p - ISSN 2460-3937
e - ISSN 2549-452X

JURNAL

TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 4, Nomor 1, Jan - Jun 2018



BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
DIREKTORAT PENELITIAN DAN PENGEMBANGAN

JURNAL TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 4, No. 1, Jan - Jun 2018

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara diterbitkan sebagai media untuk mendorong penelitian di bidang tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara. BPK menerbitkan jurnal ini dua nomor dalam satu volume tiap tahun. Jurnal ini menerima naskah ilmiah hasil penelitian primer maupun sekunder yang dapat memberikan kontribusi dalam tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara

Alamat Redaksi
Direktorat Litbang BPK RI
Lantai 2 Gedung Arsip Ruang 213
Jl. Gatot Subroto No. 31 Jakarta 10210 Telp. (021) 25549000 ext. 3296/3311 Website: jurnal.bpk.go.id Email: jurnal@bpk.go.id

Pertama terbit: Juli 2015
p - ISSN: 2460-3937
e - ISSN: 2549-452X

Penanggung Jawab
Bahtiar Arif, S.E., M.Fin., Ak.
Slamet Kurniawan, M.Sc., Ak.

Pemimpin Redaksi
Gunarwanto, S.E., M.M., Ak., CA.

Dewan Redaksi
Bernardus Dwita Pradana, S.E., Me-Comm., CKM.
Dr. Hadiyati Munawaroh S.E., M.Ak., Ak., CA.
Iwan Purwanto Sudjali, S.E., M.B.A., Ak., Ph.D.
Siti Zubaidah S.E., M.Comm., Ak.
Teguh Widodo, S.ST., M.A., Ph.D., CFE., CA.

Mitra Bestari
Agung Dodit Muliawan, Ph.D., CISA., Ak., CA.
Agus Bambang Irawan S.E., MBA., Ak., CMA., CKM., Ph.D., CA.
Dr. Dian Puji Nugraha Simatupang S.H., M.H.
Elan Satriawan, Dr., M.Ec.
Hidayat Amir, Ph.D.
Dr. Harun, M.Acc., CA.
Tri Jatmiko Wahyu Prabowo, S.E., M.Si., Akt., Ph.D.
Prof. Dr. Zaki Baridwan MSc., Ak.

Redaksi Pelaksana
Geger Adelia
Hasan Junaidi
Nico Andrianto
Ratna Perwitasari

Desain Grafis/Layout
Andre Revalino Agesta

Pengelola Website
Veronika Dewi Puspitayani

Sekretariat
Agus Supriyadi
Novi Eka Ratnasari
Olive Chyntia Meylissa

p - ISSN 2460-3937
e - ISSN 2549-452X

JURNAL

TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA

Volume 4, Nomor 1, Jan - Jun 2018

BADAN PEMERIKSA KEUANGAN
DIREKTORAT PENELITIAN DAN PENGEMBANGAN

JURNAL TATA KELOLA & AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA
Volume 4, Nomor 1, Jan–Jun 2018
p - ISSN: 2460-3937
e - ISSN: 2549-452X



DAFTAR ISI

Kata Pengantar iii - iv
Lembar Abstraksi v - vii

1 – 21 **ASUMSI KEGIATAN STRATEGIS UNTUK *ROADMAP* TRANSFORMASI BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA**
Agus Joko Pramono, Hendy Hendharto

23 – 39 **THE RELATIONSHIP BETWEEN THE AUDIT BOARD OF THE REPUBLIC OF INDONESIA'S (BPK) OPINION WITH REGIONAL GOVERNMENT FINANCIAL REPORT AND CORRUPTION**
Yudi Avalon, Noer Azam Achsani, Arief Tri Hardiyanto

41 – 62 **PENGARUH INVENTARISASI ASET TERHADAP *LEGAL AUDIT* DAN PENILAIAN ASET (STUDI KASUS PADA PEMERINTAH KOTA BANDUNG)**
Sut Mutiah Sangadji

63 – 84 **PENGARUH SIKAP KE ARAH PERILAKU, NORMA SUBJEKTIF, DAN PERSEPSI KONTROL ATAS PERILAKU TERHADAP NIAT DAN PERILAKU *WHISTLEBLOWING* CPNS**
Azwar Iskandar, Rahmaluddin Saragih

85 – 103 **MENEROPONG KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK MENURUT TEORI *ECONOMIC ANALYSIS OF LAW***
Muh. Najib

Kata Pengantar

Pengelolaan keuangan negara yang transparan dan akuntabel menjadi sebuah keniscayaan dalam menghadapi ketidakpastian global. Kebijakan pemerintah dalam mengelola keuangan negara tidak hanya bersifat reaktif, tetapi harus dapat menghadirkan kebijakan yang memberikan solusi dan antisipatif. Sumbangsih atau kontribusi para pemangku kepentingan keuangan negara tentunya sangat ditunggu publik. Dalam konteks kontribusi pemikiran terkait tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara, pemerintah dapat menstimulasi literasi keuangan negara. Literasi diyakini dapat meningkatkan pengetahuan dan antusiasme publik terkait keuangan negara.

Penguatan kapasitas pengelolaan Jurnal TAKEN merupakan salah satu upaya memperbaiki literasi di bidang tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara. Jurnal TAKEN Volume 4 Nomor 1 Juni 2018 ini diawali dengan artikel berjudul "Asumsi Kegiatan Strategis Untuk Roadmap Transformasi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia." Artikel ini merupakan lanjutan dari penelitian sebelumnya tentang model transformasi BPK menggunakan metode *Interpretive Structural Modeling* (ISM). Dengan mengelaborasi tiga belas kelompok aktivitas transformasi BPK RI pada penelitian sebelumnya yang telah dimuat pada Jurnal TAKEN Volume 3 Nomor 2 tahun 2017, penelitian ini merumuskan 55 asumsi kegiatan strategis yang akan menjadi kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI.

Terkait dengan BPK, hingga saat ini publik selalu mengaitkan opini yang diberikan oleh BPK dengan kasus korupsi pada suatu daerah. Pendapat wajar tanpa pengecualian yang diberikan oleh BPK seharusnya mengindikasikan suatu kementerian atau daerah bebas dari penyimpangan dan korupsi. Namun kenyataannya masih banyak ketidakpatuhan yang terjadi di berbagai entitas pemerintah. Artikel berjudul *"The Relationship Between The Audit Board of The Republic of Indonesia's (BPK) Opinion With Regional Government Financial Report and Corruption"* berusaha secara empiris untuk menguji pengaruh korupsi yang dilakukan oleh kepala daerah terhadap opini BPK dan membangun model hubungan terbaik antara opini BPK dengan korupsi yang dilakukan oleh kepala daerah.

Pemerintah daerah diberi kewenangan dalam mengelola daerahnya serta mengoptimalkan segala sumber daya yang dimilikinya dengan baik dan penuh tanggung jawab. Aset tetap sebagai salah satu sumberdaya ternyata masih belum dikelola dengan baik, terbukti dengan temuan BPK atas aset tetap yang selalu ada pada Laporan Hasil Pemeriksaan BPK. Artikel "Pengaruh Inventarisasi Aset Terhadap Legal Audit dan Penilaian Aset" membahas tentang inventarisasi aset sebagai salah satu metode pengelolaan aset terhadap *legal audit* dan penilaian aset. *Legal audit* dan penilaian aset merupakan permasalahan aset yang sering terjadi. Penelitian dilakukan pada Pemerintah Kota Bandung.

Masih terkait dengan tindakan yang merugikan keuangan negara/daerah, berbagai instansi pemerintah berusaha memitigasinya dengan mengembangkan layanan pengaduan melalui *whistleblowing system*. Pengaruh sikap perilaku, norma subyektif, dan persepsi kontrol atas perilaku terhadap niat dan perilaku *whistleblowing* menggunakan *Theory of Planned Behavior* dibahas dalam artikel "Aplikasi *Theory of Planned Behavior* Dalam Mengukur Perilaku

Whistleblowing Calon Pegawai Negeri Sipil (Studi Kasus Alumni LATSAR CPNS Kementerian Keuangan)". Penelitian ini diharapkan mampu memberikan solusi atas kendala penerapan *whistleblowing system*.

Artikel terakhir yang berjudul "Meneropong Kebijakan Tax Amnesty Menurut Teori Economic Analysis of Law" membahas tentang bagaimana konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak yang diambil pemerintah. Penulis juga melakukan analisis menurut teori *Economic Analysis of Law*.

Kami mengucapkan terima kasih kepada para kontributor atas sumbangan ide dan pemikirannya melalui artikel-artikel yang telah dikirim. Selain itu kami juga mengucapkan terima kasih kepada para mitra bestari dan berbagai pihak yang telah membantu penerbitan jurnal ini. Kami menantikan partisipasi para pembaca jurnal serta pemerhati keuangan negara untuk menyalurkan ide, gagasan dan pemikirannya melalui artikel dengan lingkup terkait tata kelola & akuntabilitas keuangan negara.

Semoga artikel-artikel yang kami sajikan pada edisi Juni 2018 ini dapat menambah wawasan dan pengetahuan pembaca serta menjadi referensi, baik untuk penelitian/karya tulis berikutnya maupun perumusan kebijakan.

Pemimpin Redaksi



Gunarwanto, S.E., M.M., CA, Ak.

ASUMSI KEGIATAN STRATEGIS UNTUK *ROADMAP* TRANSFORMASI BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

Agus Joko Pramono, Hendy Hendharto

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 4(1) 2018:1 - 21

Penelitian ini melanjutkan penelitian sebelumnya yaitu "Model Transformasi BPK RI: Menggunakan Metode *Interpretive Structural Modeling*" (Pramono & Hendharto, 2017), yang menghasilkan 13 kelompok aktivitas yang paling dibutuhkan dalam transformasi BPK RI. Penelitian ini akan mengelaborasi setiap kelompok aktivitas dari 13 kelompok aktivitas tersebut menjadi beberapa asumsi kegiatan strategis. Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan berbagai asumsi kegiatan strategis yang akan diprioritaskan dalam *roadmap* transformasi BPK RI dengan menggunakan metode *Strategic Assumption Surfacing and Testing* (SAST). Data diperoleh melalui dua kali FGD dengan peserta pegawai BPK RI yang terpilih berdasarkan latar belakang pendidikan dan tingkat jabatan. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa elaborasi terhadap 13 kelompok aktivitas transformasi BPK RI menghasilkan 114 asumsi kegiatan strategis transformasi BPK RI. Rinciannya yaitu kuadran I (penting dan pasti) terdapat 55 asumsi kegiatan strategis, kuadran II (penting dan tidak pasti) terdapat 58 asumsi kegiatan strategis, kuadran III (tidak penting dan tidak pasti) tidak terdapat asumsi kegiatan strategis, dan kuadran IV (tidak penting dan pasti) terdapat satu asumsi kegiatan strategis. Selanjutnya 55 asumsi kegiatan strategis yang termasuk ke dalam kuadran I akan menjadi kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI

KATA KUNCI:
asumsi kegiatan strategis, *roadmap* transformasi, BPK RI, *strategic assumption surfacing and testing*

THE RELATIONSHIP BETWEEN THE AUDIT BOARD OF THE REPUBLIC OF INDONESIA'S (BPK) OPINION WITH REGIONAL GOVERNMENT FINANCIAL REPORT AND CORRUPTION

Yudi Avalon, Noer Azam Achsani, dan Arief Tri Hardiyanto

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 4(1) 2018:23 - 40

BPK audit report on a government financial report contains an opinion that is a professional statement of the auditor regarding the fairness of financial information presented in the financial statement. In forming opinion, a BPK auditor uses four criteria, namely the application of Government Accounting Standard, adequate disclosures, compliance of laws and regulations, and effectiveness of internal control systems. The unqualified opinion is issued to a financial report with no material statements and/or fraud. However, it is widely reported that many irregularities still occur across government entities and cost the state's resources (finance). This study aims to analyze corruption committed by heads of local governments and its influence on BPK opinion build a model which shows the relationship between them. This study uses a model called ordinal logistic regression and found that there is a correlation between BPK opinion with corruption committed by heads of local governments. The best ordinal logistic regression model shows that BPK opinion is dominantly influenced by the compliance of government financial report with Government Accounting Standard, compliance with law and regulations and effectiveness of internal control systems.

***KEYWORDS*:**
corruption of local government head; ordinal logistic regression; audit report

PENGARUH INVENTARISASI ASET TERHADAP *LEGAL AUDIT* DAN PENILAIAN ASET (STUDI KASUS PADA PEMERINTAH KOTA BANDUNG)

Sut Mutiah Sangadji

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 4(1) 2018:41 - 62

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui adakah pengaruh inventarisasi aset terhadap *legal audit* dan penilaian aset. Penelitian dilakukan di Pemerintah Kota Bandung menggunakan data primer (kuesioner) dan sekunder berupa Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Pemerintah Kota Bandung Tahun Anggaran (TA) 2012 sampai dengan 2016. Sampel penelitian dipilih dengan metode *purposive sampling* yaitu pengguna aset (pejabat struktural) di 36 dinas pemerintahan, koordinator aset di bagian pemberdayaan aset Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset (BPKA), dan Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) Inspektorat Kota Bandung. Sampel yang dipilih merupakan aparatur perangkat daerah yang memahami dan mengevaluasi pelaksanaan aset di Pemerintah Kota Bandung. Hasil analisis data dengan *software Smart*PLS versi 3.0 menunjukkan bahwa inventarisasi aset memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap *legal audit* dan juga terhadap penilaian aset. Penelitian ini menyimpulkan bahwa tinggi rendah kualitas pelaksanaan inventarisasi aset memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tahapan manajemen aset yang lainnya, seperti *legal audit* dan penilaian aset.

***KEYWORDS*:**
inventarisasi aset; *legal audit*; penilaian aset

PENGARUH SIKAP KE ARAH PERILAKU, NORMA SUBJEKTIF, DAN PERSEPSI KONTROL ATAS PERILAKU TERHADAP NIAT DAN PERILAKU *WHISTLEBLOWING* CPNS

Azwar Iskandar, Rahmaluddin Saragih

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 4(1) 2018:63 - 84

Calon Pegawai Negeri Sipil (CPNS) diharapkan mempunyai keberanian untuk menjadi seorang *whistleblower* karena masih baru, segar dan relatif tidak memiliki berbagai kepentingan yang dapat menghalanginya menjadi seorang *whistleblower*. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh sikap ke arah perilaku, norma subjektif, dan persepsi kontrol atas perilaku terhadap niat dan perilaku *whistleblowing* para CPNS menggunakan *Theory of Planned Behavior*, dengan mengambil studi kasus pada alumni Pelatihan Dasar (Latsar) CPNS Kementerian Keuangan di Balai Diklat Keuangan Makassar Tahun 2016 dan 2017. Data diperoleh langsung dari responden melalui kuesioner, dengan teknik *simple random sampling* dan pendekatan kuantitatif Pemodelan Persamaan Struktural dengan *Partial Least Square* (PLS). Penelitian ini menemukan bahwa sikap ke arah perilaku (*attitude toward behavior*) para CPNS tidak berpengaruh signifikan terhadap niat mereka untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*). Variabel norma subjektif dan persepsi kemampuan mengontrol perilaku para CPNS, berpengaruh signifikan terhadap niat mereka untuk melakukan *whistleblowing*. Niat para CPNS dalam melakukan *whistleblowing* berpengaruh signifikan terhadap perilaku. Sedangkan persepsi kemampuan mengontrol perilaku para CPNS tidak berpengaruh signifikan terhadap perilaku.

KATA KUNCI:
whistleblowing; sikap; norma; persepsi; niat; perilaku

MENEROPONG KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK MENURUT TEORI *ECONOMIC ANALYSIS OF LAW*

Muh. Najib

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 4(1) 2018:85 - 103

Kebijakan pemerintah mengenai pengampunan pajak (*tax amnesty*), telah memunculkan kontroversi di masyarakat. Dalam waktu sebulan sejak pemberlakuannya, Undang-Undang Pengampunan Pajak telah dimohonkan *judicial review* ke Mahkamah Konstitusi sebanyak empat kali, namun tidak ada satupun permohonan yang dikabulkan. Penelitian ini menjelaskan bagaimana konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak, yang kemudian dianalisis menurut teori *Economic Analysis of Law*. Metodologi yang digunakan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif dengan pendekatan teoritis, yaitu dengan memaparkan konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan yang kemudian dianalisis berdasarkan teori hukum. Penelitian ini menyimpulkan bahwa lahirnya kebijakan pengampunan pajak dimaksudkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dan meningkatkan pertumbuhan perekonomian, dengan cara membebaskan wajib pajak dari kewajiban membayar pajak yang terutang beserta sanksi denda dan sanksi pidana, apabila wajib pajak tersebut mau mengungkapkan hartanya dan membayar uang tebusan sebagaimana yang ditetapkan dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak. Kebijakan pengampunan pajak merupakan pilihan terbaik saat itu untuk mencapai tujuan yang diharapkan oleh pemerintah, dan solusi yang paling menguntungkan bagi semua pihak, sesuai dengan konsep dasar teori *Economic Analysis of Law*, yaitu maksimalisasi, keseimbangan, dan efisiensi.

KATA KUNCI:
Pengampunan pajak; analisis ekonomi; teori hukum

Agus Joko Pramono, Hendy Hendharto

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia
Jalan Gatot Subroto Kav 31, Jakarta Pusat
ajp@bpk.go.id
henhendharto@yahoo.com



ASSUMPTION OF STRATEGIC ACTIVITIES FOR TRANSFORMATION ROADMAP OF THE AUDIT BOARD OF THE REPUBLIC OF INDONESIA

ASUMSI KEGIATAN STRATEGIS UNTUK *ROADMAP* TRANSFORMASI BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

ABSTRACT / ABSTRAK

This study continues the previous study called "The Transformation Model of BPK RI: Using Interpretive Structural Modeling Method" (Pramono & Hendharto, 2017), which concluded that there were 13 groups of activities that are most needed in the transformation of BPK RI. This study elaborates each activity group from 13 activity groups into several strategic activity assumptions. This study aims to obtain various assumptions of strategic activities that will be prioritized in BPK RI's transformation roadmap by using Strategic Assumption Surfacing and Testing (SAST) method. Data are obtained through two FGDs with selected BPK RI employees based on educational background and level of position. This study concludes that elaboration of 13 groups of transformation activities BPK RI generate 114 assumptions of strategic activities of BPK RI's transformation. The details are quadrant I (important and definite) contains 55 strategic activity assumptions, quadrant II (important and uncertain) contains 58 strategic activity assumptions, quadrant III (unimportant and uncertain) has no strategic activity assumptions, and quadrant IV (not important and definitely) contains an assumption of strategic activity. Furthermore, 55 assumptions of strategic activities included in quadrant I will be activities in the roadmap of BPK RI transformation.

Penelitian ini melanjutkan penelitian sebelumnya yaitu "Model Transformasi BPK RI: Menggunakan Metode *Interpretive Structural Modeling*" (Pramono & Hendharto, 2017), yang menghasilkan 13 kelompok aktivitas yang paling dibutuhkan dalam transformasi BPK RI. Penelitian ini akan mengelaborasi setiap kelompok aktivitas dari 13 kelompok aktivitas tersebut menjadi beberapa asumsi kegiatan strategis. Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan berbagai asumsi kegiatan strategis yang akan diprioritaskan dalam *roadmap* transformasi BPK RI dengan menggunakan metode *Strategic Assumption Surfacing and Testing* (SAST). Data diperoleh melalui dua kali FGD dengan peserta pegawai BPK RI yang terpilih berdasarkan latar belakang pendidikan dan tingkat jabatan. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa elaborasi terhadap 13 kelompok aktivitas transformasi BPK RI menghasilkan 114 asumsi kegiatan strategis transformasi BPK RI. Rinciannya yaitu kuadran I (penting dan pasti) terdapat 55 asumsi kegiatan strategis, kuadran II (penting dan tidak pasti) terdapat 58 asumsi kegiatan strategis, kuadran III (tidak penting dan tidak pasti) tidak terdapat asumsi kegiatan strategis, dan kuadran IV (tidak penting dan pasti) terdapat satu asumsi kegiatan strategis. Selanjutnya 55 asumsi kegiatan strategis yang termasuk ke dalam kuadran I akan menjadi kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI.

KEYWORDS:
assumption of strategic activities, transformation roadmap, BPK RI, strategic assumption surfacing and testing

KATA KUNCI:
asumsi kegiatan strategis, *roadmap* transformasi, BPK RI, *strategic assumption surfacing and testing*

SEJARAH ARTIKEL:
Diterima pertama: 28 Maret 2018
Dinyatakan dapat dimuat: 6 Juni 2018

PENDAHULUAN

Transformasi adalah tentang adanya perubahan secara radikal pada budaya organisasi dalam hal struktur, proses, perilaku, dan kepercayaan. Untuk melakukan transformasi harus ada pemikiran ulang terkait strategi organisasi dan prosesnya, berdasarkan konsep baru tentang peluang perubahan (Philip & McKeown, 2004). Transformasi organisasi terjadi melalui proses yang berkelanjutan dan adanya perubahan (Malhotra & Hinings, 2015). Dalam transformasi organisasi dibutuhkan komitmen pimpinan dan komitmen organisasi secara keseluruhan, komunikasi yang efektif, serta alat/cara yang tepat untuk mencapai transformasi (Brzezinski & Bak, 2015). Tujuan transformasi adalah mengembangkan sebuah organisasi menuju tingkat yang lebih tinggi (Zeid, 2014). Renstra BPK RI (BPK RI, 2016) menyebutkan bahwa organisasi BPK RI saat ini memiliki kapabilitas yang memadai untuk tugas pengawasan yang bersifat *oversight*, namun belum cukup memiliki kapabilitas yang memadai untuk tugas pengawasan yang bersifat *insight* dan *foresight*. Transformasi menjadi sangat penting dalam konteks meningkatkan kapabilitas organisasi BPK RI agar mampu berperan sesuai dengan visi dan misi yang baru serta mampu meningkatkan kematangan institusinya pada tingkat *insight* dan *foresight* sesuai *The Accountability Organization Maturity Model* yang dikembangkan oleh INTOSAI (Pramono, 2016).

Penelitian sebelumnya tentang "Model Transformasi BPK RI: Menggunakan Metode *Interpretive Structural Modeling* (Pramono & Hendharto, 2017)", telah mengidentifikasi 13 kelompok aktivitas yang dibutuhkan dalam mencapai tujuan transformasi BPK RI, yaitu (1) pengembangan kepemimpinan (*leadership building*); (2) diklat dan *talent management*; (3) pengembangan kapabilitas organisasi BPK RI; (4) pengembangan budaya organisasi; (5) penguatan pengendalian internal dan kode etik; (6) penjaminan mutu hasil pemeriksaan; (7) penguatan sistem informasi manajemen; (8) sinergi kerjasama BPK RI dengan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP); (9) peningkatan kualitas hubungan dan kerjasama BPK RI dengan pemangku kepentingan; (10) keterbukaan informasi publik BPK RI sesuai peraturan keterbukaan informasi publik; (11) peningkatan kualitas komunikasi BPK RI dengan pemangku kepentingan; (12) membangun citra dan reputasi lembaga BPK RI; dan (13) pengembangan sistem pengaduan nasional yang terintegrasi. Setiap kelompok aktivitas tersebut selanjutnya dielaborasi dalam beberapa kegiatan turunan yang disebut sebagai asumsi kegiatan strategis melalui *Focus Group Discussion* (FGD). Asumsi kegiatan strategis tersebut akan diseleksi berdasarkan prioritasnya dengan menggunakan metode *Strategic Assumption Surfacing and Testing* (SAST).

Tujuan penelitian ini adalah untuk mendapatkan berbagai asumsi kegiatan strategis yang akan menjadi prioritas dalam *roadmap* transformasi BPK RI dengan menggunakan metode SAST. *Roadmap* transformasi merupakan peta jalan dalam hal menjelaskan kapabilitas organisasi dan peran BPK RI. *Roadmap* penting sebagai pedoman bagi BPK RI dan seluruh *stakeholders*-nya dalam menyamakan pemahaman dan langkah dalam mendorong keberhasilan pembangunan Indonesia yang berkesinambungan (Pramono, 2016). Keterbatasan penelitian ini adalah seluruh responden hanya berasal dari internal organisasi BPK RI. Hasil penelitian dapat berbeda, jika melibatkan juga responden yang berasal dari eksternal organisasi BPK RI.

LANDASAN TEORI

Penelitian ini menggunakan 13 aktivitas yang telah diidentifikasi dari hasil penelitian sebelumnya, dijelaskan secara singkat sebagai berikut:

1. Pengembangan kepemimpinan (*leadership building*)

Pengembangan kepemimpinan merupakan suatu proses meningkatkan kemampuan kepemimpinan pada level pimpinan struktural, untuk menjadi organisasi dengan kapasitas yang kolektif. Hal tersebut dapat dilakukan melalui pelatihan, penugasan, pendidikan formal, kursus, dan seminar profesional (Martinelli & Erzikova, 2017). Pengembangan kepemimpinan adalah proses yang dinamis yang melibatkan banyak hal dan berbagai tingkatan, baik di dalam maupun di luar organisasi, dilakukan dengan cara meningkatkan kapasitas kolektif dalam memimpin, yang terjadi dengan adanya proses, interaksi, timbal balik, dan kepercayaan (Reddy & Srinivasan, 2015).

2. Diklat dan *talent managament*

Diklat merupakan proses agar pegawai memiliki kemampuan tertentu yang digunakan dalam mencapai tujuan organisasi (Mathis & Jackson, 2001). Diklat dilakukan dengan konsep terencana yang terintegrasi, cermat, dan dirancang untuk meningkatkan pemahaman/pengetahuan, kemampuan dan keterampilan, serta perubahan sikap yang diperlukan, yang pada akhirnya bertujuan untuk meningkatkan kinerja pekerjaan (Amstrong, 1999). Sementara *talent management* terkait dengan menciptakan talenta yang berbakat dari sumber daya internal dan eksternal, menerapkan sumber daya yang memadai dalam posisi yang penting, bekerja dengan motivasi tinggi, komitmen organisasi, dan perilaku yang berkontribusi pada kinerja organisasi (Collings & Mellahi, 2009). Peneliti berpendapat diklat dan *talent management* menjadi aktivitas yang terpadu dalam konteks mengembangkan kapabilitas *talent* yang akan menjadi pemimpin organisasi.

3. Pengembangan kapabilitas organisasi

Pengembangan kapabilitas organisasi adalah upaya organisasi dalam meningkatkan kemampuannya dengan cara melakukan serangkaian aktivitas yang terkoordinasi dan optimalisasi sumberdaya organisasi untuk mencapai tujuan organisasi (Wu, dkk., 2015). Kapabilitas organisasi juga merupakan faktor kunci dalam mencapai keunggulan kompetitif, dan mengetahui kekuatan dan kelemahan dari suatu organisasi (Rauffet, dkk., 2012).

4. Pengembangan budaya organisasi

Budaya organisasi sebagai suatu "ideologi organisasi" yang berhubungan dengan perilaku pegawai dan arah perubahan organisasi, serta berorientasi pada *power*, tugas, orang, dan peran (Bavik, 2016). Pengembangan budaya organisasi bertujuan untuk meningkatkan kinerja pegawai dan organisasi, membangun moralitas, kepuasan kerja, keterlibatan/*engagement* pegawai, loyalitas, sikap dan motivasi, *turnover* pegawai, komitmen, serta menarik dan mempertahankan pegawai berbakat (Warick, 2017).

5. Penguatan pengendalian internal dan kode etik

Penguatan pengendalian internal adalah upaya meningkatkan fungsi dari alat manajemen yang digunakan untuk memberikan keyakinan yang memadai mengenai pencapaian tujuan manajemen. Klasifikasi kategorinya adalah efektivitas dan efisiensi operasional, keandalan informasi keuangan, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan penguatan pengendalian internal adalah upaya meningkatkan fungsi dari alat mana-

jemen yang digunakan untuk memberikan keyakinan yang memadai mengenai pencapaian tujuan manajemen. Klasifikasi kategorinya adalah efektivitas dan efisiensi operasional, keandalan informasi keuangan, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan (INTOSAI & COSO dalam Daniela & Attila, 2013). Sedangkan kode etik adalah suatu prinsip moral yang mengatur tentang perilaku profesional untuk menjaga integritas dan reputasi (Velayutham, 2003). Terdapat lima nilai etis menurut INTOSAI dalam ISSAI 30 yaitu integritas, independensi dan objektivitas, kompetensi, perilaku profesional, kerahasiaan dan transparansi.

6. Penjaminan mutu/kualitas hasil pemeriksaan

Kegiatan penjaminan mutu/kualitas (*quality assurance*) terdiri dari kegiatan audit, *review*, serta evaluasi dan pemantauan. Sistem pengendalian mutu terdiri dari prosedur dan kebijakan untuk memastikan pemerolehan hasil pemeriksaan yang bermutu tinggi sesuai dengan standar pemeriksaan dan ketentuan peraturan perundang-undangan (BPK, 2017). Tujuan penjaminan mutu adalah untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa pekerjaan audit yang dilaksanakan telah sesuai dengan standar yang ada (Sawyer dkk., 2005). Sistem pengendalian mutu mencakup pada hal-hal seperti supervisi, *review* berjenjang, *monitoring*, dan konsultasi selama proses pemeriksaan (BPK, 2017).

7. Penguatan sistem informasi manajemen

Sistem informasi manajemen merupakan bagian dalam proses pengambilan keputusan strategis oleh manajemen dengan menggunakan data yang valid (Behl & Singh, 2014). Sistem informasi manajamen yang handal memberikan kontribusi dan peranan penting pada keberhasilan strategi organisasi. Teknologi informasi (TI) dibutuhkan untuk dapat memastikan integrasi informasi, ketepatan waktu, mempercepat pengambilan keputusan, menyediakan laporan untuk keperluan pimpinan, dan otomatisasi penangkapan data (Pramono, 2016). Sistem informasi manajemen merupakan sistem informasi yang terpadu untuk menyampaikan informasi dan tata kelola yang baik guna mendukung fungsi operasi, manajemen, dan pengambilan keputusan yang efektif dalam suatu organisasi. Teknologi Informasi (TI) berperan penting sebagai *driver* dalam pelaksanaan operasional organisasi dan peningkatan pemanfaatan *e-audit* (Pramono, 2016).

8. Sinergi Kerjasama BPK RI dengan APIP

Sinergi kerjasama merupakan aktivitas kegiatan yang dilakukan secara bersama-sama untuk mencapai tujuan bersama (Wursanto, 2005). Terdapat tiga unsur dalam suatu kerjasama, yaitu adanya koordinasi dua pihak atau lebih, adanya interaksi, dan adanya tujuan bersama (Pamudji, 1985). Pembentukan jaringan kerjasama antar organisasi menjadi sebuah strategi dari suatu organisasi (dalam hal ini BPK RI dengan APIP) dengan tujuan untuk mengembangkan strategi secara universal agar dapat memperoleh keunggulan kompetitif (Mendonca, dkk., 2015).

9. Peningkatan kualitas hubungan dan kerjasama dengan pemangku kepentingan

Stakeholder atau pemangku kepentingan merupakan salah satu faktor kunci yang spesifik dari sumber daya organisasi, meliputi *stakeholder* internal dan eksternal (Cahyono, 2000). Ada beragam konsep tentang *stakeholder*, namun prinsip utama manajemen *stakeholder* adalah menciptakan keseimbangan antara harapan pemangku kepentingan (*stahekolder's expectations*) dengan perilaku organisasi (*organization*

behavior) (Polonsky, 1995). Peningkatan kerjasama dengan *stakeholder* menjadi penting dalam hal membuat sebuah kebijakan. Adanya peran *stakeholder* menjadikan pengambilan keputusan menjadi lebih kuat, serta meningkatkan transparansi dan penerimaan dari *stakeholder* (Fritz dkk., 2018).

10. Peraturan keterbukaan informasi publik

Keterbukaan informasi pada lembaga publik bertujuan untuk memastikan hak masyarakat untuk mengetahui, dan mendorong partisipasi dalam lembaga publik, sehingga dapat memperbaiki transparansi negara (Choi, 2017). Keterbukaan informasi publik di Indonesia mengacu kepada Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik. Pelaksanaan keterbukaan informasi publik di Indonesia masih belum memuaskan dalam hal keterbukaan laporan keuangan dan perencanaan program (Prahono & Elidjen, 2017). Keterbukaan informasi untuk mengeliminasi budaya kerahasiaan yang dibawa oleh banyak aktor yang hidup dari budaya tertutup yang berdampak terhadap munculnya penyalahgunaan kewenangan (Habermas dalam Durham & Kellner, 2006).

11. Peningkatan kualitas komunikasi dengan pemangku kepentingan

Komunikasi adalah aktivitas perilaku atau aktivitas penyampaian pesan atau informasi (Roben, 2008). Komunikasi merupakan suatu proses, memiliki tujuan, adanya partisipasi, bersifat transaksional, dan adanya tempat dan waktu (Riswandi, 2009). Tujuan BPK RI berkomunikasi dan melibatkan *stakeholder* eksternal adalah untuk mendorong persepsi *stakeholder* eksternal mendukung inisiatif meliputi memeroleh dukungan dan komitmen yang penuh dari seluruh *stakeholder*; membangun komunikasi dengan seluruh *stakeholder* untuk memperoleh masukan berdasarkan masalah-masalah yang penting bagi *stakeholder* terkait hubungannya dengan BPK RI, dan meningkatkan kepuasan ekternal terhadap BPK RI; serta membuat media dan masyarakat umum bersedia berbagi pengetahuan tentang manfaat BPK RI untuk tujuan bernegara (Pramono, 2016).

12. Membangun citra dan reputasi organisasi

Citra adalah kesan atau impresi yang sesuai dengan kenyataan, terkait keberadaan dan kebijakan dari suatu organisasi (Jefkins, 2003). Reputasi adalah kepercayaan penuh yang diberikan kepada suatu organisasi karena keunggulan yang dimilikinya, sehingga organisasi tersebut selalu berkembang dan maju untuk memenuhi kebutuhan dan harapan dari *stakeholder* (Herbig, dkk., 1994). Terdapat empat sisi reputasi organisasi yang perlu diperhatikan, yaitu terkait kredibilitas (*credibility*), kepercayaan (*trustworthiness*), keandalan (*reliability*), dan tanggung jawab (*responsibility*) (Fombrun, 1996).

13. Pengembangan sistem pengaduan nasional yang terintegrasi

Pengaduan adalah penyampaian keluhan yang disampaikan pengadu kepada pengelola pengaduan pelayanan publik atas perihal pelaksanaan kegiatan pelayanan yang tidak sesuai dengan standar yang ada, atau pengabaian kewajiban, atau adanya pelanggaran. Sistem pengaduan secara nasional merupakan integrasi pengelolaan pengaduan secara berjenjang pada instansi penyelenggara negara dalam kerangka sistem informasi pelayanan publik (Peraturan Presiden Nomor 76 Tahun 2013 tentang Pengelolaan Pengaduan Pelayanan Publik). Asas dalam pelayanan publik harus mencerminkan beberapa hal, yaitu adanya transparansi, akuntabilitas, kondisional, parti-

sipatif, keamanan hak, serta keseimbangan hak dan kewajiban (Sinambela, 2008).

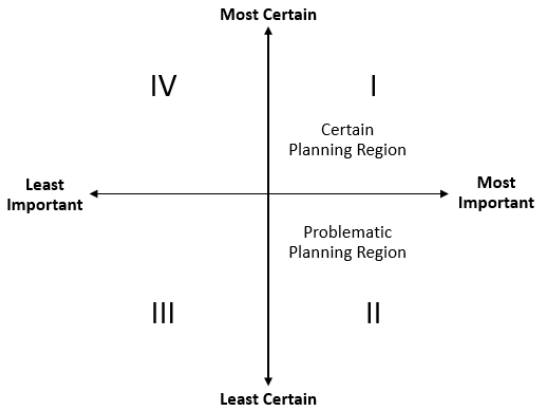
METODE PENELITIAN

Strategic Assumption Surfacing and Testing (SAST)

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode SAST. Metode SAST pada awalnya dikembangkan oleh Mitroff & Emshoff (1979), dan Mason & Mitroff (1981), sebagai kelanjutan *inquiring systems design* dari Churchman (1971). Metode SAST sebagai *adversarial problem forming methodology* melibatkan lebih dari satu orang dalam hal perumusan kebijakan, solusi, implementasi, dan evaluasi (Mitroff & Emshoff, 1979). Landasan sistem lunak (*soft system*) dikembangkan sebagai dasar dalam pengujian/*test* SAST. Metode ini sangat membantu dalam mengungkap asumsi kritis yang melandasi kebijakan, rencana atau strategi (Mason & Mitroff, 1981). Metode SAST dapat juga membantu pembuat kebijakan untuk memiliki peta keputusan yang lebih baik dengan menguak asumsi-asumsi kritis yang ada (Easton, 1988).

Pola SAST dibangun karena hampir semua organisasi sulit melepaskan dirinya dari kebiasaan lama, yaitu selalu memakai model pemecahan masalah yang sebelumnya pernah sukses membantu memecahkan masalah yang ada. SAST juga bertujuan untuk meyakinkan bahwa kebijakan dan prosedur alternatif harus selalu tetap dipertimbangkan dalam proses pemecahan masalah. Proses itu akan mendorong berkembangnya organisasi melalui proses pembelajaran, karena asumsi yang digunakan selalu akan dihadapkan pada perihal baru. Dengan demikian, SAST akan memunculkan konflik ke permukaan dan kemudian menyelesaikannya melalui cara menampilkan jawaban dalam peta, yang disusun berdasarkan asumsi yang berbobot ”penting” atau ”pasti”. Penilaian diperoleh dengan cara menetapkan peringkat relatif atas bobot dari masing-masing komponen jawabannya (Mason & Mitroff, 1981).

Prinsip dasar metode SAST yaitu: (1) *adversarial*, merupakan proses menguji asumsi dengan cara melakukan perspektif yang saling berlawanan atau bertentangan; (2) partisipatif, merupakan cara memperoleh pengetahuan dengan cara partisipasi dari berbagai individu, kelompok, atau organisasi untuk memecahkan masalah; (3) integratif, merupakan proses menyintesiskan asumsi dari berbagai sudut pandang untuk dapat merumuskan suatu rencana tindakan; dan (4) *managerial mind supporting*, yaitu memperdalam gagasan manajerial agar dapat mengetahui secara mendalam terkait organisasi dan kebijakan, serta masalah yang sedang dihadapi. Tahapan/prosedur kerja SAST dilakukan dengan cara: (1) *group formation*, yaitu pembentukan kelompok terkait para *stakeholder* yang terlibat dalam proses kebijakan; (2) *assumption surfacing*, yaitu memunculkan asumsi dari para ahli; (3) *dialectical debate & rating*, yaitu pembahasan dengan cara debat dialektik dan membuat *rating* penilaian; (4) *final synthesis,* yaitu proses sintesis untuk menca-



Gambar 1. Asumsi Peringkat dengan Metode SAST
Sumber: (Mitrofff & Emshoff, 1979)

pai kompromi atas asumsi-asumsi untuk menghasilkan strategi yang baru (Mason & Mitroff, 1981).

Terdapat empat kelompok asumsi atau kuadran dalam SAST, yaitu Kuadran I "pasti dan penting"; Kuadran II "penting dan tidak pasti"; Kuadran III "tidak pasti dan tidak penting"; Kuadran IV "pasti dan tidak penting". Asumsi-asumsi yang berada pada Kuadran I (wilayah perencanaan yang pasti) adalah penting sehingga mereka mewakili secara langsung pemikiran mendasar suatu kebijakan. Sebaliknya, asumsi-asumsi yang berada pada sisi paling kiri (Kuadran III & IV) memiliki sedikit signifikansi pada perencanaan atau penyelesaian masalah yang efektif (Mitroff & Emshoff, 1979).

Asumsi Kegiatan Strategis

Pemilihan asumsi kegiatan strategis dilakukan dengan cara:

1. Mengelaborasi 13 kelompok aktivitas hasil penelitian Pramono & Hendharto (2017) menjadi beberapa asumsi kegiatan strategis pada setiap aktivitas;
2. Menganalisis Rencana Impementasi Renstra (RIR) BPK RI tahun 2016-2020 dan *Roadmap* Reformasi Birokrasi BPK RI tahun 2016-2020;
3. Melakukan FGD pada tanggal 20 Oktober 2017 dengan peserta 11 orang pegawai BPK RI yang terpilih berdasarkan latar belakang pendidikan dan tingkat jabatan, yang bertujuan untuk mengkritisi dan memberikan masukan untuk menyusun daftar asumsi kegiatan strategis;
4. Melakukan FGD kedua pada tanggal 16 Januari 2018 setelah menyusun daftar asumsi kegiatan strategis yang merupakan turunan dari 13 aktivitas dari model transformasi BPK RI. FGD bertujuan mengonfirmasi kembali daftar asumsi kegiatan strategis transformasi BPK RI, dan sekaligus dilakukan proses pengisian kuesioner SAST. Peserta terdiri dari 9 pegawai BPK RI yang terpilih berdasarkan latar belakang pendidikan dan tingkat jabatan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

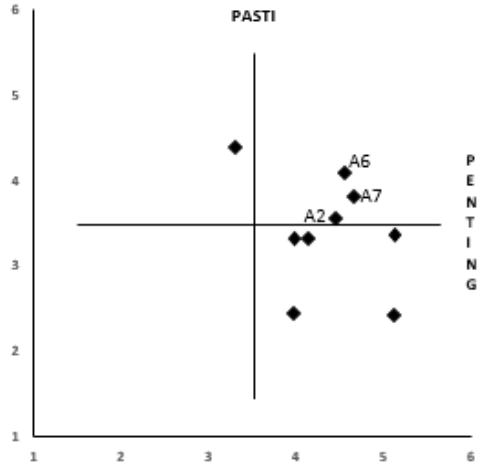
Hasil pemunculan (*surfacing*) dan pengujian (*testing*) asumsi kegiatan strategis dengan metode SAST, diperoleh tingkat kepentingan dan kepastian dari setiap asumsi kegiatan strategis. Penilaian kepentingan dan kepastian dimanifestasikan dengan skala ordinal. Untuk "kepentingan" digunakan skala 1-6 (sangat tidak penting - sangat penting), sedangkan untuk "kepastian" digunakan skala ordinal 1-6 (sangat tidak pasti - sangat pasti). Penentuan asumsi kegiatan strategis digambarkan dalam kuadran kartesius (Mason & Mitroff, 1981), dimana kuadran I untuk hasil "penting dan pasti", kuadran II untuk hasil "penting dan tidak pasti", kuadran III untuk hasil "tidak penting dan tidak pasti", dan kuadran IV untuk hasil "tidak penting dan pasti".

1. Pengembangan Kepemimpinan (*Leadership Building*)

Asumsi kegiatan strategis "Pengembangan Kepemimpinan (*leadership building*)" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi sembilan asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) *Coffee morning/business lunch* (4:2,6); (2) Program *project management* oleh Pjs. *Acting* (4,6:3,5); (3) Program BPK *goes to campus* (3,3:4,4); (4) Program *outing* tingkat Badan dan Eselon 1 (4:3,3); (5) Membuat *think-tank* dan tim transformasi (5,1:3,4); (6) Seminar atau kursus tentang *leadership* (4,6:4,1); (7) *Executive coaching programs* (4,7:3,7); (8) Seminar terkait

organizational strategic thinking (4,1:3,3); (9) *Internal trust building* (5,6:2,6).

Hasil pengolahan SAST dapat dilihat pada gambar 2 dengan rincian: (a) Kuadran I: 2, 6, 7; (b) Kuadran II: 1, 4, 5, 8, 9; (c) Kuadran III: - ; (d) Kuadran IV: 3.



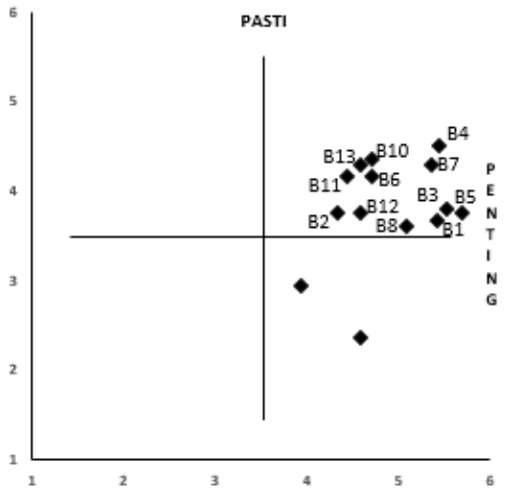
Gambar 2. Peringkat/Kuadran "Pengembangan Kepemimpinan (*Leadership Building*)"
Sumber: Hasil olah data

Dengan demikian asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang akan dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI adalah *Program project management* oleh Pjs. *Acting*, seminar atau kursus tentang *leadership*, dan *executive coaching programs*.

2. Diklat dan *Talent Management*

Asumsi kegiatan strategis "Diklat dan *Talent Management*" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi 14 asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) Pengembangan TNA (*Training Needs Analysis*) yang bersifat strategis (5,5:3,7); (2) Program kerjasama dengan lembaga pendidikan/universitas (4,3:3,8); (3) Penguatan program rekrutmen dan *maintain talent* terbaik (5,6:3,8); (4) Penguatan *assessment center* untuk program *talent pool* (5,4:4,4); (5) Penerapan manajemen karier yang jelas (*career path*) & *merit system* (5,8:3,7); (6) *e-learning* (4,8:4,1); (7) Penguatan kompetensi pengajar diklat (5,3:4,2); (8) Penyelarasan (*alignment*) antara *training center* dan *asessment center* (5:3,6); (9) Penguatan *non-financial benefits program* untuk *talent pool* (4,7:2,5); (10) *Coaching* dan *mentoring* (4,8:4,4); (11) Penerapan jabatan fungsional tertentu selain pemeriksa untuk mendukung *talent pool* (4,4:4,1); (12) Program sertifikasi profesional bagi pegawai BPK RI (4,6:3,8); (13) Akreditasi penyelenggara diklat pemeriksa keuangan negara (4,5:4,3); (14) Program simulator audit (4:3).

Hasil pengolahan SAST dapat dilihat pada gambar 3 dengan rincian: (a) Kuadran I: 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13; (b) Kuadran II: 9, 14; (c) Kuadran III: - ; (d) Kuadran IV: - .



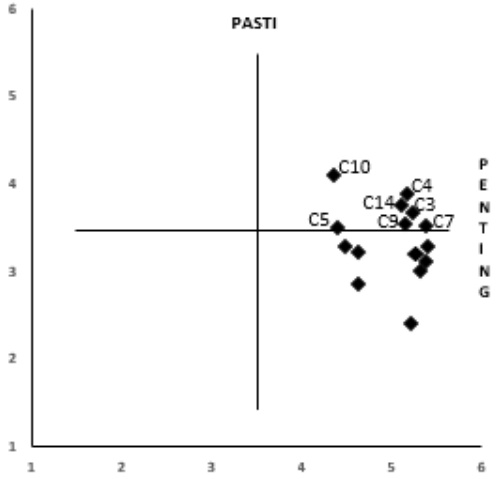
Gambar 3. Peringkat/Kuadran "Diklat dan *Talent Management*"
Sumber: Hasil olah data

Dengan demikian asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang akan dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI adalah pengembangan TNA yang bersifat strategis, program kerjasama dengan lembaga pendidikan/universitas, penguatan program rekrutmen dan *maintain talent* terbaik (5,6:3,8); (4) Penguatan *assessment center* untuk program *talent pool*, penerapan

manajemen karier yang jelas (*career path*) & *merit system*, *e-learning*, penguatan kompetensi pengajar diklat, penyelarasan antara *training center* dan *asessment center*, *coaching* dan *mentoring*, penerapan jabatan fungsional tertentu selain pemeriksa untuk mendukung *talent pool*, program sertifikasi profesional bagi pegawai, akreditasi penyelenggara diklat pemeriksa keuangan negara, dan program simulator audit.

3. Pengembangan Kapabilitas Organisasi BPK RI

Asumsi kegiatan strategis "Pengembangan Kapabilitas Organisasi BPK RI" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi 15 asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) Pengembangan desain organisasi (3,2:5,4); (2) Penerapan *business continuity management* (2,7:5,2); (3) Penguatan pelaksanaan reformasi birokrasi (PMPRB) (3,8:5,2); (4) Peningkatan kualitas Renstra dan RIR (4:5,2); (5) Peningkatan indeks mutu organisasi (3,5:4,4); (6) Penguatan akuntabilitas kinerja (perubahan KPI proses menjadi KPI *result/outcome oriented*) (3:4,8); (7) Percepatan penyusunan peraturan BPK yang terkait tugas dan wewenang BPK RI (3,5:5,3); (8) Peningkatan indeks kepuasan pegawai (3,3:4,8); (9) Pemberian *reward* dan apresiasi (termasuk *innovation award*) (3,6:5,1); (10) Peningkatan sarana dan prasarana (4,1:4,4); (11) Pembentukan "*Big Data* Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara" (3,4:5,4); (12) Penguatan kapasitas riset BPK RI (3,1:5,3); (13) Pengembangan "*lean auditing*" proses audit internal BPK RI (3,2:4,2); (14) Manajemen kinerja pegawai BPK RI (3,8:5,4); (15) *Knowledge management* (3:5,4). Hasil pengolahan SAST dapat dilihat pada gambar 4 dengan rincian: (a) Kuadran I: 3, 4, 5, 7, 9, 10, 14; (b) Kuadran II: 1, 2, 6, 8, 9, 11, 12, 13, 15; (c) Kuadran III: - ; (d) Kuadran IV: -.



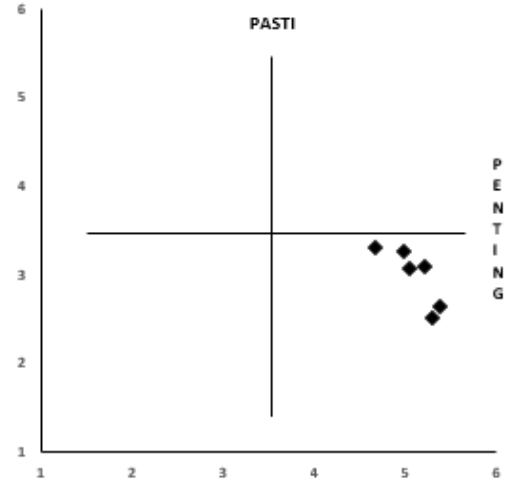
Gambar 4. Peringkat/Kuadran "Pengembangan Kapabilitas Organisasi BPK RI"
Sumber: Hasil olah data

Asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang akan dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI adalah PMPRB, peningkatan kualitas Renstra dan RIR, peningkatan indeks mutu organisasi, percepatan penyusunan peraturan BPK yang terkait tugas dan wewenang BPK RI, pemberian *reward* dan apresiasi (termasuk *innovation award*), peningkatan sarana dan prasarana, dan manajemen kinerja pegawai BPK RI.

4. Pengembangan Budaya Organisasi (Integritas, Independen, dan Profesional)

Asumsi kegiatan strategis "Pengembangan Budaya Organisasi (Integritas, Independen, dan Profesional)" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi enam asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) Penyusunan kerangka budaya organisasi di BPK RI (5,4:2,8); (2) Pembentukan budaya IIP (Integritas, Independen, dan Profesional) melalui prosedur kerja (5,2:3,1); (3) Internalisasi budaya organisasi secara masif dan berkelanjutan (5,3:2,7); (4) Monitoring pelaksanaan nilai

dasar BPK RI (5:3,3); (5) Pengenalan budaya organisasi BPK RI kepada entitas dan publik (4,7:3,4); (6) Pemanfaatan TI untuk mendukung penegakan integritas (*dash-board* integritas) (5:3,1). Hasil dari pengolahan SAST dapat dilihat pada gambar 5 dengan rincian: (a) Kuadran I: - ; (b) Kuadran II: 1, 2, 3, 4, 5, 6; (c) Kuadran III: - ; (d) Kuadran IV: -.

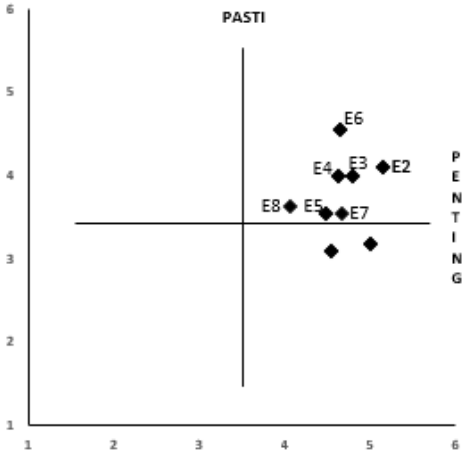


Grafik 5. Peringkat/Kuadran "Pengembangan Budaya Organisasi (Integritas, Independen, dan Profesional)"
Sumber: Hasil olah data

Dengan demikian maka tidak ada asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang dapat dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI. Hal ini berarti para responden menilai bahwa asumsi kegiatan strategis "Pengembangan Budaya Organisasi (Integritas, Independen, dan Profesional)" bersifat penting, namun tidak pasti dalam realisasinya. Evaluasi dan perencanaan kembali sebelum dilaksanakan diperlukan agar menjadi bersifat pasti.

5. Penguatan Pengendalian Internal dan Kode Etik

Asumsi kegiatan strategis "Penguatan Pengendalian Internal dan Kode Etik" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi sembilan asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) Penyusunan kode etik dan *code of conduct* secara detail, pengembangan aturan dan perangkatnya (5:3,3); (2) Peningkatan pemahaman & implementasi kode etik dan *code of conduct* (5,2:4,1); (3) Penguatan pengawasan atasan terhadap bawahan (waskat) (4,8:4,1); (4) *Monitoring* pelaksanaan kode etik dan *code of conduct* (4,8:4,1); (5) Revitalitasi zona integritas/area bebas korupsi (4,5:3,6); (6) Laporan Harta Kekayaan Penyelenggara Negara (LHKPN) dan Laporan Harta Kekayaan Aparatur Sipil Negara (LHKASN) (4,8:4,8); (7) Penguatan wewenang aparat penegakan integritas (penerapan metode digital forensik untuk menegakkan integritas) (4,5:3,6); (8) Program *learning online* terkait modul gratifikasi dan kode etik BPK RI (4,1:3,7); (9) Pembuatan pedoman audit yang beretika (*ethicals audit*) (4,5:3,1). Hasil pengolahan SAST dapat dilihat pada gambar 6 dengan rincian: (a) Kuadran I: 2, 3, 4, 5, 6, 7; (b) Kuadran II: 1, 9; (c) Kuadran III: -; (d) Kuadran IV: -.



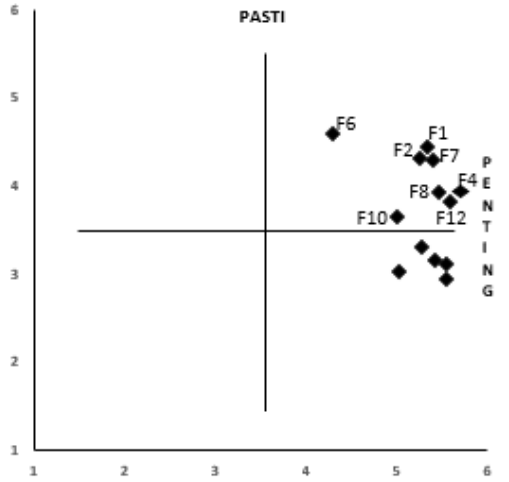
Gambar 6. Peringkat/Kuadran "Penguatan Pengendalian Internal dan Kode Etik"
Sumber: Hasil olah data

Asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang akan dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI adalah: Peningkatan pemahaman dan implementasi kode etik dan *code of conduct*, penguatan pengawasan atasan terhadap bawahan

(waskat), *monitoring* pelaksanaan kode etik dan *code of conduct*, revitalitasi zona integritas/area bebas korupsi, LHKPN dan LHKASN, dan penguatan wewenang aparat penegakan integritas (penerapan metode digital forensik untuk menegakkan integritas).

6. Penjaminan Mutu/Kualitas Hasil Pemeriksaan

Asumsi kegiatan strategis "Penjaminan Mutu Hasil Pemeriksaan" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi tiga belas asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) Peningkatan kapasitas pemeriksaan investigatif, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu (4,4:5,4); (2) Penggunaan sistem aplikasi proses pemeriksaan dan *review* mutunya (4,2:5,3); (3) Kepuasan *auditee* atas kinerja pemeriksa BPK RI (3,1;5,6); (4) Evaluasi hasil pemeriksaan akuntan publik (4:4,8); (5) Percepatan penyelesaian tuntutan perbendaharaan (3,4:5,2); (6) Pemberian *reward* atas penilaian Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) berkualitas (mencakup penilaian kertas kerja pemeriksaannya) (4,7:4,2); (7) Peningkatan pengelolaan pemantauan tindak lanjut hasil pemeriksaan (TLHP) (4,4:5,4); (8) Peningkatan mutu perencanaan pemeriksaan/konsistensi antara rencana pemeriksaan dan pelaksanaan (4:5,5); (9) Peningkatan koordinasi pemeriksaan antar satker pemeriksaan (antar Auditorat Keuangan Negara/AKN atau antar perwakilan) (3,1:5,7); (10) Peningkatan kualitas *mapping* dan metodologi *sampling* (3,7:5); (11) Pengembangan audit *decision support system* (opini, karakter entitas, dan sebagainya) (3,1:5); (12) Peningkatan kualitas/mutu laporan audit (4:5,7); (13) Implementasi manajemen risiko (3:5,7). Hasil pengolahan SAST dapat dilihat pada gambar 7 dengan rincian sebagai berikut: (a) Kuadran I: 1, 2, 4, 6, 7, 8, 10, 12; (b) Kuadran II: 3, 5, 9, 11, 13; (c) Kuadran III: - ; (d) Kuadran IV: -. Asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang akan dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI adalah peningkatan kapasitas pemeriksaan investigatif, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu, penggunaan sistem aplikasi proses pemeriksaan dan *review* mutunya, evaluasi hasil pemeriksaan akuntan publik, pemberian *reward* atas penilaian LHP berkualitas (mencakup penilaian kertas kerja pemeriksaannya), peningkatan pengelolaan pemantauan TLHP, peningkatan mutu perencanaan pemeriksaan/konsistensi antara rencana pemeriksaan dan pelaksanaan, peningkatan kualitas *mapping* dan metodologi *sampling*, dan peningkatan kualitas/mutu laporan audit.



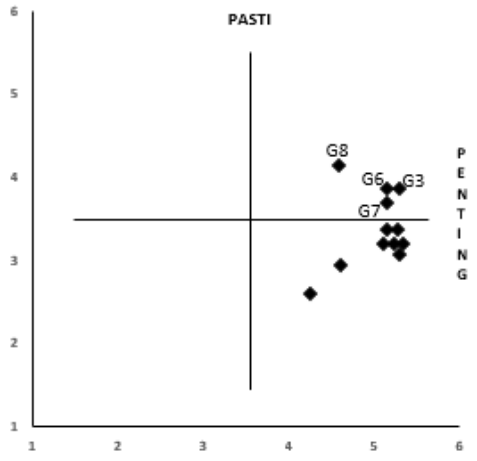
Gambar 7. Peringkat/Kuadran "Penjaminan Mutu Hasil Pemeriksaan"
Sumber: Hasil olah data

7. Penguatan Sistem Informasi Manajemen

Asumsi kegiatan strategis "Penguatan Sistem Informasi Manajemen" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi dua belas asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) Percepatan digitalisasi proses kerja (5,3:3,4); (2) Percepatan integrasi proses bisnis (5,4:3,3); (3) Percepatan pembangunan arsi-

tektur TI, infrastruktur dan struktur organisasinya (5,3:4); (4) Peningkatan efektivitas penerapan *e-audit* (5,3:3,3); (5) Peningkatan efektivitas penerapan *e*-BPK secara menyeluruh dan berkelanjutan (5,1:3,3); (6) Peningkatan pemanfaatan aplikasi Sistem Informasi Administrasi Pemeriksaan (SiAP) terkait *quality control* oleh Pejabat Fungsional Pemeriksaan (PFP) (5,2:4); (7) Penyusunan *Disaster Recovery Plan* (DRP) (5,1:3,7); (8) Peningkatan kepuasan pegawai atas manfaat layanan TI (4,6:4,1); (9) Revitalisasi/*rebranding e-audit* (konversi MoU2 terkait *e-audit* dan Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 1999 Pengiriman Dokumen Pertanggungjawaban Keuangan Negara kepada BPK menjadi salah satu pasal sendiri dalam Undang-Undang BPK) (4,8:3); (10) Optimalisasi pengelolaan data yang mendukung pengambilan keputusan (5,4:3,2); (11)

Peningkatan kapabilitas SDM TI (5,1:3,4); (12) Penyesuaian *grading* Jabatan Fungsional Pranata Komputer (4,2:2,8). Hasil pengolahan SAST dapat dilihat pada gambar 8 dengan rincian: (a) Kuadran I: 3, 6, 7, 8; (b) Kuadran II: 1, 2, 4, 5, 9, 10, 12; (c) Kuadran III: - ; (d) Kuadran IV: -.

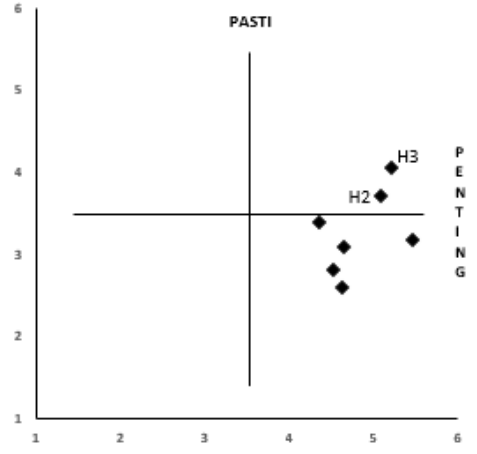


Gambar 8. Peringkat/Kuadran "Penguatan Sistem Informasi Manajemen"
Sumber: Hasil olah data

Dengan demikian asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang akan dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI adalah percepatan pembangunan arsitektur TI, infrastruktur dan struktur organisasinya, peningkatan pemanfaatan aplikasi SiAP terkait *quality control* oleh PFP, penyusunan DRP, dan peningkatan kepuasan pegawai atas manfaat layanan TI.

8. Sinergi Kerjasama BPK RI dengan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

Asumsi kegiatan strategis "Sinergi Kerjasama BPK RI dengan APIP" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi tujuh asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) Pemanfaatan rekomendasi BPK RI secara optimal (5,5:3,2); (2) Peningkatan mutu komunikasi hasil pemeriksaan (5,1:3,7); (3) Peningkatan efektivitas *monitoring* data Pemantauan Tindak Lanjut (PTL)/Sistem Informasi PTL (5,2:4,1); (4) Penyelerasan standar dan metodologi, serta manajemen pemeriksa dan APIP (4,7:2,8); (5) Peningkatan pemanfaatan hasil APIP (4,5:3); (6) Peningkatan koordinasi dengan APIP dalam hal perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan (4,7:3,2); (7) Peningkatan peran APIP dalam program *e-audit* (4,4:3,4).



Gambar 9. Peringkat/Kuadran "Sinergi Kerjasama BPK RI dengan APIP"
Sumber: Hasil olah data

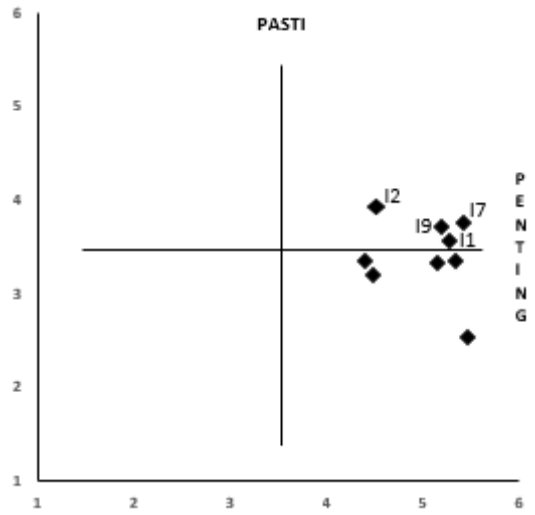
Hasil pengolahan SAST dapat dilihat pada gambar 9 dengan rincian: (a) Kuadran I: 2, 3; (b) Kuadran II: 1, 4, 5, 6, 7; (c) Kuadran III: - ; (d) Kuadran IV: -.

Asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang akan dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI adalah peningkatan mutu komunikasi hasil pemeriksaan, dan peningkatan efektivitas *monitoring* data PTL/SIPTL.

9. Peningkatan Kualitas Hubungan dan Kerjasama BPK RI dengan Pemangku Kepentingan

Asumsi kegiatan strategis "Peningkatan Kualitas Hubungan dan Kerjasama BPK RI dengan Pemangku Kepentingan" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi sembilan asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) Peningkatan mutu pemeriksaan atas permintaan pemangku kepentingan (5,3:3,6); (2) Peningkatan pemeriksaan yang relevan dengan harapan dan kebutuhan pemangku kepentingan (isu aktual) (5,4:3,4); (3) Peningkatan keikutsertaan BPK RI dalam kegiatan lembaga audit internasional (4,6:4); (4) Peningkatan pelaksanaan/aktivasi MoU dan kerjasama lainnya (4,3:3,4); (5) Peningkatan efektivitas informal *meetings* dengan *stakeholders* (4,4:3,2); (6) Peningkatan kepuasan *stakeholders* (5,5:2,7); (7) Peningkatan sinergi dengan Aparat Penegak Hukum (APH) (5,6:3,7); (8) Peningkatan sinergi dengan media (5,2:3,4); (9) Peningkatan kerja sama dengan lembaga riset dan profesi (5,3:3,7).

Hasil pengolahan SAST dapat dilihat pada gambar 10 dengan rincian: (a) Kuadran I: 1, 3, 7, 9; (b) Kuadran II: 2, 4, 5, 6, 8; (c) Kuadran III: -; (d) Kuadran IV: -. Asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang akan dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI adalah peningkatan mutu pemeriksaan atas permintaan pemangku kepentingan, peningkatan keikutsertaan BPK RI dalam kegiatan lembaga audit internasional, peningkatan sinergi dengan APH, dan peningkatan kerja sama dengan lembaga riset dan profesi.



Gambar 10. Peringkat/Kuadran "Peningkatan Kualitas Hubungan dan Kerjasama BPK RI dengan Pemangku Kepentingan"

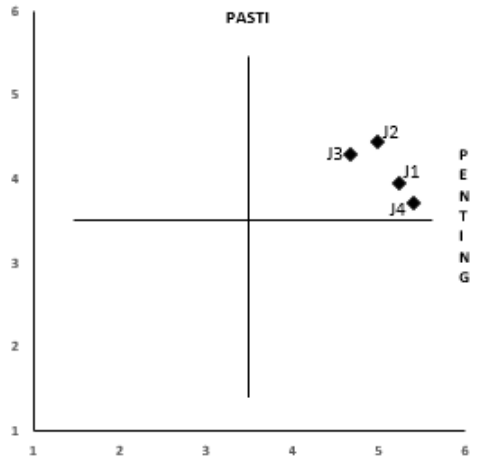
Sumber: Hasil olah data

10. Keterbukaan Informasi Publik BPK RI sesuai Peraturan Keterbukaan Informasi Publik

Asumsi kegiatan strategis "Keterbukaan Informasi Publik BPK RI sesuai Peraturan Keterbukaan Informasi Publik" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi empat asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) Keterbukaan informasi terkait proses dan hasil kerja BPK RI kepada masyarakat umum melalui laman BPK RI (5,3:4); (2) Peningkatan efektivitas Pusat Informasi dan Komunikasi (PIK) dan Pejabat Pengelola Informasi dan Dokumentasi (PPID) BPK RI (5:4,4); (3) Peningkatan mutu layanan PIK (4,6:4,3); (4) Penguatan komunikasi hasil pemeriksaan BPK RI kepada publik dengan kemasan yang mudah diterima publik (5,5:3,7). Hasil pengolahan SAST dapat

dilihat pada gambar 11 dengan rincian: (a) Kuadran I: 1, 2, 3, 4; (b) Kuadran II: -; (c) Kuadran III: - ; (d) Kuadran IV: -.

Dengan demikian asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang akan dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI adalah keterbukaan informasi terkait proses dan hasil kerja BPK RI kepada masyarakat umum melalui laman BPK RI, peningkatan efektivitas PIK dan PPID BPK RI, peningkatan mutu layanan PIK, dan penguatan komunikasi hasil pemeriksaan BPK RI kepada publik dengan kemasan yang mudah diterima publik.

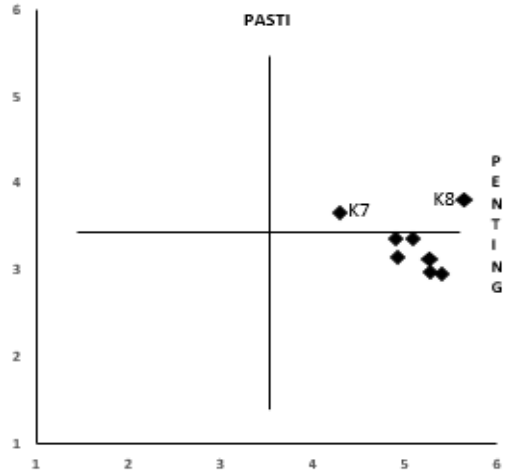


Gambar 11. Peringkat/Kuadran "Keterbukaan Informasi Publik BPK RI sesuai Peraturan Keterbukaan Informasi Publik"

Sumber: Hasil olah data

11. Peningkatan Kualitas Komunikasi BPK RI dengan Pemangku Kepentingan

Asumsi kegiatan strategis "Peningkatan Kualitas Komunikasi BPK RI dengan Pemangku Kepentingan" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi delapan asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) Peningkatan kepuasan para pemangku kepentingan atas kualitas komunikasi BPK RI (5:3,1); (2) Peningkatan efektivitas komunikasi isu dan krisis BPK RI (5,2:3,1); (3) Revitalisasi strategi terkait komunikasi internal dan eksternal (5,2:3); (4) Peningkatan efektivitas pengelolaan komunikasi melalui media sosial BPK RI (5:3,4); (5) Penyediaan saluran komunikasi berbasis teknologi informasi dan komunikasi (TIK) dengan pemangku kepentingan (5,1:3,4); (6) Peningkatan kapasitas pegawai BPK RI untuk memberikan informasi tentang hasil yang telah dicapai BPK RI (5,2:3,1); (7) Peningkatan saluran informasi internal untuk meningkatkan pengetahuan pegawai BPK RI tentang prestasi BPK RI atau penjelasan terkait hasil pemeriksaaan BPK RI (4,3:3,7); (8) Program "BPK RI Mendengar" (forum konsultasi publik) (4,7:4). Hasil pengolahan SAST dapat dilihat pada gambar 12 dengan rincian: (a) Kuadran I: 7, 8; (b) Kuadran II: 1, 2, 3, 4, 5, 6; (c) Kuadran III: - ; (d) Kuadran IV: - .



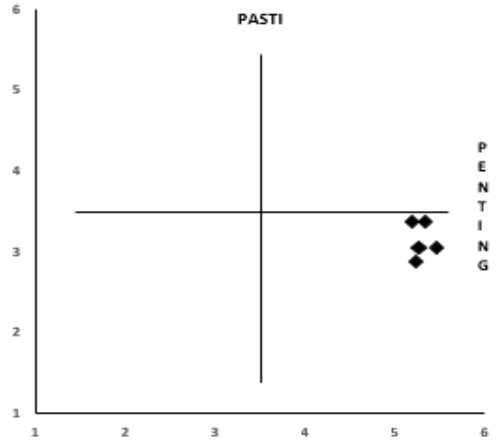
Gambar 12. Peringkat/Kuadran "Peningkatan Kualitas Komunikasi BPK RI dengan Pemangku Kepentingan"

Sumber: Hasil olah data

Asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang akan dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI adalah peningkatan saluran informasi internal untuk meningkatkan pengetahuan pegawai BPK RI tentang prestasi BPK RI atau penjelasan terkait hasil pemeriksaaan BPK RI, dan Program "BPK RI Mendengar" (forum konsultasi publik).

12. Membangun Citra dan Reputasi Lembaga

Asumsi kegiatan strategis "Membangun Citra dan Reputasi Lembaga" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi lima asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) Peningkatan jumlah berita positif di media *mainstream* (5,2:3); (2) Peningkatan indeks citra dan reputasi BPK RI (5,5:3,1); (3) Pelaksanaan *image restoration* program (5,2:3,1); (4) *Monitoring* "sentimen publik" di media sosial menggunakan TIK (5,2:3,2); (5) Peningkatan kontribusi pegawai BPK RI dalam seminar/konferensi/*workshop* nasional dan internasional sebagai penyaji, dengan membawa nama institusi (*agent of change*) (5,2:3,4). Hasil pengolahan SAST dapat dilihat pada gambar 13 dengan rincian: (a) Kuadran I: -; (b) Kuadran II: 1, 2, 3, 4, 5; (c) Kuadran III: - ; (d) Kuadran IV: -.

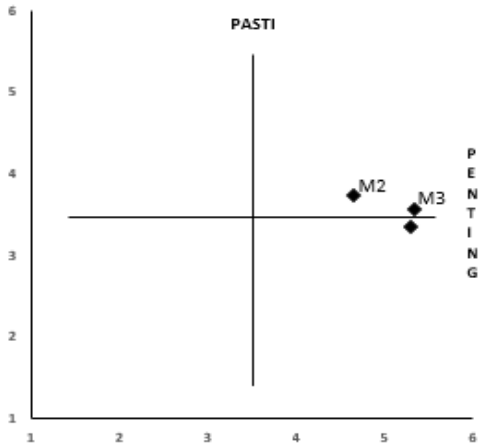


Gambar 13. Peringkat/Kuadran "Membangun Citra dan Reputasi Lembaga BPK RI"
Sumber: Hasil olah data

Dengan demikian tidak ada asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang dapat dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI. Hal ini berarti para responden menilai bahwa asumsi kegiatan strategis "membangun citra dan reputasi lembaga BPK RI" bersifat penting, namun tidak pasti dalam realisasinya. Evaluasi dan perencanaan kembali sebelum dilaksanakan diperlukan agar menjadi bersifat pasti.

13. Pengembangan Sistem Pengaduan Nasional yang Terintegrasi

Asumsi kegiatan strategis "Pengembangan Sistem Pengaduan Nasional yang terintegrasi" untuk *roadmap* transformasi BPK RI sesuai hasil kesepakatan FGD dielaborasi menjadi tiga asumsi kegiatan strategis, yaitu: (1) Percepatan pengembangan *whistleblowing system* (5,2:3,4); (2) Pengembangan aplikasi pengaduan yang berbasis *android/ios* sehingga lebih mudah diakses oleh masyarakat umum (4,7:3,8); (3) Integrasi pengaduan terkait indikasi tipikor ke Auditorat Utama Investigasi (AUI) (5,3:3,6).



Gambar 14. Peringkat/Kuadran "Pengembangan Sistem Pengaduan Nasional yang Terintegrasi"
Sumber: Hasil olah data

Hasil pengolahan SAST dapat dilihat pada gambar 14 dengan rincian sebagai berikut: (a) Kuadran I: 2, 3; (b) Kuadran II: 1; (c) Kuadran III: - ; (d) Kuadran IV: -.

Asumsi kegiatan strategis (penting dan pasti) yang akan dijadikan kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI adalah pengembangan aplikasi pengaduan yang berbasis *android/ios* sehingga lebih mudah diakses oleh masyarakat umum, dan

integrasi pengaduan terkait indikasi tipikor ke AUI.

Hasil pengolahan SAST secara keseluruhan menghasilkan 55 asumsi kegiatan strategis pada kuadran I, 58 asumsi kegiatan strategis pada kuadran II, dan satu asumsi kegiatan strategis pada kuadran IV. Kuadran III tidak terdapat asumsi kegiatan strategis. Rincian hasil disajikan pada tabel 1 dan 2.

Tabel 1. Asumsi Kegiatan Strategis pada Kuadran I

NO.	ASUMSI KEGIATAN STRATEGIS
1	Program *project management* oleh Pjs. *Acting*
2	Seminar atau kursus tentang *leadership*
3	*Executive coaching programs*
4	Pengembangan TNA (*Training Needs Analysis)* yang bersifat strategis
5	Program kerjasama dengan lembaga pendidikan / universitas
6	Penguatan program rekrutmen dan *maintain talent* terbaik
7	Penguatan *assessment center* untuk *program talent pool*
8	Penerapan manajemen karier yang jelas (*career path*) dan *merit system*
9	*e-learning*
10	Penguatan kompetensi pengajar diklat
11	Penyelarasan (*alignment*) antara *training center* dan *asessment center*
12	*Coaching* dan *mentoring*
13	Penerapan jabatan fungsional tertentu selain pemeriksa untuk mendukung *talent pool*
14	Program sertifikasi profesional bagi Pegawai BPK RI
15	Akreditasi penyelenggara Diklat Pemeriksa Keuangan Negara
16	Penguatan pelaksanaan reformasi birokrasi (PMPRB)
17	Peningkatan kualitas Renstra dan RIR
18	Peningkatan indeks mutu organisasi
19	Percepatan penyusunan peraturan BPK yang terkait tugas dan wewenang BPK RI
20	Pemberian *reward* dan apresiasi (termasuk *innovation award*)
21	Peningkatan sarana dan prasarana
22	Manajemen kinerja pegawai BPK RI
23	Peningkatan pemahaman & implementasi kode etik dan *code of conduct*

NO.	ASUMSI KEGIATAN STRATEGIS
29	Program *learning online* terkait modul gratifikasi dan kode etik BPK RI
30	Peningkatan kapasitas pemeriksaan investigatif, kinerja, DTT
31	Penggunaan sistem aplikasi proses pemeriksaan dan *review* mutunya
32	Evaluasi hasil pemeriksaan Akuntan Publik
33	Pemberian *reward* atas penilaian LHP berkualitas (mencakup penilaian KKP-nya)
34	Peningkatan pengelolaan pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan
35	Peningkatan mutu perencanaan pemeriksaan/konsistensi antara rencana pemeriksaan dan pelaksanaan
36	Peningkatan kualitas *mapping* dan metodologi *sampling*
37	Peningkatan kualitas/mutu laporan audit
38	Percepatan pembangunan arsitektur TI, infrastruktur dan struktur organisasinya
39	Peningkatan pemanfaatan aplikasi SiAP terkait *quality control* oleh PFP
40	Penyusunan *Disaster Recovery Plan* (DRP)
41	Peningkatan kepuasan pegawai atas manfaat layanan TI
42	Peningkatan mutu komunikasi hasil pemeriksaan
43	Peningkatan efektivitas monitoring data PTL (SI-PTL)
44	Peningkatan mutu pemeriksaan atas permintaan pemangku kepentingan
45	Peningkatan keikutsertaan BPK RI dalam kegiatan lembaga audit internasional
46	Peningkatan sinergi dengan Aparat Penegak Hukum (APH)
47	Peningkatan kerja sama BPK RI dengan lembaga riset dan profesi
48	Keterbukaan informasi terkait proses dan hasil kerja BPK RI kepada masyarakat umum melalui laman BPK RI
49	Peningkatan efektivitas Pusat Informasi dan Komunikasi (PIK) dan PPID BPK RI
50	Peningkatan mutu layanan Pusat Informasi dan Komunikasi (PIK)
51	Penguatan komunikasi hasil pemeriksaan BPK RI kepada publik dengan kemasan yang

NO.	ASUMSI KEGIATAN STRATEGIS
24	Penguatan pengawasan atasan terhadap bawahan (waskat)
25	Monitoring pelaksanaan kode etik dan *code of conduct*
26	Revitalitasi zona integritas / area bebas korupsi
27	LHKPN dan LHKASN
28	Penguatan wewenang aparat penegakan integritas (penerapan metode digital forensik untuk penegakan integritas)

NO.	ASUMSI KEGIATAN STRATEGIS
	mudah diterima publik
52	Peningkatan saluran informasi internal untuk meningkatkan peningkatan pengetahuan pegawai BPK RI tentang prestasi BPK RI atau penjelasan terkait hasil pemeriksaaan BPK RI
53	Program BPK RI Mendengar (forum konsultasi publik)
54	Pengembangan aplikasi pengaduan yang berbasis *android/ios* sehingga lebih mudah diakses oleh masyarakat umum
55	Integrasi pengaduan terkait indikasi tipikor ke AUI

Sumber: Hasil Olah Data

Tabel 2. Asumsi Kegiatan Strategis pada Kuadran II

NO	ASUMSI KEGIATAN STRATEGIS
1	Program BPK *goes to campus*
2	Program *outing* tingkat Badan & Eselon 1
3	Membuat *think tank* dan tim transformasi
4	Seminar terkait *Organizational Strategic Thinking*
5	*Internal trust building*
6	Program simulator audit
7	Penguatan *non-financial benefits* program untuk *talent pool*
8	Pengembangan desain organisasi
9	Pembentukan "*Big Data* Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara"
10	Penguatan kapasitas riset BPK RI
11	Pengembangan "*Lean Auditing*" proses audit internal BPK RI
12	*Knowledge Management*
13	Penerapan *business continuity management*
14	Penguatan akuntabilitas kinerja (perubahan KPI proses menjadi KPI *result* (*outcome oriented*)
15	Peningkatan indeks kepuasan pegawai
16	Penyusunan kerangka budaya organisasi di BPK RI

NO	ASUMSI KEGIATAN STRATEGIS
30	Optimalisasi pengelolaan data yang mendukung pengambilan keputusan
31	Peningkatan kapabilitas SDM TI
32	Penyesuaian *grading* Jabatan Fungsional Pranata Komputer
33	Percepatan integrasi proses bisnis
34	Peningkatan efektivitas penerapan *e-audit*
35	Peningkatan efektivitas penerapan e-BPK secara menyeluruh dan berkelanjutan
36	Revitalisasi/*Rebranding e-audit* (Konversi MoU2 terkait *e-audit* dan Inpres No. 1/1999 menjadi salah satu pasal sendiri dalam UU BPK)
37	Pemanfaatan rekomendasi BPK RI secara optimal
38	Penyelerasan standar dan metodologi, serta manajemen pemeriksa & APIP
39	Peningkatan pemanfaatan hasil APIP
40	Peningkatan koordinasi dengan APIP dalam hal perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan
41	Peningkatan peran APIP dalam program *e-audit*
42	Peningkatan pemeriksaan yang relevan dengan harapan dan kebutuhan pemangku kepentingan (isu aktual)
43	Peningkatan pelaksanaan/aktivasi MoU dan kerjasama lainnya
44	Peningkatan efektivitas *informal meetings* dengan *stakeholders*
45	Peningkatan kepuasan *stakeholders*

NO	ASUMSI KEGIATAN STRATEGIS
17	Pembentukan budaya IIP melalui prosedur kerja
18	Internalisasi budaya organisasi secara masif dan berkelanjutan
19	*Monitoring* pelaksanaan nilai dasar BPK RI
20	Pengenalan budaya organisasi BPK RI kepada entitas dan publik
21	Pemanfaatan TI untuk mendukung penegakan integritas (*Dashboard* Integritas)
22	Penyusunan kode etik dan *code of conduct* secara detail, pengembangan aturan dan perangkatnya
23	Pembuatan pedoman Audit yang Beretika (*Ethicals Audit*)
24	Pengembangan *Audit Decision Support System* (DSS) (opini, karakter entitas, dsb)
25	Implementasi manajemen risiko
26	Kepuasan *auditee* atas kinerja pemeriksa BPK RI
27	Percepatan penyelesaian Tuntutan Perbendaharaan
28	Peningkatan koordinasi pemeriksaan antar satker pemeriksaan (antar AKN atau antar perwakilan)
29	Percepatan digitalisasi proses kerja

NO	ASUMSI KEGIATAN STRATEGIS
46	Peningkatan sinergi dengan media
47	Peningkatan kepuasan para pemangku kepentingan atas kualitas komunikasi BPK
48	Peningkatan efektivitas komunikasi isu dan krisis BPK RI
49	Revitalisasi strategi terkait komunikasi internal dan eksternal
50	Peningkatan efektivitas pengelolaan komunikasi melalui media sosial BPK RI
51	Penyediaan saluran komunikasi berbasis TIK dengan pemangku kepentingan
52	Peningkatan kapasitas pegawai BPK RI untuk memberikan informasi tentang hasil yang telah dicapai BPK RI
53	Peningkatan jumlah berita positif di *media mainstream*
54	Peningkatan indeks citra dan reputasi BPK RI
55	Pelaksanaan *image restoration program*
56	*Monitoring* "sentimen publik" di media sosial menggunakan TIK
57	Peningkatan kontribusi pegawai BPK RI dalam seminar/konferensi/*workshop* nasional dan internasional sebagai penyaji/pemateri, dengan membawa nama institusi (*agent of change*)
58	Percepatan pengembangan *whistleblowing system*

Sumber: Hasil Olah Data

KESIMPULAN

Hasil penelitian ini menyimpulkan hal-hal sebagai berikut:

1. Elaborasi terhadap tiga belas kelompok aktivitas transformasi BPK RI menghasilkan 114 asumsi kegiatan strategis transformasi BPK RI. Dengan rincian Kuadran I terdapat 55 asumsi kegiatan strategis, Kuadran II terdapat 58 asumsi kegiatan strategis, Kuadran III tidak terdapat asumsi kegiatan strategis, Kuadran IV terdapat satu asumsi kegiatan strategis.
2. 55 asumsi kegiatan strategis yang termasuk ke dalam kuadran I (penting dan pasti) akan menjadi kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI.

Peneliti berdasarkan hasil penelitian mengajukan beberapa saran, yaitu pertama, perlu adanya kajian lanjutan mengenai 58 asumsi kegiatan strategis yang termasuk ke dalam kuadran II (penting dan tidak pasti), dengan tujuan menghasilkan rekomendasi asumsi kegiatan strategis mana saja yang tepat dijadikan sebagai kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI, sehingga perlu dibuatkan perencanaannya. Kedua, untuk menghindari tumpang tindih perlu adanya kajian untuk pengintegrasian dan penyelarasan seluruh kegiatan dalam *roadmap* transformasi BPK RI. Ketiga, perlu dirumuskan model manajemen transformasi yang selaras dengan *roadmap* transformasi dan cocok untuk organisasi BPK RI saat ini dan dinamikanya ke depan.

DAFTAR PUSTAKA

Armstrong, M. (1999). *Manajemen sumber daya manusia*. Jakarta: Gramedia.

Bavik, A. (2016). Developing a new hospitality industry culture scale. *International Journal of Hospitality Management,* 58, 44-55.

Behl, A., & Singh, M. (2014). Critical analysis of management information system of selected Indian microfinance institutions. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 133, 20-27.

BPK. (2015). Peraturan BPK Nomor 7/K/I-XIII.2/12/2015 tentang Rencana Strategis BPK RI tahun 2016-2020. Jakarta: BPK.

BPK. (2016). *Roadmap Reformasi Birokrasi BPK RI tahun 2016-2020*. Jakarta: BPK.

BPK. (2017). Peraturan BPK RI Nomor 1 tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Jakarta: BPK.

Brzezinski, S., & Bak, A. (2015). Management of employees commitment in the process of organization transformation. *Procedia Economics and Finance,* 27, 109-115.

Cahyono, B. (2000). Proactive environmental management: strategi untuk mencapai keunggulan dalam persaingan internasional. *Manajemen Usahawan Indonesia,* 09.

Choi, J. M. (2017). Factors influencing public officials responses to requests for information disclosure. *Government Information Quarterly,* 35(1).

Churchman, C. W. (1971). *The Design of Inquiring Systems*. New York: Basic Books.

Collings, D. G., & Mellahi, K. (2009). Strategic talent mangement: a review and research agenda. *Human Resource Management Review,* 19, 304-313.

Daniela, P., & Attila, T. (2013). Internal audit versus internal control and coaching. *Procedia Economics and Finance*, 6, 694-702.

Durham, M. G., & Kellner, D. M. (2006). *Media and Cultural Studies*. Massachusetts: Blackwell.

Easton, A. C. (1988). *An experimental investigation of automated versus manual support for stakeholder identification and assumption surfacing in small groups*. (Disertasi). University of Arizona, Arizona.

Fombrun, C. J. (1996). *Reputation: Realizing Value from the Corporate Image*. Boston: Harvard Business School Press.

Fritz, M. M. C., dkk. (2018). A supply chain perspective of stakeholder identification as a tool for responsible policy and decision making. *Environmental Science and Policy,* 81, 63-76.

Herbig, P., dkk. (1994). A model of reputation building and destruction. *Journal of Business Research,* 31, 23-31.

Jefkins, F. (2003). *Public relations*. Jakarta: Penerbit Erlangga.

Malhotra, N., & Hinings, C. R. (Bob) (2015). Unpacking continuity and change as a process of organizational

transformation. *Long Range Planning*, 48(1), 1-22. DOI: 10.1016/j.lrp.2013.08.012.

Martinelli, D., & Erzikova, E. (2017). Public Relations Leadership Development Cycle: A Cross-Cultural Perspective. *Public Relations Review*.

Mason, R. O., & Mitroff, I. (1981). *Challenging Strategic Planning Assumptions*. New York: John Wiley.

Mathis, R. L., & Jackson, J. H. (2001). *Human resources management*. Jakarta: Salemba Empat.

Mendonca, V., dkk. (2015). Cooperation network in the tourism sector: Multiplication of business opportunities. *Procedia Computer Science,* 64, 1172-1181.

Mitroff, I., & Emshoff, J.R. (1979). On strategic assumption-making: A dialectical approach to policy and planning. *The Academy of Management Review*, 4(1), 1-12.

Pamudji, S. (1985). *Kerjasama antar daerah dalam rangka pembinaan wilayah: Suatu tinjauan dari segi administrasi negara*. Jakarta: Bina Aksara.

Peraturan Presiden Nomor 76 Tahun 2013 tentang Pengelolaan Pengaduan Pelayanan Publik.

Philip, G., & McKeown, I. (2004). Business transformation and organizational culture: The role of competency, is and tqm. *European Management Journal*, 22(6), 624-636.

Polonsky, M. J. (1995). A stakeholder theory approach to designing environmental marketing strategy. *Journal of Business and Industrial Marketing,* 10(3), 29-46.

Prahono, A., & Elidjen. (2017). Evaluating the implementation of public information disclosure on the official website of indonesian ministries. *Procedia Computer Science,* 116, 54-60.

Pramono, A. J. (2016). Analisis faktor-faktor yang memengaruhi transformasi kapabilitas organisasi dan peran BPK RI: Menggunakan metode analytic network process. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara,* 2(2).

Pramono, A. J., & Hendharto, H. (2017). Model transformasi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia: Meng-gunakan metode interpretive structuring modeling. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara,* 3(2), 91-111.

Rauffet, P., dkk. (2012). Conceptual model and it system for organizational capability management. *Computers in Industry*, 63, 706-722.

Reddy, C. M., & Srinivasan, V. (2015). Dialogue on leadership development. *IIMB Management Review,* 27(1), 44-55.

Riswandi. (2009). *Ilmu Komunikasi*. Jakarta: Graha Ilmu.

Roben. (2008). *Manusia komunikasi, komunikasi manusia*. Jakarta: Kompas Media Nusantara.

Sawyer, L. B., dkk. (2005). *Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing*. Florida: The Institute of Internal Auditors Inc.

Sinambela, L. P. (2008). *Reformasi pelayanan publik teori, kebijakan, dan implementasi*. Jakarta: Bumi Aksara.

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik.

Velayutham, S. (2003). The accounting professions code of ethics: Is it a code of ethics or a code of quality assurance. *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 483-503.

Warick, D. D. (2017). What leaders need to know about organization culture. *Business Horizons*, 1370, 10.

Wu, K. J., dkk. (2015). *Exploring* eco-innovation in dynamic organization capability under incomplete information in the Taiwanese lighting industry. *International Journal of Production Economics,* 181(B), 419-440.

Wursanto. (2005). *Dasar-dasar ilmu organisasi*. Yogyakarta: Andi Offset.

Zeid, A. (2014). *Business transformation: A roadmap for maximazing organizational insights*. New Jersey: John Wiley and Son Inc.

LAMPIRAN

Daftar Peserta FGD I

NO	RESPONDEN	JABATAN	PENDIDIKAN
1	Responden 1	Eselon I	S2
2	Responden 2	Eselon I	S2
3	Responden 3	Tenaga Ahli	S2
4	Responden 4	Eselon II	S2
5	Responden 5	Eselon II	S2
6	Responden 6	Eselon II	S2
7	Responden 7	Eselon III	S3
8	Responden 8	Eselon III	S2
9	Responden 9	Eselon III	S2
10	Responden 10	Pemeriksa Muda	S3
11	Responden 11	Pemeriksa	S3

Daftar Peserta FGD I

NO	RESPONDEN	JABATAN	PENDIDIKAN
1	Responden 1	Eselon I	S2
2	Responden 2	Eselon II	S2
3	Responden 3	Eselon II	S2
4	Responden 4	Eselon III	S3
5	Responden 5	Eselon III	S2
6	Responden 6	Eselon III	S3
7	Responden 7	Eselon III	S3
8	Responden 8	Eselon III	S2
9	Responden 9	Pemeriksa	S3


BPK RI
Membangun Citra dan Reputasi Lembaga
Penguatan Sistem Informasi Manajemen
Diklat dan *Talent Management*
Pengembangan Kapabilitas Organisasi BPK RI
Penjaminan Mutu/Kualitas Hasil Pemeriksaan
Penguatan Pengendalian Internal dan Kode Etik
engembangan Budaya Organisasi
Sinergi Kerjasama BPK RI dengan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)
Peningkatan Kualitas Komunikasi BPK RI dengan Pemangku epentingan
Peningkatan Kualitas Hubungan dan Kerjasama BPK RI dengan Pemangku Kepentingan
Keterbukaan Informasi Publik BPK RI
Pengembangan Kepemimpinan (*Leadership Building*)

Yudi Avalon [1], Noer Azam Achsani [2], Arief Tri Hardiyanto [3]

[1] and [2] School of Business – Bogor Agricultural University
[3] Pakuan University, Bogor
yaidrus@yahoo.com,
achsani@yahoo.com,
ariefteha@yahoo.com



KETERKAITAN ANTARA OPINI BPK DENGAN LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DAN TINDAK PIDANA KORUPSI

THE RELATIONSHIP BETWEEN THE AUDIT BOARD OF THE REPUBLIC OF INDONESIA'S (BPK) OPINION WITH REGIONAL GOVERNMENT FINANCIAL REPORT AND CORRUPTION

ABSTRACT / ABSTRAK

Laporan Hasil Pemeriksaan BPK atas laporan keuangan suatu entitas pemerintah memuat opini yang merupakan pernyataan profesional pemeriksa mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. Pemeriksa BPK menggunakan empat kriteria dalam mengevaluasi laporan keuangan untuk membentuk opini pemeriksaan, yaitu kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), kecukupan pengungkapan, kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern. Opini wajar tanpa pengecualian diberikan untuk laporan keuangan yang bebas dari salah saji material dan/atau penyimpangan (fraud). Namun masih banyak ketidakpatuhan yang terjadi di berbagai entitas pemerintah dan merugikan negara. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis korupsi yang dilakukan oleh kepala daerah dan pengaruhnya terhadap opini BPK serta membangun model yang menunjukkan hubungan antara opini BPK dengan korupsi yang dilakukan oleh kepala daerah. Penulis menggunakan regresi logistik ordinal dan ditemukan bahwa ada korelasi antara opini BPK dengan korupsi yang dilakukan oleh kepala daerah. Model terbaik dari regresi logistic ordinal menunjukkan bahwa opini BPK secara dominan dipengaruhi oleh kepatuhan keuangan terhadap SAP, peraturan perundang-undangan dan efektivitas sistem pegendalian intern.

BPK audit report on a government financial report contains an opinion that is a professional statement of the auditor regarding the fairness of financial information presented in the financial statement. In forming opinion, a BPK auditor uses four criteria, namely the application of Government Accounting Standard, adequate disclosures, compliance of laws and regulations, and effectiveness of internal control systems. The unqualified opinion is issued to a financial report with no material statements and/or fraud. However, it is widely reported that many irregularities still occur across government entities and cost the state's resources (finance). This study aims to analyze corruption committed by heads of local governments and its influence on BPK opinion build a model which shows the relationship between them. This study uses a model called ordinal logistic regression and found that there is a correlation between BPK opinion with corruption committed by heads of local governments. The best ordinal logistic regression model shows that BPK opinion is dominantly influenced by the compliance of government financial report with Government Accounting Standard, compliance with law and regulations and effectiveness of internal control systems.

***KATA KUNCI*:**
korupsi kepala daerah; regresi logistik ordinal; laporan audit

KEYWORDS:
corruption of local government head; ordinal logistic regression; audit report

SEJARAH ARTIKEL:
Diterima pertama: 5 April 2018
Dinyatakan dapat dimuat: 6 Juni 2018

INTRODUCTION

State financial management is aimed at the greatest prosperity of the people. Economic welfare and non-economic prosperity are the two elements that shape the prosperity of the people (Akbar & Djazuli, 2015). Any use of state finances shall be accountable for its management and usage to the public through the House of Representatives (Dewan Perwakilan Rakyat, DPR) and the Regional People's Legislative Assembly (Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, DPRD). Therefore, the central and regional (provincial, city/regency) governments, other state institutions, Bank of Indonesia, State-Owned Enterprises (BUMN), Public Service Bodies (BLU), Regional Owned Enterprises (BUMD), and other institutions which manage state finances, must follow the accountability mechanism to manage and use the state finance.

State financial management is the overall activity of a state financial management official in accordance with its position and authority, including planning, implementation, supervision and accountability. Such broad areas of state finance management can be grouped into: sub-sector of fiscal management, sub-sector of monetary management, and sub-sector of separated state assets. In order to support the realization of good governance in the implementation of the state, the management of state finances needs to be held professionally, openly and responsibly in accordance with the basic rules set forth in the 1945 Constitution (UUD 45). Good governance is a conception of a clean, democratic and effective governance (Panjaitan & Shopiana, 2017).

General principles of state financial management that can reflect best practices in the management of state finances (explanation of Law Number 17 of 2003), namely: (1) Results oriented accountability; (2) Professionalism; (3) Proportionality; (4) Openness in the management of state finances; and (5) Financial inspection by a free and independent audit board.

The Audit Board of The Republic of Indonesia (Badan Pemeriksa Keuangan, BPK) has the duty to audit the management and accountability of state finances conducted by the central government, regional government, other state institutions, Bank Indonesia, state-owned enterprises, public service bodies, regional government enterprises, and other institutions or bodies managing state finances (Paragraph (1) of Article 6 of Law Number 15 Year 2006).

BPK is the state finance management auditing board, which in the performance of its duties regardless of the influence of governmental power, but does not stand above the government. In this increasingly powerful position and greater authority, the function of BPK is in essence consisting of three areas (Asshiddiqie, 2006), namely:

1. Operative functions, namely examination, supervision, and investigation of the control, management and wealth management of the state.
2. Judicial function, which is the authority to demand the treasury and compensation claims against treasurers and non-treasury civil servants who for their actions violate the law or neglect the obligations that cause financial losses and state assets.
3. Advisory function, which gives consideration to the government regarding the management of state finances.

BPK conducts three types of audit on state finances. The three types of audit have different objectives, procedures and types of conclusions, namely:

1. Financial audit aims to assess the fairness of the financial statements in which the

conclusion is set forth in the form of BPK Opinion.

2. Performance audit is an examination of state financial management which consists of examination of economic aspect and efficiency as well as examination of effectiveness aspect. The main results of performance audit are finding, conclusion and recommendations to improve the activities or programs to be more effective, efficient and economical.
3. The audit with a specific purpose is the examination conducted with a specific purpose, outside the financial audit and performance audit. The audit with a specific purpose leads to a conclusion according to the specific purpose of the examination itself. Included in the audit of this particular purpose is an investigative audit which is a more specialized and profound examination leading to disclosure of irregularities.

The BPK audit report on the government financial report contains an opinion which is a professional statement of the auditor regarding the fairness of financial information presented in the financial statements (Article 16 of Law Number 15 Year 2004). BPK opinion is based on the following criteria:

1. Compliance with government accounting standards;
2. Adequate disclosures;
3. Compliance with laws and regulations;
4. Effectiveness of internal control system.

As the output of the financial audit, BPK will publish three types of reports, namely: (1) audit report on financial statement (containing BPK opinion), (2) report on the internal control system, and (3) report on the compliance with laws and regulations. Opinions provided by BPK show the fairness of the presentation of financial statements, especially in conformity with the accounting standards established by the government. Accounting standards can be said to be a standard quality report that keeps the information presented fairly. This standard is required so that report users are generally not biased as they make decisions based on the information presented in the financial statements. Accounting standards generally govern when a transaction is recorded, with what value is recorded and what information should be disclosed in relation to the transaction.

There are four types of opinions that can be given to the BPK of government financial statements (Ruki, 2012), namely:

1. Unqualified opinion, abbreviated WTP, which means that all material information in the financial statements presented fairly.
2. Qualified opinion, abbreviated WDP, which means that all material information in the financial statements is presented fairly, except for certain parts excluded by BPK.
3. Adverse opinion, abbreviated TW, which means there is material information that is not presented fairly so that it will interfere with the fairness of the financial statements as a whole.
4. Disclaimer of opinion, which means that BPK can not be sure whether material information presented in the financial statements is reasonable or not.

One of the best regional performance paradigms is judged from the financial statements that obtain WTP opinion. The public considers that BPK opinion on the financial statements is a description of the regional financial performance. That is, a good financial statement opinion reflects good regional performance as well (Dewi, 2015).

Indeed, with the opinion of the WTP given by BPK on the fairness of the financial statements, government financial management should have been free from problems or fraud, but in reality there are still many deviations that harm

the state financial (Azis, 2014). WTP Opinion is often used as a "shield" by certain parties who claim that there is no corruption in their ministry or institution because BPK give WTP opinion on its financial report (BPK, 2011). However, there is still an indication of corruption/bribery done by officials at the ministry (Ruki, 2012). Therefore, it is necessary to examine the relationship between BPK opinion with the criminal act of corruption committed by heads of local governments, those are the governors, regents and mayors.

In fact, although the local government financial statements obtained the WTP opinion from BPK, the head of the local government was caught by the Corruption Eradication Commission (KPK) for committing a criminal act of corruption in some regions. This phenomenon indicates that the opinion of the WTP from BPK is not a guarantee that a region is free from corruption committed by the head of local government or other regional officials. Several cases of corruption occurring in some regions with local government financial reports obtained WTP opinion from BPK are presented in table 1.

Regional autonomy system has implicated on the shift of power from central to regional. Similarly, corruption also shifts from the central government to the local government (Azwar & Subekan, 2016). Saputro (2015) said that the transfer of previously centralized authority became decentralized, contributing to the change in corruption behavior that was previously done at the central level, in the era of regional autonomy shifted to the regions. The number of disclosures of corruption cases, whether committed by officials of the local government apparatus or members of the regional legislative have evidenced that corruption cases are widespread at the local level. Regional autonomy is basically given to the regions so that local governments can improve the efficiency, effectiveness, and accountability of local governments for the achievement of good governance (Mardiasmo, 2009). Rinaldi et al. (2007) revealed that decentralization has implications for the shift of central-local and inter-regional power relations. Various changes open up the possibility of "money politics" by the local government head to gain and maintain the support of the legislature, the use of various financial sources by legislative members as a deposit for political parties and the most common is the desire to enrich themselves. Opportunities for corruption are often caused by differences/inconsistencies in regulations issued by central and regional governments, 'cooperation' between legislative and executive, and the lack of participation and public oversight. In fact, nothing is too new in the modus operandi of corruption of local government. Legislative corruption cases are characterized by the following modes: (i) increasing and enlarging the budget, (ii) channeling APBD funds to fictitious institutions/foundations, and (iii) manipulation of official travel.

Table 1. Cases of corruption of several regional heads who received WTP opinion

No	Local Government Head	Year	Opinion	Case Classification
1	Governor of North Sumatera	2015	WTP	1. Bribery-related Legal Cases
				2. Corruption of budget items in APBD
2	Governor of Riau	2012	WTP	Corruption of budget items in APBD
		2014	WTP	Bribery case of Licensing
3	Governor of Papua	2014	WTP	Corruption of Procurement of Goods and Services

Source: Processed from various sources

While in the executive institutions, there are corruption modes as follows: (1) usage of unspent funds without procedure, (2) deviation of procedures for submission and disbursement of local cash funds, (3) remaining APBD, and (4) manipulation in procurement process.

Umar (2011) concluded that in order to eradicate and prevent corruption in Indonesia, the central and regional governments should make the following efforts:

1. Preemptive activities, including socialization and education of government agencies on financial management and financial system, such as government accounting standards, goods/services procurement system, good governance system, and accountability.
2. Prevention activities, including assisting government agencies (central and local) in local government financial information systems, implementing good local governance, implementing government performance accountability systems, and managing public services.
3. Repressive activities by investigating corruption cases in every sector especially those that create massive damage to society and the environment.

To ensure that the government's financial statements are credible and accountable, a supervisory function is required. In Indonesia, there are two types of auditor: (1) external auditor (BPK), and (2) internal auditor i.e inspectorate general of each government institution (at ministry level), inspectorate at local government level and the State Development Audit Agency (BPKP) at the national level as a whole (Umar, 2011).

An external auditor should understand that the pressure/motive for fraud may be personal pressure, work, or external pressure, and each type of pressure can also occur due to financial pressure or non-financial pressure. They also need to understand that by knowing a person's opportunity to commit fraud, it will assist them in identifying the person's fraud scheme and measuring fraud risk when an ineffective or non-existent internal control system. Effective internal control can reduce corruption (Nurhasanah, 2016). Free and independent audits of BPK is one of the principles of state financial management. The inspection activities are tasks that require high integrity. In reality, many of the findings of local government financial audits in Indonesia are not in accordance with the facts. This is evidenced by the discovery of many corruption cases in some areas that get WTP opinion from financial audit (Effendy, 2013).

Prevention of corruption practices can not be excluded from the role of BPK. BPK audit results are expected to provide recommendations that lead to improvements to the system, not only reveal the "success" of finding trillions of Rupiah losses. Fundamental mistakes can be overcome with system improvements. Therefore, with the conduct of annual audit, it is reasonable for BPK to ensure that system improvements based on previous recommenddations have been acted upon (Gutomo, 2012).

In fact, according to BPK's strategic plan, BPK is progressing from oversight to insight and foresight. This is expected to be in line with the organizational maturity model recommended by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), encouraging the Supreme Audit Institution (SAI) to expand its role from oversight to insight and foresight. The model recommended by INTOSAI was developed by the Government Accountability Office (GAO) of the United States SAI in 2006. The model seeks to assist SAIs worldwide in strengthening governance and transparency capacity, and helps to enhance the role of the SAI in preventing and detecting corruption as well as protecting and strengthening accountability (Pramono, 2016).

Formulation of The Problem

The phenomenon occurred in several regions in Indonesia, although the financial statements obtained the WTP opinion from BPK, but the head of that region was caught by law enforcement officers, especially KPK. This phenomenon becomes an interesting topic to be studied with the formulation of the problem as follows:

1. What is the mode of corruption committed by the head of local government?
2. Whether the criteria considered by BPK in providing an opinion on the local government financial statements can be modeled?
3. Is there any effect of corruption committed by the head of local government against BPK opinion?

Research Objectives

Based on background and problem formulation, the objectives of this research are:

1. Describe the criminal acts of corruption committed by the heads of local governments (governor, regent and mayor).
2. Formulate a model that can illustrate the relationship between BPK opinion with the factors that BPK considered in giving opinion on the local government financial report.
3. Analyze the influence of corruption acts committed by the local government head against BPK opinion.

RESEARCH METHODS

This research was conducted at Head Office of BPK RI, Jalan Jenderal Gatot Subroto Kav. 31 Central Jakarta and data processing were conducted in Bogor. The research period is 2 (two) months, i.e. June to July 2017. This study uses secondary data obtained from the Information and Communication Center (PIK) BPK RI and data obtained from various sources, such as books, journals and reports circulated by credible agencies, institutions and mass media. This research uses 2 (two) data clusters, namely: (1) Data of Financial Audit Report (LHP) along with BPK opinion to Local Government Financial Report (LKPD) period 2004 to 2014, and (2) Data of local government head criminal corruption period from 2004 to 2016. The types and sources of data used in this study, in detail can be seen in table 2.

Table 2. Types and Data Sources

Data Type	Data Source
Financial Audit Report (LHP)	PIK BPK RI
BPK opinion on Local Government Financial Report (LKPD)	PIK BPK RI
Head of local government who is involved in criminal acts of corruption	KPK RI, ICW and various mass media sites

Source: Authors

Data analysis in this study use descriptive statistical analysis and ordinal logistic regression analysis. Descriptive statistical analysis is used to process data of the local government heads (governors, regents, mayors) who are involved or commit criminal acts of corruption. Corruption acts committed by local government heads can be classified into 7 (seven) groups (Ardisasmita, 2006), namely (1) National financial losses; (2) Bribery; (3) Embezzlement; (4) Extortion; (5) Deception; (6) Conflict of interests in procurement of goods and services; (7) Gratification.

Data processing techniques is done by grouping the head of local government involved or conduct corruption offenses based on islands, provinces, cities/regencies and types of criminal acts of corruption. Data processing produces tabulations containing the type, number, percentage, name of the region whose head of local government is involved or

commited a criminal act of corruption from 2004 to 2016. In addition, based on the results of descriptive statistical analysis of the head of the local government involved in corruption cases, it can be made a map of prone zone of corruption of 23 provinces studied.

Ordinal logistic regression analysis is used to describe the relationship between BPK opinion with the factors that BPK considered in giving opinion. BPK opinion is a response variable (dependent variable, Y) measured using ordinal scale with four categories, while the four factors that BPK considered in giving opinion became explanatory variables (independent variable, X). Ordinal logistic regression model is one multinomial model designed to determine the probability of ordinal scale response variables with more than two categories (Syah, 2008). Ordinal logistic regression is a regression with response variable that is categorical and stratified (ordinal). Logistic model for ordinal response data with category c (c> 2) is an extension of the logistics model for nominal response data with two categories (binary logistic model). As in other regression models, two or more explanatory variables may be included in the analysis. The explanatory variables can be either quantitative or qualitative data (Nurlatifah, 2011).

If it is assumed that there is an Y-response variable with s-category ordinal scale which are close together (adjacent) and p-explanatory variables denoted by the vector x'= (x1, x2, ..., xp), then the model used is adjacent category logistic model with adjacent category logit as (Hosmer & Lemeshow, 2000). The model is as follows.

$$a_k(\boldsymbol{x}) = ln\left[\frac{\emptyset_k(x)}{\emptyset_{k-1}(x)}\right] = \alpha_k + x'\beta, \text{ k} = 1, 2, \ldots, \text{K}$$

Where:

$a_k(\boldsymbol{x})$ = BPK opinion for region-k
α_k = Regression intercept
x' = Vector of BPK consideration factors in giving opinion
β = Slop regression coefficient

Data processing technique is done by making data entry table consisting of financial year, regional name, BPK opinion (dependent variable, Y), and four factor variables which become BPK consideration in giving opinion (independent variable, X).

Table 3. Research Variables

Variable Types		Measurement Scale
Response variable (dependent variable)		
Y	BPK opinion on Local Government Financial Report (LKPD)	4 = WTP 3 = WDP 2 = TW 1 = TP
Explanatory Variable (independent variable)		
X_1	Compliance with government accounting standards	0 = Not comply 1 = Comply
X_2	Adequacy of disclosure	0 = Not enough 1 = Enough
X_3	Compliance with laws and regulations	0 = Not obey 1 = Obedient
X_4	Effectiveness of internal control system	0 = There is no control system 1 = There is a control system, but still weak 2 = There is a good control system
Dummy Variable		
X_5	Head of the local government involved or committing a criminal act of corruption (fraud)	0 = Not involved 1 = Involved

Source: Authors

The data entry table is then processed using statistical data processing software. Data processing resulted in a model of the relationship between BPK opinion and the factors that BPK considered in giving opinion as well as corruption acts of the Head of Local Government.

Research Variables

Research variables that used in this study consisted of three kinds of variables, namely: (1) response variable that is dependent variable, (2) explanatory variable that is independent variable, and (3) dummy variable. The variable response (dependent variable) in this research is the BPK opinion (denoted by Y) measured using ordinal scale with 4 (four) categories. The independent variable is 4 (four) factors considered by BPK in giving opinion. Then, the dummy variable is the head of local government who is involved or commits a criminal act of corruption (fraud).

Table 4. Heads of Local Governments involved in Corruption Period 2004 - 2016

No	Province	Number of Heads of Local Government involved in Corruption			Number of Corruption Cases			Amount	
		Governor	Mayor	Regent	Governor	Mayor	Regent	Local Government head	Corruption Cases
1	North Sumatera	2	3	5	3	4	5	10	12
2	Riau	3		7	4		8	10	12
3	West Java	1	2	5	1	2	5	8	8
4	Papua	1		3	1		5	4	6
5	South Sumatera	1	1	3	1	1	3	5	5
6	East Java			4			4	4	4
7	Banten	2		1	3		1	3	4
8	Central Java		2	2		2	2	4	4
9	Aceh	1		1	2		1	2	3
10	East Kalimantan	1		2	1		2	3	3
11	North Sulawesi		1	2		2	1	3	3
12	West Nusa Tenggara			3			3	3	3
13	Bengkulu	1		1	1		1	2	2
14	South Sulawesi		2			2		2	2
15	Riau Islands	1			1			1	1
16	South Kalimantan	1			1			1	1
17	West Kalimantan			1			1	1	1
18	Central Kalimantan			1			1	1	1
19	Central Sulawesi			1			1	1	1
20	Southeast Sulawesi			1			1	1	1
21	Lampung			1			1	1	1
22	East Nusa Tenggara			1			1	1	1
23	North Maluku			1			1	1	1
	Amount	**15**	**11**	**46**	**19**	**13**	**48**	**72**	**80**

Source: Processed from various sources

RESULTS AND DISCUSSION

Description of Head of Local Government Corruption in Indonesia

Regional autonomy system has implicated for the shift of power from the central to the regions, likewise as corruption crime shifted also from the central government to the local government. This study provides data on several heads of local governments (governors, mayors, and regent) who engaged or committed criminal acts of corruption (fraud) with various forms/types of criminal acts of corruptionIn the last 12 years (2004 - 2016) there were 15 governors of 11 provinces in Indonesia who were involved in corruption cases from the of total 19 cases. The province whose governors are the most involved in corruption cases are Riau Province (three governors), followed by North Sumatera and Banten provinces (two governors respectively). This data shows the fact that almost 33.33% of the 34 provinces in Indonesia, the governor is involved in cases of corruption cases with the number of cases that ensnare him between 1-2 cases. Based on the number of corruption cases in the period 2004-2016, North Sumatera and Riau are the province that have the most corruption cases with 12 cases, followed by West Java in the third position with 8 cases.

In the same period, the number of mayors and regents involved in corruption acts are 11 (eleven) mayors from 6 (six) cities and 46 (forty six) regents from 20 (twenty) regency. The number of corruption cases involving the mayor is 13 (thirteen) cases, while corruption cases involving the regent are 48 (forty eight) cases. The majority of the mayors involved in corruption cases are the mayors of North Sumatera Province (three mayors), while the majority of regent who are involved in corruption cases is the regent of Riau Province (seven regents). This data indicates the fact that in every city/regency cases of corruption, on the average two mayors/regents are involved in different leadership periods with one case that ensnares them.

Table 5. Type of Corruption of Local Government Head Period 2004 - 2016

No	Types of Corruption	Corruption Cases	Number of Corruption Cases			Sub Total	Total
			Governor	Mayor	Regent		
1	National financial losses	Markup and markdown price		3	4	7	7
2	**Bribery**	Bribes to members of DPRD		1	3	4	**28**
		Bribery to executive officers			3	3	
		Bribery to the Licensing executive officer	4		6	**10**	
		Bribery to judicial officers (judges / prosecutors) related to legal cases	2	2	7	**11**	
3	**Embezzlement**	**Corruption of budget items in APBD**	7	5	16	**28**	**31**
		Embezzlement			3	3	
4	Extortion					-	0
5	Deception					-	0
6	Procurement of goods and services		6	2	4	12	12
7	Gratuities				2	2	2
	TOTAL		**19**	**13**	**48**		**80**

Source: Processed from various sources

Based on the number of corruption cases involving mayors and regents, then North Sumatra occupies the highest number of mayors and regents involved in corruption (9 cases), followed by Riau (8 cases) in second and West Java (7 cases) in third position.

The BPK Auditor has considered various fraud to be found in the audit process, however, corruption is still common inherent limitation of internal control and audit works, namely: collution and management override the rules. The mode of corruption conducted by the head of local government is very diverse. This corruption mode can basically be grouped into seven types of corruption as presented in table 5.

Table 5 shows that the most corruption crime committed by heads of local government is **embezzlement** with 31 cases. The second type of criminal act of corruption is **bribery** with 28 cases. Research data about the type of corruption cases of the head of local government presented on figure 1.

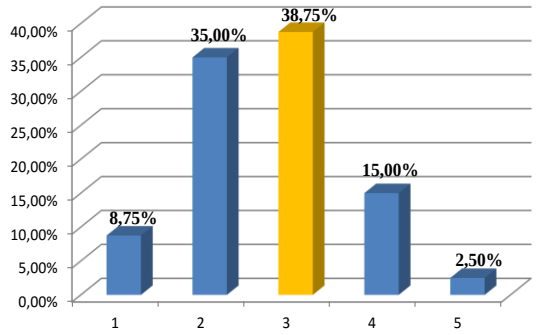


Figure 1. Percentage of corruption cases of the Local Government Head Period 2004 - 2016
Source: Author's data processing and analysis.
Description:
1 = National Financial Losses
2 = Bribery
3 = Embezzlement
4 = Procurement of goods and services
5= Gratification

The case of corruption in the embezzlement group consisted of corruption case of budget item in APBD as many as 28 cases and embezzlement of funds as many as three cases. Meanwhile, the case of corruption in the bribery group consisted of four types of bribery cases, namely: (1) Bribes given by the head of the local governmnet to legislators (DPRD) with the aim to smooth APBD approval; (2) Bribes granted by businessmen to executive officers (heads of local government) for the purpose of obtaining projects in APBD; (3) Bribes granted by businessmen to executive officers (Local Government Heads) for the purpose of obtaining permits for the management of local natural resources; and (4) Bribes granted by local government heads to Judicial officials with the aim of winning the legal cases that wrapped around the head of local government. The most bribery cases conducted by local government head is bribes given by local government head to judicial officer with 11 cases. Next is bribery case given by businessman to executive officer (head of local government) which aims to get permission of natural resource management area with ten cases. The percentage of each bribery case is presented on figure 2.

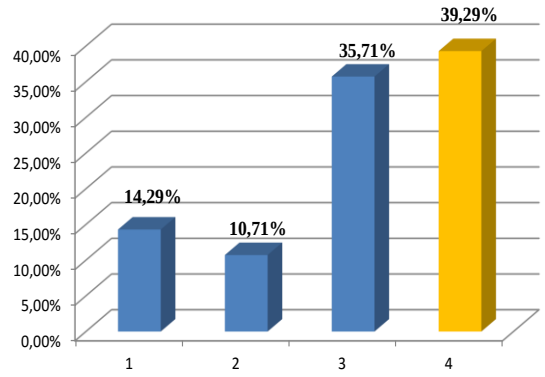


Figure 2. Percentage of each bribery case
Source: Author's data processing and analysis.
Description:
1 = Bribes given by the head of local government to legislators
2 = Bribes granted by businessmen to executive officers (Local Government Heads)
3 = Bribes granted by businessmen to executive officers (Local Government Heads)
4 = Bribes granted by Local Government Heads to Judicial officials

Table 6. Number of corruption cases at city/regency level and province.

No	Province	Corruption Cases		Zone
		City / Regency	Province	
		(X)	(Y)	
1	Aceh	1	2	Yellow
2	North Sumatera	9	3	Red
3	Riau	8	4	Red
4	Riau Islands	0	1	Green
5	Bengkulu	1	1	Green
6	South Sumatera	4	1	Yellow
7	Lampung	1	0	Green
8	Banten	1	3	Red
9	West Java	7	1	Red
10	Central Java	4	0	Yellow
11	East Java	4	0	Yellow
12	East Kalimantan	2	1	Yellow
13	East Kalimantan	0	1	Green
14	West Kalimantan	1	0	Green
15	Central Kalimantan	1	0	Green
16	North Sulawesi	3	0	Yellow
17	Central Sulawesi	1	0	Green
18	Southeast Sulawesi	1	0	Green
19	South Sulawesi	2	0	Green
20	West Nusa Tenggara (NTB)	3	0	Yellow
21	East Nusa Tenggara (NTT)	1	0	Green
22	North Maluku	1	0	Green
23	Papua	5	1	Red
	TOTAL	61	19	

Source: Processed from various sources

In this study, regional groupings (regional zones) are based on the number of corruption cases at the provincial and city/regency levels. Green zone indicates that the corruption case in the provincial level is one case or none at all and the number of corruption cases in the city/regency level is less than two cases. The yellow zone indicates that the corruption cases in the provincial level is only two cases and three or four cases for the city/regency level. Red zone indicates that the corruption cases in the provincial level is three cases or more and five cases or more for the city/regency level. Based on the data in table 6, all of the studied provinces can be summarized into three zones, namely:

1. Eleven provinces fall into the green zone category,
2. Seven provinces fall into the yellow zone category, and
3. Five provinces fall into the red zone of corruption.

Based on information obtained from the Corruption Eradication Commission (KPK, 2017), the five provinces that fall into the red zone of corruption since 2016 are included in the KPK assistance program. KPK's assistance program aims to help the province clean up thoroughly through KPK Corruption Prevention Coordination and Supervision Program. Assistance is done to improve the system and human resources. Both of these are necessary to realize the governance of a clean local government. In addition, the roles and responsibilities of BPK as government external auditors have submitted in each audit report recommendations in order to improve the financial management system of government entities.

If the data in table 6 is plotted into a diagram to see the pattern of the spread of corruption cases occurring at the provincial and city/regency levels, then a Cartesian diagram as shown in figure 3 can be produced to describe it. Figure 3 shows a spreading pattern which is linear between cases of corruption that occur at the provincial level with city/regency. If the data in table 7 is plotted into the map of Indonesia, the pattern of corruption cases in 23

provinces in Indonesia can be shown in figure 4. From the 23 provinces studied there are 5 (five) provinces falling into the red zone of corruption, 4 (four) provinces in western part of Indonesia and one in eastern part of Indonesia. The four provinces of the red zone of corruption in the western part of Indonesia consist of 2 (two) provinces on the island of Sumatra, namely the Province of North Sumatra and Riau, and 2 (two) in Java, Banten and West Java.

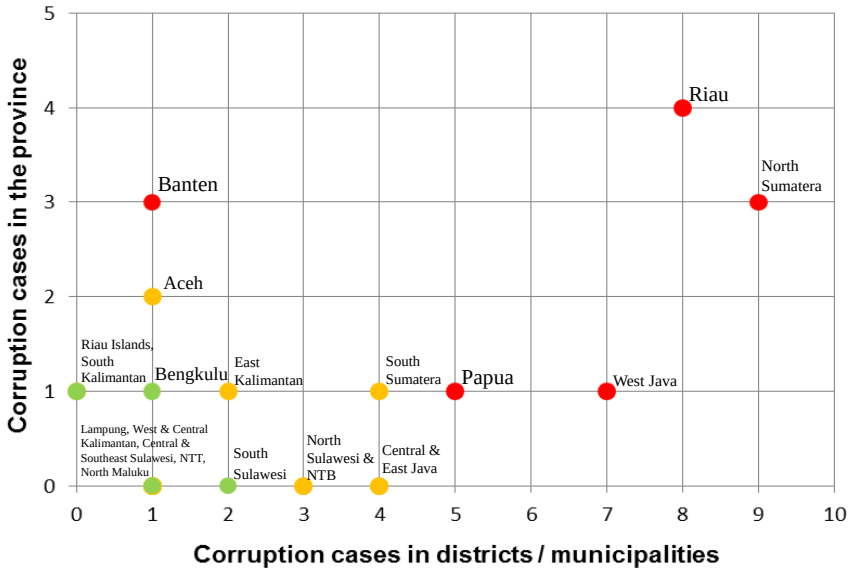


Figure 3. Plotting Number of Corruption Cases of Governor and Regent/Mayor for 2004-2016 period
Source: Author's data processing and analysis

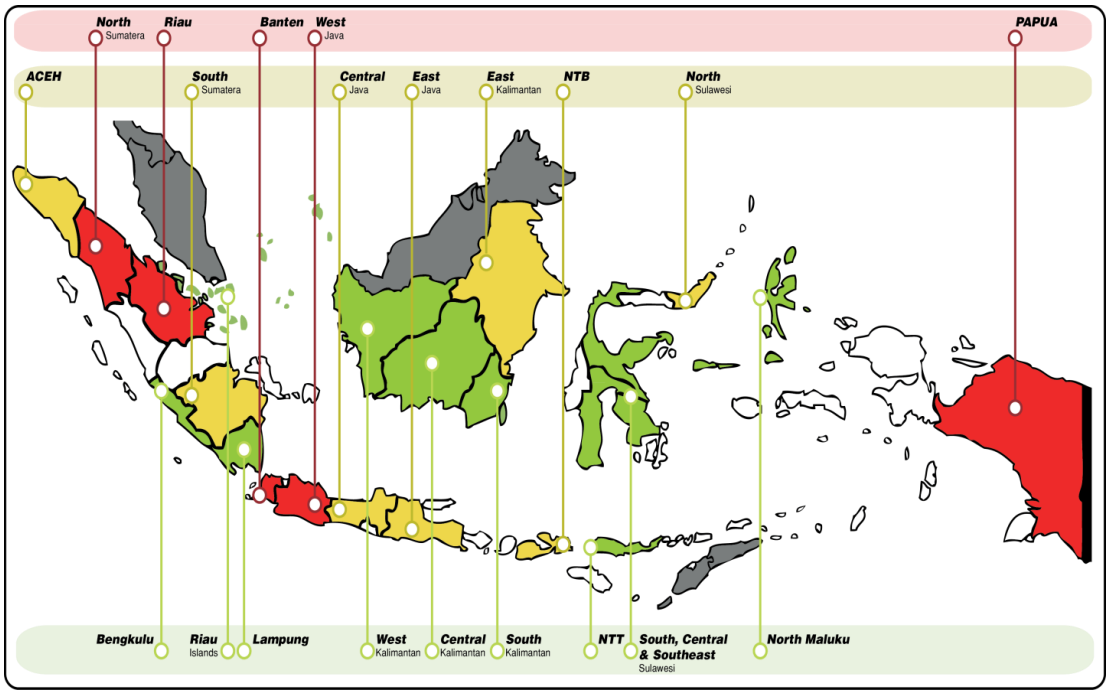


Figure 4. Map of Pattern of Corruption Cases in 23 Provinces
Source: Author's data processing and analysis

North Sumatra, Riau, West Java and Papua are provinces rich in natural resources, meanwhile Banten is a new province which formerly part of West Java Province from West Java Province.

Ordinal Logistic Regression Modeling of BPK Opinion

The Ordinal Logistic Regression Analysis is used to construct a model of the relationship between the factors under consideration by BPK in giving opinions (independent variables X) and the results of BPK opinion (dependent variable, Y), as well as considering the effect of corruption on Head of Local Government (dummy variable). Table 7 presents the amount of correlation coefficient between 6 variables used, namely: Y, X1, X2, X3, X4, and X5.

Table 7. The Correlation between research variables

Variabel	Y	X_1	X_2	X_3	X_4
X1	0.859				
p-value	0.000				
X2	0.755	0.830			
p-value	0.000	0.000			
X3	0.002	0.028	0.027		
p-value	0.971	0.658	0.667		
X4	*	*	*	*	
p-value	-	-	-	-	
X5	-0.027	-0.007	-0.002	0.014	*
p-value	0.668	0.914	0.974	0.819	-

Source: Author's data processing and analysis
Description: correlation scale between -1 to +1

The general formula for calculating the correlation coefficient between two variables X and Y is:

$$r_{xy} = \frac{S_{xy}}{S_x S_y}$$

$$S_{xy} = \frac{\sum (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{n-1}$$

$$S_x = \sqrt{\frac{\sum (x_i - \bar{x})^2}{n-1}} \text{ dan } S_y = \sqrt{\frac{\sum (y_i - \bar{y})^2}{n-1}}$$

Information:
r_{xy} = Correlation coefficient between X and Y
S_{xy} = Standard deviation between X and Y
S_x = Standard deviation X
S_y = Standard deviation Y
X_i, Y = Value of X and Y variable
$\bar{x}$, $\bar{y}$ = Average X and Y
n = Amount of data

Based on the data in table 7, it can be summarized that the correlation among research variables areas follows:

1. The response variable of BPK opinion (Y) has correlation with X1, X2 and X3 respectively of 0.859, 0.755 and 0.002, meaning that there is a positive linear relationship pattern between the conformity factor of LKPD with Government Accounting Standards (variable X1), adequacy disclosure factor of financial transaction data in LKPD (variable X2), and compliance with laws and regulations factor (variable X3).
2. The X1 variable has a correlation with the X2 variable of 0.83, as well as the correlation with the X3 variable of 0.028.
3. The X2 variable has a correlation with the X3 variable of 0.027.
4. The X4 variable has no correlation with all variables. This is due to the data obtained in this study are all constant value, which is worth 1. It means that the internal control system already exists but still weak.
5. The correlation between the response variable (dependent variable) of the BPK opinion (Y) and the independent variable X5 is negative, which means that the corruption case of the head of local government (X5) will reduce the assessment of the factors that BPK considered in giving opinion.

To obtain the best ordinal logistic regression model, a model simulation is performed based on a combination of explanatory variables (independent variable). The model simulation uses a combination of five explanatory variables, four explanatory variables and three

explanatory variables. Based on the combination of explanatory variables, there are ten model simulations tested for the goodness of the model. Ten simulation models, those are:

Model 1 : $Y = f(X_1, X_2, X_3, X_4, X_5)$
Model 2 : $Y = f(X_1, X_2, X_3, X_4)$
Model 3 : $Y = f(X_1, X_3, X_4, X_5)$
Model 4 : $Y = f(X_2, X_3, X_4, X_5)$
Model 5 : $Y = f(X_1, X_3, X_4)$
Model 6 : $Y = f(X_2, X_3, X_4)$
Model 7 : $Y = f(X_1, X_2, X_3, X_5)$
Model 8 : $Y = f(X_1, X_2, X_3)$
Model 9 : $Y = f(X_1, X_3, X_5)$
Model 10 : $Y = f(X_2, X_3, X_5)$

One criterion that can be used to see the goodness of the model is to calculate the deviance coefficient, i.e. the difference between the value of the alleged and the value of the observation. These ten models produce deviance quantities as presented in table 8. The best model is the model that has the smallest deviance coefficient. The smallest deviance is Model 5 that only includes the free variables X_1, X_3 and X_4. After a further variant is exported to X_4, since the value is constant, the X_4 variable does not affect the deviance coefficient (the presence or absence of the X_4 variable in the model does not change the amount of deviance produced).

Model 5 is the best model because it has the smallest deviance value (2.69). The function of model 5 is $Y = f(X_1, X_3, X_4)$ which illustrates that the opinion of BPK is more dominantly influenced by the compliance of LKPD with Government Accounting Standard (SAP), Compliance with laws and regulations, and effectiveness of internal control system. Based on model 5, the overall test is done to obtain ordinal logistic regression model. Test results on model 5 are presented in table 9. Table 9 explains that there are 4 possible values of Y, namely:

1. $Y_i = 1$, if $Y_i^* \leq -4.608$
2. $Y_i = 2$, if $-4.608 < Y_i^* \leq -2.456$
3. $Y_i = 3$, if $-2.456 < Y_i^* \leq 2.456$
4. $Y_i = 4$, if $Y_i^* \geq 2.456$

Formula of Y_i^* to classify the results of calculations to 4 possible Y values are as follows:

$$Y_i^* = -8.49X_1 + 1.837X_3$$

Based on the above formula, we can estimate the BPK opinion to be achieved by entering the values X_1 and X_3 into the equation. If the value of Y_i^* obtained is equal or greater than 2.456, then the BPK opinion to be obtained is Unqualified Opinion (WTP). Conversely, if the value Y_i^* obtained is equal or less than – 4.608, then the BPK opinion to be obtained is a disclaimer of opinion. The alleged logit model obtained are:

1. $L_1(x) = Log\left(\frac{\hat{\pi}_1}{1-\hat{\pi}_1}\right) = -4.608 - 8.49X_1 + 1.837X_3$
2. $L_2(x) = Log\left(\frac{\hat{\pi}_2}{1-\hat{\pi}_2}\right) = -2.456 - 8.49X_1 + 1.837X_3$
3. $L_3(x) = Log\left(\frac{\hat{\pi}_3}{1-\hat{\pi}_3}\right) = 2.456 - 8.49X_1 + 1.837X_3$

Logit model is a model that represents each category of the Y_i^* value. There are four categories on the Y_i^* variable, and the logit model formed 3 models. The reference value used in the logit model is the value of Y = 4, meaning that the WTP opinion becomes a reference opportunity for LKPD to obtain the WTP opinion. Therefore the model formed in table 9 only consists of models for values Y=1, 2, and 3.

Table 8. Deviance Coefficient Value

	Model									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Deviance	18.52	17.03	4.69	9.50	**2.69**	7.23	18.52	17.03	4.69	9.50

Source: Author's data processing and analysis

Table 9. Logistic Regression Analysis

		Estimate	Std. Error	Wald	df	Sig.	95% Confidence Interval	
							Lower Bound	Upper Bound
Threshold	[Y = 1]	-4.608	2.905	2.517	1	0.113	-10.301	1.085
	[Y = 2]	-2.456	2.747	0.799	1	0.371	-7.841	2.928
	[Y = 3]	2.456	2.747	0.799	1	0.371	-2.928	7.841
Location	[X_3=0]	1.837	2.748	0.447	1	0.504	-3.550	7.224
	[X_3=1]	0	.	.	0	.	.	.
	[X_1=0]	-8.490	1.200	50.073	1	0.000	-10.842	-6.138
	[X_1=1]	0	.	.	0	.	.	.
	[x_4=1]	0	.	.	0	.	.	.

Source: Author's data processing and analysis

From the three logit models, the relationship between X_1 and Y is negative, whereas between X_3 and Y is positive, and consistent for each model. Of these three models we can get the logit value to be included in the calculation of probability in the following equation:

$$\hat{\pi}_1 = \frac{\exp(-4.608 - 8.49X_1 + 1.837X_3).}{1 + \exp(-4.608 - 8.49X_1 + 1.837X_3)}$$

$$\hat{\pi}_2 = \frac{\exp(-2.456 - 8.49X_1 + 1.837X_3).}{1 + \exp(-2.456 - 8.49X_1 + 1.837X_3)}$$

$$\hat{\pi}_3 = \frac{\exp(2.456 - 8.49X_1 + 1.837X_3).}{1 + \exp(2.456 - 8.49X_1 + 1.837X_3)}$$

The $\hat{\pi}_1$ equation denotes the magnitude of LKPD opportunity to get disclaimer of opinion (Y=1), $\hat{\pi}_2$ equation indicates the magnitude of LKPD opportunity to get adverse opinion (Y=2), and $\hat{\pi}_3$ equation indicates the magnitude of LKPD opportunity to get qualified opinion (Y = 3). These three equations are compared against the reference value, ie the value of Y = 4 or LKPD opportunity to get unqualified opinion. $\hat{\pi}_i$ equation results in a probability value of magnitude between 0 to 1. This equation is used to predict the category Y based on input variables which are X_1 and X_3. The greatest opportunity value indicates that the predicted results of the object belong to category Y having the largest $\hat{\pi}_i$.

CONCLUSION

Based on the results of research that has been done, it can be concluded as follows:

1. The most corruption type conducted in the period 2004-2016 is embezzlement. The dominant case of bribery is a bribe to a judicial officer (judge/prosecutor) related to a legal case against a head of local government.
2. Corruption committed by the heads of local government (Governors, Regents and Mayors) in 23 observed provinces can be grouped into three zones, namely twelve provinces falling into the green zone category, six in the yellow zone category and five provinces that fall into the red zone of corruption. The five provinces that fall into this category of red corruption zone are included in the KPK assistance programs.
3. The best ordinal logistic regression model that best describes the relationship

between BPK opinion and the factors that BPK considered in giving opinion is model 5. Model 5 gives the equation that BPK opinion is a function of LKPD compliance with SAP, compliance with laws and regulations, and effectiveness of internal control system.

4. Due to the data for X_4 variables obtained in this study are all constant, i.e. 1, then the ordinal logistic regression equation obtained is: $Y_i^* = -8.49X_1 + 1.837X_3$.

5. The existence of criminal acts, that is corruption (fraud) Head of Local Government will reduce the assessment of the factors considered by BPK in giving opinion.

6. To obtain a better ordinal logistic regression model, further studies are needed with more data.

REFERENCES

Akbar, B., & Djazuli, A. (2015). Audit keuangan dan kesejahteraan rakyat, studi pada Kabupaten Badung, Tabanan dan Kota Denpasar tahun 2013. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*, 1(1), 1-19.

Ardisasmita, M. S. (2006). *Definisi korupsi menurut perspektif hukum dan e-announcement untuk tata kelola pemerintahan yang lebih terbuka, transparan dan akuntabel.* Seminar nasional upaya perbaikan sistem penyelenggaraan pengadaan barang/jasa pemerintah. Jakarta. Retrieved from: www.kppu.go.id/docs/Artikel/Seminar%20PBJ.pdf.

Asshiddiqie, J. (2006). *Pengantar ilmu hukum tata negara jilid II*. Jakarta: Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi.

Azis, H. A. (2014). *Opini WTP bukan berarti bebas masalah*. Jurnal Asia. Retrieved from: http://www.jurnalasia.com/2014/12/12/opini-wtp-bukan-berarti-bebas-masalah/

Azwar., & Subekan, A. (2016). Analisis determinan kemiskinan di Sulawesi Selatan. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*, 2(1), 1-25.

BPK RI. (2011). *Opini WTP tidak menjamin tidak ada korupsi*. Biro Humas dan Luar Negeri BPK. Retrieved from: http://www.bpk.go.id/.

Dewi, H. S. (2015). *Kinerja pembangunan daerah: Suatu evaluasi terhadap kursus keuangan daerah*. (Tesis). Institut Pertanian Bogor, Bogor.

Effendy, Y. (2013). Tinjauan hubungan opini WTP BPK dengan kasus korupsi pada pemda di Indonesia kajian manajemen keuangan pemerintah, hubungan antara masyarakat, pemerintah dan pemeriksa (auditor). *Jurnal Manajemen & Bisnis*, 13(01).

Gutomo, K. (2012). *Berburu opini WTP*. Retrieved from: http://www.bpkp.go.id/%20jateng/konten/1910/Berburu-Opini-WTP.bpkp.

Hosmer, D. W., & Lemeshow, S. (2000). *Applied logistic regression second edition*. New York: John Wiley and Sons.

KPK. (2017). *Tak sekedar mendampingi daerah*. Retrieved from: https://www.kpk.go.id/id/berita/berita-kpk-kegiatan/3993-tak-sekedar-mendampingi-daerah.

Law of The Republic of Indonesia Number 17 of 2003 on State Finances. The Supplement to The State Gazette of The

Republic of Indonesia Number 4286. Jakarta: State Secretariat.

Law of The Republic of Indonesia Number 15 of 2004 Concerning The State Financial Management and Accountability Audit. Supplement to State Gazette of The Republic of Indonesia Number 4400. Jakarta: State Secretariat.

Law of The Republic of Indonesia Number 15 of 2006 Concerning The Audit Board. Supplement to State Gazette of The Republic of Indonesia Number 4654. Jakarta: State Secretariat.

Mardiasmo. (2009). *Akuntansi sektor publik*. Yogyakarta: Andy Offset.

Nurhasanah. (2016). Efektivitas pengendalian internal, audit internal, karakteristik instansi dan kasus korupsi (studi empiris di kementerian/lembaga). *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*, 2(1), 27-48.

Nurlatifah. (2011). *Determinan ketahanan pangan regional dan rumah tangga di Provinsi Jawa Timur*. (Tesis). Institut Pertanian Bogor, Bogor.

Panjaitan, I., & Shopiana. (2017). Pengaruh karakteristik tujuan anggaran dan penerapan sistem informasi akuntansi terhadap kinerja aparat pemerintah daerah dengan tingkat desentralisasi sebagai pemoderasi. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*, 3(1), 33-47.

Pramono, A. J. (2016). Analisis faktor-faktor yang memengaruhi transformasi kapabilitas organisasi dan peran Badan Pemeriksa Keuangan RI. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*, 2(2), 175-193.

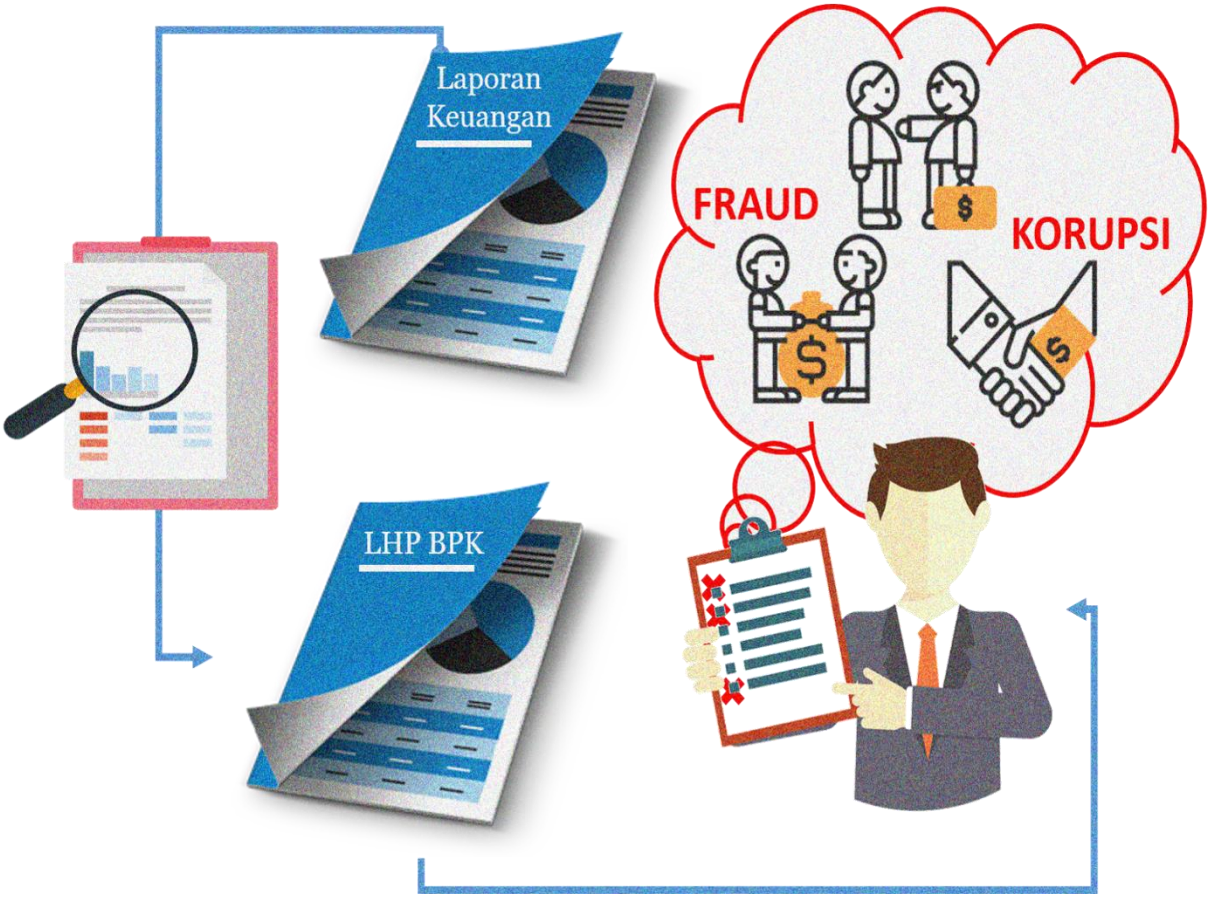
Rinaldi, T., Purnomo, M., & Damayanti, D. (2007). *Memerangi korupsi di Indonesia yang terdesentralisasi*. Studi kasus penanganan korupsi pemerintah daerah. Justice for the poor project. Jakarta: Bank Dunia.

Ruki, T. (2012). *Korupsi tidak wajar tanpa pengecualian*. Retrieved from: http://www.dpd.go.id/artikel-korupsi-tidak-wajar-tanpa-pengecualian.

Saputro, R. A. (2015). *Strategi penyidikan POLRI terhadap tindak pidana korupsi*. Retrieved from: http://belitongekspres.co.id/2015/03/18/strategi-penyidikan-polri-terhadap-tindak-pidana-korupsi/.

Syah, S. (2008). *Pemodelan usia menarche dengan regresi logistik ordinal dan metode CHAID*. (Tesis). Institut Pertanian Bogor, Bogor.

Umar, H. (2011). Government financial management, strategy for preventing corruption in Indonesia. *The South East Asian Journal of Management*, 5(1).


Laporan
Keuangan
LHP BPK
FRAUD
KORUPSI

Sut Mutiah Sangadji

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia
Jalan Pramuka Raya No. 33, Jakarta Timur
mutiahsangadji@gmail.com



THE IMPACT OF ASSET INVENTORY ON LEGAL AUDIT AND ASSET VALUATION (CASE STUDY AT BANDUNG CITY GOVERNMENT)

PENGARUH INVENTARISASI ASET TERHADAP *LEGAL AUDIT* DAN PENILAIAN ASET (STUDI KASUS PADA PEMERINTAH KOTA BANDUNG)

ABSTRACT / ABSTRAK

This study aims to determine whether there is an impact of asset inventory on legal audit and asset valuation. This study is held in Bandung City using primary data (questionnaire) and secondary data such as BPK's audit report on financial statement of Bandung City for the fiscal year of 2012 until 2016. The sample is asset users (structural officials) of 36 government agencies, asset coordinators and internal auditors who understand and evaluate the asset implementtation in the Government of Bandung City. The results of data analysis by using SmartPLS software version 3.0 show that asset inventory has the positive and significant impact on legal audit and asset valuation. It can be concluded that the higher of asset inventory quality implementation has a significant impact on other asset management stages, such as legal audit and asset valuation.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui adakah pengaruh inventarisasi aset terhadap *legal audit* dan penilaian aset. Penelitian dilakukan di Pemerintah Kota Bandung menggunakan data primer (kuesioner) dan sekunder berupa Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Pemerintah Kota Bandung Tahun Anggaran (TA) 2012 sampai dengan 2016. Sampel penelitian dipilih dengan metode *purposive sampling* yaitu pengguna aset (pejabat struktural) di 36 dinas pemerintahan, koordinator aset di bagian pemberdayaan aset Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset (BPKA), dan Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) Inspektorat Kota Bandung. Sampel yang dipilih merupakan aparatur perangkat daerah yang memahami dan mengevaluasi pelaksanaan aset di Pemerintah Kota Bandung. Hasil analisis data dengan *software Smart*PLS versi 3.0 menunjukkan bahwa inventarisasi aset memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap *legal audit* dan juga terhadap penilaian aset. Penelitian ini menyimpulkan bahwa tinggi rendah kualitas pelaksanaan inventarisasi aset memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tahapan manajemen aset yang lainnya, seperti *legal audit* dan penilaian aset.

KEYWORDS:
asset inventory; legal audit; asset valuation

KATA KUNCI:
inventarisasi aset; *legal audit*; penilaian aset

SEJARAH ARTIKEL:
Diterima pertama: 1 Maret 2018
Dinyatakan dapat dimuat: 6 Juni 2018

PENDAHULUAN

Lahirnya otonomi daerah memberikan kesempatan sekaligus tantangan bagi Pemerintah Daerah (Pemda) untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat di wilayah kekuasaannya. Dua kata "mengurus sendiri" ini menuntut Pemda harus mampu dan lebih aktif dalam mengelola daerahnya serta mengoptimalkan segala sumber daya yang dimilikinya dengan baik dan penuh tanggung jawab. Sumber daya sebagaimana dimaksud salah satunya adalah aset atau yang lebih dikenal dengan sebutan Barang Milik Daerah (BMD). Definisi BMD menurut Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 27 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/ Daerah (BMN/D) adalah semua barang yang dibeli atau diperoleh atas beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) atau berasal dari perolehan lainnya yang sah. BMD digunakan Pemda dalam melaksanakan tugas penyelenggaraan pemerintahan daerah dan dimanfaatkan untuk menghasilkan Pendapatan Asli Daerah (PAD).

Pemerintah Kota Bandung merupakan salah satu Pemerintah Daerah di Indonesia yang dibentuk melalui Undang-Undang Nomor 16 Tahun 1950 tentang Pembentukan Daerah-daerah Kota Besar dalam Lingkungan Provinsi Jawa Timur, Jawa Tengah, Jawa Barat dan Daerah Istimewa Yogyakarta. Pemerintah Kota Bandung sampai dengan Tahun Anggaran (TA) 2015 tercatat dalam neracanya mengelola aset tetap (BMD) sebesar Rp23.280.870.920.950,50. BMD tersebut antara lain tanah, peralatan dan mesin, gedung dan bangunan, jalan jaringan dan irigasi, konstruksi dalam pengerjaan serta aset tetap lainnya. Rincian aset tetap Pemerintah Kota Bandung disajikan pada tabel 1. Tabel 1 menunjukkan bahwa aset yang dimiliki dan dikelola Pemerintah Kota Bandung memiliki nilai yang besar dan selalu meningkat dari tahun ke tahun. BMD merupakan komponen aset terbesar yang dimiliki Pemerintah Kota Bandung dengan persentase lebih dari 90%. Sebagai kota yang cukup lama berdiri, Pemerintah Kota Bandung ternyata belum sepenuhnya mampu mengelola BMD-nya dengan baik. Hal ini tercermin dari permasalahan-permasalahan yang ditemukan oleh BPK RI dari tahun ke tahun tentang aset tetap. Bersumber dari Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK RI terhadap LKPD Pemerintah Kota Bandung, permasalahan umum pengelolaan BMD di Pemerintah Kota Bandung sejak tahun 2012 sampai dengan tahun 2015 dapat dilihat pada tabel 2. Berdasarkan permasalahan yang ditemukan BPK di Pemerintah Kota Bandung, tidak sedikit permasalahan aset yang terjadi secara berulang.

Tabel 1. Nilai BMD Pemerintah Kota Bandung TA 2013 s.d. 2015 (dalam rupiah)

No.	Jenis BMD	2013	2014	2015
1.	Tanah	15.375.587.131.286,00	15.686.709.665.756,00	15.661.333.732.283,00
2.	Peralatan dan Mesin	825.029.062.298,90	1.078.827.766.814,90	1.472.206.763.902,90
3.	Gedung dan Bangunan	1.692.361.165.386,30	2.523.080.499.949,72	2.742.615.260.617,72
4.	Jalan, Jaringan, dan Irigasi	2.109.914.456.788,89	2.472.679.840.467,89	2.911.915.597.126,89
5.	Aset Tetap Lainnya	63.182.301.948,00	69.505.685.413,00	89.367.155.826,00
6.	Konstruksi Dalam Pengerjaan	811.945.942.448,00	169.224.641.112,00	403.432.411.194,00
Jumlah Aset Tetap		**20.878.020.060.156,10**	**20.878.020.060.156,10**	**23.280.870.920.950,50**
Jumlah Aset di Neraca		**23.042.241.764.568,4**	**23.258.884.033.015**	**25. 247. 736. 636. 747**
% Aset Tetap di Neraca		**90,60%**	**94%**	**92%**
% yoy		**-**	**5,3%**	**6,4%**

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Bandung Tahun Anggaran 2013-2015
yoy: year of year

Peneliti menduga hal ini terjadi karena adanya kelemahan dalam pelaksanaan tahapan-tahapan manajemen aset terutama dalam tahapan kerja inventarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset. Aset tetap yang belum tercatat dan ada yang tidak diketahui keberadaannya merupakan bukti bahwa BMD belum dapat dikelola dengan baik dari sisi inventarisasi aset.

Sugiama (2013) menyebutkan inventarisasi aset diharapkan dilakukan secara efektif agar (1) tertib administrasi, (2) pengamanan aset, (3) pengendalian dan pengawasan aset dapat terwujud. Permasalahan aset tetap belum bersertifikat merupakan bukti bahwa aset yang dimiliki Pemerintah Kota Bandung belum memiliki kekuatan hukum dan dikhawatirkan berpotensi sengketa. Kelemahan ini membuat aset tanah menjadi berpotensi untuk dikuasai pihak lain hingga pada berubah kepemilikan-nya.

Tabel 2. Permasalahan dalam Pengelolaan BMD TA 2012 s.d. 2015

No	2012	2013	2014	2015
1.	**Aset tetap disajikan tidak berdasarkan nilai perolehan atau harga wajarnya**			
			Tahun 2005 senilai Rp8,02 T Tahun 2007 senilai Rp1,36 T (tidak dapat dijelaskan).	Tahun 2015 senilai Rp11,07 T.
2	**Aset tetap tidak diketahui keberadaannya**			
	Rp668,99 M	Rp185,52 M tidak diketahui lokasi keberadaannya.	Rp150,63 M tidak mencantumkan lokasi keberadaan.	Rp502,97 M.
		Rp30,44 M belum dapat ditelusuri keberadaannya.	Rp195,02 M belum dapat ditelusuri fisik keberadaannya.	
3	**Aset tetap tidak didukung rincian**			
	Rp3,72 T tanpa rincian luas.	Rp3,61 T tanpa rincian luas.	Rp60,84 M tanpa rincian lokasi dan luas.	Rp47,38 M tidak didukung rincian.
		Rp297,57 M tanpa rincian alamat dan luas.	Rp1,66 T tanpa rincian luas.	
4	**Aset tetap belum tercatat**			
		Belum seluruh aset tetap tanah untuk jalan tercatat dan disajikan dalam neraca.	Rp241,64 M belum tercatat.	Adanya tanah prasarana dan sarana umum belum tercatat.
			171 bidang tanah seluas 230.398 m^2 belum tercatat dalam KIB A.	
5	**Aset Tetap belum bersertifikat**			
		- 9.662.293,97m^2 senilai Rp13.446.740.223.530,00 belum bersertifikat. - 44.013,00m^2 senilai Rp88.454.200.000,00 dalam sengketa. - 3.150m^2 senilai Rp4.380.000.000,00 telah berpindah kepemilikan.		- 6.118 bidang tanah senilai Rp13.653.962.805,64 belum bersertifikat. - 12 bidang tanah seluas 214.469,00 m^2 senilai Rp35.501.211.900,00 digugat atau dalam status sengketa.

Sumber: Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Bandung Tahun Anggaran 2013-2015

Sugiama (2013) menyebutkan bahwa *legal audit* penting untuk dilakukan, dimana salah satu manfaatnya adalah menyelesaikan berbagai masalah yang mungkin timbul menyangkut aspek hukum. Seperti permasalahan dalam LHP BPK atas LKPD TA 2015, sebanyak 6.118 bidang tanah senilai Rp13.653.962.805,64 yang belum bersertifikat perlu dilakukan *legal audit*. Permasalahan berikutnya bahwa aset tetap disajikan tidak berdasarkan nilai perolehan atau harga wajarnya menjadi bukti bahwa penilaian aset juga belum sepenuhnya dilakukan.

PP Nomor 27 Tahun 2014 pada pasal 48 sampai pasal 53 telah mengamanatkan Pemda untuk melakukan penilaian. Pasal 49 menyebutkan "Penetapan nilai Barang Milik Negara/Daerah dalam rangka penyusunan neraca Pemerintah Pusat/Daerah dilakukan dengan berpedoman pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)". Pasal 52 menyebutkan "Dalam kondisi tertentu, Pengelola Barang dapat melakukan penilaian kembali atas nilai BMN/D yang telah ditetapkan dalam neraca Pemerintah Pusat/Daerah". Pengelolaan BMD merupakan istilah yang digunakan dalam pemerintahan. Sementara berbagai literatur lebih banyak menggunakan istilah "manajemen aset". Berdasarkan permasalahan yang telah diuraikan sebelumnya, merupakan suatu keharusan bagi Pemda untuk mampu mengelola daerahnya secara profesional dan sepenuhnya memahami manajemen aset (Siregar, 2004).

Manajemen aset yang dikemukakan Siregar (2004) terdiri dari lima tahapan kerja yang saling berhubungan dan terintegrasi. Kelima tahapan tersebut terdiri dari inventarisasi aset, *legal audit*, penilaian aset, optimalisasi aset, serta pengawasan dan pengendalian. Proses atau siklus menajamen aset yang perlu dipahami oleh Pemda juga terdapat dalam konsep manajemen aset Sugiama (2013), Hastings (2009), dan pada khususnya PP Nomor 27 Tahun 2014 tentang Pengelolaan BMN/D, serta Peraturan Presiden (Perpres) Nomor 75 Tahun 2017 yang secara khusus mengatur penilaian kembali BMD. Pengelolaan BMD yang disebutkan dalam PP Nomor 27 Tahun 2014 meliputi banyak aspek dalam tahapan manajemen aset yakni perencanaan kebutuhan dan penganggaran, pengadaan, penggunaan, pengamanan dan pemeliharaan, penilaian, pemindahtanganan, pemusnahan, penghapusan, penatausahaan, serta pembinaan, pengawasan, dan pengendalian.

Pemahaman dan pelaksanaan pengelolaan BMD yang baik merupakan suatu keharusan bagi seluruh Pemda. Mahmood, dkk. (2014) menyoroti bagaimana manajemen aset menjadi sangat penting dan kompleks dan bagaimana pemerintahan (negara bagian dan federal) di Australia telah merespons hal tersebut melalui pengembangan kebijakan dan pedoman. Selanjutnya secara detail Davis (2007) menyebutkan bahwa tujuan utama manajemen aset dan komponen yang menyertainya (program, tugas, dan aktivitas) adalah membantu dalam (1) mengetahui secara pasti aset yang dimiliki, (2) mengetahui dengan tepat keberadaan aset, (3) mengetahui kondisi aset dalam setiap waktu, (4) memahami desain kriteria aset dan bagaimana aset dioperasikan dengan sesuai dan dalam kondisi yang tepat, (5) mengembangkan program pemeliharaan aset yang dapat meyakinkan bahwa kinerja setiap aset andal ketika dibutuhkan, dan (6) kinerja seluruh aktivitas dalam mengoptimalkan biaya pengoperasian aset dan memperpanjang umur aset.

Sehubungan dengan permasalahan aset yang ditemukan oleh BPK, teori, dan hasil penelitian yang telah dikemukakan sebelumnya, menurut peneliti pemahaman dan pelaksanaan tahapan-tahapan manajemen aset sangat penting. Bagian dari manajemen aset yakni inventarisasi berkaitan erat dengan *legal audit*

dan penilaian aset. Sugiama (2013) menyatakan inventarisasi aset merupakan serangkaian kegiatan untuk melakukan pendataan, pencatatan, dan pelaporan hasil pendataan aset. Inventarisasi aset yang jarang dilakukan, pelaksanaan dan hasil kegiatan inventarisasi yang belum efektif sebagaimana bukti yang ditemukan menyebabkan tidak sedikit aset belum tercatat, sehingga *database* informasi aset yang ada pun belum lengkap. Inventarisasi aset ini diduga dapat memengaruhi pelaksanaan *legal audit* dan penilaian aset. Penyelesaian permasalahan aset, seperti legalisasi aset membutuhkan dokumen asli sebagai pendukung, antara lain bukti transaksi jual beli tanah, akta tanah, berita acara hibah (jika aset hibah) beserta dokumen asli barang yang dihibahkan, dan lain sebagainya. Sebagai contoh kasus, tidak tersedianya dokumen pendukung aset seperti data kontrak tahun-tahun lalu, rincian dan spesifikasi aset yang dihibahkan, ataupun inisiatif/kesadaran untuk melakukan survei harga pasar aset untuk mendapatkan nilai wajar menyebabkan aset Pemerintah Kota Bandung yang dicatat dengan tahun perolehan tahun 1900 belum menyajikan biaya perolehan aset tetap menggunakan nilai wajar pada saat neraca perolehannya. Apabila kegiatan inventarisasi aset dilakukan bukan hanya sebatas pada fisik aset, melainkan juga pada inventarisasi atas administrasi dan status hukum aset, masalah legalisasi dan penilaian aset kemungkinan tidak timbul.

Penelitian-penelitian terdahulu sebagian besar lebih menyoroti pengaruh beberapa variabel dari manajemen aset terhadap kualitas laporan keuangan atau optimalisasi pemanfaatan aset. Penelitian terkait topik tersebut telah dilakukan oleh Anshari dan Syofyan (2016), Febrianti (2016), serta Simamora dan Halim (2012). Penelitian lainnya tentang manajemen aset dengan mengambil judul tentang pengaruh beberapa variabel dari komponen manajemen aset terhadap optimalisasi pemanfaatan aset dilakukan oleh Jamaludin (2017) dan Ayomi (2014). Peneliti belum dapat menemukan penelitian yang mengungkapkan pengaruh inventarisasi aset terhadap *legal audit* dan penilaian aset. Penelitian Anshari dan Syofyan (2016) menyatakan bahwa inventarisasi BMD memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas laporan keuangan, sementara Febrianti (2016) menyatakan inventaris secara parsial berpengaruh negatif terhadap kualitas laporan keuangan. Anshari dan Syofyan (2016), Simamora dan Halim (2013) menyatakan bahwa *legal audit* (bukti kepemilikan) dan penilaian BMD berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan. Penelitian lainnya dilakukan Jamaludin (2017) dan Ayomi (2014) yang meneliti hubungan manajemen aset terhadap optimalisasi aset tetap tanah dan bangunan. Jamaludin (2017) mengemukakan bahwa masing-masing variabel yakni inventarisasi aset dan penilaian aset mempunyai arah positif dan signifikan terhadap optimalisasi pengelolaan dan manajemen aset tetap (tanah dan bangunan), sementara *legal audit* aset mempunyai arah yang negatif dan tidak signifikan terhadap optimalisasi pengelolaan dan manajemen aset tetap (tanah dan bangunan). Ayomi (2014) mengemukakan bahwa secara individual inventarisasi aset tidak terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap optimalisasi aset tetap (tanah dan bangunan), *legal audit* terbukti berpengaruh positif dan signifikan, sementara penilaian aset menunjukkan pengaruh positif tetapi tidak signifikan. Menurut peneliti, penelitian terkait manajemen aset lainnya seperti keterkaitan antar tahapan manajemen aset yakni inventarisasi aset dengan *legal audit*, dan inventarisasi aset dengan penilaian aset penting dilakukan karena masih ditemukan fenomena-fenomena manajemen aset oleh pemeriksa yang didominasi oleh aspek

inventarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset. Penelitian ini juga dilatarbelakangi oleh konsep manajemen aset Siregar (2004) yang menyatakan bahwa lima tahapan kerja manajemen aset yakni inventarisasi aset, *legal audit*, penilaian aset, optimalisasi aset, dan pengembangan Sistem Informasi Manajemen Aset (SIMA) saling berhubungan dan terintegrasi.

Berdasarkan uraian latar belakang yang telah dijelaskan sebelumnya, penelitian yang di lakukan di Pemerintah Kota Bandung ini bertujuan untuk menguji apakah terdapat pengaruh inventarisasi aset terhadap penilaian aset dan juga apakah terdapat pengaruh inventarisasi aset terhadap *legal audit*. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi Pemerintah Kota Bandung khususnya dan Pemda lainnya untuk dapat meningkatkan kualitas pelaksanaan manajemen aset.

LANDASAN TEORI

Opini Laporan Keuangan dan Manajemen Aset

Kinerja Pemda dapat dilihat melalui opini BPK atas hasil pemeriksaan LKPD yang telah disampaikan. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 terdapat 4 jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yakni Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), Wajar Dengan Pengecualian (WDP), opini tidak wajar, dan pernyataan menolak memberikan opini. Opini terbaik yang diberikan oleh pemeriksa (BPK) terhadap LKPD adalah WTP. WTP mengandung arti bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I tahun 2017 (BPK, 2017a), permasalahan yang ditemukan auditor diantaranya adalah karena aset tetap yang belum dikelola dengan baik, seperti aset yang tidak diketahui keberadaannya, BMD yang hilang dan barang yang tidak dapat ditelusuri belum diusulkan Tuntutan Ganti Rugi (TGR) kepada Majelis TGR, penyimpangan administrasi, dan penyimpangan peraturan. Aset memiliki nilai dan jumlah yang material, maka perlu dikelola dengan baik. Praktik manajemen aset sesuai dengan ketentuan PP Nomor 27 Tahun 2014 dan sebagaimana yang dikemukakan oleh Siregar dan Sugiama perlu diterapkan sepenuhnya. *British Standards Institute* PAS 55-1 dalam Ouertani, dkk. (2008) mendefinisikan manajemen aset sebagai "*Systematic and coordinated activities and practices through which an organization optimally manage its asset, and their associated performance, risks and expenditures over their lifecycle for the purpose of achieving its organisational strategic plan".* Definisi ini dapat diartikan manajemen aset merupakan suatu sistem dan kegiatan yang terkoordinasi dan praktik dimana suatu organisasi secara optimal mengelola aset, kinerja mereka terkait dengan risiko dan pengeluaran selama siklus hidup aset untuk mencapai tujuan strategis dalam organisasi.

Siregar (2004) membagi komponen manajemen aset menjadi lima tahapan, yang terdiri dari inventarisasi aset, *legal audit*, penilaian aset, optimalisasi aset, serta pengawasan dan pengendalian. Sementara manajemen aset menurut Sugiama (2013) terdiri dari sembilan proses, yang mencakup proses merencanakan kebutuhan, mendapatkan, menginventarisasi, melakukan *legal audit*, menilai, mengoperasikan, memelihara, membarukan atau menghapuskan hingga mengalihkan aset secara efektif dan efisien. PP Nomor 27 Tahun 2014 menggunakan istilah pengelolaan

BMN/D yang meliputi: (a) perencanaan kebutuhan dan penganggaran; (b) pengadaan; (c) penggunaan; (d) pemanfaatan; (e) pengamanan dan pemeliharaan; (f) penilaian; (g) pemindahtanganan; (h) pemusnahan; (i) penghapusan; (j) penatausahaan; dan (k) pembinaan, pengawasan dan pengendalian.

Manajemen aset menjadi sangat penting dan kompleks, sehingga pemerintah menerbitkan aturan dan pedoman agar aset dapat dikelola dengan baik (Mahmood, dkk., 2014). Sebagai contoh, *The New South Wales Treasury* menerbitkan pedoman untuk *Total Asset Management* (TAM). Tujuan pedoman adalah untuk membantu pemerintah dan agen lainnya untuk menyatukan perencanaan dan manajemen aset dengan pemberian jasa prioritas dan strategi, menyakinkan aset mendukung pelayanan dengan tepat, efektif, dan efisien. *The Queensland Department of Public Works* juga menerbitkan sejumlah kebijakan dan pedoman manajemen aset. Pedoman tersebut membantu agen-agen pemerintah untuk mengembangkan strategi manajemen dalam memaksimalkan atau mengoptimalkan pemanfaatan aset dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat, sejalan dengan rencana strategi, operasional, dan strategi penghantaran layanan. Penerapan manajemen aset yang baik merupakan suatu tantangan bagi pemerintah (Hanis, dkk., 2011 dan Hassan, 2015). Praktik terhadap manajemen aset perlu dievaluasi agar dapat dilakukan perbaikan dalam pengembangan program manajemen aset (Guggenheim & Stahr, 2006). Khusus bagi instansi pemerintah di Indonesia, manajemen atau pengelolaan aset merupakan salah satu aspek penting yang diaudit oleh Inspektorat Jenderal di Kementerian bersangkutan atau Inspektorat di Pemda bersangkutan dan diaudit pula oleh auditor independen, BPK. Pengelolaan aset oleh entitas pelaporan (kementerian/lembaga/ pemda) menjadi dasar pembentukan opini terhadap laporan keuangan entitas pelaporan oleh BPK (Sugiama, 2013). Pemda harus mampu mengelola daerahnya secara profesional dan sepenuhnya memahami manajemen aset (Siregar, 2004).

Tiga tahapan manajemen aset yang menjadi fokus penelitian ini adalah inventarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset.

1. Inventarisasi Aset

Inventarisasi aset dilakukan untuk menghimpun data dan informasi semua aset organisasi, sehingga memiliki *database* aset yang lengkap dan akurat. Siregar (2004) menyatakan inventarisasi aset terdiri atas dua aspek, yaitu inventarisasi fisik dan yudiris/legal. Aspek fisik terdiri atas bentuk, luas, lokasi/volume/ jumlah, jenis, alamat, dan lain-lain. Sedangkan aspek yudiris merupakan status penguasaan, masalah legal yang dimiliki, batas akhir penguasaan dan lain-lain. Adapun proses kerja yang dilakukan adalah pendataan, kodefikasi/*labelling*, pengelompokan, dan pembukuan/administrasi sesuai dengan tujuan manajemen aset.

Inventarisasi aset secara umum merupakan serangkaian kegiatan untuk melakukan pendataan, pencatatan, dan pelaporan hasil pendataan aset (Chabib & Rochmansjah, 2010, PP Nomor 27 Tahun 2014). Inventarisasi aset dalam PP Nomor 27 Tahun 2014 merupakan salah satu bagian dari siklus penatausahaan aset. PP Nomor 27 Tahun 2014 mendefinisikan penatausahaan aset sebagai rangkaian kegiatan yang meliputi pembukuan, inventarisasi, dan pelaporan BMN/D sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Inventarisasi aset menurut PP No 27 Tahun 2014 adalah adalah kegiatan untuk melakukan pendataan, pencatatan, dan pelaporan hasil pendataan BMN/D dan dilakukan minimal sekali dalam lima tahun. PP Nomor 27 Tahun 2014 tidak mengatur lebih lanjut tahapan

pelaksanaan inventarisasi aset, namun memberikan kewenangan dan tanggung jawab kepada pengelola BMD untuk menetapkan kebijakan pengelolaan BMD. Pengelola BMD di Pemda dapat menetapkan kebijakan pengelolaan BMD yang belum diatur secara rinci oleh PP Nomor 27 Tahun 2014 seperti terkait tahapan pelaksanaan inventarisasi aset.

2. *Legal Audit*

Legal audit dilakukan untuk mendapat jaminan atas keamanan aset, apakah aset telah memenuhi tuntutan aspek hukum. Siregar (2004) menyatakan bahwa *legal audit* merupakan satu lingkup kerja manajemen aset berupa inventarisasi status penguasaan aset, sistem dan prosedur penguasaan atau pengalihan aset, identifikasi dan mencari solusi atas permasalahan legal, strategi untuk memecahkan berbagai permasalahan legal yang terkait dengan penguasaan ataupun pengalihan aset. Permasalahan legal yang sering ditemui antara lain status hak penguasaan yang lemah, aset dikuasai pihak lain, pemindahtanganan aset yang tidak termonitor, dan lain-lain.

Sugiama (2013) menyatakan *legal audit* aset atau uji tuntas hukum dilaksanakan untuk mengetahui secara pasti kondisi aspek legal aset. Lebih lanjut *legal audit* aset didefinisikan sebagai pemeriksaan aset untuk memperoleh gambaran secara jelas dan menyeluruh terutama mengenai status kepemilikan, sistem dan prosedur penguasaan (penggunaan dan pemanfaatan), pengalihan aset, mengidentifikasi kemungkinan terjadinya berbagai permasalahan hukum, serta mencari solusi atas masalah hukum tersebut. Manfaat *legal audit* aset antara lain adalah meminimalisasi risiko hukum, mengoptimalkan penggunaan dan pemanfaatan aset, identifikasi dini permasalahan yang mungkin terjadi, dan menyelesaikan berbagai masalah yang mungkin timbul menyangkut aspek hukum (Sugiama, 2013).

PP Nomor 27 Tahun 2014 tidak mengatur mengenai *legal audit*, melainkan mengatur tentang pengamanan BMD yang wajib dilakukan oleh Pengelola Barang, Pengguna Barang dan/atau Kuasa Pengguna Barang. Pengamanan BMD mencakup pengamanan administrasi, pengamanan fisik, dan pengamanan hukum. Pengamanan administrasi BMD dilakukan melalui pencatatan dan pendokumentasian BMD yang baik pada Kartu Inventaris Ruang (KIR), Kartu Inventaris Barang (KIB), pengurusan dan perolehan IMB atas BMD bangunan, naskah hibah (bila dihibahkan), Surat Ketetapan Pengguna BMD, Berita Acara Serah Terima (BAST), Surat Keputusan Penghapusan BMD, Surat Perjanjian Sewa Menyewa BMD, laporan BMD secara periodik, dan dokumen lainnya. Pengamanan administrasi meliputi kegiatan pembukuan, inventarisasi, dan pelaporan dengan tujuan tertib adminstrasi dan pengarsipan dokumen aset dengan baik (BPPK, 2016).

Pengamanan administrasi yang diamanatkan oleh PP Nomor 27 Tahun 2014 seperti BMN/D berupa bangunan harus dilengkapi dengan bukti kepemilikan atas nama Pemerintah Republik Indonesia/Pemda bersangkutan. BMN/D selain tanah dan/atau bangunan harus dilengkapi dengan bukti kepemilikan atas nama Pengguna Barang. BPPK (2016) menyebutkan pengamanan fisik BMN/D berupa membangun pagar pembatas, memasang tanda kepemilikan berupa papan nama, pemasangan *Closed-Circuit Television* (CCTV), dan pemasangan stiker kendaraan pegawai yang berlaku 1 tahun. Menurut PP 27 Tahun 2014 pengamanan hukum BMN/D berupa tanah harus disertifikatkan atas nama Pemerintah Republik Indonesia/Pemda yang bersangkutan.

3. Penilaian Aset

Penilaian aset sangat penting dilakukan untuk mengetahui nilai aset pada suatu waktu tertentu. Siregar (2004) mendefinisikan

penilaian aset sebagai satu proses kerja untuk menilai aset yang dikuasai guna mengetahui nilai kekayaan aset dan pada umumnya dikerjakan oleh konsultan penilaian yang independen. Hasil dari nilai tersebut akan dapat dimanfaatkan untuk mengetahui nilai kekayaan maupun sebagai informasi untuk penetapan harga bagi aset yang ingin dijual. PP Nomor 27 Tahun 2014 menyatakan bahwa penilaian BMD selain dilakukan dalam rangka penyusunan neraca, juga dilakukan dalam pemanfaatan dan pemindahtangan BMD. Dalam rangka penyusunan neraca, penetapan nilai BMD berpedoman pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Penilaian BMD dalam rangka pemanfaatan dan pemindahtanganan BMD hanya dapat dilakukan oleh penilai pemerintah atau penilai publik yang ditetapkan oleh pengelola barang. Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP disebutkan bahwa aset dapat dicatat sebesar nilai wajar aset atau kewajiban terkait apabila tidak terdapat nilai historis. Nilai historis lebih dapat diandalkan daripada penilaian yang lain karena lebih objektif dan dapat diverifikasi.

Penilaian BMD dapat dilakukan oleh penilai publik, yaitu Direktorat Jenderal Kekayaan Negara (DJKN). Pemda dapat melakukan koordinasi dengan DJKN dalam rangka melakukan penilaian BMD. Keputusan Direktur Jenderal Kekayaan Negara Nomor 134/KN/2016 tentang Pedoman Pelaksanaan Penilaian BMD oleh Penilai DJKN menyebutkan bahwa biaya pelaksanaan penilaian BMD ditanggung oleh pemohon, pemohon menyampaikan kelengkapan dan kelayakan data dan/atau informasi permohonan. Kelengkapan data yang perlu disampaikan diantaranya latar belakang permohonan, tujuan penilaian, dokumen kepemilikan, dan deskripsi objek penilaian yang sekurang-kurangnya meliputi lokasi, jumlah, dan spesifikasi. Masing-masing BMD yang akan menjadi objek penilaian disertai dengan dokumen kepemilikan. Peraturan lainnya yang mengatur tentang penilaian aset adalah Perpres Nomor 75 Tahun 2017 tentang penilaian kembali Barang Milik Negara/Daerah. Pasal 13 Perpres 75 tahun 2017 menyebutkan bahwa gubernur/bupati/walikota sebagai pemegang kekuasaan BMD menetapkan kebijakan pelaksanaan penilaian kembali BMD dengan berpedoman pada Peraturan Menteri Dalam Negeri. Pelaksanaan penilaian kembali BMD dibiayai dari APBD, namun Kementerian Dalam Negeri belum menerbitkan aturan lebih lanjut atas pelaksanaan penilaian kembali BMD.

Pengaruh Inventarisasi Aset terhadap Legal Audit

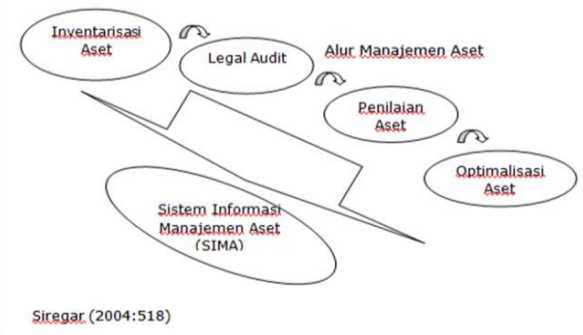
Tujuan dari pelaksanaan aktivitas inventarisasi aset adalah agar diperoleh *database* aset yang lengkap dan akurat. Apabila tujuan inventarisasi tercapai maka dukungan data dan informasi yang diperlukan untuk melaksanakan aktivitas *legal audit* dapat terpenuhi dan dapat mewujudkan tujuan tertib administrasi. Namun sayangnya, di lapangan banyak ditemukan bahwa inventarisasi aset belum dapat memenuhi tujuannya.

Salah satu output dari aktivitas dalam *legal audit* adalah menghasilkan strategi untuk memecahkan berbagai permasalahan legal yang terkait dengan penguasaan ataupun pengalihan aset guna menjamin keamanan aset apakah telah memenuhi aspek hukum. Sugiama (2013) menyatakan *legal audit* merupakan akhir kegiatan dalam inventarisasi aset, dimana inventarisasi aset dapat meningkatkan keamanan fisik dan keamanan aspek legal aset. Penelitian ini ingin memverifikasi apakah aktivitas inventarisasi aset terintegrasi dan memiliki pengaruh terhadap *legal audit*, di Pemerintah Kota Bandung.

Pengaruh Inventarisasi Aset Terhadap Penilaian Aset

Tertib administrasi diperlukan agar dokumen-dokumen terkait aset tersedia secara lengkap dan mudah diperoleh sebagaimana tujuan utama inventarisasi aset (Sugiama, 2013). Penilai dalam melakukan penilaian aset memerlukan dokumen seperti data kontrak, surat perjanjian, akta tanah, sertifikat, data *site-plan,* dan lain-lain.

Peneliti menduga bahwa penilaian aset akan sulit dilakukan apabila dokumen dan informasi tidak dapat diperoleh penilai dari Pemerintah Kota Bandung karena belum optimalnya hasil inventarisasi dalam menghasilkan informasi atas nilai, luas, lokasi aset yang didukung oleh administrasi yang memadai. Sugiama (2013) menyatakan bahwa langkah ketiga dalam pelaksanaan penilaian aset adalah melakukan pengumpulan dan analisis data pendahuluan. Analisis yang dilakukan salah satunya adalah analisis aspek lokasi yang memerlukan data lokasi BMD dan *site* lahan dan bangunan. Analisis dalam tahapan penilaian ini tentunya memerlukan kelengkapan administrasi yang dapat dihasilkan dari pelaksanaan inventarisasi yang optimal. Sehubungan dengan hal tersebut, penelitian ini ingin memverifikasi apakah aktivitas inventarisasi aset terintegrasi dan memiliki pengaruh terhadap penilaian aset di Pemerintah Kota Bandung.



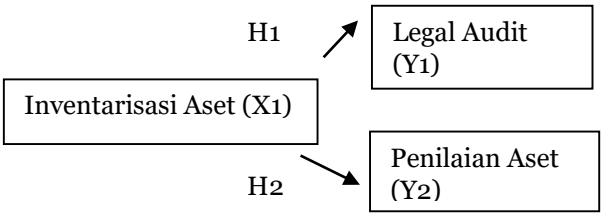
Gambar 1. Alur Manajemen Aset

Sumber: Siregar (2004:518)

Kerangka pemikiran penulisan ini mengacu pada Konsep Manajemen Aset yang dikemukakan oleh Siregar (2004). Alur manajemen aset yang dikemukakan oleh Siregar dapat dilihat pada gambar 1.

METODE PENELITIAN

Objek penelitian adalah inventarisasi aset sebagai variabel X, *legal audit* sebagai variabel Y1, dan penilaian aset sebagai variabel Y2. Penelitian dilaksanakan pada bulan Mei sampai dengan Oktober 2017 di Pemerintah Kota Bandung. Sumber data yang digunakan adalah data primer dan data sekunder. Data primer berupa kuesioner yang diperoleh dari jawaban responden. Sumber data sekunder yaitu berupa LHP BPK RI atas LKPD Pemerintah Kota Bandung TA 2012 sampai dengan 2016. Sugiyono (2013) mengatakan bahwa dalam penelitian kuantitatif, analisis data dilakukan setelah data dari seluruh responden atau sumber data lain terkumpul. Teknik analisis data dalam penelitian ini menggunakan statistik.



Gambar 2. Kerangka Pemikiran

1. Merumuskan Hipotesis Nol

   H0 : $\beta 1 = 0$, inventarisasi aset tidak berpengaruh signifikan terhadap *legal audit*
   H1 : $\beta 1 \neq 0$, inventarisasi aset berpengaruh signifikan terhadap *legal audit*
   H0 : $\beta 2 = 0$, inventarisasi aset tidak berpengaruh signifikan terhadap penilaian aset
   H2 : $\beta 2 \neq 0$, inventarisasi aset berpengaruh signifikan terhadap penilaian aset

2. Menentukan Tingkat Signifikansi

   Penelitian ini menggunakan tingkat signifikansi 5% dengan derajat kebebasan df = n- (k-1). Tingkat signifikansi 5% merupakan tingkat signifikansi yang umum digunakan dalam suatu penelitian dan dinilai cukup mewakili hubungan antara variabel-variabel yang diteliti. McCall (1970) mengatakan bahwa pemilihan taraf signifikansi 5% atau 1% kesepakatan yang menjadi kebiasaan di kalangan ilmuwan sosial saja tanpa ada dasar yang jelas.

Populasi dan Sampel

Populasi penelitian adalah seluruh pengguna BMD pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Kota Bandung. Pemilihan sampel penelitian menggunakan *purposive sampling*, yaitu aparat perangkat daerah yang memahami dan mampu menilai pelaksanaan manajemen aset Pemerintah Kota Bandung yang tersebar di masing-masing dinas pemerintahan. Sampel diharapkan dapat mewakili pelaksanaan manajemen aset secara keseluruhan. Pemerintah Kota Bandung memiliki perangkat daerah sebanyak 66 perangkat daerah yang terdiri dari 36 dinas pemerintahan dan 30 kantor kecamatan. Aktivitas manajemen aset banyak dilakukan dan dikoordinir oleh dinas pemerintahan, sehingga peneliti memilih dinas pemerintahan sebagai sampel penelitian.

Objek atau sasaran penelitian ini adalah pengguna barang (pejabat struktural) di 36 dinas pemerintahan, koordinator aset di Bagian Pemberdayaan Aset Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset (BPKA), dan Inspektorat Pemerintah Kota Bandung. Kuesioner diberikan kepada satu orang pejabat struktural pada masing-masing sampel SKPD (36 SKPD), 20 orang auditor Inspektorat Pemerintah Kota Bandung, dan 24 orang pada Bagian Pemberdayaan Aset BPKA Pemerintah Kota Bandung. Total kuesioner yang akan diberikan sebanyak 80 eksemplar. Auditor pada Inspektorat Kota Bandung menjadi sampel yang dipilih karena berdasarkan Pasal 49 ayat 6 PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) menyebutkan bahwa Inspektorat Kabupaten/Kota melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah kabupaten/kota yang didanai dengan APBD kabupaten/kota. Sedangkan BPKA khususnya Bagian Pemberdayaan Aset menjadi sampel karena merupakan koordinator aset. Peraturan Walikota Bandung Nomor 1404 Tahun 2016 tentang Kedudukan, Susunan Organisasi, Tugas dan Fungsi Serta Tata Kerja Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Kota Bandung menyebutkan bahwa BPKA memantau, mengoordinasikan dan mengendalikan pelaksanaan kebijakan anggaran, perbendaharaan, pemberdayaan aset dan akuntansi sesuai rencana kegiatan. Peneliti mengambil sampel ini dengan pertimbangan bahwa pengguna barang, auditor Inspektorat Kota Bandung, dan bagian Pemberdayaan Aset memahami dan mampu menilai pelaksanaan manajemen aset di Pemerintah Kota Bandung.

Skala pengukuran yang digunakan untuk menyatakan tanggapan responden terhadap setiap *item* instrumen/pertanyaan adalah dengan menggunakan skala *likert* dengan pemberian skor, yaitu dari 1 sampai 9. Adapun penggunaan skala sembilan untuk setiap jawaban responden selanjutnya dibagi dalam sembilan kategori yaitu:

1. Sama sekali tidak setuju/sama sekali tidak baik
2. Sangat tidak setuju/sangat tidak baik
3. Tidak setuju/tidak baik
4. Agak tidak setuju/agak tidak baik
5. Netral /cukup baik
6. Agak setuju/agak baik

7. Setuju/baik
8. Sangat setuju/sangat baik
9. Sangat setuju sekali/sangat baik sekali.

Metode Pengumpulan Data

Penelitian ini menggunakan metode pengumpulan data berupa wawancara, kuesioner, observasi, dan studi literatur. Jenis wawancara yang digunakan adalah wawancara tak terstruktur. Peneliti tidak menggunakan pedoman wawancara, melainkan hanya berupa garis-garis besar permasalahan yang akan ditanyakan (Sugiyono, 2013). Wawancara tak terstruktur dilakukan oleh peneliti dalam melakukan studi pendahuluan untuk menemukan fenomena/masalah penelitian yang signifikan dan menarik untuk diteliti. Wawancara dilakukan secara langsung (tatap muka) dengan pihak-pihak yang mewakili, yakni dengan kepala bidang dan staf bagian aset serta inspektur Pemerintah Kota Bandung. Adapun observasi yang dilakukan peneliti adalah observasi nonpartisipan terstruktur. Peneliti tidak terlibat langsung dengan aktivitas orang-orang yang diamati, atau dengan kata lain sebagai pengamat independen yang akan menilai jawaban kuesioner responden dengan melakukan pengamatan. Sebagai pelengkap, peneliti juga mempelajari buku-buku teks, materi kuliah, berita *online*, dan jurnal penelitian untuk memperoleh teori dan informasi yang berhubungan dengan topik penelitian. Definisi operasionalisasi atas variabel yang digunakan dalam penelitian disajikan pada tabel 3.

Tabel 3. Operasionalisasi Variabel

Variabel	Dimensi	Indikator	Skala
Inventarisasi Aset (X1)	Fisik	- Bentuk - Luas - Lokasi - Volume / jumlah - Jenis - Keberadaan - Periode inventarisasi	Ordinal
	Yuridis	- Status penguasaan - Masalah legal yang dimiliki - Batas akhir penguasaan - Pendataan - Kodifikasi/*labelling* - Pengelompokan - Pembukuan/administrasi (lengkap) - Informasi terkini mengenai kondisi aset (akurat) - Inventarisasi aset berfungsi sebagai tindakan pengamanan/pengendalian dan penertiban	Ordinal
Legal Audit (X2)	Status	- Inventarisasi status penguasaan aset - Kepemilikan sertifikat - Proses pengurusan legalitas	Ordinal
	Identifikasi	- Identifikasi dan mencari solusi atas permasalahan legal - Legal audit berfungsi sebagai tindakan meminimalisir risiko hukum	Ordinal
	Sistem dan Prosedur	Sistem dan Prosedur Penguasaan/Pengalihan aset	Ordinal
Penilaian (X3)	Jenis Properti	Tanah/Bangunan, dan selain tanah/bangunan	Ordinal
	Tujuan Penilaian	- Mengetahui nilai aset yang dimiliki - Pemanfaatan/Pemindahtanganan	Ordinal

Sumber: Siregar (2004), Sugiama (2013), PP No 27 Tahun 2014, PP No 71 Tahun 2010

Metode Analisis Data

Penelitian ini menguji dan menganalisis pengaruh inventarisasi aset (X1) terhadap *Legal Audit* (Y1) dan Penilaian Aset (Y2) dengan menggunakan analisis *Partial Least Square – Structural Equation Modeling* (PLS-SEM). Pendekatan ini merupakan bagian dari model analisis SEM yang dapat digunakan untuk menguji teori dan data yang lemah seperti jumlah sampel yang kecil atau adanya masalah normalitas data (Ghozali, 2014). PLS-SEM bertujuan untuk menguji hubungan prediktif antar konstruk dengan melihat apakah ada hubungan atau pengaruh antar konstruk tersebut yang dapat diuji tanpa dasar teori yang kuat, mengabaikan beberapa asumsi (non-parametrik) dan parameter ketepatan model prediksi dilihat dari nilai koefisien determinasi (R2). Ghozali (2014) membagi dua jenis konstruk yakni konstruk dengan indikator reflektif dan konstruk dengan indikator formatif. Konstruk dengan indikator reflektif mengasumsikan bahwa kovarian antara pengukuran model dijelaskan oleh varian yang merupakan manifestasi domain konstruknya dengan arah indikator dari konstruk ke indikator. Pada setiap indikatornya harus ditambah dengan *error terms* atau kesalahan pengukuran. Sementara konstruk dengan indikator formatif mengasumsikan bahwa setiap indikatornya menjelaskan karakteristik domain konstruknya dengan arah indikator dari indikator ke konstruk. Konstruk dengan indikator formatif tidak memerlukan uji validitas dan reliabilitas. Pada umumnya prosedur pengembangan konstruk dalam berbagai literatur menyarankan penggunaan konstruk dengan indikator reflektif karena diasumsikan mempunyai kesamaan domain konten. Penelitian ini menggunakan konstruk dengan indikator reflektif karena konstruk variabel menjabarkan indikatornya.

Dalam penelitian ini, analisis data dengan PLS dimulai dari pengukuran model (*outer model*), struktur model (*inner model*), dan pengujian hipotesis.

1. Analisis model pengukuran (*outer model*)

Outer model atau model pengukuran mendefinisikan bagaimana setiap blok indikator berhubungan dengan variabel latennya. Analisis *outer* model dilakukan untuk memastikan bahwa ukuran yang digunakan layak untuk dijadikan pengukuran (valid dan reliabel). Dalam melakukan pengukuran model, peneliti sering menggunakan pendekatan *Multi Trait-Multi Method* (MTMM) dengan menguji validitas *convergent* dan *discriminant* (Campbell & Fiske, 1959 dalam Ghozali, 2014). Analisis *outer model* dapat dilihat dari beberapa indikator:

a. *Convergent validity* (validitas konvergen)

Ghozali (2014) menyatakan bahwa validitas konvergen berhubungan dengan prinsip bahwa pengukur-pengukur dari suatu konstruk seharusnya berkorelasi tinggi. Uji validitas konvergen indikator reflektif dapat diketahui dari nilai *loading factor* untuk setiap indikator konstruk. Pada umumnya *rule of thumb* untuk menilai validitas konvergen yaitu penelitian yang bersifat *confirmatory*, nilai *loading factor* harus lebih dari 0,7, dan untuk penelitian *exploratory*, nilai *loading factor* antara 0,6–0,7 serta nilai *Average Variance Extracted* (AVE) harus lebih besar dari 0,5. Namun, nilai *loading factor* 0,5-0,6 masih dianggap cukup untuk penelitian tahap awal dari pengembangan skala pengukuran (Chin, 1998 dalam Ghozali, 2014).

b. *Discriminant validity*

Ghozali (2014) menyatakan bahwa validitas diskriminan berhubungan dengan prinsip

bahwa pengukur-pengukur konstruk yang berbeda seharusnya tidak berkorelasi tinggi. Uji validitas diskriminan dengan indikator reflektif dapat dilakukan dengan melihat nilai *cross loading* untuk setiap variabel harus >0,70, dan membandingkan akar kuadrat dari AVE untuk setiap konstruk dengan nilai korelasi antar konstruk dalam model. Akar kuadrat AVE untuk tiap konstruk lebih besar dari korelasi antar konstruk dalam model menunjukkan validitas diskriminan yang baik (Fornell & Larcker, 1981 dalam Ghozali, 2014).

c. Uji reliabilitas

Selain uji validitas, uji reliabilitas juga dilakukan pada suatu konstruk model pengukuran. Uji reliabilitas dilakukan untuk membuktikan akurasi, konsistensi, dan ketepatan intrumen dalam mengukur konstruk (Ghozali, 2014). Pengukuran reliabilitas suatu konstruk dengan indikator reflektif dapat dilakukan dengan *Cronbach's alpha*, atau *composite reability*. Ghozali (2014) menyarankan uji reliabilitas menggunakan *composite reability*. Pada umumnya *rule of thumb* untuk menilai reliabilitas konstruk adalah: 1) untuk penelitian yang bersifat *confirmatory* harus lebih besar dari 0,7 dan 2) untuk penelitian *exploratory* masih dapat diterima untuk nilai reliabilitas 0,6 – 0,7.

2. Analisis Model Struktural (*inner model*)

Analisis *inner*/struktural model dilakukan untuk memastikan bahwa model struktural yang dibangun dengan kuat dan akurat. Model menggambarkan hubungan antar variabel laten berdasarkan pada *substantive theory*. Merancang model struktural yaitu merancang hubungan antar variabel laten pada PLS dengan didasarkan pada rumusan masalah atau hipotesis. Nilai R^2, Q^2, dan signifikansi koefisien jalur melalui prosedur *Bootstrap* dapat digunakan untuk menilai model struktural teknik PLS (Henseler, dkk., 2009 dalam Rahmawati, 2014).

a. Koefisien determinasi (R^2)

Ghozali (2014) menyatakan bahwa dalam menilai model struktural dengan PLS, pertama kali perlu melihat nilai R^2 pada setiap variabel laten endogen sebagai kekuatan prediksi dari model struktural. Perubahan nilai R^2 dapat menjelaskan pengaruh variabel laten eksogen tertentu terhadap variabel laten endogen apakah mempunyai pengaruh substantif. Suatu model dapat dinilai kuat atau tidaknya diketahui dari nilai R^2. Nilai R^2 sebesar 0,75, 0,50, dan 0,25 dapat disimpulkan bahwa model kuat, moderat, dan lemah. Hasil dari PLS R^2 mempresentasikan jumlah varian dari konstruk yang dijelaskan oleh model.

b. *Predictive Relevance* (Q^2)

Prediction relevance (Q^2) atau dikenal dengan Stone-Geisser's dilakukan untuk mengetahui kapabilitas prediksi apakah model lemah, moderat, atau kuat. Apabila nilai yang didapatkan 0,02 model lemah, 0,15 model moderat, dan 0,35 model kuat. Nilai Q^2 akan dihitung secara otomatis melalui menu *blindfolding* pada *Smart*PLS. Nilai $Q^2<0$ menunjukkan bahwa model kurang memiliki *predictive relevance*. Sebaliknya jika nilai $Q^2>0$ menunjukkan bahwa model memiliki *predictive relevance*.

3. Pengujian Hipotesis

Setelah hasil evaluasi model struktural maupun model pengukuran diperoleh, uji hipotesis dilakukan dengan melihat nilai koefisien pengaruh dan nilai t-statistik. Hipotesis diterima jika t-statistik lebih besar dari t-tabel (1,64).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Pengumpulan Data

Data yang dianalisis merupakan data primer menggunakan skala ordinal. Kuesioner dalam penelitian ini terdiri dari 28 pertanyaan, meliputi 16 *item* pertanyaan terkait variabel inventarisasi aset, 8 *item* pertanyaan terkait variabel *legal audit*, dan 4 *item* pertanyaan variabel penilaian aset. Peneliti melakukan survei terhadap 78 orang responden dengan nilai df (*degree of freedom*) yang digunakan adalah df = 78 – 2 atau df = 76. Berdasarkan tabel r *product moment*, nilai r-tabel 76 dengan signifikansi 0,05 (5%) adalah sebesar 0,226. Hasil perhitungan validitas kuesioner atas variabel yang digunakan disajikan pada lampiran.

Nilai koefisien korelasi (r-korelasi) untuk 27 pertanyaan kuesioner lebih besar dari koefisien korelasi kritis (r-tabel) terkecuali 1 pertanyaan terakhir dalam variabel penilaian. Masing-masing butir pertanyaan yang terdapat dalam masing-masing variabel pada kuesioner dapat dinyatakan valid dan layak digunakan sebagai pengukuran dalam penelitian ini. Pertanyaan terakhir dari variabel penilaian aset dinyatakan tidak valid dan tidak layak untuk digunakan, maka item pertanyaan ini digugurkan dalam tahap analisis data. Hasil pengukuran kuesioner dalam penelitian ini dapat dipercaya karena memiliki nilai koefisien reliabilitas diatas 0,7 (Azwar, 2011) dan memiliki nilai reliabilitas yang tinggi (Rusman, 2013).

Hasil penilaian dan pemberian *scoring* dari ketiga kelompok responden dilakukan uji beda dengan menggunakan pendekatan *Analysis of Variance* (ANOVA). Uji beda bertujuan untuk mengetahui apakah kelompok responden yang berbeda mempunyai rata-rata penilaian yang berbeda atas pelaksanaan inventarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset. Dalam melakukan uji beda, peneliti menggunakan pertanyaan hipotesis bahwa masing-masing kelompok responden mempunyai rata-rata penilaian yang berbeda terhadap inventarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset. Hipotesis tersebut diterima jika nilai *p-value* lebih kecil dari 0,05 (tingkat kepercayaan 95%). Hasil masing-masing uji beda ANOVA atas masing-masing variabel disajikan pada tabel 4.

Tabel 4. Hasil Uji Beda ANOVA Kelompok Responden terhadap Masing-Masing Konstruk

Variabel	Mean			F hitung	Sig
	Auditor Internal	Pejabat Struktural	Pegawai BPKA		
IA	4,000	5,018	3,922	15,602	0,00
LA	4,156	5,202	4,161	20,174	0,00
PA	3,783	5,088	3,792	23,550	0,00

Sumber: Hasil data yang diolah

Tabel 4 menunjukkan nilai sig<0,05 yang berarti bahwa terdapat perbedaan rata-rata antar responden dalam menilai pelaksanaan inventarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset di lingkungan Pemerintah Kota Bandung. Pejabat struktural cenderung menilai pelaksanaan invetarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset dengan rata-rata diatas 5. Menurut pejabat struktural pelaksanaan inventarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset di lingkungan Pemerintah Kota Bandung sudah cukup baik pelaksanaannya. Hasil penilaian ini sedikit berbeda dengan yang diberikan oleh auditor internal dan pegawai aset di BPKA. Baik auditor internal yang bertugas untuk me-*review* laporan keuangan maupun pegawai aset BPKA yang melakukan kompilasi laporan BMD dari masing-masing SKPD, menilai pelaksanaan inventarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset Pemerintah Kota Bandung "belum baik" karena masih adanya temuan BPK yang belum diselesaikan.

Hasil Analisis Data

Setelah alat instrumen dilakukan pengujian validitas dan reliabilitas, peneliti melakukan

pengujian model pengukuran, pengujian model struktural, dan pengujian signifikansi tanpa menggunakan *item* pertanyaan yang tidak valid dari variabel penilaian aset.

1. Pengujian model pengukuran (*outer model*)

Hasil pengujian model pengukuran konstruk reflektif dapat dilihat pada tampilan hasil PLS *algorithm* pada gambar 3. Hasil analisis *outer model* untuk validitas konvergen, validitas diskriminan, dan uji reliabilitas disajikan pada lampiran.

2. Pengujian model struktural (*inner model*)

Model struktural yang digunakan dalam penelitian ini dapat dinyatakan kuat dan akurat. Hasil pengujian atas model struktural yang digunakan dalam penelitian sebagai berikut (tabel 5).

Tabel 5. Hasil Perhitungan Koefisien Determinasi dan Nilai *Predictive Relevance*

Konstruk	R^2	Q^2
IA -> LA	0,490	-
IA -> PA	0,537	-
LA	-	0,228
PA	-	0,339

Sumber: Hasil data yang diolah

Nilai R^2 tertinggi terdapat pada konstruk penilaian aset sebesar 0,537 atau sebesar 53,7%. Hal ini berarti bahwa besarnya proporsi dari variabel dependen (penilaian aset) yang dapat dijelaskan oleh variabel independen (inventarisasi aset) adalah sebesar 53,7%.

Sedangkan nilai R^2 pada konstruk *legal audit* sebesar 0,490 atau sebesar 49,0%. Hal ini berarti bahwa besarnya proporsi dari variabel dependen (*legal audit*) yang dapat dijelaskan oleh variabel independen (inventarisasi aset) adalah sebesar 49,0%. Sehingga berdasarkan tabel tersebut, inventarisasi aset dapat menjelaskan pengaruhnya terhadap *legal audit* dan penilaian aset. Nilai $Q^2>0$ menunjukkan bahwa *inner model* memiliki *predictive relevance*. Kapabilitas prediksi model dalam penilitian ini tergolong moderat karena seluruh konstruk memiliki nilai Q^2 diatas 0,15 (Ghozali, 2014).

Hipotesis dapat diterima (berpengaruh signifikan) jika memenuhi syarat nilai t-statistik lebih besar dari t-tabel 1,64. Hasil uji signifikansi dari hipotesis sebagai berikut:

H0 : $\beta 1=0$, inventarisasi aset tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *legal audit* aset.

H1 : $\beta 1>0$, inventarisasi aset berpengaruh secara signifikan terhadap *legal audit* aset.

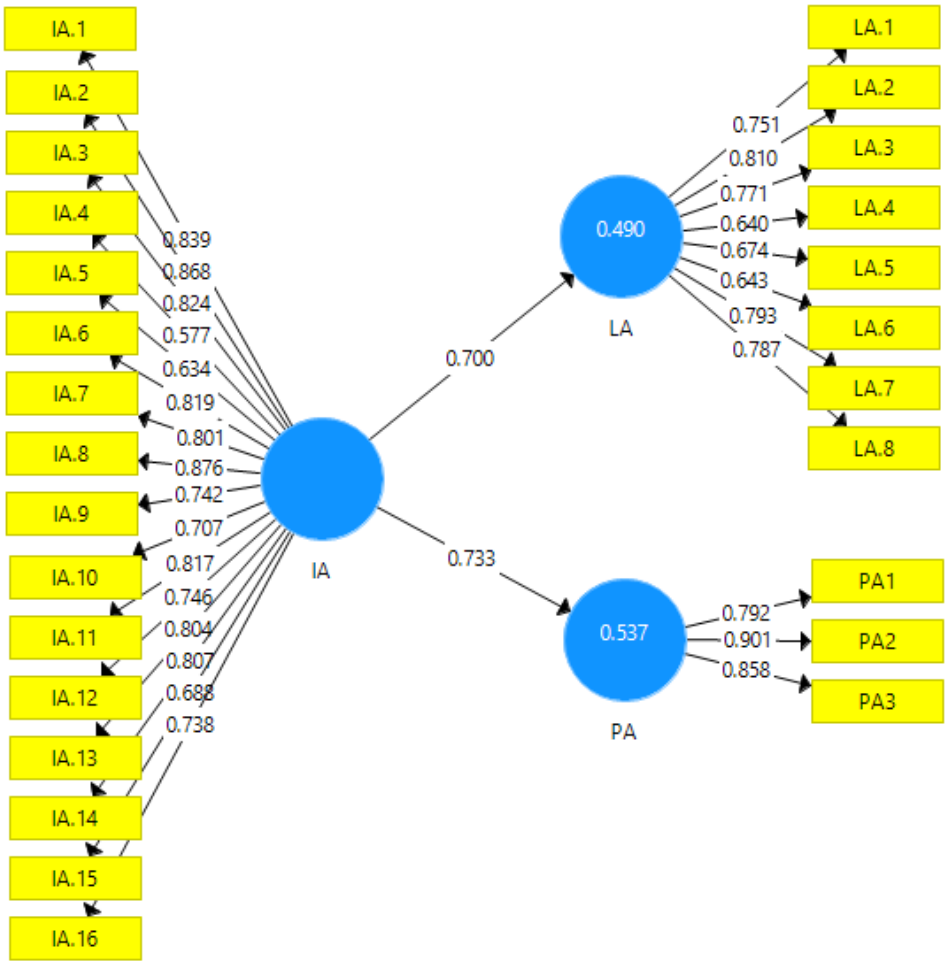
Tabel 6. Hasil Pengujian Hipotesis

Hipotesis	*Original Sample* (O)	t-stat(|O/STERR|)	Standar *Error*
IA -> LA	0,700	13,819	0,006
IA -> PA	0,733	13,979	0,006

Sumber: Hasil data yang diolah

Hasil pengujian menunjukkan bahwa inventarisasi aset memiliki pengaruh terhadap *legal audit* aset. Semakin tinggi kualitas inventarisasi aset maka kualitas *legal audit* dapat meningkat secara signifikan dengan nilai t-statistik sebesar 13,819 lebih besar dari t-tabel.

Hal ini menunjukkan bahwa kualitas inventarisasi aset yang berhubungan dengan terwujudnya tertib administrasi dan menghasilkan *database* informasi aset yang lengkap dan akurat dapat memberi pengaruh yang signifikan terhadap kualitas *legal audit* dalam mencari solusi atas masalah legalisasi aset seperti sertifikasi aset dan dalam menyusun sistem dan prosedur penguasaan dan pengalihan aset dengan baik. Temuan penelitian di Pemerintah Kota Bandung mendukung hipotesis 1 (H1) dan mendukung teori manajemen aset yang dikemukakan oleh Siregar (2004) bahwa inventarisasi aset dan *legal audit* saling berhubungan dan terintegrasi.



Gambar 3. Hasil PLS *algorithm*
Sumber: hasil olah data dengan PLS

Pada LKPD TA 2016, terdapat temuan BPK atas aset tanah milik Pemerintah Kota Bandung pada KIB tercatat 126 m² telah dikuasai pihak lain. Penguasa aset tersebut telah memiliki bukti kepemilikan berupa Sertifikat Hak Milik (SHM) yang mencatat luas tanah yang dimilikinya sebesar 154m². Inventarisasi aset yang belum optimal dalam memutakhirkan data dalam KIB menyebabkan Pemerintah Kota Bandung tidak memiliki informasi yang akurat terkait kondisi fisik dan legalitas aset. Hal ini berpengaruh pada legalisasi aset tanah Pemerintah Kota Bandung menjadi tidak terkontrol dan berpotensi terhadap masalah sengketa tanah dan kerugian daerah. Inventarisasi aset dihipotesiskan berpengaruh terhadap penilaian aset.

Hasil uji signifikansi dari hipotesis tersebut sebagai berikut:

H0 : β2=0, inventarisasi aset tidak berpengaruh secara signifikan terhadap penilaian aset.

H2 : β2>0, inventarisasi aset berpengaruh secara signifikan terhadap penilaian aset.

Tabel 6 menunjukkan besarnya koefisien parameter 0,733 berarti bahwa terdapat pengaruh positif inventarisasi aset terhadap penilaian aset. Semakin tinggi kualitas inventarisasi aset maka kualitas penilaian aset dapat meningkat dengan nilai t-statistik signifikan sebesar 13,021 lebih besar dari t-tabel. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas inventarisasi aset yang berhubungan dengan pelaksanaan inventarisasi aset seperti pada indikator keberadaan (lokasi) aset juga dapat

memberi pengaruh yang signifikan terhadap kualitas penilaian aset dalam hal analisis data pendahuluan objek penilaian karena tidak diketahuinya alamat dan dokumen terkait perolehan objek penilaian. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori yang dikemukakan oleh Siregar (2004). Temuan penelitian mendukung hipotesis kedua (H2).

Dalam temuan BPK atas LKPD TA 2016, BPK mendapati 59 aset tetap tanah belum lengkap informasinya, antara lain luas tanah sama dengan nol atau alamat tidak jelas, dan tidak ada keterangan gambar yang mendukung keberadaan tanah. Terhadap aset tetap tanah dengan alamat yang tidak jelas dan tercatat dengan nilai 0, menunjukkan bahwa inventarisasi aset yang dilakukan Pemerintah Kota Bandung belum dapat mewujudkan tujuan inventarisasi aset yakni tertib administrasi sebagaimana harapan PP Nomor 27 Tahun 2014 dan konsep Sugiama (2013). Tujuan inventarisasi untuk menghasilkan *database* aset secara kuantitas dan kualitasnya juga belum dapat dicapai. Dengan didukung oleh hasil wawancara bersama Kepala Subbidang Inventarisasi Aset BPKA Kota Bandung didapatkan informasi bahwa ketidaklengkapan dokumen dan informasi atas aset tetap tanah tersebut berpengaruh dan menghambat proses pelaksanaan penilaian aset. Penilaian atas temuan nilai aset tetap tanah mengalami hambatan karena tidak didukung oleh data pada KIB dan dokumen administrasi.

KESIMPULAN

Hasil penelitian yang diukur melalui kuesioner terkait pelaksaan inventarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset serta keterkaitan antar tahapannya pada Pemerintah Kota Bandung dengan model penelitian yang mengadopsi konsep Siregar (2004) menunjukkan bahwa baik *legal audit* maupun penilaian aset dipengaruhi oleh kualitas pelaksanaan inventarisasi aset. Hasil penelitian mendukung konsep manajemen aset Siregar (2004) bahwa tahapan manajemen aset saling berhubungan dan terintegrasi. Namun, tahapan manajemen aset yang dibahas dalam penelitian ini adalah tahapan inventarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset. Secara umum dapat disimpulkan bahwa berdasarkan jawaban responden dari pejabat struktural, pelaksanaan inventarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset di lingkungan Pemerintah Kota Bandung sudah cukup baik pelaksanaannya. Rata-rata hasil penilaian ini sedikit berbeda dengan auditor internal dan pegawai aset di BPKA. Auditor internal dan pegawai aset BPKA menilai pelaksanaan inventarisasi aset, *legal audit*, dan penilaian aset Pemerintah Kota Bandung "belum baik" karena berdasarkan hasil wawancara, bagian pemberdayaan aset BPKA mengakui bahwa masih adanya temuan BPK yang belum diselesaikan. Ketiga tahapan ini perlu ditingkatkan kembali kualitasnya karena keberhasilan atau kegagalan satu tahapan dapat berpengaruh pada tahapan manajemen aset yang lainnya.

Penelitian ini masih jauh dari kesempurnaan. Keterbatasan dalam penelitian ini adalah tidak ditemukannya penelitian terdahulu yang meneliti keterkaitan antar tahapan manajemen aset. Kedua, tidak melibatkan pengguna aset dari masing-masing kecamatan untuk dijadikan sampel. Untuk penelitian berikutnya, peneliti dapat menambahkan variabel manajemen aset seperti optimalisasi aset dan SIMA. Penelitian berikutnya juga dapat mengganti sampel seperti auditor pada kantor Perwakilan BPK yang lebih independen sebagai responden.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi Pemerintah Kota Bandung untuk meningkatkan kualitas inventarisasi aset dengan melakukan pendataan aset yang optimal. Selain itu, kualitas *database* aset dalam Sistem Informasi Manajemen Daerah

(SIMDA) terkait dengan keakuratan dan kelengkapan data terutama dalam hal nilai dan alamat (keberadaan) aset perlu ditingkatkan. Administrasi aset yang tertib, *database* aset yang lengkap dan akurat dapat berpengaruh secara signifikan terhadap *legal audit* dan penilaian aset. Langkah-langkah perbaikan yang diharapkan dapat dilakukan oleh Pemerintah Kota Bandung antara lain menyusun Petunjuk Pelaksanaan (Juklak) Inventarisasi Aset yang memuat detail langkah-langkah kerja manajemen aset terutama mengenai Pendataan/Sensus Aset dan Pedoman Tata Cara Penyimpanan Dokumen Aset. Pemerintah Kota Bandung juga dapat mempertimbangkan untuk menyusun program audit dan membentuk legal auditor yang berfokus pada masalah legalisasi aset, serta menggunakan jasa penilai independen bersertifikat yang diakui oleh Kementerian Keuangan bukan konsultan. Pelaksanaan inventarisasi aset disarankan kepada Pemerintah Kota Bandung tidak hanya berfokus pada inventarisasi fisik dan kondisi aset, melainkan juga pada aspek kelengkapan administrasi aset dan status legalitasnya.

Selain untuk Pemerintah Kota Bandung, penelitian ini dapat menjadi referensi untuk instansi pemerintah lainnya, seperti Kemendagri untuk menerbitkan aturan terkait pedoman penilaian kembali BMD yang dapat mengatur secara detail mekanisme penilaian kembali BMD sebagai turunan dari Perpres Nomor 75 tahun 2017. PP Nomor 27 Tahun 2014 sampai pada revisi Permendagri Nomor 19 Tahun 2016 tentang Pedoman Pengelolaan BMD dapat dipertimbangkan untuk mengkaji pelaksanaan inventarisasi/sensus BMD dengan menambahkan pelaksanaan inventarisasi aset yang mencakup aspek fisik dan yuridis/legal. Pemerintah juga dapat mempertimbangkan untuk mengatur *legal audit* dalam aturan dan kebijakan Pemerintah terkait Pengelolaan BMD.

DAFTAR PUSTAKA

Anshari, A., & Syofyan, E. (2016). Pengaruh pengelolaan barang milik daerah terhadap kualitas laporan keuangan Pemerintah Kota Padang. *Jurnal Riset Manajemen Bisnis dan Publik*, 4(1), 1-18.

Ardianingsih, A. (2012). Analisis mekanisme corporate governance pada pemberian opini audit going concern. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis,* 11(1), 62-74.

Ayomi, E. S. (2014). *Pengaruh manajemen aset terhadap optimalisasi aset tetap (tanah dan bangunan) pemerintah daerah (studi di Kabupaten Manokwari).* (Tesis). Universitas Gajah Mada, Yogyakarta. Diakses dari http://etd.repository.ugm.ac.id/index.php?mod=penelitian_detail&sub=PenelitianDetail&act=view&typ=html&buku_id=75701.

Azwar, S. (2011). *Reliabilitas dan validitas*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.

BPK. (2013). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Bandung Tahun Anggaran 2012*. Bandung: BPK.

BPK. (2014). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Bandung Tahun Anggaran 2013*. Bandung: BPK.

BPK. (2015). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Bandung Tahun Anggaran 2014*. Bandung: BPK.

BPK. (2016). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Bandung Tahun Anggaran 2015*. Bandung: BPK.

BPK. (2017a). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2017*. Jakarta: BPK.

BPK. (2017b). *Laporan Hasil Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Bandung Tahun Anggaran 2016*. Bandung: BPK.

BPPK. (2016). *Materi pengamanan dan pemeliharaan Barang Milik Negara*. Jakarta: BPPK.

Chabib, S., & Rochmansjah, H. (2010). *Pengelolaan keuangan dan aset daerah*. Bandung: Fokusmedia.

Davis, J. (2007). What is asset management and where do you start? *Journal American Water Works Association,* 99(10), 26-34.

Febrianti, S. (2016). Analisis pengaruh penatausahaan aset tetap terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah Kabupaten Kubu Raya. *Jurnal Ekonomi Manajemen*, 10(1), 151-171.

Ghozali, I. (2014). *Partial least squares*. Semarang: Universitas Diponegoro.

Guggenheim, R., & Stahr, R. W. Jr. (2006). Asset management program implementation: What a long, strange trip it's been. *American Water Works Association Journal,* 98(1), 34.

Hanis, M. H., dkk. (2011). The application of public asset management in Indonesian local government: A case study in South Sulawesi Province. *Journal of Corporate Real Estate*, 13(1), 36-47.

Hassan, R. A. (2005). Ensuring successful implementation of asset management systems. *Road & Transport Research,* 14(3), 86.

Hastings, N. A. J. (2009). *Physical Asset Management*. Springer: Melbourne.

Jamaludin. (2017). Pengaruh inventarisasi aset, *legal audit* aset, dan penilaian aset terhadap optimalisasi pemanfaatan aset tetap (tanah dan bangunan) milik pemerintah Provinsi NTB. *Jurnal Sekurita,* 1(1), 34-58.

Keputusan Direktur Jenderal Kekayaan Negara Nomor 134/KN/2016 tentang Pedoman Pelaksanaan Penilaian BMD oleh Penilai DJKN.

Mahmood, M. N., dkk. (2014). Asset management policies and guidelines of different states in Australia. *Journal of Facilities Management* 12 (3), pp. 286-302.

McCall, R. B. (1970). *Fundamental statistics for psychology*. New York: Harcourt, Brace & World, Inc.

Ouertani, M. Z., dkk. (2008). Towards an approach to select an asset information management strategy. *International Journal of Computer Science and Applications,* 5(3), 25-44.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Barang Milik Negara/Daerah.

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.

Peraturan Presiden Nomor 75 Tahun 2017 tentang Penilaian Kembali Barang Milik Negara/Daerah.

Peraturan Walikota Bandung Nomor 1404 Tahun 2016 tentang Kedudukan, Susunan Organisasi, Tugas dan Fungsi Serta Tata Kerja Badan Pengelolaan Keuangan dan Aset Kota Bandung.

Rahmawati, E. (2014). Kajian ukuran sampel metode bootstrap pada pemodelan structural teknik Partial Least Square (PLS). *Jurnal Mahasiswa Statistik,* 2(3), 162-164.

Rusman, T. (2013). *Modul Aplikasi Statistik Penelitian dengan SPSS*. Bandar Lampung.

Simamora, R., & Halim, A. (2012). Faktor-faktor yang memengaruhi pengelolaan aset pasca pemekaran wilayah dan pengaruhnya terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah di Kabupaten Tapanuli Selatan. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 10(1), 47-61.

Siregar, D. D. (2004). *Manajemen aset: Strategi penataan konsep pembangunan berkelanjutan secara nasional dalam konteks kepala daerah sebagai CEO's pada era globalisasi*

dan otonomi daerah. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.

Sugiama, A. G. (2013). *Manajemen aset pariwisata: Pelayanan berkualitas agar wisatawan puas dan loyal*. Bandung: Guardaya Intimarta.

Sugiyono. (2013). *Metode penelitian manajemen*. Yogyakarta: Alfabeta.

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 1950 tentang Pembentukan Daerah-daerah Kota Besar dalam Lingkungan Provinsi Jawa Timur, Jawa Tengah, Jawa Barat dan Daerah Istimewa Yogyakarta.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

LAMPIRAN

Hasil Perhitungan Koefisien Reliabilitas

No	Konstruk	Koefisien Reliabilitas	Keterangan
1	Inventarisasi aset	0,940	Reliabilitas sangat tinggi
2	*Legal audit*	0,819	Reliabilitas sangat tinggi
3	Penilaian aset	0,712	Reliabilitas tinggi

Sumber: hasil pengolahan data dengan PLS

Hasil Perhitungan Validitas Variabel Inventarisasi Aset, *Legal Audit*, dan Penilaian Aset

Item Pertanyaan	$r_{korelasi}$	r_{tabel}	Keterangan
IA.1	0,782	0,226	valid
IA.2	0,833	0,226	valid
IA.3	0,775	0,226	valid
IA.4	0,499	0,226	valid
IA.5	0,592	0,226	valid
IA.6	0,807	0,226	valid
IA.7	0,762	0,226	valid
IA.8	0,876	0,226	valid
IA.9	0,696	0,226	valid
IA.10	0,672	0,226	valid
IA.11	0,739	0,226	valid
IA.12	0,702	0,226	valid
IA.13	0,816	0,226	valid
IA.14	0,756	0,226	valid
IA.15	0,670	0,226	valid
IA.16	0,769	0,226	valid
LA.1	0,625	0,226	valid
LA.2	0,718	0,226	valid
LA.3	0,658	0,226	valid
LA.4	0,481	0,226	valid
LA.5	0,550	0,226	valid
LA.6	0,620	0,226	valid
LA.7	0,647	0,226	valid
LA.8	0,669	0,226	valid
PA.1	0,569	0,226	valid
PA.2	0,799	0,226	valid
PA.3	0,754	0,226	valid
PA.4	0,109	0,226	tidak valid

Sumber: hasil pengolahan data dengan PLS

Nilai AVE dan Akar AVE

Konstruk	AVE	$\sqrt{AVE}$)
Inventarisasi	0,596	0,772
Legal Audit	0,542	0,736
Penilaian Aset	0,725	0,852

Sumber: hasil pengolahan data dengan PLS

Perbandingan Nilai AVE dengan Korelasi antar Variabel Laten

	IA	LA	PA
IA	**0,772**		
LA	0,700	**0,736**	
PA	0,733	0,806	**0,852**

Sumber: hasil pengolahan data dengan PLS

Nilai Cronbach's Alpha dan Composite Reliability Variabel Laten

Variabel	Cronbachs Alpha	Composite Reliability
IA	0,954	0,959
LA	0,878	0,904
PA	0,813	0,888

Sumber: hasil pengolahan data dengan PLS

Azwar Iskandar, Rahmaluddin Saragih

Balai Diklat Keuangan Makassar, Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan
Jalan Jenderal Urip Sumoharjo KM.4, Makassar, Sulawesi Selatan
azwar.iskandar@gmail.com
rsaragih@gmail.com



THE INFLUENCE OF ATTITUDE TOWARD THE BEHAVIOR, SUBJECTIVE NORMS, AND PERCEIVED BEHAVIORAL CONTROL ON WHISTLE-BLOWING INTENTION AND BEHAVIOR OF CPNS

PENGARUH SIKAP KE ARAH PERILAKU, NORMA SUBJEKTIF, DAN PERSEPSI KONTROL ATAS PERILAKU TERHADAP NIAT DAN PERILAKU *WHISTLEBLOWING* CPNS

ABSTRACT / ABSTRAK

As a candidate for the government apparatus, Civil Servant Candidates (CPNS) are expected to have the courage to become a whistleblower as they are new, fresh and relatively unheralded members of the organization that can prevent them from becoming a whistleblower. This study aimed to analyze the influence of the factors contained in Theory of Planned Behavior (TPB) are the attitude toward the behavior, subjective norms, and perceived behavioral control on whistleblowing intention and behavior. The subject of this study was prospective civil servant i.e. alumnus from Pelatihan Dasar (Latsar) CPNS Kementerian Keuangan at Financial and Education Training Agency of Makassar in 2016 and 2017. By using primary data from questionnaire, simple random sampling method and quantitative approach of Structural Equation Modelling (SEM) based on Partial Least Square (PLS)'s component or variance were applied. This study empirically showed that attitude toward behavior has no significant effect on whistleblowing intention by prospective civil servants. Subjective norms and perceived behavioral control have significant effect on whistleblowing intention by prospective civil servants. Whistleblowing intention has significant effect on whistleblowing behavior, meanwhile the perceived behavioral control has no significant effect on whistleblowing behavior.

Calon Pegawai Negeri Sipil (CPNS) diharapkan mempunyai keberanian untuk menjadi seorang *whistleblower* karena masih baru, segar dan relatif tidak memiliki berbagai kepentingan yang dapat menghalanginya menjadi seorang *whistleblower*. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh sikap ke arah perilaku, norma subjektif, dan persepsi kontrol atas perilaku terhadap niat dan perilaku *whistle-blowing* para CPNS menggunakan *Theory of Planned Behavior*, dengan mengambil studi kasus pada alumni Pelatihan Dasar (Latsar) CPNS Kementerian Keuangan di Balai Diklat Keuangan Makassar Tahun 2016 dan 2017. Data diperoleh langsung dari responden melalui kuesioner, dengan teknik *simple random sampling* dan pendekatan kuantitatif Pemodelan Persamaan Struktural dengan *Partial Least Square* (PLS). Penelitian ini menemukan bahwa sikap ke arah perilaku (*attitude toward behavior*) para CPNS tidak berpengaruh signifikan terhadap niat mereka untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*). Variabel norma subjektif dan persepsi kemampuan mengontrol perilaku para CPNS, berpengaruh signifikan terhadap niat mereka untuk melakukan *whistleblowing*. Niat para CPNS dalam melakukan *whistleblowing* berpengaruh signifikan terhadap perilaku. Sedangkan persepsi kemampuan mengontrol perilaku para CPNS tidak berpengaruh signifikan terhadap perilaku.

KEYWORDS:
whistleblowing; attitudes; norms; perceptions; intentions; behaviors

KATA KUNCI:
whistleblowing; sikap; norma; persepsi; niat; perilaku

SEJARAH ARTIKEL:
Diterima pertama: 13 Maret 2018
Dinyatakan dapat dimuat: 6 Juni 2018

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Era Reformasi yang dimulai sejak tahun 1999 telah memberi ruang gerak bagi lembaga-lembaga negara untuk berbenah dan melaksanakan program Reformasi Birokrasi di lingkungannya. Kementerian Keuangan (Kemenkeu) sebagai salah satu lembaga negara yang bertugas menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang keuangan negara, sejak tahun 2007 juga telah memulai program Reformasi Birokrasi. Reformasi Birokrasi dilakukan melalui tiga pilar penting pembenahan, yaitu: (1) Penataan Organisasi; (2) Penyempurnaan Proses Bisnis; dan (3) Sumber Daya Manusia (SDM). Reformasi Birokrasi yang dilakukan oleh Kemenkeu tersebut telah memberikan dampak positif bagi peningkatan kinerja pelaksanaan tugas, peningkatan pelayanan dan kepercayaan masyarakat, dan mendorong dan menginspirasi kementerian lainnya untuk melakukan hal yang sama.

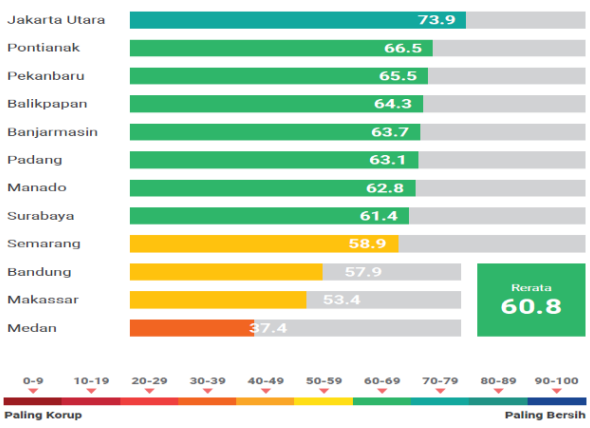
Salah satu target program Reformasi Birokrasi yang dilakukan adalah pembenahan layanan di seluruh kegiatan pelayanan unit-unit eselon I Kemenkeu. Perubahan-perubahan yang telah dilakukan dapat dirasakan secara langsung oleh masyarakat. Salah satunya adalah dengan peluncuran *whistleblowing system* di lingkungan Kemenkeu. Langkah ini diawali dengan diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 103/PMK.09/2010 tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan di Kementerian Keuangan, yang kemudian dilanjutkan dengan penerbitan petunjuk teknis pelaporan pelanggaran berupa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 149/KMK.09/2011 tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) serta Tata Cara Pelaporan dan Publikasi Pelaksanaan Pengelolaan Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) di Lingkungan Kementerian Keuangan. Layanan ini mengadopsi sistem yang telah dibangun oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), namun dalam hal tertentu dikembangkan sesuai kebutuhan Kemenkeu. Layanan pengaduan melalui *whistleblowing* merupakan layanan berbasis *web* sebagai bentuk perkembangan dalam sistem layanan pengaduan yang semula dilaksanakan secara konvensional melalui surat, telepon, SMS atau faksimile.

Secara umum, *whistleblowing* (pelaporan pelanggaran) adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan. Tindakan tersebut dapat dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Pengungkapan tersebut umumnya dilakukan secara rahasia (*confidential*). Sedangkan *whistleblower* adalah seorang pegawai (*employee*) atau karyawan dalam suatu organisasi yang melakukan *whistleblowing* yaitu dengan menyaksikan, mengetahui, dan melaporkan adanya kejahatan atau praktik yang menyimpang dan mengancam kepentingan publik di dalam organisasinya dan memutuskan untuk mengungkap penyimpangan tersebut kepada publik atau instansi yang berwenang. *Whistleblowing* juga dapat diartikan sebagai sebuah tindakan mengungkapkan informasi dari sebuah organisasi privat ataupun publik untuk membuka kasus-kasus korupsi yang berbahaya kepada publik (Kumar & Santoro, 2017). Jeon (2017) mengungkapkan bahwa *whistleblower* memainkan peran penting dalam membuka perilaku tidak etis di pemerintah dan membuat pemerintah lebih transparan dan akuntabel kepada publik. Lebih lanjut Sweeney (2008) menyatakan *whistleblowing* lebih efektif diterapkan untuk

memerangi *fraud* dibandingkan internal audit, eksternal audit, maupun *internal controlling system*. *Whistleblower* juga dijelaskan di beberapa peraturan perundang-undangan di Indonesia. Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2011 menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan *whistleblower* adalah pelapor tindak pidana. Sedangkan dalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 2014 tentang Perlindungan Saksi dan Korban dijelaskan bahwa pelapor adalah orang yang memberikan laporan, informasi, atau keterangan kepada penegak hukum mengenai tindak pidana yang akan, sedang, atau telah terjadi.

Menjadi seorang *whistleblower* pada dasarnya bukanlah suatu perkara yang mudah. Seseorang yang berasal dari internal organisasi umumnya akan menghadapi dilema dalam memutuskan apakah harus "meniup peluit (*whistle*)" atau membiarkannya tetap tersembunyi. Sebagian orang memandang *whistleblower* sebagai pengkhianat yang melanggar norma loyalitas organisasi, sebagian lainnya memandang *whistleblower* sebagai pelindung heroik terhadap nilai-nilai yang dianggap lebih penting dari loyalitas kepada organisasi (Rothschild & Miethe, 1999). Pandangan yang bertentangan tersebut kerap menjadikan calon *whistleblower* berada dalam dilema kebimbangan menentukan sikap yang pada akhirnya dapat mendistorsi intensi *whistleblowing*. Hasil survei yang dilakukan oleh Park dan Blenkinsopp (2009) pada beberapa perusahaan yang menerapkan sistem pengaduan, menyatakan bahwa hanya 32% sistem pengaduan yang dapat berjalan secara efektif.

Kasus-kasus yang pernah melibatkan *whistleblower* yang terjadi di Indonesia, diantaranya adalah kasus Susno Duaji yang mengungkap kasus mafia pajak di instansinya (Hukum Online, 2010). Kasus ini melibatkan Gayus Tambunan, seorang staf Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Kemenkeu. Kasus yang dialaminya adalah pencucian uang dan korupsi dalam upaya pembebasan Susno Duaji dari dakwaan pencucian uang. Contoh lainnya adalah pengaduan Sudirman Said di penghujung tahun 2015 lalu, yang melaporkan Setya Novanto ke Mahkamah Kehormatan Dewan (MKD) Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Laporan tersebut berisi dugaan bahwa Setya Novanto telah meminta sejumlah saham P.T. Freeport Indonesia dengan mengatasnamakan Presiden dan Wakil Presiden Republik Indonesia (Prabowo, 2015). Semakin banyaknya orang-orang yang mengadukan atau mengungkap praktik-praktik kecurangan yang ada di perusahaan atau instansi tempat mereka bekerja, sebenarnya mengindikasikan adanya kesadaran dari para karyawan atau individu untuk membongkar dan menghentikan praktik-praktik yang dapat merugikan baik perusahaan ataupun negara serta menegakkan prinsip-prinsip *Good Governance*. Namun sayangnya, dengan masih adanya risiko yang dapat diterima oleh seorang pengadu, secara tidak langsung hal tersebut akan memengaruhi niat individu untuk melapor.



Gambar 1. Hasil Survei Persepsi Korupsi (IPK) Tahun 2017

Sumber: (Transparency International, 2017)

Akhirnya, masyarakat cenderung membiarkan perilaku menyimpang itu terjadi di depan mata. Hal ini dikonfirmasi oleh hasil Survei Persepsi Korupsi di 12 kota di Indonesia pada tahun 2017 oleh *Transparency International* yang menyebutkan bahwa faktor penghambat pemberantasan korupsi di Indonesia diantaranya karena masyarakat menganggapnya bukan masalah penting (61,5%), dibiarkan (58,7%), bukan masalah prioritas (57,8%), dianggap sebagai kebiasaan (53,9%) dan tidak dipidanakan dengan tegas (45,8%) (Transparency International, 2017).

Peningkatan pengungkapan tindak kecurangan dalam beberapa tahun belakangan ini baik di sektor privat maupun di sektor pemerintahan, telah mampu menyedot perhatian serius dari publik. Bentuk tipologi *fraud* yang paling sensitif dan menjadi perhatian, khususnya yang terjadi di sektor publik di Indonesia, adalah korupsi. Berdasarkan Indeks Persepsi Korupsi (IPK) tahun 2017 yang diterbitkan oleh *Transparency International,* Indonesia memperoleh nilai 37 atau berada pada peringkat 90 dari 180 negara yang disurvei. Hasil penilaian tersebut menunjukkan bahwa persepsi korupsi di Indonesia masih tinggi. Jika dibandingkan dengan tahun 2016, IPK Indonesia mendapat nilai yang hampir sama yaitu 36 dengan urutan peringkat 88. Hasil ini dapat ditafsirkan bahwa pemberantasan korupsi di Indonesia dinilai berjalan relatif stagnan atau bahkan cenderung menurun. Sementara itu, untuk tingkat kota/provinsi di Indonesia, hasil survei IPK tahun 2017 menyebutkan bahwa kota Medan, Makassar, Bandung dan Semarang termasuk kota yang rawan korupsi sebagaimana dapat dilihat pada gambar 1. Dengan demikian, peran seorang *whistleblower* menjadi penting untuk menekan laju atau bahkan menghilangkan praktik-praktik kecurangan di masyarakat.

Beberapa ahli dan praktisi *whistleblowing* telah mengaplikasikan konsep *Theory of Planned Behavior* (TPB) untuk mengukur intensi seseorang menjadi seorang *whistleblower*. Teori ini menjelaskan bahwa perilaku yang dilakukan oleh individu timbul karena adanya niat untuk berperilaku. Berdasarkan teori ini, dapat diketahui bahwa niat terbentuk dari *attitude toward behavior*, *subjective norms*, dan *perceived behavioral control* yang dimiliki individu. Sikap terhadap perilaku (*attitude toward behavior*) merupakan evaluasi individu secara positif atau negatif terhadap benda, orang, institusi, kejadian, perilaku atau niat tertentu (Ajzen, 2012). Sikap individu terhadap suatu perilaku diperoleh dari keyakinan terhadap konsekuensi yang ditimbulkan perilaku tersebut. Apabila seseorang melakukan perilaku yang menghasilkan *outcome* positif, maka individu tersebut memiliki sikap positif, begitu juga sebaliknya. Norma subjektif (*subjective norm*) merupakan faktor di luar individu yang menunjukkan persepsi seseorang tentang perilaku yang dilaksanakan. Norma subjektif tidak hanya ditentukan *referent*, tetapi juga *motivation to comply*. Apabila individu yakin bahwa *referent* menyetujui dirinya melaksanakan suatu perilaku dan termotivasi mengikuti suatu perilaku, maka individu tersebut akan merasakan adanya tekanan sosial untuk melakukannya, begitu juga sebaliknya (Ajzen, 2012). Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) adalah persepsi atau kemampuan diri individu mengenai kontrol individu tersebut atas suatu perilaku. *Perceived behavioral control* ditentukan oleh pengalaman masa lalu individu atau dipengaruhi pengalaman dari orang lain. Individu akan melakukan suatu perilaku jika telah mengevaluasi perilaku tersebut secara positif, adanya tekanan sosial untuk melakukan perilaku, serta individu percaya dan memiliki kesempatan untuk melakukan suatu perilaku (Ajzen, 2012).

Tinjauan Pustaka

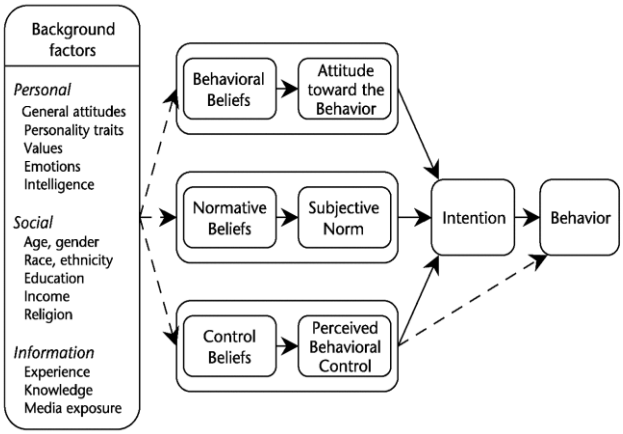
Beberapa penelitian terdahulu memberikan hasil yang tidak konsisten dan terkesan berbeda-beda (kontradiktif) mengenai aplikasi konsep TPB ini. Hal ini menunjukkan adanya kesenjangan penelitian (*research gap*) yang memungkinkan untuk diisi. Penelitian tersebut diantaranya dilakukan oleh Uddin dan Gillet (2005) yang memberikan hasil norma subjektif berpengaruh negatif pada niat manajer keuangan dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Hasil penelitian berbeda didapatkan oleh Carpenter dan Reimers (2005) yang menunjukkan bukti empiris norma subjektif berpengaruh positif pada niat manajer keuangan dalam melakukan kecurangan penyajian laporan keuangan. Penelitian Banda (2012) yang menguji TPB terhadap niat *whistleblowing* pada internal auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menemukan bahwa penalaran moral dan persepsi kendali atas perilaku tidak signifikan berpengaruh terhadap intensi untuk melakukan pengungkapan kecurangan, sedangkan sikap ke arah perilaku dan norma subjektif berpengaruh terhadap niat *whistleblowing*. Berbeda juga dengan penelitian Daivitri (2013), sikap ke arah perilaku dan norma subjektif berpengaruh signifikan terhadap niat *whistlebowing* pegawai Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), sedangkan persepsi kontrol perilaku berpengaruh negatif terhadap niat *whistleblowing* pegawai PPATK. Pengaplikasian TPB telah dilakukan dalam berbagai konteks seperti kepatuhan pajak (Bobek & Hatfield, 2003; Hidayat & Nugroho, 2010), perilaku akuntan publik (Buchan, 2005), keputusan etis manajer (Carpenter & Reimers, 2005), perilaku *whistleblowing* oleh *chief financial officer* (Uddin & Gillett, 2002) dan dalam pembuatan anggaran (Su & Ni, 2013). Penelitian terdahulu yang pernah dilakukan pada perilaku Aparatur Sipil Negara (ASN) pada organisasi sektor publik adalah penelitian oleh Rustiarini dan Sunarsih (2015), Bagustianto dan Nurkholis (2015), serta Lestari dan Yaya (2017) yang meneliti perilaku Aparatur Sipil Negara (ASN) masing-masing di lingkungan BPK, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Kemenkeu di Daerah Istimewa Yogyakarta.

Meskipun penelitian terkait pengaplikasian konsep TPB telah banyak dilakukan, penelusuran penulis pada sejumlah publikasi ilmiah menunjukkan bahwa penelitian ini masih jarang diaplikasikan pada perilaku para Calon Pegawai Negeri Sipil (CPNS) sebagai bagian dari ASN pada organisasi publik. Oleh karena itu, penelitian ini hendak mengaplikasikan TPB dalam mengukur perilaku para CPNS di lingkungan Kemenkeu dalam melakukan *whistleblowing*. Penelitian terkait *whistleblowing* pada perilaku para CPNS menarik untuk diteliti karena mereka adalah calon-calon apatur pemerintah di masa yang akan datang. Sebagai seorang calon aparatur, CPNS diharapkan mempunyai keberanian untuk menjadi seorang *whistleblower* atau pengungkap kecurangan karena para CPNS adalah anggota yang baru dalam organisasi dan relatif tidak memiliki berbagai kepentingan yang dapat menghalanginya menjadi seorang *whistleblower*. Selain itu, para CPNS saat ini juga merupakan alumni proses pendidikan dan pelatihan dasar (latsar) model baru (sesuai Peraturan Kepala Lembaga Administrasi Negara Nomor 21 Tahun 2016), yang memadukan pembelajaran klasikal dan non-klasikal di tempat pelatihan dan di tempat kerja. Hal tersebut memungkinkan peserta untuk mampu menginternalisasi, menerapkan, mengaktualisasikan, dan menjadikan nilai-nilai materi pelatihan yang terdiri dari akuntabilitas, nasionalisme, etika publik, komitmen mutu, dan anti korupsi sebagai sebuah kebiasaan (habituasi). Dengan demikian, diharapkan semangat dan motivasi

untuk menjadi seorang *whistleblower* dapat lebih besar dibanding para ASN lainnya yang telah lama bekerja dan mengalami berbagai macam distorsi intensi untuk melakukan *whistleblowing*.

Penelitian ini berbeda dari penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Banda (2012), Bagustianto dan Nurkholis (2015), serta Lestari dan Yaya (2017) karena objek penelitian ini adalah para CPNS, sedangkan pada penelitian sebelumnya menggunakan objek penelitian Pegawai Negeri Sipil (PNS) atau auditor yang telah lama bekerja. Selain itu, penelitian ini sepenuhnya mengaplikasikan konsep TPB oleh Ajzen (1991) tanpa menambah atau mengurangi variabel-variabel yang lain, dimana pada penelitian sebelumnya hal ini tidak dilakukan. Penulis meyakini bahwa konsep TPB adalah konsep yang relatif mampu mengukur intensi perilaku seseorang dan konsep ini masih sangat relevan untuk diaplikasikan dalam lingkungan organisasi publik, khususnya bagi para CPNS di lingkungan Kemenkeu. Selain itu, menurut Dewi (2016), konsep TPB diterima secara luas sebagai kerangka umum untuk memprediksi niat perilaku tetapi masih kurang digunakan dalam studi *whistleblowing*. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan atau rekomendasi yang berharga bagi upaya penyempurnaan konsep dan aplikasi *whistle-blowing system* yang sedang diterapkan di lingkungan Kemenkeu saat ini.

Penelitian ini dikembangkan berdasarkan pendekatan konsep TPB sebagaimana pada gambar 2, bahwa niat untuk melakukan perilaku (*intention*) merupakan komponen diri individu yang mengacu pada keinginan untuk melakukan perilaku tertentu. Semakin besar persepsi kontrol perilaku yang dirasa-kan, maka semakin kuat intensi seseorang untuk melakukan perilaku yang dipertim-bangkan. Pada akhirnya niat atau intensi yang kuat akan melahirkan perilaku. Di sisi lain, hubungan langsung antara persepsi kendali atas perilaku (*perceived behavioral control*) dan perilaku itu sendiri didasarkan pada pemahaman bahwa semakin besar seseorang memiliki kesempatan serta seberapa halangan yang dapat diantisipasi maka semakin besar pula kontrol yang dirasakan atas tingkah laku tersebut. Persepsi kendali atas perilaku ini dihasilkan dari persepsi seorang individu terhadap perilaku yang akan dilakukannya, dimana seseorang merasa yakin jika persepsi yang dimilikinya adalah hasil kontrol terhadap dirinya sendiri mengenai persepsi perilaku tersebut.



Gambar 2. Model *Theory Planned Behavior*
Sumber: (Ajzen, 1991, 2012)

Tujuan dan Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, penelitian ini dilakukan dengan tujuan umum yaitu untuk melihat sejauhmana implementasi *whistleblowing* di lingkungan Kemenkeu berdasarkan konsep TPB. Sedangkan tujuan khusus penelitian secara rinci yaitu untuk menganalisis pengaruh sikap ke arah perilaku, norma subjektif, dan persepsi kontrol atas perilaku terhadap niat dan perilaku *whistle-blowing* di lingkungan Kemenkeu. Rumusan masalah yang disusun, yaitu: (1) apakah sikap ke arah perilaku bepengaruh terhadap niat; (2) apakah norma subjektif berpengaruh terhadap niat; (3) apakah persepsi kendali atas perilaku berpengaruh terhadap niat; (4) apakah niat

berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing*; dan (5) apakah persepsi kontrol atas perilaku berpengaruh terhadap perilaku *whistleblowing*.

Penelitian merumuskan beberapa hipotesis penelitian yang hendak diuji, yaitu:
H1 : Sikap ke arah perilaku (*attitude toward behavior*) berpengaruh terhadap niat para CPNS untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).
H2 : Norma subjektif (*subjective norms*) berpengaruh terhadap niat para CPNS untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).
H3 : Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) berpengaruh terhadap niat para CPNS untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).
H4 : Niat (*intention*) para CPNS untuk pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*) berpengaruh terhadap perilaku (*whistleblowing behavior*) para CPNS.
H5 : Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) berpengaruh terhadap perilaku (*whistleblowing behavior*) para CPNS.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian studi kasus, yakni penelitian tentang status subjek penelitian yang berkenaan dengan suatu fase spesifik atau khas dari keseluruhan personalitas (Nazir, 2003). Dari permasalahan yang diteliti, penelitian ini merupakan penelitian kausalitas yang bertujuan untuk menganalisis hubungan atau pengaruh (sebab akibat) dari dua atau lebih fenomena melalui pengujian hipotesis (Sekaran, 2006).

Data Penelitian

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini berasal dari data primer dan data sekunder. Data primer penelitian diperoleh langsung dari responden melalui metode pengumpulan data berupa kuesioner. Pembagian kuesioner penelitian dilakukan secara *online* dengan perangkat *google forms*. Kuesioner dikirim secara *online* kepada seluruh responden melalui alamat *email* masing-masing responden yang terdaftar pada *database* Admin Aplikasi SEMANTIK Seksi Penyelenggaraan Balai Diklat Keuangan Makassar. Proses pengumpulan data dilakukan selama kurang lebih dua pekan, sejak tanggal 28 Februari s.d. 12 Maret 2018. Sedangkan data sekunder penelitian diperoleh dari beberapa sumber seperti Seksi Penyelenggaraan Balai Diklat Keuangan Makassar, Seksi Evaluasi dan Informasi Balai Diklat Keuangan Makassar, Pusdiklat Pengembangan Sumber Daya Manusia (PSDM) Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK), dan lainnya.

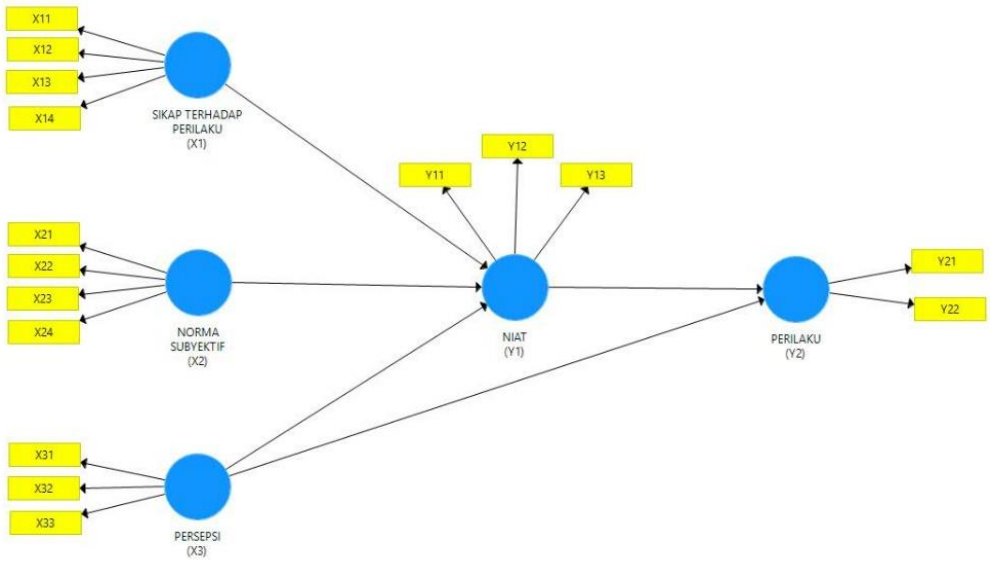
Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah para alumni Latsar periode 4 tahun 2016 dan periode 1, 2 dan 3 tahun 2017 yang diselenggarakan di Balai Diklat Keuangan Makassar yang masih berstatus CPNS, yaitu berjumlah 398 orang. Periode atau angkatan pelatihan yang dipilih adalah tahun 2016 dan 2017, karena kurikulum atau model pelatihan versi baru mulai dilaksanakan pada tahun 2016 hingga saat ini. Para alumni latsar ini berasal dari satuan-satuan kerja di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC). Selain karena ketersediaan data, kedua unit Eselon I ini dipilih karena tingginya kemungkinan atau potensi tindak kecurangan atau pelanggaran pada kedua unit tersebut berdasarkan pengalaman atau observasi penulis (misalnya dalam praktik pengadaan barang/jasa dimana penulis pernah menjabat sebagai anggota Pokja ULP Kementerian Provinsi Sulawesi Selatan periode 2014-2016).

Mengingat bahwa status responden yang relatif homogen, maka teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *simple random sampling*. Untuk menentukan jumlah sampel, penelitian ini menggunakan rumus Slovin sebagai berikut (Ariola, 2006): n = N/[1+(N. α2)], dimana n= jumlah sampel penelitian, N = Jumlah populasi penelitian, dan α = *error level* (tingkat kesalahan). Dengan menggunakan rumus Slovin tersebut dan tingkat kesalahan (*error level*) sebesar 5% (tingkat signifikansi) maka jumlah sampel penelitian ini ditetapkan sebanyak 199 orang.

Variabel dan Indikator Penelitian

Penelitian ini menggunakan lima variabel dari model TPB yang dikeluarkan oleh Ajzen (1991), berdasarkan bagan kerangka pikir yang diadopsi dari konsep TPB oleh Ajzen (1991) pada gambar 3. Variabel tersebut terdiri dari variabel eksogen dan variabel endogen. Varibel eksogen adalah variabel independen (bebas) yang memengaruhi variabel dependen (terikat) yang ditunjukkan dengan adanya anak panah yang berasal dari variabel tersebut menuju variabel endogen dalam model. Sedangkan variabel endogen adalah variabel dependen (terikat) yang dipengaruhi oleh variabel independen (bebas) yang ditunjukkan dengan adanya anak panah yang menuju variabel tersebut dalam model. Variabel eksogen penelitian ini terdiri atas variabel sikap ke arah perilaku (*attitude toward behavior*) (X1), norma subjektif (*subjective norm*) (X2), dan persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) (X3). Sedangkan variabel endogen penelitian ini terdiri atas variabel niat (*whistleblowing intention*) (Y1) dan perilaku (*whistleblowing behavior*) (Y2).



Gambar 3. Bagan Kerangka Pikir
Sumber: (Ajzen, 1991,2012)

Tabel 1. Definisi Operasional Variabel

No.	Variabel	Deskripsi	Indikator
1	Sikap ke arah perilaku (*attitude toward behavior*)	Merupakan penilaian seseorang ketika melihat atau mengetahui suatu perilaku yang dilakukan oleh seseorang. Penilaian yang diberikan dapat berupa penilaian yang positif ataupun negatif (Sulistomo & Prastiwi, 2011).	Variabel ini diukur menggunakan empat *item* pernyataan yang diadopsi dari penelitian Sulistomo dan Prastiwi (2011) dan Hays (2013).
2.	Norma subjektif (*subjective norm*)	Merupakan norma yang dihasilkan seseorang berdasarkan norma yang ada di sekitarnya. Seseorang akan memiliki suatu norma yang diyakininya sendiri yang memiliki pengaruh dari norma yang ada di sekitar orang tersebut (Sulistomo & Prastiwi, 2011).	Variabel ini diukur menggunakan empat *item* pernyataan yang diadopsi dari penelitian Sulistomo dan Prastiwi (2011) dan Hays (2013).
3.	Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*)	Merupakan suatu persepsi seseorang terhadap suatu perilaku yang dilakukan orang lain, dimana ia yakin bahwa persepsi yang dimilikinya merupakan hasil dari kontrol dirinya sendiri mengenai persepsi perilaku tersebut (Sulistomo dan Prastiwi, 2011).	Variabel ini diukur menggunakan 3 *item* pernyataan yang diadopsi dari penelitian Sulistomo dan Prastiwi (2011) dan Hays (2013).
4.	Niat untuk melakukan perilaku *(whistleblowing intention)*	Komponen diri individu yang mengacu pada keinginan untuk melakukan perilaku tertentu (Parianti, dkk., 2016).	Variabel ini diukur menggunakan 3 *item* pernyataan yang diadopsi dari penelitian Sulistomo dan Prastiwi (2011).
5.	Perilaku (*whistleblowing behavior*)	Tindakan nyata yang dilakukan seseorang berdasarkan niat yang ada.	Variabel ini diukur menggunakan 2 *item* pernyataan yang diadopsi dari penelitian Nayir dan Herzig (2012).

Definisi operasional, deskripsi dan indikator masing-masing variabel tersebut dijabarkan pada tabel 1. Setiap variabel diukur dengan menggunakan skala *Likert* 5 poin, yaitu sangat setuju: 5; setuju: 4; kurang setuju: 3; tidak setuju: 2; sangat tidak setuju: 1.

Teknik Analisis

Teknik analisis dilakukan menggunakan Pemodelan Persamaan Struktural atau *Structural Equation Modelling* (SEM) berbasis komponen atau varian (*component based*) yang populer dengan *Partial Least Square* (PLS) dengan bantuan program *SmartPLS* (Ghozali, 2008). Teknik ini dipilih dengan alasan bahwa teknik PLS tidak membutuhkan banyak asumsi. Data tidak harus berdistribusi *normal multivariate* dan jumlah sampel tidak harus besar (Ghozali merekomendasikan antara 30-100). Selain itu, teknik ini banyak dipakai untuk analisis kausal-prediktif (*causal-predictive analysis*) yang rumit dan merupakan teknik yang sesuai untuk digunakan dalam aplikasi prediksi dan pengembangan teori seperti pada penelitian ini. Selain itu, mengingat jumlah sampel yang digunakan pada penelitian ini kecil maka PLS digunakan sebagai alat analisisnya (Hartono, 2011). Teknik PLS penelitian menerapkan dua macam komponen pada model kausal yaitu: model pengukuran (*measurement model*) dan model struktural (*structural model*).

1. Menilai atau evaluasi model pengukuran (*measurement model*)

Model pengukuran adalah penilaian terhadap reliabilitas dan validitas variabel penelitian atau didefinisikan sebagai hubungan antara indikator dengan variabel laten. Kriteria untuk menilai model pengukuran dalam penelitian ini yaitu:

a. Validitas Konvergen (*convergent validity*) dari model pengukuran dengan reflektif indikator dinilai berdasarkan korelasi antara *item score/component score* dengan *construct score* yang dihitung dengan PLS. Validitas konvergen bertujuan untuk mengetahui validitas setiap hubungan antara indikator dengan variabel latennya. Validitas konvergen dinilai berdasarkan korelasi antara skor *item* dengan skor variabel. Nilai *loading* memiliki tingkat validitas tinggi jika lebih besar dari 0,5 (Ghozali, 2008).

b. Validitas Diskriminan (*discriminant validity*) digunakan untuk membuktikan bahwa konstruk laten memprediksi ukuran pada blok mereka lebih baik daripada ukuran pada blok lainnya. Fornell & Larcker dalam Ghozali (2008) mengatakan bahwa metode untuk mengukur *discriminant validity* adalah dengan melihat nilai *Average Variance Extracted* (AVE). Jika nilai AVE setiap konstruk lebih besar dari 0,5 maka model dikatakan memiliki nilai *discriminant validity* yang baik. Berikut rumus untuk menghitung AVE:

$$AVE = \frac{\sum \lambda_i^2}{\sum \lambda_i^2 + \sum_i var(\varepsilon_i)}$$

λi adalah *component loading* ke indikator dan var(εi) = 1 - λi2. Jika semua indikator distandarisasi, maka ukuran tersebut sama dengan *average communialities* dalam blok.

c. Realibilitas Konstruk (*composite reliability*) blok indikator yang mengukur suatu konstruk dapat dievaluasi dengan dua macam ukuran yaitu internal *consistency* dan *cronbach's alpha*. Dengan menggunakan *output* yang dihasilkan oleh PLS, maka *composite reliability* dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$\rho c = \frac{(\sum \lambda i)^2}{(\sum \lambda i)^2 + \sum_i var(\varepsilon_i)}$$

λi adalah *component loading* ke indikator dan var(εi) = 1 - λi2. Pc sebagai ukuran internal *consistency* hanya dapat digunakan untuk konstruk indikator reflektif. Chin dalam Ghozali (2008) menyatakan suatu variabel laten memiliki reliabilitas yang tinggi apabila nilai *composite reliability* di atas 0,7 dan atau *Conbach's Alpha* di atas 0,6.

Setelah dilakukan penilaian model pengukuran (*measurement model*) untuk meyakinkan bahwa pengukuran-pengukuran konstruk valid dan reliabel, maka dilakukan pengujian tahap berikutnya.

2. Menilai atau evaluasi model struktural (*structural model*)

Pengujian model struktural dilakukan untuk melihat hubungan antara konstruk atau variabel laten, yang dilihat dari nilai *R-Square* (R^2) dari model penelitian dan nilai estimasi koefisien jalur strukturalnya (*estimate for path coefficients*). Nilai *R-Square* (R^2) adalah koefisien determinasi pada konstruk endogen. Koefisien determinasi diartikan sebagai seberapa besar kemampuan semua variabel eksogen dalam menjelaskan varians dari variabel endogennya. Menurut Chin (1998), nilai *R-Square* sebesar 0,67 (kuat), 0,33 (moderat) dan 0,19 (lemah).

Nilai estimasi koefisien jalur struktural pada model (*estimate for path coefficients*)

merupakan nilai koefisen jalur yang menunjukkan besarnya pengaruh variabel (konstruk). Nilai estimasi ini dievaluasi dengan menggunakan uji *t-statistik* yang diperoleh lewat prosedur *bootstrapping* (Ghozali, 2008). *Bootstrapping* adalah metode yang berbasis komputer yang digunakan untuk pengukuran akurasi dari taksiran statistik (pendugaan besaran statistik dan selang kepercayaan). Pem-*bootstrap*-an merupakan teknik nonparametrik secara inferensial. Penerapan metode *re-sampling* dalam *bootstrapping* memungkinkan berlakunya data terdistribusi bebas (*distribution free*), tidak memerlukan asumsi distribusi normal, serta tidak memerlukan sampel yang besar (direkomendasikan sampel minimum 30). Pengujian dilakukan dengan uji t-statistik (*t-test*), dengan kriteria jika diperoleh nilai *p-value* ≤ 0,05 (*alpha* = 5 %), maka disimpulkan signifikan dan sebaliknya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Jumlah responden yang ditetapkan sebagai sampel penelitian ini berjumlah 199 orang. Kuesioner penelitian telah dikirim secara *online* kepada seluruh responden melalui alamat *email* masing-masing dengan menggunakan perangkat *Google Forms*. Hingga batas akhir pengembalian kuesioner, terdapat 14 notifikasi gagal kirim dari *google system* karena alamat *email* yang ada ternyata tidak valid. Artinya, ada 14 orang responden yang dinyatakan gugur sebagai sampel. Sementara, jumlah responden yang mengembalikan kuesioner dalam keadaan terisi lengkap hanya sebanyak 81 orang. Hal ini berarti tingkat pengembalian kuesioner (*response rate*) hanya mencapai 43,78% dari jumlah sampel valid yang ditetapkan. Meskipun *response rate* tidak mencapai 100%, penelitian tetap dapat dilanjutkan ke tahapan analisis. Hartono (2011) menyebutkan bahwa *response rate* tidak harus mencapai 100%, namun akan semakin baik apabila tingkat respons semakin tinggi. Bahkan kuesioner yang dikirimkan lewat media (seperti pos atau *email*) dengan tingkat respons sebesar 30% sudah dapat dikatakan memadai. Terhadap kuesioner yang terisi tersebut kemudian dilakukan tabulasi, dilanjutkan dengan deskripsi dan klasifikasi responden berdasarkan jenis kelamin, pengalaman dan pendidikan serta pengolahan data.

Responden penelitian terdiri laki-laki dan perempuan. Berdasarkan jenis kelamin, jumlah responden dalam penelitian ini didominasi oleh laki-laki sebanyak 54 orang (66,7%), sedangkan perempuan sebanyak 27 orang (33,3%). Berdasarkan tingkat pendidikan, responden dalam penelitian ini didominasi oleh CPNS dengan latar pendidikan terakhir pada jenjang Diploma I yaitu sebanyak 64 orang (79%). Sedangkan responden dengan tingkat pendidikan lainnya yaitu Diploma III berjumlah 17 orang (21%). Adapun asal unit kerja, sebanyak 41 orang responden (50,6%) berasal dari unit kerja Direktorat Jenderal Pajak dan 40 orang responden (49,4%) berasal dari unit kerja DJBC.

Hasil Analisis Data

Evaluasi Model Pengukuran

Analisis data penelitian diawali dengan melakukan evaluasi model pengukuran yang bertujuan untuk mengukur validitas dan reliabilitas variabel dalam model. Tingkat validitas dan reliabilitas dapat dilihat melalui validitas konvergen, validitas diskriminan dan reliabilitas konstruk (Ghozali, 2008). Hasil olah data untuk melihat nilai muatan (*loading*) dalam rangka menguji validitas konvergen (*convergent validity*) indikator penelitian adalah sebagaimana terdapat pada tabel 2.

Tabel 2. Nilai Muatan (*Loading*) Indikator

Variabel	Indikator	Kode	Muatan
SIKAP TERHADAP PERILAKU (X1)	Melakukan pelaporan tindak kecurangan (*whistleblowing*) yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini adalah hal yang seharusnya dilakukan seseorang.	X11	0,694
	Melakukan pelaporan tindak kecurangan (*whistleblowing*) yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini adalah tindakan beretika.	X12	0,875
	Melakukan pelaporan tindak kecurangan (*whistleblowing*) yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini adalah tindakan yang membanggakan.	X13	0,712
	Melakukan pelaporan tindak kecurangan (*whistleblowing*) yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini adalah tindakan yang positif.	X14	0,725
NORMA SUBJEKTIF (X2)	Orang-orang yang posisinya penting bagi saya (seperti atasan atau lainnya), menganjurkan saya untuk melakukan pelaporan tindak kecurangan (*whistleblowing*) yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini.	X21	0,793
	Orang-orang yang sangat dekat dengan saya, menganjurkan saya untuk melakukan pelaporan tindak kecurangan (*whistleblowing*) yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini.	X22	0,824
	Orang-orang yang ada di lingkungan saya secara umum, menganjurkan saya untuk melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (*whistleblowing*).	X23	0,893
	Saya percaya diri jika melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (*whistleblowing*).	X24	0,734
PERSEPSI (X3)	Ketika saya melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (*whistleblowing*), saya melakukannya tanpa menghiraukan persepsi atau pendapat orang lain terhadap apa yang saya lakukan tersebut.	X31	0,574
	Ketika saya melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (*whistleblowing*), saya melakukannya secara sadar dan atas kontrol pribadi.	X32	0,901
	Saya menerima risiko dan tanggung jawab ketika melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (*whistleblowing*).	X33	0,790
NIAT (Y1)	Saya betul-betul berniat untuk melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (*whistleblowing*).	Y11	0,957
	Saya betul-betul akan melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (*whistleblowing*).	Y12	0,939
	Saya betul-betul berencana melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (*whistleblowing*).	Y13	0,906
PERILAKU (Y2)	Jika telah betul-betul berniat, saya akan melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (*whistleblowing*) kepada orang atau pihak yang tepat dan memiliki kewenangan untuk menindaklanjuti.	Y21	0,948
	Jika telah betul-betul berencana, saya akan melakukan pelaporan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan atau kantor tempat saya bekerja saat ini (*whistleblowing*) kepada	Y22	0,936

Variabel	Indikator	Kode	Muatan
	orang atau pihak yang tepat dan memiliki kewenangan untuk menindaklanjuti.		

Sumber: Data Primer, diolah

Tabel 2 menunjukkan bahwa semua indikator penelitian telah memiliki nilai muatan (*loading*) lebih dari 0,50 yang menandakan bahwa semua indikator telah memenuhi syarat validitas konvergen.

Selanjutnya, hasil olah data untuk melihat nilai *cross loading* dalam rangka menguji validitas diskriminan (*discriminant validity*) dan reliabilitas konstruk (*composite reliability*) indikator dan konstruk penelitian yaitu melihat nilai AVE, *composite reliability* dan *cronbach alpha* adalah sebagaimana terdapat pada tabel 3.

Tabel 3. Nilai AVE, *Reliability* dan *Cronbach Alpha* Konstruk

Variabel (Konstruk)	*Cronbach's Alpha*	*Composite Reliability*	Nilai AVE
Sikap Terhadap Perilaku (X1)	0,748	0,840	0,570
Norma Subjektif (X2)	0,829	0,886	0,661
Persepsi (X3)	0,660	0,806	0,588
Niat (Y1)	0,927	0,954	0,873
Perilaku (Y2)	0,874	0,941	0,888

Sumber: Data Primer, diolah

Berdasarkan tabel 3, nilai AVE semua variabel lebih besar dari 0,5, sehingga seluruh konstruk dan indikator dinyatakan valid. Nilai *cronbach alpha* dan *composite reliability* untuk semua variabel lebih besar dari 0,6 dan 0,70 sebagai nilai rujukan, sehingga dapat dinyatakan bahwa semua konstruk memiliki reliabilitas yang baik dan memenuhi syarat.

Evaluasi Model Struktural

Setelah penilaian model pengukuran (*measurement model*) dilakukan dan seluruh konstruk penelitian adalah valid dan reliabel, maka terhadap analisis data dilakukan pengujian tahap berikutnya dalam evaluasi model struktural. Evaluasi Model Struktural menggambarkan hubungan antar variabel laten berdasarkan pada *substantive theory*. Menilai model struktural dapat dilakukan dengan cara melihat model struktural yang terdiri dari hubungan yang dihipotesiskan diantara konstruk-konstruk laten dalam model penelitian. Dengan menggunakan metode *Bootstrapping* pada *SmartPLS 3*, diperoleh nilai koefisien jalur (*path coefficient),* nilai t-statistik dan P-*values* sebagaimana ditunjukkan pada tabel 4.

Tabel 4. Koefisien Jalur dan t-Statistik

Jalur Hubungan	*Coefficient (original sample)*	*t-stat*	*P-values*
Sikap Terhadap Perilaku (X1) → Niat (Y1)	0,091	0,849	0,396
Norma Subjektif (X2) → Niat (Y1)	0,459	3,495	0,001
Persepsi (X3) → Niat (Y1)	0,257	2,859	0,004
Niat (Y1) → Perilaku (Y2)	0,617	4,979	0,000
Persepsi (X3) → Perilaku (Y2)	0,176	1,612	0,108

Sumber: Data Primer, diolah

Nilai t-tabel dihitung terlebih dahulu dengan ketentuan nilai *alpha* (α) sebesar 0,05 dan *degree of freedom* (DF) sebesar n-2. Jumlah data yang digunakan dalam penelitian ini adalah 70, sehingga nilai DF adalah 79. Nilai t-tabel untuk DF 79 dan (α) 0,05 adalah 1,990. Berdasarkan tabel 4, terlihat bahwa tidak semua nilai t-statistik pada tabel di atas lebih besar dari nilai t-tabel 1,990. Dengan demikian, tidak semua variabel independen memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen pada jalur-jalur hubungan variabel pada model. Norma Subjektif (X2) memiliki jalur hubungan atau pengaruh yang signifikan terhadap Niat (Y1), Persepsi (X3) memiliki jalur hubungan atau pengaruh yang

signifikan terhadap Niat (Y1), dan Niat (Y1) memiliki jalur hubungan atau pengaruh yang signifikan terhadap Perilaku (Y2). Sementara Sikap terhadap Perilaku (X1) memiliki jalur hubungan atau pengaruh yang tidak signifikan terhadap Niat (Y1) dan Persepsi (X3) memiliki jalur hubungan atau pengaruh yang tidak signifikan terhadap Perilaku (Y2).

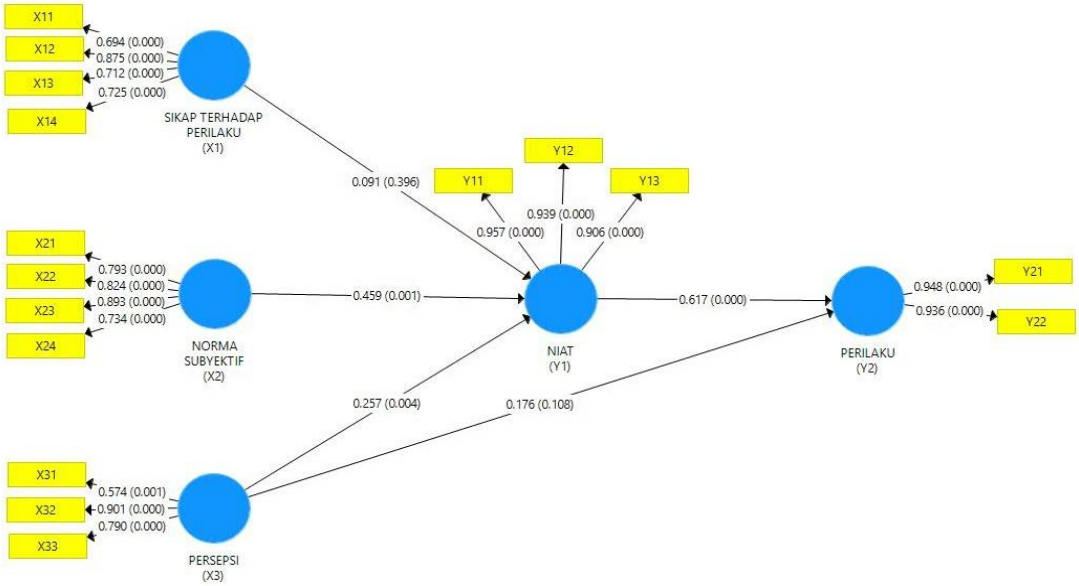
Selain itu, untuk melihat kekuatan untuk menjelaskan atau *explanatory power* yang dimiliki model dapat dinilai dengan melihat nilai *R-Square* dari konstruk-konstruk atau variabel dependen. Hasil olah data melalui *Bootstrapping* tersebut sebagaimana pada tabel 5.

Tabel 5. R-Square (R^2)

Variabel	*R-Square (R^2)*	*R-Square (R^2) Adjusted*
Niat (y1)	0,495	0,475
Perilaku (y2)	0,538	0,526

Sumber: Data Primer, diolah

Tabel 5 menunjukkan bahwa pada model, sekitar 49,5% (moderat atau cenderung kuat) dari variabilitas (keragaman) total variabel (konstruk) Niat (Y1) dapat dijelaskan oleh variabel-variabel eksogennya yang terdiri dari Sikap Terhadap Perilaku (X1), Norma Subjektif (X2), dan Persepsi (X3). Artinya, masih terdapat sekitar 50,5% dari keragaman variabel Niat (Y1) yang dapat dijelaskan dari faktor-faktor lainnya seperti lingkungan, organisasi, identitas profesional dan lainnya. Sementara sekitar 53,8% (kuat) dari variabilitas (keragaman) total variabel (konstruk) Perilaku (Y2) dapat dijelaskan oleh variabel-variabel eksogennya yang terdiri dari Niat (Y1) dan Persepsi (X3).



Gambar 4. Hasil Pengujian Model Struktural

Sumber: hasil olah data

Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Hasil olah data menggunakan *SmartPLS* diperoleh nilai koefisien jalur (*path coefficient)* dan nilai t-statistik serta P-*values* disajikan pada tabel 4 atau model estimasi PLS disajikan pada gambar 4. Pengujian hipotesis penelitian sebagai berikut.

H_1 : Sikap kearah perilaku (*attitude toward behavior*) berpengaruh terhadap niat para CPNS untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).

Pengaruh Sikap Terhadap Perilaku (X1) terhadap Niat (Y1) memiliki nilai koefisien jalur 0,091 (nilai P-values = 0,396). Hubungan pada jalur ini terbukti tidak signifikan dengan nilai t-statistik < t-tabel dan P-values > 0,05. Secara empiris **H_1** penelitian tidak terbukti dan dinyatakan **ditolak**. Koefisien jalur yang bertanda positif sebenarnya menunjukkan adanya pengaruh yang positif. Semakin tinggi tingkat sikap positif para CPNS terhadap perilaku *whistleblowing* (ditandai dengan indikasi bahwa para responden menganggap hal tersebut adalah hal yang seharusnya dilakukan, merupakan tindakan beretika, membanggakan dan positif) semakin tinggi pula niat mereka melakukan *whistleblowing*. Hal tersebut seperti yang dijelaskan dalam TPB bahwa seorang individu akan melakukan sesuatu sesuai dengan keyakinannya dan keyakinan yang dianggap positif yang akan ditunjukkan oleh individu tersebut. Namun demikian, sikap positif ini tidak memberikan pengaruh yang berarti terhadap niat mereka untuk mengungkap atau melaporkan tindak kecurangan yang terjadi di lingkungan Kemenkeu atau kantor tempat mereka bekerja saat ini. Salah satu alasan yang mendasarinya adalah bahwa seorang *whistleblower* khususnya di lingkungan publik saat ini belum memiliki keyakinan sepenuhnya terhadap keamanan dan perlindungan hukum ketika mengungkap dan melaporkan kecurangan atau pelanggaran yang ada. Hal ini diperkuat dengan jawaban responden dalam pertanyaan terbuka kuesioner yang menyatakan harapan bahwa instansi terkait kiranya dapat memberikan kepastian atas perlindungan hukum bagi mereka yang melakukan pelaporan atas tindakan kecurangan yang ada di lingkungan Kemenkeu. Sejalan dengan hasil penelitian Rustiarini dan Sunarsih (2015), sikap positif karyawan untuk mengungkapkan kecurangan tidak mampu menumbuhkan niat (intensi) karyawan yang kuat untuk melakukan *whistleblowing* karena hambatan tersebut. Hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Uddin dan Gillet (2002; 2005), Carpenter dan Reimers (2005), dan Hays (2013). Perbedaan hasil penelitian ini dengan penelitian sebelumnya mungkin disebabkan karena perbedaan karakter objek penelitian yaitu Indonesia dan luar Indonesia, dimana kepastian hukum di Indonesia, berbeda dengan negara lain.

Sebuah survei pada tahun 2017 terhadap penegakan supremasi hukum di 113 negara di dunia yang diselenggarakan oleh organisasi non-profit *World Justice Project* menyebutkan bahwa praktik korupsi di Indonesia sudah sangat menyebar luas (*World Justice Project*, 2017). Indonesia berada di posisi bawah baik secara regional maupun global. Survei ini terbagi ke dalam 9 kategori penegakan hukum, antara lain kekuasaan pemerintah yang terbatas, ketiadaan korupsi, hukum yang jelas, stabil dan transparan, ketertiban dan keamanan, hak-hak dasar, keterbukaan pemerintah, penegakan perundang-undangan, akses terhadap keadilan sipil, peradilan yang efektif, dan keadilan informal. Indonesia sendiri masuk dalam kawasan Asia Timur dan Pasifik bersama dengan Jepang, Singapura, Korea Selatan, dan lainnya. Pada survei tersebut, wilayah Asia Timur dan Pasifik memiliki gambaran penegakan hukum yang beragam. Negara-negara maju seperti Jepang, Australia, Singapura dan Korea Selatan memiliki angka

tinggi hampir di semua dimensi. Berbeda halnya dengan negara-negara berkembang seperti Indonesia, Filipina dan Thailand yang cenderung memiliki angka rendah di semua dimensi penegakan hukum. Indonesia memiliki peringkat tinggi pada kategori kejelasan hukum, namun menduduki peringkat rendah pada ketiadaan korupsi dan akses pada keadilan sipil.

Temuan ini, khususnya dari hasil pengumpulan data kualitatif melalui pertanyaan saran/ masukan kuesioner, sesungguhnya penting untuk mendapat perhatian dan menarik untuk diekplorasi lebih lanjut. Nixson dkk. (2013) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa di Indonesia belum ada peraturan yang secara khusus mengatur tentang *whistleblower* dan *justice collaborator*. Meskipun secara eksplisit aturan tentang perlindungan hukum *whistleblower* dan *justice collaborator* telah dimuat dalam Pasal 10 Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban dan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2011 tentang Perlakuan Terhadap Pelapor Tindak Pidana (*whistleblower*) dan saksi pelaku yang bekerjasama (*justice collaborator*), tetapi kedua aturan tersebut belum dapat melindungi keberadaan *whistleblower* dan *justice collaborator* dengan kuat. Beberapa lembaga negara yang telah menerapkan *whistleblowing system* seperti di Pertamina, Lembaga Kebijakan Barang dan Jasa (LKPP), KPK dan khususnya Kemenkeu. Namun praktik *whistleblowing system* ini hanya mengikat ke dalam dan belum ada payung hukum yang secara umum dapat dijadikan dasar hukum bagi aparat penegak hukum untuk dapat melindungi *whistleblower* dan *justice collaborator* dalam proses peradilan. Berdasarkan hal tersebut, para penegak hukum menyadari begitu pentingnya peranan *whistleblower* dan *justice collaborator* dalam mengungkap kasus tindak pidana korupsi. Kesadaran tersebut terbukti dengan adanya kesepakatan tujuh lembaga penegak hukum untuk melindungi *whistleblower* dan *justice collaborator* (Nixson, dkk., 2013).

H_2 : Norma subjektif (*subjective norms*) berpengaruh terhadap niat para CPNS untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).

Pengaruh Norma Subjektif (X2) terhadap Niat (Y1) memiliki nilai koefisien jalur 0,459 (nilai P-values =0,001). Hubungan pada jalur ini terbukti signifikan dimana nilai t-statistik > t-tabel dan P-values < 0,05. Secara empiris **H_2** terbukti dan dinyatakan **diterima**. Koefisien jalur yang bernilai positif menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat norma subjektif yang diyakini oleh para CPNS, yang diperoleh dari dukungan orang-orang di sekitar mereka seperti atasan, rekan kerja, dan orang-orang secara umum, semakin tinggi pula niat mereka untuk melakukan *whistlebolwing*. Seperti yang dijelaskan dalam teori bahwa persepsi positif seseorang terhadap suatu perilaku akan membuat orang tersebut memiliki niat untuk menunjukkan perilaku tersebut. Hasil ini mendukung hasil penelitian Uddin dan Gillet (2005), Carpenter dan Reimers (2005), serta Hays (2013) yang menyatakan bahwa norma subjektif memiliki hubungan yang kuat dengan niat untuk melakukan *whistleblowing*.

H_3 : Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) berpengaruh terhadap niat para CPNS untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).

Pengaruh Persepsi (X3) terhadap Niat (Y1) memiliki nilai koefisien jalur 0,257 (nilai P-values = 0,004). Hubungan pada jalur ini terbukti signifikan dimana nilai t-statistik > t-tabel dan P-values < 0,05. Secara empiris **H_3** terbukti dan dinyatakan **diterima**. Koefisien jalur yang bernilai positif menunjukkan adanya pengaruh yang positif bahwa semakin tinggi tingkat persepsi kontrol atas perilaku yang dirasakan, (ditandai dengan sikap yang tidak

menghiraukan persepsi atau pendapat orang lain, melakukan perilaku secara sadar dan di atas kontrol pribadi, serta merasa siap dan bertanggung jawab menerima risiko) maka semakin kuat intensi para ASN untuk melakukan *whistleblowing*. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Hays (2013), namun tidak konsisten dengan hasil penelitian Carpenter & Reimers (2005) yang menunjukkan bahwa kendali perilaku persepsian (*perceived behavior control*) tidak berpengaruh pada intensi manajer untuk melakukan kecurangan dalam penyajian laporan keuangan. Meski masih relatif baru dalam ranah birokrasi, para CPNS dalam penelitian ini terbukti mampu membangun kepercayaan diri dan tanggung jawab menjadi bagian dalam upaya penciptaan *good governance*. Hal ini dapat dipahami karena keberadaan mereka relatif tidak memiliki berbagai kepentingan yang dapat menghalanginya menjadi seorang *whistleblower*. Selain itu, pemahaman dan internalisasi terhadap materi-materi pembelajaran (khususnya materi anti korupsi) dalam Latsar yang telah mereka peroleh, mampu menumbuhkan sikap positif mereka dalam melakukan *whistleblowing*.

H_4 : Niat (*intention*) para CPNS untuk pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*) berpengaruh terhadap perilaku (*whistleblowing behavior*) para CPNS.

Pengaruh Niat (Y1) terhadap Perilaku (Y2) memiliki nilai koefisien jalur 0,617 (nilai P-values = 0,000). Hubungan pada jalur ini terbukti signifikan dimana nilai t-statistik > t-tabel dan P-values < 0,05. Secara empiris **H_4** terbukti dan dinyatakan **diterima**. Koefisien jalur yang bernilai positif menunjukkan bahwa semakin tinggi niat para ASN untuk melakukan pengungkapan tindak kecurangan (*whistleblowing*) maka semakin tinggi pula kemungkinan perilaku *whistleblowing* akan dilakukan. Menurut teori TPB keputusan individu untuk melakukan suatu perilaku ditentukan oleh niat untuk melakukan. Niat berperan penting dalam menentukan tindakan manusia. Dengan demikian semakin kuat niat karyawan untuk melakukan perilaku *whistleblowing* maka besar kemungkinan niat tersebut diaktualisasikan dalam bentuk perilaku.

H_5 : Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) berpengaruh terhadap perilaku (*whistleblowing behavior*) para CPNS.

Pengaruh Persepsi (X3) terhadap Perilaku (Y2) memiliki nilai koefisien jalur 0,176 (nilai P-values = 0,178). Hubungan pada jalur ini terbukti tidak signifikan dimana nilai t-statistik < t-tabel dan P-values > 0,05. Secara empiris **H_5** tidak terbukti dan dinyatakan **ditolak**. Hasil ini menunjukkan bahwa persepsi kontrol atas perilaku yang dirasakan, seperti sikap yang tidak menghiraukan persepsi atau pendapat orang lain, melakukan perilaku secara sadar dan di atas kontrol pribadi, serta merasa siap dan bertanggung jawab menerima risiko, belum mampu menjadikan para CPNS mewujudkan *whistleblowing* dalam perilaku dan hanya sekedar berniat untuk melakukannya. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian Chang (1998) yang menyatakan bahwa persepsi kendali atas perilaku merupakan prediktor kuat dari perilaku seseorang. Persepsi kemampuan mengontrol perilaku adalah persepsi atau kemampuan diri individu untuk mengontrol suatu perilaku, salah satunya perilaku *whistleblowing*. Pada penelitian ini, para CPNS yang memiliki persepsi kendali atas perilaku untuk melakukan *whistleblowing* yang kuat yang kemudian melahirkan niat yang kuat, tidak serta merta diwujudkan dalam bentuk nyata berupa perilaku untuk mengungkapkan kecurangan tersebut.

KESIMPULAN

Hasil analisis dan pengujian berdasarkan indikator atau pendekatan model TPB oleh Ajzen (1991) disimpulkan bahwa implementasi *whistleblowing* bagi para ASN yang berstatus CPNS di lingkungan Kemenkeu (khususnya pada sampel penelitian) terbukti secara empiris belum sepenuhnya berjalan baik dan berhasil. Lima hipotesis yang diajukan, tidak seluruhnya terbukti dan dapat diterima.

1. Sikap ke arah perilaku (*attitude toward behavior*) tidak berpengaruh terhadap niat para ASN untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).
2. Norma subjektif (*subjective norms*) berpengaruh terhadap niat para ASN untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).
3. Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) berpengaruh terhadap niat para ASN untuk melakukan pengungkapan kecurangan (*whistleblowing*).
4. Niat (*intention*) para ASN untuk mengungkapkan kecurangan (*whistleblowing*) berpengaruh terhadap perilaku (*whistleblowing behavior*) para ASN.
5. Persepsi kemampuan mengontrol perilaku (*perceived behavioral control*) tidak berpengaruh terhadap perilaku (*whistleblowing behavior*) para ASN.

Penelitian ini memiliki keterbatasan pada ruang lingkup yang relatif masih kecil dan terbatas yaitu di lingkungan alumni Latsar CPNS di Balai Diklat Keuangan Makassar saja, padahal Latsar juga telah diterapkan di seluruh badan diklat kementerian/lembaga. Oleh karena itu hasil penelitian belum dapat digunakan sebagai hasil evaluasi secara umum. Penelitian selanjutnya disarankan agar memperluas objek dan subjek penelitian agar evaluasi terhadap implementasi *whistleblowing* dapat lebih terukur dan komprehensif. Penelitian ini juga hanya mengevaluasi persepsi atau pendapat para CPNS dan belum memperhitungkan aspek-aspek lainnya seperti persepsi atasan dan rekan kerja para CPNS terutama terkait dengan praktik *fraud* yang mungkin dapat terjadi di lingkungan kerja masing-masing. Selain itu, metode penelitian menggunakan teknik pengumpulan data melalui kuesioner dilakukan tanpa ada pendampingan dan memberikan kepercayaan penuh kepada responden untuk mengisinya. Peneliti hanya memberikan penjelasan umum mengenai pertanyaan-pertanyaan dalam kuisioner melalui *email* masing-masing responden. Hal semacam ini kemungkinan menyebabkan hasil yang bias terhadap tingkat kepercayaan pada responden yang mengisi kuesioner tersebut. *Response rate* atas pengembalian kuesioner dari para responden yang relatif rendah juga dirasakan sebagai hal yang dapat mempengaruhi validitas hasil penelitian. Pemanfaatan media teknologi informasi (*Email* dan *Google Forms*) belum sepenuhnya mampu mengakomodir kebutuhan penelitian karena kemungkinan tidak tersedianya waktu dan akses jaringan internet yang memadai dari para responden untuk mengisi kuesioner yang berbasis *web* (*online*). Penelitian selanjutnya disarankan agar pengumpulan data juga di-*back-up* (dibarengi) dengan kuesioner secara manual. Selain itu, untuk memberikan pendalaman informasi dan ekplorasi yang lebih luas terhadap jawaban responden, penelitian selanjutnya perlu mempertimbangkan teknik kuesioner dengan pertanyaan terbuka kepada para responden.

Beberapa implikasi atau rekomendasi kebijakan yang dapat disampaikan adalah sebagai berikut:

1. Perlu disusun peraturan perundang-undangan yang khusus mengatur secara tegas perlindungan terhadap *whistleblower* khususnya para ASN. Peraturan perundang-undangan tersebut terintegrasi

dan mengikat para aparat penegak hukum mulai dari polisi, jaksa, hakim, KPK, Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK), Lembaga Pemasyarakatan dan lembaga lainnya yang terkait seperti Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, PPATK dan advokat, sehingga dalam menangani kasus yang berhubungan dengan *whistleblower,* para aparat penegak hukum sepakat sejak awal penanganan kasus secara terpadu dapat memberikan perlindungan terhadap keberadaan *whistleblower*.

2. Penguatan proses *coaching* dan *mentoring* dari atasan dan senior diharapkan untuk terus diupayakan mengingat keberadaan CPNS yang relatif baru dan membutuhkan banyak input positif dalam mengemban tugas dan tanggung jawab di bidang keuangan negara di masa yang akan datang. Selain itu, komitmen pimpinan organisasi untuk mendukung perilaku *whistleblowing* perlu untuk terus dijaga dan ditingkatkan dalam rangka menumbuhkan rasa aman bagi para CPNS dan pegawai lainnya dalam melakukan *whistleblowing*.
3. Kemenkeu melalui unit teknis terkait perlu meningkatkan sosialisasi dan internalisasi budaya dan nilai *whistleblowing* kepada seluruh elemen organisasi, khususnya kepada para CPNS. Hal ini didasari pada temuan penelitian yang mengindikasikan bahwa niat para ASN (yang diwakili oleh para CPNS) untuk melakukan *whistleblowing* akan betul-betul diwujudkan dalam bentuk perilaku yang nyata, jika faktor-faktor pendukungnya berdasarkan TPB benar-benar diupayakan.

DAFTAR PUSTAKA

Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211.

Ajzen, I. (2012). The theory of planned behavior, In P. A., Lange, A. W. Kruglanski, & E. T. Higgins (Eds.). *Handbook of theories of social psychology*. London, UK.

Ariola. (2006). *Principles and methods of research*. Translated by Steph Ellen. Rex Bookstore, Inc.

Bagustianto, R., & Nurkholis. (2015). "Faktor-faktor yang memengaruhi minat Pegawai Negeri Sipil (PNS) untuk melakukan tindakan *whistleblowing". Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XVIII*, Medan, 16-19 September.

Banda, F. L. (2012). *Pengaruh penalaran moral, sikap, normatif subjektif dan persepsi kontrol perilaku terhadap whistleblowing intention*. (Tesis). Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.

Bobek, D. D., & Hatfield, R. C. (2003). An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavior Research in Accounting,* 15, 13-38.

Buchan, H. F. (2005). Ethical decision making in the public accounting profession: An extension of Ajzen's theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 165-181.

Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2005). Unethical and fraudulent financial reporting: applying the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 60(2), 115-129.

Chang, M. K. (1998). Predicting unethical behavior: A comparison of the theory of reasoned action and the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 17(16), 1825-1834.

Chin, W. W. (1998). *The partial least squares approach to structural equation modeling*. New Jersey: Lawrence Erlbaum.

Daivitri, A. N. (2013). *Pengaruh pertimbangan etis dan komponen perilaku terencana pada niat whistleblowing internal dengan locus of control sebagai variabel pemoderasi*. (Skripsi). Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.

Dewi, D. K. (2016). *Faktor-faktor yang mempengaruhi intensi Pegawai Negeri Sipil (PNS) untuk melakukan tindakan whistleblowing aplikasi theory of planned behaviour*. (Skripsi). Universitas Lampung, Lampung.

Ghozali, I. (2008). *Structural Equation Modeling metode alternatif dengan Partial Least Square*. Edisi 2. Semarang: BP-Universitas Diponegoro.

Hartono, J. (2011). *Metodologi penelitian bisnis: Salah kaprah dan pengalaman-pengalaman*. Yogyakarta: BPFE.

Hays, J. B. (2013). *An investigation of the motivation management accountants to report fraudulent accounting activity: applying The Theory of Planned Behavior*. (Disertasi). Nova Southeastern University, Florida.

Hidayat, W., & Nugroho, A. A. (2010). Studi empiris Theory of Planned Behavior dan pengaruh kewajiban moral pada perilaku ketidakpatuhan pajak wajib pajak orang pribadi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 12 (2), 82-93.

Hukum Online. (2010). Ungkap Markus, Susno Duaji diserang balik. Diakses dari http://www.hukumonline.com/berita/baca/lt4ba438c1b9fc3/ungkap-markus-susno-duaji-diserang-balik.

Jeon, S. H. (2017). Where to report wrong doings? Exploring the determinants of internal versus external whistleblowing. *International Review of Public Administration*, 22(2), 153-171.

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 149/KMK.09/2011 tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) serta Tata Cara Pelaporan dan Publikasi Pelaksanaan Pengelolaan Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) di Lingkungan Kementerian Keuangan.

Kumar, M., & Santoro, D. (2017). A justification of whistleblowing. *Philosophy dan Social Criticism*, 43(7), 669-684.

Lestari, R., & Yaya, R. (2017). Whistleblowing dan faktor-faktor yang memengaruhi niat melaksanakannya oleh Aparatur Sipil Negara. *Jurnal Akuntansi*, 21(03), 336-350.

Nayir, D. Z., & Herzig, C. (2012). Value orientations as determinants of preference for external and anonymous whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 107, 197-213.

Nazir, M. (2003). *Metodologi penelitian*. Jakarta: Ghalia Indonesia.

Nixson, N., dkk. (2013). Perlindungan hukum terhadap whistleblower dan justice collaborator dalam upaya pemberantasan tindak pidana korupsi. *USU Law Journal*, 2(2).

Parianti, N. P. I., dkk. (2016). Faktor-faktor yang memengaruhi niat dan perilaku whistleblowing mahasiswa akuntansi. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*.

Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009). Whistleblowing as planned behavior – A

survey of South Korean police officers. *Journal of Business Ethics*, 85(4), 545-556.

Peraturan Kepala Lembaga Administrasi Negara Nomor 21 Tahun 2016 tentang Pedoman Penyelenggaraan Pelatihan Dasar Calon Pegawai Negeri Sipil Golongan III.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 103/PMK.09/2010 tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan di Kementerian Keuangan.

Prabowo, D. (2015, Desember 17). Berakhirnya drama kasus minta saham di MKD. *Kompas.com*. Diakses 7 Maret 2018 dari https://nasional.kompas.com/read/2015/12/17/10163591/Berakhirnya.Drama.Kasus.Minta.Saham.di.MKD.

Rothschild, J., & Meithe, T. D. (1999). Whistle-blower disclosures and management retaliation: The battle to control information about organization corruption. *Work and Occupations*, 26(1), 107-128.

Rustiarini, N. W., & Sunarsih, N. M. (2015). Fraud dan whistleblowing: Pengungkapan kecurangan akuntansi oleh auditor pemerintah. *Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XVIII*.

Sekaran, U. (2006). *Research Methods for Business*. 4th Edition. Jakarta: Salemba Empat.

Su, C. C., & Ni, F. Y. (2013). Budgetary participation and slack on the theory of planned behavior. *International Journal of Organizational Innovation*, 5(4), 91-99.

Sulistomo, A., & Prastiwi, A. (2011). *Persepsi mahasiswa akuntansi terhadap pengungkapan kecurangan (studi empiris pada Mahasiswa Akuntansi UNDIP dan UGM)*. (Skripsi). Universitas Diponegoro, Semarang.

Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2011 tentang Perlakuan Terhadap Pelapor Tindak Pidana (*whistleblower*) dan Saksi Pelaku yang Bekerjasama (*justice collaborator*).

Sweeney, P. (2008). Hotlines helpful for blowing the whistle. *Financial Executive*. 24(4), 28-31.

Transparency International. (2017). *Indeks Persepsi Korupsi Indonesia 2017: Survei di antara pelaku usaha di 12 kota di Indonesia*. Diaskes dari http://riset.ti.or.id/wp-content/uploads/2017/11/IPK-2017_Slide-Presentation_launch.pdf.

Uddin, N., & Gillett, P. R. (2002). The effects of moral reasoning and self-monitoring on CFO intentions to report fraudulently on financial statements. *Journal of Business Ethics*, 40(1), 15-32.

Uddin, N., & Gillet, P. R. (2005). CFO intensions of fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(1), 55-75.

Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban.

Undang-Undang Nomor 31 Tahun 2014 tentang Perlindungan Saksi dan Korban.

World Justice Project. (2017). WJP Rule of Law Index 2017-2018. Diakses dari https://worldjusticeproject.org/our-work/wjp-rule-law-index/wjp-rule-law-index-2017%E2%80%932018.

UCAPAN TERIMAKASIH

Peneliti menyampaikan apresiasi dan terima kasih kepada beberapa pihak; (1) Bapak Puput Waryanto, Admin Aplikasi SEMANTIK Seksi Penyelenggaraan Balai Diklat Keuangan Makassar, yang telah membantu peneliti dalam penyiapan data *email* responden; (2) Rekan-rekan Mantan Ketua dan Anggota Senat Mahasiswa Prodip I dan III Keuangan PKN-STAN Tahun Akademik 2015/2016 dan 2016/2017 di Balai Diklat Keuangan Makassar, yang telah memberikan bantuan dalam penyebarluasan informasi penelitian dan kuesioner melalui grup-grup *WhatsApp*; dan (3) pihak-pihak lainnya yang tidak dapat disebutkan satu per satu.

Muh. Najib

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia
Jalan Gatot Subroto Kav 31, Jakarta Pusat
muhnajib.sh@gmail.com



OBSERVING THE TAX AMNESTY POLICY ACCORDING TO THE THEORY OF ECONOMIC ANALYSIS OF LAW

MENEROPONG KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK MENURUT TEORI *ECONOMIC ANALYSIS OF LAW*

ABSTRACT / ABSTRAK

The Government's policy on tax amnesty has raised controversy in society. Within a month since its enactment, the Tax Amnesty Law has been filed four times with a judicial review to the Constitutional Court of Indonesia, but nothing is granted. This paper explains how the concept of tax amnesty policy, which has been analyzed according to theory of Economic Analysis of Law. The methodology that used in this paper is juridical normative with theoretical approach, which is describing the concept of tax amnesty policy which then analyzed based on legal theory. This paper concludes that the establishment of tax amnesty policy is intended to optimize state revenue and increase economic growth, by freeing the taxpayer from obligation to pay the tax due along with the penalty and criminal sanctions, if the taxpayer is willing to reveal his property and pay the redemption money. The tax amnesty policy is the best option at the time to achieve the objectives expected by the Government and the most favorable solution for all parties, in accordance with the fundamental concept of Economic Analysis of Law theory, which is maximization, equilibrium, and efficiency.

Kebijakan pemerintah mengenai pengampunan pajak (*tax amnesty*), telah memunculkan kontroversi di masyarakat. Dalam waktu sebulan sejak pemberlakuannya, Undang-Undang Pengampunan Pajak telah dimohonkan *judicial review* ke Mahkamah Konstitusi sebanyak empat kali, namun tidak ada satupun permohonan yang dikabulkan. Penelitian ini menjelaskan bagaimana konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak, yang kemudian dianalisis menurut teori *Economic Analysis of Law*. Metodologi yang digunakan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif dengan pendekatan teoretis, yaitu dengan memaparkan konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan yang kemudian dianalisis berdasarkan teori hukum. Penelitian ini menyimpulkan bahwa lahirnya kebijakan pengampunan pajak dimaksudkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dan meningkatkan pertumbuhan perekonomian, dengan cara membebaskan wajib pajak dari kewajiban membayar pajak yang terutang beserta sanksi denda dan sanksi pidana, apabila wajib pajak tersebut mau mengungkapkan hartanya dan membayar uang tebusan sebagaimana yang ditetapkan dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak. Kebijakan pengampunan pajak merupakan pilihan terbaik saat itu untuk mencapai tujuan yang diharapkan oleh pemerintah, dan solusi yang paling menguntungkan bagi semua pihak, sesuai dengan konsep dasar teori *Economic Analysis of Law*, yaitu maksimalisasi, keseimbangan, dan efisiensi.

KEYWORDS:
tax amnesty; economic analysis; legal theory

KATA KUNCI:
pengampunan pajak; analisis ekonomi; teori hukum

SEJARAH ARTIKEL:
Diterima pertama: 27 Maret 2018
Dinyatakan dapat dimuat: 6 Juni 2018

PENDAHULUAN

Persoalan pengampunan pajak atau *tax amnesty* menjadi topik pembicaraan yang hangat di beberapa media pada pertengahan tahun 2016 sampai saat ini. Hal tersebut, ditengarai oleh terbitnya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (UUPP) pada tanggal 1 Juli 2016, yang memunculkan pro dan kontra di masyarakat. Ada yang berpendapat bahwa UUPP tersebut merugikan rakyat menengah ke bawah dan dinilai telah membahayakan usaha kecil-menengah (Kompas, 2016a). Ada juga yang berpendapat pengampunan pajak hanya untuk melindungi kejahatan ekonomi trans-nasional saja. Namun pendapat tersebut dibantah oleh pemerintah, yang menjelaskan bahwa dana yang didapat dari kebijakan pengampunan pajak juga digunakan untuk kepentingan rakyat, seperti pembangunan infrastruktur yang dapat menumbuhkan perekonomian negara (Kompas, 2016b).

Pengampunan pajak adalah sebuah program penghapusan pajak yang seharusnya terutang, yang berlaku secara terbatas (limitatif waktu pemberlakuannya), dengan tidak dikenakan sanksi administrasi perpajakan (baik berupa denda, bunga dan kenaikan), dan bahkan tidak dikenakan sanksi pidana di bidang perpajakan (termasuk proses pemeriksaan bukti permula-an tindak pidana perpajakan). Cara yang harus dilakukan adalah dengan mengungkapkan harta dan utang yang belum terungkap, baik yang pernah terlaporkan dalam tahun-tahun sebelumnya (persyaratan minimal untuk Tahun Pajak 2015) maupun yang baru diungkapkan wajib pajak karena baru mulai terdaftar saat implementasi UUPP [tanpa perlu melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) tahun 2015 dan sebelumnya], dengan cara membayarkan kepada kas negara sejumlah uang yang disebut sebagai uang tebusan (Faisal & Akhiatri, 2016). Berdasarkan ketentuan UUPP, program pengampunan pajak diberlakukan sejak tanggal 1 Juli 2016 sampai dengan tanggal 31 Maret 2017.

Lahirnya UUPP memunculkan berbagai kontroversi di masyarakat, mengingat konsepsi "Pengampunan Pajak" tidak dikenal dalam Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dalam waktu satu bulan sejak pemberlakuannya, UUPP ini telah dimohonkan uji materi di Mahkamah Konstitusi sebanyak empat kali, namun tidak ada satupun permohonan yang dikabulkan oleh Mahkamah Konstitusi. Adapun rincian permohonan uji materi atas UUPP dapat dilihat dalam tabel 1.

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Adam, dkk., program pengampunan pajak tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas penerimaan pajak Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di Indonesia. Berdasarkan hasil yang diperoleh dari 341 KPP, yang tingkat efektivitas penerimaan pajaknya dapat dikatakan efektif hanya diraih oleh 53 KPP atau sebanyak 16% KPP, sedangkan sebagian besarnya sebanyak 288 KPP lainnya atau sebesar 84% belum dapat mencapai efektif. Hal yang menyebabkan tidak tercapainya penerimaan pajak yang efektif dikarenakan melonjaknya target penerimaan pajak yang ditetapkan oleh masing-masing KPP sehingga belum dapat mencapai target yang diinginkan (Adam, 2017). Setelah program pengampunan pajak berakhir per 31 Maret 2017, hasilnya dinilai masih belum memuaskan. Dari sisi tingkat partisipasi, per 31 Maret 2017, jumlah Wajib Pajak (WP) yang mengikuti program pengampunan pajak hanya mencapai sekitar 956 ribu WP. Jumlah ini berbeda jauh dibanding WP yang menyampaikan SPT sebanyak 20,1 juta dan WP yang memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), yaitu 32,7 juta.

Tabel 1. Daftar Permohonan Uji Materi atas UUPP ke Mahkamah Konstitusi

No.	Nomor & tanggal Putusan	Permohonan			Amar Putusan
		Tanggal	Pemohon	Materi Pengujian	
1.	57/PUU-XIV/2016 tgl.14 Desember 2016	13 Juli 2016	Serikat Perjuangan Rakyat Indonesia	1) Frase "Pengampunan Pajak" dalam Pasal 1 angka 1, Pasal 3 ayat (1), Pasal 4 dan Pasal 5 UUPP terhadap Pasal 23A UUD 1945. 2) Frase "Uang Tebusan" dalam Pasal 1 angka 7, Pasal 4 dan Pasal 5 UUPP terhadap Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. 3) Pasal 11 ayat (2), ayat (3), ayat (5), Pasal 20 Penjelasan dan Pasal 22 UUPP terhadap Pasal 27 ayat (1) UUD 1945. 4) Pasal 19 ayat (1) dan ayat (2) UUPP terhadap Pasal 24 ayat (1) UUD 1945. 5) Pasal 21 ayat (2) jo. Pasal 22 dan Pasal 23 UUPP terhadap Pasal 28F UUD 1945.	Menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya.
2.	58/PUU-XIV/2016 tgl.14 Desember 2016	13 Juli 2016	Yayasan Satu Keadilan	1) Frase "Pengampunan Pajak" dalam Pasal 1 angka 1, Pasal 1 angka 7, dan Pasal 3 ayat (1) UUPP terhadap Pasal 23A UUD 1945. 2) Frase "Uang Tebusan" dalam Pasal 1 angka 7, Pasal 4 dan Pasal 5 UUPP terhadap Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. 3) Frase "Tidak Dapat" dalam Pasal 20 dan frase "Tindak Pidana Lain" pada penjelasan Pasal 20 UUPP terhadap Pasal 24 ayat (1) UUD 1945. 4) Frase "tidak dapat" dalam Pasal 22 UUPP terhadap Pasal 27 ayat (1) UUD 1945.	Permohonan Pemohon tidak dapat diterima.
3.	59/PUU-XIV/2016 tgl.14 Desember 2016	14 Juli 2016	Leni Indrawati, Hariyanto dan Wahyu Mulyana Putra	1) UUPP bertentangan dengan UUD 1945. 2) UUPP tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat. (menurut pemohon, konsideran UUPP inkonstitusional)	1) Menolak permohonan para Pemohon mengenai konsideran UUPP; 2) Menyatakan tidak dapat diterima untuk permohonan para Pemohon selain dan selebihnya.
4.	63/PUU-XIV/2016 tgl.14 Desember 2016	28 Juli 2016	1. Dewan Pengurus Pusat Serikat Buruh Sejahtera Indonesia (DPPSBSI) 2. Konfederasi Serikat Pekerja Indonesia (KSPI) 3. Dewan Pimpinan Pusat Partai Buruh (DPP PB)	Pasal 1 angka 1, Pasal 3 ayat (1), ayat (2), ayat (3), ayat (4), dan ayat (5), Pasal 4 ayat (1), ayat (2), dan ayat (3), Pasal 21 ayat (2), dan ayat (3), Pasal 22 dan Pasal 23 ayat (1) dan ayat (2) UUPP terhadap Pasal 1 ayat (3), Pasal 23A, Pasal 27 ayat (1) dan Pasal 28F UUD 1945.	Permohonan para Pemohon tidak dapat diterima.

Sumber: Putusan MK Nomor 57/PUU-XIV/2016, 58/PUU-XIV/2016, 59/PUU-XIV/2016 dan 63/PUU-XIV/2016

Dari sisi komitmen repatriasi hanya mencapai Rp147 triliun atau sekitar tiga persen dari total komposisi harta yang dilaporkan yang sebesar Rp4.854,63 triliun atau 14,7% dari target Rp1.000 triliun (Safyra, 2017b). Dari sisi uang tebusan, jumlah yang diterima negara hanya sebesar Rp114,02 triliun atau sekitar 69% dari target yang ditetapkan, yakni Rp165 triliun (Safyra, 2017a).

Meskipun program pengampunan pajak telah berakhir, namun kewajiban dari peserta pengampunan pajak tidaklah berakhir. Wajib pajak yang telah mengungkapkan harta tambahan yang berada di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI), atau mengungkapkan hartanya di luar wilayah NKRI yang dialihkan ke dalam wilayah NKRI dan diinvestasikan di dalam wilayah NKRI, harus menyampaikan laporan penempatan harta tambahan dan/atau pengalihan dan realisasi investasi harta tambahan, secara berkala setiap tahun selama tiga tahun. Hal tersebut sesuai ketentuan Perdirjen Pajak Nomor PER-03/PJ/2017 tentang Tata Cara Pelaporan dan Pengawasan Harta Tambahan Dalam Rangka Pengampunan Pajak, yang telah diubah dengan Perdirjen Pajak Nomor PER-07/PJ/2018. Apabila kewajiban penyampaian laporan tersebut tidak dipatuhi, maka Kepala KPP tempat wajib pajak terdaftar, dapat menerbitkan surat peringatan. Dalam hal wajib pajak tidak menanggapi surat peringatan tersebut dalam jangka waktu 14 hari kerja sejak tanggal surat peringatan dikirim, maka wajib pajak dapat dilakukan pemeriksaan.

Dalam sistem pemerintahan Indonesia, lahirnya suatu produk hukum, dalam arti hukum positif, tidak terlepas dari pengaruh sistem politik yang berlaku pada masa itu. Pengaruh sistem politik terhadap lahirnya produk hukum tersebut menimbulkan suatu tesis yang menyatakan bahwa "hukum merupakan produk politik". Begitu pula dalam perumusan kebijakan pengampunan pajak yang dimuat dalam UUPP, tidak terlepas dari politik hukum yang ada pada saat itu. Adanya pro dan kontra di masyarakat dalam pelaksanaan UUPP sebagaimana diuraikan di atas, menimbulkan pertanyaan yang menarik untuk dikaji, yaitu apakah pembentukan UUPP dimaksudkan untuk kepentingan negara ataukah hanya semata-mata memberikan keuntungan bagi para wajib pajak yang mencoba menghindari kewajiban perpajakan? Untuk menganalisis permasalahan ini, penulis akan menggunakan pendekatan teori *Economic Analisis of Law*, karena teori ini berupaya menundukkan doktrin hukum kepada analisis biaya dan keuntungan (*cost and benefit analysis*).

Berangkat dari latar belakang di atas, maka penelitian ini akan membahas dua permasalahan. Pertama, bagaimana konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016? Kedua, bagaimana analisis kebijakan pengampunan pajak menurut teori *Economic Analysis of Law*? Penelitian ini bertujuan untuk memberikan gambaran mengenai konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak dan meneropong pihak yang diuntungkan atau dirugikan dari kebijakan tersebut.

Penelitian ini bersifat analisis deskriptif dengan menggunakan metode yuridis normatif dan pendekatan teoretis *(theoritical approach)*, yaitu dengan memaparkan konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak yang termuat dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016, kemudian dianalisis berdasarkan teori hukum *Economic Analysis of Law*. Sumber data yang digunakan adalah Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 beserta peraturan pelaksanaannya, Putusan Mahkamah Konstitusi, buku literatur, dan beberapa artikel dari media cetak maupun elektronik.

PEMBAHASAN

Konsepsi Lahirnya Kebijakan Pengampunan Pajak dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016

Kebijakan *(policy)* adalah sebuah instrumen pemerintahan, bukan saja dalam arti *government* atau hanya menyangkut aparatur negara, melainkan pula *governance* yang menyentuh berbagai bentuk kelembagaan, baik swasta, dunia usaha maupun masyarakat madani *(civil society)*. Kebijakan merupakan hasil dari adanya sinergi, kompromi, atau bahkan kompetisi antara gagasan, teori, ideologi, dan kepentingan-kepentingan yang mewakili sistem politik suatu negara (Lutfi & Kurniawan, 2011). Kebijakan yang diambil oleh negara atau pemerintah untuk seluruh masyarakat atau yang disebut dengan kebijakan publik *(public policy)*, pada umumnya dituangkan dalam bentuk produk hukum, dengan tujuan untuk menjamin legalitasnya di lapangan. Dalam hal ini, hubungan antara hukum dan kebijakan publik seiring sejalan dengan prinsip saling mengisi. Sebuah produk hukum tanpa adanya proses kebijakan publik maka produk hukum tersebut dapat kehilangan makna substansinya. Sebaliknya, sebuah proses kebijakan publik tanpa adanya legalisasi dari hukum, maka dimensi operasionalnya akan menjadi lemah (Lutfi & Kurniawan, 2011).

Salah satu kebijakan publik yang diambil oleh pemerintah bersama dengan DPR adalah kebijakan pengampunan pajak, yang kemudian dituangkan dalam bentuk undang-undang, yaitu Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Menurut ketentuan Pasal 1 angka 1 UUPP, yang dimaksud dengan pengampunan pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan sebagaimana diatur dalam UUPP. Subjek dari program pengampunan pajak ini adalah seluruh wajib pajak yang mempunyai kewajiban menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan (SPT PPh), kecuali wajib pajak yang sedang dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh kejaksaan, dalam proses peradilan, atau menjalani hukuman pidana, atas tindak pidana di bidang perpajakan. Sedangkan yang menjadi objek pengampunan pajak adalah pengampunan atas kewajiban perpajakan sampai dengan akhir tahun pajak terakhir, yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh wajib pajak, terdiri atas kewajiban:

a. Pajak Penghasilan; dan
b. Pajak Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Lahirnya kebijakan pengampunan pajak sebagaimana diatur dalam UUPP tentunya tidak terlepas dari politik hukum yang mendasarinya. Menurut Prof. Dr. Moh. Mahfud M. D., politik hukum diartikan sebagai *legal policy* atau garis (kebijakan) resmi tentang hukum yang akan diberlakukan baik dengan pembuatan hukum baru maupun dengan penggantian hukum lama, dalam rangka mencapai tujuan negara (Mahfud, 2017). Politik hukum itulah yang nantinya akan menentukan apa yang berlaku sebagai hukum positif itu sendiri, sebagaimana yang tertuang dalam suatu undang-undang. Oleh karena itu, untuk mengetahui konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak, kita dapat menganalisis dari politik hukum yang tercermin dalam pembentukan UUPP tersebut. Pada umumnya, politik hukum suatu pemerintahan atau rezim biasanya dapat diamati dari (Saragih, 2006):

1. Program kabinet yang dibentuk itu;
2. Pertimbangan yang dirumuskan dalam setiap peraturan perundang-undangan yang dihasilkan, terutama undang-undang;

3. Penjelasan umum dari setiap peraturan perundang-undangan yang dihasilkan, terutama undang-undang.

Berdasarkan penjelasan umum UUPP, lahirnya kebijakan pengampunan pajak dilatarbelakangi oleh lambatnya pertumbuhan ekonomi nasional dalam beberapa tahun terakhir yang berdampak pada turunnya penerimaan pajak dan juga telah mengurangi ketersediaan likuiditas dalam negeri yang sangat diperlukan untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi Indonesia. Di sisi lain, banyak harta warga negara Indonesia yang ditempatkan di luar wilayah NKRI, baik dalam bentuk likuid maupun nonlikuid, yang seharusnya dapat dimanfaatkan untuk menambah likuiditas dalam negeri yang dapat mendorong pertumbuhan ekonomi nasional. Untuk itu, diterapkan langkah khusus dan terobosan kebijakan untuk mendorong pengalihan harta ke dalam wilayah NKRI sekaligus memberikan jaminan keamanan bagi warga negara Indonesia yang ingin mengalihkan dan mengungkapkan harta yang dimilikinya dalam bentuk pengampunan pajak.

Dalam penjelasan umum UUPP, disebutkan bahwa *"Kebijakan pengampunan pajak dilakukan dalam bentuk pelepasan hak negara untuk menagih pajak yang seharusnya terutang. Oleh karena itu, sudah sewajarnya jika wajib pajak diwajibkan untuk membayar uang tebusan atas pengampunan pajak yang diperolehnya"*. Apabila ketentuan tersebut dicermati, maka terlihat adanya semacam barter antara hak negara untuk menagih pajak dengan pembayaran uang tebusan. Dalam hal ini, negara akan membebaskan wajib pajak dari kewajiban membayar pajak yang terutang beserta sanksi denda dan sanksi pidana, apabila wajib pajak tersebut mau mengungkapkan hartanya dan membayar uang tebusan. Uang tebusan menurut UUPP adalah sejumlah uang yang dibayarkan ke kas negara untuk mendapatkan pengampunan pajak (Pasal 1 angka 7 UUPP). Berdasarkan ketentuan Pasal 5 UUPP, besarnya uang tebusan dihitung dengan cara mengalikan tarif uang tebusan dengan dasar pengenaan uang tebusan. Dasar pengenaan uang tebusan dihitung berdasarkan nilai harta bersih yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam SPT PPh terakhir. Nilai harta bersih tersebut merupakan selisih antara nilai harta dikurangi nilai utang. Tarif uang tebusan yang ditetapkan untuk wajib pajak pribadi dan badan disajikan dalam tabel 2 (Djanegara & Hastoni, 2017).

Tabel 2. Tarif dan Periode Penyampaian Pengampunan Pajak

Periode Penyampaian	Harta Dalam Negeri	Harta Luar Negeri	
		Non-repatriasi	Repatriasi
Periode I (1 Juli – 30 Sept 2016)	2%	4%	2%
Periode II (1 Okt – 31 Des 2016)	3%	6%	3%
Periode III (1 Jan – 30 Mar 2017)	5%	10%	5%

Sedangkan tarif untuk Usaha Menengah dan Kecil Menengah (UMKM), dengan peredaran usaha kurang dari Rp4,8 miliar dapat dilihat pada tabel 3.

Tujuan dari pengampunan pajak dijelaskan dalam Pasal 2 ayat (2) UUPP, yaitu untuk:

1. mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar Rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi;

2. mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi; dan
3. meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.

Tabel 3. Tarif Uang Tebusan untuk UMKM

Jumlah Harta	Tarif
Kurang dari Rp10 miliar	0,5%
Lebih dari Rp10 miliar	2%

Sumber: Djanegara & Hastoni, 2017

Selain dari penjelasan umum UUPP tersebut di atas, untuk melihat bagaimana politik hukum lahirnya kebijakan pengampunan pajak, dapat dilihat juga dalam rumusan konsideran atau pertimbangan hukum yang dimuat dalam UUPP. Konsideran UUPP menyatakan bahwa:

1. pembangunan nasional NKRI yang bertujuan untuk memakmurkan seluruh rakyat Indonesia yang merata dan berkeadilan, **memerlukan pendanaan besar yang bersumber utama dari penerimaan pajak**;
2. untuk memenuhi kebutuhan penerimaan pajak yang terus meningkat, diperlukan kesadaran dan kepatuhan masyarakat dengan **mengoptimalkan semua potensi dan sumber daya** yang ada;
3. **kesadaran dan kepatuhan masyarakat** dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya masih **perlu ditingkatkan** karena terdapat harta, baik di dalam maupun di luar negeri yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan;
4. **untuk meningkatkan penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian serta kesadaran dan** kepatuhan **masyarakat dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan**, perlu menerbitkan kebijakan pengampunan pajak.

Apabila rumusan dalam konsideran dan penjelasan umum UUPP dicermati, terlihat bahwa politik hukum lahirnya kebijakan pengampunan pajak dimaksudkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dan pertumbuhan ekonomi yang cenderung menurun, dengan cara meningkatkan kembali kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam membayar pajak melalui program "Pengampunan Pajak". Maksud semacam ini secara yuridis tidak salah, karena pada prinsipnya negara dapat memaksakan warganya untuk membayar pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23A UUD Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang berbunyi *"Pajak dan pungutan lain yang* ***bersifat memaksa*** *untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang"*. Selain itu, tujuan *tax amnesty* untuk meningkatkan penerimaan negara ini sesuai dengan Asas Politik Finansial, yang dikemukakan oleh Adolf Wagner dalam Bohari (2012), yang meliputi:

1. Perpajakan hendaknya menghasilkan jumlah penerimaan yang memadai, dalam arti cukup untuk menutup biaya pengeluaran negara.
2. Pajak hendaknya bersifat dinamis, artinya penerimaan negara dari pajak diharapkan selalu meningkat mengingat kebutuhan penduduknya selalu meningkat, baik secara kualitatif maupun secara kuantitatif.

Kebijakan pengampunan pajak yang diatur dalam UUPP dilaksanakan berdasarkan asas:

1. **Kepastian hukum**, yaitu pelaksanaan pengampunan pajak harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum;
2. **Keadilan,** yaitu pelaksanaan pengampunan pajak menjunjung tinggi keseimbangan hak dan kewajiban dari setiap pihak yang terlibat;

3. **Kemanfaatan**, yaitu seluruh pengaturan kebijakan pengampunan pajak bermanfaat bagi kepentingan negara, bangsa, dan masyarakat, khususnya dalam memajukan kesejahteraan umum; dan
4. **Kepentingan nasional**, yaitu pelaksanaan pengampunan pajak mengutamakan kepentingan bangsa, negara, dan masyarakat di atas kepentingan lainnya.

Selain di Indonesia, kebijakan pengampunan pajak juga telah diterapkan di berbagai negara. Menurut informasi yang diberitakan oleh bisnis.com pada tanggal 1 September 2016, sebanyak 38 negara di dunia ternyata sudah menerapkan kebijakan pengampunan pajak. Sayangnya, jika merunut pada sejarah masa lalu, pelaksanaan kebijakan pengampunan pajak baik di dalam maupun di luar negeri sulit menemukan cerita yang berakhir manis, bahkan kisah-kisah kegagalan tersebut selalu berulang. Meskipun demikian, ada beberapa negara yang dianggap sukses melaksanakan kebijakan pengampunan pajak (Djanegara & Hastoni, 2017). Berdasarkan hasil studi kepustakaan yang dilakukan oleh Santoso & Setiawan (2009), negara yang berhasil dalam melaksanakan kebijakan pengampunan pajak yaitu Afrika Selatan (2003), Irlandia (1988) dan India (1997).

Keberhasilan pengampunan pajak di Afrika Selatan pada tahun 2003 berasal dari kebijakan *amnesty* berupa pengontrolan devisa untuk mengembalikan dana yang diparkir di luar negeri dengan diskon tarif *amnesty* yang menarik. Dalam program *tax amnesty* tersebut, penduduk Afrika Selatan dilarang mentransfer devisa ke luar negeri di atas 750.000 Rand atau sekitar Rp1.250.000.000,00. Harta di atas jumlah tersebut yang ada di luar negeri bilamana dibawa kembali dan dimohonkan *amnesty* akan dikenakan tarif diskon 50% dibanding bila dana tersebut tetap di luar negeri dan dikenakan tarif tambahan 2%, tuntutan pidana dibatasi pada pidana pajak dan peraturan lalu lintas devisa. Selain itu, Kantor Pajak Afrika Selatan (SARS) juga melakukan pendekatan yang bersahabat dengan wajib pajak dalam program kampanye taat pajak (Santoso & Setiawan, 2009). Alhasil, kebijakan pengampunan pajak yang dilaksanakan oleh Negara Afrika Selatan pada tahun 2003 tersebut mampu meraup dana hingga sebesar 2,2 miliar Rand atau sekitar 0,7% dari total produk domestik bruto (PDB) (Djanegara & Hastoni, 2017).

Kebijakan pengampunan pajak di Irlandia pada tahun 1988 dapat berhasil karena pemerintah saat itu telah siap dengan kebijakan pendukung pasca *tax amnesty* untuk meningkatkan *law enforcement*. Pemerintah Irlandia menambah jumlah pemeriksa pajak dan memberlakukan sistem perpajakan yang baru pasca *amnesty*, dengan ancaman sanksi sampai penyitaan aset dan pembekuan rekening bank bagi penyelundup pajak. Irlandia sebelumnya tidak pernah menempuh kebijakan pengampunan pajak dan program ini merupakan yang pertama dan terakhir bagi wajib pajak (Santoso & Setiawan, 2009). Dana yang didapatkan oleh Pemerintah Irlandia mencapai USD 750 juta, jauh diatas target awal sebesar USD 50 juta (Djanegara & Hastoni, 2017).

India merupakan salah satu negara yang sering menerapkan kebijakan pengampunan pajak, namun hasilnya selalu gagal, karena pelaksanaan kebijakan tersebut tidak diiringi dengan peningkatan *tax enforcement*, dan tidak ada langkah memperkuat undang-undang perpajakan atau perubahan struktur lain dalam sistem perpajakan (Djanegara & Hastoni, 2017). Namun kebijakan pengampunan pajak yang dilakukan pada tahun 1997 dapat berhasil menaikkan basis pajak karena program ini ditegaskan sebagai program *amnesty* yang terakhir dan ditawarkan di tengah inflasi yang terjadi

(Santoso & Setiawan, 2009). Saat itu pemerintah India berhasil memperoleh tambahan penerimaan pajak hingga US$2,5 miliar atau sekitar Rp25 triliun. Jumlah ini masih tergolong kecil, karena sedikitnya jumlah wajib pajak yang mengikuti program *tax amnesty*, namun apabila dibandingkan dengan hasil *tax amnesty* pada tahun-tahun sebelumnya, maka program *tax amnesty* tahun 1997 tersebut cukup sukses.

Apabila dibandingkan dengan negara-negara yang telah sukses melaksanakan kebijakan pengampunan pajak, maka hasil dari kebijakan pengampunan pajak yang dilaksanakan oleh Pemerintah Indonesia pada tahun 2016 tergolong paling sukses, meskipun hasil tersebut masih di bawah target yang diharapkan. Menurut data Center for Indonesia Taxation Analysis (CITA) yang dipublikasikan pada tanggal 20 Oktober 2016, deklarasi amnesti pajak di Indonesia sampai dengan 30 September 2016 merupakan yang tertinggi di dunia, sebagaimana ditunjukkan dalam gambar 1.



Gambar 1. Perbandingan Deklarasi Harta Pengampunan Pajak di Berbagai Negara

Sumber: https://cita.or.id/news/citax/serial-tax-amnesty-infografis-menengok-keberhasilan-tax-amnesty-periode-i.

Berdasarkan gambar 1, terlihat bahwa total deklarasi harta pengampunan pajak di Indonesia menduduki peringkat pertama. Padahal angka tersebut merupakan angka sementara per 30 September 2016, dimana hasil akhir dari pengampunan pajak per 31 Maret 2017 menunjukkan angka sebanyak Rp4.854,63 triliun atau sekitar 40% dari PDB. Posisi kedua, ditempati oleh Italia yang berhasil menambah basis aset kena pajak sebesar Rp1.179 triliun pada 2009 lalu. Selanjutnya, posisi ketiga, diduduki oleh Chili sebesar Rp263 triliun dari amnesti pajak yang dilakukan tahun 2015 lalu. Keberhasilan Indonesia dalam pelaksanaan pengampunan pajak tahun 2016 menunjukkan bahwa konsepsi kebijakan pengampunan pajak yang diatur dalam UUPP telah dirumuskan secara matang, tentunya juga sudah mempertimbangkan praktik pengampunan

pajak di berbagai negara. Selain itu, sistem politik yang ada pada saat itu juga mendukung dalam perumusan kebijakan pengampunan pajak dalam UUPP, sehingga pembentukan dan pelaksanaan UUPP tidak banyak mengalami hambatan.

Analisis Kebijakan Pengampunan Pajak menurut Teori *Economic Analysis of Law*

Kebijakan pengampunan pajak ini sangat tepat jika dianalisis menggunakan teori *Economic Analysis of Law* (*EAoL*). Konsep EAoL diperkenalkan oleh Ronald H. Coase pada tahun 1960-an, yang menulis artikel tentang Biaya Sosial (*The Problem of Social Cost*) dan *Guido Calabresi,* yang membahas tentang Perbuatan Melawan Hukum (*torts*). Analisis ekonomi diterapkan secara sistematis pada masalah-masalah hukum yang tidak berhubungan sama sekali dengan masalah ekonomi. Pendekatan ini kemudian menjadi sebuah teori dalam Ilmu Hukum setelah Richard Posner menerbitkan buku "*Economic Analysis of Law"* pada tahun 1986 (Conboy & Adji, 2015).

Richard Posner menegaskan bahwa prinsip-prinsip ekonomi harus diikutsertakan dalam pembentukan legislasi. EAoL merupakan metode yang paling penting di semua aspek hukum dan pelaksanaannya dalam suatu masyarakat modern. Setiap undang-undang yang akan menciptakan biaya lebih besar daripada manfaat bagi masyarakat akan dianggap tidak efisien. Ketidakefisienan dalam setiap peraturan perundang-undangan atau kebijakan adalah tidak adil dan akibatnya menghasilkan ketidakadilan bagi masyarakat (Conboy & Adji, 2015).

Teori ini juga digunakan oleh Dr. Maruarar Siahaan, S. H., sebagai salah satu ahli pemerintah, dalam sidang uji materi UUPP di Mahkamah Konstitusi, yang juga menjadi salah satu pertimbangan Mahkamah dalam memutus uji materi UUPP tersebut. Menurut Dr. Maruarar Siahaan, S. H., pendekatan yang dipergunakan dalam studi EAoL, maupun studi komparatif hukum dan ekonomi, berupaya menundukkan doktrin hukum kepada analisis biaya dan keuntungan (*cost and benefit analysis*) serta pada konsep efisiensi ekonomi, yang memberi kemungkinan untuk menarik kesimpulan tertentu mengenai konsekuensi dan nilai sosial dari aturan tertentu (MK, 2016a, 2016b, 2016c & 2016d).

Robert Coorter dan Thomas Ulen mengungkapkan bahwa EAoL memiliki tiga konsep fundamental, yaitu maksimalisasi (*maximization*), keseimbangan (*equilibrium*) dan efisiensi (*efficiency*) (Coorter & Ulen, 2000). Tiga konsep dasar inilah yang akan digunakan sebagai pisau analisis atas kebijakan pengampunan pajak dalam penelitian ini.

1. Maksimalisasi (*maximization*)

Pada dasarnya setiap orang harus memaksimalkan sesuatu, contoh: manfaat oleh konsumen, profit oleh perusahaan, suara oleh politisi dan pendapatan oleh birokrat. Konsep ini berangkat dari asumsi *"man is a rational maximiser of his satisfactions"* atau manusia sebagai *maximizer* yang rasional dari kepuasan dirinya. Orang berakal pasti memilih opsi terbaik dan memaksimalkan kegunaan yang dimungkinkan faktor kendalanya (Gaffar, 2014).

Kebijakan pengampunan pajak merupakan pilihan terbaik untuk memaksimalkan penerimaan negara guna meningkatkan pertumbuhan ekonomi, yang pada saat itu terkendala oleh banyaknya wajib pajak yang tidak melaporkan seluruh hartanya dalam SPT PPh untuk membayar pajak sesuai perhitungan yang ditetapkan dalam undang-undang perpajakan, dengan ancaman sanksi administrasi dan/atau pidana, namun cara ini

membutuhkan banyak tenaga, biaya dan waktu yang lama, karena pada umumnya setiap orang memiliki kecenderungan menghindari pajak. Menurut R. Santoso Brotodiharjo (1993), pada dasarnya terdapat dua bentuk perlawanan pajak yang dilakukan oleh warga negara, yaitu perlawanan pasif dan perlawanan aktif (dalam Pohan, 2011).

a. Perlawanan pasif, meliputi hambatan-hambatan yang mempersulit pemungutan pajak yang erat hubungannya dengan struktur ekonomi suatu negara, perkembangan intelektual dan moral penduduk serta sistem dan cara pemungutan pajak itu sendiri. Sebagai contoh: wajib pajak dituntut untuk menghitung sendiri pendapatan netonya. Untuk itu, wajib pajak harus membuat pembukuan. Kewajiban ini akan sangat sulit dilakukan oleh masyarakat agraris, karena selain pencatatan pendapatan yang akurat sulit dilakukan, mereka juga tidak mampu melakukan pembukuan (Sumarsan, 2012).

b. Perlawanan aktif, meliputi semua usaha dan perbuatan yang langsung ditujukan kepada fiskus dan bertujuan untuk menghindari pajak. Ada tiga cara perlawanan aktif terhadap pajak, yaitu: penghindaran pajak (*tax avoidance*), pengelakan pajak (*tax evation*), dan melalaikan pajak (Sumarsan, 2012). Penghindaran pajak (*tax avoidance*) terjadi sebelum Surat Ketetapan Pajak (SKP) keluar. Dalam penghindaran pajak ini, wajib pajak tidak secara jelas melanggar undang-undang sekalipun kadang-kadang dengan jelas menafsirkan undang-undang tidak sesuai dengan maksud dan tujuan pembuat undang-undang. Penghindaran pajak ini dilakukan dengan cara: (1) menahan diri, yaitu dengan tidak melakukan sesuatu yang bisa dikenai pajak; atau (2) memindahkan lokasi usaha atau domisili dari yang tarif pajaknya tinggi ke lokasi yang tarif pajaknya rendah. Pengelakan pajak (*tax evation*) merupakan pelanggaran terhadap undang-undang dengan maksud melepaskan diri dari pajak atau mengurangi dasar penetapan pajak dengan cara menyembunyikan sebagian dari penghasilannya. Sedangkan melalaikan pajak adalah tidak melakukan kewajiban perpajakan yang seharusnya dilakukan.

Dengan adanya kemungkinan-kemungkinan munculnya perlawanan pajak yang dapat menghambat penerimaan negara, maka pemerintah harus mencari strategi untuk dapat mengoptimalkan penerimaan pajak apabila WP mempunyai kecenderungan melakukan perlawanan. Oleh karena itu kebijakan pengampunan pajak menjadi pilihan terbaik saat itu. Kebijakan pengampunan pajak tidak hanya dimaksudkan untuk memungut pajak atas harta WP yang belum dilaporkan, melainkan lebih dari itu, yaitu untuk mendorong pengalihan harta WP yang selama ini disembunyikan di luar negeri, ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia. Dengan demikian, seluruh data dan informasi atas harta yang telah diungkapkan oleh WP, akan masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan dan dapat dimanfaatkan untuk pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan di masa yang akan datang.

Dalam program pengampunan pajak, WP yang bermaksud mengalihkan harta ke dalam wilayah NKRI, harus melampirkan surat pernyataan mengalihkan dan menginvestasikan harta ke dalam wilayah NKRI paling singkat selama jangka waktu tiga tahun terhitung sejak dialihkan (Pasal 9 ayat (3) UUPP). Sedangkan WP yang mengungkapkan harta yang berada dan/atau ditempatkan di dalam wilayah NKRI, harus

melampirkan surat pernyataan tidak mengalihkan harta ke luar wilayah NKRI paling singkat selama jangka waktu tiga tahun terhitung sejak diterbitkannya Surat Keterangan (Pasal 9 ayat (4) UUPP). Dengan demikian, negara tidak hanya memperoleh tambahan penerimaan pajak berupa uang tebusan, melainkan juga akan mendapatkan penerimaan pajak dari tambahan aktivitas ekonomi yang berasal dari harta yang telah dialihkan dan diinvestasikan di dalam wilayah NKRI tersebut, minimal dalam jangka waktu tiga tahun ke depan.

2. Keseimbangan *(equilibrium)*

Konsep keseimbangan adalah simpul titik temu dari interaksi antar pelaku yang melakukan maksimalisasi. Keseimbangan adalah pola interaksi yang bertahan kecuali ada gangguan oleh kekuatan luar (Coorter & Thomas, 2000). Pemungutan pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada negara yang hasilnya juga akan dikembalikan kepada masyarakat. Oleh sebab itu, pemungutan pajak harus mendapatkan persetujuan dari rakyat. Proses persetujuan rakyat dimaksud tentunya hanya dapat dilakukan dengan suatu undang-undang (Ilyas, & Burton, 2007).

Apabila pajak telah diatur dalam undang-undang, berarti undang-undang pajak tersebut harus dilaksanakan sebagaimana mestinya dan tidak boleh dilanggar. Sekalipun harus dilaksanakan dan ditaati, undang-undang pajak harus berasaskan keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum, sehingga terjelmalah pertautan antara kedaulatan hukum dan kedaulatan rakyat dalam konstelasi undang-undang pajak (Saidi, 2007).

Kebijakan pengampunan pajak lahir sebagai titik temu antara kepentingan negara dengan kepentingan WP. Di satu sisi, negara ingin memaksimalkan penerimaan negara melalui hak memungut pajak. Di sisi lain, WP tidak ingin dibebani kewajiban membayar pajak yang terlalu besar termasuk sanksi administrasi dan sanksi pidana, sehingga ia berusaha untuk menyembunyikan hartanya. Oleh karena itu, kebijakan pengampunan pajak merupakan solusi yang dapat menguntungkan kedua belah pihak.

Keuntungan yang akan diperoleh oleh negara dari kebijakan pengampunan pajak termuat dalam penjelasan umum UUPP, paragraf keenam, yang menyatakan:

"Dalam jangka pendek, hal ini akan dapat meningkatkan penerimaan pajak pada tahun diterimanya uang tebusan yang berguna bagi negara untuk membiayai berbagai program yang telah direncanakan. Dalam jangka panjang, negara akan mendapatkan penerimaan pajak dari tambahan aktivitas ekonomi yang berasal dari harta yang telah dialihkan dan diinvestasikan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia".

Keuntungan negara ini pada akhirnya akan kembali ke rakyat, karena penerimaan pajak harus digunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat Indonesia. Hal ini sesuai dengan "asas kemanfaatan" yang diatur dalam UUPP, yaitu seluruh pengaturan kebijakan pengampunan pajak bermanfaat bagi kepentingan negara, bangsa, dan masyarakat, khususnya dalam memajukan kesejahteraan umum.

Sedangkan keuntungan bagi wajib pajak yang mengikuti program *tax amnesty* ini, antara lain (Faisal & Akhiatri, 2016):

a. Penghapusan pajak yang seharusnya terutang.
b. Tidak dikenai sanksi administrasi dan sanksi pidana perpajakan.
c. Tidak dilakukan pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan.

d. Penghentian proses pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, atau penyidikan.
e. Jaminan rahasia data pengampunan pajak tidak dapat dijadikan dasar penyelidikan dan penyidikan tindak pidana apapun.
f. Pembebasan pajak penghasilan untuk balik nama harta tambahan yang masih diatasnamakan pihak lain (*nominee*) hingga 31 Desember 2017.

Dalam suatu penelitian yang dilakukan oleh Sa'adah (2017), diungkapkan bahwa kebijakan pengampunan pajak meskipun disatu sisi dianggap mencederai keadilan terhadap wajib pajak patuh, tetapi kebijakan tersebut harus dipandang dari asas manfaat, bahwa tujuan pengampunan pajak dalam jangka panjang adalah peningkatan penerimaan negara dari sektor pajak melalui perluasan wajib pajak dan penataan basis administrasi pajak. Pelaksanaan pengampunan pajak agar mampu memberi keadilan dan kepastian hukum bagi masyarakat sudah barang tentu dibutuhkan komitmen yang tinggi dari fiskus untuk mengawal program ini, melalui pelaksanaan pengadministrasian yang baik serta *law enforcement* yang tegas atas setiap pelanggaran perpajakan.

3. Efisiensi (*efficiency*)

Terminologi ini sering merujuk kepada hasil dengan biaya serendah mungkin, yang disebut efisiensi produksi. Proses produksi dikatakan efisien hanya bila memenuhi dua kondisi: (1) tidak mungkin menghasilkan output yang sama, dengan input yang rendah, dan (2) tidak mungkin menghasilkan output yang lebih, dengan input yang sama. Kebijakan pengampunan pajak dapat dianalisis berdasarkan konsep efisiensi, dengan mempertimbangkan *cost and benefit*.

Dalam masalah perpajakan, tidak dapat dipungkiri bahwa seseorang atau wajib pajak memiliki kecenderungan untuk menghindari kewajiban perpajakan, karena pajak dianggap sebagai beban atau biaya yang harus dikeluarkan. Orang tidak akan menghindari pajak, jika keuntungan yang diharapkan dari kepatuhan membayar pajak akan lebih besar dibanding biaya (*cost*) yang timbul. Menurut Dr. Maruarar Siahaan, S.H., terdapat dua *cost* yang timbul jika wajib pajak menghindari pajak dan melarikannya ke luar negeri, yaitu:

a. Kemampuan aparat untuk menegakkan hukumnya dan memaksa pembayar pajak memenuhi kewajibannya = P (*Probability to adjudicate*).
b. Hukuman (denda) maksimum yang diharapkan = S (*Sanction*).

Perkalian dua faktor inilah yang membentuk biaya (*C = Cost*), yang diperhitungkan wajib pajak apabila ingin menghindari pajak (C = P x S). Berdasarkan rumus tersebut, maka dalam kondisi pendapatan yang diinvestasikan di luar wilayah NKRI, menjadikan di luar kompetensi aparatur pajak untuk memaksakan dan menegakkan sanksi, sehingga dengan rumus C = P x S mendapatkan hasil 0 (nol), artinya wajib pajak tetap diuntungkan jika terus menempatkan uangnya di luar wilayah NKRI, karena aman dari jangkauan hukum Indonesia. Dengan kebijakan *tax amnesty* yang memberikan kemudahan dan jaminan hukum di Indonesia jika modal tersebut direpatriasi, dengan pengenaan uang tebusan yang sangat rendah, maka dari analisis *cost and benefit*, respons wajib pajak yang di luar jangkauan hukum pajak Indonesia, dengan rasionalitas sebagai *maximizer of benefit*, akan berubah sikap karena akan meningkatkan kepuasannya atas *benefit* yang diperoleh (MK, 2016a).

Terdapat berbagai manfaat yang diperoleh baik dalam jangka pendek maupun jangka menengah, wajarlah para pembuat kebijakan memandang pengampunan pajak sebagai alat yang efisien karena mampu meningkatkan pendapatan pajak tanpa harus mengubah struktur pajak (tarif pajak maupun dasar

perhitungannya). Disamping itu, pembuat kebijakan juga melihat pengampunan pajak sebagai instrumen yang adil karena penghasilan yang didapat dari penghindar pajak mengurangi atau meniadakan disparitas pajak (Djanegara & Hastoni, 2017).

Meskipun melalui kebijakan pengampunan pajak ini, negara "merelakan" potensi penerimaan pajak dan sanksi denda, namun jumlah tersebut masih lebih kecil dibandingkan dengan keuntungan negara berupa besarnya uang tebusan dan peluang penerimaan pajak pada masa mendatang dari harta wajib pajak yang berhasil diungkap melalui pengampunan pajak. Hal ini sejalan dengan penjelasan umum UUPP, paragraf keenam, sebagaimana telah dijelaskan diatas. Konsep ini sesuai dengan salah satu dari 4 asas pemungutan pajak (*four canons of taxation*) yang dikemukakan oleh Adam Smith (1723-1790) dalam bukunya *Wealth of Nations,* yaitu asas *Low Cost of Collection* (asas efisiensi). Asas ini menekankan bahwa biaya pemungutan pajak tidak boleh lebih dari hasil pajak yang akan diterima (Bohari, 2012).

Berdasarkan analisis diatas, terlihat bahwa kebijakan pengampunan pajak yang diatur dalam UUPP telah sejalan dengan tiga konsep dasar teori *Economic Analysis of Law*, yaitu maksimalisasi (*maximization*), keseimbangan (*equilibrium*) dan efisiensi (*efficiency*). Adapun penerapan tiga konsep dasar teori *Economic Analysis of Law* tersebut dalam UUPP tercermin dalam konsideran, batang tubuh dan penjelasan umum UUPP sebagai berikut:

1. Maksimalisasi (*maximization*)

Penjelasan Umum UUPP, Paragraf Ketujuh:

"*Undang-Undang ini dapat menjembatani agar harta yang diperoleh dari aktivitas yang tidak dilaporkan dapat diungkapkan secara sukarela sehingga data dan informasi atas harta tersebut masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan dan dapat dimanfaatkan untuk pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan di masa yang akan datang*".

Pasal 9 ayat (3):

"Dalam hal wajib pajak bermaksud mengalihkan harta ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (6), selain melampirkan dokumen sebagaimana dimaksud pada ayat (2), wajib pajak harus melampirkan surat pernyataan mengalihkan dan menginvestasikan harta ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia paling singkat selama jangka waktu 3 (tiga) tahun terhitung sejak dialihkan".

Pasal 9 ayat (4):

"Dalam hal wajib pajak mengungkapkan harta yang berada dan/atau ditempatkan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (7), selain melampirkan dokumen sebagaimana dimaksud pada ayat (2), wajib pajak harus melampirkan surat pernyataan tidak mengalihkan harta ke luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia paling singkat selama jangka waktu 3 (tiga) tahun terhitung sejak diterbitkannya Surat Keterangan."

2. Keseimbangan (*equilibrium*)

Pasal 1 angka 1:

"Pengampunan Pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini".

Penjelasan Umum UUPP, Paragraf Kelima:

"Kebijakan Pengampunan Pajak dilakukan dalam bentuk pelepasan hak negara untuk menagih pajak yang seharusnya terutang. Oleh karena itu, sudah sewajarnya jika wajib pajak diwajibkan untuk membayar uang tebusan atas pengampunan pajak yang diperolehnya".

Keuntungan bagi negara:

Penjelasan Umum UUPP, Paragraf Keenam:

"Dalam jangka pendek, hal ini akan dapat meningkatkan penerimaan pajak pada tahun diterimanya uang tebusan yang berguna bagi negara untuk membiayai berbagai program yang telah direncanakan. Dalam jangka panjang, negara akan mendapatkan penerimaan pajak dari tambahan aktivitas ekonomi yang berasal dari harta yang telah dialihkan dan diinvestasikan di dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia".

Keuntungan bagi wajib pajak:

Pasal 11 ayat 5:

"Wajib Pajak yang telah diterbitkan Surat Keterangan, memperoleh fasilitas Pengampunan Pajak berupa:

a. penghapusan pajak terutang yang belum diterbitkan ketetapan pajak, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan, dan tidak dikenai sanksi pidana di bidang perpajakan, untuk kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir;

b. penghapusan sanksi administrasi perpajakan berupa bunga, atau denda, untuk kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir;

c. tidak dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, atas kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian Tahun Pajak, dan Tahun Pajak, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir; dan

d. penghentian pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, dalam hal WP sedang dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan atas kewajiban perpajakan, sampai dengan akhir Tahun Pajak Terakhir, yang sebelumnya telah ditangguhkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (3), yang berkaitan dengan kewajiban perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (5)".

Pasal 15 ayat (2) dan (3):

Pembebasan Pajak Penghasilan (PPh) untuk balik nama harta tambahan yang masih diatasnamakan pihak lain (*nominee*) hingga 31 Desember 2017.

Pasal 20:

"Data dan informasi yang bersumber dari Surat Pernyataan dan lampirannya yang diadministrasikan oleh Kementerian Keuangan atau pihak lain yang berkaitan dengan pelaksanaan Undang-Undang ini tidak dapat dijadikan sebagai dasar penyelidikan, penyidikan, dan/atau penuntutan pidana terhadap Wajib Pajak".

Pasal 21 ayat (2) dan (3):

Jaminan kerahasiaan data pengampunan pajak.

Keuntungan bagi rakyat:

Konsideran "menimbang" huruf a.:

"bahwa pembangunan nasional Negara Kesatuan Republik Indonesia yang ***bertujuan untuk memakmurkan seluruh rakyat Indonesia*** *yang merata dan berkeadilan, memerlukan pendanaan besar yang bersumber utama dari penerimaan pajak".*

Pasal 2 ayat (1) huruf c.:

"Pengampunan Pajak dilaksanakan berdasarkan asas kemanfaatan".

Penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf c.:

"Yang dimaksud dengan "asas kemanfaatan" adalah seluruh pengaturan kebijakan pengampunan pajak bermanfaat bagi kepentingan negara, bangsa, dan masyarakat, khususnya dalam memajukan kesejahteraan umum".

3. Efisiensi (*efficiency*)

Penjelasan Umum UUPP, Paragraf Keempat:

"Untuk itu, perlu diterapkan langkah khusus dan terobosan kebijakan untuk mendorong pengalihan harta ke dalam wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia sekaligus memberikan jaminan keamanan bagi warga negara Indonesia yang ingin mengalihkan dan mengungkapkan harta yang dimilikinya dalam bentuk pengampunan pajak. Terobosan kebijakan berupa pengampunan pajak atas pengalihan harta ini juga didorong oleh semakin kecilnya kemungkinan untuk menyembunyikan kekayaan di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia karena semakin transparannya sektor keuangan global dan meningkatnya intensitas pertukaran informasi antarnegara".

Melalui kebijakan pengampunan pajak, meskipun negara "merelakan" potensi penerimaan pajak dan sanksi denda, namun jumlah tersebut masih lebih kecil dibandingkan dengan keuntungan negara berupa besarnya uang tebusan dan peluang penerimaan pajak pada masa mendatang dari harta WP yang berhasil diungkap melalui pengampunan pajak, sebagaimana tercermin dalam penjelasan umum UUPP paragraf keenam.

Namun demikian, penelitian ini hanya menggambarkan analisis kebijakan pengampunan pajak secara yuridis normatif semata. Untuk memperoleh data yang akurat mengenai efektivitas penerapan kebijakan pengampunan pajak ini, maka perlu dilakukan pemeriksaan lebih lanjut. Oleh karena hak untuk memungut pajak merupakan bagian dari keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, maka pemeriksaan atas pengelolaan dan pertang-gungjawaban pemungutan pajak dilakukan oleh BPK sesuai ketentuan Pasal 3 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, yang menyatakan bahwa *"Pemeriksaan pengelo-laan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh BPK meliputi seluruh unsur keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara".* Dalam hal ini, BPK dapat melakukan pemeriksaan kinerja atas efektivitas penerapan kebijakan pengampunan pajak, maupun pemeriksaan dengan tujuan tertentu untuk menilai kepatuhan dalam pelaksanaan UUPP. Dengan pemeriksaan BPK tersebut, diharapkan penerimaan negara yang berasal dari kebijakan pengampunan pajak tersebut dapat dilakukan secara optimal, efisien dan efektif serta tidak terjadi penyalahgunaan atau ketidakpatuhan, baik oleh fiskus maupun WP, dalam pelaksanaan UUPP.

KESIMPULAN

Berdasarkan konsideran dan penjelasan umum UUPP, diketahui bahwa konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak dimaksudkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian yang semakin menurun, dengan cara meningkatkan kembali kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam membayar pajak melalui program "Pengampunan Pajak". Melalui program ini, negara akan membebaskan WP dari kewajiban membayar pajak yang terutang beserta sanksi denda dan sanksi pidana, apabila WP tersebut mau mengungkapkan hartanya dan membayar uang tebusan.

Kebijakan pengampunan pajak tersebut merupakan pilihan terbaik saat itu untuk mencapai tujuan yang diharapkan oleh pemerintah, sesuai dengan konsep dasar teori *Economic Analysis of Law,* yaitu maksimalisasi, keseimbangan, dan efisiensi. Dalam hal ini, kebijakan pengampunan pajak merupakan solusi yang dapat menguntungkan bagi semua pihak, baik negara, WP maupun Rakyat Indonesia. Negara dapat mengoptimalkan penerimaan pajak, WP mendapatkan keringanan dalam membayar pajak dan rakyat dapat menikmati hasil dari pengampunan pajak melalui pembangunan.

Namun demikian, untuk dapat memastikan bahwa kebijakan pengampunan pajak dilaksanakan secara efisien dan efektif serta taat pada peraturan perundang-undangan, maka perlu dilakukan pemeriksaan. Dalam hal ini BPK sebagai lembaga negara yang bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, dapat melakukan pemeriksaan kinerja atas efektivitas penerapan kebijakan pengampunan pajak, maupun pemeriksaan dengan tujuan tertentu untuk menilai kepatuhan dalam pelaksanaan UUPP.

DAFTAR PUSTAKA

Adam, O., dkk. (2017). Pengaruh program pengampunan pajak terhadap efektivitas penerimaan pajak di Indonesia. *Akuntabilitas: Jurnal Ilmu Akuntansi,* 10(1), 61 – 70.

Bisnis.com. (2016). *Pengampunan pajak: 38 negara sudah terapkan tax amnesty*. Diakses 1 September 2016 dari http://finansial.bisnis.com/read/20160901/10/580310/ pengampunan-pajak-38-negara-sudah-terapkan-tax-amnesty.

Bohari. (2012). *Pengantar hukum pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Perkasa.

CITA. (2016, Oktober 20). Serial tax amnesty: Infografis menengok keberhasilan tax amnesty periode I. *Center for Indonesia Taxation Analysis (CITA)*. Diakses dari https://cita.or.id/news/citax/serial-tax-amnesty-infografis-menengok-keberhasilan-tax-amnesty-periode-i.

Conboy, M. G. S. S., & Adji, I. S. (2015). *Economic analysis of law: Krisis keuangan dan kebijakan pemerintah*. Jakarta: Diadit Media.

Coorter, R., & Ulen, T. (2000). *Law and economics (3rd ed.)*. USA: Addison Wesley Longman, Inc.

Djanegara, M. S., & Hastoni. (2017). *Tax* amnesty *dan PSAK 70: Akuntansi aset dan liabilitas pengampunan pajak*. Bogor: Kesatuan Press.

Faisal, E., & Akhiatri, R. (2016). *Memahami amnesti pajak dengan cerdas dan lengkap*. Jakarta: PT Buku Pintar Indonesia.

Gaffar, F. (2014, Desember 29). Meneropong lembaga non-struktural. Media Kontan.

Ilyas, W. B., & Burton, R. (2007). *Hukum pajak (edisi 3)*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.

Kemenkeu. (2018). Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-03/PJ/2017 tentang Tata Cara Pelaporan dan Pengawasan Harta Tambahan Dalam Rangka Pengampunan Pajak, sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-07/PJ/2018.

Kompas. (2016a, Agustus 31). Implementasi UU "Tax Amnesty" dinilai telah membahayakan usaha kecil-menengah. *Kompas*. Diakses dari http://nasional.kompas.com/read/2016/08/31/19171261/implementasi.uu.tax.amnesty.dinilai.telah.membahayakan.usaha.kecil-menengah.

Kompas. (2016b, Juli 4). "Tax Amnesty" untuk koruptor atau perekonomian?. *Kompas*. Diakses dari http://ekonomi.kompas.com/read/2016/07/04/173451726/.tax.amnesty.untuk.koruptor.atau.perekonomian.

Lutfi, M., & Kurniawan, L. J. (2011). *Perihal negara, hukum dan kebijakan publik: Perspektif politik kesejahteraan, kearifan lokal, yang pro civil society dan gender*. Malang: Setara Press.

Mahfud, M. (2017). *Politik hukum di* Indonesia-*Edisi revisi*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.

MK. (2016a). Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 57/PUU-XIV/2016, tanggal 14 Desember 2016. Jakarta: Mahkamah Konstitusi.

MK. (2016b). Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 58/PUU-XIV/2016, tanggal 14 Desember 2016. Jakarta: Mahkamah Konstitusi.

MK. (2016c). Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 59/PUU-XIV/2016, tanggal 14 Desember 2016. Jakarta: Mahkamah Konstitusi.

MK. (2016d). Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XIV/2016, tanggal 14 Desember 2016. Jakarta: Mahkamah Konstitusi.

Pohan, C. A. (2011). *Optimizing corporate tax management: Kajian perpajakan dan tax planning-nya terkini*. Jakarta: Bumi Aksara.

Sa'adah, N. (2017). Kebijakan pengampunan pajak (tax amnesty) berdasarkan keadilan yang mendukung iklim investasi Indonesia. *Masalah-Masalah Hukum*, 46(2), 182-189.

Safyra, P. (2017a, April 1). Tax amnesty kelar, Sri Mulyani akui tak puas. *CNN Indonesia*. Diakses dari https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20170401033621-78-204214/tax-amnesty-kelar-sri-mulyani-akui-tak-puas.

Safyra, P. (2017b, April 3). CORE: Hasil tax amnesty jauh dari ekspektasi. *CNN Indonesia*. Diakses dari https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20170403103842-78-204494/core-hasil-tax-amnesty-jauh-dari-ekspektasi.

Saidi, M. D. (2007). *Perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.

Santoso, U., & Setiawan, J. M. (2009). *Tax amnesty* dan pelaksanaannya di beberapa negara: Perspektif bagi pebisnis Indonesia. *Sosiohumaniora*, 11(2), 111–125.

Saragih, B. R. (2006). *Politik hukum*. Bandung: CV. Utomo.

Sumarsan, T. (2012). *Perpajakan Indonesia edisi 2: Pedoman perpajakan yang lengkap berdasarkan undang-undang terbaru*. Jakarta: PT. Indeks.

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.


amnesti pajak
ungkap . tebus . lega


TAX AMNESTY

PETUNJUK BAGI PENULIS

Ketentuan Umum

Jurnal ini hanya menerima artikel/naskah ilmiah yang masuk dalam lingkup jurnal, yaitu: Akuntansi, *auditing* (pemeriksaan), tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara, kebijakan dan administrasi publik terkait keuangan negara, dan hukum keuangan negara. Artikel/naskah ilmiah belum pernah dipublikasikan sebelumnya oleh institusi tertentu, Jurnal menerima tulisan yang berupa hasil penelitian lapangan maupun non penelitian (artikel *review*). Artikel yang ditulis dalam Bahasa Inggris dapat diterima.

Pengumpulan Artikel/Naskah

1. Naskah harus diketik di atas kertas ukuran A4 dengan huruf ukuran 11 point, jenis huruf Georgia, spasi *exactly* 15 pt, *before* 8, *after* 8, batas atas dan kanan masing-masing 2 cm, sedangkan batas kiri dan bawah masing-masing 2,5 cm, serta terdiri dari 20 sampai 25 halaman. Penyebutan istilah di luar Bahasa Indonesia atau Inggris ditulis dengan huruf cetak miring (*italic*). Artikel dikirimkan secara *online* melalui jurnal. bpk.go.id (lihat panduan pengiriman jurnal secara *online*).
2. Sebagai pra-syarat dalam mengirimkan artikel untuk dapat diterbitkan pada Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, penulis diwajibkan mengirimkan (calon) artikel jurnal yang dilengkapi dengan:
   a. Surat Pernyataan Orisinalitas & Pengalihan Hak Cipta bermaterai Rp6.000,00.
   b. Lembar Identitas Artikel Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara.
   c. *Curriculum Vitae.*

   Format dapat diunduh di jurnal.bpk.go.id.

Persiapan Artikel/Naskah, terdiri dari:

1. Sistematika Artikel/Naskah Penelitian
   a. Judul Artikel
      - Judul mencerminkan inti tulisan, diketik dengan huruf *UPPERCASE* cetak tebal (*bold*), tidak lebih 15 kata, diletakkan di tengah-tengah (*centered*) dengan menggunakan jenis huruf Calibri ukuran 18, spasi *exactly* 16pt, *before* 0 dan *after* 0 pt.
      - Apabila judul ditulis dalam Bahasa Indonesia, maka di bawahnya ditulis ulang dalam Bahasa Inggris dan sebaliknya. Diketik dengan huruf *UPPERCASE* cetak tebal (*bold*), tidak melebihi 15 kata, diletakkan ditengah-tengah (*centered*) menggunakan jenis huruf Calibri 16, spasi *exactly* 16, *before* 0 dan *after* 0 pt.
      - Apabila naskah menggunakan Bahasa Indonesia, maka judul dalam Bahasa Inggris ditulis dengan huruf cetak miring (*italic*), sedangkan judul dalam Bahasa Indonesia ditulis tidak dengan huruf cetak miring dan sebaliknya. Pengecualian untuk penulisan nama latin menggunakan *sentence case*.

   b. Nama dan Alamat Penulis
      - Nama penulis diketik di bawah judul, ditulis lengkap tanpa menyebutkan gelar, diletakkan di tengah-tengah (*centered*), menggunakan jenis huruf Calibri 11.
      - Alamat penulis (nama dan alamat instansi tempat bekerja atau universitas tempat studi) ditulis lengkap di bawah nama penulis.
      - Alamat *email* ditulis di bawah alamat penulis.

- Jika alamat lebih dari satu, maka harus diberi tanda asterik (*) dan diikuti alamat sekarang.
- Jika penulis terdiri lebih dari satu orang, maka harus ditambahkan kata penghubung 'dan' (bukan lambang '&').
- Alamat penulis dan *email* menggunakan jenis huruf Calibri 10, spasi *exactly* 15 pt, *before* 0 dan *after* 0 pt.

c. *Abstract*/Abstrak

- Abstrak ditulis dalam satu paragraf, ditulis dalam dua bahasa (Indonesia dan Inggris), menggunakan jenis huruf Georgia 10, spasi 1.
- Abstrak dalam bahasa Indonesia paling banyak 250 kata, sedangkan *abstract* dalam Bahasa Inggris paling banyak 200 kata.
- Penempatan abstrak disesuaikan dengan bahasa yang digunakan dalam KTI. Apabila KTI menggunakan bahasa Indonesia, maka *abstract* didahulukan dalam Bahasa Inggris ditulis dengan huruf cetak miring (*italic*), sedangkan abstrak dalam Bahasa Indonesia ditulis tidak dengan huruf cetak miring, dan sebaliknya.
- Kata abstrak (*abstract*) ditulis dengan huruf kapital cetak tebal (*bold*).

d. *Keywords* (kata kunci)

- Abstrak dalam Bahasa Indonesia diikuti kata kunci dalam Bahasa Indonesia, sedangkan *abstract* dalam Bahasa Inggris diikuti *keywords* dalam Bahasa Inggris. Pengecualian bagi istilah di luar Bahasa Indonesia atau Inggris.
- Kata kunci terdiri dari tiga sampai enam kata, dipisahkan dengan tanda titik koma (;),
- Hanya istilah standar, nomenklatur ilmiah dan singkatan yang diterima, yang harus digunakan.

e. Pendahuluan

Pendahuluan menjelaskan latar belakang, perumusan masalah, tujuan dan pentingnya penelitian, teori dan hipotesis (opsional), serta perspektif penulis. Disarankan untuk menghindari penjelasan detail mengenai landasan teori, pernyataan masalah, tujuan penelitian, dan sejenisnya seperti yang diterbitkan pada karya tulis dalam bentuk buku/skripsi/tesis.

f. Metode Kajian/Penelitian

Metodologi menguraikan metode seleksi dan pengumpulan data, pengukuran dan definisi operasional variabel, dan metode analisis data. Metodologi juga berisi rincian yang cukup untuk memungkinan penulis lain untuk menilai pekerjaan dan menduplikasi prosedur. Secara umum metodologi mencakup kerangka pemikiran/teori, metode pengumpulan data, metode analisis data, lokasi dan waktu penelitian.

g. Hasil Analisis dan Pembahasan

Menjelaskan hasil analisis data kajian/ penelitian berupa tabel, gambar, atau deskripsi hasil untuk penelitian deskriptif. Pembahasan berupa makna dari tabel, gambar, atau deskripsi hasil yang ditampilkan. Tidak mengulang angka-angka dalam tabel/gambar, melainkan interpretasi atau makna dari angka-angka dalam tabel/gambar atau deskripsi hasil. Di dalam hasil dan pembahasan juga dapat disebutkan keterbatasan penelitian dan implikasi penelitian.

h. Kesimpulan

Memuat simpulan hasil penelitian/ kajian dan dapat memuat saran (opsional), temuan penelitian yang berupa jawaban atas pertanyaan penelitian, atau berupa intisari hasil pembahasan. Simpulan disampaikan dalam bentuk paragraf dan harus berkaitan dengan judul, tujuan, dan pembahasan hasil.

i. Daftar Pustaka

Memuat sumber-sumber pustaka atau referensi yang dikutip di dalam penulisan artikel. Hanya sumber yang diacu yang dimuat dalam daftar referensi ini. Untuk keseragaman penulisan, Daftar Pustaka ditulis sesuai dengan format *American Psychological Association* (APA).

j. Lampiran/Ucapan Terima Kasih

Ucapan Terima Kasih dan Lampiran dapat dimasukkan jika perlu.

2. Sistematika Artikel *Review* (non penelitian lapangan) terdiri dari Judul Artikel, Nama dan Alamat Penulis, Abstrak, *Keywords*, Pendahuluan, Pembahasan, Kesimpulan dan Saran, Daftar Pustaka, Lampiran/Ucapan Terimakasih .

3. Cara penulisan bab (*heading*)
   a. *Heading level* 1, ditulis dengan format; *UPPERCASE*, rata kiri, *bold*, Calibri 18, spasi *Exactly* 15pt, *before* 8pt, *after* 8pt.
   b. *Heading level* 2, ditulis dengan format; *Capitalize Each Word*, rata kiri, *bold*, Georgia 11, spasi *Exactly* 15pt, *before* 8pt, *after* 8pt.
   c. *Heading level* 3, ditulis dengan format; *Sentence case*, rata kiri, *bold*, *italic*, Georgia 11, spasi *Exactly* 15pt, *before* 8pt, *after* 8pt.
   d. *Heading level* 4, tidak direkomendasikan.

4. Cara penyajian tabel
   a. Judul tabel ditampilkan di bagian atas tabel, rata kiri halaman, menggunakan jenis huruf Calibri 10-11, *spasi exactly* 15.
   b. Tulisan 'Tabel' dan 'Nomor' ditulis cetak tebal (*bold*), sedangkan judul tabel ditulis normal.
   c. Gunakan angka Arab (1,2,3, dst.) untuk penomoran judul tabel.
   d. Tabel ditampilkan rata kiri halaman.
   e. Jenis dan ukuran jenis huruf untuk isi tabel menggunakan Calibri ukuran 9-10 dengan spasi *exactly* 12 *before* 0 pt dan *after* 0 pt.
   f. Pencantuman sumber atau keterangan diletakkan di bawah tabel, rata kiri, *italic*, menggunakan jenis huruf Calibri 9.

5. Cara penyajian gambar
   a. Gambar dapat dalam bentuk grafik, matriks, foto, diagram, dan sejenisnya ditampilkan di tengah halaman (*centered*).
   b. Judul gambar ditulis di bawah gambar, menggunakan jenis huruf Calibri 10-11, spasi *exactly* 15, ditempatkan rata kiri gambar.
   c. Tulisan 'Gambar' dan 'Nomor' ditulis cetak tebal (*bold*), sedangkan isi keterangan ditulis normal.
   d. Gunakan angka Arab (1,2,3, dst.) untuk penomoran gambar.
   e. Pencantuman sumber atau keterangan diletakkan di bawah judul gambar, rata kiri, *italic*, menggunakan jenis huruf Calibri 9.
   f. Gambar dalam format file .jpg atau .tif

warna hitam putih, kecuali jika warna menentukan arti dengan resolusi paling sedikit 300 dpi.

6. Referensi atas penelitian sebelumnya harus dibuat di dalam teks dengan sistem nama-tahun atas salah satu dari dua bentuk, Andrianto (2007) atau (Andrianto 2007). Jika referensi lebih dari satu maka harus disebutkan bersama dengan susunan sesuai dengan urutan tanggal; misalnya, (Mardisar dan Sari 2007; Solomon 2010; Muljono 2012). Jika terdapat lebih dari dua penulis, maka nama penulis harus diikuti dengan "dkk." Referensi yang tidak dipublikasikan harus dibatasi. Referensi harus tercantum dalam urutan abjad.

   Setiap referensi yang terdapat dalam daftar pustaka harus dikutip dalam teks, dan setiap kutipan harus terdaftar di bagian daftar pustaka. Berikut ini adalah beberapa contoh format daftar pustaka berdasarkan APA:

   Jurnal

   Gumanti, T. A. (2001). Earnings management dalam penawaran saham perdana di Bursa Efek Jakarta. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 4 (2), 165-183.

   Buku

   Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2001). *Business research method*. New York: Mc Graw Hill.

   Booth, W. C. dkk. (1995). *The craft of research*. Chicago: University of Chicago Press.

   Artikel/bab buku

   Haybron, D. M. (2008). Philosophy and the science of subjective well-being. Dalam M. Eid & R. J. Larsen (Eds.), *The science of subjective well-being* (pp. 17-43). New York, NY: Guilford Press.

   eBook

   Millbower, L. (2003). *Show biz training: Fun and effective business training techniques from the worlds of stage, screen, and song*. New York: AMACOM. Diakses dari http://www.amacombooks.org/.

   Website – publikasi

   U.S. Department of Justice. (2006, September 10). *Trends in violent victimization by age, 1973-2005*. Diakses dari http://www.ojp.usdoj.gov/bjs/glance/vage.htm.

7. Dewan Redaksi dan Redaksi Pelaksana berhak mengubah, memperbaiki artikel sepanjang tidak mengubah substansial tulisan. Bagi tulisan yang tidak diterbitkan akan dikembalikan kepada penulis.

Panduan Pengiriman Jurnal Secara *Online*

Untuk melakukan *online submission* JTAKEN melalui *Open Journal System* dengan alamat http://jurnal.bpk.go.id/index.php/TAKEN

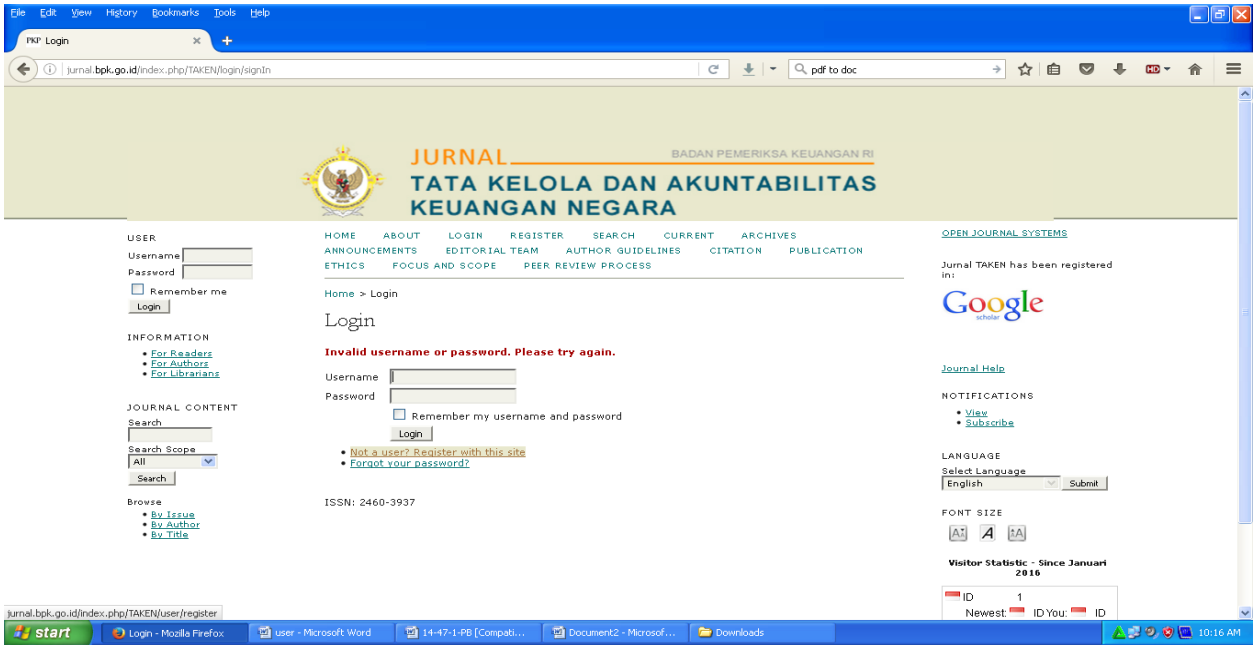
Tampil sebagai berikut:



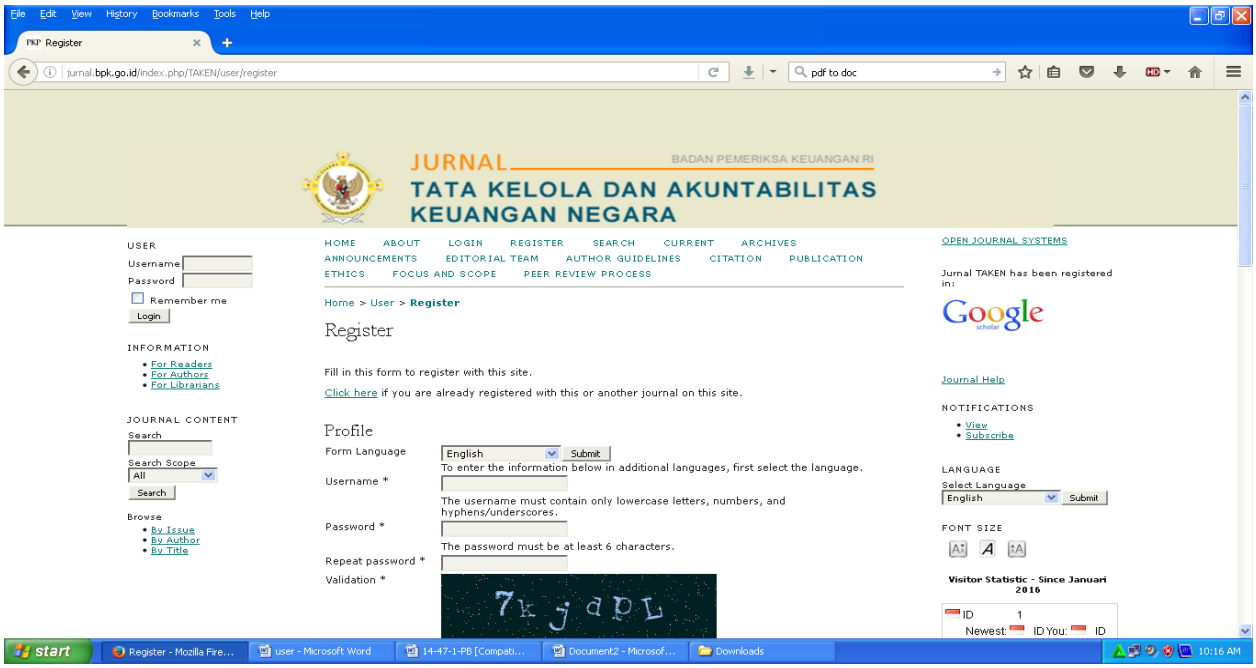
Masukan *User* dan *Password*, jika belum maka langsung klik *login* untuk *register*



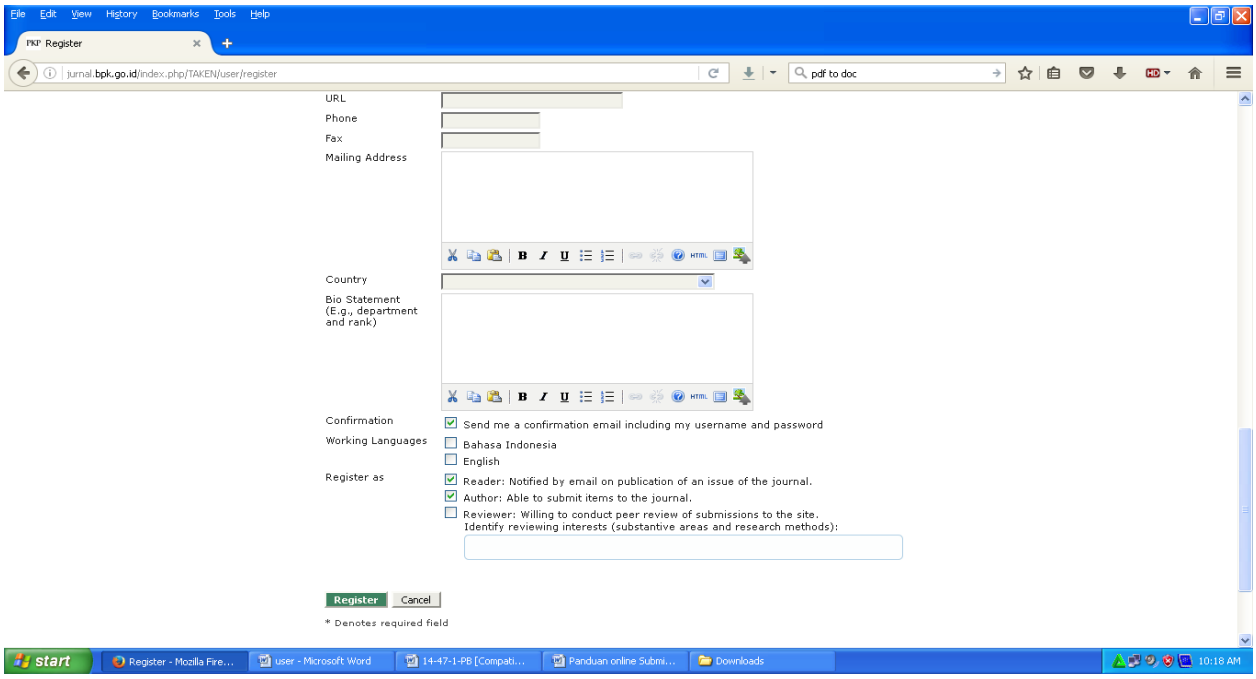
Maka akan tampil seperti dibawah ini, klik *not a user? register with this site*



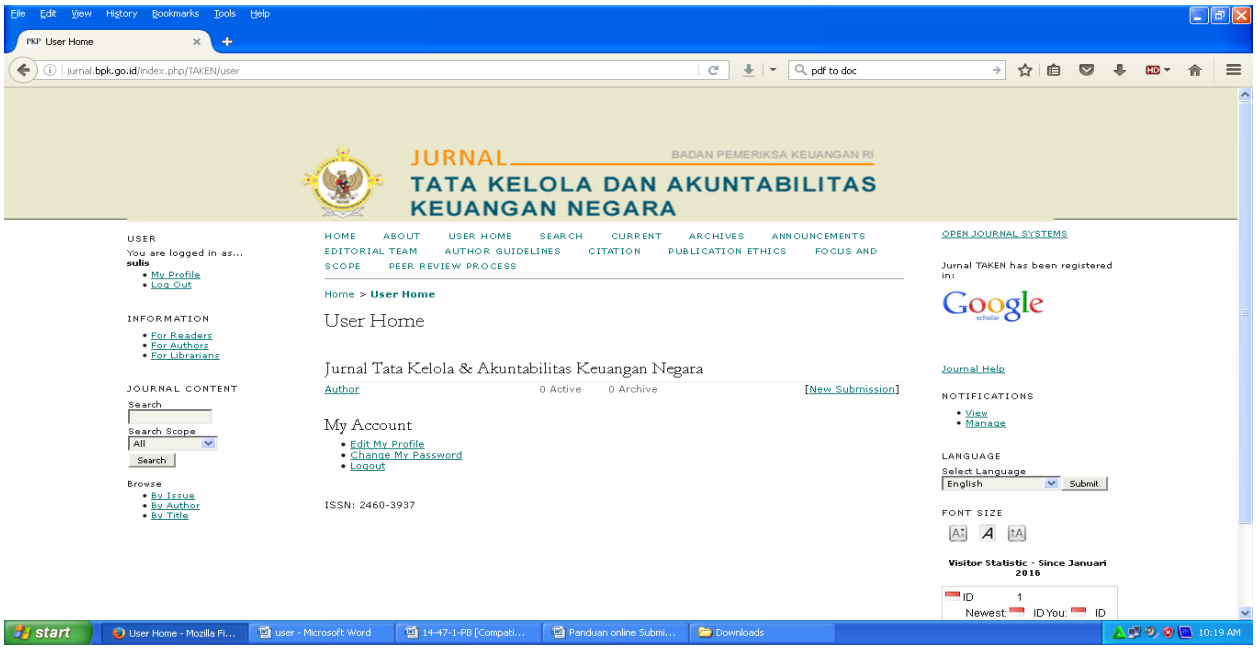
Maka akan tampil sebagai berikut:



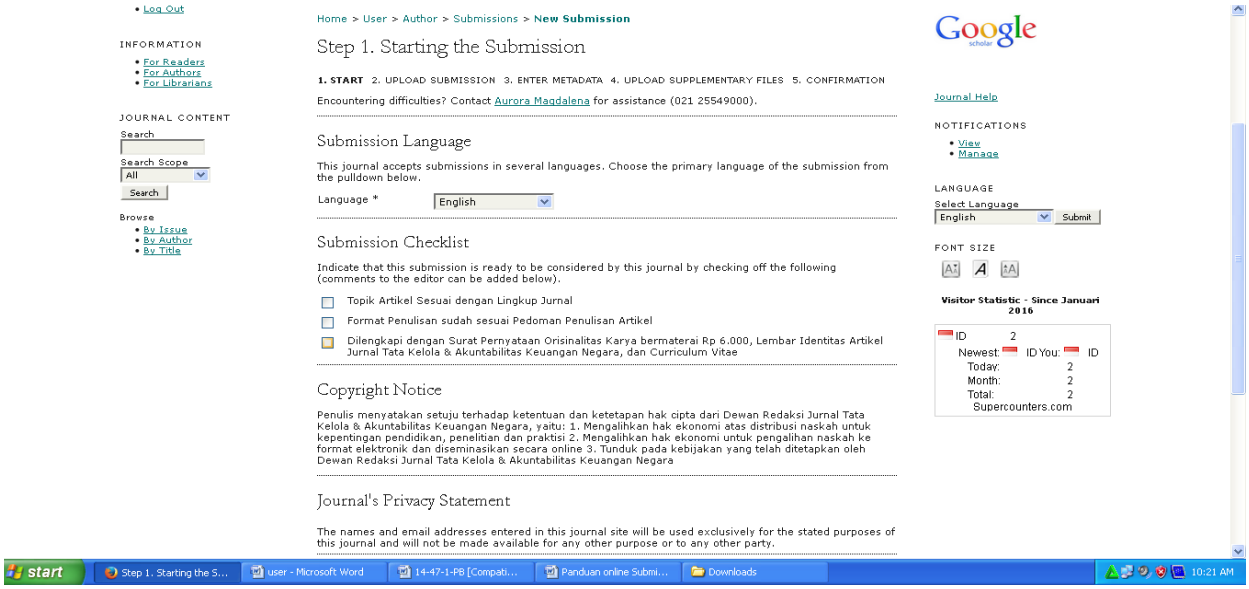
Isi semua *form* yang ada, minimal yang bertanda bintang (*)
pastikan *register as author*, kemudian klik *register.*

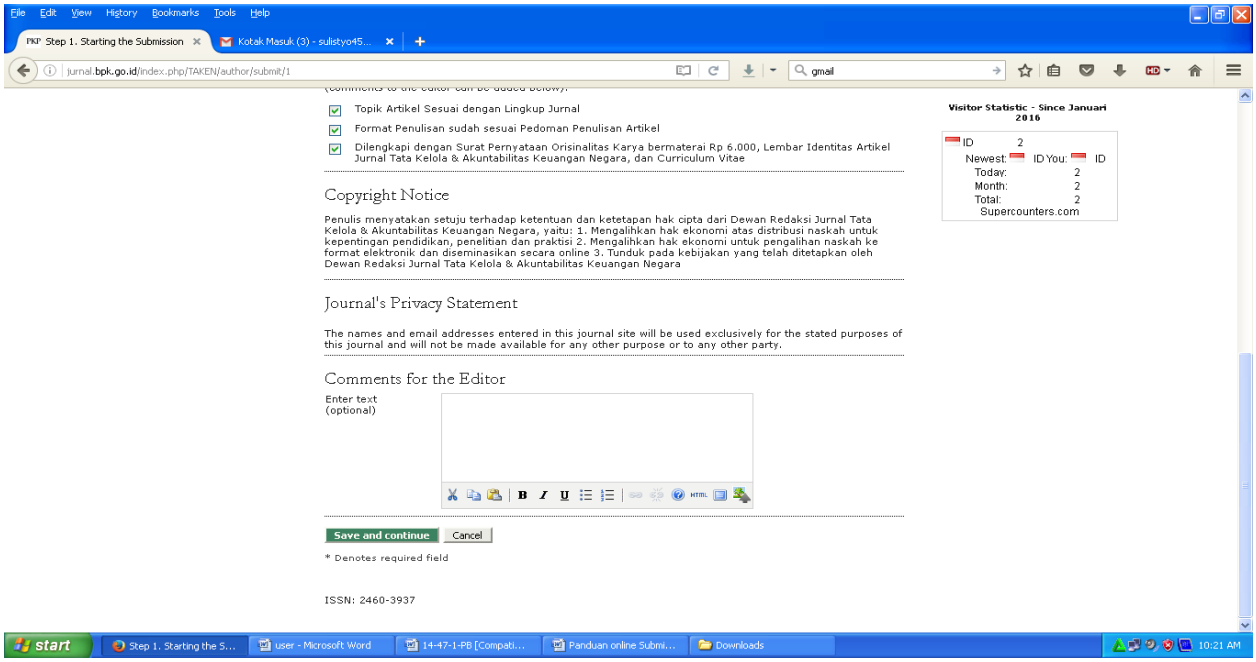


Jika sukses, maka akan masuk ke tahap selanjutnya… klik *new submission* untuk memulai submit artikel

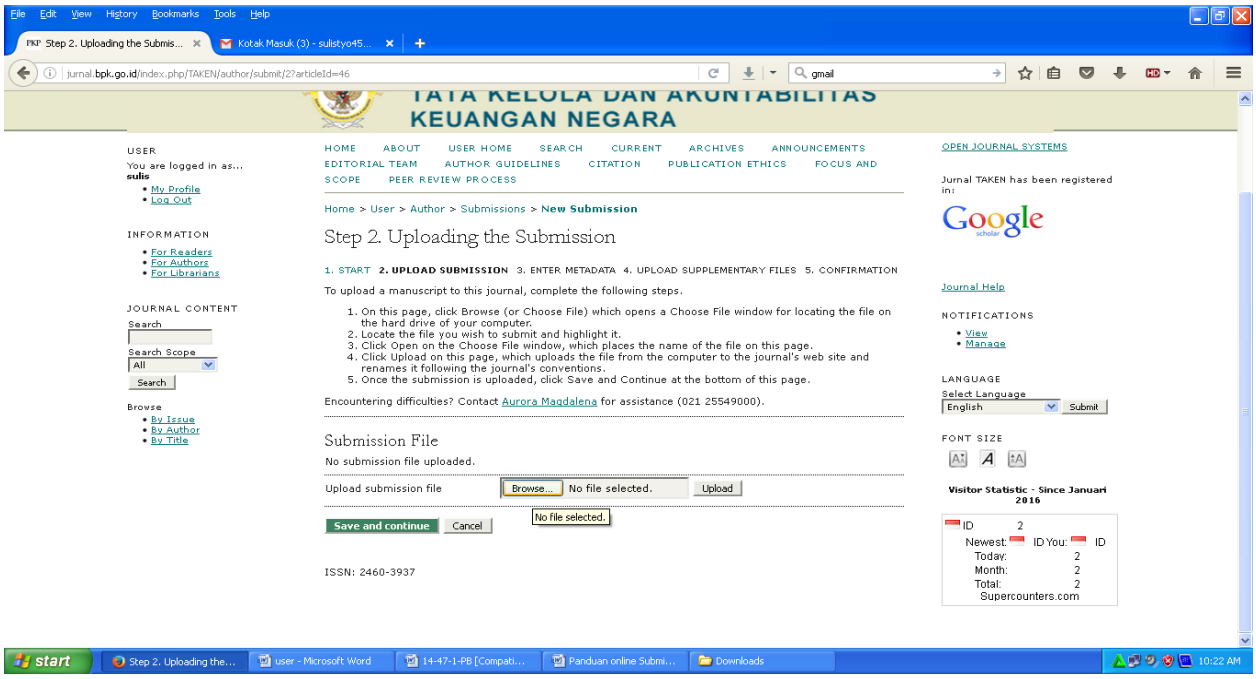


maka akan tampil sebagai berikut, *check list* semua kotak/*form* yang ada… dan klik *save and continue*



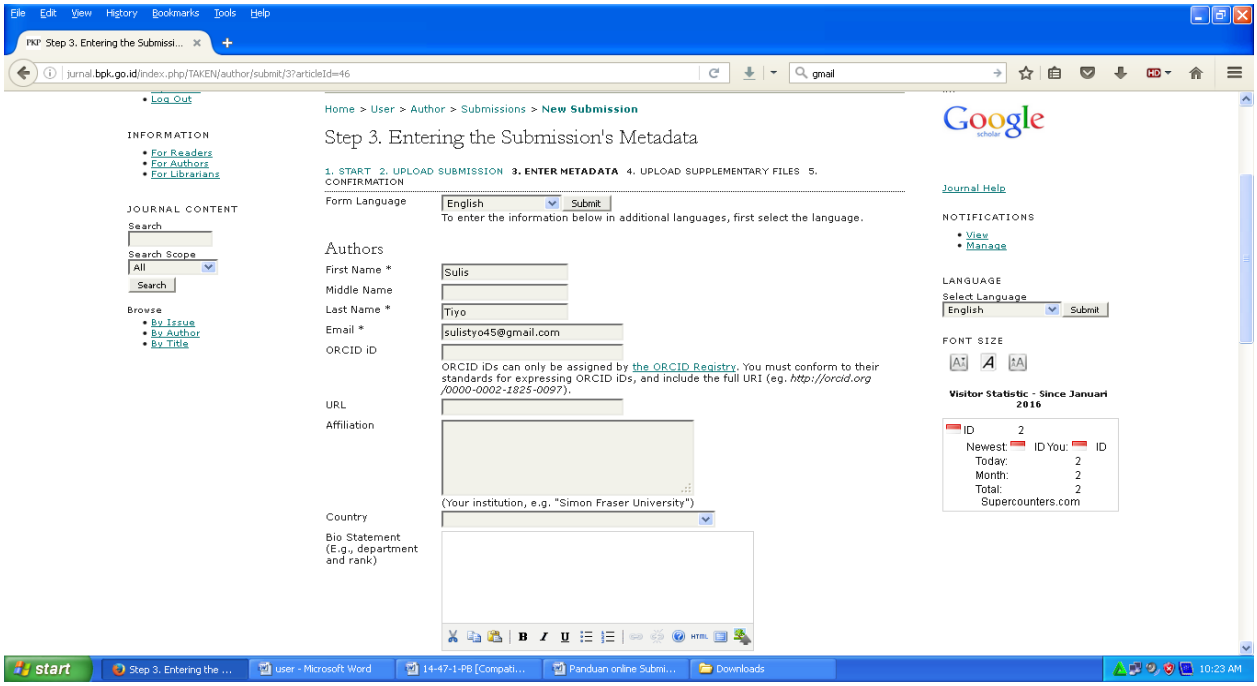


Pilih *file* yang akan di*submit* → *browse* dan *upload* → *save and continue*

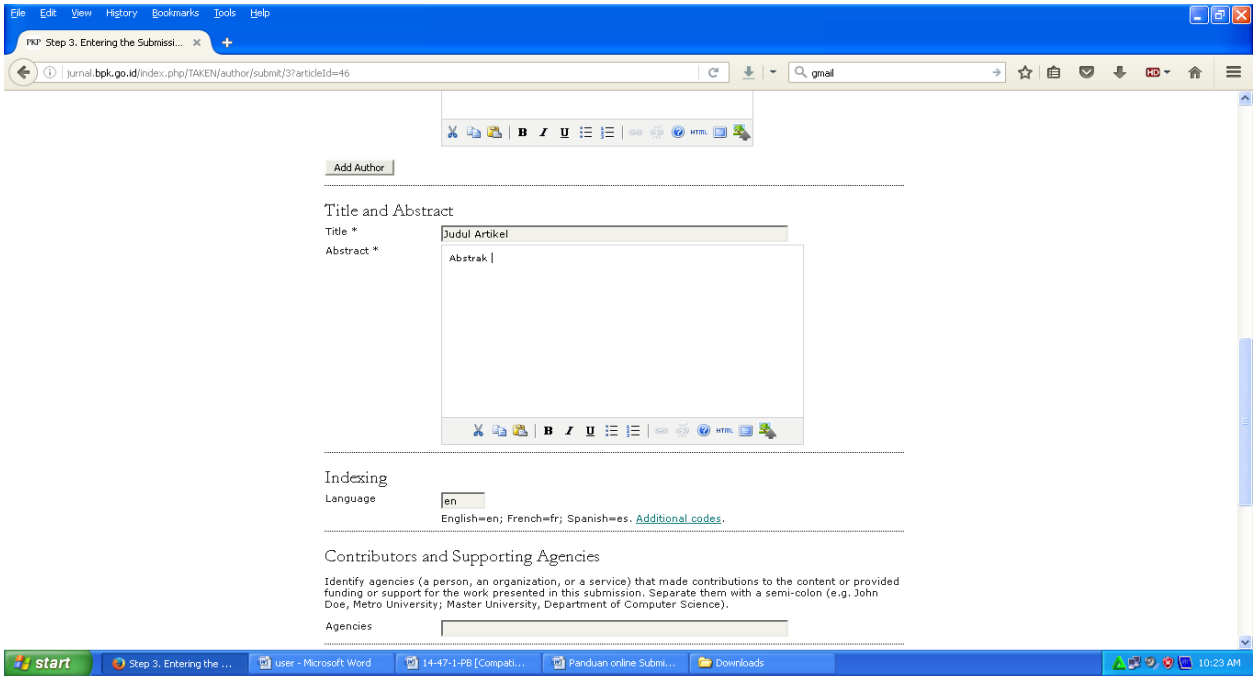


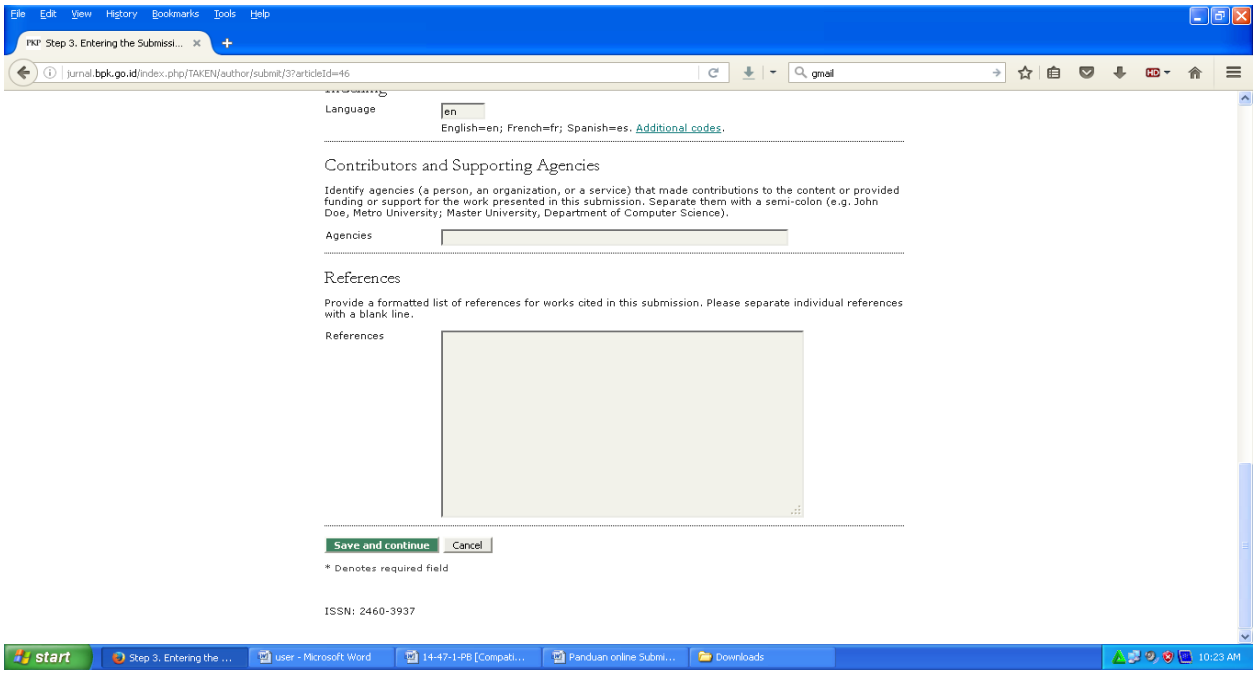


Masukan *metadata* penulis dengan mengisi (*)



Masukan judul, abstrak, *keyword* dan daftar pustaka→ *save and continue*

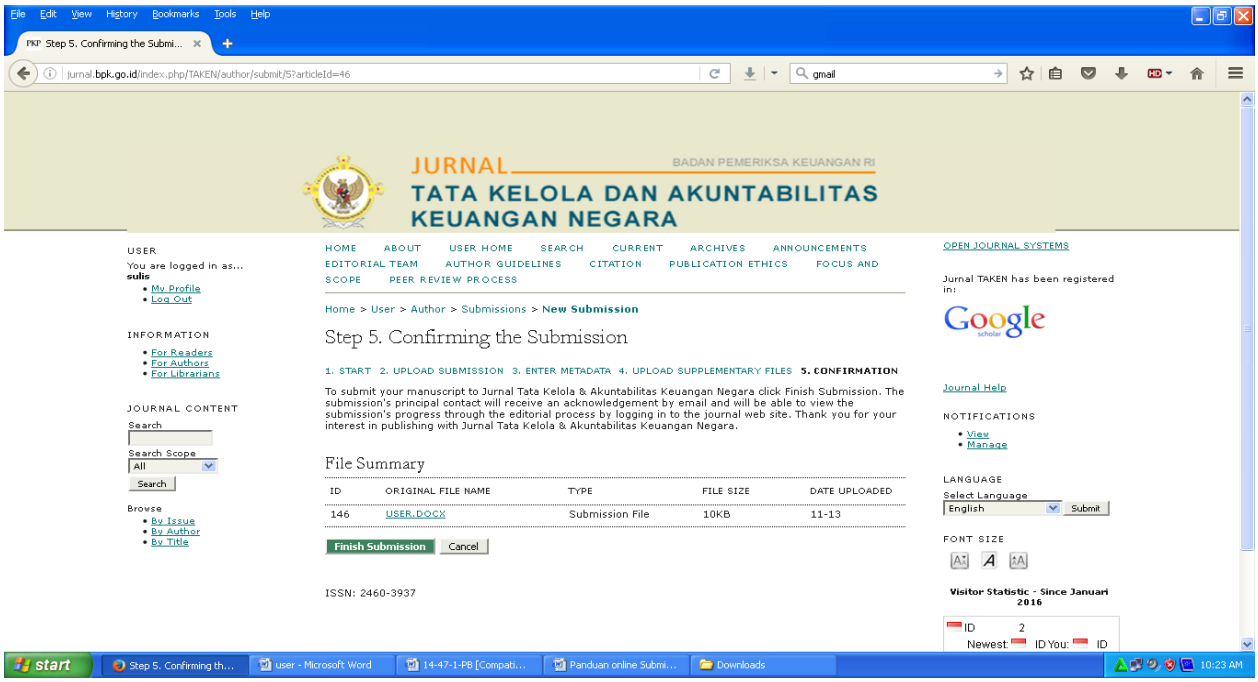




Selanjutnya ke tahap *upload* berkas/lampiran pendukung artikel
jika tidak ada langsung → *save and continue*



Finish Submission



Klik *Active Submission* untuk kembali ke menu awal

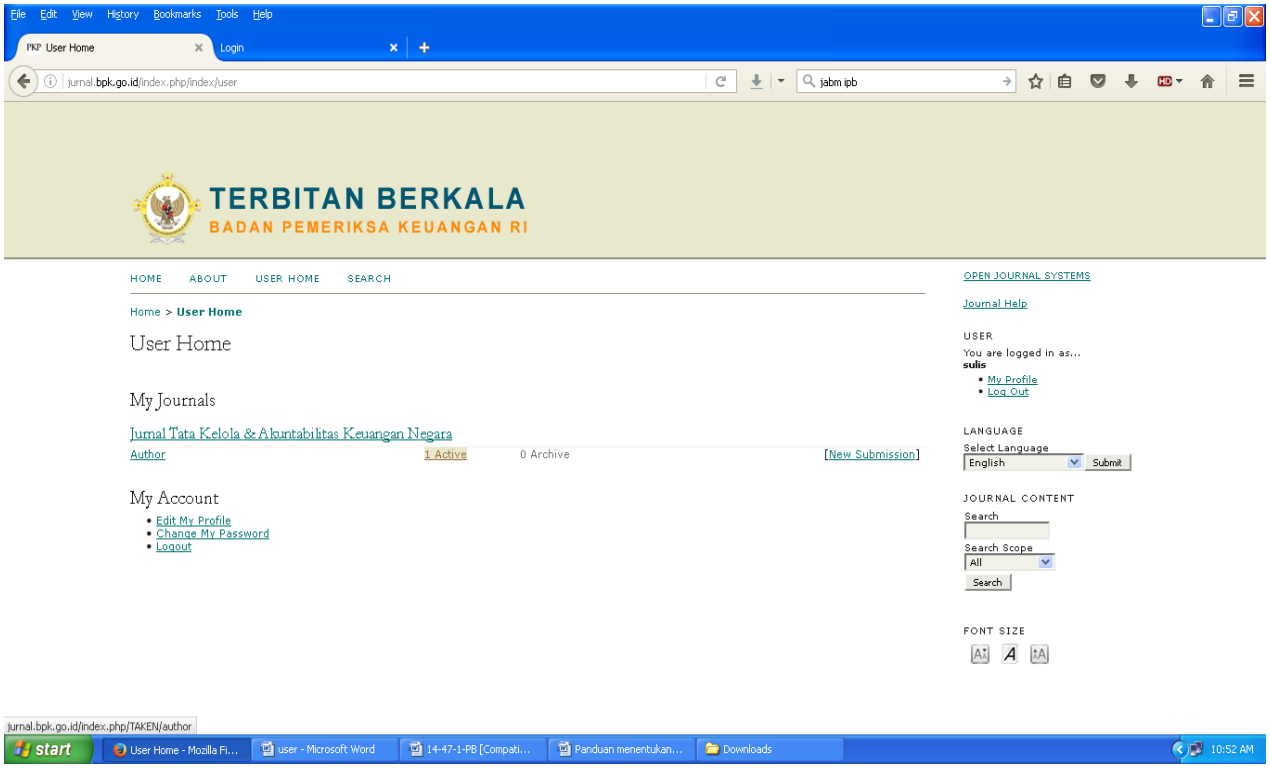


Menu awal setelah *online submission*, adapun status Artikel dapat dilihat seperti digambar.

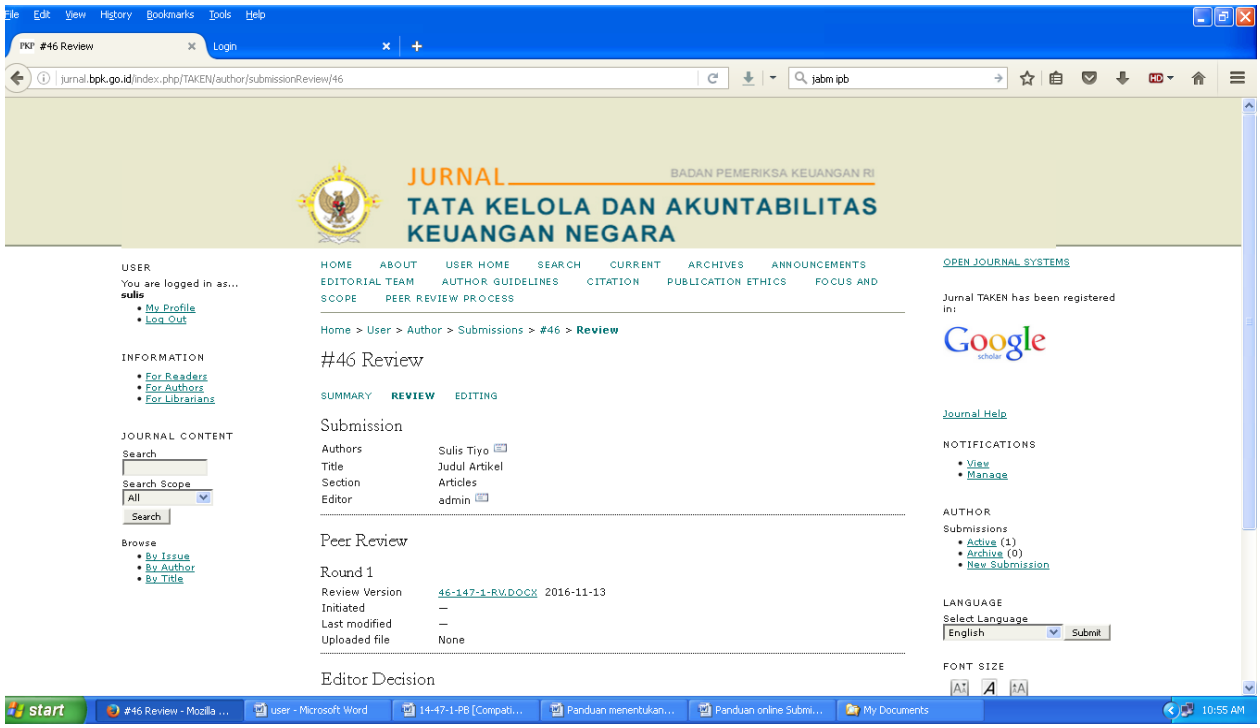


Untuk Cek Status Jurnal

Login → sesuai *user* saat *submit online*, klik *1 Active*



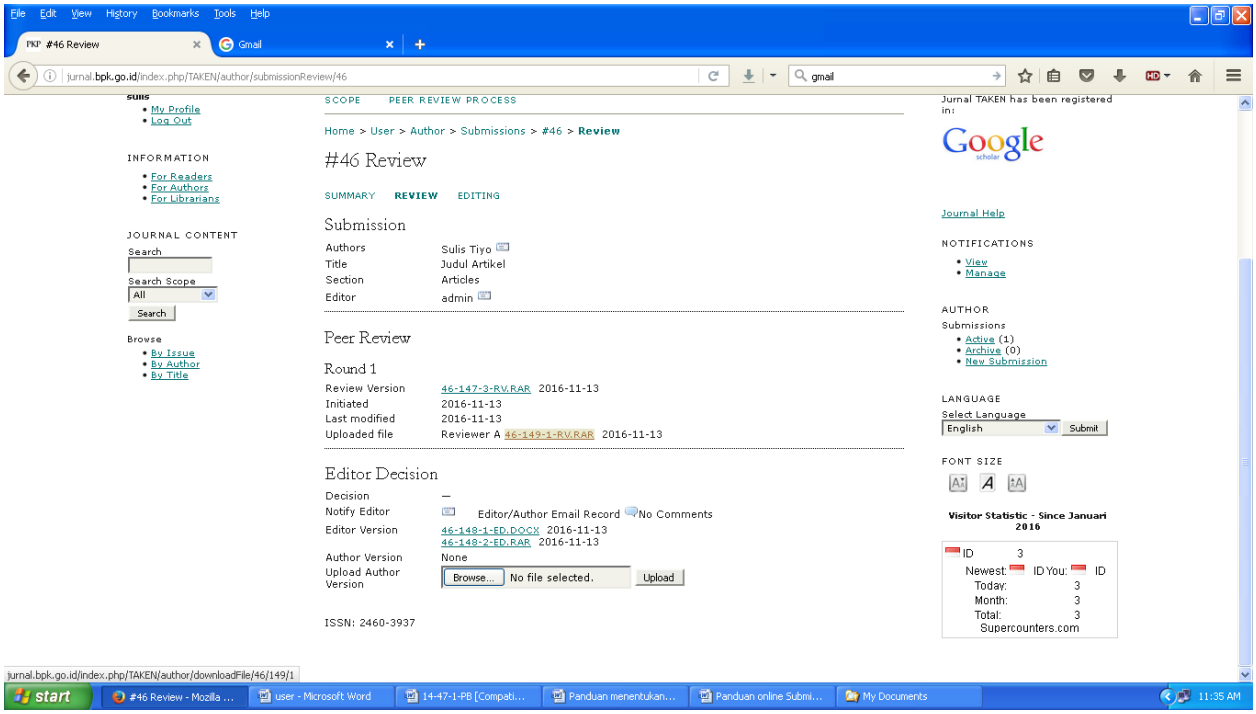

JURNAL
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI
TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA
HOME ABOUT USER HOME SEARCH CURRENT ARCHIVES ANNOUNCEMENTS
EDITORIAL TEAM AUTHOR GUIDELINES CITATION PUBLICATION ETHICS FOCUS AND SCOPE PEER REVIEW PROCESS
Home > User > Author > Active Submissions
Active Submissions
ACTIVE ARCHIVE
ID SUBMIT SEC AUTHORS TITLE STATUS
46 11-13 ART Tiyo JUDUL ARTIKEL IN REVIEW
1 - 1 of 1 Items
Start a New Submission
CLICK HERE to go to step one of the five-step submission process.
Refbacks
ALL NEW PUBLISHED IGNORED
There are currently no refbacks.
Publish Ignore Delete Select All
OPEN JOURNAL SYSTEMS
Jurnal TAKEN has been registered in:
Google
Journal Help
NOTIFICATIONS
View
Manage
AUTHOR
Submissions
Active (1)
Archive (0)
New Submission
LANGUAGE
Select Language
English
Submit
FONT SIZE
USER
You are logged in as...
sulis
My Profile
Log Out
INFORMATION
For Readers
For Authors
For Librarians
JOURNAL CONTENT
Search
Search Scope
All
Search
Browse
By Issue
By Author
By Title


JURNAL
BADAN PEMERIKSA KEUANGAN RI
TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA
HOME ABOUT USER HOME SEARCH CURRENT ARCHIVES ANNOUNCEMENTS
EDITORIAL TEAM AUTHOR GUIDELINES CITATION PUBLICATION ETHICS FOCUS AND SCOPE PEER REVIEW PROCESS
Home > User > Author > Submissions > #46 > Review
#46 Review
SUMMARY REVIEW EDITING
Submission
Authors Sulis Tiyo
Title Judul Artikel
Section Articles
Editor admin
Peer Review
Round 1
Review Version 46-147-1-RV.DOCX 2016-11-13
Initiated —
Last modified —
Uploaded file None
Editor Decision
OPEN JOURNAL SYSTEMS
Jurnal TAKEN has been registered in:
Google
Journal Help
NOTIFICATIONS
View
Manage
AUTHOR
Submissions
Active (1)
Archive (0)
New Submission
LANGUAGE
Select Language
English
Submit
FONT SIZE
USER
You are logged in as...
sulis
My Profile
Log Out
INFORMATION
For Readers
For Authors
For Librarians
JOURNAL CONTENT
Search
Search Scope
All
Search
Browse
By Issue
By Author
By Title

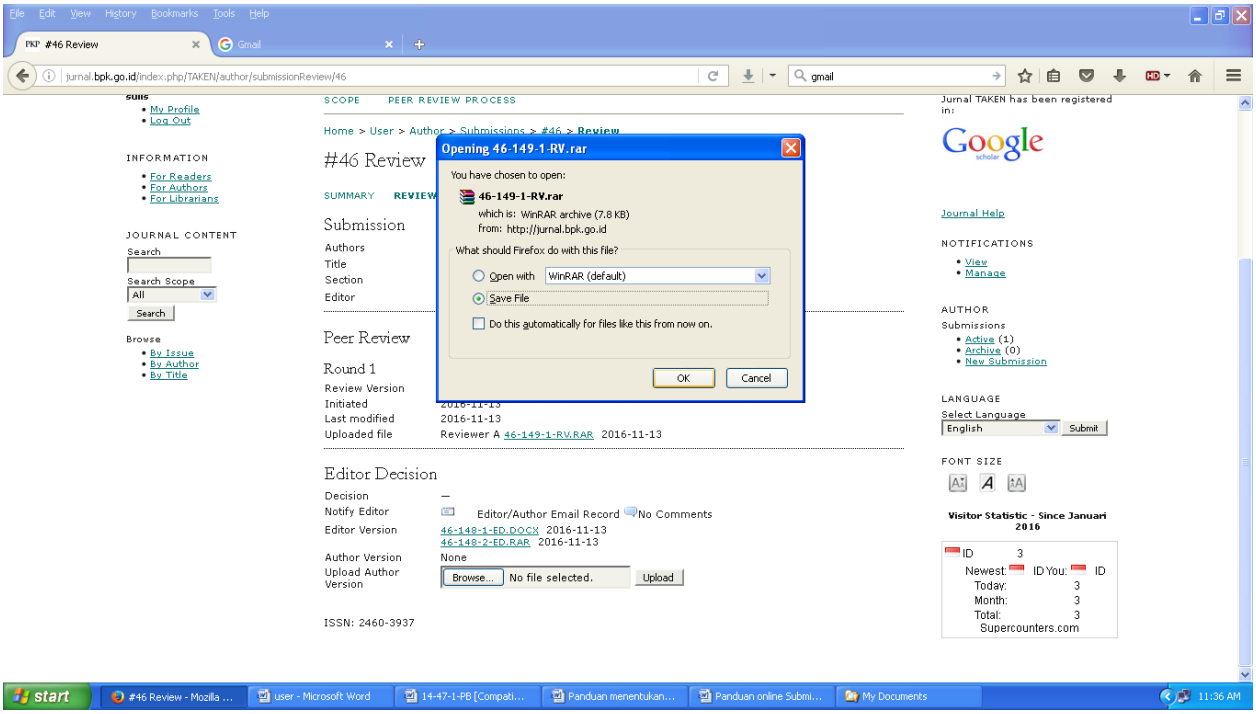
Melihat hasil *review* dan mengirimkan hasil perbaikan setelah *review*

Login→in review

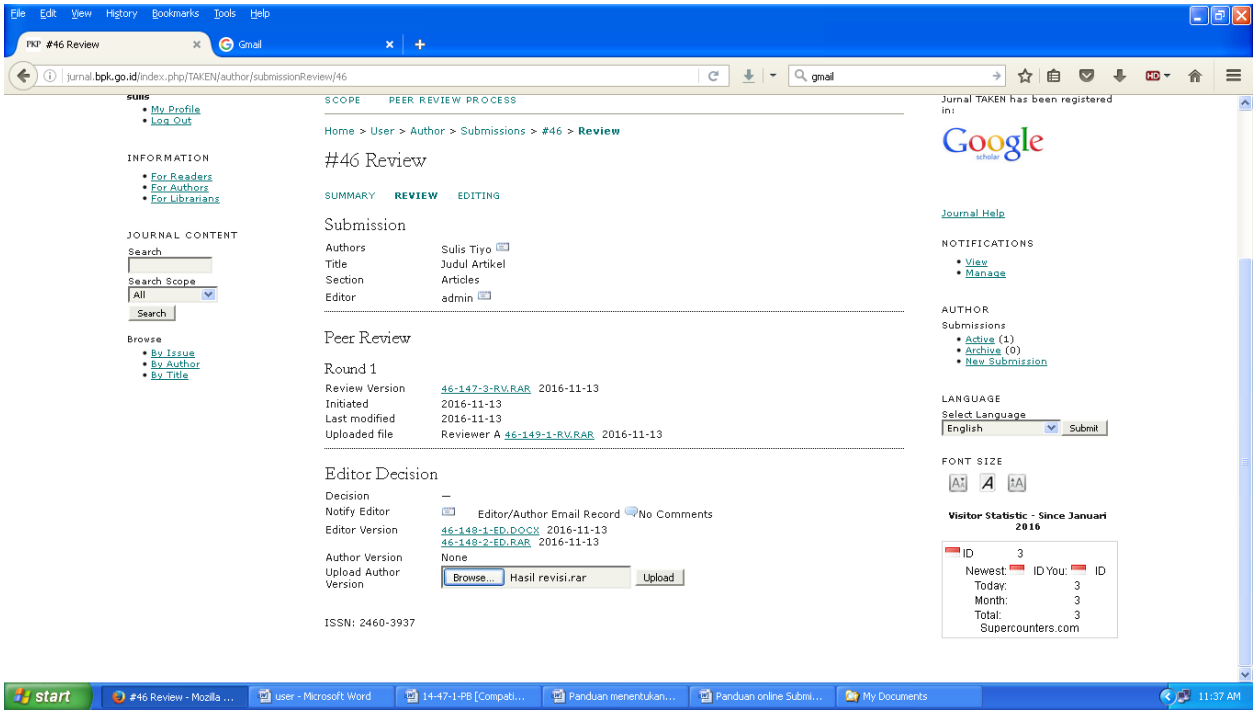


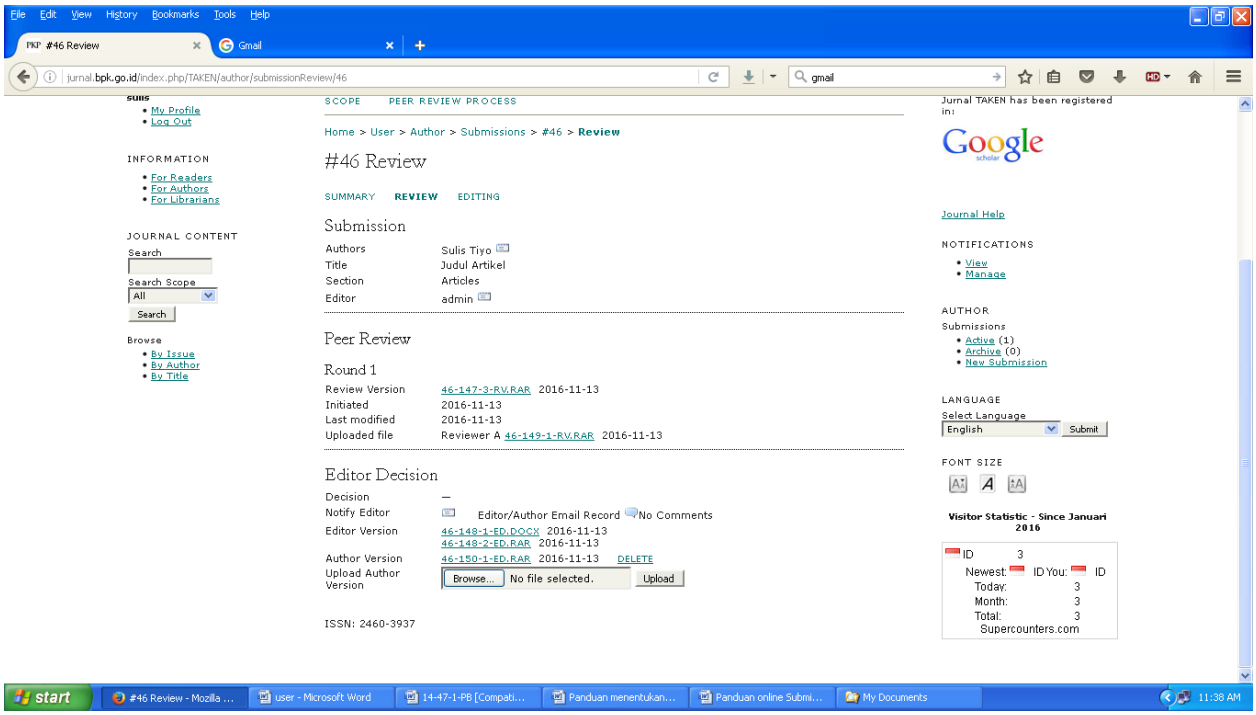


Download dan perbaiki sesuai batas yang diberikan



Setelah perbaikan *upload* pada bagian *editor decision*:





Tinggal menunggu hasil dari editor kembali.

Apabila sudah diterima akan dapat *email* konfirmasi dan status jurnal akan berubah menjadi *editing.*



iii-iv	**Kata Pengantar**
1 - 21	**ASUMSI KEGIATAN STRATEGIS UNTUK *ROADMAP* TRANSFORMASI BADAN PEMERIKSA KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA** Agus Joko Pramono, Hendy Hendharto
23 - 39	**THE RELATIONSHIP BETWEEN THE AUDIT BOARD OF THE REPUBLIC OF INDONESIA'S (BPK) OPINION WITH REGIONAL GOVERNMENT FINANCIAL REPORT AND CORRUPTION** Yudi Avalon, Noer Azam Achsani, Arief Tri Hardiyanto
41 - 62	**PENGARUH INVENTARISASI ASET TERHADAP *LEGAL AUDIT* DAN PENILAIAN ASET (STUDI KASUS PADA PEMERINTAH KOTA BANDUNG)** Sut Mutiah Sangadji
63 - 84	**PENGARUH SIKAP KE ARAH PERILAKU, NORMA SUBJEKTIF, DAN PERSEPSI KONTROL ATAS PERILAKU TERHADAP NIAT DAN PERILAKU *WHISTLEBLOWING* CPNS** Azwar Iskandar, Rahmaluddin Saragih
85 - 103	**MENEROPONG KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK MENURUT TEORI *ECONOMIC ANALYSIS OF LAW*** Muh. Najib



9 772460 393008