksaan. Pemantauan ini dilakukan agar rekomendasi yang diberikan kepada pemerintah daerah dapat diimplementasikan dengan baik. Apabila terdapat pejabat yang diketahui tidak menindaklanjuti rekomendasi, maka pejabat tersebut akan dikenai sanksi administratif sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di bidang kepegawaian.

Seiring dengan tindak lanjut yang dilakukan oleh pemerintah daerah, BPK melakukan monitoring dan melaporkan hasil monitoring kepada lembaga perwakilan dalam hasil pemeriksaan semester. Pasal 6 Peraturan BPK No. 2 Tahun 2010 tentang Pemantauan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan menjelaskan bahwa hasil penelaahan atas tindak lanjut rekomendasi diklasifikasikan menjadi empat jenis yaitu: 1) Tindak lanjut yang telah sesuai rekomendasi; 2) Tindak lanjut belum sesuai rekomendasi; 3) Rekomendasi yang belum ditindaklanjuti; 4) Rekomendasi yang tidak dapat ditindaklanjuti.

Dwiputrianti (2008) menyatakan bahwa laporan tindak lanjut hasil audit dalam laporan pemeriksaan menunjukkan kualitas dari laporan hasil pemeriksaan dan menjadi efektif jika rekomendasi tersebut dilaksanakan. Dengan adanya pelaksanaan dari rekomendasi tersebut, dapat mencegah serta menghentikan terjadinya kesalahan, penyelewengan dan pemborosan pada tahun-tahun berikutnya (Umar, 2012). Oleh karena itu, selain diwajibkan di dalam peraturan, secara umum tindak lanjut atas hasil audit juga dapat memberikan dampak terhadap kinerja organisasi yang lebih efektif dan efisien serta meminimalisasi terjadi kebocoran uang negara. Liu dan Lin (2012) menyatakan bahwa pembetulan setelah dilakukannya proses audit merupakan tahapan yang lebih penting dibandingkan proses deteksi temuan itu sendiri karena dengan adanya pembetulan dapat meningkatkan efektivitas dan efisiensi proses audit. Tindak lanjut hasil audit merupakan suatu bentuk tanggung jawab dari pemerintah atas kesalahan dalam pertanggungjawaban pengelolaan keuangan.

B. Tinjauan Penelitian Sebelumnya

Penelitian ini akan menguji keterkaitan kelemahan SPI, ketidakpatuhan atas peraturan perundang-undangan dan tindak lanjut hasil audit terhadap korupsi di Indonesia. Proksi yang digunakan untuk mengukur tingkat korupsi adalah jumlah narapidana korupsi pada suatu wilayah tertentu. Sementara untuk kelemahan SPI, proksi yang digunakan adalah jumlah temuan atas kelemahan SPI yang diterbitkan oleh BPK. Untuk variabel ketidakpatuhan, proksi yang digunakan adalah jumlah temuan atas ketidakpatuhan pada peraturan perundang-undangan yang diterbitkan oleh BPK. Untuk variabel tindak lanjut hasil audit, proksi yang digunakan adalah jumlah kerugian yang telah dikembalikan oleh pemerintah daerah kepada negara.

Pada lingkup luar negeri, Liu dan Lin (2012) melakukan penelitian untuk melihat hubungan antara temuan audit dan tindak lanjut audit pemerintah terhadap tingkat korupsi. Penelitian ini menggunakan data panel sebanyak 31 provinsi di Cina dengan tahun penelitian dari 1999 sampai dengan 2008. Adapun tujuan dari penelitian ini adalah untuk menganalisis pengaruh jumlah temuan audit terhadap tingkat korupsi dan pengaruh tindak lanjut hasil audit terhadap tingkat korupsi. Liu dan Lin

menggunakan metode *random sampling* dalam pemilihan metode samplingnya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial, jumlah temuan audit berpengaruh positif terhadap jumlah kasus korupsi di China. Semakin besar jumlah temuan audit dalam suatu wilayah provinsi maka semakin banyak jumlah kasus korupsi yang ada pada wilayah provinsi tersebut. Liu dan Lin juga mampu membuktikan bahwa tindak lanjut hasil audit memiliki pengaruh negatif terhadap tingkat korupsi. Hal ini menunjukkan, apabila semakin banyak jumlah kerugian yang ditindaklanjuti oleh pemerintah maka terdapat indikasi bahwa pemerintah mulai menunjukkan keseriusannya dalam meningkatkan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan, sehingga jumlah kasus korupsi pada wilayah provinsi tersebut semakin berkurang.

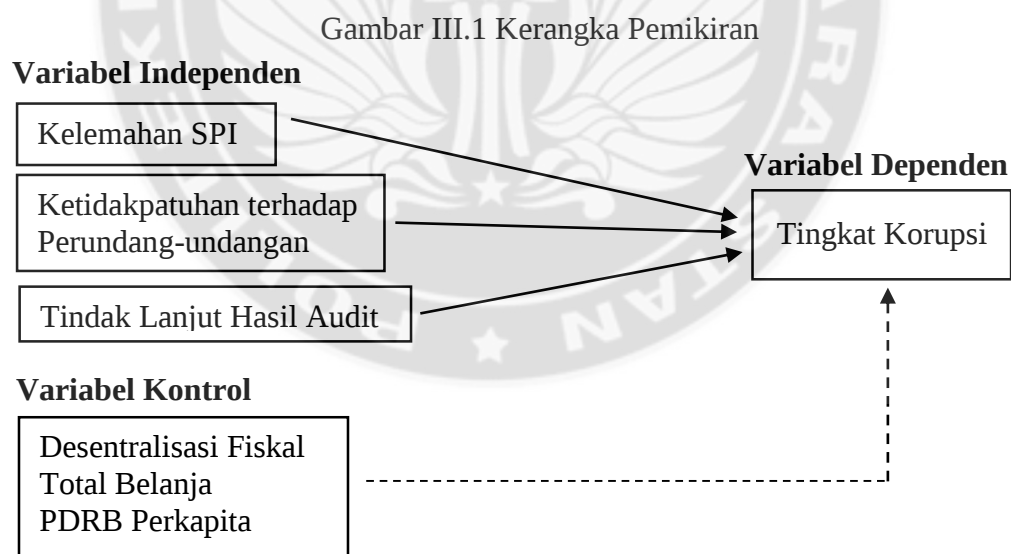
Selanjutnya, penelitian dilakukan oleh Hasanah (2016) yang membahas keterkaitan antara efektifitas pengendalian intern, audit intern dan karakteristik instansi terhadap tingkat korupsi di Indonesia. Hasanah menggunakan sampel berupa Kementerian/Lembaga di Indonesia. Teknik pemilihan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling* dengan jumlah sampel sebanyak 83 Kementerian/Lembaga di Indonesia dari tahun 2012 sampai dengan 2014. Hasanah mengukur variabel efektivitas pengendalian intern menggunakan jumlah temuan atas kelemahan SPI yang disajikan oleh BPK dan variabel audit intern dengan menggunakan jumlah temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang disajikan oleh BPK juga. Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara simultan variabel independen berpengaruh terhadap jumlah kasus korupsi. Apabila dilihat secara parsial, temuan atas kelemahan SPI berpengaruh positif terhadap jumlah korupsi. Semakin sedikit temuan atas kelemahan SPI yang berarti semakin efektif pengendalian intern yang ada pada suatu Kementerian/Lembaga, maka semakin sedikit juga jumlah kasus korupsi yang ada pada instansi tersebut. Namun dalam penelitian ini, Hasanah tidak mampu membuktikan adanya keterkaitan antara jumlah temuan ketidakpatuhan atas peraturan perundang-undangan terhadap jumlah kasus korupsi.

Penelitian selanjutnya dilakukan oleh Rini dan Damiati (2017) terhadap pemerintah provinsi di Indonesia. Penelitian ini bertujuan untuk melihat pengaruh opini audit, temuan audit, dan tindak lanjut hasil audit terhadap tingkat korupsi pemerintahan

provinsi di Indonesia. Penelitian dilakukan selama empat tahun dari tahun 2011 sampai dengan 2014. Indikator tingkat korupsi pada penelitian ini menggunakan jumlah kasus tindak pidana korupsi yang diambil dari laporan tahunan Kejaksaan Agung Republik Indonesia. Sementara indikator atas variabel bebas yang terdiri dari opini audit, temuan audit dan tindak lanjut hasil audit diperoleh dari data yang diterbitkan oleh BPK. Dari hasil pengolahan data statistik didapatkan hasil bahwa opini audit dan temuan audit tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tingkat korupsi. Sedangkan tindak lanjut hasil audit memberikan pengaruh negatif terhadap tingkat korupsi. Selaras dengan hasil penelitian Liu dan Lin, semakin besar nilai kerugian yang dikembalikan oleh pemerintah provinsi, maka semakin sedikit jumlah kasus korupsi yang ada pada wilayah tersebut.

C. Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah sebagaimana digambarkan pada Gambar III.1.



Sumber: Diolah oleh Penulis

D. Hipotesis Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode yang sama dengan dengan penelitian yang dilakukan oleh Hasanah (2016) dengan beberapa penyesuaian. Adapun variabel bebas

yang digunakan dalam penelitian ini adalah kelemahan SPI, ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dan tindak lanjut hasil audit. Sementara variabel terikat yang digunakan dalam penelitian ini adalah korupsi. Penelitian ini juga akan didukung dengan adanya variabel kontrol yang terdiri dari rasio desentralisasi fiskal, realisasi belanja daerah dan Produk Domestik Regional Bruto Perkapita (PDRB Perkapita). Adapun hipotesis dari penelitian ini dijelaskan sebagai berikut:

1. Pengaruh Kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) terhadap Tingkat Korupsi

Adanya pengendalian intern merupakan salah satu cara yang dapat dilakukan untuk mengawasi kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah selaku agen sebagaimana dijelaskan dalam teori agensi. Di dalam teori Klitgaard juga dijelaskan bahwa untuk menekan keleluasaan kewenangan atau diskresi pimpinan, diperlukan adanya pengawasan dan pengendalian intern yang memadai. Survei KPMG *Fraud, Bribery and Corruption* pada tahun 2013 yang dilakukan di Australia dan New Zealand menjelaskan bahwa faktor terjadinya kecurangan adalah lemahnya pengendalian intern dan pengesampingan pengendalian intern yang telah berjalan. Selain itu, Huefner (2011) menyatakan bahwa cara utama untuk mencegah terjadinya kecurangan yaitu dengan adanya sistem pengendalian internal yang baik. Defond dan Jambavo (1991) juga menyebutkan bahwa dengan adanya pengendalian intern yang baik, suatu organisasi mampu meminimalisasi kecurangan dan meningkatkan peluang dalam mendeteksi adanya kesalahan baik yang dilakukan dengan sengaja atau tidak. Hal ini memberikan kesimpulan bahwa pengendalian intern memiliki peran yang sangat penting dalam suatu organisasi, tidak terkecuali pada organisasi publik.

Dalam melakukan pemeriksaan keuangan, BPK melakukan pengujian atas Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang ada. Output yang dihasilkan dari pemeriksaan ini adalah temuan-temuan terkait tentang kelemahan SPI. Huefner (2011) juga melakukan penelitian dengan menggunakan temuan-temuan tersebut. Hasil penelitian Huefner menyebutkan bahwa temuan audit atas kelemahan SPI dapat digunakan untuk mendeteksi potensi kecurangan di suatu pemerintah daerah.

Hasanah (2016) mencoba melakukan pengujian terkait pengaruh temuan pengendalian intern terhadap jumlah kasus korupsi dengan menggunakan instansi Kementerian/Lembaga sebagai objek penelitian. Selaras dengan penelitian Huefner, hasil penelitian membuktikan bahwa kelemahan SPI berpengaruh positif terhadap jumlah kasus korupsi di Indonesia pada tingkat signifikansi 90%. Semakin buruk dan tidak efektifnya SPI yang ditunjukkan dengan semakin banyaknya jumlah temuan atas kelemahan SPI, semakin besar juga korupsi dan potensi terjadinya korupsi pada suatu organisasi.

Kustiawan (2016) juga menguji pengaruh pengendalian intern terhadap pencegahan *fraud* pada lima belas Perguruan Tinggi Negeri (PTN) di Provinsi Jawa Barat melalui metode survei dan wawancara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian intern yang ada berpengaruh dalam pencegahan dan pendeteksian kasus korupsi yang terjadi. Atas teori dan penelitian-penelitian terdahulu, hipotesis pertama dirumuskan sebagai berikut:

H₁: Kelemahan SPI memberikan pengaruh positif terhadap tingkat korupsi.

2. Pengaruh Ketidakpatuhan terhadap Perundang-Undangan terhadap Tingkat Korupsi

Dalam konsep teori agensi, monitoring atau pengawasan merupakan langkah yang dilakukan untuk mengurangi adanya asimetri informasi (Rini dan Damiati, 2017). Wijayanto (2009) juga menjelaskan bahwa dalam teori CDMA Robert E. Klitgaard, untuk menekan potensi terjadinya korupsi, diperlukan adanya penyajian laporan keuangan yang akuntabel. Untuk mengetahui akuntabilitas laporan keuangan tersebut, dilakukan pemeriksaan keuangan oleh BPK.

Dalam pemerintahan di Indonesia, BPK memegang peran pengawasan eksternal atas pengelolaan keuangan negara dan daerah. BPK berusaha memastikan apakah pemerintah baik pemerintah pusat maupun daerah sudah menjalankan tugasnya dengan penuh kepatuhan. Dalam pemeriksaan keuangan negara, BPK melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang dapat mengakibatkan adanya kerugian, potensi kerugian dan kekurangan penerimaan. Pemeriksaan terhadap ketidakpatuhan ini sangat penting untuk memastikan apakah penyelenggaraan

pemerintah daerah telah sesuai dengan Undang-undang dan peraturan yang berlaku (Masyitoh, 2015). Raman dan Wilson (1994) menyebutkan bahwa pemeriksaan yang dilakukan pada instansi pemerintahan dapat memberi kontribusi berupa kepastian kepatuhan terhadap hukum dan meminimalisasi keborosan dan kecurangan.

Liu dan Lin (2012) mampu membuktikan dalam penelitiannya bahwa ketidakpatuhan yang diukur dari jumlah temuan dilaporkan oleh pemeriksa memberikan pengaruh positif terhadap jumlah kasus korupsi di Cina. Adanya temuan tersebut dapat mendeteksi adanya kasus kecurangan yang terjadi.

Selaras dengan penelitian tersebut, Masyitoh (2015) membuktikan bahwa ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan yang diukur dari jumlah temuan atas ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan memberikan pengaruh positif terhadap tingkat persepsi korupsi di Indonesia. Dalam hal ini, apabila jumlah temuan audit ketidakpatuhan atas peraturan perundang-undangan semakin banyak, maka semakin banyak juga jumlah kasus korupsi yang terjadi pada daerah tersebut. Oleh karena itu, berdasarkan teori dan hasil penelitian di atas, hipotesis kedua dirumuskan sebagai berikut:

H₂: Ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan memiliki pengaruh positif terhadap tingkat korupsi.

3. Pengaruh Tindak Lanjut Hasil Audit terhadap Tingkat Korupsi.

Setelah pemeriksaan oleh BPK dilakukan, pemerintah daerah perlu melakukan tindak lanjut atas segala temuan dan rekomendasi yang diberikan oleh BPK. Tindak lanjut ini merupakan langkah penyempurnaan organisasi yang dilakukan oleh pejabat atau pimpinan satuan kinerja (Kustiawan, 2016). Rekomendasi tersebut juga semata-mata untuk perbaikan kinerja organisasi. Dengan adanya rekomendasi BPK, instansi akan mendapatkan masukan sehingga dapat mencegah terulangnya kesalahan atau penyelewengan yang berakibat pada bocornya keuangan negara.

Liu dan Lin (2012) menjelaskan bahwa tindak lanjut perbaikan setelah dilakukannya audit merupakan hal yang lebih penting dibandingkan proses pendeteksian temuan audit karena upaya perbaikan tersebut dapat meningkatkan efektivitas proses audit. Hasil penelitiannya juga menunjukkan bahwa tindak lanjut

hasil audit berpengaruh negatif terhadap jumlah kasus korupsi di Cina. Dapat diartikan bahwa semakin banyak temuan dan rekomendasi BPK yang ditindaklanjuti atau semakin banyak total kerugian negara yang dikembalikan oleh instansi kepada negara, akan semakin mengurangi jumlah kasus korupsi karena instansi telah berupaya untuk memperbaiki kinerja.

Di Indonesia, Kustiawan (2016) menguji pengaruh tindak lanjut hasil audit terhadap pencegahan *fraud* pada PTN di Provinsi Jawa Barat menggunakan metode survei dan wawancara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tindak lanjut hasil audit berpengaruh positif terhadap pencegahan *fraud*. Kemudian Rini dan Damiani (2017) melakukan pengujian pengaruh tindak lanjut hasil audit terhadap tingkat korupsi pada delapan belas pemerintah provinsi di Indonesia dari tahun 2011 sampai dengan 2014. Rini dan Damiani mengukur tindak lanjut hasil audit dengan ukuran jumlah nominal uang atau aset perkapita yang diserahkan kepada kas negara. Tingkat korupsi sendiri diukur dengan menggunakan jumlah kasus tindak pidana korupsi yang dilaporkan oleh Kejaksaan Agung Republik Indonesia dibagi dengan jumlah penduduk (per 10.000 penduduk). Hasil penelitian menunjukkan bahwa tindak lanjut hasil audit berpengaruh negatif signifikan terhadap tingkat korupsi sehingga semakin banyak jumlah pengembalian kerugian oleh pemerintah provinsi, semakin sedikit kasus korupsi yang terjadi pada pemerintah provinsi tersebut. Dengan menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan, pemerintah provinsi telah berupaya dalam melakukan perbaikan kesalahan dan perbaikan kinerja sehingga dapat menekan jumlah kasus korupsi. Oleh karena itu, dari hasil penelitian di atas, hipotesis ketiga dirumuskan sebagai berikut:

H₃: Tindak lanjut hasil audit memberikan pengaruh negatif terhadap tingkat korupsi.