

**REFORMASI BIROKRASI DAN AKUNTABILITAS  
PENGELOLAAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH**

**Theresia Dian Widyastuti**

**Fakultas Ekonomi dan Bisnis Program Studi Akuntansi**

[theresia.widyastuti@atmajaya.ac.id](mailto:theresia.widyastuti@atmajaya.ac.id)

**ABSTRACT**

This study was conducted to analyze the bureaucratic reform and accountability of local government financial management. This study aims to analyze the role of bureaucratic reform and the impact of the practice of following up on audit recommendations by local governments in improving the accountability of local government financial management. The research sample is the report on the results of the audit (LHA) of LKPD in Indonesia for the period 2016 and 2017 and the results of the audit of the LKPD in 2015 to obtain data in the form of total state losses found by BPK as the basis for recommendations for improvement that must be carried out in the following year (and is the basis for measuring actions taken by the State Audit Board). further carried out by each local government). This study also collected IRB data for 2016 and 2017. For the first hypothesis, which examines the effect of IRB on audit findings, only the 2nd and 3rd models are supported, namely the model with the dependent variable being the number of findings of SPI weaknesses (JT2) and the number of findings of SPI weaknesses related to fixed assets (ICWAsset), while the first model with the dependent variable of the natural logarithm of the rupiah value of audit findings (LnHA) is not supported. For the second hypothesis, which examines the effect of the percentage of follow-up recommendations (TL) on audit findings, both models 1, 2, and 3 are not supported.

*Keywords: bureaucratic reform, accountability, local government finance*

**1. PENDAHULUAN**

Perhatian yang besar pada reformasi sektor publik di negara-negara berkembang telah muncul beberapa tahun belakangan ini (Conteh & Huque, 2014; Haque, 2013). Reformasi *western-based conceptual reform* di sektor publik khususnya Manajemen Publik Baru (NPM) dan variannya secara luas diadopsi oleh banyak negara berkembang untuk memodernisasi administrasi publik

mereka (Pratama, 2017), termasuk di negara-negara Asean. Negara-negara ASEAN memiliki karakteristik yang hampir sama karena sembilan dari sepuluh negara ASEAN adalah bekas negara jajahan yang mendapatkan kemerdekaanya setelah perang dunia kedua sehingga sebagian besar negara pada awalnya mempunyai permasalahan di bidang penyelenggaraan negara. Dilihat dari studi yang dilakukan oleh Political & Economic Risk Consultancy pada tahun 2010 yang menempatkan Indonesia sebagai negara terkorup di Asia, setelah Kamboja dan Vietnam, senada dengan beberapa survei yang menempatkan beberapa negara ASEAN di posisi atas negara dengan tingkat korupsi tinggi, seperti Transparency International dan World Bank (Perdana dan Santosa, 2012). Pada tahun 2012, Transparency International mencatat Singapura sebagai negara yang memiliki skor CPI tertinggi dengan skor 9,2, disusul Brunei Darussalam 5,2. Malaysia 4,3. Thailand 3,4. Indonesia 3,0. Vietnam 2,9. Filipina 2,6. Laos 2,2. Kamboja 2,1. Myanmar 1,5. Dari data 2012 tersebut dapat dilihat, bahwa hanya Singapura dan Brunei Darussalam yang memiliki indeks korupsi diatas 5. Artinya adalah, 80 persen negara-negara ASEAN memiliki permasalahan terhadap korupsi (Perdana dan Santosa, 2012).

Hasil reformasi birokrasi di Indonesia tampaknya belum sesuai harapan. Reformasi birokrasi telah melewati fase I (2010 - 2014), namun masih banyak masalah yang harus dipecahkan yaitu; birokrasi yang belum sepenuhnya bersih dan akuntabel, birokrasi yang belum efektif dan efisien, dan pelayanan publik itu belum memiliki kualitas yang diharapkan. Reformasi birokrasi tahap II telah berjalan (2015 - 2019), tetapi tidak menunjukkan perubahan yang signifikan. Berdasarkan temuan ICW di Indonesia 2016, angka korupsi Aparatur Sipil Negara (ASN) mencapai 47% atau 515 orang menjadi tersangka. Selama periode reformasi, sebanyak 3.417 ASN terlibat dalam perkara korupsi. Di dalam hal kualitas layanan, Ombudsman Indonesia juga menerima keluhan tentang pelayanan 1.200 lembaga selama 2016 (Hapsari, Nurhaeni, and Sudarmo, 2018).

Berdasarkan perkembangan tersebut, penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh reformasi birokrasi yang sudah dijalankan pemerintah Indonesia terhadap peningkatan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Pemerintah Indonesia telah melaksanakan program reformasi birokrasi yang ditandai dengan keluarnya Peraturan Presiden nomor 80 tahun 2011 tentang Grand Design Reformasi Birokrasi Indonesia 2010-2025 dan beberapa peraturan dari Menpan RB yang memperkuat Perpres tersebut seperti Permenpan RB No. 11 Tahun 2011 tentang kriteria dan ukuran keberhasilan reformasi birokrasi. Namun demikian, berdasarkan laporan dari BPK dalam Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II

Tahun 2018 secara umum menunjukkan masih tingginya jumlah dan besaran/nilai temuan audit BPK dan tentunya permasalahan tersebut apabila tidak segera diperbaiki dapat memengaruhi efektivitas pelaksanaan program/kegiatan pemerintah daerah. Dari laporan IHPS tersebut diketahui bahwa terdapat 4.376 temuan yang memuat 6.076 permasalahan, meliputi 1.203 (20%) permasalahan kelemahan sistem pengendalian intern (SPI) dan 2.161 (35%) permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan senilai Rp4,79 triliun, serta 2.712 (45%) permasalahan ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan senilai Rp1,50 triliun. Peningkatan reformasi birokrasi di Indonesia yang masih belum mencapai target diperkirakan berdampak pada akuntabilitas pengelolaan keuangan pemda. Ini didukung oleh hasil penelitian Rustan dan Kusumaningrum (2016). Penelitian mereka membandingkan target reformasi birokrasi (RB) tahun 2010-2014 yang ditetapkan oleh Menpan-RB dengan pencapaian pemerintah daerah di tahun 2014 dan menemukan bahwa pemerintah daerah secara rata-rata masih belum mencapai target RB yang ditetapkan.

Upaya percepatan reformasi birokrasi pada Instansi Pusat dan Pemerintah Daerah sudah dilakukan seperti penerapan unit kerja pelayanan percontohan, rekrutmen SDM yang semakin transparan, sistem promosi jabatan yang baik, serta pemangkasan proses bisnis pelayanan, namun birokrasi tersebut belum dirasakan secara optimal oleh masyarakat. Hasil survei menunjukkan bahwa persepsi masyarakat terhadap tingkat pelayanan dan budaya anti korupsi mengalami peningkatan, namun masih dirasa belum cukup, karena tuntutan masyarakat terhadap kinerja birokrasi semakin meningkat. Berikut perkembangan persepsi masyarakat terkait kualitas pelayanan publik yang diberikan oleh instansi pemerintah dan persepsi pencegahan korupsi. Survei ini dilakukan kepada responden masyarakat penerima layanan pada seluruh instansi pemerintah. Untuk mengukur capaian peningkatan efektivitas pelaksanaan reformasi birokrasi menggunakan “Indeks RB” yang menggambarkan pelaksanaan 8 (delapan) area perubahan yang diatur dalam Peraturan Menteri PANRB No. 14 Tahun 2014 jo. PermenPANRB No 30 Tahun 2018 tentang Pedoman Evaluasi Pelaksanaan Reformasi Birokrasi Instansi Pemerintah. Dalam kebijakan tersebut diatur bahwa terdapat 7 kategori penilaian mulai dari yang paling rendah (kategori ‘D’) sampai dengan yang tertinggi (kategori ‘AA’). Untuk tahun 2018 target yang ditetapkan adalah Instansi pemerintah yang memiliki nilai RB “Baik” yaitu instansi yang berdasarkan hasil evaluasi mendapat nilai minimal > 60 atau dengan kategori minimal “B”. Capaiannya diukur dari jumlah instansi pemerintah dengan nilai reformasi birokrasi diatas 60 pada tahun bersangkutan dibagi jumlah populasi instansi

pemerintah. Meskipun capaian tahun 2018 tidak sesuai dengan target yang ditetapkan, khususnya pemerintah kab/kota yang masih jauh dari target 35%. Namun jika dibandingkan dengan capaian tahun sebelumnya, pelaksanaan reformasi birokrasi menunjukkan tren positif kecuali pada instansi pusat (K/L). Hal ini disebabkan adanya perubahan metode penilaian, yang semula hanya menilai level instansi pemerintah, sedangkan pada tahun 2018 ditambah dengan melakukan uji petik terhadap unit kerja dibawahnya. Perubahan metode penilaian ini dilakukan untuk memastikan pelaksanaan reformasi birokrasi tidak hanya pada tingkat instansi semata, namun juga dilaksanakan hingga ke seluruh unit kerja. Penambahan instansi pemerintah yang dievaluasi juga mempengaruhi capaian tersebut, seperti pada kab/kota yang pada tahun 2017 dievaluasi hanya sebanyak 100 kabupaten/kota, menjadi 200 kabupaten/kota pada tahun 2018. Namun jika dibandingkan dengan target 2019, realisasi tahun 2018 untuk K/L dan Provinsi telah mencapai target tahun 2019, sedangkan untuk kabupaten/kota masih jauh dari target 2019 (45%). Oleh karena itu diperlukan upaya yang konsisten, sistematis, dan terencana dari seluruh pihak yang terkait. Tantangannya adalah masih kurangnya komitmen dari pimpinan instansi pemerintah dalam melakukan perbaikan tata kelola pemerintah terutama pada kepala daerah baru, disamping belum meratanya pemahaman pelaksanaan pemerintah (ASN) akan pentingnya pelaksanaan reformasi birokrasi. Beberapa hal yang masih lemah khususnya pada pemda kab/kota antara lain: pengawasan internal belum sepenuhnya efektif mencegah korupsi dan penyimpangan, komitmen pimpinan dalam perubahan belum terlihat, penguatan organisasi dan tata laksana belum mampu meningkatkan efektivitas dan efisiensi penggunaan anggaran dalam mewujudkan harapan masyarakat, masih banyak peraturan daerah yang tumpang tindih dan kontra produktif terhadap pembangunan daerah.

Laporan BPK di tahun 2015 tentang Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) menunjukkan bahwa BPK memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian untuk 252 LKDP atau 47% dari total 539 LKPD di 2014. Perkembangan opini audit untuk 539 LKPD pada tahun 2014 dibandingkan tahun 2013 telah meningkat. Jumlah LKPD yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian telah meningkat dari 156 LKPD menjadi 252 LKPD atau meningkat sebesar 18%. Namun data tersebut menunjukkan peningkatan akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah masih rendah karena yang menerima pendapat wajar tanpa pengecualian masih kurang dari 50%. Kurangnya akuntabilitas keuangan karena pemerintah daerah dinilai kurang berkinerja dalam menindaklanjuti hasil audit BPK meskipun sudah diatur dalam UU No. 15 tahun 2004. Ringkasan BPK tersebut menunjukkan bahwa hingga tahun 2014 persentase

rekomendasi yang telah ditindaklanjuti berjumlah 54,13% dan jumlah temuan kerugian pada 2014 sebanyak 2.630 temuan atau menurun dari 2013 sebanyak 2.818 temuan.

Berdasarkan fenomena ini, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis peran reformasi birokrasi dan dampak praktik tindak lanjut rekomendasi audit yang dilakukan pemerintah daerah dalam memperbaiki akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Sepanjang pengetahuan peneliti, belum banyak penelitian di Indonesia yang menganalisis pengaruh reformasi birokrasi yang dilaksanakan pemerintah melalui Menpan-RB terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah. Beberapa penelitian sebelumnya menganalisis hubungan reformasi birokrasi dengan tingkat korupsi di Indonesia (Kasim, 2013; Rahayuningtyas dan Yulia, 2018); hubungan reformasi birokrasi dengan kemudahan perijinan penanaman modal (Akhmaddian, 2012) dan kualitas pelayanan publik (Aritonang, 2017; Kurniawati et al., 2018); dan hubungan reformasi birokrasi dengan tingkat Pendapatan Asli Daerah (PAD) dan pertumbuhan ekonomi daerah (Suryaningsih dan Sisdyani, 2016; Azizah, 2016; Peterson, 2014).

Beberapa penelitian empiris terkait dengan tindak lanjut rekomendasi audit keuangan pada akuntabilitas keuangan menyatakan bahwa upaya auditee dalam menindaklanjuti hasil adalah faktor yang dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan (Kennedy, 1993; Gendron, Cooper & Townley, 2001). Selain itu, Liu dan Lin (2012), Reinikka & Svensson, (2005) menyatakan bahwa menindaklanjuti rekomendasi dapat mengurangi tingkat korupsi. Penelitian Din, Ghozali, dan Achmad (2017) meneliti pengaruh tindak lanjut rekomendasi audit pada opini audit tahun berikutnya yang merupakan indikator dari akuntabilitas keuangan pemerintah daerah. Riset mereka menggunakan opini audit BPK atas LKPD sebagai proksi akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Penelitian yang juga sejalan yaitu penelitian Setyaningrum et al. (2015) yang menemukan bahwa tindak lanjut rekomendasi hasil audit dapat meningkatkan hasil opini audit sehingga dapat dikatakan mampu meningkatkan akuntabilitas keuangan. Sementara itu penelitian Setyaningrum et al. (2015) menganalisis pengaruh auditor quality pada tindak lanjut rekomendasi audit.

Riset ini juga berbeda dengan Suryaningsih dan Sisdyani (2016) karena tidak menganalisis pengaruh reformasi birokrasi pada tingkat PAD namun pada akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Penelitian ini menggunakan besaran/nilai temuan audit dengan pertimbangan bahwa ukuran tersebut lebih detail menjelaskan sumber permasalahan yang ditemukan (kelemahan pengendalian internal, ketidakpatuhan,

efisiensi/efektifitas dalam pengelolaan keuangan pemda) sehingga lebih relevan dalam menggambarkan kualitas pengelolaan keuangan oleh pemerintah daerah dibandingkan dengan hanya opini audit yang diterima.

Penelitian ini juga berbeda dengan penelitian Din et al. (2017), karena penelitian ini menambahkan analisis mengenai pengaruh reformasi birokrasi, tidak hanya tindak lanjut rekomendasi hasil audit, pada akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Selain itu, riset ini menganalisis hasil audit dengan proksi yaitu besaran Rupiah/nilai temuan audit BPK. Yang baru dalam penelitian ini yaitu proksi untuk hasil audit berupa jumlah temuan audit terkait kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) dan temuan kelemahan SPI terkait aset tetap.

Penelitian ini menambahkan variabel kontrol yang terkait dengan karakteristik keuangan pemerintah daerah yaitu Total Aset (misal, Gamayuni, 2016), Pendapatan Asli Daerah (PAD) (Mustikarini dan Fitriasaki, 2012), dan Belanja Daerah (misal, Gamayuni, 2016; Mustikarini dan Fitriasaki, 2012), sering digunakan dalam penelitian sebelumnya terkait reformasi birokrasi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Mustikarini dan Fitriasaki (2012). Semakin besar total aset yang dikelola dan pengeluaran untuk belanja daerah oleh suatu pemerintah daerah maka semakin besar sumber daya yang dimiliki untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat dan semakin penting peran dari tata kelola dalam memastikan pengelolaan keuangan yang akuntabel. Semakin besar PAD yang dimiliki pemda maka pemda memiliki kebebasan yang lebih besar dalam memanfaatkan kekayaan asli daerahnya untuk melakukan pengeluaran-pengeluaran daerah (belanja daerah) maka semakin penting tata kelola untuk memastikan penggunaan yang akuntabel dan tepat sasaran. Semakin besar belanja Pemda semakin besar potensi penyalahgunaan dana yang dapat dilakukan sehingga memerlukan tata kelola yang lebih baik.

## **2. TINJAUAN LITERATUR**

### **2.1 Legitimacy Theory**

Berdasarkan *consequential legitimacy*, organisasi harus dinilai atas apa yang telah mereka capai atau penuhi (Schuman, 1995). Hasil Audit LKPD oleh auditor BPK memiliki *consequential legitimacy* karena menjadi bukti atas pencaaian kinerja Pemda dalam hal kepatuhan pada undang-undang dan aturan yang berlaku dan efektifitas sistem pengendalian internal Pemda.

Dalam konteks penelitian ini, akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah, dengan salah satu proksi yaitu temuan audit oleh BPK sebagai hasil pemeriksaan keuangan LKPD, dianggap berfungsi sebagai dasar legitimasi pada pemerintah daerah yang diberikan oleh pihak-pihak yang berkepentingan, khususnya masyarakat setempat. Pemerintah daerah menyediakan informasi untuk mengurangi asimetri informasi antara entitas dan pihak eksternal. Dalam memenuhi legitimasi, pemerintah daerah memberi sinyal kepada pihak eksternal bahwa kewajiban untuk diikuti pada hasil penyelidikan keuangan akan meningkatkan akuntabilitas dan mengurangi tingkat kerugian finansial (Deis Jr, & Giroux, 1992; Giroux & Shields, 1993).

Asumsi dasar teori legitimasi sebagaimana dinyatakan oleh Suchman (1995) adalah itu legitimasi organisasi akan terbentuk ketika ada kondisi perilaku organisasi sesuai dengan harapan para pihak di sekitar organisasi yang menjalankan kegiatannya. Ketika legitimasi organisasi menjadi berkurang, itu akan memiliki konsekuensi untuk berkurangnya aliran sumber daya yang diterima dan dampak buruk pada pencapaian tujuan organisasi. Karena itu penting bagi organisasi untuk merancang dan mengelola lembaga organisasi melindungi atau mempertahankan legitimasi (Gabrini, 2013; Deegan, 2002; Setyawati et al., 2017; Hapsoro dan Suryanto, 2017). Ini juga sejalan dengan pernyataan Power (2003) yang menyatakan bahwa dengan meningkatnya tuntutan transparansi organisasi saat ini dan akuntabilitas, audit memainkan peran penting dalam menghasilkan legitimasi.

Dalam konteks penelitian ini, dengan mempertimbangkan kebutuhan pemerintah daerah pada legitimasi dari masyarakat dan pemerintah untuk mendukung implementasi dan membiayai program pembangunan daerah, pemerintah daerah akan selalu berusaha untuk meningkatkan kredibilitasnya, terutama dalam kaitannya dengan manajemen keuangan ditandai oleh opini audit yang diterima (Fontanella & Rossieta, 2014).

## **2.2 Theory of Effective Governance**

Callahan (2007), yang mengembangkan theory of effective governance, menerangkan bahwa diperlukan tiga elemen untuk mencapai tata kelola yang efektif, yaitu *performance measurement*, *public accountability*, dan *public participation*. *Performance measurement* membutuhkan perencanaan strategis yang membantu organisasi fokus pada tujuan yang ditetapkan yaitu target/ sasaran ditetapkan. *Public accountability* menuntut organisasi untuk memiliki aturan yang ketat dan tegas serta koordinasi yang kuat antar unit yang menggambarkan adanya akuntabilitas birokrasi.

*Public participation* dilaksanakan melalui *policy actor* yang bertanggung jawab pada para konstituennya. Dalam konteks riset ini, *performance measurement* diwujudkan dalam pengukuran kinerja reformasi birokrasi (indeks reformasi birokrasi), *public accountability* diwujudkan dalam audit BPK atas LKPD, dan *public participation* diwakili oleh DPR/ DPRD yang menerima laporan hasil audit dari BPK.

### **2.3 Reformasi Birokrasi**

Untuk melaksanakan fungsi birokrasi secara tepat, cepat, dan konsisten guna mewujudkan birokrasi yang akuntabel dan baik, maka pemerintah telah merumuskan sebuah peraturan untuk menjadi landasan dalam pelaksanaan reformasi birokrasi di Indonesia, yaitu Peraturan Presiden nomor 80 tahun 2011 tentang Grand Design Reformasi Birokrasi Indonesia 2010-2025. Reformasi birokrasi merupakan salah satu upaya pemerintah untuk mencapai *good governance* dan melakukan pembaharuan dan perubahan mendasar terhadap sistem penyelenggaraan pemerintahan terutama menyangkut aspek-aspek kelembagaan (organisasi), ketatalaksanaan dan sumber daya manusia aparatur. Melalui reformasi birokrasi, dilakukan penataan terhadap sistem penyelenggaraan pemerintah dimana uang tidak hanya efektif dan efisien, tetapi juga reformasi birokrasi menjadi tulang punggung dalam perubahan kehidupan berbangsa dan bernegara. Tujuan reformasi birokrasi adalah untuk menciptakan birokrasi pemerintah yang profesional dengan karakteristik, berintegritas, berkinerja tinggi, bebas dan bersih KKN, mampu melayani publik, netral, sejahtera, berdedikasi, dan memegang teguh nilai-nilai dasar dan kode etik aparatur negara. Reformasi birokrasi pada hakikatnya merupakan upaya untuk melakukan pembaharuan dan perubahan mendasar terhadap sistem penyelenggaraan pemerintahan terutama menyangkut aspek-aspek kelembagaan (organisasi), ketatalaksanaan (business proses) dan sumber daya manusia aparatur ([www.menpan.go.id](http://www.menpan.go.id))

Berbagai permasalahan/hambatan yang mengakibatkan sistem penyelenggaraan pemerintahan tidak berjalan atau diperkirakan tidak akan berjalan dengan baik harus ditata ulang atau diperharui. Reformasi birokrasi dilaksanakan dalam rangka mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*). Dengan kata lain, reformasi birokrasi adalah langkah strategis untuk membangun aparatur negara agar lebih berdaya guna dan berhasil guna dalam mengemban tugas umum pemerintahan dan pembangunan nasional. Selain itu dengan sangat pesatnya kemajuan ilmu pengetahuan, teknologi informasi dan komunikasi serta perubahan lingkungan strategis menuntut birokrasi pemerintahan untuk direformasi dan disesuaikan

dengan dinamika tuntutan masyarakat. Oleh karena itu harus segera diambil langkah-langkah yang bersifat mendasar, komprehensif, dan sistematis, sehingga tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan dapat dicapai dengan efektif dan efisien. Reformasi di sini merupakan proses pembaharuan yang dilakukan secara bertahap dan berkelanjutan, sehingga tidak termasuk upaya dan/atau tindakan yang bersifat radikal dan revolusioner. ([www.menpan.go.id](http://www.menpan.go.id))

Birokrasi merupakan alat utama dalam penyelenggaraan negara dan pemerintahan karena berfungsi untuk menerjemahkan berbagai keputusan politik ke dalam berbagai kebijakan publik serta untuk menjamin pelaksanaan kebijakan tersebut secara operasional, terutama dalam memberikan pelayanan publik dan pemberdayaan masyarakat. Oleh karena itu, reformasi birokrasi harus dilakukan guna mewujudkan negara dan pemerintahan yang memenuhi karakteristik *good governance*. Reformasi birokrasi harus disertai rencana tindak (*action plan*) yang jelas serta implementasinya secara konkrit dan konsekuen. Dalam kaitan itu maka reformasi birokrasi harus dilaksanakan secara komprehensif dalam seluruh aspeknya. Selain itu dengan sangat pesatnya kemajuan ilmu pengetahuan, teknologi informasi dan komunikasi serta perubahan lingkungan strategis menuntut birokrasi pemerintahan untuk direformasi dan disesuaikan dengan dinamika tuntutan masyarakat. Oleh karena itu harus segera diambil langkah-langkah yang bersifat mendasar, komprehensif, dan sistematis, sehingga tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan dapat dicapai dengan efektif dan efisien. (Laporan Kinerja Kementrian PAN-RB, 2018). Sasaran dari Reformasi Birokrasi adalah: 1) terwujudnya pemerintahan yang bersih dan bebas KKN; 2) terwujudnya peningkatan kualitas pelayanan publik kepada masyarakat; 3) terwujudnya peningkatan kapasitas dan akuntabilitas kinerja birokrasi (Permenpan-RB, 2015).

Reformasi birokrasi mendorong pelaksanaan tata kelola organisasi berjalan lebih baik, transparan, akuntabel, dan inovatif. Perbaikan/peningkatan birokrasi pemerintah daerah harus diarahkan pada tiga kepentingan yaitu: 1) memberikan pelayanan yang lebih baik kepada masyarakat; 2) mempertanggungjawabkan penerimaan maupun penggunaan sumber-sumber keuangan publik; dan 3) meningkatkan efisiensi dan efektifitas internal instansi pemerintah, terutama menjadikan anggaran publik sebagai salah satu basis pengambilan keputusan (Prasojo dan Kurniawan, 2008; Fukuyama, 2015).

#### **2.4 Audit Keuangan Pemerintah Daerah**

Audit berfungsi untuk memberikan jaminan atas kewajaran penyajian laporan keuangan dalam menggambarkan aktivitas ekonomi aktual (Pewarna, 2007; DeAngelo, 1981; Vovchenko et al., 2017). Berdasarkan UU No. 15 tahun 2004 tentang Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara, BPK bertindak sebagai auditor eksternal pemerintah, yang memiliki kebebasan dan independensi dalam investigasi keuangan tahap ketiga, yaitu perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan hasil investigasi (Adebayo, 2011). Untuk menjalankan fungsinya, BPK memiliki wewenang untuk mendapatkan data, dokumen dan informasi dari para pihak di bawah investigasi, kesempatan untuk secara fisik memeriksa aset apa pun yang ada di dalam manajemen pejabat yang diselidiki, termasuk disegel untuk mendapatkan uang, barang, dan / atau manajemen keuangan negara pada saat penyelidikan (Setyaningrum, 2012).

Audit yang dilakukan oleh BPK dapat berupa audit keuangan, kinerja inspeksi dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu, misalnya untuk investigasi tujuan. Audit keuangan dilakukan untuk memberikan pendapat tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah (Din et al., 2017) Pendapat tersebut merupakan pernyataan profesional dari auditor tentang kewajaran informasi keuangan disajikan dalam laporan keuangan pemerintah. Pendapat yang diberikan oleh pemeriksa sebagai hasil investigasi keuangan terdiri dari 4 (empat) jenis, yaitu: 1. Wajar Tanpa Pengecualian (Unqualified opinion), 2. Wajar dengan Pengecualian (Unqualified opinion), Pendapat Tidak Wajar (Adverse opinion), Tidak Memberikan Pendapat (Disclaimer). Opini audit BPK didasarkan pada kriteria berikut: 1. Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan; 2. Kecukupan pengungkapan (pengungkapan yang memadai); 3. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan; 4. Efektivitas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (Din et al., 2017)

SESUAI dengan amanat Pasal 23E Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 (UUD 1945), Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dibentuk untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara secara bebas dan mandiri. Untuk melaksanakan amanat UUD tersebut, BPK berkedudukan di ibu kota negara dan memiliki perwakilan di setiap provinsi. Pemeriksaan BPK dilakukan terhadap pemerintah pusat, pemerintah daerah, lembaga negara lainnya, Bank Indonesia, badan usaha milik negara, badan layanan umum, badan usaha milik daerah dan lembaga atau badan lain yang mengelola keuangan negara. Pemeriksaan dimaksud meliputi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Peraturan perundang-undangan yang terkait dengan tugas BPK meliputi antara lain Undang-Undang (UU) Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU Nomor 1

Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, serta UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan ([www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id)).

BPK menetapkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sebagai pedoman bagi auditor BPK dalam melaksanakan tugasnya. BPK juga menetapkan kode etik untuk menegakkan nilai-nilai dasar integritas, independensi, dan profesionalisme. BPK memiliki kewenangan memberikan pendapat yang diperlukan karena sifat pekerjaannya, menilai dan/atau menetapkan kerugian negara, memberikan pertimbangan atas penyelesaian kerugian negara/daerah, dan memberikan keterangan ahli dalam proses peradilan mengenai kerugian negara ([www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id))

Hasil pemeriksaan BPK disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah sesuai dengan kewenangannya. Hasil pemeriksaan tersebut disampaikan pula kepada pemerintah dan pimpinan lembaga yang diperiksa untuk ditindaklanjuti. BPK melakukan pemantauan atas tindak lanjut yang dilakukan oleh pemerintah dan pihak yang diperiksa. Bila dalam pemeriksaan ditemukan indikasi unsur pidana, BPK melaporkan hal tersebut kepada instansi yang berwenang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan ([www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id)).

BPK menyampaikan ikhtisar hasil pemeriksaan beserta hasil pemantauan pelaksanaan tindak lanjut, penyelesaian ganti kerugian negara/daerah, dan pemanfaatan hasil pemeriksaan investigatif, penghitungan kerugian negara, dan pemberian keterangan ahli dalam ikhtisar hasil pemeriksaan semester (IHPS). BPK menyampaikan IHPS kepada lembaga perwakilan dan pemerintah selambat-lambatnya 3 bulan sesudah berakhirnya semester yang bersangkutan. ([www.bpk.go.id](http://www.bpk.go.id))

Sebagai gambaran, hasil pemeriksaan BPK yang termuat di IHSP II Tahun 2018 mengungkapkan hal-hal antara lain: 1) Hasil pemeriksaan atas kinerja secara umum mengungkapkan masih terdapat permasalahan yang apabila tidak segera diperbaiki dapat memengaruhi efektivitas pelaksanaan program/kegiatan; 2) BPK mengungkapkan 4.376 temuan yang memuat 6.076 permasalahan, meliputi 1.203 (20%) permasalahan kelemahan sistem pengendalian intern (SPI) dan 2.161 (35%) permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan senilai Rp4,79 triliun, serta 2.712 (45%) permasalahan ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan senilai Rp1,50 triliun.

Hasil ini menunjukkan masih banyak peningkatan yang diperlukan atas pengelolaan keuangan pemerintah daerah.

Selain itu, berdasarkan Laporan Komisi Pemberantasan Korupsi Indonesia (CNN Indonesia, 2015) ditemukan bahwa korupsi paling banyak terjadi di kementerian dan institusi pemerintah (Kementerian dan Lembaga). Korupsi kasus K/L meningkat secara signifikan dari 2004 hingga 2015, mencapai puncaknya pada 2013 dengan total dari 416 kasus (Kasim, 2013).

## 2.5 Studi Literatur

Bernstein (2000) menemukan adanya hubungan antara pengukuran kinerja Pemda dan sistem pengawasan, termasuk audit kinerja dan evaluasi program. Kasim (2013) meneliti tentang reformasi birokrasi dan tata kelola yang dinamis dalam upaya pemberantasan korupsi di Indonesia. Kondisi birokrasi pemerintah menjadi lebih rumit karena mengikuti praktik; (1) Ada kecenderungan orang melakukan sewa mencari, menyuap, atau tunduk gratifikasi kepada pejabat pemerintah untuk mendapatkan perlakuan khusus dalam layanan publik dan terutama, untuk dapatkan izin konsesi untuk eksploitasi alam yang langka deposit sumber daya seperti konsesi pertambangan dan minyak sawit izin perkebunan; (2) Kolusi antara pemerintah pejabat dan pelaku bisnis yang mengarah pada kenaikan harga praktik dalam pengadaan pemerintah, dan memberi gratifikasi sebagai suap kepada pejabat; (3) Politik intervensi dalam perekrutan pegawai negeri serta di pengadaan dan kontrak pemerintah (sistem rampasan); (4) Korupsi di lembaga penegak hukum, yaitu polisi, pengacara, pengadilan, dan pejabat pajak ([www.economist.com](http://www.economist.com)). Mengingat fenomena tersebut, Kasim (2013) menyatakan bahwa masalah yang dihadapi oleh birokrasi pemerintah Indonesia tidak linier, melainkan sistemik, kompleks dan dinamis. Ada banyak variabel dan interkoneksi antara lembaga serta individu yang terlibat dalam hal ini masalah, termasuk aspek budaya seperti masyarakat nilai-nilai, kepercayaan dan norma. Pejabat di negara Amerika (dan juga negara-negara Jepang, Korea, India dan Eropa) banyak yang mundur cukup cepat karena kasus skandal korupsi, sementara para pemimpin Indonesia lebih banyak melakukan penolakan untuk mengundurkan diri dari posisi mereka meskipun menghadapi tuduhan serius dan tekanan publik ([www.economist.com](http://www.economist.com)).

Prasopoulou (2011) menemukan dampak dari reformasi birokrasi atas sistem informasi perpajakan di Yunani pada peningkatan akuntabilitas administrasi publik. Sementara itu, Rahayuningtyas dan Yulia (2018) meneliti dampak opini audit, pengendalian internal

kelemahan sistem, reformasi birokrasi dan latar belakang politik kementerian dan pemimpin lembaga pemerintah pada tingkat korupsi di Indonesia. Penelitian ini mengungkapkan bahwa kelemahan sistem pengendalian internal dan latar belakang politik para pemimpin adalah faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat korupsi, sementara opini audit dan reformasi birokrasi terbukti tidak berdampak signifikan tentang kemungkinan korupsi. Dwiputrianti (2011) menyatakan bahwa reformasi birokrasi diperlukan untuk meningkatkan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan, sementara itu Tjiptoherijanto (2012) menyatakan reformasi birokrasi diperlukan untuk memastikan birokrasi yang bersih dan lebih efisien yang akan meningkatkan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan. Rattanawanwong (2013) melakukan penelitian di Thailand dan menyatakan bahwa reformasi birokrasi di Thailand yang didasarkan pada *Result-Based Management* penting untuk meningkatkan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan. Irawan dan McIntyre-Mills (2016) menyatakan bahwa audit atas kinerja pemerintah diperlukan untuk meningkatkan akuntabilitas lembaga/organisasi pemerintahan.

Nugroho (2013) menerangkan sejumlah penelitian tentang kinerja reformasi birokrasi di Indonesia sepanjang 1998-2012 dan secara mendasar memberikan simpulan yaitu, sebagian besar proses reformasi birokrasi belum berhasil, sebagian kecil berhasil, dan sisanya tidak berjalan sama sekali. Rustan dan Kusumaningrum (2016) membandingkan target reformasi birokrasi tahun 2010-2014 yang ditetapkan oleh Menpan-RB dengan pencapaian pemerintah daerah di tahun 2014. Hasilnya menunjukkan bahwa pemerintah daerah secara rata-rata masih belum mencapai target yang ditetapkan. Din, Ghozali, dan Achmad (2017), yang melakukan penelitian atas 1152 kabupaten dan kota di Indonesia untuk periode 2011 – 2014, menemukan bahwa pengawasan atas tindak lanjut rekomendasi hasil audit dalam laporan audit keuangan pemerintah daerah pada periode sebelumnya berdampak pada penurunan tingkat kerugian negara yang menjadi indikator peningkatan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah.

Beberapa penelitian sebelumnya meneliti dampak dari *governance* pada kinerja pemerintahan. Penelitian Ferraz dan Finan (2011) dan O'Neill dan Nalbandian (2009) menemukan dampak dari tata kelola pemerintahan yang buruk pada tingkat korupsi dan kerusakan politik. Selain itu, Mauro (1995), Easterly dan Levine (1997), Kaufmann, Kraay dan Zoido-Lobaton (1999) menyatakan bahwa kemampuan untuk menciptakan lembaga

pemerintahan yang baik berdampak positif pada aspek politik dan ekonomi, termasuk peningkatan pertumbuhan ekonomi, kinerja pemerintah dan kesejahteraan warga negara

Beberapa penelitian empiris, yang terkait dengan tindak lanjut rekomendasi hasil audit pada akuntabilitas keuangan, menyatakan bahwa upaya pihak yang diaudit dalam menindaklanjuti hasil audit laporan keuangan adalah faktor yang dapat meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan (Kennedy, 1993; Gendron, Cooper & Townley, 2001). Selain itu, Liu dan Lin (2012), Reinikka & Svensson (2005) menyatakan bahwa menindaklanjuti rekomendasi dapat mengurangi tingkat korupsi. Hal ini juga sejalan dengan penelitian Setyaningrum et al. (2015) yang menemukan bahwa tindak lanjut rekomendasi hasil audit dapat mengurangi jumlah temuan audit tahun berikutnya sehingga dapat meningkatkan akuntabilitas keuangan atau meningkatkan hasil audit pendapat. Setiyawati (2016) menemukan bahwa kelemahan sistem pengendalian internal dan ketidakpatuhan pada ketentuan undang-undang mempengaruhi opini audit BPK. Penelitian Din et al (2017) berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Setyaningrum et al. (2015). Din et al (2017) mengukur besarnya pengaruh level kerugian finansial sebagai bagian dari temuan kepatuhan peraturan perundang-undangan.

Beberapa penelitian terdahulu menemukan pengaruh positif reformasi birokrasi pada pelayanan publik. Suryaningsih dan Sisdyani (2016), yang meneliti karakteristik Pemerintah Daerah dan opini audit pada kinerja keuangan 295 kabupaten/kota, menemukan bahwa kemakmuran, status daerah, dan belanja modal daerah tidak berpengaruh pada kinerja keuangan, sedangkan tingkat ketergantungan pada pusat dan opini audit berpengaruh pada kinerja pemerintah daerah yang diproses dengan tingkat Pendapatan Asli Daerah.

Anwaruddin (2005) menemukan dampak reformasi birokrasi pada pelayanan publik di Malaysia, sementara Libman (2009) dan Lovett (2011) menemukan dampak positif reformasi birokrasi pada pertumbuhan ekonomi. Rustan dan Kusumaningrum (2016) meneliti mengenai pengaruh reformasi birokrasi terhadap pendapatan asli daerah dan pertumbuhan ekonomi daerah dan menemukan pengaruh perbaikan reformasi birokrasi terhadap besaran potensi Pendapatan Asli Daerah. Sementara itu, Akhmaddian (2012) yang meneliti pemda Kota Bekasi menemukan bahwa reformasi birokrasi berdampak pada peningkatan penanaman modal. Reformasi birokrasi berdampak pada penyederhanaan prosedur, penghematan waktu, dan langkah lainnya sehingga memberikan manfaat dalam proses pelayanan yang berorientasi kepuasan publik, dan secara tidak langsung masyarakat mendapatkan manfaat dengan

mudahnya perizinan, dan pengusaha dapat membuka lapangan kerja karena proses penanaman modal berjalan dengan baik.

## **2.6 Pengembangan Hipotesis**

### **2.6.1 Pengaruh Reformasi Birokrasi pada Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Pemerintah Daerah**

Tata kelola dalam kelembagaan yang diadopsi oleh pemerintah daerah dapat berdampak pada kualitas pengawasan dan akuntabilitas pemerintah. Kemampuan untuk menciptakan lembaga pemerintahan yang baik telah secara konsisten terbukti berdampak positif pada aspek politik dan ekonomi, termasuk peningkatan pertumbuhan ekonomi, kinerja pemerintah dan kesejahteraan warga negara (Mauro, 1995; Easterly dan Levine, 1997; Kaufmann, Kraay dan Zoido-Lobaton, 1999). Sebaliknya, korupsi dan kerusakan politik terjadi telah ditunjukkan sebagai hasil dari tata kelola yang buruk (Ferraz dan Finan, 2011; O'Neill dan Nalbandian, 2009).

Akuntabilitas dan transparansi adalah masalah utama penyelenggara administrasi publik. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, realisasi akuntabilitas dan transparansi tercermin dalam persiapan laporan keuangan. Setyaningrum et al. (2015) menyatakan bahwa laporan keuangan adalah alat pemantauan yang digunakan untuk mengurangi asimetri informasi dalam konsep hubungan keagenan. Oleh karena itu, peran auditor sangat diperlukan dalam memitigasi hubungan keagenan sebagai pihak independen yang menilai kewajaran laporan keuangan pemerintah. Di Indonesia, UU No. 15 tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), memperkuat posisi BPK sebagai lembaga negara yang independen yang ditugaskan untuk mengevaluasi akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah yang bertujuan untuk memberikan informasi kepada publik tentang proses manajemen keuangan pemerintah. Hasil Audit BPK mencakup opini audit, temuan audit dan rekomendasi hasil audit. Reformasi birokrasi dilakukan sebagai upaya untuk meningkatkan efektifitas tata kelola (*effective governance*) (Callahan, 2007) dan tata kelola yang efektif berdampak pada peningkatan akuntabilitas pengelolaan keuangan. Kebijakan tata kelola yang diterapkan sebuah kota menunjukkan harapan dan prioritas pemerintah kota dan meningkatkan kepercayaan publik pada pemerintah dan pejabat publik, serta memotivasi *trickle-down effect*, sehingga memberikan dampak positif di seluruh kota (Peterson, 2014). Peterson (2014) menemukan bahwa dampak dari *municipal governance* pada *cities's audit*

*performance* dan *audit report timeliness*. Kurniawati et al. (2018) menemukan bahwa reformasi birokrasi berdampak pada *corporate governance* pemerintah di mana *corporate governance* diperlukan untuk memastikan akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah.

Tata pemerintahan daerah adalah elemen penting untuk menanamkan kepercayaan publik pada pemerintah, serta memulihkan kepercayaan masyarakat ketika ada penyimpangan yang merusak kepercayaan masyarakat. Kebijakan pemerintah daerah yang menekankan akuntabilitas, transparansi dan pengawasan diharapkan dapat meningkatkan kepercayaan warga negara pada pemerintah dan pejabatnya. Kebijakan yang mempromosikan tata kelola yang baik dapat membantu meningkatkan tanggung jawab fiskal, kualitas pelaporan keuangan dan kepatuhan terhadap hukum, peraturan, kontrak, dan hibah perjanjian (Peterson, 2014). Faktor yang dianalisis dalam penelitian (Peterson, 2014) adalah audit komite, audit internal, kebijakan pemilihan Dewan Kota, kualitas kepemimpinan Departemen Keuangan dan struktur tata kelola. Sebagian faktor tersebut juga menjadi item penilaian dalam reformasi birokrasi di Indonesia.

Berdasarkan argumen ini, hipotesis yang akan diuji adalah:

H1: reformasi birokrasi berdampak positif pada akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah.

### **2.6.2 Pengaruh tindak lanjut rekomendasi hasil audit pada Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Pemerintah Daerah**

Berdasarkan UU No. 1 tahun 2004 dan UU No. 15 tahun 2004, dinyatakan bahwa penetapan pendapat oleh BPK didasarkan pada beberapa kriteria yaitu kepatuhan dengan standar pemerintah, pengungkapan yang memadai, kepatuhan terhadap hukum dan efektivitas sistem kontrol internal pemerintah. Dalam hal ini, tindak lanjut rekomendasi hasil audit keuangan adalah salah satu representasi dari penilaian efektivitas sistem kontrol internal pemerintah (Roussy, 2013). Setyaningrum et al. (2015) dan Din et al (2017) menemukan bahwa tindak lanjut rekomendasi hasil audit secara positif mempengaruhi opini audit. Semakin besar tingkat tindak lanjut rekomendasi hasil audit keuangan, maka semakin besar akuntabilitas pelaporan keuangan pemerintah daerah yang ditunjukkan lewat pandangan positif dari opini audit karena opini audit adalah salah satu ukuran akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah. Penelitian di

Tiongkok oleh Huang dan Wang (2010) menemukan bahwa koreksi atau upaya perbaikan yang dilakukan oleh lembaga audit dan pihak terkait, dalam hal ini pemerintah daerah, setelah temuan/masalah diakui adalah faktor terpenting dalam menentukan sejauh mana auditor pemerintah dapat melakukan tugasnya dan mempromosikan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Selain itu, Adzani dan Martani (2014) dan Sari (2012) juga mengungkapkan bahwa nominal temuan, nominal rekomendasi dan tindak lanjut rekomendasi berpengaruh terhadap pemberian opini audit yang menunjukkan akuntabilitas keuangan pemerintah.

Berdasarkan argumen ini, hipotesis yang akan diuji adalah:

H2: tindak lanjut rekomendasi hasil audit berdampak positif pada akuntabilitas pengelolaan keuangan pemerintah daerah.

### 2.6.3 Model Penelitian

Model penelitian yang dikembangkan dalam riset ini adalah sebagai berikut:

$$HA_t = \alpha + \beta_1 IRB + \beta_2 TL + \beta_3 \ln TA + \beta_4 \ln PAD + \beta_5 \ln BD + \varepsilon$$

Di mana,

HA = Hasil Audit BPK atas LKPD (LnHA, JT, dan ICWAsset)

LnHA = logaritama natural total kerugian negara dalam LKPD

JT = Jumlah temuan kelemahan pengendalian internal Pemda dalam LKPD

ICWAsset = Jumlah temuan kelemahan pengendalian internal terkait aset tetap Pemda dalam LKPD

IRB = Indeks Reformasi Birokrasi (D, C, CC, B, BB, A, AA – skala 1-7)

TL = Prosentase Tindak Lanjut Rekomendasi Audit

TA = Total Aset dalam LKPD

PAD = Pendapatan Asli Daerah dalam LKPD

BD = Belanja Daerah dalam LKPD

## 3. METODE PENELITIAN

### 3.1 Pemilihan Sampel

Sampel penelitian yang akan dianalisis adalah laporan hasil audit (LHA) LKPD di Indonesia periode tahun 2016 dan 2017. Penelitian ini membutuhkan hasil audit LKPD tahun 2015 untuk mendapatkan data berupa total kerugian negara yang ditemukan oleh BPK sebagai dasar rekomendasi perbaikan yang harus dijalankan di tahun berikutnya (dan merupakan basis pengukuran tindak lanjut yang dilakukan oleh masing-masing Pemda). Riset ini juga mengumpulkan data IRB tahun 2016 dan 2017.

## **3.2 Operasionalisasi Variabel**

### **3.2.1 Variabel Independen**

Variabel independen utama dalam penelitian ini adalah tata kelola pemerintahan daerah yang diprosikan dengan Indeks Reformasi Birokrasi dan Tindak Lanjut Temuan Audit (*follow-up audit findings*) BPK yang dilakukan pemerintah daerah.

Indeks Reformasi Birokrasi adalah indeks penilaian atas pelaksanaan reformasi birokrasi di pemerintah daerah, yang diperoleh dari Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara – Reformasi Birokrasi (Menpan RB). Indeks diberikan untuk setiap kabupaten/kota. Untuk analisis terhadap LKPD tahun 2016 dan 2017, digunakan indeks Reformasi Birokrasi tahun 2016 dan 2017. Indeks IRB dinyatakan dalam huruf D, C, CC, B, BB, A dan AA. D mendapatkan skor 1, C skor 2, CC skor 3 dan seterusnya hingga AA mendapat skor 7. Semakin baik IRB semakin tinggi skornya.

Tindak lanjut (TL) adalah ukuran penyelesaian kerugian negara yaitu prosentase rekomendasi hasil audit BPK yang berhasil dijalankan oleh pemerintah daerah terkait temuan audit atas LKPD (yang berdampak pada kerugian daerah, potensi kerugian daerah, dan kekurangan penerimaan) yang dibandingkan dengan total nilai temuan audit untuk ketiga jenis temuan audit tersebut di tahun sebelumnya (Setyaningrum et al., 2014). Tindak Lanjut mencerminkan tingkat penyelesaian kerugian daerah yang telah dilakukan oleh pemerintah daerah yang ditentukan oleh total jumlah rekomendasi, tindaklanjut yang telah sesuai dengan rekomendasi dan rekomendasi yang tidak dapat ditindaklanjuti. Penyelesaian kerugian negara (PKD) diukur berdasarkan hasil penjumlahan nilai nominal rekomendasi yang telah ditindaklanjuti dan nilai nominal rekomendasi yang tidak bisa ditindaklanjuti dibagi dengan total nilai nominal rekomendasi sebagaimana yang telah digunakan oleh Setyaningrum et al., (2013). Penyelesaian atau tindak lanjut rekomedasi audit tersebut diukur berdasarkan nilai

penyerahan aset atau penyetoran ke kas negara/ daerah atas temuan yang telah ditindaklanjuti dalam proses pemeriksaan.

### 3.2.2 Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah Temuan Audit (HA) BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Ada 3 pengukuran yang digunakan untuk hasil audit yaitu: 1) logaritma natural nilai Rupiah temuan audit terkait ketidakpatuhan pada aturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian (LnHA); dan 2) Jumlah temuan audit terkait kelemahan sistem pengendalian internal (JT); 3) Jumlah temuan audit terkait kelemahan sistem pengendalian internal LKPD diperoleh dari Pusat Informasi dan Komunikasi BPK. Masing-masing proksi tersebut masing-masing diuji dalam model pertama, kedua, dan ketiga dengan variabel independen yang sama untuk ketiga model tersebut.

LnHA diukur berdasarkan logaritma natural dari nilai Rupiah temuan audit terkait ketidakpatuhan pada aturan perundang-undangan yang mengakibatkan kerugian daerah, potensi kerugian daerah, kekurangan dalam penerimaan, masalah administrasi, ketidakhematan, dan ketidakefektifan. Proksi ini juga digunakan dalam penelitian Wicaksono (2012). Kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) menggunakan dua ukuran. Yang pertama diukur yaitunya JT2 yang didasarkan banyaknya jumlah temuan yang diperoleh auditor BPK terkait kelemahan SPI yang meliputi 3 aspek utama yaitu: 1) Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan; 2) Kelemahan Sistem Pengendalian Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja; dan 3) Kelemahan Struktur Pengendalian Intern. Pengukuran ini digunakan dalam penelitian Fatimah, Sari, dan Rasuli (2014).

Yang kedua, kelemahan SPI diukur dengan pendekatan Teknik kualitatif yaitu menggunakan *content analysis* dengan menganalisis menggunakan beberapa *keywords* yang menjadi ukuran adanya kelemahan dalam sistem pengendalian internal yang terkait dengan pengendalian atas aset (ICWAsset), seperti yang tercantum dalam bagian “Hasil Pemeriksaan atas Sistem Pengendalian Internal”. Pemilihan ukuran kelemahan pengendalian internal atas aset salah satu sumber kerugian negara karena adanya apropriasi oleh pejabat pemerintahan.

Beberapa kalimat/kata kunci untuk pencarian terkait kelemahan sistem pengendalian atas Aset Tetap yang dinilai cukup mendominasi temuan kelemahan SPI Pemda:

1. Kesalahan pengakuan/pencatatan konstruksi dalam pengerjaan
2. Dokumen pendukung /bukti kepemilikan aset tidak lengkap/memadai

3. Pengamanan fisik asset lemah
4. Aset digunakan tidak sesuai peruntukan
5. Perjanjian hukum dengan pihak lain tidak tepat
6. Pengukuran nilai asset tidak tepat
7. Penyerahan asset ke pihak yang seharusnya belum tertib
8. Pencatatan asset tidak tepat/tidak lengkap
9. Penguasaan asset oleh pihak yang tidak berwenang
10. Kesalahan penganggaran dan realisasi belanja asset
11. Kapitalisasi asset tidak tepat
12. Catatan asset berbeda dengan fisiknya/Inventarisasi tidak tepat
13. Kebijakan akuntansi kurang tepat/tidak dipatuhi
14. Penyusutan asset tidak tepat
15. Aset hilang/tidak diketahui lokasinya
16. Status kepemilikan asset tidak jelas
17. Pedoman Pemda tidak sesuai aturan/ketentuan di atasnya

### **3.2.3 Variabel Kontrol**

Data Total Aset (Gamayuni, 2016), Pendapatan Asli Daerah (PAD) (Mustikarini dan Fitriasaki, 2012) dan Belanja Daerah (BD) (Gamayuni, 2016; Mustikarini dan Fitriasaki, 2012) diperoleh dari data yang tersedia di LKPD tahunan. Data Total Aset tercantum dalam Neraca. Data PAD dan BD tercantum dalam Laporan Realisasi Anggaran.

### **3.3 Pengujian Data**

Penelitian ini menguji 3 model. Model pertama dengan variabel dependen Hasil Audit atau HA (FSLoss) dan model kedua dengan variabel dependen ICWAsset, digunakan pengujian regresi linear berganda karena variabel independennya merupakan data interval atau rasio (kuantitatif atau numerik). Sampel penelitian mencakup periode 2 tahun namun karena datanya tidak *balance* maka tidak digunakan analisis data panel. Analisis dilakukan dengan menggunakan software statistik Stata 14.0.

## **4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

Data dalam penelitian ini dianalisis dengan menggunakan pengujian statistik dengan pengolahan data panel menggunakan STATA versi 14. Data IRB yang dikeluarkan oleh Menpan-RB memang terbatas. Tidak semua Pemda dilakukan penilaian oleh Menpan-RB dan tidak rutin setiap tahun. Oleh karena itu, sampel yang diuji dalam penelitian ini hanya sebanyak 137 sampel, sampel tahun 2016 sebanyak 58 dan tahun 2017 sebanyak 79.

#### 4.1 Statistik Deskriptif

Berikut disajikan statistic deskriptif dari data penelitian yang diuji meliputi variabel dependen lnHA, JT2, dan ICWAsset; variabel independen TL, dan variabel control LnTA, LnBD, dan LnPAD.

Nilai minimum dan nilai maksimum dari LnHA masing-masing sebesar 17,3088 dan 26,1650. Nilai minimum dan nilai maksimum dari JT2 masing-masing sebesar 5 dan 52. Sementara itu, temuan kelemahan SPI terkait aset (ICWAsset) memiliki nilai minimum 3 dan nilai maksimum 23. Nilai minimum TL yang merupakan prosentase rekomendasi audit yang ditindaklanjuti di tahun berikutnya adalah 0 (nol). Ini artinya Pemda yang bersangkutan sama sekali tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi audit yang diberikan. Sementara beberapa Pemda berhasil menindaklanjuti seluruh rekomendasi yang diberikan oleh auditor BPK. Rata-rata penyelesaian tindak lanjut rekomendasi oleh Pemda adalah 66.03%.

**Tabel 1. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian**

. summarize lnHA JT2 ICWAsset TL lnTA lnBD lnPAD						
Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Min	Max	
lnHA	137	21.74281	1.488917	17.3088	26.165	
JT2	137	17.37956	7.115777	5	52	
ICWAsset	137	8.656934	4.166459	3	23	
TL	137	.6603007	.3400505	0	1	
lnTA	137	28.89161	.9253888	25.5314	31.3489	
lnBD	137	24.46135	3.333724	18.4073	29.5984	
lnPAD	137	23.72463	2.760026	16.9618	29.04	

**Tabel 2. Frekuensi skor Indeks Reformasi Birokrasi tahun 2016 dan 2017**

```
. tabulate Year IRB
```

Year	Skor IRB				Total
	2	3	4	5	
2016	16	23	19	0	58
2017	14	41	22	2	79
Total	30	64	41	2	137

Tabel 2 menunjukkan sebaran skor IRB dari Pemda di Indonesia untuk tahun 2016 (58 Pemda atau 42,33%) dan 2017 (79 Pemda atau 57,67%). Terlihat bahwa rata-rata Pemda di Indonesia tahun 2016 yang mendapatkan penilaian dari Menpan-RB memperoleh nilai CC yaitu sebanyak 23 Pemda (39,66%), nilai B sebanyak 19 Pemda (32,76%) dan nilai C sebanyak 16 Pemda (27,59%). Tidak ada yang memperoleh nilai BB, A, dan AA. Di tahun 2017, Pemda yang mendapatkan nilai CC terbanyak yaitu sebanyak 41 Pemda (51,89%), nilai B sebanyak 22 Pemda (37,93%) dan nilai C sebanyak 14 Pemda (17,72%), dan paling sedikit yaitu nilai BB hanya 2 Pemda (2,53%). Masih belum ada Pemda yang mendapatkan nilai A dan AA.

Tabel 3 dan Tabel 4 menyajikan data frekuensi 298variable JT2 dan ICWAsset. Untuk JT2, temuan yang terbesar yaitu 52 temuan hanya ada di 1 Pemda (0.73%), sementara temuan dengan frekuensi tiga tertinggi yaitu 12 temuan (8.03%), 16 temuan (8.035), dan 16 temuan (13.14%). Untuk ICWAsset, temuan terbesar yaitu 23 temuan hanya ada di satu Pemda (0.73%). Sementara itu temuan dengan frekuensi dua tertinggi 14.6% dan 13.14% adalah masing-masing 7 temuan dan 5 temuan. Secara umum banyaknya temuan menyebar secara merata dengan frekuensi antara 0.73% - 13,14% untuk JT2 dan 0.73% - 14.6% untuk ICWAsset.

**Tabel 3. Frekuensi Temuan Kelemahan Pengendalian Internal Total.**

Jumlah Temuan ICW	Freq.	Percent	Cum.
5	1	0.73	0.73
6	1	0.73	1.46
7	2	1.46	2.92
8	3	2.19	5.11
9	6	4.38	9.49
10	5	3.65	13.14
11	6	4.38	17.52
12	11	8.03	25.55
13	5	3.65	29.20
14	5	3.65	32.85
15	18	13.14	45.99
16	11	8.03	54.01
17	9	6.57	60.58
18	6	4.38	64.96
19	5	3.65	68.61
20	4	2.92	71.53
21	6	4.38	75.91
22	5	3.65	79.56
23	3	2.19	81.75
24	5	3.65	85.40
25	5	3.65	89.05
26	6	4.38	93.43
27	3	2.19	95.62
28	2	1.46	97.08
31	1	0.73	97.81
38	1	0.73	98.54
49	1	0.73	99.27
52	1	0.73	100.00
Total	137	100.00	

**Tabel 4. Frekuensi Banyaknya Temuan Kelemahan Pengendalian Internal Terkait Aset.**

Temuan ICW terkait Aset	Freq.	Percent	Cum.
3	8	5.84	5.84
4	11	8.03	13.87
5	18	13.14	27.01
6	11	8.03	35.04
7	20	14.60	49.64
8	11	8.03	57.66
9	9	6.57	64.23
10	7	5.11	69.34
11	11	8.03	77.37
12	6	4.38	81.75
13	5	3.65	85.40
14	4	2.92	88.32
15	7	5.11	93.43
16	1	0.73	94.16
17	3	2.19	96.35
18	2	1.46	97.81
19	2	1.46	99.27
23	1	0.73	100.00
Total	137	100.00	

## 4.2 Hasil Pengujian dan Pembahasan

### 4.2.1 Uji Asumsi Klasik

**Tabel 5a. Hasil Uji Multikolinearitas**

Variable	VIF	1/VIF
lnPAD	3.81	0.262241
lnBD	3.45	0.290063
lnTA	1.19	0.841391
TL	1.11	0.902204
IRB	1.07	0.935625
Mean VIF	2.13	

Hasil uji multikolinearitas dari Model 1 menunjukkan nilai VIF pada Tabel 5a. kurang dari 10 dan nilai Tolerance lebih dari 0,10 maka dapat disimpulkan bahwa antara variabel independen tidak terdapat multikolinearitas. Tidak dilakukan uji autokorelasi karena periode penelitian hanya di 2016 dan 2017 dan data di tahun 2016 sebagian besar berbeda dengan data di 2017 dikaitkan dengan data IRB.

### 4.2.2 Pengaruh Indeks Reformasi Birokrasi (IRB) pada hasil audit LKPD – Model 1

Pengujian model 1 menganalisis pengaruh Indeks Reformasi Birokrasi pada Hasil Audit LKPD. Hasil pengujian model 1 memperlihatkan nilai Prob>F sebesar 0,0104 lebih kecil dari 0,05 yang menunjukkan model fit untuk menjelaskan hubungan antara variabel independen dan variabel dependen yang diteliti.

Berdasarkan Tabel 5 ditemukan bahwa nilai signifikansi IRB 0.438 lebih besar daripada 0,05 sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa variabel IRB tidak memiliki pengaruh pada hasil audit LKPD.

Dengan demikian hipotesis pertama untuk model pertama dengan variabel dependen jumlah logaritma natural dari nilai Rupiah temuan audit (lnHA) tidak terdukung.

**Tabel 5. Hasil Pengujian – Variabel Dependen LnHA (Model 1) table tidak disajikan dengan format seperti ini**

. reg lnHA IRB TL lnTA lnBD lnPAD, ro						
Linear regression						
				Number of obs	=	137
				F(5, 131)	=	3.14
				Prob > F	=	0.0104
				R-squared	=	0.1072
				Root MSE	=	1.4334
lnHA	Coef.	Robust Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
IRB	-.1255371	.1612924	-0.78	0.438	-.4446119	.1935378
TL	-.3693295	.4268226	-0.87	0.388	-1.213686	.4750274
lnTA	.125765	.1468347	0.86	0.393	-.1647091	.416239
lnBD	.2577139	.0720273	3.58	0.000	.1152267	.4002011
lnPAD	-.2468847	.0892516	-2.77	0.006	-.4234456	-.0703238
_cons	18.2967	3.608208	5.07	0.000	11.1588	25.4346

#### 4.2.3 Pengaruh prosentase tindak lanjut rekomendasi audit pada hasil audit LKPD – Model 1

Pengujian model 1 menganalisis pengaruh tindak lanjut rekomendasi pada Hasil Audit LKPD. Berdasarkan Tabel 5 ditemukan bahwa nilai signifikansi variabel TL 0.388 lebih besar daripada 0,05 sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa variabel TL tidak memiliki pengaruh pada hasil audit LKPD. Dengan demikian hipotesis kedua untuk model ke-1 dengan variabel dependen jumlah logaritma natural dari nilai Rupiah temuan audit (lnHA) tidak terdukung.

#### 4.2.4 Pengaruh Indeks Reformasi Birokrasi (IRB) pada hasil audit LKPD – Model 2

Pengujian model 2 dalam Tabel 6, menyajikan hasil pengujian pengaruh IRB pada Hasil Audit LKPD yaitu berupa jumlah/ total temuan kelemahan pengendalian internal yang tercantum di Laporan Hasil Audit LKPD. Nilai Prob>F sebesar 0,00000 lebih kecil dari 0,05 menandakan bahwa model fit untuk menjelaskan hubungan antara variabel independen dan variabel dependen yang diteliti.

Berdasarkan Tabel 6 tersebut ditemukan bahwa nilai signifikansi IRB 0.0000 lebih kecil daripada 0,05 dan nilai koefisien -4,6819 sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa variabel IRB pengaruh pada hasil audit LKPD. Semakin tinggi skor IRB artinya semakin baik nilai tata kelola di Pemda. Koefisien yang negatif menunjukkan bahwa semakin tinggi skor IRB maka semakin sedikit jumlah temuan kelemahan sistem pengendalian internal Pemda.

Dengan demikian hipotesis pertama untuk model ke-2 dengan variabel dependen jumlah temuan kelemahan SPI (JT2) terdukung.

Berdasarkan Tabel 6 ditemukan bahwa nilai signifikansi TL 0.6250 lebih besar daripada 0,05 sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa variabel TL tidak berpengaruh pada hasil audit LKPD yaitu JT2. Dengan demikian hipotesis kedua untuk model ke-2 dengan variabel dependen jumlah temuan kelemahan SPI (JT2) tidak dapat terdukung.

**Tabel 6. Hasil Pengujian – Variabel Dependen Jumlah Temuan Audit - JT2 (Model 2)**

. reg JT2 IRB TL lnTA lnBD lnPAD, ro						
Linear regression						
					Number of obs	= 137
					F(5, 131)	= 7.83
					Prob > F	= 0.0000
					R-squared	= 0.2810
					Root MSE	= 6.1477
JT2	Coef.	Robust Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
IRB	-4.691852	.951426	-4.93	0.000	-6.573999	-2.809704
TL	-.7939396	1.619375	-0.49	0.625	-3.99745	2.409571
lnTA	.470585	.7172617	0.66	0.513	-.9483298	1.8895
lnBD	-.3367559	.4115945	-0.82	0.415	-1.150988	.4774762
lnPAD	-.175358	.5089891	-0.34	0.731	-1.18226	.8315438
_cons	31.27989	18.50164	1.69	0.093	-5.320761	67.88055

#### 4.2.5 Pengaruh Indeks Reformasi Birokrasi (IRB) pada jumlah temuan audit terkait aset (ICWAsset) – Model 3

Tabel 7. Hasil Pengujian – Variabel Dependen Jumlah Temuan Audit terkait aset – ICWAsset (Model 3)

. reg ICWAsset IRB TL lnTA lnBD lnPAD, ro						
Linear regression		Number of obs		=	137	
		F(5, 131)		=	11.53	
		Prob > F		=	0.0000	
		R-squared		=	0.2893	
		Root MSE		=	3.5789	
ICWAsset	Coef.	Robust Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
IRB	-2.312325	.4880512	-4.74	0.000	-3.277807	-1.346843
TL	-.985372	.9390704	-1.05	0.296	-2.843077	.8723332
lnTA	.0732475	.4098859	0.18	0.858	-.7376046	.8840997
lnBD	-.2983812	.1857405	-1.61	0.111	-.6658203	.0690579
lnPAD	-.1614974	.2386978	-0.68	0.500	-.6336986	.3107039
_cons	25.51176	10.31377	2.47	0.015	5.108654	45.91486

Tabel 7 menunjukkan nilai Prob>F sebesar 0,0000 lebih kecil dari 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa model fit untuk menjelaskan hubungan antara variabel independen dan variabel dependen yang diteliti.

Variabel IRB memiliki koefisien negatif sebesar -2,3123 dan nilai signifikansi sebesar 0,000 yang lebih kecil dari 0,05. Hasil ini menunjukkan bahwa IRB memiliki pengaruh negatif pada jumlah temuan kelemahan sistem pengendalian internal yang terkait dengan aset (ICWAsset). Dengan demikian hipotesis pertama untuk model ketiga dapat didukung.

Variabel TL memiliki nilai signifikansi sebesar 0,2960 yang lebih besar dari 0,05. Hasil ini menunjukkan bahwa TL tidak memiliki pengaruh pada jumlah temuan kelemahan sistem pengendalian internal yang terkait dengan aset (ICWAsset). Dengan demikian hipotesis kedua untuk model ketiga tidak dapat didukung.

#### 4.2.6 Pengaruh Variabel Kontrol pada Hasil Audit LKPD

Variabel control ketika diuji dengan model kedua (Tabel 6) dan ketiga (Tabel 7) menunjukkan ketiadaan pengaruh pada ICWAsset. Namun demikian, ketika diuji dengan model pertama (Tabel 5) terdapat dua variabel control yang ditemukan memiliki pengaruh pada hasil audit LKPD (jumlah Rupiah temuan audit), yaitu variabel lnBD dan lnPAD masing-masing dengan

nilai signifikansi 0,000 dan 0,006. Koefisien lnBD bernilai positif sehingga sesuai dengan arah yang diestimasikan namun koefisien lnPAD justru bernilai negatif. Semakin besar nilai PAD semakin kecil hasil temuan audit. Sementara itu koefisien lnTA lebih besar dari 0,05 yaitu 0,393 sehingga dikatakan tidak memiliki pengaruh pada hasil temuan audit.

#### **4.2.7 Pembahasan Pengaruh IRB dan Tindak Lanjut pada Temuan Audit LKPD**

Hasil pengujian dalam penelitian ini menunjukkan bahwa IRB tidak berpengaruh pada nilai rupiah temuan audit (lnHA) karena IRB lebih melihat aspek tata kelola sementara nilai rupiah temuan audit itu mencakup banyak aspek antara lain kerugian aktual, potensi kerugian, masalah administrasi, kekurangan penerimaan (potensi penerimaan yang bisa ditingkatkan).

Hasil pengujian ini juga menemukan bahwa Tindak Lanjut disimpulkan tidak berpengaruh pada nilai rupiah temuan audit (lnHA) karena TL adalah prosentase rekomendasi audit tahun t-1 yang selesai diperbaiki/ditindaklanjuti di tahun t. TL lebih difokuskan pada kerugian negara yang bisa dipulihkan sehingga tidak mencakup potensi kerugian, masalah administrasi, dan penerimaan yang bisa ditingkatkan di masa depan.

#### **4.2.8 Pembahasan Pengaruh IRB dan Tindak Lanjut pada Temuan Kelemahan Pengendalian Internal Pemda**

IRB disimpulkan berpengaruh pada jumlah temuan kelemahan SPI (JT) dan ICWAsset karena IRB fokus pada aspek tata kelola (*governance*) dan sangat berkait dengan aspek pengendalian internal secara luas dan secara spesifik yang berkaitan dengan aset. Sementara itu, TL disimpulkan tidak berpengaruh pada jumlah temuan kelemahan SPI (JT) dan ICWAsset, karena TL adalah prosentase rekomendasi audit tahun t-1 yang selesai diperbaiki/ditindaklanjuti di tahun t. TL lebih difokuskan pada kerugian negara yang bisa dipulihkan sehingga lebih menyoroti upaya Pemda mengejar pengembalian dana untuk menutupi kerugian negara termasuk upaya penegakan hukum terhadap para oknum pejabat/pelaku yang menyebabkan kerugian negara.

### **5. SIMPULAN**

Penelitian ini dilakukan untuk meneliti pengaruh dari indeks reformasi birokrasi dan tindak lanjut rekomendasi audit pada hasil audit LKPD tahun 2016 dan 2017. Terdapat dua hipotesis

yang dikembangkan dalam penelitian ini. Masing-masing hipotesis diuji dengan 3 proksi yang berbeda untuk variabel dependennya.

Untuk hipotesis yang pertama, yang menguji pengaruh IRB pada hasil temuan audit, yang terdukung hanya model ke 2 dan 3 yaitu model dengan variabel dependen jumlah temuan kelemahan SPI (JT2) dan jumlah temuan kelemahan SPI terkait aset tetap (ICWAsset), sementara model pertama dengan variabel dependen logaritma natural dari nilai rupiah temuan audit (LnHA) tidak terdukung. Untuk hipotesis yang kedua, yang menguji pengaruh prosentase tindak lanjut rekomendasi (TL) pada hasil temuan audit, baik model ke-1, ke-2, dan ke-3, tidak terdukung.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan antara lain jumlah sampel yang sangat terbatas mengingat penilaian IRB yang baru dimulai tahun 2015 dan tidak semua pemerintah daerah kabupaten kota mendapat penilaian secara berkelanjutan. Untuk penelitian selanjutnya penilaian IRB dapat dilengkapi dengan nilai LAKIP yang juga dikeluarkan oleh Menpan-RB dan lebih lengkap karena dinilai tiap tahun. Penelitian juga tidak bisa mendapatkan rincian dari skor IRB yang sebenarnya terdiri dari beberapa aspek penilaian yang mungkin akan membawa perbedaan pada hasil pengujian.

Penelitian juga tidak bisa mendapatkan rincian dari skor IRB yang sebenarnya terdiri dari beberapa aspek penilaian yang mungkin akan membawa perbedaan pada hasil pengujian. Penelitian selanjutnya dapat meminta data penelitian rincian skor IRB untuk dapat menganalisis secara lebih mendetail.

Pengukuran ICWAsset melibatkan judgment atau pertimbangan dari peneliti karena bentuk atau struktur laporan hasil penilaian audit atas SPI yang memiliki variasi antara LKPD. Penelitian selanjutnya perlu memastikan penetapan yang jelas dan tegas di awal pengukuran agar hasil pengukuran konsisten.

## 6. DAFTAR RUJUKAN

- Adzani, A.H. dan Martani, D. 2014. Pengaruh Kesejahteraan Masyarakat, Faktor Politik dan Kepatuhan regulasi terhadap Opini Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Simposium Nasional Akuntansi ke-17. Mataram Lombok
- Anwaruddin, A. (2005). Improving public service delivery through bureaucracy reform. *The role of public administration in alleviating poverty and improving governance*. Kuala-Lumpur: Asian Development Bank, 537-554.

- Aritonang, D. M. (2017). The Impact of E-Government System on Public Service Quality in Indonesia. *European Scientific Journal*, 13(35), 99-111.
- Akhmaddian, Suwari. (2012). Pengaruh Reformasi Birokrasi terhadap Perizinan Penanaman Modal di Daerah (Studi Kasus di Pemerintahan Kota Bekasi). Retrieved August 15, 2016, *Dinamika Hukum*: <http://dinamikahukum.fh.unsoed.ac.id/index.php/JDH/article/view/120/76>
- Azizah, N. P. (2015). Peran Reformasi Birokrasi dalam Pertumbuhan Ekonomi. Available at <http://inspirasi bangsa.com/peran-reformasi-birokrasi-dalam-pertumbuhan-ekonomi>
- Badan Pemeriksaan Keuangan. (2018). Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2018. Jakarta: Badan Pemeriksaan Keuangan.
- Chrisnandi, Y. (2015). Reformasi Birokrasi Membidik Mental Aparatur dan Berbasis Kompetensi. April 15, 2016, Kementerian PAN-RB: <http://www.menpan.go.id/berita-terkini/4215-reformasi-birokrasi-membidik-mental-aparatur-dan-berbasis-kompetensi/>
- Deis Jr, D.R. and Giroux, G.A. 1992. Determinants of audit quality in the public sector. *Accounting Review*, 462-479.
- Din, M., Ghozali, I., & Achmad, T. (2017). The Follow Up of Auditing Results, Accountability of Financial Reporting and Mediating Effect of Financial Loss Rate: An Empirical Study in Indonesian Local Governments. *European Research Studies*, 20(4A), 443-459.
- Dwiputrianti, S. (2011). Effectiveness of public sector audit reports in Indonesia (preceeding and following audit reform). [https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/8709/1/02Whole\\_Dwiputrianti.pdf](https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/8709/1/02Whole_Dwiputrianti.pdf)
- Fatimah, D. Sari, R.N dan Rasuli, M. (2014). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern, Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-Undangan, Opini Audit Tahun Sebelumnya dan Umur Pemerintah Daerah terhadap Penerimaan Opini Wajar Tanpa Pengecualian pada Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Seluruh Indonesia. *Jurnal Akuntansi*. Vol. 3 (1)
- Ferraz, C., & Finan, F. (2011). Electoral accountability and corruption: Evidence from the audits of local governments. *American Economic Review*, 101(4), 1274-1311.

- Fontanella, A. and Rossieta, H. 2014. The Influence of Fiscal Decentralization and Performance on Local Government Financial Reporting Accountability in Indonesia. The National Symposium on Accounting XVII, Lombok, West Nusa Tenggara
- Fukuyama, F. (2015). *Why is Democracy Performing so Poorly?*. Journal of Democracy, 26(1), h. 11-20.
- Gabrini, C.J. 2013. The Effect of Internal Audit on Governance: Maintaining Legitimacy of Local Government. A Dissertation at Florida State University College of Social Sciences and Public Policy. Retrieved from <http://diginole.lib.fsu.edu/etd>.
- Gamayuni, R. R. (2016). The effect of local government characteristics and the examination result of Indonesian supreme audit institution on economic growth, with financial performance as intervening variable in district and city government of lampung province. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(18), 119- 136.
- Gendron, Y., Cooper, D.J. and Townley, B. (2001). In the name of accountability-State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14(3), 278-310.
- Giroux, G. and Shields, D. (1993). Accounting controls and bureaucratic strategies in municipal government. *Journal of Accounting and Public Policy*, 12(3), 239-262.
- Haniah Hanafie, Z. A. Achmady, Bambang Supriyono, dan Hermawan. (2015). Bureaucratic Reform in South Tangerang City. *International Journal of Applied Sociology*, 5(1), 41-50.
- Hapsari, M. I., Nurhaeni, I. D. A., & Sudarmo, S. (2018). Quo Vadis Bureaucracy Reform of Indonesia: Overview of Bureaucratic Reform Phase 1 Vs Phase II. In *2018 Annual Conference of Asian Association for Public Administration: "Reinventing Public Administration in a Globalized World: A Non-Western Perspective"(AAPA 2018)*. Atlantis Press.
- Irawan, A. B., & McIntyre-Mills, J. (2016). Application of Critical Systems Thinking to Performance Auditing Practice at the Indonesian Supreme Audit Institution: Issues and Challenges. *Systems Research and Behavioral Science*, 33(1), 24-44.
- Kaufmann, D., Kraay, A., & Zoido-Lobaton, P. (1999). *Aggregating governance indicators* (Vol. 2195). World Bank Publications.
- Kasim, A. (2013). Bureaucratic Reform and Dynamic Goernance for Combating Corruption: The Challenge for Indonesia. *Bisnis & Birokrasi Journal*, 20(1).

- Kementerian PAN dan RB. (2018). Laporan Hasil Penilaian Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Tahun 2018. Jakarta: Kementerian PAN dan RB.
- Kennedy, J. 1993. Debiasing audit judgment with accountability: A framework and experimental results. *Journal of Accounting Research*, 231-245.
- Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). (2015). Laporan Tahunan 2014. Jakarta: KPK
- Kristiansen, S, dan Santoso, P. (2006). Surviving Decentralisation? Impacts of Regional Autonomy On Health Service Provision In Indonesia. *Journal of Health Policy*, 77(3), h.247–259.
- Kurniawati, N., Lubis, A. R., Darsono, N., & Chan, S. (2018). Does Bureaucratic Reform Improve Good Governance, Service Quality, and Performance of the Archival Offices in Indonesia?
- Libman, A. (2009). Democracy, Size of Bureaucracy, and Economic Growth: Evidence From Russian Regions. *Empirical Economics*, 43(3), 1321-1352
- 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.
- Lovett, K. (2011). Institutional Design and Economic Growth: The Relationship between Bureaucracy and Economic Performance in a Global Economy. Available at: <http://people.carleton.edu/~amontero/Kelly%20Lovett.pdf/>
- Masdiyantini, P.R dan Adi Erawati, N.M. (2016). Pengaruh Ukuran Pemerintah Daerah, Kemakmuran, Intergovernmental Revenue, Temuan dan Opini Audit BPK Pada Kinerja Keuangan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 14 (2), 1150-1182.
- Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara – Reformasi Birokasi (Menpan-RB) (2019) Available at <https://www.menpan.go.id/site/reformasi-birokrasi/makna-dan-tujuan>
- Mustikarini, W. A., & Fitriyani, D. (2012). Pengaruh karakteristik pemerintah daerah dan temuan audit BPK terhadap kinerja pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia tahun anggaran 2007. *Simposium Nasional Akuntansi XV*: Banjarmasin.
- Nalbandian, J., O'Neill Jr, R., Michael Wilkes, J., & Kaufman, A. (2013). Contemporary challenges in local government: Evolving roles and responsibilities, structures, and processes. *Public Administration Review*, 73(4), 567-574.
- Nugroho, R. (2013). Reformasi Birokrasi, Sebuah Keharusan. In Kementerian PAN-RB, *Pemimpin dan Reformasi Birokrasi : Catatan Inspiratif dan Alat Ukur Kepemimpinan*

- Dalam Implementasi Reformasi Birokrasi (pp. 55-63). Jakarta: Kementerian PAN-RB dan Deutsche Gesellschaft fuer Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH Jerman.
- Nuraeni. (2011). The analysis of local government characteristics on audit quality in indonesia local government 2008-2009. Undergraduate Thesis. Universitas Indonesia, Depok. Unpublished
- Perdana, Putra and Santosa, PB. (2012). Efektivitas Lembaga Birokrasi Dan Tingkat Korupsi Terhadap Investasi Pada Enam Negara Asean (Filipina, Indonesia, Malaysia, Myanmar, Singapura, Dan Thailand) Tahun 2004-2010. *DIPONEGORO JOURNAL OF ECONOMICS*. Volume 1, Nomor 1, <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/jme>
- Peterson, A. N. (2014). The impact of municipal governance on cities' audit performance and audit report timeliness and the subsequent economic consequences (Doctoral dissertation, Rutgers University-Graduate School-Newark).
- Prasojo, Eko and Kurniawan, Teguh. (2008). Reformasi Birokrasi dan Good Governance: Kasus Best Practices dari Sejumlah Daerah di Indonesia. Banjarmasin: The 5<sup>th</sup> International Symposium of Jurnal Antropologi Indonesia
- Prasopoulou, E. (2011). In quest for accountability in Greek public administration: The case of the Taxation Information System (TAXIS).
- Rahayuningtyas, D. P. A., & Yulia, F. (2017). 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).
- Rattanasanwong, K. (2013). Results-Based Management and Thai Bureaucracy Development Approaches. *PSAKU International Journal of Interdisciplinary Research*, 2(1), 16-26.
- Reinikka, R. and Svensson, J. 2005. Fighting corruption to improve schooling: Evidence from a newspaper Campaign in Uganda. *Journal of the European Economic Association*, 3(2-3), 1-9.
- Roussy, M. 2013. Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24, 550-571.
- Rustan, A., & Kusumaningrum, M. (2016). Efek Reformasi Birokrasi Terhadap Kemajuan Ekonomi Daerah. *Jurnal Borneo Administrator*, 12(2), 191-210.

- Santiso, C. (2007). *Auditing for accountability? Political economy of government auditing and budget oversight in emerging economies* (Doctoral dissertation, The Johns Hopkins University).
- Sari, D. (2012). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah, Penyelesaian Temuan Audit terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah dan Implikasinya terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Tata Kelola Pemerintahan. *Indonesia Journal of Economics and Business*. Vol. 2 (2)
- Sari, A. P., Martani, D., & Setyaningrum, D. (2015). Pengaruh temuan audit, tindak lanjut hasil pemeriksaan dan kualitas sumber daya manusia terhadap opini audit melalui tingkat pengungkapan laporan keuangan kementerian/lembaga. *Simposium Nasional Akuntansi XVIII*.
- Suchman, Mark C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches Author(s). *The Academy of Management Review*, Vol. 20, No. 3, pp. 571-610, <http://www.jstor.org/stable/258788> Accessed: 21-08-2015 06:43 UTC
- Setyaningrum, D. 2012. Analysis of Factors Affecting the Audit Quality of BPK-RI. National Symposium on Accounting XV, Banjarmasin, South Kalimantan.
- Setyaningrum, D., Gani, L., Martani, D. and Kuntadi, C. 2014. Impact of Auditor Quality and Legislative oversight on Audit: Findings With Follow Up Recommendation of Interview Result as Intervening Variable. National Symposium on Accounting XVII, Lombok, West Nusa Tenggara.
- Setyaningrum, D., Gani, L., Martani, D. and Kuntadi, C. 2015. The Effect of Auditor Quality on The Follow-Up of Audit Recommendation. *International Research Journal of Business Studies*, 6(2), 89-104.
- Setiyawati, H. (2016). Effect of Weaknesses of the Internal Control Systems And Non-Compliance With Statutory Provisions on The Audit opinion of The Audit Board of The Republic of Indonesia. *Journal of Engineering Research and Application ISSN: 2248, 9622*.
- Suryaningsih, N. M., & Sisdyani, E. A. (2016). Karakteristik Pemerintah Daerah Dan Opini Audit Pada Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah. *E-Jurnal Akuntansi*, 1453-1481.
- Tjiptoherijanto, P. (2012). *Civil Service Reform in Indonesia: Culture and Institution Issues*. Department of Economics, Faculty of Economics, University of Indonesia.

Wicaksono, Panggah Tri. (2012). Analysis of factors affecting audit opinion and audit findings on local government financial statement year 2008-2009. Undergraduate Thesis. Universitas Indonesia, Depok. Unpublished.