

**ANALISIS PENGARUH *ABNORMAL ACCRUAL*, SISTEM PENGENDALIAN
INTERNAL, DAN TEMUAN AUDIT TERHADAP KUALITAS LAPORAN
KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN/KOTA DI
INDONESIA**

(Tugas Akhir Skripsi)

Oleh

**CHYNTIA DWI PUTRI
NPM 2011031043**



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2024**

ABSTRACT

ANALYSIS OF THE EFFECT OF ABNORMAL ACCRUAL, INTERNAL CONTROL SYSTEM, AND AUDIT FINDINGS ON THE QUALITY OF FINANCIAL REPORTING IN DISTRICT/CITY LOCAL GOVERNMENT IN INDONESIA

By

Chyntia Dwi Putri

This study aims to analyze the influence of abnormal accrual practices, internal control systems, and audit findings on the quality of financial reporting of district/city-level Local Governments (Pemda) in Indonesia. The research method used in this study employs a quantitative approach by collecting financial reports from local governments during the period from 2020 to 2022. The dependent variable in this study is the quality of local government financial reports, measured based on the audit opinions from the Indonesian Supreme Audit Agency (BPK). The independent variables include abnormal accruals, calculated using the Modified Jones model, the internal control system (SPI) measured by its maturity level, and audit findings measured by the number of audit findings. The population in this study focuses on all district/city local governments in Indonesia, totaling 514 districts/cities, with a sample size of 506 local governments or 1,518 samples selected using purposive sampling technique. The results of this study reveal that there is no effect between abnormal accruals and the quality of local government financial reports (LKPD). However, SPI has a negative effect on the quality of LKPD, and audit findings have a negative effect on the quality of LKPD.

Keywords: *Abnormal Accruals, SPI, Audit Findings, Quality of LKPD.*

ABSTRAK

ANALISIS PENGARUH ABNORMAL ACCRUAL, SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL, DAN TEMUAN AUDIT TERHADAP KUALITAS LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN/KOTA DI INDONESIA

Oleh

Chyntia Dwi Putri

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh praktik abnormal accrual, sistem pengendalian internal, dan temuan audit terhadap kualitas pelaporan keuangan Pemerintah Daerah (Pemda) tingkat kabupaten/kota di Indonesia. Metode penelitian yang digunakan pada penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan mengumpulkan data laporan keuangan Pemda selama periode 2020 hingga 2022. Variabel dependen yang digunakan pada penelitian ini yaitu kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang diukur dengan berdasarkan opini dari BPK. Variabel Independen yang digunakan yaitu abnormal accrual yang dihitung dengan persamaan Modified Jones, SPI diukur dengan menggunakan tingkat maturitas SPI, dan temuan audit yang diukur dengan menggunakan jumlah temuan audit. Populasi pada penelitian ini berfokus pada seluruh pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia yang berjumlah 514 kabupaten/kota, dengan jumlah sampel yang diambil dengan menggunakan teknik purposive sampling yaitu sebanyak 506 pemerintah daerah atau sebanyak 1.518 sampel. Hasil penelitian ini mengungkapkan bahwa tidak terdapat pengaruh antara abnormal accrual dengan kualitas LKPD. Sedangkan SPI berpengaruh negatif terhadap kualitas LKPD dan temuan audit berpengaruh negatif terhadap kualitas LKPD.

Kata kunci: kepemimpinan transformasional, perilaku kerja inovatif, keunggulan bersaing

**ANALISIS PENGARUH *ABNORMAL ACCRUAL*, SISTEM PENGENDALIAN
INTERNAL, DAN TEMUAN AUDIT TERHADAP KUALITAS LAPORAN
KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH KABUPATEN/KOTA DI
INDONESIA**

Oleh

CHYNTIA DWI PUTRI

Skripsi

**Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar
SARJANA AKUNTANSI**

Pada

**Jurusan Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung**



**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDARLAMPUNG
2024**


Judul Skripsi : ANALISIS PENGARUH ABNORMAL ACCRUAL,
SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL, DAN
TEMUAN AUDIT TERHADAP KUALITAS
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH
KABUPATEN/KOTA DI INDONESIA

Nama Mahasiswa : *Cyntia Dwi Putri*

Nomor Pokok Mahasiswa : 2011031043

Program Studi : Akuntansi

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis



MENYETUJUI

Komisi Pembimbing



Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Ak.
NIP. 19750620 200012 2 001

Ketua Jurusan Akuntansi



Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt., CA., CMA
NIP. 19700801 199512 2 001

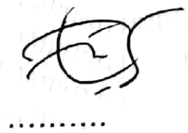
MENGESAHKAN

1. Tim Penguji

Ketua : Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Ak.



Penguji I : Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, S.E., M.Si., Akt.



Penguji II : Kamadie Sumanda Syafis, S.E., M.Acc, AK, BKP. CA



Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si
NIP 19660621 199003 1003

Tanggal Lulus Ujian Skripsi: 28 Agustus 2024

HALAMAN PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan dibawah ini:

Nama : Chyntia Dwi Putri
NPM : 2011031043
Program Studi : S1 Akuntansi
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis

Dengan ini menyatakan bahwa Skripsi ini dengan judul “Analisis Pengaruh *Abnormal Accrual*, Sistem Pengendalian Internal, dan Temuan Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Di Indonesia” adalah benar-benar hasil penyusunan sendiri, bukan duplikasi atau hasil karya orang lain kecuali pada bagian yang telah dirujuk dan disebut dalam daftar pustaka. Apabila di lain waktu terbukti adanya penyimpangan-penyimpangan dalam karya ini, maka tanggung jawab sepenuhnya ada pada penyusun.

Demikian pernyataan ini peneliti buat dengan sebenarnya, atas perhatiannya saya ucapkan terima kasih.

Bandarlampung, 28 Agustus 2024

Yang Membuat Pernyataan



Chyntia Dwi Putri

2011031043

RIWAYAT HIDUP



Peneliti dilahirkan di kota Bandarlampung pada tanggal 9 April 2003, sebagai anak kedua dari tiga bersaudara, yang merupakan putri dari pasangan Bapak Fahrerozi dan Alm. Ibu Mirla Dewi. Peneliti menempuh Pendidikan sekolah dasar di SDN 6 Gedong Air pada tahun 2008-2014, melanjutkan Pendidikan menengah pada SMPN 7 Bandar Lampung pada tahun 2014-2017, dan menyelesaikan pendidikan menengah atas pada SMKN 9 Bandar Lampung pada tahun 2017-2020. Peneliti juga berhasil terdaftar menjadi mahasiswa di jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung, pada tahun 2020 melalui jalur SBMPTN.

Selama kuliah peneliti aktif mengikuti organisasi internal antara lain *Economics' English Club* sebagai sekretaris divisi tiga masa jabatan tahun 2023, Himpunan Mahasiswa Akuntansi Universitas Lampung sebagai anggota biro dana dan usaha masa jabatan tahun 2022, dan sebagai anggota Koperasi Mahasiswa Unila. Peneliti telah melaksanakan Kuliah Kerja Nyata (KKN) di Desa Padang Rindu Kecamatan Pesisir Utara, Pesisir Barat pada tahun 2023. Peneliti aktif dalam mengikuti berbagai kompetisi dengan prestasi yang dimiliki oleh peneliti yaitu sebagai Peraih Mendali Perunggu pada *World Invention Competition and Exhibition (WICE) 2023*. Selanjutnya peneliti juga aktif pada program kampus Merdeka yaitu pada Program Riset MBKM tahun 2023.

MOTTO

“Verily, with hardship comes ease.”

(QS. Al-Insyirah: 6)

“Allah does not burden a person beyond his capacity.”

(QS. Al-Baqarah: 286)

“Don't give up though it's hard and you're tired”

(Straykids – *Grow up*)

“Kesuksesan tidak diukur dari seberapa sering anda jatuh, tetapi seberapa sering anda bangkit kembali.”

(Vince Lombardi)

“Cobalah terlebih dahulu sebelum memutuskan untuk menyerah, karena kamu tidak akan pernah tahu apa yang akan terjadi jika kamu tidak mencoba.”

(Chyntia Dwi Putri)

PERSEMBAHAN

Bismillahirrahmanirrahim

Puji Syukur selalu terucapkan ke hadirat Allah SWT yang maha kuasa akan segala sesuatu. Salawat dan salam semoga selalu tercurah kepada Nabi Muhammad SAW.

Ku persembahkan skripsi ini untuk:

Kedua Orang Tua Tercinta,

Ayahanda Fahrerozi dan Almh. Ibunda Mirla Dewi

Yang telah membesarkan, mendidik, membimbing, mendoakan, mendukung dan melimpahkan kasih sayangnya serta selalu menjadi motivasi terbesarku untuk terus berjuang menggapai cita-cita.

Saudaraku terkasih,

Kak Ranga Prastio dan Mba Ebta Noprianti, Fathir Ridwan Febriano

Yang telah terus membantu, menemani, mendukung, mendoakan, dan menjadi tempat keluh kesahku, serta mejadi penyemangatku di berbagai situasi.

Seluruh keluarga, sahabat, dan teman-temanku

Yang selalu memberikan doa dan dukungan.

SANWACANA

Alhamdulillahirabbil'aalamiin, puji syukur ke hadirat Allah SWT yang telah melimpahkan rahmat dan karunia-Nya sehingga peneliti dapat menyelesaikan penyusunan skripsi dengan judul “Analisis Pengaruh *Abnormal Accrual*, Sistem Pengendalian Internal, dan Temuan Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia”. Skripsi ini disusun sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Strata Satu (S1) pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis di Universitas Lampung.

Dalam menyusun skripsi ini, peneliti menyadari bahwa dalam menyelesaikannya peneliti banyak menerima bimbingan, bantuan, dan dukungan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, peneliti menyampaikan terima kasih kepada:

1. Ibu Prof. Dr. Ir. Lusmeilia Afriani, D.E.A.IPM., selaku Rektor Universitas Lampung yang mengesahkan ijazah dan gelar sarjana kami, sehingga peneliti termotivasi untuk menyelesaikan skripsi ini.
2. Bapak Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si., selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
3. Ibu Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt., CA., CMA selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung
4. Ibu Dr. Retno Yuni Nur Susilowati, S.E., M.Si., Akt, Sekretaris Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
5. Ibu Prof. Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si., Ak., selaku dosen pembimbing yang telah memberikan motivasi, pengetahuan, saran, kritik, dan arahan serta sabar dan ikhlas membimbing selama proses penyelesaian skripsi.
6. Ibu Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, S.E., M.Si., Akt. selaku pembahas utama yang telah memberikan bimbingan, ilmu, masukan, kritik dan saran yang membangun dalam proses penyusunan skripsi ini.

7. Bapak Kamadie Sumanda Syafis, S.E., M.Acc, AK, BKP. CA selaku pembahas kedua yang telah memberikan bimbingan, ilmu, masukan, kritik dan saran yang membangun dalam proses penyusunan skripsi ini.
8. Ibu Neny Desriani, S.E., M.Sc., Ak. selaku dosen pembimbing akademk yang telah memberikan bimbingan kepada peneliti selama menjadi mahasiswa.
9. Seluruh Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung yang telah memberikan ilmu dan pembelajaran yang luar biasa bagi peneliti selama masa perkuliahan.
10. Seluruh staf dan karyawan di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung yang telah membantu peneliti baik selama masa perkuliahan maupun masa penyelesaian skripsi.
11. Kedua orangtuaku tercinta, Bapak Fahrerozi dan Almh. Ibu Mirla Dewi. Terimakasih atas semua cinta, doa, kasih sayang, dukungan, bantuan, bimbingan dan segala hal yang telah diberikan kepada peneliti dengan tiada henti hingga peneliti bisa berada pada titik ini. Terimakasih atas kepercayaan yang diberikan dengan kemampuan yang peneliti miliki.
12. Terimakasih kepada kakak-kakakku terkasih, Kak Tio dan Mba Ebta yang selalu menemani, mendukung, dan menjadi tempat keluh kesah peneliti selama menyelesaikan pendidikan sarjana ini.
13. Terimakasih kepada adikku tersayang, Fathir karena telah menjadi penyemangat dan selalu mendukung peneliti diberbagai situasi.
14. Terimakasih kepada Dimas dan Anggi yang sudah menjadi sahabat dan selalu menemani peneliti selama masa perkuliahan berlangsung hingga masa penyelesaian skripsi ini.
15. Terimakasih kepada teman-teman Xabiru 23, Dwi, Rara, Aqifa, Jihan, Nabila, Pudel, Bisma, Repal, Clarissa, Jek, Satria, Melli, Ansal, Arya, Debby, Anggita, Raihan yang sudah menemani masa organisasi peneliti dan terus membantu, mendukung serta menyemangati peneliti selama masa perkuliahan hingga peneliti bisa menyelesaikan skripsi ini.

16. Terimakasih kepada Trianita Agustin yang sudah menjadi sahabat dan selalu menemani serta mendukung peneliti dalam segala kondisi.
17. Terimakasih kepada teman-teman seperjuangan yang dalam hal ini tidak dapat saya sebutkan satu persatu.
18. Almamater yang saya banggakan, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Semoga Allah SWT senantiasa memberikan kasih sayang dan perlindungannya kepada kita semua. Akhir kata, peneliti menyadari bahwa skripsi ini masih jauh dari kesempurnaan, akan tetapi sedikit harapan skripsi ini dapat bermanfaat dan berguna bagi kita semua.

Bandarlampung, 28 Agustus 2024

Peneliti

Chyntia Dwi Putri

2011031043

DAFTAR ISI

	Halaman
DAFTAR ISI.....	i
DAFTAR TABEL.....	iii
DAFTAR GAMBAR.....	iv
DAFTAR LAMPIRAN.....	v
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Rumusan Masalah.....	8
1.3. Tujuan Penelitian.....	8
1.4. Manfaat Penelitian.....	9
1.4.1. Aspek Teoritis.....	9
1.4.2. Aspek Empiris.....	9
1.4.3. Aspek Praktisi.....	9
BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....	10
2.1. Landasan Teori.....	10
2.1.1. Teori Agensi.....	10
2.1.2. <i>Abnormal Accrual</i>	11
2.1.3. Sistem Pengendalian Internal (SPI).....	12
2.1.4. Temuan Audit.....	14
2.1.5. Kualitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah.....	15
2.2. Penelitian Terdahulu.....	17
2.3. Pengembangan Hipotesis.....	20
2.3.1. Pengaruh <i>Abnormal Accrual</i> terhadap Kualitas LKPD.....	20
2.3.2. Pengaruh SPI terhadap Kualitas LKPD.....	22
2.3.3. Pengaruh Temuan Audit terhadap Kualitas LKPD.....	24
2.4. Kerangka Penelitian.....	26
BAB III METODE PENELITIAN.....	27
3.1. Jenis Penelitian.....	27
3.2. Populasi dan Sample.....	27

3.3.	Jenis dan Sumber Data	28
3.4.	Identifikasi dan Pengukuran Variabel	28
3.4.1.	Variabel Independen (X).....	28
3.4.2.	Variabel Dependen (Y)	31
3.5.	Metode Analisis Data	31
3.5.1.	Statistik Deskriptif	31
3.5.2.	Uji Multikolinieritas.....	31
3.5.3.	Analisis Regresi Logistik Multinomial	32
BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN		37
4.1	Hasil Penelitian.....	37
4.1.1	Karakteristik Tingkat Maturitas Sistem Pengendalian Internal	37
4.1.2	Karakteristik Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah	38
4.1.3	Analisis Statistik Deskriptif	39
4.2	Uji Multikolinieritas	41
4.3	Analisis Regresi Logistik Multinomial	41
4.3.1	Uji <i>Model Fitting Information</i>	41
4.3.2	Uji Kesesuaian Model	42
4.3.3	Uji Pseudo R-Square	43
4.3.4	Uji <i>Likelihood Ratio Test</i>	43
4.3.5	Parameter Estimatei	45
4.3.6	Ketepatan Kalsifikasi	50
4.4	Pembahasan	50
4.4.1	Pengaruh <i>Abnormal Accrual</i> terhadap Kualitas LKPD	50
4.4.2	Pengaruh SPI terhadap Kualitas LKPD	53
4.4.3	Pengaruh Temuan Audit terhadap Kualitas LKPD.....	56
BAB V KESIMPULAN DAN SARAN.....		60
5.1.	Kesimpulan.....	60
5.2.	Keterbatasan Penelitian	61
5.3.	Saran	61
DAFTAR PUSTAKA		62
LAMPIRAN.....		67

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu	17
Tabel 3.1 Kriteria Pemilihan Sampel	27
Tabel 4.1 Analisis Statistik Deskriptif	39
Tabel 4.2 Hasil Uji Multikolinieritas	41
Tabel 4.3 Hasil Uji Simultan.....	41
Tabel 4.4 Hasil Uji Kesesuaian Model (<i>Goodness of Fit</i>)	42
Tabel 4.5 Hasil Uji Pseudo R-Square	43
Tabel 4.6 Hasil Uji <i>Likelihood Ratio Test</i>	44
Tabel 4.7 Hasil Uji Parameter Estimasi	45
Tabel 4.8 Tabel Klasifikasi (<i>Classification Table</i>)	50

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
Gambar 1. 1 Perkembangan Penerapan SAP Berbasis AkruaI	2
Gambar 1. 2 Tingkat Maturitas SPI Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia tahun 2020-2022	5
Gambar 1. 3 Jumlah Temuan Audit atas Pemeriksaan LKPD Kabupaten/Kota di Indonesia tahun 2020-2022	7
Gambar 2. 1 Kerangka Penelitian	26
Gambar 4. 1 Diagram Lingkaran Tingkat Maturitas SPI.....	38
Gambar 4. 2 Diagram Lingkaran Variabel Kualitas	39

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
Lampiran 1. Data Sampel dan Populasi Penelitian	68
Lampiran 2. Hasil Uji Statistik Deskriptif	98
Lampiran 3. Hasil Uji Multikolinieritas.....	98
Lampiran 4. Hasil Uji Simultan	98
Lampiran 5. Hasil Uji Kelayakan.....	98
Lampiran 6. Hasil Uji Pseudo R-Square	99
Lampiran 7. Hasil Uji <i>Likelihood Ratio Test</i>	99
Lampiran 8. Hasil Uji Estimasi Parameter.....	99
Lampiran 9. <i>Classification Table</i>	100

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Laporan keuangan pemerintah daerah atau biasa disebut LKPD dibuat untuk menyajikan informasi yang relevan, andal, dapat dipercaya berkenaan dengan posisi keuangan dan seluruh data transaksi yang dicatat oleh suatu entitas pelaporan keuangan dan seluruh data transaksi yang dicatat oleh suatu entitas pelaporan selama satu periode pelaporan (Setiawan & Gayatri, 2017). LKPD harus mencerminkan posisi keuangan yang akurat dan kewajaran dalam penyajian informasi. Ini termasuk pengungkapan yang jelas mengenai aset, kewajiban, pendapatan, dan belanja yang dilakukan pemerintah daerah. Untuk dapat menilai apakah LKPD dapat dianggap wajar dan relevan, kita dapat melihat hal ini berdasarkan kualitas dari LKPD tersebut. Hal ini disebabkan karena kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan menunjukkan bagaimana pemerintah daerah tersebut mengelola keuangan serta aset yang dimilikinya apakah angka dan informasi yang disajikan telah relevan dan andal terhadap keadaan pemerintah sebenarnya serta telah sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Banyak cara yang dapat dilakukan untuk mengukur bagaimana kualitas laporan keuangan pemerintah daerah salah satunya yaitu menggunakan opini audit hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah. Beberapa penelitian seperti yang telah dilakukan oleh Firmansyah et al. (2020) dan Jati (2019) menggunakan opini audit BPK sebagai proxy pengukuran kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Kualitas laporan keuangan pada pemerintah daerah masih menjadi masalah yang harus ditingkatkan oleh pemerintah. Banyak faktor yang dapat mempengaruhi bagaimana kualitas suatu pemerintah daerah, seperti perubahan kebijakan akuntansi, *abnormal accrual*, tingkat maturitas sistem

pengendalian internal pemerintah, jumlah temuan audit dari hasil pemeriksaan BPK dan masih banyak lagi.

Munculnya metode *New Public Financial Management* (NPFM) akibat dari reformasi sektor publik yang terjadi di banyak negara termasuk Indonesia, kemudian mendorong upaya perkembangan pada perencanaan anggaran sektor publik dan memunculkan praktik kebijakan akuntansi akrual. Basis akrual digunakan untuk pengukuran aset, kewajiban dan ekuitas dana. Akuntansi berbasis akrual merupakan *international best practice* dalam pengelolaan keuangan modern yang sesuai dengan prinsip *New Public Management* (NPM) yang mengedepankan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan (bppk.kemenkeu.go.id). Di Indonesia sendiri kebijakan akuntansi akrual pada penyusunan keuangan pemerintah telah di atur pada Peraturan Pemerintah No 71 Tahun 2010 tentang SAP (Standar Akuntansi Pemerintah) berbasis akrual.



Gambar 1. 1 Perkembangan Penerapan SAP Berbasis Akrual

(Sumber : djpb.kemenkeu.go.id)

Gambar 1.1 memperlihatkan bagaimana langkah-langkah yang dilakukan oleh pemerintahan Indonesia dalam melakukan implementasi akuntansi berbasis akrual secara penuh di pemerintahan daerahnya. Perubahan basis akuntansi ini tidak muncul secara mendadak karena sebenarnya sudah diisyaratkan oleh peraturan perundang-undangan sebelumnya yaitu pada pasal 1 Undang-Undang Nomor 17

Tahun 2003, walau pada penerapannya di tahun ini pemerintah masih menggunakan basis kas pada pencatatan keuangannya. Dengan perubahan basis akuntansi tersebut, Indonesia mulai menerapkan praktik terbaik di dunia internasional sehingga kepercayaan dunia internasional atas *good governance* di Indonesia pun semakin meningkat. Selain itu, Indonesia juga telah mengatur terkait dengan Implementasi Ketetapan Akuntansi Berbasis Akrua di instansi Pemda yang ditetapkan oleh pasal 10 ayat (2) dalam Pemandagri Nomor 64 Tahun 2013. Ayat ini menyatakan bahwa implementasi tolak ukur Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual atas pemerintah daerah sekurang-kurangnya telah diterapkan sejak tahun 2015.

Pergantian basis akuntansi menuju akuntansi akrual pada pemerintah ini dilakukan dengan tujuan untuk meningkatkan transparansi, akuntabilitas, dan nilai informasi atas pelaporan keuangan pemerintah. Sistem akrual sendiri membantu pemerintah secara khusus dalam mengelola dan mempertanggungjawabkan akun-akun akrual seperti kerugian piutang, beban depresiasi/amortisasi, beban hutang dan lainnya agar menjadi lebih akuntabel dan transparan. Selain banyak membantu dalam meningkatkan bentuk pelaporan keuangan pemerintah daerah, penerapan sistem akuntansi berbasis akrual ini juga memunculkan kebijakan dan kewenangan baru salah satunya yaitu kewenangan *abnormal accrual*. Kewenangan ini dapat digunakan pemerintah daerah dalam menyusun pelaporan keuangan daerah dan mengelola angka-angka yang disajikan pada laporan keuangan pemerintah, di mana hal ini dapat menggeser anggaran dan belanja pemerintah untuk mencapai tujuan pemerintah tertentu dalam satu tahun anggaran.

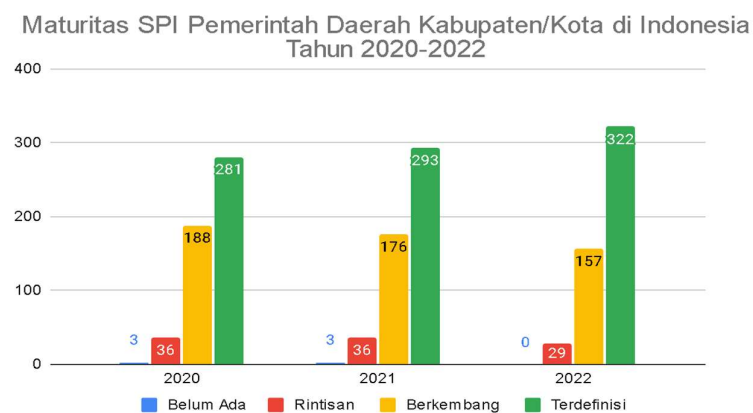
Berdasarkan perspektif agensi, penyusun laporan keuangan seringkali menggunakan kebebasan dalam mengakumulasi data untuk mengelola informasi salah satunya yaitu kebijakan diskresi akrual untuk mengubah informasi yang disajikan agar sesuai dengan kepentingan pribadinya dan untuk menyamarkan fakta dari keadaan yang sebenarnya (Pilcher, 2011; Bisogno & Donatella, 2021). *Abnormal accrual* dalam pelaporan keuangan Pemda dapat dipengaruhi oleh faktor oportunistik manajemen, yang cenderung “menyamarkan” ketidakpatuhan terhadap kebijakan akuntansi dengan tujuan untuk mempengaruhi persepsi *stakeholders* dan alasan efisiensi (Pilcher, 2011), sebagai akibat adanya asimetri informasi antara

Pemda dengan pengguna LKPD. Perbedaan ini berimplikasi pada penyajian komponen LKPD dan akun-akun di dalamnya, sehingga menurunkan tingkat keterbandingan (*comparability*) LKPD tersebut. Hal ini disebabkan karena *abnormal accruals* dapat digunakan sebagai indikator potensial adanya manipulasi laporan keuangan. Jika nilai dari *abnormal accruals* tidak wajar tinggi atau rendah, ini dapat mengindikasikan praktik akuntansi kreatif atau agresif yang kemudian mempengaruhi penyajian informasi pada LKPD. *Abnormal accruals* yang tinggi atau tidak wajar dapat mengurangi keandalan laporan keuangan karena menciptakan ketidakpastian dalam representasi kondisi finansial perusahaan. Hal ini dibuktikan pada penelitian Arcas dan Marti (2016) di mana pada penelitian mereka di dapatkan bahwa pada pemerintah daerah Inggris, *abnormal accrual* digunakan untuk melaporkan surplus/defisit menjadi mendekati nol atau juga digunakan untuk menghindari defisit yang besar. Praktik *abnormal accruals* yang memengaruhi penyajian dari LKPD ini tentunya akan memengaruhi kualitas laporan keuangan dari pemerintah daerah.

Penelitian oleh Tariverdi et al. (2012) telah membuktikan bahwa manajemen laba yang diukur dengan nilai *abnormal accrual* berpengaruh negatif terhadap kualitas laporan keuangan. Didukung oleh Juniarti et al. (2022) yang pada penelitiannya menemukan bahwa manajemen laba yang diukur dengan *abnormal accrual* sebagai proksi berpengaruh negatif terhadap opini audit. Namun berkebalikan dengan hal ini, penelitian Bartov (2000) justru menyatakan bahwa *abnormal accrual* tidak berpengaruh terhadap opini audit, pendapat ini kemudian di dukung oleh Lubis dan Cheisviyanny (2023) yang membuktikan bahwa manajemen laba yang diukur dengan *abnormal accrual* tidak berpengaruh terhadap opini audit.

Selanjutnya salah satu faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah ialah Sistem Pengendalian Internal (SPI) pada pemerintah. SPI pada pemerintah merupakan proses untuk mencapai terjaminnya tujuan organisasi, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan (Heinrich & Probohudono, 2023). Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal

menyebutkan bahwa SPI dapat diartikan sebagai proses terintegrasi dan melekat sepanjang aktivitas oleh semua pihak pada entitas sehingga dihasilkan keyakinan yang cukup atas tujuan organisasi. Peraturan ini juga menyebutkan salah satu fungsi dari SPI sendiri ialah untuk mendukung organisasi dalam mencapai keandalan pelaporan keuangan. SPI pada pemerintahan dapat diukur dengan menggunakan tingkat maturitas dari SPI seperti yang digunakan oleh penelitian Ageng dan Usman (2023). Maturitas sistem pengendalian internal dapat memperlihatkan kelemahan dan kesalahan dalam pelaporan keuangan pemerintah.



Gambar 1. 2 Tingkat Maturitas SPI Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota di Indonesia tahun 2020-2022

(Sumber : satudata.go.id)

Pada pemerintah Indonesia tingkat maturitas SPI dapat dilihat melalui tabel di atas dimana setiap tahunnya terdapat peningkatan tingkat maturitas SPI dari pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia, namun walau memiliki peningkatan masih banyak pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia yang memiliki tingkat maturitas SPI yang rendah. Tingkat maturitas SPI yang rendah ini kemudian tentunya akan mempengaruhi bagaimana kualitas dari laporan keuangan pemerintah tersebut. Ini disebabkan karena SPI yang lemah dapat meningkatkan risiko penyimpangan dalam pengelolaan keuangan negara.

Instruksi presiden Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2014 menyebutkan bahwa diperlukan penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah daerah yang efektif untuk meningkatkan kualitas pengelolaan keuangan daerah. Kontrol internal

yang baik juga mencegah kesalahan dan penipuan yang dapat mempengaruhi keandalan laporan keuangan. Hal ini kemudian menunjukkan bahwa semakin baik SPI yang diterapkan pada pemerintahan, semakin tinggi pula keandalan laporan keuangan pemerintahan tersebut. Dimana keandalan merupakan salah satu syarat penting untuk suatu LKPD dapat dikatakan berkualitas, sehingga peningkatan SPI secara langsung berkontribusi terhadap peningkatan kualitas LKPD. Selain itu, Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara juga menyebutkan bahwa salah satu kriteria umum BPK dalam mengeluarkan opini audit berkaitan dengan efektivitas Sistem Pengendalian Internal (SPI).

Beberapa penelitian seperti penelitian yang dilakukan oleh Darwin (2021) dan Suhardjo (2019) yang telah membuktikan bahwa terdapat pengaruh positif antara SPI dengan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Namun berkebalikan dengan penelitian di atas, penelitian oleh Muda et al. (2018) yang justru menyebutkan bahwa tidak terdapat pengaruh antara SPI dengan kualitas LKPD. Sehingga ini memperlihatkan bahwa masih terdapat perbedaan pendapat antara peneliti terkait dengan pengaruh SPI terhadap kualitas LKPD.

Selanjutnya selain dari *abnormal accrual* dan sistem pengendalian internal, kualitas LKPD juga dapat dipengaruhi oleh jumlah temuan audit yang merupakan hasil pemeriksaan BPK atas laporan keuangan pemerintah daerah. Temuan ini menunjukkan bahwa terdapat indikasi penyimpangan yang dilakukan dalam pelaporan dan pengelolaan keuangan pemerintah. Selain itu, temuan audit juga dapat menjadi indikasi laporan keuangan pemerintah tidak dapat diandalkan. Di mana semakin banyak jumlah temuan audit maka akan semakin besar terjadinya indikasi penyimpangan pengelolaan keuangan pada pemerintah.



**Gambar 1. 3 Jumlah Temuan Audit atas Pemeriksaan LKPD
Kabupaten/Kota di Indonesia tahun 2020-2022**

(Sumber : IHPS)

Berdasarkan gambar 1.3 di atas dapat dilihat bahwa setiap tahun mulai dari tahun 2020 hingga tahun 2022 jumlah kasus temuan audit dari hasil pemeriksaan BPK atas LKPD kabupaten/kota di Indonesia mengalami kenaikan setiap tahunnya, di mana pada tahun 2020 jumlah temuan audit yaitu sebesar 6251 kasus mengalami kenaikan sebanyak 11,8% atau 770 kasus pada tahun 2022. Hal ini menunjukkan setiap tahun indikasi terjadinya penyimpangan pada pengelolaan laporan keuangan pemerintah juga mengalami peningkatan setiap tahunnya. Hal ini selanjutnya tentu akan mempengaruhi bagaimana kualitas laporan keuangan dari pemerintahan daerah.

Selain itu dengan banyaknya jumlah temuan audit tentunya juga akan mempengaruhi bagaimana opini audit (sebagai salah satu indikator pengukur kualitas laporan keuangan) yang dikeluarkan, di mana semakin banyak jumlah temuan pada suatu laporan keuangan maka akan semakin kecil kemungkinan untuk laporan keuangan tersebut mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian (WTP) (Tuurmaida et al., 2021). Pendapat ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Furqan et al. (2020), Johnson et al. (2012), dan Pamungkas et al. (2019) yang masing-masing pada penelitiannya menyatakan bahwa temuan audit memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas LKPD, yaitu semakin banyak temuan audit yang ditemukan maka akan semakin rendah kualitas LKPD, sedangkan semakin sedikit jumlah temuan audit maka semakin baik kualitas dari LKPD.

Namun hal ini berkebalikan dengan penelitian ini Salsabila dan Wahyudi (2022) yang justru menyatakan bahwa jumlah temuan audit tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas LKPD.

Berdasarkan fenomena di atas, dan masih adanya perbedaan pendapat terkait pengaruh SPI dan temuan audit terhadap kualitas LKPD, serta penelitian mengenai pengaruh *abnormal accrual* terhadap kualitas LKPD yang masih relatif terbatas, terutama dalam konteks pemerintahan di Indonesia, mendorong penulis untuk melakukan penelitian berjudul “Analisis Pengaruh *Abnormal Accrual*, SPI, dan Temuan Audit Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota Di Indonesia”. Penelitian ini bertujuan untuk menginvestigasi bagaimana pengaruh dari praktik *abnormal accrual*, SPI, dan temuan audit terhadap kualitas LKPD pada pemerintah daerah Indonesia.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan fenomena dan latar belakang dari penelitian ini, penelitian ini memiliki rumusan masalah sebagai berikut:

1. Apakah praktik *abnormal accrual* yang timbul dari penerapan akuntansi pemerintah berbasis akrual penuh memiliki pengaruh terhadap kualitas pelaporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia?
2. Apakah Sistem Pengendalian Internal (SPI) pada pemerintah daerah berpengaruh terhadap kualitas pelaporan keuangan pemerintahan daerah kabupaten/kota di Indonesia?
3. Apakah temuan audit dari hasil pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah berpengaruh terhadap kualitas pelaporan keuangan pemerintahan daerah kabupaten/kota di Indonesia?

1.3. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang telah disimpulkan, berikut merupakan tujuan penelitian :

1. Mengetahui bagaimana hubungan serta pengaruh praktik *abnormal accrual* yang dilakukan pemerintah daerah terhadap kualitas pelaporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia.
2. Mengetahui bagaimana hubungan serta pengaruh Sistem Pengendalian Internal (SPI) pada pemerintah daerah terhadap kualitas pelaporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia.
3. Mengetahui bagaimana hubungan serta pengaruh temuan audit sebagai hasil dari pemeriksaan laporan keuangan pemerintah daerah terhadap kualitas pelaporan keuangan pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia.

1.4. Manfaat Penelitian

1.4.1. Aspek Teoritis

Manfaat terkait aspek ini yaitu meningkatkan pengetahuan pada mahasiswa di bidang akuntansi terkait dengan pengaruh praktik *abnormal accrual*, Sistem Pengendalian Internal (SPI), dan temuan audit terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

1.4.2. Aspek Empiris

Manfaat penelitian ini secara empiris yaitu untuk menyempurnakan penelitian-penelitian terdahulu.

1.4.3. Aspek Praktisi

Manfaat praktis dari diadakannya penelitian ini, yaitu agar dapat memberikan informasi kepada masyarakat dan juga pemerintah terkait dengan praktik *abnormal accrual*, efektivitas SPI, serta temuan audit yang ada pada pemerintahan daerah.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Teori Agensi

Konsep teori agensi adalah hubungan atau kontrak antara *principal* dan *agent*, dimana dalam hal ini *principal* mempekerjakan *agent* untuk melakukan tugas untuk kepentingan *principal*, termasuk pendelegasian otorisasi pengambilan keputusan dari *principal* kepada *agent* (Rohman, 2016). Teori ini memperlihatkan gambaran dari suatu hubungan antara manajemen sebagai agen dan pemilik/*owner* perusahaan sebagai prinsipal, dimana *owner* menyerahkan segala wewenangnya yang berkaitan dengan pengelolaan perusahaan kepada pihak manajemen. Teori ini menjelaskan permasalahan-permasalahan antara manajemen dan pemilik/*owner* akibat dari terdapatnya perbedaan pendapat, tujuan serta risiko yang dimiliki antara agen dan prinsipal. Pada sektor publik sendiri teori agensi menggambarkan hubungan antara pemerintah daerah sebagai agen dan pemerintah pusat sebagai *owner/prinsipal*. Baik pemerintah pusat sebagai prinsipal dan pemerintah daerah sebagai agen memiliki asumsi yaitu pihak agen memiliki pertimbangan terkait dengan kepentingannya untuk memaksimalkan pendapatan dan melakukan pembagian terhadap penggunaan biaya sehingga laba yang dapat menguntungkan kedua pihak agen dan prinsipal tercapai (Jensen & H.Meckling, 1976).

Teori keagenan memandang bahwa pemerintah daerah sebagai agen bagi rakyat prinsipal akan bertindak dengan penuh kesadaran bagi kepentingan mereka sendiri serta memandang bahwa pemerintah daerah tidak dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan rakyat (Sudarsana dan Rahardjo, 2013). Sebagai contoh manajemen pemerintah daerah dalam mencapai tujuannya agar pekerjaan yang dilakukan terlihat baik dapat melakukan manipulasi kinerja keuangan pemerintah yang buruk menjadi baik, melakukan manajemen terhadap kekurangan akibat dari perencanaan keuangan yang buruk dalam pemberian

pelayanan terhadap publik, melakukan penghindaran terhadap naiknya biaya layanan atau defisit, serta mencapai target kinerja keuangan yang telah diperkirakan. Hal ini kemudian membuktikan bahwa manajemen pemerintah daerah memiliki motivasi dalam menyusun laporan keuangan, dimana selain untuk melakukan pemenuhan terhadap regulasi, manajemen pemerintah daerah juga bertujuan untuk mencapai motif yang mereka miliki.

2.1.2. *Abnormal Accrual*

Abnormal accrual adalah selisih antara nilai akrual yang "normal" berdasarkan aktivitas bisnis dengan nilai akrual yang tercatat. *Abnormal accrual* merupakan salah satu komponen selain dari *non-discretionary accrual* yang digunakan untuk menghitung seberapa besar total *accrual* yang ada pada suatu instansi (Gamayuni et al., 2021). Akrual abnormal adalah akrual yang disebabkan oleh praktik diskresi manajemen dalam mengelola angka akuntansi, seperti memperlambat pembayaran hutang atau mempercepat penerimaan pendapatan (Ramadana et al., 2023). Sesuai dengan namanya *abnormal accrual* menggambarkan suatu kondisi tidak normal antara laba yang dilaporkan dengan laba yang diharapkan oleh perusahaan. *Abnormal accrual* mengacu pada penyesuaian akuntansi yang dapat dilakukan manajemen terhadap laporan keuangan, yang memungkinkan mereka mempengaruhi laba yang dilaporkan, di mana penyesuaian yang dilakukan dapat mengecilkan atau melebih-lebihkan laba sesuai dengan tujuan manajemen. (Pilcher & Van Der Zahn, 2010). Penelitian Arcas dan Martí (2016) yang meneliti tentang *abnormal accrual* pada pemerintah daerah Inggris juga menyebutkan bahwa keberadaan *abnormal accrual* digunakan untuk menyesuaikan surplus/defisit yang dilaporkan menjadi mendekati nol, serta menghindari pelaporan defisit yang besar.

Diskresi terhadap akrual dalam pelaporan keuangan pemerintah daerah dapat dipengaruhi oleh faktor oportunistik manajemen, yang cenderung "menyamarkan" ketidakpatuhan terhadap kebijakan akuntansi dengan tujuan untuk mempengaruhi persepsi *stakeholders* dan alasan efisiensi (Pilcher, 2011), sebagai akibat adanya asimetri informasi antara Pemda dengan pengguna LKPD. Pilcher

(2011) dan Gamayuni (2022) pada penelitiannya menyatakan bahwa *abnormal accrual* memiliki 4 tujuan di sektor publik, yaitu :

- Mengurangi surplus, mengalokasikan dana yang tidak terpakai, atau menahan dana untuk digunakan dalam akuntansi berikutnya
- Meningkatkan surplus atau alokasi yang tidak terpakai untuk menciptakan persepsi kinerja yang efisien;
- Mengubah informasi belanja untuk mencegah pengawasan dan kritik pemerintah atau media, dan
- Menyediakan dana untuk belanja yang tersedia untuk digunakan dalam belanja lainnya.

Dari tujuannya dapat dilihat bahwa *abnormal accrual* pada sektor publik digunakan untuk mengubah informasi laporan keuangan pemerintah daerah dengan tujuan untuk memenuhi kepentingan pribadi dari pihak pemerintah daerah. *Abnormal accrual* yang bernilai positif menandakan bahwa terdapat penerapan strategi *income-increasing*, sebaliknya apabila nilai *abnormal accrual* negatif menandakan terdapat strategi *income-decreasing* yang di terapkan oleh pemerintah daerah (Arcas & Marti, 2016). Di mana kedua strategi tersebut tentunya dapat mengubah informasi yang disajikan pada laporan keuangan, serta mempengaruhi persepsi terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Pellicer et al. (2016) menyatakan bahwa *abnormal accrual* dinilai sulit untuk dideteksi dan digunakan untuk memanipulasi data, di mana praktik pengelolaan angka akuntansi *abnormal accrual* dilakukan oleh pemda sehingga dapat memperoleh nilai surplus/defisit yang mendekati angka 0.

2.1.3. Sistem Pengendalian Internal (SPI)

SPI merupakan proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan terus-menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi (PP Nomor 60 Tahun 2008). Sistem Pengendalian Internal (SPI) adalah suatu proses yang dijalankan oleh manajemen dan staf suatu organisasi yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai tentang tercapainya tiga tujuan utama, yaitu operasi organisasi berjalan

secara efektif dan efisien, tersedianya laporan keuangan yang andal, akurat, dan lengkap, serta terdapat kepatuhan terhadap hukum atas semua aktivitas organisasi/lembaga. Pada pemerintah Indonesia sendiri SPI telah diatur di dalam Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

Untuk mencapai pengelolaan keuangan negara yang efektif, efisien, transparan, dan akuntabel, menteri/pimpinan lembaga, gubernur, dan bupati/walikota wajib melakukan pengendalian internal atas penyelenggaraan kegiatan pemerintahan. Berdasarkan PP No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah disebutkan bahwa SPI pada pemerintah terdiri atas 5 unsur, yaitu :

- Lingkungan pengendalian, mencerminkan komitmen pimpinan dan seluruh pegawai terhadap SPI.
- Penilaian risiko, mengidentifikasi, menganalisis, dan memprioritaskan risiko yang dihadapi instansi pemerintah.
- Kegiatan pengendalian, melaksanakan kegiatan untuk mengurangi risiko yang telah diidentifikasi.
- Informasi dan komunikasi, mengkomunikasikan informasi terkait SPI kepada seluruh pemangku kepentingan.
- Pemantauan pengendalian intern, melakukan pemantauan atas pelaksanaan SPI dan melakukan penyempurnaan yang diperlukan.

Dalam penyelenggaraannya SPI dilakukan secara menyeluruh baik di lingkungan pemerintah pusat maupun di lingkungan pemerintah daerah, dengan masing-masing pemimpin instansi sebagai penanggung jawab atas penyelenggaraan SPI dan BPK sebagai yang bertanggung jawab untuk melakukan pembinaan dan pengawasan atas penyelenggaraan SPI. Dalam penerapannya SPI sendiri memiliki beberapa manfaat, seperti :

- Meningkatkan kinerja instansi pemerintah.
- Meningkatkan kualitas laporan keuangan.
- Memperkuat pengamanan aset negara.
- Meningkatkan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan.

- Meningkatkan kepercayaan publik terhadap pemerintah.

2.1.4. Temuan Audit

Temuan audit adalah hasil atau kesimpulan yang diperoleh auditor setelah melakukan pemeriksaan dan evaluasi terhadap laporan keuangan, sistem kontrol internal, dan kepatuhan terhadap peraturan dan kebijakan yang berlaku dalam suatu organisasi. Temuan ini mencakup identifikasi kekuatan dan kelemahan, ketidaksesuaian, kesalahan, atau indikasi penipuan yang ditemukan selama proses audit. Pada pemerintahan Indonesia sendiri temuan audit merupakan hasil pemeriksaan dari auditor eksternal (BPK) terkait dengan bagaimana kondisi manajemen keuangan, serta struktur pengendalian intern dan kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan pengelolaan dan pelaporan keuangan daerah (Furqan et al., 2020).

Temuan audit mengidentifikasi bahwa pemerintah memiliki permasalahan terkait dengan pelanggaran dan ketidakpatuhan terhadap regulasi dan perundang-undangan pada laporan keuangan (Setyaningrum, 2017; Tiurmaida et al., 2021). Temuan audit terdapat pada LHP dan berfungsi untuk mengindikasikan awal kecurangan terkait dengan permasalahan dan pelanggaran terhadap kepatuhan dan regulasi di suatu pemerintahan dalam pelaksanaan pelaporan keuangannya (Peraturan BPK No. 1 tahun 2017). Terdapat beberapa jenis temuan audit pada pemerintahan, yakni:

- Temuan atas ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, seperti penggunaan dana yang tidak sesuai dengan peruntukannya.
- Temuan atas ketidak efisienan, seperti pemborosan anggaran atau kebocoran dana.
- Temuan atas kesalahan penyajian pada laporan keuangan, seperti asset yang disajikan dengan melebih-lebihkan dari nilai aslinya.
- Temuan atas kelemahan dalam sistem pengendalian internal pemerintah, seperti kurangnya kontrol atas asset atau proses pengadaan barang.

Temuan audit dalam pengungkapannya memiliki beberapa tujuan di antaranya :

- Meningkatkan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan negara.

- Mencegah terjadinya penyimpangan dan penyalahgunaan keuangan negara.
- Meningkatkan efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangan negara.

BPK selaku auditor eksternal pada pemerintah menyampaikan temuan audit kepada pemerintah dengan tujuan untuk ditindak lanjuti. Adapun pemerintah dapat menindak lanjuti temuan audit dengan cara :

- Melakukan koreksi atas kesalahan penyajian laporan keuangan.
- Menyelamatkan kerugian negara akibat dari pelanggaran peraturan perundang-undangan.
- Meningkatkan efisiensi pengelolaan keuangan.
- Memperkuat sistem pengendalian internal.

Tindak lanjut atas temuan audit harus dilakukan secara tertib, teratur, dan konsisten, di mana BPK akan melakukan pemeriksaan lanjutan terhadap hasil tindak lanjut yang dilakukan untuk memastikan tindak lanjut telah dilakukan dengan benar.

2.1.5. Kualitas Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah

Menurut Standar Akuntansi Keuangan (2012), laporan keuangan merupakan struktur yang menyajikan posisi keuangan dan kinerja keuangan dalam sebuah entitas. Laporan keuangan yang baik, setidaknya harus memiliki empat karakteristik kualitatif pokok yaitu; dapat dipahami, relevan, keandalan, dan dapat diperbandingkan.

Laporan keuangan dibuat bertujuan untuk menyajikan gambaran yang komprehensif tentang aspek keuangan entitas tersebut, termasuk aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan, biaya, dan arus kas. Selain itu laporan keuangan juga dapat memberikan informasi kepada penggunanya terkait dengan bagaimana suatu instansi mengelola keuangannya. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, laporan keuangan yang berkualitas adalah laporan yang dapat dipahami, relevan, andal dan komparabel.

PMK No 231 Tahun 2020 tentang Tata Cara Penyampaian Informasi Keuangan Daerah, Laporan Data Bulanan, dan Laporan Pemerintah Daerah Lainnya menyatakan bahwa laporan keuangan daerah terdiri dari:

- 1) Laporan Realisasi APBD;
- 2) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih;
- 3) Neraca;
- 4) Laporan Operasional;
- 5) Laporan Arus Kas;
- 6) Laporan Perubahan Ekuitas; dan
- 7) Catatan Atas Laporan Keuangan.

Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah adalah taraf atau terpenuhinya kriteria atau harapan yang melekat pada informasi laporan keuangan (Haryati, 2016). Pengukuran kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sendiri dapat membantu pemerintah daerah untuk mengoreksi ekspetasi (harapan) di masa lalu dan juga memprediksi keadaan pemerintah daerah di masa yang akan datang. Banyak cara yang digunakan untuk mengukur kualitas laporan keuangan pemerintah salah satunya yaitu dengan menggunakan opini audit atas LKPD yang dikeluarkan oleh BPK. Hal ini didukung dari beberapa penelitian yang menggunakan opini sebagai alat untuk mengukur kualitas laporan keuangan seperti penelitian yang dilakukan oleh Firmansyah et al. (2022) dan Jati (2019).

Opini audit BPK adalah pernyataan atau pendapat BPK sebagai pihak pengaudit atas kesimpulan dari hasil pemeriksaan terkait dengan tingkat kewajaran informasi yang diberikan (BPK, 2018). Opini audit merupakan hasil dari laporan audit yakni berupa pernyataan pendapat mengenai tingkat kewajaran atas laporan keuangan yang disajikan (Maharani & Arofah, 2021). Opini audit dapat dijadikan sebagai tolak ukur untuk melihat bagaimana kualitas dari laporan keuangan pemerintah daerah yang dilaporkan.

Berdasarkan Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) dalam melakukan investigasi dan audit terhadap laporan keuangan pemda mengeluarkan opini BPK memiliki kriteria umum, yaitu:

- Kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)
- Kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku
- Efektifitas Sistem Pengendalian Internal (SPI)

Selain itu, pada undang-undang ini juga disebutkan bahwa terdapat empat opini yang dapat diberikan oleh BPK. Opini tersebut terdiri dari :

- Opini wajar tanpa pengecualian (WTP), yaitu opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dan juga telah mengikuti SAP yang berlaku.
- Opini wajar dengan pengecualian (WDP), yaitu opini yang menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar namun memiliki kondisi tertentu yang dikecualikan.
- Opini *disclaimer* atau tidak memberikan pendapat (TMP), yaitu opini yang menyatakan bahwa terdapat penyimpangan dan bentuk salah saji pada laporan keuangan dari hasil pemeriksaan dan didukung dengan bukti yang kuat.
- Opini *adverse* atau tidak wajar, yaitu opini yang menyatakan bahwa terdapat kondisi seperti pembatasan lingkup yang luar biasa sehingga pemeriksaan tidak dapat memperoleh bukti yang memadai untuk memberikan pendapat (opini).

2.2. Penelitian Terdahulu

Penelitian ini menggunakan beberapa penelitian sebagai referensi yang dimuat pada tabel di bawah ini:

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

Penulis	Judul	Hasil Penelitian
Dewi et al., 2023	“Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah”	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa diskresi akrual memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja keuangan. Sementara itu, opini dari laporan hasil audit dan tingkatan akrual tidak berpengaruh pada kinerja keuangan pemerintah.
Ramadana et al., 2023	“Determinansi Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah”	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa belanja modal dan diskresi akrual berpengaruh terhadap kinerja keuangan pemerintah.

Heinrich dan Probohudono, 2023	“Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dan Pemanfaatan Teknologi Informasi terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah: Studi Kasus pada Pemerintah Kabupaten Kaimana”	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dan pemanfaatan teknologi informasi secara positif dan signifikan berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan di Pemerintah Daerah Kabupaten Kaimana.
Wahyuni et al., 2023	“Pengaruh Temuan Audit Dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) Terhadap Opini Audit Pemerintah Daerah Atas LKPD Kota/Kabupaten Di Sumatera Utara TA 2020”	Pada penelitian ini dinyatakan bahwa temuan audit tidak memiliki pengaruh terhadap opini audit, sedangkan TRLHP memiliki pengaruh positif terhadap opini audit.
Ageng dan Usman, 2023	“Pengaruh Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) Dan Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Terhadap Opini Audit”	Hasil penelitian ini memberikan simpulan bahwa Kapabilitas APIP dan Maturitas SPI memiliki pengaruh signifikan positif terhadap Opini Audit.

Octariyani et al., 2022	<i>“Implementation of Discretionary Accrual in Local Governments and Motivation of Local Government Incentives: Literature Review”</i>	Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa penerapan akuntansi berbasis akrual memberikan peluang bagi pemerintah daerah untuk melakukan diskresi akrual, khususnya pada akun penyusutan. Selain itu penerapan diskresi akrual juga diyakini memiliki pengaruh terhadap SILPA/SIKPA pada laporan keuangan pemerintah daerah.
Asyari et al., 2021	“Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemerintah Dan Pelaksanaan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Auditor Eksternal Terhadap Kualitas Laporan Keuangan”	Hasil penelitian ini menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Internal dan pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan berpengaruh secara positif terhadap kualitas laporan keuangan.
Siregar dan Rudiansyah, 2019	“Pengaruh Jumlah Temuan Audit Terhadap Opini Audit Kabupaten/ Kota Se-Sumatera”	Hasil penelitian menyimpulkan bahwa jumlah temuan audit baik atas pemeriksaan SPI, maupun atas pemeriksaan kepatuhan berpengaruh negatif terhadap opini audit Badan Pemeriksa Keuangan.

Ines, 2017	" <i>The Effect of Discretionary Accruals on Financial Statement Fraud : The Case of the French Companies.</i> "	Hasil penelitian menyatakan bahwa keberadaan <i>discretionary accrual</i> dapat mendeteksi keberadaan <i>fraud</i> pada laporan keuangan, dimana perusahaan cenderung untuk terlebih dahulu sebelum terlibat dalam tindakan ilegal yang berhubungan dengan <i>fraud</i> .
Tariverdi et al., 2012	" <i>The effect of earnings management on the quality of financial reporting</i> "	Penelitian menunjukkan bahwa manajemen laba yang diukur dengan <i>abnormal accrual</i> berpengaruh secara negatif pada kualitas laporan keuangan.

2.3. Pengembangan Hipotesis

2.3.1. Pengaruh Abnormal Accrual terhadap Kualitas LKPD

Teori agensi mengemukakan bahwa pemangku kepentingan eksternal, dalam hal ini seperti masyarakat, pemerintah pusat, memiliki kepentingan dalam keakuratan informasi yang diberikan dalam laporan keuangan. Pemerintah daerah yang bertindak sebagai agen dan pemerintah pusat sebagai prinsipal berkemungkinan untuk memiliki konflik kepentingan antara agen dan prinsipal. *Abnormal accrual* mengacu pada penyesuaian akuntansi yang dapat dilakukan manajemen terhadap laporan keuangan dalam mempengaruhi laba yang dilaporkan sesuai dengan tujuan manajemen. (Pilcher & Van Der Zahn, 2010). Keberadaan *abnormal accrual* pada suatu laporan keuangan pemerintah daerah tentunya dapat mempengaruhi penyajian terhadap akun-akun terutama akun-akun akrual yang ada pada suatu laporan keuangan pemerintah daerah.

Abnormal accrual pada sektor publik sendiri memiliki empat tujuan, yaitu mengurangi surplus dengan tujuan menahan dana untuk digunakan di periode selanjutnya, meningkatkan surplus, mengubah informasi belanja, serta menyediakan dana belanja untuk dialokasikan ke belanja lainnya (Pilcher, 2011).

Berdasarkan tujuannya tersebut dapat disimpulkan bahwa *abnormal accrual* memiliki peran sebagai bentuk dari manajemen laba yang dilakukan oleh pihak agen (pemerintah daerah) untuk mendapatkan laba yang sesuai (tidak terlalu rendah maupun terlalu tinggi). Pendapat ini sesuai dengan penelitian Arcas dan Martí (2016) yang menyebutkan bahwa keberadaan *abnormal accrual* pada pemerintah daerah Inggris digunakan untuk menyesuaikan surplus/defisit yang dilaporkan menjadi mendekati nol, serta menghindari pelaporan defisit yang besar. Peran *abnormal accrual* ini tentunya akan mempengaruhi kerelevanan dan keandalan informasi yang ada pada laporan keuangan, dimana kedua karakteristik ini merupakan bagian dari karakteristik utama dari laporan keuangan agar dapat dikatakan memiliki kualitas yang baik. Selain itu, sesuai dengan tujuannya keberadaan *abnormal accrual* juga dapat dikatakan sebagai bentuk dari manipulasi akuntansi yang dilakukan suatu oleh pemerintah daerah, di mana manipulasi akuntansi yang dilakukan secara berlebihan dapat mengurangi kualitas pelaporan keuangan (Ines, 2017).

Beberapa penelitian telah membuktikan bahwa keberadaan *abnormal accrual* memiliki pengaruh terhadap komponen-komponen laporan keuangan pemerintah daerah seperti kinerja keuangan pemerintah daerah dan SILPA/SIKPA (Ramadana et al., 2023; Octariyani et al., 2022; Rohanna, 2021; Gamayuni, 2022). Hal ini menunjukkan bahwa dengan adanya praktik *abnormal accrual* dapat merubah informasi dari akun-akun pada laporan keuangan pemerintah dari yang seharusnya. Informasi laporan keuangan yang baik menunjukkan bahwa kualitas laporan keuangan tersebut juga baik, dengan terpengaruhnya informasi laporan keuangan tentunya akan memengaruhi bagaimana kualitas dari laporan keuangan tersebut. Hal ini sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, laporan keuangan yang berkualitas adalah laporan yang dapat dipahami, relevan, dapat diandalkan dan dapat dibandingkan. Pendapat ini kemudian didukung penelitian yang dilakukan oleh Tariverdi et al. (2012), yang pada penelitiannya menyatakan bahwa manajemen laba yang diukur dengan nilai *abnormal accrual* berpengaruh secara negatif terhadap kualitas laporan keuangan. Dan penelitian Juniarti et al. (2022) yang juga menyatakan

bahwa manajemen laba yang diukur dengan menggunakan *abnormal accrual* berpengaruh negatif terhadap opini audit.

Hasil penelitian terdahulu ini kemudian memberikan dukungan empiris untuk hipotesis bahwa *abnormal accrual* memiliki pengaruh terhadap kualitas laporan keuangan, ini dikarenakan semakin besar abnormal accrual yang ada pada laporan keuangan pemerintah daerah, maka semakin besar pula indikasi adanya praktik manipulasi akrual pada pemerintah daerah tersebut yang membuat kualitas laporan keuangan menjadi buruk. Maka hipotesis yang diajukan ialah sebagai berikut :

H1a : Pemerintah daerah dengan *abnormal accrual* memiliki probabilitas lebih tinggi dalam mendapatkan opini *disclaimer* dibandingkan mendapatkan opini WTP.

H1b : Pemerintah daerah dengan *abnormal accrual* memiliki probabilitas lebih tinggi dalam mendapatkan opini *adverse* dibandingkan mendapatkan opini WTP.

H1c : Pemerintah daerah dengan *abnormal accrual* memiliki probabilitas lebih tinggi dalam mendapatkan opini WDP dibandingkan mendapatkan opini WTP.

2.3.2. Pengaruh SPI terhadap Kualitas LKPD

Sistem Pengendalian Internal (SPI) pada pemerintahan adalah proses untuk menjamin tercapainya tujuan organisasi, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan (Heinrich & Probohudono, 2023). Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008, SPI diartikan sebagai proses yang terintegrasi dan melekat sepanjang aktivitas yang dilakukan oleh semua pihak pada entitas sehingga dihasilkan keyakinan yang cukup atas tujuan organisasi, dengan salah satu fungsi SPI adalah untuk mendukung organisasi dalam mencapai keandalan pelaporan keuangan.

Dalam lingkup teori keagenan, pemerintah sebagai agen harus memberikan informasi yang berkualitas berupa laporan keuangan kepada publik sebagai

principal. Sistem pengendalian internal pemerintah merespon kewajiban tersebut dengan memastikan bahwa laporan keuangan yang disajikan sesuai dengan standar akuntansi keuangan pemerintah tanpa adanya kecurangan atau manipulasi data yang menyebabkan terjadinya asimetri informasi yang menimbulkan risiko *morale hazard* dan mengurangi efisiensi dalam pelaksanaan kinerja organisasi serta menurunkan tingkat kepercayaan antara agen dan principal.

SPI yang efektif membantu memastikan bahwa data keuangan yang disajikan dalam LKPD akurat dan dapat diandalkan. Selain itu, kontrol internal yang baik mencegah kesalahan dan penipuan yang dapat mempengaruhi keandalan laporan keuangan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik SPI yang diterapkan pada pemerintahan, semakin tinggi pula keandalan laporan keuangan pemerintahan tersebut. Keandalan ini merupakan salah satu syarat penting untuk menilai kualitas LKPD, sehingga peningkatan SPI secara langsung berkontribusi terhadap peningkatan kualitas LKPD. Hal ini sejalan dengan instruksi presiden Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2014 yang menyebutkan bahwa diperlukan penerapan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah daerah yang efektif untuk meningkatkan kualitas pengelolaan keuangan daerah. Selain itu, Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara juga mendukung pendapat ini, di mana pada undang-undang ini disebutkan bahwa salah satu kriteria umum BPK dalam mengeluarkan opini audit yaitu terkait dengan efektivitas Sistem Pengendalian Internal (SPI).

Beberapa penelitian terdahulu seperti penelitian Suhardjo (2019), Darwin (2021), Purbasari dan Bawono (2017), serta Adnin dan Atiningsih (2020) telah membuktikan bahwa SPI memiliki pengaruh secara positif terhadap kualitas LKPD. Dimana semakin baik Sistem Pengendalian Internal (SPI) yang ada pada pemerintah daerah, semakin baik pula kualitas laporan keuangan dari pemerintah daerah tersebut. Maka hipotesis yang diajukan ialah sebagai berikut:

H2a : Pemerintah daerah dengan SPI memiliki probabilitas lebih rendah dalam mendapatkan opini *disclaimer* dibandingkan mendapatkan opini WTP.

H2b : Pemerintah daerah dengan SPI memiliki probabilitas lebih rendah dalam mendapatkan opini *adverse* dibandingkan mendapatkan opini WTP.

H2c : Pemerintah daerah dengan SPI memiliki probabilitas lebih rendah dalam mendapatkan opini WDP dibandingkan mendapatkan opini WTP.

2.3.3. Pengaruh Temuan Audit terhadap Kualitas LKPD

Temuan audit adalah segala persoalan yang ditemukan oleh auditor pada laporan keuangan saat proses pemeriksaan/audit berlangsung. Temuan audit pada pemerintahan sendiri merupakan salah satu bentuk hasil pemeriksaan BPK selaku auditor pada laporan keuangan terkait dengan bagaimana kondisi manajemen keuangan, serta struktur pengendalian intern dan kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan pengelolaan dan pelaporan keuangan pemerintah daerah (Furqan et al. 2020). Setyaningrum (2017) dan Tiurmaida et al. (2021) menyebutkan bahwa temuan audit mengidentifikasi terjadinya permasalahan terkait dengan pelanggaran dan ketidak patuhan terhadap regulasi dan perundang-undangan pada laporan keuangan. Sehingga berdasarkan logika ini maka semakin banyak jumlah temuan audit yang ada pada laporan keuangan suatu instansi mengindikasikan bahwa semakin banyak pula permasalahan terkait dengan pelanggaran atau ketidakpatuhan terhadap regulasi dari instansi tersebut.

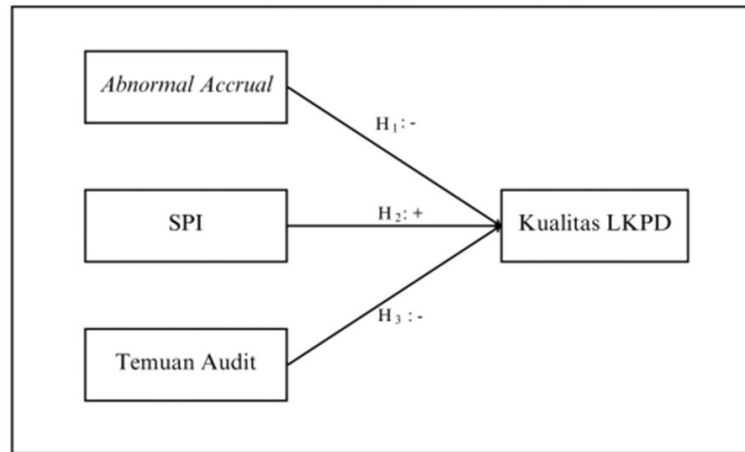
Pada teori agensi, pemerintah daerah sebagai pihak agen memiliki kepentingan yang berbeda dengan prinsipal (rakyat, pemerintah pusat) ini mengindikasikan bahwa agen mungkin mengambil tindakan yang tidak selalu sejalan dengan kepentingan prinsipal. Ketidaksesuaian ini bisa berasal dari keinginan agen untuk mencapai tujuan pribadi atau tujuan politik, seperti meningkatkan popularitas atau menunjukkan kinerja yang tampak baik tanpa memperhatikan dampak jangka panjang atau kepatuhan terhadap regulasi. Temuan audit sebagai salah satu hasil dari proses audit sebagai bagian dari mekanisme pengendalian, menunjukkan adanya permasalahan terkait dengan pelanggaran atau ketidakpatuhan yang mengindikasikan adanya moral hazard, di mana agen bertindak tanpa mempertimbangkan risiko atau konsekuensi negatif bagi prinsipal.

Dengan adanya temuan audit yang menggambarkan bentuk permasalahan terkait dengan pelanggaran dan ketidakpatuhan terhadap peraturan atau standar, ini tentunya akan mempengaruhi bagaimana opini yang dikeluarkan oleh BPK sebagai hasil dari pemeriksaan yang telah dilakukan. Temuan audit yang mempengaruhi opini ini selanjutnya tentu akan mempengaruhi bagaimana kualitas dari laporan keuangan pemerintah daerah, di mana saat auditor menemukan masalah dan material yang eror pada saat audit berlangsung akan mempengaruhi kualitas dari laporan keuangan (Furqan et al., 2020). Pendapat ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Tiurmaida et al. (2021) juga telah menyebutkan bahwa temuan audit memiliki pengaruh secara negatif terhadap kualitas LKPD, di mana semakin banyak temuan audit yang ditemukan maka akan semakin rendah kualitas LKPD, sedangkan semakin sedikit jumlah temuan audit maka semakin baik kualitas dari LKPD. Hal ini kemudian di dukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Furqan et al. (2020), Johnson et al. (2012), Pamungkas et al. (2019), yang masing-masing pada penelitiannya menyatakan bahwa temuan audit memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas LKPD.

Hasil penelitian terdahulu ini kemudian memberikan dukungan empiris untuk hipotesis bahwa temuan audit memiliki pengaruh secara negatif terhadap kualitas LKPD. Hal ini menggambarkan bahwa semakin banyak jumlah temuan audit yang ada dari hasil pemeriksaan LKPD, maka terdapat kemungkinan untuk menurunkan kualitas laporan keuangan. Adapun hipotesis yang diajukan ialah sebagai berikut :

- H3a : Pemerintah daerah dengan temuan audit memiliki probabilitas lebih tinggi dalam mendapatkan opini *disclaimer* dibandingkan mendapatkan opini WTP.**
- H1b : Pemerintah daerah dengan temuan audit memiliki probabilitas lebih tinggi dalam mendapatkan opini *adverse* dibandingkan mendapatkan opini WTP.**
- H1c : Pemerintah daerah dengan temuan audit memiliki probabilitas lebih tinggi dalam mendapatkan opini WDP dibandingkan mendapatkan opini WTP.**

2.4. Kerangka Penelitian



Gambar 2. 1 Kerangka Penelitian

(Sumber : Penulis, 2023)

BAB III METODE PENELITIAN

3.1. Jenis Penelitian

Pada penelitian ini data yang diolah yaitu berupa angka-angka yang berkaitan dengan variabel, sehingga penelitian ini akan menggunakan pendekatan kuantitatif sebagai metode penelitiannya.

3.2. Populasi dan Sample

Populasi dari penelitian ini yaitu seluruh pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia yaitu sebanyak 514 kabupaten/kota. Sedangkan untuk sampel penelitian yang digunakan yaitu LKPD kabupaten/kota di Indonesia periode 2020-2022. Pada penelitian ini peneliti menggunakan teknik *purposive sampling* dalam melakukan pengambilan sampel dengan tujuan untuk mempermudah peneliti dalam menelusuri populasi berdasarkan ketersediaan data yang dimiliki oleh variabel penelitian. Kriteria yang digunakan yaitu :

- 1) Pemerintah merupakan pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia.
- 2) Pemerintah menyediakan data penelitian (LKPD) secara berturut-turut pada tahun 2020-2022.

Tabel 3. 1 Kriteria Pemilihan Sampel

No	Kriteria	Jumlah
1	Pemerintah merupakan pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia	514
2	Pemerintah menyediakan data penelitian (LKPD) secara berturut-turut pada tahun 2020-2022	(8)
Jumlah Sampel		506
Jumlah sampel x tahun penelitian		1.518

Sumber : Data diolah

Dari prosedur pengambilan sampel tersebut kemudian di dapatkan jumlah sampel penelitian yaitu 506 pemerintah daerah kabupaten kota, dengan tahun amatan sebanyak 3 tahun dengan total data observasi yaitu 1.518.

3.3. Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan pada penelitian ini adalah data yang berasal dari pihak kedua yaitu data sekunder. Data terkait keuangan yang terdapat pada penelitian ini didapat dari laporan keuangan masing masing pemerintah daerah kabupaten/kota yang didapat melalui situs E-PPID BPK RI serta IHPS.

3.4. Identifikasi dan Pengukuran Variabel

3.4.1. Variabel Independen (X)

Variabel independen adalah variabel yang mempengaruhi variabel dependen. Terdapat tiga variabel independen yang digunakan pada penelitian ini yaitu *abnormal accrual*, Sistem Pengendalian Internal (SPI), dan temuan audit.

a. *Abnormal accrual*

Abnormal accrual merupakan bentuk penyesuaian akuntansi yang dapat dilakukan manajemen terhadap laporan keuangan dalam mempengaruhi laba yang dilaporkan, di mana penyesuaian yang dilakukan dapat mengecilkan atau melebih-lebihkan laba sesuai dengan tujuan manajemen. (Pilcher & Van Der Zahn, 2010). *Abnormal accrual* adalah suatu bentuk manipulasi akrual yang bertujuan untuk mengubah informasi terkait laba (dalam hal ini surplus/defisit) agar terlihat baik dan sesuai (tidak terlalu rendah dan tidak terlalu tinggi). Perhitungan *abnormal accrual* pada pemerintah daerah menggunakan rumus *Modified Jones*. Persamaan yang digunakan untuk menghitung nilai *abnormal accrual* berdasarkan penelitian Cohen et al. (2019) dan Pellicer et al. (2016) melalui beberapa tahapan pengujian, yaitu :

Persamaan untuk mencari *abnormal accrual*:

$$ABNACCR_{jt} = TACCR_{jt} - EXPACCR_{jt} \quad [1]$$

Keterangan :

$ABNACCR_{jt}$ = *Abnormal accrual* pada pemerintah daerah j tahun t.

$TACCR_{jt}$ = *Total Accrual* pada pemerintah daerah j tahun t.

$EXPACCR_{jt}$ = *Expected Accruals* atau *non-discretionary accruals* pada pemerintah daerah j tahun t

Sebelum mencari besaran *abnormal accrual* yang ada pada laporan keuangan pemerintah, diharuskan terlebih dahulu untuk mencari nilai *total accrual* dan juga nilai *non-discretionary accrual*. Total accrual dihitung dengan berdasarkan nilai komponen yang ada pada arus kas dan neraca. Berikut tahapan untuk mendapat nilai *total accrual* :

$$TACCR_{jt} = -DY_{jt} + COFO_{jt} = COFO_{jt} - DY_{jt} \quad [2]$$

Keterangan:

DY_{jt} = Surplus/Defisit pada pemerintah daerah j tahun t.

$COFO_{jt}$ = Arus kas bersih dari aktivitas operasi pemerintah daerah j tahun t.

Selanjutnya nilai *expected accruals* ($EXPACCR$) diperoleh dari estimasi menggunakan Model Jones (Jones, 1991) and modifikasi Model Jones (Dechow et al., 1995).

Rumus model Jones :

$$TAACR_{jt}/TA_{jt-1} = \alpha_1(1/TA_{jt-1}) + \alpha_2(\Delta REV_{jt}/TA_{jt-1}) + \alpha_3(PPE_{jt}/TA_{jt-1}) + e \quad [3]$$

Rumus model jones tersebut digunakan untuk mengestimasi nilai koefisien regresi, dimana nilai koefisien ini kemudian digunakan untuk menghitung nilai *expected accrual* dengan menggunakan rumus modified jones (Dechow et al., 1995).

Rumus model Modifikasi Jones :

$$EXPACCR_{jt} = \alpha_1(1/TA_{jt-1}) + \alpha_2(\Delta REV_{jt}/TA_{jt-1} - \Delta AR_{jt}/TA_{jt-1}) + \alpha_3(PPE_{jt}/TA_{jt-1}) \quad [4]$$

Keterangan:

AR_{jt} = Perubahan piutang pada pemerintah daerah j tahun t

REV_{jt}	= Perubahan pendapatan pada pemerintah daerah j tahun t.
PPE_{jt}	= <i>Plant, property, Equipment</i> pada pemerintah daerah j tahun t.
TA_{jt-1}	= Total aset pada pemerintah daerah j tahun t-1
α, β, γ	= <i>Regression coefficients</i>
e	= <i>Unspecified random factors</i>

Selanjutnya *abnormal accruals* ($ABACCR_{jt}$) diperoleh dari hasil perhitungan persamaan [1].

b. Sistem Pengendalian Internal (SPI)

Sistem Pengendalian Internal atau biasa disebut SPI adalah suatu bentuk pengendalian terhadap segala kegiatan dan aktivitas organisasi demi tercapainya tujuan dari organisasi tersebut. Pada pemerintahan sendiri merupakan proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan terus-menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi (Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008) Pada penelitian ini SPI yang diukur dengan tingkat maturitas SPI oleh BPK sesuai dengan penelitian Ageng dan Usman (2023) dengan kriteria sebagai berikut :

- 1) Optimum diberikan nilai 5
- 2) Terkelola dan Terukur diberikan nilai 4
- 3) Terdefinisi diberikan nilai 3
- 4) Berkembang diberikan nilai 2
- 5) Rintisan diberikan nilai 1
- 6) Belum ada diberikan nilai 0

c. Temuan Audit

Temuan audit adalah segala temuan terkait dengan persoalan atau permasalahan pada laporan keuangan yang ditemukan oleh auditor pada saat proses pemeriksaan/audit berlangsung. Pada pemerintahan temuan audit biasa juga disebut sebagai temuan pemeriksaan merupakan temuan dari hasil pemeriksaan BPK selaku auditor terhadap LKPD pemerintah dan biasanya tercatat/terletak pada LHP dari pemerintah tersebut. Temuan audit pada penelitian ini diukur berdasarkan jumlah temuan audit sesuai dengan acuan penelitian yaitu penelitian Furqan et al. (2020),

Jhonson et al. (2012), serta penelitian Salsabila & Wahyudi (2022). Jumlah temuan ini di dapat melalui LHP masing-masing pemerintah daerah dan juga IHPS.

3.4.2. Variabel Dependen (Y)

Variabel dependen atau bisa disebut sebagai variabel yang dipengaruhi yang digunakan pada penelitian ialah kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Variabel ini digunakan untuk menilai bagaimana pengelolaan keuangan yang dilakukan oleh pemerintah daerah berdasarkan kualitas laporan keuangan yang disajikan. Terdapat banyak cara untuk menghitung kualitas pelaporan keuangan, namun pada penelitian ini kualitas laporan keuangan akan di ukur menggunakan hasil opini dari BPK RI terhadap laporan keuangan pemerintah daerah kabupaten kota di Indonesia yang terdapat IHPS. Kualitas laporan keuangan pada penelitian ini diukur dengan kriteria sebagai berikut :

- 1) Opini WTP diberikan nilai 4,
- 2) Opini WDP diberikan nilai 3,
- 3) Opini tidak wajar (*adverse*) diberikan nilai 2, dan
- 4) Opini tidak memberikan pendapat (*disclaimer*) diberikan nilai 1.

3.5. Metode Analisis Data

3.5.1. Statistik Deskriptif

Menurut Ghozali (2016) analisis statistik deskriptif adalah teknik analisis yang digunakan untuk mengorganisir, meringkas, dan mendeskripsikan suatu kumpulan data agar mudah dipahami dan diinterpretasikan. Analisis statistik deskriptif merupakan analisis yang digunakan untuk menampilkan data penelitian secara ringkas berupa *mean*, nilai minimum dan maksimum, serta standar deviasi dari data penelitian yang digunakan.

3.5.2. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas yaitu teknik statistik yang digunakan untuk menganalisis hubungan antar variabel independen dalam model regresi, dengan tujuan untuk menentukan apakah terdapat korelasi tinggi antara dua atau lebih variabel independen. Uji ini dilakukan dengan menggunakan nilai VIF dan

tolerance dari tiap variabel, dengan kriteria apabila nilai $VIF < 10$ dengan nilai *tolerance* $> 0,10$ maka tidak terjadi multikolinieritas pada variabel penelitian. Sebaliknya jika nilai $VIF > 10$ dan nilai *tolerance* $< 0,10$ maka ini menunjukkan bahwa terdapat multikolinieritas pada variabel penelitian (Ghozali, 2016).

3.5.3. Analisis Regresi Logistik Multinomial

Model analisis regresi logistik multinomial adalah salah satu uji analisis regresi non-linear yang memiliki variabel terikat (dependen) suatu berupa variabel kategori yang memiliki lebih dari dua klasifikasi atau mempunyai sebaran multinomial (Roflin et al., 2023). Regresi logistik multinomial mengambil salah satu kategori dari variabel dependen untuk dijadikan sebagai kategori referensi dan membandingkan dengan probabilitas kategori lainnya dengan probabilitas kategori referensi tersebut. Adapun fungsi peluang model regresi logistik multinomial berdasarkan Roflin et al. (2023), yaitu sebagai berikut :

$$\pi_{k-1}(x_i) = P(y = k - 1 | x_i) = \frac{e^{g_{k-1}(x_i)}}{1 + e^{g_1(x_i)} + e^{g_2(x_i)} + \dots + e^{g_{k-1}(x_i)}}$$

$$\pi_k(x_i) = P(y = k | x_i) = \frac{1}{1 + e^{g_1(x_i)} + e^{g_2(x_i)} + \dots + e^{g_{k-1}(x_i)}}$$

Roflin et al. (2023) juga menyebutkan fungsi peluang $\pi_k(x_i)$ ini merupakan fungsi non-linier, sedangkan variabel bebas x dan variabel terikat y memiliki hubungan secara linier. Oleh sebab itu fungsi peluang ini harus diubah menjadi bentuk linear dengan cara melakukan transformasi logit. Apabila variabel terikat terdiri atas k buah klasifikas, maka akan diperoleh $(k-1)$ fungsi logit, dengan fungsi logit berdasarkan Roflin et al. (2023) sebagai berikut :

$$g_{k-1}(x_i) = \ln \left[\frac{P(y = k - 1 | x_i)}{P(y = k | x_i)} \right]$$

$$g_{k-1}(x_i) = \beta_0 + \beta_1 x_{1(k-1)} + \dots + \beta_p x_{p(k-1)}$$

Pada penelitian ini metode regresi logistik multinomial digunakan untuk menentukan apakah terdapat pengaruh dari variabel independen (*abnormal accrual*, system pengendalian internal, dan temuan audit) terhadap variabel kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dengan kategori referensi yaitu opini wajar

tanpa pengecualian. Adapun bentuk model regresi logistik multinomial pada penelitian ini, yaitu sebagai berikut:

Fungsi Peluang:

Peluang didapatkannya opini *disclamer* ($y = 1$) untuk nilai x_i tertentu adalah:

$$\pi_1(x) = P(y = 1 | x) = \frac{e^{g_1(x)}}{1 + e^{g_1(x)} + e^{g_2(x)} + e^{g_3(x)}}$$

Peluang didapatkannya opini *adverse* ($y = 2$) untuk nilai x_i tertentu adalah:

$$\pi_2(x) = P(y = 2 | x) = \frac{e^{g_2(x)}}{1 + e^{g_1(x)} + e^{g_2(x)} + e^{g_3(x)}}$$

Peluang didapatkannya opini WDP ($y = 3$) untuk nilai x_i tertentu adalah:

$$\pi_3(x) = P(y = 3 | x) = \frac{e^{g_3(x)}}{1 + e^{g_1(x)} + e^{g_2(x)} + e^{g_3(x)}}$$

Peluang didapatkannya opini WTP ($y = 4$) untuk nilai x_i tertentu adalah:

$$\pi_4(x) = P(y = 4 | x) = \frac{1}{1 + e^{g_1(x)} + e^{g_2(x)} + e^{g_3(x)}}$$

Fungsi Logit

$$\text{Ln} \left[\frac{\pi_k(x)}{1 - \pi_k(x)} \right] = g(x)$$

$$g_1(x) = \text{Ln} \left[\frac{P(y=1|x)}{P(y=4|x)} \right] = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3$$

$$g_2(x) = \text{Ln} \left[\frac{P(y=2|x)}{P(y=4|x)} \right] = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3$$

$$g_3(x) = \text{Ln} \left[\frac{P(y=3|x)}{P(y=4|x)} \right] = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3$$

Keterangan :

Y = Kualitas LKPD

$\beta_0, \beta_1, \beta_2, \beta_3$ = Koefisien Regresi

x_1 = *Abnormal Accrual*

x_2 = Sistem Pengendalian Internal (SPI)

x_3	= Temuan Audit
e	= eror

3.5.3.1 Uji Model Fitting Information

Uji *model fitting information* merupakan alat analisis statistik yang digunakan untuk mengetahui pengaruh variabel bebas secara simultan atau keseluruhan terhadap variabel terikat (Roflin et al., 2023). Uji ini memiliki makna yang sama dengan uji f pada analisis regresi ganda. Roflin et al. (2023) menyebutkan bahwa hipotesis yang digunakan pada alat uji ini, yaitu:

- H0 : tidak terdapat satupun variabel bebas yang berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat.
- H1 : terdapat minimal satu atau seluruh variabel bebas penelitian yang memiliki pengaruh terhadap variabel terikat.

Dengan kriteria uji yang digunakan, yaitu:

- Tolak hipotesis H0, apabila sig. < 0,05.
- Tolak hipotesis H0, apabila nilai χ^2 hitung > χ^2 tabel = $\chi^2_{(df,\alpha)}$. Nilai χ^2 tabel didapatkan dari table chi-square berdasarkan derajat bebas, dan taraf signifikansi penelitian.

Selain itu, hasil uji ini juga dapat dilihat dengan membandingkan nilai $-2 \log \text{likelihood}$ dari sebelum dimasukan persamaan model regresi dan setelah dimasukan model regresi, dimana jika terjadi penurunan nilai maka model regresi tersebut memiliki hasil yang lebih baik (Ghozali, 2016).

3.5.3.2 Uji Kesesuaian Model (*Goodness of Fit*)

Uji kesesuaian model atau uji *goodness of fit* adalah alat uji analisis yang digunakan untuk menentukan apakah model regresi yang dilakukan telah sesuai di mana tidak terdapat perbedaan antara hasil pengamatan dengan kemungkinan hasil prediksi (Hosmer & Lemeshow, 2000). Hipotesis yang digunakan pada alat uji ini yaitu:

- H0 : Model sesuai (tidak terdapat perbedaan antara hasil pengamatan dengan kemungkinan hasil prediksi)

H_a : Model tidak sesuai (terdapat perbedaan antara hasil pengamatan dengan kemungkinan hasil prediksi)

Model yang baik ialah model yang tidak dapat menolak hipotesis nol yaitu model sesuai dengan data empiris. Adapun H_0 ditolak apabila nilai $p < 0,05$, sebaliknya H_0 diterima dan H_a ditolak apabila nilai $p > 0,05$ (Ghozali, 2016).

3.5.3.3 Uji Pseudo R-Square

Uji pseudo R-Square adalah uji yang digunakan untuk mengetahui kontribusi pengaruh dari variabel bebas terhadap variabel terikat pada suatu model regresi (Roflin et al., 2023). Nilai pseudo R-Square berkisar antara 0 sampai 1, dengan semakin tinggi nilai pseudo R-Square maka menunjukkan bahwa semakin besar pula keterkaitan antara variabel independen dengan variabel dependen yang diteliti (Ghozali, 2016). Roflin et al. (2023) telah menyebutkan bahwa uji pseudo R-Square memiliki tiga nilai, yaitu Cox and Snell, Nagelkerke, dan Mc Fadden, di mana ketiga nilai ini dapat digunakan, tetapi secara umum Nagelkerke R-Square adalah yang paling sering digunakan karena memiliki nilai yang paling besar. Pada penelitian ini sendiri nilai pseudo R-Square yang digunakan yaitu menggunakan nilai terbesar atau nilai Nagelkerke R-Square.

3.5.3.4 Uji Likelihood Ratio Tests

Uji *likelihood ratio tests* adalah uji yang digunakan untuk mengetahui signifikansi pengaruh variabel bebas secara parsial terhadap variabel terikat (Roflin et al., 2023). Hipotesis yang digunakan pada alat uji ini yaitu :

H_0 : variabel bebas tertentu (x_i) berpengaruh tidak signifikan terhadap variabel terikat.

H_1 : variabel bebas tertentu (x_i) berpengaruh signifikan terhadap variabel terikat.

Dengan kriteria uji, sebagai berikut :

- Tolak H_0 , apabila $p < 0,05$.
- Tolak H_0 , apabila χ^2 hitung $> \chi^2$ tabel.

Dengan χ^2 tabel diperoleh dari table chi-square.

3.5.3.5 Parameter Estimasi

Parameter estimasi adalah uji statistik yang dilakukan untuk menilai keandalan nilai parameter dari suatu model statistik, dengan tujuan untuk menentukan apakah nilai parameter yang di dapatkan dapat dipercaya dan telah mempresentasikan nilai data yang sebenarnya. Tabel parameter estimasi atau tabel parameter regresi adalah tabel yang paling sering digunakan oleh peneliti sebagai dasar pengambilan keputusan dalam melakukan analisis regresi logistik multinomial (Roflin et al., 2023).

3.5.3.6 Ketepatan Klasifikasi

Uji ketepatan klasifikasi adalah metode evaluasi yang digunakan untuk menilai seberapa baik kemampuan model klasifikasi dalam memprediksi kategori atau kelas data baru. Pada penelitian ini uji ketepatan klasifikasi dilakukan dengan menggunakan tabel data klasifikasi untuk menentukan jumlah data yang diklasifikasikan dengan benar dan salah oleh model regresi.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Penelitian ini memiliki tujuan untuk membantu dalam memberikan informasi, menganalisis, serta menguji pengaruh dari *abnormal accrual*, Sistem Pengendalian Internal (SPI), dan temuan audit terhadap kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Masing-masing variable independent, yaitu *Abnormal accrual* diukur dengan menggunakan rumus *modified Jones*, SPI diukur dengan nilai maturitas SPI, dan temuan audit yang diukur berdasarkan jumlah temuan dari hasil pemeriksaan BPK. Sedangkan variabel dependen pada penelitian ini yaitu kualitas LKPD diukur dengan proyeksi opini audit. Proses sampling pada penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling* dengan jumlah sampel yaitu sebanyak 506 pemerintah daerah kabupaten/kota di Indonesia pada tahun 2020-2022. Analisis pengujian pada penelitian ini menggunakan alat uji SPSS 27 yang terdiri dari statistik deskriptif, uji multikolinieritas, serta analisis regresi logistik multinomial. Adapun penelitian ini menunjukkan hasil sebagai berikut :

1. *Abnormal accrual* (X1) tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas LKPD, baik terhadap probabilitas mendapatkan opini *disclaimer*, *adverse*, dan WDP dibandingkan dengan opini WTP, sehingga membuat H1a, H1b, dan H1c tidak terdukung. Ini menunjukkan bahwa semakin tinggi atau semakin rendah nilai *abnormal accrual* pada suatu pemerintah daerah maka tidak akan mempengaruhi bagaimana kualitas LKPD dari pemerintah daerah tersebut.
2. SPI (X2) berpengaruh signifikan terhadap kualitas LKPD, di mana variabel SPI berpengaruh dalam menurunkan probabilitas didaptkannya opini *disclaimer*, *adverse*, dan WDP jika dibandingkan dengan opini WTP, sehingga membuat H2a, H2b, dan H2c penelitian menjadi terdukung. Semakin tinggi nilai SPI maka akan semakin rendah probabilitas suatu pemerintah daerah mendapat

opini dibawah WTP. Hal ini menunjukkan semakin tinggi nilai SPI maka akan semakin baik pula nilai yang dimiliki oleh kualitas LKPD suatu daerah.

3. Temuan audit (X3) berpengaruh signifikan terhadap kualitas LKPD, di mana variabel temuan audit berpengaruh dalam meningkatkan probabilitas didaptkannya opini *disclaimer*, *adverse*, dan WDP jika dibandingkan dengan opini WTP, sehingga membuat H3a, H3b, dan H3c penelitian menjadi terdukung. Semakin banyak jumlah temuan audit maka akan semakin tinggi probabilitas suatu pemerintah daerah mendaptkan opini dibawah WTP. Hal ini menunjukkan bahwa semakin banyak temuan audit yang ada pada suatu pemerintah daerah maka akan semakin buruk kualitas LKPD dari pemerintah daerah tersebut.
4. Selanjutnya, variabel independen dari penelitian ini secara bersamaan berpengaruh signifikan sebesar 18,8% sedangkan 81,2% lainnya dipengaruhi oleh variabel lain di luar objek penelitian ini.

5.2. Keterbatasan Penelitian

Keterbatasan dari penelitian ini yaitu diuraikan sebagai berikut:

1. Masih terbatasnya penelitian terkait dengan pengaruh antara *abnormal accrual* terhadap kualitas laporan keuangan pemerintah daerah yang kemudian mempengaruhi hasil penelitian ini.
2. Variabel independent pada penelitian ini hanya dapat mempengaruhi variabel dependen yaitu kualitas laporan keuangan pemerintah daerah sebesar 18,8%.

5.3. Saran

Berdasarkan hasil penelitian yang menunjukan bahwa masih terdapat 81,2% faktor atau variabel lain yang dapat mempengaruhi kualitas LKPD, namun tidak diteliti pada penelitian ini. Peneliti memiliki saran untuk penelitian berikutnya untuk dapat menambahkan variabel lain yang mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Adnin, A. E. K., & Atiningsih, S. (2020). The Implementation of Government Accounting Standards, Internal Control Systems and Information Technology Utilization on The Quality of Local Government Financial Statements with Organizational Commitments as Moderation Variables. *Accruals. Accounting Research Journal of Sutaatmadja*, 4(02), 216–229. <https://doi.org/10.35310/accruals.v4i02.584>
- Ageng, Y. R., & Usman, F. (2023). Pengaruh Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dan Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Terhadap Opini Audit. *Jurnalku*, 3(4), 390–401.
- Amara, I., & Ines, A. (2017). The Effect of Discretionary Accruals on Financial Statement Fraud: The Case of the French Companies. *International Research Journal of Finance and Economics*, 161, 48–62. <http://www.internationalresearchjournaloffinanceandeconomics.com>
- Arcas, M. J., & Martí, C. (2016). Financial Performance Adjustment in English Local Governments. *Australian Accounting Review*, 26(2), 141–152. <https://doi.org/10.1111/auar.12094>
- Bartov, Eli and Gul, Ferdinand A. and Tsui, Judy S.L., Discretionary-Accruals Models and Audit Qualifications (January 2000). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=214996> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.214996>
- Bisogno, M., & Donatella, P. (2021). Earnings management in public-sector organizations: a structured literature review. In *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* (Vol. 34, Issue 6, pp. 1–25). Emerald Group Holdings Ltd. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2021-0035>
- Cohen, S., & Leventis, S. (2013). Effects of municipal, auditing and political factors on audit delay. *Accounting Forum*, 37(1), 40–53. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2012.04.002>
- Darwin, K. (2021). Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Kota Makassar Melalui Kompetensi Aparatur, Sistem Pengendalian Intern Dan Komitmen Organisasi. *Jurnal Ekonomi Bisnis dan Akuntansi (JEBA)* (Vol. 23). <https://mediaindonesia.com>
- Furqan, A. C., Wardhani, R., Martani, D., & Setyaningrum, D. (2020). The Effect of Audit Findings and Audit Recommendation Follow-up on The Financial Report and Public Service Quality in Indonesia. *International Journal of Public Sector Management*, 33(5), 535–559. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-06-2019-0173>

- Firmansyah, A., Rizal Yuniar, M., & Arfiansyah, Z. (2022). Kualitas Laporan Keuangan di Indonesia: Transparansi Informasi Keuangan dan Karakteristik Pemerintah Daerah. *Jurnal Anggaran Dan Keuangan Negara Indonesia*, 4(2), 181–197. www.djpk.kemenkeu.go.id
- Ghozali, I. (2016). Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IMB SPSS 23 (Edisi 8). Cetakan ke VIII. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gamayuni, R. R. (2022). Motivation and Abnormal Accrual Characteristics on Financial Statements of Local Governments in Indonesia. *PJAE*, 19(2), 969–991.
- Gamayuni, R., Nurdiono, N., & Prasetyo, T. (2021). A Review of Abnormal Accrual at Government: A Bibliometric Study. *ICEBE*. <https://doi.org/10.4108/eai.7-10-2021.2316229>
- Haryati, T. (2016). Antecedent Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara Dan Kebijakan Publik*, 1(3), 1–18.
- Ines, A. (2017). The Effect of Discretionary Accruals on Financial Statement Fraud: The Case of the French Companies. *International Research Journal of Finance and Economics*, 161, 48–62. <http://www.internationalresearchjournaloffinanceand economics.com>
- Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2014 Tentang Peningkatan Kualitas Sistem Pengendalian Intern Dan Keandalan Penyelenggaraan Fungsi Pengawasan Intern Dalam Rangka Mewujudkan Kesejahteraan Rakyat.
- Jati, B. P. (2019). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *WAHANA*, 21(1), 1–14.
- Jensen, M dan W. Meckling. 1976. Theory of the Firm; Managerial Behaviour, Agency Cost, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, p 305–360.
- Johnson, L. E., Lowensohn, S., Reck, J. L., & Davies, S. P. (2012). Management letter comments: Their determinants and their association with financial reporting quality in local government. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(6), 575–592. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2012.09.005>
- Jones, J. J. (1991). Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193. doi:10.2307/2491047
- Juniarti, Fany, & Devie. (2022). The effect of audit committee on audit opinion through earnings management as mediation variable. *Afro-Asian J. Finance and Accounting*, 12(6), 790–803.

- Khairudin, Aminah, Luke, S. A., Syamsu, R., & Frandio, G. (2021). Kualitas LKPD: Peran Pengungkapan, SPI dan Kepatuhan pada Undang-Undang. *Jurnal Akuntansi & Keuangan*, 12(2), 77–87.
- Lubis, R. A. & Cheisviyanny, C. (2023). Pengaruh Covid-19, Kualitas Auditor, dan Manajemen Laba terhadap Opini Audit: Studi Empiris pada Perusahaan Sektor Property and Real Estate yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (JEA)*, 5(1), 398-410.
- Maharani, D. A., & Arofah, A. A. (2021). Determinasi Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Opini Bpk. *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 14(1), 113–122. <https://jurnal.pcr.ac.id/index.php/jakb/>
- Muda, I., Haris Harahap, A., Erlina, E., Ginting, S., Maksum, A., & Abubakar, E. (2018). Factors of quality of financial report of local government in Indonesia. *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*, 126(1). <https://doi.org/10.1088/1755-1315/126/1/012067>
- Octariyani, E., Gamayuni, R. R., & Dharma, F. (2022). Implementation of Discretionary Accrual in Local Governments and Motivation of Local Government Incentives: Literature Review. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 272–279. <https://doi.org/10.9734/ajeba/2022/v22i2230730>
- Pamungkas, B., Avrian, C., & Ibtida, R. (2019). Factors influencing audit findings of the Indonesian district governments' financial statements. *Cogent Business and Management*, 6(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2019.1673102>
- Pellicer, M. J. A., Hodges, R., & Marti, C. (2016). "Earnings Management in English Local Governments: Determining factors and instruments", *Financial Accountability & Management*, 17463, 1–21.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2017 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 231/Pmk.07/2020 Tentang Tata Cara Penyampaian Informasi Keuangan Daerah Laporan Data Bulanan, Dan Laporan Pemerintah Daerah Lainnya
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan
- Pilcher, R. (2011). Local governmental management of discretionary and specific accruals. *Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 7(1/2), 32–60.

- Pilcher, R., & Van Der Zahn, M. (2010). Local Governments, Unexpected Depreciation and Financial Performance Adjustment. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 267–4424.
- Purbasari, H., & Bawono, A. D. B. (2017). Pengaruh Desentralisasi Fiskal, Sistem Pengendalian Internal dan Kinerja Pemerintah Daerah Terhadap Akuntabilitas Laporan Keuangan. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 2(2), 102–108. <https://doi.org/https://doi.org/10.23917/reaksi.v2i2.4884>
- Ramadana, S. W., Mariana, M., Rahmaniari, R., & Bahgia, S. (2023). Determinansi Kinerja Keuangan Pemerintah Daerah. *Owner: Riset & Jurnal Akuntansi*, 7(2), 1831–1840. <https://doi.org/10.33395/owner.v7i2.1590>
- Roflin, E., Riana, F., Pariyana, E. M., & Liberty, I. A. (2023). Regresi Logistik Biner dan Multinomial. Pekalongan: Penerbit NEM – Anggota IKAPI.
- Rohman, A. (2016). Analisis Kebijakan Diskresi Akruwal Terhadap Sisa Lebih (Kurang) Perhitungan Anggaran. *Akuntabilitas: Jurnal Penelitian Dan Pengembangan Akuntansi*, 10(1), 1–24.
- Salsabila, R., & Wahyudi, I. (2022). Pengaruh Temuan Audit, Rekomendasi Hasil Pemeriksaan, dan Ukuran Pemerintahan Daerah Terhadap Opini Audit Pada Pemerintah Daerah di Indonesia. *Akselerasi. Jurnal Ilmiah Nasional*, 4(1), 38–45.
- Setiawan, I. W. N., & Gayatari. (2017). Pengaruh Akuntansi Berbasis Akruwal, Sistem Pengendalian Intern dan Motivasi Kerja Pada Kualitas Laporan Keuangan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 21(1), 671–700.
- Setyaningrum, D. (2017). The Direct and mediating effects of an auditor's quality and the legislative's oversight on the follow-up of audit recommendation and audit opinion. *International Journal of Economic Research*. 14. 269-292.
- Siregar, Muhammad I., and Jumadi Rudiansyah. "Pengaruh Jumlah Temuan Audit terhadap Opini Audit Kabupaten/kota Se-sumatera." *Jurnal Ecoment Global*, vol. 4, no. 1, 2 Feb. 2019, doi:10.35908/jeg.v4i1.576.
- Sudarsana, H. S., & Rahardjo, S. N. (2013). Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Dan Temuan Audit BPK Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Kabupaten/Kota di Indonesia). *Diponegoro Journal of Accounting*, 2(4), 1–13. <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>
- Suhardjo, Y. (2019). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Kasus Pemerintah Kota Semarang). *Majalah Ilmiah Solusi*, 17(4).
- Tariverdi, Y., Lashgari, Z., & Jalalpour, M. (2014). Investigations of effect of institutional shareholders, ownership concentration, return of assets and discretionary accruals on restatement of financial statements. *International Research Journal of Applied and Basic Sciences*, 8(8), 986-992.

- Tariverdi, Y., Moradzadehfard, M., & Rostami, M. (2012). The effect of earnings management on the quality of financial reporting. *African Journal of Business Management*, 6(12), 4603–4611. <https://doi.org/10.5897/ajbm11.3006>
- Tiurmaida, J., Murwaningsari, E., Simanjuntak, B., & Mayangsari, S. (2021). Determinant of Indonesia Government Financial Reporting Quality. *Journal of Business and Management Review*, 2(9), 595–604. <https://doi.org/10.47153/jbmr29.2192021>
- Triono, B. S., & Dewi, S. N. (2020). Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*, 21(01). <https://doi.org/10.29040/jap.v21i1.1008>
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.