



FAKTOR-FAKTOR PENENTU KORUPSI PADA PEMERINTAH DAERAH DI INDONESIA

Irham Fuadi*

Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan, Jakarta
irhamfuadi@gmail.com

Azas Maburur

Politeknik Keuangan Negara STAN, Tangerang Selatan
azas.maburur@pknstan.ac.id

*Alamat Korespondensi: *irhamfuadi@gmail.com*

ABSTRACT

This study examines the effects of fiscal decentralization, internal audit capability, bureaucratic reform, and performance accountability on corruption that occur in local governments. Corruption in this research was measured by the number of corruption cases found in local governments based on the court verdict. This quantitative research was conducted using multiple regression analysis methods. The research sample was taken using a purposive sampling method from the population of all districts/cities in Indonesia from 2016 to 2019. Hence the research obtained a sample of 225 districts/cities (900 observations). The examination results reveal that fiscal decentralization affects the increase of corruption in local governments, while internal audit capability and bureaucratic reform significantly decrease corruption cases. On the other hand, performance accountability has no significant effect on increasing or decreasing corruption in local governments. Based on these results, the central government might consider providing additional incentives funds for local governments with high internal audit capability and bureaucratic reform. It was intended to encourage local governments to improve their internal audit capabilities and bureaucratic reforms, which are proven to help reduce the level of corruption in local governments.

Keywords: Bureaucratic Reform, Corruption, Fiscal Decentralization, Internal Audit Capability, Local Government, Performance Accountability.

ABSTRAK

Penelitian ini menguji pengaruh desentralisasi fiskal, kapabilitas unit audit internal, reformasi birokrasi, dan akuntabilitas kinerja terhadap korupsi pemerintah daerah. Korupsi dalam penelitian ini diukur menggunakan jumlah kasus korupsi pemerintah daerah berdasarkan hasil putusan pengadilan. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode analisis regresi berganda. Sampel penelitian diambil dengan menggunakan metode *purposive sampling* dari populasi seluruh pemerintah kabupaten/kota di Indonesia dari tahun 2016 sampai dengan tahun 2019, sehingga diperoleh sampel penelitian sebanyak 225 kabupaten/kota (900 observasi). Hasil pengujian menunjukkan bahwa desentralisasi fiskal berpengaruh signifikan dalam meningkatkan jumlah kasus korupsi pemerintah daerah, sedangkan kapabilitas unit audit internal/APIP dan reformasi birokrasi berpengaruh signifikan dalam menurunkan jumlah kasus korupsi pemerintah daerah. Di sisi lain, akuntabilitas kinerja tidak berpengaruh signifikan terhadap kenaikan atau penurunan korupsi pemerintah daerah. Berdasarkan hasil tersebut, pemerintah pusat dapat mempertimbangkan pemberian dana insentif tambahan kepada pemerintah daerah yang berhasil mencapai tingkat kapabilitas unit audit internal/APIP dan penilaian reformasi birokrasi yang tinggi. Hal tersebut bertujuan untuk mendorong pemerintah daerah meningkatkan kapabilitas unit audit internal/APIP dan reformasi birokrasi mereka yang terbukti berpengaruh signifikan dalam menurunkan tingkat korupsi pemerintah daerah.

Kata kunci: Akuntabilitas Kinerja, Desentralisasi Fiskal, Kapabilitas Unit Audit Internal, Korupsi, Pemerintah Daerah, Reformasi Birokrasi.

KLASIFIKASI JEL: D73; H70; H83

CARA MENGUTIP:

Fuadi, I. & Maburur, A. (2021). Desentralisasi fiskal, kapabilitas unit audit internal, reformasi birokrasi, akuntabilitas, dan korupsi pemerintah daerah. *Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara dan Kebijakan Publik*, 6(4), 317-328.

PENDAHULUAN

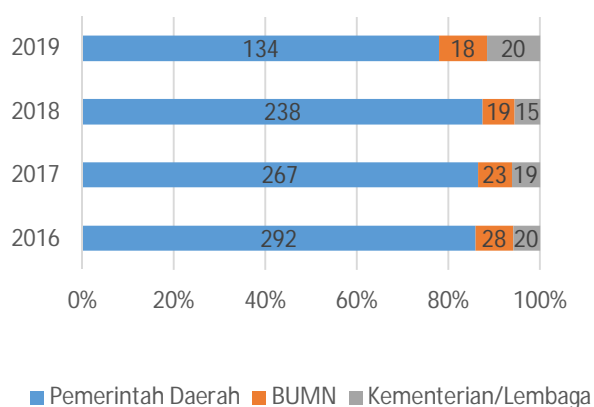
Latar Belakang

Indonesia masih dibayangi oleh praktik korupsi yang merupakan salah satu masalah besar yang harus ditanggulangi. Praktik korupsi masih banyak terjadi di berbagai bidang, termasuk pada lingkup pemerintah daerah. Kasus korupsi pemerintah daerah berdasarkan data dari Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) menempati peringkat teratas kasus korupsi berdasarkan instansi dari tahun 2008 s.d. 2019. Selain itu, *Indonesia Corruption Watch* (ICW) berdasarkan data dari aparat penegak hukum menunjukkan bahwa sepanjang tahun 2016 s.d. 2019 kasus korupsi pemerintah daerah mendominasi tren kasus korupsi berdasarkan instansi yang dijelaskan pada Grafik 1. Pada tahun 2016 terdapat 292 kasus, tahun 2017 terdapat 267 kasus, tahun 2018 terdapat 238 kasus, dan tahun 2019 terdapat 134 kasus korupsi pemerintah daerah.

Banyak faktor yang dapat menjadi penyebab terjadinya korupsi. Faktor tersebut dapat berasal dari individu/pelaku korupsi, penegakan hukum maupun kondisi institusi/lembaga pemerintahan (Martini, 2012). Selain itu, desentralisasi merupakan salah satu elemen yang dapat memengaruhi korupsi pemerintah daerah. Korupsi pada pemerintah daerah semakin berkembang dan tumbuh seiring dengan adanya desentralisasi termasuk desentralisasi fiskal. Melalui desentralisasi, kewenangan untuk mengatur kegiatan seperti belanja semakin luas diberikan kepada pemerintah daerah sehingga menimbulkan kesempatan untuk terjadinya korupsi (Maria et al., 2019; WU, 2005).

Dengan adanya desentralisasi tersebut, diperlukan pengawasan dan tata kelola

Grafik 1. Tren Kasus Korupsi Instansi



Sumber: diolah dari laporan ICW dari tahun 2016 s.d. 2019

PENERAPAN DALAM PRAKTIK

- Peningkatan Kapabilitas Unit Audit Internal dan Reformasi Birokrasi dapat membantu mengurangi tingkat korupsi pemerintah daerah.
- Dana insentif tambahan dapat diberikan kepada pemerintah daerah untuk mendorong peningkatan kapabilitas APIP dan reformasi birokrasi pemerintah daerah.

pemerintahan yang baik untuk mencegah terjadinya korupsi. Pengawasan pemerintah daerah salah satunya dilakukan oleh unit audit internal yaitu Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). APIP sebagai unit audit internal memiliki peran strategis dalam upaya mencegah dan mendeteksi korupsi serta tindak kecurangan lainnya (Rustendi, 2017). Agar unit audit internal dapat efektif mencegah dan mendeteksi korupsi diperlukan kapabilitas unit audit internal yang baik. Semakin tinggi kapabilitas audit internal, maka semakin baik pencegahan korupsi yang dilakukan (Sofiyani, 2018). Selain melalui pengawasan, korupsi dapat dicegah melalui tata kelola yang baik (Muhtar et al., 2018; Setyaningrum et al., 2017). Berbagai usaha dijalankan pemerintah untuk memperbaiki tata kelola antara lain melalui reformasi birokrasi dan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah. Reformasi birokrasi yang dirancang dengan baik dapat menjadi cara efektif dalam pencegahan korupsi (Dwiyanto, 2015). Selain itu, peningkatan akuntabilitas yang merupakan aspek dalam praktik tata kelola yang baik, berpengaruh terhadap pemberantasan korupsi (Afriyanti et al., 2018). Oleh karena itu, faktor-faktor yang akan diuji pengaruhnya terhadap korupsi pada penelitian ini yaitu desentralisasi fiskal, kapabilitas unit audit internal, reformasi birokrasi dan akuntabilitas kinerja.

Penelitian terdahulu telah menguji pengaruh variabel-variabel tersebut pada penelitian terpisah dan dengan hasil yang beragam. Fisman & Gatti (2002), Lessmann & Markwardt (2010), dan Changwony & Paterson (2019) menemukan bahwa desentralisasi fiskal memengaruhi penurunan tingkat korupsi suatu negara. Sedangkan penelitian Suprayitno & Pradipto (2017), Maria et al. (2019), dan Alfada (2019) menghasilkan temuan yang berbeda yaitu desentralisasi fiskal mempengaruhi secara positif atau meningkatkan tingkat korupsi. Selain itu, Rahayuningtyas & Setyaningrum (2018), Yuliyana & Setyaningrum (2016), dan Muhtar et al. (2018) menemukan pengaruh negatif akuntabilitas kinerja terhadap korupsi. Sedangkan dalam pengujian lain oleh Ikhwan et al. (2017) menghasilkan temuan yang berbeda bahwa akuntabilitas kinerja tidak terbukti secara empiris berpengaruh terhadap korupsi. Selain perbedaan

hasil antar penelitian, terdapat variabel yang belum dapat dibuktikan pengaruhnya pada penelitian terdahulu. Hasil pengujian oleh Muhtar et al. (2018) tidak dapat membuktikan adanya hubungan antara kapabilitas unit audit internal dan korupsi. Sama halnya dengan penelitian oleh Rahayuningtyas & Yulia (2018) yang menemukan bahwa reformasi birokrasi tidak berdampak signifikan terhadap pengurangan tingkat korupsi.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji kembali variable-variabel tersebut yang masih memiliki hasil bertentangan pada penelitian terdahulu. Penelitian ini juga dilakukan untuk membuktikan pengaruh kapabilitas unit audit internal dan reformasi birokrasi terhadap korupsi, yang pada penelitian sebelumnya tidak dapat dibuktikan.

STUDI LITERATUR

Teori Keagenan (*Principal-Agent Theory*)

Hubungan keagenan dijelaskan oleh Jensen & Meckling (1976) sebagai sebuah kontrak yaitu ketika seseorang atau beberapa orang bertindak sebagai *principal* yang mempekerjakan pihak lain sebagai *agent* untuk kepentingan mereka, termasuk menyerahkan beberapa kewenangan dalam pembuatan keputusan. Masalah keagenan terjadi ketika agen bertindak untuk menguntungkan kepentingannya sendiri bukan untuk kepentingan *principal*. Biaya keagenan (*agency cost*) muncul sebagai biaya untuk mengatasi masalah keagenan tersebut yang akan menjadi tanggung jawab *principal* maupun agen.

Dalam interaksi *principal-agent* muncul asimetri informasi yang terjadi karena informasi yang lebih banyak dimiliki oleh agen dibandingkan *principal*. Adams, (1994) menjelaskan bahwa asimetri informasi terjadi karena *principal* tidak memiliki kemampuan pengawasan yang efektif untuk mengetahui apakah kepentingan mereka dijalankan dengan baik oleh agen. Asimetri informasi menimbulkan *moral hazard* dan *adverse selection*. Menurut Scapen dalam Adams, (1994) *moral hazard* yaitu ketika agen bertindak bertentangan dengan kepentingan *principal* untuk memaksimalkan keuntungannya sendiri. Sedangkan *adverse selection* yaitu saat *principal* tidak memiliki informasi yang memadai tentang keputusan yang dibuat manajemen (agen) sehingga *principal* tidak dapat mengetahui apakah keputusan yang dibuat oleh manajemen tersebut telah sesuai dengan kepentingan *principal*.

Masalah keagenan juga dapat dilihat dalam perspektif pemerintahan yang sering dihubungkan dengan kecurangan atau korupsi. Asimetri informasi yang timbul dalam hubungan *principal-agent* memunculkan risiko terjadinya korupsi. *Moral hazard* muncul sebagai akibat asimetri

informasi yang mendorong agen melakukan berbagai upaya yang bertentangan dengan kepentingan *principal*, mengabaikan kepentingan publik atau masyarakat demi mengamankan posisi dan memperoleh keuntungan sebanyak-banyaknya bagi dirinya sendiri (Rahayuningtyas & Setyaningrum, 2018).

Menurut Marquette & Peiffer (2015) korupsi sering dijelaskan sebagai masalah *principal-agent ganda (double principal-agent problem)* dalam perspektif pemerintahan. Pertama yaitu ketika pemimpin politik berperan sebagai *principal* dan birokrat (pegawai publik) sebagai *agent*. Mereka (*principal*) bertugas mengawasi tindakan para birokrat (agen) agar tetap akuntabel. Tanpa kemampuan yang sempurna dalam mengawasi mereka, birokrat sebagai agen akan menggunakan diskresi mereka atas sumber daya untuk keuntungan mereka sendiri ketika kesempatan muncul. Masalah *principal-agent* yang kedua yaitu ketika pegawai/pejabat publik dan pimpinan politik (birokrat/politisi) sebagai agen dan publik secara umum sebagai *principal*. Sebagai agen, pegawai/pejabat publik dapat menyalahgunakan jabatan mereka dan menggunakan diskresi atas layanan publik untuk mengamankan keuntungan pribadi. Namun di sisi lain, masyarakat sebagai *principal* tidak dapat melakukan pengawasan yang sempurna atau menjamin pegawai/pejabat publik bertindak akuntabel.

Korupsi

Secara umum, telah banyak literatur yang menjelaskan korupsi dengan penjelasan yang beragam. Menurut Jain (2001) terdapat konsensus bahwa korupsi merujuk pada tindakan menggunakan kekuasaan oleh pejabat publik untuk keuntungan pribadi dengan cara yang bertentangan dengan peraturan atau ketentuan hukum. Sejalan dengan Tuanakotta (2010) yang menyatakan bahwa korupsi berkaitan dengan penyalahgunaan jabatan di sektor pemerintah (*misuse of public office*) untuk kepentingan pribadi.

Wijayanto & Zachrie (2009) menyatakan bahwa model yang paling umum dan populer untuk menganalisis korupsi yaitu model CDMA. Robert E. Klitgaard (dalam Wijayanto & Zachrie, 2009) model tersebut menjelaskan bahwa korupsi (C) dipengaruhi oleh tingkat diskresi (D), monopoli (M), dan ketiadaan akuntabilitas (A).

Selain itu, banyak teori yang menjelaskan tentang penyebab terjadinya korupsi. Teori-teori tersebut antara lain *GONE Theory* (Bologne, 1993), *fraud triangle theory* (Cressey, 1950), *fraud diamond theory* (Wolfe & Hermanson, 2004), dan *fraud pentagon theory* (Howarth, 2011). Salah satu penyebab korupsi yang ada dalam setiap teori tersebut adalah *opportunity* (kesempatan). Waluyo (2017) menjelaskan bahwa kesempatan

berhubungan dengan kondisi organisasi, institusi atau masyarakat yang menyebabkan kesempatan seseorang untuk melakukan korupsi menjadi terbuka.

Desentralisasi Fiskal

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004, desentralisasi fiskal di Indonesia dapat dibedakan berdasarkan perspektif pengeluaran dan pendapatan. Dari perspektif pengeluaran, pemerintah daerah diberikan kekuasaan untuk mengatur belanja sesuai dengan kebutuhan daerahnya. Dari perspektif pendapatan, pendapatan daerah bersumber dari Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan dana perimbangan (transfer pemerintah pusat ke daerah). PAD meliputi pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan dan PAD lain yang sah. Sedangkan dana perimbangan yang diterima daerah meliputi Dana Bagi Hasil (DBH), Dana Alokasi Umum (DAU), dan Dana Alokasi Khusus (DAK). Selain itu, dengan adanya undang-undang otonomi khusus dan keistimewaan daerah, serta dana desa, transfer pemerintah pusat ke daerah ditambah dengan dana insentif daerah, dana otonomi khusus dan dana keistimewaan, serta dana desa.

de Mello (2000) menyatakan bahwa penyerahan sumber-sumber penerimaan dan pengeluaran ke pemerintah daerah melalui desentralisasi bertujuan untuk mengurangi birokrasi pemerintahan. Selain itu, desentralisasi fiskal diharapkan membawa pemerintah lebih dekat kepada masyarakat sehingga akan mendorong efisiensi pemerintah, akuntabilitas publik, dan semakin transparan serta demokratis dalam pembuatan keputusan termasuk dalam penyediaan jasa kepada masyarakat.

Menurut Shah (2006), desentralisasi yang bertujuan untuk membuat pemerintahan responsif dan akuntabel dapat mengurangi tingkat korupsi dan meningkatkan pemberian layanan. Namun di sisi lain, Blackburn et al. (2006) menyatakan bahwa desentralisasi fiskal yang di dalamnya terdapat pemindahan kekuasaan atau pendelegasian sumber-sumber pendapatan kepada pemerintah daerah oleh pemerintah pusat dapat menyebabkan masalah keagenan yang mengarah pada praktik korupsi.

Penelitian terkait pengaruh desentralisasi terhadap korupsi menunjukkan hasil yang kontradiktif. Fisman & Gatti (2002) menemukan adanya korelasi negatif yang kuat antara desentralisasi dan korupsi. Lessmann & Markwardt (2010) dan Changwony & Paterson (2019) memperkuat temuan ini yaitu desentralisasi fiskal berpengaruh dalam mengurangi tingkat korupsi. Hasil yang berbeda ditemukan oleh Suprayitno & Pradipto (2017) dan Alfada (2019) yang

menyatakan bahwa desentralisasi fiskal berdampak positif terhadap peningkatan korupsi. Semakin besar dana yang disalurkan ke daerah, maka tingkat korupsi di daerah tersebut juga semakin besar (Maria et al. 2019). Dengan demikian, hipotesis terkait desentralisasi fiskal adalah :

H1 = Desentralisasi fiskal berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat korupsi.

Kapabilitas Unit Audit Internal

Audit internal berperan dalam mengatasi korupsi melalui pendeteksian risiko terjadinya korupsi dan memiliki cara yang lebih efisien dalam mencegah terjadinya korupsi (Alina et al. 2018). Penelitian yang dilakukan oleh Asiedu & Deffor (2017) menemukan bahwa terdapat hubungan yang kuat antara efektivitas fungsi audit internal dan pengurangan korupsi. Meningkatkan kematangan organisasi audit internal melalui peningkatan kapabilitas audit internal dilakukan untuk menjamin terwujudnya peran audit internal dalam mencegah, mendeteksi dan melakukan investigasi korupsi (Rustendi, 2017). Sehingga audit internal yang efektif menjadi hal yang penting untuk dipenuhi agar fungsi audit internal dalam mengatasi korupsi berjalan dengan baik.

Efektivitas unit audit internal dapat diukur melalui tingkat kematangan unit audit internal melalui peningkatan kapabilitas unit audit internal. Kapabilitas audit internal/APIP memiliki pengaruh terhadap tingkat korupsi. Semakin tinggi kapabilitas audit internal maka semakin baik pencegahan korupsi yang dilakukan (Sofiyani, 2018). Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis kedua dari penelitian ini adalah :

H2 = Kapabilitas unit audit internal berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat korupsi.

Reformasi Birokrasi

Reformasi birokrasi merupakan suatu usaha untuk memperbaiki tata kelola pemerintahan di Indonesia seperti yang dijelaskan dalam Peraturan Presiden Nomor 81 Tahun 2010 tentang *Grand Design* Reformasi Birokrasi 2010-2025. Menurut Sunarno (2020), tercapainya tata kelola yang baik (*good governance*) merupakan tujuan dari reformasi birokrasi yang diperkuat oleh penyelenggara negara yang profesional dan bebas Korupsi Kolusi dan Nepotisme (KKN) serta meningkatkan pelayanan kepada masyarakat sehingga tercapainya pelayanan prima.

Reformasi birokrasi dapat menjadi salah satu cara mengurangi atau mencegah korupsi. Menurut Dwiyanto (2015), reformasi birokrasi yang dirancang dengan baik dapat menjadi cara dan pendekatan yang efektif untuk mencegah munculnya kebutuhan dan minat melakukan korupsi. Primanto et al. (2014) dalam penelitiannya

menjelaskan bahwa reformasi birokrasi merupakan cara untuk mengeliminasi praktik korupsi di Indonesia. Implementasi reformasi birokrasi akan mendorong perbaikan dan meningkatkan kinerja birokrasi, baik pada level pusat maupun daerah. Berdasarkan penjelasan tersebut, hipotesis terkait reformasi birokrasi adalah :

H3 = Reformasi birokrasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat korupsi.

Akuntabilitas Kinerja

Menurut Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, akuntabilitas kinerja adalah perwujudan kewajiban suatu instansi pemerintah untuk mempertanggungjawabkan hasil dari pelaksanaan program dan kegiatan dalam mencapai misi instansi yang terukur dengan target yang telah ditetapkan melalui laporan kinerja yang disusun secara periodik.

Kesempatan untuk melakukan korupsi akan semakin terbuka jika akuntabilitas lemah (Shah, 2006). Menurut Yuliyana & Setyaningrum (2016) akuntabilitas kinerja sebagai wujud dari penerapan manajemen kinerja yang berorientasi pada hasil, diperlukan agar terwujudnya pemerintahan yang bersih dan bebas korupsi. Peningkatan akuntabilitas memiliki dampak yang signifikan dalam memberantas korupsi (Afriyanti et al., 2018).

Rahayuningtyas & Setyaningrum (2018) menemukan bahwa akuntabilitas berkontribusi menurunkan korupsi di Indonesia. Akuntabilitas kinerja berpengaruh negatif terhadap korupsi dan korupsi sebagian besar terjadi pada pemerintah daerah dengan akuntabilitas kinerja yang rendah (Muhtar et al., 2018). Sedangkan menurut Ikhwan et al. (2017) akuntabilitas kinerja tidak terbukti secara empiris berpengaruh terhadap korupsi. Berdasarkan kondisi tersebut, hipotesis terkait akuntabilitas kinerja adalah :

H4 = Akuntabilitas kinerja berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat korupsi.

METODOLOGI PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan menggunakan data sekunder. Populasi dalam penelitian ini meliputi seluruh pemerintah kabupaten/kota di Indonesia dengan rentang waktu penelitian dari tahun 2016 sampai dengan tahun 2019. Dengan menggunakan metode *purposive sampling* kemudian dipilih sampel kabupaten/kota secara tidak acak yaitu berdasarkan kriteria tertentu sehingga anggota populasi yang tidak memenuhi syarat dikeluarkan dari sampel penelitian. Kriteria yang digunakan adalah anggota populasi yang memiliki data terkait variabel yang diuji dalam rentang waktu tahun 2016 sampai dengan 2019.

Tabel 1. Pemilihan Sampel Penelitian

Keterangan	Jumlah
Total pemerintah kabupaten/kota di Indonesia	514
(-) Kabupaten/Kota di Provinsi DKI Jakarta	(6)
(-) Kabupaten/Kota tidak tersedia informasi terkait jumlah kasus korupsi	(156)
(-) Kabupaten/Kota tidak tersedia informasi terkait reformasi birokrasi	(127)
Jumlah sampel	225
Total Observasi	900

Sumber: diolah penulis

Berdasarkan Tabel 1 diketahui populasi penelitian adalah 514 kabupaten/kota. Khusus provinsi DKI Jakarta dikecualikan dari sampel penelitian karena karakteristiknya sebagai wilayah administratif khusus yang berbeda dengan daerah lain. Kriteria pemilihan sampel berikutnya adalah kabupaten/kota harus memiliki kelengkapan data yang akan digunakan untuk mengukur variabel penelitian. Terdapat 156 kabupaten/kota yang tidak tersedia secara lengkap data kasus korupsi berdasarkan hasil putusan pengadilan selama 4 tahun dari tahun 2016 sampai dengan 2019. Selanjutnya dari populasi yang telah memenuhi 2 kriteria di atas, terdapat 127 kabupaten/kota yang tidak tersedia data penilaian reformasi birokrasi selama 4 tahun dari tahun 2016 sampai dengan 2019. Dengan demikian, berdasarkan ketentuan tersebut didapatkan sampel penelitian sebanyak 225 kabupaten/kota.

Definisi Operasional Variabel

Penelitian ini menggunakan tiga jenis variabel yaitu variabel dependen, independen, dan kontrol. Variabel dependen yaitu korupsi yang diukur menggunakan data jumlah kasus korupsi pemerintah kabupaten/kota yang terjadi dalam rentang tahun 2016 sampai dengan 2019 berdasarkan hasil putusan pengadilan. Sedangkan variabel independen dalam penelitian ini yaitu desentralisasi fiskal, kapabilitas unit audit internal, reformasi birokrasi dan akuntabilitas kinerja. Untuk meningkatkan hasil pengujian digunakan variabel kontrol berupa belanja pegawai pemerintah kabupaten/kota dan Pendapatan Domestik Regional Bruto (PDRB). Definisi operasional dan pengukuran variabel penelitian disajikan pada Tabel 2.

Model Penelitian

Model regresi data panel digunakan dalam penelitian ini untuk mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Model penelitian yang digunakan ditunjukkan oleh persamaan berikut :

$$KORUP_{it} = \alpha + \beta_1 DF_{it} + \beta_2 IACM_{it} + \beta_3 REFORM_{it} + \beta_4 AKIP_{it} + \beta_5 PDRB_{it} + \beta_6 PEG_{it} + e_{it}$$

Keterangan :

- α : konstanta
- KORUP : tingkat korupsi
- DF : jumlah dana transfer yang diterima
- IACM : nilai *internal audit capability model* (IACM)
- REFORM : nilai pelaksanaan reformasi birokrasi
- AKIP : nilai evaluasi akuntabilitas kinerja instansi pemerintah
- PDRB : PDRB per kapita
- PEG : belanja pegawai pemerintah daerah
- $\beta_1 - \beta_6$: koefisien regresi variabel independen
- t : periode tahun ke-t
- i : pemerintah daerah ke-i
- e_{it} : faktor pengganggu/kesalahan (*error*)

Metode Analisis Data

Pengujian yang dilakukan dalam penelitian ini diawali dengan pemilihan model regresi data panel yaitu *common effect*, *fixed effect* atau *random effect model*. Pengujian dilanjutkan dengan pengujian asumsi klasik multikolinearitas dan heteroskedastisitas. Selanjutnya pengujian hipotesis dilakukan melalui uji F untuk mengevaluasi pengaruh variabel independen secara simultan, uji koefisien regresi (R^2), dan uji t untuk mengevaluasi pengaruh masing-masing variabel independen secara individual terhadap variabel dependen.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil

Tabel 3 menunjukkan statistik deskriptif data penelitian. Berdasarkan tabel tersebut dapat diketahui bahwa korupsi memiliki nilai rata-rata (*mean*) selama 4 tahun yaitu 0,6478 dan standar deviasi 0,9662. Jumlah kasus korupsi pemerintah kabupaten/kota terendah adalah 0 (nol) dan jumlah kasus korupsi pemerintah kabupaten/kota tertinggi adalah sebanyak 7 kasus korupsi.

Desentralisasi Fiskal (DF) sebagai variabel independen memiliki nilai rata-rata 27,835 yang merupakan nilai logaritma natural dari jumlah transfer pemerintah pusat ke pemerintah daerah sebagai proksi desentralisasi fiskal. Standar deviasi sebesar 0,4158 dengan nilai maksimum 29,188 dan nilai minimum 26,824.

Kapabilitas unit audit internal/APIP (IACM) sebagai variabel independen memiliki nilai rata-rata 2,1711 dan standar deviasi 0,7197. Hal ini menjelaskan bahwa rata-rata kapabilitas unit audit internal/APIP pemerintah kabupaten/kota berada pada level 2 *Infrastructure*. Sedangkan nilai minimum 1 dan nilai maksimum 3. Kapabilitas APIP pemerintah kabupaten/kota tertinggi mencapai level 3 *Integrated*.

Reformasi birokrasi (REFORM) sebagai variabel independen memiliki nilai rata-rata 2,1233 dan standar deviasi 1,2574. Pemerintah kabupaten/kota rata-rata memiliki nilai evaluasi reformasi birokrasi pada rentang nilai >30-50 (C) atau buruk. Sedangkan nilai minimum 1 dan nilai maksimum 5. Nilai evaluasi reformasi birokrasi pemerintah kabupaten/kota tertinggi berada pada nilai >70-80 (BB) atau baik.

Tabel 2. Pengukuran Variabel Penelitian

Variabel	Pengukuran	Sumber Data
Korupsi (KORUP)	Jumlah kasus korupsi berdasarkan putusan pengadilan	Mahkamah Agung
Desentralisasi Fiskal (DF)	Logaritma natural dana transfer pemerintah pusat kepada pemerintah daerah	Kementerian Keuangan
Kapabilitas Unit Audit Internal (IACM)	Level kapabilitas unit audit internal/APIP (skala 1 s.d. 5)	Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP)
Reformasi Birokrasi (REFORM)	Nilai pelaksanaan reformasi birokrasi pemerintah daerah (skala 1 – 7)	Kementerian Pemberdayaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (Kemenpan-RB)
Akuntabilitas Kinerja (AKIP)	Nilai evaluasi sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah daerah (skala 1 – 7)	Kemenpan-RB
Belanja Pegawai (PEG)	Logaritma natural realisasi belanja pegawai pemerintah daerah	Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) – Laporan Hasil Audit Pemerintah Daerah

Akuntabilitas kinerja (AKIP) sebagai variabel independen memiliki nilai rata-rata 3,5933 dan standar deviasi 0,9141. Pemerintah kabupaten/kota rata-rata memiliki nilai evaluasi

Tabel 3. Statistik Deskriptif

Var	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max
KORUP	900	0,6478	0,9662	0	7
IACM	900	2,1711	0,7197	1	3
REFORM	900	2,1233	1,2574	1	5
AKIP	900	3,5933	0,9141	1	6
DF	900	27,835	0,4158	26,824	29,188
PDRB	900	17,456	0,5496	16,081	19,848
PEG	900	27,158	0,5838	25,516	29,467

Sumber: output STATA

akuntabilitas kinerja pada rentang nilai >50-60 (CC) atau cukup (memadai). Sedangkan nilai minimum 1 dan nilai maksimum 6. Nilai akuntabilitas kinerja pemerintah kabupaten/kota tertinggi berada pada nilai >80-90 (A) atau memuaskan.

Pemilihan Model Regresi

a. Uji Chow

Uji chow dilakukan untuk menentukan model terbaik antara *common effect* atau *fixed effect*. Hipotesis yang digunakan dalam pengujian ini yaitu $H_0 = common\ effect$ dan $H_a = fixed\ effect$. Pengujian menghasilkan nilai probabilitas $Prob > F$ sebesar 0,1631 atau lebih besar dari nilai signifikansi (α) sebesar 0,05 seperti yang ditunjukkan pada Tabel 4. Berdasarkan hasil tersebut maka H_0 gagal ditolak atau diterima, sehingga metode *common effect* merupakan pilihan yang terbaik.

Tabel 4. Hasil Uji Chow dan Lagrange Multiplier

Jenis Pengujian	Nilai Prob	Model Terpilih
Uji Chow	Prob > F	CEM
Uji Lagrange Multiplier	Prob > chibar2	CEM

Sumber: diolah penulis dari STATA

b. Uji Lagrange Multiplier

Berdasarkan uji *Chow* didapatkan bahwa metode terbaik adalah *common effect*. Sehingga dilanjutkan dengan melakukan uji *Lagrange Multiplier* untuk memilih antara *random effect* atau *common effect* sebagai model terbaik. Pengujian ini menggunakan hipotesis sebagai berikut:

$H_0 = common\ effect$

$H_a = random\ effect$.

Hasil pengujian *Lagrange Multiplier* pada Tabel 4 menunjukkan nilai probabilitas sebesar 0,4676 atau lebih tinggi dibandingkan nilai signifikansi (α) 0,05. Berdasarkan hasil tersebut, H_0 gagal ditolak atau metode *common effect model (CEM)* merupakan pilihan yang terbaik.

Uji Asumsi Klasik

a. Multikolinearitas

Hasil pengujian multikolinearitas menunjukkan *mean VIF* senilai 1,53 atau lebih kecil dari 10. Dapat juga dilihat dari masing-masing variabel yang menunjukkan nilai *VIF* lebih kecil dari 10 seperti yang terdapat pada Tabel 5. Selain itu, nilai *Tolerance (1/VIF)* masing-masing variabel menunjukkan nilai mendekati 1. Model yang tidak memiliki masalah multikolinieritas ditunjukkan dengan *VIF* yang lebih kecil dari 10 atau *Tolerance (1/VIF)* yang mendekati 1 (Widarjono, 2018). Berdasarkan nilai *VIF* dan *Tolerance* yang dihasilkan dari pengujian tersebut, model penelitian ini dapat disimpulkan tidak memiliki masalah multikolinearitas.

Tabel 5. Hasil Uji Multikolinearitas

Variabel	VIF	1/VIF
DF	1.85	0.539943
PEG	1.82	0.549727
REFORM	1.65	0.605427
AKIP	1.62	0.615939
IACM	1.20	0.836112
PDRB	1.06	0.947720
Mean VIF	1.53	

Sumber: Output STATA

b. Heteroskedastisitas

Pengujian Heteroskedastisitas dalam penelitian ini dilakukan menggunakan uji *Breusch-Pagan Lagrange Multiplier (BP-LM)* yang terdapat pada aplikasi STATA, dengan hipotesis pengujian sebagai berikut :

H_0 : struktur varian homoskedastis

H_a : struktur varian heteroskedastis

Berdasarkan hasil pengujian BP-LM dalam Tabel 6 menghasilkan nilai *p-value* sebesar 0,0000. Apabila *p-value* lebih rendah dari 0,05 maka hipotesis nol (H_0) ditolak, artinya model penelitian heteroskedastis. Hasil uji menunjukkan nilai *p-value* yang lebih rendah dari tingkat signifikansi pengujian, sehingga H_0 ditolak atau terdapat masalah heteroskedastisitas.

Tabel 6. Hasil Uji Heteroskedastisitas

	<i>p-value > Chi2</i>
<i>BP-LM Panel Heteroscedasticity test</i>	0.0000

Sumber: Output STATA

Karena ditemukan gejala heteroskedastisitas dalam model penelitian, maka diperlukan perbaikan atau penyembuhan dari gejala heteroskedastisitas agar model penelitian dapat menghasilkan estimator yang BLUE (*Best Linier Unbiased Estimation*). Menurut Hoehle (2007), masalah heteroskedastisitas pada data panel dapat diperbaiki dengan melakukan *robust standard error*. Berdasarkan hal tersebut, pada penelitian ini digunakan *syntax: vce (robust)* untuk mengatasi masalah heteroskedastisitas yang terjadi sehingga

model penelitian ini tidak mengalami masalah asumsi klasik.

Hasil Pengujian Hipotesis

a. Uji Signifikansi Simultan (Uji F)

Hipotesis yang menjadi dasar dalam pengambilan keputusan pengujian ini adalah :

H₀ : seluruh variabel independen secara simultan tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen

H_a : seluruh variabel independen secara simultan berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen

Penentuan simpulan uji F dilihat berdasarkan nilai probabilitas F dibandingkan dengan tingkat signifikansi ($\alpha=0,05$). Apabila nilai probabilitas F yang dihasilkan lebih kecil dari tingkat signifikansi, maka H₀ ditolak dan H_a diterima, begitupun sebaliknya.

Berdasarkan Tabel 7 terkait hasil regresi, nilai Prob>F diperoleh nilai 0,0000 atau lebih rendah dari tingkat signifikansi 0,05. Oleh karena itu, H₀ ditolak dan H_a diterima. Sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel desentralisasi fiskal, kapabilitas unit audit internal, reformasi birokrasi, akuntabilitas kinerja, pendapatan domestik regional bruto dan belanja pegawai secara simultan berpengaruh signifikan terhadap tingkat korupsi.

b. Analisis Koefisien Determinasi (R²)

Koefisien determinasi (R²) menggambarkan seberapa baik garis regresi menjelaskan datanya (*goodness of fit*). Menurut Widarjono (2018), R² dapat dijelaskan sebagai proporsi atau persentase dari total variasi variabel dependen yang dijelaskan oleh garis regresi. Apabila nilainya mendekati 1, maka garis regresi semakin baik karena mampu menjelaskan data aktualnya.

Tabel 7. Hasil Regresi CEM

Variabel	Koefisien	T	Prob
DF	0,3879221	2,88	0,004
IACM	-0,1707036	-3,40	0,001
REFORM	-0,1249425	-3,70	0,000
AKIP	0,0072117	0,15	0,877
PDRB	-0,045092	-0,81	0,417
PEG	-0,0027258	-0,03	0,979
C	-8,678887	-3,28	0,001
R-Squared	0,0766	F	11,44
Root MSE	0,93165	Prob > F	0,0000

Sumber: diolah dari hasil pengujian STATA

Berdasarkan Tabel 7, nilai R² didapat sebesar 0.0766. Hal tersebut menjelaskan bahwa perubahan variabel korupsi mampu dijelaskan oleh desentralisasi fiskal, kapabilitas unit audit internal, reformasi birokrasi, akuntabilitas kinerja, pendapatan domestik regional bruto dan belanja

pegawai dalam penelitian ini sebesar 7,66%. Adapun sisanya sebesar 92,34% dijelaskan oleh variabel-variabel lain yang tidak tercakup dalam model penelitian. Nilai R² yang kecil ini dapat disebabkan karena determinan korupsi yang sangat *complicated* (Kuncoro, 2002).

c. Uji Signifikansi Individu (Uji t)

Nilai probabilitas yang dihasilkan pada STATA menunjukkan signifikansi untuk pengujian hipotesis dua arah (*two-tailed*). Penelitian ini menggunakan hipotesis satu arah (*one-tailed*). Sehingga untuk memperoleh nilai signifikansi *one-tailed*, secara sederhana dilakukan dengan membagi nilai probabilitas yang ada menjadi dua. Berdasarkan hasil regresi sebagaimana yang disajikan dalam Tabel 7, ikhtisar hasil pengujian hipotesis masing-masing variabel disajikan dalam Tabel 8 berikut.

Tabel 8. Hasil Pengujian Hipotesis (Uji t)

Variabel	Ekspek tasi	Prob		Hasil
		Two-tailed	One-tailed	
DF	+	0,004	0,002	Diterima
IACM	-	0,001	0,0005	Diterima
REFORM	-	0,000	0,000	Diterima
AKIP	-	0,877	0,4385	Ditolak

Sumber: diolah dari hasil pengujian STATA

Pembahasan

Pengaruh Desentralisasi Fiskal terhadap Korupsi

Sesuai dengan hasil pengujian hipotesis, penelitian ini mengonfirmasi bahwa desentralisasi fiskal memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap jumlah kasus korupsi pemerintah daerah. Semakin tinggi transfer yang diterima pemerintah daerah berpengaruh terhadap semakin tingginya tingkat korupsi pemerintah daerah. Hal ini mengindikasikan bahwa alokasi dana transfer dari pemerintah pusat rentan menjadi objek korupsi di daerah. Semakin besar dana transfer tersebut membuka kesempatan (*opportunity*) yang lebih besar bagi pemerintah daerah untuk melakukan korupsi. Korupsi yang terjadi di pemerintah daerah dapat dilihat sebagai respon terhadap kesempatan (*opportunity*) yang ada (Filmer & Lindauer, 2001). Kondisi tersebut sesuai dengan teori-teori *fraud*/korupsi yang menjelaskan bahwa kesempatan (*opportunity*) dapat menjadi salah satu penyebab yang mendorong terjadinya korupsi. Selain itu, besarnya dana transfer pemerintah pusat diikuti dengan kewenangan pemerintah daerah yang besar dalam pengalokasian maupun penggunaannya. Sehingga sesuai dengan teori Robert Klitgaard, apabila tidak diikuti dengan akuntabilitas yang memadai maka kemungkinan terjadinya korupsi akan meningkat.

Hasil pengujian tersebut menyimpulkan bahwa desentralisasi fiskal berpengaruh positif terhadap korupsi sehingga sejalan dengan penelitian Maria et al. (2019), Alfada (2019), dan Suprayitno & Pradipto (2017).

Pengaruh Kapabilitas Unit Audit Internal terhadap Korupsi

Hasil pengujian menunjukkan bahwa kapabilitas unit audit internal terbukti berpengaruh signifikan dalam menurunkan korupsi pemerintah daerah. Kapabilitas unit audit internal memiliki hubungan negatif dan signifikan terhadap korupsi yang diprosikan dengan jumlah kasus korupsi. Hubungan negatif ini dapat diartikan bahwa kenaikan level kapabilitas APIP diikuti oleh penurunan jumlah kasus korupsi. Dari sisi signifikansi, level kapabilitas APIP memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tingkat korupsi. Artinya, besaran level kapabilitas APIP akan memengaruhi kenaikan atau penurunan jumlah kasus korupsi.

Hasil penelitian ini membuktikan adanya pengaruh kapabilitas unit audit internal terhadap korupsi, sedangkan pada penelitian Muhtar et al. (2018) hubungan tersebut tidak dapat dibuktikan.

Berdasarkan penelitian ini, peningkatan level kapabilitas APIP yang semakin tinggi akan mengurangi tingkat korupsi. Hal ini dapat dijelaskan karena semakin tinggi level kapabilitas APIP maka APIP sebagai unit audit internal diharapkan dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa proses yang dilakukan sesuai dengan peraturan dan memiliki kemampuan untuk mendeteksi adanya korupsi sesuai dengan *outcome level 2 – infrastructure*. Dalam tingkatan yang lebih tinggi yaitu level 3 – *integrated*, APIP mampu menilai efisiensi, efektivitas, dan nilai ekonomis suatu program/kegiatan serta mampu memberikan konsultasi pada tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian internal. Pada level 4 – *managed*, APIP dapat memberikan keyakinan (*assurance*) secara menyeluruh atas tata kelola, manajemen risiko dan pengendalian internal. Hingga pada level 5 – *optimizing*, APIP dapat menjadi agen perubahan. Semakin tinggi kapabilitas APIP tersebut maka efektivitas APIP akan semakin baik termasuk dalam mendeteksi dan mencegah terjadinya korupsi.

Hasil penelitian ini mengonfirmasi pentingnya peningkatan kapabilitas unit audit internal/APIP dalam upaya pencegahan dan pendeteksian korupsi. Hal ini sejalan dengan rencana strategis KPK dalam upaya pencegahan, penindakan, dan edukasi anti korupsi yang membutuhkan adanya peningkatan fungsi dan kapabilitas APIP sebagai mitra KPK.

Pengaruh Reformasi Birokrasi terhadap Korupsi

Hasil pengujian membuktikan adanya pengaruh signifikan reformasi birokrasi yang dijalankan dengan penurunan jumlah kasus korupsi. Reformasi birokrasi yang diprosikan dengan hasil evaluasi pelaksanaan reformasi birokrasi memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap korupsi yang diukur menggunakan jumlah kasus korupsi. Hubungan negatif tersebut dapat dijelaskan bahwa semakin tinggi nilai evaluasi pelaksanaan reformasi birokrasi pemerintah daerah, jumlah kasus korupsi semakin rendah. Dari sisi signifikansi, reformasi birokrasi memiliki pengaruh signifikan terhadap korupsi. Dengan kata lain, peningkatan reformasi birokrasi akan mempengaruhi penurunan jumlah kasus korupsi dan sebaliknya.

Hasil penelitian ini berhasil membuktikan adanya pengaruh reformasi birokrasi terhadap korupsi. Sedangkan pada penelitian Rahayuningtyas & Yulia (2018) hubungan tersebut tidak dapat dibuktikan.

Berdasarkan data penelitian ini, pengaruh negatif dari reformasi birokrasi terhadap korupsi menggambarkan bahwa semakin tinggi hasil evaluasi penilaian reformasi birokrasi atau semakin baik reformasi birokrasi yang dijalankan pemerintah daerah akan mengurangi tingkat korupsi. Hal ini dapat menunjukkan bahwa komponen-komponen yang dijadikan sasaran dalam reformasi birokrasi dapat membawa kepada tujuan yang diinginkan yaitu terwujudnya pemerintahan yang bersih dan bebas KKN.

Pengaruh Akuntabilitas Kinerja terhadap Korupsi

Pengujian hipotesis membuktikan bahwa akuntabilitas kinerja tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap korupsi. Kenaikan nilai akuntabilitas kinerja tidak memengaruhi penurunan atau peningkatan jumlah kasus korupsi.

Hasil tersebut bertentangan dengan penjelasan sebelumnya dan beberapa penelitian terkait. Penelitian oleh Yuliyana & Setyaningrum (2016) dan Muhtar et al. (2018) menyimpulkan bahwa akuntabilitas kinerja berpengaruh negatif terhadap korupsi. Sedangkan Ikhwan et al. (2017) memiliki kesimpulan yang sama dengan penelitian ini. Penelitian mereka menyimpulkan bahwa akuntabilitas kinerja pemerintah daerah yang meningkat tidak berpengaruh terhadap tingkat keterjadian korupsi di daerah tersebut.

Tidak berpengaruhnya akuntabilitas kinerja terhadap korupsi disebabkan karena pemerintah daerah yang menjadi sampel penelitian memiliki nilai evaluasi akuntabilitas kinerja yang cenderung stagnan dalam empat tahun, sedangkan jumlah kasus korupsi yang dimiliki pemerintah daerah berfluktuasi dari tahun ke tahun. Nilai rata-rata akuntabilitas kinerja sudah tinggi dan cenderung

stagnan atau tidak mengalami peningkatan yang signifikan. Kondisi ini dapat disebabkan karena pelaporan akuntabilitas kinerja dilakukan hanya sekedar memenuhi kewajiban pelaksanaan peraturan perundangan tanpa adanya upaya untuk mendapatkan penilaian yang lebih baik dari periode sebelumnya. Instansi pemerintah juga memiliki kecenderungan untuk melaporkan kinerja yang baik secara berlebihan dan menyembunyikan kinerja atau program yang buruk (Nurkhamid, 2008). Hal ini dapat menyebabkan informasi yang diterima masyarakat dari Laporan Akuntabilitas Instansi Pemerintah (LAKIP) tersebut tidak sesuai dengan kenyataan, sehingga fungsi akuntabilitas kinerja sebagai salah satu cara mengatasi korupsi menjadi tidak tercapai.

KESIMPULAN

Desentralisasi fiskal memiliki pengaruh signifikan dalam meningkatkan jumlah kasus korupsi pemerintah daerah. Semakin tinggi transfer yang diberikan kepada pemerintah daerah sebagai proksi desentralisasi fiskal, maka semakin tinggi jumlah kasus korupsi pemerintah daerah. Hal ini menunjukkan bahwa dana transfer pemerintah pusat yang diterima daerah rentan menjadi objek korupsi pemerintah daerah.

Kapabilitas unit audit internal dan reformasi birokrasi memiliki pengaruh signifikan dalam menurunkan jumlah kasus korupsi pemerintah daerah. Semakin tinggi tingkat kapabilitas unit audit internal/APIP atau semakin baik reformasi birokrasi pemerintah daerah, akan diikuti dengan penurunan tingkat korupsi pemerintah daerah. Di sisi lain, akuntabilitas kinerja tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kenaikan atau penurunan jumlah kasus korupsi pemerintah daerah. Hal tersebut dapat disebabkan karena sampel pemerintah daerah memiliki tingkat akuntabilitas kinerja yang relatif stagnan dalam empat tahun atau tidak terjadi peningkatan yang cukup signifikan. Pelaporan akuntabilitas kinerja yang tidak sesuai dengan capaian sebenarnya atau hanya sebagai pemenuhan kewajiban formal juga dapat menjadi penyebabnya.

Berdasarkan kesimpulan penelitian tersebut, pemerintah pusat dapat mempertimbangkan untuk memberikan insentif tambahan dalam komponen transfer ke daerah bagi pemerintah daerah yang mencapai tingkat kapabilitas APIP dan penilaian reformasi birokrasi yang tinggi. Hal ini agar pemerintah daerah berupaya serius dalam meningkatkan kapabilitas APIP dan reformasi birokrasi mereka yang terbukti dapat membantu menurunkan tingkat korupsi pemerintah daerah. Selain itu, bagi pemerintah daerah perlu meningkatkan kapabilitas APIP dan reformasi birokrasi yang terbukti berpengaruh signifikan

terhadap penurunan korupsi, serta meningkatkan kualitas akuntabilitas kinerja.

Penelitian ini tentu memiliki keterbatasan yaitu terkait dengan ukuran korupsi yang digunakan. Ukuran yang menggambarkan dengan tepat tingkat korupsi pemerintah daerah sangat sulit ditentukan. Indeks persepsi korupsi yang banyak digunakan dalam penelitian korupsi dengan objek negara, tidak dapat digunakan dalam penelitian ini karena tidak tersedianya data indeks persepsi korupsi seluruh pemerintah daerah berdasarkan survey *Transparency International Indonesia* (TII). Sehingga proksi korupsi dalam penelitian ini menggunakan jumlah kasus korupsi berdasarkan putusan pengadilan tingkat pertama (pengadilan negeri). Namun terdapat kemungkinan adanya kasus korupsi yang belum diputus di pengadilan sampai dengan pengumpulan data penelitian ini dilakukan yang tidak masuk dalam penelitian ini.

Berdasarkan hal tersebut, penelitian selanjutnya diharapkan dapat mencari proksi lain yang dapat menggambarkan tingkat korupsi pemerintah daerah dengan lebih baik dan lengkap, misalnya berdasarkan indeks integritas atau jumlah kerugian negara akibat korupsi. Selain berkaitan dengan keterbatasan tersebut, penelitian selanjutnya dapat memperpanjang rentang waktu penelitian dan memperbanyak sampel yang digunakan sehingga dapat menangkap fenomena terkait pengaruh desentralisasi fiskal, kapabilitas unit audit internal, reformasi birokrasi dan akuntabilitas kinerja terhadap korupsi pemerintah daerah secara lebih komprehensif dan menghasilkan pengujian yang lebih baik.

REFERENSI

- Adams, M. B. (1994). Agency theory and the internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8–12. <https://doi.org/10.1108/02686909410071133>
- Afriyanti, D., Sabanu, H. G., & Noor, F. (2018). Penilaian indeks akuntabilitas instansi pemerintah. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 1(1), 21–42. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v1i1.10>
- Alfada, A. (2019). Does fiscal decentralization encourage corruption in local governments? evidence from Indonesia. *Journal of Risk and Financial Management*, 12(3), 118. <https://doi.org/10.3390/jrfm12030118>
- Alina, C. M., Cerasela, S. E., & Raluca-Andreea, T. (2018). The role of internal audit in fighting corruption. *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*, 18(2), 566–569.

- Asiedu, K. F., & Deffor, E. W. (2017). Fighting corruption by means of effective internal audit function: Evidence from the Ghanaian public sector. *International Journal of Auditing*, 21(1), 82–99. <https://doi.org/10.1111/ijau.12082>
- Blackburn, K., Bose, N., & Emranul Haque, M. (2006). The incidence and persistence of corruption in economic development. *Journal of Economic Dynamics and Control*, 30(12), 2447–2467. <https://doi.org/10.1016/j.jedc.2005.07.007>
- Bologne, J. (1993). Handbook on corporate fraud: Prevention, detection, and investigation. Boston: Butterworth-Heinemann.
- Changwony, F. K., & Paterson, A. S. (2019). Accounting practice, fiscal decentralization and corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 100834. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.04.003>
- Cressey, D. R. (1950). The criminal violation of financial trust. In *American Sociological Review* (Vol. 15, Issue 6). <https://doi.org/10.2307/2086606>
- de Mello, L. R. (2000). Fiscal decentralization and intergovernmental fiscal relations: A cross-country analysis. *World Development*, 28(2), 365–380. [https://doi.org/10.1016/S0305-750X\(99\)00123-0](https://doi.org/10.1016/S0305-750X(99)00123-0)
- Dwiyanto, A. (2015). *Reformasi birokrasi kontekstual*. Yogyakarta: Gajah Mada University Press.
- Filmer, D., & Lindauer, D. L. (2001). Does Indonesia Have a “Low-Pay” Civil Service? The World Bank. <https://doi.org/10.1596/1813-9450-2621>
- Fisman, R., & Gatti, R. (2002). Decentralization and corruption: evidence across countries. *Journal of Public Economics*, 83(3), 325–345. [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(00\)00158-4](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(00)00158-4)
- Hoechle, D. (2007). Robust standard errors for panel regressions with cross-sectional dependence. *The Stata Journal: Promoting Communications on Statistics and Stata*, 7(3), 281–312. <https://doi.org/10.1177/1536867X0700700301>
- Howarth, C. (2011). Why the fraud triangle is no longer enough. In Horwath, Crowe LLP.
- Ikhwan, A. N., Subroto, B., & Ghofar, A. (2017). The influence of accountability on clean-corruption perception in local government. *assets: Jurnal Akuntansi Dan Pendidikan*, 5(2), 129. <https://doi.org/10.25273/jap.v5i2.1194>
- Indonesia Corruption Watch. (2016). Laporan *Tren Penindakan Kasus Korupsi 2016*.
- Indonesia Corruption Watch. (2017). *Tren Penindakan Kasus Korupsi 2017*.
- Alamsyah, W., Abid, L., & Sunaryanto, A. (2018). Laporan Tren penindakan kasus korupsi tahun 2018. *Indonesia Corruption Watch*
- Indonesia Corruption Watch. (2019). *Tren Penindakan Kasus Korupsi 2019*.
- Jain, A. K. (2001). Corruption: A Review. *Journal of Economic Surveys*, 15(1), 71–121. <https://doi.org/10.1111/1467-6419.00133>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kuncoro, A. (2002). Corruption and economic growth in Indonesia. *Economics and Finance in Indonesia*, 50, 79–112.
- Lessmann, C., & Markwardt, G. (2010). One Size Fits All? Decentralization, Corruption, and the Monitoring of Bureaucrats. *World Development*, 38(4), 631–646. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2009.11.003>
- Maria, E., Halim, A., Suwardi, E., & Miharjo, S. (2019). Desentralisasi fiskal dan probabilitas terjadinya korupsi: Sebuah bukti empiris dari Indonesia. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 22(1), 1–22. <https://doi.org/10.24914/jeb.v22i1.2036>
- Marquette, H., & Peiffer, C. (2015). Corruption and collective action. In *Development leadership program, U4 Anti-corruption Resource Centre*. <http://www.dlprog.org/research/corruption-and-collective-action.php%5Cnhttp://www.u4.no/publications/corruption-and-collective-action/>
- Martini, M. (2012). Causes of corruption in Indonesia. *U4 Anti-Corruption Resource Centre, U4 Expert*(338).
- Muhtar, Sutaryo, & Sriyanto. (2018). Corruption in Indonesian local government: Study on triangle fraud theory. *International Journal of Business and Society*, 19(2), 536–552.
- Nurkhamid, M. (2008). Implementasi inovasi sistem pengukuran kinerja instansi pemerintah. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 3(1), 45–76.
- Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah, (2014).

- Peraturan Presiden Nomor 81 Tahun 2010 tentang Grand Design Reformasi Birokrasi 2010-2025, (2010).
- Primanto, A., Suwitri, S., & Warsono, H. (2014). Bureaucratic Reform: A way to eliminate corruption, collusion, and nepotism practices in Indonesia. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 2(10), 1–23.
- Rahayuningtyas, D. P. A., & Setyaningrum, D. (2018). Pengaruh tata kelola dan E-government terhadap korupsi. *EKUITAS (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 1(4). <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2017.v1.i4.2597>
- Rahayuningtyas, D. P. A., & Yulia, F. (2018). Audit opinion, internal control system, bureaucracy reform, political background and the level of corruption in government institutions. In *Competition and Cooperation in Economics and Business* (pp. 105–114).
- Rustendi, T. (2017). Peran audit internal dalam memerangi korupsi (Upaya meningkatkan efektivitas fungsi APIP). *Jurnal Akuntansi*, 12(2), 111–126.
- Setyaningrum, D., Wardhani, R., & Syakhroza, A. (2017). Good public governance, corruption and public service quality: Indonesia evidence. *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 15(19), 327–338.
- Shah, A. (2006). Corruption and decentralized public governance. In *Handbook of fiscal federalism*. The World Bank. <https://doi.org/10.4337/9781847201515.00029>
- Sofiyani, S. N. (2018). Pengaruh dukungan manajemen dan kapabilitas auditor intern terhadap pencegahan dan pendeteksian fraud. *Jurnal Akuntansi*, 13(2), 86–95. <http://jurnal.unsil.ac.id/index.php/jak/article/view/842>
- Sunarno, S. (2020). Reformasi birokrasi dalam rangka mewujudkan good governance di Indonesia. *Jurnal Wacana Kinerja: Kajian Praktis-Akademis Kinerja Dan Administrasi Pelayanan Publik*, 10(2), 7–16.
- Suprayitno, B., & Pradiptyo, R. (2017). Fiscal decentralization and corruption: The facts in regional autonomy in Indonesia. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, 8(5), 1467–1483.
- Tuanakotta, T. M. (2010). *Akuntansi forensik dan audit investigatif*. Jakarta: Salemba Empat.
- Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, (2004).
- Waluyo, B. (2017). Optimalisasi pemberantasan korupsi di Indonesia. *Jurnal Yuridis*, 1(2), 169–182.
- Widarjono, A. (2018). *Ekonometrika*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Wijayanto, & Zachrie, R. (2009). *Korupsi mengorupsi Indonesia: sebab, akibat, dan prospek pemberantasan*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama.
- Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud. *The CPA Journal*, 74(12), 38–42.
- WU, X. (2005). Corporate Governance and Corruption: A Cross-Country Analysis. *Governance*, 18(2), 151–170. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.2005.00271.x>
- Yuliyana, I., & Setyaningrum, D. (2016). Pengaruh Penerapan E-Government dan Akuntabilitas terhadap Persepsi Korupsi di Kementerian/Lembaga. *Seminar Nasional Akuntansi XIX*, 1–25.